

АНАЛИЗА ПРОБЛЕМАТИКЕ СЕРТИФИКАЦИЈЕ ЛИЦА У РЕВИЗОРСКОЈ ПРОФЕСИЈИ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

Немања Јаковљевић¹

Економски факултет Универзитета у Београду, Београд, Република
Србија

Сажетак: У контексту јавног сектора кључна заинтересована страна је држава, односно сви грађани Републике Србије као порески обвезници. Стога је важно да ревизори у јавном сектору делују у функцији грађана Републике Србије вршећи контролне активности и независне услуге уверавања, а да би то било могуће неопходно је осигурати постојање релевантних и одговарајућих критеријума и мерила за њихов избор. Предмет овог рада је анализа проблематике сертификације лица ангажованих на пословима ревизије у јавном сектору у Републици Србији извођењем компаративне анализе услова и програма за стицање професионалних звања из области интерне ревизије најчешће заступљених у Републици Србији. Главни закључак је да постоје разлике и у условима и програмима, које су најизраженије у домену броја испита који се полажу, као и просечног времена неопходног за стицање професионалног звања.
Кључне речи: ревизија, јавни сектор, сертификација.

УВОД

Лица ангажована на пословима интерне ревизије у јавном сектору налазе се у окружењу које се најблаже речено може окарактерисати као изазовно. Њихова улога је специфична јер се налазе у функцији свих грађана и својим професионалним интегритетом треба да осигурају поштовање интерних аката и материјално значајну правилност извештавања и управљања јавним средствима која су дата на управљање и коришћење пословним ентитетима код којих су радно ангажовани (Asker & Bouckaert, 2019, р. 3). У суштини ревизија као услуга независног професионалног уверавања захтева висок степен стручне квалификације и професионалне оспособљености од лица која су ангажована на предметним пословима у циљу очувања високог степена независности, стручности, угледа ревизорске професије и улоге ревизије у систему финансијског управљања и контроле у смислу постојања високог нивоа поверења код свих заинтересованих страна. Ревизија заправо служи да својим независним, објективним и професионалним уверавањем надомести постојање јаза у очекивањима које се јавља на релацији између заинтересованих

¹ jakovljevic.i.nemanja@gmail.com

страна и менаџера предметне пословне организације. У контексту јавног сектора кључна заинтересована страна је држава као власник предметне пословне организације, односно сви грађани Републике Србије као порески обвезници и финансијери државних расхода (Јаковљевић & Јаковљевић, 2021, р. 2). Стога је важно да лица ангажована на пословима ревизије у јавном сектору делују у функцији грађана Републике Србије вршећи контролне активности и независне услуге уверавања бринући о правилности и учинковитости пословања државних организација (Јаковљевић, 2021а, р. 1). Да би то било могуће неопходно је осигурати постојање релевантних и одговарајућих критеријума и мерила за избор професионалних практичара за ангажовање на пословима ревизије у јавном сектору.

Интерна ревизија у Републици Србији у јавном сектору се још увек дефинитивно налази у фази организационе имплементације, а и даље је присутан велики број јавних ентитета који немају успостављену функцију интерне ревизије, иако им је то законска обавеза. Као основни разлог за такву појаву, руководиоци јавних ентитета обично наводе недостајање финансијских средстава и одсуство квалификованог заинтересованог кадра који би попунио упражњена радна места на пословима интерне ревизије у јавном сектору (Lapsley & Pong, 2000, р. 3). Организација која врши акредитацију и издавање професионалних сертификата за самосталан рад на пословима интерне ревизије у јавном сектору у Републици Србији је Централна јединица за хармонизацију као одељење Министарства финансија. Они врше обуку и спроводе испитна тестирања код заинтересованих кандидата након чега у периоду од годину дана прате и контролишу њихов рад на извођењу два самостална ревизорска ангажмана. Међутим, услед недостатка обученог кадра бројна лица раде на пословима интерне ревизије у јавном сектору без иједног професионалног сертификата, али има и оних који поседују сертификате других професионалних организација међу којима се нарочито истичу сертификат овлашћеног интерног ревизора који издаје Комора овлашћених ревизора Републике Србије и међународни сертификат овлашћеног интерног ревизора који издаје Институт интерних ревизора. Предмет овог рада је анализа проблематике сертификације лица ангажованих на пословима ревизије у јавном сектору у Републици Србији извођењем компаративне анализе услова и програма за стицање професионалних звања из области интерне ревизије најчешће заступљених у Републици Србији.

