

UDK 657.633:330.14(497.6 RS)

DOI: 10.7251/FIN1603029K

Dragan Kulina*

STRUČNI RAD

Problemi u funkcionisanju interne revizije u javnim preduzećima Republike Srpske

The problems of functioning the internal audit of public sector enterprises of Republic of Srpska

Rezime

Rad razmatra problem koji postoji u funkcionisanju interne revizije u javnim preduzećima Republike Srpske. Ključni razlog za to jesu zakoni koji regulišu uspostavljanje i djelovanje interne revizije u javnom sektoru i javnim preduzećima u Republici Srpskoj zbog toga što regulišu iste stvari na različit način. Uz to, neke odredbe zakona nisu usklađene sa međunarodnim standardima interne revizije i najboljim praksama. Istraživanje obuhvata analizu Zakona o javnim preduzećima u Republici Srpskoj i Zakona o internoj reviziji javnog sektora u Republici Srpskoj u kontekstu međunarodnih standarda i ograničenja koja proizilaze iz loših zakonakih rješenja.

Ključne riječi: javno preduzeće, standardi, odbor za reviziju, interni revizor, zakonske odredbe, centralna harmonizacijska jedinica.

Abstract

This paper discusses about audit problem which exist in functioning of internal audit in public (state) companies of the Republic of Srpska. The key reason for that are laws regulate establishment and operations of internal audit in the public sector and public companies in the Republic of Srpska, as they regulate the same matters in a different manner. Moreover, some provisions of the laws are not harmonized with international standards of internal audit and the best practicies. The research encompasses the analysis of the Law on public companies in the Republic of Srpska and Law on internal audit of Public Sector in the Republic of Srpska in terms of international standards and constraints arising from inadequate legal solutions.

Keywords: public company, standards, audit committee, internal auditor, legal provisions, central harmonisation unit.

UVOD

Revizijska profesija u Republici Srpskoj imala je vidljiv napredak u posljednje dvije decenije. Asocijacija računovođa i revizora Republike Srpske punopravni je član Međunarodne asocijacije računovođa i revizora, a članstvo u toj asocijaciji je dokaz da je profesija organizovana u skladu s međunarodnim standardima.

Ipak, postoji razlika u dostignutom nivou razvoja eksterne revizije u odnosu na internu reviziju, naročito u javnom sektoru, koji obuhvata i javna preduzeća. Eksterna revizija javnog sektora u Republici Srpskoj (Glavna služba za reviziju javnog sektora RS) postala je prepoznatljiva u stručnoj i široj javnosti sa zavidnim ugledom, dok interna revizija još uvijek nije na tom nivou razvoja.

Ključni razlozi za takvo stanje su to što provođenje Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru RS ne teče po željenoj dinamici i što su

pojedine odredbe Zakona o javnim preduzećima RS u koliziji sa rješenjima sadržanim u pomenutom zakonu o internoj reviziji (koji je baziran na međunarodnim standardima).

Rad je fokusiran na uporednu analizu ova dva zakona i drugih relevantnih propisa s ciljem identifikovanja i pojašnjenja svih onih odredbi koje ograničavaju brži razvoj interne revizije u javnim preduzećima Republike Srpske.

1. ZAKONODAVNI OKVIR

Zakonodavni okvir uspostavljanja i funkcionisanja interne revizije u javnim preduzećima Republike Srpske trenutno čine sljedeći akti:

- Zakon o javnim preduzećima („Službeni glasnik RS“ br. 75/04) (dalje: ZJP),

* Vanredni profesor Ekonomskog fakulteta Pale Univerziteta u Istočnom Sarajevu. E-mail: dragankulina@gmail.com

- Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o javnim preduzećima („Službeni glasnik RS“ br. 78/11),
- Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske („Službeni glasnik RS“ br. 17/08) (dalje; ZIR) i
- Priručnik za interne revizore u javnom sektoru Republike Srpske („Službeni glasnik RS“ br. 10/12) (dalje; Priručnik).

Zakon o javnim preduzećima, zajedno sa izmjenama i dopunama tog zakona (prečišćen tekst), ima 55 članova, od kojih se na uspostavljanje interne revizije u javnim preduzećima odnosi svega devet članova.

Zakon o internoj reviziji ima 32 člana, kojima se detaljno, pored osnivanja, uređuje i funkcionisanje sistema efikasne interne revizije u javnom sektoru Republike Srpske. Radi se o zakonu koji je usvojen četiri godine nakon usvajanja Zakona o javnim preduzećima.

U skladu s ovim zakonom, naknadno je donesen i objavljen Priručnik koji detaljno definiše proces interne revizije u javnom sektoru Republike Srpske.

Postojanje dva zakona koji regulišu istu oblast i koji su djelimično u koliziji predstavlja problem u njihovom provođenju u praksi.

Naime, u članu 28. ZJP stoji: „*Direktor odjeljenja interne revizije dužan je i odgovoran da uspostavi odjeljenje za internu reviziju odgovarajućeg obima potrebnog da se adekvatno obavljaju dužnosti utvrđene ovim zakonom, te ima isključivu odgovornost za izbor i rukovođenje licima zaposlenim u navedenom odjeljenju*“, dok su ostali članovi Zakona propisali dužnosti odjeljenja za internu reviziju i odbora za reviziju te način imenovanja direktora odjeljenja interne revizije.

