# Radna grupa RFIX: Konceptna beleška o ulogama i odnosima interne revizije, vrhovne revizorske institucije i finansijske inspekcije

## Uvodne informacije

1. Koncepti koji se nalaze u osnovi uloga državnih institucija koje su uključene u poslove revizije i finansijske inspekcije odražavaju:

(a) Istorijski razvoj upravljanja javnim finansijama i uprave u zemlji o kojoj je reč;

(b) Oblike razvoja u oblasti međunarodnih standarda i primera najboljih praksi u polju revizije i interne kontrole;

1. Iz ovog razloga, vrsta revizorskih i kontrolnih institucija koje postoje u svakoj zemlji, kao i pravila i propisi prema kojima se upravlja njihovim poslovanjima se razlikuju od zemlje do zemlje.
2. Interna revizija je dugo vremena postojala u mnogim zemljama i predstavlja ključnu odliku anglo-saksonskog modela upravljanja finansijama. Međutim, interna revizija nije bila deo frankofonskog modela upravljanja finansijama, a koji predstavlja osnovu upravljanja finansijama u zemaljama koje su nekada bile deo Sovjetskog Saveza.
3. U proteklih 15-20 godina mnoge zemlje koje su funkcionisale prema frankofonskom modelu su u svojim zemjama uvele internu reviziju kao novi oblik revizorskih institucija. Većina zemalja je takođe težila da promeni svoje vrhovne revizorske institucije od institucija eksterne kontrole koje posluju prema modelu revizorskog suda, ka institucijama eksterne revizije koje posluju prema modelu revizorskog ureda/službe[[1]](#footnote-2).
4. Uvođenje ovih novih revizorskih funkcija paralelno sa tradicionalnim i moćnim institucijama sa ulogom finansijske inspekcije/eksterne kontrole je vodilo ka potrebi da se razjasne uloge i funkcije ovih institucija. Takođe je vodilo ka potrebi da se promovišu načini delotvorne saradnje i koordinacije između tri institucije koje sada mogu da istovremeno postoje u jednoj zemlji.
5. Postoje međunarodni standardi koji se odnose na rad interne i eksterne revizije (poznate kao vrhovne revizorske institucije za vladin/državni sektor). A ti standardi uključuju smernice koje se odnose na odnos između interne i eksterne revizije.
6. Ne postoje slični međunarodni standardi koji se odnose na rad organa koji obavljaju poslove finansijske inspekcije i njihovog odnosa sa internom i eksternom revizijom. Ovo je iz razloga što ovi organi uglavnom postoje u zemljama koje su nekada bile deo Sovjetskog Saveza.
7. Međutim, nezavisan status i kontrolne aktivnosti organa koji obavljaju poslove finansijske inspekcije imaju mnoge zajedničke odlike sa revizorskim organima. Institucije finansijske inspekcije: su obično nezavisne od onih organa nad kojima obavljaju inspekciju; fokusiraju se na analizu finansijskih transakcija; ispituju opseg do kojeg su organi nad kojiima se sprovodi inspekcija usaglašeni prema finansijskim pravilima i propisima; i, objavljuju izveštaje o svojim nalazima sa fokusom na oblasti neusaglašenosti.
8. Najvažnije razlike su (a) da organi finansijske inspekcije obično imaju ovlašćenja da izriču kazne pojedincima koji ne poštuju finansijska pravila i propise; (b) da su linije izveštavanja finansijske inspekcije i revizorskih organa različite – (finansijska inspekcija obično izveštava ministru finansija, interna revizija izveštava rukovodiocu institucije nad kojom sprovode reviziju, dok vrhovna revizorska institucija izveštava parlamentu); i, (c) da revizorski organi obično imaju širi mandat za ispitivanje ekonomičnosti, efikasnosti i delotvornosti javnih rashoda.
9. Ne postoji međunarodni forum gde bi predstavnici iz svake vrste pomenutih institucija mogli da se okupe kako bi diskutovali o ovim pitanjima. Radna grupa RIFIX (engl. skr., *Odnos interne revizije sa finansijskom inspekcijom i eksternom revizijom*, prim.prev.) je stoga osnovana u okviru Zajednice prakse za internu reviziju PEMPAL-a[[2]](#footnote-3) kako bi pružila mogućnost ostvarivanja profesionalnih kontakata i vršenja diskusija između tih institucija, kao i da se promovišu primeri najboljih praksi u svrhu ostvarivanja saradnje širom zemalja kod kojih postoje sve tri institucije.
10. Posebno, Radna grupa RIFIX ima sledeće ciljeve:

* Da proučava međunarodne standarde i prakse koji se odnose na ulogu i funkcije interne revizije, finansijske inspekcije i vrhovne revizorske institucije;
* Da istražuje i promoviše primere dobrih praksi iz zemalja koje su uspostavile delotvorni odnos između interne revizije, finansijske inspekcije i vrhovne revizorske institucije;
* Da identifikuje glavne razlike između interne revizije, finansijske inspekcije i vrhovne revizorske institucije, kao i da definiše režime saradnje;
* Da otkrije glavne prepreke i izazove u interakciji između interne revizije, finansijske inspekcije i vrhovne revizorske institucije, kao i da predlaže praktična rešenja.

