



**GLAVNA SLUŽBA
ZA REVIZIJU JAVNOG SEKTORA
REPUBLIKE SRPSKE**

Republika Srpska
78000 Banja Luka
Vladike Platona bb
Tel: +387(0)51/493-555
Faks: +387(0)51/493-556
e-mail: revizija@gsr-rs.org



Izveštaj revizije učinka

INTERNA REVIZIJA I KONTROLA U JAVNIM PREDUZEĆIMA

Broj: RU 003-21

Banja Luka, decembar 2022. godine

SADRŽAJ

ZAKLJUČAK REVIZIJE UČINKA.....	1
LISTA SKRAĆENICA	1
PREDGOVOR	2
REZIME.....	4
1. UVOD	7
1.1. Pozadina i motivi revizije	7
1.2. Predmet revizije i revizijska pitanja.....	9
1.3. Dizajn i metodološki okvir revizije	10
1.3.1. Obim i ograničenja revizije	10
1.3.2. Izvori revizijskih dokaza.....	11
1.3.3. Metode prikupljanja i analize revizijskih dokaza.....	12
1.3.4. Kriterijumi revizije	12
1.4. Sadržaj i struktura izvještaja	13
2. OPIS PREDMETA REVIZIJE	14
2.1. Karakteristike predmeta revizije.....	14
2.2. Institucionalne uloge, nadležnosti i odgovornosti.....	15
2.3. Pravna regulativa karakteristična za područje i predmet revizije	16
3. NALAZI.....	17
3.1. Dostignuti nivo uspostavljanja sistema internih finansijskih kontrola u javnim preduzećima	17
3.1.1. Usklađenost sistema internih finansijskih kontrola u javnim preduzećima sa zahtjevima pravnog i profesionalnog okvira.....	17
3.1.2. Organizacija interne revizije u javnim preduzećima	21
3.1.3. Odbori za reviziju u javnim preduzećima	23
3.2. Doprinos funkcije interne revizije ostvarenju ciljeva u javnim preduzećima	24
3.2.1. Usklađenost procjene rizika sa strateškim i planskim dokumentima javnog preduzeća kao osnov aktivnosti interne revizije.....	24
3.2.2. Interna revizija u funkciji dodavanja vrijednosti u javnim preduzećima.....	28
3.2.3. Sistem praćenja provođenja preporuka i njihovih efekata.....	29
3.3. Sistem obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta funkcije interne revizije u javnim preduzećima	31
3.3.1. Adekvatnost sistema internog i eksternog ocjenjivanja funkcije interne revizije u javnim preduzećima	32
3.3.2. Uloga Centralne jedinice za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije u unapređenju sistema internih finansijskih kontrola u javnim preduzećima	33
4. ZAKLJUČCI.....	36
5. PREPORUKE	39
6. PRILOZI UZ IZVJEŠTAJ	43

ZAKLJUČAK REVIZIJE UČINKA „INTERNA REVIZIJA I KONTROLA U JAVNIM PREDUZEĆIMA“

Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske je, na osnovu Zakona o reviziji javnog sektora Republike Srpske, a u skladu sa ISSAI okvirom za reviziju javnog sektora, provela reviziju učinka „Interna revizija i kontrola u javnim preduzećima“.

Svrha ove revizije učinka je da ispita efikasnost sistema internih finansijskih kontrola u javnim preduzećima i doprinos interne revizije u ostvarenju rezultata javnih preduzeća.

Ovom revizijom učinka obuhvaćena su velika i srednja javna preduzeća, republičkog i lokalnog karaktera. Revizija je ispitivanja obavila na uzorku javnih preduzeća, kojeg su činili: Pošte Srpske a.d. Banja Luka, Željeznice Republike Srpske a.d. Doboj, Putevi Republike Srpske d.o.o. Banja Luka, Šume Srpske a.d. Sokolac, Mješoviti holding Elektroprivreda Republike Srpske a.d. Trebinje, Zavisno preduzeće Elektro Doboj a.d. Doboj, Zavod za udžbenike i nastavna sredstva a.d. Istočno Novo Sarajevo, Vodovod a.d. Banja Luka i Komunalac a.d. Bijeljina, te u Centralnoj jedinici za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije.

Revizija obuhvata vremenski period od četiri godine, u periodu od 2018. do 2021. godine.

Rezultati revizije su prikazani u ovom Izvještaju.

Provedena revizija je pokazala da javna preduzeća nisu u potpunosti uspostavila efikasan i efektivan sistem internih finansijskih kontrola. Organizacija i način funkcionisanja interne revizije ne doprinosi u dovoljnoj mjeri ostvarivanju ciljeva javnih preduzeća.

Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske je, u skladu sa odredbama Zakona o reviziji javnog sektora Republike Srpske, dostavila Nacrt izvještaja institucijama obuhvaćenim ovom revizijom.

Na Nacrt izvještaja primjedbe je dostavio Mješoviti holding Elektroprivreda Republike Srpske matično preduzeće a.d. Trebinje. Primjedbe su djelimično prihvaćene i u skladu sa tim izvršene su korekcije u konačnom Izvještaju.

Konačan izvještaj se dostavlja svim institucijama kojim se, u skladu sa Zakonom o reviziji javnog sektora Republike Srpske, ovakav izvještaj treba uputiti.

Izvještaj je dostupan javnosti putem internet stranice Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske, www.gsr-rs.org. Izvještaj sadrži preporuke upućene Vladi Republike Srpske, Ministarstvu finansija i javnim preduzećima. Implementacijom ovih preporuka moguće je unaprijediti sistem internih finansijskih kontrola javnih preduzeća.

Glavni revizor je donio Odluku da se provede ova revizija učinka. Reviziju je proveo revizorski tim u sastavu mr Bojan Dragišić, vođa revizorskog tima i dr Dijana Kremenović, član revizorskog tima.

Glavni revizor

Jovo Radukić, s.r.

LISTA SKRAĆENICA

RS	Republika Srpska
Vlada RS	Vlada Republike Srpske
CJH	Centralna jedinica za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije
JS	Javni sektor
JP	Javno preduzeće
SIFK	Sistem internih finansijskih kontrola
MSPPIR	Međunarodni standardi profesionalne prakse interne revizije
Strategija	Strategija razvoja sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske za period 2021-2025. godine
ZoSIFK	Zakon o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske
ZoJP	Zakon o javnim preduzećima
PIFC	Public Internal Financial Control
IR	Interna revizija
FUK	Finansijsko upravljanje i kontrola
OIR	Odjeljenje za internu reviziju
OR	Odbor za reviziju
POUK	Program obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta
KM	Konvertibilna marka

PREDGOVOR

Prema ISSAI okviru revizije, revizija javnog sektora podrazumijeva tri vrste revizije: reviziju finansijskih izvještaja, reviziju usklađenosti i reviziju učinka.¹

Revizije učinka koje provode vrhovne revizorske institucije su nezavisna, objektivna i pouzdana ispitivanja vlade, vladinih i drugih institucija javnog sektora, odnosno programa, aktivnosti i procesa u nadležnosti vlade i vladinih institucija u pogledu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Principi ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti mogu se definisati na sljedeći način:²

- Princip ekonomičnosti podrazumijeva svođenje troškova resursa na najmanju moguću mjeru. Korišćeni resursi trebaju biti na raspolaganju pravovremeno, u odgovarajućoj količini i uz odgovarajući kvalitet te po najboljoj cijeni.
- Princip efikasnosti podrazumijeva najbolje moguće iskorišćavanje raspoloživih resursa. Veza je za odnos korišćenih resursa i izlaznih vrijednosti ostvarenih u pogledu količine, kvaliteta i rokova.
- Princip efektivnosti odnosi se na ispunjavanja postavljenih ciljeva i postizanje predviđenih rezultata.

Pored termina revizija učinka, u teoriji i praksi revizije pojavljuju se i drugi termini, kao revizija uspjeha/uspješnosti, revizija ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti (revizija 3E) i revizija vrijednosti za novac. Pomenuti termini u revizijskoj terminologiji suštinski imaju isto značenje.

U osnovi, revizijom učinka daje se odgovor na sljedeća pitanja:

- Da li se rade pravi poslovi;
- Da li se poslovi rade na pravi način.

Revizija efektivnosti daje odgovor na pitanje da li se rade pravi poslovi, a revizija ekonomičnosti i efikasnosti da li se poslovi rade na pravi način.

„Osnovni cilj revizije učinka je promocija ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Ona takođe doprinosi odgovornosti i transparentnosti.“ ISSAI 300

Mandat revizije učinka po pravilu je regulisan zakonom koji tretira reviziju javnog sektora. Pravni osnov za provođenje revizije učinka sadržan je u odredbama Zakona o reviziji javnog sektora Republike Srpske. U odredbama Zakona o reviziji javnog sektora Republike Srpske regulisano je da je Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske obavezna da vrši:

- Finansijsku reviziju;
- Reviziju učinka;
- Druge specifične revizije.

¹ ISSAI 100 paragraf 22

² ISSAI 300 paragraf 11

U dijelu koji se odnosi na reviziju učinka Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske reguliše sljedeće:

Glavna služba za reviziju, u skladu sa ovim zakonom i standardima revizije za javni sektor, sprovodi reviziju učinka, a na osnovu nadležnosti iz člana 13. ovog zakona.

Revizija učinka je aktivnost Glavne službe za reviziju koja podrazumijeva ispitivanje aktivnosti, programa i projekata u nadležnosti Vlade Republike Srpske i institucija javnog sektora u pogledu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti.

Rezultate revizije učinka Glavna služba za reviziju prezentuje posredstvom konačnog izvještaja o sprovedenoj reviziji učinka.

Vlada i revidirane institucije obavezni su da u roku od 60 dana od dana prijema konačnog izvještaja o sprovedenoj reviziji učinka sačine akcioni plan za sprovođenje preporuka revizije učinka i da ga dostave Glavnoj službi za reviziju i nadležnom skupštinskom odboru radi praćenja sprovođenja datih preporuka.“

Odredbe zakona koje se odnose na planiranje i pristup reviziji, implementaciju revizije, ovlašćenja za prikupljanje podataka i informacija i izvještavanje o reviziji, primjenjuju se kako na finansijsku reviziju tako i na reviziju učinka.

Institucije javnog sektora (Vlada Republike Srpske, ministarstva, vladine agencije, jedinice lokalne samouprave, javna preduzeća, javne ustanove i drugi) u izvršavanju osnovnih funkcija utvrđenih zakonima i drugim propisima angažuju raspoložive resurse (personalne, materijalne, finansijske i druge).

Institucije javnog sektora koje izvršavaju povjerene im funkcije imaju javnu odgovornost za svoj rad prema Narodnoj skupštini Republike Srpske i javnosti uopšte. Javna odgovornost podrazumijeva da Narodna skupština Republike Srpske i javnost imaju pravo i potrebu da budu informisani o radu institucija javnog sektora. Narodna skupština Republike Srpske, poreski obveznici i javnost ispoljavaju interesovanje da li su resursi koje su institucije javnog sektora angažovale obavljajući osnovne funkcije, uključujući i budžetska sredstva, korišćeni uz uvažavanje principa ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Na ovaj zahtjev Narodne skupštine Republike Srpske i javnosti odgovor ne može u potpunosti dati finansijska revizija, te je u cilju ispunjavanja zahtjeva Narodne skupštine Republike Srpske i javnosti, potrebna revizija učinka. Ova revizija će nezavisno i profesionalno utvrditi da li se institucije javnog sektora prilikom izvršavanja osnovnih funkcija pridržavaju principa ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti.

Izvještaji revizije učinka, kao osnovni proizvod revizijskog procesa, su dobra osnova za promjene u organizaciji, načinu funkcionisanja i upravljanju resursima, zatim kvalitetnijim i korisnički orjentisanim uslugama, kao i za podizanje javne odgovornosti na viši nivo. Izvještaji revizije učinka su i u funkciji promovisanja dobrog upravljanja i javnosti rada institucija javnog sektora.

Upravljanje javnim sektorom podrazumijeva i unapređenje efikasnosti i efektivnosti rada javnih institucija. Reviziju učinka treba posmatrati kao institucionalni instrument upravljanja javnim sektorom. U uslovima kada raspoložemo oskudnim resursima i kada je evidentan jaz između raspoloživih resursa i potreba, a posebno u uslovima reformi u mnogim segmentima i strukturama javnog sektora, revizija učinka posebno dobija na značaju.

REZIME

Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske je, na osnovu Zakona o reviziji javnog sektora Republike Srpske, a u skladu sa ISSAI standardima revizije, provela reviziju učinka „Interna revizija i kontrola u javnim preduzećima“.

Cilj ove revizije učinka je da ispita efikasnost uspostavljenog sistema internih finansijskih kontrola u javnim preduzećima, odnosno doprinos interne revizije u ostvarenju rezultata javnog preduzeća.

Rezime nalaza, zaključaka i preporuka ove revizije dati su u nastavku.

Nalazi, zasnovani na relevantnim, pouzdanim i dovoljnim revizijskim dokazima, pokazuju da:

- Izostanak planskog pristupa i neblagovremeno otpočinjanje aktivnosti doprinijeli su kašnjenju u uspostavljanju finansijskog upravljanja i kontrole u javnim preduzećima;
- Organizaciju odjeljenja interne revizije u javnim preduzećima su karakterisale izražene razlike u unutrašnjoj organizaciji, organizacionom pozicioniranju, planiranom i angažovanom broju internih revizora;
- Odbori za reviziju u javnim preduzećima nisu u potpunosti izvršavali obaveze iz njihove nadležnosti a koje su propisane zakonima i profesionalnim standardima;
- Aktivnosti na planiranju u javnim preduzećima i odjeljenjima interne revizije su bile neusklađene i nekoordinisane. Studija rizika se ne izrađuje blagovremeno i vremenski nije usklađena sa izradom drugih planskih akata u javnim preduzećima. Kašnjenje u izradi studije rizika utiče i na kašnjenje izrade strateških i godišnjih planova interne revizije i provođenje planova interne revizije;
- Angažmani interne revizije u javnim preduzećima su uglavnom finansijska revizija i revizija usklađenosti, u područjima računovodstva, finansija, finansijskog izvještavanja i područjima koja su usko povezana sa finansijama i računovodstvom;
- Oko 60% provedenih revizijskih angažmana nije bilo moguće povezati sa konkretnim poslovnim ciljevima javnih preduzeća. Nije bilo moguće napraviti vezu između planiranih revizijskih angažmana i identifikovanih rizika. Konkretan doprinos revizijskih angažmana ostvarivanju postavljenih ciljeva i planiranih zadataka javnih preduzeća se nisu mogla iskazati kvantitativno ili kvalitativno i dokumentovati relevantnom dokumentacijom;
- Odjeljenja interne revizije nisu uspostavila pouzdane evidencije o provedenim revizijskim angažmanima, rezultatima tih angažmana uključujući i evidencije o datim i provjerenim preporukama i provođenju preporuka;
- Najčešći način provjere provođenja preporuka je bio ponovno provođenje revizije (61%), odnosno prikupljanje informacija od revidiranih organizacionih jedinica (33%) uz ili bez dodatnog dokumentovanja koje ukazuje da li je preporuka provedena. Navedeni načini su manje pouzdani načini provjere provođenja preporuka, odnosno nižeg nivoa uvjeravanja. Najpouzdaniji način provjere provođenja preporuka - naknadni pregled koristio se najmanje (6%);
- Odjeljenja interne revizije nisu izradila Program obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta interne revizije kao osnovu za provođenje internih i eksternih vrednovanja interne revizije;
- Postoji neusaglašenost između izvještaja i izjava dostavljenih Centralnoj jedinici za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije od strane javnih preduzeća, zbog čega je upitna pouzdanost dostavljenih podataka i informacija. Ove izvještaje karakterisala je obimnost, nesistematizovanost i nepouzdanost podataka, te kao takvi nisu bili orijentisani na učinak. Godišnje izvještaje je dostavljalo 12% od ukupnog broja javnih preduzeća;

- Centralna jedinica za harmonizaciju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije je u skladu sa raspoloživim resursima provodila aktivnosti koje su se odnosile na sistem internih finansijskih kontrola a koje su se u manjoj mjeri odnosile na javna preduzeća.

Na osnovu nalaza revizije učinka utvrđeni su zaključci.

Osnovni zaključak ove revizije učinka je da javna preduzeća nisu u potpunosti uspostavila efikasan i efektivan sistem internih finansijskih kontrola. Organizacija i način funkcionisanja interne revizije ne doprinosi u dovoljnoj mjeri ostvarivanju ciljeva javnih preduzeća.

U skladu sa osnovnim zaključkom utvrđeni su i pojedinačni zaključci:

- Javna preduzeća se nalaze u različitim fazama uspostavljanja finansijskog upravljanja i kontrole, koje kao komponenta sistema internih finansijskih kontrola u javnim preduzećima nije uspostavljeno. Uspostavljanje finansijskog upravljanja i kontrole u javnim preduzećima nema karakter systemske i organizovane aktivnosti.
- Postojeća zakonska rješenja i njihova primjena ne obezbjeđuju ujednačenost funkcije interne revizije u javnim preduzećima, kao ni njenu usklađenost sa zahtjevima Međunarodnih standarda profesionalne prakse interne revizije;
- Odbori za reviziju uspostavljeni su u skladu sa Zakonom o javnim preduzećima; Oni ne funkcionišu na način da u dovoljnoj mjeri obezbjeđuju izvršavanje uloga, nadležnosti i odgovornosti iz pravne i profesionalne regulative i nisu u funkciji razvoja sistema internih finansijskih kontrola;
- Funkcija interne revizije je organizovana bez potrebnih pretpostavki i odgovarajućih resursa za njen uspješan rad u javnim preduzećima;
- Angažmani interne revizije po svom dizajnu, planiranju i provođenju ne mogu u dovoljnoj mjeri biti u funkciji ispunjavanja misije interne revizije i ostvarivanju poslovnih ciljeva javnih preduzeća;
- U javnim preduzećima nije uspostavljen efektivan sistem obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta interne revizije, sistem mjerenja uspješnosti interne revizije i njenog doprinosa javnom preduzeću;
- Izvještavanje o funkcionisanju i razvoju sistema internih finansijskih kontrola u javnim preduzećima ne obezbjeđuje dovoljne i pouzdane informacije za preduzimanje mjera i aktivnosti na organizovanju efikasnog i efektivnog sistema internih finansijskih kontrola;
- Centralna jedinica za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije je imala značajne aktivnosti koje se odnose na sistem internih finansijskih kontrola koje su u manjoj mjeri bile fokusirane na javna preduzeća i potrebe javnih preduzeća.

Na osnovu nalaza i zaključaka, zasnovanih na relevantnim, pouzdanim i dovoljnim revizijskim dokazima, kreirane su preporuke revizije. Preporuke su upućene Vladi Republike Srpske, odnosno Ministarstvu finansija i javnim preduzećima.

Vlada Republike Srpske, odnosno Ministarstvo finansija nadležno je za koordinaciju uspostavljanja i razvoja sistema internih finansijskih kontrola u javnim preduzećima putem Centralne jedinice za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije. U cilju obezbjeđenja pretpostavki za efikasan i efektivan sistem internih finansijskih kontrola, potrebno je da Vlada Republike Srpske:

- Analizira i na osnovu rezultata analize preispita i uskladi zakonodavni okvir kako bi se na taj način obezbijedilo jedinstveno organizovanje i funkcionisanje interne revizije u javnim preduzećima;
- Analizira ulogu Centralne jedinice za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije i osigura uslove za njen aktivniji angažman u razvoju sistema internih finansijskih kontrola u javnim preduzećima.

U cilju uspostavljanja i razvoja efikasnog i efektivnog sistema internih finansijskih kontrola u javnim preduzećima, potrebno je da javna preduzeća:

- Obezbijede potrebne uslove i na sistemski i organizovan način provode aktivnosti na uspostavljanju i razvoju finansijskog upravljanja i kontrole;
- Usklade internu regulativu koja se odnosi na internu reviziju radi obezbjeđenja pretpostavki za efikasan i efektivan rad Odjeljenja interne revizije;
- Usklade internu regulativu koja se odnosi na odbore za reviziju i da se primjenom regulative obezbijedi efikasan i efektivan rad u funkciji razvoja sistema internih finansijskih kontrola;
- Angažmane interne revizije planiraju i provode u skladu sa zahtjevima profesionalnih standarda kako bi bili u funkciji ostvarivanja postavljenih ciljeva i planiranih zadataka javnih preduzeća;
- Uspostave sistem obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta interne revizije i provode evaluaciju aktivnosti interne revizije;
- Putem godišnjih izvještaja obezbijede potrebne informacije organima javnih preduzeća, a javna preduzeća Centralnoj jedinici za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije.

1. UVOD

1.1. Pozadina i motivi revizije

Vlada RS, u cilju efikasnijeg upravljanja državnim kapitalom sa posebnom pažnjom prati poslovanje JP. Poslovanje JP je dobilo značajan prostor i u ekspozeu predsjednika Vlade RS prilikom obraćanja Narodnoj Skupštini Republike Srpske, gdje je istaknuta potreba i opredijeljenost za reformu JP sa ciljem ostvarivanja adekvatne dobiti. U Programu ekonomskih reformi za period 2021-2023. godine, Vlada RS je predvidjela formiranje Centralne jedinice za finansijski nadzor JP, koja bi trebalo da se formira pri kabinetu predsjednika Vlade RS. Kada je riječ o poboljšanju poslovanja JP akcenat je stavljen na unapređenje upravljačke komponente kroz provođenje aktivnosti korporativnog upravljanja i monitoringa poslovnih aktivnosti.

