

**Financijska revizija, izvješća o reviziji
i parlamentarne procedure razmatranja
revizorskih izvješća**

Sarajevo, 2010.

Parlamentarna skupština Bosne i Hercegovine
Tajništvo Parlamentarne skupštine BiH
Informacijsko-dokumentacijski sektor

Za nakladnika:
Aljoša Čampara, tajnik Zajedničke službe PSBiH

Glavna urednica:
Lejla Tafro-Sefić, voditeljica Informacijsko-dokumentacijskog sektora

Lektorica:
Tamara Čapelj

Materijale pripremili:
Ured za reviziju, u ime Koordinacijskog odbora,
i povjerenstva za financije i proračun PSBiH, u suradnji s USAID-om

Izdanja Parlamentarne skupštine Bosne i Hercegovine

Publikacija br. 71

Sadržaj

Uvodna riječ	5
1. DIO – Financijska revizija i izvješća o obavljenoj reviziji	11
1.1. O Uredu za reviziju	13
1.2. Pojam financijske revizije	13
1.3. Neovisnost Ureda za reviziju	14
1.4. Revizijski standardi	17
1.5. Ciljevi revizije	18
1.6. Analiza operacija	20
1.7. Strategija revizije	25
1.8. Plan revizije	26
1.9. Izvedba revizije	27
1.10. Izvješćivanje o reviziji	29
1.11. Kontrola kvalitete revizije	33
1.12. Uloga revizije u otkrivanju korupcije i prijevare	34
1.13. Sažetak	37
2. DIO – Uloga i značaj razmatranja izvješća o izvršenju proračuna i revizorskih izvješća u povjerenstvima	39
2.1. Uvod	41
2.2. Funkcija nadzora nad javnom potrošnjom	42
2.3. Nadležnosti dvaju povjerenstava za financije i proračun Parlamentarne skupštine BiH	43
2.4. Usvajanje Smjernica za pregled i analizu revizorskih izvješća	44
2.5. “Smjernice za pregled i analizu revizorskih izvješća”	46
2.6. Faze razmatranja revizorskih izvješća u povjerenstvu	48
2.7. Faza praćenja i nadzora nad realizacijom zaključaka domova PSBiH	66
2.8. Pregled najvažnijih podataka vezanih za revizorska izvješća	69

Poštovani,

U namjeri ostvarivanja pozitivnih promjena i jačanja učinaka procesa godišnjih revizija finansijskog poslovanja institucija Bosne i Hercegovine, Povjerenstvo za financije i proračun Doma naroda Parlamentarne skupštine Bosne i Hercegovine usvojilo je *Smjernice za pregled i analizu revizorskih izvješća* sredinom 2008. godine.

Odlučeno je odmah u rujnu iste godine razmatrati izvješća finansijske revizije za proračunsku 2007. godinu po novousvojenoj metodologiji. Iako je taj pristup bio puno detaljniji od postupaka što ih je Povjerenstvo prakticiralo proteklih godina, pokrenuti su novi postupci sa značajnim optimizmom utemeljenim na procjeni da je napredak objektivno moguć, uzevši u obzir da je dio revidiranih institucija povremeno ili u kontinuitetu dobivao pozitivno mišljenje revizora, da je dio revidiranih institucija kontinuirano reducirao broj nerealiziranih preporuka revizije, te da veliki broj institucija ima vrlo visok stupanj izvršenja proračuna – najčešće preko 90% pa čak i preko 95%.

Namjena ove *Brošure* jest prezentirati taj novi formalni okvir postupaka što ih je usvojilo Povjerenstvo, a posebno što veći broj čitatelja upoznati s analitičkim metodama i postupovnim koracima za koje se Povjerenstvo opredijelilo kako bi se u što kraćem razdoblju razmatranja revizijskih izvješća što jasnije i jednostavnije prepoznale kratkoročne slabosti u poslovanju revidiranih institucija; prepoznale zajedničke karakteristike nalaza revizije kod većega broja institucija i s pomoću posebnoga izvješća Ureda za reviziju obvezno razmatrale preventivne mjere koje bi na sustavnom planu pomogle smanjenju problema u finansijskom poslovanju institucija BiH.

Tijekom rasprava u povjerenstvu o revizijskim izvješćima više puta su postavljana pitanja Uredu za reviziju o razlozima za objavljivanje pojedinih nalaza, o opredjeljenjima za izražavanje određenoga mišljenja revizora, te pitanja vezana uz određene usporedbe među nalazima i među različitim revizijskim izvješćima. Stoga, uz pomoć Ureda za reviziju, u ovoj se *Brošuri* detaljno pojašnjava postupak revizije i revizijski ciklus, način sastavljanja izvješća i izražavanja mišljenja revizora. Naš je stav kako je ovo najbolji način da se edukacijom sudionika u raspravama o revizorskim izvješćima smanji broj otvorenih pitanja i poveća stupanj razumijevanja materije, te učvrsti povjerenje u proces izvješćivanja revizije i u rezultate parlamentarnih postupaka.

Zajedničkim trudom najvećim smo dijelom opravdali očekivanja i ispravnost svoje odluke da primijenimo novu metodologiju u radu Povjerenstva. Statistički pokazatelji potvrdili su značajan napredak u ostvarivanju pozitivnih učinaka finansijske revizije

– broj izvješća s izraženom rezervom revizora je sa 81% smanjen na 24%, a broj pozitivnih izvješća je od udjela od 19% porastao na 75% (zajedno s pozitivnim mišljenjima sa skretanjem pozornosti na pojedine predmete).

Ohrabrujući rezultati bili su dodatnim motivom da putem ove Brošure podijelimo svoja iskustva, izražavajući nadu da će je širi krug čitatelja koristiti kao podsjetnik i vodič u budućim aktivnostima Povjerenstva i Parlamentarne skupštine BiH.

Ujedno koristim priliku da se zahvalim suradnicima i kolegama u Povjerenstvu na podršci da sa zadovoljstvom savladamo i ovaj izazov. Također, zahvaljujem se projektnim timovima programa tehničke podrške koju je Povjerenstvo dobilo tijekom svoga mandata kao značajan oslonac Povjerenstvu da ostvari vidljivi napredak na području jačanja odgovornosti institucija BiH u upravljanju javnim novcem.

S poštovanjem,

Dušanka Majkić,
predsjedateljica Povjerenstva za financije i proračun
Doma naroda Parlamentarne skupštine BiH

Poštovani čitatelji,

Sredinom mandata sadašnjega saziva Parlamentarne skupštine BiH Ured za reviziju godišnje je javno objavljivao više od pedeset izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji. Budući da se uvođenjem trezorskog sustava poslovanja financijsko poslovanje institucija Bosne i Hercegovine u najvećoj mjeri konsolidiralo i popravilo, bili smo svjedoci potpunog izostanka negativnog mišljenja revizora i istodobno pojave velikoga broja revizijskih izvješća s izraženom rezervom revizora glede izvješća o financijskom poslovanju institucija BiH (61% za 2006. godinu i 81% za proračunsku 2007. godinu). Stoga je pred Povjerenstvom otvoreno vrlo bitno pitanje kako uočiti razlike među četrdesetak izvješća koja su dobila istu ocjenu revizora i kako donijeti zaključke kojima će se stanje "prosječnosti" promijeniti.

Istodobno, htjeli smo otkriti koje su to skupine karakterističnih nalaza financijske revizije zajedničke velikome broju izvješća, te konačno kojim bi se mjerama mogle otkloniti najčešće pogreške i prekršaji u poslovanju institucija BiH.

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

Izrađeni su tablični pregledi najvažnijih podataka za svaku instituciju BiH kojima su obuhvaćene informacije o poslovanju u posljednjih pet godina, što nam je pomoglo objektivnije sagledati nalaze revizije koje Povjerenstvo dobiva s posljednjim revizorskim izvješćem. Dakle, u okolnostima u kojima više od 50% izvješća ima isto mišljenje revizora, Povjerenstvo se htjelo upoznati s detaljnijim pregledom informacija koje bi za svakog subjekta posebno nesumnjivo potvrdile prevladava li uspješno uočene nedostatke u poslovanju, odnosno pogoršava li se možda njegovo poslovanje ili ta institucija stagnira s istim ili sličnim nalazima revizije kao što je izvješćivano prethodnih godina.

U namjeri sagledavanja sustavnih nedostataka koji su eventualno uzrokovali veći broj istovjetnih nalaza revizije, prijašnja praksa javnog očitovanja revidiranih institucija dograđena je određenim brojem pitanja koja se odnose na nedostajuće propise i podzakonske akte, nedostatke u općim pravilima i instrukcijama po kojima institucije posluju.

Sve navedeno bilo je glavnim motivom Povjerenstvu da kao interno pravilo usvoji *Smjernice za pregled i analizu revizorskih izvješća*, te pokrene razmatranje revizorskih izvješća za 2007., 2008. i 2009. godinu po bitno inoviranoj metodologiji rada.

Cilj izrade ove *Brošure* bio je upoznati što veći broj zainteresiranih osoba s novom metodologijom rada Povjerenstva, a posebno s rezultatima koji su u konačnici postignuti zajedničkim trudom s Uredom za reviziju. Također, uz pomoć Ureda za reviziju, čitatelje *Brošure* željeli smo upoznati s pojedinostima revizijskog procesa i postupkom nastajanja revizorskog izvješća. U drugome dijelu sadržane su informacije i upute o načinu razmatranja revizijskog izvješća u Parlamentarnoj skupštini BiH.

Nadamo se da će budući sazivi Povjerenstva, članovi Parlamentarne skupštine BiH, državni službenici i uposlenici, predstavnici medija i posjetitelji dobiti korisna saznanja u ovoj *Brošuri* i koristiti je kao podsjetnik u slijedećim ciklusima revizije i pri raspravama u povjerenstvu.

S poštovanjem,

mr. ecc. sc. Sadik Bahtić,
predsjedatelj Povjerenstva za financije i proračun
Zastupničkog doma Parlamentarne skupštine BiH

Cijenjeni čitatelji,

Kao neovisna institucija, čiji se osnutak i rad temelje na etici, profesionalnosti i standardima, Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine igra važnu ulogu u pružanju neovisnih i objektivnih informacija mjerodavnim institucijama i bosanskohercegovačkoj javnosti sadržanih, između ostaloga, i u izvješćima o financijskoj reviziji. Revizija utvrđuje stanje, daje mišljenje i preporuke, ali nikada ne može biti sama sebi cilj niti je samodovoljna. Ona mora biti dijelom sustava kojim će se osigurati učinkovito, transparentno i odgovorno upravljanje javnom potrošnjom.


Iznimno značajnu ulogu u tom smislu ima razmatranje izvješća o reviziji i usvajanje izvješća povjerenstava, te praćenje realizacije preporuka iz izvješća o reviziji koje provode povjerenstva za financije i proračun Parlamentarne skupštine Bosne i Hercegovine, koja su mjerodavna i za reviziju, s obzirom na to da je upravo Parlamentarna skupština Bosne i Hercegovine, sa svojim povjerenstvima, spona putem koje je vlasti moguće držati odgovornima za upravljanje javnim novcem koji im je povjeren.

Jedan od osnovnih izazova s kojima se suočavao Ured u odnosima s parlamentarnim povjerenstvima bila je odsutnost procedura kod zaprimanja i razmatranja izvješća o financijskim revizijama što ih je obavio Ured. Tako su izvješća kasno stavljana na dnevne redove sjednica ovih povjerenstava, nekada čak i do godinu dana nakon dostavljanja izvješća, a njihovo razmatranje svodilo se na puko prihvaćanje i prosljeđivanje domovima Parlamentarne skupštine Bosne i Hercegovine. Na takav se način izvješća o reviziji, između ostaloga, nisu mogla koristiti npr. kao input pri usvajanju proračuna za iduću godinu, što je u suvremenim demokracijama uobičajeno. Stanje je uvelike unaprijeđeno kada su usvojene "Smjernice za pregled i analizu revizorskih izvješća" koje od 2008. godine primjenjuju oba parlamentarna povjerenstva mjerodavna za reviziju. Izvješća se razmatraju prema utvrđenim planovima i pravovremeno, a prate se i višegodišnji trendovi, kako u nalazima i preporukama revizije, tako i u postupanju revidiranih institucija po njima.

Jednako je tako važno izgraditi svijest o višestrukim oblicima odgovornosti za neracionalno, netransparentno i neodgovorno trošenje javnih sredstava. Ova se odgovornost vrlo često neopravdano svodi na kaznenu odgovornost, a zanemaruju se njeni drugi, jednako značajni oblici: javna, korporativna, stegovna, građanska i druge. Stoga se ovom publikacijom nastoji širem krugu prezentirati prirodna povezanost ovih dvaju procesa - revizije i izrade izvješća o financijskoj reviziji te njihovog razmatranja i pra-

ćenja u parlamentarnim povjerenstvima, kako bi se ostvario kvalitetniji uvid u neke od mehanizama kojima se osiguravaju konstantna unapređenja na području odgovornosti institucija za upravljanje javnim novcem.

Milenko Šego,
glavni revizor Ureda za reviziju institucija BiH



1. DIO
Financijska revizija
i izvješća o obavljenoj reviziji

1.1. O Uredu za reviziju

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

Kao potpuno nova aktivnost, revizija javnog sektora u Bosni i Hercegovini za kratko je vrijeme postigla iznimne rezultate u jačanju transparentnosti i odgovornosti u trošenju javnog novca. Mora se ipak napomenuti da je provedba nalaza i preporuka revizije proces koji uključuje cijeli niz aktivnosti, dok javnost vidi tek rezultate, odnosno javna izvješća koja Ured izradi i objavi.

Zakon temeljem kojega je uspostavljen Ured za reviziju izmijenjen je 2006. godine. Novim zakonom predviđena su znatna poboljšanja na planu:

- osiguranja financiranja Ureda,
- njegove funkcionalne samostalnosti,
- samostalnosti osoblja Ureda,
- jasnijeg komuniciranja s Parlamentarnom skupštinom BiH,
- transparentnosti pri imenovanju vodstva putem javnog natječaja.

Ured za reviziju od samog se početka usredotočio na obavljanje financijske revizije odnosno na pregled financijskih izvješća i pripadajućih računa institucija. Ciljevi revizije su procijeniti jesu li financijska izvješća pouzdana i odražavaju li bilance u potpunosti rezultate izvršenja proračuna. Također, revizija procjenjuje primjenjuju li voditelji institucija zakone i propise i koriste li sredstva za odgovarajuće namjene. Poseban segment revizije jest ocjena financijskog upravljanja, funkcije unutarnje revizije i sustava unutarnjih kontrola.

1.2. Pojam financijske revizije

Radi boljeg razumijevanja uloge i djelokruga revizije, prvo treba objasniti pojam revizije. Pojam "revizija" potječe od latinskog izraza "revisio", što u prijevodu znači "ponovni pregled". Jedan od istaknutih teoretičara revizije u svijetu Tom Lee definirao je reviziju početkom osamdesetih godina na sljedeći način:

"U najširem smislu riječi, revizija je sredstvo s pomoću kojega jedna osoba uvjerava drugu osobu u kvalitetu stanja i status nekog predmetnog pitanja što ga je ova druga osoba ispitala. Potreba za revizijom nastaje radi toga što prva spomenuta osoba dvoji

ili sumnja u kvalitetu stanja ili status relevantnog predmetnog pitanja, a osobno nije u stanju otkloniti spomenutu sumnju ili dvojbu”.

U literaturi se mogu naći brojne definicije revizije, od kojih izdvajamo dvije:

“Revizija je neovisno ispitivanje računovodstvenih izvješća ili financijskih informacija revidiranog subjekta, koji je profitno usmjeren ili nije, bez obzira na njegovu veličinu ili zakonski oblik, a ispitivanje je motivirano s namjerom izražavanja mišljenja o tome izvješću”, ili

“Revizija je sustavan proces objektivnog prikupljanja i procjene dokaza vezanih uz izjave vodstva revidiranog subjekta o ekonomskim aktivnostima i događajima, kako bi se odredio stupanj suglasnosti između tih tvrdnji i ustanovljenih kriterija, a dobiveni rezultati prenijeli zainteresiranim stranama”.

Na temelju više predstavljenih definicija revizije možemo izvesti zaključak da je revizija sustavan proces koji izvodi neovisan i kompetentan revizor koji prikuplja i vrednuje dostatne i relevantne dokaze o poslovnim transakcijama i njihovim posljedicama da bi utvrdio na koji je način stanje, vlasništvo, vrednovanje i objavljivanje tih transakcija iskazano u računovodstvu i koliki je stupanj suglasnosti iskazivanja tih promjena s računovodstvenim standardima i relevantnim zakonskim propisima. Utvrđeni rezultati nalaza na odgovarajući se način priopćavaju zainteresiranim korisnicima u obliku izvješća o reviziji.

1.3. Neovisnost Ureda za reviziju

Neovisnost revizije javnoga sektora kao i odnosi s parlamentom i izvršnim tijelima vlasti utvrđeni su Limskom deklaracijom. Tako se u Poglavlju 9. Deklaracije precizno navodi da revizija provodi reviziju aktivnosti vlade, njenih tijela uprave i drugih predređenih institucija. Sličnu definiciju sadrži i najnovija Meksička deklaracija u kojoj se navodi osam stupova neovisnosti revizije javnog sektora:

1. **Zakonski status** - Kako bi se zajamčio odgovarajući i efektivan zakonski (pravni) status VRI-a¹ unutar države, njegova neovisnost mora biti jasno utvrđena u ustavu i zakonima, uključujući i odredbe za njegovu de facto primjenu.
2. **Resursi** - VRI bi trebao imati na raspolaganju potrebne i dostatne ljudske, materijalne i financijske resurse, te bi svojim vlastitim proračunima trebao upravljati bez uplitanja ili kontrole vlade i njenih tijela.
3. **Osoblje** - Uvjeti imenovanja voditelja VRI-a te članova kolegijalnih institucija trebali bi biti navedeni zakonom. Neovisnost voditelja VRI-a i članova kolegijalnih institucija može se osigurati samo ako se imenuju na dovoljno dugotrajan nepromjenjiv mandat, pri čemu je proces njihova uklanjanja s dužnosti potpuno neovisan o izvršnoj vlasti. To im omogućuje da svoj mandat obavljaju bez straha od odmazde.
4. **Poslovanje i rad** - S ciljem učinkovitog ispunjavanja svoga mandata, VRI mora biti neovisan u odabiru revizijskih pitanja, u planiranju revizija, te u provođenju revizijskih metoda kao i u provođenju revizija, te organizaciji i upravljanju svo-

¹ VRI- Vrhovna revizijska institucija

jim uredima. Stoga VRI - kao neovisna institucija - ne smije podlijegati usmjerenjima ili uplitanjima zakonodavne ili izvršne vlasti u neovisnom ispunjavanju mandatom povjerenih dužnosti.

5. **Pristup informacijama** - Revizori imaju pravo na slobodan, pravovremen te neograničen pristup svim dokumentima i informacijama što su im potrebni za propisno obavljanje svojih dužnosti.
6. **Izvrješćivanje o rezultatima revizije** - VRI bi trebao izvrješćivati o rezultatima svojih revizija barem jednom godišnje, slobodan je međutim to činiti i češće, ako to smatra potrebnim.
7. **Sadržaj i vrijeme izvrješćivanja**
VRI treba imati slobodu odlučivanja o sadržaju svojih izvješća o reviziji te objavljivanju i distribuciji svojih izvješća, kada su ona službeno dostavljena odgovarajućim tijelima.
8. **Učinkoviti mehanizmi praćenja**
VRI treba imati neovisne procedure za praćenje revizija kako bi osigurao da revidirana tijela na odgovarajući način postupaju u vezi s njegovim preporukama te da budu poduzete korektivne mjere.

Ako se zna da je veliki opseg državne vlasti koncentriran u izvršnoj vlasti, osobito u vladi, i da je u ljudskoj naravi neka vrsta otpora prema kontroli, tada je posve logično postojanje stalne opasnosti od usmjerenja izvršne vlasti "protiv" državne revizije.

To potvrđuju i iskustva svih zemalja svijeta koja govore o stalnom nastojanju izvršne vlasti da utječe na rad državne revizije i time ugrožava njenu neovisnost. To implicira potrebu revizije za kontinuiranim suprotstavljanjem takvim nastojanjima radi očuvanja neovisnosti, kao temeljnog preduvjeta njenoga postojanja.

Postoji čitav niz načina na koje izvršna vlast može utjecati na reviziju. Stoga treba biti razvijen spektar specifičnih zakonskih rješenja koja trebaju spriječiti bilo kakav utjecaj na reviziju i tako održati ključni postulat njihovog postojanja - **neovisnost**.

