

ULOGA I ZNAČAJ INTERNE REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU

THE ROLE AND THE INFLUENCE OF INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC SECTOR

Tamara Vesić | Visoka škola za poslovnu ekonomiju i preduzetništvo, Beograd, Srbija | tamara.vesic@vspep.edu.rs

Dalibor Jevtić | Univerzitet Singidunum, Beograd, Srbija | dalibor.jevtic@filinav.com

UDK: 005.51:657.633

336.146

Sažetak

Kroz rad smo potvrdili osnovnu hipotezu da je interna revizija ključni element sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru. Predmet ovog rada je istraživanje uloge interne revizije u javnom sektoru, kao i definisanje uloge i značaja interne revizije u upravljanju rizicima u javnom sektoru. Tabela u šemom prikazuje odnos ciljeva, rizika i kontrole kako bi se na kraju rada prikazala deskriptivna analiza preporuka u vezi sa završnim računom budžeta Republike Srbije za 2018. godinu. Poznato je da su u našoj zemlji pojave finansijskih prevara sve učestalije, te je revizija od velikog značaja, jer je njena uloga da otkrije nepravilnosti ukoliko je došlo do zloupotrebe javnih sredstava, rasipanja i neefikasne upotrebe raspoloživih budžetskih sredstava. Revizija budžeta Srbije ukazala je na veoma ozbiljne probleme i iznela je na videlo neodgovornost organizacija i pojedinaca u trošenju novca, te je neophodno insistirati na detaljnoj i nezavisnoj reviziji finansijskih izveštaja kako privrednih društava, tako i državnog budžeta.

Abstract

Through the paper we have confirmed the basic hypothesis that internal audit is the key element of the financial management and control system in the public sector. The subject of this paper is to investigate the role of internal audit in the public sector, as well as to define the role and importance of internal audit in risk management in the public sector. The spreadsheet also shows the relationship of goals, risks and controls and a descriptive analysis of the recommendations regarding the final statement of the budget of the Republic of Serbia for 2018 presented at the end of the paper. It is known that in our country the occurrence of financial fraud is more and more frequent, and the audit is of great importance, because its role is to detect irregularities if there has been a misuse of public funds, wasteful and inefficient use of available budgetary resources. The audit of the Serbian budget pointed to very serious problems and revealed the irresponsibility of organizations and individuals in spending money, and it is necessary to insist on a thorough and independent audit of the financial statements of both economic associations and the state budget.

Ključne reči: *interna revizija, javni sektor, upravljanje rizicima, deskriptivna analiza, finansijski izveštaji*

Keywords: *internal audit, public sector, risk management, descriptive analysis, financial statements*

JEL klasifikacija: K13

1. Uvod

Predmet ovog rada je istraživanje uloge interne revizije u javnom sektoru, kao i definisanje uloge i značaja interne revizije u upravljanju rizicima u javnom sektoru. Revizija ima ulogu da pomogne u kontroli vođenja ekonomskih aktivnosti [1]. Držanje pojedinaca ili organizacije odgovornim za svoje postupke posredstvom revizije od strane trećih nezavisnih lica predstavlja oblik mehanizma kontrole. Hipoteze od kojih se u radu polazi:

- H1: Interna revizija je ključni element sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru.
- H2: Ispunjenje zadataka interne revizije podrazumeva njenu безусловnu nezavisnost i to kako od rukovodstva organizacije, tako i od interne kontrole.
- H3: Funkcija interne revizije u javnom sektoru je da obezbedi donosiocima odluka identifikaciju rizika kojim su izloženi ili kojim se očekuju da budu izloženi i da vrši ocenu i vrednovanje uspostavljenog sistema interne kontrole.

Cilj ovog rada je da pokaže ulogu interne revizije u upravljanju rizicima u javnom sektoru. Takođe, treba da ukaže na to da su pozitivni efekti rada internih revizija doveli do unapređenja rada jedne organizacije i da interna revizija doprinosi boljem upravljanju organizacijom putem nadzora, ispitivanjem i predviđanjem.