1. УСЛОВИ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНИХ ЗВАЊА

Сваки пословни ентитет у јавном сектору, као корисник јавних средстава треба да има високо позиционирану свест о важности одговарајућег начина њиховог трошења у функцији унапређења свеукупног благостања грађана и остваривања поверених надлежности. Међутим, није ретка појава одсуства свести и постојања деловања на штету грађана, а на корист одређеног појединца или групе појединаца која на тај начин врши директну или индиректну злоупотребу јавних средстава и јавних добара стичући противзакониту корист. Један од начина да се спрече и ублаже негативне последице оваквих деловања јесте и функција интерне ревизије која може да детектује неправилности у пословању јавних ентитета и да делује превентивно као одвраћајућа функција чије би постојање одвратило потенцијалне починиоце од незаконитих радњи. Интерна ревизија у јавном сектору треба да се односи на независну функцију која служи процени интерних контрола пословног ентитета (Jakovljević, 2021b, p. 3), процеса, метода, активности и резултата рада. Функција интерне ревизије може да помогне у обезбеђивању усклађености са различитим законима који се примењују на предметни пословни ентитет. Сваки корисник јавних средстава мора да припрема своје извештаје и евиденцију у складу са важећом законском регулативом (Curtis et al., 2009, p. 4). Сврха интерне ревизије је да провери ефективност и ефикасност пословања предметних ентитета у смислу да ли су у складу са интерним стандардима које је поставила организација. Предметни ентитет може имати скуп интерних правила као што је набавка добара и услуга, исплата плата запосленима и плаћање. Интерна ревизија тако може да помогне у сазнању да ли запослени поштују интерне стандарде и законску регулативу. Одељења интерне ревизије могу ефикасно да помогну у детектовању проблема или одређених неефикасности и предузимању неопходних корективних корака. Интерна ревизија може да идентификује било какве преваре запослених, као што су проневера средстава или друго. Она може да идентификује да ли има намерних прекорачења трошкова, или у контексту корисника јавних средстава код спровођења јавних набавки да ли одређени добављач има предност у односу на друге јефтиније добављаче. Она може да тестира већи део значајних ризика и потенцијалних претњи за пословање (Jakovljević, 2021c, p. 2). Функција интерне ревизије може да осигура да организација може благовремено да спроведе поштовање закона и прописа (Jerpeesen, 2012, p. 4). Ревизија пружа одређени степен сигурности и

помаже у управљању ризиком који произилази из преваре, злоупотребе овлашћења или било којег другог облика непоштовања законодавне регулативе (Jeremić, et al., 2021, p. 2). Интерни ревизор даје менаџменту њихову објективну процену ризика и претњи. Менаџмент може побољшати своје оперативне и финансијске перформансе испуњавајући препоруке интерног ревизора (Heald, 2018, p. 1).

Стицање професионалних звања у рачуноводственој и ревизорској професији није једноставно и представља у већини случајева вишегодишњи процес. Сам чин стицања професионалних сертификата захтева одређено време и посвећеност како би се испунили дефинисани услови. Питање нострификације је посебно сложено и биће разматрано у другом раду. У Републици Србији сертификацију овлашћених интерних ревизора у јавном сектору спроводи Министарство финансија које је уједно задужено и за промоцију професије. Поред Министарства финансија и Комора овлашћених ревизора спроводи сертификацију интерних ревизора и то за звање *овлашћени интерни ревизор* које је базирано на полагању четири испита. Истовремено одређени број професионалних практичара ангажованих на пословима интерне ревизије у јавном сектору поседује и сертификат *Certified Internal Auditor - CIA* који се полаже код Института интерних ревизора, највеће међународне организације интерних ревизора у свету.

Јасно је уочљива разлика у погледу броја услова где предњачи Министарство финансија са пет дефинисаних услова од којих један није приметан код других сертификационих организација, а односи се на спроведена два самостална ревизорска ангажмана. То може да сугерише постојање потребе да лице заиста у моменту стицања сертификата буде запослено на пословима ревизије, што се може сматрати сувишним, а то потврђује и чињеница да друге релевантне сертификационе организације за стицање сличног професионалног звања немају успостављен такав услов. Истовремено, претходно већ постоји успостављен услов у домену релевантног радног искуства и то у трајању од најмање 36 месеци на пословима интерне ревизије или сродним пословима, што скреће пажњу да кандидати за стицање овог професионалног звања већ свакако морају да имају релевантно радно искуство које се у овом случају може сматрати довољним, односно задовољавајућим. Све три сертификационе организације захтевају услов у домену поседовања високе стручне спреме, али ниједан од њих не наглашава да ли та стручна спрема мора да буде из области економије и сродних области или не. Оваква појмовна одредница овог услова,

може да унесе забуну међу потенцијалним кандидатима за стицање професионалних звања и да створи простор за манипулацију.

