

Časopis „Poslovne studije“, 2014, 11-12:
Rad primljen: 04.03.2014.
Rad odobren: 04.04.2014.

UDK 336.226.3(497.6RS)
DOI: 10.7251/POS1412437S
Stručni rad

Stojanović dr Tamara¹

POJMOVI KONTROLE I REVIZIJE U PORESKOM SISTEMU REPUBLIKE SRPSKE

Rezime: *Zakonska regulativa, koja je osnova poreskog sistema u Republici Srpskoj, bavi se, između ostalog, i pitanjima nadzora nad izvršavanjem obaveza regulisanih zakonskim propisima. Kada se govori o internom nadzoru, onda je on neodvojiv od sistema internih kontrola. Međutim, eksterna funkcija nadzora je povezana sa procesom revizije koju domaća poreska regulativa u Republici Srpskoj zapravo i ne prepoznaje. Sve aktivnosti internog i eksternog nadzora su okarakterisane kao kontrole, iako one po svojoj prirodi i suštini to nisu. Ovi pojmovi/procesi se moraju sagledati kako iz ugla institucija zaduženih za nadzor, tako i iz ugla poreskih obveznika, te se mora uzeti u obzir i sama metodologija rada. Cilj autora je da skrene pažnju na istinske odlike kontrole i revizije, usvojene od strane svjetske teorije i profesionalne prakse, te da ukaže na to šta su zapravo kontrole, a šta je to poreska revizija sa aspekta poreskog sistema i regulatornog okvira u Republici Srpskoj.*

Ključneriječi: *zakonski propisi, poreski sistem, kontrola, revizija, nadzor.*

JEL klasifikacija: *K34, M42, M48, M49*

¹ Docent doktor, Univerzitet u Banjoj Luci, Bulevar Vojvode Petra Bojovića 1A, s.tamara@teol.net

UVOD

Kada se govori o kontroli i reviziji u poreskom sistemu neke zemlje logično bi bilo da je sam regulatorni okvir napravio distinkciju između ova dva pojma/procesa i definisao ih tako da oni služe potrebama samog poreskog sistema i izvršavanju obaveza koje imaju pojedini učesnici u ovom sistemu. Međutim, polazeći od zvaničnih definicija revizije i kontrole koje se mogu pronaći u svjetskoj teoriji i praksi, s jedne strane, i načina kako su ovi pojmovi definisani našom domaćom zakonskom regulativom, vrlo je teško odrediti pravu distinkciju između onoga što bi u smislu poreskog nadzora trebalo biti okarakterisano kao kontrola i onoga što bi se trebalo zvati revizijom.

Naša zakonska regulativa iz oblasti direktnog oporezivanja (Zakon o poreskom postupku) ni na jednom mjestu ne spominje reviziju, tako da sve ono što Poreska uprava Republike Srpske (PURS), kao nosilac nadzora u oblasti direktnih poreza, sprovodi u cilju provjere i nadzora nad prijavljivanjem i izmirivanjem poreskih obaveza, sa aspekta zakonske regulative, predstavlja poresku kontrolu. Kao što je to slučaj sa regulatornim okvirom koji se bavi direktnim oporezivanjem, ni u slučaju indirektnog oporezivanja regulativa ne pravi distinkciju između poreske kontrole i revizije. Međutim, Pravilnik o kontroli indirektnih poreza, predviđa primjenu metodologije kontrole koja nedvosmisleno podsjeća na metodologiju revizije, dok sam Zakon o postupku indirektnog oporezivanja govori o *provjerama* – koje su interni kontrolni postupci preventivno-detektivnog karaktera i *kontrolama* – koje predstavljaju eksterni vid naknadnog nadzora nad radnjama i evidencijama poreskih obveznika, te u sebi integriše jedan pristup koji je svojstven samoj reviziji.

Ipak, između kontrole i revizije postoji značajna razlika koju treba imati u vidu i razumjeti, jer se vrlo često kako u praksi, tako i u zakonskoj regulativi može naići na pogrešno definisanje pojma kontrole i njegovo poistovjećivanje sa internom ili eksternom revizijom. Imajući sve ovo u vidu, cilj ovog rada je upravo u tome da se odgonetne šta bi to bila kontrola, a šta

revizija, kada je u pitanju nadzor nad postupkom direktnog i indirektnog oporezivanja u Republici Srpskoj.

1. OPŠTEPRIHVACENE DEFINICIJE KONTROLE I REVIZIJE

O bilo kojoj reviziji da je riječ ona uvijek predstavlja neki vid naknadnog pregleda nad procesima, aktivnostima i izvještajima koji su okončani, s ciljem da se utvrdi stepen njihove podudarnosti sa prethodno utvrđenim kriterijima ili standardima. Prema tome, revizija je funkcija nadzora koja se odvija nakon što je neki proces završen, dok je kontrola vrlo širok pojam koji se u najužem smislu svodi na politike i procedure, tj. kontrolne aktivnosti/postupke koji mogu da prethode, da se odvijaju paralelno (istovremeno) ili nakon odvijanja procesa koji je predmet kontrole.

