

ULOGA REVIZIJE JAVNOG SEKTORA U OCJENI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

PRILOG ZA 19. MEĐUNARODNI SIMPOZIJ REVICON

1. Uvod

Uloga, koristi i vrijednosti revizorskih institucija (VRI) su definisane međunarodnim standardima za vrhovne revizorske institucije. Temeljno očekivanje je da državna revizija svojim radom donese pozitivne promjene u živote građana i to na način da jača **javnu odgovornost, integritet i transparentnost u javnom sektoru, da kontinuirano pokaže svoju vrijednost građanima, parlamentu i ostalim učesnicima, te da bude primjer uzornog poslovanja.**

Tradicionalni zadatak VRI je revizija zakonitosti i pravilnosti upravljanja javnim finansijama, što se ispunjava obavljanjem finansijske revizije i revizije usklađenosti, te ispitivanje ekonomičnosti, efektivnosti i efikasnosti javne uprave, što je zadatak revizije učinka. **Svaki objavljeni revizorski izvještaj direktno doprinosi ispunjenju uloge VRI u jačanju odgovornosti, integriteta i transparentnosti u javnom sektoru.**

Osnovni preduslov za funkcionisanje vrhovne revizorske institucije je njena nezavisnost. Limska deklaracija¹ je prvi standard u Okviru međunarodnih standarda za vrhovne revizorske institucije², čiji glavni cilj je pozivanje na nezavisnu reviziju institucija vlasti i koja ističe da VRI mogu postići svoje ciljeve samo ako su zaštićene od vanjskog uticaja. Kada je u pitanju svrha revizije javnog sektora, Limska deklaracija navodi da revizija nije svrha samoj sebi, već je dio regulatornog sistema čiji je cilj pravovremeno otkriti odstupanja od usvojenih standarda i kršenja načela zakonitosti, efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti upravljanja javnim sredstvima. Ovim se omogućava zahtijevanje odgovornosti i poduzimanje korektivnih mjera.

Da bi VRI bile uzorne institucije, doprinijele promjenama u životima građana i pružile dodanu vrijednost, moraju same slijediti principe transparentnosti i odgovornosti, sadržane u ISSAI 20³. **Prilikom obavljanja poslova iz nadležnosti, moraju slijediti zakonski okvir kao i standarde etike i integriteta, moraju osigurati pravovremene i javno dostupne informacije o VRI i rezultatima rada i moraju osigurati da je njihov rad razumljiv i da se o njemu pravilno izvještava.**

Sve navedeno je samo dio zahtjeva i principa iz ISSAI-a koji osiguravaju da VRI ispune svoju ulogu.

2. Revizija javnog sektora u BiH

Revizija javnog sektora u BiH uspostavljena je 2000. godine i obavlja se od strane četiri nezavisne revizorske institucije, i to: Ured za reviziju institucija u BiH, Ured za reviziju institucija u FBiH, Glavna služba za reviziju javnog sektora u RS i Kancelarija za reviziju BD.

Kako bi se osigurala konzistentnost, kvalitet i koordinacija revizorskih institucija u BiH, uspostavljen je Koordinacioni odbor (KOO) kojeg čine generalni revizori i zamjenici generalnih revizora. KOO ima važnu ulogu u:

- uspostavljanju konzistentnih vodiča i uputstava zasnovanih na INTOSAI revizijskim standardima;
- razmjeni profesionalnih iskustava i težnji ka osiguranju konzistentne kvalitete revizije;
- organizaciji i koordinaciji razvojnih aktivnosti;
- dodjeljivanju revizorske odgovornosti za zajedničke aktivnosti;