Programom ekonomskih reformi Republike Srpske za period 2022-2024. godine, kao najvažniji zadatak Vlade RS ističe se reforma JP, pri čemu se naglašava da sva JP u RS treba da izađu sa planom reorganizacije, baziranim na korporativnim principima. Koliki je značaj reforme JP govori i činjenica da će se u saradnji sa tehničkom misijom Međunarodnog monetarnog fonda, sprovesti nezavisna revizija poslovanja JP, nakon čega će se definisati jasni koraci u reformi JP s ciljem povećanja transparentnosti i odgovornosti u njihovom radu.³

Prema podacima Agencije za posredničke, informatičke i finansijske usluge u RS je registrovano ukupno 198 JP koja u 2021. godini:

- Zapošljavaju više od 26 hiljada radnika;
- Raspolazu imovinom od skoro 13 milijardi KM i
- U 2021. godini su ostvarila prihod od oko 2,2 milijarde KM.

Tabela 1 - JP u RS (imovina, prihod i zaposleni)

Javna preduzeća	Poslovna imovina (KM)	Ukupan prihod (KM)	Broj zaposlenih
198	12.741.794.106	2.227.053.059	26.456

Izvor: Agencija za posredničke, informatičke i finansijske usluge

U svrhu poboljšanja SIFK, Vlada RS je usvojila Strategiju razvoja sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske za period 2021 - 2025. godine. Ova Strategija predstavlja nastavak opredjeljenja Vlade RS za dalje jačanje preduslova za zakonski usklađeno, efikasno, efektivno, transparentno i odgovorno upravljanje javnim finansijama, u skladu sa Principima javne interne kontrole Evropske komisije. Strategijom upravljanja javnim finansijama Republike Srpske za period 2021–2025. godine predviđeno je uspostavljanje Centralne jedinice za finansijski nadzor javnih preduzeća, čime će se omogućiti stvaranje okvira za praćenje poslovanja JP. Istim dokumentom, Vlada RS je kao važne ciljeve istakla i implementaciju FUK-a i jačanje uloge IR u JS.

Značaj SIFK nalazi se i u međunarodnim obavezama BiH, a samim tim i RS. Na osnovu člana 90. Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju Bosne i Hercegovine sa Evropskom unijom, SIFK predstavlja jednu od oblasti za usklađivanje pravne stečevine u Poglavlju 32: Finansijske kontrole u procesu pristupnih pregovora. Ova oblast je našla mjesto i u Izvještaju o Bosni i Hercegovini za 2021. godinu Evropske komisije, gdje je istaknuto da

³ Program ekonomskih reformi Republike Srpske za period 2021-2023. godine

Evropska Unija promoviše reformu nacionalnih sistema za upravljanje kako bi se povećala menadžerska odgovornost i dobro finansijsko upravljanje. Ocijenjeno je da se „Bosna i Hercegovina u ovoj oblasti nalazi u ranoj fazi. Postignut je određeni napredak u ispunjavanju prošlogodišnjih preporuka, posebno u izradi i usvajanju strategija za javnu internu finansijsku kontrolu u svim entitetima. Sve centralne harmonizacijske jedinice treba da nastave jačanje svojih kapaciteta i da prate efikasnost funkcija unutrašnje kontrole u javnom sektoru, posvećujući posebnu pažnju upravljanju rizicima i funkciji interne revizije“.

Značaj SIFK prepoznat je i u Standardima korporativnog upravljanja. U svrhu obezbjeđenja osnova za efikasnu primjenu principa upravljanja akcionarskim društvima, Standardima korporativnog upravljanja detaljnije se utvrđuju mehanizmi funkcionisanja i zaštite interesa u međusobnim odnosima različitih nosilaca interesa u akcionarskom društvu, te se između ostalog, u cilju smanjenja finansijskih i drugih rizika, Standardom 20 definiše uloga IR i OR, a Standardom 22 interna kontrola.

Revizija učinka (Izveštaj objavljen 2017. godine) „Organizacija i funkcionisanje interne revizije u javnom sektoru Republike Srpske“, koja nije obuhvatila JP, je zaključila da nisu ispunjeni potrebni uslovi za razvoj i funkcionisanje IR, i da nije uspostavljena sistemski i organizovano. Organizacija i način funkcionisanja IR ne omogućavaju ispunjavanje utvrđene misije i uloge IR, te da je njena dodatna vrijednost u JS u mnogome ograničena.

U izvještaju revizije učinka na temu „Planiranje i izvještavanje u javnim preduzećima“ (objavljen 2021. godine) revizija je, između ostalog, u svojim nalazima konstatovala da ispitivanjem angažmana interne revizije JP u kontekstu procesa planiranja i izvještavanja revizija se uvjerila da je IR u pojedinim JP procese planiranja i izvještavanja identifikovala kao visokorizične, ali da i pored vidljivih nedostataka ovih procesa nikada nije ispitivala i analizirala njihovu efikasnost.

Revizija je takođe ukazala na značaj „unapređenja internih kontrola u izvršavanju poslovnih planova“. U preporukama JP revizija ukazuje da je potrebno postojeće kapacitete IR i kontrole kroz strateško i godišnje planiranje usmjeravati na reviziju uspješnosti planiranja i izvještavanja i povezanih poslovnih procesa, kako bi se putem internih mehanizama unapređivala efikasnost.

Analiza aktivnosti IR koje daju najveću dodanu vrijednost preduzeću identifikovala je sledeće aktivnosti:⁴

- Osiguranje adekvatnosti i učinkovitosti sistema internih kontrola 86%
- Preporuke za unapređenje poslovanja 55%
- Pružanje uvjeravanja o procesima upravljanja rizicima u preduzeću 53%
- Pružanje uvjeravanja o regulatornoj usklađenosti 50%
- Davanje informacija i savjeta rukovodstvu 40%
- Utvrđivanje novih rizika 37%
- Osiguranje upravljačkih procesa u preduzeću 37%
- Istraživanje ili sprječavanje slučajeva prevare 29%

⁴ Anketa Common Body of Knowledge, 2015. godine na temu: „Koje aktivnosti IR daju najveću dodanu vrijednost?“

- Davanje informacija i savjeta OR 28%.

Ključni faktori uspjeha koji utiču na učinkovitost IR, odnosno na sposobnost stvaranja dodane vrijednosti su:

- Položaj OIR u pogledu nezavisnosti i linija izvještavanja;
- Obim i kvalitet nadzora IR te podrška OR i CJH;
- Razumijevanje uloge IR od strane rukovodstva i njene potencijalne vrijednosti za rukovodstvo;
- Do kog nivoa interni revizori razumiju ono čime se subjekt revizije bavi;
- Sposobnost revizora koji su zaduženi za konkretni angažman;
- Kvaliteta provedene revizije;
- Koliko učinkovito interni revizori iznose rezultate revizije i preporuke za dalje djelovanje;
- Nivo zadovoljstva klijenta uslugama IR.⁵

Brojni su razlozi i motivi za provođenje ove revizije učinka, polazeći od materijalne značajnosti vrijednosti imovine, vrijednosti ostvarenih prihoda i broja zaposlenih kojima upravljaju velika i srednja JP, pa do značaja koji JP imaju za funkcionisanje društvene zajednice, privrednog i javnog sektora, kao i kvaliteta usluga koji se pružaju građanima.

1.2. Predmet revizije i revizijska pitanja

Na osnovu predstudijskog ispitivanja identifikovano je da postoji izražen rizik od nefunkcionalnosti SIFK u JP.

Rezultati predstudijskog ispitivanja pokazali su da JP nisu postigla značajnije rezultate u procesu uspostave FUK-a, kao i na postojećim angažmanima IR. Stoga je revizija u glavnoj studiji ispitivala funkcionisanje SIFK u JP (pristup usmjeren na sistem).

Osnovni cilj ove revizije je da se ispita efikasnost SIFK u JP i doprinos IR i kontrole u ostvarenju rezultata JP, te da se na osnovu provedene revizije ponude preporuke čije provođenje bi uticalo na efikasnost i efektivnost SIFK u JP.

Osnovno revizijsko pitanje:

Da li postojeći način organizovanja i funkcionisanja SIFK doprinosi ostvarivanju misije i poslovnih ciljeva u JP?

U cilju davanja odgovora na glavno revizijsko pitanje, revizija je tražila odgovore na sljedeća revizijska pitanja:

Revizijsko pitanje 1:

Da li su obezbijeđene osnovne pretpostavke za funkcionisanje SIFK u JP?

Revizijsko pitanje 2:

Da li funkcionisanje IR doprinosi ostvarenju ciljeva u JP?

Revizijsko pitanje 3:

Da li je uspostavljen sistem obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta funkcije IR u JP?

⁵ PEMPAL, IACOP, Vodič za internu reviziju – Iskazivanje i mjerenje dodane vrijednosti, 2019. godine

1.3. Dizajn i metodološki okvir revizije

Kao rezultat predstudijskog ispitivanja, revizija je identifikovala optimalan obim revizije, najznačajnija ograničenja, kriterijume revizije, izvore i metode prikupljanja podataka, te način analize i vrednovanja podataka.

1.3.1. Obim i ograničenja revizije

Ova revizija je tokom glavne studije ispitivala SIFK u JP, fokusiranjem na: organizaciju i resurse JP i proces uspostavljanja FUK-a, organizaciju i resurse IR, upravljanje IR i procesom IR, rezultate rada IR i njihov doprinos ostvarenju misije i ciljeva JP.

Revizija je opšte podatke o FUK-u i IR, uključujući i OR, u predstudijskom ispitivanju putem upitnika prikupljala od 30 velikih i srednjih JP, republičkog i lokalnog novoa, kako bi se stekla slika organizacije i funkcionisanja SIFK-a u JP i na osnovu toga planirala provođenje glavne studije. U glavnoj studiji revizija je obuhvatila aktivnosti JP na uspostavljanju i razvoju SIFK-a, a posebno funkcionisanja OIR na uzorku od devet JP.

Revizorski uzorak JP čine:

1. Pošte Srpske a.d.Banja Luka;
2. Željeznice Republike Srpske a.d. Doboj;
3. Putevi Republike Srpske d.o.o. Banja Luka;
4. Šume Republike Srpske a.d. Sokolac;
5. Mješoviti Holding "Elektroprivreda Republike Srpske" Matično preduzeće a.d. Trebinje;
6. Elektro Doboj a.d. Doboj;
7. Zavod za udžbenike i nastavna sredstva a.d. Istočno Novo Sarajevo;
8. Vodovod a.d. Banja Luka;
9. Komunalac a.d. Bijeljina.

Uzorak JP koji je obuhvaćen ovom revizijom učinka određen je na osnovu kriterijuma kao što su:

- Zastupljenost JP u različitim oblastima i djelatnostima poslovanja (upravljači infrastrukture, JP koja koriste prirodne i javne resurse, JP čija je djelatnost uglavnom distribucija usluga);
- Vrijednost poslovne imovine kojom upravljaju;
- Vrijednost ukupnih prihoda koji generišu;
- Broj zaposlenih u JP i
- Regionalni raspored JP.

Pored opštih kriterijuma, revizija je koristila i posebne kriterijume koji se odnose na SIFK u JP, kao što su:

- Nivo uspostavljenosti FUK u JP;
- Način praćenja i procjene FUK-a;
- Organizacija i način funkcionisanja OIR u JP;
- Način praćenja funkcionisanja i uspješnosti IR;
- Odnos broja sistematizovanih i angažovanih izvršilaca u OIR u JP;
- Odnos broja planiranih i provedenih revizija;
- Odnos broja datih, provjerenih i provedenih preporuka;
- Način provjere preporuka i
- Način angažmana OR u vezi razmatranja dokumenata FUK-a i IR.

Kako se vidi iz Tabele 2, JP iz uzorka upravljaju sa 53% poslovne imovine svih velikih i srednjih JP u RS, generišu 53% od ukupno realizovanog prihoda i zapošljavaju 52% radnika.

Tabela 2 – Materijalnost uzorka u glavnoj studiji

Uzorak za glavnu studiju	Poslovna imovina	Ukupan prihod	Broj zaposlenih
	6.150.059.172	1.078.084.842	10.920
Ukupno velika i srednja preduzeća	11.693.999.866	2.028.128.251	20.986
% od ukupno	53%	53%	52%

Izvor: Agencije za posredničke, informatičke i finansijske usluge RS

Imajući u vidu značaj poslovanja JP za širu društvenu i poslovnu zajednicu, mišljenje revizije je da nalazi i zaključci revizije bazirani na odabranom uzorku odražavaju ukupno stanje u RS, te da će date preporuke biti generalno primjenjive na sva JP.

Revizija je ispitivala aktivnosti u periodu od 4 godine, i to od 2018-2021. godine. Revizija je obuhvatila aktivnosti JP i drugih nadležnih institucija u ovoj oblasti i u tekućoj 2022. godini za ona pitanja za koje je to bilo primjereno.

S obzirom da je tokom predstudije utvrđeno da je uspostavljanje FUK-a uglavnom u početnoj fazi, revizija se fokusirala na uzroke kašnjenja u uspostavljanju, a nije se bavila ispitivanjem rezultata i efikasnosti FUK-a.

Uloga CJH je posmatrana sa aspekta predlagača podzakonskih akata koji su obaveza po ZoSIFK, kao i sa aspekta nadzora nad primjenom pravne i profesionalne regulative, planiranja i provođenja edukacija i izvještavanja Vlade RS o razvoju SIFK u JP .

1.3.2. Izvori revizijskih dokaza

Neposredni izvori podataka u ovoj reviziji su:

- Zakonska regulativa (ZoSIFK, ZoJP te podzakonska akta koja proizilaze iz navedenih zakona);
- Strateško razvojni dokumenti i politike (Strategija razvoja sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske 2021-2025. godine, Strategija upravljanja javnim finansijama Republike Srpske za period 2021–2025. godine, strateški planovi JP, Program ekonomskih reformi Republike Srpske za period 2018-2020. godine);
- Profesionalna regulativa (Međunarodni okvir profesionalne prakse interne revizije, Standardi korporativnog upravljanja, Standardi interne kontrole);
- Interna pravna akta JP (statuti JP, pravilnici o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta, poslovnici o radu OR, povelje IR);
- Metodološki akti i uputstva (POUK, Operativna uputstva o radu interne revizije, Priručnici za rad IR, Vodič za implementaciju - Provedbene smjernice, stanovišta Instituta internih revizora);
- Ostala dokumenta bitna za SIFK (godišnji operativni planovi poslovanja JP, izvještaji o poslovanju JP, zapisnici sa sjednica OR, zaključci i preporuke OR, planovi

uspostavljanja FUK, registri rizika JP, polugodišnji i godišnji izvještaji o provođenju planiranih aktivnosti o uspostavljanju i razvoju FUK-a, procjene adekvatnosti i efektivnosti FUK-a, softverska aplikacija za upravljanje rizicima i izvještavanje o FUK-u (PIFC aplikacija), strateški i godišnji planovi OIR, studije rizika OIR, godišnji izvještaji o radu OIR, periodične izvještaje o provođenju godišnjeg plana OIR, izvještaji o provedenim IR, registri preporuka IR u JP, izvještaj o eksternoj ocjeni kvaliteta IR, izjave u vezi sa dostignutim stepenom razvoja SIFK u subjektu, izjave o planiranim mjerama u narednoj godini za uspostavljenje nedostignutog nivoa razvoja, izvještaji o adekvatnosti resursa za obavljanje IR, godišnji konsolidovani izvještaji CJH o SIFK, zaključci CJH uz konsolidovane izvještaje, Registar zaposlenih direktora OIR, internih revizora, članova OR, Registar povelja IR, Evidencija o obukama za FUK i IR, Programi obuka i kontinuirane profesionalne edukacije IR, Izvještaji o provedenim obukama i edukacijama za FUK i IR, Registar certifikovanih i licenciranih internih revizora javnog sektora Republike Srpske) i

- Drugi dostupni materijali (izvještaj Evropske komisije o Bosni i Hercegovini za 2021. godinu).

1.3.3. Metode prikupljanja i analize revizijskih dokaza

Potrebni podaci i informacije u ovoj reviziji prikupljali su se primjenom sljedećih metoda:

- Pregledom pravne regulative (zakonskih i podzakonskih propisa);
- Pregledom dostupnih politika, strateških i operativnih planova, programa, izvještaja i informacija (uključujući i planove i izvještaje IR);
- Pregledom i inspekcijom dokumentacije, evidencija, baza podataka i registara (uključujući i testnu bazu podataka CJH);
- Mapiranjem postupaka i procedura IR i kontrole u JP;
- Intervjuima;
- Održavanjem referentnih i fokus grupa i
- Upitnicima.

Analiza i vrednovanje prikupljenih podataka vršila se primjenom sljedećih metoda:

- Analizom sadržaja dokumentacije;
- Analiza sadržaja intervjuja;
- Analiza sadržaja upitnika;
- Metodom statističke analize;
- Metodom analize i sinteze;
- Analitičko-deduktivnim metodama i
- Komparativnim metodama.

U toku revizije revizorski tim je obavio više od 50 razgovora i konsultacija sa predstavnicima CJH i licima u JP na različitim pozicijama i različitim ulogama i ovlaštenjima u pogledu SIFK (direktori JP, izvršni direktori JP, predsjednici ili članovi OR, direktori OIR, interni revizori, koordinatori za FUK, rukovodioci organizacionih jedinica u JP).

1.3.4. Kriterijumi revizije

Kriterijumi za ocjenu su bili različiti, u zavisnosti od revizijskog pitanja, bazirani na opštim zahtjevima dobrog upravljanja, MSPPIR i identifikovanim dobrim praksama:

- JP su svoje poslovanje uskladile sa ZoSIFK i uspostavili FUK u skladu sa zahtjevima pravnog i profesionalnog okvira;
- Obezbeđeni su dovoljni i odgovarajući resursi za uspostavljanje i funkcionisanje FUK-a i razvoj IR u JP;

- OR provode aktivnosti u skladu sa zahtjevima pravnog i profesionalnog okvira i u funkciji su efikasnog i efektivnog razvoja SIFK u JP;
- Planiranje IR (strateško i godišnje) je dio integralnog procesa planiranja u JP;
- Planiranje IR, uključujući planiranje pojedinačnih revizijskih angažmana, zasniva se na adekvatnoj procjeni rizika (studiji rizika) i omogućava da se resursi IR angažuju na reviziji rizičnih područja, procesa i aktivnosti;
- Angažmani interne revizije pored angažmana uvjeravanja podrazumjevaju i konsultantske angažmane, sa zastupljenim svim vrstama angažmana uvjeravanja (finansijska revizija, revizija usklađenosti, revizija učinka, revizija sistema, IT revizija);
- Angažmani IR doprinose ostvarivanju uloge i misije interne revizije i ostvarivanju poslovnih ciljeva i planiranih zadataka JP;
- U JP je uspostavljen efektivan sistem obezbjeđenja kvaliteta i ocjene uspješnosti funkcije IR;
- JP izvještavaju CJH o razvoju i funkcionisanju SIFK. Izvještaji JP su pouzdana osnova za izvještavanje Vlade RS o razvoju i funkcionisanju SIFK u JP;
- Aktivnosti CJH su u funkciji razvoja i unapređenja SIFK u JP.

Utvrđivanjem i primjenom navedenog obima revizije, izvora i načina prikupljanja potrebnih podataka i informacija i njihovom analizom prikupljeni su dovoljni, relevantni i pouzdani revizijski dokazi, te korišćenjem definisanih kriterijuma formirani nalazi i zaključci revizije.

1.4. Sadržaj i struktura izvještaja

Ovaj izvještaj revizije učinka sadrži sljedeća poglavlja, u kojima su predstavljeni:

- 1 **Uvod** – osnovni motivi i razlozi zbog kojih se GSRJS RS opredijelila da provede reviziju učinka koja se odnosi na SIFK u JP. U ovom poglavlju predstavljen je dizajn revizije kroz revizijska pitanja, kriterijume revizije, obim i ograničenja revizije i izvore i metode prikupljanja i analize revizijskih dokaza.
- 2 **Opis predmeta revizije** – predmet revizije, institucionalne uloge, nadležnosti i odgovornosti i regulativa karakteristična za SIFK u JP.
- 3 **Nalazi** – nalazi koji daju odgovore na postavljeno osnovno i ostala revizijska pitanja. Nalazi revizije podijeljeni su u nekoliko poglavlja, u skladu sa revizijskim pitanjima.
- 4 **Zaključci** – zaključci na osnovu nalaza koji su podržani revizijskim dokazima.
- 5 **Preporuke** – date su preporuke čija bi implementacija od strane Vlade RS, Ministarstva finansija i JP trebala da obezbijedi efikasniji i efektivniji SIFK.

Na kraju ovog izvještaja revizije učinka su dati prilozi koji detaljnije prikazuju i objašnjavaju pojedine nalaze u Izvještaju.

