

„ŠUMA“ POJMOVA I REŠENJA U REGULATIVI INTERNE REVIZIJE

MESTO I ULOGA INTERNE REVIZIJE KOD KORISNIKA JAVNIH SREDSTAVA U SKLADU SA POSTOJEĆOM ZAKONSKOM REGULATIVOM (Kako biti revizor kod korisnika javnih sredstava?)

Zakon o budžetskom sistemu (ZBS) je „mali ustav“ za javni sektor, jer kao sistemski zakon poseduje „divan“ član 105. koji glasi: „Ako su odredbe drugih zakona, odnosno propisa, u suprotnosti sa ovim zakonom, primenjuju se odredbe ovog zakona.“ Dalje se ovim zakonom definiše da je interna revizija organizaciono nezavisna od delatnosti koju revidira, da nije deo nijednog poslovnog procesa, odnosno organizacionog dela organizacije, a u svom radu neposredno odgovara rukovodiocu korisnika javnih sredstava. Funkcionalna nezavisnost se obezbeđuje samostalnim odlučivanjem o području revizije na osnovu procene rizika, načina obavljanja revizije i izveštavanja o obavljenoj reviziji. Kada se ovo pročita, zvuči savršeno. Ali, kada krenete u primenu regulative, odmah se otvori čitav niz novih pitanja!

Pre nego što nastavim, nameće se potreba za jednim razjašnjenjem – ništa od navedenog se ne odnosi samo na budžetske korisnike (direktne i indirektne), već je očigledno da se prilikom donošenja zakonskih rešenja u vidu imaju svi korisnici javnih sredstava (KJS). Zakonodavac obično zaboravlja (ili ni ne razmišlja) koliko je zapravo broj KJS koji NISU budžetski korisnici velik – preko 600, a koji kao deo ukupnog privrednog sistema ove države imaju obavezu da primenjuju odredbe bogate i raznovrsne zakonske regulative i da u skladu sa tim zahtevima uredi svoje poslovanje! Naša država se trudi da ispuni zahteve definisane u Poglavlju 32 – Finansijski nadzor na najbolji mogući način, ali se bojim

REZIME

Ključne reči: Rukovodilac korisnika javnih sredstava, linije izveštavanja interne revizije.

Zakonom o budžetskom sistemu propisano je da je za uspostavljanje i obezbeđenje uslova za adekvatno funkcionisanje interne revizije odgovoran rukovodilac korisnika javnih sredstava. Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru, propisano je da rukovodilac interne revizije direktno izveštava rukovodioca korisnika javnih sredstava. Pitanje na koje nije dat odgovor je ko je rukovodilac korisnika javnih sredstava.

da se mnogo toga radi *ad hoc*, implementirajući praksu francuskog, anglosaksonskog, odnosno američkog prava. Međutim, problem leži u činjenici da su kod svih njih drugačije osnovne postavke sistema (pre svega imajući u vidu svojinske odnose, ali i shvatanje svojinskih odnosa i odnosa država–građani), pa se dato rešenje jednostavno ne može primeniti u našim, potpuno različitim uslovima, koliko god dobro bilo, ili se, što je još gore, primenjuje bez ulaženja u suštinu. Naravno, posledice svega toga vide se tek kada je šteta već nastala, a ponekad dobijemo sasvim suprotne efekte primene od željenih.

ZAKONSKA REŠENJA O INTERNOJ REVIZIJI KOD JAVNIH PREDUZEĆA I PREDUZEĆA POD KONTROLOM VLASTI

U ovom tekstu govorim o primeni zakonskih rešenja o internoj reviziji kada su u pitanju KJS koji nisu „korisnici budžetskih sredstava ili sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje“, već kako je ZBS definisano: „*Korisnici javnih sredstava su (...) i javna preduzeća osnovana od strane Republike Srbije, odnosno lokalne vlasti, pravna lica osnovana od strane tih javnih preduzeća, pravna lica nad kojima Republika Srbija, odnosno lokalna vlast ima direktnu ili indirektnu kontrolu nad više od 50% kapitala ili više od 50% glasova u upravnom odboru, druga pravna lica u kojima javna sredstva čine više od 50% ukupnih prihoda ostvarenih u prethodnoj poslovnoj godini, kao i javne agencije i organizacije na koje se primenjuju propisi o javnim agencijama.*“

Dakle, reč je o javnim preduzećima, javno-komunalnim preduzećima, mnogim privrednim društvima (pre svega akcionarskim društvima) i drugim pravnim licima, kojih je, podsećam, preko 600 u ovom trenutku, a koja pored ZBS moraju da primenjuju pre svega i odredbe:

- Zakona o javnim preduzećima,
- Zakona o privrednim društvima,
- Zakona o reviziji.