1. Radna grupa RIFIX nije standardni organ za uspostavljanje standarda. Njen cilj je da promoviše smernice i ostvari razmenu iskustava koji bi rezultovali u boljem upravljanju finansijama putem ostvarivanja delotvornije saradnje i koordinacije.

## Cilj konceptnog dokumenta

1. Cilj ovog konceptnog dokumenta je da se elaboriraju glavne razlike i sličnosti između tri grupe pravila kojima se reguliše interna revizija (IR), eksterna revizija (vrhovna revizorska institucija, VRI) i finansijska inspekcija (FI). Ovaj dokument takođe uzima u obzir buduće radne planove za RIFIX.
2. Odeljci 3-9 uzimaju u obzir uloge interne revizije, vrhovne revizorske institucije i finansijske inspekcije; identifikuju sličnosti i razlike, kao i elaboriraju načine za izbegavanje preklapanja u funkcijama, te unapređivanja odnosa.
3. Odeljak 10 uzima u razmatranje specifične buduće ciljeve radne grupe, kao i koja dokumneta trebaju da budu pripremljena (u fazi nacrta) pod nadzornim okriljem grupe.

## Definicije interne revizije, vrhovne revizorske institucije i finansijske inspekcije

1. Radna grupa koristi sledeće definicije u vezi sa pomenutim funkcijama.

**Okruženje u kojem se sprovodi revizija i inspekcija javnog sektora**

1. Okruženje u kojem se sprovodi revizija i inspekcija javnog sektora može da bude definisano[[3]](#footnote-4) kao ono u kojem vlade i ostali subjekti javnog sektora snose odgovornost za upotrebu sredstava prikupljenih na osnovu oporezivanja i drugih izvora, a radi pružanja usluga građanima i ostalim korisnicima. Ti subjekti su odgovorni za upravljanje i učinke na osnovu istih, kao i za upotrebu sredstava, kako onima koji obezbeđuju data sredstva, tako i onima, uključujući građane, koji zavise od pružanih usluga koje se obezbeđuju pomenutim sredstvima. Obavljanje revizije, odnosno inspekcije javnog sektora pomaže da se stvore prikladni uslovi i da se ohrabre očekivanja da će subjekti javnog sektora i državni službenici svoje funkcije izvršavati na efikasan, delotvoran i etički način, kao i u skladu sa važećim zakonima i propisima.

**Obavljanje revizije javnog sektora**

1. Obavljanje revizije javnog sektora može biti definisano[[4]](#footnote-5) kao sistematski proces objektivnog dolaženja do, te vršenja evaluacije dokaza kako bi se utvrdilo da li su informacije ili stvarno stanje stvari u skladu sa utvrđenim kriterijumima. Obavljanje revizije javnog sektora je esencijalno zbog toga što zakonodavnim i nadzornim organima, zatim onima koji su zaduženi za upravljanje, kao i celoj javnosti pruža informacije, te nezavisne i objektivne procene koje se odnose na upravljanje i vladine politike, programe ili poslovanja, kao i podatke o učincima istih.
2. Postoje tri glavne vrste revizija javnog sektora[[5]](#footnote-6):

* Finansijska revizija, koja se fokusira na utvrđivanje da li su finansijske informacije određenog subjekta predstavljene u skladu sa važećim okvirom finansijskog izveštavanja i propisa. Ovo se postiže preko dolaženja do dovoljnih i odgovarajućih revizorskih dokaza koji revizoru omogućavaju da iskaže mišljenje u vezi toga da li u posmatranoj finansijskoj informaciji nema materijalno netačnih tvrdnji nastalih na osnovu prevare ili greške.
* Revizija učinaka, koja se fokusira na to da li se intervencije i programi sprovode, kao i da li se institucije ponašaju u skladu sa principima ekonomičnosti, efikasnosti i delotvornosti, te da li ima prostora za unapređenje.
* Revizija usaglašenosti, koja se fokusira na to da li je određeni predmet u pitanju usaglašen sa ovlašćenjima koji su identifikovani kao kriterijumi. Revizija usaglašenosti se sprovodi na način što se vrši procena toga da li su određene aktivnosti, finansijske transakcije i informacije, a u svakom materijalnom smislu, usaglašene sa ovlašćenjima koja se odnose na upravljanje revidiranog subjekta.

