

REVIZIJA SVRSISHODNOSTI POSLOVANJA

Zdenka Vidović¹, Milan Milunović²

Pregledni rad
UDK: 657.631.6(4-672EU)
336.146(4-672EU)

Apstrakt

Revizija svrsishodnosti poslovanja je postupak u kojem se ispituje kako su korišćena javna sredstva, da bi se utvrdilo da li je to činjeno u skladu sa načelima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti i u skladu sa planiranim ciljevima. U Srbiji su česti slučajevi u kojima je utvrđeno da procedura u korišćenju i trošenju javnih sredstava nije poštovana. Naročito često se o tome govori u kontekstu javnih nabavki, ali ne zaostaju ni slučajevi dodele subvencija ili drugih vidova pomoći iz budžeta, raspolaganje javnom imovinom, preuzimanje obaveza za budžet, isplate naknada i zarada. Ispitivanje svrsishodnosti trebalo bi da se vrši kontinuirano, prilikom planiranja i odobravanja svakog trošenja javnih sredstava. Ono je na neki način ugrađeno u ključne propise koji uređuju tu materiju – Zakon o budžetskom sistemu, Zakon o javnoj svojini, Zakon o javnim nabavkama i druge.

Ključne reči: revizija, svrsishodnost poslovanja, Evropska unija

JEL: M21, H49

Uvod

Revizija svrsishodnosti jeste sistematski, suštinsko, organizaciono i ciljno usmereno ispitivanje aktivnosti vlade ili drugih korisnika budžeta kako bi se procenilo da li subjekti revizije pri sprovođenju programa ili procedura, pojedinačnih aktivnosti ili funkcije rade na ekonomskim principima, tj. efikasno i efektivno. Engleski termin „performance auditing“ kao stručni termin teško se dâ prevesti na srpski jezik, i to u dve reči. Za revizorsku struku, po mišljenju stručne javnosti, najprikladniji prevod jeste „revizija izvršenja naloga“ jer reč „performans“ potiče od glagola „izvršiti“, što se može prevesti kao, između ostalog, „izvršiti nalog“. Sam pojam nalog ili zadatak je veoma širok i može označavati u smislu predmeta revizije posao, izvesnu aktivnost, program ili projekat. Sve gorenavedeno obuhvata niz zadataka koji treba da budu sprovedeni u kontekstu specifičnih procesa i procedura. U Velikoj Britaniji, Kanadi i nekim drugim zemljama, ova vrsta postupka se naziva „vrednost za novac“ – „value for money“ (u daljem tekstu VFM) revizija. Zašto „vrednost za novac“? Ovo znači da je sa utrošenim sredstvima obavljen posao kvalitetno i po visokim standardima za nisku cenu, ili prevedeno na tehnički jezik, kada se funkcionisanje uprave i pružanje

¹ Dr Zdenka Vidović, Court of Audit of the Republic of Slovenia, Slovenska c. 50, 1000 Ljubljana, Email: zdenkavidovic@gmail.com

² Docent, dr Milan Milunović, Inspektorat odbrane Ministarstvo odbrane, Gardijska ulica br. 7, Beograd, Srbija, Telefon: +381 64 166 81 86.

usluga odvijaju na ekonomičan, efikasan i efektivan način. Revizor treba da istraži relaciju vrednost/korist, koja je postignuta trošenjem novca, tj. da revidira efekte potrošenog novca.

Osnovne karakteristike revizije svrsishodnosti

Među zadatke revizije DRI sve više uključuje reviziju svrsishodnosti. Revizija se zasniva na obimnim analizama i studijama. Uloga DRI je da informiše narodnu skupštinu, vladu, kao i široku javnost, o ekonomičnoj i efikasnoj upotrebi sredstava, da li su postignuti planirani ciljevi i rezultati i kakvi su stvarni efekti prihvaćene politike. Pri tom treba naglasiti da nijedan propis ili standard ne daje pravo državnom revizoru da revidira prihvaćenu politiku (može da revidira postupke i osnove za prihvatanje odluka, ali ne i političke odluke).

Revizija svrsishodnosti stoga obuhvata ekonomičnost, efikasnost i efektivnost korisnika budžeta u celini ili po projektnim aktivnostima, sistema, procesa, itd. Pri tome, u ovom kontekstu ekonomičnost označava minimiziranje troškova resursa za upotrebljena sredstva uz odgovarajući kvalitet proizvoda ili usluga. Efikasnost je povezana sa ekonomičnošću i odgovara na pitanje da li su sredstva bila upotrebljena optimalno za korišćenje sredstava za izlaz (robe, usluge, ostali rezultati). Efikasnost je vezana za privredu i treba da odgovori na pitanje da li su sredstva optimalno i na odgovarajući način upotrebljena, ili je pak bilo moguće postići slične rezultate s manje resursa. Pri tome, razlikujemo troškove efikasnosti (prihode merene u odnosu na troškove) i radnu efikasnost (rezultate merene brojem zaposlenih). Efektivnost se odnosi na ostvarivanje ciljeva i odnos između ciljeva, rezultata, tj. svrsishodnosti. Efektivnost se može meriti učincima u odnosu na angažovana sredstva koja su korišćena za postizanje ovih ciljeva.

Primarna svrha revizije svrsishodnosti je dakle ispitivanje ekonomičnosti (revizija ekonomičnosti delovanja uprave u pogledu razumnih načela i prakse delovanja uprave i rukovodstvenih smernica), efikasnosti (revizija efikasnosti korišćenja ljudskih, finansijskih i drugih činilaca, uključujući i istraživanje informacionih sistema, merila za utvrđivanje dostignuća i uređenje praćenja poslovanja i postupaka koje subjekt revizije vodi radi otklanjanja uočenih nedostataka) i efektivnosti (revizija efektivnosti sprovođenja zadataka u odnosu na postizanje ciljeva subjekta revizije i revidiranje stvarnih efekata delatnosti u odnosu na željene efekte) upotrebe javnih sredstava. Prilikom procene svrsishodnosti, revizor koristi uporedne analize (benchmarks) i pokazatelje sprovođenja zadataka (performance indicators).

Revizija svrsishodnosti odvija se kao oblik istraživanja koji zahteva posebna znanja i iskustva, primenu određenih standarda i različitih procedura za obavljanje revizije. Rezultati revizije svrsishodnosti su se najpre tretirali kao neka vrsta nusproizvoda drugih vrsta revizije, da bi kasnije prerasli u nezavisnu vrstu revizije. Koreni nastanka ove vrste revizije se ne nalaze u privatnom nego u javnom sektoru. Primena revizije svrsishodnosti datira s kraja šezdesetih godina XX veka kada je prvi put vrhovna revizorska institucija počela da primenjuje ovu vrstu revizije u Sjedinjenim

Američkim Državama, Kanadi, Velikoj Britaniji i Švedskoj. Međutim, ideja o ovakvoj vrsti revizije datira čak od ranih četrdesetih godina XX veka.