Tome je posvećen cijeli drugi dio Limske deklaracije, koji sadrži tri poglavlja čijom je pažljivom analizom moguće prepoznati da se neovisnost raščlanjuje na **organizacijsku, funkcionalnu i financijsku neovisnost**.

a) Organizacijska neovisnost

Kada se govori o organizacijskoj neovisnosti, tada se prvenstveno misli na imenovanje i opoziv voditelja revizije, uspostavu organizacijske strukture revizije i pravo glavnoga revizora na zapošljavanje potrebnoga osoblja. U vezi s tim, u Limske deklaraciji u Poglavlju 6. točki 1. navodi se da je neovisnost revizije neodvojivo povezana s neovisnošću glavnoga revizora, a u točki 2. Deklaracije se zahtijeva jamčenje neovisnosti vodstva revizije u ustavu odnosno države, s posebnim naglaskom na specifičnu proceduru opoziva glavnoga revizora.

Organizacijska neovisnost uključuje i pravo revizijske institucije na uspostavu organizacijske strukture i zapošljavanja potrebnoga osoblja. I u ovom je segmentu važno onemogućiti utjecaj vlade, jer bi u protivnome moglo doći do neizravnog utjecaja na područje rada.

Iz tog se razloga odredbe sadržane u Poglavlju 6. točki 3. Limske deklaracije odnose i na revizorsko osoblje, gdje je jasno definirano da ono ne smije biti pod utjecajem organizacija koje su predmetom revizije niti na bilo koji način smije zavisiti od tih organizacija. To u praksi znači da potpunu slobodu u izboru i zapošljavanju revizijskog osoblja treba imati vodstvo revizije.

b) Funkcionalna neovisnost

Osim organizacijske neovisnosti, za objektivno i učinkovito ispunjavanje uloge koju ima revizijska institucija važna je i funkcionalna neovisnost. To potvrđuje i Limska deklaracija kojom je u Poglavlju 5. točki 2. propisano: *Iako državne institucije ne mogu biti apsolutno neovisne, jer su dio države kao cjeline, VRI će imati funkcionalnu i organizacijsku neovisnost potrebnu za ostvarivanje svojih zadataka.*

Radi osiguranja funkcionalne neovisnosti, Deklaracijom je u Poglavlju 18. točki 1. predviđeno da temeljne ovlasti revizijske institucije za provođenje revizije moraju biti određene ustavom odnosno države, dok pojedinosti mogu biti razrađene zakonom.

To znači da revizijska institucija ima mogućnost sama odlučiti o odabiru subjekta revizije (institucija, projekt ili proces koji će revidirati), planu i programu revizije i ne smije na bilo koji način biti ograničena kojim drugim zakonom, a pogotovu ne smije biti ograničena od institucija što ih revidira. Stoga je vrlo važno postojanje određene pravne zaštite koja će onemogućiti pokušaj vlade da spriječi reviziju.

Iz toga proizilazi da funkcioniranje revizijske institucije ne smije biti narušeno restrikcijama pri provođenju revizije. Ona mora imati slobodu odabira težišta svojih ispitivanja, metoda i tehnika koje će koristiti u tu svrhu, bez mogućnosti da izvršna vlast na to ima bilo kakvog utjecaja.

K tomu, revizija treba imati potpunu slobodu kada je u pitanju sadržaj njenih izvješća i mora se odlučno suprotstaviti svim pokušajima utjecanja izvršne vlasti na sadržaj.

Funkcionalna neovisnost može doći u pitanje npr. kada parlament ili izvršno tijelo vlasti traži neku posebnu reviziju s posebnim metodama i težištem ispitivanja.

c) Financijska neovisnost

Državna se revizija, kao i ostale državne institucije, financira iz državnoga proračuna. Pošto proračun obično predlaže vlada i nakon usvajanja u parlamentu ga i izvršava, nameće se logično pitanje - kako je moguće biti neovisan o vladi ako ona osigurava sredstva za financiranje revizijske institucije?

Budući da je riječ o osjetljivom pitanju, u Limskoj je deklaraciji u Poglavlju 7. posebno obrađena financijska neovisnost i u točki 1. propisano da revizijskoj instituciji mora biti osigurano dostatno financijskih sredstava za izvršenje njenih zadataka. Da bi ova odredba bila provedena u praksi, nužno je zakonom predvidjeti određene ovlasti revizijskoj instituciji:

- Prvo, da od parlamenta koji usvaja proračun, neposredno ili putem parlamentarnih povjerenstava nadležnih za reviziju, zatraži i usuglasi iznos sredstava potrebnih za njen učinkovit rad. Na taj bi se način otklonila opasnost od toga da

vlada umanju iznos traženih sredstava imajući u vidu njenu ulogu u planiranju i izradi nacrtu državnog proračuna;

- Drugo, proračunska sredstva koja su odobrena reviziji moraju biti svrstana u poseban dio proračuna, odvojeno od bilo kojega ministarstva ili agencije. Na taj će način biti i posebno naglašena neovisnost revizijske institucije;
- Treće, revizija mora imati pravo raspolaganja dodijeljenim joj sredstvima u skladu s odobrenim proračunom. U tom smislu se u Limskej deklaraciji u Poglavlju 7. ističe da će: *VRI imati pravo koristiti fondove koji su mu dodijeljeni pod odvojenim poglavljem proračuna, onako kako smatra za shodno.*

Na taj se način dodatno jača neovisnost revizijske institucije s obzirom na to da ona ne mora tražiti suglasnost vlade za utrošak dodijeljenih sredstava. To podrazumijeva i poseban račun otvoren kod poslovne banke, na koji trebaju biti uplaćena odobrena sredstva iz proračuna za reviziju (cjelovito ili sukcesivno) i kojima revizija treba samostalno raspolagati.

1.4. Revizijski standardi

Zakonom o reviziji institucija Bosne i Hercegovine propisano je da Ured za reviziju pri izvođenju revizije primjenjuje revizijske standarde koje izdaje Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions*) i Međunarodne standarde koje izdaje Međunarodna federacija računovođa (IFAC – *International Federation of Accountants*). Revizijski standardi INTOSAI zapravo su nadogradnja IFAC-ovih standarda koji se odnose na specifičnosti državne revizije, a koje se ogledaju u upotrebi javnog novca, obvezi poštivanja zakona i namjenskom korištenju javnih sredstava.

U strateškom planu za razdoblje 2005.-2010. godine organizacija INTOSAI je za prvi cilj postavila uspostavu sveobuhvatnog okvira profesionalnih standarda koji će biti relevantan za sve njene članice. Stoga je Odbor za profesionalne standarde (PSC - *Professional Standards Committee*) odlučio spojiti sve dokumente, postojeće i nove standarde i smjernice, u jedan novi zajednički okvir, tj. dokument pod nazivom **Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI – *International Standards of Supreme Auditing Institutions*)**, koji je formalno usvojen na 19. kongresu INTOSAI-ja održanom u Ciudad de Mexico u studenome 2007. godine. U ovome su dokumentu sustavno klasificirani svi postojeći i budući dokumenti, što treba pridonijeti općem unapređenju poznavanja standarda i smjernica. Koordinacijski odbor revizijskih institucija usvojio je zaključke kojima prihvaća ovaj okvir i kao vlastiti okvir profesionalnih standarda koji će slijediti revizijske institucije u BiH. Budući da su standardi, pa tako i ovaj okvir, živa tvar koja se mijenja i razvija, Koordinacijski odbor revizijskih institucija pratit će njegov razvoj, te nove i bitne dijelove prevoditi i činiti dostupnima široj javnosti.

Novi okvir ISSAI-a s četiri razine razvijen je prema sljedećoj hijerarhiji:

- **Razina 1: Temeljna načela.** Ova razina sadrži temeljna INTOSAI-jeva načela koja se nalaze u Limskej deklaraciji.

- **Razina 2: Preduvjeti za funkcioniranje vrhovnih revizijskih institucija.** Dokumenti ove razine dalje razvijaju temeljne preduvjete za pravilno funkcioniranje i profesionalno ponašanje vrhovnih revizijskih institucija. Ova razina sadrži Meksičku deklaraciju o neovisnosti, Smjernice i dobre prakse u vezi s neovisnosti, Etički kodeks, Načela transparentnosti i odgovornosti i Kontrolu kvalitete revizije.
- **Razina 3: Temeljna načela revizije.** Budući da su institucionalna pitanja regulirana dokumentima druge razine, u dokumentima ove razine razmatraju se pitanja koja se izravno tiču procesa provođenja revizije. Ova razina sadrži revizijske standarde INTOSAI-a, koji se pak sastoje od sljedećih dijelova: Temeljnih načela državne revizije, Općih standarda državne revizije, Standarda područja rada državne revizije i Standarda izvješćivanja državne revizije.
- **Razina 4: Revizijske smjernice.** Dokumenti na ovoj razini prevode temeljna načela revizije u specifičnije, detaljnije i operativnije smjernice koje se mogu koristiti u svakodnevnom obavljanju revizijskih poslova. Ova razina uključuje provedbene smjernice za financijsku reviziju i reviziju učinka.

Posebno poglavlje odnosi se na INTOSAI-jeve smjernice za dobro upravljanje (INTOSAI *Guidance for Good Governance*) i sadrži smjernice o unutarnjim kontrolama, računovodstvene standarde i ostalo u vezi s odgovornošću u sferi javnoga sektora. To uključuje dokumente kojima se vode vrhovne revizijske institucije pri profesionalnom ocjenjivanju mjera što su ih poduzeli entiteti u javnome sektoru ili kojima se u svome radu vode i kojima potiču dobro upravljanje u javnom sektoru.

1.5. Ciljevi revizije

Kako bi revizor formirao i dao mišljenje o financijskim izvješćima, on provodi revizijske postupke radi dobivanja dostatnih dokaza koji će poduprijeti dano mišljenje. U biti, revizija počinje od financijskih izvješća što su ih pripremile revidirane institucije. U tim izvješćima revidirana institucija iznosi određene tvrdnje i daje izjave o vrstama transakcija u financijskim izvješćima i s njima povezanim računima. Navedene su tvrdnje sadržane u posebnom dokumentu koji se naziva “izjava vodstva/uprave”, koja je sastavnim dijelom financijskih izvješća. Dok je revidirana institucija odgovorna za pripremu takvih financijskih izvješća, revizor je odgovoran provjeriti jesu li ta financijska izvješća istinita i fer te potvrditi izjave revidiranog subjekta u vezi s financijskim izvješćima. Stoga je revidirana institucija odgovorna za financijska izvješća, a revizor je odgovoran za izražavanje mišljenja o spomenutim izvješćima.

Prvi cilj revizije je omogućiti revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li financijska izvješća sastavljena u skladu s utvrđenim okvirom financijskog izvješćivanja i daju li istinit i fer prikaz stanja i poslovanja revidiranog subjekta.

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

Navedeni se ciljevi odnose na financijsku reviziju koja je predmetom ove brošure. Za informaciju je važno istaknuti da Ured za reviziju institucija BiH, osim financijske, provodi i reviziju učinka.

Prema INTOSAI-jevim standardima revizije, puni opseg revizije javnoga sektora uključuje financijsku reviziju i reviziju učinka. Revizija učinka prema INTOSAI-jevim standardima jest neovisno ispitivanje učinkovitosti i efektivnosti vladinih mjera, programa ili mjera uz dužno praćenje ekonomičnosti, s ciljem ostvarenja poboljšanja. Revizija učinka obuhvaća:

- reviziju ekonomičnosti upravnih aktivnosti suglasno značenjima upravnih načela i prakse, te politikama uprave,
- reviziju uspješnosti korištenja financijskih, ljudskih i drugih resursa, uključujući ispitivanje informacijskih sustava, mjera uspjeha, te kontrolnih i drugih postupaka u jedinici u kojoj se provodi revizija, radi otklanjanja uočenih nedostataka, i
- reviziju uspješnosti u odnosu na postignute ciljeve jedinice u kojoj se provodi revizija, te reviziju ostvarenih aktivnosti u usporedbi s planiranim.

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

Izjave vodstva i podciljevi revizije

Vodstvo revidiranog subjekta neposredno ili posredno podnosi tzv. “izjavu vodstva/uprave”, koja je priložena u financijskim izvješćima. Uobičajeno je izjava pisana potvrda odgovorne osobe revidiranog subjekta o transakcijama i povezanim računima u financijskim izvješćima. Ove izjave predstavljaju administrativnu odgovornost vodstva i služe revizoru za određivanje podciljeva revizije za svaku izjavu revidiranog subjekta, te da prikupljanjem odgovarajućih dokaza potvrdi navedene izjave revidiranog subjekta. Na taj se način opći ciljevi revizije mogu raščlaniti na više podciljeva revizije, koji se mogu promatrati kao protuteža (ili kao sučeljavanje) s izjavama revidiranog subjekta.

Revizor prvo određuje koje su izjave vodstva revidiranog subjekta bitne za određeni segment i njegove račune. Te se izjave vodstva potom preoblikuju u podciljeve revizije. Tada se u daljnjem postupku primijenjuje model određivanja revizijskog rizika. Na temelju procjene rizika revizor određuje koje je podciljeve revizije potrebno primijeniti za svaku mjerodavnu izjavu revidiranog subjekta. Drugi važan koncept revizije je značajnost (materijalnost). Značajnost je povezana s odstupanjem glede pogrešaka odnosno točnosti koju revizor prihvaća u svojoj reviziji. Stoga su revizijski rizik i značajnost elementi koji određuju vrstu i opseg dokaza što ih revizor mora prikupiti i odrediti postupke revizije koji se moraju provesti.

Revizija ima svoje specifične podciljeve s pomoću kojih revizori obavljaju svoje procjene i koji su istovjetni ili slični izjavama vodstva pravne osobe. Stoga ćemo, radi boljeg razumijevanja, u nastavku teksta kod podciljeva rabiti i termin “načela”. Podciljevi

(načela) koji se razmatraju u ovome odjeljku bit će korisni za procjenu valjanosti bilo kojega sredstva ili transakcije prikazanih u financijskim izvješćima.

Razmatrajući podciltjeve odnosno načela revizije pri ocjenjivanju pojedinih sredstva ili transakcija prikazanih u financijskim izvješćima, revizor si mora postaviti sedam osnovnih pitanja, i to:

1. Postoje li sredstva? (postojanje)
2. Jesu li sredstva vlasništvo revidiranog subjekta? (vlasništvo)
3. Jesu li sredstva pravilno vrednovana? (vrednovanje)
4. Jesu li transakcije odobrene i zasnovane na valjanoj dokumentaciji? (valjanost)
5. Jesu li sredstva pravilno prikazana u financijskim izvješćima? (objavljivanje)
6. Jesu li sve transakcije zasnovane na zakonima i pravilima? (zakonitost),
7. Koriste li se sredstva u skladu s njihovom namjenom? (namjensko korištenje).

1.6. Analiza operacija

Analiza operacija jest interni dokument revizije iz kojega stječemo dovoljno saznanja o revidiranoj instituciji koja su nužna za identificiranje onih dijelova financijskog izvješća što su pod utjecajem bitnih procesa, kao i saznanja koja nam omogućavaju da preliminarno procijenimo rizik nastanka materijalno bitnih pogrešaka.

Analiza operacija daje revizoru temeljne informacije potrebne za stavljanje težišta revizije na one dijelove financijskog izvješća u kojima može postojati visok rizik nastanka materijalne pogreške. Da bi se pribavile ove informacije, potrebno je razmotriti sljedeće:

Razumijevanje poslovanja u cjelini

Revidirana institucija treba obavljati one aktivnosti koje su utvrđene propisima i pravilima o unutarnjem ustroju. Polazeći od propisanih aktivnosti, tijekom analize operacija revizor treba steći opću sliku o poslovanju u cjelini tako što će pribaviti informacije o potencijalnim rizicima u poslovanju i o tome kako vodstvo revidiranoga subjekta pokušava ograničiti taj rizik s pomoću unutarnjih kontrola.

Usmjeravanje pozornosti na bitna pitanja

I pored toga što nam analiza operacija treba omogućiti da razumijemo poslovanje revidiranog subjekta, trebamo se ograničiti samo na ona pitanja koja su od značenja i koja su izravno relevantna za našu reviziju. Analiza operacija koja se temelji na pojednostima često je u suprotnosti sa svojom svrhom.

Praćenje i primjena prethodnoga iskustva

Iz našeg prethodnog rada trebamo steći dovoljno znanja o poslovanju revidiranog subjekta, tako da to iskustvo možemo primijeniti u znatnoj mjeri. Stoga praćenje sadržaja i rezultata revizija iz prethodnih godina pruža bitne informacije za analizu operacija.

Usmjeravanje pozornosti na promjene

Naše iskustvo potvrđuje da su promjene, same po sebi, često čimbenik koji povećava rizik. Naprimjer, uslijed činjenice da nije bilo dovoljno vremena za provođenje potrebnih promjena u vodstvu, organizaciji, postupcima i sustavima. Stoga bi se analiza trebala usmjeriti na sagledavanje kako to promjene utječu na procjenu rizika u odnosu na protekle godine.

Informacije o izvanjskim čimbenicima

Reviziji su potrebne informacije o čimbenicima u vanjskome okruženju u kojem revidirana institucija radi. Suradnja i veze s drugima, opći i ustaljeni problemi u sličnim područjima, dopunjuju i proširuju informacije na temelju kojih radimo procjenu rizika. Bitna komponenta analize operacija jest primjena znanja i iskustava stečenih prilikom ocjenjivanja rada drugih klijenata, pojedinih ministarstava ili područja troškova.

Pri analizi operacija revizorski se rad uglavnom odnosi na sljedeća područja:

- analiza propisa koji se odnose na poslovanje revidiranog subjekta,
- procjena funkcije upravljanja (rukovođenja),
- ocjena sustava unutarnjih kontrola,
- procjena rizika.

Propisi koji se odnose na poslovanje

Poslovanje revidiranog subjekta bit će utemeljeno na ciljevima utvrđenim zakonima i propisima, kao i na programima rada institucije koju revidiramo. Stoga su propisani ciljevi revidiranog subjekta od presudne važnosti za opseg i težište naše revizije i čine polaznu točku u analizi operacija. Revizori će se usredotočiti na bitne propise, čija primjena znatno utječe na financijska izvješća. Na temelju ciljeva revidiranog subjekta utvrđenih propisima možemo identificirati:

- značajne **proces**² koji postoje kod revidiranog subjekta i koji pridonose ostvarenju ciljeva poslovanja,
- značajna pravila koja se mogu primijeniti na procese,
- one dijelove financijskog izvješća koji su pod utjecajem procesa.

Funkcija upravljanja (rukovođenja)

Pod upravljanjem se podrazumijeva da revidiranom institucijom upravljaju osobe koje su imenovane i postavljene prema zakonu ili drugim propisima i pravilima. Vodstvo potvrđuje svoju odgovornost tako što potpisuje i odobrava godišnje izvješće. Međutim, naša iskustva pokazuju da odgovornost vodstva nije uvijek jasno određena propisima. Učinkovita unutarnja kontrola zahtijeva nedvosmisleni odgovornost vodstva.

² Procesi obuhvaćaju više međusobno povezanih postupaka i aktivnosti, koje za posljedicu mogu imati jednu ili više financijskih transakcija.

Bilo kakva raspodjela odgovornosti i obveza ne mora za posljedicu imati smanjenje te odgovornosti na bilo koji način. Tijekom analize operacija uočavamo kako je organizirana funkcija upravljanja, te kako se rješavaju pitanja koja utječu na upravljanje, kako se donose odluke itd.

Tri su aspekta predmetom posebne analize što ju valja provesti u sklopu analize operacija, koja se odnosi na funkciju upravljanja:

- **Propisi** koje vodstvo revidiranog subjekta treba provesti mogu biti neprecizni. Takav primjer može biti podjela odgovornosti i zadataka koja nije jasno raspoređena unutar upravljačke strukture.
- **Unutarnja odgovornost** možda nije jasno određena. Primjerice, kada obveze i dužnosti kao i ovlasti upravljačke strukture nisu jasno regulirani.
- **Promjene** koje su se dogodile ili koje se planiraju, a koje se tiču funkcije upravljanja.

Sustav unutarnjih kontrola

Temeljna načela revizije sadržana u revizijskim standardima ističu da postojanje odgovarajućeg sustava unutarnje kontrole smanjuje rizik od pogrešaka i nepravilnosti. Odgovornost je organizacije u javnome sektoru kod koje se obavlja revizija da razvije sustave unutarnje kontrole radi zaštite svojih sredstava. Također je obaveza organizacije osigurati postojanje i funkcioniranje unutarnjih kontrola kako bi se omogućilo da sve transakcije budu sukladne zakonima i pravilima. S druge strane, revizor u određivanju opsega i djelokruga revizije treba proučiti i procijeniti pouzdanost unutarnjih kontrola i uputiti prijedloge i preporuke revidiranoj instituciji ako pronade da su unutarnje kontrole neodgovarajuće ili pogrešne.