2. Pregled literature

Interni nadzor ili još preciznije interna kontrola, ima za primarni cilj da preventivno deluje na suzbijanju prevara, koje se definišu kao namerno pogrešne interpretacije činjenica sa ciljem obmanjivanja i dovođenja u zabludu treće osobe [2]. Tehnike koje se koriste u svrhu lažiranja finansijskih izveštaja nazivaju se jednim imenom „kreativno računovodstvo“, a u literaturi se opisuju kao: [3]

- Upravljanje zaradom (dobitkom) predstavlja postupak u kome uprava aktivno manipuliše dobitkom prema unapred utvrđenom i željenom iznosu koji je ona

odredila, prema predviđanjima datim od strane menadžera, računovođa ili analitičara kako bi dobitak pratio održivi trend.

- Nasilno (agresivno) računovodstvo podrazumeva preteran i nameran izbor i primenu računovodstvenih principa i postupaka u cilju postizanja željenog rezultata, najčešće iskazivanja veće dobiti, bilo da su izabrani postupci u skladu ili ne sa standardima i pravilima struke. Veliki deo agresivnog računovodstva pripada istovremeno i području lažnog finansijskog izveštavanja. Jedni od najčešće primenjivanih postupaka agresivnog računovodstva su agresivna kapitalizacija i prenaglašena revalorizacija. Zatim, ovde mogu spadati i dodatno povećanje rashoda sa protivknjiženjem fiktivnih stavki na potražnoj strani, smanjenje stavki rezervisanja radi povećanja prihoda, međusobno zatvaranje stavki kupaca i dobavljača bez osnove u poslovnim događajima.
- Ujednačavanje zarade (dobitka) predstavlja takvu vrstu manipulacije dobitkom kako bi se iskazali ujednačeni iznosi dobiti kroz uzastopne vremenske periode tako što se u profitabilnim periodima deo dobiti ne iskazuje, već se odlaže u vidu latentnih rezervi, koje se koriste i razlažu u onim periodima kada nije ostvarena željena dobit.
- Lažirano finansijsko izveštavanje predstavlja namerno pogrešno prikazivanje ili izostavljanje iznosa ili napomena u finansijskim izveštajima, kako bi se korisnici finansijskih izveštaja doveli u zabludu i koje kao rezultat može biti podvrgnuto upravnom, građanskom i krivičnom postupku. Primeri lažnog finansijskog izveštavanja mogu uključiti ispostavljanja lažnih računa, prodaju “na crno”, a terećenje troškova na rashode ili na zalihe, fiktivne prodaje povezanim društvima, obračune lažnih putnih naloga, skrivene isplate dobiti, trošenje sredstava kompanije u privatne svrhe itd.

Ulazak i kretanje prljavog novca u privredne tokove društva treba onemogućiti, jer se on koristi i za izvršenje novih krivičnih dela, ali i kao sredstvo za korupciju i uticaj na državne institucije i javni sektor [4]. Ključni zadatak internog nadzora jeste da kontroliše sve delove preduzeća da li dosledno redukuju poslovnu politiku usvojenu na početku poslovnog perioda, kao i da o tome podnose informaciju rukovodstvu [5]. Za pojačano interesovanje za uspostavljanje internog nadzora razlog više je i erozija poslovnog morala [6]. Za internu kontrolu odgovorni su svi u organizaciji i ona se sastoji od svih mera i metoda koje se primenjuju u organizaciji u cilju sprečavanja pronevera i neefikasnosti, unapređenja tačnosti i pouzdanosti knjigovodstvenih i operativnih podataka, pridržavanje poslovne politike organizacije i ocene poslovne efikasnosti.

