

**Финансијска ревизија, извјештаји о ревизији
и парламентарне процедуре разматрања
ревизорских извјештаја**

Сарајево, 2010.

Парламентарна скупштина Босне и Херцеговине
Секретаријат Парламентарне скупштине БиХ
Информационо-документациони сектор

За издавача:

Аљоша Чампара, секретар Заједничке службе ПСБиХ

Главна уредница:

Лејла Тафро-Сефић, руководица Информационо-документационог сектора

Лекторка:

Александра Агинчић

Материјале припремили:

Канцеларија за ревизију, у име Координационог одбора,
и комисије за финансије и буџет ПСБиХ, у сарадњи са *USAID-om*

Издања Парламентарне скупштине Босне и Херцеговине

Публикација бр. 72

Садржај

Уводна ријеч	5
1. ДИО – Финансијска ревизија и извјештаји о обављеној ревизији. .	11
1.1. О Канцеларији за ревизију	13
1.2. Појам финансијске ревизије	13
1.3. Независност Канцеларије за ревизију	14
1.4. Стандарди ревизије	17
1.5. Циљеви ревизије	19
1.6. Анализа операција	21
1.7. Стратегија ревизије	26
1.8. План ревизије	27
1.9. Спровођење ревизије	28
1.10. Извјештавање о ревизији	30
1.12. Улога ревизије у откривању корупције и преваре	36
1.13. Резиме	39
2. ДИО – Улога и значај комисијског разматрања извјештаја о извршењу буџета и ревизорских извјештаја	41
2.1. Увод	43
2.2. Функција надзора над јавном потрошњом	44
2.3. Надлежности комисија за финансије и буџет Парламентарне скупштине БиХ	45
2.4. Усвајање Смјерница за преглед и анализу ревизорских извјештаја	46
2.5. “Смјернице за преглед и анализу ревизорских извјештаја”	49
2.6. Фазе комисијског разматрања ревизорских извјештаја	50
2.7. Фаза праћења и надзора над реализацијом закључака домова ПСБиХ. .	70
2.8. Преглед најважнијих података у вези са ревизорским извјештајима ...	72

Поштовани,

У намјери да се остваре позитивне промјене и појачају ефекти процеса годишњих ревизија финансијског пословања институција Босне и Херцеговине, Комисија за финансије и буџет Дома народа Парламентарне скупштине Босне и Херцеговине усвојила је “Смјернице за преглед и анализу ревизорских извјештаја” средином 2008. године.

Одлучено је да се одмах у септембру исте године разматрају извјештаји финансијске ревизије за буџетску 2007. годину по новоусвојеној методологији. Иако је тај приступ био пуно детаљнији од поступака које је Комисија практиковала претходних година, покренуте су нове процедуре са значајним оптимизмом заснованим на процјени да је напредак објективно могућ, узевши у обзир да је дио ревидираних институција повремено или у континуитету добијао позитивно мишљење ревизора, да је дио ревидираних институција континуирано редуцирао број нереализованих препорука ревизије, те да велики број институција има врло висок степен извршења буџета – најчешће више од 90%, па чак и више од 95%.

Намјена ове брошуре јесте да се презентује тај нови формални оквир процедуре које је усвојила Комисија, а посебно да се што већи број читалаца упозна са аналитичким методама и процедуралним корацима за које се Комисија определијелила с циљем да се у што краћем периоду разматрања извјештаја ревизије што јасније и једноставније препознају краткорочне слабости у пословању ревидираних институција; да се препознају заједничке карактеристике налаза ревизије код већег броја институција и да се уз помоћ посебног извјештаја Канцеларије за ревизију обавезно разматрају превентивне мјере које би на системском нивоу помогле смањењу проблема у финансијском пословању институција БиХ.

Током комисијских расправа о извјештајима ревизије више пута су постављана питања Канцеларији за ревизију о разлозима за објављивање појединих налаза, одређењима за изражавање одређеног мишљења ревизора, питања која се односе на одређена поређења међу налазима и различитим извјештајима ревизије. Стога, уз помоћ Канцеларије за ревизију, ова брошура детаљно појашњава поступак ревизије и ревизијски циклус, начин израде извјештаја и изражавања мишљења ревизора. Наш је став да је ово најбољи начин да се едуцирањем учесника у расправама о ревизорским извјештајима смањи број отворених

питања и повећа степен разумијевања материје, те учврсти повјерење у процес извјештавања ревизије и у резултате парламентарних процедура.

Заједничким трудом највећим дијелом смо оправдали очекивања и исправност своје одлуке да примијенимо нову методологију у раду Комисије. Статистички показатељи потврдили су значајан напредак у остваривању позитивних ефеката финансијске ревизије – број извјештаја са израженом резервом ревизора је са 81% смањен на 24%, а број позитивних извјештаја је од 19% порастао на 75% (заједно са позитивним мишљењима са скретањем пажње на поједине предмете).

Охрабрујући резултати су били додатни мотив да посредством ове брошуре подијелимо своја искуства, изражавајући наду да ће је шири круг читалаца користити као подсјетник и водич у будућим активностима Комисије и Парламентарне скупштине БиХ.

Уједно користим прилику да се захвалим сарадницима и колегама у Комисији на подршци да са задовољством савладамо и овај изазов. Такође, захваљујем се пројектним тимовима програма техничке подршке коју је Комисија добила током свог мандата а која је била значајан ослонац у остваривању евидентног напретка у области јачања одговорности институција БиХ у управљању јавним новцем.

С поштовањем,

Душанка Мајкић,
предсједавајућа Комисије за финансије и буџет
Дома народа Парламентарне скупштине БиХ

Поштовани читаоци,

Средином мандата садашњег сазива Парламентарне скупштине БиХ, Канцеларија за ревизију је годишње јавно објављивала више од педесет извјештаја о обављеној финансијској ревизији. С обзиром да се увођењем трезорског система пословања финансијско пословање институција Босне и Херцеговине у највећој мјери консолидовало и поправило, били смо свједоци потпуног изостанка негативног мишљења ревизора и истовремене појаве великог броја извјештаја ревизије са израженом резервом ревизора на извјештаје о финансијском пословању институција БиХ (61% за 2006. годину и 81% за буџетску 2007. годину). Стога је пред Комисијом отворено врло значајно питање како уочити разлике међу четрдесетак извјештаја који су добили исту оцјену ревизора и како донијети закључке којима ће се стање “просјечности” промијенити.

Истовремено, хтјели смо открити које су то групе карактеристичних налаза за финансијске ревизије заједничке великом броју извјештаја, те коначно којим би се мјерама могле отклонити најчешће грешке и прекршаји у пословању институција БиХ.

Заједно са партнерима који су пратили рад Комисије покренули смо низ промјена у методологији разматрања извјештаја финансијске ревизије и, што је најважније, дали смо јасно до знања свим ревидираним субјектима да желимо у што краћем року видјети озбиљне промјене.

Израђени су табеларни прегледи најзначајнијих података за сваку институцију БиХ којима су обухваћене информације о пословању у посљедњих пет година, што нам је помогло да објективније сагледамо налазе ревизије које Комисија добија са посљедњим ревизорским извјештајем. Дакле, у околностима у којима више од 50% извјештаја има исто мишљење ревизора, Комисија се хтјела упознати са детаљнијим прегледом информација које би несумњиво потврдиле за сваког субјекта посебно да ли успјешно превазилази уочене недостатке у пословању, односно да ли се можда његово пословање погоршава или та институција стагнира са истим или сличним налазима ревизије као што је извјештавано претходних година.

У намјери да се сагледају системски недостаци који су евентуално узроковали већи број идентичних налаза ревизије, ранија пракса јавног изјашњавања ревидираних институција дограђена је одређеним бројем питања која се односе

на недостајуће прописе и подзаконске акте, недостатке у општим правилима и инструкцијама по којима институције послују.

Све наведено било је главни мотив Комисије да као интерно правило усвоји “Смјернице за преглед и анализу ревизорских извјештаја”, те покрене разматрање ревизорских извјештаја за 2007, 2008. и 2009. годину по значајно иновираној методологији рада.

Циљ израде ове брошуре био је да са новом методологијом рада Комисије упознамо што већи број заинтересованих лица, а посебно са резултатима који су у коначници постигнути заједничким трудом са Канцеларијом за ревизију. Такође, уз помоћ Канцеларије за ревизију, читаоце Брошуре жељели смо упознати са детаљима процеса ревизије и поступком настајања ревизорског извјештаја. У другом дијелу садржане су информације и упутства о начину разматрања извјештаја ревизије у Парламентарној скупштини БиХ.

Надамо се да ће будући сазиви Комисије, чланови Парламентарне скупштине БиХ, државни службеници и запосленици, представници медија и посјетиоци добити корисна сазнања у овој брошури и користити је као подсјетник у наредним циклусима ревизије и при комисијским расправама.

С поштовањем,

мр сц. Садик Бахтић,
председавајући Комисије за финансије и буџет
Представничког дома Парламентарне скупштине БиХ

Цијењени читаоци,

Као независна институција, чије се оснивање и рад заснивају на етици, професионалности и стандардима, Канцеларија за ревизију институција Босне и Херцеговине игра важну улогу у пружању независних и објективних информација надлежним институцијама и босанскохерцеговачкој јавности садржаних, између осталог, и у извјештајима о финансијској ревизији. Ревизија утврђује стање, даје мишљење и препоруке, али никада не може да буде сама себи циљ, нити је самодовољна. Она мора да буде дио система којим ће се обезбиједити ефикасно, транспарентно и одговорно управљање јавном потрошњом.

Изузетно значајну улогу у том смислу има разматрање извјештаја о ревизији, усвајање извјештаја комисија, те праћење реализације препорука из извјештаја о ревизији које спроводе комисије за финансије и буџет Парламентарне скупштине Босне и Херцеговине, које су надлежне и за ревизију, с обзиром да је управо Парламентарна скупштина Босне и Херцеговине са својим комисијама спона путем које се власти могу сматрати одговорним за управљање јавним новцем који им је повјерен.

Један од основних изазова с којима се у односима са парламентарним комисијама суочавала Канцеларија било је одсуство процедура приликом пријема и разматрања извјештаја о финансијским ревизијама које је обавила Канцеларија. Тако су извјештаји стављани на дневни ред ових комисија касно, некада чак и до годину дана након достављања извјештаја, а њихово разматрање сводило се само на прихватање и просљеђивање домовима Парламентарне скупштине Босне и Херцеговине. На такав начин извјештаји о ревизији, између осталог, нису се могли користити, нпр., као инпут при усвајању буџета за наредну годину, што је у савременим демократијама уобичајено. Стање је значајно унапријеђено када су усвојене “Смјернице за преглед и анализу ревизорских извјештаја” које од 2008. године примјењују обје парламентарне комисије надлежне за ревизију. Извјештаји се разматрају према утврђеним плановима и благовремено, а прате се и вишегодишњи трендови како у налазима и препорукама ревизије, тако и у поступању ревидираних институција по њима.

Једнако је важно да се изгради свијест о вишеструким облицима одговорности за нерационално, нетранспарентно и неодговорно трошење јавних средстава. Ова одговорност врло често се неоправдано своди на кривичну одговор-

ност, а занемарују се њени други, једнако значајни облици: јавна, корпоративна, дисциплинска, грађанска и друге. Стога се овом публикацијом настоји ширем кругу презентовати природна повезаност ова два процеса - ревизије и израде извјештаја о финансијској ревизији те њиховог разматрања и праћења у парламентарним комисијама, како би се остварио квалитетнији увид у неке од механизма којима се обезбјеђују константна унапређења у области одговорности институција за управљање јавним новцем.

Миленко Шего
генерални ревизор Канцеларије за ревизију институција БиХ

1. ДИО
Финансијска ревизија
и извјештаји о обављеној
ревизији

1.1. О Канцеларији за ревизију

Ревизија јавног сектора у Босни и Херцеговини основана је посебним законом из 1999. године. На нивоу Босне и Херцеговине ову активност спроводи Канцеларија за ревизију институција Босне и Херцеговине. Ревизија је у Босни и Херцеговини нова активност, јер никада раније није постојала у таквом облику.

Као потпуно нова активност, ревизија јавног сектора у Босни и Херцеговини је за кратко вријеме постигла изузетне резултате у јачању транспарентности и одговорности у трошењу јавног новца. Мора се ипак напоменути да је реализовање налаза и препорука ревизије процес који укључује низ активности, а да јавност види тек резултате, односно јавне извјештаје које Канцеларија сачини и објави.

Закон на основу којег је Канцеларија за ревизију успостављена измијењен је 2006. године. Нови закон предвиђа значајна побољшања у погледу:

- обезбјеђивања финансирања Канцеларије,
- његове функционалне самосталности,
- самосталности особља Канцеларије,
- јаснијег комуницирања са Парламентарном скупштином БиХ,
- транспарентности приликом именовања руководства путем јавног конкурса.

Канцеларија за ревизију се од самог почетка фокусира на обављање финансијске ревизије односно на преглед финансијских извјештаја и припадајућих рачуна институција. Циљеви ревизије су да процијени да ли су финансијски извјештаји поуздани и да ли биланси у потпуности одражавају резултате извршења буџета. Такође, ревизија процјењује да ли руководиоци институција примјењују законе и прописе и да ли користе средства за одговарајуће намјене. Посебан сегмент ревизије је оцјена финансијског управљања, функције интерне ревизије и система интерних контрола.

1.2. Појам финансијске ревизије

Ради бољег разумијевања улоге и дјелокруга ревизије, прво треба објаснити појам ревизије. Појам “ревизија” потиче од латинске ријечи *revisio*, што у преводу значи “поновни преглед”. Том Ли, један од истакнутих теоретичара ревизије, дефинисао је ревизију почетком осамдесетих година прошлог вијека на сљедећи начин:

“У најширем смислу ријечи, ревизија је средство помоћу којег се једно лице увјерава од стране другог лица у квалитет стања и статус неког предметног

питања које је ово друго лице испитивало. Потреба за ревизијом настаје због тога што је прво поменуто лице у недоумици или сумња у квалитет стања или статус релевантног предметног питања, а није лично у стању да отклони помену-ту сумњу или недоумицу”.

У литератури постоје многобројне дефиниције ревизије, од којих издвајамо двије:

“Ревизија је независно испитивање рачуноводствених извјештаја или финансијских информација ревидираног субјекта, који је профитно усмјерен или није, без обзира на његову величину или законски облик, а испитивање је мотивисано са намјером изражавања мишљења о том извјештају”, или:

“Ревизија је систематичан процес објективног прикупљања и процјене доказа везаних за изјаве руководства ревидираног субјекта о економским активностима и догађајима, како би се одредио степен сагласности између тих тврдњи и установљених критеријума, а добијени резултати пренијели заинтересованим странама.”

На основу више представљених дефиниција ревизије можемо извести закључак да је ревизија систематски процес који изводи независан и компетентан ревизор који сакупља и вреднује довољне и релевантне доказе о пословним трансакцијама и њиховим посљедицама да би утврдио на који је начин стање, власништво, вредновање и објављивање тих трансакција исказано у рачуноводству и колики је ниво сагласности исказивања тих промјена са рачуноводственим стандардима и релевантним законским прописима. Утврђени резултати налаза на одговарајући начин се саопштавају заинтересованим корисницима у форми извјештаја о ревизији.

1.3. Независност Канцеларије за ревизију

Независност ревизије јавног сектора као и односи са парламентом и извршним органима власти дефинисани су Лимском декларацијом. Тако се у поглављу 9. Декларације прецизно наводи да ревизија спроводи ревизију активности владе, њених органа управе и других нижеранжираних институција. Слично је дефинисано и у најновијој Мексичкој декларацији, у којој је наведено осам стубова независности ревизије јавног сектора:

1. **Законски статус** - Како би се гарантовао одговарајући и ефективан законски (правни) статус ВРИ¹ унутар државе, независност ВРИ мора бити јасно дефинисана у уставима и законима, укључујући и одредбе за њену де факто примјену.

2. **Ресурси** - ВРИ морале би на располагању имати потребне и dostatне људске потенцијале, материјалне и финансијске ресурсе, те би својим буџетима требало да управљају без уплитања или контроле од владе и њених органа.

3. **Особље** - Услови именовања шефова ВРИ те чланова колегијалних институција требало би да буду наведени законом. Независност шефова ВРИ и чланова колегијалних институција може се осигурати само ако се именују на довољно дуг фиксни мандат, при чему је процес њиховог уклањања с дужности

¹ ВРИ- Врховна ревизорска институција

потпуно независан од извршне власти. То им омогућава да свој мандат обављају без страха од одмазде.

4. Пословање и рад - С циљем ефикасног испуњавања свог мандата, ВРИ морају бити независне у одабиру ревизијских питања, планирању ревизија, те примјени метода ревизије као и у спровођењу ревизија, те организацији и управљању својим канцеларијама. Стога ВРИ - као независне институције - не смију подлијегати усмјеравањима или уплитањима законодавне или извршне власти у независном испуњавању мандатом повјерених дужности.

5. Приступ информацијама - Ревизори имају право на слободан, благовремен те неограничен приступ свим документима и информацијама које су им потребне за прописно обављање њихових дужности.

6. Извјештавање о резултатима ревизије - ВРИ требало би да извјештавају о резултатима својих ревизија барем једном годишње, међутим, слободне су да то чине и чешће, ако сматрају потребним.

7. Садржај и вријеме извјештавања

ВРИ треба да имају слободу одлучивања о садржају својих извјештаја о ревизији те објављивању и дистрибуцији својих извјештаја, када су они званично достављени одговарајућим тијелима.

8. Ефикасни механизми праћења

ВРИ треба да имају независне процедуре за праћење ревизија како би осигурале да ревидирана тијела на одговарајући начин поступају у вези с њиховим препорукама те да буду предузете корективне мјере.

Ако се зна да је велики обим државне власти концентрисан у извршној власти, посебно у влади, те да је у природи људи нека врста отпора према контроли, тада је сасвим логично постојање сталне опасности да се извршна власт усмјери “против” државне ревизије.

Ово потврђују и искуства свих земаља свијета која говоре о сталном настојању извршне власти да утиче на рад државне ревизије и тиме угрожава њену независности. То имплицира потребу континуираног супротстављања ревизије таквим настојањима, с циљем очувања независности као основног предуслова њеног постојања.

Постоји читав низ начина да извршна власт утиче на ревизију. Због тога треба да буде развијен специфичних законских ријешења која треба да спријече било какав утицај на ревизију и тако одрже кључни постулат њиховог постојања - **независност**.

Томе је посвећен цијели II дио Лимске декларације који има три поглавља, чијом је пажљивом анализом могуће препознати да се независност рашчлањује на **организациону, функционалну и финансијску независност**.

а) Организациона независност

Када се говори о организационој независности, прије свега се мисли на именовање и опозив руководиоца ревизије, успостављање организационе струк-

туре ревизије и право генералног ревизора да запосли потребно особље. С тим у вези, у Лимској декларацији, у поглављу 6. тачка 1, наводи се да је независност ревизије неодвојиво повезана са независношћу генералног ревизора, а у тачки 2. Декларације захтијева се гарантовање независности руководства уставом, са посебним акцентом на специфичну процедуру опозива генералног ревизора.

