

# UTICAJ PANDEMIJE NA KVALITET INTERNE REVIZIJE

## UVOD

Fenomen pandemije COVID-19, sa permanentnom ekspanzijom, dramatičnom eskalacijom i katastrofalnim reperkusijama, imperativno zahteva sveobuhatan pristup u obuzdavanju te ogromne i dugotrajne pošasti. S druge strane, pandemija je ugrozila poslovanje gotovo svakog privrednog sektora, uključujući i brojna javna preduzeća. U 2020. i u prvoj polovini 2021. godine, osetno su smanjena kapitalna ulaganja koja su pogodila planirane investicije predviđene u javnom sektoru. Došlo je do znatnog narušavanja globalnih lanaca snabdevanja zbog ograničenja slobode kretanja ljudi i dobara. Potom, registovan je veći pad tržišnih cena roba i finansijske imovine, uključujući vlasničke i dužničke hartije od vrednosti. Sve obuhvatniji uticaj informacionih tehnologija (IT) na javna preduzeća svakako primorava interne i eksterne revizore da unapređuju stečena znanja i sposobnosti iz ovog domena i da ih koriste pri obavljanju svog posla, podižući kalitet izveštavanja, a time i sugestija za korektivnim merama i aktivnostima. S druge strane, pred javna preduzeća se, kao savremen izazov, nametnula mogućnost prilagođavanja poslovanja preko interneta. Međutim, za mnoge delatnosti to nije moguće (građevinarstvo, transport, turizam, snabdevanje, ustanove kulture i dr.), te su neophodni novi načini organizovanja rada i poslovnih aktivnosti. Sve veći uticaj IT na kreiranje i sprovođenje poslovnih strategija, ali i operativno poslovanje javnih preduzeća, u velikoj meri afirmiše i profesiju interne revizije u javnom sektoru, odnosno u javnim preduzećima u Srbiji.

Predmet ovog rada biće razmatranje uloge eksterne (delimično) i posebno interne revizije u situaciji dugoročnog

## REZIME

**Ključne reči:** Rizici koji utiču na izveštavanje o poslovanju, revizija na daljinu, javna preduzeća, Covid-19.

Dugoročne posledice pandemije uzele su promene u kulturu i poslovnu klimu organizacija, ali i u šire društveno okruženje. Posledice se vide u digitalnom okruženju javnih preduzeća, fleksibilnosti radnog vremena, povećanju neizvesnosti i rizika u poslovanju. To može da dovede i do promena u modelima poslovanja (korporativnom upravljanju, informacionim tehnologijama, finansijskom poslovanju i finansijskom izveštavanju), koji utiču i na kvalitet obavljanja interne revizije. Javna preduzeća ubrzano menjaju način na koji prilagođavaju svoje strategije, donose odluke i obavljaju svakodnevnne poslovne aktivnosti. Ove promene donose nove rizike, pa se javna preduzeća prilagođavaju novim uslovima poslovanja, kontrolišu svoje rizike, poslovanje i finansijske tokove. Sve intenzivniji uticaj IT na javna preduzeća naizmenično primorava interne i eksterne revizore da unapređuju svoja znanja i sposobnosti iz domena informacionih tehnologija i tome prilagođavaju svoj proes rada.

<sup>1</sup> Srbijavode, Beograd, e-mail: srbijanka.stojic@srbijavode.rs

<sup>2</sup> Alfa BK Univerzitet, Beograd, e-mail: dragan.zivkovic@alfa.edu.rs

<sup>3</sup> Evropski univerzitet, Beograd i Univerzitet za poslovne studije Banja Luka, e-mail: pero.petrovic@alfa.edu.rs

trajanja pandemije i načini funkcionisanja i obavljanja poslova i zadataka u novonastalim okolnostima. Cilj rada je da ukaže na neophodnost prilagođavanja, fleksibilnost i iznalaženje novih načina i metoda rada (uz povećani oprez i nivo odgovornosti) za vreme trajanja epidemije, ali i u periodu nakon njenog prestanka. Rad internog revizora treba i dalje da počiva na principima dokumentovanosti, odgovornosti i transparentnosti.

## METODOLOGIJA

Polazna metodološka postavka po kojoj su autori otpočeli istraživanja i analize literature za potrebe ovog teksta jeste klasična analitičko-sintetička metoda. U ovom radu korišćena je monometodološka tehnika zasnovana na naučnom pregledu i analizi relevantne stručne i naučne literature. Posebno se koristio metod analize sadržaja, kao dodatni procesni model, u okviru monometodološke tehnike. Za elaboraciju se analizira sadržaj kombinovanjem kvalitativnih i kvantitativnih karakteristika, kako bi se procenile korišćene kategorije istraživanja i njeni kriterijumi. Glavna jedinica ovog istraživanja je akademski recenzirani članak u časopisu. Razlog za to je što recenzirani članci u časopisima predstavljaju osnovni oblik komunikacije među istraživačima. Pregled literature i ispitivanje različitih recenziranih članka iz časopisa vršeno je analizom sadržaja. Autori su se vodili principima dostupnosti, i pokušali su da otkriju i obelodane koje su informacije o predmetu predstavljene u recenziranim člancima časopisa najviše pretražuju.