Nasuprot tome, ZIR obuhvata sve segmente, kako uspostavljanja, tako i funkcionisanja interne revizije u javnom sektoru. Neke odredbe ovog zakona djelimično se preklapaju sa odredbama ZJP, neke odredbe propisuju pitanja koja nisu obuhvaćena u ZJP, a postoje i odredbe koje su u koliziji sa ZJP.

Zakonodavac je donekle otklonio dilemu oko primjene ovih zakona pošto je u članu 10. ZIR propisao da „*preduzeća na koja se odnosi Zakon o javnim preduzećima Republike Srpske uspostavljaju jedinicu interne revizije u skladu sa Zakonom o javnim preduzećima Republike Srpske*“.

Proizlazi da uspostavljanje funkcije interne revizije u javnim preduzećima treba izvršiti prema odredbama ZJP, dok odredbe ZIR koje se tiču osnivanja interne revizije treba da primjenjuju ostali subjekti javnog sektora. Ostale odredbe ZIR koje se odnose na funkcionisanje interne revizije u javnom sektoru RS treba da primjenjuju i javna preduzeća pošto ta oblast gotovo da nije obuhvaćena ZJP. Primjer je odredba ZIR koja precizno definiše standarde koje treba primjenjivati u reviziji, o kojoj će kasnije biti više riječi. Ona otklanja konfuziju nastalu nepreciznom formulacijom tog pitanja sadržanom u ZJP.

Međutim, postoje i drugi problemi koji utiču na provođenje zakona, koji se tiču:

1. neusklađenosti pojedinih odredbi zakona (ZJP šturo, na nestandardan način, reguliše nadležnosti i funkcionisanje funkcije IR, za razliku od ZIR, koji je u punoj mjeri usklađen sa međunarodnim standardima interne revizije) i
2. sporosti u implementaciji ZIR (nedonošenje ključnih akata za provođenje revizije).

O neusklađenosti pojedinih odredbi zakona i posljedicama tih neusklađenosti detaljnije ćemo govoriti u narednim tačkama. Prije toga, daćemo kratak osvrt na sporost u implementaciji ZIR, a posebno na neispunjavanje zakonske odredbe koja se odnosi na usvajanje međunarodnih standarda interne revizije. Naime, član 5. stav 2. ZIR, između ostalog, propisuje sljedeće:

„(2) *Funkcija interne revizije se vrši u skladu sa:*

- a) *Metodologijom i Uputstvom o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske izdatim od strane Centralne jedinice za harmonizaciju Republike Srpske,*
- b) *Međunarodnim standardima za profesionalnu praksu interne revizije izdatim od strane Instituta internih revizora (IIA) i usvojenim od strane Centralne jedinice za harmonizaciju Republike Srpske,*
- v) *Kodeksom profesionalne etike za internu reviziju izdatim od strane Instituta internih revizora (IIA) i usvojenim od strane Centralne jedinice za harmonizaciju Republike Srpske.“*

Uprkos formulisane odredbe Zakona nedvosmisleno propisuju koje standarde treba da primjenjuju interni revizori u javnom sektoru Republike Srpske i ko treba da ih donese. Međutim, Centralna jedinica za harmonizaciju Republike Srpske (dalje; CHJ) još uvijek nije usvojila Međunarodne standarde interne revizije kao ključnu pretpostavku za razvoj interne revizije u javnom sektoru. Umjesto toga, četiri godine nakon usvajanja ZIR-a objavljen je Priručnik za interne revizore u javnom sektoru Republike Srpske („Službeni glasnik RS“ br. 10/12), iako je obaveza za donošenje istog propisana članom 28. stav 1. ZIR „*u roku od četiri mjeseca od dana imenovanja direktora CHJ*“.

U Priručniku se navodi da je isti sačinjen na osnovu Okvirnog priručnika, koji je donesen na nivou BiH, a zanemaruje činjenica da su tom prilikom doneseni i zakonom propisani standardi interne revizije za nivo BiH. Ostaje nejasno zašto je propuštena prilika da se donesu i propisani standardi revizije za Republiku Srpsku, kao što je to učinjeno na nivou BiH, ako se zna da su dva priručnika gotovo identična. Slično je i u drugim segmentima zakona, a posebno u dijelu koji se tiče edukacije i certifikacije internih revizora.

U nastavku ćemo se osvrnuti na sporne odredbe ZJP koji se odnose na internu reviziju, po sljedećim segmentima:

- nadležnost interne revizije,
- osnovni principi i organizacija interne revizije,
- finansiranje interne revizije i sukob interesa,
- postupci i aktivnosti interne revizije,
- odbor za reviziju.

2. NADLEŽNOSTI INTERNE REVIZIJE

Nadležnost interne revizije u javnom sektoru RS decidno je propisana članom 3. i članom 4. ZIR. Prema članu 3, interna revizija pruža usluge uvjeravanja odnosno nadležna je da provodi sve vrste interne revizije (operativnu reviziju, reviziju usklađenosti i finansijsku reviziju), dok član 4. uređuje pitanje pružanja konsultantskih usluga koje postaju sve značajniji segment rada interne revizije.

S druge strane, ZJP u članu 31. samo uopšteno propisuje dužnosti i odgovornosti odjeljenja interne revizije koje se odnose na sam proces revizije.