Најфлексибилнији у домену захтеваног радног искуства је Институт интерних ревизора који пружа више могућности и истовремено признаје виши степен студија као радно искуство, што се може сматрати великом предношћу. Он за издавање сертификата овлашћеног ревизора тражи да захтевано лице има радно искуство на пословима интерне ревизије или сродним пословима и то у распону од једне до пет година, Што лице које подноси захтев за издавање сертификата има већи степен образовања, то му је мање радног искуства потребно за издавање сертификата. Тако за носиоца мастер дипломе захтева се најмање 12 месеци релевантног радног искуства, за носиоце *bachelor* диплома захтевају се најмање 24 месеца релевантног радног искуства и за носиоце диплома нижег степена ако су активни практичари на пословима интерне ревизије, захтева се најмање 60 месеци релевантног радног искуства. Ово је генерално посматрано сасвим прихватљиво решење јер вреднује резултате постигнуте на пољу формалног факултетског образовања и признаје их као релевантно радно искуство. Међутим, проблем код све три сертификационе организације може да настане услед постојања превелике уопштености захтева за високом стручном спремом. Наиме, ниједна од три анализираних сертификационих организација није дефинисала какав образовни програм прихвата као релевантан, што заправо значи да дипломци било ког факултета и било ког смера, уколико испуне и друге прописане услове могу да постану сертифицирани интерни ревизори. Постојање овакве уопштености у овом сегменту и одсуство детаљнијих одредница може да наруши квалитет ревизорске професије на дуги рок, јер апсолутно изједначава статус студената рачуноводства и ревизије, са студентима других смерова, попут, геолошког или рударског, што никако не сме бити у истоветном рангу. Јер, знање које стичу дипломци смерова за рачуноводство и ревизију представља драгоцен елемент у професионалној каријери интерног ревизора и није тешко уочити његов недостатак код дипломаца других смерова, што сугерише да је у овом услову неопходно детаљније одређење.

2. ПРОГРАМИ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА

Наставни програми испита за стицање професионалних сертификата из области интерне ревизије се разликују код све три анализираних организације. Број основних тема није исти, а у њиховој детаљности предњачи Комора овлашћених ревизора која има чак 24

основне теме. Министарство финансија је одредило 19 основних тема, а Институт интерних ревизора је одредио 14 основних тема. У суштини, генерално посматрано теме су веома сличне и обрађују истоветну проблематику, међутим постоје неке теме које су веома значајне, а које нису присутне код свих анализираних сертификационих организација. Једна од њих су информационе технологије које су присутне у списку основних тема код Коморе овлашћених ревизора и Института интерних ревизора, а нема их код Министарства финансија. Одсуство теме информационих технологија у данашњем времену, нарочито у пост-пандемијском периоду, може да буде предмет озбиљне забринутости и може да доведе до креирања недовољно стручног кадра на пословима интерне ревизије у јавном сектору. Информационе технологије су изузетно важне у процесу интерне ревизије и њихово разумевање је неопходно за успостављање ефикасног система интерне ревизије у јавном сектору.

Друга важна тема може да буде безбедност информација. Она се налази у списку основних тема из наставног плана по програму Института интерних ревизора, а истовремено се не налази код преостале две анализираних сертификационе организације. У процесу ревизије је значајно очување поверљивости и безбедности података до којих чланови ревизорског тима долазе током спровођења ревизорског ангажмана и они имају професионалну дужност да безбедност информација очувају на задовољавајуће високом нивоу узимајући истовремено у обзир и потребу за обелодањивањем. Суштински, Комора овлашћених ревизора и Министарство финансија иако немају безбедност информација обрађену као посебну тему, они јој вероватно делимично посвећују пажњу током разраде теме Етичког кодекса. Трећа важна тема могу да буду консултантски ангажмани. Она се налази у списку основних тема из наставног плана по програму Коморе овлашћених ревизора, а истовремено се не налази код преостале две анализираних сертификационе организације. Консултантске активности могу да буду извор претњи по независност лица ангажованих на пословима интерне ревизије и требало би да имају место у списку основне литературе и да буду обрађена на релевантан и одговарајући начин. Дефинитивно, када се све поменуто узме у обзир Министарство финансија бележи заостатак у домену актуелности обрађиваних тема у основном списку тема из наставног плана за професионалну сертификацију лица на пословима интерне ревизије, међутим домен подтема, допунских тема и континуиране професионалне едукације

није разматран, па закључак овакве врсте треба узети са резервом и треба бити обазрив приликом његове интерпретације.

Интерна ревизије је објективна и независна професионална активност дефинисана на начин да креира додатну вредност за заинтересоване стране и да унапреди свеукупно пословање пословног ентитета. Суштински, функција интерне ревизије у јавном сектору може да помогне јавним ентитетима да остваре своје циљеве и то инсталирањем квалитетног, дисциплинованог и системског приступа за процену ризика и унапређење ефикасности и ефективности процеса управљања претњама и контролама у процесу управљања. Она остварује своју функцију вршењем анализа и препорука и то на основу разматрања интерних и екстерних података и пословних процеса. Лица ангажована на пословима интерне ревизије у јавном сектору која поседују континуирану посвећеност одговорности (Judge et al., 2010, p. 1), интегритету и независности могу да пруже додатну вредност руководству јавног ентитета кроз низ корисних и употребљивих савета. Домет функције интерне ревизије у јавном сектору може да буде веома широк и може да укључи разноврсне теме као што су управљање интерним процедурама и процесима, управљање организационим функцијама и побољшање ефикасности пословно оперативних активности и поузданости и исправности интерног финансијског извештавања (Bringselius, 2018, p. 1). Интерна ревизија у јавном сектору може да укључи и истраживање о преварама како би се идентификовале криминалне активности или финансијске проневере (Gonzalez-Diaz et al., 2013, p. 2). Интерни ревизори нису одговорни за спроведене, односно предузете активности јавних ентитета. Они саветују руководство и управне и надзорне органе о томе како да боље извршавају своје надлежности и одговорности. Као резултат њиховог широког обима ангажовања, интерни ревизори могу имати различита виша образовна и професионална искуства (Rajaguguk et al., 2017, p. 5). Суштинска разлика постоји и у броју испита који се полажу, као и у процењеном времену за припрему и полагање свих испита. Код Министарства финансија за стицање сертификата овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору се полаже само један испит у два испитна рока годишње, а припремна обука за њега траје две недеље. Потпуна супротност се налази на другој страни у Комори овлашћених ревизора где се полаже четири испита у два испитна рока годишње, а процењено време за полагање свих испита је око годину дана. У средини налази се Институт интерних ревизора који захтева полагање три испита, а рокова нема јер је омогућено