Prelazak na rad preko intereta, odnosno na daljinu, otvorio je četiri grupe pitanja za interne revizore:

- (1) Na koji će način kriza poslovanja izazvana virusom Covid-19 uticati na približno realne procene rizika na kojima se zasniva planirani rad jedinica za internu reviziju, te koje bi izmene trebalo uneti u ranije kreiran i projektovan plan rada?
- (2) Je li potrebno provesti nove revizije kako bi se odgovorilo na promene u pogledu rizika odnosno upravljanja aktivnostima visokog rizika?
- (3) Treba li revizori da preuzimaju drugačiju ulogu i pređu na prvu ili drugu liniju iz *Modela tri linije*?
- (4) Na koji način funkcija interne revizije može usvojiti efikasan i efikasan način rada i izveštavanja u svrhu ubrzanog sprovođenja revizije od izuzetne važnosti sa aspekta hitnih odgovora javnog sektora?

## MATERIJALI

### Povećanje neizvesnosti u poslovanju

Smatra se da u novom poslovnom ambijentu finansijsko izveštavanje treba da pretrpi značajna prilagođavanja u odnosu na dosadašnju praksu (8, 97). Pri sastavljanju finansijskih izveštaja za 2020. godinu poslovni subjekti morali su pažljivo da razmotre posebne okolnosti i izloženost riziku da bi utvrdili kako pandemijski događaji, povezani sa rizikom poslovanja, utiču i kako mogu da utiču na njihovo finansijsko izveštavanje, a potom su donosioci odluka zaključivali da li je to uticalo i na kvalitet eksterne i interne revizije. Rastuća neizvesnost u poslovanju i pojačani obim i intezitet rizičnosti mogu imati značajne negativne efekte na finansijsko izveštavanje. U pitanju su i mere koje su preduzete u zaštiti od pandemije (od naknadnog sagledavanja sredstava i obaveza i njihove prezentacije u izveštajima do ocene o stalnosti poslovanja), a koje su se odrazile na ekonomsku aktivnost. Smatra se da te mere i aktivnosti povratno utiču na kvalitet interne revizije, odnosno kvalitet finansijskog izveštavanja (8, 98). U situaciji kada je pandemija zahvatila sve vidove poslovanja, revizori treba da se usredsrede na sledeće teme (3, 21): (1) stalnost poslovanja; (2) finansijske instrumente; (3) umanjenje vrednosti nefinansijskih sredstava; (4) državna davanja; (5) poreze na dobitak; (6) obaveze po ugovorima o osiguranju; (7) lizing; (8) naplate iz osiguranih vrednosti; (9) rezervisanja po štetnim ugovorima; (10) merenje po fer vrednosti; (11) priznavanje prihoda; (12) zalihe; (13) plaćanja akcijama; (14) događaje nakon datuma bilansa; (15) prezentaciju drugih finansijskih izveštaja i obelodanjivanja; (16) dugoročne računovodstvene procene; (17) alternativne pokazatelje merenja uspešnosti i konkretnog obelodanjivanja.

U novim okolnostima primetna je promena fokusa sa srednjoročnih na kratkoročne komponente i ciljeve poslovanja, koji doprinose održavanju tekućeg poslovanja i rastu i razvoju performansi u novonastalom okruženju. Uloga finansijskog izveštavanja, revizora i internog revizora se menja, odnosno prilagođava, jer i u uslovima pandemije javna preduzeća treba da imaju jasnu sliku o celokupnom poslovanju u novim uslovima i izmenjenim prilikama. To sve dovodi do rasta tražnje za nezavisnim proverama i reviziji izveštaja o održivosti kod javnih preduzeća koja imaju za cilj da postignu veći kredibilitet i transparentnost u izveštavanju svojih stejkholdera. Međutim, da bi izveštaji o održivosti i performansama kompanija bili kvalitetni, potrebno je da poslovni procesi budu podržani adekvatnim procedurama i internim aktima. Naročit izazov se pojavljuje onda kada pred poreskim vlastima treba dokazati da su rezultati ispod uobičajenog.

*Primetna je promena fokusa sa srednjoročnih na kratkoročne komponente i ciljeve poslovanja.*

jenih indukovani uticajem virusa Covid-19, a ne odnosima sa povezanim licima pod uslovima manje povoljnim od tržišnih (5, 52). U inoviranim procedurama treba da budu ugrađeni mehanizmi internih kontrola koji će obezbediti izvesnost u realizaciji poslovnih procesa i dostizanje željenog poslovnog cilja.