3. Revizija u javnom sektoru

Revizija je jedan od osnovnih elemenata strukture jakog upravljanja organizacijom u javnom sektoru [7]. Kao takva, ona doprinosi boljem upravljanju organizacijom putem nadzora, ispitivanjem i predviđanjem. Uspeh državne vlasti prevashodno se meri njenom sposobnošću da uspešno pruža usluge svim građanima i da planirane programe izvede na način koji obezbeđuje ravnopravan odnos prema svim građanima. Shodno tome, revizori u javnom sektoru treba da imaju ovlašćenja i sposobnosti da procenjuju integralnost finansijskih i programskih aktivnosti, kao i efektivnost i efikasnost tih utrošaka i programa [8]. Od revizora u javnom sektoru očekuje se da uvek štite i osnovne vrednosti države jer ona služi svim građanima [9]. Revizori pomažu donosiocima odluka u izvršavanju nadzora putem procenjivanja da li entiteti vlasti čine ono što se od njih očekuje, trošeći sredstva za nameravane ciljeve i u skladu sa zakonima i drugom regulativom. Revizija koja je usmepena na nadzor odgovara na pitanja: “Da li su politike bile sprovedene kao što je nameravano?” i “Da li rukovodstvo sprovodi efektivne kontrole da bi minimiziralo rizike?” [10]. Revizija u javnom sektoru doprinosi poboljšanju strukture upravljanja organizacijom putem provepe izveštaja o programima i o finansijskoj uspešnosti rada pojedinačnih entiteta tako što ispituje da li se oni pridržavaju pravila i postavljenih ciljeva. Zbog svoje nezavisnosti od predmeta revizije, revizija kao funkcija “nadzora” doprinosi i jačanju javne odgovornosti svih entiteta u javnom sektoru. Rukovodstvo ima obavezu da procenjuje rizike i uspostavlja efektivne kontrole radi ostvarivanja ciljeva i umanjenja rizika. U svojoj funkciji nadzora, revizori u javnom sektoru procenjuju i izveštavaju o uspešnosti tih napora. Nadzor takođe opisuje ulogu revizora u javnom sektoru u otkrivanju pretnji, korupcije, uključujući i pronevepe, neodgovapajuće ili uvredljive radnje i druge zloupotrebe moći i resursia koji su povereni državnim službenicima. Revizori nadziru efektivnost strukture internih kontrola koje je uspostavilo rukovodstvo da bi utvrdilo uslove koji pothranjuju kopupciju. U mnogim delovima sveta, revizori u javnom sektoru takođe su odgovorni da reaguju na informacije o pojavi korupcije u državnim organizacijama za koje rade. Revizori izvode svoj rad sistematično i objektivno da bi stekli detaljno razumevanje o pripodi poslovanja i izveli zaključke na osnovu prikupljenih dokaza. Takav pristup daje reviziji mogućnost da stekne objektivnu sliku o problemima, resursima, ulogama i odgovornostima, da ta saznanja prenese u vidu prepopuka, i tako ohrabri zainteresovane strane da sa novog stanovišta posmatraju svoje probleme i programe. Na taj način, revizija doprinosi povećanju uspešnosti onih progama koji su predmet revizije i istovremeno može da unapredi mogućnosti vlasti da uspešnije rešava slične probleme .

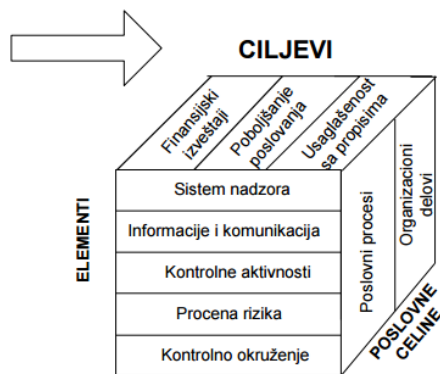
Revizori takođe pomažu organizaciji da gleda unapred, tako što prepoznaju trendove i skreću pažnju na nastupajuće izazove, pre nego što problemi nastanu. Aktivnost revizije može da osvetli nastupajuće izazove, kao što su oni koji su izazvani demogafskim promenama, promenama ekonomskih uslova i promenama u sistemima zaštite. Revizori takođe mogu da prepoznaju rizike i mogućnosti koji nastaju zbog ubrzanog razvoja nauke i tehnologije, složenosti savremenog društva i promena odnosa u privredi. Ova pitanja često predstavljaju dugoročne rizike i mogu daleko da premaše mandate na koji je najveći broj službenika izabran. Zbog toga se dešava da, iako važna, ipak ne postaju predmet veće pažnje, naročito u uslovima kada oskudni resursi vode ka

kratkoročnim ciljevima i kada su usmepeni na rešavanje urgentnih pitanja. Uobičajeni revizorski pristup u izvođenju revizije zasniva se na proceni rizika usmepava revizore na najkritičnije oblasti poslovanja u organizaciji, što ima daje mogućnost da pomognu organizaciji da umanja njihov uticaj ili da bolje proceni obim prihvatljivih rizika. Revizija zasnovana na rizicima obezbeđuje korisne i vredne informacije organizaciji koje joj omogućuju da bolje upravljanja svojim rizicima [11].

