

**Finansijska revizija, izvještaji o reviziji  
i parlamentarne procedure razmatranja  
revizorskih izvještaja**

Sarajevo, 2010.

Parlamentarna skupština Bosne i Hercegovine  
Sekretarijat Parlamentarne skupštine BiH  
Informaciono-dokumentacioni sektor

Za izdavača:

Aljoša Čampara, sekretar Zajedničke službe PSBiH

Glavna urednica:

Lejla Tafro-Sefić, rukovodilac Informaciono-dokumentacionog sektora

Lektorica:

Lejla Nuhodžić

Materijale pripremili:

Ured za reviziju, u ime Koordinacionog odbora,  
i komisije za finansije i budžet PSBiH, u saradnji sa USAID-om

Izdanja Parlamentarne skupštine Bosne i Hercegovine

Publikacija br. 70

## Sadržaj

Uvodna riječ .....	5
1. DIO – Finansijska revizija i izvještaji o obavljenoj reviziji .....	11
1.1. O Uredu za reviziju .....	13
1.2. Pojam finansijske revizije .....	13
1.3. Nezavisnost Ureda za reviziju .....	14
1.4. Standardi revizije .....	17
1.5. Ciljevi revizije .....	18
1.6. Analiza operacija .....	20
1.7. Strategija revizije .....	25
1.8. Plan revizije .....	26
1.9. Provođenje revizije .....	27
1.10. Izvještavanje o reviziji .....	29
1.11. Kontrola kvaliteta revizije .....	33
1.12. Uloga revizije u otkrivanju korupcije i prijevare .....	34
1.13. Rezime .....	37
2. DIO – Uloga i značaj komisijskog razmatranja izvještaja o izvršenju budžeta i revizorskih izvještaja .....	39
2.1. Uvod .....	41
2.2. Funkcija nadzora nad javnom potrošnjom .....	42
2.3. Nadležnosti komisija za finansije i budžet Parlamentarne skupštine BiH .....	43
2.4. Usvajanje Smjernica za pregled i analizu revizorskih izvještaja .....	44
2.5. “Smjernice za pregled i analizu revizorskih izvještaja” .....	46
2.6. Faze komisijskog razmatranja revizorskih izvještaja .....	48
2.7. Faza praćenja i nadzora nad realizacijom zaključaka domova PSBiH .....	66
2.8. Pregled najvažnijih podataka vezanih za revizorske izvještaje .....	68



Poštovani,

U namjeri da se ostvare pozitivne promjene i pojačaju efekti procesa godišnjih revizija finansijskog poslovanja institucija Bosne i Hercegovine, Komisija za finansije i budžet Doma naroda Parlamentarne skupštine Bosne i Hercegovine usvojila je “Smjernice za pregled i analizu revizorskih izvještaja” sredinom 2008. godine.

Odlučeno je da se odmah u septembru iste godine razmatraju izvještaji finansijske revizije za budžetsku 2007. godinu po novousvojenoj metodologiji. Iako je taj pristup bio puno detaljniji od postupaka koje je Komisija prakticirala prethodnih godina, pokrenute su nove procedure sa značajnim optimizmom baziranim na procjeni da je napredak objektivno moguć, uzevši u obzir da je dio revidiranih institucija povremeno ili u kontinuitetu dobivao pozitivno mišljenje revizora, da je dio revidiranih institucija kontinuirano reducirao broj nerealiziranih preporuka revizije, te da veliki broj institucija ima vrlo visok stepen izvršenja budžeta – najčešće preko 90%, pa čak i preko 95%.

Namjena ove brošure jeste da se prezentira taj novi formalni okvir procedura koje je usvojila Komisija, a posebno da se što širi broj čitalaca upozna s analitičkim metodama i proceduralnim koracima za koje se Komisija opredijelila s ciljem da se u što kraćem periodu razmatranja izvještaja revizije što jasnije i jednostavnije prepoznaju kratkoročne slabosti u poslovanju revidiranih institucija, da se prepoznaju zajedničke karakteristike nalaza revizije kod većeg broja institucija i da se uz pomoć posebnog izvještaja Ureda za reviziju obavezno razmatraju preventivne mjere koje bi na sistemskom nivou pomogle smanjenju problema u finansijskom poslovanju institucija Bosne i Hercegovine.

Tokom komisijskih rasprava o izvještajima revizije više puta su se postavljala pitanja Uredu za reviziju o razlozima za objavljivanje pojedinih nalaza, opredjeljenjima za izražavanje određenog mišljenja revizora, pitanja vezana za određena poređenja među nalazima i među različitim izvještajima revizije. Stoga, uz pomoć Ureda za reviziju ova brošura detaljno pojašnjava postupak revizije i revizijski ciklus, način kreiranja izvještaja i izražavanja mišljenja revizora. Naš je stav da je ovo najbolji način da se kroz edukaciju učesnika u raspravama o revizorskim izvještajima smanji broj otvorenih pitanja i poveća stepen razumijevanja materije, te učvrsti povjerenje u proces izvještavanja revizije i u rezultate parlamentarnih procedura.

Zajedničkim trudom smo najvećim dijelom opravdali očekivanja i ispravnost svoje odluke da primijenimo novu metodologiju u radu Komisije. Statistički pokazatelji po-

tvrdili su značajan napredak u ostvarivanju pozitivnih efekata finansijske revizije – broj izvještaja sa izraženom rezervom revizora je s nivoa od 81% smanjen na 24%, a broj pozitivnih izvještaja je od udjela od 19% porastao na 75% (zajedno s pozitivnim mišljenjima sa skretanjem pažnje na pojedine predmete).

Ohrabrujući rezultati bili su dodatni motiv da posredstvom ove brošure podijelimo svoja iskustva, izražavajući nadu da će je širi krug čitalaca koristiti kao podsjetnik i vodič u budućim aktivnostima Komisije i Parlamentarne skupštine BiH.

Ujedno koristim priliku da se zahvalim saradnicima i kolegama u Komisiji na podršci da sa zadovoljstvom savladamo i ovaj izazov. Također, zahvaljujem se projektnim timovima programa tehničke podrške koju je Komisija dobila tokom svog mandata kao značajan oslonac Komisiji da ostvari evidentan napredak u oblasti jačanja odgovornosti institucija BiH u upravljanju javnim novcem.

S poštovanjem,

Dušanka Majkić,  
predsjedavajuća Komisije za finansije i budžet  
Doma naroda Parlamentarne skupštine BiH

Poštovani čitaoci,

Sredinom mandata sadašnjeg saziva Parlamentarne skupštine Bosne i Hercegovine Ured za reviziju je godišnje javno objavljivao više od pedeset izvještaja o obavljenoj finansijskoj reviziji. S obzirom da se uvođenjem trezorskog sistema poslovanja finansijsko poslovanje institucija Bosne i Hercegovine u najvećoj mjeri konsolidiralo i popravilo, bili smo svjedoci potpunog izostanka negativnog mišljenja revizora i istovremene pojave velikog broja izvještaja revizije sa izraženom rezervom revizora na izvještaje o finansijskom poslovanju institucija BiH (61% za 2006. godinu i 81% za budžetsku 2007. godinu). Stoga je pred Komisijom otvoreno vrlo značajno pitanje kako uočiti razlike među četrdesetak izvještaja koji su dobili istu ocjenu revizora i kako donijeti zaključke kojima će se stanje "prosječnosti" promijeniti.

Istovremeno, htjeli smo otkriti koje su to grupe karakterističnih nalaza finansijske revizije zajedničke velikom broju izvještaja, te konačno kojim bi se mjerama mogle otkloniti najčešće greške i prekršaji u poslovanju institucija BiH.

Zajedno s partnerima koji su pratili rad Komisije pokrenuli smo niz promjena u metodologiji razmatranja izvještaja finansijske revizije i, što je najvažnije, dali smo jasno do znanja svim revidiranim subjektima da želimo u što kraćem roku vidjeti ozbiljne promjene.

Izrađeni su tabelarni pregledi najznačajnijih podataka za svaku instituciju BiH kojima su obuhvaćene informacije o poslovanju u posljednjih pet godina, što nam je pomoglo da objektivnije sagledamo nalaze revizije koje Komisija dobiva s posljednjim revizorskim izvještajem. Dakle, u okolnostima u kojima više od 50% izvještaja ima isto mišljenje revizora, Komisija se htjela upoznati s detaljnijim pregledom informacija koje bi nesumnjivo potvrdile za svakog subjekta posebno da li uspješno prevazilazi uočene nedostatke u poslovanju, odnosno da li se možda njegovo poslovanje pogoršava ili ta institucija stagnira sa istim ili sličnim nalazima revizije kao što je izvještavano prethodnih godina.

U namjeri da se sagledaju sistemski nedostaci koji su eventualno uzrokovali veći broj identičnih nalaza revizije, ranija praksa javnog izjašnjavanja revidiranih institucija dograđena je određenim brojem pitanja koja se odnose na nedostajuće propise i podzakonske akte, nedostatke u općim pravilima i instrukcijama po kojima institucije posluju.



Sve navedeno bilo je glavni motiv Komisije da kao interno pravilo usvoji “Smjernice za analizu i razmatranje revizorskih izvještaja”, te pokrene razmatranje revizorskih izvještaja za 2007., 2008. i 2009. godinu po značajno inoviranoj metodologiji rada.

Cilj izrade ove brošure bio je da s novom metodologijom rada Komisije upoznamo što veći broj zainteresiranih lica, a posebno s rezultatima koji su u konačnici postignuti zajedničkim trudom s Uredom za reviziju. Također, uz pomoć Ureda za reviziju, čitaoce Brošure željeli smo upoznati s detaljima procesa revizije i postupkom nastajanja revizorskog izvještaja. U drugom dijelu sadržane su informacije i uputstva o načinu razmatranja izvještaja revizije u Parlamentarnoj skupštini BiH.

Nadamo se da će budući sazivi Komisije, članovi Parlamentarne skupštine BiH, državni službenici i zaposlenici, predstavnici medija i posjetioci dobiti korisna saznanja u ovoj brošuri i koristiti je kao podsjetnik u narednim ciklusima revizije i pri komisijskim raspravama.

S poštovanjem,

mr. ecc. sc. Sadik Bahtić,  
predsjedavajući Komsije za finansije i budžet  
Predstavničkog doma Parlamentarne skupštine BiH



## Cijenjeni čitaoci,

Kao nezavisna institucija čije se osnivanje i rad temelje na etici, profesionalnosti i standardima, Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine igra važnu ulogu u pružanju nezavisnih i objektivnih informacija nadležnim institucijama i bosanskohercegovačkoj javnosti sadržanih, između ostalog, i u izvještajima o finansijskoj reviziji. Revizija utvrđuje stanje, daje mišljenje i preporuke, ali nikada ne može biti sama sebi cilj, niti je samodovoljna. Ona mora biti dio sistema kojim će se osigurati efikasno, transparentno i odgovorno upravljanje javnom potrošnjom.


Izuzetno značajnu ulogu u tom smislu ima razmatranje i usvajanje, te praćenje realizacije preporuka iz izvještaja o reviziji koje provode komisije za finansije i budžet Parlamentarne skupštine Bosne i Hercegovine, koje su nadležne i za reviziju, s obzirom da je upravo Parlamentarna skupština Bosne i Hercegovine sa svojim komisijama sporna putem koje se vlasti mogu smatrati odgovornima za upravljanje javnim novcem koji im je povjeren.

Jedan od osnovnih izazova s kojima se u odnosima s parlamentarnim komisijama suočavao Ured bilo je odsustvo procedura prilikom prijema i razmatranja izvještaja o finansijskim revizijama koje je izvršio Ured. Tako su izvještaji stavljani na dnevni red sjednica ovih komisija kasno, nekada čak i do godinu dana nakon dostavljanja, a njihovo razmatranje svodilo se samo na prihvatanje i prosljeđivanje domovima Parlamentarne skupštine Bosne i Hercegovine. Na takav se način izvještaji o reviziji, između ostalog, nisu mogli koristiti npr. kao input prilikom usvajanja budžeta za narednu godinu, što je u savremenim demokratijama uobičajeno. Stanje je značajno unaprijeđeno kada su usvojene "Smjernice za pregled i analizu revizorskih izvještaja" koje od 2008. godine primjenjuju obje parlamentarne komisije nadležne za reviziju. Izvještaji se razmatraju prema utvrđenim planovima i pravovremeno, a prate se i višegodišnji trendovi, kako u nalazima i preporukama revizije, tako i u postupanju revidiranih institucija po njima.

Jednako je tako važno izgraditi svijest o višestrukim oblicima odgovornosti za neracionalno, netransparentno i neodgovorno trošenje javnih sredstava. Ova odgovornost se veoma često neopravdano svodi na krivičnu odgovornost, a zanemaruju se njeni drugi, jednako značajni oblici: javna, korporativna, disciplinska, građanska i druge. Stoga se ovom publikacijom nastoji širem krugu prezentirati prirodna povezanost ova dva procesa - revizije i izrade izvještaja o finansijskoj reviziji te njihovog razmatranja

i praćenja u parlamentarnim komisijama, kako bi se ostvario kvalitetniji uvid u neke od mehanizama kojima se osiguravaju konstantna unapređenja u oblasti odgovornosti institucija za upravljanje javnim novcem.

Milenko Šego,  
generalni revizor Ureda za reviziju institucija BiH



1. DIO  
Finansijska revizija  
i izvještaji o obavljenoj reviziji



## 1.1. O Uredu za reviziju

Revizija javnog sektora u Bosni i Hercegovini uspostavljena je posebnim zakonom iz 1999. godine. Na nivou Bosne i Hercegovine ovu aktivnost provodi Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine. Revizija je u Bosni i Hercegovini nova aktivnost jer nikada ranije nije postojala u takvom obliku.

Kao potpuno nova aktivnost, revizija javnog sektora u Bosni i Hercegovini je za kratko vrijeme postigla izuzetne rezultate u jačanju transparentnosti i odgovornosti u trošenju javnog novca. Mora se ipak napomenuti da je provođenje nalaza i preporuka revizije proces koji uključuje cijeli niz aktivnosti, a da javnost vidi tek rezultate, odnosno javne izvještaje koje Ured sačini i objavi.

Zakon na osnovu kojeg je Ured za reviziju uspostavljen izmijenjen je 2006. godine. Novi zakon predviđa značajna poboljšanja na planu:

- osiguranja finansiranja Ureda,
- njegove funkcionalne samostalnosti,
- samostalnosti osoblja Ureda,
- jasnijeg komuniciranja s Parlamentarnom skupštinom BiH,
- transparentnosti prilikom imenovanja rukovodstva putem javnog konkursa.

Ured za reviziju se od samog početka fokusirao na obavljanje finansijske revizije, odnosno na pregled finansijskih izvještaja i pripadajućih računa institucija. Ciljevi revizije su da procijeni da li su finansijski izvještaji pouzdani i da li bilanci u potpunosti odražavaju rezultate izvršenja budžeta. Također, revizija procjenjuje da li rukovodioci institucija primjenjuju zakone i propise i da li koriste sredstva za odgovarajuće namjene. Poseban segment revizije je ocjena finansijskog upravljanja, funkcije interne revizije i sistema internih kontrola.

## 1.2. Pojam finansijske revizije

Radi boljeg razumijevanja uloge i djelokruga revizije, objašnjenje treba početi razumijevanjem pojma revizije. Pojam “revizija” potiče od latinskog izraza “revisio”, što u prijevodu znači “ponovni pregled”. Jedan od istaknutih svjetskih teoretičara revizije Tom Li definirao je reviziju početkom osamdesetih godina na sljedeći način:

“U najširem smislu riječi, revizija je sredstvo pomoću kojeg se jedno lice uvjerava od strane drugog lica u kvalitet stanja i status nekog predmetnog pitanja koje je ovo drugo lice ispitalo. Potreba za revizijom nastaje zbog toga što je prvo pomenuto lice u nedoumici ili sumnja u kvalitet stanja ili status relevantnog predmetnog pitanja, a nije lično u stanju da otkloni pomenutu sumnju ili nedoumicu”.

U literaturi postoje mnogobrojne definicije revizije, od kojih izdvajamo dvije:

“Revizija je nezavisno ispitivanje računovodstvenih izvještaja ili finansijskih informacija revidiranog subjekta, koji je profitno usmjeren ili nije, bez obzira na njegovu veličinu ili zakonski oblik, a ispitivanje je motivirano namjerom izražavanja mišljenja o tom izvještaju”, ili

“Revizija je sistematičan proces objektivnog prikupljanja i procjene dokaza vezanih za izjave rukovodstva revidiranog subjekta o ekonomskim aktivnostima i događajima, kako bi se odredio stepen saglasnosti između tih tvrdnji i ustanovljenih kriterija, a dobiveni rezultati prenijeli zainteresiranim stranama”.

Na osnovu više predstavljenih definicija revizije možemo izvesti zaključak da je revizija sistematski proces koji izvodi nezavisan i kompetentan revizor koji sakuplja i vrednuje dovoljne i relevantne dokaze o poslovnim transakcijama i njihovim posljedicama da bi utvrdio na koji je način stanje, vlasništvo, vrednovanje i objavljivanje tih transakcija iskazano u računovodstvu i koliki je nivo saglasnosti iskazivanja tih promjena s računovodstvenim standardima i relevantnim zakonskim propisima. Utvrđeni rezultati nalaza se na odgovarajući način saopćavaju zainteresiranim korisnicima u formi izvještaja o reviziji.

### 1.3. Nezavisnost Ureda za reviziju

Nezavisnost revizije javnog sektora kao i odnosi s parlamentom i izvršnim organima vlasti definirani su Limskom deklaracijom. Tako u poglavlju 9 deklaracija precizno navodi da revizija provodi reviziju aktivnosti vlade, njenih organa uprave i drugih potčinjenih institucija. Slično definira i najnovija Meksička deklaracija koja navodi osam stubova nezavisnosti revizije javnog sektora:

1. **Zakonski status** - Kako bi se garantirao odgovarajući i efektivan zakonski (pravni) status VRI<sup>1</sup> unutar države, nezavisnost VRI mora biti jasno definirana u ustavima i zakonima, uključujući i odredbe za njenu de facto primjenu.

2. **Resursi** - VRI bi trebalo na raspolaganju da imaju potrebne i dovoljne ljudske, materijalne i finansijske resurse, te bi svojim vlastitim budžetima trebalo da upravljaju bez uplitanja ili kontrole od vlade i njenih organa.

3. **Osoblje** - Uslovi imenovanja šefova VRI te članova kolegijalnih institucija trebalo bi da budu navedeni zakonom. Nezavisnost šefova VRI i članova kolegijalnih institucija može se osigurati samo ako se imenuju na dovoljno dug fiksni mandat pri čemu je proces njihovog uklanjanja s dužnosti potpuno nezavisan od strane izvršne vlasti. To im omogućuje da svoj mandat obavljaju bez straha od odmazde.

4. **Poslovanje i rad** - S ciljem efikasnog ispunjavanja svog mandata, VRI moraju biti nezavisne u odabiru revizijskih pitanja, u planiranju revizija, te u provođenju metoda revizije kao i u provođenju revizija, te organizaciji i upravljanju svojim uredima. Stoga VRI - kao nezavisne institucije - ne smiju podlijetati usmjeravanjima ili uplitanjima zakonodavne ili izvršne vlasti u nezavisnom ispunjavanju mandatom povjerenih dužnosti.

---

<sup>1</sup> VRI- Vrhovna revizorska institucija



5. **Pristup informacijama** - Revizori imaju pravo na slobodan, pravovremen, te neograničen pristup svim dokumentima i informacijama koje su im potrebne za propisno obavljanje svojih dužnosti.

6. **Izveštavanje o rezultatima revizije** - VRI bi trebalo da izvještavaju o rezultatima svojih revizija barem jednom godišnje, ali to mogu činiti i češće, ako to smatraju potrebnim.

#### 7. **Sadržaj i vrijeme izvještavanja**

VRI treba da imaju slobodu odlučivanja o sadržaju svojih izvještaja o reviziji te objavljivanju i distribuciji svojih izvještaja, kada su oni zvanično dostavljeni odgovarajućim tijelima.

#### 8. **Efikasni mehanizmi praćenja**

VRI treba da imaju nezavisne procedure za praćenje revizija kako bi osigurale da revidirana tijela na odgovarajući način postupaju u vezi s njihovim preporukama te da budu preduzete korektivne mjere.

Ako se zna da je veliki obim državne vlasti koncentriran u izvršnoj vlasti, posebno u vladi, te da je u prirodi ljudi neka vrsta otpora prema kontroli, tada je sasvim logično postojanje stalne opasnosti da se izvršna vlast usmjeri "protiv" državne revizije.

Ovo potvrđuju i iskustva svih zemalja svijeta koja govore o stalnom nastojanju izvršne vlasti da utiče na rad državne revizije i time ugrožava njenu nezavisnost. To implicira potrebu revizije da se kontinuirano suprotstavlja takvim nastojanjima s ciljem očuvanja nezavisnosti kao osnovnog preduslova njenog postojanja.

Postoji mnogo načina da izvršna vlast izvrši uticaj na reviziju. Zbog toga treba da bude razvijen spektar specifičnih zakonskih rješenja koja treba da spriječe bilo kakav uticaj na reviziju i tako održe ključni postulat njenog postojanja - **nezavisnost**.

Tome je posvećen cijeli II. dio Limske deklaracije koji sadrži tri poglavlja čijom je pažljivom analizom moguće prepoznati da se nezavisnost raščlanjuje na **organizacionu, funkcionalnu i finansijsku nezavisnost**.

#### a) **Organizaciona nezavisnost**

Kada se govori o organizacionoj nezavisnosti, tada se prvenstveno misli na imenovanje i opoziv rukovodilaca revizije, uspostavu organizacione strukture revizije i pravo generalnog revizora da zaposli potrebno osoblje. S tim u vezi, Limska deklaracija navodi u poglavlju 6. tačka 1. da je nezavisnost revizije neodvojivo povezana s nezavisnošću generalnog revizora, a u tački 2. Deklaracije zahtijeva se da se nezavisnost rukovodstva revizije garantira u ustavu odnosno države s posebnim akcentom na specifičnu proceduru opoziva generalnog revizora.

