

ЗНАЧАЈ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ ЗА МИНИСТАРСТВО ОДБРАНЕ И ВОЈСКУ СРБИЈЕ

Милица Н. Радојковић*

Генералштаб Војске Србије, Команда РВ и ПВО, 126. бр ВОЈИН
Раде Жугић**

Министарство одбране Републике Србије, Инспекторат одбране
Саша К. Трандафиловић***

Министарство одбране Републике Србије, Сектор за буџет и финансије

Интерна ревизија је успостављена независна, високостручна и објективна оцењивачка и саветодавна активност, која се обавља ради пружања услуга руководству ради стварања нове вредности и унапређења пословања. Своје циљеве остварује кроз систематичан и дисциплинован приступ процењивању и унапређењу ефективности процеса управљања ризицима, контроле и управљања. Подручје рада интерне ревизије протеже се од оцене рачуноводствених извештаја, па све до провере и оцене ефективности и економичности целокупног пословног процеса. Имајући у виду да су потребе система одбране од највишег значаја за сваку државу, неопходност успостављања интерне ревизије представља најефикаснији механизам за финансијско и оперативно побољшање у пословању, усмерено на повећање борбене готовости, уз законито, наменско, економично и ефикасно располагање буџетским средствима.

У овом раду презентује се делокруг и правни основ интерне ревизије у Министарству одбране и Војсци Србије, и то на општим сазнајним основама кроз приказ појма и значаја интерне ревизије. Такође, указано је на кључне области лоцирања интерне ревизије у систему одбране, које могу да допринесу економичности и ефикасности, али и већој укупној вредности.

Кључне речи: *јавни сектор, интерна ревизија, индекс ризика, Министарство одбране, Војска*

Увод

Интерна ревизија је потреба у данашњим промењивим и сложеним условима пословања и настоји да даје решења на најчешће проблеме и недоумице које се појављују у класичном приступу одлучивања. Она није самосталан и изо-

* Ауторка обавља дужност начелнице Групе за финансије у 20. БВОЈИН и 126. бр ВОЈИН; milica.radojkovic@20bvoin.126bvoin.vipvo.rs

** Пуковник проф. др Раде Жугић је начелник Групе за финансијске послове.

*** Пуковник доц. др Саша К. Трандафиловић је начелник Управе за буџет.

ван систем, већ се, напротив, ослања, прилагођава и пружа потпору друштвеним и економским условима.

Интерна ревизија постала је врста професије са значајним потенцијалом да има велики утицај на управљање јавним финансијама. Потребна за интерном ревизијом уочена је и у Европској унији. Временом се та потреба појавила и у оним земљама које су желеле да се прикључе Европској унији. То, у суштини, значи да је проблематика модерне интерне ревизије у јавном сектору универзална и да се може посматрати као глобални тренд и потреба пословања широм света.

Сигурно је да су активности интерне ревизије неопходне у свим пословним системима, а посебно у онима који имају ограничене ресурсе, а морају да остваре постављене циљеве. Такав систем је Министарство одбране, преко којег се финансира Војска, па функције интерне ревизије укључују и надзор над свим интерним контролама субјекта ревизије, односно организационих јединица Министарства одбране и Војске Србије (МО и ВС).

Уз помоћ постојеће регулативе, интерна ревизија сагледава слабости система и даје препоруке за његово побољшање. Наравно, то не искључује чињеницу да интерна ревизија мора непрекидно да развија нове приступе и осмишљава нове ревизијске „услуге“ кроз додавање вредности у пословању. Наиме, интерна ревизија указује на смер којим тражи нова, квалитетнија решења и моделе организације.

Појам и значај интерне ревизије

Интерна ревизија прешла је дуг развојни пут. Током 50-их и 60-их година XX века претежно се заснивала на основној провери рачуна, ради изоловања грешака и неправилности. Данас се говори о преласку са детаљних провера великог обима, углавном основних финансијских трансакција, на рад на унапређењу стратегија управљања ризиком. То мењање приступа најбоље илуструје следећи графикон (слика 1).