1.1. Pojmovno određenje kontrola

Kada se o kontrolama govori u okviru jednog mikro orkuženja (organizacije), onda se za njih koristi izraz interne kontrole. S obzirom na to da mnoštvo različitih primjena kontrola na svim organizacionim nivoima izjednačava potrebu različitih korisnika za njima, to je dovelo do stvaranja čitavog spektra kontrolnih aktivnosti. Iz tog razloga, u drugoj polovini XX vijeka, preduzet je masovan profesionalni napor u iznalaženju opšteprihvaćene definicije pojma i okvira internih kontrola. Danas, većina savremenih organizacija širom svijeta, prilikom uspostavljanja sistema internih kontrola, polazi od definicije do koje je došao COSO izvještaj², čiji je zvanični naziv "Integrated Control – Integrated Framework". Iako ovaj

² COSO (Committee of Sponsoring Organizations) izvještaj je izvještaj čiju je izradu sponzirisalo pet profesionalnih organizacija: Institut internih revizora (IIA), Američki institut ovlaštenih javnih računovođa (AICPA), Institut finansijskih izvršilaca (FEI), Američko udruženje računovođa (AAA) i Institut upravljačkih računovođa (IMA).

izvještaj nema snagu standarda, sve značajne profesionalne organizacije, koje se bave ocjenom standarda internih kontrola, zvanično su usvojile COSO izvještaj i prilagodile svoje standarde njegovoj terminologiji.

COSO izvještaj definiše internu kontrolu kao *proces u kome učestvuje odbor direktora, menadžment i ostalo osoblje pravnog lica, a kreiran je s namjerom da se obezbijedi odgovarajuća sigurnost u pogledu ostvarivanja ciljeva u oblastima efektivnosti i efikasnosti poslovnih operacija, pouzdanosti finansijskog izvještavanja i usaglašenosti sa važećim zakonima i propisima*. (COSO 2004, 1). Prema tome, radi se o metodima i postupcima, koje je usvojilo rukovodstvo, a ugrađeni su u organizaciju preduzeća kako bi osigurali nesmetano odvijanje svih poslovnih funkcija (Chambers 1993, 50).

Internu kontrolu, prema COSO izvještaju, čini pet međusobno povezanih komponenti:

- (1) *Kontrolno okruženje* - čine ga faktori kao što su: integritet, etičke vrijednosti i stručnost zaposlenih; filozofija i poslovni stil menadžmenta; način na koji menadžment vrši raspodjelu ovlašćenja i odgovornosti i organizuje i izgrađuje svoje ljude; i pažnja i smjernice koje daje odbor direktora.
- (2) *Procjena rizika* - podrazumijeva identifikovanje i analizu relevantnih rizika koji prijete ostvarivanju postavljenih ciljeva i čini osnovu za odlučivanje o tome kako treba da se upravlja rizicima.
- (3) *Kontrolne aktivnosti* - uključuju *politike* (definišu 'kako raditi?') i *procedure* (definišu 'šta raditi?') koje osiguravaju primjenu smjernica menadžmenta. Njihova pomoć je u tome da se osigura preduzimanje aktivnosti neophodnih za upravljanje rizicima koji prijete ostvarivanju ciljeva preduzeća.
- (4) *Informacije i komunikacija* - informacioni sistemi imaju zadatak da obezbijede izvještaje koji sadrže operativne, finansijske i ostale informacije koje zahtijeva regulativa, a omogućuju da se vodi i kontroliše poslovanje. Komunikacija mora da obuhvati širi kontekst, odnosno da se odvija u svim pravcima i smjerovima kroz organizaciju kako bi omogućila da svi zaposleni ispune svoje odgovornosti u vezi sa kontrolama.

- (5) *Nadzor* - proces kojim menadžment ocjenjuje kvalitet funkcionisanja sistema internih kontrola tokom vremena. Ovo se postiže kroz tekuće aktivnosti nadzora, kroz posebne ocjene ili kombinaciju ova dva postupka.

Kada se govori o kontrolama, najčešće se zapravo misli na kontrolne postupke koji su samo jedan od elemenata čitavog sistema internih kontrola. Radi boljeg razumijevanja suštine ovih kontrolnih postupaka, treba naglasiti da teorija i praksa razlikuje njihove tri osnovne vrste (Tušek 2007):

- (1) preventivni kontrolni postupci - ugrađuju se u sistem kontrola s namjerom da se spriječe greške ili nastanak nekih događaja koji se ne mogu detektovati (npr. organizaciona struktura, zaključavanje prostorija, potpisivanje dokumenata...).
- (2) detektivni kontrolni postupci - kreiraju se tako da se menadžment alarmira o greškama ili problemima čim se oni pojave (npr. popisi novca, fizičke imovine i sl., sigurnosne zaštite na ulazima u objekte...)
- (3) korektivni kontrolni postupci- koriste se u sprezi sa detektivnim kontrolama s ciljem da se organizacija što prije oporavi od posljedica nepoželjnih događaja i spriječi njihovo ponavljanje u budućnosti (npr. uvođenje novih politika i procedura, zaštitnih mjera, izvještavanja...)

1.2. Pojmovno određenje revizije

Ako pođemo od COSO definicije sistema internih kontrola, primjetićemo da se njegov posljedni element odnosi na nadzor. To je mehanizam koji sve elemente sistema povezuje i osigurava ostvarivanje unaprijed postavljenih ciljeva (Tušek 2001, 78). Ovaj nadzor može biti interni ili eksterni. Kada ga sprovodi sama organizacija, onda se radi o internom nadzoru koji je sve češće organizovan u okviru funkcije interne revizije. Međutim, ukoliko se taj nadzor sprovodi eksterno, od strane lica koja nisu zaposlena u datoj organizaciji, onda se radi o eksternoj reviziji.