U reviziji efikasnosti međusobno su povezani i utiču jedni na druge ili obaveze, zadaci, inputi, aktivnosti, rezultati i ishodi, ili efekti. Većina državnih revizora u proceni korisnosti koristi ovaj „ulaz—izlaz model“. U reviziji efikasnosti međusobno su povezani i utiču jedni na druge elementi kao što su nalozi, zadaci, inputi, aktivnosti, rezultati i ishodi, tj. efekti. Većina državnih revizora u proceni korisnosti koristi „ulaz—izlaz model“ (input-output model).

Predmet ispitivanja državnog revizora po napred datom modelu, rezultat je ulaganja (inputa) a realizuje revidirani entitet javnog sektora, u smislu dostizanja ciljeva ili realizovanja postavljenih ciljeva.

Revizija svrsishodnosti ima neke specifičnosti u pogledu vođenja ovakve revizije, koje treba uzeti u obzir.

Najčešće ne postoji revizijski dosije iz prethodne godine. Stoga je potreban dodatni napor vođe revizije da upozna revizorsku grupu s predmetom i subjektom revizije i da se pobrine da se revizija odvija planiranim putem.

Priroda ocene svrsishodnosti je takva da revizor treba da obavi više razgovora s višim nivoom rukovodstva. Biće manje detaljnog ispitivanja na koje su revizori navikli prilikom revizije računovodstvenih izveštaja. Zbog toga je taj posao primereniji iskusnijim revizorima.

Iako je revizija planirana kao revizija svrsishodnosti, treba izvršiti i određene radnje kojima se otkrivaju nepravilnosti.

Za potrebe revizije svrsishodnosti na raspolaganju su mnogobrojne javno objavljene informacije. Pre izlaska na teren, revizor obezbeđuje i pregleda svu potrebnu građu (npr. publikacije koje je objavila država).

Prilikom revizije svrsishodnosti, veoma je važno da se stekne i zadrži poverenje rukovodstva. Kod takvih revizija, komunikacija ima presudan značaj.

Vođa revizije mora da zna kada treba da prestane sa sprovođenjem revizije. Često kod takvih projekata revizori u najboljoj nameri počinju da istražuju određenu oblast i prihvataju jasne zaključke. U praksi revizor često otkriva da subjekt revizije jednostavno nema odgovarajuću evidenciju u koju bi beležio to što je revizor očekivao. Tako je revizor, umesto prihvatanja zaključaka na osnovu raspoloživih podataka, ograničen na predloge koje vrste informacija treba skupljati i koristiti kako bi u budućnosti mogao da dođe do zaključaka. S druge strane, ako revizor ima na raspolaganju mnogo vremena i sredstava za pokrivanje troškova revizije, može i sam da skupi potrebne podatke.

Revizija svrsishodnosti je fleksibilna u pogledu izbora predmeta, metoda i mišljenja. To nije revizija pravilnosti poslovanja, gde je unapred određena forma mišljenja i ne proizlazi iz revizije privatnog sektora. To je nezavisno istraživanje koje se sprovodi

jednom, ne ponavlja se, i ima širok obim u pogledu vrste pa je izloženo procenama i interpretacijama. Revizor treba da poseduje širok spektar znanja. Reviziju sprovodi korišćenjem metode istraživanja i metode vrednovanja.

U privatnom sektoru deluje tržišnim mehanizmima u cilju ostvarivanja profita, kao osnove za vrednovanje svrsishodnosti preduzeća – društva. Uspešno poslovanje se verifikuje održavanjem i povećanjem udela na tržištu i stvaranjem, tj. maksimiranjem profita a neuspešna preduzeća mogu ići u stečaj ili bankrotirati. Takvi mehanizmi ne postoje u javnom sektoru, kao i za neprofitne organizacije koje se ne mogu ukinuti (na primer, čak i ako institucija iz oblasti zdravstvenog osiguranja fiskalne godine završava sa gubitkom, i dalje će funkcionisati, jer je Ministarstvo finansija ne može ukinuti, iako deficit i javni dug Trezora raste). Opisani sistemi evaluacije uspešnosti poslovanja, tj. učinka, koji se odnose na privatni sektor, u javnom sektoru su zamenjeni primenom revizije svrsishodnosti.

Revizija svrsishodnosti je način na koji poreski obveznici, finansijeri, zakonodavna vlast, izvršna vlast, obični građani i mediji stiču mogućnost kontrole nad javnim sredstvima i mogu da vide efekte poslovanja različitih vladinih delatnosti. U takvim izveštajima revizije mogu se pronaći odgovori kao na primer: „Da li se novac mogao utrošiti bolje i pametnije?”

Revizija svrsishodnost traži odgovor na dva osnovna pitanja:

- Da li je sve urađeno na pravi način (da li su pravilno sprovedene odluke poslovne politike)?
- Da li je urađeno ono pravo (da li su odgovarajuće politike implementirane na adekvatan način)?

Prvo pitanje upućeno izvođačima u procesu revidiranja jeste da li se svi postupci sprovode u skladu sa usvojenim poslovnim politikama i odlukama, odnosno, da li je subjekt revizije u svom poslovanju primenio program u skladu s propisima i postavljenim uslovima. Pri tome, revizor se u tom slučaju bavi različitim vidovima ekonomičnosti i efikasnosti poslovanja.

U postupku pribavljanja podataka za rešavanje drugog pitanja, revizor mora da u većoj meri koristi analize da bi utvrdio da li se usvojene odgovarajuće politike realizuju ili su korišćeni adekvatni resursi. Ovo pitanje se odnosi na uspeh ili učinak revidiranih zaposlenih lica u preduzeću ili na određeni program vlade ili aktivnosti ciljne grupe korisnika usluga. Lako se može dogoditi da revizor proceni vladine mere kao neuspešne i neusklađene sa ciljevima.

