

# JAVNA REVIZIJA U REPUBLICI SRPSKOJ U PERIODU 2015. – 2018.



Analiza je urađena uz finansijsku podršku Ambasade Švedske u BiH. Sadržaj publikacije isključiva je odgovornost Centra Civilnih Inicijativa (CCI) i ne odražava stavove Švedske agencije za međunarodni razvoj i saradnju (Sida) i Ambasade Švedske u BiH.

SADRŽAJ	
SAŽETAK .....	3
UVOD.....	5
NADLEŽNOST GLAVNE SLUŽBE ZA REVIZIJU JAVNOG SEKTORA REPUBLIKE SRPSKE.....	6
PRAVNI OKVIR .....	6
Zakonska pozicija .....	6
USTAVNA POZICIJA.....	7
NEZAVISNOST.....	7
FINANSIJSKI I KADROVSKI KAPACITETI GLAVNE SLUŽBE ZA REVIZIJU .....	8
LJUDSKI RESURSI .....	9
NAČIN RADA.....	10
PLANIRANJE REVIZIJE .....	10
PROCES KREIRANJA IZVJEŠTAJА .....	10
OCJENE FINANSIJSKE REVIZIJE.....	11
SARADNJA SA DRUGIM INSTITUCIJAMA U PROCESU REVIZIJE .....	12
SARADNJA SA PARLAMENTOM .....	12
SARADNJA SA TUŽILAŠTVOM.....	12
REVIDIRANI SUBJEKTI/INSTITUCIJE .....	13
VRSTE REVIDIRANIH INSTITUCIJA.....	14
REVIZORSKE OCJENE .....	15
BUDŽETI SVIH REVIDIRANIH INSTITUCIJA.....	20
KVALIFIKACIJE KAO OSNOV ZA MIŠLJENJE .....	21
NEPOSTUPANJE U SKLADU SA ZAKONIMA I PODZAKONSKIM AKTIMA .....	22
REVIZORSKE PREPORUKE KAO SMJERNICE ZA UNAPRJEĐENJE EFIKASNOSTI RADA .....	24
INSTITUCIJE KOJE SU PREDMET OBAVEZNE REVIZIJE.....	25
REVIZORSKA MIŠLJENJA ZA INSTITUCIJE KOJE SU PREDMET OBAVEZNE REVIZIJE .....	27
NEPOSTUPANJE U SKLADU SA ZAKONIMA I DRUGIM PROPISIMA .....	33
PREPORUKE KAO SMJERNICE ZA UNAPRJEĐENJE EFIKASNOSTI RADA .....	34
KVALIFIKACIJE KAO OSNOV ZA MIŠLJENJE .....	36
BUDŽET INSTITUCIJA KOJE SU PREDMETOM OBAVEZNE REVIZIJE .....	38
REVIZIJA UČINKA .....	40
POSTIZVJEŠTAJNI PERIOD.....	41
ULOGA TUŽILAŠTAVA U PROCESU REVIZIJE .....	45
ZAKLJUČCI.....	49
Literatura.....	50

## SAŽETAK

Rad Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske nije zasnovan na normama Ustava Republike Srpske, iako to INTOSAI standardi Limske deklaracije nalaže. Revizorske službe u zemljama okruženja nemaju taj problem, ustav im je garant za nezavisnost u radu. A koliko je značajno to uporište moglo se vidjeti i ne tako dalekoj prošlosti. Bez uporišta u Ustavu RS, politika je izvršila direktni uticaj na rad i kadrovska rješenja, što je u septembru 2017. godine dovelo do toga da tadašnji Glavni revizor podnese ostavku.

U periodu 2015. - 2018. godina Glavna služba za reviziju javnog sektora RS je kreirala 262 izvještaja o finansijskoj reviziji institucija (ministarstva, fondovi, javna preduzeća, opštine, zavodi i dr.), plus 4 izvještaja o reviziji konsolidovanog finansijskog izvještaja za korisnike budžeta. Ukupan broj od 266 revizorskih izvještaja u konačnici daje podatak da su revidirana 182 različita subjekta ili tek 19% od 950 potencijalnih subjekata revizije.

Za 4 posmatrane godine (od 2015. do 2018.), od 950 subjekata za koje je nadležna Služba za reviziju javnog sektora u RS, 155 ih je revidirano samo jednom, 1 tri puta, 26 u sve 4 godine, a 768<sup>1</sup> nijednom, kao poseban subjekt revizije.

Od 262 izvršene finansijske revizije, svega četvrtina njih (tačnije 69, ili 26%) su okončane sa pozitivnom ocjenom za oba segmenta finansijske revizije – i finansijske izvještaje i usklađenost sa zakonima. Mišljenje sa rezervom su ukupno ucestvovala sa 63% (166), a broj negativnih izvještaja je bio 11% (27). Ovaj podatak razotkriva činjenicu da 76% subjekata revizije u posmatranom periodu nije u potpunosti primjenjivalo zakonske i druge propise.

Ukupno oko 38% (oko 4,5 milijarde KM) od ukupnog budžeta revidiranih institucija, kroz posmatrani period, odnosi se na revizije koje su okončane pozitivnom revizorskog ocjenom. S druge strane, oko 7,5 milijardi KM ili 62% u posmatrane 4 godine, zbir je godišnjih budžeta institucija čije finansijsko poslovanje, u manjoj ili većoj mjeri, nije zadovoljilo revizorske kriterije. Gotovo 3 milijarde više su na raspolaganju budžetskih sredstava imali subjekti revizije koje su imali mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje. Zbog velikog broja subjekata, koji iz objektivnih<sup>2</sup> razloga nisu bili revidirani u periodu 2015.-2018. godina, ne postoji potpun uvid u značajne aspekte poslovanja.

Nepostupanje u skladu sa zakonima i drugim propisima je veoma izraženo. Prekršena su 104 različita zakona i to 1218 puta. Najčešće, subjekti revizije ne postupaju u skladu sa Zakonom o javnim nabavkama, Zakonom o budžetskom sistemu, te mnogobrojnim pravilnicima.

Revizorski nalazi, u izvještajima o finansijskoj reviziji, popraćeni su preporukama, revidiranim institucijama, kojima je cilj otklanjanje propusta i grešaka uočenih u radu institucije. A preporuke čine jedan od najvažnijih aspekata u procesu revizije. Ukupan broj preporuka, u posmatranom periodu, koje su revizori dali institucijama u RS je 2109. Realizacija revizorskih preporuka nije najbolja. Nemogućnost kontinuiranog praćenja realizacije preporuka za posljedicu ima nemogućnost pozivanja na odgovornost rukovodilaca institucija, u kojima, revizijom uočene nepravilnosti u radu nisu otklonjene.

Odbor za reviziju NSRS kao bitna karika procesa revizije ne daje doprinos u punoj mjeri. Tek koliko se mora. Odbor za reviziju je ukupno u mandatu 2015-2018. godina tek 25 sjednica, na kojima je razmotrio 138 tačaka, od čega i 83 revizorska izvještaja. Odbor za reviziju u čitavom mandatu nije zakazao nijedno javno saslušanje u vezi sa negativnim izvještajima. Odbor u prethodnom sazivu nije ispunio svoju punu funkciju, nije djelovao kao korektiv i pokazao se kao slaba karika, koja se

<sup>1</sup> Treba voditi računa da se neki subjekti obuhvataju kroz izvještaje drugih (npr. niži subjekti kod opština-predškolske ustanove, razvojne agencije, domovi kulture, turističke organizacije, itd..), opština/grad, a to se broji kao jedan izvještaj.

<sup>2</sup> Ogroman broj subjekata, nedovoljan broj revizora.

nezainteresovano ponašala u vezi sa trošenjem javnih sredstava, transparentnošću i drugim elementima koji su se mogli pronaći u revizorskim izvještajima

Saradnja sa tužilaštvo nije institucionalizirana, odnosno precizno definisana i ne rezultira očekivanim reagovanjima tužilaštva na revizorske nalaze i mišljenja. U samom procesu revizije, tužilaštvo se suočavaju sa nedostatkom kapaciteta, odnosno stručnjaka za ekonomska pitanja i razumijevanja revizije i pojmove koji se koriste u revizorskim izvještajima. Stoga je potrebno izgraditi funkcionalan model saradnje između revizije i tužilaštva, ali i kapacitete, kako bi se proces revizije unaprijedio, a samim time i sankcionisali oni koji ne poštuju zakone i propise.

## UVOD

U demokratskim državama postoji imperativ da se, kroz mehanizme kontrole, uspostavi efikasna i transparentna potrošnja javnog novca. U tom kontekstu, revizija, kao postupak ispitivanja realnosti finansijskih izvještaja i zakonitosti poslovanja nekog subjekta, je možda i najvažniji kontrolni mehanizam pravilnog i efikasnog trošenja javnih sredstava, jer svojim sveukupnim aktivnostima nastoji da blagovremeno otkriva nepravilnosti, te odstupanja od zakonitosti, efikasnosti i standarda upravljanja u cilju spriječavanja neodgovornog ponašanja.

Okvir revizije javnih institucija u Bosni i Hercegovini prati složenu strukturu države definisanu Ustavom BiH. Postoje 4 vrhovne revizorske institucije<sup>3</sup>, zadužene za eksternu reviziju institucija javnog sektora, koje su u velikoj mjeri autonomne, ali na sličan način organizovane:

- Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine
- Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske
- Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine,
- Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu.

Prve 3 započele su sa radom 2000. godine, a četvrta 2007. godine.

Revizorske institucije u BiH međusobno sarađuju u okviru Koordinacionog odbora vrhovnih institucija za reviziju javnog sektora, koji se sastoji od generalnih revizora i zamjenika generalnih revizora institucija za reviziju u Bosni i Hercegovini.<sup>4</sup> Svrha Koordinacionog odbora, u najkraćem, je da doprinosi harmonizaciji djelovanja i razvoju revizorske djelatnosti u BiH.

---

<sup>3</sup> Opšte prihvaćeni univerzalni izraz za revizorske institucije koje vrše eksternu reviziju javnog sektora.

<sup>4</sup> Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH ima status posmatrača u Koordinacionom odboru vrhovnih institucija za reviziju u BiH, bez prava odlučivanja. Zakoni, naime, nisu predviđali učešće VRI Brčko distrikta u Koordinacionom odboru, ali je Odbor donio odluku da on može učestvovati na sastancima i u aktivnostima Koordinacionog odbora.

## NADLEŽNOST GLAVNE SLUŽBE ZA REVIZIJU JAVNOG SEKTORA REPUBLIKE SRPSKE

Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske nadležna je za finansijske revizije<sup>5</sup>, revizije učinka<sup>6</sup> i druge specifične revizije<sup>7</sup>.

U nadležnosti Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske je oko 950 subjekata u Republici Srpskoj, prema podacima koji su dostupni na veb stranici Glavne službe za reviziju<sup>8</sup>.

Prioritetno, Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske vrši finansijsku reviziju Konsolidovanog godišnjeg finansijskog izvještaja za korisnike budžeta RS(čl.18 st.6 Zakona), kao i 25 budžetskih korisnika. Glavna služba za reviziju svake godine obavezno sprovodi finansijsku reviziju kod Narodne skupštine Republike Srpske, Vijeća naroda Republike Srpske, Službe Predsjednika Republike Srpske, Generalnog sekretarijata Vlade Republike Srpske i svih 16 ministarstava pojedinačno, Poreske uprave Republike Srpske, Fonda penzijskog i invalidskog osiguranja Republike Srpske, Fonda zdravstvenog osiguranja Republike Srpske, Javnog fonda za dječiju zaštitu Republike Srpske i Javne ustanove Zavoda za zapošljavanje Republike Srpske.

Prema Zakonu o reviziji javnog sektora Republike Srpske, Glavna služba za reviziju javnog sektora RS je ovlašćena da vrši i reviziju u svim javnim i drugim preduzećima u kojima Republika Srpska ima direktni ili indirektni vlasnički udio. Takođe, ima ovlašćenje da vrši reviziju i budžeta opština i gradova, zatim bilo kojih sredstava koja su bilo kojoj instituciji obezbijedena za realizaciju projekata od strane međunarodnih organizacija, kao zajam ili donacija za RS.

Ovlašćenja Glavne službe za reviziju uključuju sve finansijske, administrativne i druge aktivnosti, programe i projekte kojima se upravlja od strane jedne ili više prethodno navedenih institucija, uključujući postupak i prihode od prodaje imovine, privatizacija i koncesija.

## PRAVNI OKVIR

### Zakonska pozicija

Zakonski okvir za rad Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske je definisan aktuelnim Zakonom<sup>9</sup>, kojim se uređuje revizija institucija u Republici Srpskoj, ciljevi, dužnosti, organizacija, rukovođenje i nadležnosti organa za reviziju.