Organizaciona nezavisnost uključuje i pravo revizijske institucije za uspostavu organizacione strukture i zapošljavanja potrebnog osoblja. I u ovom segmentu važno je onemogućiti uticaj vlade jer bi u suprotnom moglo doći do indirektnog uticaja na oblast rada.

Zbog toga se odredbe sadržane u poglavlju 6. tačka 3. Limske deklaracije odnose i na revizorsko osoblje gdje je jasno definirano da ono ne smije biti pod uticajem organizacija koje su predmet revizije, niti smije na bilo koji način zavisiti od tih organizacija.



To u praksi znači da potpunu slobodu u izboru i zapošljavanju revizorskog osoblja treba imati rukovodstvo revizije.

### **b) Funkcionalna nezavisnost**

Osim organizacione nezavisnosti, za objektivno i efikasno ispunjavanje uloge koju ima revizijska institucija, važna je i funkcionalna nezavisnost. To potvrđuje i Limska deklaracija koja u poglavlju 5. tačka 2. propisuje: "Iako državne institucije ne mogu biti apsolutno nezavisne jer su dio države kao cjeline, VRI će imati funkcionalnu i organizacionu nezavisnost potrebnu za ostvarivanje njihovih zadataka".

S ciljem osiguranja funkcionalne nezavisnosti Deklaracija je u poglavlju 18. tačka 1. predvidjela da osnovna ovlaštenja revizijske institucije za provođenje revizije moraju biti definirana ustavom odnosno države, dok detalji mogu biti razrađeni zakonom.

Ovo znači da institucija za reviziju ima mogućnost da sama odluči o izboru subjekta revizije (institucija, projekta ili procesa koji će se revidirati), planu i programu revizije i ne smije biti na bilo koji način ograničena nekim drugim zakonom, a pogotovo ne smije biti ograničena od institucija koje revidira. Zato je veoma važno da postoji određena pravna zaštita koja će onemogućiti pokušaj vlade da spriječi reviziju.

Iz toga proizilazi da funkcioniranje revizijske institucije ne smije biti narušeno kroz restrikcije pri vršenju revizije. Ona mora imati slobodu da izabere težišta svojih ispitivanja, metode i tehnike koje će koristiti u tu svrhu, bez mogućnosti da izvršna vlast ima na to bilo kakav uticaj.

Pored toga, revizija treba imati potpunu slobodu kada je u pitanju sadržaj njenih izvještaja i mora se odlučno suprostaviti svim pokušajima izvršne vlasti da na njega utiče.

Funkcionalna nezavisnost može doći u pitanje npr. kada parlament ili izvršni organ vlasti traži neku posebnu reviziju s posebnim metodama i težištem ispitivanja.

### **c) Finansijska nezavisnost**

Državna revizija se, kao i ostale državne institucije, finansira iz državnog budžeta. Pošto budžet obično predlaže vlada koja ga, nakon usvajanja u parlamentu i izvršava, nameće se logično pitanje kako je moguće biti nezavisan od vlade ako ona osigurava sredstva za finansiranje institucije za reviziju.

S obzirom da se radi o osjetljivom pitanju, Limska deklaracija je u poglavlju 7. posebno obradila finansijsku nezavisnost i u tački 1. propisala da revizijskoj instituciji mora biti osigurano dovoljno finansijskih sredstava potrebnih za izvršavanje njenih zadataka. Da bi ova odredba bila primijenjena u praksi, neophodno je da se zakonom predvidi postojanje određenih ovlaštenja instituciji za reviziju:

- Pravo, da se od parlamenta koji usvaja budžet direktno ili preko parlamentarnih komisija nadležnih za reviziju zatraži i usaglasi iznos sredstava neophodnih za njihov efikasan rad. Na taj način bila bi eliminirana opasnost da vlada umanjuje iznos traženih sredstava imajući u vidu njenu ulogu u planiranju i izradi nacrtu državnog budžeta,

- Drugo, budžetska sredstva koja su odobrena reviziji moraju biti svrstana u poseban dio budžeta, odvojeno od bilo kojeg ministarstva ili agencije. Na ovaj način bit će i posebno naglašena nezavisnost institucije za reviziju,
- Treće, revizija mora imati pravo raspolaganja sredstvima koja su im dodijeljena u skladu s odobrenim budžetom. U tom smislu Limska deklaracija u poglavlju 7. ističe da će: “VRI imati pravo koristiti fondove koji su im dodijeljeni pod odvojenim poglavljem budžeta onako kako one smatraju za shodno”.

Na ovaj način dodatno se jača nezavisnost institucije za reviziju s obzirom da ona ne mora tražiti saglasnost vlade za utrošak dodijeljenih sredstava. Ovo podrazumijeva i poseban račun otvoren kod poslovne banke na koji treba da budu uplaćena odobrena sredstva iz budžeta za reviziju (kompletno ili sukcesivno) i s kojima revizija treba samostalno da raspolaže.

## 1.4. Standardi revizije

Zakonom o reviziji institucija Bosne i Hercegovine utvrđeno je da Ured za reviziju prilikom obavljanja revizije primjenjuje revizijske standarde koje izdaje Međunarodna organizacija vrhovnih institucija za reviziju (INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions)) i Međunarodne standarde koje izdaje Međunarodna federacija računovođa (IFAC – International Federation of Accountants). INTOSAI standardi revizije zapravo predstavljaju nadogradnju IFAC standarda koji se odnose na specifičnosti državne revizije koji se ogledaju u kontroli upotrebe javnog novca, obavezni poštivanja zakona i namjenskom korištenju javnih sredstava.

U strateškom planu 2005.-2010. godina, INTOSAI organizacija je kao prvi cilj postavila uspostavljanje jednog sveobuhvatnog okvira profesionalnih standarda koji će biti relevantan za sve njene članice. Stoga je Komitet za profesionalne standarde (PSC - Professional Standards Committee) odlučio da spoji sve dokumente, postojeće i nove standarde i smjernice u jedan novi zajednički okvir, tj. dokument pod nazivom **Međunarodni standardi vrhovnih institucija za reviziju (ISSAI – International Standards of Supreme Auditing Institutions)** koji su formalno usvojeni na 19. INTOSAI kongresu održanom u Meksiko Sijetu u novembru 2007. godine. U ovom dokumentu izvršena je sistematska klasifikacija svih postojećih i budućih dokumenata koja treba da doprinese općem unapređenju poznavanja standarda i smjernica. Koordinacioni odbor institucija za reviziju usvojio je zaključke kojima ovaj okvir prihvata i kao vlastiti okvir profesionalnih standarda koji će slijediti institucije za reviziju u BiH. S obzirom da su standardi, pa tako i ovaj okvir živa materija koja se mijenja i razvija, Koordinacioni odbor institucija za reviziju pratit će njegov razvoj, te nove i značajne dijelove prevoditi i činiti dostupnima široj javnosti.

Novi ISSAI okvir s četiri nivoa razvijen je prema sljedećoj hijerarhiji:

- **Nivo 1: Osnovni principi.** Ovaj nivo sadrži fundamentalne principe INTOSAI koji se nalaze u Limskoj deklaraciji.

- **Nivo 2: Preduslovi za funkcioniranje vrhovnih revizijskih institucija.** Dokumenti ovog nivoa dalje razvijaju osnovne preduslove pravilnog funkcioniranja i profesionalnog ponašanja vrhovnih revizijskih institucija. Ovaj nivo sadrži Meksičku deklaraciju o nezavisnosti, Smjernice i dobre prakse vezane za nezavisnost, Etički kodeks, Principe transparentnosti i odgovornosti i Kontrolu kvaliteta revizije.
- **Nivo 3: Osnovni principi revizije.** S obzirom da su institucionalna pitanja regulirana u dokumentima drugog nivoa, dokumenti ovog nivoa razmatraju pitanja koja se tiču direktno procesa provođenja revizije. Ovaj nivo sadrži INTOSAI standarde revizije koji se pak sastoje od sljedećih dijelova: Osnovnih principa državne revizije, Općih standarda državne revizije, Standarda oblasti rada državne revizije i Standarda izvještavanja državne revizije.
- **Nivo 4: Revizijske smjernice.** Dokumenti na ovom nivou prevode fundamentalne principe revizije u specifičnije, detaljnije i operativnije smjernice koje se mogu koristiti u svakodnevnom obavljanju poslova revizije. Ovaj nivo uključuje provedbene smjernice za finansijsku reviziju i reviziju učinka.

Posebno poglavlje odnosi se na INTOSAI smjernice za dobro upravljanje (INTOSAI Guidance for Good Governance) i sadrži smjernice o internim kontrolama, računovodstvene standarde i ostalo vezano za odgovornost u sferi javnog sektora. Ovo uključuje dokumente kojima se rukovode vrhovne revizijske institucije prilikom profesionalnog ocjenjivanja mjera koje su preduzeli entiteti u javnom sektoru ili kojima se u svom radu rukovode i kojima podstiču dobro upravljanje u javnom sektoru.

## 1.5. Ciljevi revizije

Kako bi revizor formirao i dao mišljenje na finansijske izvještaje, on provodi revizijske postupke s ciljem dobivanja dovoljno dokaza koji će podržati dato mišljenje. U suštini, revizija počinje od finansijskih izvještaja koje su pripremile revidirane institucije. U tim izvještajima revidirana institucija iznosi određene tvrdnje i daje izjave o vrstama transakcija u finansijskim izvještajima i s njima povezanim računima. Navedene tvrdnje sadržane su u posebnom dokumentu koji se naziva “izjava rukovodstva/ menadžmenta” koja je sastavni dio finansijskih izvještaja. Dok je revidirana institucija odgovorna za pripremu takvih finansijskih izvještaja, revizor je odgovoran da provjeri da li su ti finansijski izvještaji istiniti i fer i da potvrdi izjave revidiranog subjekta u vezi s finansijskim izvještajima. Stoga je revidirana institucija odgovorna za finansijske izvještaje, a revizor je odgovoran za izražavanje mišljenja na pomenute izvještaje.

**Prvi cilj revizije je da omogući revizoru da izrazi mišljenje o tome da li su finansijski izvještaji sačinjeni u skladu s utvrđenim okvirom finansijskog izvještavanja i da li daju istinit i fer prikaz stanja i poslovanja revidiranog subjekta.**

**Drugi cilj revizije, koji je posebno izražen kod revizije javnog sektora, sastoji se u tome da omogući revizoru izražavanje mišljenja o tome da li su izvršene transakcije u skladu s relevantnim zakonima i propisima i da li se sredstva koriste u skladu s odgovarajućom namjenom.**

Navedeni ciljevi odnose se na finansijsku reviziju koja je predmet ove brošure. Za informaciju je važno istaći da Ured za reviziju institucija BiH, pored finansijske, vrši i reviziju učinka.

Prema INTOSAI standardima revizije, puni obim revizije javnog sektora uključuje finansijsku reviziju i reviziju učinka. Revizija učinka je, prema INTOSAI standardima, nezavisno ispitivanje efikasnosti i efektivnosti vladinih mjera, programa ili mjera uz dužno praćenje ekonomičnosti, s ciljem ostvarivanja poboljšanja. Revizija učinka obuhvata:

- reviziju ekonomičnosti upravnih aktivnosti saglasno značenjima upravnih načela i prakse, te politikama uprave,
- reviziju uspješnosti korištenja finansijskih, ljudskih i drugih resursa, uključujući ispitivanje informacionih sistema, mjera uspjeha, te kontrolnih i drugih postupaka kod jedinice kod koje se vrši revizija, radi otklanjanja uočenih nedostataka i
- reviziju uspješnosti u odnosu na postignute ciljeve jedinice kod koje se vrši revizija, te reviziju ostvarenih aktivnosti u poređenju s planiranim.

Zbog obuhvatnosti i specifičnosti materije koja se odnosi na reviziju učinka i činjenice da ova vrsta revizije predstavlja novinu u okruženju, u ovom dokumentu bavimo se isključivo finansijskom revizijom.

### **Izjave rukovodstva i podciljevi revizije**

Rukovodstvo revidiranog subjekta neposredno ili posredno podnosi tzv. izjavu rukovodstva/menadžmenta koja je priložena u finansijskim izvještajima. Uobičajeno, izjava je pisana potvrda odgovornog lica revidiranog subjekta o transakcijama i povezanim računima u finansijskim izvještajima. Ove izjave predstavljaju administrativnu odgovornost rukovodstva i služe revizoru da odredi podciljeve revizije za svaku izjavu revidiranog subjekta, te da prikupljanjem odgovarajućih dokaza potvrdi navedene izjave revidiranog subjekta. Na taj način se opći ciljevi revizije mogu raščlaniti na više podciljeva revizije koji se mogu posmatrati kao protuteža (ili kao sučeljavanje) izjava-ma revidiranog subjekta.

Revizor prvo određuje koje su izjave rukovodstva revidiranog subjekta značajne za određeni segment i njegove račune. Te izjave rukovodstva se zatim transformiraju u podciljeve revizije. Tada se u daljnjem postupku primjenjuje model određivanja revizijskog rizika. Na osnovu procjene rizika, revizor određuje koje podciljeve revizije treba primijeniti za svaku mjerodavnu izjavu revidiranog subjekta. Drugi važan koncept revizije je značajnost (materijalnost). Značajnost je vezana za toleranciju u pogledu grešaka, odnosno za tačnost koju revizor prihvata u svojoj reviziji. Stoga su revizijski rizik i značajnost elementi koji određuju vrstu i obim dokaza koje revizor mora da sakupi i odredi postupke revizije koji se moraju obaviti.

Revizija ima svoje specifične podciljeve uz čiju pomoć revizori vrše svoje procjene i koji su isti ili slični sa izjavama rukovodstva pravnog lica. Stoga ćemo radi boljeg

razumijevanja u nastavku teksta koristiti kod podciljeva i termin “principi”. Podciljevi (principi) koji se razmatraju u ovom odjeljku bit će korisni za procjenu valjanosti bilo kojeg sredstva ili transakcije koji su prikazani u finansijskim izvještajima.

Razmatrajući podciljeve, odnosno principe revizije prilikom ocjene pojedinih sredstava ili transakcija koji su prikazani u finansijskim izvještajima, revizor mora sebi postaviti sedam osnovnih pitanja, i to:

1. Da li sredstva postoje? (postojanje)
2. Da li su sredstva vlasništvo revidiranog subjekta? (vlasništvo)
3. Da li su sredstva pravilno vrednovana? (vrednovanje)
4. Da li su transakcije odobrene i zasnovane na validnoj dokumentaciji? (valjanost)
5. Da li su sredstva pravilno prikazana u finansijskim izvještajima? (objavljivanje)
6. Da li su sve transakcije zasnovane na zakonima i pravilima? (zakonitost)
7. Da li se sredstva koriste u skladu s njihovom namjenom? (namjensko korištenje).

## **1.6. Analiza operacija**

Analiza operacija je interni dokument revizije u kojem stičemo dovoljno saznanja o revidiranoj instituciji koja su neophodna za identificiranje onih dijelova finansijskog izvještaja koji su pod uticajem značajnih procesa kao i saznanja koja nam omogućavaju da izvršimo preliminarnu procjenu rizika nastanka materijalno značajnih grešaka.

Analiza operacija daje revizoru osnovne informacije koje su potrebne da fokus revizije bude na onim dijelovima finansijskog izvještaja u kojima može postojati visok rizik nastanka materijalne greške. Da bi se pribavile ove informacije, potrebno je razmotriti sljedeće:

### **Razumijevanje poslovanja u cjelini**

Revidirana institucija treba obavljati one aktivnosti koje su utvrđene propisima i pravilima o unutrašnjoj organizaciji. Polazeći od propisanih aktivnosti, tokom analize operacija revizor treba da stekne opću sliku o poslovanju u cjelini tako što će pribaviti informacije o potencijalnim rizicima u poslovanju i o tome kako rukovodstvo revidiranog subjekta pokušava taj rizik ograničiti uz pomoć internih kontrola.

### **Usmjeravanje pažnje na značajna pitanja**

I pored toga što nam analiza operacija treba omogućiti da razumijemo poslovanje revidiranog subjekta, treba da se ograničimo samo na ona pitanja koja su značajna i koja su direktno relevantna za našu reviziju. Analiza operacija koja se zasniva na detaljima često je u suprotnosti sa svojom svrhom.

### **Praćenje i korištenje prethodnog iskustva**

Kroz naš prethodni rad treba da steknemo dovoljno znanja o poslovanju revidiranog subjekta, tako da to iskustvo možemo koristiti u znatnoj mjeri. Stoga praćenje



sadržaja i rezultata revizija iz prethodnih godina pruža značajne informacije za analizu operacija.

### **Usmjeravanje pažnje na promjene**

Naše iskustvo potvrđuje da promjene, same po sebi, često predstavljaju faktor koji povećava rizik. Naprimjer, zbog činjenice da nije bilo dovoljno vremena da se izvrše neophodne promjene u rukovodstvu, organizaciji, postupcima i sistemima. Stoga bi analiza trebalo da bude usmjerena na sagledavanje kako promjene utiču na procjenu rizika u odnosu na prethodne godine.

### **Informacije o eksternim faktorima**

Reviziji su potrebne informacije o faktorima u eksternom okruženju u kojem revidirana institucija radi. Saradnja i veze s drugima, opći i ustaljeni problemi u sličnim oblastima, dopunjavaju i proširuju informacije na osnovu kojih vršimo procjenu rizika. Značajna komponenta analize operacija jeste korištenje znanja i iskustava stečenih prilikom ocjena rada drugih klijenata, nekih ministarstava ili oblasti troškova.

### **Prilikom analize operacija revizorski rad uglavnom se odnosi na sljedeće oblasti:**

- Analizu propisa koji se odnose na poslovanje revidiranog subjekta
- Procjenu funkcije rukovođenja (upravljanja)
- Ocjenu sistema internih kontrola
- Procjenu rizika

### **Propisi koji se odnose na poslovanje**

Poslovanje revidiranog subjekta bit će zasnovano na ciljevima koji su definirani zakonima i propisima, kao i programima rada institucije koju revidiramo. Stoga su propisani ciljevi revidiranog subjekta od presudne važnosti za obim i fokus naše revizije i čine polaznu tačku u analizi operacija. Revizori će se fokusirati na značajne propise čija primjena ima značajan uticaj na finansijske izvještaje. Na osnovu ciljeva revidiranog subjekta koji su definirani u propisima, možemo identificirati:

- značajne **proces**<sup>2</sup> koji postoje kod revidiranog subjekta i koji doprinose ostvarenju ciljeva poslovanja,
- značajna pravila koja se mogu primijeniti na procese,
- one dijelove finansijskog izvještaja koji su pod uticajem procesa.

### **Funkcija rukovođenja**

Pod rukovođenjem se ovdje podrazumijeva upravljanje revidiranom institucijom od lica koja su imenovana i postavljena prema zakonu ili drugim propisima i pravilima. Rukovodstvo potvrđuje svoju odgovornost tako što potpisuje i odobrava godišnji izvje-

---

<sup>2</sup> Procesi obuhvataju više međusobno povezanih postupaka i aktivnosti, koje za posljedicu mogu imati jednu ili više finansijskih transakcija.

štaj. Međutim, naša iskustva pokazuju da odgovornost rukovodstva nije uvijek jasno određena propisima. Efikasna interna kontrola zahtijeva nedvosmislenu odgovornost rukovodstva. Bilo kakva raspodjela odgovornosti i obaveza ne mora da ima za posljedicu smanjenje te odgovornosti na bilo koji način. Tokom analize operacija uočavamo kako je organizirana funkcija rukovođenja, te kako se rješavaju pitanja koja utiču na upravljanje, kako se donose odluke, itd.

Tri aspekta su predmet posebne analize koju treba provesti u okviru analize operacija koja se odnosi na funkciju rukovođenja:

- **Propisi** koje rukovodstvo revidiranog subjekta treba provesti mogu biti neprecizni. Takav primjer može biti podjela odgovornosti i zadataka koja nije jasno raspoređena unutar strukture rukovođenja.
- **Interna odgovornost** možda nije jasno definirana. Primjer za to jeste da obaveze i dužnosti kao i ovlaštenja rukovodne strukture nisu jasno regulirani.
- **Promjene** koje su se desile ili koje se planiraju, a koje se tiču funkcije rukovođenja.

### **Sistem internih kontrola**

Osnovna načela revizije sadržana u revizijskim standardima ističu da postojanje odgovarajućeg sistema interne kontrole smanjuje rizik od grešaka i nepravilnosti. Odgovornost je organizacije u javnom sektoru kod koje se obavlja revizija da razvije sisteme interne kontrole radi zaštite svojih sredstava. Također, obaveza je organizacije da osigura postojanje i funkcioniranje internih kontrola kako bi se omogućilo da sve transakcije budu u skladu sa zakonima i pravilima. S druge strane, revizor u određivanju obima i djelokruga revizije treba proučiti i procijeniti pouzdanost internih kontrola i uputiti prijedloge i preporuke revidiranoj instituciji ako pronađe da su interne kontrole neodgovarajuće ili pogrešne.

### **Definicije internih kontrola**

Interne kontrole, prema najautoritativnijoj studiji o toj temi koja je izrađena do danas, odnosno izvještaju COSO<sup>3</sup>, definira interne kontrole kao proces, ustanovljen i vođen od rukovodstva i drugog osoblja s ciljem osiguranja razumnog uvjerenja vezanog za postizanje ciljeva u sljedećim kategorijama: efikasnosti i uspješnosti poslovanja, pouzdanosti finansijskog izvještavanja, saglasnosti s postojećim zakonima i propisima i zaštitu imovine od neovlaštenog prisvajanja, korištenja ili otuđenja.