Javne finansije podržavaju javni interes, štite ulaganja i rezultate ulaganja, tj. služe društvu kao celini. Pojam javnog interesa se menja i dobija nova značenja. U poslednje vreme, stavlja veliki naglasak na ličnu odgovornost, prava, efikasnost tržišta, potrebu za ekonomičnom upotrebom javnih sredstava i razumno ograničenje vladinih intervencija u ključnim funkcijama države (političke odluke, obezbeđivanje jednakih mogućnosti). Javni interes može se definisati pojmovima kao što su

nepristrasnost, ekonomičnost, efikasnost i efektivnost, to jest, takozvani 4E (ekonomičnost, efikasnost, efektivnost), koji se u mnogim zemljama tretiraju kao deo oživljavanja neoliberalizma. Pored pomenuta tri bazična pojma svrsishodnosti, ovde je pridodat još jedan E (equity), tj. nepristrasnost ili pravičnost. Ovaj koncept može imati nekoliko objašnjenja, ali u skorijim razmatranjima je opredeljen suštinski na obezbeđivanje jednakih mogućnosti. Revizija svrsishodnosti je značajno zastupljena u Kanadi, gde je standardnom 3E dodat i četvrti, a to je uticaj na životnu sredinu (environmental effects). Od 1995. pa nadalje, nadležnost državnog revizora uključuje i ovu za Srbiju novu oblast pitanja životne sredine.

U poslednjih nekoliko godina, mnoge zemlje sprovode reforme javne uprave, u cilju ušteda javnih resursa, poboljšanje javnih usluga, povećanje efikasnosti javne administracije i uspešno sprovode usvojene politike. Reforme treba da obezbede, dakle, između ostalog, jeftiniju i efikasniju vladu, visokokvalitetne javne usluge i uspešne programe. Uspeh reformi se može meriti rezultatima koji su ostvareni na različitim nivoima. Revizor može imati drugačiju ocenu rezultata rada neke organizacije ili vlade, uspešnosti procesa upravljanja i odlučivanja, ili uspešnosti političkog i administrativnog sistema ili pak realizacije željene ili idealne situacije, zbog kojih su i uvedene reforme. U praćenju rezultata reformi i ocenjivanju njihove uspešnosti, vlada, narodna skupština i zainteresovana javnost u velikoj meri mogu da pomognu DRI u postupku revizije svrsishodnosti.

Revizija svrsishodnosti, mere kojima procenjujemo izvršenje radnji/poslovanje (mere izvršenja) i procena programa s posebnog aspekta, međusobno su povezane. Mere procene izvršenja obično znače stalno nadgledanje i praćenje, kao i izveštavanje o realizaciji programa, naročito o tome kakav je napredak u pogledu postavljenih ciljeva. Procena programa je individualna studija koja se radi da bi se procenilo delovanje programa. Procena se sprovodi i za pojedine elemente revizije svrsishodnosti, na primer procena procesa, procena svrsishodnosti itd.

U toj vrsti revizije mogu se primeniti različite analitičke metode i pristupi, kao na primer rezultatski usmeren ili problemski usmeren pristup, pristup iz perspektive odozgo nadole ili obrnuto, fokusiranje na odgovornost ili uzroke problema.

Revizija svrsishodnosti je usko povezana sa idejom finansijskog programiranja (programiranje budžetiranja), koje ima cilj poboljšanje uspešnosti pomoću efikasnog sistema kontrole i upravljanja, i obezbeđenja ekonomske i finansijske odgovornosti i ponašanjem na svim nivoima poslovanja. Program budžetiranja naglašava potrebu za evaluacijom postignutih rezultata, što je jedan od suštinskih zadataka revizije svrsishodnosti.

Ciljevi i obim revizije svrsishodnosti

Revizija svrsishodnosti se može primeniti samo na jednu delatnost ili jedan predmet revizije, ali može da predstavlja sveobuhvatnu studiju određenog sistema. Cilj ove revizije je da se fokusira na upravljanje, organizaciju i poslovnu politiku. Najčešći cilj revizije odnosi se na procenu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti odabranih

programskim sadržaja, koju je dužan realizovati budžetski korisnik, kao i na konkretne zadatke ili dodeljenu pomoć države. Ciljevi revizije su takođe efikasnost javnih nabavki (npr. nabavka lekova u bolnicama), efikasnost administracije (npr. proces zapošljavanja), efikasnost održavanja (npr. održavanje puteva, rad zimske službe), efikasnost subvencija (npr. subvencija za poljoprivrednu proizvodnju).

U postupku revidiranja svrsishodnosti, revizor će se fokusirati na ciljeve koji su u strateškom i godišnjem planu usvojeni od strane javnih fondova. Svaki budžetski korisnik može imati jedan ili više opštih ciljeva, u zavisnosti od broja programa ili aktivnosti (npr. Ministarstvo unutrašnjih poslova ima kao opšti cilj bezbednost u saobraćaju), podeljenih u više detaljnih ciljeva (npr. smanjenje broja saobraćajnih nesreća smrtnih slučajeva na putevima u regionu za 20 odsto u naredne tri godine). Revizor će u tom slučaju uporediti efekte ciljeva i njihovu povezanost s resursima koji su opredeljeni u programima u cilju povećanja bezbednosti na putevima, što znači da će uporediti smanjenje broja fatalnih nesreća na putevima u regionu sa odgovarajućim troškovima akcije koju za ovu svrhu sprovodi Ministarstvo.

Prilikom obavljanja revizije, revizor se može fokusirati samo na jedan cilj. Može, na primer, da izabere samo efikasnost ili pak samo efektivnost poslovanja. Tako bi se, primera radi, efikasnost Odbora za nadzor obavljenih revizija u Srbiji mogla lako izmeriti brojem izdatih revizorskih izveštaja, efektivnost po sprovedenim korektivnim merama nad subjektima revizije, dok bi se efikasnost fakulteta mogla izmeriti brojem odeljenja a efektivnost po broju položenih ispita i broju diplomiranih, itd.

Cilj revizije je zapravo ono što revizor želi da postigne revizijom. To mogu biti pitanja organizacije, programa, aktivnosti ili usluga na koje revizor traži odgovore kroz procese istraživanja i analize.

U određivanju obima revizije, revizor će uzeti u obzir tri osnovna principa, a to su: relevantnost nadležnosti DRI (državni revizori mogu revidirati svrsishodnost svih korisnika javnih sredstava po sopstvenom izboru, ali pri tome ne sme da prenebregne interese Narodne skupštine, političkih stranaka, vlade i drugih organa), značaj (obično područja kojima DRI daje prioritet u svom strateškom planu, tako da donose neke koristi realizaciji ciljeva Narodne skupštine, kao i da doprinesu boljem položaju i životnom standardu stanovništva) i revidibilnost (sposobnost da se obavi revidiranje u skladu s profesionalnim standardima i smernicama).