Definicije unutarnjih kontrola

Unutarnje kontrole, prema najautoritativnijoj studiji o toj temi koja je izrađena do danas, odnosno izvješću COSO³, definira unutarnje kontrole kao proces koji su ustanovili i vode vodstvo i drugo osoblje s ciljem osiguranja razumnoga uvjerenja povezanog s postizanjem ciljeva u sljedećim kategorijama: učinkovitosti i uspješnosti poslovanja, pouzdanosti financijskog izvješćivanja, suglasnosti s postojećim zakonima i propisima i zaštitu imovine od neovlaštenog prisvajanja, korištenja ili otuđenja.

Ciljevi unutarnje kontrole

Unutarnju kontrolu u organizacijama javnog sektora potrebno je razumjeti u smislu posebnih osobenosti tih organizacija, odnosno u smislu njihovog usmjerenja k postizanju društvenih i političkih ciljeva, njihovog korištenja javnih fondova, važnosti ciklusa budžetiranja, složenosti njihovog poslovanja, postizanja ravnoteže između tradicional-

³ *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Odbor sponzorskih organizacija komisije *Treadway*)

nih vrijednosti poput zakonitosti, integriteta i transparentnosti, te suvremenih, upravljačkih vrijednosti, poput učinkovitosti i efektivnosti.

Uzimajući u obzir osobenosti javnoga sektora, unutarnje kontrole možemo opisati kao integralan (jedinствен) proces koji uvode vodstvo i zaposlenici organizacije, a osmišljene su za pružanje razumnog uvjerenja da se u izvršavanju zadaće organizacije postižu sljedeći opći ciljevi:

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

Unutarnja kontrola je integralan dinamičan proces koji se stalno prilagođava izmjenama s kojima se organizacija susreće. Vodstvo i zaposlenici na svim razinama moraju se uključiti u taj proces da pruže razumno uvjerenje (*sigurnost*) za postizanje navedenih ciljeva. Unutarnja kontrola treba biti ugrađena u sve poslovne procese – sustave, a ne nadograđena. Ugrađivanjem unutarnja kontrola postaje sastavni dio osnovnih upravljačkih procesa: planiranja, izvođenja i praćenja.

Vodstvo i drugi zaposlenici pokreću unutarnju kontrolu

Cjelokupno osoblje organizacije omogućava rad unutarnje kontrole koju, djelom i riječju, provode pojedinci unutar određene organizacije. Stoga se kaže da unutarnju kontrolu pokreće zaposleno osoblje koje mora znati svoje uloge i odgovornosti, te granice svojih ovlasti. Osoblje jedne organizacije čine vodstvo i zaposlenici. Iako vodstvo primarno provodi nadzor, ono također postavlja ciljeve organizacije i ima opću odgovornost za sustav unutarnjih kontrola. S obzirom na to da unutarnja kontrola pruža mehanizme potrebne za razumijevanje rizika u smislu postizanja ciljeva organizacije, vodstvo organizacije treba uvesti poslove unutarnje kontrole te ih pratiti i vrednovati. Primjena unutarnje kontrole zahtijeva značajnu inicijativu vodstva i intenzivnu komunikaciju vodstva s ostalim zaposlenicima. Iz tog je razloga unutarnja kontrola sredstvo koje rabi vodstvo i koje je izravno povezano s ciljevima organizacije. Vodstvo kao takvo važan je element unutarnje kontrole. Ipak, i ostali zaposlenici u organizaciji imaju u tome važnu ulogu.

Revizija najviše pozornosti posvećuje unapređenju sustava unutarnjih kontrola u dijelu jačanja javne odgovornosti za trošenje javnog novca i transparentnom izvješćivanju, odnosno “polaganju računa za potrošeni javni novac”. Također, izvješćivanje treba biti utemeljeno na realiziranim aktivnostima i ostvarenim ciljevima institucije, istovremeno s utrošenim sredstvima iz proračuna institucije. Revizija stalno traži jasno određivanje ključnih područja ovlasti i odgovornosti, kao i uspostavljanje odgovarajućih linija (razina) izvješćivanja.

Daljnje unapređenje sustava unutarnjih kontrola može biti znatno poboljšano uvođenjem i primjenom Sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnoj upravi (PIFC - *Public Internal Financial Controls System*), koji podrazumijeva tri stupa sustava unu-

tarnje kontrole u javnom sektoru. Ova tri stupa čine: Sustav financijskog upravljanja i kontrole, Unutarnja revizija i Središnja harmonizacijska jedinica. Ovaj sustav u Bosni i Hercegovini nalazi se u početnoj fazi provedbe.

Procjena rizika

Procjena rizika je temeljno načelo koje se primjenjuje pri reviziji. Osnovni rizik s kojim se revizor susreće pri reviziji financijskih izvješća jest **revizijski rizik**. Revizijski rizik jest rizik pri kojem revizor može nesvjesno (bez znanja) pogriješiti pri odgovaranju formiranju mišljenja o financijskim izvješćima koji su značajno pogrešni. Jednostavnije rečeno, revizijski rizik jest rizik da će revizor izdati pozitivno mišljenje o financijskim izvješćima koji su u značajnoj mjeri pogrešni.

Revizijski standardi navode da revizor treba planirati reviziju tako da prije izražavanja mišljenja o financijskim izvješćima revizijski rizik bude na dovoljno niskoj razini. Ipak, revizijski standardi ne pružaju posebne upute o tome je li određena razina rizika odgovarajuća. Pri određivanju revizijskog rizika i primjeni modela revizijskog rizika revizor se mora u znatnoj mjeri osloniti na svoju prosudbu.

Revizijski rizik čine tri sastavnice:

Inherentni rizik jest mjera revizijske procjene o tome da mogu postojati materijalno netočni prikazi u financijskim izvješćima, bez obzira na učinkovitost unutarnjih kontrola. Unutarnje se kontrole ignoriraju pri određivanju inherentnog rizika, jer se one razmatraju odvojeno u modelu revizijskog rizika kao kontrolni rizik. Ukoliko revizor zaključi da postoji visoka vjerojatnoća netočnog prikaza, izuzimajući unutarnje kontrole, zaključak revizora treba biti da je inherentni rizik visok. Inherentni rizik često je područje profesionalne prosudbe revizora. Primjeri računa s niskim inherentnim rizikom jesu obveze za plaće ili vrijednosni papiri kojima se trguje na burzi čiju je tržišnu cijenu lako vidjeti. Naša procjena inherentnog rizika imat će utjecaja na odluku o opsegu posla koji treba biti obavljen za izražavanje mišljenja revizora.

Kontrolni rizik jest rizik da kontrolni postupci revidiranog subjekta neće spriječiti ili otkriti materijalno netočan prikaz u financijskim izvješćima. Kao dio procesa planiranja, revizorsko osoblje dokumentira i evidentira svoje razumijevanje računovodstvenih sustava i sustava unutarnje kontrole (npr. identifikacija kontrola metodom *walk through* - prolaz kroz transakcije). To će revizorskom osoblju omogućiti da ocijeni sustav unutarnjih kontrola i uradi preliminarnu procjenu kontrolnog rizika.

Rizik neotkrivanja jest rizik da vlastiti revizijski postupci neće otkriti bilo koju materijalnu pogrešku ili netočan prikaz u financijskim izvješćima. Rizik neotkrivanja stoga predstavlja mjeru naše procjene vjerojatnoće da nećemo otkriti netočne prikaze. Revizor će obaviti više revizijskog posla s ciljem otkrivanja materijalnih pogrešaka ako su inherentni rizik i kontrolni rizik visoki.

Model revizijskog rizika, kada se primjenjuje na razini financijskih izvješća, može se odrediti kao:

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

gdje je:

IR = inherentni rizik (rizik da će značajna pogreška nastati, a koja nije u vezi sa sustavom unutarnjih kontrola)

KR = kontrolni rizik (rizik da sustav unutarnjih kontrola neće spriječiti ili uočiti značajnu pogrešku koja se može dogoditi)

RN = rizik neotkrivanja (rizik da revizor neće otkriti značajnu pogrešku koja postoji u financijskim izvješćima)

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

1.7. Strategija revizije

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

Cilj strategije vezan je uz:

Identificiranje strateških ciljeva revizije, tj. onih dijelova godišnjeg financijskog izvješća kod kojih postoji visok rizik nastanka materijalno značajne pogreške. Koncentriranjem revizije na područja u kojima postoji visok rizik nastanka materijalno značajnih pogrešaka smanjujemo rizik davanja netočnog mišljenja revizora. Strategija također povećava učinkovitost revizije, budući da identificiramo područja s učinkovitom unutarnjom kontrolom, gdje postoji mali rizik da će poslovi biti obavljani na nepravilan način, i područja sa slabom unutarnjom kontrolom, gdje postoji visok rizik nastanka pogreške.

Odabir glavnog težišta revizije provodimo u odnosu na ciljeve revizije i utvrđujemo u kojem se stupnju možemo osloniti na unutarnju kontrolu. Tamo gdje su identificirane ključne kontrole nadležni revizor može donijeti stratejsku odluku o tome hoćemo li se oslanjati na ove kontrole, pa prema tome i usmjeriti našu reviziju na provjeru funkcioniraju li one na odgovarajući način.

Identificiranje značajnih pitanja koja su također važna za učinkovitu reviziju i koja mogu zahtijevati posebnu pozornost za vrijeme planiranja i provođenja revizije. Tu spadaju obuhvaćena pitanja koja se odnose na potrebu za posebnom ekspertizom, a gdje je moguće, i razmatranjima u vezi s unutarnjom funkcijom revizije, odabirom tehničke podrške za provođenje revizije, oblicima izvješća i slično.

Strategija revizije ograničit će se i koncentrirati na stratejske ciljeve revizije i druga važna pitanja, te neće sadržavati detaljan pregled ciljeva revizije i procijenjenih rizika. Detaljan pregled sastavlja se u fazi planiranja i temelji se na glavnom težištu (fokusu) što ga je utvrdio nadležni revizor.

1.8. Plan revizije

Cilj procesa planiranja revizije je stvoriti osnovu koja će nam omogućiti da tijekom revizije dobijemo **efektivne i razumne** podloge za našu konačnu procjenu. Pod efektivnošću podrazumijevamo da revizija treba biti usredotočena na značajna i rizična područja, da primjenjuje odgovarajući pristup i djelokrug (opseg) ispitivanja te da je vremenski planirana tako da bude učinkovita. Pod razumnim podrazumijevamo da naša ispitivanja odgovaraju svojoj svrsi.

U ovoj fazi određuju se opseg i vrsta dokaza i ispitivanja koji su potrebni da bi revizor stekao uvjerenje o tome da ne postoje značajni pogrešni prikazi u financijskim izvješćima. Da bismo to uradili, potrebno je sljedeće:

Odabir pristupa reviziji

Na temelju procijenjenog ukupnog rizika i odabrane strategije biramo pristup reviziji za utvrđene ciljeve revizije. Ako smo pojedine ciljeve revizije ocijenili manje rizičnima, tada provodimo analitičke postupke bez suštinskog testiranja. U protivnome, tamo gdje smo za određene ciljeve revizije odredili visok rizik nastanka materijalne pogreške, provodimo sveobuhvatna suštinska testiranja.

Odrediti djelokrug (opseg) revizije

Djelokrug revizije često ovisi o načinu pribavljanja informacija. Moguće je planirati i provoditi ispitivanja cijele populacije ili ispitivanje ograničiti na uzorak. Svakako da nije učinkovito ispitivati sve stavke, što nije ni potrebno za reviziju. Međutim, u nekim slučajevima ispitivanje svih stavki može biti opravdano, primjerice ako se radi o malome broju stavki, od kojih svaka može sadržati materijalno značajnu pogrešku. Naša odluka da koristimo uzorak i stupanj do kojega će naš uzorak biti siguran ovisi o značaju pojedinih stavki i informacija.

Odrediti vremenski raspored revizije

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

Prvo razdoblje nazivamo **prethodna revizija**, u kojoj preliminarno procjenjujemo sustav unutarnjih kontrola, procjenjujemo rizik i prikupljamo revizijske dokaze prije kraja poslovne godine.

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

Svaka pojedinačna revizija unaprijed je vremenski planirana, s unaprijed planiranim revizijskim timom koji treba obaviti reviziju.

Programi revizije

Revizor treba sastaviti i dokumentirati programe revizije u kojem su navedene vrste, vremenski raspored i opseg postupaka potrebnih za provođenje općeg plana revizije. Voditelj tima odabire iz baze programa programe revizije koji će služiti za provedbu ciljeva revizije.

Pri sastavljanju programa revizije revizor je dužan razmotriti procjene inherentnih i kontrolnih rizika kao i potrebne razine uvjerenja koje trebaju pružiti dokazni testovi. U detaljnom planu revizije revizor određuje: vrijeme kada će provjeravati funkcioniranje kontrola i obavljati suštinska ispitivanja, raspoloživost i broj osoblja i uključivanje drugih stručnjaka.

1.9. Izvedba revizije

Faza izvedbe (provedbe) revizije podrazumijeva provedbu revizijskih postupaka navedenih u planu revizije u skladu sa standardima revizije. U ovoj fazi provode se kontrolni testovi, analitički postupci i sveobuhvatna suštinska testiranja radi pribavljanja dokaza koji trebaju potkrijepiti mišljenje revizora u izvješću o reviziji.

Ovaj dio revizije većinom se obavlja u prostorijama revidiranog subjekta, tako što se ostvaruje svakodnevni kontakt s osobljem revidiranog subjekta i njegovim vodstvom. Reviziju uobičajeno izvodi revizorski tim na čelu s voditeljem tima. Budući da svaki član tima i voditelj tima ima svoje unaprijed planirane zadatke, u procesu izvedbe revizije pregledaju se dokumenti, odlažu preslike dokumenata, rade se zabilješke ključnih nalaza, zapisnici s intervjua, razgovora itd. U izvedbenoj fazi revizije od ključnog je značaja procjena rezultata provedenih testova i stoga se ovome dijelu posvećuje posebna pozornost. Revizorski dokazi i sva ostala dokumentacija koja potkrepljuje revizijski rad odlaže se u dva dosjea revizije. Prvi dosje naziva se Stalni dosje revizije (SDR) i sadrži stalnu dokumentaciju revidirane institucije (npr. relevantne zakone, pravilnike, odluke, ključne osobe revidiranog subjekta, njegove adresu, telefone, isječke iz novinskih članaka itd.). Drugi dosje naziva se Tekući dosje revizije (TDR) i sadrži tekuću dokumentaciju što se odnosi na godinu za koju se revizija obavlja (npr. dokazne testove, kopirane fakture, ugovore, financijsko izvješće revidiranog subjekta, nalaze revizora, zaključke, komentare itd).

Bitno je napomenuti da se svi dokumenti u SDR-u i TDR-u odlažu u određene numerirane odjeljke, tako da je svaki dokument označen odgovarajućim brojem i unakrsno povezan, pa svaka nadležna osoba može ostvariti uvid u cjelokupan rad revizorskog tima i ocijeniti revizorski rad. Stoga se može reći da je financijska revizija “dokumentarna revizija”, tj. svaki zaključak, komentar i nalaz ima svoj dokumentarni “trag” koji je potkrijepljen konkretnim dokazom.

Kako bi revizorski posao bio pravilno nadgledan, svi članovi tima koji sudjeluju u reviziji trebaju biti dobro upoznati s planiranim pristupom reviziji. Nadzor nad radom potrebno je provoditi na različitim razinama odgovornosti članova revizorskog tima i on uključuje sljedeće:

- svaki član tima treba razumjeti zadatak za koji je zadužen,
- revizija treba biti provedena u skladu s planiranim pristupom,
- sva značajna pitanja koja se javljaju tijekom revizije trebaju se razmotriti radi mogućih implikacija i pomoći u njihovom rješavanju,
- kod svakog člana revizorskog tima potrebno je nadgledati napredak u provedbi plana revizije.

Nakon kompletiranja revizije voditelj revizorskog tima treba obaviti pregled obavljenog posla po pojedinim segmentima revizije za koje su zaduženi članovi tima. Pregled obuhvaća sljedeća ispitivanja:

- posao treba biti obavljen prema planu,
- revizija mora biti pravilno dokumentirana,
- razmotrena su sva važna pitanja koja su se javila u radu,
- svi ciljevi revizije su postignuti,
- izvedeni zaključci su konzistentni rezultatima obavljenog posla.

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

Uzorkovanje u reviziji

Uzorkovanje je ispitivanje manje od 100% pojedinosti koji čine revizorsku populaciju, a utemeljeno je na pretpostavci da je uzorak dovoljno reprezentativan za pružanje valjanih i pouzdanih zaključaka bez testiranja cjelokupne populacije.

Pri obavljanju revizije nije praktično, a često nije ni moguće, provjeriti sve dokumente ili izvršene transakcije tijekom godine za koju se provodi revizija. Iz tog se razloga provodi testiranje na osnovi uzorka, što znači da postoji rizik da stavke koje nisu obuhvaćene uzorkom sadrže materijalno značajne pogreške ili nepravilnosti. Stoga revizor stječe samo “razumno uvjerenje” umjesto “apsolutnog uvjerenja” kada se mora ispitati cjelokupna populacija, što često nije praktično.

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

Stoga je testiranje na osnovi uzorka jedan od ključnih čimbenika koji omogućava pružanje “razumnog uvjerenja” pri ocjeni dokaza i zbog toga uzorkovanju valja pristupiti s dužnom pažnjom kako bi se uz primjenu odgovarajućih metoda uzorkovanja postigla što viša razina uvjeravanja.

Uzorkovanje može biti **statističko i nestatističko**.

1.10. Izvješćivanje o reviziji

Izvešće o reviziji s mišljenjem

Najbitnija faza u postupku provođenja revizije je izrada izvješća o reviziji s mišljenjem revizora.

Mišljenje revizora je zaključno mišljenje koje se daje nakon provođenja postupka revizije financijskih izvješća i govori o tome jesu li financijska izvješća revidiranog subjekta istinita i fer, te jesu li sve transakcije izvršene na zakonit način i jesu li javna sredstva namjenski utrošena.

Mišljenje revizora ključni je element i cilj postupka revizije i ono mora biti dano na jasan i koncizan način, kako kod korisnika izvješća o reviziji ne bi stvaralo dvojbu glede nalaza revizije. Stoga se izražavanje mišljenja, u skladu s revizijskim standardima, formalizira na način koji osigurava uniformnost, jasnoću i preciznost danoga mišljenja.

Suglasno Međunarodnim revizijskim standardima i Međunarodnim revizijskim standardima vrhovnih revizijskih institucija, ovisno o revizijskim nalazima i ocjenama, mišljenje revizora može biti: pozitivno (bez kvalifikacije), pozitivno sa skretanjem pozornosti (isticanjem predmeta), s rezervom (kvalifikacijom/uvjetno), negativno (nepovoljno) i suzdržavanje od davanja mišljenja.

Pozitivno mišljenje

Izražava se kada revizor zaključi da financijska izvješća pružaju istinit i fer prikaz u svim bitnim aspektima i da su sukladna primjenjivom okviru financijskog izvješćivanja, te da je poslovanje obavljeno sukladno zakonu.

Pozitivno mišljenje sa skretanjem pozornosti

Ponekad će biti potrebno skrenuti pozornost na određene činjenice koje nisu imale utjecaja na mišljenje revizora, a revizor smatra za potrebno korisnika informirati o tim činjenicama jer mogu imati utjecaja na financijska izvješća. Taj utjecaj ovisi o budućim radnjama ili događajima **koji nisu pod izravnim nadzorom revidiranog subjekta**, ali mogu utjecati na financijska izvješća.

Mišljenje s rezervom

Kada se revizor ne slaže ili kada postoji sumnja o jednoj ili više pozicija u godišnjem izvješću (radi otkrivanja materijalnih pogrešaka koje su značajne, ali nisu bitne za razumijevanje godišnjeg izvješća u cjelini), tada je potrebno izraziti mišljenje s rezervom na pojedine pozicije, koje valja opisati kao ograničenja, te naznaku mogućih ispravaka financijskih izvješća za koje bi se moglo utvrditi da su potrebna.

Negativno mišljenje

Negativno mišljenje izražava se u slučajevima kada je učinak neslaganja od takvog materijalnog ili prožimajućeg značaja za financijska izvješća da revizor zaključuje kako

mišljenje s rezervom nije primjereno za objavljivanje, jer financijska izvješća dovode u zabludu ili su nepotpuna.