Организациона независност укључује и право ревизијске институције за успостављање организационе структуре и запошљавања потребног особља. И у овом сегменту важно је онемогућити утицај владе, јер би у супротном могло доћи до индиректног утицаја на област рада.

Због тога се одредбе садржане у поглављу 6. тачка 3 Лимске декларације односе и на ревизорско особље, гдје је јасно дефинисано да оно не смије бити под утицајем организација које су предмет ревизије, нити смије на било који начин зависити од тих организација. То у пракси значи да потпуну слободу у избору и запошљавању ревизијског особља треба да има руководство ревизије.

б) Функционална независност

Осим организационе независности, за објективно и ефикасно испуњавање улоге коју има ревизијска институција, важна је и функционална независност. То потврђује и Лимска декларација која у поглављу 5. тачка 2. прописује:

“Иако државне институције не могу бити апсолутно независне јер су дио државе као цјелине, ВРИ ће имати функционалну и организациону независност потребну за остваривање њихових задатака.”

С циљем обезбјеђења функционалне независности, у поглављу 18. тачка 1. Декларације предвиђено је да основна овлашћења ревизорске институције за спровођење ревизије морају бити дефинисана уставом, док детаљи могу бити разрађени законом.

Ово значи да институција за ревизију има могућност да сама одлучи о избору субјекта ревизије (институција, пројекта или процеса који ће се ревидирати), плану и програму ревизије и не смије бити на било који начин ограничена неким другим законом, а поготово не смије бити ограничена од институција које ревидира. Зато је веома важно да постоји одређена правна заштита која ће онемогућити покушај владе да спречи ревизију.

Из тога произлази да функционисање ревизорске институције не смије бити нарушено рестрикцијама при спровођењу ревизије. Она мора имати слободу да изабере тежишта својих испитивања, методе и технике које ће користити у ту сврху, без могућности да извршна власт има на то било какав утицај.

Поред тога ревизија треба да има потпуну слободу када је у питању садржај њених извјештаја и мора се одлучно супротставити свим покушајима извршне власти да утиче на њен садржај.

Функционална независност може доћи у питање, нпр., када парламент или извршни орган власти тражи неку посебну ревизију са посебним методама и тежиштем испитивања.

ц) Финансијска независност

Државна ревизија се, као и остале државне институције, финансира из државног буџета. Пошто буџет обично предлаже влада а након што га усвоји парламент и извршава га, намеће се логично питање како је могуће не зависити од владе ако она обезбјеђује средства за финансирање институције за ревизију.

С обзиром да се ради о осјетљивом питању, Лимска декларација је у поглављу 7. посебно обрадила финансијску независност и у тачки 1. прописала да ревизијској институцији мора бити осигурано довољно финансијских средстава потребних за извршавање њених задатака. Да би ова одредба била примијењена у пракси, неопходно је да се законом предвиди постојање одређених овлашћења институције за ревизију:

- Прво, да се од парламента који усваја буџет директно или путем парламентарних комисија надлежних за ревизију затражи и усагласи износ средстава неопходних за њихов ефикасан рад. На тај начин би се елиминисала опасност да влада умањи износ тражених средстава имајући у виду њену улогу у планирању и изradi нацрта државног буџета,
- Друго, средства буџета која су одобрена ревизији морају бити сврстана у посебан дио буџета, одвојено од било којег министарства или агенције. На овај начин биће посебно наглашена независност институције за ревизију,
- Треће, ревизија мора имати право располагања средствима која су јој додијељена у складу са одобреним буџетом. У том смислу, у Лимској декларацији у поглављу 7. истакнуто је да ће: “ВРИ имати право да користе фондове који су им додијељени под одвојеним поглављем буџета онако како оне сматрају за сходно”.

На овај начин додатно се јача независност институције за ревизију с обзиром да она не мора тражити сагласност владе за утрошак додијељених средстава. Ово подразумијева и посебан рачун отворен код пословне банке на који треба да буду уплаћена одобрена средства из буџета за ревизију (комплетно или сукцесивно) и којима ревизија треба самостално да располаже.

1.4. Стандарди ревизије

Закон о ревизији институција Босне и Херцеговине прописује да Канцеларија за ревизију приликом извођења ревизије примјењује стандарде ревизије које издаје Међународна организација врховних институција за ревизију (*INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions*) и међународне стандарде које издаје Међународна федерација рачуновођа (*IFAC – International Federation of Accountants*). INTOSAI стандарди ревизије заправо представљају надоградњу IFAC стандарда који се односе на специфичности државне ревизије које се огледају у контроли употребе јавног новца, обавези поштовања закона и намјенском коришћењу јавних средстава.

У стратешком плану 2005-2010, организација INTOSAI је као први циљ поставила успостављање једног свеобухватног оквира професионалних стандарда који ће бити релевантан за све њене чланице. Стога је Комитет за професионалне стандарде (*PSC - Professional Standards Committee*) одлучио да споји све документе, постојеће и нове стандарде и смјернице у један нови заједнички оквир, тј. документ под називом **Међународни стандарди врховних институција за ревизију (ISSAI – International Standards of Supreme Auditing Institutions)** који су формално усвојени на 19. INTOSAI конгресу одржаном у Мексику у новембру 2007. године. У овом документу урађена је систематска класификација свих постојећих и будућих докумената која треба да допринесу општем унапређењу познавања стандарда и смјерница. Координациони одбор институција за ревизију усвојио је закључке којима овај оквир прихвата и као сопствени оквир професионалних стандарда који ће слиједити институције за ревизију у БиХ. С обзиром да су стандарди, па тако и овај оквир жива материја која се мијења и развија, Координациони одбор институција за ревизију пратиће његов развој, те преводити нове и значајне дијелове и чинити их доступним широј јавности.

Нови ISSAI оквир са четири нивоа развијен је према следећој хијерархији:

- **Ниво 1: Основни принципи.** Овај ниво садржи фундаменталне принципе INTOSAI који се налазе у Лимској декларацији.
- **Ниво 2: Предуслови за функционисање врховних ревизорских институција.** Документи овог нивоа даље развијају основне предуслове правилног функционисања и професионалног понашања врховних ревизорских институција. Овај ниво обухвата Мексичку декларацију о независности, Смјернице и добре праксе везане за независност, Етички кодекс, Принципе транспарентности и одговорности и Контролу квалитета ревизије.
- **Ниво 3: Основни принципи ревизије.** С обзиром да су институционална питања регулисана у документима другог нивоа, документи овог нивоа разматрају питања која се директно тичу процеса спровођења ревизије. Овај ниво садржи INTOSAI стандарде ревизије који се пак састоје од следећих дијелова: Основних принципа државне ревизије, Општих стандарда државне ревизије, Стандарда области рада државне ревизије и Стандарда извјештавања државне ревизије.
- **Ниво 4: Ревизијске смјернице.** Документи на овом нивоу преводе фундаменталне принципе ревизије у специфичније, детаљније и оперативније смјернице које се могу користити у свакодневном обављању послова ревизије. Овај ниво укључује смјернице за спровођење финансијске ревизије и ревизију учинка.

Посебно поглавље односи се на INTOSAI смјернице за добро управљање (*INTOSAI Guidance for Good Governance*) и садржи смјернице о интерним контролама, рачуноводствене стандарде и остало у вези са одговорношћу у сфери јавног сектора. Ово укључује документе којима се руководе врховне ревизијске

институције приликом професионалног оцјењивања мјера које су предузели ентитети у јавном сектору или којима се у свом раду руководе и којима подстичу добро управљање у јавном сектору.

1.5. Циљеви ревизије

Како би ревизор формирао и дао мишљење на финансијске извјештаје, он спроводи ревизијске поступке с циљем добијања довољно доказа који ће подржати дато мишљење. У суштини, ревизија почиње од финансијских извјештаја које су припремиле ревидиране институције. У тим извјештајима ревидирана институција износи одређене тврдње и даје изјаве о врстама трансакција у финансијским извјештајима и с њима повезаним рачунима. Наведене тврдње садржане су у посебном документу који се назива “изјава руководства/менаџмента” која је саставни дио финансијских извјештаја. Док је ревидирана институција одговорна за припрему таквих финансијских извјештаја, ревизор је одговоран да провјери да ли су ти финансијски извјештаји истинити и фер те да потврди изјаве ревидираног субјекта у вези са финансијским извјештајима. Стога је ревидирана институција одговорна за финансијске извјештаје, а ревизор је одговоран за изражавање мишљења на поменуте извјештаје.

Први циљ ревизије је да омогући ревизору да изрази мишљење о томе да ли су финансијски извјештаји сачињени у складу са утврђеним оквиrom финансијског извјештавања и да ли дају истинит и фер приказ стања и пословања ревидираног субјекта.

Други циљ ревизије, који је посебно изражен при ревизији јавног сектора, састоји се у томе да омогући ревизору изражавање мишљења о томе да ли су извршене трансакције у складу са релевантним законима и прописима и да ли се средства користе у складу са одговарајућом намјеном.

Наведени циљеви се односе на финансијску ревизију која је предмет ове брошуре. За информацију је важно истаћи да Канцеларија за ревизију институција БиХ, осим финансијске, обавља и ревизију учинка.

Према INTOSAI стандардима ревизије, пуни обим ревизије јавног сектора укључује финансијску ревизију и ревизију учинка. Ревизија учинка према INTOSAI стандардима је независно испитивање ефикасности и ефективности владиних мјера, програма или мјера уз дужно праћење економичности, с циљем остваривања побољшања. Ревизија учинка обухвата:

- ревизију економичности управних активности сагласно значењима управних начела и праксе, те политикама управе,
- ревизију успјешности коришћења финансијских, људских и других ресурса, укључујући испитивање информационих система, мјера успјеха, те контролних и других поступака јединице у којој се обавља ревизија, ради отклањања уочених недостатака и

- ревизију успјешности у односу на постигнуте циљеве јединице у којој се обавља ревизија, те ревизију остварених активности у поређењу са планираним.

Због обухватности и специфичности материје која се односи на ревизију учинка и чињенице да је ова врста ревизије новина у окружењу, у овом документу бавимо се искључиво финансијском ревизијом.

Изјаве руководства и подциљеви ревизије

Руководство ревидираног субјекта непосредно или посредно подноси тзв. изјаву руководства/менаџмента која је приложена у финансијским извјештајима. Уобичајено, изјава је писана потврда одговорног лица ревидираног субјекта о трансакцијама и повезаним рачунима у финансијским извјештајима. Ове изјаве представљају административну одговорност руководства и служе ревизору да одреди подциљеве ревизије за сваку изјаву ревидираног субјекта, те да прикупљањем одговарајућих доказа потврди наведене изјаве ревидираног субјекта. На тај начин се општи циљеви ревизије могу рашчланити на више подциљева ревизије који се могу посматрати као противтежа (или као сучељавање) са изјавама ревидираног субјекта.

Ревизор прво одређује које су изјаве руководства ревидираног субјекта значајне за одређени сегмент и његове рачуне. Те изјаве руководства затим се трансформишу у подциљеве ревизије. Тада се у даљем поступку примијењује модел одређивања ревизијског ризика. На основу процјене ризика, ревизор одређује које подциљеве ревизије треба примијенити за сваку мјеродавну изјаву ревидираног субјекта. Други важан концепт ревизије је значајност (материјалност). Значајност је везана за толеранцију у погледу грешака, односно за тачност коју ревизор прихвата у својој ревизији. Стога су ревизијски ризик и значајност елементи који одређују врсту и обим доказа које ревизор мора да сакупи и одреди поступке ревизије који се морају обавити.

Ревизија има своје специфичне подциљеве помоћу којих ревизори врше своје процјене и који су исти или слични изјавама руководства правног лица. Стога ћемо ради бољег разумијевања у наставку текста за подциљеве користити и термин “принципи”. Подциљеви (принципи) који се разматрају у овом одјељку биће корисни за процјену ваљаности било којег средства или трансакције који су приказани у финансијским извјештајима.

Разматрајући подциљеве, односно принципе ревизије приликом оцјене појединих средстава или трансакција који су приказани у финансијским извјештајима, ревизор мора себи поставити седам основних питања, и то:

- Да ли средства постоје? (постојање),
- Да ли су средства власништво ревидираног субјекта? (власништво),
- Да ли су средства правилно вреднована? (вредновање),
- Да ли су трансакције одобрене и засноване на валидној документацији? (ваљаност),

- Да ли су средства правилно приказана у финансијским извјештајима? (објављивање),
- Да ли су све трансакције засноване на законима и правилима? (законитост),
- Да ли се средства користе у складу с њиховом намјеном? (намјенско коришћење).

1.6. Анализа операција

Анализа операција је интерни документ ревизије из којег стичемо довољно сазнања о ревидираној институцији која су неопходна за идентификовање оних дијелова финансијског извјештаја који су под утицајем значајних процеса, као и сазнања која нам омогућавају да извршимо прелиминарну процјену ризика настанка материјално значајних грешака.

Анализа операција даје ревизору основне информације које су потребне да фокус ревизије буде на оним дијеловима финансијског извјештаја у којима може постојати висок ризик настанка материјалне грешке. Да би се прибавиле ове информације, потребно је размотрити сљедеће:

Разумијевање пословања у цјелини

Ревидирана институција треба да обавља оне активности које су утврђене прописима и правилима о унутрашњој организацији. Полазећи од прописаних активности, током анализе операција ревизор треба да стекне општу слику о пословању у цјелини тако што ће прибавити информације о потенцијалним ризицима у пословању и о томе како руководство ревидираног субјекта покушава тај ризик ограничити уз помоћ интерних контрола.

Усмјеравање пажње на значајна питања

И поред тога што анализа операција треба да нам омогући разумијевање пословања ревидираног субјекта, морамо се ограничити само на она питања која су значајна и директно релевантна за нашу ревизију. Анализа операција која се заснива на детаљима често је у супротности са својом сврхом.

Праћење и коришћење претходног искуства

Кроз наш претходни рад треба да стекнемо довољно знања о пословању ревидираног субјекта, тако да то искуство можемо користити у знатној мјери. Стога праћење садржаја и резултата ревизија из претходних година пружа значајне информације за анализу операција.

Усмјеравање пажње на промјене

Наше искуство потврђује да промјене, саме по себи, често представљају фактор који повећава ризик. На примјер, због чињенице да није било довољно вре-

мена да се изврше неопходне промјене у руководству, организацији, поступцима и системима. Стога би анализу требало усмјерити на сагледавање како промјене утичу на процјену ризика у односу на претходне године.

Информације о екстерним факторима

Ревизији су потребне информације о факторима у екстерном окружењу у којем ревидирана институција ради. Сарадња и везе са другима, општи и устаљени проблеми у сличним областима допуњавају и проширују информације на основу којих вршимо процјену ризика. Значајна компонента анализе операција јесте коришћење знања и искустава стечених приликом оцјене рада других клијената, неких министарстава или области трошкова.

Приликом анализе операција, ревизорски рад углавном се односи на сљедеће области:

- Анализа прописа који се односе на пословање ревидираног субјекта,
- Процјена функције руковођења (управљања),
- Оцјена система интерних контрола,
- Процјена ризика.

Прописи који се односе на пословање

Пословање ревидираног субјекта биће засновано на циљевима који су дефинисани законима и прописима, као и програмима рада институције коју ревидирамо. Стога су прописани циљеви ревидираног субјекта од пресудне важности за обим и фокус наше ревизије и чине полазну тачку у анализи операција. Ревизори ће се фокусирати на значајне прописе, чија примјена има значајан утицај на финансијске извјештаје. На основу циљева ревидираног субјекта који су дефинисани у прописима, можемо идентификовати:

- значајне **процесе**² који постоје код ревидираног субјекта и који доприносе остварењу циљева пословања,
- значајна правила која се могу примијенити на процесе,
- оне дијелове финансијског извјештаја који су под утицајем процеса.

Функција руковођења

Под руковођењем се овдје подразумејева управљање ревидираном институцијом од лица која су именована и постављена према закону или другим прописима и правилима. Руководство потврђује своју одговорност тако што потписује и одобрава годишњи извјештај. Међутим, наша искуства показују да одговорност руководства није увијек јасно одређена прописима. Ефикасна интерна контрола захтијева недвосмислену одговорност руководства. Било каква

² Процеси обухватају више међусобно повезаних поступака и активности које за посљедицу могу имати једну или више финансијских трансакција.

расподјела одговорности и обавеза не мора да има за посљедицу смањење те одговорности на било који начин. Током анализе операција уочавамо како је организована функција руковођења, те како се рјешавају питања која утичу на управљање, како се доносе одлуке, итд.

Три аспекта су предмет посебне анализе коју треба спровести у оквиру анализе операција која се односи на функцију руковођења:

- **Прописи** које руководство ревидираног субјекта треба да спроведе могу бити непрецизни. Такав примјер може бити нејасна расподела одговорности и задатака унутар структуре руковођења.
- **Интерна одговорност** можда није јасно дефинисана. Примјер за то јесте да обавезе и дужности као и овлашћења руководне структуре нису јасно регулисани.
- **Промјене** које су се десиле или које се планирају, а које се тичу функције руковођења.

Систем интерних контрола

Основна начела ревизије садржана у стандардима ревизије истичу да постојање одговарајућег система интерне контроле смањује ризик од грешака и неправилности. Одговорност организације у јавном сектору код које се обавља ревизија је да развије системе интерне контроле ради заштите својих средстава. Такође, обавеза организације је да осигура постојање и функционисање интерних контрола како би се омогућило да све трансакције буду у складу са законима и правилима. С друге стране, ревизор у одређивању обима и дјелокруга ревизије треба да проучи и процијени поузданост интерних контрола и да упуту предлоге и препоруке ревидираној институцији ако пронађе да су интерне контроле неодговарајуће или погрешне.

Дефиниције интерних контрола

Према најауторитативнијој студији о тој теми која је израђена до данас, односно извјештају COSO³, интерне контроле су дефинисане као процес установљен и вођен од руководства и другог особља с циљем обезбјеђивања разумног увјерења у вези са постизањем циљева у сљедећим категоријама: ефикасности и успјешности пословања, поузданости финансијског извјештавања, сагласности са постојећим законима и прописима и заштити имовине од неовлашћеног присвајања, коришћења или отуђења.

Циљеви интерне контроле

Интерну контролу у организацијама јавног сектора треба схватити у контексту специфичних карактеристика тих организација, односно у контексту њиховог

³ Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (Комитет спонзорских организација Тредвеј комисије)

усмјерења на постизање друштвених и политичких циљева, њиховог коришћења јавних фондова, важности циклуса буџетирања, сложености њиховог пословања, постизања равнотеже између традиционалних вриједности попут законитости, интегритета и транспарентности, те модерних, управљачких вриједности, попут ефикасности и ефективности.