Mehanizmi obuhataju sledeće nivoe/vidove angažovanja:

### 3.1. Nivo angažovanja

Od revizora

3.1.1. Izveštaji revizora korisnicima finansijskih nalaza odnosno izveštaja, koji su bili predmet revizije;

3.1.2. Izveštaji revizora licima ovlašćenim za upravljanje;

3.1.3. Izveštaj revizora rukovodstvu;

3.1.4. Izveštaji revizora finansijskim i regulatornim telima finansijskog sektora;

Od entiteta

3.1.5. Finansijski izveštaji koji su bili predmet revizije;

3.1.6. Izveštaji od lica ovlašćenih za upravljanje, uključujući i komitete za reviziju;

3.1.7. Regulatorna tela koja obezbeđuju informacije o pojedinačnim revizijama;

### 3.2. Nivo firme i nacionalni nivo

Od revizorskog društva

3.2.1. Izveštaji o transparentnosti;

3.2.2. Godišnji, redovni i drugi izveštaji – Od ustanovljenih regulatornih tela za reviziju;

3.2.3. Obezbeđenje zajedničkog stanovišta o rezultatima inspekcija revizorskih firmi.

## **Faktori koji utiču na kvalitet interne revizije u vreme pandemije**

Pojava pandemije, njen intezitet i dugotrajnost, usloveli su velike promene u poslovanju javnih preduzeća. Ove promene su se odrazile na kontinuitet poslovanja i dugoročne poslovne aktivnosti, poslovnu kulturu i klimu javnih preduzeća, odnosno dugoročnije promene u širem društvenom okruženju sa *online* pristupom radu i izvršenju poslovnih zadataka. Brzina uvođenja i širenja ovih promena je prosto zapanjujuća, jer se odigravaju takoreći momentalno. Sa aspekta finansijskog izveštavanja, promene se odnose na kontinuitet poslovanja, merenje po realnoj vrednosti i obezvredivanje vrednosti, računovodstvo lizinga, računovodstvo hedžinga i pitanja koja se odnose na očuvanje zdravlja i njegovu zaštitu. Na menadžmentu javnog preduzeća leži odgovornost za pripremu i praćenje postupaka i faza izrade finansijskih izveštaja. S tog aspekta bitno je imati u vidu sledeće faktore koji imaju veliki uticaj u tom procesu (1, 34):

- (1) pronaći balans između blagovremenosti izveštavanja naspram predviđene pouzdanosti i integriteta informacija koje obuhvata izveštaj, na takav način da se najbolje obuhvati procena i anticipiranje situacije od strane rukovodstva javnog preduzeća u datim vanrednim okolnostima, ili nepredviđenoj kriznoj situaciji;
- (2) oceniti mogućnosti kontinuiteta poslovanja na odgovarajući način, ali i potrebu za obelodanjivanjem mogućih većih sumnjivih transakcija, odnosno materijalnih neizvesnosti koje postoje i koje traju;
- (3) obezbediti realno sagledavanje i prikazivanje uspešnosti poslovanja i finansijski položaj organizacija, koji verovatno zahteva sveobuhvatno obelodanjivanje informacija koje se odnose na budućnost i uticaj na tokove gotovine;
- (4) očuvati okruženje odgovarajućeg integriteta i transparentnosti kao osnove za etičko odlučivanje koje se zasniva na poverenju u organizaciji;
- (5) obezbediti efektivne interne kontrole nad finansijskim izveštavanjem i novim rizicima oslanjajući se na prednosti produženih rokova za izveštavanje, tamo gde je to neophodno.

Svaki sektor privrede pogođen je na specifičan način, kao i gotovo sva javna preduzeća i institucije. Izmene u poslovanju i opštoj privrednoj klimi imaju jak uticaj na prirodu transakcija koje se u novim okolnostima odvijaju između privrednih subjekata. Informacione tehnologije su značajno uticale na kompetencije koje interni revizori moraju da poseduju, kao i na metode i tehnike koje se koriste u procesu rada. U sadašnjim uslovima, od stručnosti za informacione tehnologije zavisi i sposobnost funkcije interne revizije da kvalitetno pruža usluge u smislu dodavanja vrednosti. To nameće potrebu da svi interni revizori imaju solidno tehnološko znanje i veštine. Upravo funkcija interne revizije u javnim preduzećima ima priliku da se efikasno uključi u integralni proces primene IT kod pojave brojnih novonastalih problema, ali i da osigura uvid u optimiziranje mogućnosti i smanjenje nivoa rizika svim rukovodiocima u javnom preduzeću. Informacione tehnologije promenile su kompetencije koje interna revizija mora da poseduje i način na koji obavlja usluge uveravanja i konsultacija. Da bi interna revizija bila u mogućnosti da doda deo vrednosti, neophodno je da ima visoku stručnost u poznavanju IT rizika i da ima sposobnost da efikasno primenjuje metodologije revizije zasnovane na savremenoj tehnologiji.