1) Провера рачуноводствене евиденције	1950.
2) Оцена поштовања процедура	1960.
3) Испитивање процедура	1970.
4) Оцена контрола	1980.
5) Извештај о системима интерне контроле	1990.
6) Оцена управљања ризиком	2000.
7) Подршка процесу управљања ризиком	2001.
8) Извештавање о ризику	2002.
9) Додавање вредности	2003.
10) ?	

Слика 1 – Развој интерне ревизије¹

¹ Spencer Pickett, K. H., 2008. *Интерна ревизор у пракси*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, стр. 11.

Стандардна дефиниција интерне ревизије садржи битне елементе који чине основни оквир њених принципа. У првом плану је дефиниција Института интерних ревизора: „Интерна ревизија је активност независног, објективног уверавања и консалтинга, осмишљена са циљем креирања додатне вредности и унапређења пословања организације. Она помаже организацији у постизању циљева увођењем систематског, дисциплинованог приступа процени и унапређењу ефективности процеса управљања ризиком, контроле и управљања.”²

Ради појашњења суштине и значаја интерне ревизије, потребно је извршити анализу свих битних појмова наведене дефиниције:

„Интерна ревизија” – њена улога у оквиру организације разликује се од улоге екстерне ревизије.

„Независност” – интерна ревизија не може да опстане ако није објективна; функција ревизије мора имати адекватан статус и мора се раздвојити од посла који се контролише да би било користи од ње.

„Уверавање и консалтинг” – интерном ревизијом руководству се могу обезбедити савет и помоћ на начин који најбоље одговара потребама сваког руководиоца; такође, улога интерне ревизије је и да обезбеди независно уверавање да ли организација добро управља ризицима или то не чини.

„Активност” – функција интерне ревизије је активност, односно она је дефинисана као услуга.

„Осмишљена са циљем креирања додатне вредности” – као услужна делатност, интерна ревизија требало би да доведе до одређене користи за организацију, односно додатне вредности.

„И унапреди пословање организације” – ревизори доприносе сталном усавршавању и напретку организације.

„Помагање организацији у постизању циљева” – учинити организацију успешном је главни циљ управљања (лоше вођена организација неће бити успешна), управљања ризиком (где су ризици за остварење циљева у центру пажње) и интерне контроле (чији је циљ да се осигура реализација циљева).

„Систематски, дисциплиновани приступ” – јасан скуп професионалних стандарда и најбоље практичне смернице за пружање квалитетне услуге обезбеђује да ревизори примењују систематски и дисциплинован приступ послу.

„Процена и унапређење” – интерна ревизија поставља налазе ревизије насупрот ономе што би требало да постоји ради обезбеђења добре контроле, што обавезно подразумева употребу техника за оцењивање које се примењују професионално и непристрасно како би се добили поуздани резултати.

„Ефективност” – ово је концепт који се заснива на идеји да је руководство у стању да поставља циљеве и контролише ресурсе ради осигурања истинског остваривања ових циљева. Веза између контроле и циљева постаје јасна, а ревизори морају бити у стању да разумеју фундаменталне потребе руководства док оно ради на остварењу циљева.

² Професионална пракса интерне ревизије, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 2006, стр. 19.

„Процес управљања ризиком, контроле и управљања” – у стандарду извођења 2130 – Управљање института интерних ревизора наводи се да активношћу интерне ревизије треба да се процени процес управљања и да се дају одговарајуће препоруке за његово унапређење путем испуњења следећих циљева:

- промовисање прикладних етичких принципа и вредности унутар организације;
- обезбеђивање ефективног управљања перформансама и установљавања одговорности у организацији;
- ефективно саопштавање информација о ризицима и контроли одговарајућим деловима организације;
- ефективна координација активности и саопштавање информација члановима одбора, екстерним и интерним ревизорима и руководству.³

Дакле, изазови са којима се суочава професија интерне ревизије, тј. управљање, управљање ризиком и контрола, означавају развојне системе које одређују контекст улоге ревизије. Уобличавањем концептуалне садржине интерне ревизије указује се на то да је пронађен један мањи број модела који дају одговоре на питање – зашто је интерна ревизија потребна и неопходна функција свих правних лица која имају потребу и услове да је успоставе у својој организационој структури. У светској литератури недвосмислено је присутно мишљење да функција интерне ревизије треба да постоји у сваком правном лицу, ради успешнијег решавања пословних проблема у данашњем сложенем тржишту.