<sup>5</sup> Finansijskom revizijom (revizija finansijskih izvještaja i revizija usklađenosti) se utvrđuje da li revidirani finansijski izvještaji istinito i objektivno, u svim materijalno značajnim aspektima, prikazuju finansijsko stanje imovine i izvora, uspješnost poslovanja, novčane tokove i izvršenje budžeta, u skladu sa propisanim okvirom finansijskog izvještavanja. Glavna služba za reviziju procjenjuje da li se primjenjuju propisi te da li se sredstva koriste za odgovarajuće namjene i na osnovu toga će ocijeniti finansijsko upravljanje, funkcije interne revizije i sisteme interne kontrole.

<sup>6</sup> Revizija učinka podrazumijeva reviziju ekonomičnosti, efektivnosti i efikasnosti sa kojima institucije javnog sektora Republike Srpske upravljaju i koriste svoje resurse u izvršavanju osnovnih funkcija. Revizija učinka može se provoditi kao ispitivanje kompletne institucije javnog sektora ili kao ispitivanje jednog dijela institucije javnog sektora u smislu utvrđivanja ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti.

<sup>7</sup> Druge specifične revizije ili kako to definiše Zakon o reviziji javnog sektora RS- posebne revizije - fokusiraju se na to da li je konkretni predmet revizije usklađen sa zakonima i propisima koji su identifikovani kao kriteriji. Ovi zakoni i propisi mogu obuhvatati pravila, zakone, budžetske odluke, politike, uspostavljene kodekse, dogovorene uslove ili opšte principe kojima se institucija rukovodi pri dobrom finansijskom upravljanju.

<sup>8</sup> [http://www.gsr-rs.org/front/category/12/?up\\_mi=4&left\\_mi=12&add=12](http://www.gsr-rs.org/front/category/12/?up_mi=4&left_mi=12&add=12)

<sup>9</sup> Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske ("Službeni glasnik Republike Srpske" broj: 98/05 i 20/14)

Osnovni cilj Glavne službe za reviziju je da, kroz sprovođenje revizija, obezbijedi nezavisna mišljenja o primjeni zakona i drugih propisa, izvršenju budžeta, finansijskim izvještajima, korišćenju resursa i upravljanja državnom svojinom u institucijama i javnom sektoru Republike Srpske.

Glavna služba za reviziju ima obavezu da informiše odgovorne javne institucije i javnost o svojim nalazima i preporukama kroz blagovremeno objavljivanje i javno oglašavanje revizorskih izvještaja i ostale aktivnosti u cilju informisanja javnosti. Ovaj pristup bi trebao da obezbijedi pouzdane informacije o korištenju budžetskih sredstava te da utiče na transparentan i kvalitetan način upravljanjem javnim prihodima, troškovima i imovinom u Republici Srpskoj.

### **USTAVNA POZICIJA**

U kontekstu revizije, najkрупnija anomalija je vezana za uporište u samom Ustavu države. Vrhovne revizorske institucije u Bosni i Hercegovini nisu ustavna kategorija, iako, Limska deklaracija, u svom poglavlju V, koje se odnosi na nezavisnosti vrhovnih revizorskih institucija, preporučuje da je revizija ustanovljena Ustavom, a da se nakon toga detaljnije razrađuje zakonom. Izostavljanjem iz Ustava, revizori i revizorske institucije u BiH su dobro znatno oslabljenu poziciju u državnom uređenju zbog povećane mogućnosti da se vrši politički uticaj na njihov rad.

U svim državama Evropske unije, pozicija revizorskih institucija je ustanovljena i propisana Ustavom.

### **NEZAVISNOST**

Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI) nezavisnost vrhovnih revizorskih institucija u državama u kojima djeluju smatra neophodnim preduslovom za izvršavanje društvene obaveze koju imaju. Na svom XIX kongresu, održanom 2014. u Meksiku, INTOSAI je donio deklaraciju, u kojoj se navodi da vrhovne revizorske institucije svoje zadatke mogu izvršavati jedino ako su nezavisne od tijela koje revidiraju i zaštićene od vanjskih uticaja.

Principi Meksičke deklaracije<sup>10</sup> nalažu finansijsku i upravljačku autonomiju, te potrebnu kontrolu nad resursima neophodnim za funkcionisanje Ureda.

Glavna služba za reviziju javnog sektora RS je, kao i ostale VRI u BiH, od svog osnivanja, bila izložena povremenim atacima na svoju nezavisnost. Krajem 2015., npr., Služba je obavijestila javnost o narušavanju njene finansijske i funkcionalne nezavisnosti, načinom finansiranja koji nije u skladu sa relevantnim zakonskim okvirom.

U dosadašnjem radu Službe za reviziju javnog sektora RS registrovano je ugrožavanje nezavisnosti njegovog rada i kroz ozbiljne političke pritiske, u situacijama kada nalazi revizije nisu odgovarali predstavnicima vlasti. Prvi Glavni revizor u Glavnoj službi za reviziju javnog sektora RS, gospodin Čeko je često govorio o pritiscima koji su se vršili na ovu nezavisnu instituciju, koji su u tom periodu često bili i plod neznanja o ulozi Glavne službe za reviziju javnog sketora RS. Problem je što se takva vrsta pritisaka nastavila i u godinama, kada je potpuno jasna uloga revizije, a najozbiljniji takav slučaj desio se 2017. godine, kada su pod snažnim, krajnje neprimjerenum, pritiskom izvršne vlasti, Glavni revizor i njegov zamjenik podnijeli ostavke.

---

<sup>10</sup> ISSAI 10 – Meksička deklaracija o nezavisnosti vrhovnih revisionih institucija

## FINANSIJSKI I KADROVSKI KAPACITETI GLAVNE SLUŽBE ZA REVIZIJU

Bitan preduslov za efikasan i svrshishodan rad Glavne službe za reviziju podrazumijeva i finansijsku i kadrovsku osnaženost.

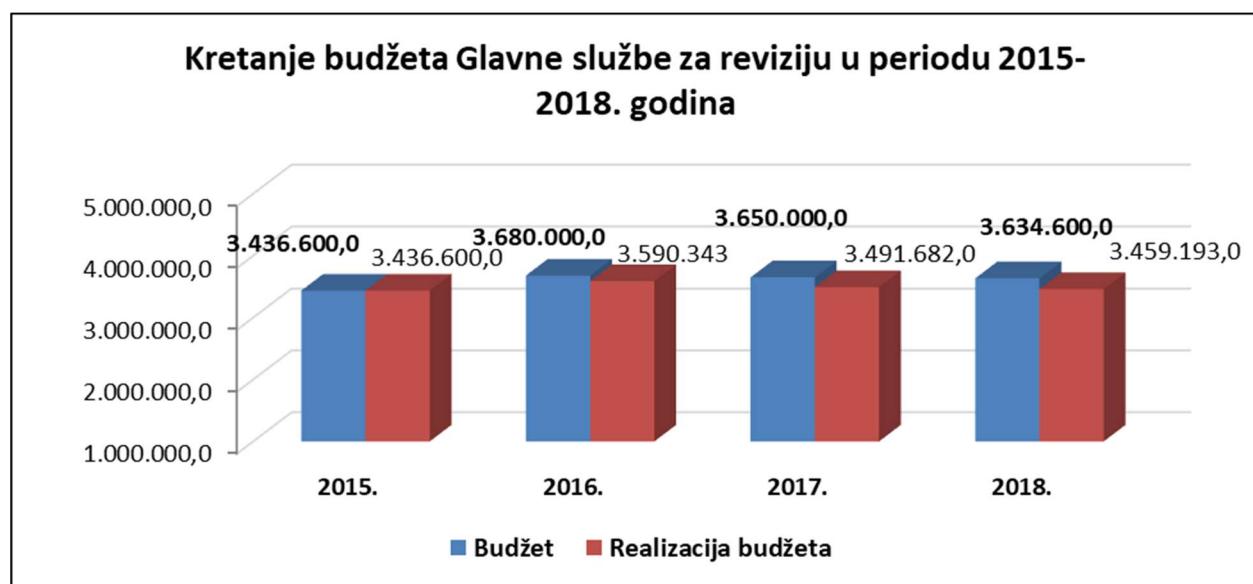
Glavna služba za reviziju javnog sektora RS je suočena sa nedostatkom prije svega adekvatnog poslovnog prostora za rad, čime je zbog nedovoljnog smještajnog kapaciteta u startu onemogućeno značajnije kadrovsko jačanje. Ovaj problem bi se trebao kvalitetnije riješiti u narednim godinama. Naime, Glavna služba za reviziju javnog sektora je iz sopstvenih sredstava, tokom 2019. godine, kupila poslovnu zgradu za svoje potrebe, koja će biti u funkciji od 2021. godine.

Potrebno je da se konstantno jača kapacitet Glavne službe kao i da se redovno vrši usavršavanje zaposlenika u Glavnoj službi za reviziju javnog sektora, kako bi se pratili međunarodni standardi u ovom poslu, kao i trendovi u načinu rada.

Kretanje budžeta Glavne službe za reviziju javnog sektora RS u periodu 2015-2018. godina:

	2015.	2016.	2017.	2018.
Zahtjev	3.436.600 KM	3.680.000 KM	3.650.000 KM	3.634.600 KM
Odobreni budžet	3.436.600 KM	3.680.000 KM	3.650.000 KM	3.634.600 KM
Izvršeni budžet	3.436.600 KM	3.590.343 KM	3.491.682 KM	3.459.183 KM
Procenat izvršenja	100%	97,5%	97,5%	95,2%

Vidljivo je da je budžetski okvir u navedenim godinama imao veoma mala odstupanja, kako u planiranom i odobrenom budžetskom okviru, tako i u segmentu izvršenja budžeta, koji je bio visoko izražen, od 100% u 2015. do 95,2% u 2018. godini



Za razliku od Ureda za reviziju institucija BiH i Federalnog ureda, Glavna služba za reviziju javnog sektora RS dobijala, u svakoj godini posmatranog perioda, koliko je i tražila (Federalnom Uredu je to odobreno samo u 2018. godini).

## LJUDSKI RESURSI

U svim relevantnim međunarodnim analizama se kontinuirano govori o stalnoj potrebi za jačanjem kadrovske kapaciteta, kako kroz sistem zapošljavanja novih zaposlenika, tako i u segmentu kontinuiranih edukacija za postojeće osoblje.

Iz Izvještaja o radu Glavne službe za reviziju javnog sektora je jasno da se jačanje kadrovske kapaciteta kontinuirano provodi, kroz seminare, treninge i međunarodne skupove na kojima Glavna služba za reviziju javnog sektora kontinuirano šalje svoje osoblje. Sa problemom nedovoljne kadrovske popunjenoosti upoznati su već odavno i Odbor za reviziju, kao i javnost u RS. U periodu kada se na kvalitetan način riješi pitanje službenih prostorija za rad, očekuje se da Glavna služba značajno pojača svoj kapacitet i vjerujemo i obim posla u planu revizija.

No, zanimljivo je da je i aktuelni broj zaposlenih, gotovo u nivou broja zaposlenih u Uredu za reviziju institucija u FBiH, koji ima dvostruko veći obim institucija u svojoj nadležnosti i koji bi po sistematizaciji, zapravo, trebao imati za 50% više zaposlenih nego Glavna služba za reviziju javnog sektora RS. Ovaj podatak nam pokazuje da prostora i potrebe za popunjavanjem kadrova postoji i Federaciji BiH, ali i u Republici Srpskoj.

Slijedi tabela koja prikazuje kretanje broja zaposlenih u Glavnoj službi i popunjenošt kapaciteta u odnosu na sistematizaciju rada.

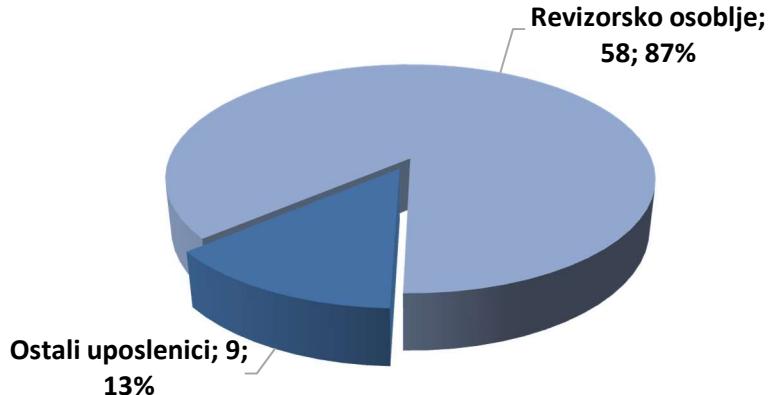
	2015.	2016.	2017.	2018.
Sistematizacija	82	85	87	94
Stvarno zaposleni	61	62	64	67
Popunjenošt (%)	74%	73%	73%	71%

Kadrovska popunjenošt od 71%, govori nam o tome da nedostatak od 29% popunjenošt kapaciteta jeste ozbiljan problem i koji se mora rješavati kako bi Glavna služba mogla kvalitetnije odgovoriti svojim projektovanim društvenim obavezama.