**Interna revizija**

1. **Interna revizija** predstavlja nezavisno, objektivno pružanje uveravanja i konsultantskih aktivnosti koje su dizajnirane radi dodavanja na vrednosti i unapređivanja poslovanja određene organizacije. Ona pomaže organizaciji da postigne svoje ciljeve preko ostvarivanja sistematskog, disciplinovanog pristupa u evaluaciji i preko unapređivanja delotvornosti kod upravljanja rizkom, obavljanjem kontrola, te procesa upravljanja.[[6]](#footnote-7)
2. **Institut internih revizora** definiše 2 osnovne vrste revizija[[7]](#footnote-8):

* **Usluge osiguranja.** *Objektnivno ispitivanje dokaza za potrebe date organizacije u svrhu pružanja nezavisne procene rukovođenja, upravljanja rizicima i procesima kontrole. Primeri mogu uključivati aktivnosti koje se odnose na finansijsko, ispitivanje učinkovitosti, usaglašenosti, bezbednosti sistema, kao i obavljanja sveobuhvatne dubinske analize (due diligence).*
* **Konsultantske usluge.** Savetodavne i sa njima povezane aktivnosti koje se odnose na pružanje usluga klijentu, čije su priroda i opseg dogovorene sa klijentom, usmerene su ka dodavanju na vrednosti i unapređivanju rukovođenja, upravljanja rizicima, kao i kontrolnim procesima date organizacije bez pretpostavljanja odgovornosti rukovodstva od strane internog revizora. Primeri uključuju konsultovanje, pružanje saveta, obavljanje fasilitacije i obuke.

**Vrhovne revizorske institucije**

1. **Vrhovna revizorksa institucija** je nezavisna državna agencija odgovorna za sprovođenje revizije javnog sektora po pitanju vladinih prihoda i potrošnje u skladu sa INTOSAI standardima.

**Finansijska inspekcija**

1. **Finansijska inspekcija** je aktivnost usmerena ka zaštiti javnih finansijskih interesa putem sprovođenja ex-post finansijskih inspekcija radi utvrđivanja oblika povreda statutarnih akata koji se odnose na budžetske, ekonomske ili računovodstvene aktivnosti, kao i svih ostalih indikatora izvršenih prevara; utvrđivanje prevara, obika nepravilnosti, itd. [[8]](#footnote-9)

[Za dobijanje potvrde ove definicije od strane Radne grupe RIFIX tokom održavanja sastanka u Astani.]

## Uloge

**Interna revizija**

1. Interna revizija je funkcija koja je tokom prošlog veka razvijena kao integralni deo sistema interne kontrole. Kako su organizacije u javnom, tako i u privatnom sektoru postajale sve veće, više rukovodstvo više nije moglo da sprovodi lični nadzor nad sistemom interne kontrole. Stoga su stvorili male jedinice nezavisne od resornih rukovodioca i koje su samo njima odgovarale kako bi pružale savete o tome da li kontrole funkcionišu kao što je planirano. Fokus interne revizije je tradicionalno bio usmeren na usaglašenost sa procedurama (kontrole koje trebaju biti uspostavljene) i na finansijska pitanja.
2. Kako je interna revizija evolvirala, uloga interne revizije je postala kodifikovana standardima koji su inicijalno bili objavljeni u Sjedinjenim Američkim Državama od strane Instituta internih revizora, ali su u sve većem obimu korišćeni na globalnom nivou. Funkcije interne revizije su se takođe proširile izvan polja usaglašenosti sa propisima i vršenja analiza finansijskih sistema, a u pravcu obuhvatanja savetodavnog rada sa fokusom na šira upravljačka pitanja, uključijući reviziju ekonomičnosti, efikasnosti i deotvornosti prihoda i rashoda.
3. Sledeći, kao i skorašnji oblik razvoja se ogleda u stvaranju revizorskih odbora radi osiguravanja delotvornosti interne revizije i osnažavanja njene nezavisnosti od resornog rukovodstva preko pružanja stručnog saveta glavnom izvršnom rukovodiocu o delotvornosti revizorske funkcije. Revizorski odbori u javnom sektoru obično imaju i ulogu promovisanja efikasne saradnje između internog i eksternog revizora.
4. Danas je opšte prihvaćeno da rad interne revizije treba da se sprovodi u skladu sa uspostavljenim standardima koji se odnose na planirano izvršavanje i izveštavanje o radu interne revizije.
5. Za zemlje koje su se u poslednjih nekoliko godina odlučile za uvođenje interne revizije postoji korpus primera najboljih praksi koji može biti korišćen kako bi pomogao u definisanju toga kako interna revizija na najbolji način može da se sprovodi. A ovo uključuje smernice o odnosu sa eksternim revizorima.