Imajući u vidu da govorim o internoj reviziji, neću ulaziti u odredbe ostalih zakona.

Zakonom o budžetskom sistemu je propisano da je za uspostavljanje i obezbeđenje uslova za adekvatno funkcionisanje interne revizije odgovoran rukovodilac korisnika javnih sredstava.

Prvo pitanje koje se ovde postavlja jeste: Ko je RUKOVODILAC korisnika javnih sredstava u navedenim oblicima organizovanja kao što su JP, JKP i privredna društva koja obavljaju delatnost od opšteg interesa?

Zakonom o javnim preduzećima je definisano da su organi javnog preduzeća: nadzorni odbor i direktor.

Nadzorni odbor:

- 1) donosi dugoročni i srednjoročni plan poslovne strategije i razvoja i odgovoran je za njihovo sprovođenje;
- 2) donosi godišnji, odnosno trogodišnji program poslovanja, usklađen sa dugoročnim i srednjoročnim planom poslovne strategije i razvoja;
- 3) usvaja izveštaj o stepenu realizacije godišnjeg, odnosno trogodišnjeg programa poslovanja;
- 4) usvaja tromesečni izveštaj o stepenu usklađenosti planiranih i realizovanih aktivnosti;
- 5) usvaja finansijske izveštaje;
- 6) nadzire rad direktora;
- 7) donosi statut;
- 8) odlučuje o statusnim promenama, osnivanju drugih pravnih subjekata i ulaganju kapitala;
- 9) donosi odluku o raspodeli dobiti, odnosno načinu pokrivanja gubitka;
- 10) zaključuje ugovore o radu sa direktorom, u skladu sa zakonom kojim se uređuju radni odnosi;
- 11) vrši druge poslove u skladu sa zakonom i statutom.

Direktor:

- 1) predstavlja i zastupa javno preduzeće;
- 2) organizuje i rukovodi procesom rada;
- 3) vodi poslovanje javnog preduzeća;
- 4) odgovara za zakonitost rada javnog preduzeća;
- 5) predlaže dugoročni i srednjoročni plan poslovne strategije i razvoja i odgovoran je za njihovo sprovođenje;
- 6) predlaže godišnji, odnosno trogodišnji program poslovanja i odgovoran je za njegovo sprovođenje;
- 7) predlaže finansijske izveštaje;
- 8) izvršava odluke nadzornog odbora;
- 9) bira izvršne direktore;
- 10) bira predstavnike javnog preduzeća u skupštini društva kapitala čiji je jedini vlasnik javno preduzeće;
- 11) zaključuje ugovore o radu sa izvršnim direktorima, u skladu sa zakonom kojim se uređuju radni odnosi;
- 12) donosi akt o sistematizaciji;
- 13) vrši druge poslove određene zakonom, osnivačkim aktom i statutom javnog preduzeća.

Poštovane kolege, ja, kao ekonomista po obrazovanju, nisam uspela da shvatim ko je tu RUKOVODILAC KJS, niti gde je mesto interne revizije.

Drugo pitanje koje postavljam sebi i vama u navedenom kontekstu je: KOME INTERNA REVIZIJA TREBA DA ODGOVARA ZA SVOJ RAD?!

Prema Okviru za profesionalnu praksu interne revizije, Instituta internih revizora, (MOPP) – Interna revizija obezbeđuje ODBORU nezavisno i objektivno uveravanje u efektivnost

Za uspostavljanje i obezbeđenje uslova za adekvatno funkcionisanje interne revizije odgovoran je rukovodilac korisnika javnih sredstava

procesa upravljanja, upravljanja rizikom i internih kontrola, odnosno daje ocenu vlasniku/predstavnicima vlasnika da prva i druga linija odbrane ostvaruju ciljeve putem dobrog upravljanja rizikom i funkcionisanja internih kontrola. Zakonom o budžetskom sistemu je, potpuno saglasno sa ovim stavom, propisano da je za uspostavljanje i obezbeđenje uslova za adekvatno funkcionisanje interne revizije odgovoran rukovodilac korisnika javnih sredstava.

Dalje je Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru (Službeni glasnik RS, br. 99/11, 106/13, u daljem tekstu: Pravilnik o IR) propisano da rukovodilac interne revizije, između ostalog, direktno izveštava rukovodioca korisnika javnih sredstava i obavezan je da rukovodiocu korisnika javnih sredstava dostavi:

- godišnji izveštaj o radu interne revizije;
- izveštaj o rezultatima svake pojedinačne revizije i svim važnim nalazima, datim preporukama i preduzetim radnjama za poboljšanje poslovanja subjekta revizije;
- periodične izveštaje o napretku u sprovođenju godišnjeg plana interne revizije;
- izveštaje o adekvatnosti resursa za obavljanje interne revizije;
- izveštaje o svim slučajevima u kojima su aktivnosti rukovodioca interne revizije i internih revizora naišle na ograničenja.