Revizija koja je usmerena na predviđanje pomaže u davanju odgovora na pitanje: “Koje su to politike ili način njihovog sprovođenja koje će zadovoljiti buduće potpebe ili umanjiti rizike?” Kada se revizija usmeri na trendove i gleda unapred, ona pomaže pri donošenju odluka [12]. Revizori u javnom sektoru imaju ključnu ulogu u pružanju pomoći rukovodstvu da razume i pokrene proces sopstvene procene rizika. Uz to, revizija procene rizika koju vrši rukovodstvo daje mogućnost da se resursi revizije koriste efektivno, ukazivanjem na oblasti najveće izloženosti. Ispunjavajući svaku od navedenih uloga revizije, revizori štite osnovne vrednosti države. Obezbeđenjem usluga nadzora, ispitivanja i predviđanja, revizori u javnom sektoru povećavaju uvepenje javnosti da je javno poslovanje rukovodstva i službenika odvija jasno, pošteno i časno, da se poštuju principi jednakosti i ispravnosti, pridržavajući se pri tom najviših standapda integriteta.

3.1. Kontrola nad rizicima

Svaka organizacija, bilo da je profitno orjentisana ili ne, postoji da bi ostvarila vrednost za svoje interesne grupe. Vrednost se ostvaruje, čuva i povećava uspostavljanjem sistema internih kontrola. Složenost i međusobni odnos komponenti internih kontrola prikazani su na sledećoj slici.



Slika 1. Struktura sistema internih kontrola

Izvor: [13]

Interne kontrole se ugrađuju u poslovne procese i odvijaju po organizacionim celinama. Elementi sistema internih kontrola su: kontrolno okruženje, sistem procene rizika, kontrolne aktivnosti, sistem informacija i komunikacije i sistem nadzora. Kvalitet sistema internih kontrola najviše zavisi od opšteg odnosa rukovodstva prema postojanju i poštovanju jasnih pravila odvijanja poslovanja. Taj opšti stav rukovodstva naziva se kontrolno okruženje. Kontrolno okruženje je temelj na kojem počiva čitava građevina internih kontrola. Ono daje opšti ton organizaciji i utiče na ozbiljnost prihvatanja kontrola od strane svih zaposlenih. Ono je osnov za sve druge komponente internih kontrola, jer obezbeđuje radnu disciplinu i odgovarajuću strukturu poslovnih aktivnosti u skladu sa postavljenim ciljevima i prepoznatim rizicima, koji te ciljeve mogu da ugroze. Postavljene ciljeve poslovanja mogu lako da ugroze brojni činiooci, od kojih na neke rukovodstvo može da utiče, a na neke nema nikakvog uticaja. Zbog toga je realizacija postavljenih ciljeva visoko zavisna od toga kako rukovodstvo prepoznaje, procenjuje i upravlja rizicima kojima je organizacija u svom poslovanju izložena. Rukovodstvo ima mogućnost da bipa način na koji će da procenjuje rizike i da uspostavi odgovarajuću vrsta kontrola nad tim rizicima. Efektivan sistem internih kontrola zahteva da materijalno značajni rizici koji mogu negativno da utiču na na ostvarenje ciljeva budu identifikovani i vrednovani. Ova procena treba da pokrije sve rizike kojima je organizacija izložena.

3.2. Odnos između ciljeva, rizika i kontrola

Odnos između ciljeva, rizika i kontrola na primeru programa strukturnog finansiranja prikazan je u tabeli 1.