**Vrhovna revizorska institucija**

1. Izraz vrhovna revizorska institucija se koristi kako bi se opisala institucija u zemlji koja predstavlja najviši nivo nezavisnog nadzora nad centralnim državnim finansijama.
2. Suštinski postoje dva modela pod kojima funkcioniše vrhovna revizorska institucija: sudski model, uveden u okviru frankofonskog sistema upravljanja finansijama, a koji svoja ovašćenja dobija na osnovu sudskih funkcija države, te model revizorskog ureda/službe, uveden u okviru anglo-saksonskog sistema upravljanja finansijama, a koji svoja ovlašćenja dobija na osnovu zakonodavnih funkcija države.
3. Tradicionalne funkcije ove dve glavne vrste vrhovnih revizorskih institucija su takođe različite. To odražava način na koji se budžeti odobravaju od strane parlamenta. U frankofonskom modelu, budžet je vrlo detaljan dokument u kome je zasebno budžetsko ovlašćenje dato velikom broju budžetskih korisnika u svakom vladinom ministarstvu i agenciji. U anglo-saksonskom modelu se budžetsko ovlašćenje daje rukovodiocu svakog vladinog ministarstva ili agencije, a nakon toga se delegira od strane rukovodioca ministarstva ili agencije njihovim podređenim organima.
4. Revizorski sud (ili Komore kontrole) u osnovi donosi sud o legalnosti rashoda koji su izvršeni od strane pojedinačnih budžetskih korisnika u okviru vladinih ministarstava. Suprotno tome, revizorski uredi/službe vrše reviziju implementacije ukupnog budžeta koji je opredeljen određenom ministarstvu sprovođenjem finansijske revizije. Revizorski ured/služba obično daje revizorsko mišljenje o finansijskim izveštajima za svako vladino ministarstvo.
5. Svetski trend, promovisan od strane institucija kao što su Svetska banka, Međunarodni monetarni fond i Evropska unija bio je da se podspešuje prelaz u funkcijama vrhovne revizorske institucije od sudskog modela u pravcu modela revizorskog ureda/službe. Revizorski sudovi se sve više podspešuju da daju sveobuhvatna mišljenja o vladinim računima. Revizorski sudovi i dalje postoje, ali u mnogim zemljama više nemaju sudska ovlašćenja, već parlamentu daju mišljenja o nacionalnim računima, te objavljuju izveštaje za potrebe parlementa o sprovedenim revizijama. U ovoj situaciji, model revizorskog suda odražava način na koji se donose odluke, a ne način na koji institucija postupa.
6. Kod vrhovnih revizorskih instutucija koje su izvršile prelaz, ili koje su u fazi obavljanja istog, u prelasku od sudskog ka modelu revizorskog ureda/službe se mogu javiti značajni izazovi po pitanju ponovne obuke zaposlenih kako bi radili kao revizori, te u prelazu od obavljanja funkcije eksterne kontrole/usaglašenosti ka funkciji revizije.

**Finansijska inspekcija**

1. Funkcija finansijske inspekcije svoje korene ima u visoko centralizovanim državnim sistemima sa detaljnim budžetima u kojem Ministarstvo finansija zadržava centralnu inspekcijsku ulogu kao deo sistema sveukupne finansijske kontrole. Glavna uloga finansijske inspekcije je usaglašenost koja je fokusirana: da izvršava kontrolu budžetskih rashoda budžetskih korisnika vladinih organa, kao i drugih organizacija koji dobijaju sredstva iz budžeta, a kako bi verifikovali da su budžetska sredstva potrošena u skladu sa zakonom. Fokus je da se osigura da su budžetska sredstva potrošena bez kršenja pravnog i regulatornog okvira, ili na lažan i neregularan način.
2. Kod zemalja koje vrše prelaz od frankofonskog ka anglofonskom modelu finansijske kontrole, u mnogim slučajevima će dugoročna uloga finansijske inspekcije tražiti analizu. Ovo je potrebno kako bi se osiguralo da postoji ravnoteža između uloga interne revizije i finansijske inspekcije kojom se promoviše a ne odvlači pažnja od odgovornosti svakog pojedinačnog ministra prema parlementu.

## 4.1Uticaj uloga vrhovne revizorske institucije na odnose sa internom revizijom i finansijskom inspekcijom.

1. Kao što je gore napomenuto, postoje dva glavna modela vrhovnih revizorskih institucija. U svrhu ove konceptne beleške, od pomoći je da se izvrši pod-klasifikacija vrhovnih revizorskih institucija na ili vrhovnu revizorsku instituciju (eksterna kontrola), ili pak vrhovnu revizorsku instituciju (eksterna revizija), definisanjem na sledeći način:

* Vrhovna revizorska institucija (eksterna kontrola) je vrhovna revizorska institucija koja nastavlja da radi prema frankofonskom modelu. Fokusira se na usaglašenost prema propisima, ima sudska ovlašćenja izricanja kazni i ne podnosi izveštaj parlamentu.
* Vrhovna revizorska institucija (eksterna revizija) je vrhovna revizorska institucija koja radi prema (ili prelazi ka) anglo-saksonskom modelu. Njen fokus je na davanje revizorskih mišljenja o finansijskim izveštajima vlade, nema ovlašćenja izricanja kazni i parlamentu izveštava o rezultatima svojih aktivnosti.