Prema informacijama koje smo dobili iz Glavne službe za reviziju, na jednom od sastanaka, u planu je da Glavna služba postepeno, u narednim godinama povećava broj revizora, čime bi se značajno povećali kapaciteti za rad i na taj način povećala efikasnost i efektivnost, kao i vidljivost rada Glavne službe za reviziju javnog sektora.

Inače, od ukupnog broja zaposlenih, u Glavnoj službi za reviziju, na revizorsko osoblje odnosi se 87% zaposlenika, dok na ostale uposlenike (administracija, pomoćni radnici..) odlazi 13% pozicija.

## Odnos zaposlenih revizora i ostalog osoblja u 2018. godini



## NAČIN RADA

### PLANIRANJE REVIZIJE

Svake godine Glavni revizor, u konsultaciji sa zamjenikom, i u skladu sa Zakonom, donosi Plan revizije za narednu godinu, te isti proslijeđuje Odboru za reviziju NSRS, na uvid. Postupak izrade plana u radu Glavne službe za reviziju treba biti u skladu sa zakonima i međunarodnim revizorskim standardima.

Pri izradi planova, postoji i podjela finansijske revizije - na one obavezne<sup>11</sup> i na one koji su periodično predmetom revizije, dakle na one subjekte gdje ne postoji obaveza da se svake godine vrši revizija. Iz Glavne službe za reviziju je pojašnjeno da je cilj da se u 4-godišnjem periodu planira i izvrši revizija u svih 64 opštine i grada na nivou Republike Srpske, što je ostvareno u periodu 2015-2018. godina.

Dodatno vrši se i analiza rizika kojom se utvrđuju i ostali subjekti za reviziju. Kriteriji koji se razmatraju su utvrđeni metodologijom, raspoloživim ljudskim resursima, te strateškim opredjeljenjem Glavne službe za reviziju. Pored toga, a prema zahtjevima koje Glavna služba za reviziju može dobiti od drugih i nadležnih organa, mogu se planirati i posebne revizije.

### PROCES KREIRANJA IZVJEŠTAJA

Nakon što Odbor za reviziju pri NSRS usvoji Plan revizije, Glavna služba može ući u proces kreiranja izvještaja za planirane subjekte revizije.

Proces kreiranja izvještaja se odvija u skladu sa usvojenom metodologijom i u skladu sa Zakonom o reviziji javnog sektora RS. Ovaj proces podrazumijeva dvije faze. Po okončanju prethodne revizije, a u skladu sa Međunarodnim revizijskim standardima, uočeni i važni nedostaci koji su otkriveni u internim kontrolama, saopštavaju se rukovodiocu subjekta revizije u formi Pisma menadžmentu. Prije kreiranja konačnog izvještaja, Glavna služba za reviziju, priprema nacrt koji se dostavlja rukovodiocu subjekta revizije na komentare. Rok za izjašnjavanje je 15 dana po prijemu nacrta, a svi dostavljeni komentari se razmatraju od strane Glavne službe, sa stanovišta opravdanosti i argumentovanosti prilikom kreiranja konačnog izvještaja. Nakon dostavljanja konačnog izvještaja subjektu revizije i ostalim

<sup>11</sup> Kako je propisano Zakonom o reviziji javnog sektora RS, u članu 18. i 16. zakona.

nadležnim institucijama, a u skladu sa Zakonom o reviziji javnog sektora RS, izvještaji se objavljaju na web stranici Glavne službe za reviziju javnog sektora.

Sektor za finansijsku reviziju vrši: reviziju finansijskih izvještaja i usklađenosti poslovanja korisnika prihoda budžeta Republike Srpske, budžetskih i vanbudžetskih fondova, reviziju finansijskih izvještaja i usklađenosti poslovanja opština i gradova, te reviziju finansijskih izvještaja i usklađenosti poslovanja javnih preduzeća i drugih pravnih lica i agencija koje je osnovala Vlada Republike Srpske i koja ima direktni ili indirektni vlasnički udio. Revizije finansijskih izvještaja vrše se prema godišnjem planu za reviziju koji donosi Glavni revizor.

Glavna služba za reviziju Republike Srpske vrši posebne revizije na zahtjev Narodne skupštine ili skupštinskog odbora nadležnog za reviziju, te na zahtjev Vlade Republike Srpske ukoliko postoji saglasnost skupštinskog odbora nadležnog za reviziju.

Zakon o reviziji javnog sektora RS propisuje da je Glavna služba za reviziju obavezna je primjenjivati INTOSAI standarde revizije i revizorske standarde Međunarodne federacije računovođa (IFAC) i obezbijediti da zaposleni i druga lica koja vrše poslove revizije postupaju po ovom zakonu prilikom revizije u institucijama i javnom sektoru iz člana 16.

Revizija se obavlja kroz rad revizijskih timova i u skladu sa Zakonom o reviziji javnog sektora.

## OCJENE FINANSIJSKE REVIZIJE

Kako finansijska revizija obuhvata reviziju finansijskih izvještaja i reviziju usklađenosti aktivnosti, finansijskih transakcija i informacija sa relevantnim zakonima i drugim propisima, Glavna služba za reviziju svakoj revidiranoj instituciji daje po dvije ocjene - mišljenja.

Da bi prenijeli svoj stav o finansijskom poslovanju određene institucije, a kako to propisuju ISSAI standardi, revizori svoje ocjene, odnosno mišljenje daju u standardizovanom formatu. ISSAI 100 standard propisuje da mišljenje može biti „bez kvalifikacije“ ili „sa kvalifikacijom“.<sup>12</sup> Mišljenje „bez kvalifikacije“ je tzv. „pozitivno mišljenje“, pod kojim se ubraja i pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje (isticanje predmeta)<sup>13</sup>. Pozitivno mišljenje se daje kada revizor utvrđi da finansijski izvještaji pružaju istinit i objektivan prikaz finansijskog poslovanja institucije, u skladu sa zakonskim propisima.

Sa druge strane, mišljenja „sa kvalifikacijom“ mogu biti:

- Mišljenje s rezervom – U slučaju kada revizor nije u mogućnosti da izrazi pozitivno mišljenje, a njegova neslaganja nisu od takvog materijalnog značaja da bi zahtijevali izražavanje negativnog mišljenja, on se odlučuje na „mišljenje s rezervom“. Rezerva se u ovom tipu mišljenja izražava korištenjem izraza "osim za pitanja na koja se odnosi".
- Negativno – Negativno mišljenje daje se u slučaju kada revizor ima dovoljne i odgovarajuće dokaze iz kojih zaključuje kako su greške u finansijskom poslovanju značajne i sveprisutne. Takođe, ovakvu ocjenu revizor će dati kada uoči kontinuirane pogrešne iskaze u finansijskim izvještajima;
- Suzdržavanje od davanja mišljenja – Ovakva „ocjena“ revizora daje se u slučaju kada nije u mogućnosti dobiti dovoljne i odgovarajuće dokaze o određenim stavkama u okviru predmetnog

<sup>12</sup> Kvalifikacija, u kontekstu revizije, je precizno objašnjenje za iskazano revizorsko mišljenje. Naziva se i osnov za mišljenje.

<sup>13</sup> Uz svako od mišljenja, revizori mogu skrenuti pažnju, revidiranoj instituciji, na određeno pitanje, koje smatraju posebno značajnim, ali ne toliko da bi uticalo na datu ocjenu (i predstavljalo kvalifikaciju). U tom slučaju ocjeni se može pridružiti odrednica „sa skretanjem pažnje“ (Pa imamo Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje i samo Pozitivno mišljenje, itd.).

pitanja. Riječ je pitanjima koja jesu ili bi mogla biti od materijalne važnosti, ali nisu sveprisutna u finansijskom poslovanju institucije;

## SARADNJA SA DRUGIM INSTITUCIJAMA U PROCESU REVIZIJE

Glavna služba za reviziju dužna je predati konačni izvještaj instituciji u kojoj je vršena revizija i Narodnoj skupštini, u skladu sa članom 21. Zakona o reviziji javnog sektora članom. Kopija izvještaja će se istovremeno dostaviti Vladi i Predsjedniku Republike. Kopije se mogu dostaviti i drugoj instituciji, javnom tužiocu Republike Srpske i Ministarstvu unutrašnjih poslova. Glavna služba za reviziju će izvještaje o reviziji objaviti odmah nakon dostavljanja takvih izvještaja.

Strateško opredjeljenje Glavne službe za reviziju javnog sektora je unaprjeđenje saradnje sa okruženjem što podrazumijeva kontinuiranu komunikaciju sa svim korisnicima revizorskih izvještaja s ciljem razumijevanja revizorskih nalaza i postizanja što boljih efekata upravljanja javnim sredstvima. Saradnja je usmjerena na adekvatno promovisanje uloge i značaja revizije, razumijevanje nalaza i datih preporuka kako bi se iste realizovale. U tom kontekstu, od izuzetne je važnosti saradnja sa zakonodavnim tijelom, kao i nadležnim organima za provođenje zakona.

### SARADNJA SA PARLAMENTOM

Zakonom o reviziji javnog sektora RS regulisane su uzajamne obaveze Glavne službe za reviziju prema Odboru za reviziju NSRS i Odboru za reviziju NSRS prema Glavnoj službi za reviziju javnog sektora RS.

Svi revizorski izvještaji Glavne službe za reviziju, se dostavljaju Odboru za reviziju NSRS. Dodatno, za svaku godinu, prema odboru za reviziju NSRS, dostavljaju Plan i program rada, Izvještaj<sup>14</sup> o poslovanju i Finansijski plan<sup>15</sup> Glavne službe za reviziju javnog sektora RS te godišnji revizorski izvještaj o glavnim nalazima i preporukama.

Glavna služba za reviziju javnog sektora RS kontinuirano je na raspolaganju Odboru za reviziju NSRS prilikom razmatranja revizorskih izvještaja, i predstavnici Glavne službe za reviziju javnog sektora prisustvuju sjednicama Odbora za reviziju NSRS na kojima se razmatraju revizorski izvještaji i donose zaključci po svakom od izvještaja. Odbor za reviziju sa sadržajem usvojenih zaključaka upoznaje Glavnu službu za reviziju i revidovanu instituciju.

Narodna skupština ili nadležni skupštinski odbor može zahtijevati od Glavne službe za reviziju da izvrši posebnu reviziju. Za zahtjeve po posebnim revizijama obezbijediće se posebna sredstva. Glavna služba će izraditi posebne revizije i na zahtjev Vlade Republike Srpske, uz saglasnost nadležnog skupštinskog odbora.

Glavna služba za reviziju dužna je o izvršenim revizijama podnijeti izvještaj, u skladu sa članom 21. Zakona o reviziji javnog sektora RS.

### SARADNJA SA TUŽILAŠTVOM

Zakon o reviziji javnog sektora RS propisuje da u slučaju izražavanja negativnog revizorskog mišljenja o sprovedenoj finansijskoj reviziji, kopija dijela revizorskog izvještaja označenog nazivom "Izvještaj glavnog revizora", obavezno se dostavlja Glavnom republičkom tužiocu Republike Srpske.

<sup>14</sup> Godišnji izvještaj o radu GSRJSRS

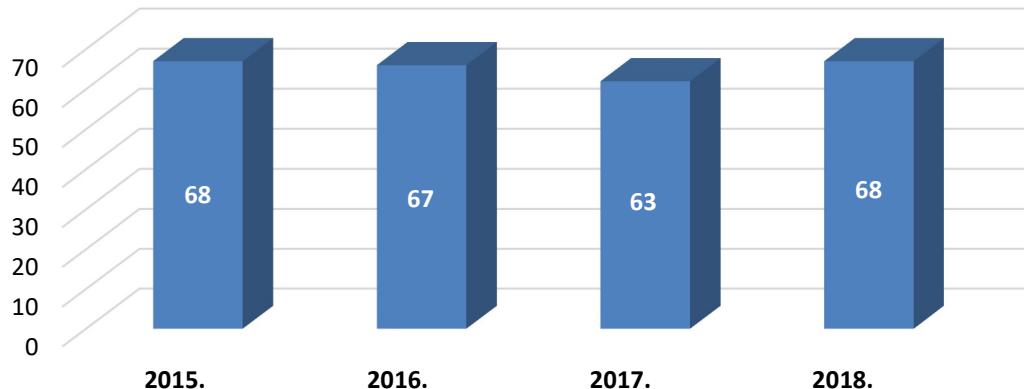
<sup>15</sup> Budžet GSRJSRS

## REVIDIRANI SUBJEKTI/INSTITUCIJE

U periodu 2015. - 2018. godina Glavna služba za reviziju je kreirala 262 izvještaja o finansijskoj reviziji institucija (ministarstva, fondovi, javna preduzeća, opštine, zavodi i dr.), plus 4 izvještaja o reviziji izvršenja budžeta.