Iako se u teoriji i praksi može pronaći mnoštvo različitih definicija revizije ona u osnovi predstavlja *sistematski postupak objektivnog prikupljanja i procjene dokaza, vezanih za izjave o privrednim aktivnostima i događajima, radi utvrđivanja stepena podudarnosti između tih izjava i utvrđenih kriterija, kao i prezentiranja rezultata zainteresovanim korisnicima* (AAA 1973). Različite okolnosti mogu da izazovu potrebu za revizijom. Na prvom mjestu je opšta potreba za *potvrdom* (eng. attestation). Potvrditi nešto, znači tvrditi da je to isitnito ili stvarno, ili svjedočiti da je stanje stvari takvo kakvo jeste (Ratliff et al. 2001). Ovakva potvrda je skoro uvijek za dobrobit drugih i ima za cilj da učvrsti njihovo povjerenje u informacije. Iz opšte potrebe za potvrdom razvile su se posebne potrebe za specifičnim potvrđama koje su uslovile nastanak različitih vrsta revizije. Polazeći od predmeta revizije, Ratliff i Reding (2002) navode sedam vrsta revizije:

- (1) revizija finansijskih izvještaja
- (2) operativna revizija (revizija poslovanja) i revizija učinaka
- (3) revizija kvaliteta
- (4) revizija usklađenosti
- (5) revizija informacionih sistema
- (6) revizija prevara (forenzička revizija) i
- (7) revizija životne sredine, zdravstva i bezbjednosti.

Imajući u vidu našu domaću praksu revizije, a posebno onu koja se može dovesti u vezu sa poreskom kontrolom i revizijom, treba istaći da su kod nas najviše zastupljene:

- (1) *revizije finansijskih izvještaja*- koje u privatnom sektoru sprovode komercijalna preduzeća registrovana kod Ministarstva finansija Republike srpske, a u javnom sektoru Glavna služba za reviziju javnog sektora, te
- (2) *revizije poslovanja i učinaka, kao i revizija usklađenosti*– za koje su zadužene funkcije interne revizije (zakonom obavezne u javnom sektoru, finansijskom sektoru i sektoru osiguranja), ali takođe i Glavna služba za reviziju javnog sektora koja eksterno sprovodi ove vrste revizija.

2. DEFINISANJE KONTROLE I REVIZIJE U KONTEKSTU PORESKE REGULATIVE REPUBLIKE SRPSKE

Poreski sistem u Republici Srpskoj je organizovan u dvije oblasti – direktnog i indirektnog oporezivanja, te ćemo u nastavku razmotriti pojmovna određenja kontrole i revizije, kao funkciju nadzora, u svakoj od njih posebno.

2.1. Nadzor u okviru sistema direktnog oporezivanja

Nosioci sistema direktnog oporezivanja u Republici Srpskoj su Ministarstvo finansija Republike Srpske i PURS kao republička ustanova u sastavu ovog Ministarstva. Ministarstvo finansija donosi zakonsku regulativu iz oblasti direktnih poreza, dok je PURS zadužena da obezbijedi i osigura implementaciju ovih propisa a samim tim i punjenje budžeta Republike, ali i fondova, opština i gradova, svim predviđenim budžetskim prihodima. S druge strane, ovi porezi se prikupljaju od privrede i stanovništva, tj. pravnih i fizičkih lica koji su poreski obveznici u smislu koji je propisan zakonskom regulativom. Prema tome, kada govorimo o procesu kontrole i revizije direktnih poreza onda na umu treba imati tri ključna aktera:

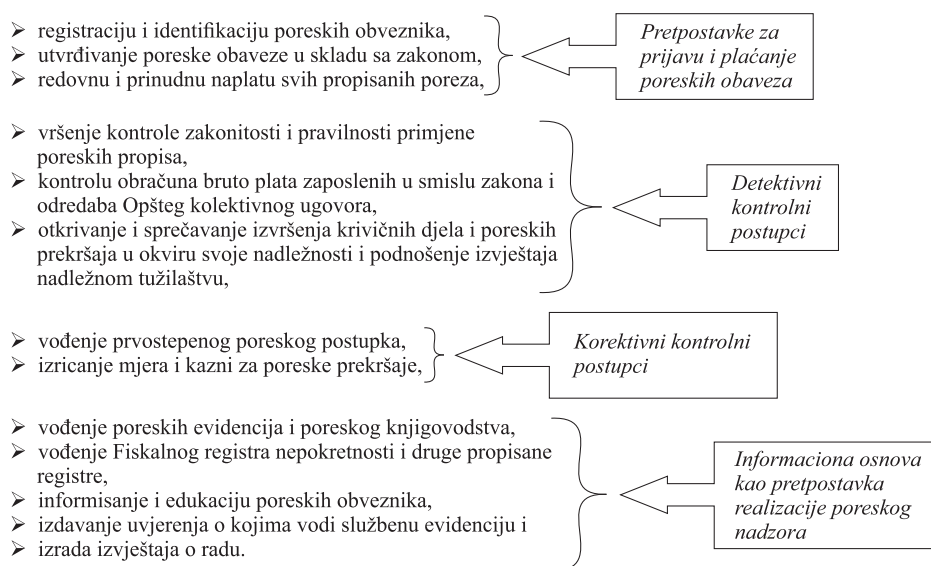
- (1) Ministarstvo finansija Republike Srpske, kao kreatora regulatornog okvira kojim se regulišu prava i obaveze kako PURS, tako i poreskih obveznika;
- (2) PURS kao instituciju koja je zadužena da osigura primjenu zakonskih propisa, i u tom smislu je zadužena i za nadzor nad njihovom primjenom, kao i za preduzimanje mjera u slučaju kršenja zakonskih propisa;
- (3) Poreske obveznike koji su dužni da se registruju, obračunaju i prijave svoje poreske obaveze, te da ih izmire na način i u rokovima koji su propisani važećom zakonskom regulativom.