*Sposobnost interne revizije da pruža kvalitetne usluge danas je u velikoj meri uslovljena njenim ovladavanjem informacionim tehnologijama.*

Pandemija Covid-19 pripada konglomeratu postmodernih izazova, rizika i pretnji bezbednosti sa razornim reprekusijama nepoznatih razmera (6, 23-33). Pravilno uspostavljen i odr-

žavan sistem internih kontrola omogućava veću izvesnost u postizanju poslovnih ciljeva i olakšava menadžmentu da ima kvalitetnu kontrolu poslovnih rezultata. Cilj interne kontrole je da podstiče efikasnost, umanjuje rizik od gubitka imovine i pomaže da se obezbedi pouzdanost finansijskih izveštaja i usaglašenost sa zakonima i propisima, kao i novoustanovljenim merama u doba dugotrajne pandemije. Pouzdani informacioni sistemi su neophodni da bi se podržalo finansijsko izveštavanje visokog kvaliteta.

Poslovanje koje preduzimaju manji entiteti obično je manje kompleksno, sa malim brojem izvora prihoda i aktivnosti. U ovakvim slučajevima računovodstveni sistemi su obično jednostavni i pouzdani. Međutim, za potrebe finansijskog izveštavanja neophodne su dodatne informacije koje se navode u napomenama. Često će biti neophodno pribavljanje informacija o pitanjima kao što su fer vrednosti sredstava i nefinansijski ključni pokazatelji performansi, od aktivnosti koje obično nisu deo računovodstvenog sistema. Ovakve informacije možda neće biti toliko dobro kontrolisane kao informacije iz računovodstvenih sistema, što može da utiče na ukupni kvalitet finansijskog izveštavanja.

Informacioni sistemi su, obično, kompjuterizovani. Iako računarski sistemi obrađuju informacije precizno, mogu biti podložni sistemskim slabostima, te problemima u vezi sa bezbednošću i kontinuitetom. Efektivna uređenja korporativnog upravljanja često zahtevaju da interni revizori pruže uveravanja licima ovlašćenim za upravljanje o pouzdanosti informacionih sistema entiteta. Značaj kompleksnih informacionih sistema širi je od finansijskog izveštavanja i kompanije sve više zavise od složenih informacionih sistema i visokih tehnologija. Neuspeh automatizovanih sistema u okviru entiteta koji zavise od informacionih tehnologija može rezultirati troškovima po kompaniju i, u eksternim slučajevima, krahom poslovanja.

*Interni revizori često pružaju uveravanja o pouzdanosti informacionih sistema u organizaciji.*

### **Obelodanjivanja u finansijskim izveštajima**

Rizici i pristup kontinuitetu poslovanja u uslovima pandemije zavisi su od delatnosti. Njihovo obelodanjivanje i prezentacija u finansijskim izveštajima moraju biti sveobuhvatni. Preovlađuje stav da je za te potrebe prikladnije povećati obim obelodanjivanja (4, 43). Na primer, organizacije treba da poboljšaju svoja objašnjenja u naporima da odgovore na pitanja kao što su (5, 48):

- (1) kako je Covid-19 uticao i/ili se očekuje da će uticati na njihovo poslovanje i finansijske performanse;
- (2) nivo nesigurnosti i usvojene ili očekivane mere koje treba da budu usvojene za rešavanje epidemije; detalji o tome

kako su specifične okolnosti koje se odnose na Covid-19 uticale na pretpostavke i procene koje se koriste pri određivanju povećanja gubitaka u naplati ili očekivanja smanjena plaćanja zakupa;

- (3) saznanje internih revizora za procese upravljanja informacijama pribavljenih po osnovu IT i modela upravljanja rizikom.

Sa aspekta obelodanjivanja, interni revizori treba da razumeju informacione sisteme svojih organizacija i IT rizike koji prete postizanju poslovnih ciljeva. To znači da im kontrola u njihovim organizacijama pruža mogućnost da efikasno primene tehnike revizije koje su zasnovane na tehnologiji (9,70). U savremenim uslovima poslovanja informacione tehnologije (IT) menjaju način na koji organizacije formulišu svoje strategije, obavljaju operativne aktivnosti i obavljaju poslove kontrole. Uticaj IT širi se na celokupno poslovanje organizacija i primorava interne revizore da kontinuirano uvećavaju svoja znanja iz oblasti IT i da ih koriste u obavljanju svog posla (9,71).

Prethodna revizorska provera i verifikacija informacija čini poslovno odlučivanje pouzdanijim, sigurnijim i bržim, jer se zasniva na informacijama proverenim od strane stručnih, objektivnih i nezavisnih osoba, sa velikim ličnim integritetom. Planiranje, organizovanje, vođenje i kontrola u većoj ili manjoj meri zasnivaju se na tim informacijama (8, 101). Međutim, promena samog pristupa u izveštavanju, za vreme pandemije, dovodi i do promena u internoj organizaciji i sistemu upravljanja. Podaci o performansama javnih preduzeća u vreme pandemije, sadržani u izveštajima, predstavljaju moćno sredstvo za procenu sadašnjeg i budućeg stanja.