### **Ciljevi interne kontrole**

Internu kontrolu u organizacijama javnog sektora treba shvatiti u kontekstu specifičnih karakteristika tih organizacija, odnosno u kontekstu njihovog usmjerenja na postizanje društvenih i političkih ciljeva, njihovog korištenja javnih fondova, važnosti

---

<sup>3</sup> Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (Komitet sponzorskih organizacija Tredvej komisije)



ciklusa budžetiranja, složenosti njihovog poslovanja, postizanja ravnoteže između tradicionalnih vrijednosti poput zakonitosti, integriteta i transparentnosti, te modernih, upravljačkih vrijednosti, poput efikasnosti i efektivnosti.

Uzimajući u obzir karakteristike javnog sektora, interne kontrole možemo opisati kao integralan (jedinstven) proces koji uvodi rukovodstvo i zaposleni organizacije, a osmišljene su za pružanje razumnog uvjerenja da se u izvršavanju misije organizacije postižu sljedeći opći ciljevi:

- pravilne, etičke, ekonomične, efikasne i efektivne operacije;
- ispunjavanje obaveze izvještavanja – tzv. polaganje računa;
- usklađenost poslovanja sa zakonima i pravilima;
- zaštita resursa (imovine).

Interna kontrola je integralan dinamičan proces koji se stalno prilagođava izmjenama s kojima se susreće organizacija. Rukovodstvo i zaposleni na svim nivoima moraju se uključiti u taj proces da pruže razumno uvjerenje (*sigurnost*) za postizanje navedenih ciljeva. Interna kontrola treba biti ugrađena u sve poslovne procese – sisteme, a ne nadograđena. Ugrađivanjem, interna kontrola postaje integralni dio osnovnih procesa rukovođenja: planiranja, izvođenja i praćenja.

### **Rukovodstvo i drugi zaposleni pokreću internu kontrolu**

Cjelokupno osoblje organizacije omogućava rad interne kontrole koji djelom i riječi provode pojedinci u okviru neke organizacije. Zato se kaže da internu kontrolu pokreće zaposleno osoblje koje mora znati svoje uloge i odgovornosti, te granice svojih ovlaštenja. Osoblje jedne organizacije čine rukovodstvo i zaposleni. Iako rukovodstvo primarno provodi nadzor, ono također postavlja ciljeve organizacije i ima opću odgovornost za sistem internih kontrola. S obzirom da interna kontrola pruža mehanizme potrebne za razumijevanje rizika u kontekstu postizanja ciljeva organizacije, rukovodstvo organizacije treba uvesti aktivnosti interne kontrole te ih pratiti i vrednovati. Primjena interne kontrole zahtijeva značajnu inicijativu rukovodstva i intenzivnu komunikaciju rukovodstva s drugim zaposlenim. Zato je interna kontrola sredstvo koje koristi rukovodstvo i koje je direktno povezano s ciljevima organizacije. Rukovodstvo kao takvo je važan element interne kontrole. Ipak, i ostali zaposleni u organizaciji imaju u tome važnu ulogu.

Revizija najviše pažnje posvećuje unapređenju sistema internih kontrola u dijelu jačanja javne odgovornosti za trošenje javnog novca i transparentnom izvještavanju, odnosno “polaganju računa za potrošeni javni novac”. Također, izvještavanje treba biti zasnovano na realiziranim aktivnostima i ostvarenim ciljevima institucije, paralelno s utrošenim sredstvima iz budžeta institucije. Revizija stalno traži jasno određivanje ključnih oblasti ovlaštenja i odgovornosti, kao i uspostavljanje odgovarajućih linija (nivoa) izvještavanja.

Dalje unapređenje sistema internih kontrola može biti značajno poboljšano uvođenjem i uspostavljanjem Sistema internih finansijskih kontrola u javnoj upravi (PIFC - Public Internal Financial Controls System) koji podrazumijeva tri stuba si-

stema interne kontrole u javnom sektoru. Ova tri stuba čine: Sistem finansijskog upravljanja i kontrole, Interna revizija i Centralna harmonizacijska jedinica. Uspostavljanje ovog sistema u Bosni i Hercegovini je u početnoj fazi.

### **Procjena rizika**

Procjena rizika je osnovno načelo koje se koristi u reviziji. Osnovni rizik s kojim se revizor susreće prilikom revizije finansijskih izvještaja je **revizijski rizik**. Revizijski rizik je rizik da revizor može nesvjesno (bez znanja) pogriješiti kod odgovarajućeg oblikovanja mišljenja o finansijskim izvještajima koji su značajno pogrešni. Jednostavnije rečeno, revizijski rizik je rizik da će revizor izdati pozitivno mišljenje o finansijskim izvještajima koji su u značajnoj mjeri pogrešni.

Revizijski standardi navode da revizor treba planirati reviziju tako da prije izražavanja mišljenja o finansijskim izvještajima revizijski rizik bude na dovoljno niskom nivou. Ipak, revizijski standardi ne pružaju posebna uputstva o tome da li je određeni nivo rizika odgovarajući. Kod određivanja revizijskog rizika i primjene modela revizijskog rizika revizor mora u značajnoj mjeri koristiti svoje prosuđivanje.

### **Revizijski rizik čine tri komponente:**

**Inherentni rizik** je mjera revizijske procjene da mogu postojati materijalno netačna prikazivanja u finansijskim izvještajima bez obzira na efikasnost internih kontrola. Interne kontrole ignoriraju se prilikom određivanja inherentnog rizika jer se one razmatraju odvojeno u modelu revizijskog rizika kao kontrolni rizik. Ako revizor zaključiti da postoji visoka vjerovatnoća netačnog prikazivanja, izuzimajući interne kontrole, zaključak revizora treba biti da je inherentni rizik visok. Inherentni rizik često je oblast profesionalnog prosuđivanja revizora. Primjeri računa s niskim inherentnim rizikom su obaveze za plaće ili vrijednosni papiri kojima se trguje na berzi čiju tržišnu cijenu je lako vidjeti. Naša procjena inherentnog rizika imat će uticaja na odluku o obimu posla koji treba biti obavljen za izražavanje mišljenja revizora.

**Kontrolni rizik** je rizik da kontrolni postupci revidiranog subjekta neće spriječiti ili otkriti materijalno netačno prikazivanje u okviru finansijskih izvještaja. Kao dio procesa planiranja, revizorsko osoblje dokumentira i evidentira svoje razumijevanje računovodstvenih sistema i sistema interne kontrole (npr. identifikacija kontrola metodom "walk through" - prolaz kroz transakcije). To će omogućiti revizorskom osoblju da izvrši ocjenu sistema internih kontrola i napravi preliminarnu procjenu kontrolnog rizika.

**Rizik od neotkrivanja** je rizik da vlastiti revizijski postupci neće otkriti bilo koju materijalnu grešku ili netačno prikazivanje u finansijskim izvještajima. Rizik od neotkrivanja predstavlja mjeru naše procjene vjerovatnoće da nećemo otkriti netačna prikazivanja. Revizori će obaviti više revizijskog posla s ciljem otkrivanja materijalnih grešaka ako su inherentni rizik i kontrolni rizik visoki.

Model revizijskog rizika, kada se primjenjuje na nivou finansijskih izvještaja, može se odrediti kao:

$$\text{Revizijski rizik} = \text{IR} \times \text{KR} \times \text{RN}$$

gdje je:

**IR = Inherentni rizik** (rizik da će značajna greška nastati, a koja nije u vezi sa sistemom internih kontrola)

**KR = Kontrolni rizik** (rizik da sistem internih kontrola neće spriječiti ili uočiti značajnu grešku koja se može dogoditi)

**RN = Rizik neotkrivanja** (rizik da revizor neće otkriti značajnu grešku koja postoji u finansijskim izvještajima)

Pri ovakvoj primjeni modela revizijskog rizika revizor određuje ili procjenjuje svaku komponentu modela **kvantitativnim ili kvalitativnim metodama**.

## 1.7. Strategija revizije

Važan dio revizijske odgovornosti odnosi se na strategiju revizije koja će se primjenjivati tokom revizije, a koja uključuje odluke o strateškim ciljevima revizije i težištu (fokusu) ispitivanja. Nadležni revizor koristi zaključke do kojih je došao u analizi operacija i definiira strategiju revizije kako bi utvrdio glavno težište revizije.

Cilj strategije u vezi je sa:

**Identificiranjem strateških ciljeva revizije**, tj. onih dijelova godišnjeg finansijskog izvještaja kod kojih postoji visok rizik nastanka materijalno značajne greške. Fokusanjem revizije na oblasti u kojima postoji visoki rizik nastanka materijalno značajnih grešaka smanjujemo rizik davanja netačnog mišljenja revizora. Strategija također povećava efikasnost revizije, budući da identificiramo oblasti s efikasnom internom kontrolom gdje postoji mali rizik da se poslovi obavljaju na nepravilan način i oblasti sa slabom internom kontrolom gdje postoji visok rizik nastanka greške.

**Izbor glavnog težišta** revizije vršimo u odnosu na ciljeve revizije i utvrđujemo u kojem stepenu se možemo osloniti na internu kontrolu. Tamo gdje su identificirane ključne kontrole nadležni revizor može donijeti stratešku odluku o tome da li ćemo se oslanjati na ove kontrole, pa prema tome i usmjeriti našu reviziju na provjeru da li one funkcioniraju na odgovarajući način.

**Identificiranje značajnih pitanja** koja su također važna za efikasnu reviziju i koja mogu zahtijevati posebnu pažnju tokom planiranja i provođenja revizije. Tu su obuhvaćena pitanja koja se odnose na potrebu za posebnom ekspertizom, a gdje je moguće, i razmatranjima u vezi s internom funkcijom revizije, izborom tehničke podrške za provođenje revizije, formama izvještaja i slično.

Strategija revizije ograničit će se i fokusirati na strateške ciljeve revizije i druga važna pitanja i neće sadržavati detaljan pregled ciljeva revizije i procijenjenih rizika. Detaljan pregled sastavlja se u fazi planiranja i zasniva se na glavnom težištu (fokusu) koje je utvrdio nadležni revizor.

## 1.8. Plan revizije

Cilj procesa planiranja revizije je stvaranje osnove koja će nam omogućiti da u toku revizije dobijemo **efektivne i razumne** podloge za našu konačnu procjenu. Pod efektivnošću smatramo da revizija treba da bude fokusirana na značajne i rizične oblasti, da koristi odgovarajući pristup i djelokrug (obim) ispitivanja i da je vremenski planirana tako da bude efikasna. Pod razumnim podrazumijevamo da naša ispitivanja odgovaraju svojoj svrsi.

U ovoj fazi određuju se obim i vrsta dokaza i ispitivanja koja su neophodna da bi revizor stekao uvjerenje da ne postoji značajno pogrešno prikazivanje u finansijskim izvještajima. Da bismo ovo uradili, potrebno je sljedeće:

### Izabrati izbor pristupa reviziji

Na osnovu procijenjenog ukupnog rizika i odabrane strategije, vršimo izbor pristupa reviziji za definirane ciljeve revizije. Ako smo pojedine ciljeve revizije ocijenili manje rizičnim, tada vršimo analitičke postupke bez suštinskog testiranja. U suprotnom, tamo gdje smo za određene ciljeve revizije odredili visok rizik od nastanka materijalne greške, vršimo sveobuhvatna suštinska testiranja.

### Odrediti djelokrug (obim) revizije

Djelokrug revizije često zavisi od načina pribavljanja informacija. Moguće je planirati i vršiti ispitivanja cijele populacije ili ispitivanje ograničiti na uzorak. Svakako da nije efikasno ispitivati sve stavke, što nije ni potrebno za reviziju. Međutim, u nekim slučajevima ispitivanje svih stavki može biti opravdano, npr. ako se radi o malom broju stavki od kojih svaka može sadržavati materijalno značajnu grešku. Naša odluka da koristimo uzorak i stepen do kojeg će naš uzorak biti siguran zavisi od značaja pojedinih stavki i informacija.

### Definirati vremenski raspored revizije

Posmatrano iz perspektive vremenske podjele određenih aktivnosti, sve naše revizije planirane su u periodu prije završetka godine koju razmatramo i periodu nakon završetka godine koju razmatramo.

Prvi period nazivamo **prethodna revizija**, u kojoj vršimo preliminarne procjene sistema internih kontrola, procjenu rizika i prikupljanje revizijskih dokaza prije kraja poslovne godine.

Drugi period nazivamo **završna revizija**, u kojoj završavamo naš revizijski rad na prikupljanju dokaza za cijelu godinu i kada završavamo izvještaj o reviziji i formiramo naše mišljenje.

Svaka pojedinačna revizija je unaprijed vremenski planirana s unaprijed planiranim revizijskim timom koji treba da vrši reviziju.

## Programi revizije

Revizor treba sastaviti i dokumentirati programe revizije u kojem su navedene vrste, vremenski raspored i obim postupaka potrebnih za provođenje općeg plana revizije. Vođa tima iz baze programa bira program revizije koji će služiti za primjenu ciljeva revizije.

Pri sastavljanju programa revizije revizor je dužan razmotriti procjene inherentnih i kontrolnih rizika kao i potrebne nivoe uvjerenja koje treba da pruže dokazni testovi. U detaljnom planu revizije revizor definira vrijeme kada će provjeravati funkcioniranje kontrola i provoditi suštinska ispitivanja, raspoloživost i broj osoblja te uključivanje drugih eksperata.

### 1.9. Provođenje revizije

Faza provođenja revizije podrazumijeva primjenu revizijskih postupaka navedenih u planu revizije u skladu sa standardima revizije. U ovoj fazi obavljaju se testovi kontrole, analitički postupci i sveobuhvatna suštinska testiranja radi pribavljanja dokaza koji treba da potkrijepe mišljenje revizora u izvještaju o reviziji.

Ovaj dio revizije uglavnom se obavlja u prostorijama revidiranog subjekta tako da se ostvaruje svakodnevni kontakt sa osobljem revidiranog subjekta i njegovim rukovodstvima. Provođenje revizije obično obavlja revizorski tim s rukovodiocem tima na čelu. S obzirom da svaki član tima i rukovodilac tima ima svoje unaprijed planirane zadatke, u procesu provođenja revizije vrši se pregled dokumenata, odlaganje kopija dokumenata, prave se zabilješke ključnih nalaza, zapisnici s intervjuja, razgovora, itd. U fazi izvođenja revizije ključni značaj ima evaluacija rezultata provedenih testova i stoga se ovom dijelu posvećuje posebna pažnja. Revizorski dokazi i sva ostala dokumentacija koja potkrepljuje revizijski rad odlaže se u dva dosjea revizije. Prvi dosje naziva se Stalni dosje revizije (SDR) koji sadržava stalnu dokumentaciju revidirane institucije (npr. relevantne zakone, pravilnike, odluke, ključna lica revidiranog subjekta, njegove adresu, telefone, isječke iz novinskih članaka itd.). Drugi dosje naziva se Tekući dosje revizije (TDR) koji sadržava tekuću dokumentaciju koja se odnosi na godinu za koju se revizija obavlja (npr. dokazne testove, kopirane fakture, ugovore, finansijski izvještaj revidiranog subjekta, nalaze revizora, zaključke, komentare itd).

Značajno je napomenuti da se svi dokumenti u SDR-u i TDR-u odlažu u određene odjeljke koji su numerirani, svaki dokument označen je odgovarajućim brojem i unakrsno povezan, tako da nadležna lica mogu izvršiti uvid u cjelokupan rad revizorskog tima i ocijeniti ga. Zbog toga se može reći da je finansijska revizija "dokumentarna revizija", tj. svaki zaključak, komentar i nalaz ima svoj dokumentarni "trag" koji je potkrijepljen konkretnim dokazom.

Kako bi revizorski posao bio pravilno nadgledan, svi članovi tima koji učestvuju u reviziji treba da budu dobro upoznati s planiranim pristupom reviziji. Nadzor nad radom treba provoditi na različitim nivoima odgovornosti članova revizorskog tima i on uključuje:



- Svaki član tima treba da razumije zadatak za koji je zadužen,
- Revizija treba da bude provedena u skladu s planiranim pristupom,
- Sva značajna pitanja koja se javljaju tokom revizije treba da budu razmotrena radi mogućih implikacija i pomaganja u njihovom rješavanju,
- Nadgledanje napretka u provođenju plana revizije treba biti izvršeno kod svakog člana revizorskog tima.

Nakon kompletiranja revizije, rukovodilac tima revizije treba izvršiti pregled izvršenog posla po pojedinim segmentima revizije za koje su zaduženi članovi tima. Pregled obuhvata sljedeća ispitivanja:

- Posao treba biti izvršen prema planu,
- Revizija mora biti pravilno dokumentirana,
- Razmotrena su sva važna pitanja koja su se pojavila tokom rada,
- Svi ciljevi revizije su postignuti,
- Izvedeni zaključci su u skladu s rezultatima obavljenog posla.

Završetak ove faze podrazumijeva odlaganje dokaznih testova u Stalni i Tekući dosje revizije (SDR i TDR) i pisanje komentara i nalaza revizije, te isticanje nalaza koji imaju značaj za izražavanje mišljenja revizora u izvještaju o reviziji.

### **Uzorkovanje u reviziji**

Uzorkovanje je ispitivanje manje od 100% detalja koji čine revizorsku populaciju, a zasnovano je na pretpostavci da je uzorak dovoljno reprezentativan da pruži valjane i pouzdane zaključke bez testiranja cjelokupne populacije.

Prilikom obavljanja revizije nije praktično, a često nije ni moguće provjeriti sve dokumente ili transakcije koje se dešavaju tokom godine za koju se provodi revizija. Zbog toga se vrši testiranje na bazi uzorka, što znači da postoji rizik da stavke koje nisu obuhvaćene uzorkom sadrže materijalno značajne greške ili nepravilnosti. Zbog toga revizor stiže samo “razumno uvjeravanje” umjesto “apsolutnog uvjeravanja” kada se mora ispitati cjelokupna populacija, što često nije praktično.

Osim toga, rizik revizije ne može se apsolutno eliminirati u slučaju da primijenimo ispitivanje cjelokupne populacije s obzirom da rizici koji često nisu povezani sa uzorkovanjem i dalje postoje. Rizik uzorkovanja polazi od činjenice da izabrani uzorak revizije neće biti reprezentativan za testiranu populaciju. Zbog toga je veoma važno odabrati reprezentativan uzorak za testiranje.

Stoga je testiranje na bazi uzorka jedan od ključnih faktora koji omogućava pružanje “razumnog uvjeravanja” kod ocjene dokaza i zbog toga uzorkovanju treba pristupiti s dužnom pažnjom kako bi se uz primjenu odgovarajućih metoda uzorkovanja postigao što viši nivo uvjeravanja.

Uzorkovanje može biti **statističko i nestatističko**.

## 1.10. Izvještavanje o reviziji

### Izveštaj o reviziji s mišljenjem

Najznačajnija faza u postupku provođenja procesa revizije je izrada izvještaja o reviziji s mišljenjem revizora.

**Mišljenje revizora** je zaključno mišljenje koje se daje nakon provođenja postupka revizije finansijskih izvještaja i govori o tome da li su finansijski izvještaji revidiranog subjekta istiniti i fer, te da li su sve transakcije izvršene na zakonit način i da li su javna sredstva namjenski utrošena.

Mišljenje revizora je ključni element i cilj procesa revizije i ono mora biti dato na jasan i koncizan način kako kod korisnika izvještaja o reviziji ne bi stvaralo dilemu u pogledu nalaza revizije. Zbog toga se izražavanje mišljenja, u skladu s revizijskim standardima, formalizira na način koji osigurava njegovu jednoobraznost, jasnoću i preciznost.

Saglasno Međunarodnim standardima revizije i Međunarodnim standardima revizije vrhovnih revizijskih institucija, u zavisnosti od revizijskih nalaza i ocjena, mišljenje revizora može biti: pozitivno (bez kvalifikacije), pozitivno sa skretanjem pažnje (isticanjem predmeta), s rezervom (kvalifikacijom/uslovno), negativno (nepovoljno) i suzdržavanje od davanja mišljenja.

#### Pozitivno mišljenje

Pozitivno mišljenje izražava se kada revizor zaključi da finansijski izvještaji pružaju istinit i fer prikaz u svim značajnim aspektima i da su u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, te da je poslovanje obavljeno u skladu sa zakonom.

#### Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje

Ponekad će biti potrebno da se skrene pažnja na određene činjenice koje nisu imale uticaja na mišljenje revizora, a revizor smatra potrebnim da se korisnik informira o tim činjenicama jer mogu imati uticaja na finansijske izvještaje. Taj uticaj zavisi od budućih radnji ili događaja **koji nisu pod direktnom kontrolom revidiranog subjekta**, ali mogu uticati na finansijske izvještaje.

#### Mišljenje s rezervom

Kada se revizor ne slaže ili kada postoji sumnja o jednoj ili više pozicija u godišnjem izvještaju (zbog otkrivanja materijalnih grešaka koje su značajne, ali nisu bitne za razumijevanje godišnjeg izvještaja u cjelini), tada se treba izraziti mišljenje s rezervom na pojedine pozicije, koje treba opisati kao ograničenja, te naznaku mogućih ispravki finansijskih izvještaja za koje bi se moglo utvrditi da su potrebne.

#### Negativno mišljenje

Negativno mišljenje izražava se u slučajevima kada je efekat neslaganja od takvog materijalnog ili prožimajućeg značaja za finansijske izvještaje, da revizor zaključuje



kako mišljenje s rezervom nije primjereno za objavljivanje jer finansijski izvještaji dovedu u zabludu ili su nepotpuni.

### Suzdržavanje od davanja mišljenja

Ako revizor nije u mogućnosti da izrazi mišljenje u pogledu godišnjih izvještaja, uzimajući ih u cjelini, zbog nejasnoća ili ograničenja obima koje je tako bitno da mišljenje koje je ocijenjeno u određenim pogledima ne bi bilo odgovarajuće, revizor se suzdržava od davanja mišljenja. To znači da nismo bili u mogućnosti da izvršimo reviziju u skladu s generalno prihvaćenim revizijskim principima. Revizor će jasno i sažeto navesti razloge nemogućnosti izražavanja mišljenja.