¹ ISSAI 1 - Limska deklaracija o smjernicama za pravila revizije

² U daljem tekstu: ISSAI okvir

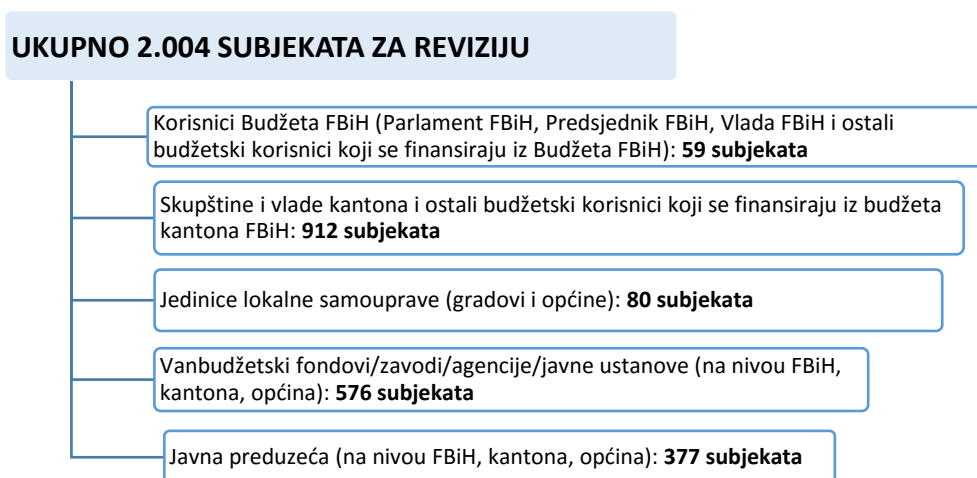
³ ISSAI 20 - Principi transparentnosti i odgovornosti

- određivanju zastupanja u međunarodnim tijelima.

U Federaciji BiH Zakonom o reviziji institucija u FBiH⁴ uspostavljena je nezavisna Vrhovna revizorska institucija Federacije BiH (VRI FBiH) – Ured za reviziju institucija u FBiH⁵.

Misija Ureda za reviziju je da kao nezavisna, profesionalna i nepolitična institucija, provodi revizije i putem pravovremenih i kvalitetnih izvještaja o reviziji, permanentno izvještava Parlament FBiH i ostale zakonodavne organe na svim nivoima vlasti u FBiH, organe izvršne vlasti i druge nadležne institucije i tijela i javnost uopće, o načinu upravljanja javnim sredstvima, odnosno o tome da li se javnim sredstvima upravlja na regularan, ekonomičan, efikasan, efektivan i transparentan način.

Ured za reviziju nadležan je za finansijsku reviziju⁶ i reviziju učinka za preko 2000 subjekata u Federaciji BiH. Raznovrsnost i broj subjekata po vrstama prikazana je u narednom dijagramu:.



Revizija se vrši u skladu sa ISSAI okvirom kao i Međunarodnim revizijskim standardima, što osigurava visoko kvalitetne revizorske izvještaje.

3. Revizija finansijskih izvještaja

Finansijski izvještaji predstavljaju strukturirani prikaz finansijskog položaja i finansijskih rezultata subjekta. Cilj finansijskih izvještaja je da pruže informacije o finansijskom položaju, finansijskom uspjehu i novčanim tokovima subjekta koje su korisne za donošenje odluka širokog kruga korisnika.

Reviziju bi trebalo posmatrati kao vezu između subjekta revizije i korisnika informacija iz finansijskih izvještaja, na način da informacije iz revizorskih izvještaja predstavljaju podlogu za donošenje poslovnih odluka korisnika izvještaja.

Očekivanja okruženja od revizije javnog sektora su široka, te stavljaju dodatnu odgovornost na VRI da pored obavljanja revizije finansijskih izvještaja sa aspekta pouzdanosti, također sagledaju i usklađenost aktivnosti, transakcija i informacija sa zakonima i propisima.⁷

⁴ „Službene novine FBiH“, broj 22/06

⁵ U daljem tekstu: Ured za reviziju

⁶ Finansijska revizija obavlja se zajedno sa revizijom usklađenosti, u skladu sa ISSAI 4000.

⁷ MRevs 200.A.11.