Узимајући у обзир карактеристике јавног сектора, интерне контроле можемо описати као интегралан (јединствен) процес који уводе руководство и запослени организације, а осмишљене су ради пружања разумног увјерења да се у извршавању мисије организације постижу сљедећи општи циљеви:

- правилне, етичке, економичне, ефикасне и ефективне операције;
- испуњавање обавезе извјештавања – тзв. полагање рачуна;
- усклађеност пословања са законима и правилима;
- заштита ресурса (имовине).

Интерна контрола је интегралан динамичан процес који се стално прилагођава измјенама с којима се сусреће организација. Руководство и запослени на свим нивоима морају се укључити у тај процес да пружи разумно увјерење (*сигурност*) за постизање наведених циљева. Интерна контрола треба да буде уграђена у све пословне процесе – системе, а не надограђена. Уграђивањем, интерна контрола постаје интегрални дио основних процеса руковођења: планирања, извођења и праћења.

Руководство и други запослени покрећу интерну контролу

Цјелокупно особље организације омогућава рад интерне контроле коју дјелом и ријечју спроводе појединци у оквиру неке организације. Зато се каже да интерну контролу покреће запослено особље које мора да зна своје улоге и одговорности, те границе својих овлашћења. Особље једне организације чине руководство и запослени. Иако руководство примарно врши надзор, оно такође поставља циљеве организације и има општу одговорност за систем интерних контрола. С обзиром да интерна контрола пружа механизме потребне за разумијевање ризика у контексту постизања циљева организације, руководство организације треба да уведе активности интерне контроле те да их прати и вреднује. Примјена интерне контроле захтијева значајну иницијативу руководства и интензивну комуникацију руководства са другим запосленим. Зато је интерна контрола средство које користи руководство и које је директно повезано с циљевима организације. Руководство као такво је важан елемент интерне контроле. Ипак, и остали запослени у организацији имају у томе важну улогу.

Ревизија највише пажње посвећује унапређењу система интерних контрола у дијелу јачања јавне одговорности за трошење јавног новца и транспарентном извјештавању, односно “полагању рачуна за потрошени јавни новац”. Такође, извјештавање треба да буде засновано на реализованим активностима и оствареним циљевима институције, паралелно са утрошеним средствима из

буџета институције. Ревизија стално тражи јасно одређивање кључних области овлашћења и одговорности, као и успостављање одговарајућих линија (нивоа) извјештавања.

Даље унапређење система интерних контрола може бити знатно побољшано увођењем и примјеном Система интерних финансијских контрола у јавној управи (*PIFC - Public Internal Financial Controls System*) који подразумева три стуба система интерне контроле у јавном сектору. Ова три стуба чине: Систем финансијског управљања и контроле, Интерна ревизија и Централна хармонизацијска јединица. Успостављање овог система у Босни и Херцеговини је у почетној фази.

Процјена ризика

Процјена ризика је основно начело које се користи у ревизији. Основни ризик с којим се ревизор сусреће при ревизији финансијских извјештаја је **ревизијски ризик**. Ревизијски ризик је ризик да ревизор може несвјесно (без знања) погријешити при одговарајућем обликовању мишљења о финансијским извјештајима који су значајно погрешни. Једноставније речено, ревизијски ризик је ризик да ће ревизор издати позитивно мишљење о финансијским извјештајима који су у значајној мјери погрешни.

Ревизорски стандарди наводе да ревизор треба да планира ревизију тако да прије изражавања мишљења о финансијским извјештајима ревизијски ризик буде на довољно ниском нивоу. Ипак, ревизорски стандарди не пружају посебна упутства о томе да ли је одређени ниво ризика одговарајући. Приликом одређивања ревизијског ризика и примјене модела ревизијског ризика, ревизор се мора у великој мјери ослонити на своје просуђивање.

Ревизијски ризик чине три компоненте:

Инхерентни ризик је мјера ревизијске процјене да могу постојати материјално нетачна приказивања у финансијским извјештајима без обзира на ефикасност интерних контрола. Интерне контроле се игноришу приликом одређивања инхерентног ризика јер се оне разматрају одвојено у моделу ревизијског ризика као контролни ризик. Ако ревизор закључи да постоји велика вјероватноћа нетачног приказивања, изузимајући интерне контроле, закључак ревизора треба да буде да је инхерентни ризик висок. Инхерентни ризик је често подручје професионалног просуђивања ревизора. Примјери рачуна са ниским инхерентним ризиком су обавезе за плате или хартије од вриједности којима се тргује на берзи чију је тржишну цијену лако видјети. Наша процјена инхерентног ризика утицаће на одлуку о обиму посла који треба да буде обављен за изражавања мишљења ревизора.

Контролни ризик је ризик да контролни поступци ревидираног субјекта неће спријечити или открити материјално нетачно приказивање у оквиру финансијских извјештаја. Као дио процеса планирања, ревизорско особље

документује и евидентира своје разумијевање рачуноводствених система и система интерне контроле (нпр. идентификација контрола методом *walk through* - пролаз кроз трансакције). То ће омогућити ревизорском особљу да оцијени систем интерних контрола и уради прелиминарну процјену контролног ризика.

Ризик од неоткривања је ризик да сопствени ревизијски поступци неће открити било коју материјалну грешку или нетачно приказивање у финансијским извјештајима. Ризик од неоткривања представља мјеру наше процјене вјероватноће да нећемо открити нетачна приказивања. Ревизори ће обавити више ревизијског посла с циљем откривања материјалних грешака ако су инхерентни ризик и контролни ризик високи.

Модел ревизијског ризика, када се примјењује на нивоу финансијских извјештаја, може се одредити као:

$$\text{Ревизијски ризик} = \text{ИР} \times \text{КР} \times \text{РН}$$

гдје је:

ИР = Инхерентни ризик (ризик да ће настати значајна грешка, а која није у вези са системом интерних контрола)

КР = Контролни ризик (ризик да систем интерних контрола неће спријечити или уочити значајну грешку која се може догодити)

РН = Ризик неоткривања (ризик да ревизор неће открити значајну грешку која постоји у финансијским извјештајима).

При оваквој примјени модела ревизијског ризика, ревизор одређује или процјењује сваку компоненту модела **квантитативним или квалитативним методама**.

1.7. Стратегија ревизије

Важан дио ревизијске одговорности односи се на стратегију ревизије која ће се примјењивати током ревизије, а која укључује одлуке о стратешким циљевима ревизије и тежишту (фокусу) испитивања. Надлежни ревизор користи закључке до којих је дошао у анализи операција и дефинише стратегију ревизије како би утврдио главно тежиште ревизије.

Циљ стратегије у вези је са:

Идентификовањем стратешких циљева ревизије, тј. оних дијелова годишњег финансијског извјештаја код којих постоји висок ризик настанка материјално значајне грешке. Фокусирањем ревизије на области у којима постоји високи ризик настанка материјално значајних грешака смањујемо ризик давања нетачног мишљења ревизора. Стратегија такође повећава ефикасност ревизије, будући да идентификујемо области са ефикасном интерном контролом, гдје постоји мали ризик да се послови обављају на неправилан начин и области са слабом интерном контролом гдје постоји висок ризик настанка грешке.

Избор главног тежишта ревизије вршимо у односу на циљеве ревизије и утврђујемо у којем степену се можемо ослонити на интерну контролу. Тамо гдје су идентификоване кључне контроле надлежни ревизор може донијети стратешку одлуку о томе да ли ћемо се ослањати на ове контроле, па према томе и усмјерити нашу ревизију на провјеру да ли оне функционишу на одговарајући начин.

Идентификовање значајних питања која су такође важна за ефикасну ревизију и која могу захтијевати посебну пажњу током планирања и спровођења ревизије. Ту су обухваћена питања која се односе на потребу за посебном експертизом, а гдје је могуће, и разматрањима у вези са интерном функцијом ревизије, избором техничке подршке за вршење ревизије, формама извјештаја и слично.

Стратегија ревизије ће се ограничити и фокусирати на стратегијске циљеве ревизије и друга важна питања и неће садржавати детаљан преглед циљева ревизије и процијењених ризика. Детаљан преглед се саставља у фази планирања и заснива се на главном тежишту (фокусу) које је утврдио надлежни ревизор.

1.8. План ревизије

Циљ процеса планирања ревизије је стварање основе која ће нам омогућити да у току ревизије добијемо **ефективне и разумне** подлоге за нашу коначну процјену. Под ефективношћу сматрамо да ревизија треба да буде фокусирана на значајне и ризичне области, да користи одговарајући приступ и дјелокруг (обим) испитивања и да је временски планирана тако да буде ефикасна. Под разумним подразумевамо да наша испитивања одговарају својој сврси.

У овој фази одређују се обим и врста доказа и испитивања која су неопходна да би ревизор стекао увјерење да не постоји значајно погрешно приказивање у финансијским извјештајима. Да бисмо ово урадили, потребно је слједеће:

Изабрати приступ ревизији

На основу процијењеног укупног ризика и одабране стратегије вршимо избор приступа ревизији за дефинисане циљеве ревизије. Ако смо поједине циљеве ревизије оцијенили мање ризичним, тада спроводимо аналитичке поступке без суштинског тестирања. У супротном, тамо гдје смо за одређене циљеве ревизије одредили висок ризик од настанка материјалне грешке, спроводимо свеобухватна суштинска тестирања.

Одредити дјелокруг (обим) ревизије

Дјелокруг ревизије често зависи од начина прибављања информација. Могуће је планирати и спроводити испитивања цијеле популације или испитивање ограничити на узорак. Свакако да није ефикасно испитивати све ставке, што није ни потребно за ревизију. Међутим, у неким случајевима испитивање свих ставки може бити оправдано, нпр. ако се ради о малом броју ставки од којих свака може садржавати материјално значајну грешку. Наша одлука да користимо узорак и

степен до којег ће наш узорак бити сигуран зависи од значаја појединих ставки и информација.

Дефинисати временски распоред ревизије

Посматрано из перспективе временске подјеле одређених активности, све наше ревизије планиране су у периоду прије завршетка године коју разматрамо и периоду након завршетка године коју разматрамо.

Први период називамо **претходна ревизија**, током које вршимо прелиминарне процјене система интерних контрола, процјену ризика и прикупљање ревизијских доказа прије краја пословне године.

Други период називамо **завршна ревизија**, када завршавамо наш ревизијски рад на прикупљању доказа за цијелу годину и када завршавамо извјештај о ревизији и формирамо наше мишљење.

Свака појединачна ревизија је унапријед временски планирана са унапријед планираним ревизорским тимом који треба да обавља ревизију.

Програми ревизије

Ревизор треба да састави и документује програме ревизије у којем су наведене врсте, временски распоред и обим поступака потребних за спровођење општег плана ревизије. Вођа тима из базе програма врши одабир програма ревизије који ће служити за реализацију циљева ревизије.

При састављању програма ревизије, ревизор је дужан да размотри процјене инхерентних и контролних ризика као и потребне нивое увјерења које треба да пружи доказни тестови. У детаљном плану ревизије ревизор дефинише вријеме када ће провјеравати функционисање контрола и вршити суштинска испитивања, расположивост и број особља и укључивање других експерата.

1.9. Спровођење ревизије

Фаза спровођења ревизије подразумијева примјену ревизијских поступака наведених у плану ревизије у складу са стандардима ревизије. У овој фази обављају се тестови контроле, аналитички поступци и свеобухватна суштинска тестирања ради прибављања доказа који треба да поткријепе мишљење ревизора у извјештају о ревизији.

Овај дио ревизије углавном се обавља у просторијама ревидираног субјекта тако да се остварује свакодневни контакт са особљем ревидираног субјекта и његовим руководством. Ревизију уобичајено обавља ревизорски тим предвођен руководиоцем тима. С обзиром да сваки члан тима и руководилац тима има своје унапријед планиране задатке, у процесу извођења ревизије врши се преглед докумената, одлагање копија докумената, праве се забиљешке кључних налаза, записници са интервјуа, разговора, итд. У фази извођења ревизије кључни значај има евалуација резултата спроведених тестова и стога се овом дијелу

посвећује посебна пажња. Ревизорски докази и сва остала документација која поткрепљује ревизијски рад одлаже се у два досијеа ревизије. Први досије назива се Стални досије ревизије (СДР) који садржава сталну документацију ревидиране институције (нпр. релевантне законе, правилнике, одлуке, кључне особе ревидираног субјекта, његове адресу, телефоне, исјечке из новинских чланака, итд.). Други досије назива се Текући досије ревизије (ТДР) који садржава текућу документација која се односи на годину за коју се ревизија обавља (нпр. доказне тестове, копиране фактуре, уговоре, финансијски извјештај ревидираног субјекта, налазе ревизора, закључке, коментаре, итд.).

Значајно је напоменути да се сви документи у СДР-у и ТДР-у одлажу у одређене одјелке који су нумерисани, тако да је сваки документ означен одговарајућим бројем и унакрсно повезан, тако да свако надлежан може извршити увид у цјелокупан рад ревизорског тима и оцијенити га. Због тога се може рећи да је финансијска ревизија “документарна ревизија”, тј. сваки закључак, коментар и налаз има свој документарни “траг” који је поткријељен конкретним доказом.

Како би ревизорски посао био правилно надгледан, сви чланови тима који учествују у ревизији треба да буду добро упознати са планираним приступом ревизији. Надзор над радом треба спроводити на различитим нивоима одговорности чланова ревизорског тима и он укључује:

- Сваки члан тима треба да разумије задатак за који је задужен,
- Ревизија треба да буде спроведена у складу са планираним приступом,
- Сва значајна питања која се јављају током ревизије треба да буду размотрена ради могућих импликација и помагања у њиховом рјешавању,
- Надгледање напретка у спровођењу плана ревизије треба да буде извршено код сваког члана ревизорског тима.

Након комплетирања ревизије, руководица тима ревизије треба да изврши преглед обављеног посла по појединим сегментима ревизије за које су задужени чланови тима. Преглед обухвата сљедећа испитивања:

- Посао треба да буде урађен према плану,
- Ревизија мора да буде правилно документована,
- Размотрена су сва важна питања која су се појавила током рада,
- Сви циљеви ревизије су постигнути,
- Изведени закључци су конзистентни са резултатима обављеног посла.

Завршетак ове фазе подразумејева одлагање доказних тестова у Стални и Текући досије ревизије (СДР и ТДР) и писање коментара и налаза ревизије, те истицање налаза који имају значај за изражавање мишљења ревизора у извјештају о ревизији.

Узорковање у ревизији

Узорковање је испитивање мање од 100% детаља који сачињавају ревизорску популацију, а засновано је на претпоставци да је узорак довољно репрезентативан да пружи ваљане и поуздане закључке без тестирања цјелокупне популације.

Приликом обављања ревизије није практично, а често није могуће ни провјерити све документе или трансакције које се дешавају током године за коју се спроводи ревизија. Због тога се спроводи тестирање на бази узорка, што значи да постоји ризик да ставке које нису обухваћене узорком садрже материјално значајне грешке или неправилности. Због тога ревизор стиче само “разумно увјеравање” умјесто “апсолутног увјеравања”, када се мора испитати цјелокупна популација, што често није практично.

Поред тога, ризик ревизије се не може апсолутно елиминисати у случају да примјенимо испитивање цјелокупне популације с обзиром да ризици који често нису повезани са узорковањем и даље постоје. Ризик узорковања полази од чињенице да изабрани узорак ревизије неће бити репрезентативан за тестирану популацију. Због тога је веома важно одабрати репрезентативан узорак за тестирање.

Стога је тестирање на бази узорка један од кључних фактора који омогућава пружање “разумног увјеравања” при оцјени доказа и због тога узорковању треба приступити с дужном пажњом како би се уз примјену одговарајућих метода узорковања постигао што виши ниво увјеравања.

Узорковање може бити **статистичко и нестатистичко**.

1.10. Извјештавање о ревизији

Извјештај о ревизији са мишљењем

Најзначајнија фаза у спровођењу поступка ревизије је израда извјештаја о ревизији са мишљењем ревизора.

Мишљење ревизора је закључно мишљење које се даје након спровођења поступка ревизије финансијских извјештаја и говори о томе да ли су финансијски извјештаји ревидираног субјекта истинити и фер, те да ли су све трансакције извршене на законит начин и да ли су јавна средства намјенски утрошена.

Мишљење ревизора је кључни елемент и циљ поступка ревизије и оно мора бити дато на јасан и концизан начин, како код корисника извјештаја о ревизији не би стварало дилему у погледу налаза ревизије. Због тога се изражавање мишљење, у складу са ревизорским стандардима, формализује на начин који осигурава једнообразност, јасноћу и прецизност датог мишљења.

Према Међународним стандардима ревизије и Међународним стандардима ревизије врховних ревизорских институција, зависно од ревизорских налаза и оцјена, мишљење ревизора може бити: позитивно (без квалификације), позитивно са скретањем пажње (истицањем предмета), са резервом (квалификацијом/ условно), негативно (неповољно) и уздржавање од давања мишљења.

Позитивно мишљење

Изражава се када ревизор закључи да финансијски извјештаји пружају истинит и фер приказ у свим значајним аспектима и да су у складу са примјењивим

оквиром финансијског извјештавања, те да је пословање обављено у складу са законом.

Позитивно мишљење са скретањем пажње

Понекада ће бити потребно да се скрене пажња на одређене чињенице које нису имале утицај на мишљење ревизора, а ревизор сматра за потребно да се корисник информише о тим чињеницама јер могу имати утицаја на финансијске извјештаје. Тај утицај зависи од будућих радњи или догођаја **који нису под директном контролом ревидираног субјекта**, али могу утицати на финансијске извјештаје.

Мишљење с резервом

Када се ревизор не слаже или када постоји сумња о једној или више позиција у годишњем извјештају (због откривања материјалних грешака које су значајне али нису битне за разумијевање годишњег извјештаја у цјелини), тада је потребно изразити мишљење са резервом на поједине позиције, које треба описати као ограничења, те назнаку могућих исправки финансијских извјештаја за које би се могло утврдити да су потребне.

Негативно мишљење

Негативно мишљење се изражава у случајевима када је ефекат неслагања од таквог материјалног или прожимајућег значаја за финансијске извјештаје да ревизор закључује како мишљење са резервом није примјерено за објављивање јер финансијски извјештаји доводе у заблуду или су непотпуни.

Уздржавање од давања мишљења

Ако ревизор није у могућности да изрази мишљење у погледу годишњих извјештаја, узимајући их у цјелини, због нејасноћа или ограничења обима које је тако битно да мишљење које је оцијењено у одређеним погледима не би било одговарајуће, суздржава се од давања мишљења. То значи да нисмо били у могућности да обавимо ревизију у складу са генерално прихваћеним ревизорским принципима. Ревизор ће јасно и сажето навести разлоге немогућности изражавања мишљења.