### **Pismo revidiranoj instituciji**

Revizijskom izvještaju obično prethode brojni pisani izvještaji koje revizor dostavlja donosiocima odluka kod revidiranog subjekta, a u određenim slučajevima i parlamentu. U ovakvim izvještajima revizor navodi svoja zapažanja tokom revizije s ciljem otklanjanja grešaka i propusta. Uobičajeno se ovakva izlaganja opisuju u Pismu revizije koje se dostavlja revidiranoj instituciji. Pisma mogu biti u formi pisma rukovodstvu i/ili pisma nižem rukovodnom nivou.

U pismu o provedenoj reviziji iznose se utvrđene greške i nepravilnosti **ispod praga materijalnosti i zapažanja o sistemu internih kontrola**, kao i druga zapažanja za koja revizor procjenjuje da nisu relevantna za druge korisnike finansijskih izvještaja.

**Jedan od ključnih aspekata revizije jesu kriteriji koji se koriste prilikom izražavanja mišljenja. Ovi kriteriji su sljedeći:**

#### **a) Značajnost**

Značajnost je definirana kao veličina propuštenih ili pogrešnih računovodstvenih informacija zbog kojih je vjerojatno da će se sud razumnog lica, koje se oslanja na informacije, promijeniti ili da će propust ili greška na njega uticati. Revizijsko razmatranje značajnosti pitanje je profesionalnog suda. Ne postoje formalni standardi ili smjernice za donošenje tog suda. Prilikom planiranja posla revizor procjenjuje veličinu greške koja može uticati na odluke korisnika. Time se ponekad misli na računovodstvenu značajnost. Revizor koristi računovodstvenu značajnost kao polazište pri utvrđivanju iznosa koji će se upotrijebiti za određivanje obima revizije. Ova procjena ponekad se naziva revizijska značajnost. Revizor procjenjuje revizijsku značajnost manjom od računovodstvene jer treba uzeti u obzir teškoće pri procjeni onoga što različite grupe korisnika finansijskih izvještaja smatraju značajnijim.

Uobičajen rječnik revizijskog izvještaja sadrži frazu: “u svakom značajnijem pogledu finansijski izvještaji su fer i istiniti”. To je način na koji revizor korisnicima izvještaja saopćava pitanje značajnosti. Revizor može samo pružiti razumno uvjerenje da su sve značajne greške otkrivene. Pojam razumnog uvjerenja dovodi nas do drugog koncepta – revizijskog rizika, koji je obrađen ranije.

## **b) Osjetljivost upotrebe javnog novca**

Revizor ne može u svim slučajevima kvantificirati značajnost. Neke stavke mogu imati značaj iako njihov novčani iznos nije baš onoliki koliki bi revizor uobičajeno smatrao značajnim. Priroda neke stavke može biti značajna iako se kvantitativno može klasificirati kao beznačajna. Napominjemo kako je ovo vrlo važna komponenta koju revizor cijeni posebno kod budžetskih korisnika, a koja govori o odnosu prema upotrebi javnog novca bez obzira o kojem se iznosu radi (poznati su slučajevi u svijetu kako se ministri i drugi visoki zvaničnici javno prozivaju i sankcioniraju zbog kupljene jedne čokolade za javni novac, neopravdane večere ili samog čina određenog netransparentnog troška). Kada je u pitanju revizija javnog sektora, ovaj segment osjetljivosti upotrebe javnog novca izuzetno je izražen i revizor ima obavezu ukazivati na ove pojave i o njima izvještavati poreske obveznike i javnost u cjelini.

## **c) Ponavljanje propusta i grešaka**

Revizorski tim procjenjuje da li je revidirana institucija prihvatila preporuke prethodne revizije. Uobičajeni postupak je da se određeni nedostaci i propusti koji, prema procjeni revizora, imaju manju značajnost revidiranoj instituciji prvo prezentiraju usmeno najčešće u fazi prethodne revizije. Ako revidirana institucija do završne revizije ne preduzme nikakve aktivnosti po datim preporukama, revizor pismeno dostavlja iste preporuke revidiranoj instituciji - u formi pisma rukovodstvu ili memoranduma o reviziji. Ako rukovodstvo i u reviziji sljedeće godine ne postupi po datim preporukama, revizor može odlučiti da navedene nedostatke i nepravilnosti prikaže u izvještaju o reviziji kao krajnji dokaz nespremnosti revidiranog subjekta da prihvati preporuke revizije. Tokom revizije procjenjuje se da li se određena nepravilnost i nedostatak pojavljuje slučajno ili se ponavlja više puta u posmatranom periodu, što utiče na njeno kvalificiranje kao značajne ili beznačajne. Posebo ističemo slučaj kada revidirana institucija ne prihvata uočene nepravilnosti i propuste. Kriterije ponavljanja određenih propusta i nedostataka na koje revizija ukazuje posebno ističemo u našim izvještajima.

## **d) Uticaj nepravilnosti ili greške**

Određene nepravilnosti i greške imaju direktan uticaj na fer i istinitost prikazivanja u finansijskim izvještajima institucije kao što su npr. nedostaci u popisu sredstava i izvora sredstava, neevidentiranje određene imovine, pogrešno knjiženje određenih stavki i slično. Mnogo je lakše izraziti stepen uticaja određene pojave na mišljenje revizora tamo gdje imamo kvantificiran iznos, ali je mnogo teže procijeniti te pojave (npr. pojave vezane za nenamjensku potrošnju) koje u konačnom mogu uticati na fer i istinitost finansijskih izvještaja.

## **e) Kumuliranje iznosa po svim poslovnim procesima**

Tokom revizije uočavaju se i nepravilnosti koje po pojedinačnim stavkama ne predstavljaju značajan iznos, ali njihovo pojavljivanje kod više različitih poslovnih procesa

(ili čak u okviru istog poslovnog procesa) čini ih veoma značajnim jer u tom slučaju ukazuju na namjerno neracionalan odnos prema javnim sredstvima. Ovdje se radi o tzv. skrivenoj materijalnosti. Pojam skrivene materijalnosti jako je važan za javni sektor i mnogi ne shvataju šta se pod njim podrazumijeva i revizoru ponekad zamjeraju pretjeranu sitničavost, ne uzimajući u obzir kompletno poslovanje institucije. Ponekad se naši nalazi iz ovog segmenta tumače na sasvim suprotan način i ne dobivaju puni smisao koji bi revizori željeli.

U tom kontekstu ponekad i mali iznos u jednoj transakciji može postati značajan u cjelokupnom poslovanju jedne instituciji ili svih institucija kada se posmatra ukupan budžet.

#### **f) Pitanje namjenske potrošnje javnih sredstava**

Revizija ispituje u određenim situacijama i namjensku potrošnju budžetskih sredstava. Ovakav vid aktivnosti je dosta složen i zahtijeva određene pretpostavke kako bi revizor mogao procijeniti namjensku potrošnju. U prvom redu trebalo bi da postoje jasna i precizna pravila i procedure javne potrošnje s naglaskom na troškove gdje postoji tanka nit između javne upotrebe i privatne potrošnje (npr. troškovi reprezentacije, telefona, korištenja službenih automobila itd.). Nadalje, potrebno je u ovom slučaju postojanje uredne dokumentacije sa svim pratećim obrazloženjima iz koje bi revizor mogao jasno i nedvosmisleno donijeti zaključak o namjenskoj potrošnji javnih sredstava. Pitanje namjenske potrošnje u konačnom se u određenom segmentu odražava i na fer i istinitost prikazivanja finansijskih izvještaja i pojedinih budžetskih stavki.

#### **g) Pojave izražene u više institucija**

Revizori u svom radu često nailaze na nepravilnosti koje se pojavljuju kod velikog broja institucija, te se kao takve mogu smatrati pojavom. Stoga se kroz izvještaj o reviziji nastoji ukazati na takve pojave iako one sa aspekta značajnosti nisu u tolikoj mjeri značajne da bi trebalo da budu predmet pojedinačnog izvještaja, ali se moraju spomenuti da bi se ukazalo na mogućnost da takve nepravilnosti postanu pravilo ponašanja.

#### **h) Opći utisak revizije**

U procjeni određenih nepravilnosti i uočenih nedostataka svakako je važan i ukupan utisak revizora o stanju institucije koji se može donijeti posmatrajući ukupno poslovanje institucije. Na osnovu pribavljenih svih dokaza i obavljenih razgovora s rukovodstvom, može se steći utisak o tome koliko institucija ima pozitivan stav prema reviziji i kolika je spremnost rukovodstva da uspostavljanjem kvalitetnih internih kontrola spriječi ponavljanje propusta i nedostataka.

## 1.11. Kontrola kvaliteta revizije

Kontrola kvaliteta revizije je obavezna po standardima revizije i nju provodi sama revizorska institucija. Cilj kontrole kvaliteta revizije jeste da revizorski posao bude konstantno visokog kvaliteta i da osigura primjenu revizijskih standarda u svim fazama revizije. Konačni cilj kontrole može se opisati i kao unapređenje cjelokupnog postupka revizije i širenje tzv. dobre prakse. Stoga se kontrola kvaliteta može opisati kao sistematsko i nezavisno ispitivanje kvaliteta revizije, tako da rezultati revizije budu u saglasnosti s planiranim aktivnostima i ciljevima revizije.

### Sistem kontrole kvaliteta

Sistem kontrole kvaliteta sastoji se od pravila i postupaka, kao i nadgledanja koji su osmišljeni tako da revizijskoj instituciji pruže razumno uvjerenje u primjeni revizijskih standarda.

Postoje tri glavne komponente sistema kontrole kvaliteta revizije koje se mogu predstaviti kao faze kontrole kvaliteta, tako da svaka naredna faza predstavlja napredak u jačanju kvaliteta revizije. To su:

- kontrola kvaliteta koja je ugrađena u proces revizije
- interne provjere kvaliteta (monitoring)
- nezavisne procjene kvaliteta

### Kontrola kvaliteta koja je ugrađena u proces revizije

Proces revizije u svim fazama njenog provođenja moraju nadgledati lica koja neposredno rukovode revizorskim timom (to su uobičajeno vođa tima i nadležni revizor). Ovo podrazumijeva donošenje pravila i procedura kontrole kvaliteta koje treba da budu sastavni dio revizijskog procesa, radije nego da se kontrole prenose na provjere nakon završetka revizije. Navedene procedure odražavaju trenutnu profesionalnu praksu i važne su za pružanje uvjerenja rukovodstvu revizije da pristup u provođenje revizije osigurava ispunjavanje profesionalnih standarda i očekivanih kvaliteta revizijskih izvještaja.

Ugrađene operativne procedure predstavljaju procese i aktivnosti koje treba postaviti tako da se revizijski angažmani obave efikasno i u skladu sa zahtjevima standarda kvaliteta. Ovo nisu dodatni elementi revizorskog posla, ali su u suštini profesionalni procesi i discipline koje će cjelokupno osoblje slijediti kada provodi revizijske zadatke. Mnoge aspekte ovih procedura uvodi više revizorsko osoblje u okviru revizorskih timova, ali se oslanjaju na punu saradnju i učešće svih članova revizorskog tima.

### Interna provjera kvaliteta (monitoring)

Interna provjera kvaliteta je provjera koju provode imenovani **timovi za kvalitet koji su direktno uključeni u proces revizije**, ali koji ne učestvuju u provjeri revizije koju su sami obavili. U zavisnosti od obima revizorskog posla i veličine institucije za

reviziju, može biti imenovano i više timova za kvalitet koji između sebe vrše kontrolu kvaliteta revizije. Obično se ovaj pregled naziva **“vrući pregled”** jer se vrši u svim fazama revizije (planiranje, provođenje, izvještavanje).

Timove za kvalitet uobičajeno imenuje rukovodstvo revizije a čine ih revizori koji imaju značajno iskustvo u reviziji, tako da oni nisu direktno uključeni u proces revizije koji kontroliraju, tj. izbjegava se slučaj da ne pregledaju kvalitet revizije koju su sami obavljali. Uloga timova za kvalitet jeste da se stekne uvid i postigne sigurnost da su revizije vođene u skladu s profesionalnim standardima i vlastitim procedurama revizije. Ovakvi timovi osiguravaju dodatni element nezavisnosti i objektivnosti u ključnim rizičnim oblastima koje su planirane kao takve na osnovu vlastite procjene rizika.

### **Nezavisna procjena kvaliteta**

Nezavisna procjena kvaliteta revizije podrazumijeva procjenu koju vrše revizori koji **nisu direktno uključeni u proces revizije**. U zavisnosti od organizacije revizijske institucije, nezavisnu procjenu može obavljati pojedinac, grupa ili odjeljenje koje je zaduženo za nezavisnu procjenu kvaliteta. Uobičajeno, ovakve procjene imaju za cilj “osiguranje kvaliteta” (“quality assurance”) i vrše se nakon okončanja cjelokupnog procesa revizije zbog čega se ovaj pregled naziva **“hladnim pregledom”**. Funkcija osiguranja kvaliteta revizije ispunjava dvije ključne uloge. Prvo, ono pruža uvjeravanje rukovodstvu revizije (generalnom revizoru) da su revizije obavljene u skladu s profesionalnim standardima i da su izvještaji koje su revizori objavili u skladu sa ciljevima revizije. Drugo, osiguranje kvaliteta promovira kontinuirano unapređivanje procesa revizije i širenje “najbolje prakse”.

Ovakvom procjenom kvaliteta rukovodstvo revizije informirano je s potpuno nezavisnom procjenom revizije i revizijskog pristupa. Stoga su ovakve kontrole kritički element cjelokupnog revizijskog okruženja i same interne provjere kvaliteta koju je obavio tim za kvalitet. Revizorski timovi koji su već obavili reviziju i gdje je već obavljena interna kontrola kvaliteta treba da budu provjereni godišnje na onom nivou koji je određen prethodnim pokazateljima (npr. oni s boljim karakteristikama treba da imaju manje intenzivan pregled).

## **1.12. Uloga revizije u otkrivanju korupcije i prijevare**

### **Smjernice revizije**

Međunarodni revizijski standard koji se naziva “Odgovornost revizora da u reviziji finansijskih izvještaja razmotri prijevare i greške” opisuje koje radnje revizor treba da preduzme kada radi reviziju, a otkrije naznake prijevare ili korupcije. Ukratko, ovim standardom podijeljena je odgovornost u otkrivanju prijevara i korupcije između rukovodstva institucije i revizora.



## *Rukovodstvo*

Prvenstvena odgovornost za otkrivanje pronevjera, ostalih nepravilnosti i grešaka leži na rukovodstvu institucije. Njegova uloga u otkrivanju nepravilnosti i grešaka predstavlja proširenje njegove uloge u oblasti preventive – sprečavanja pojava pronevjera ili nepravilnosti.

## *Revizor*

Revizor je odgovoran da pravilno planira, izvršava i ocjenjuje svoj rad u reviziji na način da može osnovano očekivati otkrivanje materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja u računovodstvenim iskazima, bilo da su ona uzrokovana pronevjerama, ostalim nepravilnostima ili greškama.

Revizijski standardi sasvim jasno ukazuju da revizor nije odgovoran za sprečavanje pronevjera, jer ta odgovornost leži na rukovodstvu preduzeća. Međutim, revizor može da pomogne u sprečavanju pronevjera kada uoči slabosti u sistemu internih kontrola koje mogu implicirati određene prijevare i o njima informira rukovodstvo.

Činjenica da se institucija podvrgava reviziji može sama po sebi odvratiti one koji namjeravaju izvršiti pronevjeru.

Funkcija revizije nije uvijek isto shvaćena u javnosti i u revizorskoj struci. Kada u takvim shvatanjima postoje razlike, pojavljuje se “raskorak u odnosu na očekivanja”, tj. razlika između onog što očekuje javnost i shvatanja revizora. U ovom tekstu razmotrit ćemo šta javnost očekuje od revizora i od izvještaja o reviziji i kako se ta očekivanja razlikuju od stvarnosti.

## **Raskorak između očekivanja i stvarnosti**

Sljedeće izjave predstavljaju različita shvatanja o prirodi revizije koja mogu pripadati revizorima ili pojedincima iz javnog mnijenja:

- a) Glavni zadatak revizora je da se uvjeri da kod budžetskog korisnika nema pronevjera,
- b) Izvještaj o reviziji podnosi se rukovodstvu revidiranog subjekta,
- c) Revizor neće specijalno istraživati pronevjere, ali će planirati reviziju tako da njihovo otkrivanje bude moguće,
- d) Revizor često koristi tehnike uzorkovanja da bi donio odluku o tome koliki broj poslovnih promjena će testirati,
- e) Revizor provjerava ako ne sve, onda najveći broj poslovnih promjena budžetskog korisnika,
- f) Izvještaj o reviziji podnosi se ne samo rukovodstvu revidiranog subjekta i parlamentu, već i široj javnosti.

Shvatanja revizora su ona izložena u izjavama pod **c**, **d** i **f**. Mišljenja sadržana u izjavama **a**, **b** i **e** predstavljaju široko rasprostranjena shvatanja javnog mnijenja. Možete vidjeti da je razlika u shvatanjima ove dvije grupe veoma velika. Oblast najvećeg neslaganja je pitanje otkrivanja pronevjera koju javnost smatra glavnom funkcijom revizije.

Međutim, postoje i druge vrste pitanja o kojima postoji neslaganje, kao što su pokazala ranije izvršena ispitivanja.

Kanadski institut ovlaštenih računovođa objavio je Izvještaj Komisije koja je napravila studiju o temi: “Šta javnost očekuje od revizije”, poznat kao “McDonaldov izvještaj predsjedniku Komisije”. Ovo ispitivanje bavilo se ne samo onim šta javnost misli o reviziji, nego i onim šta se može uraditi da se smanje ili otklone utvrđene razlike.

Početakom 2000. godine slično ispitivanje zasnovano na iskustvu u Velikoj Britaniji objavila je jedna velika revizijska firma Peat Marwick McLintock (PMM). Ispitivanja su nosila naziv “Revizija i revizori – šta javnost misli?”. Njime je također potvrđeno da i u Velikoj Britaniji postoji raskorak između onog što javnost očekuje od revizora i onoga što realno treba očekivati od revizora. Ispitivanje je pokazalo širok spektar pogrešnih shvatanja javnosti o ulozi revizora u odnosu na reviziju računovodstvenih iskaza. Navodimo neke od njih:

- Značajan broj ispitanika vjeruje da revizori verificiraju preko 90% svih transakcija preduzeća,
- Tri četvrtine javnosti misli da je posao revizora otkrivanje pronevjera svih vrsta,
- Mnogi ispitanici misle da revizor daje garanciju u pogledu finansijskog “zdravlja” institucije.

### **Smanjenje raskoraka između očekivanja i stvarnosti**

“McDonaldov izvještaj predsjedniku Komisije” daje 50 preporuka za smanjenje raskoraka između očekivanja i stvarnosti. Te preporuke mogu se svrstati u sljedeće četiri šire kategorije:

- jačanje nezavisnosti revizora
- jačanje revizijskog profesionalizma
- proširivanje i unapređivanje finansijske transparentnosti
- smanjenje pogrešnog javnog shvatanja uloge revizora

U odnosu na posljednju od ovih kategorija, komisija je odlučila da javno reklamira nje i kampanja radi podučavanja javnosti ne bi bili efikasni u objašnjavanju uloge revizora, niti u smanjivanju pogrešnog shvatanja javnosti. Međutim, McDonaldov izvještaj predlaže kao najbolji primjer sljedeće:

- Saopćenje o odgovornosti rukovodstva za finansijske izvještaje, kao i za računovodstvene iskaze treba da bude uključeno u godišnji izvještaj,
- Potrebno je usvojiti mnogo eksplicitniji i detaljniji izvještaj revizije koji bi u mnogo većoj mjeri objasnio ulogu revizora.

Dakle, uvijek prisutna dilema kada je posao revizije u pitanju jeste uloga revizije u otkrivanju korupcije i prijevare. Svakako da revizija treba dati svoj doprinos u ovom dijelu. Međutim, odgovornost za otkrivanje prijevare ili korupcije leži na rukovodstvu institucije koja je predmet revizije. Odgovornost revizora je da svoj posao izvrši s “profesionalnom dužnom pažnjom”. Ovo znači da ako je posao revizije dobro planiran i



izveden, revizor lako može uočiti naznake prijevare ili korupcije, ali ne može biti sasvim siguran da je ona stvarno i izvršena. Posao revizora je da o takvim radnjama izvjesti rukovodstvo revidirane institucije, a u slučaju da sumnja da je i rukovodstvo umiješano u takve radnje, dokaze o tome treba predati nadležnim istražiteljima. Svakako, naznake tih radnji u obliku slabosti ili nepravilnosti revizor navodi u svom izvještaju.

### 1.13. Rezime

Državna revizija ili revizija javnog sektora jedan je od najvažnijih kontrolnih mehanizama trošenja finansijskih sredstava iz budžeta u demokratski uređenim zemljama. Cilj revizije nije samo isticanje nepravilnosti i grešaka, već preventivno djelovanje kako se uočene greške i nepravilnosti ne bi dalje ponavljale. Zbog toga se revizija razlikuje od drugih kontrolnih organa kao što su inspekcijski organi, policijski organi i slično. Naime, revizija u određenim nepravilnostima traži njihov uzrok koji nastoji otkloniti svojim preporukama. Uzrok nepravilnosti često leži u slabim internim kontrolama, ne-definiranim ovlaštenjima i odgovornostima, lošem upravljanju i drugo.

Državna revizija kao nezavisna, profesionalna i nepolitička institucija formirana je s ciljem da parlamentu predstavi stručno, profesionalno i na dokazima zasnovano mišljenje o skladnosti trošenja budžeta s normama koje je parlament usvojio.

Međutim, revizija javnog sektora zahtijeva posebnu odgovornost jer se radi o javnom novcu, tj. novcu poreskih obveznika. Od revizora se traži da u svojim izvještajima pruži uvjerenja da se taj javni novac koristi u skladu sa svojom namjenom, da nije prisutno rasipništvo i da se postižu određeni rezultati zbog kojih je taj novac i potrošen. Revizija javnog sektora nije samo ograničena na finansijske izvještaje koje sačinjava vlada, već i na mišljenje o uspješnosti angažiranja finansijskih sredstava u pružanju javnih usluga. Često je ove ciljeve teško postići, pogotovo u društvima u tranziciji kao što je naše. Stoga promjene koje vode većoj demokratizaciji društva pojačavaju svijest o trošenju javnog novca i jačaju javnu odgovornost. U ovim promjenama važnu ulogu ima revizija koja treba biti oslonac izvršnoj i zakonodavnoj vlasti.