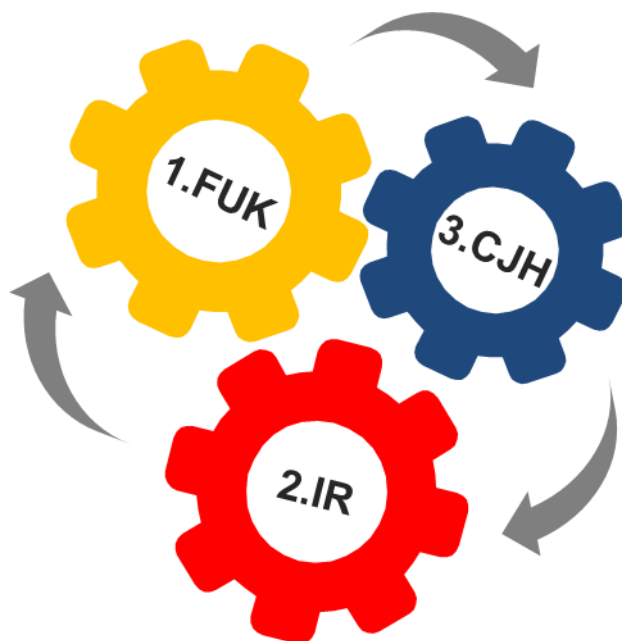
2. OPIS PREDMETA REVIZIJE

2.1. Karakteristike predmeta revizije

SIFK predstavlja integralni proces koji provodi rukovodstvo i zaposleni u subjektima u svrhu bavljenja poslovnim procesima, rizicima i korišćenja prilika, kao i pružanja razumnog uvjerenja u pogledu postignutih rezultata u ostvarivanju javnog interesa i misije subjekta kroz:

- Uredno, etično, ekonomično, efikasno i efektivno poslovanje;
- Osiguravanje relevantnosti, pouzdanosti i integriteta informacija;
- Ispunjavanje obaveza u pogledu interne i eksterne odgovornosti;
- Usklađenost sa relevantnim zakonima i propisima;
- Zaštitu resursa od gubitka, zloupotrebe i oštećenja;
- Ispunjavanje ostalih kriterijuma dobre javne uprave, uključujući dobru pripremu i provođenje politika, dobro upravljanje budžetom i finansijsku pouzdanost i održivost.⁶

Slika 1. Sistem internih finansijskih kontrola



Izvor: GSRJS RS

SIFK u JS RS čine:

- Finansijsko upravljanje i kontrola (FUK);
- Interna revizija (IR) i
- Centralna jedinica za harmonizaciju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije (CJH), uspostavljena pri Ministarstvu finansija.

FUK je sistem internih kontrola koji utvrđuje i za koji je odgovoran rukovodilac subjekta, a kojim se, upravljajući rizicima, obezbjeđuje razumna uvjerenost da će se u ostvarivanju ciljeva subjekta, budžetska i druga sredstva koristiti zakonito, ekonomično, efikasno i

⁶ Principi javne interne kontrole, Dokument o stavovima br. 1 (2015), Generalna direkcija za budžet, Evropska komisija.

efektivno. Obuhvata sve finansijske i nefinansijske aspekte poslovanja svih organizacionih dijelova JP i sve njegove resurse. FUK se uvodi radi unapređivanja finansijskog upravljanja i odlučivanja u realizaciji postavljenih ciljeva subjekta, a naročito:

- Obavljanja poslovanja u skladu sa zakonima, podzakonskim i internim aktima;
- Obezbeđenja pouzdanog, potpunog i blagovremenog finansijskog i poslovnog izvještavanja;
- Pravilnog, ekonomičnog, efikasnog i efektivnog korišćenja sredstava i
- Zaštite imovine, obaveza i drugih resursa od gubitaka koji mogu nastati neodgovarajućim upravljanjem, neopravdanim trošenjem i korišćenjem, kao i od nepravilnosti i prevara.⁷

FUK se provodi se u skladu Međunarodnim standardima interne kontrole putem COSO integrisanog okvira koji se odnosi na:

- Kontrolno okruženje;
- Upravljanje rizicima;
- Kontrolne aktivnosti;
- Informacije i komunikaciju i
- Praćenja i procjene sistema.

Cilj uvođenja i razvoja FUK-a jeste uvođenje viših standarda kontrole i razvijanja jačeg sistema odgovornosti u upravljanju javnim sredstvima.

IR je nezavisno, objektivno davanje mišljenja i savjetodavna aktivnost koja ima za cilj da unaprijedi poslovanje subjekta i pomaže subjektu da ostvari svoje ciljeve obezbjeđujući sistematičan i disciplinovan pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja. IR se vrši radi davanja objektivnog stručnog mišljenja i savjeta o adekvatnosti FUK-a u cilju unapređivanja poslovanja subjekta.

Misija IR, utvrđena od strane IIA, je da unapređuje i štiti vrijednosti organizacije, time što obezbjeđuje na riziku zasnovano uvjeravanje, pregled i savjete.

2.2. Institucionalne uloge, nadležnosti i odgovornosti

Osnovna opredjeljenja Vlade RS o SIFK iskazana su u Strategiji, kao i u Programima ekonomskih reformi za posmatrani period.

Nadležnosti i odgovornosti za uspostavljanje, razvoj i funkcionisanje SIFK u JP podjeljena je između Vlade RS i JP. Primarnu odgovornost za uspostavljanje i razvoj SIFK u JS RS, a samim tim i u JP, ima Vlada RS, odnosno Ministarstvo finansija. U okviru Ministarstva finansija organizovana je posebna organizaciona jedinica nadležna za poslove FUK i IR pod nazivom Centralna jedinica za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije. Nadležnosti CJH propisane su ZoSIFK. Posebno izražene nadležnosti CJH ima u pogledu uspostavljanja pravne i profesionalne regulative, uspostavljanja metodologije IR, uspostavljanja sistema profesionalnog razvoja internih revizora, koordinacije, nadzora nad primjenom pravne i profesionalne regulative i izvještavanja Vlade RS o razvoju SIFK u JS RS.

Pravilno uspostavljanje i funkcionisanje SIFK zasniva se na principu upravljačke odgovornosti. Prema principima upravljačke odgovornosti, rukovodioci subjekta su direktno odgovorni za cjelokupno upravljanje i razvoj subjekata JS. Zbog toga, osnivanje, implementacija i razvoj SIFK u subjektima JS, koje takođe uključuje utvrđivanje seta pravila koja imaju za cilj postizanje efikasnog, efektivnog i ekonomičnog korišćenja raspoloživih

⁷ Zakon o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske, Sl. gl. RS 91/16.

sredstava, predstavlja odgovornost rukovodioca subjekta. Iz navedenog proizilazi i odgovornost rukovodioca i uprave za organizovanje i funkcionisanje SIFK u pogledu: uspostavljanja FUK-a u svakoj organizacionoj jedinici subjekta, praćenja i procjenjivanja adekvatnosti funkcionisanja i pravovremenog ažuriranja radi postizanja ciljeva subjekta, ostvarivanja ciljeva JP upravljanjem sredstvima JP na zakonit, ekonomičan, efikasan i efektivan način. Uprava je dužna i odgovorna da obezbijedi adekvatan prostor s ciljem da se omogući operativnost OIR i da mu se omogući da neometano obavlja svoj posao.

Za funkcionisanje SIFK u JP, pored Uprave, nadležnosti i odgovornosti imaju i OR i OIR. Prema odredbama ZoJP, direktor OIR dužan je i odgovoran da uspostavi OIR odgovarajućeg obima potrebnog da se adekvatno obavljaju dužnosti, te ima isključivu odgovornost za izbor i rukovođenje licima zaposlenim u navedenom odjeljenju. Za imenovanje direktora OIR u JP zadužen je OR, koji je dužan i da osigura da OIR obavlja svoje obaveze u skladu sa MSPPIR.

2.3. Pravna regulativa karakteristična za područje i predmet revizije

U posmatranom periodu osnovni zakon koji je regulisao materiju organizovanja i funkcionisanja SIFK je ZoSIFK, koji je u primjeni od oktobra 2016. godine i koji reguliše kompletan SIFK u JS RS. Za funkcionisanje IR u JP značajni su i drugi zakoni. Osnivanje OIR u JP regulisano je ZoJP, dok su pojedine nadležnosti OR i internih revizora u JP propisane Zakonom o privrednim društvima Republike Srpske. Podzakonska akta za provođenje ZoSIFK na prijedlog CJH donosi ministar finansija.

Organizaciono pozicioniranje, unutrašnja organizacija i funkcionisanje OIR i internih revizora u JP regulisane su internom regulativom institucija JS, od kojih su najvažniji akti:

- Povelja interne revizije;
- Pravilnik o internoj reviziji;
- Pravilnik o internim kontrolama i internim kontrolnim postupcima;
- Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta.

Poveljom interne revizije regulišu se opšta pitanja organizovanja i funkcionisanja IR kao što su misija i uloga IR, svrha i ciljevi IR, nadležnosti, nezavisnost i druga pitanja od interesa za funkcionisanje IR. Pravilnikom o internoj reviziji regulišu se pitanja koja se odnose na aktivnosti, postupke i procedure IR kako bi se rad IR učinio efikasnim i efektivnim. Pravilnikom o internim kontrolama i internim kontrolnim postupcima reguliše se uloga IR u pogledu monitoringa nad primjenom Pravilnika o internim kontrolama i kontrolnim postupcima i funkcionisanjem sistema internih kontrola. Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta utvrđena je organizaciona pozicija OIR, relacije sa upravom i drugim organizacionim jedinicama, unutrašnja organizacija, opšti i posebni uslovi za radna mjesta internih revizora, opisi poslova internih revizora.

S obzirom da je revizija visoko regulisana aktivnost, u praksi IR primjenjuje se Međunarodni okvir profesionalne prakse interne revizije koji sa prezentovanim pravnim okvirom čini regulatorni okvir IR.

3. NALAZI

3.1. Dostignuti nivo uspostavljanja sistema internih finansijskih kontrola u javnim preduzećima

Da bi SIFK u JP efikasno funkcionisao, neophodno je prethodno osigurati niz pretpostavki. Direktori JP odgovorni su za obezbjeđivanje organizacionih, upravljačkih, pravnih i administrativnih pretpostavki u skladu sa zahtjevima pravne i profesionalne regulative. U ovom poglavlju prikazani su nalazi revizije koji se odnose na nivo uspostavljanja i razvoja FUK-a, organizaciju OIR, organizovanja IR i uloge OR u JP.

3.1.1. Usklađenost sistema internih finansijskih kontrola u javnim preduzećima sa zahtjevima pravnog i profesionalnog okvira

ZoSIFK-om su definisani ciljevi, elementi i svrha FUK-a, kao i obaveze JP i rokovi da isti uspostave. Takođe, propisana je obaveza direktora JP da uspostave FUK u roku od jedne godine od stupanja ZoSIFK na snagu. Kako je ZoSIFK stupio na snagu u oktobru 2016. godine, JP su do kraja 2017. godine trebala da usklade svoje poslovanje sa ovim zakonom. Uputstvom o načinu i postupku uspostavljanja i sprovođenja SIFK-a, koje je donio ministar finansija 2017. godine, definisano je da aktivnosti za uspostavljanje i provođenje FUK-a čine:

- Samoprocjena pet elemenata finansijskog upravljanja i kontrole utvrđenih članom 6. ZoSIFK;
- Određivanje vizije, misije (razloga postojanja subjekta i djelatnosti subjekta) i ciljeva subjekta;
- Popis poslovnih procesa koji se provode u subjektu;
- Opis poslovnih procesa koji se provode u subjektu;
- Sastavljanje knjige poslovnih procesa koji se provode u subjektu;
- Identifikovanje i procjena rizika, te izrada strategije upravljanja rizicima;
- Analiza postojećih i određivanje potrebnih dodatnih ili nepotrebnih kontrola;
- Donošenje i praćenje provođenja plana za otklanjanje nedostataka internih kontrola.

Nalazi revizije pokazuju da su dva JP provela aktivnosti za uspostavljanje i provođenje FUK-a, od kojih jedno nije uradilo analizu postojećih kontrola i nije otpočelo sa otklanjanjem nedostataka internih kontrola. Ostala JP su provela neke od aktivnosti definisanih Uputstvom⁸, dok neka JP nisu završila ni jednu od predviđenih aktivnosti. Analizom dokumenata koji su rezultat provođenja aktivnosti na uspostavljanju FUK-a revizija se uvjerila da ove dokumente karakterišu određene manjkavosti u pogledu njihovog sadržaja i upotrebne vrijednosti. Ove manjkavosti ogledaju se u:

- Izraženoj varijabilnosti u broju poslovnih procesa u uporedivim JP (broj poslovnih procesa u JP je često ili precijenjen – više od 200 procesa ili potcijenjen – manje od 20 procesa). Predstavnici JP su tokom intervjuja često isticali nedostatak znanja o identifikovanju i mapiranju poslovnih procesa kao otežavajući faktor za izradu popisa, opisa i mape poslovnih procesa;
- Nedostacima registara rizika i strategija upravljanja rizicima (upitan kvalitet procesa određivanja rizika, strategije bez konkretnih mjera i aktivnosti, definisane dinamike realizacije i načina monitoringa, nosilaca zaduženja i očekivanih rezultata);

⁸ Prilog 3

- Nedostaci u praćenju implementacije i razvoja FUK-a (nije razvijen sistem kontinuiranog praćenja, samoprocjena obavljena kroz proces izvještavanja prema CJH - što je nedovoljno, angažman IR kao model praćenja razvoja FUK-a nije dokumentovan).

Analizom dokumentacije i intervjuima sa odgovornim licima u JP identifikovani su brojni uzroci koji su doprinijeli kašnjenju u uspostavljanju FUK-a. Jedan od osnovnih uzroka zbog kojih FUK nije uspostavljen u JP jeste izostanak planskog pristupa. Uputstvom o načinu i postupku uspostavljanja i sprovođenja FUK-a i ZoSIFK predviđeno je da su JP obavezna da izrade prijedlog plana, te da FUK implementiraju na osnovu plana uspostavljanja i metodologije za provođenje plana. Dva od posmatranih JP su izradila plan za uspostavljanje FUK-a, a ujedno su to dva JP koja su izradila sve neophodne dokumente FUK-a. Ostalih sedam JP nisu imala usvojen plan za uspostavljanje FUK-a, što se odrazilo na nivo dostignutog razvoja. Većina njih se nalazi na samom početku uspostavljanja, bez provedenih definisanih aktivnosti, osnovnih dokumenata i pretpostavki za provođenje FUK-a.

JP nisu na vrijeme otpočela aktivnosti na uspostavljanju FUK-a. Direktor JP određuje odgovorno lice koje je zaduženo za uspostavljanje, provođenje i razvoj FUK, ali odgovornost za uspostavljanje adekvatnog FUK-a ostaje isključivo na direktoru. Sedam od devet JP je imenovalo koordinatora za uspostavljanje FUK-a 2018. godine, odnosno nakon isteka roka za usklađivanje poslovanja sa ZoSIFK. Ostala dva JP su to učinila 2020. i 2022. godine. U više od polovine JP nije postojao kontinuitet u procesu uspostavljanja FUK-a. Zadužena lica su se mijenjala tokom posmatranog perioda, pa je dužnost koordinatora za FUK obavljalo od dva do četiri lica u jednom JP. Više od polovine JP je kao podršku koordinatoru imenovalo i radnu grupu za uspostavljanje FUK-a, a jedno JP je nakon uspostavljanja FUK-a formiralo Odjeljenje za FUK. Međutim, odluke uprave o imenovanju koordinatora FUK-a i radnih grupa nisu sadržale specifikaciju obaveza i dinamiku završetka poslova. Samo po sebi, imenovanje radnih grupa kao podrške koordinatorima se ne može povezati sa uspjehom u uspostavljanju FUK-a. Sve neophodne pretpostavke za provođenje FUK-a provedene su samo u onim JP koja su imale definisan plan uspostavljanja.

Četiri od devet JP se odlučilo da, kao podršku procesu, angažuje konsultante za uspostavljanje FUK-a. Uprkos angažmanu konsultanata, dva od tri JP se još uvijek nalaze u početnoj fazi i nisu završila sa uspostavljanjem FUK-a. Treće JP jeste uspostavilo FUK, ali prema njihovim izjavama i na osnovu uvida u dokumentaciju, realizovane aktivnosti nisu rezultat konsultantskog već angažmana zaposlenih u JP. Četvrto JP je angažovalo konsultante provođenjem javnog poziva. Revizija se nije uvjerila da je angažman konsultanata u značajnoj mjeri doprinio uspostavljanju FUK-a, naročito jer se nakon uspostavljanja pristupilo i značajnim izmjenama FUK-a u navedenom JP.

Pravilnici o internim kontrolama u JP po pravilu su donešeni prije donošenja ZoSIFK. Jedno JP je donijelo novi pravilnik o internim kontrolama nakon stupanja na snagu ZoSIFK. Ostala JP nisu uskladila svoje interne pravilnike sa ZoSIFK, odnosno njihovi pravilnici datiraju iz ranijeg perioda, čak i do 2007. godine.⁹

Za razliku od procesa uvođenja FUK, koji je otpočeo nakon usvajanja ZoSIFK, formiranje OIR u JP je otpočelo ranije u skladu sa ZoJP. Samim ZoSIFK je propisano da se OIR i OR u JP osnivaju u skladu sa propisima o JP, čime je nastavljena ranija praksa i nije se pristupilo usklađivanju odredbi koje se tiču IR u JP. Dio JP je odredbu o osnivanju OIR i OR tumačio kao da se ZoSIFK ni u kojem dijelu ne tiče funkcionisanja IR u JP, te su izostale neke od bitnih aktivnosti koje su trebale da doprinesu unapređenju i unificiranju

⁹ Prilog 5

funkcionisanja IR u cijelom JS, pa tako i u JP. Neusklađenost ZoSIFK i ZoJP najizraženija je kada su u pitanju postojanje praga za osnivanje OIR (prema odredbama ZoJP sva JP su u obavezi bez obzira na veličinu i kapacitete), zatim pitanje minimalnog broja angažovanih internih revizora u OIR, način angažmana direktora OIR, odgovornosti direktora OIR (odgovoran za izbor internih revizora, a što u situaciji kada je direktor eksterno angažovan ne može biti ispunjeno). Neusklađenost je izražena i kada je riječ o funkcionisanju OR u JP, a neke od najvažnijih razlika u odredbama su: ZoJP nisu definisani kriteriji za uspostavljanje i izbor članova OR, OR nije definisan kao organ JP, a izražene su i razlike u nadležnostima OR. Važno je napomenuti da ZoJP nije propisao ni obavezu izrade akcionih planova za provođenje preporuka IR, kao i činjenicu da su pojedine nadležnosti OR propisane i Zakonom o privrednim društvima Republike Srpske a koji JP primjenjuju u svom radu. Sve ovo odražavalo se na različite prakse formiranja i funkcionisanja IR u JP.

Neusklađenost između zakonskih rješenja u ovoj oblasti uzrok je neusklađenosti internih propisa kojima je regulisan rad IR u JP. Na kraju posmatranog perioda, dvije trećine JP je imalo usvojene povelje IR kao osnovni dokument kojim je definisano funkcionisanje IR. Od tih šest JP koja su usvojila povelju, tri su to učinila u 2021. ili 2022. godini. Osim jednog JP koje nije imalo usvojene ni pravilnik ni povelju IR, istovremeno su na snazi u JP bili i pravilnici o IR, jer pravilnici usvajanjem povelja nisu stavljeni van snage niti mijenjani. Navedeni pravilnici datiraju iz perioda od 2006. godine i kasnije, uglavnom su usvajani prije stupanja na snagu ZoSIFK i novih MSPPIR iz 2017. godine. Na ovaj način je u praksi postojao „dualizam“ propisa, što je stvaralo nejasnoće prilikom rada OIR u JP.¹⁰

Većinu posmatranog perioda od 2018-2021. godine SIFK nije bio pokriven strateškim dokumentom, koji bi definisao željeni nivo razvoja i akcioni plan za njegovo dostizanje, sa definisanim rokovima, aktivnostima i nosiocima aktivnosti. Tokom 2021. godine Vlada RS je usvojila Strategiju koja predstavlja nastavak opredjeljenja Vlade RS za dalje jačanje preduslova za zakonski usklađeno, efikasno, transparentno i odgovorno upravljanje javnim finansijama, u skladu sa Principima javne interne kontrole Evropske komisije. Istim dokumentom, Vlada RS je kao važne ciljeve istakla i implementaciju FUK-a i jačanje uloge IR u javnom sektoru.

Strategija definiše dva osnovna strateška cilja:

1. FUK usmjeriti na najznačajnije rizike u upravljanju javnim finansijama:

- Jačanje SIFK u poslovnim procesima vezanim za upravljanje prihodima, rashodima, imovinom i obavezama;
- Jačanje SIFK vezanih za efikasnost poslovnih procesa subjekta;
- Popis poslovnih procesa i izrada knjige poslovnih procesa, registra rizika i strategije za upravljanje rizicima;

2. Resurse IR koristiti efikasno i ostvariti dodanu vrijednost:

- Osiguravanje usklađenosti rada IR sa zakonima i MSPPIR;
- Popunjavanje upražnjenih radnih mjesta u JIR i OIR u skladu sa zakonom;
- Usmjeravanje IR na pružanje dodane vrijednosti u visokorizičnim oblastima.