Regulatorni okvir sistema direktnog oporezivanja u Republici Srpskoj čine propisi kao što su:

- Zakon o poreskom postupku („Službeni glasnik Republike Srpske” br. 102/11, 67/13)
- Pravilnik o postupku i načinu podnošenja poreskih prijava („Službeni Glasnik Republike Srpske” br. 35/12)
- Zakon o porezu na dohodak („Službeni glasnik Republike Srpske” br. 91/06; 128/06; 120/08 i 71/10, 1/11)
- Zakon o doprinosima („Službeni glasnik Republike Srpske” br. 31/09, 116/12)
- Zakon o porezu na dobit („Službeni glasnik Republike Srpske” br. 57/12)
- Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dobit („Službeni glasnik Republike Srpske” br. 129/06, 110/07, 114/07, 62/08, 9/09, 122/10 i 73/11)
- Zakon o taksama („Službeni glasnik Republike Srpske” br. 8/94, 29/00, 18/01, 22/01, 60/03-II dio, 14/04, 51/06)
- Zakon o porezima na nepokretnosti („Službeni glasnik Republike Srpske” br. 110/08)
- Zakon o koncesijama („Službeni glasnik Republike Srpske” br. 28/94, 92/09, 60/11)
- Zakon o igrama na sreću („Službeni glasnik Republike Srpske” br. 111/12)
- Zakon o fiskalnim kasama („Službeni glasnik Republike Srpske” br. 69/07)

Zakoni o porezima definišu: prihode koji podliježu oporezivanju, način obračuna poreza, način vođenja knjigovodstvene/poreske evidencije, prijavljivanje i izmirivanje poreskih obaveza. S druge strane, Zakon o poreskom postupku reguliše pitanja nadzora nad primjenom ovih zakona, kršenja odredbi ovih zakona i njihovih posljedica.

Prema odredbama Zakona o poreskom postupku, PURSje nadležna za:



Zakon o poreskom postupku predviđa dvije vrste poreske kontrole:

- (1) *Kancelarijska poreska kontrola* – predstavlja skup radnji kojima PURS provjerava tačnost, potpunost i usklađenost sa zakonom, odnosno drugim propisom, podataka iskazanih u poreskoj prijavi, računovodstvenim i drugim izvještajima poreskog obveznika (Zakon o poreskom postupku). Kancelarijsku kontrolu vrš poreski inspektor u prostorijama PURS, na osnovu naloga za kontrolu. Ako se u postupku kancelarijske kontrole utvrdi da postoje nepravilnosti prilikom utvrđivanja i plaćanja poreskih obaveza, inspektor će o tome sačiniti zapisnik. Poreski obveznik ima pravo da podnese primjedbe na taj zapisnik, dok je poreski inspektor dužan da razmotri ove primjedbe i da o tome sačini dopunu zapisnika. Na osnovu zapisnika i dopune zapisnika, poreski inspektor donosi rješenje.
- (2) *Terenska poreska kontrola* – predstavlja skup radnji kojima PURS provjerava zakonitost i pravilnost ispunjavanja poreskih obaveza od strane poreskih obveznika (Zakon o poreskom postupku). Terensku kontrolu obavlja poreski inspektor na osnovu naloga

za kontrolu o čemu se poreski obveznik obavještava najkasnije tri dana prije dana počinjanja kontrole. U izuzetnim slučajevima, direktor PURS može naložiti kontrolu kojoj će se pristupiti bez najave, ako ocijeni da postoje sumnje da bi se najavljena kontrola mogla na bilo koji način osujetiti, ili ako bi najava kontrole mogla bitno uticati na utvrđivanje i plaćanje poreza. Po okončanju terenske kontrole, poreski inspektor sastavlja zapisnik o terenskoj kontroli u kom se moraju jasno i nedvosmisleno iznijeti utvrđene činjenice u postupku kontrole, prikupljeni dokazi, razlozi utvrđivanja poreskih obaveza, kao i svi drugi relevantni podaci i radnje koje su izvršene u postupku terenske kontrole. Ukoliko se u postupku terenske kontrole utvrdi da poreski obveznik nije primijenio, ili nije pravilno primijenio propise prilikom utvrđivanja poreske obaveze koje obveznik sam vrši, na osnovu stanja utvrđenog u zapisniku, odnosno dopuni zapisnika, donosi se rješenje za plaćanje utvrđenih poreskih obaveza.