Kako bi se postigli ovi ciljevi, revizija u prvom redu mora biti nezavisna od izvršne vlasti, ali mora svoj rad zasnivati na standardima revizije koji daju jedan opći okvir djelovanja i postupanja državne revizije. Također, revizija mora poznavati i pridržavati se svojih nadležnosti i ciljeva koji su, u stvari, njeni zadaci.

Nakon toga revizija razvija svoju metodologiju rada koja u suštini pokriva tri glavne faze revizije, a to su: **planiranje revizije, provođenje revizije i izvještavanje o reviziji.**

Planiranje revizije obuhvata poznavanje poslovanja revidirane institucije, izradu strategije revizije u skladu s procijenjenim rizikom i detaljan plan provođenja revizije.

Kada je dobro pripremljen plan revizije, provođenje same revizije podrazumijeva prikupljanje dokaza koji služe kao osnova za pisanje izvještaja o reviziji i davanje mišljenja. Revizija nikada ne pregleda sve dokaze jer bi to bilo neekonomično i zahtijevalo bi mnogo vremena. Zbog toga se dokazi revizije prikupljaju na bazi uzorka.

Finalni dio revizije, u stvari, predstavlja izvještavanje koje ima više modaliteta (izvještaj, pismo, memorandum itd.). Izvještaj o reviziji s mišljenjem je najvažniji “pro-

izvod” revizije koji je javan i time se postiže uloga revizije koja podrazmijeva javnu odgovornost za nepravilnosti koje su transparentno objavljene.

Svakako da revizijska institucija posjeduje alate kojima prati kvalitet svog rada i kojima se utvrđuje da li je posao revizije dobro vođen, planiran i izvršen i da li izvještaj revizije obuhvata sve važne segmente koji su prethodno istraženi.

## 2. DIO

# Uloga i značaj komisijskog razmatranja izvještaja o izvršenju budžeta i revizorskih izvještaja



## 2.1. Uvod

Struktura državnog parlamenta proizilazi iz ustava svake države, dok se unutrašnja organizacija obično definira internim pravilima i poslovnicima o radu parlamenta. Zavisno od ustrojstva države, parlamenti mogu biti jednodomni, ili dvodomni, kao u slučaju Bosne i Hercegovine.

Parlamentarne komisije su stalna ili privremena radna tijela pomoću kojih se obavlja veliki broj poslova iz nadležnosti parlamenata i čijim se radom značajno doprinosi ostvarenju zadataka i uloge zakonodavne vlasti u jednoj zemlji (posebno u sklopu procedura donošenja zakona i vršenju nadzora nad radom i kontrole rada izvršne vlasti).

Parlamentarne komisije nisu organi vlasti, te ne donose obavezujuće odluke za izvršnu i sudsku vlast, već pripremaju materijale i pravne akte čije prijedloge proslijeđuju parlamentu radi njihovog daljnjeg razmatranja. Međutim, njihova faktička uloga vrlo često praktično prevazilazi njihovu formalno-pravnu organizaciju utvrđenu poslovnicima. Praksa pokazuje da stavove stalnih i privremenih radnih tijela parlamenata u velikom broju slučajeva prihvataju domovi parlamenta. S takvom spoznajom posmatramo značaj i ulogu parlamentarnih komisija u sasvim drugom svjetlu i s puno većim značajem nego što je to formalni opis rada svake komisije i radne grupe zasebno. Iako tako ne piše u poslovnicima, može se zaključiti da se suštinska rasprava provodi, pa čak i da se neke konačne odluke donose upravo na sjednicama parlamentarnih radnih tijela. Dodatno, veliki broj evropskih zemalja i članica Evropske unije koristi rad brojnih stalnih i povremenih radnih tijela svojih parlamenata za uspostavljanje saradnje s nevladinim sektorom i medijima. Na taj način, pojedina pitanja koja se nalaze u parlamentarnoj proceduri, a najčešće su to zakonski projekti, značajno dobivaju na kvalitetu pripreme, uključujući i mogućnost učešća nevladinog sektora i javnosti u izgradnji javnih politika, kao i u procedurama procjene regulatornog i finansijskog uticaja.

Od države do države, zavisno od ustavnog uređenja i stepena razvoja demokratije, parlamentarna radna tijela imaju veći ili manji značaj i uticaj u društvu. Susreću se različiti slučajevi – od formalnog, skoro mehaničkog i neprimijetnog načina rada, do slučajeva gdje su pojedini parlamentarni odbori skoro najznačajnija tijela u jednoj zemlji, ali ne po formalno-pravnoj definiciji obima svog rada i ovlaštenjima, već zbog faktičkog položaja i uticaja koji ima taj odbor u javnosti i uticaja na daljnje odluke parlamenta.

U Bosni i Hercegovini svjedočimo pozitivnom trendu povećanog značaja rada radnih tijela parlamenata po nivoima javne uprave. Kako se vremenom realiziraju pojedine faze reformi u javnom sektoru, tako se poboljšava kvalitet rada na svim nivoima



uprave, procesi donošenja odluka se demokratiziraju sa sve većim stepenom otvorenosti prema javnosti i naznakama da će se značajno povećati obim saradnje i interakcija sa civilnim sektorom i akademskom zajednicom.

## 2.2. Funkcija nadzora nad javnom potrošnjom

Pored procesa razmatranja i usvajanja zakona, jedna od najznačajnijih funkcija zakonodavne vlasti odnosi se na nadzor nad javnom potrošnjom i funkciju kontrole nad procesima usvajanja i izvršenja budžeta.

Da bi jedan parlament uspješno izvršavao svoje funkcije, neophodno je da se prethodno ustroji ustavnopravni okvir za takvo djelovanje, uspostavi unutrašnji kapacitet za efikasno izvršavanje definiranih funkcija, te da se postigne politički konsenzus o pravcu, sadržaju, obimu i ciljevima izvršenja funkcija nadzora i kontrole, kao i da se osigura adekvatna podrška šire javnosti, stručnog dijela javnosti, izvršne i sudske vlasti, podrška nevladinog sektora, akademske zajednice i generalno građana.

Dotadni faktori promjena dolaze od činjenice da pristupanje Bosne i Hercegovine Evropskoj uniji jeste zvanično opredjeljenje Bosne i Hercegovine i ujedno veoma složen popis aktivnosti determiniran brojnim ciljevima koji se moraju fazno ispuniti. Cijela grupa takvih aktivnosti i faznih ciljeva odnosi se na unapređenje finansijskog poslovanja institucija BiH, kao i na jačanje parlamentarne uloge u nadzoru i kontroli potrošnje javnog novca.

Stoga, kada se razmatra parlamentarna funkcija u nadzoru i kontroli javne potrošnje, mora se istaći da je Parlamentarna skupština BiH postigla značajna unapređenja i ona se odnose na sljedeće:

- Ograničeni kapaciteti dvije komisije za finansije i budžet dobili su odgovarajuću međunarodnu tehničku podršku, posebno u ključnom periodu kada je trebalo formalno redefinirati i unaprijediti određene interne procedure, te pokrenuti nove procese;
- Članovi obje komisije su u nekoliko proteklih mandata, a posebno u periodu od 2008. do 2010. godine, pokazali nedvosmisleno otvorenost i opredijeljenost za promjene koje je bilo neophodno preduzeti u pravcu jačanja kapaciteta, jačanja uloge Parlamentarne skupštine BiH i jačanja efekata revizorskih izvještaja na ukupni kvalitet finansijskog poslovanja institucija BiH;
- U okviru projekata tehničke podrške, konsultirana su najefektnija rješenja u međunarodnoj praksi, posebno zemalja u tranziciji i članica EU, te su usvojena objektivno primjenjiva rješenja;
- Omogućeno je profesionalno usavršavanje članova dvije komisije i ureda sekretara komisija;
- Rad dvije komisije potpuno je transparentan i javan, te su stvoreni tehnički i drugi preduslovi za širu organizaciju nevladinog sektora i nesmetan uvid medija u pitanja koja razmatraju dvije komisije za finansije i budžet.



## **2.3. Nadležnosti komisija za finansije i budžet Parlamentarne skupštine BiH**

Poslovnici Predstavničkog doma i Doma naroda Parlamentarne skupštine BiH jasno definiraju pravni okvir za rad komisija i drugih radnih tijela, kao što su opće odredbe o komisijama, podjela komisija na stalne i privremene, definicije članstva u komisijama, dužnosti komisija, rukovođenje radom komisija, način rada, metodologiju rada i način odlučivanja komisija<sup>4</sup>.

### **a) Nadležnosti Komisije za finansije i budžet Predstavničkog doma Parlamentarne skupštine BiH**

Prema članu 44. Poslovnika Predstavničkog doma Parlamentarne skupštine BiH, pitanja koja razmatra Komisija odnose se na:

- Centralnu banku BiH
- Vanjski dug
- Finansiranje institucija BiH
- Fiskalnu i kreditnu politiku
- Bankarstvo, osim politike bankarstva
- Funkcioniranje finansijskih institucija na nivou Bosne i Hercegovine
- Propise u oblasti finansija i budžeta
- Razmatranje, izvršenje i nadzor nad izvršenjem budžeta
- Razmatranje odluka o zaduživanju, reprogramiranju dugova i drugim novčanim obavezama Bosne i Hercegovine
- Izvještaje Ureda za reviziju institucija BiH
- Druga pitanja iz oblasti ekonomije, finansija i budžeta.

### **b) Nadležnosti Komisije za finansije i budžet Doma naroda Parlamentarne skupštine BiH**

Prema članu 28. Poslovnika Doma naroda Parlamentarne skupštine BiH, pitanja koja razmatra Komisija odnose se na:

- Centralnu banku BiH
- Bankarstvo, osim politike bankarstva
- Vanjski dug
- Finansiranje institucija BiH – oporezivanjem, akumulacijom duga ili drugih sredstava
- Funkcioniranje finansijskih institucija na nivou Bosne i Hercegovine
- Propise u oblasti finansija i budžeta
- Razmatranje, izvršenje i nadzor nad izvršenjem budžeta Bosne i Hercegovine
- Razmatranje izvještaja iz člana 168. stav (2)

<sup>4</sup> Vidjeti članove 28.-39. Poslovnika Predstavničkog doma PSBiH i članove 30.-40. Poslovnika Doma naroda PSBiH (<http://www.parlament.ba/>).

- Razmatranje odluka o akumulaciji duga, javnim pozajmicama i drugim finansijskim obavezama Bosne i Hercegovine
- Izvještaje Ureda za reviziju institucija BiH
- U saradnji s odgovarajućim tijelom Predstavničkog doma, priprema i dostavlja budžet Doma i zajednički budžet Parlamentarne skupštine BiH Vijeću ministara BiH do 15. septembra svake godine, kako bi bio uvršten u prijedlog zakona o budžetu institucija BiH za sljedeću godinu
- Druga pitanja iz oblasti ekonomije, finansija i budžeta, u skladu s Poslovníkom.

## **2.4. Usvajanje Smjernica za pregled i analizu revizorskih izvještaja**

### **a) Pozitivni trend jačanja parlamentarnog nadzora i novi izazovi**

Brojni su domaći i međunarodni izvještaji koji u posljednjih deset godina potvrđuju značajno povećanje transparentnosti i poboljšanja u kvalitetu finansijskog poslovanja i finansijskog izvještavanja institucija Bosne i Hercegovine. Poseban napredak zabilježen je nakon prelaska na sistem trezorskog poslovanja i uspostavljanja jedinstvenog računa trezora. Izvještaji Ureda za reviziju o obavljenim revizijama također potvrđuju pozitivne trendove, a posebno činjenica da je posljednjih godina značajno povećan broj revizorskih izvještaja bez kvalifikacija (s pozitivnim mišljenjem).

Među izvještajima sa izraženom rezervom primijetno je smanjenje razlika u njihovom sadržaju. Opseg kvalifikacija i nalaza revizije postupno se sužavao, sve do uske grupe karakterističnih nalaza koji su zajednički u velikom broju izvještaja. Toj pojavi doprinijela je i činjenica da izvještaji s negativnim mišljenjem revizora nisu objavljeni u posljednjih četiri - pet godina. U tom kontekstu, članovi komisija za finansije i budžet Parlamentarne skupštine BiH suočavaju se s novim izazovima – npr. kako razlikovati i kako praviti uporedne analize, te donijeti efektivne zaključke nakon razmatranja 20 ili 30 revizorskih izvještaja u kojima revizor izražava mišljenje s rezervom? Istovremeno, obje komisije pokrenule su pitanje sistemskih nedostataka koji su uzrok većeg broja istih ili sličnih kvalifikacija i nalaza revizije koji se uporno ponavljaju iz godine u godinu.

Osim navedenog, dvije komisije za finansije i budžet Parlamentarne skupštine BiH su na različit način analizirale i razmatrale izvještaje Ureda za reviziju; postupci nisu bili formalno definirani i postojala je značajna potreba za intervencijama – kako u pojedinačnim slučajevima određenog broja institucija koje su zadržavale značajan broj kvalifikacija i ponovljenih nalaza revizije, tako i na sistemskom nivou, ponajprije u propisima koji se moraju dograditi ili donijeti.

### **b) Inicijativa i pokretanje projekata tehničke podrške**

U periodu od 2000. do sredine 2008. godine obje komisije za finansije i budžet redovno su razmatrale revizorske izvještaje, ali su se njihove procedure razlikovale po sadržaju i dinamici realizacije obaveza. Proceduralni postupci nisu bili formalno usvojeni u pisanoj formi, a završna faza obrade revizorskih izvještaja kroz finalne rasprave u oba doma Parlamentarne skupštine BiH često je trajala duže od šest mjeseci od datuma javnog objavljivanja izvještaja revizije.

S ciljem efikasnijeg rada na obradi revizorskih izvještaja i unapređenja kapaciteta Parlamentarne skupštine BiH, a na bazi inicijativa izraženih krajem 2007. godine, Odjel za međunarodni razvoj Vlade Velike Britanije (Department for International Development, DFID) i predsjedavajući dvije komisije za finansije i budžet Parlamentarne skupštine BiH zaključili su, 16.4.2008., odgovarajući Memorandum o razumijevanju. Primarni cilj bio je da se podrži unapređenje funkcije nadzora nad javnim finansijama kroz jačanje analitičkih kapaciteta, definiranje procesa i procedura, te izrada prijedloga za organizaciona poboljšanja komisija za finansije i budžet oba doma Parlamentarne skupštine BiH.

### **c) Rezultati obavljenih analiza**

Saglasno zadatku definiranom Memorandumom, izvršena je opsežna analiza preporuka revizora i zaključaka obje komisije u periodu od 2003. do 2008. godine i utvrđeno je sljedeće:

- Poređenje posljednja dva izvještaja godišnje revizije nije dovoljna da se sagledaju stvarne promjene i stepen provođenja revizijskih preporuka kod velikog broja institucija. Tek ako se revizorski izvještaji jedne institucije posmatraju u dužem vremenskom periodu, moguće je zaključiti da li su izrečene kvalifikacije i nalazi revizije kratkotrajna slabost te institucije ili dublji, višegodišnji neriješeni problem;
- Komisije za finansije i budžet nisu radile analize uzroka ponavljanja određenog broja nalaza revizije. Nisu razmatrane mjere sistemskog karaktera usmjerene ka prekidanju loše prakse ili preventivne mjere radi smanjenja buduće pojave istovrsnih nalaza revizije;
- Duži niz godina, skoro od samog osnivanja Ureda za reviziju, Parlamentarna skupština BiH nije razmatrala, niti usvojila bilo kakve korektivne mjere protiv onih institucija koje se oglašuju na zahtjeve i preporuke revizije ili kod kojih se ponavljaju istovrsni nalazi revizije. To nije bila adekvatna poruka za institucije koje su revnosno ispravljale uočene nedostatke i bilježile trend kontinuiranog poboljšanja u poslovanju.
- Komisijske procedure su često trajale duže od šest mjeseci i okončavale su se u prvom kvartalu druge godine u odnosu na revidiranu godinu. Time bi se gubili skoro svi efekti rasprava, jer je bilo prekasno da zaključci bilo kako utiču na procedure usvajanja prijedloga novog budžeta.

Istovremeno, analizom su potvrđeni i ohrabrujuće dobri rezultati i pozitivni trendovi:

- Određeni broj revidiranih institucija BiH je povremeno ili u kontinuitetu dobio revizorske izvještaje s mišljenjem revizora bez kvalifikacije (pozitivnim mišljenjem).
- Revizorski izvještaji potvrđuju da dio revidiranih institucija kontinuirano poboljšava svoje finansijsko poslovanje i istrajno radi na smanjenju broja nerealiziranih preporuka i smanjenju revizorskih nalaza iz godine u godinu.
- Veliki broj institucija BiH ima stepen izvršenja budžeta preko 90%, čak i preko 95%, što dokazuje da je kvalitetno provođenje preporuka revizije realno moguće, da su zahtjevi koji se stavljaju pred institucije realno izvodljivi, odnosno da je dio

budžetskih korisnika postigao tražene standarde planiranja i izvršenja budžeta. Jednako pozitivni rezultati zabilježeni su i kod nalaza revizije vezanim za kvalitet finansijskog izvještavanja i primjenu pozitivnih propisa u finansijsko-materijalnom poslovanju.

U okviru analitičke pripreme za prijedlog nove metodologije komisijskog razmatranja revizorskih izvještaja, razmotrene su sljedeće oblasti za intervenciju (prijedlozi za unapređenje):

- da se formalno definiraju i usvoje procedure analiza i razmatranja izvještaja Ureda za reviziju o obavljenoj finansijskoj reviziji;
- da se pojednostave i skrate postupci, te omogući jednostavniji angažman članova komisija;
- da se definiše način odabira, analitičke metode i koraci, te ustroji praksa koja će omogućiti da se jasnije i jednostavnije prepoznaju kratkoročne slabosti u poslovanju revidiranih institucija u odnosu na njihove dugogodišnje probleme;
- da se prepoznaju zajedničke karakteristike nalaza revizije kod većeg broja institucija, posebno u slučajevima kada su takvi problemi uzrokovani sistemskim nedostacima ili neizgrađenošću kontrolnog okruženja;
- da se procedure razmatranja revizorskih izvještaja usklade i povežu sa ciklusom planiranja budžeta i izvještavanja o izvršenju budžeta;
- da se uz pomoć Ureda za reviziju neizostavno razmatraju preventivne mjere koje bi na sistemskom nivou pomogle smanjenju broja nalaza revizije;
- da se odrede uslovi i postupci kada će komisije razmatrati i usvojiti korektivne mjere u slučajevima gdje je angažman revidiranih institucija bio ispod zahtijevanih promjena/poboljšanja.

## 2.5. “Smjernice za pregled i analizu revizorskih izvještaja”

Nakon što su izvršene analitičke pripreme i sumirani navedeni rezultati analiza, sredinom 2008. godine, predložen je model nove metodologije za analizu i razmatranje izvještaja revizije sadržan u dokumentu nazvanom “Smjernice za pregled i analizu revizorskih izvještaja”.

Dokument se oslanjao na najbolje segmente zatečene prakse dvije komisije Parlamentarne skupštine BiH, kao i na modele koji se praktiraju u Velikoj Britaniji, Australiji, Švedskoj i drugim zemljama. Razmotrena je primjenjivost pojedinih stranih rješenja u uslovima i kapacitetima kojima raspolaže Parlamentarna skupština BiH. Dodatno, uvažena je potreba daljnjeg jačanja uloge dvije komisije, odnosno kapaciteta Parlamentarne skupštine BiH u funkciji nadzora nad budžetskom potrošnjom, te potreba da se poveća učinak revizorskih izvještaja.

Smjernice su usvojene na 28. sjednici Komisije za finansije i budžet Predstavničkog doma 23.7.2008. i na 19. sjednici Komisije za finansije i budžet Doma naroda, održanoj 24.7.2008.

Smjernice sadržavaju opis i obrazloženje metodološkog pristupa, opis procedura analize i razmatranja revizorskih izvještaja podijeljenih u četiri proceduralne faze-kora-

ka, kao i prijedloge postupaka u fazi praćenja realizacije zaključaka (“follow-up”). Usvojene su intervencije i novi metodološki pristup u dijelu aktivnosti komisija koje prethode razmatranju revizorskih izvještaja i fazi saslušanja-izjašnjavanja revidiranih institucija. Unaprijeđeni su i pojednostavljeni postupci saslušanja revidiranih institucija, te otvorena mogućnost povezivanja parlamentarnih procedura vezanih za revizijske izvještaje s budžetskim ciklusom, prvenstveno s postupkom usvajanja budžeta institucija BiH.

## Rezime

- Finansijsko poslovanje institucija BiH kontinuirano se unapređuje od datuma osnivanja Ureda za reviziju i prelaskom na sistem trezorskog poslovanja;
- Velike razlike između nalaza revidiranih institucija postupno su se smanjivale, što je otvorilo pitanje načina na koji će komisije obrađivati izvještaje;
- Istovremeno, analitičke kapacitete komisija bilo je potrebno formalno unaprijediti kako bi bile u mogućnosti da prepoznaju karakteristike (razloge) određenih pojava i probleme sistemskog karaktera koji su uzrok serije istovrsnih revizorskih nalaza;
- Raniji postupci komisija značajno su doprinijeli poboljšanjima finansijskog poslovanja institucija BiH, ali nisu bili formalno definirani i usvojeni u pisanoj formi;
- Sredinom 2008.godine dolazi do realizacije prvog projekta tehničke podrške komisijama u saradnji s Odjelom za međunarodni razvoj Vlade Velike Britanije (DFID);
- Na bazi usaglašenih projektnih aktivnosti, izvršene su opsežne analize dotadašnje prakse i utvrđene oblasti intervencije u proceduri komisijskog razmatranja revizorskih izvještaja;
- Sumirani rezultati analiza pretočeni su u prijedlog nove metodologije u sklopu dokumenta “Smjernice za pregled i analizu revizorskih izvještaja” koji su usvojile obje komisije za finansije i budžet u julu 2008. godine.