Suzdržavanje od davanja mišljenja

Ako revizor nije u mogućnosti izraziti mišljenje glede godišnjih izvješća, uzimajući ih u cjelini, zbog nejasnoća ili ograničenja opsega koje je toliko bitno da mišljenje koje je ocijenjeno u određenim pogledima ne bi bilo odgovarajuće, revizor se suzdržava od davanja mišljenja. To znači da nismo bili u mogućnosti obaviti reviziju u skladu s općeprihvaćenim revizijskim načelima. Revizor će jasno i sažeto navesti razloge nemogućnosti izražavanja mišljenja.

Pismo revidiranoj instituciji

Revizijskom izvješću obično prethode brojna pismena izvješća što ih revizor dostavlja donositeljima odluka kod revidiranog subjekta, a u određenim slučajevima i parlamentu. U ovakvim izvješćima revizor navodi svoja zapažanja tijekom revizije s ciljem otklanjanja pogrešaka i propusta. Uobičajeno se ovakva izlaganja opisuju u pismu revizije, koje se dostavlja revidiranoj instituciji. Pisma mogu biti u obliku pisma vodstvu i/ili pisma nižoj upravnoj razini.

U pismu o provedenoj reviziji iznose se utvrđene pogreške i nepravilnosti **ispod praga materijalnosti i zapažanja o sustavu unutarnjih kontrola**, te druga zapažanja za koja revizor procjenjuje da nisu relevantna za druge korisnike financijskih izvješća.

Jedan od ključnih aspekata revizije jesu kriteriji koji se koriste pri izražavanju mišljenja. Ti kriteriji su:

a) Značajnost

Značajnost je definirana kao veličina propuštenih ili pogrešnih računovodstvenih informacija zbog kojih je vjerojatno da će se sud razumne osobe, koja se oslanja na informacije, promijeniti ili da će na njega utjecati propust ili pogreška. Revizijsko razmatranje značajnosti pitanje je profesionalnog suda. Ne postoje formalni standardi ili smjernice za donošenje toga suda. Pri planiranju posla revizor procjenjuje veličinu pogreške koja može utjecati na odluke korisnika. Time se ponekad misli na računovodstvenu značajnost. Revizor koristi računovodstvenu značajnost kao polazište pri utvrđivanju iznosa koji će se upotrijebiti za određivanje opsega revizije. Ta se procjena ponekad naziva revizorska značajnost. Revizor procjenjuje revizijsku značajnost manjom od računovodstvene značajnosti, jer treba uzeti u obzir poteškoće u procjeni onoga što različite skupine korisnika financijskih izvješća smatraju značajnijima.

Uobičajen rječnik revizijskog izvješća sadrži frazu: “u svakom značajnijem pogledu financijska izvješća su fer i istinita”. Način je to na koji revizor korisnicima izvješća priopćava pitanje značajnosti. Revizor može samo pružiti razumno uvjerenje da su sve značajne pogreške otkrivene. Pojam razumnog uvjerenja dovodi nas do druge koncepcije – revizijskog rizika, koji je obrađen ranije.

b) Osjetljivost uporabe javnog novca

Revizor ne može u svim slučajevima kvantificirati značajnost. Pojedine stavke mogu imati značaja, iako njihov novčani iznos nije baš onoliki da bi ga revizor uobičajeno smatrao značajnim. Priroda neke stavke može biti značajna iako se kvantitativno može klasificirati kao neznčajna. Napominjemo kako je ovo vrlo važna sastavnica koju revizor cijeni posebno kod proračunskih korisnika, a koja govori o odnosu prema uporabi javnog novca, bez obzira o kojem se iznosu radi (poznati su slučajevi u svijetu kako se ministri i drugi visoki dužnosnici javno prozivaju i sankcioniraju zbog kupljene jedne čokolade za javni novac, neopravdane večere ili samog čina određenog netransparentnog troška). Kada je u pitanju revizija javnog sektora, ovaj segment osjetljivosti uporabe javnog novca iznimno je izražen i revizor je obavezan ukazivati na ove pojave te o njima izvješćivati porezne obveznike i javnost u cjelini.

c) Ponavljanje propusta i pogrešaka

Revizorski tim procjenjuje je li revidirana institucija prihvatila preporuke prethodne revizije. Uobičajeni je postupak da se određeni nedostaci i propusti koji, prema procjeni revizora, imaju manju značajnost prvo usmeno prezentiraju revidiranoj instituciji, najčešće u fazi prethodne revizije. Ukoliko revidirana institucija ne poduzme do završne revizije nikakve aktivnosti po danim preporukama, revizor te preporuke dostavlja revidiranoj instituciji u pisanom obliku, u obliku pisma vodstvu ili memoranduma o reviziji. Ako vodstvo i u reviziji sljedeće godine ne postupi prema danim preporukama, revizor može odlučiti da navedene nedostatke i nepravilnosti prikaže u izvješću o reviziji kao krajnji dokaz nespremnosti revidiranog subjekta da prihvati preporuke revizije. Tijekom revizije procjenjuje se ponavlja li se određena nepravilnost i nedostatak slučajno ili se ponavlja više puta u promatranom razdoblju, što utječe na njeno kvalificiranje kao značajne ili beznačajne. Posebice ističemo slučaj kada revidirana institucija ne prihvaća uočene nepravilnosti i propuste. Kriterij ponavljanja određenih propusta i nedostataka na koje revizija ukazuje posebno ističemo u našim izvješćima.

d) Utjecaj nepravilnosti ili pogreške

Određene nepravilnosti i pogreške imaju izravan utjecaj na fer i istinitost prikaza u financijskim izvješćima institucije, kao što su npr. nedostaci u popisu sredstava i izvora sredstava, neevidentiranje određene imovine, pogrešno knjiženje određenih stavki i slično. Mnogo je lakše izraziti stupanj utjecaja određene pojave na mišljenje revizora tamo gdje imamo kvantificiran iznos, ali je mnogo teže procijeniti te pojave (primjerice, pojave vezane za nenamjensku potrošnju) koje u konačnici mogu utjecati na fer i istinitost financijskih izvješća.

e) Kumuliranje iznosa po svim poslovnim procesima

Tijekom revizije uočavaju se i nepravilnosti koje po pojedinačnim stavkama ne predstavljaju značajan iznos, međutim njihovo pojavljivanje kod više različitih poslov-

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

U tom kontekstu ponekad i mali iznos u jednoj transakciji može postati značajan u cjelokupnom poslovanju jedne institucije ili svih institucija kada se promatra ukupan proračun.

f) Pitanje namjenske potrošnje javnih sredstava

Revizija u određenim situacijama ispituje i namjensku potrošnju proračunskih sredstava. Ovakav vid aktivnosti uvelike je složen i zahtijeva određene pretpostavke da bi revizor mogao procijeniti namjensku potrošnju. U prvom redu trebala bi postojati jasna i precizna pravila i procedure javne potrošnje, s naglaskom na troškove, gdje postoji tanka nit između javne uporabe i privatne potrošnje (primjerice troškovi reprezentacije, telefona, uporabe službenih automobila itd.). Nadalje, u ovom je slučaju potrebno postojanje uredne dokumentacije sa svim pratećim obrazloženjima iz koje bi revizor mogao jasno i nedvojbeno donijeti zaključak o namjenskoj potrošnji javnih sredstava. Pitanje namjenske potrošnje u konačnici se u određenom segmentu odražava i na fer i istinitost prikazivanja financijskih izvješća i pojedinih proračunskih stavki.

g) Pojave izražene u više institucija

Revizori u svome radu često nailaze na nepravilnosti što se javljaju kod velikoga broja institucija, te se kao takve mogu smatrati pojavom. Stoga se u izvješću o reviziji nastoji ukazati na takve pojave, iako one sa stajališta značajnosti nisu u tolikoj mjeri značajne da bi trebale biti predmetom pojedinačnog izvješća, ali se moraju spomenuti kako bi se ukazalo na mogućnost da takve nepravilnosti postanu pravilo ponašanja.

h) Opći dojam revizije

U procjeni određenih nepravilnosti i uočenih nedostataka svakako je važan i ukupan dojam revizora o stanju institucije koji se može donijeti promatrajući sveukupno poslovanje institucije. Na temelju pribavljenih svih dokaza i obavljenih razgovora s vodstvom može se steći dojam o tome koliko institucija ima pozitivan stav prema reviziji i kolika je spremnost vodstva da uspostavljanjem kvalitetnih unutarnjih kontrola spriječi ponavljanje propusta i nedostataka.

1.11. Kontrola kvalitete revizije

Kontrola kvalitete revizije obvezna je prema standardima revizije i nju provodi sama revizijska institucija. Cilj kontrole kvalitete revizije je da revizorski posao bude konstantno visoke kvalitete i osigurati primjenu revizijskih standarda u svim fazama revizije. Konačni cilj kontrole može se opisati i kao unapređenje cjelokupnog postupka revizije i širenje tzv. dobre prakse. Stoga se kontrola kvalitete može opisati kao sustavno i neovisno ispitivanje kvalitete revizije, tako da rezultati revizije budu u suglasnosti s planiranim aktivnostima i ciljevima revizije.

Sustav kontrole kvalitete

Sustav kontrole kvalitete sastoji se od pravila i postupaka kao i nadgledanja osmišljenih tako da revizijskoj instituciji pruže razumno uvjerenje u primjeni revizijskih standarda.

Postoje tri glavne sastavnice sustava kontrole kvalitete revizije koje se mogu predstaviti kao faze kontrole kvalitete, tako da svaka iduća faza predstavlja napredak u jačanju kvalitete revizije. To su:

- kontrola kvalitete koja je ugrađena u revizijski proces,
- unutarnje provjere kvalitete (monitoring),
- neovisne procjene kvalitete.

Kontrola kvalitete koja je ugrađena u revizijski proces

Revizijski proces moraju nadgledati u svim izvedbenim fazama revizije osobe koje neposredno upravljaju revizorskim timom (uobičajeno su to voditelj tima i nadležni revizor). To podrazumijeva donošenje pravila i procedura kontrole kvalitete koje trebaju biti sastavnim dijelom revizijskog procesa, radije nego da se kontrole prenose na provjere nakon završetka revizije. Navedene procedure odražavaju trenutačnu profesionalnu praksu i važne su za pružanje uvjerenja vodstvu revizije da pristup u provođenje revizije osigurava ispunjenje profesionalnih standarda i očekivanih kvaliteta revizijskih izvješća.

Ugrađene operativne procedure su procesi i aktivnosti koje je potrebno tako postaviti da se revizijski angažmani obave učinkovito i sukladno zahtjevima standarda kvalitete. Ovo nisu dodatni elementi revizorskog posla, ali su u biti profesionalni procesi i discipline koje će cjelokupno osoblje slijediti kada izvršava revizijske zadatke. Mnoge aspekte ovih procedura uvodi više revizorsko osoblje unutar revizorskih timova, ali se oslanjaju na punu suradnju i sudjelovanje svih članova revizorskog tima.

Unutarnja provjera kvalitete (monitoring)

Unutarnja provjera kvalitete je vlastita provjera što ju izvrše imenovani **timovi za kvalitetu koji su izravno uključeni u revizijski proces**, ali koji ne sudjeluju u provjeri revizije koju su sami obavili. Ovisno o opsegu revizorskog posla i veličine revizijske

institucije, može biti imenovano i više timova za kvalitetu koji među sobom provode kontrolu kvalitete revizije. Obično se ovaj pregled naziva “**vrući pregled**” jer se provodi u svim fazama revizije (planiranje revizije, provedba revizije, izvješćivanje o obavljenoj reviziji).

Timove za kvalitetu uobičajeno imenuje vodstvo revizije i njihovi su članovi revizori sa bogatim iskustvom u reviziji, tako da oni nisu izravno uključeni u revizijski proces koji kontroliraju, tj. izbjegava se slučaj da oni ne pregledaju kvalitetu revizije koju su sami obavljali. Uloga timova za kvalitetu jest steći uvid i osigurati da su revizije vođene u skladu s profesionalnim standardima i vlastitim procedurama revizije. Ovakvi timovi osiguravaju dodatni element neovisnosti i objektivnosti u ključnim rizičnim područjima koja su planirana kao takva na osnovi vlastite procjene rizika.

Neovisna procjena kvalitete

Neovisna procjena kvalitete revizije podrazumijeva procjenu revizora koji **nisu izravno uključeni u revizijski proces**. Ovisno o ustroju revizijske institucije, neovisnu procjenu može obavljati pojedinac, skupina ili odjel zadužen za neovisnu procjenu kvalitete. Uobičajeno, takve procjene imaju za cilj “osigurati kvalitetu” (*quality assurance*) i obavljaju se nakon okončanja cjelokupnog procesa revizije te se stoga ovaj pregled naziva “**hladnim pregledom**”. Funkcija osiguranja kvalitete revizije ispunjava dvije ključne uloge. Prvo, ono pruža uvjerenje vodstvu revizije (glavnom revizoru) da su revizije obavljene u skladu s profesionalnim standardima i da su izvješća što su ih revizori objavili u skladu s ciljevima revizije. Drugo, osiguranje kvalitete promiče kontinuirano unapređivanje revizijskog procesa i širenje “najbolje prakse”.

Ovakvom procjenom kvalitete vodstvo je revizije obaviješteno o potpuno neovisnoj procjeni revizije i revizijskome pristupu. Stoga su ovakve kontrole kritički element cjelokupnog revizijskog okruženja i same unutarnje provjere kvalitete koju je obavio tim za kvalitetu. Revizorski timovi koji su već obavili reviziju i gdje je već obavljena unutarnja kontrola kvalitete trebaju biti godišnje provjereni na onom stupnju koji je određen prethodnim pokazateljima (npr. oni s boljim karakteristikama trebaju imati manje intenzivan pregled).

1.12. Uloga revizije u otkrivanju korupcije i prijevare

Smjernice revizije

Međunarodni revizijski standard pod nazivom “Odgovornost revizora da u reviziji financijskih izvješća razmotri prijevare i pogreške” opisuje radnje koje revizor treba poduzeti kada obavlja reviziju, a otkrije naznake prijevare ili korupcije. Ukratko, ovim je standardom podijeljena odgovornost u otkrivanju prijevare i korupcije između vodstva institucije i revizora.

Vodstvo

Prvenstvena odgovornost za otkrivanje pronevjera, ostalih nepravilnosti i pogrešaka leži na vodstvu institucije. Njegova uloga u njihovom otkrivanju predstavlja proširenje njegove uloge na područje preventive – sprečavanja pojava pronevjera ili nepravilnosti.

Revizor

Revizor je odgovoran za pravilno planiranje, provođenje i ocjenjivanje svoga rada u reviziji na način da može osnovano očekivati otkrivanje materijalno značajnih pogrešnih prikaza u računovodstvenim iskazima, bilo da su ona prouzrokovana pronevjerama, ostalim nepravilnostima ili pogreškama.

Revizijski standardi sasvim jasno ukazuju da revizor nije odgovoran za sprečavanje pronevjera, jer ta odgovornost leži na vodstvu poduzeća. Međutim, revizor može pomoći u sprečavanju pronevjera kada uoči slabosti u sustavu unutarnjih kontrola koje mogu implicirati određene prijevare i o njima izvijestiti vodstvo.

Činjenica da se institucija podvrgava reviziji može sama po sebi odvratiti one koji imaju namjeru učiniti pronevjeru.

Funkcija revizije nije uvijek isto shvaćena u javnosti i unutar revizorske profesije. Kada u takvim shvaćanjima postoje razlike, javlja se “raskorak u odnosu na očekivanja”, tj. razlika između onoga što očekuje javnost i shvaćanja revizora. U ovom tekstu razmotrit ćemo što javnost očekuje od revizora i od izvješća o reviziji i kako se ta očekivanja razlikuju od stvarnosti.

Raskorak između očekivanja i stvarnosti

Sljedeće izjave predstavljaju različita shvaćanja o prirodi revizije koja mogu pripadati revizorima ili osobama koje su dio javnog mnijenja:

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

Shvaćanja revizora su ona izložena u izjavama pod točkama **c)**, **d)** i **f)**. Mišljenja sadržana u izjavama pod točkama **a)**, **b)** i **e)** su široko rasprostranjena shvaćanja javnog mnijenja. Možete vidjeti da je razlika u shvaćanjima ovih dviju skupina veoma velika. Najveća neslaganja tiču se pitanja otkrivanja pronevjera, što javnost smatra glavnim

ulogom revizije. Međutim, ima i drugih vrsta pitanja koja izazivaju neslaganje, kao što su pokazala ranije provedena ispitivanja.

Kanadski institut ovlaštenih računovođa objavio je izvješće povjerenstva koje je izradilo studiju o temi "Što javnost očekuje od revizije", poznato kao *McDonaldovo izvješće predsjedniku Povjerenstva*. Tijekom ispitivanja promatrano je ne samo što javnost misli o reviziji, već i što se može učiniti za smanjenje ili otklanjanje utvrđenih razlika.

Početak 2000. godine jedna od velikih revizijskih tvrtki *Peat Marwick McLintock* (PMM) objavila je slično ispitivanje, utemeljeno na iskustvu u Velikoj Britaniji. Ispitivanje je nosilo naziv "Revizija i revizori - što javnost misli?", a potvrdilo je da i u Velikoj Britaniji postoji raskorak između onoga što javnost očekuje od revizora i onoga što realno treba očekivati od revizora. Ispitivanje je pokazalo širok spektar pogrešnih shvaćanja javnosti o ulozi revizora u odnosu na reviziju računovodstvenih iskaza. Navodimo neke od njih:

- znatan broj ispitanika vjeruje da revizori verificiraju više od 90% svih transakcija poduzeća,
- tri četvrtine javnosti smatra da je posao revizora otkriti pronevjere svih vrsta,
- mnogi ispitanici smatraju da revizor daje jamstvo glede financijskog "zdravlja" institucije.

Smanjivanje raskoraka između očekivanja i stvarnosti

McDonaldovo izvješće predsjedniku Povjerenstva daje 50 preporuka za smanjenje raskoraka između očekivanja i stvarnosti. Te se preporuke mogu svrstati u sljedeće četiri šire kategorije:

- jačanje neovisnosti revizora,
- jačanje revizijskog profesionalizma,
- proširivanje i unapređivanje financijske transparentnosti,
- smanjenje pogrešnog javnog shvaćanja uloge revizora.

Glede posljednje od ovih kategorija, povjerenstvo se odlučilo za javno reklamiranje i kampanju radi podučavanja javnosti, ne bi li to bilo učinkovito u objašnjavanju uloge revizora i u smanjenju pogrešnog shvaćanja javnosti. Međutim, u *McDonaldovom izvješću* kao najbolji primjer predlaže se sljedeće:

- u godišnje izvješće treba uključiti priopćenje o odgovornosti vodstva za financijska izvješća kao i za računovodstvene iskaze,
- potrebno je usvojiti mnogo eksplicitnije i detaljnije revizijsko izvješće kojim bi se u mnogo većoj mjeri objasnila uloga revizora.

Dakle uvijek prisutna dvojba, kada je posao revizije u pitanju, jest uloga revizije u otkrivanju korupcije i prijevare. Svakako da revizija treba dati svoj doprinos u ovoj dijelu. Međutim odgovornost za otkrivanje prijevare ili korupcije leži na vodstvu institucije koja je predmetom revizije. Odgovornost revizora je da obavi svoj posao s "profesionalnom dužnom pažnjom". To znači da ako je posao revizije dobro planiran i

izveden, revizor lako može uočiti naznake prijevare ili korupcije, no ne može biti posve siguran da je ona stvarno i učinjena. Posao revizora je da o takvim radnjama izvijesti vodstvo revidirane institucije, a u slučaju sumnje da je i vodstvo umiješano u takve radnje, dokaze o tome treba predati nadležnim istražiteljima. Svakako, naznake tih radnji revizor navodi u svome izvješću u obliku slabosti ili nepravilnosti.

1.13. Sažetak

Državna revizija ili revizija javnog sektora jedan je od najvažnijih kontrolnih mehanizama za trošenje finansijskih sredstava iz proračuna u demokratski uređenim zemljama. Cilj revizije nije samo isticati nepravilnosti i pogreške, već preventivno djelovati kako se uočene pogreške i nepravilnosti dalje ne bi ponavljale. Stoga se revizija razlikuje od drugih kontrolnih tijela poput inspeksijskih tijela, policijskih tijela i slično. Naime, revizija u određenim nepravilnostima traži njihov uzrok koji nastoji otkloniti svojim preporukama. Uzrok nepravilnosti često leži u slabim internim kontrolama, nefiniranim ovlastima i odgovornostima, lošem upravljanju i drugo.