Uvidom u pojedine odredbe ova dva zakona mogu se uočiti određena neslaganja i/ili nelogičnosti, kako slijedi:

U članu 31. stav 1. tačka b). ZJP navedeno je da Odjeljenje za reviziju „*podnosi odboru za reviziju izvještaj o obavljenim revizijama i preporuke putem direktora odjeljenja za internu reviziju*“, dok je u članu 16. ZIR propisano da se izvještaji dostavljaju rukovodiocu organizacije. Ako se tome doda i odredba člana 26. tačka i) ZJP, koja propisuje da Odbor za reviziju „*razmatra izvještaje odjeljenja interne revizije i daje preporuke po izvještajima o reviziji*“, onda ispada da interna revizija u javnim preduzećima nema nikakvu odgovornost prema rukovodiocu organizacije čiji je dio, već da je ona odgovorna samo odboru za reviziju. Nadalje, izvještaje podnosi odjeljenje inter-

ne revizije odboru za reviziju, a članovi odjeljenja (interni revizori) moraju biti zaposleni u javnom preduzeću, dok članovi odbora za reviziju ne mogu biti zaposleni u javnom preduzeću. Odjeljenje izvještaje šalje putem direktora koji takođe ne može biti zaposlen u javnom preduzeću. Time je, po našem mišljenju, neosnovano proširena uloga odbora za reviziju koji nema mehanizme za potpuno ispunjenje dodijeljenih dužnosti, kao ni zakonska ovlaštenja za donošenje potrebnih odluka. S druge strane, prema ZIR, odbor za reviziju je savjetodavno tijelo koje treba da pomaže nadzornom odboru i skupštini preduzeća.

Poseban problem jeste tačka v) člana 31. ZJP, koja kaže da Odjeljenje interne revizije „*obavlja svoje dužnosti u skladu sa standardima međunarodne revizije*“. Ovdje se radi o uopštenoj normi, kojom ne samo da nije precizirano koji su to tačno standardi (jer ih je više), već nije naznačeno ni ko ih donosi. Međutim, dilemu oko toga otklanja odredba sadržana u članu 5. ZIR, budući da jasno propisuje da se radi o Međunarodnim standardima za profesionalnu praksu interne revizije izdatim od strane Instituta internih revizora (IIA standardi) i usvojenim od strane Centralne jedinice za harmonizaciju Republike Srpske. Nejasno je zašto CHJ nije postupila po zakonu i ispunila svoju obavezu donošenja standarda. Rukovodstvu javnog preduzeća i internim revizorima jedino preostaje da direktno primijene zakon i u tu svrhu donesu odluku o primjeni standarda interne revizije koji su već objavljeni, tj. da primjenjuju već prevedene standarde do donošenja standarda od strane CHJ. Alternativa je primjena Priručnika o internoj reviziji u javnom sektoru koji je usvojen i objavljen u skladu sa ZIR. U tom slučaju, u izvještajima interne revizije revizije treba naglasiti tu činjenicu.

3. OSNOVNI PRINCIPI I ORGANIZACIJA INTERNE REVIZIJE

Osnovni principi i organizacija interne revizije uređeni su članovima od 5. do 11. ZIR. Član 5. definiše principe po kojima se izvršava interna revizija i propisuje obavezu usvajanja i izdavanja potrebnih metodologija, upustava, međunarodnih standarda revizije i etičkog kodeksa. U prethodnim izlaganjima razmatrali smo probleme i neusaglašenosti ovih zakonskih odredbi sa ZJP.

Članovi od 6. do 12. obuhvataju problematiku organizovanja funkcije interne revizije u institucijama javnog sektora i zapošljavanja revizijskog osoblja prema kriterijumima koje utvrđuje CHJ. Odredbe zakona su formulisane na način da se obezbijedi uspostavljanje funkcije interne revizije u javnom sektoru RS, ali i da se obezbijedi puna nezavisnost revizije. Tako se u članu 7. tačka 3. navodi da „*rukovodilac Jedinice interne revizije i interni revizori nemaju odgovornost za uspostavljanje i funkcionisanje adekvatnog i efikasnog finansijskog menadžmenta i sistema kontrola, jer je za to odgovoran rukovodilac organizacije*“, a u tački 4. da „*rukovodilac Jedinice interne revizije i interni revizori neće izvršavati poslove u organizaciji koji nisu vezani za funkciju interne revizije*“. To znači da interni revizori ne mogu preuzimati na sebe niti biti odgovorni za ono što je odgovornost rukovodstva niti poslove interne revizije može obavljati neko ko već radi u organizaciji na nekim drugim poslovima.

Ukoliko ovo dovedemo u vezu sa članom 32. ZJP, koji propisuje da „*radnici odjeljenja za internu reviziju moraju biti u radnom odnosu u preduzeću i da direktor odjeljenja za internu reviziju ne može biti zaposlen u preduzeću*“, vidjećemo da su ove odredbe ne samo neusklađene već i problematične. Štaviše, u nekim javnim preduzećima ova odredba se, po našem mišljenju, pogrešno tumači, tako da poslove interne revizije obavljaju lica koja već obavljaju neke druge poslove u javnom preduzeću. To je u koliziji sa međunarodnim standardima revizije i etičkim kodeksom jer se time narušava osnovni princip revizije – nezavisnost.