Revizija je analizirala samo one strateške planske aktivnosti koje su trebale da se finalizuju zaključno sa prvim polugodištem 2022. godine.¹¹

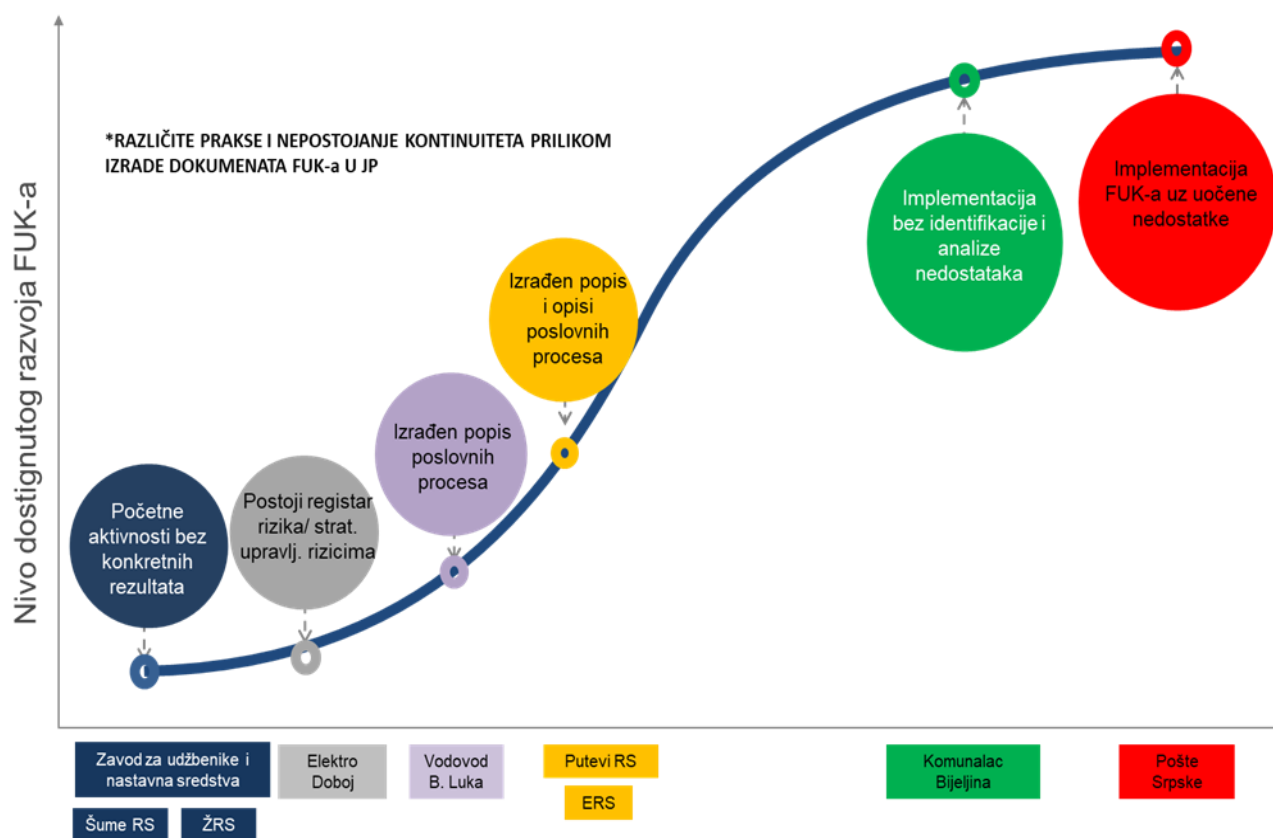
¹⁰ Prilog 6

¹¹ Prilog 4

Analizirajući dokumentovane aktivnosti od strane JP revizija se uvjerila da je stepen realizacije predviđenih aktivnosti nizak (Grafikon 1), a po pojedinačnim aktivnostima rezultati su sljedeći:

- Procjena rizika (CJH i JP) i ažuriranje internih procedura subjekata (JP) - kod šest od devet JP nije izrađen registar rizika, ažuriranje internih procedura provelo jedno JP;
- Standardizacija procedura i optimizacija poslovnih procesa (JP) / razvijati aplikativne kontrole u softversku (PARCO BiH, Vlada RS i JP) - jedno JP završilo standardizaciju procedura i optimizaciju poslovnih procesa, a jedno započelo aktivnosti. Jedno JP koristi „PIFC“ aplikaciju. Drugih softverskih i aplikativnih rješenja nema;
- Aktivnosti na izradi popisa i knjige poslovnih procesa, registra rizika i strategija za upravljanje rizicima (JP) - jedno JP ažurira dokumenta vezana za SIFK, jedno JP ima dokumenta koja nisu ažurirana, ostali tek planiraju izradu;
- Aktivnosti na razvoju metodologije i alata za interno vrednovanje kvaliteta, uključujući izradu POUK-a (CJH i JP) - JP nisu razvila alate za interno vrednovanje kvaliteta, što je razlog nepostojanja monitoringa rada OIR, nepoznavanja kvaliteta njihovog rada a potom nepostojanja mogućnosti da se upravlja kvalitetom i razvojem OIR. POUK je izradilo i usvojilo jedno JP i to 2/2022. godine u vrijeme provođenja ove revizije učinka (materijal neće biti u primjeni do oktobra 2022. godine);
- Popuna upražnjenih sistematizovanih radnih mjesta IR (Vlada RS i JP) - upitan je kvalitet samih sisematizacija te njihova adekvatnost u odnosu na veličinu JP i broj poslovnih procesa. Popunjenost sistematizovanih izvršilaca u JP je manja od 70%;
- Usmjeravanje IR na područja visokog rizika (JP) - studiju rizika redovno radi oko tri četvrtine JP. Materijali studija rizika su, iz godine u godinu, bez značajnih promjena. Planovi revizije (gotovo 70% planiranih IR) su unaprijed određeni internim aktima JP, dok se ostatak planiranih angažmana odosi na manje zahtjevna područja revizije koja ne predstavljaju značajan rizik.

Grafikon 1 – Nivo dostignutog razvoja FUK-a



Izvor: Podaci prikupljeni od JP

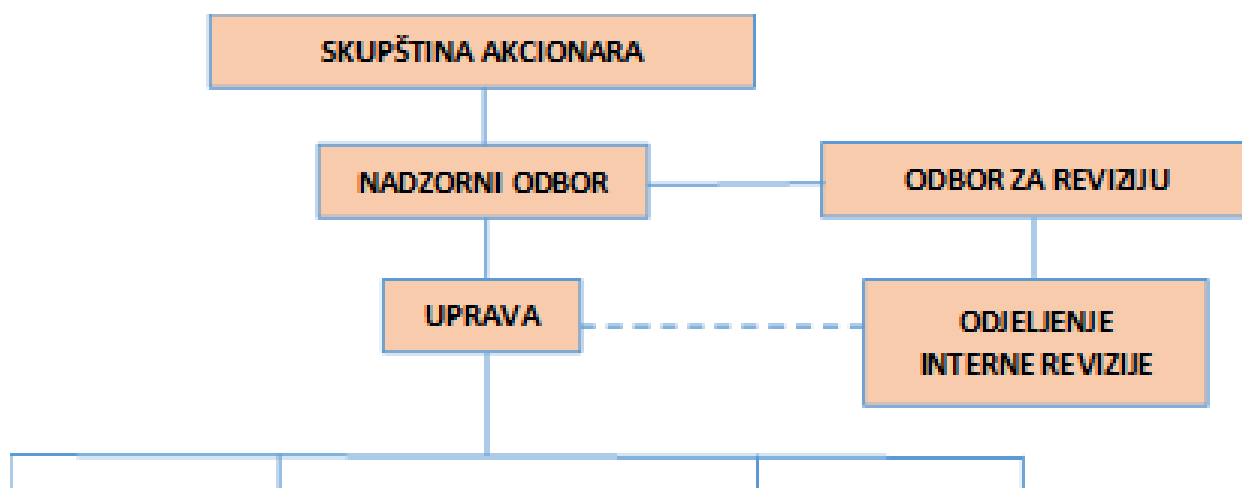
Kašnjenje u realizaciji strateških aktivnosti uzrokovalo je i kašnjenja u obezbjeđivanju osnovnih pretpostavki za implementaciju SIFK u JP.

3.1.2. Organizacija interne revizije u javnim preduzećima

Da bi OIR ispunjavali sviju misiju i ulogu postojanja potrebno je obezbijediti organizacione pretpostavke za njihov efikasan i efektivan rad.

Organizaciono pozicioniranje predviđeno zahtjevima zakonskog i profesionalnog okvira podrazumijeva funkcionalnu i administrativnu liniju odgovornosti, na način kako je to prikazano na Slici 2.

Slika 2 - Šema organizacione pozicioniranosti IR u JP



Izvor: GSRJS RS u skladu sa zahtjevima zakonskog i profesionalnog okvira

Ovakvo organizaciono pozicioniranje trebalo bi da obezbjeđuje da su OIR organizaciono i funkcionalno nezavisni od drugih organizacionih jedinica JP. Organizaciona nezavisnost ostvaruje se pozicioniranjem OIR odvojeno od drugih organizacionih jedinica JP i obezbjeđenjem dovoljnih resursa za njeno funkcionisanje. Funkcionalna nezavisnost ostvaruje se nezavisnim planiranjem, provođenjem i izvještavanjem o obavljenim IR.

Organizaciju OIR u JP su karakterisale izražene razlike u načinu uspostavljanja, unutrašnjoj organizaciji, organizacionom pozicioniranju, planiranom i angažovanom broju internih revizora. Revizija se uvjerila u postojanje najmanje pet različitih modela organizacionog pozicioniranja OIR u JP:

Model 1 – OIR, kao posebna organizaciona jedinica, odgovara istovremeno i OR i Upravi JP, odnosno direktoru JP;

Model 2 - OIR, kao posebna organizaciona jedinica, direktno odgovara OR a preko OR i nadzornom odboru i skupštini akcionara;

Model 3 - OIR, kao posebna organizaciona jedinica, direktno i isključivo odgovara Upravi, odnosno direktoru JP;

Model 4 – OIR organizaciono pozicionirano u okviru kabineta i odgovara direktoru JP;

Model 5 - IR nije organizovana u OIR, poslove IR obavljaju zaposleni raspoređeni u drugim organizacionim jedinicama i odgovaraju rukovodiocima tih organizacionih jedinica.

Postojanje navedenih načina organizacionog pozicioniranja OIR u JP pokazuje da pozicioniranje OIR u organizaciji u više od polovine JP ne obezbjeđuje organizacionu nezavisnost, odnosno pozicioniranje nije usklađeno sa zahtjevima zakonske regulative i MSPPIR.

Analizirajući organizacione šeme, pravilnike o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji i opise poslova u JP revizija se uvjerila da su OIR organizovana u osam od devet JP, gdje je sistematizovano 26 a popunjeno 18 izvršilaca internih revizora (69%). U više od polovine JP broj angažovanih internih revizora je manji od dva (angažovan je jedan ili nijedan interni revizor), odnosno OIR nisu sistematizovana i popunjena u skladu sa ZoSIFK zbog čega postojeća organizacija ne obezbjeđuje timski pristup revizijskim angažmanima. Generalno posmatrano, Pravilnici o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji u pogledu opisa poslova internih revizora su nedostatni, neprecizni i pored čestih ažuriranja nije bilo promjena u organizovanju IR. Opisi poslova internih revizora ili nisu regulisani ili nisu u skladu sa

MSPPIR i praksama interne revizije, a takođe posebni uslovi definisani u procesu odabira kandidata za interne revizore nisu u skladu sa uslovima koje je propisala CJH. Revizija je identifikovala i slučajeve da su u OIR u JP angažovani interni revizori bez iskustva u reviziji i odgovarajućih profesionalnih sertifikata. Takođe, primjetna je i praksa angažovanja lica raspoređenih na druge poslove da obavljaju poslove internih revizora, kao i angažovanje internih revizora na drugim poslovima unutar JP.

Uloga, nadležnosti i odgovornosti OIR i direktora OIR u JP nije bila propisana internim dokumentima JP. Što se tiče direktora OIR, revizija se uvjerila da su u svim JP imenovani direktori OIR kao eksterno angažovana lica, u skladu sa odredbama ZoJP. Svi direktori OIR u JP zadovoljavaju sve propisane uslove o angažmanu. Međutim, odgovornosti i nadležnosti direktora OIR nisu uređene internim aktima, odnosno nisu definisani opisi poslova direktora koji bi odgovarali zahtjevima pravne i profesionalne regulative. Direktori OIR imenuju se uglavnom odlukom OR, koji nije organ JP. U tri JP nakon imenovanja zaključen je ugovor sa direktorom OIR, kojim su djelimično definisane obaveze direktora u skladu sa zakonima i profesionalnim standardima. Pozicija direktora OIR nosi ključne nadležnosti za funkcionisanje IR, pa su intervjuisana lica u JP (aktuelni direktori OIR-a, predsjednici OR, članovi uprave JP i zaposleni u OIR) isticali da ne postoji dilema da bi inetrni angažman direktora OIR dao veći doprinos funkciji IR, a time i realizaciji misije IR i doprinosu ostvarenja poslovnih ciljeva preduzeća.

Zaposleni u JP eksterni angažman direktora OIR istakli su kao posebno otežavajući faktor funkcionisanja odjeljenja zbog fizičkog odsustva direktora OIR, manjka vremena direktora OIR-a za dodatne angažmane uz redovan rad i nepostojanja odgovornosti za neizvršen posao. Posebno su poteškoće vezane za eksterni angažman direktora OIR istaknute u slučaju isteka mandata bez produženja do izbora novog. Primjer za ovo je OIR u JP koji je zaustavio sve aktivnosti na period duži od jedne godine, jer do izbora novog direktora nije bilo osobe zadužene za upravljanje i komunikaciju sa OR, pa dokumenta neophodna za rad OIR nisu bila ni razmatrana ni usvojena. Nalazi revizije pokazuju da je česta praksa izbora direktora OIR u dva ili više uzastopnih mandata, iako u OIR nisu uspostavljene osnovne pretpostavke za efikasan i efektivan rad IR, niti je OIR funkcionisao u skladu sa MSPPIR.

3.1.3. Odbori za reviziju u javnim preduzećima

U svim JP, kako je i predviđeno ZoJP, formirani su OR. Međutim, uloga, nadležnosti i odgovornosti OR nije bila adekvatno prepoznata i definisana u internim aktima JP. Kao direktna posljedica navedenog, nalazi revizije pokazuju da OR u JP nisu u potpunosti izvršavali obaveze iz njihove nadležnosti a koje su propisane zakonima i profesionalnim standardima¹². OR su donijeli poslovnike o radu, nakon čega oni nisu ažurirani. Pojedini OR poslovnike o radu su donijeli prije 15 godina. Poslovnici o radu OR su zastarjeli i karakterišu ih manjkavosti koje imaju uticaja na efikasan i efektivan rad OR.

Prilikom izbora članova OR u JP nije u potpunosti vođeno računa da se angažuju stručna lica koje će biti u mogućnosti da daju adekvatan doprinos razvoju i unapređenju SIFK u JP. Postojeća praksa u pojedinim JP pokazuje da su u OR angažovana lica koja nemaju potrebne profesionalne certifikate i iskustvo u internoj ili eksternoj reviziji i iskustvo u upravljanju JP. Takođe, identifikovana je praksa angažovanja lica zaposlenih u JP ili u organima uprave u vrijeme mandata u OR, kao i angažovanje lica koja su, uz redovno zaposlenje u punom radnom vremenu, istovremeno angažovana u nekoliko OR. Neki od članova OR su, istovremeno uz višestruke angažmane u odborima, angažovani i kao IR ili direktor OIR u drugim JP ili institucijama. Prisutna je praksa da se članovi OR angažuju u

¹² Prilog 7

više uzastopnih mandata, iako u prethodnim mandatima nisu postignuti očekivani rezultati a funkciju IR u JP gdje su angažovani karakterišu izraženi formalni i suštinski nedostaci.

Usljed neusaglašenosti ZoSIFK i ZoJP u pogledu obaveza OR u JP, CJH i ministar finansija nisu davali saglasnosti na imenovanja članova OR. Samim tim, nisu postojale evidencije lica angažovanih u OR u JP, niti je postojao način kontrole ispunjenosti uslova angažovanih lica za rad u OR. Ovakva praksa može imati uticaja na višestruke angažmane članova odbora za reviziju i etičke zahtjeve za angažman navedenih lica u OR u JP.

Rad OR odvijao se na „ad hoc“ osnovama bez usvajanih godišnjih planova rada. U dvije trećine JP sjednice OR nisu održavane najmanje jednom mjesečno, već svaka dva, tri ili više mjeseci. Zapisnici sa sjednica OR i informacije o njihovom radu pokazuju da su se OR bavili pitanjima IR, ali se uopšte nisu angažovali oko pitanja koja se odnose na FUK. Nalazi revizije pokazuju da OR nisu u potpunosti ostvarili svoju ulogu definisanu propisima i profesionalnim standardima. OR su uglavnom uspjeli da ostvare svoju ulogu u formalnim aktivnostima, kao što su imenovanje direktora OIR, izvještavanje nadzornog odbora o preporukama po izvještajima IR, podnošenje godišnjih izvještaja skupštini ili sugestijama prilikom izrada plana rada i studije rizika OIR.

Nalazi revizije pokazuju da OR nisu u dovoljnoj mjeri uspjeli osigurati da OIR u JP obavljaju svoje poslove u skladu sa MSPPIR, kao ni da se aktivnosti IR izvršavaju u skladu sa planovima revizije, a što su im osnovne uloge u skladu sa ZoSIFK i ZoJP. Takođe, OR nisu uspjeli obezbijediti potpunu usklađenost svog rada sa profesionalnim standardima, kao i da direktor OIR obavlja svoje zadatke u skladu sa MSPPIR.¹³

3.2. Doprinos funkcije interne revizije ostvarenju ciljeva u javnim preduzećima

Misija IR jeste da unapređuje i štiti organizacione vrijednosti, time što obezbeđuje na riziku zasnovano i objektivno uvjeravanje, savjet i pogled. Procjena rizika, planiranje revizije i angažovanje resursa u najrizičnija područja predstavlja jednu od najznačajnijih aktivnosti IR. U ovom poglavlju prikazani su nalazi revizije u pogledu procjene rizika, planiranja u IR, angažovanja resursa IR, dodane vrijednosti angažovanjem resursa IR, unapređenja SIFK kao rezultat rada IR, te praćenja preporuka i evaluacije doprinosa funkcije IR ostvarivanju ciljeva JP.

3.2.1. Usklađenost procjene rizika sa strateškim i planskim dokumentima javnog preduzeća kao osnov aktivnosti interne revizije

Jedan od najvažnijih zadataka IR je osigurati nezavisno uvjerenje da su procesi upravljanja i nadzora nad rizicima organizacije efikasni. IR u JP funkcionise sa ograničenim resursima i kapacitetima, pa je od izuzetnog značaja da ona svoje aktivnosti usmjerava u područja sa najvećim rizikom kako bi obezbijedila maksimalnu dodanu vrijednost. Planiranje i provođenje angažmana IR koje je zasnovano na izvršenoj procjeni rizika u studiji rizika predstavlja jedan od uslova za efikasan i efektivan rad IR. U posmatranom periodu studiju rizika je pripremalo sedam od devet OIR u JP, od čega njih šest prvo izrađuje i usvaja studiju rizika, potom plan rada IR a nakon dva ili više mjeseci usvaja se plan poslovanja preduzeća. Ovakav način izrade studije rizika suprotan je procesu koji treba da ide u smjeru plan poslovanja JP – studija rizika – plan rada IR (Grafikon 2).

¹³ Prilog 8

Grafikon 2 - Proces IR u funkciji ostvarivanja poslovnih ciljeva JP



Izvor: GSRJS RS u skladu sa MSPPIR

Aktivnosti na planiranju u JP i OIR su bile neusklađene i nekoordinisane. Studija rizika se ne izrađuje pravovremeno i vremenski nije usklađena sa izradom drugih planskih akata u JP jer se u gotovo svim JP studija rizika izrađivala u prvom ili drugom kvartalu godine na koju se odnosi. Kašnjenje u izradi studije rizika utiče i na kašnjenje izrade strateških i godišnjih planova IR i provođenje planova IR.

Studija rizika uglavnom se izrađivala u okviru OIR, bez koordinacije sa organizacionim djelovima JP. Iako su OIR obavještavali sve organizacione jedinice da je potrebno da dostave identifikaciju i procjenu rizika za poslovne procese kojim upravljaju, uglavnom nisu dobijali povratne informacije ili druge „inpute“ koji bi im bili korisni za bolju identifikaciju i procjenu rizika i na riziku zasnovano planiranje IR. Studije rizika OIR iste ili slične studijama rizika iz prethodnih godina. Rizična područja uglavnom su ista iz godine u godinu, a postoji OIR u kome se rizična područja ne mijenjaju poslednjih 15 godina, jer su definisana Pravilnikom o radu IR u navedenom JP.

Revizija se uvjerila da studije rizika i na njima zasnovano planiranje IR nisu povezani sa planovima poslovanja JP. Procjena rizika i izrada kvalitetne studije rizika povezana je sa nivoom implementacije FUK-a, kvalitetom izrađenih dokumenata FUK-a, načinima i

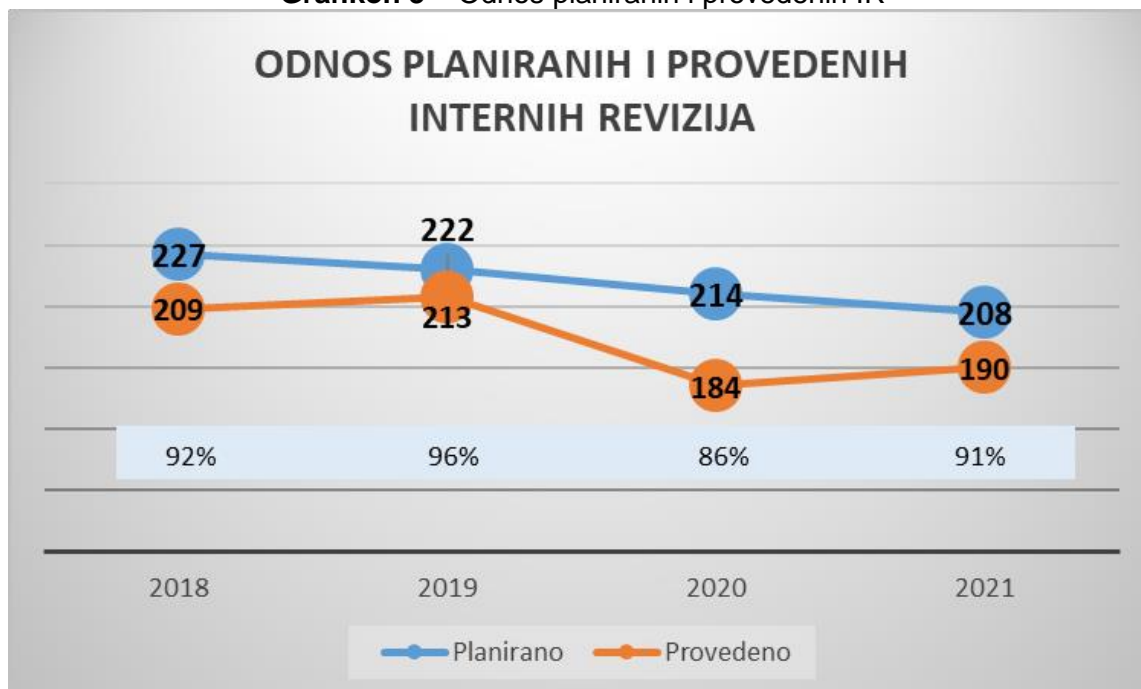
rezultatima praćenja razvoja i implementacije FUK-a, a već je u ranijim nalazima konstatovan nedostatak dokumenata FUK-a u JP.