## 2.6. Faze komisijskog razmatranja revizorskih izvještaja

### Pripremna faza komisijskog razmatranja izvještaja finansijske revizije

#### Vremenski period razmatranja revizorskih izvještaja

Dostavljanje revizorskih izvještaja Parlamentarnoj skupštini BiH uobičajeno se obavlja sredinom juna tekuće godine za prethodnu budžetsku godinu<sup>5</sup>. Javno objavljivanje i dostavljanje revizorskih izvještaja Parlamentarnoj skupštini BiH automatski

<sup>5</sup> Članom 16. Zakona o reviziji (“Službeni glasnik BiH”, broj 12/06) precizno su utvrđeni rokovi u kojima Ured za reviziju mora dostaviti konačne izvještaje finansijske revizije revidiranim institucijama i Ministarstvu finansija i trezora BiH. Također, navedena je obaveza da se izvještaji dostavljaju Parlamentarnoj skupštini BiH (član 16. stav (1)), ali nije preciziran rok te dostave nakon što se ispune uslovi iz stava (2) istog člana (nakon izjašnjenja revidirane institucije). Ipak, Ured za reviziju uspostavio je praksu promptne dostave izvještaja Parlamentarnoj skupštini BiH sredinom juna, odmah nakon ispunjavanja odredbi člana 16. stav (2) Zakona o reviziji (nakon što istekne rok za izjašnjenje revidiranih institucija).



aktiviraju početak komisijskih procedura analize i razmatranja revizorskih izvještaja dvije komisije za finansije i budžet.

Usvajanjem "Smjernica za pregled i analizu revizorskih izvještaja" komisije za finansije i budžet odlučile su da se proceduralni postupci analize i razmatranja revizorskih izvještaja, u pravilu, okončaju prije datuma pokretanja amandmanske procedure za Prijedlog budžeta institucija BiH za narednu godinu. To praktično znači da vremenski period koji na raspolaganju imaju dvije komisije za finansije i budžet počinje sredinom juna i završava zaključno sa 1. novembrom<sup>6</sup>. Drugim riječima, ovaj period obuhvata oko 14-15 radnih sedmica, ako se ne računa  $\frac{3}{4}$  mjeseca augusta (zbog kolektivnog godišnjeg odmora).

Period priprema za razmatranje revizorskih izvještaja počinje 3-4 sedmice prije datuma objavljivanja revizorskih izvještaja (sredinom maja) i okončava se održavanjem prve sjednice komisije za finansije i budžet kojom se pokreće procedura razmatranja nove generacije godišnjih izvještaja finansijske revizije po budžetskim korisnicima.

## Ciljevi

Uvažavajući unaprijed definirana vremenska ograničenja, kao i ograničene kapacitete dvije komisije za finansije i budžet, dolazimo do zaključka da samo kvalitetnim pripremama i strukturiranim postupkom komisije mogu ispuniti zadatak i u zadatom roku okončati procedure razmatranja izvještaja revizije prema usvojenim "Smjernicama". Na početku tog procesa, pripreme radnje treba da osiguraju da se pažnja članova dvije komisije fokusira na najbitnije informacije sadržane u revizorskim izvještajima, da se na jednostavan i transparentan način utvrdi odgovornost i dalje obaveze revidiranih institucija, te da se definiraju pitanja koja zahtijevaju sistemsku intervenciju. Ciljevi koji se žele postići pripremama za razmatranje izvještaja revizije su sljedeći:

- Pripremiti analitičke materijale i osigurati informacije koje će pomoći članovima dvije komisije da usmjere pažnju i razmatraju najznačajnije revizorske izvještaje (po sadržaju nalaza i po materijalnosti) u okvirima datih vremenskih rokova;
- Da se s ciljem fokusiranog razmatranja materijalno značajnih revizorskih nalaza, razmotri potreba za eventualnim sistemskim intervencijama, kao i u eventualne mjere na sistemskom i pojedinačnom nivou kojima bi se smanjio stepen ponavljanja istovrsnih nalaza; da se izvrše analitičke pripreme, akcentiraju najznačajnija pitanja, te osiguraju dodatne informacije od Ureda za reviziju i od revidiranih institucija<sup>7</sup>;

---

<sup>6</sup> Saglasno članu 10. Zakona o finansiranju institucija BiH ("Službeni glasnik BiH", br. 61/04;49/09), Predsjedništvo BiH obavezno je dostaviti Prijedlog budžeta institucija BiH Parlamentarnoj skupštini BiH najkasnije do 1. novembra tekuće godine za narednu godinu.

<sup>7</sup> Zbog navedenih ograničenja (resursa i vremenskih rokova), analitička priprema treba omogućiti da komisije imaju na raspolaganju sve relevantne činjenice za svoje dalje postupke i zaključke.



- Da se članovima komisija omogući uvid (za svaku revidiranu instituciju zasebno) u višegodišnji trend realizacije odobrenog budžeta, kao i višegodišnji prikaz preduzetih aktivnosti po revizorskim preporukama<sup>8</sup>.

### **Aktivnosti koje se obavljaju tokom pripremnog perioda**

Postupci koje treba da urade sekretarijati komisija za finansije i budžet u periodu od datuma javnog objavljivanja revizorskih izvještaja (i dostavljanja Parlamentarnoj skupštini BiH) do datuma održavanja prve sjednice komisije za finansije i budžet su sljedeći:

- a) Priprema tabelarnih pregleda realizacije revizorskih preporuka;  
Saglasno usvojenim "Smjernicama", tabelarni pregledi obuhvataju petogodišnji pregled izraženih mišljenja revizora i datih kvalifikacija, pregled realiziranih i nerealiziranih preporuka revizije, pregled planiranog i ostvarenog budžeta za svakog budžetskog korisnika zasebno. Podaci koji su sadržani u posljednjem revizorskom izvještaju se uz pomoć petogodišnjeg pregleda puno jasnije sagledavaju u kontekstu promjena koje se bilježe kod revidiranih institucija u dužem vremenskom periodu.
- b) Tehnička priprema materijala potrebnih za održavanje "prve" sjednice komisije;  
Radi se o sjednici komisije kojom se pokreće postupak razmatranja tek objavljene, nove serije revizorskih izvještaja. Tokom ove sjednice usvaja se plan daljnjeg rada komisije u vezi s revizorskim izvještajima, raspoređuju obaveze među članovima komisije, te određuju termini za nastavak aktivnosti na narednim sjednicama.

### **Izrada tabelarnih pregleda realizacije revizorskih preporuka**

Cilj petogodišnjih tabelarnih pregleda koje izrađuju sekretarijati komisija jeste da se osigura analitička podloga članovima dvije komisije za finansije i budžet, kako bi se sadržaj posljednje serije revizorskih izvještaja mogao sagledati u kontekstu višegodišnjeg trenda promjena kod svake institucije. Na taj način lakše se dolazi do spoznaje o stvarnim razlikama koje je svaka revidirana institucija postigla u protekloj budžetskoj godini u odnosu na prethodne četiri godine. Također, uz pomoć petogodišnjih tabelarnih pregleda može se izvršiti znatno realnija procjena o stvarnim pomacima u poslovanju institucija u odnosu na prethodne godine.

Na ovaj način, član komisije može jednostavno doći do zaključka da li je kod revidirane institucije došlo do napretka u realizaciji preporuka revizije, da li se radi o stagniranju ili čak o pogoršanju u stepenu provođenja preporuka. Tokom kasnijih proceduralnih koraka, tabelarni pregledi mogu koristiti članovima komisija kao podsjetnik tokom izjašnjenja revidiranih institucija, kao i tokom komisijske rasprave o potencijalnim sistemskim mjerama neophodnima da se smanji broj prekršaja i grešaka

---

<sup>8</sup> Novim procedurama prihvaćena je praksa da komisije ne razmatraju izvještaje revizije u kojima je revizor izrazio pozitivno mišljenje, što je donijelo značajne uštede u vremenu koje komisije mogu posvetiti izvještajima u kojima je revizor izrazio mišljenje s kvalifikacijom.

u poslovanju institucija. Podaci o stepenu iskorištenosti odobrenog budžeta i podaci o planiranom broju zaposlenih i konačno ostvarenom zaposlenju na kraju godine, daju dodatne informacije o upravljanju najvažnijim resursima (budžetom i ljudskim potencijalima), te pomažu da se izvrši procjena da li su institucije srazmjerno trošile budžet ili je bilo odstupanja u odnosu na stvarni broj zaposlenih.

Petogodišnji tabelarni pregledi realizacije preporuka revizije sadrže sljedeće informacije za svaku instituciju BiH:

- Realizirane preporuke
- Preporuke čija je realizacija započeta
- Nerealizirane preporuke
- Mišljenje revizora
- Odobreni budžet
- Izvršeni budžet
- Procenat izvršenja budžeta
- Broj zaposlenih (za odobreni budžet)
- Broj zaposlenih na dan 31.12. revidirane godine

*Parlamentarna skupština BiH - Komisija za finansije i budžet*

Budžetski korisnik \_\_\_\_\_

**Tabelarni pregled realizacije preporuka revizije**

	<b>2005.</b>	<b>2006.</b>	<b>2007.</b>	<b>2008.</b>	<b>2009.</b>
Realizirane preporuke	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX
Preporuke čija je realizacija započeta	>XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX
Nerealizirane preporuke (ili rezime)	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX
Mišljenje revizora	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX
Odobreni budžet	000.000	000.000	000.000	000.000	000.000
Izvršeni budžet	000.000	000.000	000.000	000.000	000.000
Procenat izvršenja budžeta	00%	00%	00%	00%	00%
Broj zaposlenih (za odobreni budžet)	00	00	00	00	00
Broj zaposlenih na dan 31.12. revidirane godine	00	00	00	00	00

### 2.6.1. Prva sjednica komisije povodom objavljivanja nove serije izvještaja revizije

Prvom sjednicom komisije koja se održava nakon dostavljanja revizorskih izvještaja pokreće se zvanični postupak parlamentarnog razmatranja godišnjih izvještaja revizije za proteklu budžetsku godinu. Sjednica počinje izlaganjem predsjedavajućeg komisije sa sljedećim elementima:

- a) Podaci o ukupnom broju revizorskih izvještaja dostavljenih Parlamentarnoj skupštini BiH, kao i o strukturi izvještaja prema izraženom mišljenju revizora;
- b) Prijedlog o podjeli zaprimljenih revizorskih izvještaja na dvije grupe:
  - grupa izvještaja s mišljenjem revizora bez kvalifikacija (pozitivnim mišljenjem), koja bi saglasno “Smjernicama” trebalo da bude izuzeta iz dalje komisijske procedure, osim zaključka s prijedlogom za javnu pohvalu (domova Parlamentarne skupštine BiH) za ostvareni uspjeh u poslovanju za koje je revizor izrazio pozitivno mišljenje;
  - grupa izvještaja s kvalificiranim mišljenjem revizora za koje će biti provedena kompletna procedura predviđena novom metodologijom iz “Smjernica”;
- c) Prijedlog podjele “druge grupe” izvještaja na zaduženje članovima komisije<sup>9</sup>, s preuzimanjem obaveza svakog člana komisije da u nastavku postupka razmatranja bude izvjestilac za određeni broj izvještaja s kvalificiranim mišljenjem revizora, da izvrši kvalitativnu analizu zaduženih izvještaja, preuzme i analizira dopunske informacije koje će se osigurati u korespondenciji s revidiranim institucijama i s Uredom za reviziju, pripremi se za sjednice na kojima će se revidirane institucije javno izjašnjavati/saslušavati povodom revizorskih izvještaja, voditi radni zapisnik i u konačnici podnijeti proceduralni izvještaj na zaključnoj sjednici komisije prema svojem zaduženju;
- d) Prijedlogom plana rada komisije, metodologije analize i razmatranja revizorskih izvještaja, te preciznim sadržajem rada do završnog/zbirnog izvještaja komisije;
- e) Prijedlogom sadržaja upita za dodatne informacije Uredu za reviziju i sadržaja tipskog upita revidiranim institucijama iz “druge grupe” (nakon saglasnosti komisije, ove dopise upućuje predsjedavajući komisije);
- f) Prijedlog rasporeda održavanja narednih sjednica komisije na kojima će se razmatrati revizorski izvještaji; prijedlog broja izvještaja koji će se razmatrati na svakoj sjednici s javnim izjašnjenjem/saslušanjem revidiranih institucija, te prijedlog termina za narednu sjednicu komisije.

Nakon usvajanja “Smjernica” uspostavljena je praksa da se na ovoj sjednici svakom članu komisije uruči CD s elektronskom verzijom revizorskih izvještaja o finansijskom poslovanju institucija BiH objavljenih u posljednjih pet godina i dokumenti s petogo-

<sup>9</sup> Revizorski izvještaji mogu se razvrstati prema članovima komisije po složenosti operacija i kompleksnosti strukture revidiranih institucija, po abecednom nizu revidiranih institucija, na jednak broj zaduženja, s tim da je zbir vrijednosti izvršenih budžeta približno jednak, itd.. U pravilu, predsjedavajući komisije vodi računa da je svaki član komisije zadužen s približno jednakim obimom zadataka, kako po broju, tako i po kompleksnosti međusobno raspoređenih izvještaja.

dišnjim tabelarnim pregledom realizacije revizorskih preporuka za svaku institucija zasebno.

Kvalitet komisijskog razmatranja revizorskih izvještaja zavisi od priprema za koje je zadužen ured sekretara komisije. Kapacitet ureda i stručnost osoblja su od presudnog značaja za izvršenje kompleksnih zadataka u pripremnom periodu i daljnjim fazama komisijskih rasprava. Tokom 2008. i 2009. godine obje komisije za finansije i budžet koristile su međunarodnu tehničku podršku koju su osigurali DFID i Agencija za međunarodni razvoj Sjedinjenih Američkih Država (United States Agency for International Development, USAID). Međutim, jedno od najznačajnijih pitanja koja stoje pred dvjema komisijama je ono koje se odnosi na trajno jačanje kapaciteta ureda sekretara. Jedan od materijala izrađen krajem 2008. godine upućuje na potrebu kadrovsog jačanja ureda sekretara, potrebu dodatnog stručnog usavršavanja i interne podjele zadataka i specijalizacije povećanog broja zaposlenih na stručne, analitičke, savjetodavne i formalno-pravne poslove podrške radu dvije komisija.

### 2.6.2. Presentacija generalnog revizora

Iako je "Smjernicama" predviđeno da se prezentacija nove serije revizorskih izvještaja i izlaganje generalnog revizora izvrši na zasebnoj, drugoj sjednici komisije, pokazalo se praktičnijim rješenje da se ta aktivnost obavi u sklopu prve sjednice komisije.

Predviđena prezentacija i izlaganje generalnog revizora imaju cilj da se članovi komisija pobliže upoznaju s karakteristikama nove serije revizorskih izvještaja, i prema potrebi, s nekim specifičnostima na koje će generalni revizor skrenuti pažnju. Treba naglasiti da ova prezentacija ne sadrži sve informacije kao godišnji izvještaj revizije koji Ured za reviziju podnosi 90 dana nakon izvještaja o izvršenju budžeta institucija BiH, saglasno Zakonu o reviziji.

\* \*  
\*

Nakon prve sjednice komisije, obično se ostavlja odgovarajući period potreban za korespondenciju s institucijama koje će biti pozvane na javno izjašnjenje/saslušanje, kao i da se osiguraju dodatne informacije od Ureda za reviziju. Nakon toga počinje druga faza komisijskog razmatranja revizorskih izvještaja.

## Rezime

- Prva faza komisijskog razmatranja revizorskih izvještaja počinje javnim objavljivanjem i dostavljanjem revizorskih izvještaja Parlamentarnoj skupštini BiH, a okončava početkom druge faze tokom koje će komisije održati sjednice na kojima će se obaviti javno saslušanje - izjašnjavanje revidiranih institucija;
- Ciljevi koji se žele postići pripremanjem za razmatranje izvještaja revizije i aktivnosti koje se preduzimaju u pripremnom periodu su u najvećoj mjeri vezane

za izradu petogodišnjih tabelarnih pregleda o realizaciji preporuka revizije za svaku instituciju zasebno, u pravcu pomoći članovima dvije komisije da što lakše uoče sadržaj promjena koji se bilježi po institucijama, stepen ponavljanja određenih problema i nalaza revizije, kao i da se procijeni potreba za preduzimanjem korektivnih mjera na sistemskom i pojedinačnom nivou kojima bi se smanjio stepen ponavljanja istovrsnih nalaza;

- Petogodišnji, tabelarni pregledi realizacije preporuka revizije su najznačajniji alat nove metodologije u radu dvije komisije za finansije i budžet, a njihova svrha jeste da pruže analitičku podlogu članovima dvije komisije da što kvalitetnije sagledaju sadržaj posljednje generacije revizorskih izvještaja u kontekstu višegodišnjeg trenda promjena kod svake institucije;
- Na prvoj sjednici komisije utvrđuje se metodologija i plan rada komisije na razmatranju izvještaja revizije, vrši se selekcija i raspodjela izvještaja po izvjestiocima (članovima komisije), usaglašava plan održavanja narednih sjednica, odobrava pokretanje dodatne korespondencije, te podijele analitički materijali kako bi se članovi komisije pripremili za naredne faze razmatranja revizorskih izvještaja;
- Zavisno od vremenskog rasporeda i raspoloživosti, generalni revizor može biti pozvan da na prvoj sjednici prezentira novu seriju izvještaja finansijske revizije, čime se okončava početna faza komisijskih procedura. Isto tako, može biti pozvan da izvrši prezentaciju na početku druge sjednice komisije, prije postupka javnog izjašnjavanja/saslušanja revidiranih institucija.

### **2.6.3. Javna izjašnjenja/saslušanja revidiranih institucija**

#### **2.6.3.1. Upoznavanje članova komisije sa svim relevantnim činjenicama vezanim za revizorski izvještaj s kvalificiranim mišljenjem revizora<sup>10</sup>**

##### **a) Analitička podloga koju pružaju petogodišnji tabelarni pregledi realizacije revizorskih preporuka**

Petogodišnji tabelarni pregledi služe kao veoma praktičan alat namijenjen članovima dvije komisije kako bi na što jednostavniji način mogli prepoznati poboljšanja, stagnaciju ili pogoršanja u poslovanju revidiranih institucija, odnosno upoznati se sa stepenom provođenja preporuka revizije iz posljednjeg izvještaja u odnosu na revizorske izvještaje iz prethodne četiri budžetske godine. U nastavku će biti komentirana samo četiri karakteristična primjera u odnosu na znatno veći broj kombinacija.

---

<sup>10</sup> Prema ranijem obrazloženju, proceduralni koraci koji predviđaju javna izjašnjenja/saslušanja primjenjuju se samo za institucije koje su dobile izvještaj revizije s kvalificiranim mišljenjem revizora. Kako bi se članovi komisije mogli fokusirati na najznačajnija pitanja tokom javnih izjašnjenja/saslušanja, neophodno je da se prije održavanja saslušanja izvrše detaljne pripreme i razmotre činjenice vezane za revidiranu instituciju, što obuhvata podatke iz petogodišnjih tabelarnih pregleda, podatke sadržane u revizorskim izvještajima i podatke sadržane u dodatnoj korespondenciji s Uredom za reviziju i svakom revidiranom institucijom.



## **Kontinuirano provođenje preporuka i dobivanje povoljnijih mišljenja revizora**

Tabela “Primjer 1” daje prikaz kontinuirane uspješne realizacije preporuka revizije tokom petogodišnjeg perioda. Primjer u kojem budžetski korisnik stiče sve povoljnija mišljenja revizora kroz petogodišnji period je teoretski model kojim se pokazuje niz promjena kod budžetskog korisnika:

- prikazano je stepenasto povećanje broja provedenih preporuka revizije i, istovremeno, srazmjerno smanjenje broja nerealiziranih preporuka;
- sve kvalifikacije istaknute u mišljenju revizora potpuno su primijenjene naredne godine, a broj nerealiziranih preporuka reduciran u jednakom omjeru.

## **Pozitivna promjena na godišnjem nivou**

Tabela “Primjer 2” daje prikaz pozitivne promjene koja se često dešava nakon što menadžment revidirane institucije posveti posebnu pažnju preporukama revizije i odluči preduzeti mjere s ciljem provođenja što većeg broja revizorskih preporuka. Pozitivna promjena na godišnjoj osnovi je obavezno zapažena od komisija i zavisno od toga da li je rezultirala pozitivnim mišljenjem revizora ili mišljenjem s kvalifikacijom, izvještaj će biti tretiran različitim tretmanom u narednim proceduralnim koracima komisije.

## **Negativna promjena na godišnjem nivou (pogoršanje)**

Tabela “Primjer 3” daje prikaz negativne promjene na godišnjoj osnovi. Rijetko se sreće, ali nije isključena opcija da se takav slučaj pojavi kod institucija BiH gdje menadžment zanemari obaveze da realizira preporuke iz prošlogodišnjeg revizorskog izvještaja ili gdje nije u mogućnosti da provede tražene promjene zbog nedostatka stručnog osoblja, organizacionih promjena, nedostatka budžeta, zbog povećanja obima posla ili nekih drugih razloga. U ovakvim slučajevima revidirana institucija obavezno se poziva na javno izjašnjenje/saslušanje tokom kojeg će se dokumentirati razlozi i obrazloženja pogoršanja. Ovakav pristup ima za cilj da podigne pažnju menadžmenta te institucije i da se nametnu obaveze budućeg provođenja preporuka, da se uspostavi mehanizam praćenja realizacije kako bi se izbjeglo ponavljanje iste situacije naredne budžetske godine. U slučaju da se zabilježe posljedice većeg stepena materijalnosti, ili višegodišnji niz ponavljanja istovrsnih nalaza revizije, Komisija će razmotriti korektivne mjere predviđene Zakonom.