online полагање у било ком временском тренутку, што је вероватно најповољније решење.

ЗАКЉУЧАК

Испитивањем разлика утврђено је да услови и списак основних тема наставних планова имају и предности и мане и да се вероватно закључак изведен на основу података једне сертификационе организације не може у потпуности, односно без прилагођавања и додатних разматрања применити и на друге професионалне организације. Још једна важна димензија поред поменуте две је и цена самог програма за стицање професионалног звања. Цена је важан елемент и, у случајевима када трошкове полагања испита и пратеће трошкове сноси кандидат, то може да буде фактор успоравања или чак у одређеним случајевима и одвраћања од пријаве за полагање. У случају Министарства финансија оно, заједно са послодавцем који пријављује свог запосленог за обуку и полагање испита сноси целокупне трошкове, а кандидату остаје само да пажљиво слуша наставу и да се добро припреми за полагање испита. Међутим, колико је ово позитивна појава са аспекта финансијског бенефита кандидата за стицање професионалног звања, толико, а можда и више производи значајне проблеме јер не постоји могућност да се кандидат пријави самостално, да плати и да стекне професионални сертификат, него мора да буде у радном односу код неког корисника јавних средстава и да га руководиоца тог ентитета упути на обучавање за сертификат интерног ревизора. Са друге стране, код Коморе овлашћених ревизора и Института интерних ревизора оваквих проблема и захтева нема и кандидати се самостално пријављују и плаћају испите, а послодавац, ако покаже добру вољу преузима део или целокупне трошкове. Код Коморе овлашћених ревизора, цена по испиту је 250 евра у динарској противвредности, што са пратећим трошковима оквирно износи од 1.200 до 1.500 евра у динарској противвредности, уколико се наравно сви испити положе из првог пута. Свако наредно полагање подразумева поновно плаћање исте цене. Код института интерних ревизора цена по испиту износи за први испит 280 евра за чланове, 395 евра за нечланове и 230 евра за студенте, за други испит 230 евра за чланове, 345 евра за нечланове и 180 евра за студенте и за трећи испит 230 евра за чланове, 345 евра за нечланове и 180 евра за студенте, што заједно са пријавом која износи 115 евра за чланове, 230 евра за нечланове и 65 евра за

студенте буде у укупном износу у распону од 655 до 855 евра у зависности од статуса кандидата.

Истовремено, питање међусобне нострификације може да буде интересантно. Министарство финансија не врши нострификацију других сертификата и обука и полагање испита су неопходни. Комора овлашћених ревизора врши нострификацију сертификата који су стечени код Института интерних ревизора, а Институт интерних ревизора не признаје испите положене код Министарства финансија и Коморе овлашћених ревизора. Генерално посматрано неоспорна чињеница је да као последица постојања ниских примања на радним местима у ревизији у јавном сектору и незаинтересованости послодаваца за финансирање стручног усавршавања и професионалног развоја у контексту континуиране едукације и унапређивања знања и пословних способности постоји одсуство довољно квалитетног и стручног кадра који своје радно ангажовање проналази претежно у приватном сектору. Строжи критеријуми у домену захтеваних квалификација би сигурно повећали ниво стручности лица ангажованих на пословима ревизије у јавном сектору, али би истовремено довели и до повећања проблема проналажења квалификованих практичара за попуњавање слободних радних места, услед значајно лошијих услова рада у односу на исте послове у приватном сектору.

ЛИТЕРАТУРА

1. Acker, W., & Bouckaert, G. (2019). The impact of supreme audit institutions and ombudsmen in Belgium and The Netherlands. *Financial Accountability and Management*, 35(1), 55–71. <https://doi.org/10.1111/faam.12182>
2. Bringselius, L. (2018). Efficiency, economy and effectiveness— but what about ethics? Supreme audit institutions at a critical juncture. *Public Money & Management*, 38(2), 105–110. <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1407137>
3. Curtis, M., Jenkins, J., Bedard, J., & Deis, D. (2009). Auditors' Training and Proficiency in Information Systems: A Research Synthesis. *Journal of Information Systems*. 23(1), 79;
4. Glynn, J.J. (1985). Value for money auditing – An international review and comparison. *Financial Accountability and Management*, 1(2), 113–128. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.1985.tb00248.x>;