U nastavku dajemo pregled po godinama, u navedenom periodu, broja izvještaja koji su kreirani.

**Broj izvršenih finansijskih revizija, od strane Glavne službe za reviziju javnog sektora RS, za određene godine**



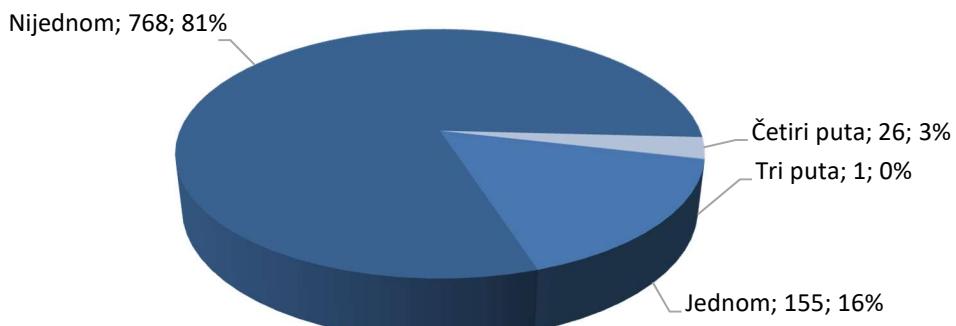
Posmatrajući po godinama, broj izvršenih finansijskih revizija, za period 2015.-2018., prilično je ujednačen. Manji pad zabilježen je jedino u revizijama za 2017. godinu.

Posmatrajući ove podatke, treba imati u vidu da se jedan broj institucija pojavljuje u više godina. Odnosno da iako je broj izvještaja napravljenih za ove 4 godine 266, broj različitih revidiranih subjekata je 182. Što je tek 19% od ukupnog broja subjekata koji su u nadležnosti Glavne službe za reviziju javnog sektora RS.

Za 4 posmatrane godine (od 2015. do 2018.), od 950 subjekata za koje je nadležna Služba za reviziju javnog sektora u RS, 155 ih je revidirano samo jednom, 1 tri puta, 26 u sve 4 godine, a 768<sup>16</sup> nijednom, kao poseban subjekt revizije.

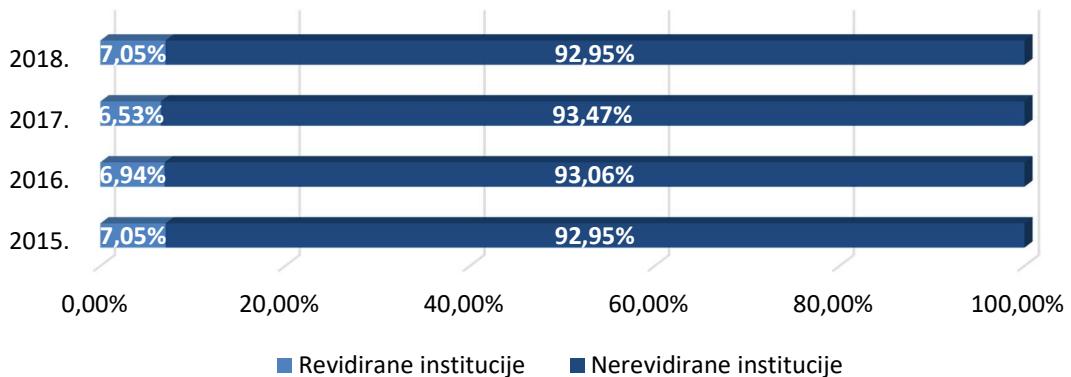
<sup>16</sup> Treba voditi računa da se neki subjekti obuhvataju kroz izvještaje drugih (npr. Niži subjekti kod opština-predškolske ustanove, razvojne agencije, domovi kulture, turističke organizacije, itd..), opština/grad, a to sebroji kao jedan izvještaj.

## Institucije u RS, u kontekstu broja revizija izvršenih nad njima, u periodu 2015.-2018.



Posmatrajući po godinama, konstatujemo da je od potencijalnog broja subjekata revizije, njih 950, u 2015. godini revidirano 7,05%, u 2016. godini 6,94%, u 2017. godini 6,53% i 2018. godine 7,05%.

## Odnos revidiranih i nerevidiranih institucija, u RS, po godinama



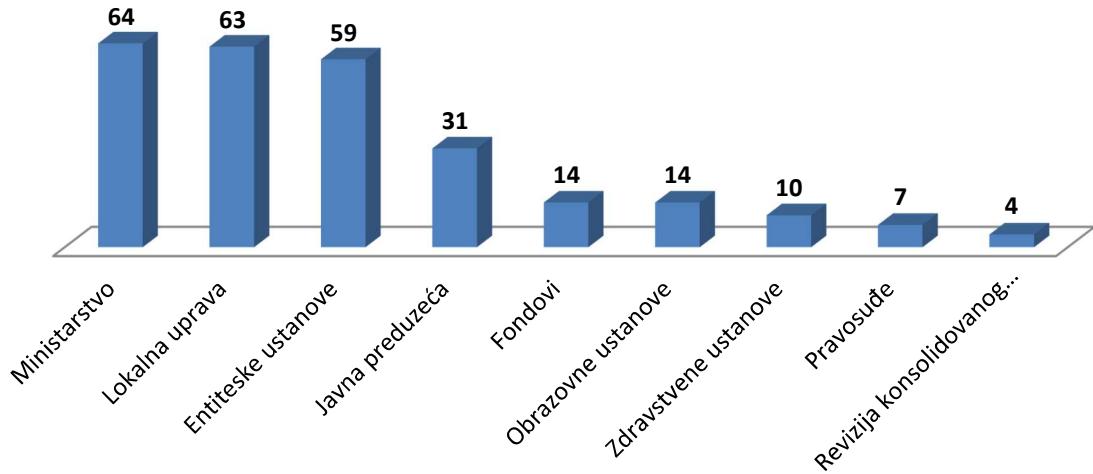
Jasno je da je broj institucija koje bi trebale biti subjektom revizije, daleko nadilazi kapacitete kojima raspolaze Glavna služba za reviziju javnog sektora RS, što za posljedicu ima da značajan broj subjekata revizije, godinama ili nikako nisu bili pod revizorskem kontrolom. Paralelno sa ovim činjenicama, problem je i u spoznaji da je period između dvije revizije kod istog subjekta, prevelik, te da je veoma često onemogućen i efikasna nadzor nad datim preporukama za poboljšanje stanja u revidiranim institucijama.

### VRSTE REVIDIRANIH INSTITUCIJA

Revizija obuhvata, sve javne institucije (sve institucije zakonodavne, izvršne i sudske vlasti, sve druge budžetske institucije koje se finansiraju iz budžeta, Fondove i druge vanbudžetske institucije osnovane zakonom), budžete administrativno-teritorijalnih jedinica u RS, bilo kojih sredstava koja su bilo kojoj instituciji obezbijeđena za realizaciju projekata od strane međunarodnih organizacija, kao zajam ili donacija za Republiku, sredstva dodijeljenih iz budžeta bilo kojoj instituciji, organizaciji, javnim i drugim

preduzećima u kojim Republika ima direktni ili indirektni vlasnički udio. Revizija uključuje i sve finansijske, administrativne i druge aktivnosti, programe i projekte kojima upravlja jedna ili više institucija RS iz ovog člana, uključujući postupak i prihode od prodaje imovine, privatizacije i koncesija.

## Ukupan broj provedenih revizija i objavljenih izvještaja, u periodu 2015.-2018. godina



Glavna služba za reviziju je za 16 ministarstava Vlade RS, kreirala i objavila 64 izvještaja u periodu 2015.-2018. godina. Objavljena su 63 za lokalne zajednice, od ukupno 64 opštine i grada u RS. Za ustanove koje imaju entitetski karakter, objavljeno je 59 izvještaja. Na ove 3 grupe izvještaja se odnosi 70% od ukupnog broja objavljenih izvještaja.

Broj izvještaja koji tretiraju javna preduzeća je značajno niži - 31 ili 11,6% od ukupnog broja objavljenih izvještaja u periodu 2015.-2018. godina. Ukupno je objavljeno i 14 izvještaja za fondove, od kojih je 12 izvještaja upućeno prema Fondu PIO, Fondu zdravstvenog osiguranja i prema Fond dječije zaštite. Kada govorimo o zdravstvenim ustanovama, objavljeno je 10 revizorskih izvještaja za ovu vrstu ustanova, a ako imamo podatak sa zvanične veb stranice Ministarstva zdravlja i socijalne zaštite, da postoje 54 doma zdravlja i 13 bolnica, jasno je da su mnogobrojne zdravstvene ustanove u navedenom periodu, bile izuzete od revizorske kontrole. Broj objavljenih izvještaja za obrazovne ustanove je 14, a podatak da u RS postoji 79 srednjih<sup>17</sup> i 187 osnovnih škola<sup>18</sup>, jasno pokazuje da mnogobrojne ustanove iz oblasti obrazovanja, neće biti subjektom revizije u dugogodišnjem periodu.

## REVIZORSKE OCJENE

S obzirom da finansijska revizija obuhvata reviziju finansijskih izvještaja i reviziju usklađenosti aktivnosti, finansijskih transakcija i informacija sa relevantnim zakonima i drugim propisima, Glavna služba za reviziju je, za svaku od institucija, dala po dvije ocjene – mišljenja, za svaku godinu posmatranog perioda, u kojoj je ta institucija revidirana. U isto vrijeme Federacija BiH je u 2015. godini

<sup>17</sup> Prema tumačenju Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske da se srednje škole u značajnoj mjeri finansiraju iz budžeta opština/gradova, dio transakcija prema školama bude obuhvaćen revizijom. Ipak, uglavnom se ne vrši cijelokupna revizija srednjih škola kao subjekata revizije.

<sup>18</sup> Prema navodima iz Glavne službe za reviziju javnog sektora, njihovo iskustvo pokazuje da su problemi i nedostaci kod Osnovnih škola slični ili isti, tako da se preporuke koje se daju resornom ministarstvu, odnose na sve škole.

imala samo jednu, jedinstvenu ocjenu - Mišljenje o finansijskoj reviziji, da bi od 2016. i Ured za reviziju institucija u FBiH prešao isključivo na opciju davanja dvije odvojene ocjene, u izvještajima, posebno za svaki segment finansijske revizije (finansijske izvještaje i usklađenost sa zakonima).

U nastavku je pregled datih mišljenja za svaku od posmatranih godina.

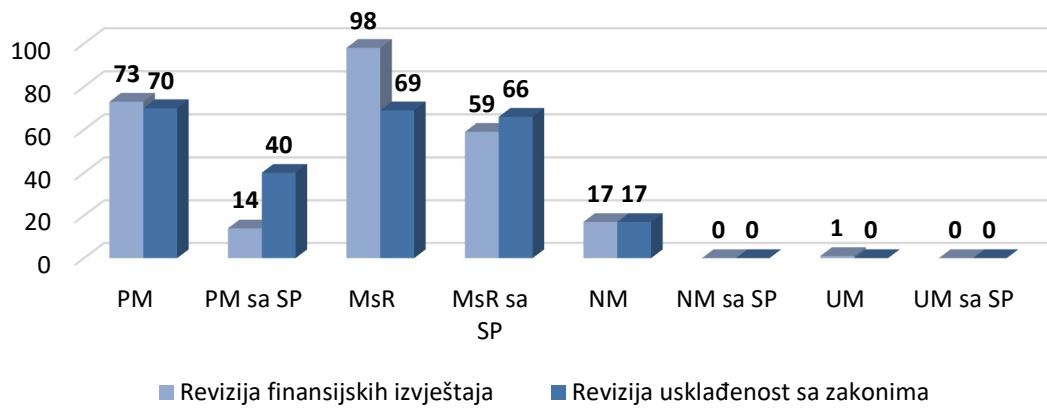
	FI	U	FI	U	Fi	U	FI	U
	2015.		2016.		2017.		2018.	
Pozitivno mišljenje	8	6	11	5	22	28	32	31
Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	9	18	2	19	2	1	1	2
Mišljenje sa rezervom	16	10	26	5	26	26	30	28
Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	30	31	22	29	6	4	1	2
Negativno mišljenje	3	2	5	8	6	3	3	4
Suzdržano mišljenje	1	0	0	0	0	0	0	0

Fi – Finansijski izvještaji; U – Usklađenost sa zakonima i drugim propisima

Ukupni broj izvršenih revizija sa pozitivnom ocjenom za finansijske izvještaje, u posmatranom periodu je 73, pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje je dato u 14 navrata, mišljenje sa rezervom je u 98. Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje je dato u 59 revizija. Negativno mišljenje su za subjekte revizije data 17 puta za period 2015-2018. godina, a u 1 slučaju, 2015. godine, prema subjektu revizije je od strane Glavne službe za reviziju bilo suzdržano mišljenje, zbog nepostojanja pouzdane osnove za davanje mišljenja.