Vratimo se na suštinu funkcije interne revizije u skladu sa MOPP-om.

Interna revizija u dobrom korporativnom upravljanju ima svrhu da vlasniku, odnosno predstavnicima vlasnika – ODBORU, pruži nezavisno i objektivno uveravanje i savetodavne aktivnosti da bi dodala vrednost i poboljšala poslovanje organizacije, odnosno, interna revizija pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve tako što procenjuje i daje preporuke za poboljšanje efektivnosti upravljanja rizikom, kontrola i korporativnog upravljanja.

Ako se podsetimo, rezultati istraživanja koja je obavila Komisija sponzorskih organizacija posle različitih afera zbog pronevera, pokazali su da su uzroci ležali u sprezi menadžmenta sa eksternim revizorima, odnosno slabim internim kontrolama, tako da vlasnik nije imao jasnu sliku šta se dešava u kompaniji. Opšti stav je da je jedini lek u dobroj internoj reviziji – nezavisnoj, objektivnoj, sa adekvatnim znanjima, veštinama i integritetom.

Dobro postavljena interna revizija treba vlasniku da dâ objektivno i nezavisno uveravanje da upravljačke strukture na

najbolji mogući način koriste raspoložive resurse kako bi postigle najbolje efekte i ostvarile postavljene ciljeve i sve to, naravno, putem dobrog upravljanja rizicima. Upravo smo došli do suštine mesta funkcije interne revizije kod KJS. Ko je predstavnik vlasnika – znači, države (odnosno lokalne vlasti)? Da li je to nadzorni odbor, ili direktor?

KO JE PREDSTAVNIK VLASNIKA – ZNAČI, DRŽAVE (ODNOSNO LOKALNE VLASTI)? DA LI JE TO NADZORNI ODBOR, ILI DIREKTOR?

Precizno definisanje predstavnika vlasti ima suštinski značaj za uspostavljanje dobrog sistema korporativnog upravljanja, odnosno za uspostavljanje sistema FUK, jer predstavlja osnov za dodelu uloga, to jest ovlašćenja i odgovornosti!

Kada je reč o privrednim društvima/akcionarskim društvima koja su u vlasništvu države (lokalne vlasti) i/ili obavljaju delatnost od opšteg interesa, regulativa je još nejasnija, sve je još zamršenije.

Zakonom o privrednim društvima (ZPD) je na sledeći način regulisano upravljanje društvom:

U slučaju jednodomnog upravljanja, organi društva su:

1. Skupština, koja prema odredbama člana 329. ZPD, između ostalog, odlučuje o:

- usvajanju izveštaja odbora direktora, odnosno nadzornog odbora, ako je upravljanje društvom dvodomno;
- naknadama direktorima, odnosno članovima nadzornog odbora, to jest pravilima za njihovo određivanje, uključujući i naknadu koja se isplaćuje u akcijama i drugim hartijama od vrednosti društva;
- imenovanju i razrešenju direktora;
- imenovanju i razrešenju članova nadzornog odbora;

2. Jedan ili više direktora, odnosno odbor direktora, koje imenuje skupština.

Direktori mogu biti izvršni ili neizvršni. Javno akcionarsko društvo mora imati neizvršne direktore, čiji broj mora biti veći od broja izvršnih direktora.

Članom 388. tog zakona je definisano da izvršni direktori vode poslove društva i da su zakonski zastupnici društva. Dok je odredbama članova 390. i 391. ZPD regulisano da neizvršni direktori nadziru rad izvršnih direktora, predlažu poslovnu strategiju društva i nadziru njeno izvršavanje. Neizvršni direktor ne može biti lice koje je zaposleno u društvu.

Pored toga, u članu 392. definisano je i to da javno akcionarsko društvo treba da ima najmanje jednog neizvršnog direktora ko-

ji je istovremeno i nezavisan od društva (nezavisni direktor). Daljim odredbama ovog člana je pojašnjeno i da nezavisni direktor mora biti lice koje nije povezano sa direktorima i koje u prethodne dve godine nije imalo vlasničke ili druge poslovne odnose sa društvom odnosno nije na drugi način ostvarilo više od 20% godišnjeg prihoda od društva. U svakom slučaju, suština svih ograničenja je u tome da su to direktori koji nisu zaposleni u društvu i nisu imali poslovni odnos niti vlasnički odnos sa društvom u određenoj meri u prethodnom periodu.

Da li u našem javnom sektoru postoji i jedan jedini neizvršni ili nezavisni direktor, i šta to u kontekstu vlasništva i poslovnih odnosa u Republici Srbiji znači? Moje znanje je skromno, i zaista bih volela da mi neko to objasni, jer odgovor na ovo pitanje još nisam dobila iako sam ga često postavljala.