Tabela 1. Odnos između ciljeva, rizika i kontrola

Ciljevi	Rizici	Kontrole
Usklađenost sa regulativom	Pogrešno razumevanje pravila za strukturno finansiranje	Obuka zaposlenih
Jasna dokumentacija i procedure	Jazovi u informisanju, Zatvoreni tokovi u obelodanjivanju informacija	Organizacija efikasnog sistema objavljivanja
Jasni sveobuhvatni i odgovarajući zahtevi	Neodgovarajući zahtev za pomoć, nepostojanje ili nepotpunost potrebne dokumentacije.	Izrada standardizovanog obrasca Zahteva za finansiranje
Osigurati da se prihvataju samo izvodljivi projekti	Preveliki zahtevi odbijaju potencijalne korisnike sredstava	Obezbediti pružanje tehničke pomoći potencijalnim korisnicima sredstava iz razvojnih programa
Potpunost podnete dokumentacije	Podneti zahtevi ili prpratna dokumentacija nisu potpuni	Standardizovati obrazac za podnošenje zahteva za sredstva iz razvojnog programa
Pouzdanost dostavljenih podataka	Neizvodljivost projekta, prevare	Provera identiteta i kredibiliteta posrednika preko kojeg se sredstva dodeljuju krajnjim korisnicima
Podobnost	Namene koje nisu predviđene programom pružanja pomoći	Automatska kontrola putem IT nadzornog sistema

Izvor: [14]

4. Revizija u oblasti javnih finansija

Budžet se najčešće definiše kao sistematski prikaz (šema) prihoda i rashoda neke države za određeno plansko razdoblje, odnosno za jednu budžetsku godinu i u najopštijem smislu budžet predstavlja spisak planiranih prihoda i rashoda pojedinaca, firme, organizacije, lokalne samouprave ili države za određeni vremenski period, najčešće godinu dana [15]. Prethodno je potrebno njegovo odobrenje (donosi se unapred pre početka budžetske godine). Bez takvog odobrenja ne mogu se vršiti nikakvi izdaci kroz budžet. Potrebno je naglasiti da se iz sredstava budžeta ne finansiraju sve javne potrebe zemlje, kao na primer potrebe za finansiranje zdravstva, penzijsko-invalidskog osiguranja, nezaposlenosti, školstva i sl., koje se finansiraju po osnovu raznih doprinosa. Osnovni instrument finansiranja javnih rashoda u svim savremenim državama je budžet, a u nekim zemljama i jedini. Moglo bi se reći da ono što je tržište u privatnom sektoru, to budžet znači u javnom sektoru [16]. U budžetskoj teoriji postoje brojne definicije budžeta, jer se radi o kompleksnoj finansijskoj instituciji, pomoću koje država ostvaruje mnoge ekonomske, finansijske, političke i socijalne ciljeve. Struktura državnog budžeta najčešće je određena društveno-ekonomskim i političkim odnosima u zemlji, odnosno prevashodno zavisi od ustrojstva privrede.

Budžet predstavlja jedan od značajnih instrumenata alokacije privrednih resursa. Budžetska politika ostvaruje važnu razvojnu funkcije privrede u savremenim finansijama. Budžet, takođe, svojom politikom utiče na stvaranje stabilnih uslova za poslovanje privrede, podstiče privredni rast. Jačanje i stabilnost privrede, na taj način, podstiče regionalni i globalni, privredni razvoj. Efikasnost budžetske politike posmatra se u sklopu fiskalne politike. Pod samom efikasnošću fiskalne politike

podrazumeva se ostvarenje stabilizacije privrede i postavljenih ciljeva [17]. Po pravilu, budžet mora biti uravnotežen tj. budžetski prihodi moraju biti jednaki budžetskim rashodima [18]. Moderna teorija prihoda i smatra da budžet može biti u deficitu (budžetski prihodi manji od budžetskih rashoda). Ekonomska funkcija budžeta proizilazi iz instrumenata koje država koristi za ostvarivanje ekonomskih ciljeva preko politike prihoda i rashoda gde se ukupna javna potrošnja vezuje za ekonomsku politiku država za raspodelu i preraspodelu društvenog proizvoda što značajno utiče na proizvodnju, potrošnju, cene investicije u sve ostale resurse.