## REZULTATI

### **Interna revizija i kontrolno okruženje uz fizička ograničenja**

Pandemija je uslovlila da mnoge organizacije, pa i javna preduzeća, imaju novo operativno okruženje sa puno zaposlenih koji u novim uslovima rade sa distance, iz mesta stanovanja. Fizička ograničenja mogu uticati na kvalitet kontrole i razmatranja pristupa riziku (npr. nova tehnologija koja se koristi, restrukturiranje radne snage, nadzor i podela dužnosti, prekid usklađenosti i interna revizija, itd.). Ekonomski pad mogao bi rezultirati promenama u podacima, modelima i pretpostavkama, što sve utiče na kvalitet interne kontrole. Na primer, sa zaposlenima koji rade na daljinu entitet treba da razmotri interne kontrole nad načinom na koji se informacije razmenjuju. Određene aktivnosti, kao što su posmatranje zaliha i procene zajmova pod kolateralom, obično se obavljaju na licu mesta; tako da bi ih me-

re za prevenciju od virusa Covida-19 mogle poremetiti (2, 54). Međutim, frontalni udar pandemije na javno zdravlje, globalnu i državnu politiku, ekonomiju i socijalni život traje i tokom 2021. godine. Dok se premeravaju dimenzije potresa, postaje jasno da je aktuelna pandemija katalizator stvaranja novog ekonomskog poretka u svetu. Promene koje je pandemija donela ispoljavaju se na makroekonomskom i mikroekonomskom nivou, sve do finansijskog i opšteg ekonomskog izveštavanja o poslovanju. Revizija i interna revizija još uvek se prilagođavaju i adaptiraju novim uslovima i načinima rada. S druge strane, kako su ekonomski ciljevi i interesi zauzeli primarni uticaj na svaki aspekt života, socijalni i ekološki ciljevi se sve više zanemaruju. U osnovi svakog ekonomskog rasta, pa i u vreme velikih kriza, jeste trka za profitom i ostvarenjem materijalne koristi. Kako bi se ostvarili ciljevi ekonomskog rasta i održanja poslovanja, dolazi do narušavanja uspostavljenih etičkih pravila i poslovnih principa, nekontrolisane potrošnje resursa i negativnih posledica po životnu sredinu. Međutim, i u doba pandemije neophodno je voditi računa da se pomire ekonomski, socijalni i ekološki ciljevi. Održivost upućuje na etičku komponentu poslovanja i socijalnu odgovornost. Primenjen u kontekstu kompanija, odnosno janih preduzeća, ovaj koncept obuhvata socijalne, ekonomske i ekološke uticaje njihovog poslovanja na okruženje (7, 65). Stoga je uloga revizora još odgovornija, jer treba da izda nezavisno i stručno mišljenje o tome da li su finansijski izveštaji javnog preduzeća istiniti i objektivni, iako su proistekli i kreirani u specifičnim kriznim i vrlo kompleksnim okolnostima.

### **Kontinuitet poslovanja i kontinuitet interne revizije**

Glavno pitanje sa aspekta prezentiranja finansijskih izveštaja u vreme pandemije odnosi se na neizvesnost i postojanje visokog nivoa sumnje u sposobnost privrednih subjekata da obezbede kontinuitet poslovanja. Pandemija je imala značajan udar na vrednost sredstava i rezervisanja za potencijalne obaveze i potencijalnu imovinu. Promene u okruženju, kao posledica dugotrajne pandemije, utiču na identifikovane i procenjene rizike od materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja (4, 44). Razmatranje rizika u finansijskom izveštavanju obuhvata sledeća značajna pitanja:

- (1) stalnost poslovanja – uz privremeno zaustavljanje poslovanja ili ograničenja uz nedostupnost resursa i trgovanja;
- (2) obezbeđenje sredstava – umanjenje vrednosti imovine uslovljene internim i eksterni faktorima;
- (3) merenje očekivanih gubitaka po osnovu kredita (ECLs) prema MSFI 9 – Finansijski instrumenti – izazov je kako proceniti gubitke i naći razumna obrazloženja;