Odredba po kojoj direktor odeljenja interne revizije ne može biti zaposlen u JP je neuobičajena i nije jasno čime se rukovodio zakonodavac kada se opredijelio za ovakvo rješenje. Najvjerovatnije se radi o namjeri da se osigura nezavisnost direktora interne revizije od rukovodstva javnog preduzeća i u tom kontekstu se mogu tumačiti i odredbe člana 29. ZJP koje propisuju mogućnost da glavni revizor javnog sektora Republike Srpske imenuje direktore odjeljenja interne revizije u javnim preduzećima. Ovakvo rješenje u jednu ruku obezbjeđuje nezavisnost direktora od rukovodstva javnog preduzeća jer ga imenuje glavni revizor. Međutim, istovremeno dovodi do toga da bi time glavni revizor narušio temeljni princip revizije – nezavisnost, pošto on provodi i reviziju javnih preduzeća. Ukoliko bi imenovao direktora interne revizije javnog preduzeća, onda ne bi mogao izvršiti reviziju u skladu sa standardima jer ona podrazumijeva i provjeru rada interne revizije u javnim preduzećima. To je vjerovatno ključni razlog što glavni revizor u praksi ne koristi pravo koje mu je dato ZJP i prepušta imenovanje direktora interne revizije odboru za reviziju javnog preduzeća. Time ova odredba postaje besmislena. Uz sve to, član 29. ZJP propisuje da „*direktor odjeljenja za internu reviziju obavlja funkciju člana odbora za reviziju, bez prava glasa u ovom odboru*“, što je nepotrebno ako se zna da odbor za reviziju postavlja tog istog direktora i da on treba da „*polaže račune*“ tom odboru.

Što se tiče zapošljavanja revizionog osoblja, ZIR u članovima 11, 12. i 13. precizno propisuje uslove koje moraju ispunjavati interni revizori, što nije slučaj sa ZJP koji to nije definisao. Stoga bi bilo preporučljivo da javna preduzeća ove uslove inkorporiraju u svoje pravilnike do eventualne izmjene ZJP u tom domenu.

Pažnju privlače i odredbe člana 24. ZJP, koji nosi naziv „*Računovodstveni i revizijski standardi*“, koji je u potpunom neskladu sa sadržajem tog člana. Nije jasno kako je došlo do ovoga, ali je moguće da se radi o nespretnom prevodu pošto su u izradu zakona bili uključeni i međunarodni konsultanti.

4. FINANSIRANJE INTERNE REVIZIJE I SUKOB INTERESA

Za uspješno funkcionisanje interne revizije neophodno je da ona ima finansijsku i funkcionalnu nezavisnost i odgovarajući stepen organizacione nezavisnosti. Finansijska nezavisnost podrazumijeva da internoj reviziji moraju biti obezbijedena sredstva potrebna za nesmetano izvršavanje njene funkcije. S tim u vezi, ZIR je u članu 12. jasno propisao sljedeće:

- (1) *Svaka organizacija koja ispunjava jedan od kriterijuma koje definiše Centralna jedinica za harmonizaciju u skladu sa članom 7. ovog zakona će zaposliti jednog izvršioca kao rukovodioca svoje jedinice za internu reviziju, koji će biti imenovan od strane rukovodioca organizacije.*
- (2) *Jedinica za internu reviziju će imati budžetsku alokaciju koja se može identifikovati za izvršenje odgovornosti i aktivnosti uspostavljenih ovim zakonom.*

Time je stvoren osnov za kakvu-takvu finansijsku nezavisnost interne revizije. Nasuprot tome, ZJP ne tretira ovo pitanje na bilo koji način osim što u članu 32. definiše pitanje plate direktora odjeljenja interne revizije, propisujući da za obavljene usluge koje pruža preduzeću direktor „*...ostvaruje naknadu u skladu sa odgovarajućim tarifama koje utvrđuje glavni revizor ili nadležno ministarstvo*“.

O funkcionalnoj i organizacionoj nezavisnosti biće još riječi u tački 5.

Kada je u pitanju sukob interesa, ZIR je u članu 14. propisao oblike sukoba interesa prema sljedećem:

„*Rukovodilac jedinice za internu reviziju ili interni revizor neće učestvovati u reviziji ako postoje neki od sljedećih oblika sukoba interesa:*

- a) ako je interni revizor bio zaposlen kao rukovodilac u organizaciji kod koje vrši reviziju za vrijeme posljednje tri godine;
- b) ako su revizor, njegov bračni drug ili rođaci do drugog stepena srodstva bili zaposleni na poziciji rukovodioca u organizaciji u kojoj se vrši revizija za tri posljednje godine;
- v) ako revizor, njegov bračni drug ili rođaci do drugog stepena srodstva imaju akcije ili udjele u organizaciji u kojoj se vrši revizija;
- g) ako postoje druge okolnosti koje mogu dovesti do sukoba interesa, ako se smatraju takvim i ako su objašnjene pismenim putem od strane rukovodioca jedinice za internu reviziju“.

ZJP je nešto detaljnije propisao slučajeve koji dovode do sukoba interesa, ali za sva povezana lica odnosno za sve zaposlene u javnom preduzeću, bez posebnog isticanja interne revizije. Iako je za reviziju prihvatljivije da primjenjuje odredbe u vezi sa sukobom interesa koje sadrži etički kodeks IIA, citirane odredbe ZJP mogu „premostiti“ period do njegovog usvajanja.