U svim JP rade se strateški i godišnji planovi IR. Ti planovi IR se ne pripremaju na osnovu studije rizika, što dovodi u pitanje smisao i suštinu izrade studije rizika te ostvarivanje utvrđene uloge i misije IR.

Nerijetko su planovi IR uslovljeni aktima JP i zahtjevima odbora. OIR za svaki revizijski angažman izrađuju Plan revizijskog angažmana sa elementima Programa revizijskog angažmana.

Program revizijskog angažmana kao poseban dokument po MSPPIR ne izrađuje se. Program revizijskog angažmana i njegova primjena obezbjeđuju efikasnost procesa revizije i kvalitet izvještaja IR. Realizacija godišnjih planova IR u velikim i srednjim JP u posmatranom periodu (Grafikon 3) kreće se od 86-96% u odnosu na plan, dok se realizacija godišnjeg plana IR po JP kreće do 10 revizija godišnje.

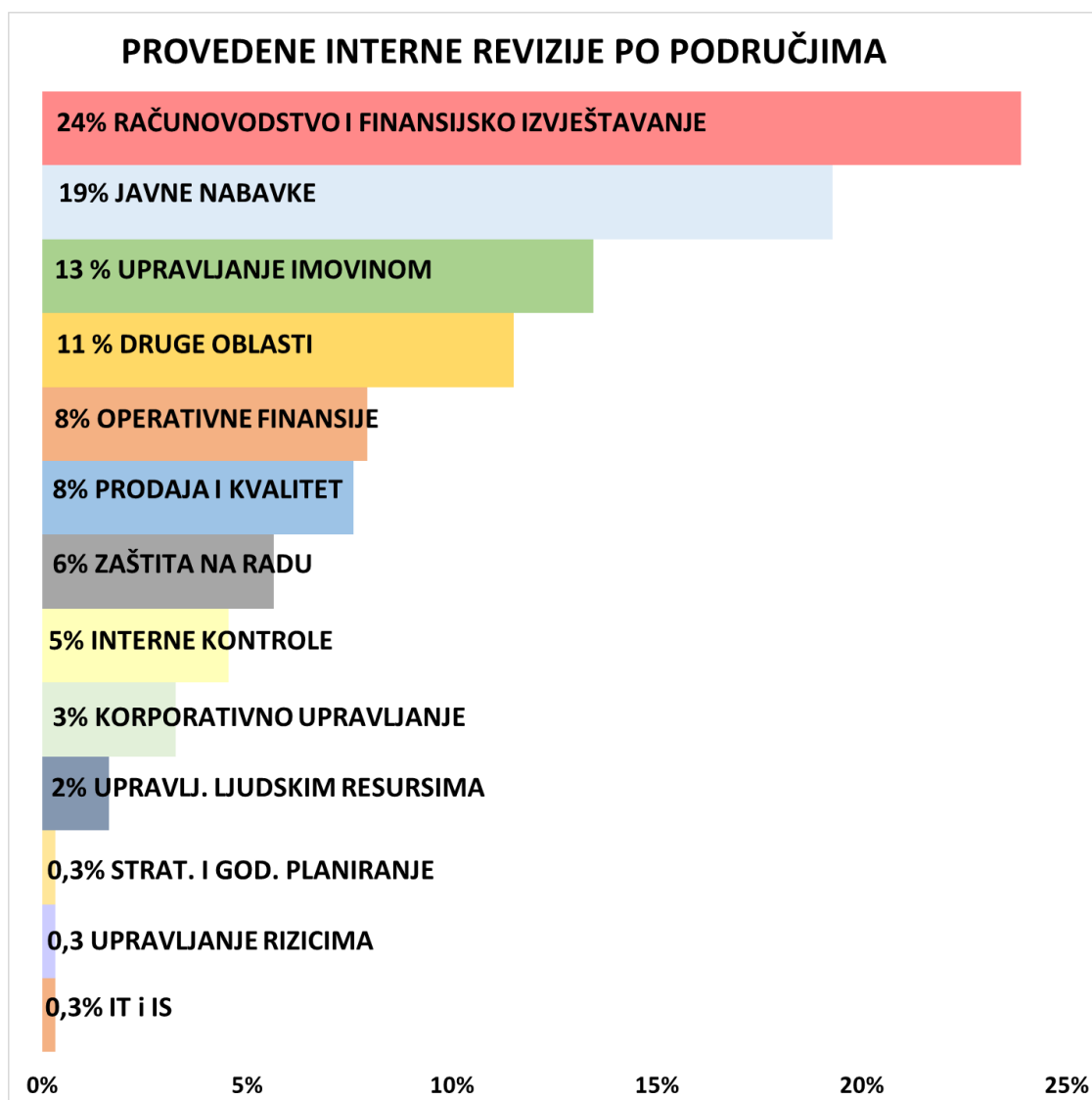
Grafikon 3 – Odnos planiranih i provedenih IR



Izvor: Podaci prikupljeni od JP

Zbog identifikovanih nedostataka, strateški i godišnji planovi IR nisu predstavljali adekvatan instrument za upravljanje funkcijom IR, a postojeća praksa procjene rizika i izrade studije rizika nije nudila razumno uvjerenje da će za revizijske angažmane biti izabrana rizična područja, procesi i aktivnosti i da će se planirati i provesti revizijski angažman koji će dati najveći doprinos ostvarivanju misije i poslovnih ciljeva JP.

Grafikon 4 – Provedene IR po područjima poslovanja JP



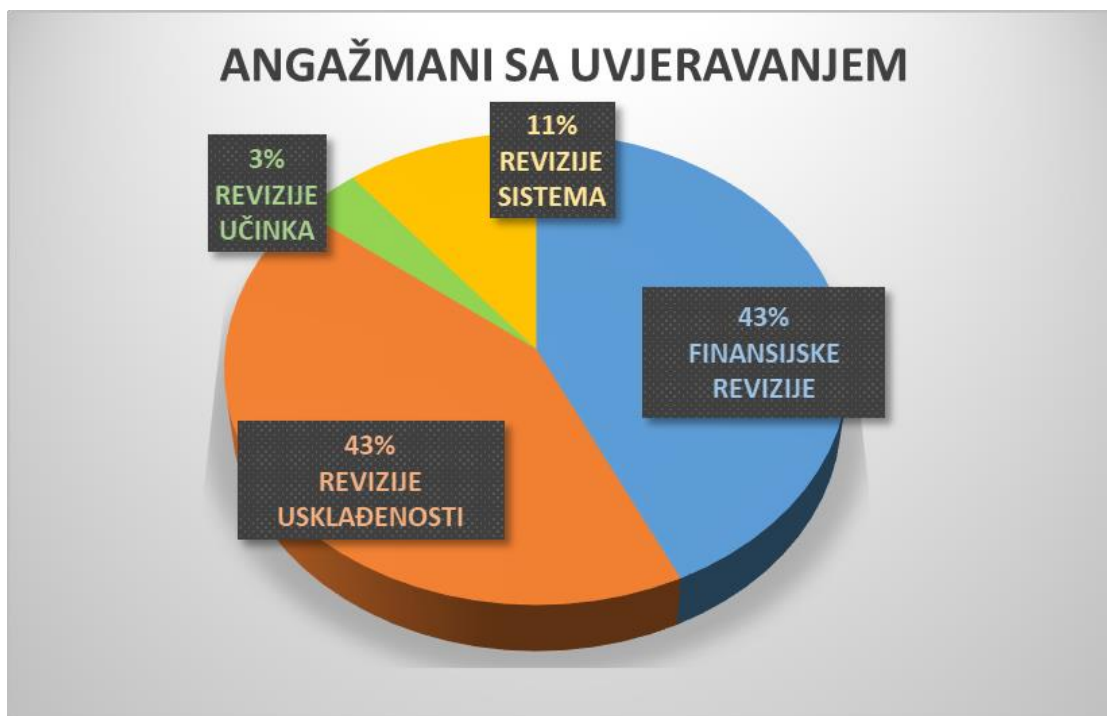
Izvor: Podaci prikupljeni od JP

Angažmani IR uglavnom su bili u područjima finansija, računovodstva i finansijskog izvještavanja, te područjima koja su usko povezana sa finansijama kao što su javne nabavke i imovina.

Očita je niska zastupljenost angažmana IR u područjima interne kontrole, upravljanja rizicima i korporativnog upravljanja, kao i upravljanja ljudskim resursima.

Dominantni su angažmani uvjeravanja, dok su konsultantski angažmani rijetki i u pravilu nisu formalizovani na način da su potkrijepljeni planovima konsultantskog angažmana, revizijskom radnom dokumentacijom i izvještajima IR. U revizijskim angažmanima dominantne su revizije usklađenosti i finansijska revizija, koje čine 86% ukupno provedenih angažmana. Iako ima najveći potencijal za dodavanje vrijednosti, revizija učinka je najmanje zastupljena vrsta revizije, 3% (Grafikon 5).

Grafikon 5 - Vrste angažmana IR sa uvjerenjem



Izvor: Podaci prikupljeni od JP

Uvidom u dokumentaciju IR identifikovano je da mnoge revizije koje su okarakterisane od strane OIR u JP kao revizije sistema to u suštini nisu, već imaju karakteristike kombinovane finansijske revizije i revizije usklađenosti.

3.2.2. Interna revizija u funkciji dodavanja vrijednosti u javnim preduzećima

Misija IR, utvrđena u MSPPIR, je da unapređuje i štiti organizacione vrijednosti time što obezbjeđuje objektivno i na riziku zasnovano uvjerenje, savjete i poglede. Ostvarivanje misije IR u JP podrazumijeva da IR doprinosi ostvarenju misije i poslovnih ciljeva JP.

U posmatranom periodu JP (Uprave, OR i OIR) nisu provodila evaluaciju aktivnosti IR – revizijskih angažmana u pogledu doprinosa IR ostvarivanju misije i poslovnih ciljeva JP. Nepoznato je i nije dokumentovano da li i u kojoj mjeri IR doprinosi ostvarivanju misije i poslovnih ciljeva JP.

Analizom povezanosti angažmana IR i poslovnih ciljeva JP evidentno je da oko 60% provedenih revizijskih angažmana nije bilo moguće povezati sa konkretnim poslovnim ciljevima JP. Takođe, nije bilo moguće napraviti vezu između planiranih revizijskih angažmana i identifikovanih rizika. Konkretni doprinosi revizijskih angažmana ostvarivanju postavljenih ciljeva i planiranih zadataka JP nisu mogla iskazati kvantitativno ili kvalitativno i dokumentovati relevantnom dokumentacijom.

Uslovi i okolnosti u kojima IR ostvaruje svoju ulogu nisu omogućavali da IR svoju ulogu obavi na efikasan i efektivan način. Ostvarivanje uloge IR opredjeljeno je nizom faktora organizacione, upravljačke i funkcionalne prirode:

- Vremenska neusklađenost donošenja planova IR i planova JP, koja rezultira neusklađenošću planova IR sa planovima JP;
- Karakter poslovnih ciljeva u planovima JP - poslovni ciljevi se uglavnom ponavljaju iz jednog planskog perioda u drugi i nemaju karakter SMART (specifični, ostvarljivi,

mjerljivi, realni-razumni, vremenski određeni) poslovnih ciljeva što je od posebne važnosti za IR;

- Nizak nivo implementacije FUK-a i upitan kvalitet dokumenata FUK-a utiče na procjenu rizika i kvalitet studije rizika kao polazne osnove za planiranje IR;
- Planiranje IR nije se u potpunosti zasnivalo na procjeni rizika (Procjene rizika pokazuju da su iz perioda u period ponavljaju isti rizici kao što su poslovni rizik, regulatorni rizik, rizik usklađenosti koji po pravilu uvijek dovode do planiranja i provođenja revizija u istim područjima kao što su finansijsko izvještavanje, popis, javne nabavke, plate i naknade, što nije moglo dovesti do kvalitativno nove vrijednosti);
- Angažmani IR su uglavnom angažmani uvjeravanja, bez ili sa malim brojem konsultantskih angažmana. U strukturi revizijskih angažmana, a što je usko povezano sa područjima revizije, dominiraju angažmani finansijske revizije i revizije usklađenosti, odnosno angažmani koji nude manju dodanu vrijednost sa aspekta IR;
- Izvještaji IR sa jednostavnim i preporukama manje upotrebne vrijednosti, načini praćenja provođenja preporuka sa nižim nivom uvjeravanja ne daju informacije o rezultatima i efektima provedenih preporuka. Uprava JP i OR nemaju pouzdane i relevantne informacije o provođenju preporuka;
- Reakcije uprave i organizacionih jedinica JP na izvještaje IR nisu bile odgovarajuće, bez konkretnih akcionih planova, konkretnih mjera i aktivnosti na provođenju preporuka IR.

Utvrđivanje doprinosa IR ostvarivanju misije i poslovnih ciljeva JP bilo je ograničeno nepostojanjem pretpostavki koje bi omogućile da se utvrdi konkretan doprinos IR:

- Nepostojanje ili postojanje nepouzdanih i neažurnih evidencija o provedenim revizijskim angažmanima, vrstama revizijskih angažmana, rezultatima revizije u pogledu datih preporuka, reakcijama i povratnim informacijama organizacionih jedinica o provođenju preporuka i rezultatima provođenja preporuka;
- Nepostojanjem Programa obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta IR kao metodološke osnove za vrednovanje funkcije IR;
- Nepotpuna i nedokumentovana interna vrednovanja funkcije IR;
- Neprovođenje nezavisnih eksternih vrednovanja funkcije IR;
- Nepostojanje indikatora za mjerenje uspješnosti IR;
- Neodgovarajući angažman i neposvećenost OR kvalitetu IR i
- Neostvarivanje propisane uloge CJH.

Nalazi revizije pokazuju da JP nisu dovoljno koristila IR u razvoju FUK-a. Jedan od načina praćenja i procjene funkcionisanja FUK-a je i revizijski angažman IR. Veći broj JP obuhvaćenih revizijom nije putem angažmana IR pratio i procjenjivao FUK. U nemogućnosti evaluacije doprinosa IR, JP nisu bila u mogućnosti ocijeniti ni stepen ostvarenja misije IR.

3.2.3. Sistem praćenja provođenja preporuka i njihovih efekata

U posmatranom periodu IR u JP obuhvaćenim revizijom je planirala provođenje 313 revizijskih angažmana, od čega je provela 245 revizijskih angažmana, odnosno skoro svaki četvrti planirani angažman IR nije bio proveden. Revizijski angažmani su rezultirali sa 507 preporuka IR, odnosno u prosjeku oko dvije preporuke po izvještaju.

U posmatranom periodu broj datih preporuka u izvještajima IR u JP je imao opadajući trend (Tabela 3).

Tabela 3 - Pregled datih, provjerenih i provedenih preporuka

PREPORUKE	2018	2019	2020	2021
Broj revizorskih angažmana	67	72	51	55
Broj datih preporuka	125	195	98	89
Broj provjerenih preporuka	121	192	83	71
Broj potpuno provedenih preporuka	93	140	70	45
Broj djelimično provedenih preporuka	14	13	9	17
Broj neprovedenih preporuka	14	39	4	9

Izvor: Podaci prikupljeni od JP

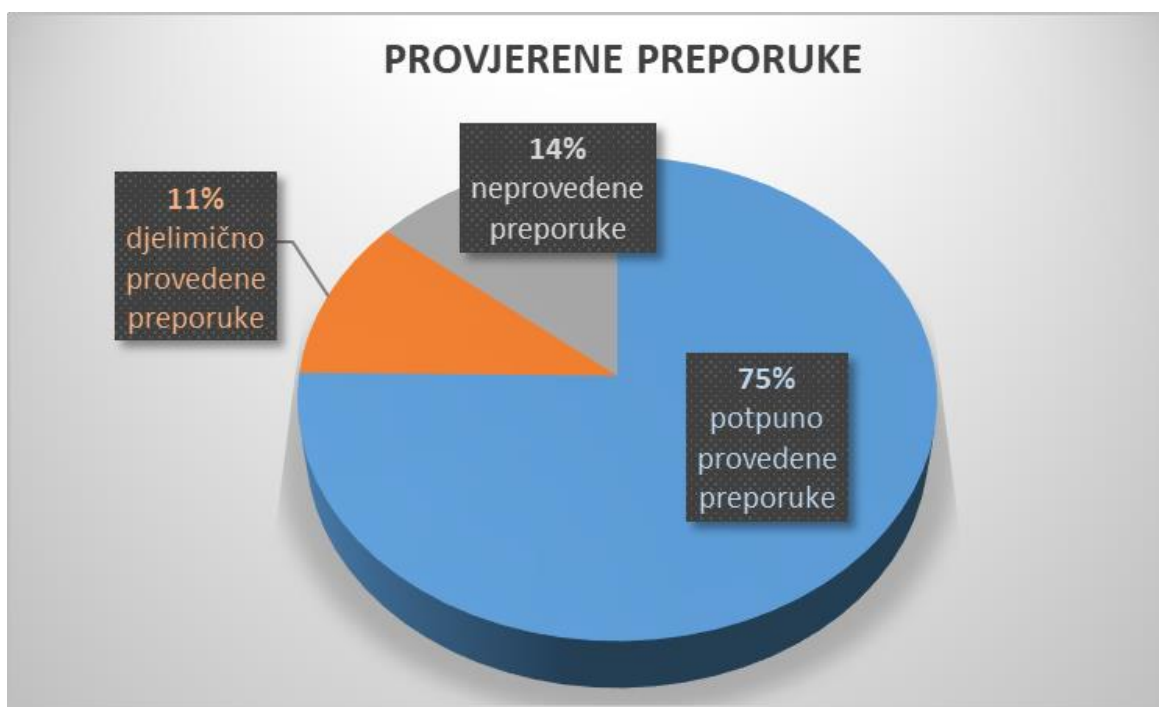
Prosječan broj datih preporuka po reviziji u 2021. godini je 1,6 preporuka po provedenom revizijskom angažmanu. Broj preporuka u izvještajima IR u JP kretao se od 0 (revizije bez preporuka) do 22 preporuke, a karakteristična je i praksa JP kod koga sve provedene IR u toku kalendarske godine nisu rezultirale ni jednom preporukom. Pad broja preporuka IR u JP, pored smanjenja broja revizorskih angažmana rezultat je i ponavljanja revizija u istom području poslovanja svake godine u posmatranom periodu, ali i nedostataka u izradi studije rizika i provođenja revizija u oblastima koje nisu identifikovane kao visokorizične.

Pored broja preporuka bitan je i kvalitet preporuka. U strukturi preporuka IR dominiraju jednostavnije preporuke koje su kratkoročnog karaktera, koje podrazumjevaju provođenje korekcija formalne, administrativne i tehničke prirode i koje nude manju dodanu vrijednost. Manje su prisutne kompleksne preporuke dugoročnog karaktera koje podrazumjevaju preduzimanje korektivnih mjera i aktivnosti i koje nude veću dodanu vrijednost.

Organizacione jedinice JP koje su bile obuhvaćene revizijom i koje su bile u obavezi da provode preporuke IR ne izrađuju ili vrlo rijetko izrađuju akcijske planove provođenja preporuka iz izvještaja IR. Nepostojanje ili nekompletnost akcionih planova može da ukazuje da su uprave JP preuzele rizik neprovođenja preporuka i posljedice koje iz toga proističu. Nepostojanje akcionih planova otežava internim revizorima pristup praćenju provođenja preporuka. Većina sagovornika iz JP ovo je objašnjavala činjenicom da oni rade po ZoJP, koji ne predviđa izradu akcionih planova za provođenje preporuka IR, te da nisu smatrali da imaju obavezu postupanja po ZoSIFK.

Analizom načina provjere provođenja preporuka uvjerali smo se da je najčešći način provjere provođenja preporuka ponovno provođenje revizije (61%), odnosno prikupljanje informacija od revidiranih organizacionih jedinica (33%) uz ili bez dodatnog dokumentovanja koje ukazuje da li je preporuka provedena, što su manje pouzdani načini provjere provođenja preporuka, nižeg nivoa uvjeravanja. Najpouzdaniji način provjere provođenja preporuka - naknadni pregled koristio se najmanje (6%). Ponovno provođenje revizije kao najčešći način provjere preporuka rezultat je nedostataka u sistemu planiranja rada IR u JP, odnosno provođenja istih revizija iz godine u godinu.