Revizija ekonomičnosti se odnosi na ulaganja i utvrđuje da li su sredstva ekonomičan način, kao i da li je menadžment obavljao poslove u skladu s principima i smernicama domaćinskog, tj. dobrog upravljanja. Ocena ekonomičnosti je jedan od težih zadataka revizora, iz razloga što u proceni ne bi trebalo zanemariti ni kvantitet ni kvalitet izlaza. Često revizor ima problema u određivanju veličine rashoda za svaki program ili funkciju koja je predmet revizije, jer računovodstveni sistem ne pruža neophodne informacije. Ako budžet ili finansijski plan nema relevantne detalje, revizor će imati problema, čak i kada se uporede stvarni s planiranim troškovima. Još teže je na nalazima revizije formulisati preporuke za smanjenje troškova, bez uticaja na količinu i kvalitet usluga ili na drugi način pričiniti štetu korisnicima ovih usluga.

Ključna pitanja u evaluaciji uloženi sredstava odnose se na efikasnost. Revizor ispituje odnos između kvaliteta i kvantiteta usluga i aktivnosti, respektivno između obavljenih radova i nastalih troškova pri korišćenju resursa za realizaciju postavljenih rezultata. Postignuta produktivnost revizora meri se upoređivanjem rezultata sa zahtevanim standardima, ciljevima ili normama.

Revizija svrsishodnosti se bavi svim vrstama resursa, upravljanja, aranžmana, organizacija, implementacija, monitoringa i evaluacija vladinih programa, korporativnih i individualnih aktivnosti, saglasnosti, funkcionisanja državnih organa i drugih tela koja su regulisana Zakonom o javnom sektoru u odnosu na određene ciljeve i zahteve, kvalitet i blagovremenost pružanja javnih usluga fizičkih i pravnih lica i ostvarivanje ciljeva koje je usvojila Vlada ili opština, posebno sa aspekta ekonomičnosti. Revizor će pokušati, na primer, da utvrdi da li je korisnik javnih sredstava realizovao projekat po nižoj ceni, ili je primenjen najbolji i najracionalniji metod rada, ili da nije bilo slučajeva nepotrebnog dupliranja poslova i dr.

U postupku revizije svrsishodnosti, revizor ocenjuje stepen realizacije ciljeva i pokušava da proceni da li su rezultati postignuti zbog ostvarivanja poslovne politika koje su usvojene ili su rezultat uticaja drugih faktora. Prvo, revizor će odrediti koje ciljeve je organizacija postavila u pogledu izabranih ciljeva programa. Neophodan uslov za procenu, jeste postojanje kriterijuma koji omogućavaju revizoru da obavi poređenja posmatranih događaja ili stanja pre i posle uvođenja mere, politike ili preuzete obaveze. U reviziji svrsishodnosti, revizor će odrediti da li su ciljevi postignuti po razumnoj ceni i troškovima, i u okviru određenih rokova, da li su korisnici zadovoljni izvršenim uslugama ili da li realizovane investicije zadovoljavaju korisnike, itd.

Jedan od obaveznih uslova za pravilno funkcionisanje bilo koje organizacije jeste da posluje u skladu s važećim propisima. Revizija svrsishodnosti uvek uključuje procenu da li subjekat revizije poštuje zakone i propise koji regulišu poslovanje. To se odnosi uglavnom na one odredbe koje određuju ekonomsko i efikasno poslovanje, i prate ostvarivanje ciljeva i rezultata. Striktno pridržavanje pravila je ponekad u sukobu s načelom efikasnosti. U takvim slučajevima, revizor ne može da zauzme stav o tome kako je u pravu, ali može skrenuti pažnju na takav slučaj i ostaviti zakonodavnim organima da razmotre moguću promenu u regulativi.

Stručne i pravne osnove za izvođenje revizije svrsishodnosti

Reviziju svrsishodnosti uređuju standardi ISSAI. To je veoma kompleksna vrsta revizije za koju treba malo više vremena da bi se naučila kroz praksu. U ovom materijalu predstavljeni su uopšteno samo pojedini elementi i faze revizije bez pojedinih detalja.

ISSAI 10 – Osnovna načela državne revizije postavljaju osnove za celokupni obim državne revizije, koji uključuje reviziju usklađenosti s propisima i reviziju svrsishodnosti (stav 38). Prema tom standardu, revizija svrsishodnosti (stav 40) odnosi se na reviziju ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti i obuhvata:

- reviziju ekonomičnosti administrativnih aktivnosti u skladu sa čvrstim administrativnim načelima i praksom i upravljačkom politikom;
- reviziju efikasnosti korišćenja ljudskih, finansijskih i drugih resursa, uključujući i ispitivanje informacionih sistema, merila uspeha i sistema praćenja, kao i procedura koje subjekti revizije koriste za otklanjanje utvrđenih nedostataka;
- reviziju efektivnosti u smislu ostvarenih ciljeva subjekta revizije, kao i reviziju stvarnog uticaja aktivnosti u poređenju s namerama.

ISSAI 300 – Standardi sprovođenja državne revizije u stavu 0.3.(d) usmeravaju revizora da prilikom vršenja revizija svrsishodnosti, treba da izvrši ocenu usklađenosti s primenljivim zakonima i propisima kada je to neophodno za ispunjavanje ciljeva revizije.

ISSAI 3000 – Standardi i smernice za reviziju svrsishodnosti koji se zasnivaju na INTOSAI standardima revidiranja i praktičnim iskustvima odgovaraju na pitanje „šta je revizija svrsishodnosti”, utvrđuju načela koja se primenjuju u reviziji svrsishodnosti i standarde sprovođenja revizije u početnoj fazi i u fazi prikupljanja revizijskih dokaza, kao i standarde izveštavanja koji upućuju revizora kako da predstavi rezultate revizije svrsishodnosti.

DRI mora da bude nadležna za sprovođenje revizije svrsishodnosti. U Republici Srbiji ta nadležnost data je Državnoj revizorskoj instituciji članom 9. DRI.

Revizija svrsishodnosti je ex-post revizija, što znači da se sprovodi posle usvajanja odluka o politici koja je predmet revizije.

DRI ne ispituje odluke i ciljeve utvrđene propisima. Uzima ih kao takve i koristi ih kao kriterijum prilikom procena.

Revizija svrsishodnosti mora da se sprovodi na visokom nivou profesionalnog kvaliteta uz uvažavanje INTOSAI standarda revidiranja i etičkog kodeksa.

Revizori treba da imaju profesionalno iskustvo a revizija mora da se sprovodi efikasno, profesionalno i odgovorno.

Kvalitet revizije se u razumnoj meri proverava, institucije koje su uključene u reviziju moraju se pravilno informisati o reviziji, celokupan rad na reviziji mora se pravilno kontrolisati i pratiti a po potrebi se angažuju i eksperti.