Kada govorimo o reviziji usklađenosti sa zakonima i drugim propisima, u periodu 2015-2018. godina, dato je 70 pozitivnih mišljenja, 40 pozitivnih mišljenja sa skretanjem pažnje, 69 mišljenja s rezervom, 66 mišljenja sa rezervom sa skretanjem pažnje, 17 negativnih mišljenja.

### Ocjene Glavne službe za reviziju javnog sektora u RS, za period 2015.-2018.



PM = pozitivno mišljenje, MsR = mišljenje s rezervom, NM = negativno mišljenje, UM = uzdržano, SP = skretanje pažnje

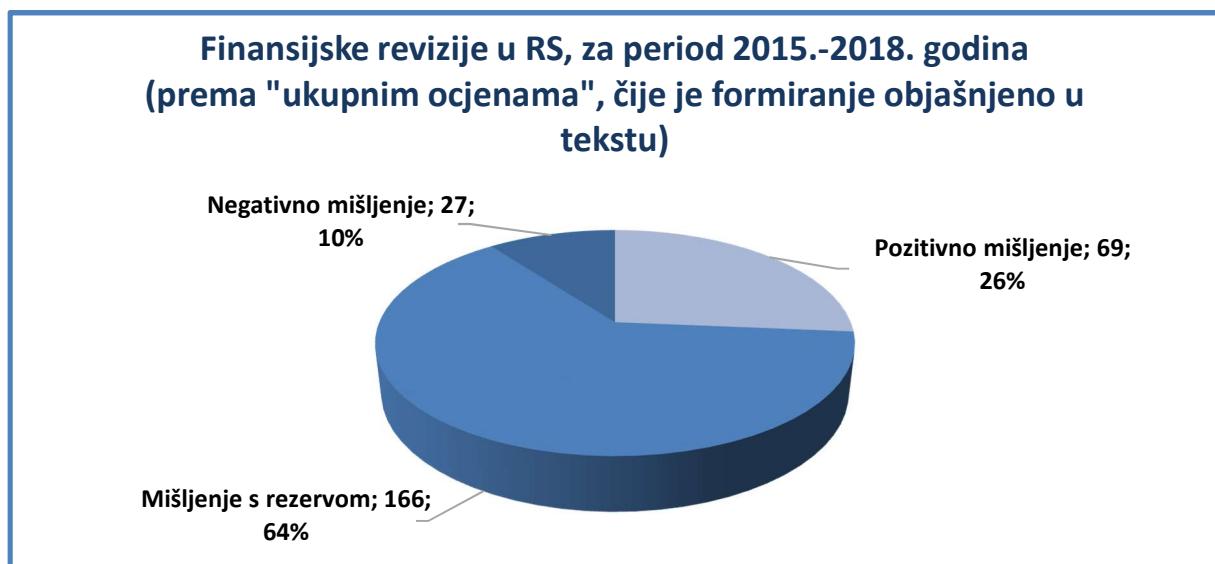
Od 262 izvršene finansijske revizije (nad 182 različita subjekta), svega četvrtina njih (tačnije 69, ili 26%) su okončane sa pozitivnom ocjenom (sa ili bez skretanja pažnje) za oba(!) segmenta finansijske revizije – i finansijske izvještaje i usklađenost sa zakonima.

S druge strane, negativno mišljenje za jedan ili oba segmenta finansijske revizije dobilo je 27 institucija (u kojim je, za ove 4 godine, provedena po 1 revizija), odnosno sa ovom ocjenom je završila svaka

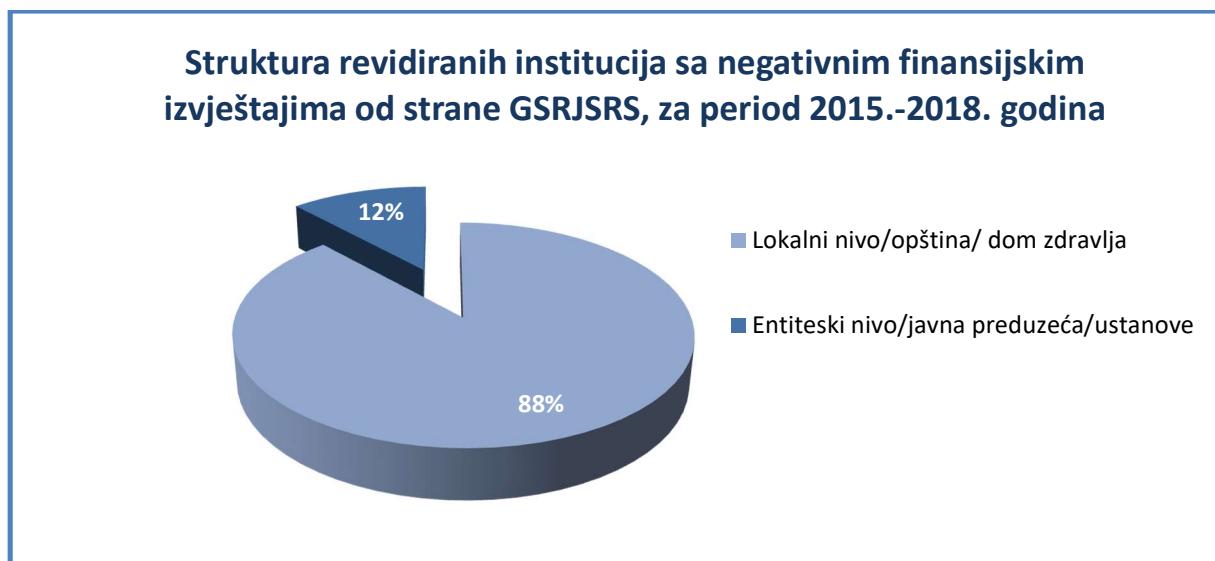
deseta provedena revizija. Od tih 27, 7 ih je dobilo negativno mišljenje i za finansijske izvještaje i za usklađenost sa zakonima, a po 10 samo za jednu od ove dvije komponente finansijske revizije.

Ostalih 166 revizija, izvršenih za period 2015.-2018. (što je 63% od ukupnog broja), imale su ili za oba segmenta revizije mišljenje s rezervom (sa ili bez skretanja pažnje) ili za jedan misljenje s rezervom, a za drugi pozitivno mišljenje (sa ili bez skretanja pažnje).

Usvajajući konvenciju da su tri gore navedene grupe finansijskih revizija (formirane prema kombinacijama ocjena za finansijske izvještaje i usklađenost sa zakonima), zapravo revizije sa „ukupnim“ pozitivnim, negativnim i mišljenjem s rezervom, dolazimo do sljedećeg grafikona:



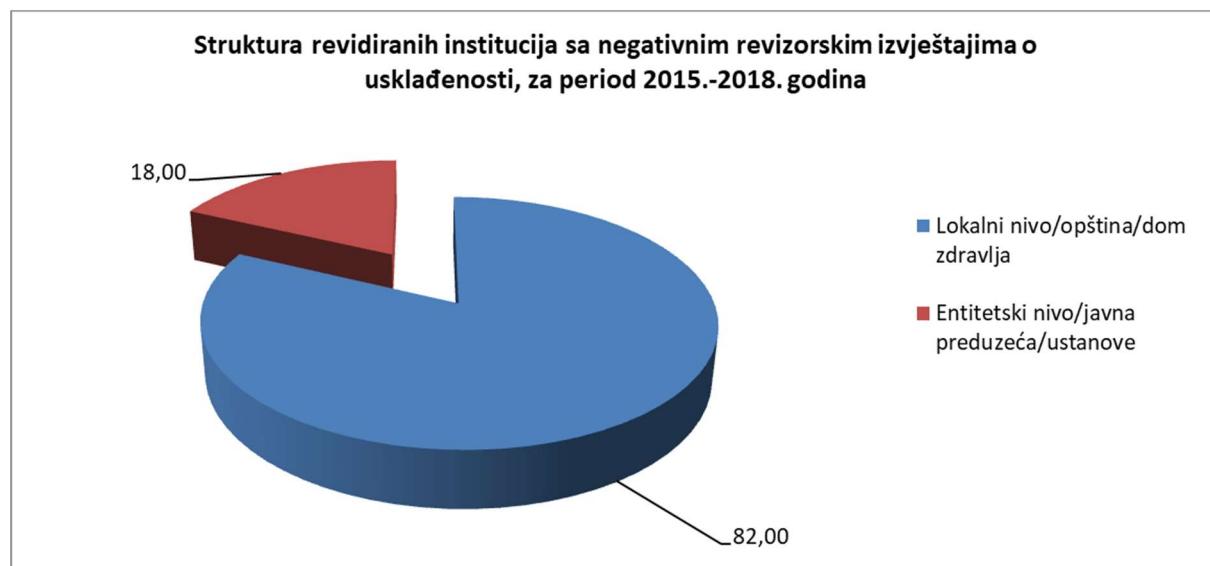
U nastavku ćemo pokušati prikazati strukturu institucija koje su bile subjektom revizije u periodu 2015.-2018. godina, a koje su doabile negativno mišljenje za reviziju finansijskih i izvještaja o usklađenosti.



Od ukupnog broja institucija koje su dobile negativno mišljenje revizije na finansijske izvještaje u posmatranom periodu, njih 15 se odnosi na lokalni nivo. Radi se o 9 opština<sup>19</sup> i 6 domova zdravlja<sup>20</sup>. Interesantno je da su domovi zdravlja koji su dobili negativno mišljenje na finansijsko poslovanje, obuhvaćeni revizijom za period 2017. godine.

Svega 2 institucije koje imaju entiteski karakter su dobile negativnu ocjenu za svoje finansijske izvještaje u periodu 2015.-2018. godina. Radi se o izvještaju iz 2015. godine za JP „Robne rezerve RS“ koje se nalazi u stečaju, a druga ustanova je Javna ustanova Studentski centar „Nikola Tesla“ Banjaluka, koje je dobilo negativno mišljenje za 2018. godinu.

Kada se pogleda struktura izvještaja sa negativnom ocjenom za usklađenost, radi se o 9 opština, 3 doma zdravlja, 2 javna preduzeća, 1 agencija i 2 ustanove.



Napomenućemo da je od 27 subjekata revizije koje su dobile negativna mišljenja o finansijskoj ili reviziji usklađenost, njih 7 imalo obje negativne ocjene: Dom zdravlja „Sveti Pantelejmon“ Kotor Varoš 2017. godine, JP „Robne rezerve RS“ a.d. Banja Luka 2015. godine, JU Studentski centar „Nikola Tesla“ Banja Luka 2018. godina, JZU Dom zdravlja „Sveti Sava“ Teslić 2017. godine, Opština Bileća, Opština Kozarska Dubica i Opština Krupa na Uni.

Iz prethodno navedenog se može zaključiti da je veća finansijska nedisciplina i postupanje u neskladu sa zakonodavstvom, izraženo kod institucija lokalnog karaktera, koje nisu predmetom obavezne revizije od strane Glavne službe za reviziju javnog sektora RS.

Subjekti revizije koji su dobili negativnu ocjenu revizora, u periodu 2015.-2018. godina, su raspolagale sa ukupnim budžetom u visini od 174.229.430 KM. U istom periodu, ovih 27 institucija je zapošljavalo ukupno 2.511 radnika.

<sup>19</sup> Opština Bileća, Opština Bratunac, Opština Kostajnica, Opština Kozarska Dubica, Opština Krupa na Uni, Opština Kupres, Opština Lopare, Opština Oštara Luka i Opština Zvornik.

<sup>20</sup> JZU Dom zdravlja Modriča, JZU Dom zdravlja Sveti Sava Teslić, JZU Dom zdravlja Ugljevik, JZU Dom zdravlja Zvornik, JZU Dom zdravlja Šipovo i JZU Dom zdravlja Sveti Luka Bileća.

Najvišim budžetom od negativno ocijenjenih institucija u periodu revidiranja su upravljale JU Vode Srpske Bijeljina – sa 33.983.082 KM – dok je ubjedljivo najmanji budžet, a da je negativno ocijenjen finansijski izvještaj je imala Opština Kupres - 311.935 KM.