Tako se i Zakonom o reviziji od Ureda za reviziju očekuje da prilikom obavljanja finansijske revizije procjeni da li su finansijski izvještaji pripremljeni u skladu sa okvirom finansijskog izvještavanja; da li rukovodioci institucija primjenjuju zakone i propise i koriste sredstva za odgovarajuće namjene; da ocjeni finansijsko upravljanje, funkciju interne revizije kao i sisteme internih kontrola, te primjenu preporuka datih iz prethodnih revizija i analiza poduzetih mjera.⁸

Krajem 2016. godine, Ured za reviziju uskladio je svoju metodologiju rada u skladu sa izmjenama ISSAI okvira. Izmjene obuhvataju revizije od 2016. godine, a najznačajnije za korisnike revizorskih izvještaja je što izvještaji o finansijskoj reviziji sadrže **два odvojena mišljenja**, i to **mišljenje o pouzdanosti finansijskih izvještaja** i **mišljenje o usklađenosti aktivnosti, finansijskih transakcija i informacija iskazanih u finansijskim izvještajima sa zakonima i drugim propisima**. Navedeno ima za cilj jasniji opis i klasifikaciju utvrđenih nepravilnosti.

Kompleksnost obavljanja revizije u Federaciji BiH ogleda se u prethodno navedenim grupama subjekata za reviziju (budžetski korisnici, javna preduzeća itd.). Okvir za finansijsko izvještavanje, te zakoni i propisi koji uređuju nadležnosti i poslovanje, posebno su razrađeni za svaku grupu subjekata naspram kojih se formiraju revizorska mišljenja.

Mišljenje o pouzdanosti formira se naspram primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja u skladu sa kojim se sastavljaju finansijski izvještaji. Budžetski korisnici i vanbudžetski fondovi finansijske izvještaje sastavljaju u skladu sa:

- Zakonom o budžetima u FBiH
- Uredbom o računovodstvu budžeta u FBiH
- Pravilnikom o knjigovodstvu budžeta u FBiH
- Pravilnikom o finansijskom izvještavanju i godišnjem obračunu budžeta u FBiH
- Zakonom o računovodstvu i reviziji u FBiH.

Primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja za preduzeća u većinskom državnom vlasništvu, agencije i javne ustanove je:

- Zakon o računovodstvu i reviziji FBiH
- Međunarodni računovodstveni standardi
- Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja.

Mišljenje o usklađenosti formira se na osnovu zakona i propisa koji uređuju poslovanje subjekta revizije, tzv. kriterij revizije. Svaka grupa subjekata ima unaprijed definisane kriterije, kao što su Zakon o javnim nabavkama, Zakon o porezu na dohodak i Zakon o doprinosima. Pored zajedničkih kriterija po grupi subjekata, svaka revizija dodatno identifikuje i druge zakone i propise koji su specifični i od značaja za poslovanje subjekta revizije.

Dok s jedne strane revizoru Ureda za reviziju može biti fokus kontinuiranost poslovanja javnog preduzeća ili procjena imovine u skladu sa međunarodnim računovodstvenim standardima, s druge strane može biti i raspodjela transfera i namjenski utrošak sredstava u skladu sa Zakonom o izvršavanju Budžeta FBiH ili obavljanje poslova iz nadležnosti.

Uticaj revizorskog rada se može sagledati sa više aspekata. S jedne strane tu su mjerljivi indikatori poput stepena implementacije revizorskih preporuka od strane revidiranih subjekata ili vrsta revizorskih mišljenja (npr. manji broj datih mišljenja sa kvalifikacijom). S druge strane, uticaj može biti u vidu kvalitativnog napretka; pružanje kvalitetnijih usluga građanima na osnovu revizorskih preporuka, usklađenost poslovanja sa zakonima i propisima, veća dostupnost informacija građanima.