Državna revizija, kao neovisna, profesionalna i nepolitička institucija, uspostavljena je kako bi parlamentu predstavila stručno, profesionalno i na dokazima utemeljeno mišljenje o sukladnosti trošenja proračuna s normama što ih je parlament usvojio.

Međutim, revizija javnog sektora zahtijeva posebnu odgovornost jer se radi o javnome novcu, tj. novcu poreznih obveznika. Od revizora se traži da u svojim izvješćima pruži uvjerenja da se taj javni novac koristi sukladno svojoj namjeni, da nema rasipništva i da se postižu određeni rezultati za koje je taj novac i potrošen. Revizija javnog sektora nije ograničena samo na finansijska izvješća koje sastavlja vlada, već obuhvaća i mišljenje o uspješnosti angažiranja finansijskih sredstava u obavljanju javnih usluga. Često je ove ciljeve teško postići, pogotovu u tranzicijskim društvima kakvo je naše. Stoga promjene koje vode k većoj demokratizaciji društva jačaju svijest o trošenju javnog novca i javnu odgovornost. U ovim promjenama važnu ulogu ima revizija koja treba biti oslonac izvršnoj i zakonodavnoj vlasti.

Kako bi se postigli ovi ciljevi, revizija prije svega mora biti neovisna o izvršnoj vlasti, ali mora svoj rad temeljiti na revizijskim standardima koji daju opći okvir za djelovanje i postupanje državne revizije. Također revizija mora poznavati i pridržavati se svojih nadležnosti i ciljeva koji su, zapravo, njeni zadaci.

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

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

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

Završni dio revizije zapravo je izvješćivanje, koje se može izvesti na više načina (izvješće, pismo, memorandum itd.). Izvješće o reviziji s mišljenjem najvažniji je “proi-

zvod” revizije koji je javan i time se zapravo postiže uloga revizije koja podrazmijeva javnu odgovornost za transparentno objavljene nepravilnosti.

Svakako, revizijska institucija posjeduje alate kojima prati kvalitetu svoga rada i kojima se utvrđuje je li posao revizije dobro vođen, planiran i obavljen te obuhvaća li izvješće revizije sve bitne segmente koji su prethodno istraženi.

2. DIO

Uloga i značaj razmatranja izvješća o izvršenju proračuna i revizorskih izvješća u povjerenstvima

2.1. Uvod

Struktura državnog parlamenta proizlazi iz ustava svake države, dok se unutarnji ustroj obično utvrđuje internim pravilima i poslovnicima parlamenta. Ovisno o ustroju zemlje, parlamenti mogu biti jednodomni ili dvodomni, kao u slučaju Bosne i Hercegovine.

Parlamentarna povjerenstva stalna su ili privremena radna parlamentarna tijela uz čiju se pomoć obavlja veliki dio poslova iz nadležnosti parlamenata i čijim se radom znatno pridonosi ostvarenju zadataka i uloge zakonodavne razine vlasti u jednoj zemlji (osobito u sklopu postupaka za donošenje zakona i provođenje nadzora nad radom i kontrole rada izvršne razine vlasti).

Parlamentarna povjerenstva nisu tijela vlasti te ne donose obvezujuće odluke za izvršnu i sudbenu vlast, već pripremaju materijale i pravne akte, koje u obliku prijedloga prosljeđuju parlamentu radi njihovog daljnjeg razmatranja. Međutim, njihova stvarna uloga vrlo često u praksi nadilazi njihov formalno-pravni ustroj utvrđen poslovnicima. Praksa pokazuje da stavove parlamentarnih stalnih i privremenih radnih tijela u velikome broju slučajeva prihvaćaju domovi parlamenta. S takvom spoznajom promatramo značaj i ulogu parlamentarnih povjerenstava u posve drukčijem svjetlu i s puno većim značajem nego što je to formalni opis rada svakog povjerenstva i svake radne skupine zasebno. Iako tako ne piše u poslovnicima, može se zaključiti da se suštinska rasprava vodi, pa se čak i neke “konačne” odluke “donose” upravo na sjednicama parlamentarnih radnih tijela. Dodatno, veliki broj europskih zemalja i članica Europske unije koristi rad brojnih stalnih i povremenih radnih tijela svojih parlamenata za uspostavu suradnje s nevladinim sektorom i s medijima. Na taj način, pojedina pitanja koja se nalaze u parlamentarnoj proceduri, a najčešće su to zakonski projekti, značajno dobivaju na kvaliteti svoje pripreme, uključujući i mogućnost sudjelovanja nevladinog sektora i javnosti u izgradnji javnih politika kao i u postupcima procjene regulatornog i financijskog utjecaja.

Od države do države, ovisno o ustavnom uređenju i stupnju razvoja demokracije, parlamentarna radna tijela imaju veći ili manji značaj i utjecaj u društvu. Susreću se različiti slučajevi – od formalnog, skoro mehaničkog i neprimijetnog načina rada, do slučajeva gdje su pojedini odbori skoro najznačajnija tijela u jednoj zemlji, ali ne po formalno-pravnoj definiciji opsega svoga rada i ovlastima, već zbog faktičkog položaja i utjecaja što ga ima taj odbor u javnosti i utjecaja na daljnje odluke parlamenta te zemlje.

U Bosni i Hercegovini svjedočimo pozitivnom trendu povećanog značaja rada radnih tijela parlamenata po razinama javne uprave. Kako se vremenom realiziraju pojedini

ne faze reformi u javnome sektoru, tako se poboljšava kvaliteta rada po svim razinama uprave, procesi donošenja odluka se demokratiziraju uz sve viši i viši stupanj otvorenosti prema javnosti i naznakama da će se znatno povećati opseg suradnje i interakcija s civilnim sektorom i akademskom zajednicom.

2.2. Funkcija nadzora nad javnom potrošnjom

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

Da bi jedan parlament uspješno izvršavao svoje funkcije, nužno je prethodno ustrojiti ustavno-pravni okvir za takvo djelovanje, uspostaviti unutarnji kapacitet za učinkovito izvršenje definiranih funkcija, te postići politički konsenzus o smjeru, sadržaju, opsegu i ciljevima izvršenja nadzornih i kontrolnih funkcija, kao i osigurati primjerenu podršku opće javnosti, stručnoga dijela javnosti, izvršne i sudbene vlasti, podršku nevladinog sektora, akademske zajednice i općenito građana.

Dodatni čimbenici promjena proizlaze iz činjenice da pristupanje Bosne i Hercegovine Europskoj uniji jest službeno opredjeljenje Bosne i Hercegovine i ujedno veoma složen popis aktivnosti određen brojnim ciljevima koji se moraju ispuniti po fazama. Cijela skupina takvih aktivnosti i faznih ciljeva odnosi se na unapređenje financijskog poslovanja institucija BiH, kao i na jačanje parlamentarne uloge u nadzoru i kontroli potrošnje javnog novca.

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

- Ograničeni kapaciteti dvaju povjerenstava za financije i proračun dobili su odgovarajuću međunarodnu tehničku podršku, osobito u ključnom razdoblju kada je trebalo formalno redefinirati i unaprijediti određene interne procedure, te pokrenuti nove procese;
- Članovi obaju povjerenstava u nekoliko su proteklih mandata, a osobito u razdoblju 2008.-2010., pokazali nedvojbenu otvorenost i opredijeljenost za promjene koje je bilo nužno poduzeti radi jačanja kapaciteta, jačanja uloge Parlamentarne skupštine BiH i jačanja učinaka revizorskih izvješća na sveukupnu kvalitetu financijskog poslovanja institucija BiH;
- U sklopu projekata tehničke podrške konzultirana su najdjelotvornija rješenja u međunarodnoj praksi, posebice tranzicijskih zemalja i članica EU, te su usvojena objektivno primjenjiva rješenja;
- Omogućeno je profesionalno usavršavanje članova dvaju povjerenstava i ureda tajnika povjerenstava;
- Rad dvaju povjerenstava potpuno je transparentan i javan, te su stvoreni tehnički i drugi preduvjeti za širenje organizacija nevladinog sektora i nesmetan uvid medija u pitanja što ih razmatraju dva povjerenstva za financije i proračun.

2.3. Nadležnosti dvaju povjerenstava za financije i proračun Parlamentarne skupštine BiH

Poslovnica Zastupničkog doma i Doma naroda Parlamentarne skupštine BiH jasno je definiran pravni okvir za rad povjerenstava i drugih radnih tijela, kao što su opće odredbe o povjerenstvima, podjela povjerenstava na stalna i privremena, definicije članstva u povjerenstvima, dužnosti povjerenstava, rukovođenje radom povjerenstava, način rada, metodologija rada i način odlučivanja povjerenstava⁴.

a) Nadležnosti Povjerenstva za financije i proračun Zastupničkog doma Parlamentarne skupštine BiH

Prema članku 44. Poslovnika Zastupničkog doma Parlamentarne skupštine Bosne i Hercegovine, pitanja koja razmatra Povjerenstvo odnose se na:

- Centralnu banku BiH,
- vanjski dug,
- financiranje institucija BiH,
- fiskalnu i kreditnu politiku,
- bankarstvo, osim politike bankarstva,
- funkcioniranje financijskih institucija na razini Bosne i Hercegovine,
- propise iz područja financija i proračuna,
- razmatranje, izvršenje i nadzor nad izvršenjem proračuna,
- razmatranje odluka o zaduživanju, reprogramiranju dugova i drugim novčanim obvezama Bosne i Hercegovine,
- izvješća Ureda za reviziju institucija BiH,
- druga pitanja iz područja ekonomije, financija i proračuna.

b) Nadležnosti Povjerenstva za financije i proračun Doma naroda Parlamentarne skupštine BiH

Prema članku 28. Poslovnika Doma naroda Parlamentarne skupštine Bosne i Hercegovine, pitanja koja razmatra Povjerenstvo odnose se na:

- Centralnu banku BiH,
- bankarstvo, osim politike bankarstva,
- vanjski dug,
- financiranje institucija BiH – oporezivanjem, akumulacijom duga ili drugih sredstava,
- funkcioniranje financijskih institucija na razini Bosne i Hercegovine,
- propise iz područja financija i proračuna,
- razmatranje, izvršenje i nadzor nad izvršenjem proračuna Bosne i Hercegovine,
- razmatranje izvješća iz članka 168. stavak (2),

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

- razmatranje odluka o akumulaciji duga, javnim zajmovima i drugim finansijskim obvezama Bosne i Hercegovine,
- izvješća Ureda za reviziju institucija BiH,
- u suradnji s odgovarajućim tijelom Zastupničkog doma, priprema i dostavlja proračun Doma i zajednički proračun Parlamentarne skupštine BiH Vijeću ministara BiH do 15. rujna svake godine, kako bi bio uvršten u prijedlog zakona o proračunu institucija BiH za sljedeću godinu,
- druga pitanja iz područja ekonomije, financija i proračuna, sukladno Poslovniku.

2.4. Usvajanje Smjernica za pregled i analizu revizorskih izvješća

a) Pozitivni trend jačanja parlamentarnog nadzora i novi izazovi

Brojna su domaća i međunarodna izvješća kojima se u zadnjih deset godina potvrđuju znatno povećanje transparentnosti i poboljšanja u kvaliteti finansijskog poslovanja i finansijskog izvješćivanja institucija Bosne i Hercegovine. Poseban je napredak zabilježen nakon prelaska na sustav trezorskog poslovanja i uspostave jedinstvenog računa trezora. Izvješća Ureda za reviziju o obavljenim revizijama također potvrđuju pozitivne trendove, a posebice činjenica da je posljednjih godina znatno porastao broj revizorskih izvješća bez kvalifikacija (s pozitivnim mišljenjem).

Među izvješćima s izraženom rezervom primjetno je smanjenje razlika u njihovom sadržaju. Opseg kvalifikacija i nalaza revizije postupno se sužavao, sve do uske skupine karakterističnih nalaza koji su zajednički u velikome broju izvješća. Toj pojavi pridonijela je i činjenica da izvješća s negativnim mišljenjem revizora nisu objavljena skoro 4-5 godina unatrag. U tom kontekstu, članovi dvaju povjerenstava za financije i proračun Parlamentarne skupštine BiH suočavaju se s novim izazovima – npr. kako razlikovati i kako raditi usporedne analize, te donijeti efektivne zaključke nakon razmatranja 20 ili 30 revizorskih izvješća u kojima revizor izražava mišljenje s rezervom? Istovremeno su oba povjerenstva pokrenula pitanje sustavnih nedostataka koji su uzrokom većega broja istih ili sličnih kvalifikacija i nalaza revizije koji se uporno ponavljaju iz godine u godinu.

Osim navedenog, dva su povjerenstva za financije i proračun Parlamentarne skupštine BiH na različiti način analizirala i razmatrala izvješća Ureda za reviziju; postupci nisu bili formalno definirani i postojala je bitna potreba za intervencijama – kako u pojedinačnim slučajevima određenog broja institucija koje su zadržavale značajan broj kvalifikacija i ponovljenih nalaza revizije, tako i na sustavnoj razini, ponajprije u propisima koji se moraju dograditi ili donijeti.

b) Inicijativa i pokretanje projekata tehničke podrške

U razdoblju od 2000. do sredine 2008. godine oba povjerenstva za financije i proračun redovito su razmatrala revizorska izvješća, ali njihove su se procedure razlikovale po sadržaju i dinamici realizacije obveza. Proceduralni postupci nisu bili formalno usvojeni u pisanom obliku, dok je završna faza obrade revizorskih izvješća kroz završne

rasprave u oba doma Parlamentarne skupštine BiH često trajala preko šest mjeseci od dana javne objave revizijskih izvješća.

U svrhu učinkovitijeg rada na obradi revizorskih izvješća i unapređenja kapaciteta Parlamentarne skupštine BiH, a na osnovi inicijativa izraženih krajem 2007. godine, Odjel za međunarodni razvoj Vlade Velike Britanije (*Department for International Development* - DFID) i predsjedatelji dvaju povjerenstava za financije i proračun Parlamentarne skupštine Bosne i Hercegovine zaključili su 16. 4. 2008. odgovarajući Memorandum o razumijevanju. Primarni cilj bio je podržati unapređenje funkcije nadzora nad javnim financijama kroz jačanje analitičkih kapaciteta, definiranje procesa i procedura, te stvaranje prijedloga za organizacijska poboljšanja povjerenstava za financije i proračun obaju domova Parlamentarne skupštine BiH.

c) Rezultati obavljenih analiza

Suglasno zadatku definiranom Memorandumom, obavljena je opsežna analiza preporuka revizora i zaključaka obaju povjerenstava u razdoblju 2003.-2008. godine i utvrđeno je sljedeće:

- Usporedba posljednjih dvaju izvješća godišnje revizije nije dovoljna za sagledavanje stvarne promjene i stupnja provedbe revizijskih preporuka kod velikoga broja institucija. Tek ako se revizorska izvješća jedne institucije promatraju unutar duljeg razdoblja, moguće je zaključiti jesu li netom izrečene kvalifikacije i nalazi revizije kratkotrajna slabost te institucije ili dublji, višegodišnji neriješeni problem;
- Povjerenstva za financije i proračun nisu radila analize uzroka ponavljanja određenoga broja nalaza revizije. Nisu razmatrane sustavne mjere usmjerene k prekidu loše prakse ili preventivne mjere za smanjenje budućih pojava istovrsnih nalaza revizije;
- Dulji niz godina, skoro od samoga osnutka Ureda za reviziju, Parlamentarna skupština BiH nije razmatrala niti usvojila bilo kakve korektivne mjere protiv onih institucija koje se oglašuju o zahtjeve i preporuke revizije ili kod kojih se ponavljaju istovrsni nalazi revizije. To nije bila prikladna poruka institucijama koje su revnosno ispravljale uočene nedostatke i bilježile trend kontinuiranog poboljšanja u poslovanju.
- Postupci u povjerenstvima često su trajale dulje od šest mjeseci i okončavale su se u prvom tromjesečju druge godine u odnosu na revidiranu godinu. Time bi se gubili skoro svi efekti rasprava, jer je bilo prekasno za to da zaključci bilo kako utječu na postupke usvajanja prijedloga novog proračuna.

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

- Određeni broj revidiranih institucija BiH povremeno je ili u kontinuitetu dobio revizorska izvješća s mišljenjem revizora bez kvalifikacije (pozitivnim mišljenjem);

- Revizorska izvješća potvrđuju da dio revidiranih institucija kontinuirano poboljšava svoje financijsko poslovanje i ustrajno radi na smanjenju broja nerealiziranih preporuka i smanjenju revizorskih nalaza iz godine u godinu;
- Veliki broj institucija BiH ima stupanj izvršenja proračuna iznad 90%, čak i više od 95%, što dokazuje da je kvalitetna provedba preporuka revizije realno moguća, da su zahtjevi koji se stavljaju pred institucije realno izvodivi, odnosno da je dio proračunskih korisnika postigao tražene standarde planiranja i izvršenja proračuna. Jednako pozitivni rezultati zabilježeni su i kod nalaza revizije važnih uz kvalitetu financijskog izvješćivanja i primjenu pozitivnih propisa u financijsko-materijalnom poslovanju.

U sklopu analitičke pripreme za prijedlog nove metodologije razmatranja revizorskih izvješća u povjerenstvu, razmotrena su sljedeća područja za intervenciju (prijedlozi za unapređenje):

- Formalno definirati i usvojiti postupke analiza i razmatranja izvješća Ureda za reviziju o obavljenoj financijskoj reviziji;
- Pojednostaviti postupke, skratiti i omogućiti jednostavniji angažman članova povjerenstava;
- Definirati način odabira, analitičke metode i korake, te ustrojiti praksu koja će omogućiti jasnije i jednostavnije prepoznavanje kratkoročnih slabosti u poslovanju revidiranih institucija u odnosu na dugogodišnje probleme kod njih;
- Prepoznati zajedničke karakteristike nalaza revizije kod većega broja institucija, osobito u slučajevima kada su takvi problemi uzrokovani sustavnim nedostacima ili neizgrađenošću kontrolnog okruženja;
- Uskladiti postupke razmatranja revizorskih izvješća i povezati ih s ciklusom planiranja proračuna i izvješćivanja o izvršenju proračuna;
- Uz pomoć Ureda za reviziju, neizostavno razmatrati preventivne mjere koje bi na sustavnoj razini pomogle smanjenju broja nalaza revizije;
- odrediti uvjete i postupke kada će povjerenstva razmatrati i usvojiti korektivne mjere u slučajevima u kojima je angažman revidiranih institucija bio ispod zahtijevanih promjena/poboljšanja.

2.5. “Smjernice za pregled i analizu revizorskih izvješća”

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

Dokument se oslanjao na najbolje segmente zatečene prakse dvaju povjerenstava Parlamentarne skupštine BiH, kao i na modele koji se prakticiraju u Velikoj Britaniji, Australiji, Švedskoj i drugim zemljama. Razmotrena je primjenjivost pojedinih inozemnih rješenja u uvjetima i kapacitetima kojima raspolaže Parlamentarna skupština

BiH. Dodatno je uvažena potreba za daljnjim jačanjem uloge dvaju povjerenstava, odnosno kapaciteta Parlamentarne skupštine BiH u funkciji nadzora nad proračunskom potrošnjom, te potreba za povećanjem učinka revizorskih izvješća.

Smjernice su usvojene na 28. sjednici Povjerenstva za financije i proračun Zastupničkog doma, održanoj 23. 7. 2008., i na 19. sjednici Povjerenstva za financije i proračun Doma naroda, održanoj 24. 7. 2008. godine.

Smjernice sadrže opis i obrazloženje metodološkog pristupa, opis postupaka analize i razmatranja revizorskih izvješća podijeljenih u četiri postupovne faze - koraka, kao i prijedloge postupaka u fazi praćenja realizacije zaključaka (*follow-up*). Usvojene su intervencije i novi metodološki pristup u dijelu aktivnosti povjerenstava koje prethode razmatranju revizorskih izvješća i fazi saslušanja - očitovanja revidiranih institucija. Unaprijeđeni su i pojednostavljeni postupci saslušanja revidiranih institucija, te otvorena mogućnost povezivanja parlamentarnih postupaka vezanih uz revizijska izvješća s proračunskim ciklusom, prvenstveno s postupkom usvajanja proračuna institucija BiH.