Analizirajući izvještaje koji su ocijenjeni negativno od strane Glavne službe za reviziju javnog sektora, utvrdili smo 581 nepostupanje prema zakonskim i podzakonskim aktima (263 prema zakonima i 318 prema drugim propisima). Zajedničko za gotovo sve subjekte revizije je kršenje Zakona o javnim nabavkama, Zakona o budžetskom sistemu, Zakona o računovodstvu i računovodstvenim standardima.

Opštine i gradovi koje su od strane Glavne službe za reviziju, dobole negativnu ocjenu za finansijsku i reviziju usklađenosti, pored navedenih zakona, gotovo po pravilu nisu radili u skladu ni sa Zakonom o javnim putevima, Zakonom o trezoru, Zakonom o radu, Zakonom o lokalnoj samoupravi, Zakonom o uređenju prostora i građenju, Zakonu o vodama, Zakona o sportu, Zakonom o šumama i Zakonom o komunalnim djelatnostima.

Domovi zdravlja su, dodatno, po pravilu imali problema i nisu postupali u skladu sa Zakonom o zdravstvenoj zaštiti Republike Srpske ili pojedinim odredbama Zakona o zdravstvenoj zaštiti.

U segmentu podzakonskih akata, kako na nivou opština i gradova, tako i kod drugih institucija koje su zavrijedile negativne ocjene za finansijske i izvještaje o usklađenosti, posebno se krši određeni set pravilnika i gotovo bez izuzetka se može ustvrditi da se najviše ne radi u skladu sa: Pravilnik o budžetskim klasifikacijama, sadržini računa i primjeni kontnog plana za korisnike budžeta Republike, opština, gradova i fondova, Pravilnik o budžetskim klasifikacijama, sadržini računa i primjeni kontnog plana za budžetske korisnike, Pravilnik o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova, Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnika, Pravilnik o načinu i rokovima vršenja popisa i usklađivanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem imovine i obaveza, Pravilnik o računovodstvu, računovodstvenim politikama i računovodstvenim procjenama za budžetske korisnike, Pravilnik o sadržaju, obimu i načinu ostvarivanja prava na zdravstvenu zaštitu.

<b>Naziv institucije</b>	<b>Godina</b>	<b>Mišljenje na finansijsko poslovanje</b>	<b>Mišljenje na reviziju usklađenosti</b>
<i>Opština Bratunac</i>	2016.	NM	MsR sa SP
<i>Opština Bileća</i>	2016.	NM	NM
<i>Opština Zvornik</i>	2015.	NM	MsR sa SP
<i>Opština Kostajnica</i>	2018.	NM	MsR
<i>Opština Kozarska Dubica</i>	2016.	NM	NM
<i>Opština Krupa na Uni</i>	2016.	NM	NM
<i>Opština Kupres</i>	2018.	NM	MsR
<i>Opština Lopare</i>	2015.	NM	MsR sa SP
<i>Opština Oštra Luka</i>	2016.	NM	MsR sa SP
<i>Dom zdravlja Sveti Pantelejmon Kotor Varoš</i>	2017.	NM	NM
<i>JZU Dom zdravlja Modriča</i>	2017.	NM	MsR
<i>JZU Dom zdravlja Sveti Sava Teslić</i>	2017.	NM	NM
<i>JZU Dom zdravlja Ugljevik</i>	2017.	NM	MsR
<i>JZU Dom zdravlja Zvornik</i>	2017.	NM	MsR
<i>JZU Dom zdravlja Šipovo</i>	2017.	NM	MsR

*JP Robne rezerve Republike Srpske a.d. Banja Luka*  
*JU Studentski centar*  
*JP Kosmos a.d. Banja Luka*  
*JU Vode Srpske*  
*JZU Dom zdravlja „Sveti Luka“ Bileća*  
*Opština Gacko*  
*Opština Istočni Stari Grad*  
*Opština Pale*  
*Opština Ribnik*  
*Opština Trnovo*  
*Opština Ugljevik*  
*Agencija za posredničke, informatičke i finansijske usluge*

	2015.	NM	NM
	2018.	NM	NM
	2015.	UM	NM
	2018.	MsR	NM
	2016.	MsR	NM
	2016.	MsR	NM
	2017.	MsR	NM
	2016.	MsR	NM
	2018.	MsR	NM
	2016.	MsR	NM
	2016.	MsR	NM
	2018.	MsR	NM

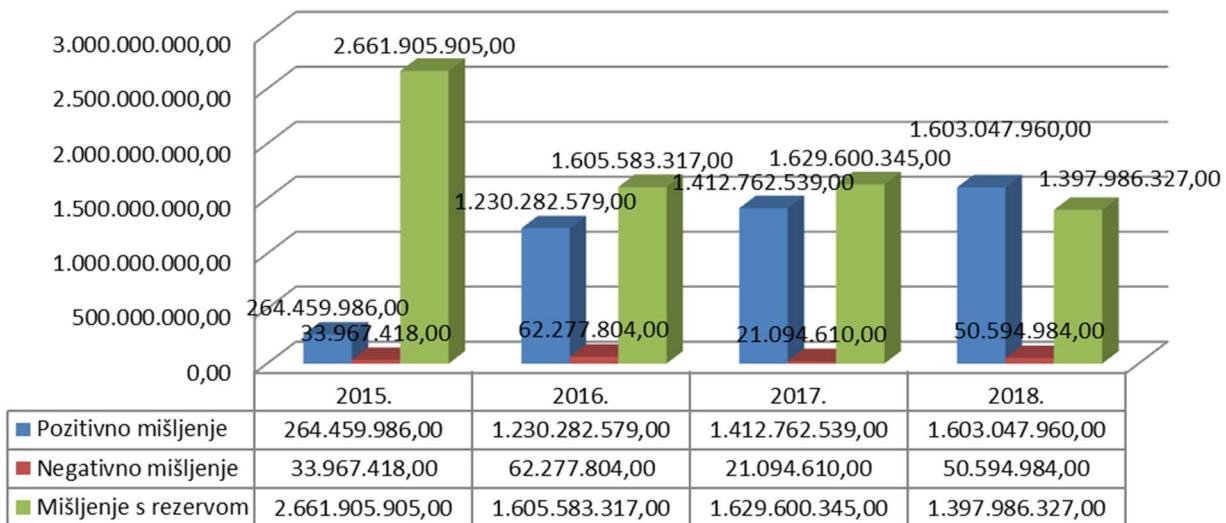
NM = negativno mišljenje, MsR = mišljenje s rezervom, UM = uzdržano mišljenje, SP = skretanje pažnje

Očigledna je potreba za učestalijom praksom revizije institucija i ustanova sa lokalnog nivoa, gdje se može i uočiti najviše propusta u radu, kada se govori o onome što je u periodu 2015.-2018. godine utvrdila Glavna služba za reviziju javnog sektora RS.

## BUDŽETI SVIH REVIDIRANIH INSTITUCIJA

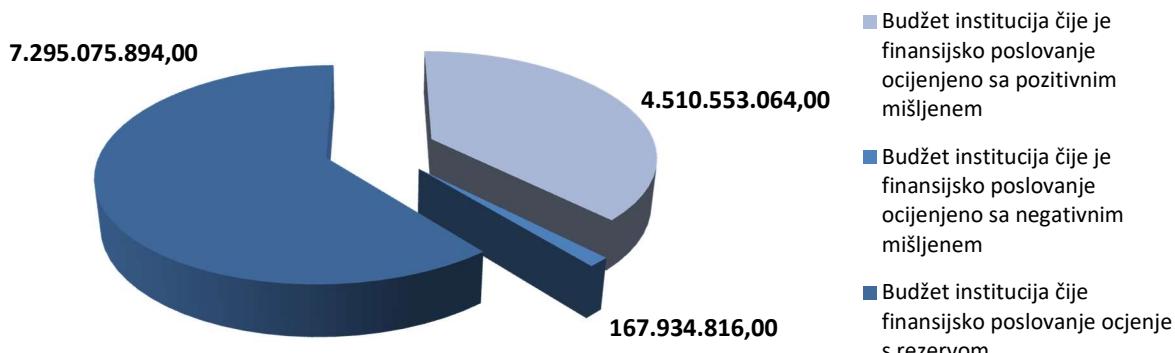
Posmatrajući sumarno, budžete institucija nad kojima je izvršena redovna godišnja finansijska revizija, grupisane prema revizorskim ocenama, u periodu 2015.-2018., vidljivo je da, osim u 2018. godini, u svim prethodnim godinama preovladavaju budžeti revidiranih institucija, čije je poslovanje ocjenjeno „s rezervom“. Ipak, postoji trend, nakon 2015. godine, da se značajno povećalo učešće revidiranih institucija sa pozitivnim mišljenjem koje su raspolagale sa značajnim budžetom. U 2015. godini, budžeti revidiranih institucija sa pozitivnim mišljenjem su bili preko 10 puta niži, u odnosu na revidirane institucije koje su ocijenjene „s rezervom“. Godinu dana kasnije, 2016. godine, iako i dalje nepovoljan odnos, kao i u 2017. godini, ipak se značajno približio budžet institucija koje su do bile pozitivno u odnosu na mišljenje s rezervom. U 2018. godini, bilježi se najveći progres i prvi put su većim iznosom raspolagačle institucije koje su pozitivno ocijenjene u odnosu na one koje su imale mišljenje s rezervom.

### Budžet revidiranih institucija u RS, prema ocjenama Glavne službe za reviziju, po godinama, za period 2015.-2018. godina



Ukupno oko 38% (4.510.553.064,00) od ukupnog budžeta revidiranih institucija, kroz posmatrani period, odnosi se na revizije koje su okončane pozitivnom revizorskog ocjenom. S druge strane, 7.463.010.710,00 miliardi KM ili 62% od ukupnog 4-godišnjeg budžeta svih institucija koje su bile subjekt revizije, u ove 4 godine, zbir je godišnjih budžeta institucija čije finansijsko poslovanje, u manjoj ili većoj mjeri, nije zadovoljilo revizorske kriterije.

### Učešće institucija u ukupnom budžetu, prema ocjenama finansijske revizije, pa period 2015.-2018. godina



### KVALIFIKACIJE KAO OSNOV ZA MIŠLJENJE

Za izražena negativna mišljenja, mišljenja sa rezervom ili za uzdržavanje od davanja mišljenja, kao i za pozitivna mišljenja sa skretanjem pažnje, revizori uvijek daju odgovarajuće kvalifikacije, odnosno osnovu za to mišljenje. Dakle, navode jedan ili više razloga koji su uticali na donošenje određene ocjene. Pri tome treba imati u vidu da to nisu jedine primjedbe koje su revizori izrazili u izvještaju o provedenoj reviziji. Broj nalaza koje revizori istaknu u izvještaju (i na osnovu kojih se kreiraju preporuke instituciji za otklanjanje nedostataka u radu) je mnogo veći, ali oni nisu tog stepena važnosti da utiču

na ocjenu. Dok su one koje po određenim standardima bitno utiču na revizorsku ocjenu posebno istaknute i nazivaju se kvalifikacijama.

**Ukupan broj datih kvalifikacija pri izricanju revizorskih  
ocjena, u izvještajima o provedenoj finansijskoj reviziji  
institucija u periodu 2015.-2018. godina**



Ukupni broj kvalifikacija, koje su revizori Glavne službe za reviziju javnog sektora RS, dali u svojim izvještajima, u periodu 2015.-2018., je 1151.

**NEPOSTUPANJE U SKLADU SA ZAKONIMA I PODZAKONSKIM AKTIMA**

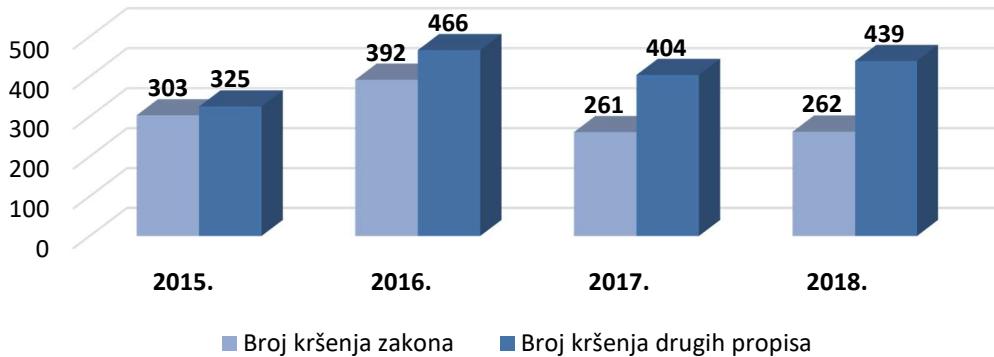
Revizori u izvještajima, kroz kvalifikacije za date ocjene, ukazuju na određeni broj prekršenih zakonskih i drugih propisa. Pri tome, u izvještajima se nalaze podaci o mnogo većem broju zakona i drugih propisa s kojima rad revidirane institucije nije bio usklađen, ali čije kršenje nije bilo tog stepena da utiče na konačnu revizorsku ocjenu.