5. POSTUPCI I AKTIVNOSTI INTERNE REVIZIJE

Postupcima i aktivnostima interne revizije posvećeno je osam članova ZIR kojima su propisane osnovne aktivnosti interne revizije, rukovodioca interne revizije i internih revizora. ZJP niti jednim članom nije definisao aktivnosti i postupke interne revizije. Da je to nedostatak najbolje pokazuje sadržaj člana 15. ZIR, u kojem je propisano da se osnovne aktivnosti interne revizije obavljaju kroz sljedeće procese:

- „...“
- a) strateško (trogodišnje) i godišnje planiranje revizije;
 - b) testiranje, ispitivanje i ocjena podataka i informacija;
 - v) izvještavanje o rezultatima i davanje preporuka da bi se poboljšalo poslovanje i
 - g) pregled praćenja i izvršavanja preporuka interne revizije od strane uprave.
- (2) Navedeni procesi definišu se u Smjernicama za internu reviziju u javnom sektoru, koje će propisati Centralna jedinica za harmonizaciju“.

a u članu 16. taksativno je propisano šesnaest obaveza rukovodioca interne revizije.

Poređenja radi, u ZJP u članu 28. propisano je da je direktor odjeljenja interne revizije dužan i odgovoran „da uspostavi odjeljenje za internu reviziju odgovarajućeg obima potrebnog da se adekvatno obavljaju dužnosti utvrđene ovim zakonom, te ima isključivu odgovornost za izbor i rukovođenje licima zaposlenim u navedenom odjeljenju“, a u članu 31. istog zakona u sklopu definisanja dužnosti i odgovornosti odjeljenja interne revizije je indirektno propisana dužnost direktora odjeljenja jer je propisano da Odjeljenje „podnosi odboru za reviziju izvještaj o obavljenim revizijama i preporuke putem direktora odjeljenja za internu reviziju“.

Odredbe člana 28. ZJP se direktno odnose na stvaranje pretpostavki za određeni stepen organizacione nezavisnosti interne revizije, a odredbe člana 31. se odnose na funkcionalnu nezavisnost.

Članom 17. ZIR propisana su prava internog revizora, a to su:

„Interni revizor ima prava da:

- a) uđe u prostorije organizacije u kojoj vrši reviziju, uzimajući u obzir sigurnosna pravila i pravila dobrog ponašanja;
- b) pristupi odgovarajućoj dokumentaciji vezanoj za reviziju u organizaciji u kojoj vrši reviziju, uključujući boravak, profesionalnim ili poslovnim tajnama i ostaloj dokumentaciji i podacima koji su

elektronski čuvani, obezbjeđujući zaštitu tajnosti definisanu u zakonima, podzakonskim i internim aktima;

- v) traži fotokopije, izvode ili potvrde pomenutih dokumenata, i u izvjesnim slučajevima, da uzme originalna dokumenta, ostavljajući kopiju nazad, sa potvrdom o uzimanju;
- g) zahtijeva usmenu ili pismenu informaciju od zaposlenih radnika ili rukovodioca organizacije u kojoj se vrši revizija;
- d) zahtijeva informacije od drugih institucija vezano za aktivnosti i upravljanje organizacijama u kojima se vrši revizija“.

U osnovi ove odredbe jeste namjera da se obezbijedi funkcionalna nezavisnost interne revizije kao i u slučaju člana 30. ZJP, koji glasi:

„(1) Uprava je dužna i odgovorna da:

- obezbijedi adekvatan prostor s ciljem da se omogući operativnost odjeljenja za internu reviziju i da mu se omogući da neometano obavlja svoj posao;
- obezbijedi da, bez izuzetka, odjeljenje za internu reviziju ima potpuni i cjelovit uvid u svu evidenciju preduzeća.

(2) Uprava može prenositi ovu dužnost, ali je i dalje odgovorna za realizaciju iste.“

Osim prava, ZIR je u članu 18. precizno propisao i obaveze internih revizora, što nije slučaj sa ZJP jer je on vrlo šturo propisao obaveze odjeljenja za reviziju.

U nastavku, ZIR u članu 19. propisuje obavezu organizacije u kojoj se obavlja revizija i obaveze rukovodioca interne revizije koje se odnose na revizorske nalaze i preporuke sadržane u revizorskim izvještajima. Tim odredbama je jasno propisana obaveza organizacije u kojoj je vršena revizija da na osnovu revizorskih nalaza i preporuka „pripremi akcioni plan određujući odgovorna lica i krajnji rok za preduzimanje neophodnih mjera u okviru njihove nadležnosti i informiše rukovodioca organizacije i rukovodioca jedinice za internu reviziju o primjeni akcionog plana“.

U drugom stavu istog člana rukovodilac interne revizije se obavezuje da prati primjenu preporuka i da o tome izvjesti rukovodioca organizacije i odbor za reviziju ako postoji.

Iako je ova odredba u skladu sa međunarodnim standardima interne revizije i najboljim praksama, nije sasvim precizno navedeno ko u organizaciji treba da pripremi akcioni plan, ali se može pretpostaviti, na bazi drugih odredbi zakona, da se radi o rukovodstvu organizacije. Da to treba biti tako potvrđuju i rješenja sadržana u Priručniku, u kojem u tački 6. – „Izvještavanje“ stoji da „na osnovu revizorskih nalaza i preporuka menadžment institucije priprema akcioni plan za realizaciju istih, određujući odgovorna lica i krajnji rok za preduzimanje neophodnih mjera i radnji s ciljem realizacije preporuka. O sprovođenju ovog akcionog plana navedena odgovorna lica dužna su informisati rukovodioca institucija i rukovodioca interne revizije“.