Сходно наведеном, може се рећи да је функција интерне ревизије механизам за мерење трошкова и бенефиција, али тако да функција лидера може да потврди своју стратегију. Интерна ревизија обезбеђује да организације остваре своје интерне циљеве у области трошкова, продуктивности, квалитета, конзистентности, итд. Такође, може да обезбеди да организација остварује и своје екстерне циљеве, тако што ће задовољити потребе клијената, постићи учешће на тржишту и друго. Интерни ревизори су поуздан механизам за постизање синтезе два информативна тока у један кохерентан ток информација о ефективности одређеног система и уоченим девијантним случајевима који су утицали на смањење ефективности пословања организације.⁴

Процес интерне ревизије не треба да се своди на прегледање прошлих догађаја. Улога ревизије је више разматрање будуће стратегије и обезбеђење да су успостављене контроле ради успешног пословања у будућности, упркос неизвесности која је неодвојиви део предвиђања. Као у случају свих неизвесности, и овде се она односи на питање предвиђања ризика и смишљање изводљивих решења, колико је то могуће. Давање уверавања о овом процесу и пружање помоћи руководиоцима, где год је то могуће, представљају камен темељац интерне ревизије.

Наравно, да би интерна ревизија свој посао обављала ефективно и ефикасно и била сигурна да може слободно да врши сваку ревизију на најадекватнији начин (без предрасуда ревизора или притиска и утицаја руководства на ревизоре да донесу одређене закључке), од кључне је важности да у оквиру организације функционише као независна активност.

³ Професионална пракса интерне ревизије, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 2006, стр. 17.

⁴ Виторовић, Б., 2004. *Интерне контроле и интерне ревизије*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, стр. 111.

Место и улога интерне ревизије у МО и ВС

Како су у претходном делу постављене опште основе на којима почива систем интерне ревизије, у овом делу биће обрађена интерна ревизија на конкретном примеру система одбране, и то почев од регулативе као детерминишуће и усмеравајуће компоненте. Законодавни оквир којим се регулише област интерне ревизије заснива се, како на међународним и националним прописима, тако и на интерним актима у оквиру система одбране којима се ближе уређује интерна ревизија у МО.

Када се говори о међународној регулативи, пре свега се мисли на етички кодекс, међународне стандарде професионалне праксе интерне ревизије и практичне савете који заједно представљају водич за успостављање националне регулативе. С друге стране, када се говори о националној регулативи, мимо чињенице да она мора бити усаглашена са међународном регулативом, она захтева и прилагођавање условима пословања нашег простора. У овом контексту помиње се Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији, Закон о буџетском систему и Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору.

Што се тиче система одбране, интерна ревизија у МО успостављена је као ужа унутрашња јединица и то као Одсек за интерну ревизију. Она је функционално независна организациона јединица у МО, која непосредно извештава руководиоца корисника јавних средстава.

Задачи Одсека за интерну ревизију у МО регулисани су Правилником о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места. То су: прегледи усклађености са постојећим финансијским прописима, инструкцијама и процедурама; процена делотворности интерних контрола; процена делотворне употребе средстава; преглед поузданости и интегритет начина на које се воде евиденције и извештавање; плаћање и уговори; прегледи рачуноводствених извештаја; испитивање нерегуларности; правилност наплате прихода и њихову евиденцију; безбедност имовине и њен попис односно инвентарисање; преглед буџетске прерасподеле, како би се осигурала законска усклађеност и обезбедила довољна средства и друге послове из делокруга Одсека.