Kod više različitih subjekata registrovano je kršenje istih zakona ili podzakonskih akata. Slično je i sa jednim subjektom, posmatranim u više godina. Što znači da je broj pojedinačnih slučajeva kršenja zakona znatno veći od broja prekršenih (različitih) zakona.

Najčešće nepravilnosti na koje Glavna služba za reviziju javnog sektora RS ukazuje kroz izvještaje o finansijskoj reviziji, odnose se na nedostatke i greške u procesu javnih nabavki, gdje se ne radi u skladu sa Zakonom o javnim nabavkama, zatim, nepoštivanje Zakona o budžetskom sistemu, te mnogim drugim zakonima, pravilnicima, uredbama, odlukama i sličnim aktima.

U nastavku je grafikon koji prikazuje podatke, iz revizorskih izvještaja, o broju kršenja zakona i drugih propisa, od strane revidiranih institucija, po godinama.

## Nepoštovanje zakona i drugih propisa, od strane revidiranih institucija, u periodu 2015.-2018.



Zbog učestalih kršenja zakonskih i drugih propisa, potrebno je što hitnije prilagoditi već postojeću legislativu, te u skladu sa pomenutim kršenjima sankcionisati odgovorne na osnovu nalaza u revizorskim izvještajima. Pogotovo bi se to trebalo odnositi na one rukovodioce institucija koji iz godine u godinu ne postupaju u skladu sa pozitivnim zakonskim rješenjima i regulativom.

Nakon što revizori izvrše pregled finansijskih izvještaja institucija kod kojih se vrši revizija, procjenjuje se da li su informacije i izvještaji pouzdani i da li rukovodiovi institucija provode i primjenjuju zakone i propise i da li sredstva koriste za odgovarajuće namjene, te funkciju interne revizije i sisteme internih kontrola. U tom kontekstu, koristeći se informacijama, nalazima i preporuka iz prethodnih konačnih revizija i revizorskih godišnjih izvještaja o najvažnijim nalazima, te analizom istih smo utvrdili najčešća nepostupanja u skladu sa pozitivnim zakonskim i drugim propisima.

Izvršenim revizijama konstatovani su određeni propusti, a na koje ćemo se osvrnuti u nastavku.

Sistem interne kontrole za cilj ima unaprjeđenje i kontrolu poslovanja, međutim određeni broj institucija ne uspostavlja jedinicu interne revizije, iako su to po zakonu dužne. Odredbe zakona koji definiše potrebu formiranja jedinice i njenu implementaciju, se ne poštuje na što revizori kroz preporuke kontinuirano upozoravaju.

Nepridržavajući se dosljedno zakona, rukovodiovi i službenici, nesavjesnim djelovanjem direktno utiču na finansijske rezultate institucija. Nedonošenjem budžeta i finansijskih planova u skladu sa zakonima i drugim važećim i pripadajućim aktima, te nepostupanje u smislu praćenja izvršavanja budžeta i mjerjenje učinaka u odnosu na uložena sredstva, za posljedicu je imalo da su se rashodi i izdaci stvarali u većem iznosu od ostvarenih prihoda, što je rezultiralo povećanjem deficit-a.

Jedan od vodećih problema, kada govorimo o transparentnoj potrošnji i korištenju javnog novca, jeste nepoštivanje zakonskih procedura pri javnim nabavkama, što je problem na koji revizori godinama upozoravaju. Konstatovano je da procedure javnih nabavki nisu vršene u skladu sa Zakonom o javnim nabavkama, što je naročito izraženo kod planiranja nabavki, blagovremenog pokretanja postupka nabavki, izbora postupka nabavki, izrade tenderske dokumentacije, realizacije zaključenih ugovora.

Osim navedenih kategorija, u kojima je kršenje zakona najčešće evidentirano, dotači ćemo se još jedne anomalije u institucijama RS, a kojom se krši i Zakon o radu. Odnosi se na angažovanje saradnika na osnovu ugovora o djelu za poslove iz nadležnosti institucija koji nisu vršeni u skladu sa zakonskim propisima. Obzirom da se ugovori o djelu trebaju zaključivati samo za poslove i zadatke za koje je predviđeno zaključivanje istih, potrebno je voditi računa o njihovoj opravdanosti i ekonomičnosti.

Dodatno, saradnici su angažirani bez prethodno utvrđenih pravila, u smislu visine naknade, vremena trajanja ugovora, te izvještavanja o istome. Nerijetko se događalo da jedna osoba bude zaposlena na obavljanju zadatka na više godina.

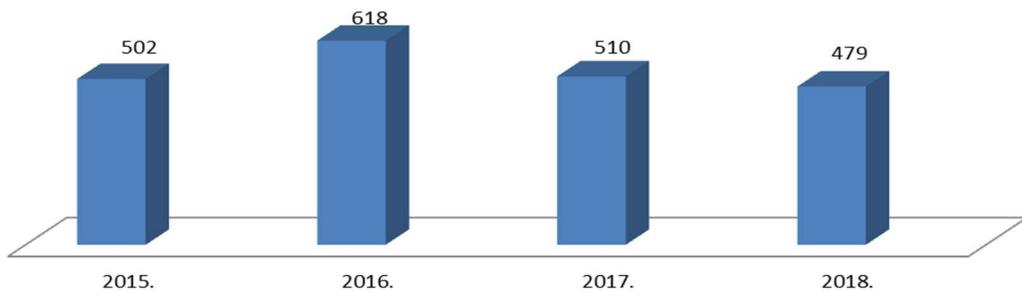
Dodatni primjer trošenja budžetskog novca na neadekvatan način je davanje naknada komisijama čiji članovi obavljaju zadatke koji predstavljaju redovne poslove uposlenika.

Uz navedene nalaze iz revizorskih izvještaja o nesavjesnom poslovanju i korištenju budžetskih sredstava na netransparentan način, dodajmo još i to da se ne vrše popisi imovine u skladu sa zakonom, te da se nad tekućim i kapitalnim transferima ne vrši nadzor i praćenje, što ne doprinosi transparentnosti dodjele sredstava.

## REVIZORSKE PREPORUKE KAO SMJERNICE ZA UNAPRJEĐENJE EFIKASNOSTI RADA

Revizorski nalazi, u izvještajima o finansijskoj reviziji, pretvoreni su u preporuke za revidirane institucije, kojima je cilj otklanjanje propusta i grešaka uočenih u radu institucije, kako bi se taj rad, u nastavku, odvijao transparentno, u skladu sa propisima i u korist građana. Preporuke čine jedan od najvažnijih aspekata u procesu revizije.

**Preporuke date u revizorskim izvještajima od strane GSRJS RS, u periodu 2015.-2018. godina**

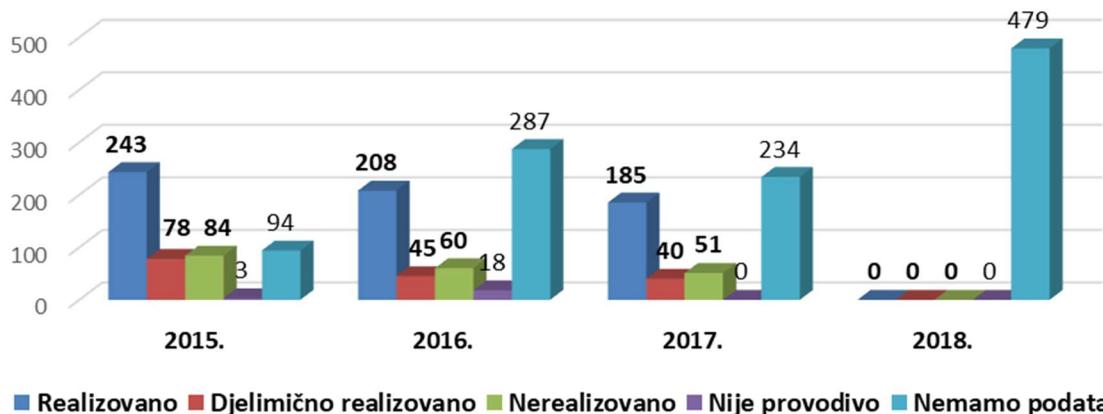


Ukupan broj preporuka, u posmatranom periodu, koje su revizori dali institucijama u Republici Srpskoj je 2109. Broj različitih preporuka je, zapravo, nešto manji prema podacima kojima raspolažemo.

Naime, određeni broj preporuka ostaje nerealizovan i ponavlja se, u narednim godinama.

Preciznu realizaciju preporuka teško je utvrditi zbog nepotpunih podataka. Naime, svake godine revizori se osvrnu na realizaciju preporuka iz prethodnog perioda za institucije koje revidiraju te godine, ali ne rade pregled stanja u svim institucijama (i njima datih preporuka) revidiranih u prethodnoj godini. Mada bi to bilo poželjno.

### Realizacija preporuka Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske



Ono što se može konstatovati iz dostupnih podataka<sup>21</sup> je da značajan broj revizorskih preporuka ne bude realizovan od strane revidiranih institucija.

Realizacija preporuka i praćenje njihove realizacije, predstavlja jedan od najvećih izazova u procesu revizije. Nemogućnost kontinuiranog praćenja realizacije preporuka za posledicu ima nemogućnost pozivanja na odgovornost rukovodilaca institucija, u kojima, revizijom uočene nepravilnosti u radu nisu otklonjene.

Za realizaciju dijela preporuka iz određenih izvještaja o finansijskoj reviziji, odgovorna je sama institucija nad kojom je izvršena revizija. No, dio preporuka nije u domenu (samo) te institucije, nego su za njihovo rješavanje odgovorne određene instance vlasti ili više institucija zajedno (i takve preporuke nazivamo sistemskim).

Analizirajući preporuke koje je uputila Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske, u periodu 2015. – 2018. godina, u potpunosti preovladavaju one, za čiju je realizaciju potreban neophodan angažman i kapacitet same institucije. Broj sistemskih preporuka, za čiju realizaciju je potrebno udruženo djelovanje sa jednom ili više institucija, je gotovo zanemariv.

## INSTITUCIJE KOJE SU PREDMET OBAVEZNE REVIZIJE

Generalno posmatrajući, revizije se mogu podijeliti na one koje su obavezne i one za koje ne postoji kontinuirana obaveza revidiranja svake godine. Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske u članu 18. precizira koje institucije su obaveznim subjektom revizije. Glavna služba za reviziju svake godine obavezno sprovodi finansijsku reviziju kod Narodne skupštine Republike Srpske, Vijeća naroda Republike Srpske, Službe Predsjednika Republike Srpske, Generalnog sekretarijata Vlade Republike Srpske i ministarstava, Poreske uprave Republike Srpske, Fonda penzijskog i invalidskog osiguranja

<sup>21</sup> CCI su od svih subjekata revizije koji se ne revidiraju svake godine, prema ZOSPI-u tražili da se dostave podaci o tome šta su subjekti uradili na realizaciji preporuka i podaci se baziraju na odgovorima koji su nam dostavljeni od revidiranih subjekata u periodu 2015.-2018- godina.

## JAVNA REVIZIJA U REPUBLICI SRPSKOJ U PERIODU 2015. – 2018.

Republike Srpske, Fonda zdravstvenog osiguranja Republike Srpske, Javnog fonda za dječiju zaštitu Republike Srpske i Javne ustanove Zavod za zapošljavanje Republike Srpske.