Писмо ревидираној институцији

Ревизорском извјештају обично претходе бројни писмени извјештаји које ревизор доставља доносиоцима одлука код ревидираног субјекта, а у одређеним случајевима и парламенту. У овим извјештајима ревизор наводи своја запажања током ревизије с циљем отклањања грешака и пропуста. Ова излагања се уобичајено описују у писму ревизије које се доставља ревидираној институцији. Писма могу бити у форми писма руководству и/или писма нижем руководном нивоу.

У писму о спроведеној ревизији износе се утврђене грешке и неправилности **испод прага материјалности и запажања о систему интерних контрола**, као и друга запажања за која ревизор процјењује да нису релевантна за друге кориснике финансијских извјештаја.

Један од кључних аспеката ревизије јесу критеријуми који се користе приликом изражавања мишљења, и то:

а) Значајност

Значајност је дефинисана као величина пропуштених или погрешних рачуноводствених информација због којих је вјероватно да ће се суд разумне особе, која се ослања на информације, промијенити или да ће пропуст или грешка на њега утицати. Ревизијско разматрање значајности јесте питање професионалног суда. Не постоје формални стандарди или смјернице за доношење тог суда. При планирању посла ревизор процјењује величину грешке која може утицати на одлуке корисника. Тиме се понекад мисли на рачуноводствену значајност. Ревизор користи рачуноводствену значајност као полазиште при утврђивању износа који ће се користити за одређивање обима ревизије. Ова процјена се понекад назива ревизијска значајност. Ревизор процјењује ревизијску значајност мањом од рачуноводствене јер треба узети у обзир тешкоће при процјени онога што различите групе корисника финансијских извјештаја сматрају значајнијим.

Уобичајен рјечник ревизијског извјештаја садржи фразу “у сваком значајнијем погледу финансијски извјештаји су фер и истинити”. То је начин на који ревизор корисницима извјештаја саопштава питање значајности. Ревизор може само пружити разумно увјерење да су све значајне грешке откривене. Појам разумног увјерења доводи нас до другог концепта – ревизијског ризика, који је обрађен раније.

б) Осјетљивост коришћења јавног новца

Ревизор не може у свим случајевима квантификирати значајност. Неке ставке могу имати значај иако њихов новчани износ није баш онолики колики би ревизор уобичајено сматрао значајним. Природа неке ставке може бити значајна иако се квантитативно може класификовати као безначајна. Напомињемо да је ово врло важна компонента коју ревизор цијени посебно код буџетских корисника, а која говори о односу према употреби јавног новцу без обзира о којем се износу ради (познати су случајеви у свијету како се министри и други високи дужносници јавно прозивају и санкционишу због купљене једне чоколаде за јавни новац, неоправдане вечере или самог чина одређеног нетранспарентног трошка). Када је у питању ревизија јавног сектора, овај сегмент осјетљивости употребе јавног новца изузетно је изражен и ревизор има обавезу да указује на ове појаве и о њима извјештава пореске обвезнике и јавност у цјелини.

ц) Понављање пропуста и грешака

Ревизорски тим процјењује да ли је ревидирана институција прихватила препоруке претходне ревизије. Уобичајени поступак је да се одређени недостаци и пропусти који, према процјени ревизора, имају мању значајност ревидираној институцији прво презентују усмено, најчешће у фази претходне ревизије. Ако ревидирана институција до завршне ревизије не предузме никакве активности по датим препорукама, ревизор исте препоруке доставља ревидираној институцији у форми писма руководству или меморандума о ревизији. Ако руководство и у ревизији сљедеће године не поступи по датим препорукама, ревизор може одлучити да наведене недостатке и неправилности прикаже у извјештају о ревизији као крајњи доказ неспремности ревидираног субјекта да прихвати препоруке ревизије. Током ревизије процјењује се да ли се одређена неправилност и недостатак понавља случајно или се понавља више пута у посматраном периоду, што утиче на њено квалификовање као значајне или безначајне. Посебо истичемо случај када ревидирана институција не прихвата уочене неправилности и пропусти. Критеријуме понављања одређених пропуста и недостатака на које ревизија указује посебно истичемо у нашим извјештајима.

д) Утицај неправилности или грешке

Одређене неправилности и грешке имају директан утицај на фер и истинитост приказивања у финансијским извјештајима институције као што су нпр. недостаци у попису средстава и извора средстава, неевидентирање одређене имовине, погрешно књижење одређених ставки и слично. Много је лакше изразити степен утицаја одређене појаве на мишљење ревизора тамо гдје имамо квантификован износ, али је много теже процијенити те појаве (нпр. појаве које се односе на ненамјенску потрошњу) које у коначном могу утицати на фер и истинитост финансијских извјештаја.

е) Кумулирање износа по свим пословним процесима

Током ревизије уочавају се и неправилности које по појединачним ставкама не представљају значајан износ, међутим њихово појављивање у више различитих пословних процеса (или чак у оквиру истог пословног процеса) чини их веома значајним јер у том случају указују на намјерно нерационалан однос према јавним средствима. Овдје се ради о тзв. скривеној материјалности. Појам скривене материјалности је јако важан за јавни сектор и многи не схватају шта се подразумева под овим појмом и ревизору понекад замјерају претјерану ситничавост, не узимајући у обзир комплетно пословање институције. Понекад се наши налази из овог сегмента тумаче на сасвим супротан начин и не добијају пуни смисао који би ревизори жељели.

У том контексту понекад и мали износ у једној трансакцији може постати значајан у цјелокупном пословању једне институције или свих институција када се посматра укупан буџет.

ф) Питање намјенске потрошње јавних средстава

Ревизија испитује у одређеним ситуацијама и намјенску потрошњу буџетских средстава. Овакав вид активности је доста сложен и захтијева одређене претпоставке како би ревизор могао процијенити намјенску потрошњу. У првом реду морала би постојати јасна и прецизна правила и процедуре јавне потрошње са нагласком на трошкове гдје постоји танка нит између јавне употребе и приватне потрошње (нпр. трошкови репрезентације, телефона, коришћења службених аутомобила итд.). Надаље, у овом случају потребно је вођење уредне документације са свим пратећим образложењима из које би ревизор могао јасно и недвосмислено донијети закључак о намјенској потрошњи јавних средстава. Питање намјенске потрошње у коначном се у одређеном сегменту одражава и на фер и истинито приказивање финансијских извјештаја и појединих буџетских ставки.

г) Појаве изражене у више институција

Ревизори у свом раду често наилазе на неправилности које се појављују у великом броју институција, те се као такве могу сматрати појавом. Стога се у извјештају о ревизији настоји указати на такве појаве иако оне, са аспекта значајности, нису у толикој мјери значајне да би требало да буду предмет појединачног извјештаја, али се морају поменути да би се указало на могућност да такве неправилности постану правило понашања.

х) Општи утисак ревизије

У процјени одређених неправилности и уочених недостатака свакако је важан и укупан утисак ревизора о стању институције који се може стећи посматрајући свеукупно пословање институције. На основу прибављених свих доказа и обављених разговора са руководством, може се стећи утисак о томе колико институција има позитиван став према ревизији као и о спремности руководства да успостављањем квалитетних интерних контрола спријечи понављање пропуста и недостатака.

1.11. Контрола квалитета ревизије

Контрола квалитета ревизије је обавезна према стандардима ревизије и њу спроводи сама ревизорска институција. Циљ контроле квалитета ревизије је да ревизорски посао буде константно високог квалитета и да осигура примјену ревизорских стандарда у свим фазама ревизије. Коначни циљ контроле може се описати и као унапређење цјелокупног поступка ревизије и ширење тзв. добре праксе. Стога се контрола квалитета може описати као систематско и независно

испитивање квалитета ревизије, тако да резултати ревизије буду у сагласности са планираним активностима и циљевима.

Систем контроле квалитета

Систем контроле квалитета састоји се од правила и поступака, као и надгледања који су осмишљени тако да ревизорској институцији пруже разумно увјерење у примјени ревизорских стандарда.

Постоје три главне компоненте система контроле квалитета ревизије које се могу представити као фазе контроле квалитета, тако да свака наредна фаза представља напредак у јачању квалитета ревизије. То су:

- контрола квалитета која је уграђена у процес ревизије,
- интерне провјере квалитета (мониторинг),
- независне процјене квалитета.

Контрола квалитета која је уграђена у процес ревизије

Процес ревизије у свим фазама њеног спровођења морају надгледати лица која непосредно руководе ревизорским тимом (то су углавном вођа тима и надлежни ревизор). Ово подразумијева доношење правила и процедура контроле квалитета које треба да буду саставни дио ревизијског процеса, радије него да се контроле преносе на провјере након завршетка ревизије. Наведене процедуре одражавају тренутну професионалну праксу и важне су за пружање увјерења руководству ревизије да приступ у спровођење ревизије осигурава испуњавање професионалних стандарда и очекивани квалитет ревизорских извјештаја.

Уграђене оперативне процедуре представљају процесе и активности које треба поставити тако да се ревизијски ангажмани обаве ефикасно и у складу са захтјевима стандарда квалитета. Ово нису додатни елементи ревизорског посла, али су у суштини професионални процеси и дисциплине које ће цјелокупно особље слиједити када извршава задатке ревизије. Многе аспекте ових процедура уводи више ревизорско особље у оквиру ревизорских тимова, али се ослањају на пуну сарадњу и учешће свих чланова ревизорског тима.

Интерна провјера квалитета (мониторинг)

Интерна провјера квалитета је провјера коју врше именовани **тимови за квалитет који су директно укључени у процес ревизије**, али који не учествују у провјери ревизије коју су сами обавили. У зависности од обима ревизорског посла и величине институције за ревизију, може бити именовано и више тимова за квалитет који између себе контролишу квалитет ревизије. Обично се овај преглед назива **“врући преглед”** јер се врши у свим фазама ревизије (планирање, извршење, извјештавање о обављеној ревизији).

Тимове за квалитет уобичајено именује руководство ревизије а чине их ревизори који имају значајно искуство у ревизији, тако да они нису директно укључени

у процес ревизије који контролишу, тј. избјегава се случај да не прегледају квалитет ревизије коју су сами обавили. Улога тимова за квалитет јесте да се стекне увид и постигне сигурност да су ревизије вођене у складу са професионалним стандардима и сопственим процедурама ревизије. Овакви тимови обезбјеђују додатни елемент независности и објективности у кључним ризичним областима које су планиране као такве на основу сопствене процјене ризика.

Независна процјена квалитета

Независна процјена квалитета ревизије подразумијева процјену коју врше ревизори који **нису директно укључени у процес ревизије**. У зависности од организације институције за ревизију, независну процјену може обављати појединац, група или одјељење које је задужено за независну процјену квалитета. Уобичајено, циљ оваквих процјена је “осигурање квалитета” (*“quality assurance”*) а врше се након окончања цјелокупног процеса ревизије због чега се овај преглед назива “**хладни преглед**”. Осигурање квалитета ревизије има двије кључне улоге. Прво, оно пружа увјеравање руководству ревизије (генералном ревизору) да су ревизије обављене у складу са професионалним стандардима и да су извјештаји које су ревизори објавили у складу са циљевима ревизије. Друго, осигурање квалитета промовише континуирано унапређивање процеса ревизије и ширење “најбоље праксе”.

Оваквом процјеном квалитета руководство ревизије обавијештено је потпуно независном процјеном ревизије и ревизијског приступа. Стога су овакве контроле критички елемент цјелокупног ревизијског окружења и саме интерне провјере квалитета коју је обавио тим за квалитет. Ревизорски тимови који су већ обавили ревизију и гдје је већ обављена интерна контрола квалитета треба да буду провјерени годишње на оном нивоу који је одређен претходним показатељима (нпр. они са бољим карактеристикама треба да имају мање интензиван преглед).

1.12. Улога ревизије у откривању корупције и преваре

Смјернице ревизије

Међународни ревизорски стандард који се назива “Одговорност ревизора да у ревизији финансијских извјештаја размотри преваре и грешке” описује које радње ревизор треба да предузме када при обављању ревизије открије знаке преваре или корупције. Укратко, овим стандардом подијељена је одговорност у откривању превара и корупције између руководства институције и ревизора.

Руководство

Одговорност за откривање проневијера, осталих неправилности и грешака има првенствено руководство институције. Његова улога у њиховом откривању представља проширење његове улоге у области превентиве – спречавања појава проневијера или неправилности.

Ревизор

Ревизор је одговоран да правилно планира, обавља и оцјењује свој рад у ревизији на начин да може основано очекивати откривање материјално значајних погрешних приказивања у рачуноводственим исказима, било да су она проузрокована проневјерама, осталим неправилностима или грешкама.

Ревизорски стандарди сасвим јасно указују да ревизор није одговоран за спречавање проневјера, јер та одговорност лежи на руководству предузећа. Међутим, ревизор може да помогне у спречавању проневјера када уочи слабости у систему интерних контрола које могу имплицирати одређене преваре и о њима информише руководство.

Чињеница да се институција подвргава ревизији може сама по себи одвратити оне који имају намјеру да изврше проневјеру.

Функција ревизије није увијек схваћена исто у јавности и унутар ревизорске професије. Када у таквим схватањима постоје разлике, појављује се “раскорак у односу на очекивања”, тј. разлика између оног што очекује јавност и схватања ревизора. У овом тексту размотрићемо шта јавност очекује од ревизора и од извјештаја о ревизији и како се та очекивања разликују од стварности.

Раскорак између очекивања и стварности

Сљедеће изјаве указују на различита схватања ревизора или појединаца из јавног мњења о природи ревизије:

- Главни задатак ревизора је да се увјери да код буџетског корисника нема проневјера,
- Извјештај о ревизији подноси се руководству ревидираног субјекта,
- Ревизор неће специјално истраживати проневјере, али ће планирати ревизију тако да њихово откривање буде могуће,
- Ревизор често користи технике узорковања да би донио одлуку о броју пословних промјена које ће тестирати,
- Ревизор провјерава ако не све, онда највећи број пословних промјена буџетског корисника,
- Извјештај о ревизији не подноси се само руководству ревидираног субјекта и парламенту него и широј јавности.

Схватања ревизора изложена су у изјавама под **ц)**, **д)** и **ф)**. Мишљења садржана у изјавама **а)**, **б)** и **е)** јесу широко распрострањена схватања јавног мњења. Можете видјети да је разлика у схватањима ове двије групе веома велика. Област највећег неслагања је питање откривања проневјера коју јавност сматра главном функцијом ревизије. Међутим, има и других питања о којима постоји неслагање, као што су показала раније спроведена испитивања.

Канадски институт овлашћених рачуновођа објавио је извјештај комисије која је направила студију о томе “шта јавност очекује од ревизије”, познат као “Мекдоналдов извјештај председнику Комисије”. Ово испитивање бавило се

само оним што јавност мисли о ревизији уопште као и о томе шта се може урадити да се смање или отклоне утврђене разлике.

Почетком 2000. године слично испитивање засновано на искуству у Великој Британији објавила је једна од великих ревизорских фирми *Peat Marwick McLintock (РММ)*. Испитивања су носила назив “Ревизија и ревизори - шта јавност мисли?” Оно је такође потврдило да и у Великој Британији постоји раскорак између оног што јавност очекује од ревизора и онога што реално треба очекивати од ревизора. Испитивање је показало широк спектар погрешних схватања јавности о улози ревизора у односу на ревизију рачуноводствених исказа. Наводимо неке од њих:

- Значајан број испитаника вјерује да ревизори верификују више од 90% свих трансакција предузећа,
- Три четвртине јавности мисли да је посао ревизора откривање проневијера свих врста,
- Многи испитаници мисле да ревизор даје гаранцију у погледу финансијског “здравља” институције.

Смањење раскорака између очекивања и стварности

“Мекдоналдов извјештај предсједнику Комисије” пружа 50 препорука за смањење раскорака између очекивања и стварности. Те препоруке могу се сврстати у следеће четири шире категорије:

- Јачање независности ревизора,
- Јачање ревизорског професионализма,
- Проширивање и унапређивање финансијске транспарентности,
- Смањење погрешног јавног схватања улоге ревизора.

У односу на посљедњу од ових категорија, комисија је одлучила да јавно рекламирање и кампања ради подучавања јавности не би била ефикасна у објашњавању улоге ревизора, нити у смањивању погрешног схватања јавности. Међутим, Мекдоналдов извјештај предлаже као најбољи примјер следеће:

- Саопштење о одговорности руководства за финансијске извјештаје као и за рачуноводствене исказе треба да буде укључено у годишњи извјештај,
- Потребно је усвојити много експлицитнији и детаљнији извјештај ревизије који би у много већој мјери објаснио улогу ревизора.

Дакле, увијек присутна дилема када је посао ревизије у питању јесте улога ревизије у откривању корупције и преваре. Свакако да ревизија треба дати свој допринос у овом дијелу. Међутим, одговорност за откривање преваре или корупције сноси руководство институције која је предмет ревизије. Одговорност ревизора је да свој посао обави са “професионалном дужном пажњом”. Ово значи да ревизор, ако је посао ревизије добро планиран и изведен, лако може уочити назнаке преваре или корупције, али не може бити сасвим сигуран да је она ствар-

но и извршена. Посао ревизора је да о таквим радњама извјести руководство ревидиране институције, а у случају да сумња да је и руководство умијешано у такве радње, доказе о томе треба да преда надлежним истражитељима. Свакако, назнаке тих радњи у облику слабости или неправилности ревизор наводи у свом извјештају.

1.13. Резиме

Државна ревизија или ревизија јавног сектора један је од најважнијих контролних механизма трошења финансијских средстава из буџета у демократски уређеним земљама. Циљ ревизије није само истицање неправилности и грешака, већ превентивно дјеловање како се уочене грешке и неправилности не би даље понављале. Због тога се ревизија разликује од других контролних органа као што су инспекцијски органи, полицијски органи и слично. Наиме, ревизија у одређеним неправилностима тражи њихов узрок који настоји отклонити својим препорукама. Узрок неправилности често лежи у slabим интерним контролама, недефинисаним овлашћењима и одговорностима, лошем управљању и друго.

Државна ревизија као независна, професионална и неполитичка институција формирана је с циљем представљања парламенту стручног, професионалног и на доказима заснованог мишљења о усклађености трошења буџета са нормама које је парламент усвојио.

Међутим, ревизија јавног сектора захтијева посебну одговорност јер се ради о јавном новцу, тј. новцу пореских обвезника. Од ревизора се тражи да у својим извјештајима пружи увјеравања да се тај јавни новац користи у складу са његовом намјеном, да није присутно расипништво и да се постижу одређени резултати због којих је тај новац и потрошен. Ревизија јавног сектора није ограничена само на финансијске извјештаје које сачињава влада, него и на мишљење о успјешности ангажовања финансијских средстава у пружању јавних услуга. Често је ове циљеве тешко постићи, поготово у друштвима у транзицији, као што је наше друштво. Стога промјене које воде већој демократизацији друштва појачавају свијест о трошењу јавног новца и јачају јавну одговорност. У овим промјенама важну улогу има ревизија која треба да буде ослонац извршној и законодавној власти.