## **Trend ponavljanja nalaza i preporuka revizije**

Tabela “Primjer 4” predstavlja skoro najčešću sliku revizorskih izvještaja jednog broja institucija. Radi se o prikazu kontinuiranog ponavljanja određenog broja nalaza i nerealiziranih preporuka iz godine, uz zadržavanje mišljenja revizora s kvalifikacijom. Uz manje godišnje oscilacije i odstupanja, te institucije kontinuirano ili ciklično “obnavljaju” sadržaje svojih revizorskih izvještaja. Dio preporuka se provodi, ali se javljaju novi nalazi i preporuke; dio ranijih preporuka ostaje neizvršen i takvo stanje ostaje sa istim rezultatom duži vremenski period. Razlozi za ovakvu situaciju mogu biti razli-

čiti – počevši od nedovoljne pažnje i zapostavljanja obaveza menadžmenta do nedostatka stručnih kadrova i drugih resursa. U ovakvim slučajevima, komisije obavezno pozivaju institucije na javno izjašnjenje-saslušanje kako bi se dokumentirali razlozi i obrazloženja ponavljanja nalaza i preporuka. Posebno je važno da komisija ustanovi da li je institucija pokrenula ili najavila izradu posebnih programa i internih mjera kojima će se zaustaviti trend zadržavanja kvalifikacija izraženih u revizorskom mišljenju i revizorskih nalaza. U slučaju da razgovori i redovan tretman ne budu dali adekvatne rezultate, komisija će razmatrati posebne korektivne mjere za tačno određene slučajeve ponavljanja revizorskih nalaza.

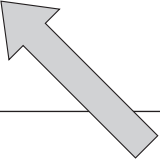
Budžetski korisnik \_\_\_\_\_

Tabelarni pregled realizacije preporuka revizije  
**PRIMJER 1 - Kontinuirani progres u realizaciji preporuka revizije**

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Realizirane preporuke		➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX
Preporuke čija je realizacija započeta					
Nerealizirane preporuke ili rezime		➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXXXXX	%
Mišljenje revizora	Suzdržano mišljenje (nemogućnost izražavanja mišljenja) iz sljedećih razloga: ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX	Nepovoljno (negativno) mišljenje, izraženo iz sljedećih razloga: ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX	Mišljenje s rezervom, izraženo iz sljedećih razloga: ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX	Pozitivno mišljenje sa isticanjem predmeta (skretanjem pažnje) na: ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX	Pozitivno mišljenje

Budžetski korisnik \_\_\_\_\_

Tabelarni pregled realizacije preporuka revizije  
PRIMJER 2 - Pozitivna promjena u posljednjoj godini

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Realizirane preporuke		<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>
Preporuke čija je realizacija započeta		<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>
Nerealizirane preporuke ili rezime		<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul> <p style="text-align: center;">%</p>
Mišljenje revizora	Mišljenje s rezervom izraženom iz sjedećih razloga: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	Mišljenje s rezervom izraženom iz sjedećih razloga: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	Mišljenje s rezervom izraženom iz sjedećih razloga: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	Mišljenje s rezervom izraženom iz sjedećih razloga: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	Pozitivno mišljenje (mišljenje bez kvalifikacija) <div style="text-align: right; margin-top: 20px;">  </div>

Budžetski korisnik \_\_\_\_\_

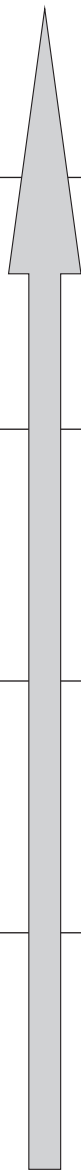
Tabelarni pregled realizacije preporuka revizije  
**PRIMJER 3 - Negativna promjena u posljednjoj godini**

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Realizirane preporuke		➤XXXXXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX	%
Preporuke čija je realizacija započeta				➤XXXXXXXXXXXXXXXXX	
Nerealizirane preporuke ili rezime		➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX		➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX
Mišljenje revizora	Mišljenje s rezervom izraženom iz slijedećih razloga: XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX	Mišljenje s rezervom izraženom iz slijedećih razloga: XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX	Mišljenje s rezervom izraženom iz slijedećih razloga: ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX	Pozitivno mišljenje sa isticanjem predmeta (skretanjem pažnje) na: ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX	Mišljenje s rezervom izraženom iz slijedećih razloga: ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXX

Budžetski korisnik \_\_\_\_\_

Tabularni pregled realizacije preporuka revizije  
PRIMJER 4 - Trend ponavljanja nalaza i preporuka revizije

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Realizirane preporuke		<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>
Preporuke čija je realizacija započeta		<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>
Nerealizirane preporuke (ili rezime)		<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> <li>➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX</li> </ul>
Mišljenje revizora	Mišljenje s rezervom izraženom iz sljedećih razloga: ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX	Mišljenje s rezervom izraženom iz sljedećih razloga: ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX	Mišljenje s rezervom izraženom iz sljedećih razloga: ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX	Mišljenje s rezervom izraženom iz sljedećih razloga: ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX	Mišljenje s rezervom izraženom iz sljedećih razloga: ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXX





## **b) Korespondencija s revidiranom institucijom**

Komisije za finansije i budžet će prije javnih izjašnjenja/saslušanja institucija koje su imale revizorske izvještaje s kvalificiranim mišljenjem zatražiti da dostave odgovore sa sljedećim informacijama:

- izjašnjenje o stepenu realizacije preporuka revizije u posljednjem izvještaju revizije u odnosu na prethodnu godinu;
- informacije o preporukama revizije koje institucija nije nikako realizirala ili je došlo do djelimične realizacije;
- pojašnjenja razloga ponavljanja nerealiziranih preporuka revizije, povećanog broja nalaza, povećanog broja i obima kvalifikacija izraženih u mišljenju revizora (zavisno od sadržaja revizorskog izvještaja);
- objašnjenje razloga zbog kojih posljednji revizorski izvještaj ukazuje na stagnaciju u realizaciji preporuka revizije ili na pogoršanje na godišnoj osnovi (zavisno od sadržaja revizorskog izvještaja);
- procjenu institucije o potrebnom vremenu za otklanjanje problema u poslovanju koji se navode u revizorskom izvještaju;
- izjašnjenje institucije da li će pristupiti izradi višegodišnjeg programa za otklanjanje pojedinih poremećaja u poslovanju i rješavanje problema koji su se stalno ili povremeno obnavljali u godišnjim izvještajima revizije;
- izjašnjenje institucije o potrebi preduzimanja eventualnih sistemskih mjera koje bi pomogle rješavanju problema koji se navode u izvještajima revizije o njenom finansijskom poslovanju.

## **c) Korespondencija s Uredom za reviziju**

Pored toga što je Ured za reviziju svake godine u obavezi da sačini javne izvještaje o finansijskom poslovanju svake institucije BiH, komisijama su potrebne i dodatne stručne informacije iz nadležnosti Ureda za reviziju, kao što su:

- tabelarni prikaz izraženih revizorskih mišljenja o finansijskom poslovanju institucija BiH (petogodišnja tabela);
- izjašnjenje Ureda za reviziju o listi revizorskih izvještaja koji zahtijevaju posebnu pažnju komisije;
- izjašnjenje o revizorskim izvještajima institucija BiH koje bi zbog određenih neregularnosti trebalo uputiti istražnim organima ili Tužilaštvu BiH na daljnje postupanje;
- prijedlog sistemskih mjera koje bi mogle otkloniti uzroke ponavljanja određenih revizorskih nalaza;
- tabelarni pregled ponavljanja najčešćih nalaza revizije (petogodišnja tabela).

### **2.6.3.2. Javna izjašnjenja/saslušanja revidiranih institucija**

Centralni događaj parlamentarnih procedura razmatranja revizorskih izvještaja jeste javno izjašnjavanje/saslušanje institucija koje su dobile revizorski izvještaj s kvalifi-

ciranim mišljenjem revizora. Prije pokretanja samog postupka, predsjedavajući komisije konsultira članove i sekretara radi provjere da li su osigurane sve neophodne informacije, okončana korespondencija s revidiranim institucijama i Uredom za reviziju, distribuirani izvještaji revizije i petogodišnji tabelarni pregledi članovima komisije, te da li su članovi imali dovoljno vremena da se detaljno upoznaju s činjenicama vezanim za izvještaje za koje su zaduženi kao *izvjestioci*.

Prema ranije utvrđenom rasporedu, javna izjašnjenja/saslušanja obavljaju se na nekoliko sjednica komisije na koje se pozivaju manje grupe institucija koje su dobile revizorski izvještaj s kvalificiranim mišljenjem revizora.

Komisija s posebnom pažnjom razmatra izvještaje na koje je generalni revizor skrenuo pažnju. Obično su to izvještaji koji imaju dvije i više kvalifikacija izraženih u mišljenju revizora. Istovremeno, komisija nastoji sagledati istovrsne probleme u poslovanju kod više institucija, razmatrajući opcije preduzimanja sistemskih mjera radi prevazilaženja određenih pojava.

Tokom javnih izjašnjenja/saslušanja revidiranih institucija, na sjednicu se pozivaju svjedoci – ovlašteni predstavnici institucija koje su povezane s pitanjima o kojima se raspravlja. Također, pozivaju se i ovlašteni predstavnici Ureda za reviziju koji su revidirali odnosnu instituciju, predstavnici Ministarstva finansija i trezora BiH, predstavnici Agencije za državnu službu, te druge institucije koje se pozivaju da po potrebi ili samoinicijativno prisustvuju sjednici.

Sjednice na kojima se održavaju javna izjašnjenja/saslušanja revidiranih institucija su u pravilu otvorene za javnost (osim rijetkih izuzetaka s razlozima ograničenja u skladu sa Zakonom o zaštiti tajnih podataka i poslovnica oba doma). Predstavnici medija slobodno prisustvuju sjednicama, a dnevni red i zapisnici sa sjednica su na transparentan način dati na javnu upotrebu svim koricama veb-stranice <http://www.parlament.ba/>. Tokom izjašnjavanja, institucija se ispituje o najvažnijim aspektima njenog poslovanja, a zahvaljujući prisustvu medija i dokumentiranoj korespondenciji institucije s komisijom, sužava se prostor za izbjegavanje javne odgovornosti za upotrebu budžetskih sredstava i drugih javnih resursa.

Prosječno trajanje javnog izjašnjenja/saslušanja jedne institucije je između 25 i 40 minuta. Cijelim tokom vodi se poseban zapisnik, a ako tehnički uslovi dozvoljavaju, sjednice se snimaju.

### **Procedura javnih izjašnjenja/saslušanja revidiranih institucija**

Sa proceduralne tačke gledišta, javna izjašnjenja/saslušanja su relativno jednostavnog sadržaja, a postupkom upravljaju predsjedavajući komisije i član komisije-izvjestilac.

Nakon što dobije riječ, izvjestilac prezentira svoja zapažanja koja je zabilježio tokom pripremnog perioda, te akcentirajući najvažnija pitanja, usmjerava pažnju komisije ka specifičnostima vezanim za svaku instituciju pojedinačno, ka materijalno značajnim pitanjima i pitanjima provođenja Zakona i ranijih zaključaka Parlamentarne skupštine BiH.

S obzirom da je svrha izjašnjavanja/saslušanja revidiranih institucija usmjerena ka jačanju finansijske discipline kod budžetskih korisnika, instituciji se prvenstveno po-

stavljaju ona pitanja koja su vezana za najznačajnije nalaze revizije i kvalifikacije izražene u mišljenju revizora.

Institucija ima priliku da javno obrazloži razloge ponavljanja određenih nalaza revizije, kao i da obrazloži druga pitanja vezana za svoje materijalno-finansijsko poslovanje.

Instituciji se daje mogućnost da prezentira svoje planove i projekciju aktivnosti kojima planira prevazići uzroke zbog kojih se navode kvalifikacije revizora u revizorskim izvještajima, te da obrazloži zašto je došlo do pogoršanja ili zašto se stagnira s realizacijom ranijih preporuka revizije.

Nakon izlaganja institucija (pojedinačno), daje se mogućnost predstavnicima Ureda za reviziju da odgovore na pitanja ili da pojašne stavove koji su se pokazali nejasnim u izvještaju.

U namjeri da se smanje razlike u pristupu među članovima komisije, kao i da se na jednoobrazan način zabilježe najznačajniji akcenti s javnih izjašnjenja/saslušanja, kreiran je format zapisnika sa sljedećim elementima:

- opće informacije o revidiranoj instituciji;
- razlozi pozivanja na javno izjašnjenje/saslušanje;
- revizorski nalazi koji se najčešće pojavljuju kod budžetskog korisnika (prema petogodišnjim tabelarnim pregledima);
- razlozi ponavljanja nalaza revizije iz prethodnih godina;
- odgovori institucije vezani za kvalifikacije revizora sadržane u mišljenju revizora;
- podaci o planovima za prevazilaženje uzroka zbog kojih se u revizorskim izvještajima navode kvalifikacije revizora i/ili ponavljanja određenih nalaza revizije;
- zaključni prijedlozi člana komisije (izvjestioca);
- rokovi koji se daju instituciji za provođenje preporuka revizije;
- prijedlog eventualnih korektivnih mjera;
- osvrt na mjere sistemskog karaktera koje bi mogle pomoći da se smanji broj problema u poslovanju jednog i više budžetskih korisnika.

Praksa je pokazala da se kvalitetnom pripremom i selekcijom najznačajnijih pitanja postižu najbolji efekti javnih izjašnjenja/saslušanja i dobivaju veoma upotrebljivi zaključci koji će se koristiti u daljnjim proceduralnim koracima. Osim izvjestioca, pitanja mogu postavljati i ostali članovi komisije, a predsjedavajući se brine da se zadrži fokusirana rasprava i izbjegne neproduktivna politizacija stručnih pitanja. Nakon što se iscrpi lista institucija koje su imale izvještaj revizije s kvalificiranim mišljenjem revizora, komisija se priprema za održavanje završne sjednice tokom koje će donijeti zaključke o svim pojedinačnim izvještajima i pitanjima sistemskog karaktera.

## **Rezime**

- Prikupljanje relevantnih informacija za članove komisija počinje analizom revizorskih izvještaja i analizom petogodišnjih tabelarnih pregleda realizacije preporuka revizije s ciljem realnog utvrđivanja promjena na godišnjem i višegodišnjem nivou posmatranja poslovanja institucija BiH;

- Osim navedenog, neophodno je osigurati dopunske informacije od Ureda za reviziju i revidiranih institucija, što predstavlja značajnu dokumentacionu osnovu neophodnu za daljnje faze razmatranja revizorskih izvještaja i praćenja stepena realizacije zaključaka;
- Javna izjašnjenja/saslušanja revidiranih institucija su centralni događaj parlamentarnih procedura razmatranja revizorskih izvještaja; obavljaju se na više uzastopnih sjednica komisije, po grupama revidiranih institucija koje su dobile revizorski izvještaj s kvalificiranim mišljenjem revizora;
- Javnim izjašnjenjima/saslušanjima prisustvuju predstavnici Ureda za reviziju, predstavnici drugih institucija BiH neposredno povezanih poslovanjem, te predstavnici medija;
- Procedura javnih izjašnjenja/saslušanja je nakon kompleksnih priprema u konačnici svedena na jednostavan postupak tokom kojeg se revidiranoj instituciji upućuju precizna pitanja vezana za nalaze iz revizorskog izvještaja;
- U namjeri da se smanje razlike u pristupu među članovima komisije, kao i da se na jednoobrazan način zabilježe najznačajniji akcenti s javnih izjašnjenja/saslušanja, koristi se jedinstvena forma vođenja zabilježki-zapisnika sa saslušanja.

#### **2.6.4. Zaključna faza komisijskog razmatranja revizorskih izvještaja**

##### **a) Pripremne radnje i objedinjavanje razmatranih materijala**

Cilj izrade objedinjenog (zbornog) izvještaja komisije o godišnjim revizorskim izvještajima i svrha održavanja završne sjednice komisije jeste u tome da se sagledaju i međusobno uporede svi pojedinačni izvještaji po institucijama zasebno i istovremeno razmotre sistemski pitanja koja značajno utiču ili mogu uticati na poslovanje institucija BiH.

Stoga, na završnoj sjednici komisije u proceduri razmatranja godišnjih revizorskih izvještaja treba uspješno sublimirati sve prethodne postupke, što, između ostalog, uključuje i sljedeće:

- Izradu liste institucija koje su dobile izvještaje revizije bez kvalifikacija (pozitivno mišljenje) za koje komisija predlaže domu Parlamentarne skupštine BiH javnu pohvalu kao znak podrške i ohrabrenja za dalja unapređenja svog poslovanja;
- Izradu prijedloga zaključaka za svaku instituciju zasebno za institucije koje su imale kvalificirano mišljenje revizora (mišljenje s rezervom, negativno mišljenje ili suzdržavanje od davanja mišljenja) i koje su prošle proceduru javnog izjašnjenja/saslušanja;
- Osiguranje informacije za domove Parlamentarne skupštine BiH o najčešće ponavljanim nalazima revizije u posljednjoj seriji revizorskih izvještaja;
- Osiguranje informacije za domove Parlamentarne skupštine BiH o strukturi izraženih mišljenja revizora, te o trendu, pravcu koji određuje posljednja generacija revizorskih izvještaja u odnosu na prethodne godine;
- Prijedlog liste revizorskih izvještaja koji treba da budu upućeni istražnim agencijama i Tužilaštvu BiH radi daljnjeg postupanja;

- Izradu prijedloga za korektivne mjere za tačno određene institucije u slučajevima kada su iscrpljeni drugi mehanizmi da se institucija svede u okvire poslovanja koji se traže preporukama iz izvještaja revizije;
- Izradu prijedloga sistemskih mjera čiji korektivni efekti mogu dovesti do prekida ili smanjenja uzroka zbog kojih se određeni nalazi revizije pojavljuju ili ponavljaju kod većeg broja institucija BiH.

#### **b) Sadržaj prijedloga zaključaka komisije za institucije koje su obuhvaćene postupkom javnog izjašnjenja/saslušanja**

S obzirom da je sa “Smjernicama” prihvaćena praksa da se izvještaji bez kvalifikacije (pozitivnim mišljenjem) ne razmatraju, niti da se te institucije pozivaju na javna izjašnjenja/saslušanja, onda se tzv. pojedinačni izvještaji svode na samo one institucije koje su dobile mišljenje revizora s kvalifikacijama. Izvještaji sadrže sljedeće osnovne elemente:

- Uvod i opis metodologije rada komisije tokom razmatranja pojedinačnih izvještaja (za svaku instituciju zasebno)
- Kratak sažetak izvještaja o reviziji
- Korespondenciju i osiguranje dopunskih informacija nakon datuma objavljivanja revizorskog izvještaja
- Prijedlog zaključaka komisije o pojedinačnim revizorskim izvještajima koji se upućuju domu Parlamentarne skupštine BiH
- Aktivnosti i nosioce zadataka u fazi praćenja i nadzora nad realizacijom zaključaka.

#### **c) Sadržaj ‘Zbirnog mišljenja’ komisije u vezi s godišnjim izvještajima revizije i sadržaj prijedloga zaključaka**

Izrada zbirnog, sumarnog izvještaja komisije i prijedloga zaključaka na pojedinačnom i sistemskom nivou su novine u praksi nastaloj nakon usvajanja “Smjernica”. Poseban iskorak u kvalitetu razmatranja izvještaja revizije odnosi se na razmatranje sistemskih mjera koje bi mogle uticati na poslovanje svih ili većeg broja institucija BiH, kao i primjena korektivnih mehanizama na pojedinačnom nivou određenih budžetskih korisnika. Osnovni sadržaj ovog dokumenta obuhvata sljedeće:

- Uvod i opis metodologije rada komisije;
- Informaciju o izradi petogodišnjih tabelarnih pregleda realizacije revizorskih preporuka za sve institucije BiH;
- Informaciju o ostvarenoj korespondenciji komisije sa Uredom za reviziju;
- Informaciju o zaduženjima članova komisije;
- Informaciju o načinu razvrstavanja revizorskih izvještaja (bez kvalifikacija i s kvalifikacijama);
- Informaciju o korespondenciji komisije s revidiranim institucijama “druge grupe”;
- Informaciju o obavljenom javnom izjašnjenju/saslušanju institucija BiH po revizorskim izvještajima “druge grupe”;



- Informaciju o institucijama BiH koje su tokom procedure bile pod posebnim tretmanom komisije;
- Informaciju o strukturi izraženih revizorskih mišljenja za prethodne tri godine;
- Informaciju o najčešće ponavljanim nalazima revizije;
- Pregled sistemskih mjera koje bi mogle otkloniti uzroke ponavljanja određenih revizijskih nalaza;
- Informaciju o realizaciji prošlogodišnjih zaključaka komisije;
- Prijedlog zaključaka komisije (vezano za izvještaje s pozitivnim mišljenjem revizora, za izvještaje s kvalifikacijama; prijedlog zaduženja za realizaciju zaključaka; prijedlog sistemskih korektivnih mjera; prijedlog individualnih korektivnih mjera za pojedinačne slučajeve i stavke budžeta po institucijama);
- Informaciju o nadzoru nad realizacijom zaključaka.

\* \*  
\*

Završnom sjednicom okončava se komisijiska faza razmatranja revizorskih izvještaja i zaključci se u formi prijedloga upućuju domovima Parlamentarne skupštine BiH. To je ujedno prilika za još jedan kontakt s medijima, te stoga “Smjernice” predviđaju da se po okončanju završne sjednice komisije održi konferencija za novinare.

Kako bi se postigao vremenski cilj da se razmatranje revizorskih izvještaja okonča prije razmatranja prijedloga budžeta za narednu godinu, potrebno je održati završnu sjednicu najkasnije do kraja prve sedmice oktobra. Zavisno od mogućnosti, dodatna ušteda u vremenu bila bi u slučaju da dom razmatra izvještaje revizije i prijedloge komisije na sjednici posvećenoj isključivo tom pitanju (bez drugih tačaka dnevnog reda).