Postupak revidiranja svrsishodnosti

Revizija svrsishodnosti se obavlja u nekoliko koraka. U principu, postoje tri osnovna procesa (planiranje, obavljanje, koje obuhvata izveštavanje, monitoring i revizorski izveštaj), koji su podeljeni u nekoliko faza. Prvi korak, koji čini revizor, usmeren je na analizu i izbor potencijalnih oblasti i predmeta revidiranja. Nakon određivanja oblasti, sledi planiranje revizije kao preliminarne studije, čija je svrha omogućiti

izradu detaljnog plana za glavnu studiju, te selektivno prikupljanje informacija koje omogućuju revizoru da dizajnira predlog za glavnu studiju. U glavnoj studiji stavlja se akcenat na izradu finalnog izveštaja, uz praćenje rezultata procesa revizije ili postrevizijskog postupka, beležaka i dokumentovanja uticaja revizije na subjekt revizije i njegovo okruženje i procenu stepena realizacije preporuka.

Izbor oblasti revizije

Izbor oblasti koja će biti revidirana jeste složen i izazovan zadatak. Samo dobar izbor revizijske oblasti može da dovede do zadovoljavajućih rezultata. Prilikom izbora oblasti revizije, DRI ima diskrecionu slobodu. Pri tome, važno je da se razmotri strategija koja pomaže u određivanju prioriteta i odbira oblasti a DRI mora da drži do svoje političke nezavisnosti i da obezbedi da izbor oblasti nije pod spoljnim uticajem, što ne znači da DRI u određivanju ovoga ne uzima u obzir spoljne predloge. Osnova za ovaj izbor je pre svega strateški plan. U određivanju oblasti, revizor sledi smernice INTOSAI, gde možete naći sledeće predloge:

- identifikuju potencijalne oblasti revizije, koje će biti osnov za strateški izbor — broj oblasti za buduće revizije zavisi od kompetencija i kapaciteta DRI;
- utvrđivanje kriterijuma za izbor, koje treba uzeti u obzir pri izboru oblasti i područja — najvažniji kriterijum treba da bude pomoć vladi i njenim organima da obezbedi reviziju ocenjivanjem njihovog funkcionisanja i preporuke za poboljšanje;
- dodatne koristi — rezultati revizije moraju ponuditi nova znanja i mogućnosti za unapređenje poslovanja u budućnosti;
- važna pitanja ili problematične oblasti — veći problem je u većem riziku od posledica u pogledu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti nego poverenje javnosti;
- rizici ili neizvesnosti — strateško planiranje se zasniva na analizi rizika, tj. na analizi pokazatelja postojećih ili potencijalnih problema; što je veći javni interes, veća je neizvesnost, neophodno je uzeti u obzir oblasti koje su već u praksi revizije proverene (npr. javne nabavke).

Revizor najlakše opredeljuje oblasti za reviziju svrsishodnosti prilikom analize problema životne sredine. Opredeljenje oblasti takođe proističe iz praćenja određenih procedura i postupaka (npr., produžavanje vremena čekanja u bolnicama za određene operacije), putem kontakta s političarima (realizacija izgradnje autoputa, prodaja državne imovine), iz novina (kašnjenje projekata po danima, godinama, i sl., javne nabavke) i dr. Revizor određuje faktore rizika i slabosti poslovanja relevantne organizacije, koji mogu dovesti do nezadovoljavajućeg kvaliteta ili nedostatka javnih usluga, velikog broja pritužbi na rad organa ili povećanja troškova za dodatne zahteve za dodelu više sredstava za isti obim dogovorenih poslova. Pri izboru problema koji će biti predmet revizije, revizoru pomažu kriterijumi kao što su celishodnost (značaj, rizici, tip problema), mogućnost obavljanja revizije (korišćenje raspoloživih

finansijskih sredstava za obavljanje revizije, adekvatni kadrovi — znanje i iskustvo unutar i izvan DRI, složenost predloženih oblasti, visoka politička osetljivost) i potencijal za promene (moguća rešenja za koja je pokazano interesovanje od strane revidiranih subjekata revizije ili vlade). Probleme životne sredine, revizor će razviti u problemsku oblast obavljanje revizije koja će biti u narednoj fazi procesa revizije dizajnirana za preispitivanje.

Planiranje revizije

Planiranje revizije je od presudnog značaja za uspeh revizije svrsishodnosti. U tom smislu revizor pristupa izradi glavne studije da se opredele ciljevi i obim revizije i izabere metodologija za postizanje utvrđenih ciljeva. To se obično dešava u formi preliminarnih studija kojima se utvrđuje da li su spremni uslovi za izradu glavne studije i formuliše predlog za obavljanje revizije zajedno sa odgovarajućim programom rada. Preliminarnim ispitivanjem, revizor dobija informacije i određuje obim revizije, identifikuje potencijalne probleme revizije i odlučuje o tome da li da nastavi sa izradom i uradi detaljan plan za glavnu studiju.

Planiranje revizije obuhvata tri faze, i to:

- Određivanje specifičnih pitanja koja će biti predmet ispitivanja i revizijskih ciljeva: — revizor precizno identifikuje oblasti ili probleme koji će biti predmet revidiranja. Pri tome se traži odgovor na pitanje „šta“ (Šta je revizijsko pitanje ili problem?) i „zašto“ (Koji su ciljevi revizije?). Ciljevi revizije referišu o razlozima za obavljanje revizije. Pažljivo planiranje u ovoj fazi smanjuje pojavu potencijalnih problema u kasnijim fazama revizije.
- Definisanje obima i organizovanje revizije – pristup obavljanju revizije mora biti veoma dobro organizovan. Revizor bi trebalo da utvrdi obim i specifična pitanja ili pretpostavke koje će se ispitivati; da dobije osnovne informacije koje će mu omogućiti da razume program koji se revidira i poslovanje subjekta revizije; da proceni da li postoje bilo kakva ograničenja lokacija i vremenskog perioda obuhvaćenih revizijom; da utvrdi kriterijume koji daju procesu revidiranja smernice za procenu subjekata revizije i rezultate programa („Kako možemo proceniti ponašanje subjekta revidiranja ili osobe? Šta se zahteva ili očekuje od programa čiji rezultati treba da se postignu i kako?“); revizor pokušava da shvati koji su idealni rezultati, odlični uslovi i na toj osnovi vrši prikupljanje informacija radi upoređivanja s dobrom praksom; planira da koristi validne i pouzdane metodologije koje će mu pomoći u proceni, definiše kriterijume i osigurava da su rezultati ispitivanja zasnovani na čvrstim dokazima. Za revizije su od najveće važnosti određivanje metoda prikupljanja podataka, kao što su ankete, intervjui, posmatranje i ispitivanje dokumenata.
- Definisanje kontrole kvaliteta, rokova i sredstava za obavljanje revizije — poslednja faza u procesu planiranja se odnosi na utvrđivanje merila i kriterijuma za ocenu kvaliteta revizije, na način da se procedurama kontrole kvaliteta obezbedi obavljanje ispitivanja u skladu s važećim standardima i smernicama,

odredi revizorski tim i rukovodilac revizije, odrede rokovi za sprovođenje svake faze, kao i resursi potrebni za obavljanje revizije.