Da li u javnm sektoru Srbije postoji jedan jedini neizvršni i nezavisni direktor?

U slučaju dvodimnog upravljanja, organi društva su:

1. Skupština (sve napred navedeno se primenjuje i u ovom slučaju);
2. Nadzorni odbor, koji, između ostalog:
 - utvrđuje poslovnu strategiju i poslovne ciljeve društva i nadzire njihovo ostvarivanje;
 - nadzire rad izvršnih direktora;
 - vrši unutrašnji nadzor nad poslovanjem društva;
 - ustanovljava računovodstvene politike društva i politike upravljanja rizicima.
3. Jedan ili više izvršnih direktora, odnosno izvršni odbor, koji prema članu 398. ZPD, pored ostalog:
 - utvrđuje poslovnu strategiju i poslovne ciljeve društva;
 - vodi poslove društva i određuje unutrašnju organizaciju društva;
 - vrši unutrašnji nadzor nad poslovanjem društva;
 - uspostavlja računovodstvene politike društva i politike upravljanja rizicima;
 - odgovara za tačnost poslovnih knjiga društva;
 - odgovara za tačnost finansijskih izveštaja društva;
 - predlaže skupštini politiku naknada direktora i predlaže ugovore o radu odnosno o angažovanju direktora po drugom osnovu.

U poglavlju 7.5. ZPD definiše se već više puta pomenuti pojam „unutrašnji nadzor nad poslovanjem društva“, i to na sledeći način:

- Društvo svojim aktima uređuje način sprovođenja i organizaciju rada *unutrašnjeg nadzora poslovanja*.
- U javnim akcionarskim društvima najmanje jedno lice nadležno za unutrašnji nadzor poslovanja mora ispunjavati uslove propisane za internog revizora u skladu sa zakonom kojim se uređuju računovodstvo i revizija.
- Javno akcionarsko društvo statutom ili drugim aktom propisuje uslove koje mora ispuniti lice koje rukovodi

poslovima unutrašnjeg nadzora u pogledu profesionalnog i stručnog znanja i iskustva koji ga čine podobnim za obavljanje ove funkcije u društvu.

- Lice iz stava 2. ovog člana mora biti zaposleno u društvu i obavljati samo poslove unutrašnjeg nadzora i ne može biti direktor niti član nadzornog odbora ako je upravljanje društvom dvodomo, a imenuje ga odbor direktora, odnosno nadzorni odbor ako je upravljanje društvom dvodomo, na predlog komisije za reviziju.
- Lice koje rukovodi poslovima unutrašnjeg nadzora dužno je da o sprovedenom nadzoru poslovanja redovno izveštava komisiju za reviziju, a u društvima koja nemaju komisiju za reviziju izveštava odbor direktora, odnosno nadzorni odbor ako je upravljanje društvom dvodomo.

INTERNA REVIZIJA PREMA ZAKONU O PRIVREDNIM DRUŠTVIMA

Pojam interne revizije u Zakonu o privrednim društvima NE POSTOJI. Pojam unutrašnjeg nadzora sasvim se uklapa u opciju da se možda tu mislilo na internu reviziju, ali ako se vratimo na sve napred navedene nadležnosti nadzornog odbora i direktora i/ili izvršnog odbora, nisam sigurna ko tu kome i za šta odgovara, odnosno ko koga nadzire u radu!

LITERATURA

1. Okvir za profesionalnu praksu interne revizije, Zbirka smernice interne revizije MOPP – stanovišta – modeli, Udruženje internih revizora Srbije, Beograd, 2020.
2. Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru, „Sl. glasnik RS“, br. 99/11, 106/13.
3. Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru, „Sl. Glasnik RS“, br. 89/2019.
4. Zakon o budžetskom sistemu, „Sl. Glasnik RS“, br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - ispr., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - dr. zakon, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019 i 149/2020.
5. Zakon o privrednim društvima, „Sl. Glasnik RS“, br. 36/2011, 99/2011, 83/2014 - dr. zakon, 5/2015, 44/2018, 95/2018 i 91/2019.

A "FOREST" OF CONCEPTS AND SOLUTIONS IN INTERNAL AUDIT REGULATIONS SUMMARY

Key words: Head of the user of public funds, reporting lines of the internal auditor.

The Law on Budget System stipulates that the head of public funds is responsible for establishing and providing conditions for adequate functioning of internal audit. The Rulebook on Common Criteria and Standards for the Establishment, Functioning and Reporting of the Public Sector Financial Management and Control System stipulates that the head of internal audit reports directly to the head of the user of public funds. The unanswered question is who is the manager of the user of public funds.