4.1. Kontrola izvršavanja budžeta

Budžetska kontrola i revizija su bitan segment izvršavanja budžeta, tako da su one neka vrsta nadzora nad izvršiocima budžeta. Pošto se izvršavanje budžeta vrši u toku jedne budžetske godine, neophodno je obezbediti zakonitost u izvršavanju budžeta. Finansijska privreda ne da se zamisliti bez kontrole nad njom. Evidencija milijardske opštenarodne imovine, tačno i blagovremeno prikupljanje državnih prihoda, njihova planska i štedljiva upotreba, sve to nalaže potrebu za kontrolom nad radom svih organa kojima je povereno ostvarivanje, rukovanje i trošenje javnih sredstava i uprava nad imovinom [19]. Finansijska kontrola u svojim raznim vidovima obuhvata sve novčane fondove namenjene budžetu i vanbudžetskim potrebama. Ima izuzetaka. Izvesna sredstva ne podležu redovnoj kontroli: slučaj sa poverljivim fondovima kojima raspolažu neki sekretarijati. Finansijsku autonomiju u tom smislu imaju i predpačuni rashoda samog parlamenta. S obzirom na složenost finansijske privrede, na veliki broj lica uposlenih u budžetskoj proceduri, na faze kroz koje budžetska sredstva prolaze pri njihovom prikupljanju i trošenju, postaje jasno da se kontrola nad radom tako komplikovanog mehanizma ne može poveriti nekom monističkom kontrolnom organu. Kontrola, da bi bila efikasna, potrebno je da bude višestruka i da se vrši u raznim momentima budžetskog ciklusa, kako bi bili obuhvaćeni i svi organi angažovani u izvršenju budžeta i sve faze kroz koje finansijska sredstva prolaze [20]. Da bi budžetska kontrola bila efikasna, neophodno je da se kontrola vrši u određenom vremenskom periodu i u procesu izvršavanja budžeta, kako bi se obuhvatili svi organi u izvršavanju budžeta i sve faze kroz koje prolaze sredstva javnih prihoda, transformisana u javne rashode.

Prema svome sadržaju, budžetska revizija može da obuhvati i kontrolu svrsishodnosti upotrebe javnih rashoda, gde se upozorava na pojave neracionalnog raspolaganja javnim приходima. I upravo je ovde samo sličnost između kontrole i revizije, dok revizija ima specifične ciljeve i zadatke. Revizija mora biti potpuno nezavisna od vlade i drugih izvršnih organa vlasti. Na taj način, glavni državni revizor je potpuno nezavistan i po pravilu, odgovoran je samo predstavničkom telu.

4.2. Deskripcija preporuka završnog računom budžeta Republike Srbije

Na osnovu činjenica iznetih u Izveštaju o reviziji Nacrta završnog računa budžeta Republike Srbije za 2018. godinu, date preporuke se odnose na upeđenje računovodstvenog sistema u skladu sa propisima i međunarodnim standardima u cilju obezbeđenja jedinstvene i sveobuhvatne evidencije o finansijskim transakcijama korisnika budžetskih sredstava, naročito u pogledu stanja i promena na imovini, potraživanjima, obavezama i izvorima finansiranja, uspostavljanje sistema internih kontrola i internih revizija radi obezbeđenja realnog i kompletnog finansijskog i poslovnog izveštaja, sprovođenja popisa imovine i obaveza i usklađivanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem, evidentiranje akata kroz delovodnu knjigu, kao i obezbeđenje da računovodstvene isprave sadrže sve potrebne elemente itd. U postupcima revizije finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovnja javnih preduzeća za 2018. godinu, date su preporuke koje se odnose na sledeće nepravilnosti: neuspostavljanje odgovarajućeg sistema finansijskog upravljanja i kontrole, neuspostavljanje interne revizije, neregistrovanog državnog kapitala, nerealne procene imovine... Važno je istaći da je u postupcima revizije utvrđeno da kod svih javnih preduzeća obuhvaćenih revizijom nije uspostavljen odgovarajući sistem finansijskog upravljanja i kontrole niti je uspostavljena interna revizija u skladu sa propisima. Na osnovu revidiranih finansijskih izveštaja

završnih računa budžeta lokalnih vlasti date su preporuke za poboljšanje rada lokalnih vlasti. Neke od njih su: uspostavljanje adekvatnog sistema internih kontrola i organizovanje interne revizije, donošenje akta o budžetskom računovodstvu, radu trezora i o postupku vraćanja neutrošenih sredstava budžeta i drugo. Izraženog mišljenja sa rezervom, u izveštaju o reviziji Nacionalne službe za zapošljavanje dato je nekoliko preporuka: pokretanje inicijative za izmenu Zakona o zapošljavanju i osiguranju za slučaj nezaposlenosti, da se opštim aktom subjekta revizije u potpunosti uredi kriterijumi i način sprovođenja svih mera aktivne politike zapošljavanja, pravo na novčanu pomoć polaznika obuka i uslove poravnjanja kao načina promene ugovornih obaveza.