Како би се постигли ови циљеви, ревизија у првом реду мора да буде независна од извршене власти, али и да свој рад заснива на стандардима ревизије који дају један општи оквир дјеловања и поступања државне ревизије. Такође, ревизија мора познавати и придржавати се својих надлежности и циљева који су, у ствари, њени задаци.

Након тога ревизија развија своју методологију рада која у суштини покрива три главне фазе, а то су: **планирање ревизије, обављање ревизије и извјештавање о ревизији.**

Планирање ревизије обухвата познавање пословања ревидиране институције, израду стратегије ревизије у складу са процијењеним ризиком и детаљан план спровођења ревизије.

Када је добро припремљен план ревизије, обављање саме ревизије подразумијева прикупљање доказа који служе као основа за писање извјештаја о ревизији и давање мишљења. Ревизија никада не прегледа све доказе јер би то било неекономично и захтијевало би много времена. Због тога се докази ревизије прикупљају на бази узорка.

Финални дио ревизије у ствари представља извјештавање које има више модалитета (извјештај, писмо, меморандум, итд.). Извјештај о ревизији са мишљењем је најважнији “производ” ревизије који је јаван и тиме се у ствари постиже улога ревизије која подразумијева јавну одговорност за неправилности које су транспарентно објављене.

Свакако да ревизијска институција има алате којима прати квалитет свог рада и којима се утврђује да ли је посао ревизије добро вођен, планиран и извршен и да ли извјештај ревизије обухвата све важне сегменте који су претходно истражени.

2. ДИО

Улога и значај комисијског
разматрања извјештаја
о извршењу буџета и
ревизорских извјештаја

2.1. Увод

Структура државног парламента произлази из устава сваке државе, док се унутрашња организација обично дефинише интерним правилима и пословницима о раду парламента. Зависно од устројства земље, парламенти могу бити једнодомни или дводомни, као у случају Босне и Херцеговине.

Парламентарне комисије су стална или привремена радна тијела која обављају велики број послова из надлежности парламената и чијим се радом значајно доприноси остварењу задатака и улоге законодавног нивоa власти у једној земљи (посебно у оквиру процедура доношења закона и спровођења надзора над радом и контроле рада извршног нивоa власти).

Парламентарне комисије нису органи власти, те не доносе обавезујуће одлуке за извршну и судску власт, него припремају материјале и правне акте чије предлоге просљеђују парламенту ради њиховог даљег разматрања. Међутим, њихова фактичка улога врло често практично превазилази њихово формално-правно устројство утврђено пословницима. Пракса показује да домови парламената у великом броју случајева прихватају ставове сталних и привремених радних тијела парламената. Са таквом спознајом посматрамо значај и улогу парламентарних комисија у сасвим другом свјетлу и са пуно већим значајем него што је то формални опис рада сваке комисије и радне групе засебно. Иако тако не пише у пословницима, може се закључити да се суштинска расправа спроводи, па чак и да се неке “коначне” одлуке “доносе” управо на сједницама парламентарних радних тијела. Додатно, велики број европских земаља и чланица Европске уније користи рад бројних сталних и повремених радних тијела својих парламената за успостављање сарадње са невладиним сектором и медијима. На тај начин, поједина питања која се налазе у парламентарној процедури, а најчешће су то законски пројекти, значајно добијају на квалитету припреме, укључујући и могућност учешћа невладиног сектора и јавности у изградњи јавних политика, као и у процедурама процјене регулаторног и финансијског утицаја.

Од државе до државе, зависно од уставног уређења и степена развоја демократије, парламентарна радна тијела имају већи или мањи значај и утицај у друштву. Сусрећу се различити случајеви – од формалног, скоро механичког и непримјетног начина рада, до случајева гдје су поједини одбори скоро најзначајнија тијела у једној земљи, али не по формално-правној дефиницији обима њиховог рада и овлашћењима, већ због фактичког положаја и утицаја који има тај одбор у јавности и утицаја на даље одлуке парламента.

У Босни и Херцеговини свједочимо позитивном тренду повећаног значаја рада радних тијела парламената на нивоима јавне управе. Како се временом реализују поједине фазе реформи у јавном сектору, тако се побољшава квалитет рада на свим нивоима управе, процеси доношења одлука се демократизирају са све већим степеном отворености према јавности и назнакама да ће значајно повећати обим сарадње и интеракција са цивилним сектором и академском заједницом.

2.2. Функција надзора над јавном потрошњом

Осим поступка разматрања и усвајања закона, једна од најзначајнијих функција законодавног нивоа власти односи се на надзор над јавном потрошњом и функцију контроле над процесима усвајања и извршења буџета.

Да би један парламент успјешно извршавао своје функције, неопходно је да се претходно успостави уставноправни оквир за такво дјеловање и унутрашњи капацитет за ефикасно извршавање дефинисаних функција, те да се постигне политички консензус о правцу, садржају, обиму и циљевима извршења функција надзора и контроле, као и да се обезбиједи адекватна подршка шире јавности, стручног дијела јавности, извршне и судске власти, невладиног сектора, академске заједнице и, генерално, грађана.

Додатни фактори промјена полазе од чињенице да је приступање Европској унији званично опредјељење Босне и Херцеговине и уједно веома сложен списак активности детерминисан бројним циљевима који се морају испунити по фазама. Цијела група таквих активности и фазних циљева односи се на унапређење финансијског пословања институција БиХ, као и на јачање парламентарне улоге у надзору и контроли потрошње јавног новца.

Стога, када се разматра парламентарна функција у надзору и контроли јавне потрошње, мора се истаћи да је Парламентарна скупштина БиХ постигла значајна унапређења која се односе на следеће:

- Ограничени капацитети двију комисија за финансије и буџет добили су одговарајућу међународну техничку подршку, посебно у кључном периоду када је требало формално редефинисати и унаприједити одређене интерне процедуре, те покренути нове процесе;
- Чланови обје комисије су у неколико протеклих мандата, а посебно у периоду 2008-2010, показали недвосмислену отвореност и опредјељеност за промјене које је било неопходно предузети у правцу јачања капацитета, јачања улоге Парламентарне скупштине БиХ и јачања ефеката ревизорских извјештаја на свеукупни квалитет финансијског пословања институција БиХ;
- У оквиру пројеката техничке подршке консултована су најефектнија рјешења у међународној пракси, посебно земаља у транзицији и чланица ЕУ, те су усвојена објективно примјењива рјешења;

- Омогућено је професионално усавршавање чланова двију комисија и канцеларија секретара комисија;
- Рад двију комисија потпуно је транспарентан и јаван, те су створени технички и други предуслови за ширу организацију невладиног сектора и несметаног увида медија у питања која разматрају двије комисије за финансије и буџет.

2.3. Надлежности комисија за финансије и буџет Парламентарне скупштине БиХ

Пословници Представничког дома и Дома народа Парламентарне скупштине БиХ јасно дефинишу правни оквир за рад комисија и других радних тијела, као што су опште одредбе о комисијама, подјела комисија на сталне и привремене, дефиниције чланства у комисијама, дужности комисија, руковођење радом комисија, начин рада, методологију рада и начин одлучивања комисија⁴.

а) Надлежности Комисије за финансије и буџет Представничког дома Парламентарне скупштине БиХ

Према члану 44. Пословника Представничког дома Парламентарне скупштине БиХ, питања која разматра Комисија односе се на:

- Централну банку БиХ
- Спољни дуг
- Финансирање институција БиХ
- Фискалну и кредитну политику
- Банкарство, осим политике банкарства
- Функционисање финансијских институција на нивоу Босне и Херцеговине
- Прописе у области финансија и буџета
- Разматрање, извршење и надзор над извршењем буџета
- Разматрање одлука о задуживању, репрограмирању дугова и другим новчаним обавезама Босне и Херцеговине
- Извјештаје Канцеларије за ревизију институција БиХ
- Друга питања из области економије, финансија и буџета.

б) Надлежности Комисије за финансије и буџет Дома народа Парламентарне скупштине БиХ

Према члану 28. Пословника Дома народа Парламентарне скупштине БиХ, питања која разматра Комисија односе се на:

- Централну банку БиХ

⁴ Видјети чланове 28-39. Пословника Представничког дома ПСБиХ и чланове 30-40. Пословника Дома народа ПСБиХ (<http://www.parlament.ba/>).

- Банкарство, осим политике банкарства
- Спољни дуг
- Финансирање институција БиХ – опорезивањем, акумулацијом дуга или других средстава
- Функционисање финансијских институција на нивоу Босне и Херцеговине
- Прописе у области финансија и буџета
- Разматрање, извршење и надзор над извршењем буџета Босне и Херцеговине
- Разматрање извјештаја из члана 168. став (2)
- Разматрање одлука о акумулацији дуга, јавним позајмицама и другим финансијским обавезама Босне и Херцеговине
- Извјештаје Канцеларије за ревизију институција БиХ
- У сарадњи са одговарајућим тијелом Представничког дома, припрема и доставља буџет Дома и заједнички буџет Парламентарне скупштине БиХ Савјету министара БиХ до 15. септембра сваке године, како би био уврштен у предлог закона о буџету институција БиХ за следећу годину
- Друга питања из области економије, финансија и буџета, у складу са пословником.

2.4. Усвајање Смјерница за преглед и анализу ревизорских извјештаја

а) Позитивни тренд јачања парламентарног надзора и нови изазови

Бројни су домаћи и међународни извјештаји који у посљедњих десет година потврђују значајно повећање транспарентности и побољшања у квалитету финансијског пословања и финансијског извјештавања институција Босне и Херцеговине. Посебан напредак је забиљежен након преласка на систем трезорског пословања и успостављања јединственог рачуна трезора. Извјештаји Канцеларије за ревизију о обављеним ревизијама такође потврђују позитивне трендове, а посебно чињеница да је посљедњих година значајно повећан број ревизорских извјештаја без квалификација (са позитивним мишљењем).

Међу извјештајима са израженом резервом, примјетно је смањење разлика у њиховом садржају. Обим квалификација и налаза ревизије се постепено сужавао, све до уске групе карактеристичних налаза који су заједнички у великом броју извјештаја. Тој појави допринијела је и чињеница да извјештаји са негативним мишљењем ревизора нису објављени скоро четири-пет година уназад. У том контексту, чланови двију комисија за финансије и буџет Парламентарне скупштине БиХ суочавају се са новим изазовима – нпр. како разликовати и како правити упоредне анализе, те донијети ефективне закључке након разматрања 20 или 30 ревизорских извјештаја у којима ревизор изражава мишљење с резервом? Истовремено, обје комисије су покренуле питање системских недостатака који су узрок већег броја истих или сличних квалификација и налаза ревизије који се упорно понављају из године у годину.

Осим наведеног, двије комисије за финансије и буџет Парламентарне скупштине БиХ на различит начин су анализирале и разматрале извјештаје Канцеларије за ревизију; поступци нису били формално дефинисани и постојала је значајна потреба за интервенцијама – и у појединачним случајевима одређеног броја институција које су задржавале значајан број квалификација и поновљених налаза ревизије и на системском нивоу, најприје у прописима који се морају доградити или донијети.

б) Иницијатива и покретање пројеката техничке подршке

У периоду од 2000. до средине 2008. године обје комисије за финансије и буџет редовно су разматрале ревизорске извјештаје, али њихове процедуре су се разликовале по садржају и динамици реализације обавеза. Процедурални поступци нису били формално усвојени у писаној форми, а завршна фаза обраде ревизорских извјештаја у финалним расправама у оба дома Парламентарне скупштине БиХ често је трајала дуже од шест мјесеци од датума јавног објављивања извјештаја ревизије.

С циљем ефикаснијег рада на обради ревизорских извјештаја и унапређења капацитета Парламентарне скупштине БиХ, а на основу иницијатива изражених крајем 2007. године, Одјел за међународни развој Владе Велике Британије (*Department for International Development, DFID*) и председавајући двију комисија за финансије и буџет Парламентарне скупштине БиХ закључили су 16. 04. 2008. године одговарајући меморандум о разумијевању. Примарни циљ био је да се подржи унапређење функције надзора над јавним финансијама јачањем аналитичких капацитета, дефинисањем процеса и процедура, те израда предлога за организациона побољшања комисија за финансије и буџет оба дома Парламентарне скупштине БиХ.

ц) Резултати обављених анализа

Сагласно задатку дефинисаном Меморандумом, урађена је опсежна анализа препорука ревизора и закључака обје комисије у периоду 2003-2008. и утврђено је следеће:

- Поређење посљедња два извјештаја годишње ревизије није довољно да се сагледају стварне промјене и степен спровођења ревизорских препорука у великом броју институција. Тек ако се ревизорски извјештаји једне институције посматрају у дужем временском периоду, могуће је закључити да ли су нетом изречене квалификације и налази ревизије краткотрајна слабост те институције или дубљи, вишегодишњи неријешени проблем;
- Комисије за финансије и буџет нису радиле анализе узрока понављања одређеног броја налаза ревизије. Нису разматране мјере системског карактера усмјерене ка прекиду лоше праксе или превентивне мјере ради смањења будуће појаве истоврсних налаза ревизије;

- Дужи низ година, скоро од самог оснивања Канцеларија за ревизију, Парламентарна скупштина БиХ није разматрала нити усвојила било какве корективне мјере против институција које се оглушују на захтјеве и препоруке ревизије или у којима се понављају истоврсни налази ревизије. То није била адекватна порука за институције које су ревносно исправљале уочене недостатке и биљежиле тренд континуираног побољшања у пословању.
- Комисијске процедуре често су трајале дуже од шест мјесеци и окончаваале су се у првом кварталу друге године у односу на ревидирану годину. Тиме би се губили скоро сви ефекти расправа, јер је било прекасно да закључци било како утичу на процедуре усвајања предлога новог буџета.

Истовремено, анализом су потврђени и охрабрујуће добри резултати и позитивни трендови:

- Одређени број ревидираних институција БиХ је повремено или у континуитету добијао ревизорске извјештаје са мишљењем ревизора без квалификације (позитивним мишљењем);
- Ревизорски извјештаји потврђују да дио ревидираних институција континуирано побољшава своје финансијско пословање и истрајно ради на смањењу броја нереализованих препорука и смањењу ревизорских налаза из године у годину;
- Велики број институција БиХ има степен извршења буџета преко 90%, чак и преко 95%, што доказује да је квалитетно спровођење препорука ревизије реално могуће, да су захтјеви који се стављају пред институције реално изводљиви, односно да је дио буџетских корисника постигао тражене стандарде планирања и извршења буџета. Једнако позитивни резултати забиљежени су и у налазима ревизије који се односе на квалитет финансијског извјештавања и примјену позитивних прописа у финансијско-материјалном пословању.

У оквиру аналитичке припреме за предлог нове методологије комисијског разматрања ревизорских извјештаја размотрене су сљедеће области за интервенцију (предлози за унапређење), и то да се:

- формално дефинишу и усвоје процедуре анализа и разматрања извјештаја Канцеларије за ревизију о обављеној финансијској ревизији;
- поступци поједноставе, скрате, те омогући једноставнији ангажман чланова комисија;
- дефинише начин одабира, аналитичке методе и кораци, те успостави пракса која ће омогућити да се јасније и једноставније препознају краткорочне слабости у пословању ревидираних институција у односу на њихове дугогодишње;
- препознају заједничке карактеристике налаза ревизије код већег броја институција, посебно у случајевима када су такви проблеми узроковани системским недостацима или неизграђеношћу контролног окружења;

- процедуре разматрања ревизорских извјештаја ускладе и повежу са циклусом планирања буџета и извјештавања о извршењу буџета;
- уз помоћ Канцеларије за ревизију неизоставно разматрају превентивне мјере које би системски помогле смањењу броја налаза ревизије;
- одреде услови и поступци када ће комисије разматрати и усвојити корективне мјере у случајевима када је ангажман ревидираних институција био испод захтијеваних промјена/побољшања.

2.5. “Смјернице за преглед и анализу ревизорских извјештаја”

Након што су извршене аналитичке припреме и сумирани наведени резултати анализа, средином 2008. године, предложен је модел нове методологије за анализу и разматрање извјештаја ревизије садржан у документу названом “Смјернице за преглед и анализу ревизорских извјештаја”.

Документ се ослањао на најбоље сегменте затечене праксе двију комисија Парламентарне скупштине БиХ, као и на моделе који се практикују у Великој Британији, Аустралији, Шведској и другим земљама. Размотрена је примјењивост појединих страних рјешења у условима и капацитетима којима располаже Парламентарна скупштина БиХ. Додатно, уважена је потреба даљег јачања улоге двију комисија, односно капацитета Парламентарне скупштине БиХ у функцији надзора над буџетском потрошњом, те потреба да се повећа учинак ревизорских извјештаја.

Смјернице су усвојене на 28. сједници Комисије за финансије и буџет Представничког дома, одржаној 23. 07. 2008. године, и на 19. сједници Комисије за финансије и буџет Дома народа, одржаној 24. 07. 2008. године.

Смјернице садрже опис и образложење методолошког приступа, опис процедура анализе и разматрања ревизорских извјештаја подијељених у четири процедуралне фазе-коракa, као и предлоге поступака у фази праћења реализације закључака (*follow-up*). Усвојене су интервенције и нови методолошки приступ у дијелу активности комисија које претходе разматрању ревизорских извјештаја и фази саслушања-изјашњавања ревидираних институција. Унапријеђени су и поједностављени поступци саслушања ревидираних институција, те отворена могућност повезивања парламентарних процедура везаних за ревизорске извјештаје са буџетским циклусом, првенствено са поступком усвајања буџета институција БиХ.

Резиме

- Финансијско пословање институција БиХ континуирано се унапређује од датума оснивања Канцеларије за ревизију и преласком на систем трезорског пословања;
- Велике разлике између налаза ревидираних институција поступно су се смањивале, што је отворило питање начина на који ће комисије обрађивати извјештаје;

- Истовремено, аналитичке капацитете комисија било је потребно формално унаприједити како би биле у могућности да препознају карактеристике (разлоге) одређених појава и проблеме системског карактера који су узрок серије истоврсних ревизорских налаза;
- Ранији поступци комисија значајно су допринијели побољшањима финансијског пословања институција БиХ, али нису били формално дефинисани и усвојени у писаној форми;
- Средином 2008. реализован је први пројекат техничке подршке комисијама у сарадњи са Одјелом за међународни развој Владе Велике Британије (DFID);
- На основу усаглашених пројектних активности, урађене су опсежне анализе дотадашње праксе и утврђене области интервенције у процедури комисијског разматрања ревизорских извјештаја;
- Сумирани резултати анализа преточени су у предлог нове методологије у оквиру документа “Смјернице за преглед и анализу ревизорских извјештаја”, који су усвојиле обе комисије за финансије и буџет у јулу 2008. године.

2.6. Фазе комисијског разматрања ревизорских извјештаја

Припремна фаза комисијског разматрања извјештаја финансијске ревизије

Временски период разматрања ревизорских извјештаја

Ревизорски извјештаји уобичајено се достављају Парламентарној скупштини БиХ средином јуна текуће године за претходну буџетску годину⁵. Јавним објављивањем и достављањем ревизорских извјештаја Парламентарној скупштини БиХ аутоматски се активира почетак комисијске анализе и разматрања ревизорских извјештаја двију комисија за финансије и буџет.