U svim fazama planiranja, revizor mora da proceni rizike i da postavi pitanja kao što su: Šta može biti loše planirano? Kolika je verovatnoća da će nešto da krene naopako? Koje su posledice? Da li je moguće da se rizik smanji ili koriguje?

Posebnost i značaj planiranja revizije svrsishodnosti, koje ne možemo da nađemo u drugim vrstama revizije u javnom sektoru, jeste određivanje pretpostavki. Pretpostavka je iskaz o problemu, formulisana kao negativna izjava (npr. novi udžbenici za osnovnu školu nisu objavljeni na vreme pre početka nove školske godine, drugostepeni organ X ne rešava žalbe protiv odluke prvostepenog organa u navedenom roku shodno Zakonu o upravnom postupku), na osnovu čega revizor u kasnijim fazama testiranja traži dokaze za prihvatanje ili odbijanje kvalifikacije problema. U jednoj reviziji ne treba formulisati više od deset pretpostavki. Plan revizije mora revizoru osigurati da izvrši testiranje prikupljenih podataka ili proveri opredeljenje pretpostavke.

Pošto je predmet revizije svrsishodnosti usko povezan s pitanjima pravilnosti poslovanja, revizor mora da pribavi dokaze o tome da li subjekt revizije posluje u skladu sa zakonskom regulativom i drugim propisima koji regulišu obim njegovog poslovanja.

Rezultat faze planiranja jeste jasan predlog za glavna ispitivanja (studiju?) sa opredeljenim detaljnim planom. U fazi planiranja, revizori često prave greške, ili suviše malo planiraju ili planiraju previše i u suvišnim detaljima gube vreme. Ponekad ima slučajeva da revizor prikupi mnogo podataka koji se ne koriste, ili sakupi pogrešne podatke i informacije koji se ne koriste u ispitivanju ili posle izrade izveštaja o reviziji.

Obavljanje revizije

Osnovni zadatak revizora u fazi obavljanja revizije jeste izrada glave programa (studija), čiji cilj jeste da se na osnovu njega uradi detaljan plan revizije, obavi revizija i pripremi izveštaj o reviziji po najvišim standardima kvaliteta. Obavljanje revizije uključuje analiziranje procesa (nabavka, interpretacija i analiza podataka), testiranje podataka i komunikaciju sa osobljem (prezentacije revizije, izveštavanje o nalazima revizije i dokazivanje nalaza i diskusije pre izdavanja konačnog izveštaja).

Pribavljanje podataka i informacija

Za reviziju svrsishodnosti od izuzetnog značaja je kvalitet prikupljenih podataka, posebno zbog toga što dokazi u ovoj proceduri ne služe kao osnova za finalni zaključak kao kod revizije finansijskih izveštaja ili usklađenosti poslovanja s propisima (da/ne, tačno/netačno), što su kvalifikativi koji su bazični za ovu vrstu revizije. INTOSAI smernice preporučuju DRI da joj je u ovoj fazi revizije u određivanju vrste dokaza, izbora metoda za analizu i interpretaciju podataka potrebna pomoć spoljnih stručnjaka.

Revizor prikuplja informacije iz različitih izvora, posebno podatke o kvalitetu i kvantitetu. Način prikupljanja informacija zavisi od ciljeva revizije i može uključivati postupke prikupljanja na bazi anketa, fizičkih dokaza, dokumenata, zapažanja, inspekcije, izjave svedoka i druge. Revizija svrsishodnosti veoma često koristi metod upita direktno putem intervjua, telefonske pozive ili upitnike.

Podaci i informacije prikupljeni od strane revizora, mogu biti kvantitativni (npr. brojevi, koeficijenti) ili kvalitativni (npr. mišljenje, komentar o uslovima rada). Za potrebe analize problema, kvalitativne podatke revizor transformiše u kvantitativne (npr. kvantifikacijom odgovora na upitnik, recimo zaključeno je da su 11 od 34 ispitanika uveli novi sistem naručivanja kancelarijskog materijala za sve organizacione jedinice). Svi prikupljeni podaci moraju biti visokog kvaliteta, što znači da moraju da budu pouzdani i validni. U intervjuu, na primer, revizor može dobiti pouzdane i validne podatke ako je intervju dat od strane koja je sposobna da odgovori na pitanja i ne plaši se da kaže istinu ili nema nameru da prikrije podatke. Prikupljeni podaci će biti ocenjeni od strane revizora i deponovani u dosijeu revizije.

Analiza i testiranje podataka

Nakon faze prikupljanja podataka, sledi njihovo kompletiranje, analiza i testiranje. Od vrste podataka zavisi kako će revizor pristupiti analizi. Upotreba kvantitativnih statističkih analiza (rast, trend, regresija, varijansa, korelacija, formiranje grupe — faktorska analiza), kvalitativna analiza intervjua (distribucija odgovora po grupama ili kategorijama pitanja, mišljenja o tom pitanju po grupi ispitanika, eliminacija konfliktnih odgovora ili mišljenja) i dokumentacija (analiza rasporeda poslova i proučavanje prepiske između zaposlenih na različitim organizacionim nivoima radi rešavanja relevantnih problema), i kombinacija kvantitativne i kvalitativne analize (rezultati intervjua, koje će revizor povezati sa statističkom analizom).

Efikasnost revizor analizira pomoću izračunavanja odnosa između ulaza i izlaza, primenom komparativne procene (benchmarking), koristeći ovu DEA analizu (Data Envelopment Analysis), gde se problemi efikasnosti raščlanjuju na pojedine elemente, koristeći reverzibilni metod koji podrazumeva izračunavanje potencijalnih ušteda i određuje efikasniji nivo proizvodnje ili pružanja usluga. U proceni efikasnosti, revizor takođe koristi metod međusektorskih poređenja i analizira efikasnost revidiranjem subjekta ili osobe u određenim vremenskim periodima.

Ispitivanje efektivnosti se fokusira na rezultate. Revizor će analizirati realizaciju ciljeva (planiranih i ostvarenih ciljeva), realizovane aktivnosti i postignute rezultate i utrošena sredstva.

Rezultate analize, revizor će koristiti da potvrdi svoje pretpostavke i za ocenu uočenih slabosti i nedostataka u poslovanju revidiranih subjekata. Revizor mora biti čvrsto uveren da je prikupio/la dovoljne i odgovarajuće dokaze o neefikasnosti ili neuspešnosti, pre nego što krene na pisanje izveštaja o reviziji. Samo veoma iskusan revizor će biti u stanju da dokaže svoje pretpostavke samo na bazi kvalitetnih podataka.