5. Hay, D., & Cordery, C. J. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40, 1–15. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.0010737-4607/>;
6. Jakovljević, N. (2021a). Analysis of the impact of the Covid-19 epidemic through the sojourn tax and the attitudes of the respondents. *Trendovi u poslovanju*, 2/2021(18), 20-29;
7. Jakovljević, N. (2021b). Irregularities in conducting the list of assets and liabilities. *Trendovi u poslovanju*, 1/2021(17), 94-104;
8. Jakovljević, N. (2021c). Political neutrality in the audit profession: attitudes of respondents in the Republic of Serbia. *BizInfo (Blace) Journal of Economics, Management and Informatics*, 12(2), 23-38;
9. Jakovljević, N., & Jakovljević, J. (2021). The impact of the Covid-19 global pandemic on the responsibility of auditors. *Finansije*, 92-113;
10. Jeppesen, K.K. (2012). Jurisdictional competition between private and public sector auditors: The case of the Danish Certified Public Sector Auditor Qualification. *Financial Accountability and Management*, 28(2), 215–246. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00543.x>;
11. Jeremić, N., Jeremić, M., Jakovljević, N. (2021). Agilna interna revizija. *Revizor*, 24(95-96), 57-76;
12. Judge, W., Li, S., & Pinsker, R. (2010). National adoption of international accounting standards: An institutional perspective. *Corporate Governance: An International Review*, 18(3), 161–174. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8683.2010.00798.x>;
13. Lapsley, I., & Pong, C. (2000). Modernization versus problematization: Value-for-money audit in public services. *European Accounting Review*, 9(4), 541–567. <https://doi.org/10.1080/713764876>;
14. Rajaguguk, B. W., Yatnaputra, I. G. B. T., & Paulus, A. (2017). Preparing supreme audit institutions for sustainable development goals. *International Journal of Government Auditing*, Spring, 44(2), 30–33;

*Рад је примљен 18. маја 2022. године
Рад је враћен на корекцију 27. маја 2022. године
Рад је прихваћен за објављивање 31. маја 2022. године*

ANALYSIS OF ISSUES OF CERTIFICATION OF PERSONS IN THE AUDIT PROFESSION IN THE PUBLIC SECTOR IN THE REPUBLIC OF SERBIA

Nemanja Jakovljević¹

Faculty of Economics, University of Belgrade, Belgrade, Republic of Serbia

***Abstract:** In the context of the public sector, the key stakeholder is the state, i.e., all citizens of the Republic of Serbia as taxpayers. Therefore, public auditors must act as citizens, performing control activities and independent assurance services, and in order to be possible, it is important to ensure the existence of relevant and appropriate criteria for their selection. The subject of this paper is the analysis of the issue of certification of public internal auditor in the Republic of Serbia by performing a comparative analysis of conditions and programs for acquiring professional titles in the internal audit. The main conclusion is that there are differences in the conditions and programs, which are most pronounced in the domain of the number of exams taken, as well as the average time required to acquire a professional title.*

***Keywords:** audit, public sector, certification.*

INTRODUCTION

Persons engaged in the internal audit field in the public sector are in an environment that, to say the least, can be characterized as challenging. Their role is specific because they are in the function of all citizens and their professional integrity should ensure compliance with internal acts and material accuracy of reporting and management of public funds given for management and use of business entities in which they are engaged (Acker & Bouckaert, 2019, p. 3). In essence, auditing as an independent professional assurance service requires a high degree of professional qualification and professional competence from persons engaged in the subject tasks to maintain a high degree of independence, expertise, the reputation of the audit profession and the role of audit in the financial management and control system in terms of the existence of a high level of trust among all stakeholders. The audit actually serves to compensate with its independent, objective, and professional assurance of the existence of a gap in expectations that arises between the stakeholders and the managers of the business organization in question. In the context of the public sector, the key stakeholder in the state is the owner of the business organization in question, i.e., all citizens of the Republic of Serbia as taxpayers and financiers of state expenditures (Jakovljević &

¹ jakovljevic.i.nemanja@gmail.com

Jakovljević, 2021, p. 2). Therefore, it is important that persons engaged in auditing in the public sector act in the function of citizens of the Republic of Serbia, performing control activities and independent assurance services, taking care of the regularity and efficiency of state organizations (Jakovljević, 2021a, p. 1). For this to be possible, it is necessary to ensure the existence of relevant and appropriate criteria for the selection of professional practitioners for engagement in auditing activities in the public sector.