Усвајањем “Смјерница за преглед и анализу ревизорских извјештаја”, комисије за финансије и буџет одлучиле су да се процедурални поступци анализе и разматрања ревизорских извјештаја у правилу окончају прије датума покретања амандманске процедуре за предлог буџета институција БиХ за наредну годину. То практично значи да временски период који је на располагању двјема комисијама за финансије и буџет почиње средином јуна и завршава закључно са 1. новем-

⁵ Чланом 16. Закона о ревизији (“Службени гласник БиХ”, број 12/06) прецизно су утврђени рокови у којима Канцеларија за ревизију мора доставити коначне извјештаје финансијске ревизије ревидираним институцијама и Министарству финансија и трезора. Такође, наведена је обавеза да се извјештаји достављају Парламентарној скупштини БиХ (члан 16. став (1)), али није прецизиран рок за достављање након што се испуне услови из става (2) истог члана (након изјашњења ревидиране институције). Ипак, Канцеларија за ревизију је успоставила праксу промптног достављања извјештаја Парламентарној скупштини средином јуна, одмах након испуњавања одредаба члана 16. став (2) Закона о ревизији (након што истекне рок за изјашњење ревидираних институција).

бром⁶. Другим ријечима, овај период обухвата око 14-15 радних седмица, ако се не рачунају $\frac{3}{4}$ мјесеца августа (због колективног годишњег одмора).

Период припрема за разматрање ревизорских извјештаја почиње три-четири седмице прије датума објављивања ревизорских извјештаја (средином маја) и окончава се одржавањем прве сједнице комисије за финансије и буџет којом се покреће поступак разматрања нове генерације годишњих извјештаја финансијске ревизије по буџетским корисницима.

Циљеви

Уважавајући унапријед дефинисана временска ограничења, као и ограничене капацитете двију комисија за финансије и буџет, долазимо до закључка да само квалитетним припремама и структурираним поступком комисије могу испуни-ти задатак и у задатом року окончати поступак разматрања извјештаја ревизије према усвојеним “Смјерницама”. На почетку тог процеса, припремне радње треба да обезбиједе да се пажња чланова двију комисија фокусира на најбитнијим информацијама садржаним у ревизорским извјештајима, да се на једноставан и транспарентан начин утврди одговорност и даље обавезе ревидираних институција, те да се дефинишу питања која захтијевају системску интервенцију. Циљеви који се желе постићи припремама за разматрање извјештаја ревизије су следећи:

- Припремање аналитичких материјала и обезбјеђивање информација које ће помоћи члановима двију комисија да усмјере пажњу и разматрају најзначајније ревизорске извјештаје (по садржају налаза и по материјалности) у оквирима датих временских рокова;
- Да се с циљем фокусираног разматрања материјално значајних ревизорских налаза разматра потреба за евентуалним системским интервенцијама, као и у евентуалне мјере на системском и појединачном нивоу којима би се смањио степен понављања истоврсних налаза; да се изврше аналитичке припреме, акцентирају најзначајнија питања, те обезбиједе додатне информације од Канцеларије за ревизију и од ревидираних институција⁷;
- Да се члановима комисија омогући увид (за сваку ревидирану институцију засебно) у вишегодишњи тренд реализације одобреног буџета, као и вишегодишњи приказ предузетих активности по ревизорским препорукама⁸.

⁶ Сагласно члану 10. Закона о финансирању институција БиХ (“Службени гласник БиХ”, бр. 61/04; 49/09), Предсједништво БиХ има обавезу да достави предлог буџета институција БиХ Парламентарној скупштини БиХ најкасније до 1. новембра текуће године за наредну годину.

⁷ Због наведених ограничења (ресурса и временских рокова), аналитичка припрема треба да омогући да комисије имају на располагању све релевантне чињенице за своје даље поступке и закључке.

⁸ Новим процедурама прихваћена је пракса да комисије не разматрају извјештаје ревизије у којима је ревизор изразио позитивно мишљење, што је донијело значајне уштеде у времену које комисије могу посветити извјештајима у којима је ревизор изразио мишљење са квалификацијом.

Активности које се обављају током припремног периода

Поступци које треба да спроведу оба секретаријата комисија за финансије и буџет у периоду од датума јавног објављивања ревизорских извјештаја (и достављања Парламентарној скупштини БиХ) до датума одржавања прве сједнице комисије за финансије и буџет су:

- а) Припрема табеларних прегледа реализације ревизорских препорука;
Сагласно усвојеним “Смјерницама”, табеларни прегледи обухватају петогодишњи преглед изражених мишљења ревизора и датих квалификација, преглед реализованих и нереализованих препорука ревизије, преглед планираног и оствареног буџета за сваког буџетског корисника посебно. Подаци који су садржани у посљедњем ревизорском извјештају, уз петогодишњи преглед, пуно јасније се сагледавају у контексту промјена које се биљеже код ревидираних институција у дужем временском периоду.
- б) Техничка припрема материјала потребних за одржавање прве сједнице комисије;
Ради се о сједници комисије којом се покреће поступак разматрања нетом објављене, нове серије ревизорских извјештаја. На овој сједници усваја се план даљег рада комисије у вези са ревизорским извјештајима, распоређују обавезе међу члановима комисије, те одређују термини за наставак активности на наредним сједницама.

Израда табеларних прегледа реализације ревизорских препорука

Секретаријати комисија за финансије и буџет израђују табеларне прегледе с циљем обезбјеђивање аналитичке подлоге члановима двију комисија, како би се садржај посљедње серије ревизорских извјештаја могао сагледати у контексту вишегодишњег тренда промјена у свакој институцији. На тај начин се лакше долази до спознаје о стварним разликама које је свака ревидирана институција постигла у протеклој буџетској години у односу на претходне четири године. Такође, помоћу петогодишњих табеларних прегледа може се извршити знатно реалнија процјена о стварним помацима у пословању институција у односу на претходне године.

На овај начин члан комисије може једноставно доћи до закључка да ли је у ревидираној институцији постигнут напредак у реализацији препорука ревизије, да ли се ради о стагнирању или чак о погоршању у погледу степена реализације препорука. Током каснијих процедуралних корака, табеларни прегледи могу користити члановима комисија као подсјетник током изјашњења ревидираних институција, као и током комисијске расправе о потенцијалним системским мјерама неопходним за смањење броја прекршаја и грешака у пословању институција. Подаци о степену искоришћености одобреног буџета и подаци о планираном броју запослених и коначно оствареном запослењу на крају године дају додатне информације о управљању најважнијим ресурсима (буџетом и

људским потенцијалима), те помажу да се изврши процјена да ли су институције сразмјено трошиле буџет или је било одступања у односу на стварни број запослених.

Петогодишњи табеларни прегледи реализације препорука ревизије садрже следеће информације за сваку институцију БиХ:

- Реализоване препоруке
- Препоруке чија је реализација почела
- Нереализоване препоруке
- Мишљење ревизора
- Одобрени буџет
- Извршени буџет
- Проценат извршења буџета
- Број запослених (за одобрени буџет)
- Број запослених на дан 31.12. ревидиране године

Табеларни преглед реализације препорука ревизије

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Реализоване препоруке	Xxxxxxxx Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx	Xxxxxxxx Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx	Xxxxxxxx Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx	Xxxxxxxx Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx	Xxxxxxxx Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx
Препоруке чија је реализација почела	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx
Нереализоване препоруке (или резиме)	Xxxxxxxx Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx	Xxxxxxxx Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx	Xxxxxxxx Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx	Xxxxxxxx Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx	Xxxxxxxx Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx
Мишљење ревизора	Xxxxxxxx Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx	Xxxxxxxx Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx	Xxxxxxxx Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx	Xxxxxxxx Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx	Xxxxxxxx Xxxxxxxx XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Xxxxxxxx
Одобрени буџет	000.000	000.000	000.000	000.000	000.000
Извршени буџет	000.000	000.000	000.000	000.000	000.000
Проценат извршења буџета	00%	00%	00%	00%	00%
Број запослених (за одобрени буџет)	00	00	00	00	00
Број запослених на дан 31.12. ревидиране године	00	00	00	00	00

2.6.1. Прва сједница комисије поводом објављивања нове серије извјештаја ревизије

Првим засједањем комисије које се одржава након достављања ревизорских извјештаја покреће се званични поступак парламентарног разматрања годишњих извјештаја ревизије за протеклу буџетску годину. Сједница почиње излагањем председавајуће(г) комисије са следећим елементима:

- а) Подаци о укупном броју ревизорских извјештаја достављених Парламентарној скупштини БиХ, као и о структури извјештаја према израженом мишљењу ревизора;
- б) Предлог о подјели заprimљених ревизорских извјештаја на двије групе:
 - група извјештаја са мишљењем ревизора без квалификација (позитивним мишљењем), која би сагласно “Смјерницама” требало да буде изузета из даље комисијске процедуре, осим закључка са предлогом за јавну похвалу (домова Парламентарне скупштине БиХ) за остварени успјех у пословању за који је ревизор изразио позитивно мишљење;
 - група извјештаја са квалификованим мишљењем ревизора за које ће бити спроведена комплетна процедура предвиђена новом методологијом из “Смјерница”;
- ц) Предлог подјеле “друге групе” извјештаја на задужење члановима комисије⁹, са преузимањем обавеза сваког члана комисије да у наставку поступка разматрања буде извјестилац за одређени број извјештаја са квалификованим мишљењем ревизора, да уради квалитативну анализу задужених извјештаја, преузме и анализира допунске информације које ће се обезбиједити у кореспонденцији са ревидираним институцијама и са Канцеларијом за ревизију, припреми се за сједнице на којима ће се ревидиране институције јавно изјашњавати/аслушавати поводом ревизорских извјештаја, водити радни записник и у коначници поднијети процедурални извјештај на закључној сједници комисије према свом задужењу;
- д) Предлогом плана рада комисије, методологије анализе и разматрања ревизорских извјештаја, те прецизним садржајем рада до завршног/збирног извјештаја комисије;
- е) Предлогом садржаја упита за додатне информације Канцеларији за ревизију и садржаја типског упита ревидираним институцијама из “друге групе” (након сагласности комисије, ове дописе упућује председавајући(а) комисије);
- ф) Предлог распореда одржавања наредних сједница комисије на којима ће се разматрати ревизорски извјештаји; предлог броја извјештаја који ће се разматрати на свакој сједници са јавним изјашњењем/аслушањем ре-

⁹ Ревизорски извјештаји могу се разврстати према члановима комисије по сложености операција и комплексности структуре ревидираних институција, по абecedном низу ревидираних институција, на једнак број задужења, с тим да је збир вриједности извршених буџета приближно једнак, итд. У правилу, председавајући комисије води рачуна да је сваки члан комисије задужен са приближно једнаким обимом задатака, како по броју тако и по комплексности међусобно распоређених извјештаја.

видираних институција, те предлог термина одржавања наредне сједнице комисије.

Након усвајања “Смјерница” успостављена је пракса да се на овој сједници сваком члану комисије уручи CD са електронском верзијом ревизорских извјештаја о финансијском пословању институција БиХ објављених у посљедњих пет година и документи са петогодишњим табеларним прегледом реализације ревизорских препорука за сваку институција засебно.

Квалитет комисијског разматрања ревизорских извјештаја зависи од припрема за које је задужена канцеларија секретара комисије. Капацитет канцеларије и стручност особља од пресудног су значаја за извршење комплексних задатака у припремном периоду и даљим фазама комисијских расправа. Током 2008. и 2009. године обе комисије за финансије и буџет користиле су међународну техничку подршку коју су обезбиједили DFID и Агенција за међународни развој Сједињених Америчких Држава (*United States Agency for International Development, USAID*). Међутим, једно од најзначајнијих питања која стоје пред двјема комисијама је оно које се односи на трајно јачање капацитета канцеларије секретара. Један од материјала креиран крајем 2008. године упућује на потребу кадровског јачања канцеларије секретара, потребу додатног стручног усавршавања и интерне подјеле задатака и специјализације повећаног броја запослених на стручне, аналитичке, савјетодавне и формално-правне послове подршке раду двију комисија.

2.6.2. Презентација генералног ревизора

Иако је “Смјерницама” предвиђено да се презентација нове серије ревизорских извјештаја и излагање генералног ревизора обави на засебној, другој сједници комисије, показало се практичнијим рјешење да се та активност обави у оквиру прве сједнице.

Циљ предвиђене презентације и излагања генералног ревизора је да се чланови комисија ближе упознају са карактеристикама нове серије ревизорских извјештаја и, према потреби, са неким специфичностима на које ће генерални ревизор скренути пажњу. Треба нагласити да ова презентација не садржи све информације као годишњи извјештај ревизије који Канцеларија за ревизију подноси 90 дана након извјештаја о извршењу буџета институција БиХ, сагласно Закону о ревизији.

* *
*

Након окончања прве сједнице комисије, обично се оставља одговарајући рок потребан за кореспонденцију са институцијама које ће бити позване на јавно изјашњење/саслушање, као и за обезбјеђивање додатних информација од Канцеларије за ревизију. Након тога почиње друга фаза комисијског разматрања ревизорских извјештаја.

Резиме

- Прва фаза комисијског разматрања ревизорских извјештаја почиње јавним објављивањем и достављањем ревизорских извјештаја Парламентарној скупштини БиХ и траје до почетка друге фазе – сједница комисије на којима ће се обавити јавно саслушање-изјашњавање ревидираних институција;
- Циљеви који се желе постићи припремама за разматрање извјештаја ревизије и активности које се предузимају у припремном периоду у највећој мјери су везане за израду петогодишњих табеларних прегледа о реализацији препорука ревизије за сваку институцију посебно, у правцу помоћи члановима двију комисија да што лакше уоче садржај промјена који се биљежи по институцијама, степен понављања одређених проблема и налаза ревизије, као и да се процијени потреба за предузимањем корективних мјера на системском и појединачном новоу којима би се смањio степен понављања истоврсних налаза;
- Петогодишњи, табеларни прегледи реализације препорука ревизије су најзначајнији алат нове методологије у раду двију комисија за финансије и буџет, а њихова сврха јесте да пружи аналитичку подлогу члановима ових комисија да што квалитетније сагледају садржај посљедње генерације ревизорских извјештаја у контексту вишегодишњег тренда промјена у свакој институцији;
- На првој сједници комисије утврђују се методологија и план рада комисије при разматрању извјештаја ревизије, врши селекција и расподела извјештаја “по извјестиоцима” (члановима комисије), усаглашава план одржавања наредних сједница, одобрава покретање додатне кореспонденције, те дијеле аналитички материјали с циљем припрема чланова комисије за наредне фазе разматрања ревизорских извјештаја;

Зависно од временског распореда и расположивости, генерални ревизор може бити позван да на *првој* сједници презентује нову серију извјештаја финансијске ревизије, чиме се окончава почетна фаза комисијских процедура. Такође, може бити позван да презентује извјештаје на почетку *друге* сједнице комисије, прије поступка јавног изјашњавања/саслушања ревидираних институција

2.6.3. Јавна изјашњења/саслушања ревидираних институција

2.6.3.1. Упознавање чланова комисије са свим релевантним чињеницама у вези са ревизорским извјештајем са квалификованим мишљењем ревизора¹⁰

а) Аналитичка подлога коју пружају петогодишњи табеларни прегледи реализације ревизорских препорука

Петогодишњи табеларни прегледи служе као веома практичан алат намијењен члановима двију комисија како би на што једноставнији начин могли препознати побољшања, стагнацију или погоршања у пословању ревидираних институција, односно да се упознају са степеном реализације препорука ревизије из посљедњег извјештаја у односу на ревизорске извјештаје из претходне четири буџетске године. У наставку ће бити коментарисана само четири карактеристична примјера у односу на знатно већи број комбинација.

Континуирана реализација препорука и добијање повољнијих мишљења ревизора

Табела “Примјер 1” даје приказ континуиране успјешне реализације препорука ревизије током петогодишњег периода. Примјер у којем буџетски корисник стиче све повољнија мишљења ревизора кроз петогодишњи период је теоретски модел којим се показује низ промјена код буџетског корисника:

- приказано је степенасто повећање броја реализованих препорука ревизије и истовремено сразмјерно смањење броја нереализованих препорука;
- све квалификације истакнуте у мишљењу ревизора су потпуно реализоване наредне године, а број нереализованих препорука редуциран у једнаком омјеру.

Позитивна промјена на годишњем нивоу

Табела “Примјер 2” даје приказ позитивне промјене која се често дешава након што менаџмент ревидиране институције посвети посебну пажњу препорукама ревизије и одлучи да предузме мјере с циљем реализације што већег броја ревизорских препорука. Позитивна промјена на годишњој основи је обавезно запажена од комисија и зависно од тога да ли је резултирала позитивним мишљењем ревизора или мишљењем са квалификацијом, извјештај ће бити различито третиран у наредним процедуралним корацима комисије.

¹⁰ Према ранијем образложењу, процедурални кораци који предвиђају јавна изјашњења/саслушања примјењују се само за институције које су добиле извјештај ревизије са квалификованим мишљењем ревизора. Како би се чланови комисије могли фокусирати на најзначајнија питања током јавних изјашњења/саслушања, неопходно је да се се прије одржавања саслушања изврше детаљне припреме и размотре чињенице у вези са ревидираном институцијом, што обухвата податке из петогодишњих табеларних прегледа, податке садржане у ревизорским извјештајима и податке садржане у додатној кореспонденцији са Канцеларијом за ревизију и сваком ревидираном институцијом.

Негативна промјена на годишњем нивоу

Табела “Примјер 3” даје приказ негативне промјене на годишњој основи. Ријетко се среће, али није искључена опција да се такав случај појави у институцијама БиХ кад менаџмент занемари обавезе да реализује препоруке из прошлогодишњег ревизорског извјештаја или кад није у могућности да реализује тражене промјене због недостатка стручног особља, због организационих промјена, због недостатка буџета, због повећања обима посла или неких других разлога. У оваквим случајевима ревидирана институција се обавезно позива на јавно изјашњење/саслушање током којег ће бити документовани разлози и образложења погоршања. Циљ оваквог приступа је да подигне пажњу менаџмента те институције и да се наметну обавезе будуће реализације препорука, да се успостави механизам праћења реализације како би се избјегло понављање исте ситуације наредне буџетске године. У случају да буду забиљежене посљедице већег степена материјалности, или вишегодишњи низ понављања истоврсних налаза ревизије, комисија ће размотрити корективне мјере предвиђене Законом.