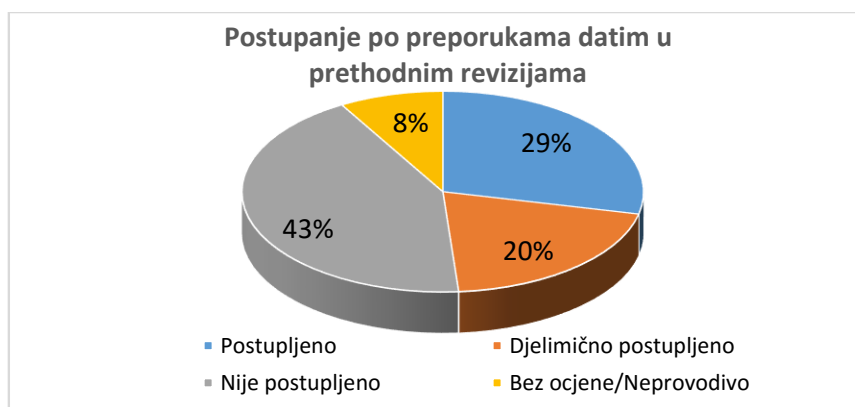
⁸ Čl. 13.1., 2. i 3. Zakon o reviziji

Po pitanju implementacije revizorskih preporuka, revizor je dužan važne nedostatke u internim kontrolama saopćiti menadžmentu⁹. To se vrši tokom obavljanja revizija usmeno, a zatim se formiraju preporuke koje su sadržane u revizorskom izvještaju. Subjekti revizije su dužni u roku 60 dana od prijema izvještaja obavijestiti Ured za reviziju o poduzetim mjerama na osnovu datih preporuka. Također, prilikom obavljanja revizije, implementacija preporuka se ocjenjuje od strane revizora.

Na osnovu izvršenih analiza, utvrđeno je da stepen implementacije preporuka od strane revidiranih subjekata nije na zadovoljavajućem nivou. Preporuke se najčešće odnose na nepravilnosti nastale uslijed nedostataka u internim kontrolama, planiranju i realizaciji transfera, kao i na funkcionisanje interne revizije koja na nivou Federacije BiH nije uspostavljena na zadovoljavajućem nivou.

U narednoj tabeli daje se pregled broja datih preporuka za 2016. godinu, kao i pregled postupanja po preporukama datim u prethodnim revizijama za koje je vršena ocjena:

| R. Br. | Grupe subjekata revizije | Broj datih preporuka za 2016. godinu | Postupanje po preporukama datim u izvještajima u prethodnim godinama | | | | UKUPNO 9(4+5+6+7+8) |
|--------|---|--------------------------------------|--|------------------------|------------------|------------------------|------------------------|
| | | | Realizovano | Djelimično realizovano | Nije realizovano | Bez ocjene/Neprovodivo | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 8 | 9(4+5+6+7+8) |
| 1. | Izveštaj o izvršenju Budžeta FBiH za 2016.god. i korisnici Budžeta FBiH | 625 | 85 | 91 | 215 | 31 | 422 |
| | postotak (%) | | 20% | 22% | 51% | 7% | 100% |
| 2. | Gradovi i općine | 319 | 5 | 4 | 7 | 5 | 21 |
| | postotak (%) | | 24% | 19% | 33% | 24% | 100% |
| 3. | Zavodi, fondovi, agencije i javne ustanove | 345 | 70 | 18 | 18 | 11 | 117 |
| | postotak (%) | | 60% | 15% | 15% | 10% | 100% |
| 4. | Preduzeća u državnom vlasništvu | 160 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | postotak (%) | | 0% | 0% | 0% | 100% | 100% |
| | UKUPNO | 1.449 | 160 | 113 | 240 | 47 | 560 |
| | postotak (%) | | 29% | 20% | 43% | 8% | 100% |