1. Koristeći ove klasifikacije jasno je da će interna revizija i vrhovna revizorska institucija (eksterna revizija) imati više toga zajedničkog nego interna revizija i vrhovna revizorska institucija (eksterna kontrola). Interna revizija i vrhovna revizorska institucija (eksterna revizija) su obe revizorske institucije koje funkcionišu prema revizorskim standardima koji su zasnovani na istim (revizorskim) konceptima. Na sličan način, finansijska inspekcija i vrhovna revizorska institucija (eksterna kontrola) će imati više toga zajedničkog nego finansijska inspekcija i vrhovna revizorska institucija (eksterna revizija). To je iz razloga što su obe kontrolne institucije, a ne revizorski organi.
2. Tamo gde vrhovna revizorska institucija vrši prelaz od vrhovne revizorske institucije (eksterna kontrola) ka vrhovnoj revizorskoj instituciji (eksterna revizija), odnosi sa internom revizijom, kao i sa finansijskom inspekcijom će se menjati protokom vremena.

* Na početku će vrhovna revizorska institucija imati dosta toga zajedničkog sa finansijskom inspekcijom. Verovatno će deliti planove za budućnost u smislu organizacija koje obe institucije kontrolišu. Takođe će i način na koji obe institucije sprovode poslove kontrole biti vrlo slični.
* Kako vrhovna revizorska institucija bude obavljala prelaz u pravcu revizorskog rada, imaće sve manje zajedničkog sa finansijskom inspekcijom. Neće postojati istovetna potreba da se dele radni planovi za budućnost jer će obe institucije raditi drugačije vrste ispitivanja. Međutim, vrhovna revizorska institucija će morati da ostvaruje više kontakta sa internom revizijom, jer revizorski standardi zahtevaju od eksternih revizora da analiziraju interne kontrole (kojih je interna revizija deo), a takođe i zato što eksterni revizor može želeti da se osloni na rad internog revizora pri formiranju sopstvenog mišljenja u vezi finansijskih izveštaja.

## Ključne odlike uloge i rada interne revizije, vrhovne revizorske institucije i finansijske inspekcije

1. Tabela 1 predstavlja ključne odlike uloge, metoda i pristupa interne revizije, finansijske inspekcije i vrhovne revizorske institucije, praveći razliku između vrhovnih revizorskih institucija koje sprovode eksternu reviziju i vrhovnih revizorskih institucija koje sprovode eksternu kontrolu.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Tabela 1: Ključne odlike interne revizije, vrhovne revizorske institucije i finansijske inspekcije** | | | | |
|  | **Interna revizija** | **Vrhovna revizorska institucija (eksterna revizija)** | **Vrhovna revizorska institucija (eksterna kontrola)** | **Finansijska inspekcija** |
| **Ovlašćenja potiču od:** | Ministar | Parlament | Pravosudni zakoni | Ministarstvo finansija |
| **Izveštava:** | Ministar | Parlament | Javnost, preko objavljivanja odluka | Ministarstvo finansija |
| **Mora biti nezavisan od** | Resorno rukovodstvo u ministarstvima | Vlada | Vlada | Ministarstva koja se kontrolišu |
| **Da li se može osloniti na rad drugih**? | Da | Da | Ne | Ne |
| **Da li može izricati kazne/novčane penale** | Ne | Ne | Da | Da |
| **Postoje međunarodni standardi** | Da (IIA) | Da  INTOSAI | Da  INTOSAI | Ne |
| **Standardi kojima se rukovodi pri radu** | Da, ukoliko interna revizija ima mandat da prati standarde | Da, ukoliko zakon o vrhovnoj revizorskoj instituciji zahteva od vrhovne revizorske institucije da prati standarde | Da, ukoliko zakon o vrhovnoj revizorskoj instituciji zahteva od vrhovne revizorske institucije da prati standarde | Ne |
| **Daje mišljenje o finansijskim izveštajima** | Ne | Da | Ne | Ne |
| **Ispituje finansijske transakcije** | Da | Da | Da | Da |
| **Obezbeđuje godišnji izveštaj parlamentu** | Ne | Da | Može obezbeđivati izveštaj o krajnjim rezultatima u vezi kontronih aktivnosti | Ne |
| **Sprovodi ex-ante analize sistema i procesa** | Da | Ne | Ne | Ne |
| **Planiranje zasnovano na rizicima** | Da | Da | Moguće | Moguće |
| **Opseg istraživanja** | Sve oblasti rada ministarstva | Finansijski izveštaji  Implementacija politika | Sve finansijske transakcije i finansije koje se odnose na procese | Sve finansijske transakcije i finansije koje se odnose na procese |
| **Pokrivenost** | Ciklično, u skladu sa strategijom interne revizije | Godišnje revizorsko mišljenje o finansijskim izveštajima  Revizija ciklične učinkovitosti | Ciklično – cilj je da se kontrolišu svi budžetski korisnici tokom niza godina | Ciklično – cilj je da se kontrolišu svi budžetski korisnici tokom niza godina |
| **Pristup** | Sistemske analize Usaglašenost sa propisima Revizija učinaka | Finansijska revizija  Revizija pravilnosti Revizija učinkovitosti | Analiza usaglašenosti sa propisima | Analiza usaglašenosti sa propisima |
| **Svrha svake analize internih kontrola** | Pružanje osiguranja rukovodstvu u vezi delotvornosti kontrola | Utvrđivanje toga da li kontrole funkcionišu na delotvoran način kako bi se umanjilo direktno testiranje od strane vrhovne revizorske institucije | Identifikovanje oblasti neusaglašenosti i kršenja propisa | Identifikovanje oblasti neusaglašenosti i kršenja propisa |
| **Uloga u vezi sa prevarom i korupcijom** | Može identifikovati oblasti moguće prevare i korupcije iz revizorskog rada.  Takođe može sprovoditi revizije u oblastima visokog rizika na prevaru i korupciju | Može identifikovati oblasti moguće prevare i korupcije iz drugog revizorskog rada | Može identifikovati oblasti moguće prevare i korupcije iz drugih kontrolnih aktivnosti | Inspekcija može da bude planirana kako bi istražila oblasti visokog rizika na prevaru i korupciju.  Može identifikovati oblasti mogućih oblasti prevara i korupcije iz drugih kontrolnih aktivnosti |