Тренд понављања налаза и препорука ревизије

Табела “Примјер 4” представља скоро најчешћу слику ревизорских извјештаја једног броја институција. Ради се о приказу континуираног понављања одређеног броја налаза и нереализованих препорука из године, уз задржавање мишљења ревизора са квалификацијом. Уз мање годишње осцилације и одступања, те институције континуирано или циклично “обнављају” садржаје својих ревизорских извјештаја. Дио препорука се реализује, али се јављају нови налази и препоруке; дио ранијих препорука остаје нереализован и такво стање остаје са истим резултатом дужи временски период. Разлози за овакву ситуацију могу бити различити – почевши од недовољне пажње и запостављања обавеза менаџмента до недостатка стручних кадрова и других ресурса. У оваквим случајевима комисије обавезно позивају институције на јавно изјашњење-саслушање како би били документовани разлози и образложења понављања налаза и препорука. Посебно је важно да комисија установи да ли је институција покренула или најавила изразу посебних програма и интерних мјера којима ће се зауставити тренд задржавања квалификација изражених у ревизорском мишљењу и ревизорских налаза. У случају да разговори и редован третман не дају адекватне резултате, комисија ће разматрати посебне корективне мјере за тачно одређене случајеве понављања ревизорских налаза.

Буџетски корисник

Табеларни преглед реализације препорука ревизије
ПРИМЈЕР 1 - Континуирани прогрес у реализацији препорука ревизије

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Реализоване препоруке		>XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX
Препоруке чија је реализација почела					
Нереализоване препоруке или резиме		>XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXX	%
Мишљење ревизора	Уздржано мишљење (немогућност изражавања мишљења) из следећих разлога: >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX	Неповољно (негативно) мишљење изражено из следећих разлога: >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX	Мишљење са резервом израженом из следећих разлога: >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX	Позитивно мишљење са истацањем предмета (скреће пажњу) на: >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX	Позитивно мишљење

Парламентарна скупштина БиХ - Комисија за финансије и буџет

Буџетски корисник

Табеларни преглед реализације препорука ревизије
ПРИМЈЕР 2 - Позитивна промјена у посљедњој години

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Реализоване препоруке		➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX
Препоруке чија је реализација почела		➤XXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXX	
Нереализоване препоруке или резиме		➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	%
Мишљење ревизора	Мишљење са резервом израженом из следећих разлога: ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	Мишљење са резервом израженом из следећих разлога: ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	Мишљење са резервом израженом из следећих разлога: ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	Мишљење са резервом израженом из следећих разлога: ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	Позитивно мишљење (мишљење без квалификација)

Буџетски корисник

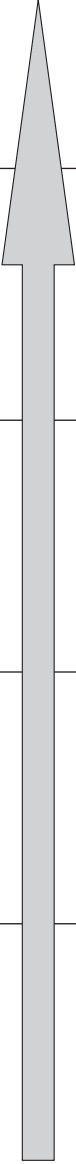
Табеларни преглед реализације препорука ревизије
ПРИМЈЕР 3 - Негативна промјена у посљедњој години

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Реализоване препоруке		>XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX	%
Препоруке чија је реализација почела				>XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX	
Нереализоване препоруке или резиме		>XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX		>XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX
Мишљење ревизора	Мишљење са резервом израженом из сљедећих разлога: >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX	Мишљење са резервом израженом из сљедећих разлога: >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX	Мишљење са резервом израженом из сљедећих разлога: >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX	Позитивно мишљење са истицањем предмета (скретањем пажње) на: >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX	Мишљење са резервом израженом из сљедећих разлога: >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXX

Парламентарна скупштина БиХ - Комисија за финансије и буџет

Буџетски корисник

Табеларни преглед реализације препорука ревизије
ПРИМЈЕР 4 - Тренд понављања налаза и препорука ревизије

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Реализоване препоруке		➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX
Препоруке чија је реализација почела		➤XXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX
Нереализоване препоруке или резиме		➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX
Мишљење ревизора	Мишљење са резервом израженом из следећих разлога: ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	Мишљење са резервом израженом из следећих разлога: ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	Мишљење са резервом израженом из следећих разлога: ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	Мишљење са резервом израженом из следећих разлога: ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX	Мишљење са резервом израженом из следећих разлога: ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXX
					

б) Кореспонденција са ревидираном институцијом

Комисије за финансије и буџет ће прије јавних изјашњења/саслушања институција које су имале ревизорске извјештаје са квалификованим мишљењем затражити да им доставе одговоре са следећим информацијама:

- изјашњење о степену реализације препорука ревизије у посљедњем извјештају ревизије у односу на претходну годину;
- информације о препорукама ревизије које институција није никако реализовала или је их је дјелимично реализовала;
- појашњења разлога понављања нереализованих препорука ревизије, повећаног броја налаза, повећаног броја и обима квалификација изражених у мишљењу ревизора (зависно од садржаја ревизорског извјештаја);
- објашњење разлога због којих посљедњи ревизорски извјештај указује на стагнацију у реализацији препорука ревизије или на погоршање на годишњој основи (зависно од садржаја ревизорског извјештаја);
- процјену институције о времену потребном за отклањање проблема у пословању који се наводе у ревизорском извјештају;
- изјашњење институције да ли ће приступити изради вишегодишњег програма за отклањање појединих поремећаја у пословању и рјешавање проблема који су се стално или повремено обнављали у годишњим извјештајима ревизије;
- изјашњење институције о потреби предузимања евентуалних системских мјера које би помогле рјешавању проблема који се наводе у извјештајима ревизије о њеном финансијском пословању.

ц) Кореспонденција са Канцеларијом за ревизију

Поред тога што Канцеларија за ревизију сваке године има обавезу да сачини јавне извјештаје о финансијском пословању сваке институције БиХ, комисијама су потребне и додатне информације стручног карактера из надлежности Канцеларије за ревизију, као што су:

- табеларни приказ изражених ревизорских мишљења о финансијском пословању институција БиХ (петогодишња табела);
- изјашњење Канцеларије за ревизију о листи ревизорских извјештаја који захтијевају посебну пажњу комисије;
- изјашњење о ревизорским извјештајима институција БиХ које би због одређених нерегуларности требало упутити истражним органима или Тужилаштву БиХ на даље поступање;
- предлог системских мјера које би могле отклонити узроке понављања одређених ревизорских налаза;
- табеларни преглед понављања најчешћих налаза ревизије (петогодишња табела).

2.6.3.2. Јавна изјашњења/аслушања ревидираних институција

Централни догађај парламентарних процедура разматрања ревизорских извјештаја јесте јавно изјашњавање/аслушање институција које су добиле ревизорски извјештај са квалификованим мишљењем ревизора. Прије покретања самог поступка, предједавајући(а) комисије консултује чланове комисије и секретара ради провјере да ли су прибављене све неопходне информације, оконча на кореспонденција са ревидираним институцијама и Канцеларијом за ревизију, дистрибуирани извјештаји ревизије и петогодишњи табеларни прегледи члановима комисије, те да ли су чланови имали довољно времена да се детаљно упознају са чињеницама везаним за извјештаје за које су задужени као *извјестиоци*.

Према раније утврђеном распореду, јавна изјашњења/аслушања обављају се на неколико сједница комисије на које се позивају мање групе институција које су добиле ревизорски извјештај са квалификованим мишљењем ревизора.

Комисија са посебном пажњом разматра извјештаје на које је генерални ревизор скренуо пажњу. Обично су то извјештаји који имају двије и више квалификација изражених у мишљењу ревизора. Истовремено, Комисија настоји да сагледа истоврсне проблеме у пословању више институција, разматрајући опције предузимања системских мјера ради превазилажења одређених појава.

Током јавних изјашњења/аслушања ревидираних институција на сједницу се позивају свједоци – овлашћени представници институција који могу одговорити на питања о којима се дискутује. Такође, позивају се и овлашћени представници Канцеларије за ревизију који су ревидирали односну институцију, представници Министарства финансија и трезора, представници Агенције за државну службу, те друге институције које се позивају да по потреби или самоиницијативно присуствују сједници.

Сједнице на којима се обављају јавна изјашњења/аслушања ревидираних институција у правилу су отворене за јавност (осим ријетких изузетака са разлозима ограничења у складу са Законом о заштити тајних података и пословницима оба дома). Представници медија слободно присуствују сједницама, а дневни ред и записници са сједница су на транспарентан и неограничен начин дати на јавну употребу свим корисницима веб-странице <http://www.parlament.ba/>. Током изјашњавања институције, испитују се најважнији аспекти њеног пословања, а захваљујући присуству медија и документованој кореспонденцији институције са Комисијом, сужава се простор за избегавање јавне одговорности за употребу буџетских средстава и других јавних ресурса.

Јавно изјашњење/аслушање једне институције траје 25-40 минута. Током изјашњења води се посебан записник, а ако технички услови дозвољавају, сједнице се снимају.

Процедура јавних изјашњења/аслушања ревидираних институција

Са процедуралне тачке гледишта, јавна изјашњења/аслушања су релативно једноставног садржаја, а поступком управљају предједавајући(а) комисије и члан комисије-извјестилац.

Након што добије ријеч, извјестилац презентује своја запажања која је забиљежио током припремног периода те, наглашавајући најважнија питања, усмјерава пажњу комисије на специфичности сваке институције појединачно, материјално значајна питања и питања спровођења Закона и ранијих закључака Парламентарне скупштине БиХ.

С обзиром да је сврха изјашњавања/аслушања ревидираних институција усмјерена ка јачању финансијске дисциплине буџетских корисника, институцији се првенствено постављају питања која се односе на најзначајније налазе ревизије и квалификације изражене у мишљењу ревизора.

Институција има прилику да јавно образложи разлоге понављања одређених налаза ревизије, као и да образложи друга питања у вези са материјално-финансијским пословањем.

Институцији се даје могућност да презентује своје планове и пројекцију активности за превазилажење узрока због којих се наводе квалификације ревизора у ревизорским извјештајима; те да образложи зашто је дошло до погоршања или зашто се стагнира у реализацији ранијих препорука ревизије.

Након излагања институција (појединачно) даје се могућност представницима Канцеларије за ревизију да одговоре на питања или да појасне ставове који су се показали нејасним у извјештају.

У намјери да се смање разлике у приступу међу члановима комисије, као и да се на једнообразан начин забиљеже најзначајнији акценти са јавних изјашњења/аслушања, утврђен је формат записника са сљедећим елементима:

- опште информације о ревидираној институцији;
- разлози позивања на јавно изјашњење/аслушање;
- ревизорски налази који се најчешће појављују код буџетског корисника (према петогодишњим табеларним прегледима);
- разлози понављања налаза ревизије из претходних година;
- одговори институције у вези са квалификацијом ревизора садржаном у мишљењу ревизора;
- подаци о плановима за превазилажење узрока због којих се у ревизорским извјештајима наводе квалификације ревизора и/или понављања одређених налаза ревизије;
- закључни предлози члана комисије (извјестиоца);
- рокови који се дају институцији за спровођење препорука ревизије;
- предлог евентуалних корективних мјера;
- осврт на мјере системског карактера које би могле помоћи да се смањи број проблема у пословању једног и више буџетских корисника.

Пракса је показала да се квалитетном припремом и селекцијом најзначајнијих питања постижу најбољи ефекти јавних изјашњења/аслушања и добијају веома употребљиви закључци који ће се користити у даљим процедуралним корацима. Осим извјестилаца, питања могу постављати и остали чланови комисије, а предједавајући(а) брине да се одржи фокусирана расправа и избјегне непродук-

тивна политизација стручних питања. Након што се исцрпи листа институција које су имале извјештај ревизије са квалификованим мишљењем ревизора, комисија се припрема за одржавање завршне сједнице на којој ће донијети закључке о свим појединачним извјештајима и питањима системског карактера.

Резиме

- Прикупљање релевантних информација за чланове комисија почиње анализом ревизорских извјештаја и анализом петогодишњих табеларних прегледа реализације препорука ревизије с циљем реалног утврђивања промјена на годишњем и вишегодишњем нивоу посматрања пословања институција БиХ;
- Осим наведеног, неопходно је обезбиједити допунске информације од Канцеларије за ревизију и ревидираних институција, што представља значајну документациону основу неопходну за даље фазе разматрања ревизорских извјештаја и праћења степена реализације закључака;
- Јавна изјашњења/саслушања ревидираних институција су централни догађај парламентарних процедура разматрања ревизорских извјештаја; обављају се у више узастопних сједница комисије, по групама ревидираних институција које су добиле ревизорски извјештај са квалификованим мишљењем ревизора;
- Јавним изјашњењима/саслушањима присуствују представници Канцеларије за ревизију, представници других институција БиХ непосредно повезаних пословањем, те представници медија;
- Процедура јавних изјашњења/саслушања је након комплексних припрема у коначници сведена на једноставан поступак током којег се ревидираној институцији упућују прецизна питања везана за налазе из ревизорског извјештаја;
- У намјери да се смање разлике у приступу међу члановима комисије, као и да се на униформан начин забиљеже најзначајнији акценти са јавних изјашњења/саслушања, користи се јединствена форма вођења забиљешки-записника са саслушања.

2.6.4. Закључна фаза комисијског разматрања ревизорских извјештаја

а) Припремне радње и обједињавање разматраних материјала

Циљ израде обједињеног (збирног) извјештаја комисије о годишњим ревизорским извјештајима и сврха одржавања завршне сједнице комисије јесте сагледавање и међусобно упоређивање свих појединачних извјештаја по институцијама засебно и истовремено разматрање системских питања која значајно утичу или могу утицати на пословање институција БиХ.

Стога завршна сједница комисије у поступку разматрања годишњих ревизорских извјештаја треба успјешно да сублимира све претходне поступке, што између осталог укључује и сљедеће:

- Израду листе институција које су добиле извјештаје ревизије без квалификација (позитивно мишљење) за које комисија предлаже дому Парламентарне скупштине БиХ јавну похвалу као знак подршке и охрабрења за даља унапређења свог пословања;
- Израду предлога закључака за сваку институцију посебно, за институције које су имале квалификовано мишљење ревизора (мишљење са резервом, негативно мишљење или уздржавање од давања мишљења) и које су прошле процедуру јавног изјашњавања/аслушања;
- Обезбјеђење информације за домове Парламентарне скупштине БиХ о најчешће понављаним налазима ревизије у посљедњој серији ревизорских извјештаја;
- Обезбјеђење информације за домове Парламентарне скупштине БиХ о структури изражених мишљења ревизора, те о тренду, правцу који одређује посљедња генерација ревизорских извјештаја у односу на претходне године;
- Предлог листе ревизорских извјештаја које треба упутити истражним агенцијама и Тужилаштву БиХ ради даљег поступања;
- Предлоге корективних мјера за тачно одређене институције у случајевима када су исцрпљени други механизми да се институција сведе у оквире пословања који се траже препорукама из извјештаја ревизије;
- Предлоге системских мјера чији корективни ефекти могу довести до прекида или смањења узрока због којих се одређени налази ревизије појављују или понављају код већег броја институција БиХ.

б) Садржај предлога закључака комисије за институције које су обухваћене поступком јавног изјашњавања/аслушања

С обзиром да је са “Смјерницама” прихваћена пракса да се извјештаји без квалификације (позитивним мишљењем) не разматрају, нити да се те институције позивају на јавна изјашњења/аслушања, онда се тзв. појединачни извјештаји свде на само оне институције које су добиле мишљење ревизора са квалификацијама. Извјештаји садрже следеће основне елементе:

- Увод и опис методологије рада комисије током разматрања појединачних извјештаја (за сваку институцију посебно);
- Кратак сажетак извјештаја о ревизији;
- Кореспонденција и обезбјеђивање допунских информација након датума објављивања ревизорског извјештаја;
- Предлог закључака комисије о појединачним ревизорским извјештајима који се упућују дому Парламентарне скупштине БиХ;
- Активности и носиоци задатака у фази праћења и надзора над реализацијом закључака.

ц) Садржај збирног мишљења комисије у вези с годишњим извјештајима ревизије и садржај предлога закључака

Израда збирног, сумарног извјештаја комисије и предлога закључака на појединачном и системском нивоу су новине у пракси насталој након усвајања “Смјерница”. Посебан искорак у квалитету разматрања извјештаја ревизије односи се на разматрање системских мјера које би могле утицати на пословање свих или већег броја институција БиХ, као и примјена корективних механизма на појединачном нивоу одређених буџетских корисника. Основни садржај овог документа обухвата следеће:

- Увод и опис методологије рада комисије;
- Информацију о изради петогодишњих табеларних прегледа реализације ревизорских препорука за све институције БиХ;
- Информацију о оствареној кореспонденцији комисије са Канцеларијом за ревизију;
- Информацију о задужењима чланова комисије;
- Информацију о начину разврставања ревизорских извјештаја (без квалификација и са квалификацијама);
- Информацију о кореспонденцији комисије с ревидираним институцијама “друге групе”;
- Информацију о обављеним јавним изјашњавањем/саслушањем институција БиХ по ревизорским извјештајима “друге групе”;
- Информацију о институцијама БиХ које су током процедуре посебно третиране;
- Информацију о структури изражених ревизорских мишљења за претходне три године;
- Информацију о најчешће понављаним налазима ревизије;
- Преглед системских мјера које би могле отклонити узроке понављања одређених ревизијских налаза;
- Информацију о реализацији прошлогодишњих закључака комисије;
- Предлог закључака комисије (у вези са извјештајима са позитивним мишљењем ревизора, извјештајима са квалификацијама; предлог задужења за реализацију закључака; предлог системских корективних мјера; предлог индивидуалних корективних мјера за појединачне случајеве и ставке буџета по институцијама);
- Информацију о надзору над реализацијом закључака.

* *
*

Завршном сједницом се окончава комисијска фаза разматрања ревизорских извјештаја и закључци се у форми предлога упућују домовима Парламентарне скупштине БиХ. То је уједно прилика за још један контакт са медијима, те с тога

“Смјернице” предвиђају да се по окончању завршне сједнице комисије одржи конференција за штампу.

Како би се постигао временски циљ да се разматрање ревизорских извјештаја оконча прије разматрања предлога буџета за наредну годину, потребно је одржати завршну сједницу најкасније до краја прве седмице октобра. Зависно од могућности, додатно вријеме се може уштедјети у случају да дом разматра извјештаје ревизије и предлоге комисије на сједници посвећеној искључиво том питању (без других тачака дневног реда).

2.7. Фаза праћења и надзора над реализацијом закључака домова ПСБиХ

Усвајањем одређеног броја предлога из “Смјерница”, комисије су се определили да значајно смање преписку са буџетским корисницима како би оставиле што више простора Канцеларији за ревизију да надзире и извјештава о реализацији закључака Парламентарне скупштине БиХ. Истовремено, та опција одговара реалном стању капацитета комисија, које нису у могућности да тај посао обављају паралелно са Канцеларијом за ревизију.

С обзиром да Канцеларија за ревизију сваке године обавља тзв. претходну ревизију почевши од септембра текуће године за претходни период, највећа уштеда у ресурсима и у времену је опција у којој ће комисија остварити квалитетну сарадњу са Канцеларијом за ревизију, те обезбиједити повратну информацију о степену реализације закључака поводом прошлогодишњих ревизорских извјештаја.