У обављању дефинисаних задатака, интерни ревизори се у свом раду, поред регулативе на међународном и националном нивоу, руководе и интерним актима: Повељом интерне ревизије, етичким кодексом, као и стратегијским и годишњим плановима, из којих произилазе оперативни планови и оланови задатака ревизије.

Повеља интерне ревизије је интерни акт који потписују руководилац службе за интерну ревизију и руководилац организације, у којем се дефинишу улога, овлашћења и одговорности интерне ревизије у МО. Она је званични документ којим се утврђује позиција ревизије у организацији и у њој се обрађује неколико питања:

- 1) улога интерне ревизије,
- 2) делокруг интерне ревизије,
- 3) независност интерне ревизије,
- 4) дужности руководиоца интерне ревизије,
- 5) дужности руководиоца организације,
- 6) извештавање и комуникација,
- 7) сарадња са другим институцијама.

Дакле, како се Повељом интерне ревизије регулише статус интерне ревизије у оквиру организације, приступ интерних ревизора евиденцији, запосленима и имовини неопходној за обављање задатака ревизије, као и сам делокруг рада интерне ревизије, усвајање је неопходно, што се одражава на исправно успостављање њених функција.

С обзиром на то да се ревизија заснива на поверењу у објективну оцену управљања ризицима, контролама и управљању уопште, по угледу на етички кодекс Института интерних ревизора, донесен је етички кодекс интерне ревизије у МО. Сврха етичког кодекса интерне ревизије у МО је, свакако, унапређење етичке културе у звању интерне ревизије, као и унапређење културе понашања у професији интерне ревизије. Стога је евидентно да је постојање етичког кодекса нужно.

Етичким кодексом наглашено је да интерни ревизори морају поштовати принципе интегритета, објективности, поверљивости и стручности. У складу са овим принципима, успостављена су правила понашања, која описују норме понашања, која се очекују од интерних ревизора. То се односи на све запослене који обављају послове ревизије, па непоштовање етичких захтева води покретању дисциплинског поступка.

Најважнији део процеса ревизије је планирање које обухвата четири методолошке фазе. Прву фазу овог процеса представља Стратегијски план који наводи покривеност ревизијом у наредне три до пет година и представља основу целог процеса планирања. Друга фаза је годишњи план рада који је заснован на првој години стратегијског плана и детаљно наводи ревизије које ће се обавити у наредних дванаест месеци. Ове две фазе представљају основу за трећу и четврту фазу. Трећа фаза су оперативни планови, који наводе ресурсе потребне за остваривање годишњег плана рада. Оперативни планови се ревидирају и ажурирају током целе године, узимајући у обзир шта је стварно остварено. Коначно, планови задатака ревизије припремају се на почетку сваке ревизије наведене у годишњем плану рада.

На основу Стратешког плана интерне ревизије у Министарству одбране за период 2015–2017. године, и на основу циљева који су њиме дефинисани, Одсек за интерну ревизију Министарства одбране вршиће своје функционалне активности у складу са годишњим планом рада за 2015. годину. Полазна основа за доношење годишњег плана рада за 2015. годину је прва година стратешког плана за период 2015 – 2017. године.

Значај интерне ревизије за МО и ВС

У условима рецесије, недовољне финансијске моћи и претеће фискалне неравнотеже, интерном ревизијом могу да се постигну вишеструки позитивни ефекти, како по целокупни јавни сектор, тако и по сам систем одбране, као један од најбитнијих сегмената једне државе. На темељу процена, интерна ревизија у МО, врши функцију саветовања министра одбране о могућностима управљања ризицима, у смислу обликовања и надзирања одговарајућег састава контрола, којима ће се ризици ефикасно смањивати или сводити на прихватљив облик.

Предмет испитивања интерног ревизора је целокупно пословање окренуто реализацији додељених мисија и задатака и то кроз препоруке војном менаџменту. Најчешће се ради о препорукама и саветима у вези с могућим корективним активностима, којима би се уклонила уочена одступања од стандарда и планираних циљева.