Internal audit in the Republic of Serbia in the public sector is still definitely in the phase of organizational implementation, and there are still a large number of public entities that do not have an established internal audit function, although it is their legal obligation. As the main reason for such a phenomenon, the leaders of public entities usually state the lack of financial resources and the lack of qualified interested staff to fill vacancies in internal audits in the public sector (Lapsley & Pong, 2000, p. 3). The organization that performs accreditation and issuance of professional certificates for independent work on internal audits in the public sector in the Republic of Serbia is the Central Harmonization Unit as a department of the Ministry of Finance. They conduct training and examinations with interested candidates, after which they monitor and control their work on performing two independent audit engagements for one year. However, due to the lack of trained staff, many people work in internal audits in the public sector without any professional certificate, but some have certificates from other professional organizations, especially the certificate of certified internal auditor issued by the Chamber of Certified Auditors of Serbia and the international certificate of certified internal auditor issued by the Institute of Internal Auditors. The subject of this paper is the analysis of the issue of certification of persons engaged in auditing in the public sector in the Republic of Serbia by performing a comparative analysis of conditions and programs for acquiring professional titles in the field of internal audit most often represented in the Republic of Serbia.

1. CONDITIONS FOR ACQUIRING PROFESSIONAL TITLES

Every business entity in the public sector, as a user of public funds, should have a high position on the importance of the appropriate way of spending them to improve the overall well-being of citizens and achieve the responsibilities entrusted to them. However, the absence of awareness and the existence of actions to the detriment of citizens is not uncommon, but for the benefit of a certain individual or group of individuals who thus directly or indirectly misuse public funds and public

goods, gaining illegal benefits. One of the ways to prevent and mitigate the negative consequences of such actions is the internal audit function, which can detect irregularities in the operations of public entities and act preventively as a deterrent function whose existence would deter potential perpetrators from illegal actions. Internal audit in the public sector should refer to an independent function that serves to assess the internal controls of the business entity (Jakovljević, 2021b, p. 3), processes, methods, activities, and results of work. The internal audit function can help ensure compliance with the various laws applicable to the business entity concerned. Each user of public funds must prepare their reports and records by applicable legislation (Curtis et al., 2009, p. 4). The purpose of an internal audit is to check the effectiveness and efficiency of the operations of the entities concerned in terms of whether they comply with the internal standards set by the organization. The entity in question may have a set of internal rules such as procurement of goods and services, payment of salaries to employees, and payment. Internal audits can thus help to find out whether employees comply with internal standards and legislation. Internal audit departments can effectively assist in detecting problems or certain inefficiencies and taking the necessary corrective steps. Internal audits can identify any employee fraud, such as embezzlement or otherwise. It can identify whether there are intentional cost overruns, or in the context of users of public funds in conducting public procurement, whether a particular supplier has an advantage over other cheaper suppliers. It can test most of the significant risks and potential threats to business (Jakovljević, 2021c, p. 2). The internal audit function can ensure that the organization can enforce compliance with laws and regulations promptly (Jeppesen, 2012, p. 4). An audit provides a degree of certainty and helps manage risk arising from fraud, abuse of power, or any other form of non-compliance with legislation (Jeremić, et al., 2021, p. 2). The internal auditor provides management with an objective assessment of risks and threats. Management can improve its operational and financial performance by meeting the recommendations of the internal auditor (Heald, 2018, p. 1).

Acquiring professional titles in the accounting and auditing profession is not easy and in most cases is a multi-year process. The very act of obtaining professional certificates requires a certain amount of time and dedication to meet the defined conditions. The issue of nostrification is particularly complex and will be discussed in another paper. In the Republic of Serbia, the certification of certified internal auditors in the public sector is carried out by the Ministry of Finance, which is also in charge of promoting the profession. In addition to the Ministry of Finance and the Chamber of Certified Auditors, it conducts certification of

internal auditors for the title of certified internal auditor, which is based on taking four exams. At the same time, several professional practitioners engaged in internal audits in the public sector have a Certified Internal Auditor - CIA certificate, which is taken at the Institute of Internal Auditors, the largest international organization of internal auditors in the world.

There is a clear difference in terms of the number of conditions where the Ministry of Finance leads with five defined conditions, one of which is not noticeable in other certification organizations and refers to the conducted two independent audit engagements. This may suggest the need for a person to be employed in auditing at the time of obtaining the certificate, which can be considered superfluous, and this is confirmed by the fact that other relevant certification organizations do not have such a condition for acquiring a similar professional title. At the same time, there is already an established condition in the field of relevant work experience, lasting at least 36 months in internal audit work or related work, which draws attention to the fact that candidates for this professional title must have relevant work experience which in this case can be considered sufficient or satisfactory. All three certification organizations require a condition in the field of having a university degree, but none of them emphasizes whether that degree must be in the field of economics and related fields or not. Such a conceptual determinant of this condition can confuse potential candidates for acquiring professional titles and create space for manipulation.

The most flexible in the field of required work experience is the Institute of Internal Auditors, which provides more opportunities and at the same time recognizes a higher degree of study as work experience, which can be considered a great advantage. To issue a certified auditor's certificate, it is required that the requested person has work experience in internal audit or related work, ranging from one to five years. The higher the level of education of the person applying for the certificate, the less work experience he needs to issue the certificate. Thus, at least 12 months of relevant work experience are required for a master's degree holder, at least 24 months of relevant work experience are required for bachelor's degree holders and at least 60 months of relevant work experience are required for lower-level diploma holders if they are active practitioners in internal audit. This is generally a very acceptable solution because it evaluates the results achieved in the field of formal university education and recognizes them as relevant work experience. However, the problem with all three certification organizations may be that the requirements for higher education are too general. Namely, none of the three analyzed certification organizations has defined what kind of educational program

they accept as relevant, which means that graduates of any faculty and any field if they meet other prescribed conditions, can become certified internal auditors. The existence of such generality in this segment and the absence of more detailed determinants can impair the quality of the auditing profession in the second term, because it equates the status of accounting and auditing students with students from other fields, such as geology or mining. Because the knowledge acquired by graduates of accounting and auditing is a valuable element in the professional career of an internal auditor and it is not difficult to notice its lack in graduates of other fields, which suggests that a more detailed determination is necessary for this condition.