Grafikon 6 – Provjerene i provedene preporuke IR



Izvor: Podaci prikupljeni od JP

Informacije JP prikazane u upitniku pokazuju da je od ukupnog broja provjerenih preporuka 75% potpuno provedeno, a 25% nije provedeno ili je djelimično provedeno. Na zahtjev revizije OIR nisu mogla dokumentovati relevantnom i pouzdanom dokumentacijom da su potpuno provedene preporuke navedene u upitniku. Ovo pokazuje da se provođenje preporuka provjerava manje pouzdanim načinima provjere i pokazuje nedovoljan nivo dokumentovanosti provođenja preporuka.

Registri preporuka uspostavljeni su u četiri JP, od toga u dva od 2021. godine. Uvidom i analizom sadržaja registara preporuka evidentno je da njihovo stanje i sadržaj, karakteriše nedostatak informacija potrebnih za praćenje preporuka. Registri preporuka ne sadrže informacije o organizacionim jedinicama nadležnim za provođenje preporuka, o akcionim planovima, da li je preporuka provjerena i na koji način je provjerena, o statusu preporuke nakon provjere, o datumu objavljivanja izvještaja i datumu izmjene statusa preporuke.

Priručnicima i uputstvima IR nisu utvrđeni statusi preporuka nakon njihovog praćenja po principu preporuka potpuno provedena, preporuka djelomično provedena, provođenje preporuke u toku i preporuka nije provedena. Nepostojanje jasno utvrđenih statusa preporuka onemogućava upoređivanje preporuka i izvještavanje o provođenju preporuka. Registri preporuka nisu dostupni unutar JP, osim internim revizorima. Sadržaj registra preporuka IR ne omogućava da se OR i uprava JP periodično izvještavaju o provođenju preporuka i rezultatima koji se postižu provođenjem preporuka. OIR su rijetko izvještavali OR i upravu JP o provođenju preporuka, a ako su izvještavali OR i uprava JP bili su uskraćeni za informacije o rezultatima i efektima provedenih preporuka.

3.3. Sistem obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta funkcije interne revizije u javnim preduzećima

Težnja ka izvrsnosti i stalnom unapređenju jedan je od osnovnih zahtjeva profesionalne prakse IR. Profesionalni standardi ukazuju na potrebu da IR treba da radi u skladu sa

principima ekonomičnosti, efikasnosti, efektivnosti i etičnosti, da proizvodi izvještaje visokog kvaliteta i da doprinosi novoj vrijednosti u organizaciji – JP. To se postiže razvojem sistema obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta i nizom povezanih i usklađenih aktivnosti IR. U ovom poglavlju prikazani su nalazi koji se tiču sistema obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta funkcije IR u JP.

3.3.1. Adekvatnost sistema internog i eksternog ocjenjivanja funkcije interne revizije u javnim preduzećima

Ispitujući efikasnost SIFK-a u JP, uvidom u dokumentaciju i neposrednim uvidom u procese IR u JP, revizija se uvjerila da JP nisu uspostavila sistem obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta IR, što je potkrijepljeno činjenicama da u JP ne postoje osnovni elementi obezbjeđenja kvaliteta IR:

- Program obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta (POUK);
- Interna vrednovanja;
- Eksterna vrednovanja i
- Praćenje i mjerenje uspjehnosti putem indikatora uspjeha.

POUK se donosi kako bi njegova primjena u praksi pružila razumna uvjerenja OR i upravi JP, ali i drugim internim i eksternim pružaocima usluga i korisnicima rezultata rada IR, da IR aktivnosti provodi u skladu sa pravnom regulativom (zakonski i podzakonski propisi, uključujući i propise CJH), profesionalnom regulativom (MSPPIR i na njima utemeljene metodologije IR), najvišim etičkim vrijednostima i principima (Etički kodeks) i na taj način doprinosi korporativnom upravljanju, upravljanju rizicima i internim kontrolama u funkciji unapređenja rada poslovanja JP.

POUK je osnovni obavezujući dokument koji se odnosi na kvalitet i unapređenje kvaliteta rada IR. Ni jedan direktor OIR u JP nije izradio niti usvojio POUK u posmatranom periodu 2018-2021. godine, iako je to obaveza i po MSPPIR. Direktori OIR JP nisu objavljivali neusklađenost sa MSPPIR, niti obavještavali upravu i OR o neusklađenostima. Iako JP nemaju izrađene POUK, manji broj OIR u svojim izvještajima koristio je navod „izvršeno u skladu sa standardima profesionalne prakse IR“ što ne odgovara zahtjevima MSPPIR. Jedno JP je izradilo POUK u toku ove revizije, u februaru 2022. godine, čije je provođenje planirano od oktobra 2022. godine. Upravo nepostojanje POUK-a onemogućava procjenu usklađenosti funkcije IR sa pravnom regulativom, aktima CJH i MSPPIR. Nepostojanjem POUK-a, kao osnovnog metodološkog dokumenta izostaje procjena efikasnosti i efektivnosti funkcije IR te identifikovanje mogućnosti za unapređenje.

Iako je jedna od nadležnosti CJH da analizira kvalitet FUK-a i IR u cilju poboljšanja metodologije i standarda rada, revizija se uvjerila u izostanak aktivnosti CJH na ovom planu.

Uprave i OR u JP nisu imali informaciju da li IR radi u skladu sa pravnom regulativom, aktima CJH i MSPPIR, niti da li i na koji način IR ispunjava svoju misiju. Prema izjavama odgovornih lica u JP (direktora OIR i internih revizora), kontinuirano interno vrednovanje se djelimično provodilo, ali ova aktivnost nije dokumentovana i kao takva nije bila u funkciji unapređenja rada IR. Periodično interno vrednovanje putem periodičnog samoocjenjivanja funkcije IR se nije provodilo. Posljedice izostanka internog vrednovanje kvaliteta IR ogledaju se u nedostatku informacije o usklađenosti IR sa pravnom i profesionalnom regulativom i aktima CJH, uspjehnosti IR, doprinosu IR ostvarenju JP, a time i ciljeva poslovanja, ispunjenosti očekivanja uprave preduzeća, aktuelnim rizicima i potrebi upravljanja rizicima te dobrim praksama i potrebama njihove afirmacije.

Za konačnu potvrdu nivoa dostignutog razvoja IR neophodna je nezavisna ocjena – eksterno vrednovanje kvaliteta IR što iziskuje fokus direktora OIR na osnovne predušlove

za njeno provođenje. Obaveza eksternog vrednovanja je propisana ZoSIFK i MSPPIR i to najmanje jednom u 5 godina poslije uspostavljanja funkcije IR. Razlozi zbog kojih JP nisu provodila eksterno vrednovanje kvaliteta IR je neispunjavanje osnovnih uslova da se pristupi eksternom vrednovanju.

Najvažniji razlozi za neprovođenje eksternog vrednovanja, prema nalazima revizije, su:

- Nepostojanje POUK-a;
- Nedefinisani indikatori uspješnosti i
- Izostanak internog vrednovanja kvaliteta IR.

Kao razlozi izostanka eksternog vrednovanja kvaliteta su i upitna dodana vrijednost koju bi donijelo eksterno vrednovanje kvaliteta IR, te omjer cijene angažovanja eksternih ocjenjivača i doprinosa eksternog vrednovanja kvaliteta funkciji IR (vrijednost za novac).

U strateškim i godišnjim planovima IR nisu ni srednjoročno ni kratkoročno planirane aktivnosti na pripremi i izradi POUK-a, provođenju internih vrednovanja putem periodičnog samoocjenjivanja niti eksternog vrednovanja putem periodičnog samoocjenjivanja sa eksternom potvrdom ili potpune eksterne ocjene.

Jedno JP je u posmatranom periodu provelo punu eksternu ocjenu kvaliteta IR (2018. godine) koja je rezultirala ocjenom „djelimično usklađeno“¹⁴, odnosno da je funkcija IR djelimično usklađena sa MSPPIR. Eksterna ocjena nije bila planirana strateškim ni godišnjim planovima IR, nije u prethodni postupak uključila OIR i OR i nisu joj prethodile druge potrebne aktivnosti. Nakon provedene eksterne ocjene nije donesen akcioni plan za provođenje preporuka koje je dao eksterni ocjenjivač u pogledu unapređenja organizacije i funkcionisanja IR.

Nije uspostavljen sistem za praćenje uspješnosti funkcije IR u JP, koji pored postojanja i primjene POUK-a, podrazumijeva postojanje i primjenu kvantitativnih i kvalitativnih indikatora uspješnosti. Usljed nepostojanja osnovnih elemenata sistema obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta IR, OIR nisu ni mogla o kvalitetu, uspješnosti i usklađenosti svog rada izvještavati OR i upravu JP. Na taj način OR i uprave JP nisu imali relevantne i pouzdane informacije da li IR funkcioniše u skladu sa pravnom i profesionalnom regulativom, da li procesi i aktivnosti IR imaju karakteristike kvalitetnih, da li IR radi uspješno (ekonomičnost, efikasnost, efektivnost) i da li IR ispunjava svoju utvrđenu ulogu i misiju.

Jedan broj JP uspješnost IR izražava kao odnos provedenih i planiranih revizijskih angažmana, te kao odnos datih i provedenih preporuka, i o tome izvještava OR i upravu JP. Međutim, korišćenje navedenih indikatora uspješnosti nije davalo pouzdanu sliku uspješnosti IR, obzirom na način planiranja IR, način provjere provođenja preporuka, (ne)postojanje registara preporuka i (ne)pouzdanost podataka u registrima preporuka. Ovi podaci o uspješnosti su uglavnom prezentovani u godišnjim izvještajima OIR i nemaju karakter realnih pokazatelja uspješnosti, te OR i uprava JP ne mogu na osnovu njih ocijeniti uspješnost i kvalitet rada IR.

3.3.2. Uloga Centralne jedinice za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije u unapređenju sistema internih finansijskih kontrola u javnim preduzećima

Kao organizaciona jedinica Ministarstva finansija, CJH je zadužena za pripremu i nadzor nad primjenom propisa iz oblasti IR, koordinaciju rada OIR u subjektima i izvještavanje o

¹⁴ Moguće ocjene vrednovanja funkcije IR su: potpuno usklađena, djelimično usklađena i nije usklađena.

aktivnostima IR, kao i propisa iz oblasti FUK, nadzor nad primjenom usvojenih propisa i izvještavanje o stanju i napretku SIFK.

CJH je zadužena za pripremu godišnjeg konsolidovanog izvještaja o SIFK Vladi RS, koji bi trebali da sadrže podatke o FUK, materijalno značajnije nalaze i preporuke IR i značajnije aktivnosti u cilju sagledavanja stanja i poboljšanja u ovoj oblasti.

Strategijom su definisane ključne aktivnosti koje je potrebno provesti radi unapređenja SIFK u JS RS, samim tim i u JP. Analizom provedenih aktivnosti revizija se uvjerila da do momenta izrade ovog Izvještaja CJH nije preduzela potrebne mjere za realizaciju Strategijom definisanih ciljeva. Naime, Strategijom su definisani ciljevi u nadležnosti CJH koji se odnose na:

oblast FUK-a:

- Jačanje upravljačke odgovornosti za zakonito poslovanje i ostvarivanje definisanih ciljeva i rezultata subjekta (CJH još nije otpočela aktivnost);
- Popis poslovnih procesa i izrada knjige poslovnih procesa, registra rizika i strategije za upravljanje rizicima (do sada oko 10% JP finalizovalo aktivnosti);

i oblast IR (za koje aktivnosti još uvijek nisu otpočele):

- Razvoj i primjena modela eksternog vrednovanja kvaliteta;
- Izrada metodologije za praćenje uticaja i kvantifikaciju efekata implementiranih preporuka IR i
- Provođenje pregleda kvaliteta FUK.

Revizija se detaljnom analizom, svih ZoSIFK propisanih akata, uvjerila da je CJH izradila a ministar finansija donio sve predviđene akte, uključujući i metodološke priručnike i uputstva. Međutim, nije bilo aktivnosti CJH u pogledu nadzora nad primjenom ovih propisa u JP.

Obzirom da CJH ima ključnu ulogu u procesu izvještavanja po osnovu SIFK-a, revizija se fokusirala na kompletan proces izvještavanja, odnosno na izvještavanje JP prema CJH, te izvještavanje CJH prema Vladi RS.

Osnovu za aktivnosti CJH čine izvještaji JP (o FUK-u i IR) prema CJH. Ovi izvještaji predstavljaju osnovni vid komunikacije JP i CJH, a služe i kao osnova za izvještavanje CJH prema Vladi RS. Izvještaji i izjave JP slijede formu, sadržaj i strukturu propisan od strane CJH. Analiza sadržaja izvještaja pokazuje da istima nedostaju podaci, informacije i pokazatelji koji bi upućivali na uspješnost JP u razvoju SIFK-a. Nerijetko postoji neusaglašenost između izvještaja i izjava dostavljenih CJH od strane JP, zbog čega je upitna pouzdanost dostavljenih podataka i informacija.¹⁵ Ove izvještaje karakterisala je obimnost, nesistematizovanost i nepouzdanost podataka, te kao takvi nisu bili orijentisani na učinak. Od ukupnog broja JP u RS, godišnje izvještaje dostavljalo je njih 25 u 2021. godini, odnosno 12% od ukupnog broja JP.

Navedeni nedostaci izvještavanja JP prema CJH doveli su do toga da CJH priprema godišnji konsolidovani izvještaj o stanju SIFK-a za Vladu RS na osnovu malog broja nepotpunih i nepouzdanih izvještaja JP. Godišnji konsolidovani izvještaji CJH su bili obimni, ali nedovoljno sistematizovani i nisu davali jasan i sistematičan prikaz dostignutog nivoa razvoja i stanja SIFK u JP. Stoga Vlada RS nije imala potpune i pouzdane informacije o

¹⁵ Primjer: Izvještajem o provođenju planiranih aktivnosti na uspostavljanju i razvoju sistema finansijskog upravljanja i kontrola se navode činjenice koje potvrđuju da SIFK nije implementiran, dok se Izjavom u vezi sa dostignutim stepenom razvoja sistema internih finansijskih kontrola potvrđuje efikasno i efektivno funkcionisanje SIFK-a.

stanju SIFK u JP (mali broj izvještaja i upitan kvalitet izvještaja JP) da bi se preduzimale mjere i aktivnosti na unapređenju i razvoju SIFK-a. Tokom posmatranog perioda nisu se preduzimale posebne mjere i aktivnosti od strane CJH, Ministarstva finansija i Vlade RS na unapređenju SIFK u JP.

Jedna od osnovnih nadležnosti CJH, odnosi se na ulogu u procesu koordinacije, edukacija i certifikovanja u oblasti SIFK-a. Analizirajući dostavljenu dokumentaciju, planove i programe obuka te iskustva polaznika obuka i edukacija, revizija se uvjerila da je CJH uspostavila sistem profesionalnog razvoja uključujući i certifikovanje internih revizora. Uprkos obimnoj i raznovrsnoj ponudi edukacija, one nisu bile u potpunosti usklađene sa potrebama razvoja SIFK-a. Edukacije su vršene uglavnom na nivou konferencija i seminara, bile su teorijskog karaktera kojima nedostaju praktične i konkretne edukacije u formi radionica i treninga. Posebno je identifikovan nedostatak ciljanih obuka, kao što su korišćenje PIFC aplikacije, mapiranje poslovnih procesa, procjena rizika, revizija sistema, revizija učinka, revizija informacionih tehnologija, planiranje i provođenje konsultantskih angažmana. Izostale su i posebne obuke za članove OR i direktore OIR-a, te obuke namijenjene upravama i drugim organima JP (obuke o značaju i koristima SIFK u upravljanju JP). CJH nije analizirala i vrednovala uspostavljeni sistem edukacija i certifikovanja u pogledu razvoja opštih i posebnih kompetencija i doprinosa razvoju SIFK-a.

Vežano za nadležnost CJH koja se odnosi na obavezu vođenja registara OIR-a, povelja, ovlašćenih revizora i ovlašćenih internih revizora te lica uključenih u FUK, revizija se uvjerila da CJH posjeduje određene registre koji su po svom karakteru nepotpuni i neažurirani iz razloga nedovoljne i nepravovremene dostave podataka iz JP. Prije svega misli se na evidencije o JP koja su uspostavila funkciju FUK-a i IR, JP koji su uspostavili OR, dostignutom nivou razvoja SIFK i postignutim rezultatima, angažmanima direktora OIR, internim revizorima i revizorima angažovanim u OR, revizorima certifikovanim za eksterno vrednovanje kvaliteta IR, te saglasnostima ministra finansija i rukovodioca CJH o angažmanima u OIR i OR.

Nepostojanje funkcionalnih evidencija i registara CJH uz nekompletne i nepouzdate izvještaje JP nije omogućavalo preduzimanje mjera i aktivnosti na razvoju SIFK u JP.

Uvidom u uspostavljena pravila i procedure certifikovanja internih revizora u javnom sektoru RS, revizija se uvjerila da je CJH uspostavila uslove za mogućnost certifikovanja internih revizora u JS, i to isključivo od strane CJH a na prijedlog JP u kome je potencijalni kandidat već zaposlen, uz datu mogućnost priznavanja sertifikata "ovlašteni interni revizor" ranije sertifikovanih internih revizora sa podnesenim zahtjevom do oktobra 2018. godine.

Uvidom u sistematizaciju i opise poslova CJH jasno je da predviđena sistematizacija i stepen njene popunjenosti nisu bili dovoljni za ispunjavanje uloge CJH u pogledu uspostavljanja i razvoja SIFK u JP. Angažman CJH je od posebnog značaja, ali primarno usmjeren prema budžetskim korisnicima. Imajući u vidu značaj i specifičnost JP izostao je potreban angažman u ovom segmentu.

4. ZAKLJUČCI

Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske provela je reviziju učinka Interna revizija i kontrola u javnim preduzećima, sa ciljem da ispita efikasnost sistema internih finansijskih kontrola u javnim preduzećima kao i doprinos interne revizije u ostvarivanju poslovnih rezultata javnih preduzeća.

Na osnovu nalaza revizije utvrđeni su osnovni i pojedinačni zaključci revizije učinka. Osnovni zaključak ove revizije učinka je da javna preduzeća nisu u potpunosti uspostavila efikasan i efektivan sistem internih finansijskih kontrola. Organizacija i način funkcionisanja interne revizije ne doprinosi u dovoljnoj mjeri ostvarivanju ciljeva javnih preduzeća.

4.1. Javna preduzeća se nalaze u različitim fazama uspostavljanja finansijskog upravljanja i kontrole, koje kao komponenta sistema internih finansijskih kontrola u javnim preduzećima nije uspostavljeno. Uspostavljanje finansijskog upravljanja i kontrole u javnim preduzećima nema karakter systemske i organizovane aktivnosti.

Javna preduzeća nisu svoje poslovanje uskladile sa odredbama Zakona o sistemu internih finansijskih kontrola u Zakonom propisanom roku. Izostao je planski pristup uspostavljanju i razvoju finansijskog upravljanja i kontrole. Uprave javnih preduzeća nisu blagovremeno otpočele aktivnosti i iste provode sa nedovoljnim i neodgovarajućim resursima i nedovoljno upravljačke odgovornosti.

Javna preduzeća su na različitim nivoima uspostavljanja finansijskog upravljanja i kontrole. Jedan broj javnih preduzeća još nije počeo sa uspostavljanjem, u jednom broju javnih preduzeća u toku je izrada dokumenata a u manjem broju javnih preduzeća u toku je testiranje primjene izrađenih dokumenata. Nalazi revizije, kao i testiranje primjene dokumenata, ukazuje na manjkavost i neprimjerenost dijela dokumenata i potrebu njihovog inoviranja i prilagođavanja.

4.2. Postojeća zakonska rješenja i njihova primjena ne obezbjeđuju ujednačenost funkcije interne revizije u javnim preduzećima, kao ni njenu usklađenost sa zahtjevima Međunarodnih standarda profesionalne prakse interne revizije.

Javna preduzeća su organizavala funkciju interne revizije u skladu sa Zakonom o javnim preduzećima prije stupanja na snagu Zakona o sistemu internih finansijskih kontrola. Pojedina javna preduzeća postepeno u funkcionisanje interne revizije uključuju primjenu odredbi Zakona o sistemu internih finansijskih kontrola ali u nedovoljnoj mjeri da bi se postojeće prakse interne revizije ujednačile i u potpunosti uskladile sa zahtjevima Međunarodnih standarda profesionalne prakse interne revizije.

Različiti pristupi u njihovoj primjeni doveli su do razlika u organizovanju i funkcionisanju interne revizije, izraženih razlika u dokumentima interne revizije, razlika u relacijama interne revizije sa odborom za reviziju i upravom javnog preduzeća, razlika u ostvarivanju uloge odbora za reviziju i poziciji i ulozi direktora interne revizije.

4.3. Odbori za reviziju uspostavljeni su u skladu sa Zakonom o javnim preduzećima. Oni ne funkcionišu na način da u dovoljnoj mjeri obezbjeđuju izvršavanje uloga, nadležnosti i odgovornosti iz pravne i profesionalne regulative i nisu u funkciji razvoja sistema internih finansijskih kontrola.

Odbori za reviziju su djelimično ispunjavali ulogu koja se odnosi na internu reviziju, ali se nisu bavili pitanjima koje se odnose na ocjenu dokumenata finansijskog upravljanja i kontrole, testiranjem primjene dokumenata i primjenom dokumenta u praksi, što ukazuje i dostignuti nivo njegovog razvoja.