Imajući u vidu regulatorni okvir kojim se regulišu prava i obaveze PURS, kao nosioca poreske kontrole, i poreskih obveznika možemo zaključiti da *poreska kontrola* predstavlja čitav sistem interne kontrole kog je PURS dužna da uspostavi i održava u skladu sa svojim nadležnostima propisanim Zakonom o poreskom postupku. Polazeći od COSO definicije sistema internih kontrola, ovaj sistem bi u slučaju PURS obuhvatao sljedeće:

- **Kontrolno okruženje** – definisano organizacionom strukturom Poreske uprave, raspodjelom dužnosti i odgovornosti, te njenom misijom i vizijom prema kojoj bi ona trebalo da bude *moderno organizovana uprava i jedan od stubova državnosti Republike Srpske, visoko profesionalna i efiksana, dinamična, otvorena i poštovana od strane poreskih obveznika, Vlade Republike Srpske kao i kod javnosti uopšte* (PURS 2012).
- **Procjena rizika** – definišu je interne procedure u vezi sa načinom utvrđivanja operativnih planova koji bi uvijek trebalo da polaze od procjene rizika poreskog obveznika, ali i ocjene uticaja poreske kontrole na efikasnost naplate poreza u određenim djelatnostima (Zakon o poreskom postupku).

- **Kontrolne aktivnosti** – brojne su, regulisane Zakonom o poreskom postupku i mogu se klasifikovati na: *preventivne* (registracija i identifikacija poreskih obveznika, utvrđivanje poreske obaveze u skladu sa zakonom, redovna naplata svih propisanih poreza, sprečavanje izvršenja krivičnih djela), *detektivne* (vršenje kontrole zakonitosti i pravilnosti primjene poreskih propisa, kontrola obračuna bruto plata zaposlenih u smislu zakona i odredaba Opšteg kolektivnog ugovora, otkrivanje poreskih prekršaja u okviru svoje nadležnosti) i *korektivne* (podnošenje izvještaja nadležnom tužilaštvu, vođenje prvostepenog poreskog postupka, izricanje mjera i kazni za poreske prekršaje).
- **Informacije i komunikacija** – podrazumijeva uspostavljanje informacionog sistema koji podržava aktivnosti nadzora PURS (vođenje poreskih evidencija i poreskog knjigovodstva, vođenje Fiskalnog registra nepokretnosti i druge propisane registre) i komunikaciju sa poreskim obveznicima (informisanje i edukaciju poreskih obveznika, izdavanje uvjerenja o kojima vodi službenu evidenciju i izrada izvještaja o radu).
- **Nadzor** – odvija se na više nivoa, kao što je: nadzor od strane Ministarstva finansija Republike Srpske, interni nadzor kog sprovođi odjeljenje Unutrašnje kontrole i interne revizije, te eksterni nadzor kog obavlja Glavna služba za reviziju javnog sektora.

Poreska revizija nije pojam koji se može pronaći u našoj domaćoj zakonskoj regulativi iz oblasti direktnog oporezivanja, ali termini kao inspekcij-ski pregled, provjera, nadzor i slično zapravo govore o reviziji. Revizija je funkcija eksternog nadzora i naknadnog pregleda, tako da kada govorimo o poreskoj reviziji onda je to poreska kontrola gledana iz ugla poreskog obveznika. Svaki vid terenske kontrole je zapravo revizija i to *revizija usklađenosti sa poreskom regulativom*. Kao i u slučaju ostalih vidova revizije konačan proizvod ove revizije je izvještaj u vidu zapisnika. Međutim, specifičnost ovog vida revizije se ogleda u tome što ove izvještaje PURS sačinjava za svoje potrebe i u svrhu izvršavanja svojih nadležnosti propisanih poreskim propisima, tako da za nju ovo i jeste kontrolni postupak i to detektivno-kontrolnog karaktera.

Ovdje se može govoriti i o *poreskoj kontroli sa aspekta samog poreskog obveznika*, ali to je onda njegova interna procedura kojom sam poreski obveznik osigurava da je na pravi način i u pravim rokovima utvrdio, prijavio i izmirio svoju poresku obavezu. Ove kontrole su najčešće sastavni dio računovodstvenih kontrola i obično su propisane Pravilnicima o računovodstvu ili nekim drugim internim aktima.

1.2. Nadzor u okviru sistema indirektnog oporezivanja

Usvajanjem Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja Parlament Bosne i Hercegovine stvorio je pravni osnov za uspostavljanje Uprave za indirektno oporezivanje (UIO), najveće institucije na državnom nivou. To je dovelo do reorganizacije carinske službe (spajanje bivših carinskih uprava entiteta i Distrikta Brčko), a u isto vrijeme osnovan je Sektor za poreze, prvi put na državnom nivou, koji je imao zadatak razviti i sprovesti jedinstveni sistem poreza na dodatu vrijednost. UIO je jedini organ u Bosni i Hercegovini odgovoran za sprovođenje zakonskih propisa i politike indirektnog oporezivanja, te za naplatu i raspodjelu prihoda od indirektnih poreza. U nadležnosti UIO je prikupljane svih indirektnih poreza u BiH: poreza na dodatu vrijednost, carina, akciza i putarine.