ZJP se nije posebno bavio obavezama interne revizije u vezi sa revizorskim nalazima i preporukama, osim što u članu 26. propisuje da odbor za reviziju:

- „1) razmatra izvještaje odjeljenja interne revizije i daje preporuke po izvještajima o reviziji i
- j) izvještava nadzorni odbor o realizaciji preporuka po izvještajima o reviziji“.

te u članu 31. stav 1. tačka b) navodi da odjeljenje za internu reviziju „podnosi odboru za reviziju izvještaj o obavljenim revizijama i preporuke putem direktora odjeljenja za internu reviziju“.

Ovakvo formulisane odredbe ZJP ostavljaju prostor za različito tumačenje ko je odgovoran za davanje preporuka odnosno izradu izvještaja o realizaciji preporuka. Postoji mogućnost „prebacivanje loptice“ sa interne revizije na odbor za reviziju. Naime, iako je propisano da odbor za reviziju izvještava nadzorni odbor o realizaciji preporuka, jasno je da odbor za

reviziju nije operativni organ koji može izvršiti takvu vrstu provjere već jedino može u tu svrhu angažovati odjeljenje interne revizije. Takođe, ove odredbe su zbunjujuće jer ispada da postoje dvije vrste preporuka: preporuke koje daju revizori u izvještaju o reviziji i preporuke koje po izvještajima za reviziju daje odbor za reviziju, koji i izvještava nadzorni odbor o realizaciji preporuka po izvještajima o reviziji.

Ovu neusklađenost moguće je trenutno prevazići primjenom odredbi Priručnika (koji je sačinjen i objavljen u skladu sa ZIR), čija su rješenja usklađena sa standardima revizije, o čemu će više riječi biti u nastavku, u tački 6.

Što se tiče aktivnosti izvještavanja i obezbjeđenja kvaliteta rada interne revizije, ZJP je u članu 31. propisao da odjeljenje interne revizije podnosi izvještaj o izvršenoj reviziji odboru za reviziju, dok je pitanje eksterne procjene kvaliteta interne revizije definisano kao jedna od dužnosti odbora za reviziju navedenih u istom članu ZJP pod tačkom ž), koja propisuje da je odbor za reviziju dužan „da se konsultuje sa glavnim revizorom u pogledu nezavisne revizorske organizacije ili strukovne stručne grupe koja vrši unutrašnje strukovno ocjenjivanje odjeljenja za internu reviziju svake dvije do tri godine“.

Ovo rješenje nije u suprotnosti sa standardima, ali bi u slučaju izmjene zakona trebalo obezbjeđenje kvaliteta propisati na konzistentan način.

6. ODBOR ZA REVIZIJU

Kada je u pitanju odbor za reviziju, odredbe zakona su usklađene u smislu da se ne preklapaju jer je u članu 23. stav 2. definisano da se osnivanje odbora za reviziju u javnim preduzećima vrši u skladu sa Zakonom o javnim preduzećima u Republici Srpskoj. Međutim, ako pažljivo analiziramo odredbe ZIR koje se odnose na odbor za reviziju, vidjećemo da su one u potpunosti usklađene sa međunarodnim standardima revizije, najboljom praksom i principima korporativnog upravljanja. Naime, u članu 2. ZIR dato je objašnjenje značenja pojma „odbor za reviziju“, koji „podrazumijeva nezavisno, stalno tijelo izabrano izvan uprave organizacije koji pruža savjete u oblasti interne revizije“. Nadalje, u članu 24. ZIR, precizirane su nadležnosti odbora za reviziju, koje uključuju:

- „a) usvajanje pravilnika o radu odbora za reviziju;
- b) podršku aktivnostima interne revizije putem savjeta o:
 - 1) strukturi jedinice za internu reviziju,
 - 2) imenovanju i razrješenju rukovodioca jedinice za internu reviziju,
 - 3) strateškom i godišnjem planu jedinice za internu reviziju,
 - 4) godišnjem izvještaju jedinice za internu reviziju,
 - 5) izvještaju o naknadnom pregledu i
 - 6) izvještaju o eksternom pregledu kvaliteta rada jedinice za internu reviziju“.

Dakle, odbor za reviziju je, po ovome, u osnovi, stručno tijelo sastavljeno od nezavisnih stručnjaka koje treba da pruža savjete u oblasti revizije.

Nasuprot tome, ZJP je odbor za reviziju pretvorio u operativno-upravljačko tijelo s većim ovlaštenjima i širim nadležnostima nego što je to uobičajeno i potrebno. To predstavlja otežavajuću okolnost u primjeni zakona.

Prema članu 26. ZJP, odbor za reviziju je dužan da:

- „a) imenuje vanjskog revizora;
- b) imenuje direktora odjeljenja za internu reviziju na osnovu javnog konkursa za izbor najboljeg kvalifikovanog kandidata, ukoliko glavni revizor nije izvršio imenovanje u roku od 30 dana od

dana kada je isti obaviješten, u skladu sa članom 30. stav 5. ovog zakona;