U internim aktima javnih preduzeća nisu sveobuhvatno definisane uloge, nadležnosti i odgovornosti odbora za reviziju. Poslovnici o radu odbora za reviziju su doneseni, ali nisu usklađivani sa promjenama u pravnoj i profesionalnoj regulativi, promjenama u uslovima i okolnostima u kojima javna preduzeća ostvaruju utvrđenu misiju, upravljačkim i revizijskim praksama, te kao takvi ne obezbjeđuju efikasan i efektivan rad odbora za reviziju.

U odbore za reviziju imenuju se i lica koja nemaju profesionalno iskustvo u reviziji, kontroli i upravljanju rizicima, ne posjeduju relevantne profesionalne sertifikate, iskustvo u korporativnom upravljanju i upravljanju javnim preduzećima. U odborima za reviziju su imenovana i lica koja su istovremeno angažovana u više odbora za reviziju, koja su istovremeno i članovi odbora za reviziju i direktori interne revizije u različitim javnim preduzećima, koji su članovi odbora za reviziju i interni revizori u drugim javnim preduzećima i javnim institucijama.

4.4 Funkcija interne revizije je organizovana bez potrebnih pretpostavki i odgovarajućih resursa za njen uspješan rad u javnim preduzećima.

U pravilnicima o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta nisu jasno definisane uloge, nadležnosti i odgovornosti odjeljenja interne revizije, opisi poslova internih revizora i drugih angažovanih lica i posebni uslovi za interne revizore. Odjeljenja interne revizije su različito organizaciono pozicionirana u javnim preduzećima, sa razlikama u funkcionalnoj i administrativnoj odgovornosti i odnosima sa odborom za reviziju i upravama javnih preduzeća.

Posebno je izražen nedostatak propisanih nadležnosti i poslova direktora interne revizije. Nadležnosti i opisi poslova direktora interne revizije nisu prepoznati u pravilnicima o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji, odlukama o imenovanju direktora ili drugom aktu javnog preduzeća. Navedeni nedostaci rezultirali su različitim ulogama, aktivnostima i rezultatima rada direktora odjeljenja interne revizije.

4.5. Angažmani interne revizije po svom dizajnu, planiranju i provođenju ne mogu u dovoljnoj mjeri biti u funkciji ispunjavanja misije interne revizije i ostvarivanju poslovnih ciljeva javnih preduzeća.

Angažmani interne revizije su uglavnom angažmani uvjeravanja, sa dominantnom finansijskom revizijom i revizijom usklađenosti. Angažmani interne revizije su ograničeni na određen broj područja i procesa, revizije se periodično ponavljaju čime se dovodi u pitanje ispunjavanje misije interne revizije.

Planiranje interne revizije nije dio integralnog procesa planiranja u javnim preduzećima što dovodi do neusklađenosti planova interne revizije sa planovima javnih preduzeća.

Planiranje interne revizije nije zasnovano na adekvatnoj procjeni rizika prezentovanoj u studiji rizika i ne pruža uvjeravanje da će za revizijske angažmane biti izabrana područja, procesi i aktivnosti sa izraženim rizicima u pogledu vjerovatnoće njegovog nastanka i uticaja na ostvarivanje postavljenih ciljeva i planiranih zadataka. Ovakav pristup procjeni rizika i planiranju interne revizije dovodi u pitanje novu dodanu vrijednost.

4.6. U javnim preduzećima nije uspostavljen efektivan sistem obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta interne revizije, sistem mjerenja uspješnosti interne revizije i njenog doprinosa javnom preduzeću.

Odjeljenja interne revizije u javnim preduzećima nisu uspostavila registre preporuka, evidencije o akcionim planovima za provođenje preporuka, načinu praćenja i provjere provođenja preporuka, statusu provjerenih preporuka, rezultatima i efektima koji se postižu provođenjem preporuka. Ove evidencije su trebale biti osnova za evaluaciju interne revizije

i izvještavanje odbora za reviziju i uprave javnog preduzeća o ostvarivanju uloge i misije interne revizije.

Program obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta interne revizije u većem broju javnih preduzeća nije donesen, a u onima u kojima je donesen se ne primjenjuje. Interna i eksterna vrednovanja interne revizije, kao obavezujuća po Zakonu o sistemu internih finansijskih kontrola i Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije, ne planiraju se i ne provode.

Indikatori za mjerenje uspješnosti interne revizije nisu definisani, te u nedostatku pomenutih evidencija i registara, metodoloških uputstava nisu se provodile evaluacije uspješnosti interne revizije i njenog doprinosa ostvarivanju utvrđenih poslovnih ciljeva i planiranih zadataka.

4.7 Izvještavanje o funkcionisanju i razvoju sistema internih finansijskih kontrola u javnim preduzećima ne obezbjeđuje dovoljne i pouzdane informacije za preduzimanje mjera i aktivnosti na organizovanju efikasnog i efektivnog sistema internih finansijskih kontrola.

Postojeći način izvještavanja podrazumijeva odvojeno polugodišnje i godišnje izvještavanje o finansijskom upravljanju i kontroli i internoj reviziji. Izvještaji su kompleksni, detaljni, obimni, nesistematizovani i ne obezbjeđuju odborima za reviziju i upravama javnih preduzeća relevantne i pouzdane informacije o stanju, funkcionisanju i razvoju sistema internih finansijskih kontrola, postojanju rizika i prijedlozima mjera za efikasan i efektivan sistem internih finansijskih kontrola. Izvještaji javnih preduzeća o finansijskom upravljanju i kontroli i izjave direktora javnih preduzeća o funkcionalnosti finansijskog upravljanja i kontrole nisu usklađene i kao jedinstven dokument ne daju pouzdane informacije.

Na osnovu izvještaja manjeg broja javnih preduzeća Centralna jedinica za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije priprema za Vladu Republike Srpske godišnji konsolidovani izvještaj o stanju sistema internih finansijskih kontrola. Izvještaji Centralne jedinice za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije su obimni, detaljni i nedovoljno sistematizovani. Izvještaji ne sadrže sistematizovane informacije koje bi omogućile Vladi Republike Srpske preduzimanje mjera na unapređenju i razvoju sistema internih finansijskih kontrola.

4.8 Centralna jedinica za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije je imala značajne aktivnosti koje se odnose na sistem internih finansijskih kontrola koje su u manjoj mjeri fokusirane na javna preduzeća i potrebe javnih preduzeća.

Ministar finansija je na prijedlog Centralne jedinice za harmonizaciji finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije donio podzakonske propise na osnovu Zakona o sistemu internih finansijskih kontrola. Pojedini podzakonski propisi su inovirani i na taj način je kompletirana regulativa uključujući metodolške priručnike i uputstva. U uslovima nedovoljnih resursa Centralna jedinica za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije nije provodila aktivnosti na nadzoru primjene propisa u javnim preduzećima.

Aktivnosti na planu edukacije uglavnom su bile nedovoljne i neprilagođene potrebama razvoja finansijskog upravljanja i kontrole u javnim preduzećima, a aktivnosti na edukaciji internih revizora na nivou teorijskih i nedovoljno praktičnih edukacija. Nije bilo organizovanih ciljanih edukacija za predstavnike uprave javnih preduzeća, odbore za reviziju i direktore interne revizije.

5. PREPORUKE

Na osnovu nalaza i zaključaka, zasnovanih na relevantnim, pouzdanim i dovoljnim revizijskim dokazima, kreirane su preporuke revizije.

Najznačajnije uloge i nadležnosti za funkcionisanje i razvoj sistema internih finansijskih kontrola u javnim preduzećima imaju Vlada Republike Srpske odnosno Ministarstvo finansija, uprave javnih preduzeća, odbori za reviziju i odjeljenja interne revizije.

Preporuke su upućene Vladi Republike Srpske odnosno Ministarstvu finansija i javnim preduzećima u skladu sa njihovim ulogama, nadležnostima i odgovornostima u upravljanju sistemom internih finansijskih kontrola u javnim preduzećima.

Preporuke za Vladu Republike Srpske i Ministarstvo finansija

Vlada Republike Srpske nadležna je za donošenje strateško-razvojnih dokumenata, predlaganje zakonskih i donošenje podzakonskih propisa. Ministarstvo finansija je nadležno da provođenje aktivnosti utvrđenih Zakonom o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske. U cilju razvoja i efikasnog i efektivnog funkcionisanja sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru potrebno je da Vlada Republike Srpske i Ministarstvo finansija:

5.1 Analiziraju i na osnovu rezultata analize preispitaju i usklade zakonodavni okvir kako bi se na taj način obezbijedilo jedinstveno organizovanje i funkcionisanje interne revizije u javnim preduzećima.

Koordinisanim aktivnostima Ministarstva finansija i drugih nadležnih ministarstava u Vladi Republike Srpske potrebno je analizirati odredbe Zakona o privrednim društvima, Zakona o javnim preduzećima i Zakona o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske i preduzeti aktivnosti na usklađivanju zakonodavnog okvira putem izmjena i dopuna navedenih zakona. Primjena inoviranih zakona treba da obezbijedi jedinstven pristup javnih preduzeća organizovanju, funkcionisanju i upravljanju funkcijom interne revizije u skladu sa zahtjevima relevantnih profesionalnih standarda.

U skladu sa inoviranim i usklađenim zakonima Centralna jedinica za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije će kreirati podzakonske propise koji će u praksi obezbijediti da se implementiraju nova zakonska rješenja.

5.2 Analiziraju ulogu Centralne jedinice za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije i osiguraju uslove za njen aktivniji angažman u razvoju sistema internih finansijskih kontrola u javnim preduzećima.

Analizirati nadležnosti i raspoložive resurse Centralne jedinice za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije i po potrebi izvršiti njihovo usklađivanje kako bi resursi Centralne jedinice za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije bili dovoljni i odgovarajuće za provođenje propisanih nadležnosti.

Centralna jedinica za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije dodatno će analizirati postojeći sistem izvještavanja i u skladu sa Zakonom o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske predložiti jednostavniji, pouzdaniji i efektivniji sistem izvještavanja na relaciji javna preduzeća – Ministarstvo finansija i Ministarstvo finansija – Vlada Republike Srpske.

Aktivnosti Centralne jedinice za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije potrebno je fokusirati na planu uspostave finansijskog upravljanja i kontrole i razvoja interne revizije u skladu sa izraženim potrebama javnog preduzeća i zahtjevima važeće regulative. Fokus aktivnosti pored kompletiranja pravnog okvira treba da bude i nadzor nad

primjenom propisa, praćenje uspostavljanja finansijskog upravljanja i kontrole i razvoja interne revizije i organizovanja edukativnih i konsultativnih aktivnosti.

Preporuke za javna preduzeća

Preporuke za javna preduzeća odnose se na aktivnosti uprave, odbora za reviziju i odjeljenja interne revizije na razvoju i funkcionisanju sistema internih finansijskih kontrola. Potrebno je da javna preduzeća:

5.3 Obezbijede potrebne uslove i na sistemski i organizovan način provode aktivnosti na uspostavljanju i razvoju finansijskog upravljanja i kontrole.

Uprave javnih preduzeća treba da donesu Plan uspostavljanja i implementacije finansijskog upravljanja i kontrole sa jasnim mjerama i aktivnostima, nosiocima, potrebnim resursima, rokovima i dinamikom provođenja plana, očekivanim rezultatima i načinima praćenja i procjene razvoja finansijskog upravljanja i kontrole. Pratiti i periodično analizirati provođenje plana i po potrebi preduzimati korektivne mjere i aktivnosti i internu odgovornost za neprovođenje plana. Tokom provođenja plana koristiti resurse interne revizije u praćenju i procjeni nivoa razvoja i funkcionalnosti finansijskog upravljanja i kontrole.

Uprave javnih preduzeća će u koordinaciji sa Centralnom jedinicom za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije i drugim institucijama planirati i provoditi obuke i konsultacije u javnom preduzeću kako bi se na taj način edukovali i motivisali organi javnih preduzeća, odbori za reviziju, operativni menadžment i interni revizori za izvršavanje utvrđenih uloga i nadležnosti.

5.4 Usklade internu regulativu koja se odnosi na internu reviziju radi obezbjeđenja pretpostavki za efikasan i efektivan rad Odjeljenja interne revizije.

Uskladiti interne akte javnih preduzeća sa odredbama Zakona o sistemu internih finansijskih kontrola i Međunarodnim okvirom profesionalne prakse interne revizije radi jasnog regulisanja uloga i nadležnosti Odjeljenja interne revizije, unutrašnje organizacije i organizacionog pozicioniranja Odjeljenja interne revizije i obezbjeđenja funkcionalne i administrativne odgovornosti interne revizije.

Analizirati Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta u dijelu koji se odnosi na Odjeljenje interne revizije u pogledu redefinisiranja radnih mjesta i potrebnog broja izvršilaca, opštih i posebnih uslova i opisa poslova za radna mjesta. Neophodno je popuniti radna mjesta sa izvršiocima kako bi se obezbijedili dovoljni i odgovarajući resursi da interna revizija izvršava svoju ulogu na efikasan i efektivan način.

5.5 Usklade internu regulativu koja se odnosi na odbore za reviziju i da se primjenom regulative obezbijedi efikasan i efektivan rad u funkciji razvoja sistema internih finansijskih kontrola.

U internim aktima javnih preduzeća dodatno definisati nadležnosti i odgovornost odbora za reviziju i relacije sa organima javnih preduzeća. Odbori za reviziju treba da donesu nove ili inoviraju postojeće Poslovnike o radu na način da ih usklade sa promjenama pravne i profesionalne regulative, promjenama u javnim preduzećima a uvažavajući uslove i okolnosti u kojima javna preduzeća izvršavaju utvrđenu misiju.

Odbori za reviziju treba da izrađuju godišnje planove rada i da o provođenju godišnjeg plana i drugim bitnim aktivnostima godišnje izvještavaju Nadzorni odbor i informišu upravu javnog preduzeća. U cilju uspostavljanja i implementacije finansijskog upravljanja i kontrole potreban je intenzivniji angažman odbora za reviziju.

Prilikom izbora članova odbora za reviziju pored opštih i posebnih uslova voditi računa o drugim angažmanima u drugim javnim preduzećima i institucijama i postignutim rezultatima u prethodnom periodu.

5.6 Angažmane interne revizije planiraju i provode u skladu sa zahtjevima profesionalnih standarda kako bi bili u funkciji ostvarivanja postavljenih ciljeva i planiranih zadataka javnih preduzeća.

Planiranje interne revizije treba da bude dio integrisanog procesa planiranja u javnim preduzećima. Planove interne revizije pripremati uvažavajući planove poslovanja javnih preduzeća a na osnovu procjene rizika prezentovane u studiji rizika. Planiranjem interne revizije obezbijediti da se resursi interne revizije angažuju na područjima, procesima i aktivnostima sa izraženim rizicima i gdje je moguće dodati novu vrijednost za javna preduzeća.

Pored angažmana uvjeravanja potrebno je planirati i provoditi konsultantske angažmane. U pogledu vrsta revizije, resurse revizije značajnije angažovati na provođenju revizije učinka i revizije sistema.

Odjeljenja interne revizije će organizovati evidencije o planiranim i provedenim revizijskim angažmanima, akcionim planovima, datim, provjerenim i provedenim preporukama, načinima provjere preporuka i rezultatima i efektima provođenja preporuka.

5.7 Uspostave sistem obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta interne revizije i provode evaluaciju aktivnosti interne revizije.

Odjeljenja interne revizije će u skladu sa zahtjevima pravne i profesionalne regulative da pripreme Program obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta interne revizije i obezbjede njegovu primjenu u praksi. U skladu sa Zakonom o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske i Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije planirati i provoditi interna i eksterna vrednovanja funkcije interne revizije na način da ta vrednovanja donose novu vrijednost i da se provode uvažavajući princip vrijednosti za novac.

Odjeljenja interne revizije će, u skladu sa dobrim revizijskim i upravljačkim praksama, definisati indikatore uspješnosti interne revizije i iste primjenjivati prilikom evaluacije uspješnosti i doprinosa interne revizije ostvarivanju postavljenih ciljeva i planiranih zadataka javnih preduzeća. O rezultatima internih, eksternih vrednovanja i evaluacije funkcije interne revizije izvještavati odbor za reviziju i upravu javnog preduzeća.

5.8 Putem godišnjih izvještaja obezbijede potrebne informacije organima javnih preduzeća, a javna preduzeća Centralnoj jedinici za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije.

U skladu sa sistemom izvještavanja koje utvrdi Ministarstvo finansija javna preduzeća će o razvoju sistema internih finansijskih kontrola izvještavati Centralnu jedinicu za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije. Izvještavanju treba da prethodi praćenje i procjena funkcionalnosti finansijskog upravljanja i kontrole i evaluacija uspješnosti funkcije interne revizije.

Odjeljenje interne revizije će izvještavati Odbor za reviziju i upravu javnog preduzeća, a izvještaji treba da sadrže informacije o planiranim i provedenim revizijskim angažmanima, najvažnijim nalazima, zaključcima i preporukama, o provjeri provođenja preporuka, rizicima povezanim sa funkcijom interne revizije, rezultatima provođenja Programa obezbjeđenja i

unapređenja kvaliteta interne revizije i druge informacije po zahtjevima Međunarodnih standarda profesionalne prakse interne revizije.

Vođa revizorskog tima

mr Bojan Dragišić, s.r.

6. PRILOZI UZ IZVJEŠTAJ

Prilog broj 1: Lista referenci

1. Strategija razvoja sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske 2021-2025
2. Strategija upravljanja javnim finansijama Republike Srpske za period 2021–2025. godina
3. Program ekonomskih reformi Republike Srpske za period 2018-2020. godine
4. Zakon o javnim preduzećima Republike Srpske (Službeni glasnik Republike Srpske broj 75/04, 78/11)
5. Zakon o privrednim društvima Republike Srpske (Službeni glasnik Republike Srpske broj 127/08)
6. Zakon o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske (Službeni glasnik Republike Srpske broj 91/16)
7. Zakon o računovodstvu i reviziji Republike Srpske (Službeni glasnik Republike Srpske broj 94/15)
8. Standardi korporativnog upravljanja (Službeni glasnik Republike Srpske broj 17/10)
9. Međunarodni okvir profesionalne prakse interne revizije
10. Standardi interne kontrole u subjektima javnog sektora Republike Srpske
11. Provedbene smjernice, Stanovište instituta internih revizora
12. Uloga interne revizije u korporativnom upravljanju, Stanovište instituta internih revizora
13. Uloga interne revizije u upravljanju rizicima preduzeća, Stanovište instituta internih revizora
14. Osavremenjavanje tri linije odbrane, Stanovište instituta internih revizora
15. Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju BiH sa Evropskom unijom
16. Izvještaj o Bosni i Hercegovini za 2021. godinu, Evropska komisija
17. Kodeks profesionalne etike za interne revizore (Službeni glasnik Republike Srpske broj 24/17)
18. Pravilnik o sadržaju izvještaja i načinu izvještavanja o sistemu FUK (Službeni glasnik Republike Srpske broj 1/22)
19. Pravilnik o uslovima za zapošljavanje, statusu i položaju internih revizora u javnom sektoru (Službeni glasnik Republike Srpske broj 1/22)
20. Pravilnik o sadržaju izvještaja i načinu izvještavanja interne revizije (Službeni glasnik Republike Srpske broj 96/17)
21. Pravilnik o uslovima za sticanje zvanja internog revizora u javnom sektoru (Službeni glasnik Republike Srpske broj 1/22)
22. Uputstvo o načinu i postupku uspostavljanja i sprovođenja FUK (Službeni glasnik Republike Srpske broj 99/17)
23. Uputstvo za interne revizore javnog sektora Republike Srpske (Službeni glasnik Republike Srpske broj 84/17)
24. Priručnik za interne revizore u javnom sektoru Republike Srpske
25. Okvirna povelja interne revizije, (Službeni glasnik Republike Srpske broj 24/17)
26. Konsolidovani godišnji izvještaj o uspostavljanju i razvoju interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srpske sa stanjem na dan 31.12.2021. godine
27. Konsolidovani godišnji izvještaj o uspostavljanju i razvoju interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srpske sa stanjem na dan 31.12.2020. godine

28. Konsolidovani godišnji izvještaj o uspostavljanju i razvoju interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srpske sa stanjem na dan 31.12.2019. godine
29. Konsolidovani godišnji izvještaj o uspostavljanju i razvoju interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srpske sa stanjem na dan 31.12.2018. godine
30. Konsolidovani godišnji izvještaj o uspostavljanju i razvoju interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srpske sa stanjem na dan 31.12.2017. godine
31. Konsolidovani godišnji izvještaj o uspostavljanju i razvoju interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srpske sa stanjem na dan 31.12.2016. godine
32. Konsolidovani godišnji izvještaj o uspostavljanju i razvoju interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srpske sa stanjem na dan 31.12.2015. godine
33. Izvještaj o eksternoj ocjeni kvaliteta interne revizije u Preduzeću za poštanski saobraćaj Pošte Srpske a.d. Banja Luka
34. Izvještaj revizije učinka GSRJS RS „Organizacija i funkcionisanje interne revizije u javnom sektoru Republike Srpske“, 2017. godine
35. Izvještaj revizije učinka GSRJS RS „Planiranje i izvještavanje u javnim preduzećima“, 2021. godine

Prilog broj 2: Nivo dostignutog razvoja FUK-a

JAVNA PREDUZEĆA	POŠTE SRPSKE	ŽELJEZNICE RS	VODOVOD B.Luka	PUTEVI RS	ŠUME RS	KOMUNALAC Bijeljina	ZUNS	ELEKTRO DOBOJ	MH ERS	
IMENOVAN KOORDINATOR FUK-a	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	
ANGAŽOVAN KONSULTANT	✓	X	✓	✓	X	✓	X	X	X	
SAMOPROCJENA PET ELEMENATA FUK-a	✓	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	
VIZIJA I MISIJA	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	
POPIS POSLOVNIH PROCESA	✓	✓	✓	✓	X	✓	X	X	X	
OPIS POSLOVNIH PROCESA	✓	✓	X	✓	X	✓	X	X	X	
KNJIGA POSLOVNIH PROCESA	✓	X	X	X	X	✓	X	✓	X	
REGISTAR RIZIKA	✓	X	X	X	X	✓	X	✓	X	
STRATEGIJA UPRAVLJANJA RIZICIMA	✓	X	X	X	X	✓	X	X	✓	
ANALIZA POSTOJEĆIH KONTROLA	✓	✓	✓	X	X	X	X	X	X	
OTKLANJANJE NEDOSTATAKA UNUTRAŠNJIH KONTROLA	✓	✓	X	X	X	X	X	X	X	
IZVJEŠTAJI ZA CIH	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	X	✓	
PREĆENJE FUK-a	KONTINUIRANO	✓	✓	✓	X	X	✓	X	X	X
	SAMOPROCJENOM	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	X	✓
	INTERNOM REVIZIJOM	X	✓	✓	X	✓	✓	X	X	X

Izvor: Podaci prikupljeni od JP

Prilog broj 3: Nivo realizacije Strategije do kraja prvog poligodišta 2022. godine

Str 1.