2. PROFESSIONAL TITLE PROGRAMS

Curricula for exams for obtaining professional certificates in the field of internal audit differ in all three analyzed organizations. The number of basic topics is not the same, and the Chamber of Certified Auditors, which has as many as 24 basic topics, is at the forefront in their detail. The Ministry of Finance identified 19 basic topics, and the Institute of Internal Auditors identified 14 basic topics. In essence, in general, the topics are very similar and deal with the same issues, but some topics are very important, and which are not present in all analyzed certification organizations. One of them is information technology, which is present in the list of basic topics at the Chamber of Certified Auditors and the Institute of Internal Auditors and is not available at the Ministry of Finance. The absence of the topic of information technology today, especially in the post-pandemic period, can be a matter of serious concern and can lead to the creation of insufficiently professional staff in the field of internal audits in the public sector. Information technologies are extremely important in the internal audit process and their understanding is necessary to establish an effective internal audit system in the public sector.

Another important topic can be information security. It is in the list of basic topics from the curriculum according to the program of the Institute of Internal Auditors, and at the same time, it is not in the remaining two analyzed certification organizations. In the audit process, it is important to preserve the confidentiality and security of data that members of the audit team come to during the audit engagement and they have a professional duty to maintain information security at a satisfactory level while taking into account the need for disclosure. Essentially, the Chamber of Certified Auditors and the Ministry of Finance, although they do not have information security treated as a separate topic, they probably

pay some attention to it during the elaboration of the Code of Ethics. The third important topic can be consulting engagements. It is in the list of basic topics from the curriculum according to the program of the Chamber of Certified Auditors, and at the same time, it is not in the remaining two analyzed certification organizations. Consulting activities can be a source of threats to the independence of persons engaged in internal audit work and should have a place in the list of basic literature and be processed in a relevant and appropriate manner. When all of the above is taken into account, the Ministry of Finance lags in the topicality of the topics covered in the basic list of topics from the curriculum for professional certification of persons in internal audit, but the domain of subtopics, additional topics, and continuing professional education is not considered so a conclusion of this kind should be taken with caution and one should be careful when interpreting it.

Internal auditing is an objective and independent professional activity defined in a way that creates added value for stakeholders and improves the overall business of the business entity. In essence, the public sector internal audit function can help public entities achieve their goals by installing a quality, disciplined and systematic approach to risk assessment and improving the efficiency and effectiveness of the threat management and control process. It performs its function by performing analyzes and recommendations based on the consideration of internal and external data and business processes. Individuals engaged in internal audit work in the public sector that have a continuing commitment to accountability (Judge et al., 2010, p. 1), integrity, and independence can provide added value to the management of the public entity through a range of useful and useful advice. The scope of the internal audit function in the public sector can be very wide and can include various topics such as managing internal procedures and processes, managing organizational functions, and improving the efficiency of business operations and the reliability and accuracy of internal financial reporting (Bringselius, 2018, p. 1). Internal audits in the public sector may also include fraud research to identify criminal activities or financial fraud (Gonzalez-Diaz et al., 2013, p. 2). Internal auditors are not responsible for the implemented or undertaken activities of public entities. They advise management and administrative and supervisory bodies on how to better perform their competencies and responsibilities. As a result of their broad scope of engagement, internal auditors may have a variety of higher educational and professional experiences (Rajaguguk et al., 2017, p. 5). There is a significant difference in the number of exams that are paid as well as the estimated time for preparation and taking all exams. The Ministry of Finance takes only one exam in two public exams per year to obtain a

certificate of certified internal auditor in the public sector, and the preparatory training for it lasts two weeks.

The complete opposite is on the other side of the Chamber of Certified Auditors, where four exams are taken in two exam periods per year, and the estimated time for taking all exams is about a year. In the middle is the Institute of Internal Auditors, which requires taking three exams, and there are no deadlines because online taking is possible at any time, which is probably the most favorable solution.