- v) razmotri godišnju studiju rizika i plan revizije u kojima su prikazane pojedinosti u pogledu rizičnih područja i revizija koje će se izvršiti, te osigura da prijavljena pitanja budu bez odlaganja i na odgovarajući način korigovana;
- g) razmotri studiju rizika iz prethodnog stava i plan revizije u sporazumu sa glavnim revizorom po pitanju obrade, naročito u slučaju kada je glavni revizor imenovao direktora odjeljenja za internu reviziju preduzeća;
- d) osigura da odjeljenje za internu reviziju izvrši svoj posao u skladu sa planom revizije;
- đ) osigura da interne kontrole preduzeća budu adekvatne i da funkcionišu kako je predviđeno;
- e) podnese nadzornom odboru sažete mjesečne izvještaje o svojim sastancima svakog mjeseca;
- ž) konsultuje se sa glavnim revizorom u pogledu nezavisne revizorske organizacije ili strukovne stručne grupe koja vrši stručno unutrašnje strukovno ocjenjivanje odjeljenja za internu reviziju svake dvije do tri godine;
- z) osigura da odjeljenje za internu reviziju obavlja svoje obaveze u skladu sa međunarodnim revizijskim standardima;
 - i) razmatra izvještaje odjeljenja interne revizije i daje preporuke po izvještajima o reviziji;
 - j) izvještava nadzorni odbor o realizaciji preporuka po izvještajima o reviziji;
 - k) izvještava skupštinu javnog preduzeća o računovodstvu, izvještajima i finansijskom poslovanju javnog preduzeća i njegovih povezanih preduzeća;
 - l) izjašnjava se o prijedlogu odluke o raspodjeli dobiti koju usvaja skupština i
 - lj) izvještava o usklađenosti poslovanja javnog preduzeća sa zakonskim i drugim regulatornim zahtjevima.
- (2) Odbor za reviziju podnosi izvještaj na svakoj godišnjoj skupštini, a na vanrednoj sjednici skupštine kada smatra da je izvještavanje potrebno ili kada to zatraži nadzorni odbor.
- (3) Odbor za reviziju dostavlja poseban izvještaj skupštini o ugovorima zaključenim između javnog preduzeća i povezanih lica u smislu ovog zakona.

Očigledno je da su nadležnosti/dužnosti odbora za reviziju u ZJP veoma heterogene, za razliku od ZIR, gdje su nadležnosti definisane vrlo koncizno. Prostim upoređivanjem gore citiranih odredbi moguće je uočiti sljedeće:

- Odbor za reviziju JP je dužan da imenuje vanjskog revizora koji treba da izvrši reviziju finansijskih izvještaja (tačka a)), dok odbor za reviziju prema ZIR nema takvu nadležnost. To je razumljivo pošto je revizija finansijskih izvještaja institucija javnog sektora u nadležnosti Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske i zakonom je definisano to pitanje. Istina, Glavna služba može takođe vršiti (i vrši po potrebi) reviziju finansijskih izvještaja javnih preduzeća, ali je to takođe definisano zakonom, iako treba naglasiti da u tom domenu postoji dualitet.
- U skladu sa tačkom b), odbor za reviziju JP imenuje direktora interne revizije ukoliko to ne učini glavni revizor, dok je ZIR predviđena savjetodavna uloga odbora za reviziju u tom domenu pošto je zapošljavanje u administraciji regulisano setom drugih propisa.
- Dužnosti propisane tačkama v), g), d), e), z) i ž) su uobičajene aktivnosti odbora za reviziju, bespotrebno rasparčane, i sadržane su u nadležnostima odbora za reviziju prema ZIR.
- Dužnost propisana pod tačkom đ), po kojoj odbor treba da „osigura da interne kontrole preduzeća budu adekvatne i da

funkcionišu kako je predviđeno“ nespretno je formulisana i praktično neprovodiva jer su interne kontrole isključiva nadležnost uprave. To potvrđuju i odredbe člana 7. ZIR, koji jasno propisuje da je za uspostavljanje i funkcionisanje adekvatnog sistema internih kontrola odgovoran rukovodilac organizacije. Svakako da odbor za reviziju nadzire i podržava aktivnosti interne revizije, koje su, u suštini, usmjerene na provjeru internih kontrola i u sklopu toga može pomoći u tome, ali ne i osigurati njihovu adekvatnost i funkcionisanje.

- Tačke i) i j) unose zabunu pri njihovoj primjeni, pošto djeluje da postoje dvije vrste preporuka: preporuke odbora za reviziju po izvještajima o reviziji (kako stoji u tački i) i preporuke po izvještajima o reviziji (kako stoji u tački j). Ovdje se vjerovatno radi o nespretno formulisanoj normi jer je uobičajena praksa da interna revizija daje preporuke i prati njihovo izvršenje, što potvrđuje i odredba člana 15. ZIR, kao i Priručnik.
- Dužnost odbora za reviziju da „izvještava skupštinu javnog preduzeća o računovodstvu, izvještajima i finansijskom poslovanju javnog preduzeća i njegovih povezanih preduzeća“, propisana u tački k), neprecizna je i, ovako kako je napisana, prije bi trebalo da bude svrstana pod nadležnosti uprave.
- Izvještavanje o usklađenosti poslovanja javnog preduzeća sa zakonskim i drugim regulatornim zahtjevima (tačka l)) jeste dužnost koja odbor za reviziju stavlja u poziciju da izvještava o nečemu iza čega ne može stajati ukoliko prethodno nije izvršena odgovarajuća provjera poslovanja. Drugim riječima, odbor za reviziju može podnijeti izvještaj o usaglašenosti poslovanja javnog preduzeća samo na bazi izvještaja interne revizije, ali se onda postavlja pitanje zašto praviti dva izvještaja. Dalje, nije jasno da li se to odnosi na cjelokupno poslovanje ili na segmente obuhvaćene revizijom.