- (4) računovodstvo hedžinga – finansijsko sredstvo koje je predmet hedžinga može da postane kreditno obezvređeno;
- (5) obaveze – proveriti da li su sve obaveze u potpunosti i pravilno iskazane i potpuno prikazane, posebno one koje nisu ni u vreme pandemije mogle da se izbegnu;
- (6) ciklus prihoda – obuhvata potraživanja i prihode iz poslovanja;
- (7) lizing – promena uslova komercijalnog zakupa kako bi ih uskladili sa padom prihoda (promena ugovora, prava iz zakupa, obnavljanje ili prekid ugovora ili opcija kupovine);
- (8) pomoć države preduzetnicima i različitim organizacijama uključujući subvencije zarada, kredite pod povlašćenim uslovima, subvencije i pakete stimulacija uz isplate nadoknada i umanjenja troškova zarada za primljene iznose;
- (9) obelodanjivanja u finansijskim izveštajima;
- (10) fizička ograničenja i kontrolno okruženje;
- (11) u svakom slučaju, namena revizorskog mišljenja je da finansijskim izveštajima podigne nivo kredibiliteta i verodostojnosti u okviru preduzeća i van njega. Interna revizija treba da i dalje doprinosi poboljšanju performansi poslovanja, te se uz pomoć nje mogu prepoznati područja u kojima su neophodna unapređenja, kako bi se ostvarili ciljevi i strategija poslovanja i pored razornog delovanja i posledica koje izaziva pandemija. Interna revizija na daljinu je dobra neposredna alternativa, tim pre što većina kompanija ograničava putovanja zbog kritičnih poslovnih funkcija i u mnogim zemljama povremeno je prisutna zatvorenost državnih granica ili se uvode druge vrste ograničenja (testovi, karantin, vakcinisanje, itd.).

### **Kreiranje strategije procesa interne revizije na daljinu**

U vreme pandemije obavlja se proces daljinske interne revizije uz korišćenje savremene tehnologije za komunikacije. Strategija interne revizije na daljinu obuhvata četiri faze, i to:

#### *Planiranje i obim interne revizije*

Faza planiranja je prva faza u operativnoj strategiji interne revizije (i u uslovima rada na daljinu primenom IT). U toj fazi treba:

- (1) imati u vidu da je implementacija rada na daljinu mnogo teža, tako da je važno planirati sastanak zainteresovanih strana;
- (2) raspraviti na sastanku o obimu i rasporedu rada, s tim što će interni revizori dobiti dovoljno vremena da obja-

- sne svoj pristup revizijama na daljinu i saslušati sve prisutne;
- (3) voditi računa da rasprava sadrži objašnjenje između očekivanih sličnosti i razlika između interne revizije na koju su akteri navikli i revizije na daljinu;
  - (4) navesti primere vrsta informacija koje interni revizori očekuju, objasniti kako i kada će se deliti informacije i tehnologije koje će se koristiti (kamere, teleuređaji, dronovi i dr.) i ono što treba unapred pribaviti kako bi se sačuvali video-zapisi i fotografije;
  - (5) utvrditi koja su poverljiva ili zabranjena područja koja treba unapred razmotriti ili izbeći;
  - (6) od samog početka razmišljati o ograničenjima interne revizije na daljinu u svetlu nalaza interne revizije nakon što budu uklonjena sva ograničenja fizičkog prisustva (npr. ograničenja putovanja).
  - (7) iskustvo sugeriše da interni revizori moraju odvojiti dvostruko više vremena za planiranje revizije na daljinu od onog koje je potrebno u tradicionalnom pristupu;
  - (8) definisati korišćenje video-telekonferencija kao i *PowerPoint* prezentacija ili drugih vizuelnih pomagala koja će biti potrebna za uvodni sastanak.

### *Pregled dokumentacije*

- (1) daljinski pregled dokumentacije je u mnogim aspektima analogan terenskom pregledu, pri čemu postoji nekoliko važnih odstupanja;
- (2) internim revizorima je potrebno mnogo više vremena za pripremu i otpremanje dokumenata u zajedničkom odeljenju za platformu (SharePoint, deljeni diskovi, itd.) kao i direktan pristup direktorijumima podataka ili fizičkim mapama na konkretnom terenu.

U zavisnosti od načina čuvanja dokumentacije (papir, disk, elektronske forme), zaposlenima treba vremena da pretoče i srede sve dokumente u dostupne formate (npr. PDF). Interni revizori treba da budu otvoreni za prijem i pregled informacija u bilo kom obliku koji je moguć, čime se smanjuje teret revidiranog. Interni revizor, ako je moguće, treba da ima pristup podacima u informacionom sistemu ili deljenim mapama u kojima subjekt revizije drži podatke. Za vreme trajanja interne revizije može se odobriti privremeni pristup ovim informacijama.

Rad na daljinu ne pruža mogućnost istovremenog sagledavanja dokumenata i njihovu proveru. Kada pregleda dokumente na daljinu, interni revizor treba da pripremi pitanja koja će postaviti tokom vođenja razgovora na daljinu. Osim toga, interni revizor se može uključivati u video-konferencije (proces) sa odgovornim licem subjekta re-

*Rad na daljinu ne pruža mogućnost istovremenog sagledavanja dokumenata i njihovu proveru.*

vizije. To omogućuje i deljenje kao i pregled dokumenata (pitanja i odgovori) u realnom vremenu.