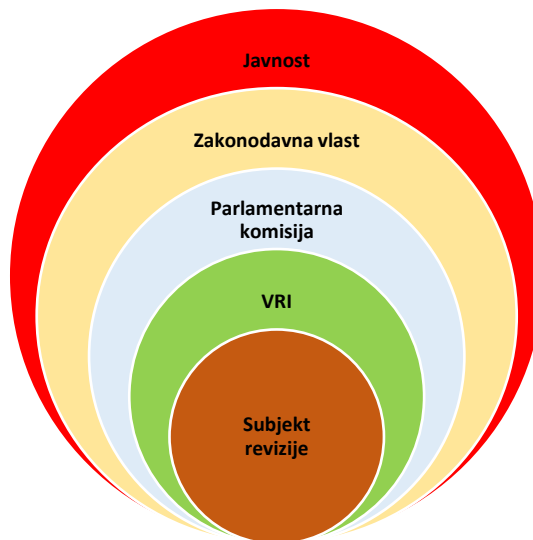


Postojeći zakonski okvir, kojim se osigurava postupanje po revizorskim izvještajima, odgovornost u javnom sektoru, kao i transparentno i kvalitetno upravljanje javnim resursima, je adekvatan, ali kako bi bio i učinkovit, potrebno ga je dosljedno primjenjivati.

⁹ U skladu sa MRevs 265

Ured za reviziju je samo jedna od institucija u sistemu koja doprinosi većoj javnoj odgovornosti, a da bi se zaokružio krug potrebno je učešće i drugih aktera. Ured za reviziju nema nadležnost da utvrđuje i pokreće prekršajnu ili krivičnu odgovornost. Nadležnosti Ureda za reviziju su jasno definisane Zakonom o reviziji. Kao što je navedeno, osnovni zadatak Ureda je obavljanje revizije, kroz koju Ured ima i nadzornu i savjetodavnu ulogu. Nastoji se pružiti dodana vrijednost davanjem preporuka za otklanjanje nepravilnosti, pravovremenim izvještavanjem i kontinuiranom komunikacijom sa okruženjem.

U tom segmentu, izuzetno je važna uloga Parlamentarne komisije odgovorne za reviziju, koja predstavlja zajedničko radno tijelo oba doma Parlamenta FBiH. Komisija je dužna da vrši ispitivanje i razmatranje svih pitanja u pogledu zakonitosti, efikasnosti i efektivnosti korištenja javnih sredstava, da razmatra izvještaje, nalaze i preporuke Ureda za reviziju i da traži izjašnjenje rukovodioca revidiranih subjekata. O navedenom Komisija izvještava Parlament FBiH, te predlaže zaključke i preporuke koje je neophodno poduzeti radi zaštite javnih sredstava, te prati njihovo provođenje.¹⁰



U skladu sa Zakonom o reviziji, Parlament FBiH ima nadležnost da na osnovu revizorskih nalaza i preporuka smanji budžet jedne institucije ili poduzme druge odgovarajuće korektivne mjere.¹¹

U skladu sa Zakonom o reviziji, svi konačni revizorski izvještaji su javni, dostavljaju se revidiranim subjektima, Parlamentu FBiH, Vladi FBiH i predsjedniku FBiH, a mogu se dostaviti i drugim nadležnim institucijama. Na taj način se omogućava da rukovodeći u javnom sektoru obavljaju svoje dužnosti u pogledu realizacije revizijskih preporuka i poduzimanja odgovarajućih korektivnih mjera.

Pored ispunjavanja zakonskih obaveza, Ured za reviziju uvijek nastoji da ide korak dalje kako bi se postigli što veći efekti revizorskog rada. Pored dostavljanja revizorskih izvještaja na nadležno postupanje, nastoji se uspostaviti saradnja sa nadležnim institucijama za provođenje zakona. Objavljuju se saopštenja za javnost prilikom okončanja revizija, kako bi se povećalo znanje i razumijevanje o nalazima revizije. Godišnji revizorski izvještaj sa najvažnijim nalazima i preporukama svih izvršenih revizija za prethodnu godinu se također sačinjava, dostavlja parlamentu FBiH i objavljuje. Saradnja sa medijima također ide u smjeru povećanja razumijevanja o radu i ulozi Ureda za reviziju.