Sažetak

- Financijsko poslovanje institucija BiH kontinuirano se unapređuje od dana osnutka Ureda za reviziju i prelaskom na sustav trezorskog poslovanja;
- Velike razlike između nalaza revidiranih institucija postupno su se smanjivale, što je otvorilo pitanje načina na koji će povjerenstva obrađivati izvješća;
- Istovremeno je bilo potrebno formalno unaprijediti analitičke kapacitete povjerenstava kako bi bila u mogućnosti prepoznati osobenosti (razloge) određenih pojava i sustavne probleme koji su uzrok serije istovrsnih revizorskih nalaza;
- Raniji postupci povjerenstava znatno su pridonijeli poboljšanjima financijskog poslovanja institucija BiH, ali nisu bili formalno definirani i usvojeni u pisanom obliku;
- Sredinom 2008. realiziran je prvi projekt tehničke podrške povjerenstvima u suradnji s Odjelom za međunarodni razvoj Vlade Velike Britanije (DFID);
- Na temelju usuglašanih projektnih aktivnosti, urađene su opsežne analize dotadašnje prakse i utvrđena područja intervencije u postupku razmatranja revizorskih izvješća u povjerenstvu;
- Sumirani rezultati analiza pretočeni su u prijedlog nove metodologije u sklopu dokumenta "Smjernice za pregled i analizu revizorskih izvješća", koji su usvojila oba povjerenstva za financije i proračun u srpnju 2008. godine.

2.6. Faze razmatranja revizorskih izvješća u povjerenstvu

Pripremna faza razmatranja izvješća financijske revizije u povjerenstvu

Vremensko razdoblje razmatranja revizorskih izvješća

Dostava revizorskih izvješća Parlamentarnoj skupštini BiH uobičajeno se odvija sredinom lipnja tekuće godine za prethodnu proračunsku godinu⁵. Događaji javne objave i dostave revizorskih izvješća Parlamentarnoj skupštini BiH automatski aktiviraju početak postupaka analize i razmatranja revizorskih izvješća dvaju povjerenstava za financije i proračun.

Usvajanjem “Smjernica za pregled i analizu revizorskih izvješća” povjerenstva za financije i proračun odlučila su proceduralne postupke analize i razmatranja revizorskih izvješća u pravilu okončati prije dana pokretanja amandmanske procedure za prijedlog proračuna institucija BiH za iduću godinu. To praktično znači da vrijeme koje je na raspolaganju dvama povjerenstvima za financije i proračun počinje sredinom lipnja i završava zaključno s 1. studenim⁶. Drugim riječima, ovo vrijeme obuhvaća oko 14-15 radnih tjedana, ako se ne računa tri četvrtine mjeseca kolovoza (zbog kolektivnog godišnjeg odmora).

Razdoblje priprema za razmatranje revizorskih izvješća počinje 3-4 tjedna prije dana objave revizorskih izvješća (sredinom svibnja) i okončava se održavanjem prve sjednice povjerenstva za financije i proračun kojom se pokreće postupak razmatranja nove generacije godišnjih izvješća financijske revizije po proračunskim korisnicima.

Ciljevi

Uvažavajući unaprijed definirana vremenska ograničenja kao i ograničene kapacitete dvaju povjerenstava za financije i proračun, dolazimo do zaključka da samo kvalitetnim pripremama i strukturiranim postupkom povjerenstva mogu ispuniti zadaću i u zadanom roku okončati postupke razmatranja izvješća revizije prema usvojenim “Smjernicama”. Na početku tog procesa pripremne radnje trebaju osigurati da se pozornost članova dvaju povjerenstava koncentririra na najbitnije informacije sadržane u revizorskim izvješćima, da se na jednostavan i transparentan način utvrdi odgovornost i daljnje obveze revidiranih institucija, te da se definiraju pitanja koja zahtijevaju sustavnu intervenciju. Ciljevi koji se žele postići pripremama za razmatranje revizijskih izvješća su sljedeći:

⁵ Člankom 16. Zakona o reviziji (“Službeni glasnik BiH”, broj 12/06) precizno su utvrđeni rokovi u kojima Ured za reviziju mora dostaviti konačna izvješća financijske revizije revidiranim institucijama i Ministarstvu financija i trezora. Također, navedena je obveza dostavljanja izvješća Parlamentarnoj skupštini BiH (članak 16. stavak (1)), ali nije preciziran rok te dostave nakon što se ispune uvjeti iz stavka (2) istoga članka (nakon očitovanja revidirane institucije). Ipak, Ured za reviziju uspostavio je praksu promptne dostave izvješća Parlamentarnoj skupštini sredinom lipnja, odmah nakon ispunjavanja odredaba članka 16. stavak (2) Zakona o reviziji (nakon što istekne rok za očitovanje revidiranih institucija).

⁶ Suglasno članku 10. Zakona o financiranju institucija BiH (“Službeni glasnik BiH”, br. 61/04 i 49/09), Predsjedništvo BiH obvezno je dostaviti prijedlog proračuna institucija BiH Parlamentarnoj skupštini BiH najkasnije do 1. studenoga tekuće godine za iduću godinu.

- Pripremiti analitičke materijale i osigurati informacije koje će pomoći članovima dvaju povjerenstava da usmjere pozornost i razmatraju najbitnija revizorska izvješća (prema sadržaju nalaza i prema materijalnosti) u okvirima danih vremenskih rokova;
- U svrhu usredotočenog razmatranja materijalno bitnih revizorskih nalaza, razmatriti potrebu za eventualnim sustavnim intervencijama kao i eventualnim sustavnim i pojedinačnim mjerama kojima bi se smanjio stupanj ponavljanja istovrsnih nalaza; obaviti analitičke pripreme, akcentirati najbitnija pitanja, te osigurati dodatne informacije od Ureda za reviziju i od revidiranih institucija⁷;
- Članovima povjerenstava omogućiti uvid (za svaku revidiranu instituciju zasebno) u višegodišnji trend realizacije odobrenog proračuna, kao i višegodišnji prikaz poduzetih aktivnosti prema revizorskim preporukama⁸.

Aktivnosti koje se obavljaju tijekom pripremnog razdoblja

Postupci koje trebaju provesti oba tajništva povjerenstava za financije i proračun u razdoblju od dana javne objave revizorskih izvješća (i dostave Parlamentarnoj skupštini BiH) do dana odžavanja prve sjednice povjerenstva za financije i proračun su:

- a) Priprema tabličnih pregleda realizacije revizorskih preporuka; Suglasno usvojenim “Smjernicama”, tablični pregledi obuhvaćaju petogodišnji pregled izraženih mišljenja revizora i danih kvalifikacija, pregled realiziranih i nerealiziranih preporuka revizije, pregled planiranog i ostvarenog proračuna za svakog proračunskog korisnika zasebno. Podaci sadržani u posljednjem revizorskom izvješću se uz pomoć petogodišnjeg pregleda mnogo jasnije sagledavaju u kontekstu promjena što se bilježe kod revidiranih institucija u duljem vremenskom razdoblju.
- b) Tehnička priprema materijala potrebnih za održavanje “prve” sjednice povjerenstva; Riječ je o sjednici povjerenstva na kojoj se pokreće postupak razmatranja netom objavljene, nove serije revizorskih izvješća. Na toj se sjednici usvaja plan daljnjeg rada povjerenstva u vezi s revizorskim izvješćima, raspoređuju obveze među članovima povjerenstva, te određuju termini za nastavak aktivnosti na slijedećim sjednicama.

Izrada tabličnih pregleda realizacije revizorskih preporuka

Cilj petogodišnjih tabličnih pregleda koja izrađuju tajništva povjerenstava jest osigurati analitičku podlogu članovima dvaju povjerenstava za financije i proračun kako

⁷ Zbog navedenih ograničenja (resursa i vremenskih rokova), analitička priprema treba omogućiti povjerenstvima da imaju na raspolaganju sve relevantne činjenice za svoje daljnje postupke i zaključke.

⁸ Novim postupcima prihvaćena je praksa da povjerenstva ne razmatraju revizijska izvješća u kojima je revizor izrazio pozitivno mišljenje, što je donijelo znatne uštede na vremenu koje povjerenstva mogu posvetiti izvješćima u kojima je revizor izrazio mišljenje s kvalifikacijom).

bi sadržaj posljednje serije revizorskih izvješća mogli sagledati u kontekstu višegodišnjeg trenda promjena kod svake institucije. Na taj se način lakše dolazi do spoznaje o stvarnim razlikama što ih je svaka revidirana institucija postigla u protekloj proračunskoj godini u odnosu na prethodne četiri godine. Također, s pomoću petogodišnjih tabličnih pregleda mogu se znatno realnije procijeniti stvarni pomaci u poslovanju institucija u odnosu na prethodne godine.

Na taj način, član povjerenstva može jednostavno doći do zaključka o tome je li kod revidirane institucije došlo do napretka u realizaciji preporuka revizije, radi li se o stagnaciji ili čak o pogoršanju u stupnju provedbe preporuka. U kasnijim postupovnim koracima tablični pregledi mogu koristiti članovima povjerenstava kao podsjetnik tijekom očitovanja revidiranih institucija kao i tijekom rasprave u povjerenstvu o potencijalnim sustavnim mjerama nužnim za smanjenje broja prekršaja i pogrešaka u poslovanju institucija. Podaci o stupnju iskorištenosti odobrenog proračuna i podaci o planiranom broju zaposlenika i o konačno ostvarenom zaposlenju na kraju godine daju dodatne informacije o upravljanju najvažnijim resursima (proračunom i ljudskim resursima), te pomažu u procjeni o tome jesu li institucije razmjerno trošile proračun ili je bilo odstupanja u odnosu na stvarni broj zaposlenika.

Petogodišnji tablični pregledi realizacije preporuka revizije sadrže sljedeće podatke za svaku instituciju BiH:

- Realizirane preporuke
- Preporuke čija je realizacija započela
- Nerealizirane preporuke
- Mišljenje revizora
- Odobreni proračun
- Izvršeni proračun
- Postotak izvršenja proračuna
- Broj zaposlenika (za odobreni proračun)
- Broj zaposlenika na dan 31. prosinca revidirane godine.

Parlamentarna skupština BiH - Povjerenstvo za financije i proračun

Proračunski korisnik _____

Tablični pregled realizacije preporuka revizije

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Realizirane preporuke	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX
Preporuke čija je realizacija započela	>XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX
Nerealizirane preporuke (ili sažetak)	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX
Mišljenje revizora	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXX
Odobreni proračun	000.000	000.000	000.000	000.000	000.000
Izvršeni proračun	000.000	000.000	000.000	000.000	000.000
Postotak izvršenja proračuna	00%	00%	00%	00%	00%
Broj zaposlenika (za odobreni proračun)	00	00	00	00	00
Broj zaposlenika na dan 31. prosinca revidirane godine	00	00	00	00	00

2.6.1. “Prva sjednica” povjerenstva povodom objave nove serije revizorskih izvješća

Na “prvoj sjednici” povjerenstva, koja se održava nakon dostave revizorskih izvješća, pokreće se službeni postupak parlamentarnog razmatranja godišnjih revizorskih izvješća za proteklu proračunsku godinu. Sjednica započinje izlaganjem predsjedatelja povjerenstva o sljedećim elementima:

- Podaci o ukupnome broju revizorskih izvješća dostavljenih Parlamentarnoj skupštini BiH kao i o strukturi izvješća prema izraženom mišljenju revizora;
- Prijedlog o podjeli zaprimljenih revizorskih izvješća na dvije skupine:
 - skupina izvješća s mišljenjem revizora bez kvalifikacija (pozitivnim mišljenjem), koja bi suglasno “Smjernicama” trebala biti izuzeta iz daljnjeg postupka u povjerenstvu, osim zaključka s prijedlogom za javnu pohvalu (domova Parlamentarne skupštine BiH) za ostvareni uspjeh u poslovanju, za koji je revizor izrazio pozitivno mišljenje;
 - skupina izvješća s kvalificiranim mišljenjem revizora za koje će biti proveden cjelovit postupak predviđen novom metodologijom iz “Smjernica”;
- Prijedlog za podjelu “druge skupine” izvješća na zaduženja članovima povjerenstva⁹, uz preuzimanje obveza svakog člana povjerenstva da: u nastavku postupka razmatranja bude izvjestitelj za određeni broj izvješća s kvalificiranim mišljenjem revizora, kvalitativno analizira zadužena izvješća, preuzme i analizira dopunske informacije koje će se osigurati u korespondenciji s revidiranim institucijama i s Uredom za reviziju, pripremi se za sjednice na kojima će se revidirane institucije javno očitovati/saslušavati povodom revizorskih izvješća, voditi radni zapisnik i u konačnici podnijeti postupovno izvješće na zaključnoj sjednici povjerenstva prema svojem zaduženju;
- Prijedlog radnog plana povjerenstva, metodologije analize i razmatranja revizorskih izvješća, te precizni sadržaj rada do završnog/zbirnog izvješća povjerenstva;
- Prijedlog sadržaja upita za dodatne informacije Uredu za reviziju i sadržaja tipskog upita revidiranim institucijama iz “druge skupine” (nakon što Povjerenstvo dađe suglasnost, ove dopise upućuje predsjedatelj(ica) Povjerenstva);
- Prijedlog termina idućih sjednica Povjerenstva na kojima će se razmatrati revizorska izvješća; prijedlog broja izvješća koja će se razmatrati na svakoj sjednici uz javno očitovanje/saslušanje revidiranih institucija, te prijedlog termina za sljedeću sjednicu Povjerenstva.

Nakon usvajanja “Smjernica” uspostavljena je praksa da se na ovoj sjednici svakome članu Povjerenstva uruči CD s elektroničkom inačicom revizorskih izvješća o finansijskom poslovanju institucija BiH objavljenih u zadnjih pet godina i dokumenti s peto-

⁹ Revizorska izvješća mogu se razvrstati među članovima povjerenstva po složenosti operacija i složenosti strukture revidiranih institucija, po abecednom nizu revidiranih institucija, na jednak broj zaduženja, s tim što je zbroj vrijednosti izvršenih proračuna približno jednak itd. U pravilu, predsjedatelj povjerenstva vodi računa o tome da je svaki član povjerenstva zadužen približno jednakim opsegom zadataka, kako po broju tako i po složenosti međusobno raspoređenih izvješća.

godišnjim tabličnim pregledom realizacije revizorskih preporuka za svaku institucija zasebno.

Kvaliteta razmatranja revizorskih izvješća u povjerenstvu ovisi o pripremama za koje je zadužen ured tajnika povjerenstva. Kapacitet ureda i stručnost osoblja od presudnog su značaja za izvršenje složenih zadataka u pripremnom razdoblju i daljnjim fazama rasprava u povjerenstvu. U 2008. i 2009. godini oba su povjerenstva za financije i proračun koristile međunarodnu tehničku podršku što su je osigurali DFID i Agencija za međunarodni razvoj Sjedinjenih Američkih Država (*United States Agency for International Development - USAID*). Međutim, jedno od najbitnijih pitanja koja stoje pred dvama povjerenstvima odnosi se na trajno jačanje kapaciteta ureda tajnika. Jedan od materijala s kraja 2008. godine upućuje na potrebu kadrovske jačanja ureda tajnika, potrebu dodatnog stručnog usavršavanja i unutarnje podjele zadataka i specijalizacije povećanog broja zaposlenika na stručne, analitičke, savjetodavne i formalno-pravne poslove podrške radu dvaju povjerenstava.

2.6.2. Presentacija glavnoga revizora

Iako je “Smjernicama” predviđeno da se prezentacija nove serije revizorskih izvješća i izlaganje glavnoga revizora obavi na zasebnoj, “drugoj sjednici povjerenstva”, pokazalo se praktičnijim rješenje da se ta aktivnost obavi na “prvoj sjednici povjerenstva”.

Predviđena prezentacija i izlaganje glavnoga revizora imaju za cilj da se članovi povjerenstava pobliže upoznaju s osobenostima nove serije revizorskih izvješća i, prema potrebi, s određenim posebnostima na koje će glavni revizor skrenuti pozornost. Valja naglasiti da ova prezentacija ne sadrži sve informacije kao i revizijsko “godišnje izvješće”, koje Ured za reviziju podnosi 90 dana nakon izvješća o izvršenju proračuna institucija BiH, suglasno Zakonu o reviziji.

* *
*

Nakon završetka “prve sjednice povjerenstva”, obično se ostavlja odgovarajući rok potreban za korespondenciju s institucijama koje će biti pozvane na javno očitovanje/saslušanje, te za osiguravanje dodatnih informacija od Ureda za reviziju. Nakon toga počinje druga faza razmatranja revizorskih izvješća u povjerenstvu.

Sažetak

- Prva faza razmatranja revizorskih izvješća u povjerenstvu započinje javnom objavom i dostavom revizorskih izvješća Parlamentarnoj skupštini BiH, a okončava početkom druge faze tijekom koje će povjerenstava održati sjednice na kojima će se obaviti javno saslušanje/očitovanje revidiranih institucija;
- Ciljevi koji se žele postići pripremama za razmatranje revizijskih izvješća i aktivnostima koje se poduzimaju u pripremnom razdoblju u najvećoj su mjeri povezane s izradom petogodišnjih tabličnih pregleda o realizaciji preporuka revizije

za svaku instituciju zasebno, u smjeru pomoći članovima dvaju povjerenstava da što lakše uoče sadržaj promjena koji se bilježi u institucijama, stupanj ponavljanja određenih problema i nalaza revizije, kao i s procjenom potreba za poduzimanje korektivnih mjera na sustavnoj i pojedinačnoj razini kojima bi se smanjio stupanj ponavljanja istovrsnih nalaza;

- Petogodišnji tablični pregledi realizacije preporuka revizije najvažniji su alat nove metodologije u radu dvaju povjerenstava za financije i proračun, a njihova je svrha pružiti analitičku podlogu članovima dvaju povjerenstava da što kvalitetnije sagledaju sadržaj posljednje generacije revizorskih izvješća u kontekstu višegodišnjeg trenda promjena kod svake institucije;
- Na prvom zasjedanju povjerenstva utvrđuje se metodologija i plan rada povjerenstva na razmatranju revizijskih izvješća, biraju se i raspodjeljuju izvješća “izvjestiteljima” (članovima povjerenstva), usuglašava plan održavanja idućih sjednica, odobrava pokretanje dodatne korespondencije, te dijele analitički materijal radi pripreme članova povjerenstva za sljedeće faze razmatranja revizorskih izvješća;
- Ovisno o vremenskom rasporedu i raspoloživosti, glavni revizor može biti pozvan da na “prvoj” sjednici prezentira novu seriju izvješća financijske revizije, čime se okončava početna faza postupaka u povjerenstvu. Isto tako, može biti pozvan da prezentira na početku “druge” sjednice povjerenstva, prije postupka javnog očitovanja/saslušanja revidiranih institucija.

2.6.3. Javna očitovanja/saslušanja revidiranih institucija

2.6.3.1. Upoznavanje članova povjerenstva sa svim relevantnim činjenicama vezanim uz revizorsko izvješće s kvalificiranim mišljenjem revizora¹⁰

a) Analitička podloga koju pružaju petogodišnji tablični pregledi realizacije revizorskih preporuka

Petogodišnji tablični pregledi služe kao veoma praktičan alat namijenjen članovima dvaju povjerenstava kako bi na što jednostavniji način mogli prepoznati poboljšanja, stagnaciju ili pogoršanja u poslovanju revidiranih institucija, odnosno za upoznavanje sa stupnjem provedbe preporuka revizije iz posljednjeg izvješća u odnosu na revizorska izvješća iz prethodne četiri proračunske godine. U nastavku će biti komentirana samo četiri karakteristična primjera u odnosu na znatno veći broj kombinacija.

¹⁰ Prema ranijem obrazloženju, postupovni koraci kojima se predviđaju javna očitovanja/saslušanja primjenjuju se samo za institucije koje su dobile revizijsko izvješće s kvalificiranim mišljenjem revizora. Kako bi se članovi povjerenstva mogli usredotočiti na najbitnija pitanja tijekom javnih očitovanja/saslušanja, prije održavanja saslušanja potrebno je obaviti detaljne pripreme i razmotriti činjenice vezane za revidiranu instituciju, što obuhvaća podatke iz petogodišnjih tabličnih pregleda, podatke sadržane u revizorskim izvješćima i podatke sadržane u dodatnoj korespondenciji s Uredom za reviziju i svakom revidiranom institucijom.

Kontinuirana provedba preporuka i dobivanje povoljnijih mišljenja revizora

Tablica “Primjer 1” daje prikaz kontinuirane uspješne realizacije preporuka revizije tijekom petogodišnjeg razdoblja. Primjer u kojem proračunski korisnik stječe sve povoljnija mišljenja revizora tijekom petogodišnjega razdoblja jest teoretski model kojim se pokazuje niz promjena kod proračunskog korisnika:

- prikazano je stupnjevito povećanje broja provedenih preporuka revizije i, istovremeno, razmjerno smanjenje broja nerealiziranih preporuka;
- sve kvalifikacije istaknute u mišljenju revizora potpuno su provedene u idućoj godini, a broj nerealiziranih preporuka reduciran u jednakom omjeru.