Kad je riječ o regulatornom okviru indirektnog oporezivanja u BiH, ključni zakoni na kojima se zasniva rad UIO, između ostalih, su:

- Zakon o PDV-u („Službeni glasnik BiH” br. 9/05)
- Pravilnik o primjeni zakona o PDV-u („Službeni glasnik BiH” br. 52/05)
- Zakon o postupku indirektnog oporezivanja („Službeni glasnik BiH” br. 89/05)
- Zakon o Upravi za indirektno oporezivanje („Službeni glasnik BiH” br. 89/05)
- Zakon o carinskoj politici Bosne i Hercegovine („Službeni glasnik BiH” br. 57/04)
- Pravilnik o kontroli indirektnih poreza (UO UIO 2007).

Propis koji reguliše odgovornosti i obaveze UIO, koje se tiču nadzora nad procesom indirektnog oporezivanja, jeste Zakon o postupku indirektnog oporezivanja i u njemu se spominju dva vida nadzora i to: (a) postupci provjere podataka i (b) postupci kontrole. Prvi postupci su oni koji se internu sprovode i po svojoj prirodi su preventivno-detektivnog karaktera, dok su postupci kontrole usmjereni na eksterni nadzor i po svojoj prirodi su mnogo bliži reviziji nego kontroli.

Svrha kontrole indirektnih poreza je da kontroliše izmirivanje obaveza po osnovu indirektnih poreza i vrši ispravku stanja (detektivno-korektivna priroda kontrola). Kontrola indirektnih poreza vrši se provjerom knjiga, evidencija, spisa, faktura, vaučera, korespondencije od važnosti za indirektnu porezu, računarskih baza podataka, programa, evidencija ili spisa koji se odnose na privredne djelatnosti, kao i provjerom dobara ili bilo kojih podataka koje bi UIO trebalo da zna ili koji bi bili potrebni za postupanje u skladu s obavezama plaćanja indirektnih poreza. Kontrole indirektnog oporezivanja dokumentuju se: obavještenjima, zabilješkama, pisanim izjavama i zapisnicima o kontroli. Zapisnik o kontroli je javna isprava koju sačinjavaju inspektori UIO sa svrhom konstatovanja činjenica utvrđenih kontrolom indirektnih poreza. Zapisnikom o kontroli predlažu se neophodne ispravke stanja, prijedlog razreza obaveze indirektnih poreza ili se konstatuje njihova ispravnost.

Uslovi i načini vršenja kontrole indirektnog oporezivanja je propisana Pravilnikom o kontroli indirektnih poreza kog je donio Upravni odbor UIO2007. godine. Ovaj Pravilnikuspostavlja okvir za rad UIO u postupku kontrole indirektnih poreza, postupku ograničene provjere i postupku naknadne kontrole. Poslovi kontrole se odvojeno izvode kroz sektor za poreze i sektor za carine.

Kontrola koju sprovodi sektor za poreze predstavlja ispitivanje i utvrđivanje tačne obaveze po osnovu indirektnih poreza lica koja su obveznici indirektnih poreza (Pravilnik o kontroli indirektnih poreza). Kontrola se može vršiti nad svim licima koja su registrovana kao obveznici indirektnih poreza, ali i drugim licima koja nisu poreski obveznici ukoliko raspolažu dokazima potrebnim za utvrđivanje poreske obaveze. Ove kontrole se dijele u tri kategorije:

- (1) *potpune* - kada nalog za kontrolu ne sadrži bilo kakva ograničenja u pogledu pojedinačnih privrednih djelatnosti ili pojedinačnih poreskih činjenica. Kontrola neto obaveza po osnovu PDV-a u jednom periodu uvijek se smatra potpunom kontrolom do tog perioda. Isto važi i za kontrolu prijavljene obaveze po osnovu akcize na domaće proizvode za određenu vrstu proizvoda u određenom poreskom periodu. Potpuna kontrola se može vršiti kontrolom svih transakcija u kontrolisanom periodu ili se može vršiti kontrolom dijela transakcije.
- (2) *djelimične* – kada su predmet provjere samo pojedine poslovne aktivnosti i činjenice značajne za oporezivanje. Veliki obveznici po osnovu PDV-a podliježu stalnom ciklusu sistematskih djelimičnih kontrola PDV-a čiji je fokus na nekom konkretnom aspektu trgovinskih rizika i računovodstvenih postupaka. Ove djelimične kontrole se sprovode sve dok se ne obuhvate kompletne djelatnosti obveznika po osnovu PDV-a i sve računovodstvene postupke po osnovu PDV-a.
- (3) *informativne* - vrši se po nalogu u cilju prikupljanja informacija potrebnih za izvođenje drugih kontrola.

Pravilnik predviđa da se postupak kontrole odvija kroz faze: planiranja i pripreme kontrole, vršenja kontrole, izrade zapisnika i izvještavanje, te kroz procedure koje se sprovode nakon uručenja zapisnika, uključujući i razrez poreske obaveze. Ponekad se umjesto kontrole, primjenjuju postupci ograničene provjere, a s ciljem da se potroši manje sredstava i vremena nego što bi to inače bilo potrebno u toku regularne kontrole. Ovo je način da se osigura ne samo efektivnost, već i efikasnost u poslovima nadzora.