## **2.7. Faza praćenja i nadzora nad realizacijom zaključaka domova PSBiH**

Usvajanjem određenog broja prijedloga iz “Smjernica”, komisije su se opredijelile da značajno smanje prepisku s budžetskim korisnicima kako bi ostavile što više prostora Uredu za reviziju da nadzire i izvještava o realizaciji zaključaka Parlamentarne skupštine BiH. Istovremeno, ta opcija odgovara realnom kapacitetu komisija koje nisu u mogućnosti taj isti posao paralelno obavljati s Uredom za reviziju.

S obzirom da Ured za reviziju svake godine obavlja tzv. prethodnu reviziju počevši od septembra tekuće godine za prethodni period, najveća ušteda u resursima i u vremenu je opcija u kojoj će komisija ostvariti kvalitetnu saradnju s Uredom za reviziju, te osigurati povratnu informaciju o stepenu provođenja zaključaka povodom prošlogodišnjih revizorskih izvještaja.

Na ovaj način komisije su zaustavile paralelnu praksu korespondencije s budžetskim korisnicima u periodu septembar-juni, te pokrenule korake ka uspostavi što kvalitetnije saradnje s Uredom za reviziju radi pribavljanja povratnih informacija o realizaciji zaključaka domova Parlamentarne skupštine BiH.



“Smjernicama” se predviđa da se, u februaru svake godine, organizira orijentacioni sastanak komisije s Uredom za reviziju i kako bi komisija dobila povratnu informaciju o stepenu realizacija zaključaka Parlamentarne skupštine BiH (bez detaljnih elemenata izvještajnog karaktera). Nakon toga, komisije bi trebalo da stupe u kontakt s Ministarstvom finansija i trezora BiH, s obzirom da se prema kalendaru aktivnosti budžetskog ciklusa u aprilu u Ministarstvu razmatraju “tabele pregleda prioriteta” za svakog budžetskog korisnika.

U periodu februar-juni komisiji se predlaže da samostalno ili u saradnji s drugim parlamentarnim komisijama ostvari nekoliko radnih posjeta budžetskim korisnicima svake godine i uvjeri se na licu mjesta o stepenu provođenja ranijih zaključaka PSBiH.

## Rezime

- Do promjena u metodologiji razmatranja revizorskih izvještaja došlo je u periodu kada su dvije komisije za finansije i budžet Parlamentarne skupštine BiH postizale dobre rezultate, bilježile i pratile trend stalnog poboljšanja kvaliteta finansijskog poslovanja institucija BiH.
- Postupno povećanje broja izvještaja s pozitivnim mišljenjem revizora bio je praktičan dokaz da su preporuke revizije realno izvodive, da se zahtjevi koji se stavljaju pred institucije ostvarivi, odnosno da je dio budžetskih korisnika postigao tražene standarde finansijskog izvještavanja i primjene pozitivnih propisa. Tačke oslonca za novu metodologiju bile su činjenice da dio revidiranih institucija povremeno ili u kontinuitetu dobiva pozitivno mišljenje revizora, da dio revidiranih institucija kontinuirano smanjuje broj nerealiziranih preporuka revizije i veliki broj institucija ima stepen izvršenja budžeta preko 90%, čak i preko 95%.
- Usvajanjem “Smjernica”, primjenom nove metodologije, komisije su skratile vrijeme razmatranja revizorskih izvještaja na samo nekoliko ljetnih mjeseci i uklopile se u ciklus usvajanja prijedloga budžeta za narednu godinu. Uz pomoć petogodišnjih pregleda realizacije revizorskih preporuka, pažnja članova komisije može se usmjeriti na najbitnije akcente izvještaja i mogu se uspješno selekcionirati pitanja koja zahtijevaju sistemsku intervenciju.
- Komisije su i ranije obavljale postupke javnih saslušanja/izjašnjenja. Novom metodologijom izvještaji s pozitivnim mišljenjem revizora izuzeti su iz tog dijela procedure, a sa ostalim izvještajima postupa se prema formalno usvojenim “Smjernicama”. Postupak javnih izjašnjenja značajno je unaprijeđen. U praksu su uvedeni obrasci zapisnika sa saslušanja, saslušanja/izjašnjenja su značajno standardizirana i skraćena, a rasprava fokusirana na najznačajnija pitanja. Revidirane institucije imaju priliku da se izjasne da li će se opredijeliti za višegodišnje programe kojima će prevazići slabosti u poslovanju, kao i da traže intervencije na sistemskom nivou ako je potrebno neke propise izmijeniti, dopuniti ili donijeti nove.
- Zabilješke i zapisnici s javnih saslušanja/izjašnjenja pomažu komisijama da sagledaju i sistemski uticaj godišnjih izvještaja revizije, kao i da definiraju sistem-

ske probleme koji utiču na poslovanje institucija BiH. Kao i ranije, novom metodologijom nastavljena je praksa usvajanja zaključaka za svaku instituciju posebno. Dodatno, značajan iskorak napravljen je s prijedlozima sistemskih mjera čiji bi korektivni efekti trebalo da dovedu do prekida ili smanjenja uzroka zbog kojih se određeni nalazi revizije ponavljaju kod većeg broja institucija BiH.

- Komisijsko razmatranje mogućih intervencija na sistemskom nivou najviše je pomogao Ured za reviziju koji je komisijama u ovu svrhu počeo dostavljati posebne preglede nedostajućih propisa, preglede nalaza revizije koji se najčešće ponavljaju i mnoge druge dodatne informacije pored opsežne redovne godišnje revizije. Zahvaljujući tome, danas Parlamentarna skupština BiH ima detaljan spisak nedostajućih propisa i potrebnih unapređenja u kontrolnom okruženju koji je uputila Vijeću ministara BiH na daljnje postupanje prema materijalnosti i prioritetima donošenja nedostajuće regulative (Vijeće ministara BiH je već od januara 2010. godine počelo realizirati svoje obaveze).
- Kako bi se podržao uspjeh onih institucija koje su savladale tražena poboljšanja u svom poslovanju, oba doma Parlamentarne skupštine BiH već posljednje dvije godine javno pohvaljuju svaku instituciju BiH koja je dobila pozitivno mišljenje revizora u revizorskom izvještaju.
- Nakon neuspjelog pokušaja da se traženjem disciplinskih postupaka zaustavi praksa ponavljanja istovrsnih nalaza revizije, komisije su se opredijelile da u takvim slučajevima primjene mjere umanjavanja budžeta institucijama BiH na stavkama gdje su zabilježene takve pojave u posljednje tri godine. Tako je krajem 2009. godine donesena odluka da se za 10% umani budžet na određenim stavkama kod 14 institucija BiH i po tom osnovu izvršena je ušteda od 1.130.000 KM. S obzirom da su rasprave po revizorskim izvještajima okončane prije usvajanja budžeta za narednu godinu, uštedeni iznos odmah je preusmjeren u druge namjene, što je potvrđeno zvaničnim odlukama Parlamentarne skupštine BiH.
- Opisani postupci značajno su pomogli da se veći broj institucija opredijeli da uz pojačani angažman realizira što veći broj preporuka revizije i dobije pozitivno mišljenje revizora za svoje finansijske izvještaje. Nova metodologija uspostavila je značajne razlike kojima se omogućava institucijama s pozitivnim mišljenjem revizora da budu javno pohvaljene od oba doma Parlamentarne skupštine BiH, da budu potpuno izuzete od korespondencije i procedure javnih saslušanja/izjašnjenja, da urednijim poslovanjem smanje pozornost medija i javnosti.

## **2.8. Pregled najvažnijih podataka vezanih za revizorske izvještaje**

### **a) Prikaz najčešće ponavljanih nalaza revizije**

Komisije za finansije i budžet su od Ureda za reviziju BiH dobile sljedeći pregled ponavljanja najčešćih nalaza revizije za revidiranu, budžetsku 2007. godinu (te godine je revidirano 57 institucija):

- Slabosti pri planiranju budžeta, slabe kontrole nad izvršenjem budžeta i slabosti vezane za uspostavljanje organizacione strukture, uočene su kod 50 institucija od ukupno 57 revidiranih institucija;
- Slabosti u primjeni propisa iz oblasti javnih nabavki, uočene su kod 38 institucija od ukupno 57 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za pravilnik o sistemu internih kontrola, primjeni i izgradnji sistema internih kontrola identificirani su u 27 od ukupno 57 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za nepostojanje internih pravila i/ili nedosljednu primjenu usvojenih internih pravila, identificirani su u 20 od ukupno 57 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za formalne nedostatke, neriješen status menadžmenta, status institucije, te nedostatak ključnih zakona za rad institucije identificirani su u 10 od ukupno 57 revidiranih institucija;
- Slabosti pri sastavljanju finansijskih izvještaja uočene su kod 10 od ukupno 57 revidiranih institucija;
- Slabosti pri obavljanju popisa imovine, sredstava, izvora sredstava i obaveza uočene su kod 9 od ukupno 57 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za zaključenje ugovora izvan uslova za zbirne nabavke i ugovora suprotno instrukcijama Ministarstva finansija i trezora BiH identificirani su u 8 od ukupno 57 revidiranih institucija;
- Slabosti pri realizaciji programa posebnih namjena uočene su kod 7 od ukupno 57 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za neplaćene obaveze, nenaplaćena potraživanja, sudske sporove identificirani su u 6 od ukupno 57 revidiranih institucija.

Za razliku od prethodne godine, Ured za reviziju je za revidiranu **2008.** godinu ustanovio listu od 14 nalaza koji su se najčešće ponavljali te godine. Njihov prikaz prema opadajućoj skali frekventnosti pojavljivanja je sljedeći:

- Slabosti pri planiranju budžeta, slabe kontrole nad izvršenjem budžeta i slabosti vezane za uspostavljanje organizacione strukture uočene su u 54 od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za pravilnik o sistemu internih kontrola, primjeni i izgradnji sistema internih kontrola identificirani su u 35 od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Slabosti u primjeni propisa iz oblasti javnih nabavki uočene su u 34 od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za nepostojanje internih pravila i/ili nedosljednu primjenu usvojenih internih pravila identificirani su u 28 od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Slabosti pri obavljanju popisa imovine, sredstava, izvora sredstava i obaveza uočene su u 11 od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za formalne nedostatke, neriješen status menadžmenta, status institucije, te nedostatak ključnih zakona za rad institucije identificirani su u 7 od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Slabosti pri sastavljanju finansijskih izvještaja uočene su u 7 od ukupno 59 revidiranih institucija;

- Slabosti pri funkcioniranju IT sistema identificirani su u 6 od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za neplaćene obaveze, nenaplaćena potraživanja i sudske sporove identificirani su u 5 od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za greške pri obračunima troškova, knjiženja ili unosu pojedinih stavki u ISFU, te nalazi vezani za kontrole nad unosom podataka uočene su u 5 od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za prihode institucija ili prihode budžeta uočene su u 4 od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Slabosti pri realizaciji programa posebnih namjena uočene su u 3 od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za slabosti u blagajničkom poslovanju identificirani su u 2 od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Slabosti u praćenju realizacija transferiranih sredstava uočene su u jednoj od ukupno 59 revidiranih institucija.

Za budžetsku 2009. godinu Ured za reviziju identificirao je 13 nalaza revizije koji se najčešće ponavljaju u revizorskim izvještajima u 62 izvještaja za tu godinu. Njihov prikaz prema opadajućoj skali frekventnosti pojavljivanja je sljedeći:

- Nalazi vezani za pravilnik o sistemu internih kontrola i izgradnju sistema internih kontrola identificirani su kod 39 od ukupno 62 revidirane institucije;
- Nalazi vezani za nedostajuća interna pravila i/ili nedosljednu primjenu usvojenih internih pravila identificirani su kod 28 od ukupno 62 revidirane institucije;
- Slabosti u primjeni propisa iz oblasti javnih nabavki uočene su kod 23 od ukupno 62 revidirane institucije;
- Slabosti pri planiranju budžeta, slabe kontrole nad izvršenjem budžeta i slabosti vezane za uspostavu organizacione strukture uočene su kod 18 od ukupno 62 revidirane institucije;
- Nalazi vezani za greške pri obračunima troškova, knjiženjima ili unosu pojedinih stavki u ISFU, te nalazi vezani za kontrole nad unosom podataka identificirani su kod 13 od ukupno 62 revidirane institucije;
- Nalazi vezani za formalne nedostatke, neriješen status menadžmenta, status institucije i za nedostajuće ključne zakone za rad institucije identificirani su kod 12 od ukupno 62 revidirane institucije;
- Nalazi vezani za neplaćene obaveze, nenaplaćena potraživanja, sudske sporove identificirani su kod 9 od ukupno 62 revidirane institucije;
- Slabosti u funkcioniranju IT sistema uočene su kod 5 od ukupno 62 revidirane institucije;
- Slabosti pri obavljanju popisa imovine, sredstava, izvora sredstava i obaveza, uočene su kod 4 od ukupno 62 revidirane institucije;
- Nalazi vezani za prihode institucije ili prihode budžeta identificirani su kod 4 od ukupno 62 revidirane institucije;

- Slabosti pri realizaciji programa posebnih namjena uočene su kod 3 od ukupno 62 revidirane institucije;
- Slabosti u praćenju realizacija transferiranih sredstava uočene su kod dvije od ukupno 62 revidirane institucije;
- Nalazi vezani za zaključenje ugovora mimo uslova za zbirne nabavke i ugovora suprotno instrukcijama Ministarstva finansija i trezora BiH identificirani su kod jedne od ukupno 62 revidirane institucije.

Najveća smanjenje broja nalaza u 2009. godini odnosi se na kategoriju nalaza: “Slabosti pri planiranju budžeta, slabe kontrole nad izvršenjem budžeta i slabosti vezane za uspostavljanje organizacione strukture”, gdje je zabilježeno da samo 29% izvještaja sadrži taj nalaz, što je za 63% manje u odnosu na prošlu godinu, kada je 92% izvještaja sadržavalo taj nalaz. Također, značajna i ohrabrujuća smanjenja broja nalaza odnose se na sljedeće kategorije:

- “Slabosti u primjeni propisa iz oblasti javnih nabavki”, gdje je zabilježeno da 37% izvještaja u 2009. godini sadrži taj nalaz, što je za 21% manje u odnosu na 2008. godinu kada je 58% izvještaja imalo taj isti nalaz revizije;
- “Slabosti pri obavljanju popisa imovine, sredstava, izvora sredstava i obaveza”, gdje je zabilježeno da 6% izvještaja revizije sadrži taj nalaz, što je za 13% manje u odnosu na 2008. godinu kada je 19% izvještaja sadržavalo taj isti nalaz revizije;
- “Slabosti pri sastavljanju finansijskih izvještaja”, gdje je u 2009. godini zabilježen potpuni nestanak ove vrste nalaza u revizorskim izvještajima, dok je u izvještajima za 2008. godinu ovaj nalaz je sadržavalo 12% izvještaja revizije.

Najveće povećanje broja nalaza u 2009. godini odnosi se na kategoriju nalaza: “Nalazi vezani za greške pri obračunima troškova, knjiženjima ili unosu pojedinih stavki u ISFU, te nalazi vezani za kontrole nad unosom podataka”, gdje je zabilježeno da je 21% izvještaja za 2009. godinu sadržavalo taj nalaz, što je za 13% više u odnosu na prošlu godinu, kada je samo 8% izvještaja revizije sadržavalo ovaj isti nalaz. Također, značajno povećanje broja nalaza u 2009. godini odnosi se na kategoriju nalaza: “Nalazi vezani za formalne nedostatke, neriješen status menadžmenta, status institucije i za nedostajuće ključne zakone za rad institucije”, gdje je zabilježeno da je 19% izvještaja za 2009. godinu sadržavalo taj nalaz, što je za 7% više u odnosu na prošlu godinu, kada je 12% izvještaja revizije sadržavalo ovaj isti nalaz.

Prezetirani pregledi dali su značajan poticaj tokom komisijskih rasprava o eventualnim sistemskim mjerama koje bi mogle pomoći da se otkloni određeni broj nalaza i umanji frekvencija njihovog pojavljivanja u revizorskim izvještajima. Obavljeni su razgovori s revidiranim institucijama i traženi stavovi o objektivnim okolnostim zbog kojih dolazi do značajnog stepena ponavljanja nalaza revizije u velikom broju revidiranih institucija. Ovaj primjer također ukazuje na prednosti nove metodologije u radu komisija, jer su komisije dobile mogućnost da neke pojave (poput frekvencije pojavljivanja određenog broja nalaza revizije) sagledaju na sistemskom nivou, čime je izbjegnuta ranija fragmentacija ključnih informacija sadržanih u revizorskim izvještajima kada su se rasprave vodile samo o pojedinačnim izvještajima revizije.



## **b) Struktura izraženih revizorskih mišljenja u periodu od 2006. do 2009. godine**

Kao jedan od općih pokazatelja o finansijskom poslovanju institucija BiH koristi se pregled izraženih mišljenja revizora u serijama godišnjih izvještaja. Na bazi priložene tabele (u prilogu), članovi komisija mogu na jednostavan način uočiti trendove promjena za svaku vrstu izraženog mišljenja revizora, kao i ustanoviti procentualno učešće pojedinih kategorija u ukupnom broju revidiranih institucija. Ohrabrujući je značajan porast revizorskih izvještaja s pozitivnim mišljenjem u 2009. godini i srazmjerno smanjenje broja izvještaja sa izraženom rezervom.

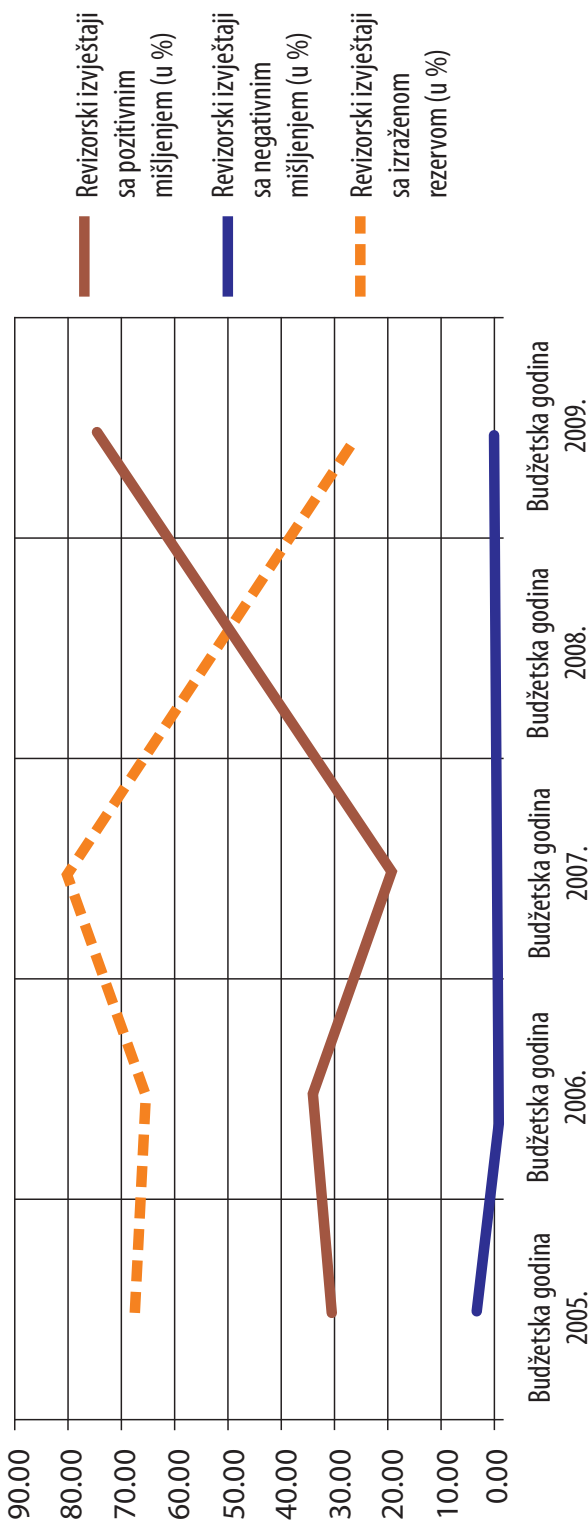
Ako se nastavi ovaj trend u narednim godinama i ako se pozitivni rezultati stabiliziraju bez iznenadnih promjena i pogoršaja, bit će potrebno razmotriti odredbe Zakona o reviziji koje obavezuju Ured za reviziju da obavezno revidira sve budžetske korisnike.

Struktura izraženih revizorskih mišljenja u periodu od 2006. do 2009. godine:



## Struktura izraženih revizorskih mišljenja u periodu od 2006. do 2009. godine:

	Budžetska godina 2005.		Budžetska godina 2006.		Budžetska godina 2007.		Budžetska godina 2008.		Budžetska godina 2009.	
	Broj objavljenih izvještaja	Procenat	Broj objavljenih izvještaja	Procenat	Broj objavljenih izvještaja	Procenat	Broj objavljenih izvještaja	Procenat	Broj objavljenih izvještaja	Procenat
Revizorski izvještaji s pozitivnim mišljenjem (u %)	13	30.23%	18	33.96%	11	19.30%	28	47.46%	47	75.81%
Revizorski izvještaji sa izraženim negativnim mišljenjem (u %)	1	2.33%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%
Revizorski izvještaji sa izraženom rezervom (u %)	29	67.44%	35	66.04%	46	80.70%	31	52.54%	15	24.19%
<b>Ukupno:</b>	<b>43</b>	<b>100,00 %</b>	<b>53</b>	<b>100,00 %</b>	<b>57</b>	<b>100,00 %</b>	<b>59</b>	<b>100,00 %</b>	<b>62</b>	<b>100,00 %</b>



---

Štampanje ove publikacije finansijski je podržao USAID-ov Projekat jačanja parlamenata u BiH. Parlamentarna skupština BiH odgovorna je za sadržaj koji ne mora nužno odražavati mišljenje USAID-a ili Vlade Sjedinjenih Američkih Država.

---