### *Terenski pregled*

Terenska inspekcija, odnosno uviđaj, je zahtevniji aspekt sprovođenja internih revizija na daljinu. Javna preduzeća koja su doprinela razumevanju ovog načina sprovođenja revizije testirala su razna tehnološka rešenja za njihovu primenu. Jedan od pristupa je korišćenje žive ili dvosmerne komunikacije pomoću tehnologije koja uključuje video-ulaz uživo i korišćenje „dvosmernih pametnih naočara“. Međutim, ova vrsta pregleda ima sledeća ograničenja: većina lokacija nije imala Wi-Fi mrežu postavljenu za celo područje, odnosno udaljene lokacije (na primer: radne jedinice, cisterne, lučka pristaništa, skladišta i drugo). Wi-Fi uređaji su bili pokriveni sa udaljenih lokacija, ili su se nalazili u starim zgradama u kojima je mobilna usluga bila ograničena ili je jačina signala bila slaba.

Druga opcija za dvosmernu komunikaciju uživo su mobilne i digitalne fotografije snimljene mobilnim telefonima. Prednost ovog pristupa je u tome što su ovi uređaji dostupni i kompatibilni sa većinom računarskih/informacionih uređaja, pa su dobra rešenja za skladištenje (npr. SharePoint).

### *Razgovori na daljinu*

Ovi razgovori su uglavnom isti kao i oni licem u lice i mogu se obaviti zakazivanjem video-poziva kroz različita informativna rešenja dostupna za onlajn komunikaciju (npr. Microsoft Teams, Skype, Zoom). Zakazani razgovori sa vlasnicima revidiranog procesa treba da traju između 30 i 90 minuta, a kraći se mogu obaviti i za 15 minuta, sa osobljem odgovornim za vođenje procesa. Razgovori se mogu obaviti i sa drugim osobljem koje je u domenu odgovornosti i na polju predmetne interne revizije. Oni pomažu internom revizoru da se upozna sa opštom poslovnom kulturom, na širem planu. Video-pozivi imaju prednost nad govornim pozivima, jer se neverbalna komunikacija kao vrlo važan deo komunikacije često gubi bez video-zapisa. Priprema za obavljanje daljinskih zapisa zahteva dodatno vreme od internih revizora. Oni moraju biti pripremljeni za intervju, sa spiskom pitanja i napomenama o potrebnim dodatnim informacijama u vezi sa pregledanim dokumentima. U situacijama kada je više od jednog internog revizora uključeno u intervju, treba voditi računa da se izbegnu prekidi u komunikaciji između sagovornika i drugih unutrašnjih izvora.

Interni revizori moraju imati na umu da mnogim akterima nije prijatno da komuniciraju putem video-poziva, posebno revidiranim osobama koje to ne čine redovno. Kada je video-po-

ziv neizbežan, interni revizor koristi prijatan ton glasa jer je svestan da video može promeniti neverbalnu komunikaciju, govor tela ili percepciju.

### *Završni sastanak*

Ovaj sastanak je za internu daljinsku reviziju po pravilu isti kao i završni sastanak na tradicionalnim revizorskim sesijama. Preporučuje se da se ovaj sastanak planira dan ili dva nakon obavljenih razgovora na daljinu. To omogućava članovima tima za internu reviziju da pregledaju sopstvene beleške i nalaze sa daljinskog sastanka tima interne revizije, kao i pripremu nacrt završnog nalaza interne revizije. Završni sastanak interne revizije je prilika da interni revizor predstavi zainteresovanim stranama preliminarni nacrt interne revizije, da se razreše sva pitanja ili nedoumice i da se razgovara o daljim koracima za dovršavanje interne revizije odnosno o predlozima za unapređivanje poslovanja javnog preduzeća.

## ZAKLJUČAK

Proces revizije, a posebno interne revizije, u doba globalne epidemiološke krize poprimio je niz novih obeležja i inovacija. Savremeno okruženje iz osnova menja tradicionalan način poslovanja javnih preduzeća i delovanja funkcije interne revizije, koji se sve više iz fizičkog svetla sele u virtuelni svet. Već skoro deceniju profesija interne revizije razmatra i analizira mogućnost uvođenja koncepta „revidiranja na daljinu“ uz pomoć savremenih informacionih tehnologija i kompleksnih metoda analize podataka. Aktuelna pandemija značajnije je ukazala na neophodnost uvođenja interne revizije na daljinu, i nametnula primene tog koncepta u praksi. Istovremeno, uočeni su i mnogi nedostaci i ograničenja s kojima se funkcija interne revizije suočava, jer nije bila pripremljena za takav način rada. Većina funkcija interne revizije je preorijentisana, gotovo na mah, usled uvedenih ograničenja i „zaključivanja“, na obavljanje interne revizije na daljinu. Izvestan broj rukovodilaca ipak izražava zabrinutost zbog obavljanja interne revizije na ovaj način. Komponente interne revizije na daljinu su u mnogim aspektima analogne internoj reviziji na terenu. Postoje razlike u fokusu, opterećenju i izvršenju svake od faza revizija. Stoga svako javno preduzeće treba da istraži mogućnosti interne revizije na daljinu i kreira strategije za prevazilaženje problema u svakom delu primene rada interne strategije: planiranju, pregledu dokumenata, radu na terenu i završnom sastanku. U svakom slučaju, iskustva internih revizora u doba pandemije i nemogućnosti rada u preduzeću na licu mesta, različita su, ali i dra-

gocena, te mogu doprineti razmeni znanja među njima. Iz različite prakse treba izvlačiti najbolje ideje i rešenja, sa ciljem da se unapređuje rad internih revizora kao vrhunskih profesionalaca u svom domenu posla.