На тај начин комисије су зауставиле паралелну праксу кореспонденције са буџетским корисницима у периоду септембар-јуни, те покренуле кораке ка успостављању што квалитетније сарадње са Канцеларијом за ревизију ради прибављања повратних информација о реализацији закључака домова Парламентарне скупштине БиХ.

“Смјерницама” је предвиђено да се, у фебруару сваке године, организује “оријентациони састанак” комисије са Канцеларијом за ревизију како би комисија добила повратну информацију о степену реализације закључака Парламентарне скупштине БиХ (без детаљних елемената извјештајног карактера). Након тога, комисије би требало да ступе у контакт са Министарством финансија и трезора, с обзиром да се по календару активности буџетског циклуса у априлу у Министарству разматрају “табеле прегледа приоритета” за сваког буџетског корисника.

У периоду фебруар-јуни комисији се предлаже да самостално или у сарадњи са другим парламентарним комисијама оствари неколико радних посјета буџетским корисницима сваке године и увјери се на лицу мјеста са степеном реализације ранијих закључака Парламентарне скупштине БиХ.

Резиме

- До промјена у методологији разматрања ревизорских извјештаја дошло је у периоду када су двије комисије за финансије и буџет Парламентарне скупштине БиХ постизале добре резултате, биљежиле и пратиле тренд сталног побољшања квалитета финансијског пословања институција БиХ.
- Постепено повећање броја извјештаја са позитивним мишљењем ревизора био је практичан доказ да су препоруке ревизије реално изводљиве, да су захтјеви који се стављају пред институције оствариви, односно да је дио буџетских корисника постигао тражене стандарде финансијског извјештавања и примјене позитивних прописа. Тачке ослонца за нову методологију биле су чињенице да дио ревидираних институција повремено или у континуитету добија позитивно мишљење ревизора, да дио ревидираних институција континуирано смањује број нереализованих препорука ревизије и велики број институција има степен извршења буџета преко 90%, чак и преко 95%.
- Усвајањем “Смјерница” и примјеном нове методологије, комисије су скратиле вријеме разматрања ревизорских извјештаја на само неколико љетњих мјесеци и уклопиле се у циклус усвајања предлога буџета за наредну годину. Уз помоћ петогодишњих прегледа реализације ревизорских препорука, пажња чланова комисије може се усмјерити на најбитније акценте извјештаја и могу се успјешно селекционирати питања која захтијевају системску интервенцију.
- Комисије су и раније обављале поступке јавних саслушања/изјашњења. Са новом методологијом, извјештаји са позитивним мишљењем ревизора изузети су из тог дијела процедуре, а са осталим извјештајима се поступа према формално усвојеним “Смјерницама”. Поступак јавних изјашњења је значајно унапријеђен. У праксу су уведени обрасци записника са саслушања, саслушања/изјашњења су значајно стандардизована и скраћена, а расправа фокусирана на најзначајнија питања. Ревидиране институције имају прилику да се изјасне да ли ће се опредијелити за вишегодишње програме којима ће превазићи слабости у пословању, као и да траже интервенције на системском нивоу уколико је потребно неке прописе измијенити, допунити или донијети нове.
- Забиљешке и записници са јавних саслушања/изјашњења помажу комисијама да сагледају и системски утицај годишњих извјештаја ревизије, као и да дефинишу системске проблеме који утичу на пословање институција БиХ. Као и раније, са новом методологијом настављена је пракса да се усвајају закључци за сваку институцију посебно. Додатно, значајан искорак је направљен са предлозима системских мјера чији би корективни ефекти морали довести до прекида или смањења узрока због којих се одређени налази ревизије понављају код већег броја институција БиХ.

- Комисијско разматрање могућих интервенција на системском нивоу највише је помагала Канцеларија за ревизију која је комисијама у ову сврху почела достављати посебне прегледе недостајућих прописа, прегледе налаза ревизије који се најчешће понављају и многе друге додатне информације поред опсежне задаће редовне годишње ревизије. Захваљујући томе, данас Парламентарна скупштина БиХ има детаљан списак прописа који недостају и потребних унапређења у контролном окружењу и упутила га Савјету министара БиХ на даље поступање према материјалности и приоритетима доношења недостајућих прописа (Савјет министара БиХ је већ од јануара 2010. године почео реализовати своје обавезе).
- Како би се подржао успјех оних институција које су савладале тражена побољшања у свом пословању, оба дома Парламентарне скупштине БиХ већ двије године уназад јавно похваљују сваку институцију БиХ која је добила позитивно мишљење ревизора у ревизорском извјештају.
- Након неуспјелог покушаја да се тражењем дисциплинских поступака заустави пракса понављања истоврсних налаза ревизије, комисије су се определили да у таквим случајевима примијене мјере умањења буџета институцијама БиХ на ставкама гдје су забиљежене такве појаве у задње три године. Тако је крајем 2009. године донесена одлука да се за 10% умањи буџет на одређеним ставкама код 14 институција БиХ и по том основу остварена је уштеда у износу од 1.130.000 КМ. С обзиром да су расправе по ревизорским извјештајима окончане прије усвајања буџета за наредну годину, уштеђени износ је одмах преусмјерен у друге намјене, што је потврђено званичним одлукама Парламентарне скупштине БиХ.
- Описани поступци значајно су помогли да се већи број институција определили да уз појачани ангажман реализује што већи број препорука ревизије и добије позитивно мишљење ревизора за своје финансијске извјештаје. Нова методологија успоставила је значајне разлике којима се омогућава институцијама са позитивним мишљењем ревизора да буду јавно похваљене од оба дома Парламентарне скупштине БиХ, да буду потпуно изузете од кореспонденције и процедуре јавних саслушања/изјашњења, да уреднијим пословањем смање пажњу медија и јавности.

2.8. Преглед најважнијих података у вези са ревизорским извјештајима

а) Приказ најчешће понављаних налаза ревизије

Комисије за финансије и буџет су од Канцеларије за ревизију БиХ добиле сљедећи преглед понављања најчешћих налаза ревизије за ревидирану, буџетску 2007. годину (те године је ревидирано 57 институција):

- Слабости приликом планирања буџета, слабе контроле над извршењем буџета и слабости везане за успостављање организационе структуре уочене су у 50 од укупно 57 ревидираних институција;
- Слабости у примјени прописа из области јавних набавки уочене су у 38 од укупно 57 ревидираних институција;
- Налази везани за правилник о систему интерних контрола, примјени и изградњи система интерних контрола утврђени су у 27 од укупно 57 ревидираних институција;
- Налази везани за непостојање интерних правила и/или недоследну примјену усвојених интерних правила утврђени су у 20 од укупно 57 ревидираних институција;
- Налази везани за формалне недостатке, неријешен статус менаџмента, статус институције, те недостатак кључних закона за рад институције утврђени су у 10 од укупно 57 ревидираних институција;
- Слабости при састављању финансијских извјештаја уочене су у 10 од укупно 57 ревидираних институција;
- Слабости при обављању пописа имовине, средстава, извора средстава и обавеза уочене су у 9 од укупно 57 ревидираних институција;
- Налази везани за закључење уговора изван услова за збирне набавке и уговора супротно инструкцијама Министарства финансија и трезора утврђени су у 8 од укупно 57 ревидираних институција;
- Слабости при реализацији програма посебних намјена уочене су у 7 од укупно 57 ревидираних институција;
- Налази везани за неплаћене обавезе, ненаплаћена потраживања, судске спорове, утврђени су у 6 од укупно 57 ревидираних институција.

За разлику од претходне године, Канцеларија за ревизију је за ревидирану **2008.** годину установила листу од 14 налаза који су се најчешће понављали те године. Њихов приказ према опадајућој скали фреквентности појављивања је следећи:

- Слабости приликом планирања буџета, слабе контроле над извршењем буџета и слабости везане за успостављање организационе структуре уочене су у 54 од укупно 59 ревидираних институција;
- Налази везани за правилник о систему интерних контрола, примјени и изградњи система интерних контрола утврђени су у 35 од укупно 59 ревидираних институција;
- Слабости у примјени прописа из области јавних набавки уочене су у 34 од укупно 59 ревидираних институција;
- Налази везани за непостојање интерних правила и/или недоследну примјену усвојених интерних правила утврђени су у 28 од укупно 59 ревидираних институција;
- Слабости при обављању пописа имовине, средстава, извора средстава и обавеза уочене су у 11 од укупно 59 ревидираних институција;

- Налази везани за формалне недостатке, неријешен статус менаџмента, статус институције, те недостатак кључних закона за рад институције утврђени су у 7 од укупно 59 ревидираних институција;
- Слабости при састављању финансијских извјештаја уочене су у 7 од укупно 59 ревидираних институција;
- Слабости при функционисању ИТ система утврђени су у 6 од укупно 59 ревидираних институција;
- Налази везани за неплаћене обавезе, ненаплаћена потраживања и судске спорове утврђени су у 5 од укупно 59 ревидираних институција;
- Налази везани за грешке при обрачунима трошкова, књижења или унос појединих ставки у ИСФУ, те налази везани за контроле над уносом података уочене су у 5 од укупно 59 ревидираних институција;
- Налази везани за приходе институција или приходе буџета уочене су у 4 од укупно 59 ревидираних институција;
- Слабости при реализацији програма посебних намјена уочене су у 3 од укупно 59 ревидираних институција;
- Налази везани за слабости у благајничком пословању утврђени су у 2 од укупно 59 ревидираних институција;
- Слабости у праћењу реализација трансферираних средстава уочене су у једној од укупно 59 ревидираних институција.

За буџетску 2009. годину, Канцеларија за ревизију је утврдила 13 налаза ревизије који се најчешће понављају у ревизорским извјештајима у 62 извјештаја за ту годину. Њихов приказ према опадајућој скали фреквентности појављивања је следећи:

- Налази везани за правилник о систему интерних контрола и изградњу система интерних контрола утврђени су у 39 од укупно 62 ревидиране институције;
- Налази везани за недостајућа интерна правила и/или недоследну примјену усвојених интерних правила утврђени су у 28 од укупно 62 ревидиране институције;
- Слабости у примјени прописа из области јавних набавки уочене су у 23 од укупно 62 ревидиране институције;
- Слабости приликом планирања буџета, слабе контроле над извршењем буџета и слабости везане за успостављање организационе структуре уочене су у 18 од укупно 62 ревидиране институције;
- Налази везани за грешке приликом обрачуна трошкова, књижења или уношења појединих ставки у ИСФУ, те налази везани за контроле над уношењем података утврђени су у 13 од укупно 62 ревидиране институције;
- Налази везани за формалне недостатке, неријешен статус менаџмента, статус институције и за недостајуће кључне законе за рад институције утврђени су у 12 од укупно 62 ревидиране институције;

- Налази везани за неплаћене обавезе, ненаплаћена потраживања, судске спорове утврђени су у 9 од укупно 62 ревидиране институције;
- Слабости у функционисању ИТ система уочене су у 5 од укупно 62 ревидиране институције;
- Слабости приликом пописивања имовине, средстава, извора средстава и обавеза уочене су у 4 од укупно 62 ревидиране институције;
- Налази везани за приходе институције или приходе буџета утврђени су у 4 од укупно 62 ревидиране институције;
- Слабости у реализацији програма посебних намјена уочене су у 3 од укупно 62 ревидиране институције;
- Слабости у праћењу реализација трансферираних средстава уочене су у двије од укупно 62 ревидиране институције;
- Налази везани за закључење уговора мимо услова за збирне набавке и уговора супротно инструкцијама Министарства финансија и трезора БиХ утврђени су у једној од укупно 62 ревидиране институције.

Највеће смањење броја налаза у 2009. години односи се на категорију налаза: “Слабости при планирању буџета, слабе контроле над извршењем буџета и слабости везане за успостављање организационе структуре”, гдје је забиљежено да само 29% извјештаја садржи тај налаз, што је за 63% мање у односу на прошлу годину, када је 92% извјештаја садржавало тај налаз. Такође, значајна и охрабрујућа смањења броја налаза односе се на сљедеће категорије:

- “Слабости у примјени прописа из области јавних набавки”, гдје је забиљежено да 37% извјештаја у 2009. години садржи тај налаз, што је за 21% мање у односу на 2008. годину када је 58% извјештаја имало тај исти налаз ревизије;
- “Слабости при обављању пописа имовине, средстава, извора средстава и обавеза”, гдје је забиљежено да 6% извјештаја ревизије садржи тај налаз, што је за 13% мање у односу на 2008. годину када је 19% извјештаја садржавало тај исти налаз ревизије;
- “Слабости при састављању финансијских извјештаја”, гдје је у 2009. години забиљежен потпуни нестанак ове врсте налаза у ревизорским извјештајима, док је у извјештајима за 2008. годину овај налаз садржавало 12% извјештаја ревизије.

Највеће повећање броја налаза у 2009. години односи се на категорију налаза: “Налази везани за грешке при обрачунима трошкова, књижењима или уносу појединих ставки у ИСФУ, те налази везани за контроле над уносом података”, гдје је забиљежено да је 21% извјештаја за 2009. годину садржавало тај налаз, што је за 13% више у односу на прошлу годину, када је само 8% извјештаја ревизије садржавало овај исти налаз. Такође, значајно повећање броја налаза у 2009. години односи се на категорију налаза: “Налази везани за формалне недостатке, неријешен статус менаџмента, статус институције и за недостајуће кључне законе за рад институције”, гдје је забиљежено да је 19% извјештаја за 2009. годину

садржавало тај налаз, што је за 7% више у односу на прошлу годину, када је 12% извјештаја ревизије садржавало овај исти налаз.

Презетовани прегледи дали су значајан подстицај током комисијских расправа о евентуалним системским мјерама које би могле помоћи да се отклони одређени број налаза и умањи фреквенција њиховог појављивања у ревизорским извјештајима. Обављани су разговори са ревидираним институцијама и тражени ставови о објективним околностим због којих долази до значајног степена понављања налаза ревизије у великом броју ревидираних институција. Овај примјер такође указује на предности нове методологије у раду комисија, јер су комисије добиле могућност да неке појаве (попут фреквенције појављивања одређеног броја налаза ревизије) сагледају на системском нивоу, чиме је избјегнута ранија фрагментација кључних информација садржаних у ревизорским извјештајима када су се расправе водиле само о појединачним извјештајима ревизије.

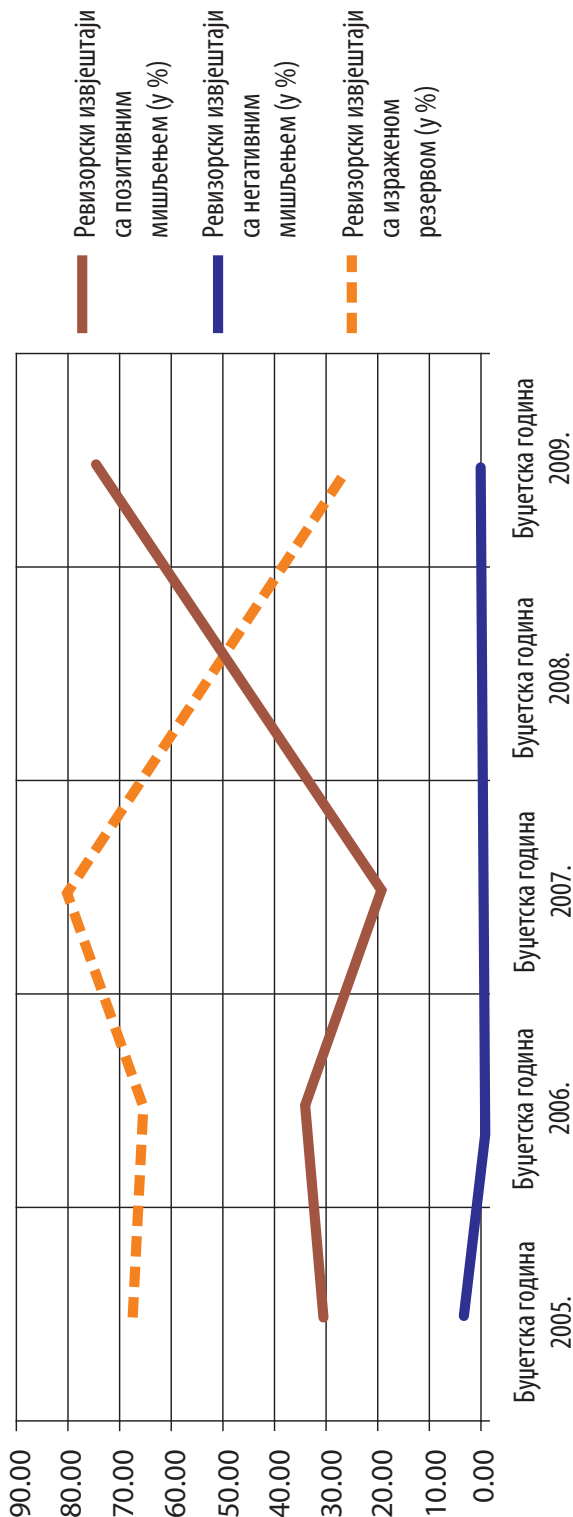
б) Структура изражених ревизорских мишљења у периоду од 2006. до 2009. године

Као један од општих показатеља о финансијском пословању институција БиХ користи се преглед изражених мишљења ревизора у серијама годишњих извјештаја. На основу приложене табеле (у прилогу), чланови комисија могу на једноставан начин уочити трендове промјена за сваку врсту израженог мишљења ревизора, као и установити процентуално учешће појединих категорија у укупном броју ревидираних институција. Охрабрујући је значајан пораст ревизорских извјештаја са позитивним мишљењем у 2009. години и сразмјерно смањење броја извјештаја са израженом резервом.

Ако се настави овај тренд у наредним годинама и ако се позитивни резултати стабилизују без изненадних промјена и погоршања, биће потребно размотрити одредбе Закона о ревизији које обавезују Канцеларију за ревизију да обавезно ревидира све буџетске кориснике.

Структура изражених ревизорских мишљења у периоду од 2005. до 2009. године:

	Буџетска година 2005.		Буџетска година 2006.		Буџетска година 2007.		Буџетска година 2008.		Буџетска година 2009.	
	Број објављених извјештаја	Проценат	Број објављених извјештаја	Проценат	Број објављених извјештаја	Проценат	Број објављених извјештаја	Проценат	Број објављених извјештаја	Проценат
Ревизорски извјештаји са позитивним мишљењем (у %)	13	30.23%	18	33.96%	11	19.30%	28	47.46%	47	75.81%
Ревизорски извјештаји са израженим негативним мишљењем (у %)	1	2.33%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%
Ревизорски извјештаји са израженом резервом (у %)	29	67.44%	35	66.04%	46	80.70%	31	52.54%	15	24.19%
Укупно:	43	100,00 %	53	100,00 %	57	100,00 %	59	100,00 %	62	100,00 %



Штампање ове публикације финансијски је подржао *USAID-ov* Пројекат јачања парламената у БиХ. Парламентарна скупштина БиХ одговорна је за садржај, који не мора нужно одражавати мишљење *USAID-a* или Владе Сједињених Америчких Држава.