1. Tabela 1 prikazuje da će se opseg za saradnju između interne revizije/finansijske inspekcije i vrhovne revizorske institucije razlikovati za vrhovne revizorske institucije koje funkcionišu kao institucije eksterne revizije i eksterne kontrole.

[Tabela 1 je za razmatranje i dalju analizu tokom održavanja narednog sastanka u Astani.]

## Glavne oblasti potencijalnog preklapanja

1. Tabela 1 prikazuje da postoji potencijal za preklapanje u radu širom tri različite institucije. Ključne oblasti mogućeg preklapanja su:

* Revizija ili kontrola jedne institucije od strane tri posebna subjekta zbog ciklične pokrivenosti kontrola i revizorskih aktivnosti. Posebni budžetski korisnik može da bude kontrolisan od strane finansijske inspekcije i vrhovne revizorske institucije (eksterna kontrola) i revidiran od strane interne revizije i vrhovne revizorske institucije (eksterna revizija).
* Analiza istovetnih finansijskih transakcija od strane različitih subjekata. Finansijske transakcije mogu biti predmet vršenja kako kontrole, tako i revizije. Takođe je moguće da različite kontrolne institucije dođu do različitih nalaza u vezi toga da li prekršaji postoje ili ne.
* Sve institucije mogu identifikovati slučajeve potencijalne prevare i korupcije. Glavna razlika je da interna revizija, kao i finansijska inspekcija mogu fokusirati svoja istraživanja na oblasti visokog rizika na prevaru i korupciju. Interna revizija se može fokusirati na delotvornost sistema interne kontrole koje se bore protiv prevara i koripcije, dok finansijska inspekcija se može fokusirati na identifikovanje stvarnih slučajeva prevara i korupcije. Vrhovna revizorska institucija i interna revizija takođe mogu da identifikuju slučajeve prevere i korupcije tokom obavljanja drugih aktivnosti (tj., revizija ili kontrola koje nisu usmerene na utvrđivanje prevare i korupcije). Ni jedna od ovih institucija nije odgovorna za stvarno gonjenje po optužbi po slučajevima prevare i korupcije, već je isto zapravo prosleđeno drugoj instituciji.
* Ispitivanje sistema interne kontrole. Sve institucije mogu da isptuju aspekte interne kontrole. Ali su ciljevi svake od njih različiti.

1. Određeni nivo preklapanja je neizbežan. Ali isti ne mora da uzrokuje probleme. Na primer, zbog toga što je interna revizija odgovorna za obezbeđivanje osiguranja u vezi delotvornosti interne kontrole, njima će biti potrebno da pokriju sve oblasti visokog rizika kao deo svojih planiranih radnih aktivnosti. Ali vrhovna revizorska institucija (eksterna revizija) takođe može da identifikuje istovetne oblasti visokog rizika za ispitivanje. Međutim, revizorski standardi prepoznaju ovo i pružaju eksternom revizoru prostor za oslanjanje na rad drugih (uključujući internog revizora) pod uslovom da je eksterni revizor zadovoljan time da je ovaj posao urađen prema odgovarajućem standardu.[[9]](#footnote-10)

## Koristi i rizici saradnje

1. Koristi. Na osnovu saradnje se može postići veliki broj oblika koristi. Oni mogu da uključuju:

* Razmenu ideja i znanja;
* Jačenje njihove uzajamne sposobnosti da se promovišu prakse dobrog upravljanja i odgovornosti, kao i da se unapređuje razumevanje kod rukovodstva o važnosti interne kontrole;
* Efikasniju reviziju i inspekciju koje su zasnovane na jasnijem razumevanju odgovarajućih revizorskih uloga i zahteva;
* Minimiziranje prekida aktivnosti kod subjekta nad kojim se obavlja revizija;
* Informisaniji dijalog o rizicima sa kojima se određena organizacija susreće, a koji vodi ka efikasnijem fokusiranju na revizorski i inspekcijski uloženi napor, kao i ka korisnijem davanju saveta rukovodstvu;
* Bolje koordinisanu aktivnost revizije i inspekcije zasnovanu na zajedničkom planiranju i komunikaciji potreba kojima se maksimizira revizorska pokrivenost zasnovana na procenama rizika i identifikovanim značajnim rizicima;
* Bolje razumevanje od strane svih strana u vezi rezultata koji proističu iz rada drugih, a koji mogu informisati odgovarajuće buduće radne planove i programe;
* Uvećan opseg korišćenja rada drugih strana.