Pozitivna promjena na godišnjoj razini

Tablica “Primjer 2” daje prikaz pozitivne promjene koja se često događa nakon što uprava revidirane institucije posveti posebnu pozornost preporukama revizije i odluči poduzeti mjere radi provedbe što većega broja revizorskih preporuka. Povjerenstva obvezno zapažaju pozitivne promjene na godišnjoj osnovi i, ovisno o tomu jesu li rezultirale pozitivnim mišljenjem revizora ili mišljenjem s kvalifikacijom, izvješće će se podvrgnuti različitom tretmanu u sljedećim postupovnim koracima povjerenstva.

Negativna promjena na godišnjoj razini (pogoršanje)

Tablica “Primjer 3” daje prikaz negativne promjene na godišnjoj osnovi. Rijetko se sreće, ali nije isključena, opcija da se takav slučaj pojavi kod institucija BiH u kojima uprava zanemari obveze realizacije preporuke iz prošlogodišnjeg revizorskog izvješća ili u kojima nije u mogućnosti provesti tražene promjene zbog nedostatka stručnog osoblja, zbog organizacijskih promjena, zbog nedostatnog proračuna, zbog povećanja opsega posla ili nekih drugih razloga. U takvim slučajevima revidirana se institucija obvezno poziva na javno očitovanje/saslušanje tijekom kojega će se dokumentirati razlozi i obrazloženja pogoršanja. Cilj ovakvoga pristupa je podići pozornost uprave te institucije i nametnuti obveze buduće provedbe preporuka, uspostaviti mehanizam za praćenje realizacije kako bi se izbjeglo ponavljanje iste situacije tijekom iduće proračunske godine. U slučaju zabilježavanja posljedica većega stupnja materijalnosti ili višegodišnjega niza ponavljanja istovrsnih nalaza revizije, povjerenstvo će razmotriti korektivne mjere predviđene zakonom.

Trend ponavljanja nalaza i preporuka revizije

Tablica “Primjer 4” skoro je najčešća slika revizorskih izvješća o jednome broju institucija. To je prikaz kontinuiranog ponavljanja određenoga broja nalaza i nerealiziranih preporuka iz godine, uz zadržavanje mišljenja revizora s kvalifikacijom. Uz manje godišnje oscilacije i odstupanja, te institucije kontinuirano ili ciklično “obnavljaju” sadržaje svojih revizorskih izvješća. Dio preporuka se provodi, ali se javljaju novi nalazi i preporuke; dio ranijih preporuka ostaje neproveden i takvo stanje se zadržava uz isti rezultat dulje vrijeme. Razlozi za ovakvo stanje mogu biti različiti – počevši od

nedostatne pozornosti i zapostavljanja obveza uprave do nedostatka stručnih kadrova i drugih resursa. U takvim slučajevima povjerenstva obvezno pozivaju institucije na javno očitovanje/saslušanje radi dokumentiranja razloga i obrazloženja za ponavljanje nalaza i preporuka. Posebno je važno da povjerenstvo ustanovi je li institucija pokrenula ili najavila izradu posebnih programa i internih mjera kojima će se zaustaviti trend zadržavanja kvalifikacija izraženih u revizorskom mišljenju i revizorskim nalazima. U slučaju da razgovori i redoviti tretman ne dadnu primjerene rezultate, povjerenstvo će razmatrati posebne korektivne mjere za točno određene slučajeve ponavljanja revizorskih nalaza.

Proračunski korisnik _____

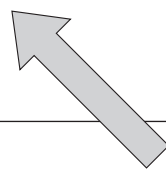
Tablični pregled realizacije preporuka revizije
PRIMJER 1 - Kontinuirani napredak u realizaciji preporuka revizije

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Realizirane preporuke		➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
Preporuke čija je realizacija započela					
Nerealizirane preporuke ili sažetak		➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	%
Mišljenje revizora	Suzdržano mišljenje (nemogućnost izražavanja mišljenja) iz sljedećih razloga: ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	Nepovoljno (negativno) mišljenje izraženo iz sljedećih razloga: ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	Mišljenje s rezervom izraženom iz sljedećih razloga: ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	Positivno mišljenje s isticanjem predmeta (skretanjem pozornosti) na: ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ➤XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	Positivno mišljenje

Proračunski korisnik _____

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

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Realizirane preporuke	>XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX
Preporuke čija je realizacija započela		>XXXXXXXXXXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXXXXXXX	
Nerealizirane preporuke ili režime		>XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX	%
Mišljenje revizora	Mišljenje s rezervom izraženom iz sljedećih razloga: >XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX	Mišljenje s rezervom izraženom iz sljedećih razloga: >XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX	Mišljenje s rezervom izraženom iz sljedećih razloga: >XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX	Mišljenje s rezervom izraženom iz sljedećih razloga: >XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXX	Pozitivno mišljenje (mišljenje bez kvalifikacija)



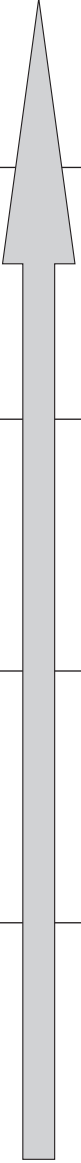
Proračunski korisnik _____

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

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Realizirane preporuke		>XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	%
Preporuke čija je realizacija započela				>XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	
Nerealizirane preporuke ili rezime		>XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	>XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX		>XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
Mišljenje revizora	Mišljenje s rezervom, izraženom iz slijedećih razloga: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	Mišljenje s rezervom, izraženom iz slijedećih razloga: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	Mišljenje s rezervom, izraženom iz slijedećih razloga: >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	Positivno mišljenje s isticanjem predmeta (skretanjem pozornosti) na: >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	Mišljenje s rezervom izraženom iz slijedećih razloga: >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX >XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Proračunski korisnik _____

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

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

b) Korespondencija s revidiranom institucijom

Povjerenstva za financije i proračun će, prije javnih očitovanja/saslušanja institucija koje su imale revizorska izvješća s kvalificiranim mišljenjem, zatražiti od njih da dostave odgovore sa sljedećim informacijama:

- očitovanje o stupnju realizacije preporuka revizije u posljednjem revizijskom izvješću u odnosu na proteklu godinu;
- informacije o preporukama revizije koje institucija nije nikako realizirala ili je došlo do djelomične realizacije;
- pojašnjenja razloga ponavljanja nerealiziranih preporuka revizije, povećanog broja nalaza, povećanog broja i opsega kvalifikacija izraženih u mišljenju revizora (ovisno o sadržaju revizorskog izvješća);
- objašnjenje razloga zbog kojih posljednje revizorsko izvješće ukazuje na stagnaciju u realizaciji preporuka revizije ili na pogoršanje na godišnoj osnovi (ovisno o sadržaju revizorskog izvješća);
- procjenu institucije o potrebnom vremenu za otklanjanje problema u poslovanju koji se navode u revizorskom izvješću;
- očitovanje institucije o tome hoće li pristupiti izradi višegodišnjeg programa za otklanjanje pojedinih poremećaja u poslovanju i rješavanje problema koji su se stalno ili povremeno obnavljali u godišnjim revizijskim izvješćima;
- očitovanje institucije o potrebi poduzimanja eventualnih sustavnih mjera koje bi pomogle rješavanju problema što se navode u revizijskim izvješćima o njenom financijskom poslovanju.

c) Korespondencija s Uredom za reviziju

Pored toga što je Ured za reviziju svake godine obavezan sastaviti javna izvješća o financijskom poslovanju svake institucije BiH, povjerenstvima su potrebne i dodatne informacije stručnog karaktera iz nadležnosti Ureda za reviziju, poput sljedećih:

- tablični prikaz izraženih revizorskih mišljenja o financijskom poslovanju institucija BiH (petogodišnja tablica);
- očitovanje Ureda za reviziju o listi revizorskih izvješća koja zahtijevaju posebnu pozornost povjerenstva;
- očitovanje o revizorskim izvješćima institucija BiH koje bi zbog određenih nepravilnosti trebalo uputiti istražnim tijelima ili Tužiteljstvu BiH na daljnje postupanje;
- prijedlog sustavnih mjera kojima bi se mogli otkloniti uzroci ponavljanja određenih revizorskih nalaza;
- tablični pregled ponavljanja najčešćih nalaza revizije (petogodišnja tablica).

2.6.3.2. Javna očitovanja/saslušanja revidiranih institucija

Središnji događaj parlamentarnih postupaka razmatranja revizorskih izvješća jest javno očitovanje/saslušanje institucija koje su dobile revizorsko izvješće s kvalificiranim

mišljenjem revizora. Prije pokretanja samoga postupka predsjedatelj(ica) povjerenstva konzultira članove povjerenstva i tajnika radi provjere: jesu li osigurane sve potrebne informacije, je li okončana korespondencija s revidiranim institucijama i Uredom za reviziju, jesu li distribuirana revizijska izvješća i petogodišnji tablični pregledi članovima povjerenstva, te jesu li članovi imali dovoljno vremena za detaljno upoznavanje s činjenicama vezanim za izvješća za koja su zaduženi kao *izvjestitelji*.

Prema ranije utvrđenom rasporedu, javna očitovanja/saslušanja obavljaju se na nekoliko sjednica povjerenstva, na koje se poziva manji broj institucija koje su dobile revizorsko izvješće s kvalificiranim mišljenjem revizora.

Povjerenstvo s posebnom pozornošću razmatra izvješća na koja je glavni revizor skrenuo pozornost. Obično su to izvješća koja imaju dvije i više kvalifikacija izraženih u mišljenju revizora. Istodobno povjerenstvo nastoji sagledati istovrsne probleme u poslovanju kod više institucija, razmatrajući opcije poduzimanja sustavnih mjera radi nadilaženja određenih pojava.

Tijekom javnih očitovanja/saslušanja revidiranih institucija na sjednicu se pozivaju svjedoci – ovlašteni predstavnici institucija povezani s pitanjima koja se raspravljaju. Također se pozivaju i ovlašteni predstavnici Ureda za reviziju koji su revidirali dotičnu instituciju, predstavnici Ministarstva financija i trezora, predstavnici Agencije za državnu službu, te druge institucije koje se pozivaju da po potrebi ili samoinicijativno nazoče sjednici.

Sjednice na kojima se održavaju javna očitovanja/saslušanja revidiranih institucija u pravilu su otvorene za javnost (osim rijetkih iznimaka s razlozima ograničenja sukladno Zakonu o zaštiti tajnih podataka i poslovnica obaju domova). Predstavnici medija slobodno nazoče sjednicama, a dnevni red i zapisnici sjednica su na transparentan i neograničen način dani na javnu upotrebu svim koricama *web*-stranice <http://www.parlament.ba/>. Za vrijeme očitovanja institucija se ispituje o najvažnijim aspektima njenog poslovanja, a zahvaljujući prisutnosti medija i dokumentiranoj korespondenciji institucije s povjerenstvom, sužava se prostor za izbjegavanje javne odgovornosti za upotrebu proračunskih sredstava i drugih javnih resursa.

Javno očitovanje/saslušanje jedne institucije u prosjeku traje 25-40 minuta. Sve vrijeme vodi se poseban zapisnik, a ako tehnički uvjeti to dopuštaju, sjednice se snimaju.

Postupak javnih očitovanja/saslušanja revidiranih institucija

S proceduralne točke gledišta, javna očitovanja/saslušanja relativno su jednostavnog sadržaja, a postupkom upravljaju predsjedatelj(ica) povjerenstva i član povjerenstva-izvjestitelj.

Nakon što dobije riječ, izvjestitelj iznosi svoja zapažanja koja je zabilježio tijekom pripremnog razdoblja te, naglašavajući najvažnija pitanja, usmjerava pozornost povjerenstva na posebnosti svake instituciju pojedinačno, na materijalno značajna pitanja i pitanja provedbe Zakona i ranijih zaključaka Parlamentarne skupštine BiH.

S obzirom na to da je svrha očitovanja/saslušanja revidiranih institucija usmjerena na jačanje financijske discipline kod proračunskih korisnika, instituciji se prvenstveno

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

Institucija ima priliku javno obrazložiti razloge ponavljanja određenih nalaza revizije, te obrazložiti druga pitanja vezana za svoje materijalno-financijsko poslovanje.

Instituciji se daje mogućnost da prezentira svoje planove i projekciju aktivnosti kojima planira nadvladati uzroke zbog kojih se navode kvalifikacije revizora u revizorskim izvješćima; te da obrazloži zašto je došlo do pogoršanja ili zašto stagnira realizacija ranijih preporuka revizije.

Nakon izlaganja institucija (pojedinačno) daje se mogućnost predstavnicima Ureda za reviziju da odgovore na pitanja ili objasne stavove koji su se pokazali nejasnima u izvješću.

U namjeri da se smanje razlike u pristupu među članovima povjerenstva, kao i da se na jednoobrazan način zabilježe najbitniji akcenti s javnih očitovanja/saslušanja, osmišljen je oblik zapisnika sa sljedećim elementima:

- opći podaci o revidiranoj instituciji;
- razlozi pozivanja na javno očitovanje/saslušanje;
- revizorski nalazi koji se najčešće pojavljuju kod proračunskog korisnika (prema petogodišnjim tabličnim pregledima);
- razlozi ponavljanja nalaza revizije iz prethodnih godina;
- odgovori institucije vezani za kvalifikacije revizora sadržane u mišljenju revizora;
- podaci o planovima za prevladavanje uzroka zbog kojih se u revizorskim izvješćima navode kvalifikacije revizora i/ili ponavljaju određeni nalazi revizije;
- zaključni prijedlozi člana povjerenstva (izvjestitelja);
- rokovi koji se daju instituciji za provedbu preporuka revizije;
- prijedlog eventualnih korektivnih mjera;
- osvrt na sustavne mjere koje bi mogle pomoći smanjenju broja problema u poslovanju jednoga i više proračunskih korisnika.

Praksa je pokazala kako se kvalitetnom pripremom i odabirom najbitnijih pitanja postižu najbolji učinci javnih očitovanja/saslušanja i dobivaju veoma upotrebljivi zaključci koji će se koristiti u daljnjim postupovnim koracima. Osim izvjestitelja, pitanja mogu postavljati i ostali članovi povjerenstva, a predsjedatelj(ica) brine o zadržavanju usredotočene rasprave i izbjegavanju neproduktivne politizacije stručnih pitanja. Nakon što se iscrpi lista institucija koje su imale izvješće revizije s kvalificiranim mišljenjem revizora, povjerenstvo se priprema za održavanje završne sjednice na kojoj će donijeti zaključke o svim pojedinačnim izvješćima i pitanjima sustavne naravi.

Sažetak

- Prikupljanje relevantnih informacija za članove povjerenstava počinje analizom revizorskih izvješća i analizom petogodišnjih tabličnih pregleda realizacije preporuka revizije s ciljem realnog utvrđivanja promjena na godišnjoj i višegodišnjoj razini promatranja poslovanja institucija BiH;

- Osim navedenoga, potrebno je osigurati dopunske informacije od Ureda za reviziju i revidiranih institucija, što čini značajnu dokumentacijsku osnovu nužnu za daljnje faze razmatranja revizorskih izvješća i praćenja stupnja realizacije zaključaka;
- Javna očitovanja/saslušanja revidiranih institucija središnji su događaj parlamentarnih postupaka razmatranja revizorskih izvješća; obavljaju se u više uzastopnih sjednica povjerenstva, po skupinama revidiranih institucija koje su dobile revizorsko izvješće s kvalificiranim mišljenjem revizora;
- Javnim očitovanjima/saslušanjima nazoče predstavnici Ureda za reviziju, predstavnici drugih institucija BiH neposredno povezanih poslovanjem, te predstavnici medija;
- Postupak javnih očitovanja/saslušanja je nakon složenih priprema u konačnici sveden na jednostavan postupak tijekom kojega se revidiranoj instituciji upućuju precizna pitanja u vezi s nalazima iz revizorskog izvješća;
- U namjeri da se smanje razlike u pristupu među članovima povjerenstva, kao i da se na jednoobrazan način zabilježe najbitniji akcenti s javnih očitovanja/saslušanja, koristi se jedinstven oblik vođenja zabilješki-zapisnika saslušanja.

2.6.4. Zaključna faza razmatranja revizorskih izvješća u povjerenstvu

a) Pripremne radnje i objedinjavanje razmatranih materijala

Cilj sastavljanja objedinjenog (zbornog) izvješća povjerenstva o godišnjim revizorskim izvješćima i svrha održavanja završne sjednice povjerenstva jest sagledavanje i međusobna usporedba svih pojedinačnih izvješća po institucijama zasebno i istodobno razmatranje sustavnih pitanja koja bitno utječu ili mogu utjecati na poslovanje institucija BiH.

Stoga završna sjednica povjerenstva u postupku razmatranja godišnjih revizorskih izvješća treba uspješno sublimirati sve prethodne postupke, što između ostaloga uključuje i sljedeće:

- Sastavljanje liste institucija koje su dobile izvješća revizije bez kvalifikacija (pozitivno mišljenje), za koje povjerenstvo predlaže domu Parlamentarne skupštine BiH javnu pohvalu kao znak potpore i ohrabrenja za daljnja unapređenja svoga poslovanja;
- Sastavljanje prijedloga zaključaka za svaku instituciju zasebno namijenjenih institucijama koje su imale kvalificirano mišljenje revizora (mišljenje s rezervom, negativno mišljenje ili suzdržavanje od davanja mišljenja) i koje su prošle postupak javnog očitovanja/saslušanja;
- Osiguravanje informacije za domove Parlamentarne skupštine BiH o najčešće ponavljanim nalazima revizije u posljednjoj seriji revizorskih izvješća;
- Osiguravanje informacije za domove Parlamentarne skupštine BiH o strukturi izraženih mišljenja revizora, te o trendu, smjeru koji određuje posljednja generacija revizorskih izvješća u odnosu na prethodne godine;

- Prijedlog liste revizorskih izvješća koji se trebaju uputiti istražnim agencijama i Tužiteljstvu BiH radi daljnjeg postupanja;
- Sastavljanje prijedloga za korektivne mjere namijenjene točno određenim institucijama u slučajevima kada su iscrpljeni drugi mehanizmi za svođenje institucije u okviru poslovanja tražene preporukama iz revizijskog izvješća;
- Sastavljanje prijedloga sustavnih mjera čiji korektivni učinci mogu dovesti do prekida ili smanjenja uzroka zbog kojih se određeni nalazi revizije javljaju ili ponavljaju kod većega broja institucija BiH.

b) Sadržaj prijedloga zaključaka povjerenstva za institucije obuhvaćene postupkom javnog očitovanja/saslušanja

Budući da je sa "Smjernicama" prihvaćena praksa da se ne razmatraju izvješća bez kvalifikacije (s pozitivnim mišljenjem) niti da se te institucije pozivaju na javna očitovanja/saslušanja, onda se tzv. pojedinačna izvješća svode samo na one institucije koje su dobile mišljenje revizora s kvalifikacijama. Izvješća sadrže sljedeće osnovne elemente:

- Uvod i opis metodologije rada povjerenstva tijekom razmatranja pojedinačnih izvješća (za svaku instituciju zasebno);
- Sažetak izvješća o reviziji;
- Korespondencija i osiguranje dopunskih informacija nakon dana objave revizorskog izvješća;
- Prijedlog zaključaka povjerenstva o pojedinačnim revizorskim izvješćima koji se upućuju domu Parlamentarne skupštine BiH;
- Aktivnosti i nositelji zadataka u fazi praćenja i nadzora nad realizacijom zaključaka.

c) Sadržaj zbirnog mišljenja povjerenstva u vezi s godišnjim izvješćima revizije i sadržaj prijedloga zaključaka

Sastavljanje zbirnog, sumarnog izvješća povjerenstva i prijedloga zaključaka na pojedinačnoj i sustavnoj razini jesu novine u praksi nastaloj nakon usvajanja "Smjernica". Poseban iskorak u kvaliteti razmatranja revizijskih izvješća odnosi se na razmatranje sustavnih mjera koje bi mogle utjecati na poslovanje svih ili većega broja institucija BiH, kao i primjena korektivnih mehanizama na pojedinačnoj razini određenih proračunskih korisnika. Osnovni sadržaj ovoga dokumenta obuhvaća sljedeće:

- Uvod i opis metodologije rada povjerenstva;
- Informaciju o izradi petogodišnjih tabličnih pregleda realizacije revizorskih preporuka za sve institucije BiH;
- Informaciju o ostvarenoj korespondenciji povjerenstva s Uredom za reviziju;
- Informaciju o zaduženjima članova povjerenstva;
- Informaciju o načinu razvrstavanja revizorskih izvješća (bez kvalifikacija i s kvalifikacijama);

- Informaciju o korespondenciji povjerenstva s revidiranim institucijama iz "druge skupine";
- Informaciju o obavljenim javnim očitovanjima/saslušanjima institucija BiH povodom revizorskih izvješća iz "druge skupine";
- Informaciju o institucijama BiH koje su tijekom postupka bile pod posebnim tretmanom povjerenstva;
- Informaciju o strukturi izraženih revizorskih mišljenja za protekle tri godine;
- Informaciju o najčešće ponavljanim nalazima revizije;
- Pregled sustavnih mjera kojima bi se mogli otkloniti uzroci ponavljanja određenih revizijskih nalaza;
- Informaciju o realizaciji prošlogodišnjih zaključaka povjerenstva;
- Prijedlog zaključaka povjerenstva (u vezi s izvješćima s pozitivnim mišljenjem revizora, izvješćima s kvalifikacijama; prijedlog zaduženja za realizaciju zaključaka; prijedlog sustavnih korektivnih mjera; prijedlog individualnih korektivnih mjera za pojedinačne slučajeve i proračunske stavke po institucijama);
- Informaciju o nadzoru nad realizacijom zaključaka.