Očito je da ova odredba samo unosi zabunu i na neki način dio odgovornosti za poštovanje zakona pokušava prenijeti na odbor za reviziju sa drugih organa upravljanja koji su po zakonima odgovorni za zakonitost poslovanja. Stoga se ona u praksi može provoditi (i provodi) samo forme radi, davanjem pisane izjave o tome, bez ikakvog suštinskog efekta.

Osim člana 26, sporne su i odredbe člana 27. ZJP, koje glase: „Uprava je dužna i odgovorna za realizaciju preporuka odbora za reviziju u roku koji preporučuje odbor za reviziju. Uprava može prenositi ovu dužnost, ali je i dalje odgovorna za realizaciju iste“ i odredbe člana 25. stav 2. ZJP, prema kojima nadzorni odbor ima obavezu odgovornost da „u primjeni preporuka datih od stane odbora za reviziju i spoljnog revizora vrši nadzor nad upravom“.

Kontroverza je u tome što ispada da je odbor za reviziju „nadređen“ upravi javnog preduzeća pošto joj može odrediti rokove za realizaciju preporuka, drugim riječima – raspoređivati tuđe vrijeme i resurse. To je nelogično, ako ni zbog čega, onda zbog činjenice da članovi odbora za reviziju nisu uključeni u operativne poslove organizacije jer se biraju izvana, tako da nemaju osnov za objektivno određivanje rokova. Uz sve to, ovim poštovanje rokova postaje forma, dok se zanemaruje suština.

Ispravna rješenja sadržana su u Priručniku u dijelu 5.2.6, koji govori o izvještavanju na sljedeći način:

- da preporuke revizije obično treba da budu navedene na kraju svakog poglavlja, „preporuke treba da budu navedene u posebnim pasusima kojima će prethoditi podnaslov „Preporuke“;
- da u prilogu konačnog izvještaja o izvršenoj internoj reviziji treba unijeti popunjen plan aktivnosti/ prijedlog preporuka (poznat i kao akcioni plan).

Iz same procedure sačinjavanja akcionog plana, koja je definisana priručnikom u tački 5.2.7. (Praćenje preporuka), takođe je vidljivo da su ključni akteri tog procesa interna revizija i rukovodstvo. Odbor za reviziju se i ne pominje, a procedura je definisana na sljedeći način:

„...Plan aktivnosti po preporukama interne revizije je od suštinske važnosti za evidentiranje i praćenje svih mjera koje je rukovodstvo preduzelo na osnovu preporuka interne revizije. Pomoću njih su naknadne revizije mnogo lakše i efikasnije ... Obrazac Plan aktivnosti/ prijedlog preporuka dostavlja se rukovodstvu uz nacrt izvještaja, a rukovodilac jedinice interne revizije treba da se pobrine da ga rukovodstvo popuni i vrati zajedno sa ostalim komentarima na nacrt izvještaja (ako ih ima).

Popunjen Plan aktivnosti unosi se kao prilog uz konačni izvještaj ...

Vrijeme za praćenje (naknadne revizije) treba da se utvrdi u odnosu na značaj i uticaj preporuka, kao i važnost za sistem koji je bio predmet revizije. Isto tako treba uzeti u obzir i rokove koje je rukovodstvo navelo u obrascu Plan aktivnosti.“

Ovo rješenje je moguće primijeniti i u javnim preduzećima, a naročito proceduru sačinjavanja akcionog plana, s obzirom na to da isti nije direktno tretiran u ZJP, a jeste međunarodnim standardima interne revizije i Priručnikom.

ZAKLJUČAK

Javna preduzeća su nosioci privredne aktivnosti i razvoja u Republici Srpskoj i raspolažu značajnim resursima. Zbog toga su organizovana po principima savremenog korporativnog upravljanja.

Shodno tim principima, uspostavljena je funkcija interne revizije u javnim preduzećima i odbor za reviziju, kao tijelo u funkciji zaštite javnog interesa.

Međutim, brojna su ograničenja za efikasno i efektivno funkcionisanje interne revizije u javnim preduzećima zbog nedorečenosti i kolizije pojedinih odredbi zakona koji regulišu pitanje interne revizije u javnim preduzećima.

Dodatni problem jeste i spora implementacija Zakona o internoj reviziji javnog sektora, što predstavlja veliki problem, prije svega za one koji direktno izvode reviziju.

Ovakvo stanje je nedopustivo i zato je potrebno pokrenuti paralelne aktivnosti promptne implementacije postojećih zakonskih rješenja i postupak izmjene postojećeg zakona o javnim preduzećima.

To zasigurno nije nešto što je neizvodljivo i što traži pretjeran napor, a stvorilo bi pretpostavke za brži razvoj interne revizije.

IZVORI

1. Archie R. Thomas, *Essentials: An Internal Audit Operations Manual*, Toronto, 2008.
2. IIA's Internal Auditing Standards Board (IASB), *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, 2010.
3. Sawyer, L., Dittenhofer, M., Scheiner, J., *Sawyer's Internal Auditing*, 5th Edition, 2003.
4. Priručnik za interne revizore u javnom sektoru Republike Srpske („Službeni glasnik RS“ br. 10/12).
5. Zakon javnim preduzećima („Službeni glasnik RS“ br. 75/04).
6. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o javnim preduzećima („Službeni glasnik RS“ br. 78/11).
7. Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske („Službeni glasnik RS“ br. 17/08).
8. Priručnik za interne revizore u javnom sektoru Republike Srpske („Službeni glasnik RS“ br. 10/12).