Налази интерне ревизије треба да буду благовремено представљени менаџменту, како би се осигурало предузимање одговарајућих активности. Стога је евидентно да се важност интерне ревизије, као карике у ланцу одговорности, огледа у њеном јачању ауторитета војног врха.

На основу евиденције Одсека за интерну ревизију МО у периоду од 2010, закључно са 2014. годином, спроведено је укупно 20 ревизија, док се у првом кварталу текуће године спроводе три ревизије. Понекад се деси да се изађе из првобитно планираног оквира, али само у случају када постоји захтев за спровођење ванредне ревизије, која може да се покрене на захтев руководиоца јединице за интерну ревизију и на основу захтева министра одбране. Такође, у циљу обуке, ради стицања права полагања испита за овлашћене интерне ревизоре у јавном сектору, вршене су ванредне ревизије мањих обима.

Од укупног броја датих препорука (232), број неусаглашених износи 13, што управо говори о позитивним ефектима спровођења интерне ревизије, као још једног вида контролне активности у систему одбране. Иако је интерна ревизија првенствено саветодавног карактера, у случају да субјект ревизије не прихвати све дате препоруке, министар одбране може да донесе одлуку којом се он обавезује да поступи по свим препорукама ревизора.⁵

Кључне области интерне ревизије у МО и ВС

Није спорно да интерна ревизија треба да помогне највишем војном руководству и менаџменту одбране у планској функцији, али и да одговори на питање – како и где најефикасније употребити ограничена буџетска средства. Због тога је свим природно усмерити активности интерне ревизије на кључне области, како би се ограниченим прорачунским средствима реализовали циљеви, односно извршиле додељене мисије и задаци, а самим тим и одржала оперативност система одбране на задовољавајућем нивоу.

Да ли ће се успешно реализовати постављени циљеви, искористити нове шансе за остваривање додатне вредности и избећи потенцијалне опасности у својим активностима, зависи управо од процеса управљања ризицима, којем се интерна ревизија све више окреће. Наиме, ризик је потребно схватити као опасност која може угрозити реализацију постављених циљева. Тада је улога интерне ревизије да менаџменту обезбеди информације за доношење адекватних пословних одлука.

Евидентно је да није могуће спровести ревизију свих организационих јединица МО и ВС, па је због тога неопходно усмерење на високоризичне области и у одређеним организационим јединицама, командама и установама. Интерну ревизију неопходно је прилагодити околностима у самом субјекту ревизије и заснивати је на процени ризика, како би достигао већи ниво ефективности тамо где је то потребно.

Трогодишња Стратегија интерне ревизије у МО израђује се на основу регистра стратешких ризика, па се ствара директна корелација са планирањем садржаја и обима ревизија. Такође, користи се и искуствена метода ревизора која се заснива на табели за израчунавање индекса ризика.

⁵ До сада је министар одбране два пута обавезао субјекта ревизије да поступи по препорукама које су дали ревизори.

Приликом израде табеле за израчунавање индекса ризика узети су у обзир следећи фактори ризика: укупни трошкови, број трансакција, осетљивост активности и географска распрострањеност. Оваквим приступом је утврђено да су:

- области са високим ризиком: јавне набавке и плате и друга лична примања,
- област са средњим ризиком: приходи,
- бласти са ниским ризиком: планирање и припрема буџета и извештавање и рачуноводство (табела 1).

Табела 1 – Израчунавање индекса ризика⁶

Фактори ризика	Планирање и припрема буџета			Извештавање и рачуноводство			Јавне набавке			Плате и друга лична примања			Приходи		
	Рангирање (степен)	Тежина	Укупно	Рангирање (степен)	Тежина	Укупно	Рангирање (степен)	Тежина	Укупно	Рангирање (степен)	Тежина	Укупно	Рангирање (степен)	Тежина	Укупно
Укупно трошкови	2	5	10	3	3	9	5	5	25	5	5	25	2	1	2
Број трансакција	3	4	12	2	4	8	5	5	25	4	5	20	3	4	12
Осетљивост активности	4	5	20	4	3	12	5	5	25	3	4	12	4	4	16
Географска распрострањеност	2	2	4	3	4	12	2	5	10	4	5	20	4	5	20
Индекс ризика	46			41			85			77			50		