Revizor će odrediti obim i postupke za testiranje podataka, što bi mu omogućilo da izvrši reviziju s minimalnim troškovima obavljanja revizije i na efikasan način. Testiranje se vrši uz pomoć programa i upitnika koji su specijalno razvijeni za obavljanje revizije. Nakon analize dokaza od strane revizora, pristupa se izvlačenju zaključaka. Ovaj postupak takođe može uzeti u obzir rezultate evaluacije i vrednovanja rezultata u odnosu na utvrđene kriterijume revizije. Ako revizor utvrdi da dobijeni dokazi nisu relevantni i dovoljni, on će odlučiti o tome da li su mu potrebne dodatne informacije. Ima slučajeva da u postupku revizije svrsishodnosti revizor tokom revizije mora da preispita adekvatnost programa i čak da promeni obim ili određene postupke revizije.

Izveštavanje o rezultatima revizije

Revizorski izveštaji su u javnom sektoru namenjeni različitim nivoima vlasti, kao i javnosti, stoga moraju biti razumljivi, ne smeju dovesti u zabludu čitaoca i moraju biti dovoljno profesionalni da izdrže kritičku procenu javnosti. INTOSAI smernice zahtevaju od revizora da izveštaj bude pouzdan i da sadrži ciljeve, obim, metodologiju, korišćene izvore, nalaze, zaključke i preporuke. Izveštaj revizije nije zbir rezimea nalaza kao kod drugih vrsta revizija, već predstavlja tekst čiji je sadržaj tako napisan da ga čitalac može lako razumeti.

Prilikom pisanja izveštaja o reviziji, revizor treba da osigura da su zadovoljeni sledeći principi:

- **Podobnost** — informacije u izveštaju, koje se odnose na problem koji je bio predmet analize i istraživanja revizora;
- **potpunost** — izveštaj sadrži sve informacije i dokaze neophodne za postizanje ciljeva revizije, kao i za adekvatno i pravilno razumevanje pitanja revizije; postoji jasna veza između analize, zaključaka i preporuka;
- **pouzdanost i verodostojnost** — pretpostavlja da su korisnici revizorskog izveštaja sigurni u rezultate revizije kao i u pouzdanost i verodostojnost prezentiranih informacija;
- **tačnost** — prezentirani dokazi su istiniti i obimni, rezultati ispravno opisani;
- **nepristrasnost** — dokazi su predstavljeni na nepristrasan način, izveštaj je istinit i ne dovodi u zabludu čitaoca; izveštaj sadrži negativne i pozitivne nalaze i ocene;
- **značaj** — vrsta predstavljenih informacija u izveštaju zavisi od njihovog značaja, osetljivosti uticaja na korisnika i obim utrošenih sredstava;
- **uporedivost** — informacije date u izveštaju mogu da se uporede s prethodnim periodima i drugim organizacijama;
- **pristupačnost** — u izveštaju je jasno iskazano gde čitalac može da dobije dodatne i detaljnije informacije;

- ubedljivost — rezultati revizije proizlaze iz ciljeva nalaza revizije, koji su predstavljeni na takav način da čitaoci budu uvereni, zaključci i preporuke su logički i analitički izvedeni iz prikazanih činjenica i dokaza;
- jasnoća — izveštaj je lak za čitanje i razumevanje; tehnički termini i skraćenice pravilno objašnjeni; izveštaj je dobro strukturiran;
- obim izveštaja — izveštaj nije predugačak ali je u meri koja omogućava čitaocu da lako razume predmet revizije i date osnove za zaključivanje (odgovarajuća dužina izveštaja je 20—50 stranica);
- razumljivost — osoba koja nema znanje o državnoj upravi ili subjektu revizije treba da razume izveštaj o reviziji.

Izveštavanje se javlja već u fazi projektovanja kada revizor mora razmotriti ideje o tome kako da sastavi svoj izveštaj, opredeli glavne tačke izveštaja i istakne njihov sadržaj. Pisanje izveštaja je složen proces koji pretpostavlja više verzija. U izradu izveštaja uključuje se revizor u DRI i subjekat revizije a revizor se takođe može konsultovati sa spoljnim ekspertima. Državna revizorska institucija Velike Britanije, na primer, sve izveštaje revizije svrsishodnosti daje na ocenu priznatim visokoškolskim ustanovama u Londonu³.

Dobar izveštaj revizije svrsishodnosti pruža informacije koje mogu biti Vladi, Narodnoj skupštini, revidiranom subjektu i drugim zainteresovanim stranama od koristi za poboljšanje ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u javnom sektoru. Kvalitet revizorskog izveštaja je vrlo važan (pitanja na koje revizija daje odgovor), relevantan (informacije u izveštaju daju rešenje na određena pitanja ili problemi), neutralan (revizor u svakom trenutku drži do neutralnog stava i mišljenja), pouzdan (korisnik izveštaja — čitalac veruje da su rezultati revizije pouzdani i važeći), neprikosnoven (metode prikupljanja podataka su pouzdane), konzistentan (revizorski zaključci proizlaze iz nalaza i analize i zasnovani su na dokazima i drugim informacijama), transparentan (revizor ne prikriva nalaze a DRI samostalno odlučuje šta i kako da izveštava o rezultatima revizije), koristan (tj. revizorski izveštaj pruža korisne informacije za Vladu, Narodnu skupštinu i subjekt revizije) i pravovremen (izveštaj se izdaje na vreme, tako da informacije mogu biti blagovremeno dostupne za korišćenje od strane vlada, regulatornih tela i drugih zainteresovanih korisnika).

Izveštaj revizije svrsishodnosti sastoji se od rezimea na početku (osnova i razloga za obavljanje revizije), toka obavljanja revizije (kako je obavljena revizija), opisa ciljeva

³ London School of Economics obavlja kontrolu kvaliteta izveštaja državne revizije. Svaki izveštaj se ocenjuje shodno usvojenim kriterijumima. Uz njihovu pomoć, revizor je u stanju da značajno poboljša kvalitet revizorskih izveštaja, da se unifikuje sadržaj i način izveštavanja, poveća broj grafičkih ilustracija, nalaze i primene analitičke metode, čime se generalno poboljšava čitljivost izveštaja.

revizije, nalaza i zaključaka s preporukama. Svaki izveštaj je strukturiran u četiri dela koji se uvek pojavljuju u sledećem redosledu:

- kriterijum — informacije korisnicima izveštaja o tome šta je potrebno ili željeno stanje, tj. šta se od programa ili aktivnosti očekuje;
- stanje — dokaz o onome što je revizor objektivno i istinito našao;
- uzrok — čvrsti dokazi o uzrocima i odgovornosti za razlike između stanja i kriterijuma;
- efekat — jasna i logična veza koja pokazuje uticaj razlike između onoga što je revizor našao (stanje) i onoga što bi trebalo da bude (kriterijum).