5. Zaključak

Revizija ima ulogu da pomogne u kontroli vođenja ekonomskih aktivnosti. Držanje pojedinca ili organizacije odgovornim za svoje postupke posredstvom revizije od strane trećih nezavisnih lica predstavlja oblik mehanizma kontrole. Takav pristup pomaže stabilnost međusobnih odnosa između pojedinaca i organizacija. Uloga revizije nije samo u zaštiti interesa vlasnika kapitala, za nju je zainteresovana i država zbog otkrivanja nepravilnosti u obračunavanju i ubiranju poreza, doprinosa i ostalih nameta. Takođe, za reviziju su zainteresovane banke i investitori zbog potrebe praćenja svojih potraživanja, odnosno investicija. Revizija povećava kredibilitet finasijskih izveštaja, jer je proces njihovog nastajanja prošao dodatnu revizijsku kontrolu, a samim tim povećava se kredibilitet privrednog subjekta. Ovo ukazuje na veliki značaj revizije, zbog čega ona treba da ima bitnu ulogu u otkrivanju izbegavanja plaćanja poreza i drugih zloupotreba u privredi, što u aktuelnom sistemu Republike Srbije nije slučaj. Revizija i izveštaj revizije obezbeđuju izvesnu sigurnost da odluke ili postupci neće biti preduzeti na osnovu nepoznatih okolnosti ili kvaliteta. Revizija ima za posledicu povećanje odgovornosti.

Kroz ovaj rad potvrdili smo hipotezu da je interna revizija je ključni element sistema finasijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru. Može se doneti zaključak i da ispunjenje zadataka interne revizije podrazumeva njenu безусловnu nezavisnost i to kako od rukovodstva organizacije, tako i od interne kontrole, a samim tim, ovo je druga hipoteza koja je potvrđena. Naravno, cilj nam je bio da kroz sam rad potvrdimo i treću hipotezu, odnosno da je funkcija interne revizije u javnom sektoru je da obezbedi donosiocima odluka identifikaciju rizika kojim su izloženi ili kojim se očekuju da budu izloženi i da vrši ocenu i vrednovanje uspostavljenog sistema interne kontrole.

Najbitniji cilj svake revizije je formiranje i saopštavanje zainteresovanim korisnicima mišljenja o saglasnosti finasijskog izveštaja sa ustanovljenim kriterijumima. U našoj zemlji pojave finasijskih prevara su sve učestalije, te je revizija od velikog značaja, jer je njena uloga da otkrije nepravilnosti ukoliko je došlo do zloupotrebe javnih sredstva, rasipanja i neefikasne upotrebe raspoloživih budžetskih sredstava. S obzirom da je budžetski proces loš i da građani Srbije ne znaju gde ide deo njihovog novca, potpuno je insistirati na reviziji finasijskih izveštaja. Revizija budžeta Srbije ukazala je na veoma ozbiljne probleme i iznela je na videlo neodgovornost u trošenju novca. Jednu od najvažnijih uloga igra Državna revizorska institucija (DRI), koja se bavi otkrivanjem nenamenskog trošenja sredstava. Obavljanjem revizije se otklanjaju sve sumnje o eventualnoj zloupotrebi budžetskih sredstava. DRI je gotovo tek počela da svake godine radi reviziju završnog računa budžeta Srbije, lokalnih vlasti, ali i kontrolu rada fondova, NBS, javnih preduzeća... sve to ukazuju na značaj ove institucije. Ova institucija je opredeljena da doprinosi parlamentarnoj kontroli i dobrom upravljanju u javnom sektoru, pri čemu bi zaposleni u njoj trebalo da se rukovode suštinskim vrednostima: integritetom, nezavisnošću, objektivnosti, profesionalizmu, poverljivosti, fer ponašanju, kontinuiranom profesionalnom razvoju i transparentnosti.