* *
*

Završnom se sjednicom okončava faza razmatranja revizorskih izvješća u povjerenstvu i zaključci se, u obliku prijedloga, upućuju domovima Parlamentarne skupštine BiH. Ujedno je to prilika za još jedan kontakt s medijima, te se stoga "Smjernicama" predviđa održavanje tiskovne konferencije po okončanju završne sjednice povjerenstva.

Kako bi se postigao vremenski cilj - razmatranje revizorskih izvješća okončati prije razmatranja prijedloga proračuna za iduću godinu - potrebno je održati završnu sjednicu najkasnije do kraja prvog tjedna u listopadu. Ovisno o mogućnosti, dodatna ušteda u vremenu otvarila bi se u slučaju da dom razmatra revizijska izvješća i prijedloge povjerenstva na sjednici posvećenoj isključivo tome pitanju (bez drugih točaka dnevnoga reda).

2.7. Faza praćenja i nadzora nad realizacijom zaključaka domova PSBiH

Usvajanjem određenoga broja prijedloga iz "Smjernica", povjerenstva su se opredjelila za znatno smanjenje korespondencije s proračunskim korisnicima kako bi ostavila što više prostora Uredu za reviziju za nadzor i izvješćivanje o realizaciji zaključaka Parlamentarne skupštine BiH. Ujedno, ta opcija odgovara realnom stanju kapaciteta povjerenstava koja nisu u mogućnosti isti taj posao istodobno obavljati s Uredom za reviziju.

Budući da Ured za reviziju svake godine obavlja tzv. prethodnu reviziju počevši od rujna tekuće godine za proteklo razdoblje, najveća ušteda u resursima i u vremenu jest

opcija kojom će povjerenstvo ostvariti kvalitetnu suradnju s Uredom za reviziju, te osigurati povratnu informaciju o stupnju provedbe zaključaka povodom prošlogodišnjih revizorskih izvješća.

Na taj su način povjerenstva zaustavila paralelnu praksu korespondencije s proračunskim korisnicima u razdoblju rujan-lipanj, te pokrenula korake k uspostavi što kvalitetnije suradnje s Uredom za reviziju radi pribavljanja povratnih informacija o realizaciji zaključaka domova Parlamentarne skupštine BiH.

“Smjernicama” se predviđa da se svake godine u veljači organizira “orijentacijski sastanak” povjerenstva s Uredom za reviziju, kako bi povjerenstvo dobilo povratnu informaciju o stupnju realizacije zaključaka Parlamentarne skupštine BiH (bez detaljnih elemenata izvještajnog karaktera). Nakon toga bi povjerenstva trebala stupiti u kontakt s Ministarstvom financija i trezora, budući da se u Ministarstvu, prema kalendaru aktivnosti proračunskog ciklusa, u travnju razmatraju “tablice pregleda prioriteta” za svakog proračunskog korisnika.

U razdoblju veljača-lipanj povjerenstvu se predlaže da samostalno ili u suradnji s drugim parlamentarnim povjerenstvima ostvari nekoliko radnih posjeta proračunskim korisnicima svake godine i uvjeri se na licu mjesta u stupanj provedbe ranijih zaključaka Parlamentarne skupštine BiH.

Sažetak

- Do promjena u metodologiji razmatranja revizorskih izvješća došlo je u razdoblju kada su dva povjerenstva za financije i proračun Parlamentarne skupštine BiH postizala dobre rezultate, bilježila i pratila trend stalnog poboljšanja kvalitete financijskog poslovanja institucija BiH.
- Postupan porast broja izvješća s pozitivnim mišljenjem revizora bio je praktičan dokaz realne izvodivosti preporuka revizije, ostvarivosti zahtjeva što se postavljaju pred institucije, odnosno da je dio proračunskih korisnika dosegao tražene standarde financijskog izvješćivanja i primjene pozitivnih propisa. Točke oslonca za novu metodologiju bile su činjenice da dio revidiranih institucija povremeno ili u kontinuitetu dobiva pozitivno mišljenje revizora, da dio revidiranih institucija kontinuirano smanjuje broj nerealiziranih preporuka revizije i veliki broj institucija ima stupanj izvršenja proračuna preko 90%, čak i preko 95%.
- Usvajanjem “Smjernica” i primjenom nove metodologije povjerenstva su skratila vrijeme razmatranja revizorskih izvješća na samo nekoliko ljetnjih mjeseci i uklopila se u ciklus usvajanja prijedloga proračuna za iduću godinu. S pomoću petogodišnjih pregleda realizacije revizorskih preporuka, pozornost članova povjerenstva može se usmjeriti na najbitnije akcente izvješća i mogu se uspješno odabrati pitanja koja zahtijevaju sustavnu intervenciju.
- Povjerenstva su i ranije provodila postupke javnih očitovanja/saslušanja. S novom metodologijom su izvješća s pozitivnim mišljenjem revizora izuzeta iz toga dijela postupka, a s ostalim se izvješćima postupa prema službeno usvojenim “Smjernicama”. Postupak javnih očitovanja znatno je unaprijeđen. U praksu su

uvedeni obrasci zapisnika saslušanja, saslušanja/očitovanja su značajno standardizirana i skraćena, a rasprava usredotočena na najbitnija pitanja. Revidirane institucije imaju priliku izjasniti se o tome hoće li se opredijeliti za višegodišnje programe kojima će prevladati slabosti u poslovanju, te tražiti intervencije na sustavnoj razini ako je pojedine propise potrebno izmijeniti, dopuniti ili donijeti nove.

- Zabilješke i zapisnici s javnih saslušanja/očitovanja pomažu povjerenstvima da sagledaju i sustavni utjecaj godišnjih revizijskih izvješća, te da utvrde sustavne probleme koji utječu na poslovanje institucija BiH. Kao i ranije, s novom je metodologijom nastavljena praksa usvajanja zaključaka za svaku instituciju zasebno. Dodatno, značajan iskorak ostvaren je s prijedlozima sustavnih mjera čiji bi korektivni učinci trebali dovesti do prekida ili smanjenja uzroka zbog kojih se određeni nalazi revizije ponavljaju kod većega broja institucija BiH.
- Razmatranje mogućih intervencija na sustavnoj razini u povjerenstvu najviše je pomogao Ured za reviziju, koji je povjerenstvima u ovu svrhu počeo dostavljati posebne preglede nedostajućih propisa, preglede nalaza revizije koji se najčešće ponavljaju i mnoge druge dodatne informacije pored opsežne zadaće redovite godišnje revizije. Zahvaljujući tome, Parlamentarna skupština BiH danas ima detaljan popis nedostajućih propisa i potrebnih unapređenja u kontrolnom okruženju koji je uputila Vijeću ministara BiH na daljnje postupanje prema materijalnosti i prioritetima donošenja nedostajućeg zakonodavstva (Vijeće ministara BiH je već od siječnja 2010. započelo s realizacijom svojih obveza).
- Kako bi se podržao uspjeh onih institucija koje su svladale tražena poboljšanja u svome poslovanju, oba doma Parlamentarne skupštine BiH već dvije posljednje godine javno pohvaljuju svaku instituciju BiH koja je dobila pozitivno mišljenje revizora u revizorskom izvješću.
- Nakon neuspjelog pokušaja da se traženjem stegovnih postupaka zaustavi praksa ponavljanja istovrsnih nalaza revizije, povjerenstva su se opredijelila u takvim slučajevima primijeniti mjere umanjavanja proračuna institucijama BiH na stavkama gdje su zabilježene takve pojave u posljednje tri godine. Tako je krajem 2009. godine donesena odluka o umanjenju proračuna za 10% na određenim stavkama kod 14 institucija BiH i po toj je osnovi ostvarena ušteda od 1.130.000 KM. Budući da su rasprave o revizorskim izvješćima okončane prije usvajanja proračuna za iduću godinu, uštedeni je iznos odmah preusmjeren u druge namjene, što je potvrđeno službenim odlukama Parlamentarne skupštine BiH.
- Opisani postupci znatno su pomogli da se veći broj institucija opredijeli za, uz pojačani angažman, provedbu što većega broja preporuka revizije i dobivanje pozitivnog mišljenja revizora o svojim finansijskim izvješćima. Nova je metodologija uspostavila znatne razlike kojima se institucijama s pozitivnim mišljenjem revizora omogućava da budu javno pohvaljene od oba doma Parlamentarne skupštine BiH, da budu potpuno izuzete od korespondencije i postupka javnih saslušanja/očitovanja, te da urednijim poslovanjem smanje pozornost medija i javnosti.

2.8. Pregled najvažnijih podataka vezanih za revizorska izvješća

a) Prikaz najčešće ponavljanih nalaza revizije

Povjerenstva za financije i proračun dobila su od Ureda za reviziju BiH sljedeći pregled ponavljanja najčešćih nalaza revizije za revidiranu proračunsku **2007.** godinu (te je godine revidirano 57 institucija):

- Slabosti pri planiranju proračuna, slabe kontrole nad izvršenjem proračuna i slabosti vezane za uspostavu organizacijske strukture - uočene su u 50 institucija od ukupno 57 revidiranih institucija;
- Slabosti u primjeni propisa iz područja javnih nabava - uočene su u 38 institucija od ukupno 57 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola, primjeni i izgradnji sustava unutarnjih kontrola - identificirani su u 27 od ukupno 57 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za nepostojanje internih pravila i/ili nedosljednu primjenu usvojenih internih pravila - identificirani su u 20 od ukupno 57 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za formalne nedostatke, neriješen status uprave, status institucije, te nedostatak ključnih zakona za rad institucije - identificirani su u 10 od ukupno 57 revidiranih institucija;
- Slabosti pri sastavljanju financijskih izvješća - uočene su u 10 od ukupno 57 revidiranih institucija;
- Slabosti pri obavljanju popisa imovine, sredstava, izvora sredstava i obveza - uočene su u devet od ukupno 57 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za sklapanje ugovora izvan uvjeta za zbirne nabave i ugovora suprotno instrukcijama Ministarstva financija i trezora - identificirani su u osam od ukupno 57 revidiranih institucija;
- Slabosti pri realizaciji programa posebnih namjena - uočene su u sedam od ukupno 57 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za neplaćene obveze, nenaplaćena potraživanja i sudske sporove - identificirani su u šest od ukupno 57 revidiranih institucija.

Za razliku od protekle godine, Ured za reviziju je za revidiranu **2008.** godinu ustanovio listu od 14 najčešće ponavljanih nalaza u toj godini. Njihov prikaz prema padajućoj ljestvici učestalosti pojavljivanja je sljedeći:

- Slabosti pri planiranju proračuna, slabe kontrole nad izvršenjem proračuna i slabosti vezane za uspostavu organizacijske strukture - uočene su u 54 od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola, primjeni i izgradnji sustava unutarnjih kontrola - identificirani su u 35 od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Slabosti u primjeni propisa iz područja javnih nabava - uočene su u 34 od ukupno 59 revidiranih institucija;

- Nalazi vezani za nepostojanje internih pravila i/ili nedosljednu primjenu usvojenih internih pravila - identificirani su u 28 od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Slabosti pri obavljanju popisa imovine, sredstava, izvora sredstava i obveza - uočene su u 11 od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za formalne nedostatke, neriješen status uprave, status institucije, te nedostatak ključnih zakona za rad institucije - identificirani su u sedam od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Slabosti pri sastavljanju financijskih izvješća - uočene su u sedam od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Slabosti u funkcioniranju IT sustava - identificirani su u šest od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za neplaćene obveze, nenaplaćena potraživanja i sudske sporove - identificirani su u pet od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za pogreške pri obračunima troškova, knjiženja ili unosu pojedinih stavki u ISFU, te nalazi vezani za kontrole nad unosom podataka - uočeni su u pet od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za prihode institucija ili prihode proračuna - uočeni su u četiri od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Slabosti pri realizaciji programa posebnih namjena - uočene su u tri od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Nalazi vezani za slabosti u blagajničkom poslovanju - identificirani su u dvije od ukupno 59 revidiranih institucija;
- Slabosti u praćenju realizacija transferiranih sredstava - uočene su u jednoj od ukupno 59 revidiranih institucija.

Za proračunsku 2009. godinu Ured za reviziju identificirao je 13 nalaza revizije koji se najčešće ponavljaju u revizorskim izvješćima za 62 izvješća za tu godinu. Njihov prikaz prema padajućoj ljestvici učestalosti pojavljivanja je sljedeći:

- Nalazi vezani za pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola i izgradnju sustava unutarnjih kontrola - identificirani su u 39 od ukupno 62 revidirane institucije;
- Nalazi vezani za nedostajuća interna pravila i/ili nedosljednu primjenu usvojenih internih pravila - identificirani su u 28 od ukupno 62 revidirane institucije;
- Slabosti u primjeni propisa iz područja javnih nabava - uočene su u 23 od ukupno 62 revidirane institucije;
- Slabosti pri planiranju proračuna, slabe kontrole nad izvršenjem proračuna i slabosti vezane za uspostavu organizacijske strukture - uočene su u 18 od ukupno 62 revidirane institucije;
- Nalazi vezani za pogreške pri obračunima troškova, knjiženjima ili unosu pojedinih stavki u ISFU, te nalazi vezani za kontrole nad unosom podataka - identificirani su u 13 od ukupno 62 revidirane institucije;
- Nalazi vezani za formalne nedostatke, neriješen status uprave, status institucije i za nedostajuće ključne zakone za rad institucije - identificirani su u 12 od ukupno 62 revidirane institucije;

- Nalazi vezani za neplaćene obveze, nenaplaćena potraživanja i sudske sporove - identificirani su u devet od ukupno 62 revidirane institucije;
- Slabosti u funkcioniranju IT sustava - uočene su u pet od ukupno 62 revidirane institucije;
- Slabosti pri obavljanju popisa imovine, sredstava, izvora sredstava i obveza - uočene su u četiri od ukupno 62 revidirane institucije;
- Nalazi vezani za prihode institucije ili prihode proračuna - identificirani su u četiri od ukupno 62 revidirane institucije;
- Slabosti pri realizaciji programa posebnih namjena - uočene su u tri od ukupno 62 revidirane institucije;
- Slabosti u praćenju realizacija transferiranih sredstava - uočene su u dvije od ukupno 62 revidirane institucije;
- Nalazi vezani za sklapanje ugovora izvan uvjeta za zbirne nabave i ugovora suprotno instrukcijama Ministarstva financija i trezora BiH - identificirani su u jednoj od ukupno 62 revidirane institucije.

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

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

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

Predstavljani pregledi dali su značajan poticaj tijekom rasprava u povjerenstvu o eventualnim sustavnim mjerama koje bi mogle pomoći otklanjanju određenoga broja

nalaza i smanjenju učestalosti njihovog pojavljivanja u revizorskim izvješćima. Obavljeni su razgovori s revidiranim institucijama i traženi stavovi o objektivnim okolnostima uslijed kojih dolazi do značajnog stupnja ponavljanja nalaza revizije u velikom broju revidiranih institucija. Ovaj primjer također ukazuje na prednosti nove metodologije u radu povjerenstava, jer su povjerenstva dobila mogućnost sagledati pojedine pojave (poput učestalosti pojavljivanja određenog broja nalaza revizije) na sustavnoj razini, čime je izbjegnuta ranija fragmentacija ključnih informacija sadržanih u revizorskim izvješćima kada su vođene rasprave samo o pojedinačnim izvješćima revizije.

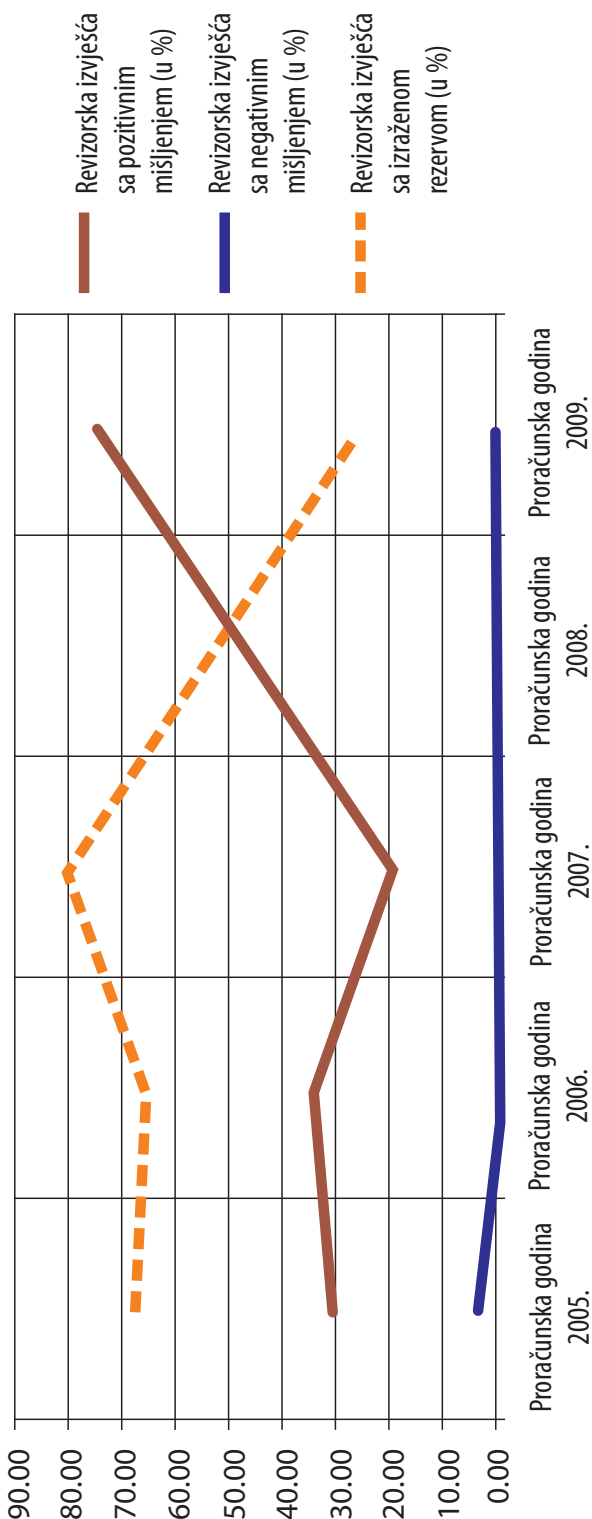
b) Struktura izraženih revizorskih mišljenja u razdoblju od 2006. do 2009. godine

Kao jedan od općih pokazatelja za financijsko poslovanje institucija BiH koristi se pregled izraženih mišljenja revizora u serijama godišnjih izvješća. Na osnovi priložene tablice (u privitku), članovi povjerenstava mogu na jednostavan način uočiti trendove promjena za svaku vrstu izraženog mišljenja revizora, te ustanoviti udjel u postotcima pojedinih kategorija u ukupnome broju revidiranih institucija. Ohrabrujući je značajan porast broja revizorskih izvješća s pozitivnim mišljenjem u 2009. godini i razmjerno smanjenje broja izvješća s izraženom rezervom.

Ukoliko se nastavi ovaj trend u idućim godinama i ako se pozitivni rezultati stabiliziraju bez iznenadnih promjena i pogoršanja, bit će potrebno razmotriti odredbe Zakona o reviziji koje obvezuju Ured za reviziju da obvezno revidira sve proračunske korisnike.

Struktura izraženih revizorskih mišljenja u razdoblju od 2005. do 2009. godine:

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



Ova je publikacija tiskana uz finansijsku potporu USAID-ovog Projekta jačanja parlamenata u BiH. Parlamentarna skupština BiH odgovorna je za sadržaj, koji ne mora nužno odražavati mišljenje USAID-a ili Vlade Sjedinjenih Američkih Država.