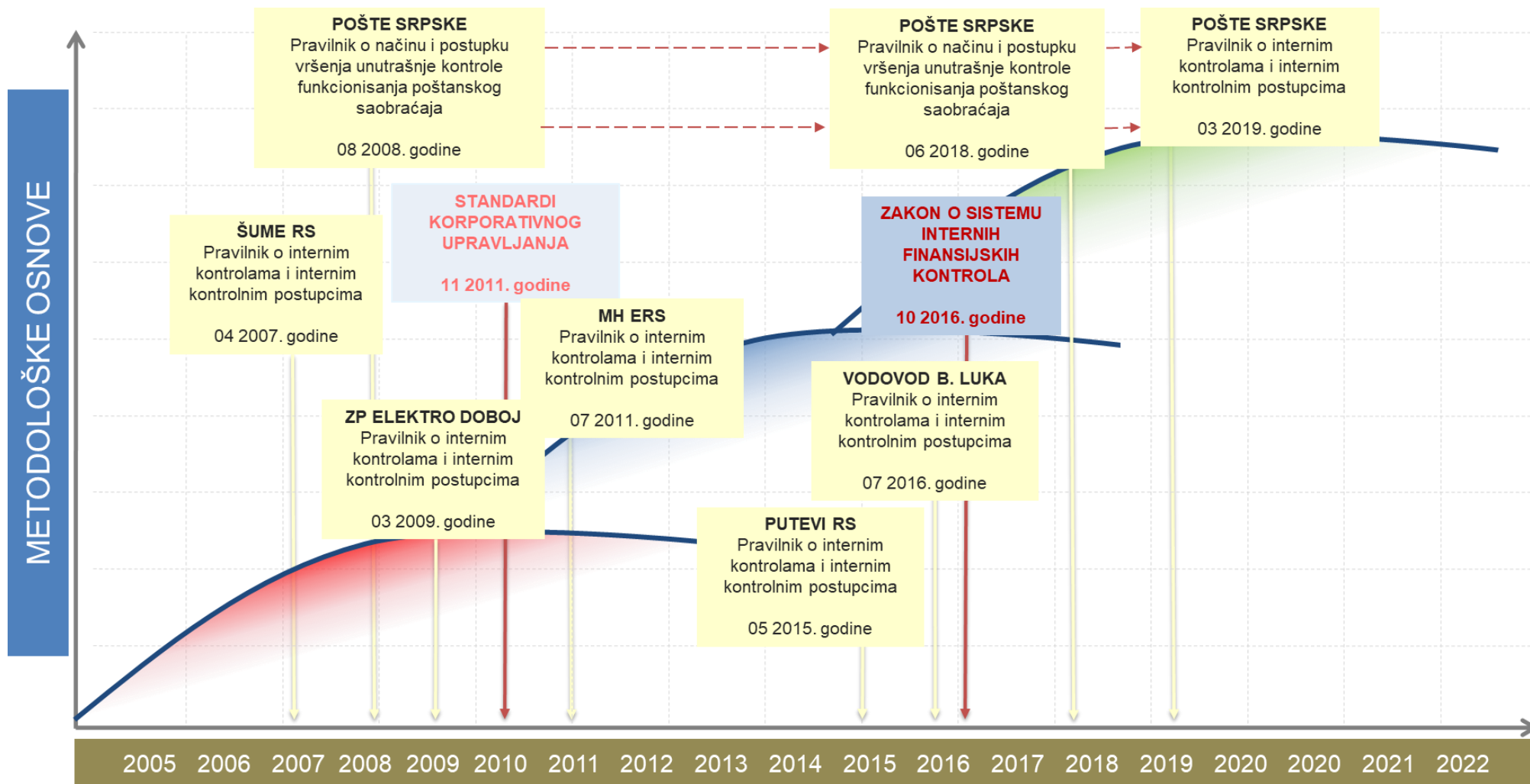
STRATEGIJA RAZVOJA SIFK U JP RS ZA PERIOD 2021–2025. GODINE AKCIONI PLAN STRATEGIJE JIFK 2021– jun 2022. godine				JAVNA PREDUZEĆA
OBUHVAĆENE OBLASTI	STRATEŠKI CILJEVI	OPERATIVNE MJERE	OČEKIVANI REZULTAT PROVEDENE MJERE	AKTIVNOSTI
FINANSIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLA	1. FUK usmjeren na najznačajnije rizike u upravljanju javnim finansijama	1.1. Jačanje sistema internih kontrola u poslovnim procesima vezanim za upravljanje prihodima, rashodima, imovinom i obavezama	Unaprijeđene kontrole u upravljanju prihodima, rashodima, imovinom i obavezama	Procjena rizika i prijedlozi sistemskih kontrola u procesima upravljanja javnim finansijama (odgovorna CJH i JP)
			STEPEN REALIZACIJE	89% JP RADE STUDIJU RIZIKA
			Unaprijeđene kontrole u upravljanju prihodima, rashodima, imovinom i obavezama	Ažuriranje internih procedura subjekata, uvažavajući rezultate procjene rizika (odgovorna JP)
			STEPEN REALIZACIJE	1 JP RADI REDOVNA AŽURIRANJA 7 JP NIJE DO SADA RADILO AŽURIRANJA
		1.2. Jačanje sistema internih kontrola vezanih za efikasnost poslovnih procesa subjekta	Brže, dostupnije i transparentnije javne usluge i povećano zadovoljstvo korisnika	Standardizacija procedura i optimizacija poslovnih procesa za pružanje usluga – analiza troškova, ukidanje nepotrebnih ili duplih koraka, eliminacija „uskih grla“ (odgovorni JP)
			STEPEN REALIZACIJE	1 JP ZAVRŠILO POSLOVE NA PROCESU STANDARDIZACIJE PROCEDURA I OPTIMIZACIJE PP 1 JP DIEJLIMIČNO PRISTUPILO PROCESU STANDARDIZACIJE PROCEDURA I OPTIMIZACIJE POSLOVNIH PROCESA 4 JP PLANIRA AKTIVNOSTI PO OVOM PITANJU 3 JP NIJE RADILO NIŠTA PO PITANJU STANDARDIZACIJE PROCESA I OPTIMIZACIJE POSLOVNIH PROCESA
			Brže, dostupnije i transparentnije javne usluge i povećano zadovoljstvo korisnika	Razvijati aplikativne kontrole u softverskim rješenjima budžetskih korisnika uz podršku digitalizaciji poslovanja i razvoju e-uprave (odgovorni PARCO BiH Vlada RS i JP)
			STEPEN REALIZACIJE	1 JP KORISTI PONUĐENU PIFC APLIKACIJU 3 JP PLANIRAJU REALIZACIJU 5 NEMA KAPACITETE, NITI SOFTVERSKA RIJEŠENJA
		1.3. Popis poslovnih procesa i izrada knjige poslovnih procesa, registra rizika i strategije za upravljanje rizicima	Unaprijeđeno upravljanje rizicima u poslovanju subjekata	Nastavak aktivnosti na izradi popisa i knjige poslovnih procesa, registra rizika i strategija za upravljanje rizicima (odgovorna JP)
			STEPEN REALIZACIJE	1 JP KONTINUIRANO AŽURIRA RANIJE USVOJENA DOKUMENTA 2 JP IMAJU DOKUMENTA ALI NISU RAĐENA AŽURIRANJA 3 JP SU UTOKU IZRADE DOKUMENATA 3 JP NEMA DOKUMENTA (1 JP PLANIRA IZRADU DOKUMENATA)

Str 2.

STRATEGIJA RAZVOJA SIFK U JP RS ZA PERIOD 2021–2025. GODINE AKCIONI PLAN STRATEGIJE JIFK 2021– jun 2022. godine				JAVNA PREDUZEĆA
OBUHVACENE OBLASTI	STRATEŠKI CILJEVI	OPERATIVNE MJERE	OČEKIVANI REZULTAT PROVEDENE MJERE	AKTIVNOSTI
INTERNA REVIZIJA	2. Resursi IR se koriste efikasno i ostvaruje se dodatna vrijednost	2.1. Osiguravanje usklađenosti rada interne revizije sa zakonima i MSPPIR	Unaprijeđen kvalitet rada interne revizije	Razviti metodologiju i alate za internu procjenu kvaliteta od strane rukovodioca JIR, uključujući izradu Programa osiguranja i unapređenj (odgovorna CJH i JP)
			STEPEN REALIZACIJE	1 JP USVOJILO POUK 2/2022 6 JP IMA POVELJU OD TOGA JEDNA USVOJENA 6/2022, A DVIJE 2021 NEKA JP SE POŽIVAJU NA STRIKTNO POŠTIVANJE ZoJP
		2.2. Popunjavanje upražnjenih radnih mjesta u JIR i OIR u skladu sa Zakonom	Bolja pokrivenost budžeta funkcijom interne revizije	Popunjavanje praznenih sistematizovanih radnih mjesta IR (odgovorna Vlada RS i JP)
			STEPEN REALIZACIJE	6 JP - RADNA MJESTA PREDVIĐENA SISTEMATIZACIJOM U POTPUNOSTI POPUNJENA 2 JP POPUNJENOST 83% I 57% 1 JP NEMA ANGAŽOVANE INTERNE REVIZORE NIJE OBEZBJEĐEN PRINCIP 4 OKA (IZOSTAJE TIMSKI RAD)
		2.3. Usmjeravanje IR na pružanje dodatne vrijednosti u visokorizičnim oblastima	IR pruža mjerljive efekte rada u oblastima od strateškog značaja za subjekte JS RS	Usmjeriti internu reviziju na područja visokog rizika (registri rizika i nezavisna procjena OIR) i davanje preporuka za rješavanje uzroka rizika (odgovorna JP)
			STEPEN REALIZACIJE	1 JP IMA USVOJEN REGISTAR RIZIKA KOJI REDOVNO AŽURIRA 1 JP IMA REGISTAR RIZIKA TEK OD 2022 1 JP JE SAMO ZA 2018 GODINU IMALO REGISTAR RIZIKA 6 JP DO SADA NIJE IMALO REGISTAR RIZIKA (OD TOGA 4 PLANIRAJU IZRADU) PLANOVI REVIZIJE ODREĐENI INTERNIM AKTIMA (revizija javnih nabavki, revizija popisa imovine, revizija ugovora sa drugim licima)

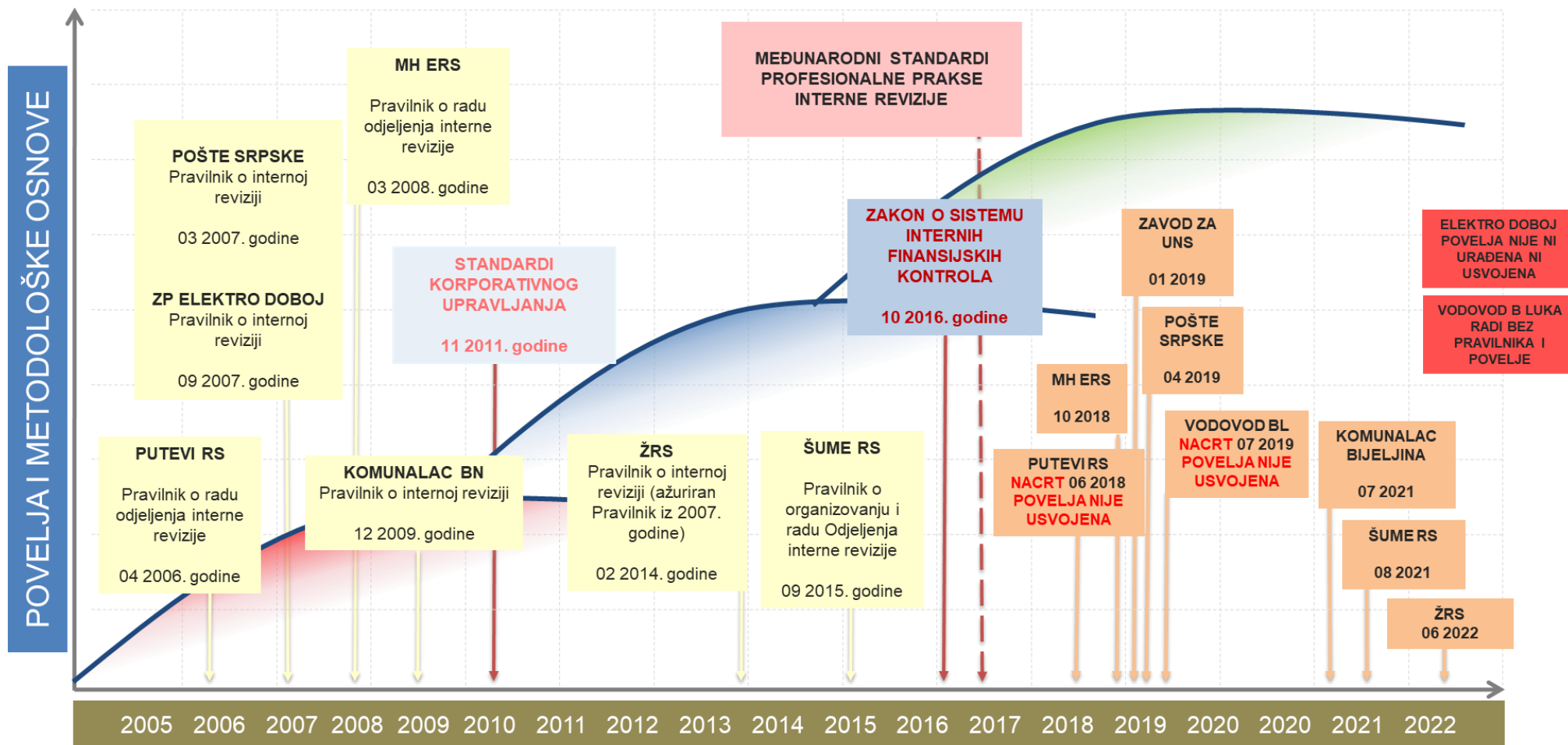
Izvor: Strategija razvoja SIFK-a u JS RS za period 2021-2025. godine i podaci prikupljeni od JP

Prilog broj 4: Pravilnici o internim kontrolama i internim kontrolnim postupcima



Izvor: Podaci prikupljeni od JP

Prilog broj 5: Povelje i metodološke osnove interne revizije



Izvor: Podaci prikupljeni od JP

Prilog broj 6: Nadležnosti Odbora za reviziju

NADLEŽNOSTI ODBORA ZA REVIZIJU Zakon o sistemu internih finansijskih kontrola - Član 48.	POŠTE SRPSKE	ŠUME RS	ŽRS	PUTEVI RS	MH ERS	ELEKTRO DOBOJ	ZUNS	VODOVOD BANJA LUKA	KOMUNALAC BIJELJINA
usvajanje poslovnika o radu OR	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
pruža podršku aktivnostima interne revizije putem savjeta o strukturi OIR	✓	✓	X	✓	✓	X	X	X	✓
pruži podršku aktivnostima interne revizije putem savjeta o imenovanju i razrješenju Direktora OIR	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
pruži podršku aktivnostima interne revizije putem savjeta o studiju rizika i planovima OIR	✓	✓	✓X	✓	✓	X	✓X	✓X	✓X
pruži podršku aktivnostima interne revizije putem savjeta o periodičnim izvještajima OIR	✓	✓	X	✓	✓	X	✓	✓	✓X
pruži podršku aktivnostima interne revizije putem savjeta o izvještaju o naknadnom pregledu	✓X	✓X	✓X	✓X	✓	✓	✓X	✓X	✓X
pruži podršku aktivnostima interne revizije putem savjeta o izvještaju o eksternom pregledu kvaliteta rada OIR	X	X	X	X	X	X	X	X	X
osigurava da OIR izvrši svoj posao u skladu sa planom revizije	✓	X	X	✓X	✓	✓	X	X	X
podnese nadzornom odboru sažete mjesečne izvještaje o svojim sastancima svakog mjeseca	✓X	✓X	✓X	✓	✓X	✓X	✓X	✓	✓
osigura da OIR obavlja svoje obaveze u skladu sa međunarodnim revizijskim standardima	X	X	X	X	X	X	X	X	X
izvještava NO o realizaciji preporuka po izvještajima o reviziji	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
podnosi izvještaj na svakoj godišnjoj skupštini, a na vanrednoj sjednici skupštine kada smatra da je izvještavanje potrebno ili kada to zatraži NO	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
razmatra dokumenta koja se odnose na FUK	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Izvor: Podaci prikupljeni od JP

Prilog broj 7: Nadležnosti OIR u skladu sa MSPPIR

STANDARDI (MSPPIR)	POŠTE SRPSKE	ŠUME RS	ŽRS	PUTEVI RS	MH ERS	ELEKTRO DOBOJ	ZUNS	VODOVOD B. LUKA	KOMUNALAC BIJE LJINA
Standard 1000 - Svrha, ovlaštenja i odgovornost Odbor za reviziju je odgovoran za konačno odobrenje povelje interne revizije	✓	✓X od 8/2021	✓X od 6/2022	✓X radni materijal	X	X	✓	✓X radni materijal	✓X 7/2021
Standard 1000 – Svrha, ovlaštenja i odgovornost Povelja IR mora biti u skladu s misijom interne revizije i obavezujućim elementima MOPPIR	✓X uopšteno		✓X uopšteno		✓X uopšteno	X	✓X uopšteno	X	X
Standard 1100 - Neovisnost i objektivnost Direktor OIR mora imati direktan i neograničen pristup višem menadžmentu i odboru, što se može postići dvojnim izvještavanjem (stanje po intervjuima)	✓ od 2021	✓	X	✓	X zavisi od direkt.	X	X	✓X do 2021 nije bez pristupa	✓
Standard 1110 – Organizacijska neovisnost Direktor OIR funkcionalno odgovara odboru za reviziju kada odbor: odobrava povelju interne revizije, odobrava plan interne revizije temeljen na rizicima, ...	✓	✓X djelimično	✓X	X	X	X	X subjektivni i razlozi	X	✓X djelimično
Standard 1111 –Direktna interakcija s odborom Direktor OIR mora komunicirati s odborom i biti s njim u direktnoj interakciji.	✓	✓	X	✓	✓	✓	X	✓	✓
Standard 1300 – Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja Direktor OIR trebao bi podržavati nadzor odbora nad POUK-om	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Standard 1312 – Eksterno vrednovanje Direktor OIR mora s odborom raspraviti o obliku i učestalosti eksternog vrednovanja, te o kvalifikacijama i nezavisnosti eksternog procjenitelja...	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Standard 1320 – Izvještavanje o programu osiguranja kvalitete i unaprjeđenja Direktor OIR mora izvjestiti o rezultatima POUK viši menadžment i odbor.	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Standard 1322 – Objava neusklađenosti Kada neusklađenost s Etičkim kodeksom ili Standardima ima uticaj na obim ili funkcionisanje IR, Direktor OIR mora obavijestiti viši menadžment i odbor o neusklađenosti ...	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Standard 2010 – Planiranje Kako bi izradio plan temeljen na procjeni rizika, Direktor OIR se savjetuje s višim menadžmentom i odborom te stiče razumijevanje o strategijama preduzeća, ključnim poslovnim ciljevima, povezanim rizicima i procesima upravljanja rizicima.	✓X	✓X	✓X	✓X	X	X	X	✓X	✓X
Standard 2020 – Saopštavanje i odobrenje Direktor OIR mora obavijestiti viši menadžment i odbor o planovima funkcije IR i potrebnim resursima, uključujući važne promjene do kojih je došlo u međuvremenu, kako bi ih mogli razmotriti i odobriti. Obavijest mora uključivati i mogući utjecaj ograničavanja resursa.	✓X	✓X	✓X	✓X	✓X	✓X	X	✓X	✓X
Standard 2060 – Izvještavanje višeg menadžmenta i odbora Direktor OIR mora periodično izvještavati viši menadžment i odbor o svrsi funkcije interne revizije, ovlaštenjama, odgovornostima i ostvarenjima u odnosu na plan, kao i o njezinoj usklađenosti s Etičkim kodeksom i Standardima.	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Izvor: Podaci prikupljeni od JP