Bibliografija

1. Leko V., Zeremski A., Leko D., Kontrola i revizija javnih finansija, *Industrija*, 2007, 4/2007: str. 1-24.
2. Milojević M., Finansijsko-izveštajne promene u Srbiji u 2018, *Revizor*, 2018, Vol. 21, No. 81, str: 7-21.
3. Belak V., Poslovna forenzika i forenzično računovodstvo, Belak Excellens, 2011.
4. Pavlović Z., Institucionalni kapaciteti Srbije za suprotstavljanje organizovanom kriminalu, terorizmu i korupciji, Zbornik radova sa naučne konferencije Finansijski kriminalitet, (ur. Kostić J., Stevanović A.): str. 57-68.
5. Novaković S., Jovičević P., Simin M., Interna revizija u funkciji menadžmenta, *Oditor - časopis za menadžment, finansije i pravo* 2018, Vol. 4, No. 1: str. 63-84.
6. Mašić B., Potreba za revizijom računovodstvenih izveštaja menadžmenta, *Revizor* 2000, Vol. 3, No. 10: str. 28-32.
7. Milojević I., Mihajlović M., Vukša S., Novčani tokovi privrednog subjekta kao predmet revizije, *Vojno delo* 2018, Vol. 70, No. 3: str. 361-371.
8. Ivanović A., Uloga revizije poslovanja u kvalitetnom upravljanju privrednih subjekata, *Ekonomski izazovi* 2014, Vol. 3, No. 6: str. 115-127.
9. Vesic T., Gavrilovic M., Petronijevic J., The influence of liquidity and profitability on the banking sector performances—the example of Serbia, *International Review*, 2019, Iss. 1(2): pp. 75-81.
10. Jaksic D., Formiranje revizorskog mišljenja o finansijskim izveštajima, *Anali Ekonomskog fakulteta u Subotici* 2009, No. 21; str. 57-64.
11. Knežević G., Pavlović V., Stevanović S., Nadogradnja izveštavanja o upravljanju otrodom i održivom razvoju u bankarskom sektoru - primer Srbije, *Industrija* 2018, Vol. 46, No. 3: str. 163-183.
12. Vesić T., Nikolić M., Kreativno računovodstvo u službi pranja novca, *Revizor*, 2017. Vol. 79, No. 3: str. 79-91.
13. Pavlović V., Knežević G., Milačić S., Analiza usaglašenosti semantičkog sadržaja odabranih finansijsko računovodstvenih termina u zakonskim tekstovima, profesionalnoj regulativi i stručnoj literaturi, *Teme* 2016, Vol. 40, No. 1: str. 245-262.
14. Stanišić N., Mizdraković V., Radojević T., Stanić N., Određivanje drugog nivoa revizorskih firmi u Republici Srbiji - u potrazi za 'Malom četvorkom', *The European Journal of Applied Economics* 2015, Vol. 12, No. 2: str. 35-43.
15. Campa D., Big 4 fee premium and audit quality: Latest evidence from UK listed companies, *Managerial Auditing Journal*, 28 (8): pp. 680-707.
16. Bocken P., Pauw I., Bakker C., Product design and business model strategies for a circular economy, *Journal of Industrial and Production Engineering*, 2016, 33(5): pp. 308-320.
17. Državna revizorska institucija, Izveštaji preuzeti sa sajta www.dri.rs u periodu septembar-oktobar 2019. godine
18. Clark H., Farmer J., Herrero-Davila L., Sherwood J., Circular economy design considerations for research and process development in the chemical sciences, *Green Chemistry*, 2016, 18(14): pp. 3914-3934.
19. Geissdoerfer M., Savaget P., Bocken P., Hultink J., The Circular Economy - A new sustainability paradigm?, *Journal of Cleaner Production*, 2017, No. 143: pp. 757-768.
20. Stojanović T., Interna revizija – podrška procesu upravljanja, *Akadska misao*, 2015.