На основу инструкција Централне јединице за хармонизацију Министарства финансија у системима са високим ризиком врши се ревизија сваке године, како би се потврдило да су системи који су од виталног значаја под ефективном контролом. Системи који су средњег ризика, у стратегијском циклусу од три године предмет су ревизије у две од три године. Ревизија нискоризичних система врши се једном у три године. Тиме се омогућава поуздана провера и интегритет финансијских и пословних информација, на основу чега ће се утврдити усклађености резултата са дефинисаним циљевима.

Претходно наведене области заједно чине кључне области тренутног лоцирања интерне ревизије у систему одбране, са императивним захтевима за транспарентношћу и полагањем рачуна, како би се, као резултат, добило повећање вредности. Свакако, не треба заборавити да новитети у пословању захтевају реплику у виду сталне верификације овако постављених ризичних области.

Закључак

Може се рећи да је основна улога интерне ревизије у оцењивању функционисања процеса управљања ризиком који је дефинисао менаџмент, али и у предлагању мера за побољшање процеса и уклањање слабости и недостатака, како би се ри-

⁶ Низак ризик: до 50; средњи ризик: 50–75; висок ризик: преко 75.

зик свео на прихватљив ниво. Међутим, доношење одлука у вези са пословањем, односно отклањањем недостатака и унапређивањем процеса представља одговорност и обавезу менаџмента.

Концептом или моделом индентификације и обликовања кључних области лоцирања интерне ревизије (јавне набавке, планирање и припрема буџета, плате и друга лична примања, приходи, извештавање и рачуноводство и информациони системи), удаљава се од „немогуће“ квантитативне пројекције система интерне ревизије у МО и окреће ка квалитетнијој опцији, која ће бити усмерена тамо где је њена улога најпотребнија и оптимална. Може се рећи да ће се усмеравањем ревизије на ове области омогућити довољна контролна покривеност кључних тачака система одбране, где се троши највећи део буџетских средстава.

На крају, треба нагласити да је потребно време како би се испољиле све предности увођења интерне ревизије у систем одбране. Такође, фактор време, а самим тим и искуство, сигурно ће допринети даљој доградњи овог процеса.

Литература

[1] Виторовић, Б.: *Интерне контроле и интерне ревизије*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 2004.

[2] Жугић, Р.: *Цивилна контрола војске – контрола буџета*, Војноиздавачки завод, Београд, 2007.

[3] Spencer Pickett, K. H.: *Основни приручник за интерну ревизију*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 2007.

[4] Spencer Pickett, K. H.: *Интерни ревизор у пракси*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 2008.

[5] Трандафиловић С. и Кнежевић, М.: *Финансирање система одбране и програмско буџетирање*, Медија центар „Одбрана“, Београд, 2013.

[6] Жугић, Р.: *Контроле и ревизије у функцији извршења финансијског плана Министарства одбране, Зборник XXXIX Симпозијума о операционим истраживањима SYM-OP-IS*, 2012.

[7] Петровић, Д.: *Системи контроле финансијског пословања у јавном сектору, Буџетско рачуноводство*, 21/2014:67-88, 2014.

[8] Студија случаја, Ревизија система плата, Београд PIFC3 (Подршка развоју интерне финансијске контроле у јавном сектору – фаза 3), 2013.

[9] Етички кодекс интерне ревизије у Министарству одбране, *Службени војни лист*, бр. 1, Београд, 2011.

[10] Закон о буџетском систему, (бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 – исправка, 108/13, 142/14), *Службени гласник РС*, Београд

[11] Повеља интерне ревизије, *Службени војни лист*, бр. 1, Београд, 2011.

[12] Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору, *Службени гласни РС*, бр. 99, Београд, 2011.

[13] Професионална пракса интерне ревизије, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 2006.

[14] Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији, *Службени гласник РС*, бр. 61/09, Београд 2009.