**Prilog: Anкета UTICAJ PANDEMIJE NA KVALITET INTERNE REVIZIJE**

(popunjen obrazac)

1. Dostava godišnjeg izveštaja CJH	U predviđenom roku	Nakon predviđenog roka	Nije dostavljen
	<b>DA</b>		
Izveštaj je potpisan od strane rukovodioca korisnika javnih sredstava	<b>Da</b>		
Način slanja izveštaja	U papirnoj formi	Mejlom	Preko aplikacije CJH
	<b>Da</b>		
2. Obavljanje revizije se vršilo po godišnjem planu	<b>Da</b>		
Planirani broj revizija	<b>6</b>		
Broj izvršenih planiranih revizija	<b>3</b>		
Područja revizije	– Interna pravila i procedure – Izveštavanje i računovodstvo		
Uvodni sastanak	Nije održavan zbog pandemije		
Testiranje	Elektronska dostava podataka za testiranje		
Dostava nacрта	U papirnoj formi putem pisarnice		
Završni sastanak	Nije održavan zbog pandemije		
3. Obavljanje usluge konsaltinga	<b>Da</b>		
Broj usluga konsaltinga	<b>2</b>		
4. Obavljanje revizije po zahtevu	<b>Da</b>		
Broj revizija po zahtevu	<b>8</b>		
Napomena			

Izvor: Kreirali autori istraživanja, januar 2021.

## LITERATURA

1. Arnold, Christopher, 2020, Summary of COVID-19, Financial Reporting Considerations, dostupno na: <https://www.ifac.org/knowledgegateway/supporting-international-standards/disussion/summary-covid-19-finance-reporting-considerations> (preuzeto: 10.01.2021)
2. Deloitte, 2020, Financial Reporting Considerations Related to COVID-19 and an Economic Downturn, dostupno na: <https://dart.deloitte.com/US-DART/ov-resource/380d655c-6f20-11ea-bf7d-e5b9e33488f9.pdf> (preuzeto: 10.03.2021)
3. EY Global IFRS, 2020, Accounting considerations of the coronavirus pandemic (updated January 2021), dostupno na: [https://www.ey.com/en\\_gl/iris-tehnical-resources/accounting-considerations-of-the-coronavirus-pandemi-updated-january-2021](https://www.ey.com/en_gl/iris-tehnical-resources/accounting-considerations-of-the-coronavirus-pandemi-updated-january-2021) (preuzeto: 10.03.2021)

## THE IMPAC OF THE PANDEMIC ON THE QUALITY OF INTERNAL AUDIT SUMMARY

**Key words:** Risks affecting business reporting, remote audit, public enterprises, Covid-19.

The long-term consequences of the pandemic have brought about changes in the culture and business climate of organizations, but also in the wider social environment. The consequences are seen in the digital environment of public companies, flexibility of working hours, increased uncertainty, and risk in business, which can lead to changes in business models (corporate governance, information technology, financial operations, and financial reporting) that affect the quality of internal audit. Therefore, public companies are rapidly changing the way they adjust their strategies, make decisions, and perform daily activities. These changes bring new risks and public companies adapt to new business conditions, control their risks, and control their business and financial flows. The increasing influence of IT on public companies alternately forces internal and external auditors to improve their knowledge and skills in the field of IT and adjust their work process accordingly.

4. Jozefina Beke - Trivunac, Marijana Joksimović, Slavica Šiljanovska, 2020, „Učinak virusa Kovid-19 na finansijsko izveštavanje“, Revizor, Beograd, br. 89-90, mart-juni 2020.
5. Karaović, M., Kaličanin, Z., 2020, „Uticaj Kovida-19 na izveštavanje o transfernim cenama“, Revizor, Beograd, br. 89-90, mart-juni 2020.
6. KPMG, 2020, Covid-19 financial reporting implications, dostupno na: <http://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/03/coid-19-financial-reporting-resoure-entre.html> (preuzeto: 10.03.2021)
7. Perić, M., Kaličanin, M., 2019, „Značaj revizije za održiv razvoj“, Ecologica, Beograd, br. 96
8. Petrović P., Stojić S., 2020, „Odlučivanje i revizija u javnim preduzećima“, Revizor, Beograd, br.89-90, mart-juni 2020, str. 95-102
9. Stanišić, Mile, 2020, „Implikacije IT rizika i kontrola na internu reviziju“, Revizor, Beograd, br.89-90, mart-juni 2020, str.61-74