Obim carinske kontrole definisan je odredbama Zakona o carinskoj politici Bosne i Hercegovine, koji sadrži konkretne odredbe koje se odnose na svako carinski odobreno postupanje ili upotrebu. Prema Pravilniku o kontroli indirektnih poreza, kontrola koju sprovodi sektor za carine definiše se kao naknadna provjera tačnosti carinske prijave i pravilnosti carinskog postupka koji je sproveden po toj prijavi. Vršiti se nakon puštanja robe u carinski postupak kojem je bila podvrgnuta. Naknadna kontrola obuhvata

kontrolu carinskih, komercijalnih i drugih dokumenata koji se odnose na uvozne i izvozne radnje, bilo u prostorijama carinskog organa (granični prelaz, carinska ispostava i regionalni centar) ili u prostorijama uvoznika, izvoznika, njihovih zastupnika i svih drugih lica koja su poslovno direktno, ili indirektno uključena u poslove u vezi uvoza i izvoza robe i koja u poslovne svrhe posjeduju dokumente i podatke u vezi uvoza i izvoza robe. Po potrebi, može se izvršiti i pregled robe ako je roba fizički prisutna, te se mogu uzeti i uzorci (određivanje sastava i drugih osobina robe). I ova kontrola se odvija kroz iste faze kao i kontrola sektora za poreze, ali obuhvata i još jedan korak, a to je *praćenje izvršenja naloženih mjera* (Pravilnik o kontroli indirektnih poreza).

Ni u slučaju indirektnog oporezivanja regulativa ne pravi distinkciju između poreske kontrole i revizije. Međutim, Pravilnik o kontroli indirektnih poreza, predviđa primjenu metodologije kontrole koja neodoljivo podsjeća na metodologiju revizije, dok sam Zakon o postupku indirektnog oporezivanja govori o *provjerama* – koje su interni kontrolni postupci preventivno-detektivnog karaktera i *kontrolama* – koje predstavljaju eksterni vid naknadnog nadzora nad radnjama i evidencijama poreskih obveznika, te u sebi integriše jedan pristup koji je svojstven samoj reviziji.

Ako pođemo od činjenice da svaka revizija, bez obzira o kojoj je vrsti riječ, obuhvata sljedeće korake (Ratliff et al. 2001):

- upoznati/razumjeti predmet revizije,
- utvrditi ciljeve revizije,
- definisati potrebne dokaze,
- odlučiti koje revizorske procedure koristiti,
- prikupiti i analizirati revizijske dokaze,
- izraditi nalaze i zaključke revizije i
- sačiniti revizorski izvještaj,

onda je, iz prethodnog razmatranja metodologije vršenja kontrole od strane sektora za poreze i sektora za carine UIO, očigledno da se kontrola indirektnih poreza zapravo odnosi na klasičnu reviziju, jer obuhvata svaki od prethodno navedenih koraka.

Pravilnik o kontroli indirektnih poreza podrazumijeva:

- planiranje i pripremu kontrola koje podrazumijevaju i upoznavanje sa predmetom revizije;
- u nalogima se uvijek definišu razlozi i svrha pokretanja kontrole,
- metodologija definiše koja to evidencija i materijali mogu poslužiti kao dokazi za izvođenje zaključaka, tj. izradu zapisnika za pojedine vidove kontrole/revizije;
- i revizorske procedure su naznačene kroz različite vidove provjera koje se vrše kako u prostorijama UIO, kod samog kontrolisanog subjekta ili prikupljanjem dokaza od trećih lica; čak se spominju i metode statističkog uzorkovanja;
- iako se konačni proizvod poreske revizije ne zove izvještaj, ovaj proces se definitivno okončava izdavanjem izvještaja u formi zapisnika, ali i zaključka, te rješenja koji imaju za cilj i sprovođenje određenih korektivnih mjera.

Ono po čemu je kontrola, tj. revizija indirektnih poreza, posebno specifična je njena metodološka sličnost sa internom revizijom – posebno kada se radi o kontroli koju sprovodi sektor za carine. Naime, posljednji korak svake interne revizije, čiji izvještaj, takođe, obuhvata i preporuke, kao prijedlog mjera za otklanjanje uočenih nedostataka, jeste provjera implementacije datih preporuka. Ova faza procesa revizije se jasno uočava kod carinske kontrole, koja takođe predviđa naknadno praćenje izvršenja predloženih mjera.

Dakle, za razliku od oblasti direktnog oporezivanja koja nije ni regulatorno ni metodološki napravila razliku između kontrole i revizije, kontrola indirektnih poreza prema svom metodološkom pristupu ima sve elemente revizije i može se zaključiti da to i jeste poreska revizija, bez obzira što pojedini elementi ove revizije podsjećaju na i nose naziv kontrola.

ZAKLJUČAK

Bez obzira o kojoj vrsti aktivnosti je riječ (ekonomska, politička, socijalna) svaka od njih se preduzima s nekim ciljem. Na tom putu mnoge okolnosti utiču na ostvarivanje postavljenih ciljeva i upravo ta odstupanja od zadatog 'kursa' su rizici koje je potrebno ili neutralisati ili ublažiti ili, pak, iskoristiti. Sredstva koja se koriste za prevazilaženje rizika i usmjerenje aktivnosti ka ostvarivanju ciljeva jesu kontrole. Ove kontrole su zaista široko definisane i zavise od njihovog konteksta, ali u svakom slučaju predstavljaju načine koji su smišljeni i preduzeti kako bi se povećala vjerovatnoća ostvarivanja ciljeva. Ipak, stvari rijetko idu u željenom pravcu i prvobitno usvojene mjere vremenom mogu postati neefikasne i/ili nesvrshodne. Iz tog razloga se sprovodi funkcija nadzora, a zavisno od toga kako je i od strane koga sproveden, taj nadzor može biti interni i eksterni. Interni nadzor je sastavni dio sistema internih kontrola, ali eksterni nadzor je povezan sa funkcijom revizije.