CONCLUSION

Examining the differences, it was determined that the conditions and the list of basic topics of the curriculum have both advantages and disadvantages, and that probably the conclusion based on the data of one certification organization cannot be fully applied to other professional organizations without adjustments and additional considerations. Another important dimension besides the mentioned two is the price of the program for acquiring a professional title. The price is an important element and in cases when the costs of taking the exam and the accompanying costs are borne by the candidate, it can be a factor of slowing down or even in certain cases deterrence from applying for the exam. In the case of the Ministry of Finance, it, together with the employer who registers its employee for training and exams, bears the entire cost, and the candidate only has to listen carefully to the lessons and prepare well for the exams. However, as much as this is a positive phenomenon from the aspect of the financial benefit of the candidate for acquiring a professional title, it produces significant problems because the candidate cannot apply independently, pay, and obtain a professional certificate, but must be employed by a user of public funds and to be referred by the head of that entity for training for the certificate of internal auditor. On the other hand, the Chamber of Certified Auditors and the Institute of Internal Auditors do not have such problems and requirements, and candidates apply and pay for exams, and if the employer shows good tendencies, he takes over part or all of the costs. At the Chamber of Certified Auditors, the price per exam is 250 euros in dinars, which with the accompanying costs is approximately 1,200 to 1,500 euros in dinars, if of course all exams are passed from the first time. Each subsequent deposit implies a re-payment of the same price. At the Institute of Internal Auditors, the price per exam is 280 euros for members for the first exam, 395 euros for non-members and 230 euros for students, 230 euros for members for the second exam, 345 euros for non-members and 180 euros for students and 230 euros for the third exam.

members, 345 euros for non-members, and 180 euros for students, which together with the application amount to 115 euros for members, 230 euros for non-members, and 65 euros for students in the total amount ranging from 655 to 855 euros depending on candidate status.

At the same time, the issue of mutual nostrification can be interesting. The Ministry of Finance does not validate that other certificates and training and exams are required. The Chamber of Certified Auditors nostrifies the certificates obtained at the Institute of Internal Auditors and the Institute of Internal Auditors does not admit exams passed by the Ministry of Finance and the Chamber of Certified Auditors. In general, it is an indisputable fact that as a consequence of low incomes in public sector auditing jobs and the lack of interest of employers in financing professional development and professional development in the context of continuing education and improving knowledge and business skills, there is a lack of sufficient quality and professional staff who find their employment mostly in the private sector. Stricter criteria in the field of required qualifications would certainly increase the level of expertise of persons engaged in auditing in the public sector, but would also lead to an increase in the problem of finding qualified practitioners to fill vacancies, due to significantly worse working conditions in the private sector.

LITERATURE

1. Acker, W., & Bouckaert, G. (2019). The impact of supreme audit institutions and ombudsmen in Belgium and The Netherlands. *Financial Accountability and Management*, 35(1), 55–71. <https://DOI:10.1111/faam.12182>
2. Bringselius, L. (2018). Efficiency, economy, and effectiveness—but what about ethics? Supreme audit institutions are at a critical juncture. *Public Money & Management*, 38(2), 105–110. <https://DOI:10.1080/09540962.2018.1407137>
3. Curtis, M., Jenkins, J., Bedard, J., & Deis, D. (2009). Auditors' Training and Proficiency in Information Systems: A Research Synthesis. *Journal of Information Systems*. 23(1), 79;
4. Glynn, J.J. (1985). Value for money auditing – An international review and comparison. *Financial Accountability and Management*, 1(2), 113–128. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.1985.tb00248.x>;
5. Hay, D., & Cordery, C. J. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*. 40, 1–15. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.0010737-4607/>;

6. Jakovljević, N. (2021a). Analysis of the impact of the Covid-19 epidemic through the sojourn tax and the attitudes of the respondents. *Trendovi u poslovanju*, 2/2021(18), 20-29;
7. Jakovljević, N. (2021b). Irregularities in conducting the list of assets and liabilities. *Trendovi u poslovanju*, 1/2021(17), 94-104;
8. Jakovljević, N. (2021c). Political neutrality in the audit profession: attitudes of respondents in the Republic of Serbia. *BizInfo (Blace) Journal of Economics, Management and Informatics*, 12(2), 23-38;
9. Jakovljević, N., & Jakovljević, J. (2021). The impact of the Covid-19 global pandemic on the responsibility of auditors. *Finansije*, 92-113;
10. Jeppesen, K.K. (2012). Jurisdictional competition between private and public sector auditors: The case of the Danish Certified Public Sector Auditor Qualification. *Financial Accountability and Management*, 28(2), 215–246. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00543.x>;
11. Jeremić, N., Jeremić, M., Jakovljević, N. (2021). Agilna interna revizija. *Revizor*, 24(95-96), 57-76;
12. Judge, W., Li, S., & Pinsker, R. (2010). National adoption of international accounting standards: An institutional perspective. *Corporate Governance: An International Review*, 18(3), 161–174. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8683.2010.00798.x>;
13. Lapsley, I., & Pong, C. (2000). Modernization versus problematization: Value-for-money audit in public services. *European Accounting Review*, 9(4), 541–567. <https://doi.org/10.1080/713764876>;
14. Rajaguguk, B. W., Yatnaputra, I. G. B. T., & Paulus, A. (2017). Preparing supreme audit institutions for sustainable development goals. *International Journal of Government Auditing*, Spring, 44(2), 30–33;

The paper was received on May 18, 2022

The work was returned for correction on May 27, 2022

The paper was accepted for publication on May 31, 2022