1. Rizici. Saradnja ne dolazi bez rizika. Određeni rizici u procesima koordinacije i saradnje su inherentni (nasleđuju se), a koje treba kontrolisati. Na primer:

* Moguće narušavanje poverljivosti, nezavisnosti i objektivnosti;
* Mogući sukobi interesa između tri uključene strane;
* Razblaživanje/umanjivanje odgovornosti;
* Upotreba različitih profesionalnih standarda, ili nedostatak standarda koji se odnose na sprovedene aktivnosti;
* Pogrešno tumačenje zaključaka prilikom korišćenja rada drugih strana;
* Moguće razlike u zaključcima ili mišljenjima po predmetu u pitanju;
* Mogućnost da potencijalni nalazi druge organizacije mogu prerano biti saopšteni određenoj spoljnoj strani u predmetu; i

1. Opšte gledano, rizici mogu biti niži za institucije koje sprovode slične vrste aktivnosti. Na primer, saradnja između interne revizije i vrhovne revizorske institucije (eksterna revizija) i između finansijske inspekcije i vrhovne revizorske institucije (eksterna kontrola).

## Okvir saradnje

1. Državna revizorska institucija Velike Britanije i INTOSAI su promovisali princip 4C (engleska skraćenica, prim.prev.) kao osnovu saradnje između interne i eksterne revizije, a isti se može koristiti kao okvir promovisanja saradnje između interne revizije, vrhovne revizorske institucije i finansijske inspekcije. Ta 4C su: posvećenost (**C***ommitment, eng.*), konsultacije (***C****onsultation*), komunikacija (***C****ommunication*) i poverenje (***C****onfidence*).

* **Posvećenost.** Efikasna saradnja između interne revizije, finansijske inspekcije i vrhovne revizorske institucije jedino može biti postignuta ukoliko su sve strane raspoložene i posvećene razvijanju koordinisane i efikasne revizije i inspekcijskih usluga. Interna revizija/finansijska inspekcija i vrhovna revizorska institucija imaju svoje odgovorajuće uloge, nadležnosti i odgovornosti. Međutim, ove uloge se često preklapaju, a efikasna međusobna saradnja zahteva raspoloženost prikazanu od strane svih strana da rade fleksibilno kako bi osigurale da su aktivnosti adekvatno koordinisane u tim oblastima. Najverovatnije je da će saradnja biti najuspešnija tamo gde sve strane preuzimaju aktivnu ulogu u promovisanju iste i gde su raspoložene da sprovode promene kako bi pomogle u njenoj implementaciji. Ukratko, posvećenost je način razmišljanja.
* **Konsultacije.** Redovne konsultacije između tri institucije mogu da pruže osnovu za identifikovanje mogućnosti ostvarivanja korisne saradnje i mehanizama za pomaganje ostvarivanja iste. Konsultacije će obezbediti razjašnjenje po nedovoljno jasnim pitanjima i olakšaće njihove aktivnosti.
* **Komunikacija.** Komunikacija je dvosmerni proces. Redovna i otvorena komunikacija između tri institucije je esencijalna za uspeh saradnje. Komunikacija koja je otvorena i transparentna će prilikom sprovođenja revizija i inspekcija izgraditi poverenje između interne revizije, vrhovne revizorske institucije i finansijske inspekcije. Formalni oblici komunikacija mogu da uzimaju oblik sastanaka, na primer na kojima se dele planovi, odnosno vrše procene rizika. Neformalni sastanci se takođe mogu koristiti za promovisanje boljeg razumevanja uloga sve tri uključene strane. Procedure za fasilitaciju efikasne saradnje bi u idelanom slučaju trebale da budu dogovorene od strane sve tri uključene strane i sažete u zajednički odobrenom dokumentu.
* **Poverenje.** Sve strane bi trebale da imaju poverenje prilikom osvarivanja međusobnog kontakta. Bilo da vrhovna revizorska institucija, odnosno finansijska inspekcija koristi nalaze i izveštaje interne revizije, potrebno je da imaju poverenja da su primenjeni standardi u radu odgovarajući i primenjivi.