Posmatrajući način na koji su kontrola i revizija definisane i shvaćene na svjetskom, profesionalnom nivou, te proučavajući domaću zakonsku regulativu iz oblasti poreskog nadzora, može se zaključiti da postoji dosta neusklađenosti i nekonzistentnosti u upotrebi i tumačenju ovih pojmova/procesa. Zapravo, važeća poreska regulativa u Republici Srpskoj ne poznaje pojam poreske revizije, već se ona poistovjećuje sa kontrolom koja je zakonskim propisima više definisana da označava reviziju nego kontrolu.

Ipak, imajući u vidu COSO definiciju sistema internih kontrola s jedne strane, te obaveze i odgovornosti PURS i UIO sa druge strane, svi postupci i mjere nadzora koje se sprovode čine sastavni dio ukupnog sistema internih kontrola ovih institucija. Njihov cilj je, prije svega, da PURS i UIO ispune svoje zakonom definisane odgovornosti. Međutim, posmatrano iz ugla poreskih obveznika nad kojima se sprovode ove kontrole, tj. nadzor, te uzimajući u obzir način na koji su propisane metodologije sprovođenja kontrola, one po svojoj prirodi i suštini jesu revizija i to *revizija usklađenosti sa zakonskom regulativom*.

LITERATURA

1. American Accounting Association. 1973. *A Statement of Basic Auditing Concepts*. Sarasota, Fla.: AAA Quated in Messier Jr., William F. 2000. *Revizija, II dopunjeno izdanje*. Zagreb: Faber & Zgombić Plus.
2. COSO. 1994. *Internal Control – Integrated Framework*. Two-Volume edition. Jersey City: American Institute of Certified Public Accountants.
3. Chambers, A.D., Selim, G.M., Vinten, G. 1993. *Internal Auditing*. London: Pitman Publishing.
4. Ratliff, Richard L., Wallace, Wanda A., Sumners, Glenn E., McFarland, William G., Loebbecke, James K. 2001. *Internal auditing, Principles and Techniques, Second Edition*. Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors.
5. Ratliff, Richard L., and Reding, Kurt F. 2002. *Introduction to Auditing: Logic, Principles and Techniques*. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors.
6. Poreska uprava Republike Srpske. 2012. *Izveštaj o radu za 2012. godinu*. Accessed in October 2013. <http://www.poreskaupravar.org/Documents/Izvjestaji/Godisnji%202012.pdf>.
7. Tušek, Boris. 2001. *Revizija – instrument poslovnog odlučivanja*. Zagreb: Poslovno savjetovanje d.o.o.
8. Tušek, Boris. 2007. “Interna revizija i kontrola kao dio sustava internog nadzora”. *Zbornik radova. III Godišnja skupština i simpozijum. Breła, 19 – 21.04.2007. godine*. 43-69. Sarajevo: Udruženje internih revizora BiH i Ekonomski fakultet u Sarajevu.
9. *Zakon o poreskom postupku Republike Srpske*. „Službeni glasnik Republike Srpske” br. 102/11, 67/13. Accessed in February, 2014. <http://www.narodnaskupstinars.net/lat/stranica/994-zakon-o-poreskom-postupku-republike-srpske-lat>.

10. *Zakon o postupku indirektnog oporezivanja*. „Službeni glasnik BiH” br. 89/05. Accessed in February, 2014.
http://www.uino.gov.ba/b/Registar_propisa/Zakon_postupak_indirektnog_oporezivanja.html
11. *Zakon o Upravi za indirektno oporezivanje*. „Službeni glasnik BiH” br. 89/05. Accessed in February, 2014.
http://www.uino.gov.ba/b/Registar_propisa/Zakon_uprava_indirektno_oporezivanje.html.
12. *Pravilnik o kontroli indirektnih poreza*. „Službeni glasnik BiH” br. 78/07. Accessed in February, 2014.
http://www.uino.gov.ba/b/Registar_propisa/Zakon_postupak_indirektnog_oporezivanja.html

Tamara Stojanović, PhD

CONCEPTS OF CONTROL AND AUDIT IN REPUBLIC OF SRPSKA TAX SYSTEM

Summary: *Legislation which is the basis for the Republic of Srpska Tax System regulates, among others, the issues of supervision over the execution of legal liabilities. Considering the internal supervision, it is not possible to separate it from the system of internal controls. However, external supervision is connected with the auditing process which is not recognized by the domestic tax regulations in the Republic of Srpska. On the contrary, all supervising activities are identified as controls even though they are not controls by their nature or essence. These concepts and/or processes should be considered from both angles – the angle of tax authorities and the angle of taxpayers. Also, the methodology of supervision should be also taken into account. The author's aim is to call an attention to the essential characteristics of control and audit, as regarded by the world theory and professional practice and point out what are actually controls and what is tax audit in the context of legal regulations and tax system in the Republic of Srpska.*

Key words: *legal regulations, tax system, control, audit, supervision.*

JEL classification: *K34, M42, M48, M49*