Brojna nezavisna istraživanja također mjere ulogu VRI. *Globalno istraživanje o otvorenosti budžeta* između ostalog ispituje ulogu koju institucije za reviziju imaju u budžetskom procesu i u kojoj mjeri su u stanju ostvariti nadzor nad budžetom. Istraživanje za 2017. godinu je prepoznalo da revizorske institucije imaju ključnu ulogu u pružanju formalnog institucionalnog nadzora kada se radi o osiguranju integriteta i odgovornosti u pogledu upotrebe javnih resursa. Istraživanje je pokazalo poboljšanje nadzora od strane VRI u BiH u odnosu na 2016. godinu.

¹⁰ Poslovnik o radu Parlamentarne komisije odgovorne za reviziju, čl. 3.

¹¹ Čl. 16.4 Zakona o reviziji



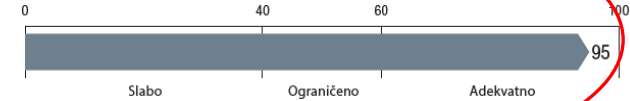
NDEKS OTVORENOSTI BUDŽETA

Dostupnost budžetskih dokumenata u periodu od 2008. do 2017.

| Dokument | 2008 | 2010 | 2012 | 2015 | 2017 |
|-----------------------------------|------|------|------|------|------|
| Dokument okvirnog budžeta | ● | ● | ● | ● | ● |
| Prijedlog budžeta | ● | ● | ● | ● | ● |
| Usvojeni budžet | ● | ● | ● | ● | ● |
| Budžet za građane | ● | ● | ● | ● | ● |
| Periodični (kvartalni) izvještaji | ● | ● | ● | ● | ● |
| Polugodišnji pregled | ● | ● | ● | ● | ● |
| Godišnji izvještaj | ● | ● | ● | ● | ● |
| Revizorski izvještaj | ● | ● | ● | ● | ● |

● Dostupan javnosti ● Nije izrađen
● Objavljen kasno, nije objavljen online ili je samo za internu upotrebu

Mjera u kojoj Ured za reviziju u Bosni i Hercegovini vrši nadzor budžeta



Ured za reviziju pruža **adekvatan** nadzor nad budžetom.

- Po zakonu, Ured ima diskreciono pravo da vrši reviziju kada je smatra potrebnom.
- Nadalje, rukovodioca Ureda imenuju Zakonodavne ili Sudske vlasti, i ne može biti uklonjen s pozicije bez njihove dozvole, što podržava njegovu nezavisnost.
- Konačno, Uredu za reviziju je obezbijeđeno dovoljno resursa za ispunjavanje svog mandata, i procese revizije pregledava neovisna agencija.

Sigma-in Izvještaj o monitoringu za 2017. godinu mjerio je postojanje funkcionalnog sistema nadzornih institucija koje obezbjeđuju nezavisan i djelotvoran nadzor nad svim organima državne uprave. VRI su za nezavisnost, mandat, osiguranje kvaliteta, usklađenost metodologije sa međunarodnim standardima i korištenje izvještaja od strane zakonodavca dobile visoke ocjene, dok su ocjene za postupanje po revizorskim preporukama niske. Postupanje po preporukama je u nadležnosti rukovodioca revidiranih institucija, a Ured za reviziju vrši praćenje primjene preporuka i analizu mjera preduzetih na osnovu datih preporuka.

4. Zaključak

Svaka demokratska zemlja mora imati nezavisnu vrhovnu revizorsku instituciju u srži svog sistema odgovornosti, koja će ispitivati upotrebu i upravljanje javnim resursima i time ispunjavati svoju ulogu pokretača promjena. S jedne strane, potrebno je obezbijediti uslove za rad VRI (nezavisnost, dovoljne resurse, dovoljno širok mandat), a s druge strane, kako bi se postigli pravi efekti, potrebna je i uključenost drugih institucija u sistemu. Samo na taj način, sistem može biti funkcionalan i priča o učinkovitom sistemu javne odgovornosti može imati svoj epilog.