1. Postoji nekoliko opcija za ostvarivanje saradnje između interne revizije, vrhovne revizorske institucije i finansijske inspekcije. Dubina saradnje može varirati, a u nastavku se nalazi indikativna lista u vezi načina ostvarivanja saradnje:

* Komunikacija planiranja revizije/revizorske strategije (na primer, sesije zajednikog planiranja);
* Redovni sastanci između revizora iz interne revizije, vrhovne revizorske institucije i finansijske inspekcije;
* Dogovori koji se odnose na deljenje informacija (uključujući procedure obavljanja konsultacija);
* Saopštavanje rezultata revizija/inspekcija drugim stranama;
* Organizovanje zajedničkih programa i kurseva obuke;
* Razvijanje metodologija;
* Deljenje materijala vezanih za obuku, metodologija i programa revizorskih aktivnosti;
* Obezbeđivanje pristupa revizorskoj dokumentaciji;
* Ustupanje ili pozajmljivanje zaposlenih (na primer, obuka na poslu);
* Upotreba određenih aspekata rada drugih strana kako bi se odredila priroda, vremenski okvir i obim revizorskih procedura koji trebaju da budu izvršene;
* Saradnja na određenim revizorskim procedurama, kao što je prikupljanje revizorskih dokaza ili podataka za obavljanje testiranja;
* Široka uključenost CHJ u procesima koordinacije između interne revizije, vrhovne revizorske institucije i finansijske inspekcije.

## Radna grupa RIFIX: Budući rad

[Dati sadržaj ovog odeljka dokumenta treba da bude ažuriran nakon održavanja sastanka radne grupe u Astani.]

1. Pod rukovodstvom Radne grupe RIFIX, naredna dokumenta trebaju da budu pripremljena u fazi nacrta, uključujući:

* Uloge i funkcije interne revizije, finansijske inspekcije i vrhovne revizorske institucije u svrhu izbegavanja preklapanja;
* Model za interakcije i odnose;
* Primer Ugovora o saradnji između interne revizije i eksterne revizije; interne revizije i finansijske inspekcije.

## Reference

1. INTOSAI GOV 9150, Koordinacija i saradnja između vrhovne revizorske institucije i internih revizora u javnom sektoru.

*http://www.issai.org/media/13353/intosai\_gov\_9150\_e\_.pdf*

1. Saradnja između internih i eksternih revizora: Vodič dobre prakse, Državna revizorska institucija Velike Britanije i Trezor NJKV

*https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\_data/file/207223/Good\_practice\_guidance\_-\_co-operation\_between\_internal\_and\_external\_auditors.pdf*

1. Dokument o reviziji interne kontrole i inspekcije u Srbiji

<http://www.ige.hu/letolt/budgetguide/17--%206%20%20Internal%20Control%20and%20Audit.pdf>

1. INTOSAI, Konferencija o jačanju ekterne javne revizije u INTOSAI regionima, Beč, Austrija, 26-27. maj 2010. godine

*http://www.intosai.org/uploads/intosaipublikation02112010small.pdf*

1. Vrhovna revizorska institucija može da i dalje funkcioniše prema modelu suda u smislu svog procesa donošenja odluka, ali ključne promene često uključuju nove uloge: davanje mišljenja o finansijskim izveštajima; sprovođenje revizije učinaka (ekonomičnost, efikasnost i delotvornost). Ovlašćenja da se izriču kazne su u većini slučajeva ukinuta. [↑](#footnote-ref-2)
2. Radna grupa RIFIX je osnovana nakon obavljenih konsultacija između zemalja članica PEMPAL-a na temu važnosti pravljenja razlika kod uloga interne revizije, vrhovne revizorske institucije i finansijske inspekcije. Prvo pominjanje na ovu temu je napravljeno tokom održavanja 7. Plenarnog sastanka na Jalti, Ukrajina, 2010. godine. Dalje diskutovanje o ulozi finansijske inspekcije i njene veze prema internoj reviziji se desilo tokom održavanja 13. Plenarnog sastanka na Ohridu, Makedonija, 2011. godine. Šira agenda na ovu temu je predstavljena tokom održavanja 17. Plenarnog sastanka u Mađarskoj, 2012. godine. Tom prilikom su principi, kao i razlike između funkcionisanja službi vrhovne revizorske institucije, interne revizije i finansijske inspekcije bili glavna tema diskusije. Radna grupa RIFIX je zvanično stvorena tokom održavanja 23. Plenarnog sastanka u Tbilisiju, 2013. godine. [↑](#footnote-ref-3)
3. ISSAI 100 Osnovni principi obavljanja revizije javnog sektora INTOSAI [↑](#footnote-ref-4)
4. Ibid [↑](#footnote-ref-5)
5. Ibid [↑](#footnote-ref-6)
6. IIA standardi (Institut internih revizora) [↑](#footnote-ref-7)
7. Ibid [↑](#footnote-ref-8)
8. *Definicija Radne grupe RIFIX*  [↑](#footnote-ref-9)
9. Kao eksterni revizor, vrhovna revizorska institucija ima zadatak istraživanja delotvornosti interne revizije. Ukoliko se interni revozr proceni da je efikasan, biće učinjeni napori, bez dovođenja u pitanje prava vrhovne revizorske institucije da spovede sveobuhvatnu reviziju, da se postigne najodgovarajuća podela ili preraspodela zadataka i saradnja između vrhovne revizorske institucije i interne revizije. *INTOSAI Deklaracija iz Lime, Odeljak 3.3.* [↑](#footnote-ref-10)