Zaključci su obimniji nego rezime nalaza. To su logički zaključci o programu ili drugim oblastima obavljene revizije, koji proističu iz analiza. Revizorsko mišljenje o svrsishodnosti se dostavlja u standardnom formatu (npr. subjekat revizije „XY“. je poslovao u skladu s propisima“), ili u formi opisnog mišljenja (npr. „revidirani subjekt u procesu odlučivanja nije primenio adekvatnu stručnu osnovu“). Preporuke su gotovo obavezna komponenta izveštaja o reviziji. Revizor će preporučiti mere za otklanjanje problema, kao i poboljšanje programa i operacija. Pisanje preporuka je jedna od težih procedura za revizora. Dobre preporuke moraju da ispunjavaju sledeće uslove:

- moraju da budu u potpunosti podržane nalazima i zaključcima revizije;
- moraju da se odnose na razloge uočenih nedostataka;
- moraju biti jasne, koncizne, jednostavne i da sadrže dovoljno detalja kako bi bile razumljive;
- moraju biti napisane detaljnije (šta treba da se radi, a šta ne — što naravno odlučuje revidirani subjekt);
- mora biti usmerena na precizirane postupke, npr. otklanjanje nepravilnosti, i upućene organizaciji koja je nadležna da izvrši preporučene postupke i preduzme adekvatne akcije;
- moraju biti pozitivno i praktično orijentisane, tj. izvodljive;
- ne treba zanemariti troškove koji će nastati u sprovođenju preporuka; moraju biti od koristi (mereno postignutom štednjom), tj. veći od procenjenih troškova;
- moraju da budu zasnovane na rezultatima;
- mora se omogućiti praćenje njihovog sprovođenja i
- moraju da budu kompatibilne i u skladu s drugim preporukama.

Na kraju izveštaja su prilozi, gde korisnik informacija može pronaći dodatne informacije i detalje. Posebnost ovih izveštaja revizije jeste vremensko preplitanje — prošlosti, sadašnjosti i budućnosti. Revizor u izveštaju daje rezultate o nedavnoj

prošlosti, u zaključku daje trenutnu situaciju, preporuke obrazlaže u formi zahteva ili mogućnosti rešenja problema, kao neophodan uslov koji mora biti ispunjen u budućnosti.

Revizijski izveštaj o svrsishodnosti po pravilu šalje DRI drugim zainteresovanim stranama (licima koja se pojavljuju u izveštaju, osobama koje su pomogle u obavljanju revizije i onima koji su pomenuti u preporukama). Tako je recimo, izveštaj o reviziji izgradnje železničke pruge u Sloveniji dostavljen Vladi, svim ministarstvima koja su učestvovala u reviziji, diplomatskim misijama dve zemlje kod kojih su obavljene revizije (Mađarska i Slovenija), organima Evropske unije i drugima.

Zaključak

Izazovi sa kojima se DRI trenutno suočava i očekivani efekti revizije svrshodnosti koja je u toku su stoga među pitanjima o kojima želimo da raspravljamo na našem okruglom stolu „Svrshodnost trošenja javnih sredstava“. Imajući u vidu da je revizija svrshodnosti novina u Srbiji i da i u svetu još uvek traga za najboljim načinima da se ona izvrši, svesni smo da je ovaj pionirski poduhvat DRI skupčan sa mnogim izazovima. Između ostalog, kada je reč o dosadašnjem radu DRI na ovom polju, zanima nas i sledeće: Da li su tokom revizije svrshodnosti korišćenja službenih automobila revidirani subjekti sproveli promene koje su dovele do ušteda? Kakvi će biti efekti narednih godina? Kakvi se efekti mogu očekivati od budućih revizija svrshodnosti?

Literatura

1. Zakon o budžetskom sistemu, Beograd, 2002.
2. Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem, Beograd, 2002.
3. Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji, Beograd, 2005. Uputstvo o radu trezora, Ministarstvo finansija i ekonomije Vlade Republike Srbije, Beograd, 2003.
4. Reichard and H. Bols: Resource – Based Accounting and Output – Budgeting as Common Patterns of Public Sector Financial Management Reforms, Baden–Baden, 2001.
5. Arens, Elder, Beasley: Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach, Prentice Hall, 2000, 9th Edition
6. Barlow, Helberg, Large, Le Roux: The Business Approach to Internal Auditing, Juta & Co, Ltd., 1995.
7. Davis and Perry: Auditing Computer Applications, John Wiley & Sons, Inc., 1982.
8. Dunn John: Auditing: Theory and Practice, Prentice Hall, 1991.

9. Konrath Larry F: Auditing – A Risk Analysis Approach, South–Western Thomson Learning, 2002, 5th Edition.
10. Maltby Josephine: Cases in Auditing, Paul Chapman Publishing Inc, 1996.
11. Pickett Spencer K.H.: The International Auditing Handbook, John Wiley & Sons, 1997. Becchetti, L., M. Ferrari, and U. Trenta. 2014. The Impact of the French Tobin Tax. Journal of Financial Stability 15 (December): 127–148.

AUDIT OF BUSINESSES PURPOSE

Zdenka Vidović⁴, Milan Milunović⁵

Abstract

Audit of businesses purpose is a procedure through which, the use of public assets is reviewed in order to determine whether it was done in accordance with principles of economy, efficiency and effectiveness and planned goals. It is quite often to determine that public assets weren't used in Serbia according to the procedures. This is often the case in the context of public procurements, but there are also cases in subventions and other types of budget help, disposal with public property, performing budget commitments, payment of fees and salaries. Examination of purpose of such assets should be done continuously, during planning and approval of each public assets spending. It is in a way, embedded in key regulations that govern this matter – Law on Budget System, Law on Public Property, Law on Public Procurement and other.

Key words: revision, business purpose, European Union.

Datum dolaska (Date received): 10.07.2017

Datum prihvatanja (Date accepted): 30.07.2017

⁴ Zdenka Vidović Ph.D., , Court of Audit of the Republic of Slovenia, Slovenska c. 50, 1000 Ljubljana, Email: zdenkavidovic@gmail.com

⁵ Milan Milunović Ph.D., Assistant Professor, Ministry of Defence, Defence Inspectorate, Gardijska street no. 7, Belgrade, Serbia, Phone: +381 64 166 81 86.