## REVIZORSKA MIŠLJENJA ZA INSTITUCIJE KOJE SU PREDMET OBAVEZNE REVIZIJE

	2015.		2016.		2017.		2018.	
	FI	U	FI	U	FI	U	FI	U
<b>Služba predsjednika Republike Srpske</b>	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje
<b>Narodna skupština Republike Srpske</b>	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje
<b>Vijeće naroda RS</b>	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje
<b>Generalni sekretarijat Vlade Republike Srpske</b>	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje
<b>Ministarstvo finansija RS</b>	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje
<b>Ministarstvo industrije, energetike i rudarstva</b>	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje

**JAVNA REVIZIJA U REPUBLICI SRPSKOJ U PERIODU 2015. – 2018.**

<b>Ministarstvo uprave i lokalne samouprave</b>	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Mišljenje sa rezervom	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Mišljenje sa rezervom	Pozitivno mišljenje	Mišljenje sa rezervom
<b>Ministarstvo nauke i tehnologije</b>	Mišljenje sa rezervom	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje
<b>Ministarstvo porodice, omladine i sporta</b>	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Mišljenje sa rezervom	Pozitivno mišljenje	Mišljenje sa rezervom
<b>Ministarstvo trgovine i turizma</b>	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom
<b>Ministarstvo za prostorno uređenje, građevinarsvo i ekologiju</b>	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje
<b>Ministarstvo poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede RS</b>	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje
<b>Ministarstvo ekonomskih odnosa i regionalne saradnje</b>	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje

**JAVNA REVIZIJA U REPUBLICI SRPSKOJ U PERIODU 2015. – 2018.**

<b>Ministarstvo zdravlja i socijalne zaštite</b>	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Pozitivno mišljenje	Mišljenje sa rezervom	Pozitivno mišljenje
<b>Ministarstvo rada i boračko-invalidske zaštite</b>	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom				
<b>Ministarstvo prosvjete i kulture</b>	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje				
<b>Ministarstvo za izbjeglice i raseljena lica</b>	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Mišljenje sa rezervom
<b>Ministarstvo pravde</b>	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje				
<b>Ministarstvo unutrašnjih poslova RS</b>	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje
<b>Ministarstvo saobraćaja i veza</b>	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje sa	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom sa	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje sa	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje

**JAVNA REVIZIJA U REPUBLICI SRPSKOJ U PERIODU 2015. – 2018.**

		skretanjem pažnje		skretanjem pažnje		skretanjem pažnje		
<b>Poreska uprava RS</b>	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom	Pozitivno mišljenje	Mišljenje sa rezervom
<b>FOND PIO RS</b>	Mišljenje sa rezervom	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje
<b>Fond zdravstvenog osiguranja RS</b>	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Pozitivno mišljenje	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom
<b>Javni fond za dječiju zaštitu</b>	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje
<b>JU Zavod za zapošljavanje RS</b>	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom	Pozitivno mišljenje
<b>Konsolidovani godišnji finansijski izvještaj za korisnike budžeta RS</b>	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom	Pozitivno mišljenje

Vlada RS je za Konsolidovani godišnji finansijski izvještaj za korisnike budžeta RS tek za 2018. godinu dobila pozitivno mišljenje, i to samo za usklađenost. Za sve ostale revizije (finansijskih izvještaja i usklađenosti) u periodu 2015.-2018. godina, za Konsolidovani godišnji finansijski izvještaj za korisnike budžeta RS, Glavna služba za reviziju javnog sektora davala je ili mišljenje sa rezervom ili mišljenje sa rezervom sa skretanjem.

I ovo je ozbiljan signal da Vlada RS treba značajno raditi na unapređenju svoje finansijske discipline i poštivanju zakona i propisa koji definišu pravila ponašanja.

Služba predsjednika RS, Narodna skupština RS i Vijeće naroda RS su u svim analiziranim godinama ostvarili korektne rezultate sa stanovišta Glavne službe za reviziju javnog sektora RS.

U posmatranom periodu, nijedno ministarstvo nije dobilo negativno mišljenje. Posljednji revizorski izvještaj u kojem je neko ministarstvo dobilo negativno mišljenje je bio u 2013. godini, kada je Ministarstvo poljoprivrede, vodoprivrede i šumarstva, dobilo negativno mišljenje i za finansijsku i za reviziju usklađenosti.

Bitno je ovdje napomenuti, da je ukupan broj negativnih revizorskih izvještaja bio izuzetno veliki u prvim godinama rada Glavne službe za reviziju javnog sektora RS.

### Revizorski izvještaji u periodu 2001-2014., sa akcentom na one ocijenjene negativnim revizorskim mišljenjem



Vidljivo je da je od 2007. godine, drastično smanjen broj negativnih revizorskih izvještaja, i ukupno i na nivou ministarstava Vlade RS. I ovo se može posmatrati kao značajan uticaj Glavne službe za reviziju na rad ministarstava Vlade RS. U godinama, nakon 2014. godine, uglavnom se nesklad u radu sa standardima i negativni finansijski i izvještaji za usklađenost mogu pronaći kod subjekata revizije sa nivoa lokalne zajednice.

Ministarstvo finansija je za 2016., 2017., i 2018. godinu dobilo pozitivno mišljenje i za finansijske izvještaje i za usklađenost sa zakonima. Ministarstvo nauke i tehnologije<sup>22</sup> je bilo u potpunosti pozitivno u 2017. i 2018. godini. Ministarstvo industrije, energetike i rudarstva je samo u 2018. godini imalo pozitivne ocjene i za reviziju finansijskih izvještaja i za reviziju usklađenosti. Ministarstvo porodice, omladine i sporta ni u jednoj godini koja je predmet analize nije imala pozitivne ocjene o usklađenosti, ali je imala dvije pozitivne ocjene za finansijske izvještaje. Ministarstvo trgovine je u

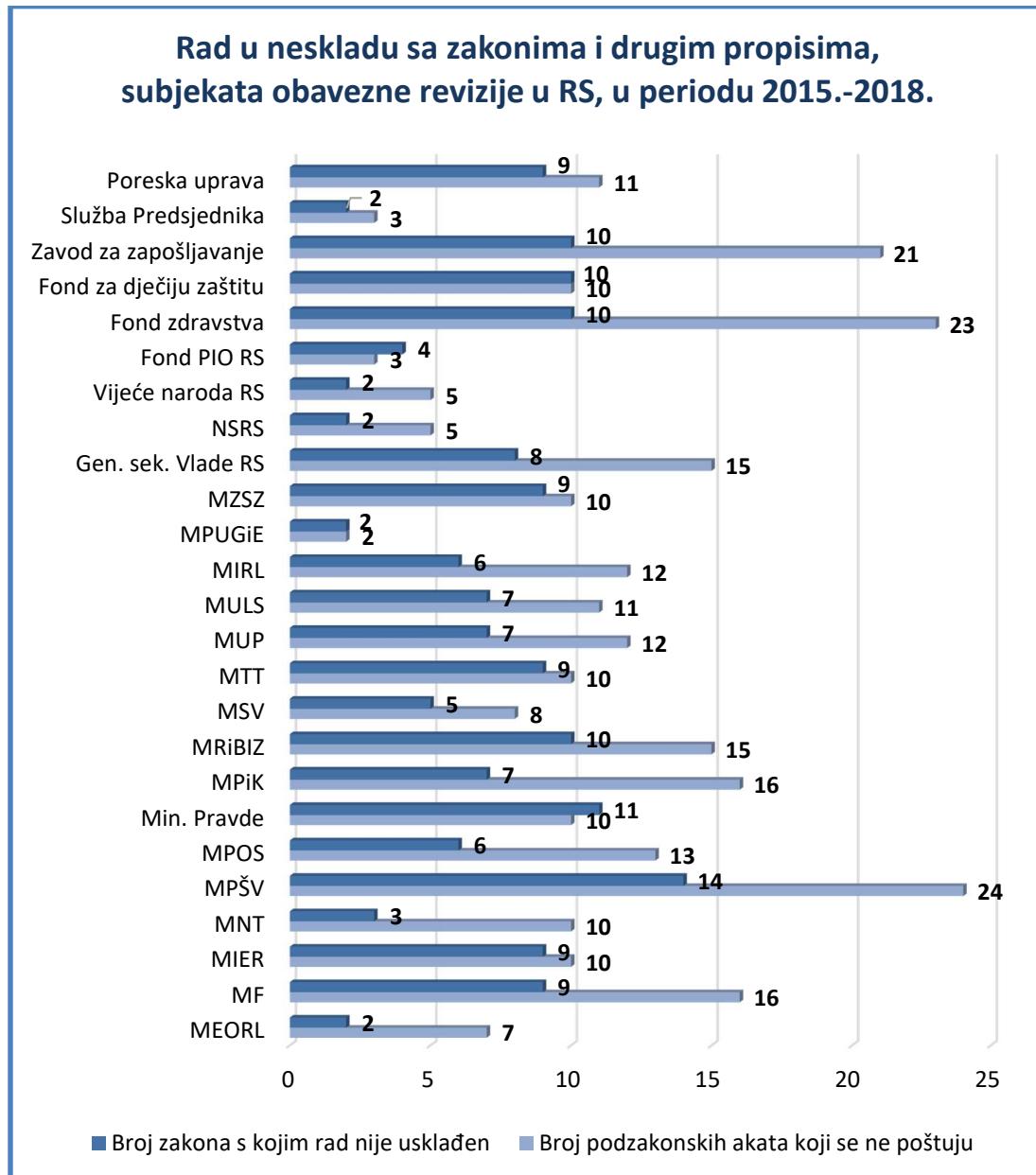
<sup>22</sup> Više ne postoji pod ovim imenom, od kada je izvršena reorganizacija ministarstava Vlade RS.

naznačenom periodu imalo tek jednom pozitivnu ocjenu usklađenosti, ali je i ona bila sa skretanjem pažnje. Ministarstvo za prostorno uređenje, građevinarstvo i ekologiju, kao i Ministarstvo za ekonomske odnose i regionalnu saradnju je u svim analiziranim godinama imalo pozitivno mišljenje revizije o finansijskim izvještajima, dok su mišljenja o usklađenosti bila pozitivna, ali sa skretanjem pažnje u dva slučaja. Ministarstvo poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede je jedino u 2018. godini, u oba segmenta poslovanja dobilo pozitivno mišljenje. Ministarstvo zdravlja i socijalne zaštite ni u jednoj godini od 2015.-do 2018. godine nije dobilo pozitivno mišljenje Glavne službe o finansijskim izvještajima, dok je usklađenost dva puta bila pozitivno ocijenjena. Ministarstvo rada i boračko-invalidske zaštite nije ni u jednoj godini imalo pozitivne ocjene ni za finansijske izvještaje ni za reviziju usklađenosti. Ministarstvo prosvjete i kulture je za 2017. i 2018. godinu zavrijedilo pozitivne ocjene i za usklađenost i za finansijske izvještaje, kao i Ministarstvo pravde. Ministarstvo za izbjeglice i raseljena lica je u analiziranom periodu imalo tek 1 pozitivno mišljenje o finansijskim izvještajima i isto toliko puta o reviziji usklađenosti. MUP RS je u 2017. i 2018. godini prema ocjeni Glavne službe zaslužio pozitivno mišljenje i za finansijske izvještaje i za usklađenost. Ministarstvo saobraćaja i veza je u periodu 2015.-2018. godina, dobilo 3 pozitivna mišljenja za finansijske izvještaje i 3 pozitivna o usklađenosti, sa skretanjem pažnje.

Ministarstvo rada i boračko-invalidske zaštite je u periodu 2015.-2018. godina, raspolagalo sa budžetom od oko 1,4 milijardu KM i nije uspjelo nikada dobiti pozitivno revizorsko mišljenje ni za finansijske izvještaje ni za reviziju usklađenosti sa zakonima.

## NEPOSTUPANJE U SKLADU SA ZAKONIMA I DRUGIM PROPISIMA

Sva ministarstva – uključujući i ona sa oba pozitivna revizorska mišljenja – su u pomenutom periodu radila u neskladu sa nekim zakonskim ili drugim propisima koji određuju njihov način rada.



U prethodnom grafikonu je predstavljen broj različitih zakona i drugih propisa koji nisu poštovani u radu institucija koje su subjekt obavezne revizije u periodu 2015-2018. godina, a koji su pomenuti u izveštajima Glavne službe za reviziju javnog sektora RS.

Učestalost nepoštivanja evidentiranih zakonskih i drugih propisa nije vidljiva iz navedenog grafikona, ali je značajno izraženija. Naime, isti zakoni se nerijetko krše iz godine u godinu, pa čak i više puta, na različite načine, u toku jedne godine.

Kada posmatramo, izvještaje koji se odnose na fondove koji su obavezan subjekt revizije, Fond zdravstvenog osiguranja je, od tri fonda, najnedisciplinovaniji u smislu poštivanja zakonodavstva i drugih propisa, a indikativno je i da se radi o finansijski najnestabilnijem fondu, za koji se često u javnom prostoru, može čuti da je „pred pucanjem“.

Fond zdravstvenog osiguranja Republike Srpske, u periodu od 2015. do 2018. godine, nije uskladio svoj rad sa 10 zakona i 23 drugih propisa. Od kojih je neke, u posmatranom periodu, kršio u više navrata i na više načina.

Najizraženije kršenje zakona i drugi zakonskih akata evidentirano je kod Ministarstva poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede koje je u periodu 2015.-2018. prekršilo 14 zakona i 24 druga akta.

Ministarstva rada i boračko-invalidske zaštite, u periodu 2015.-2018. godina je prekršilo 10 zakona i 15 drugih propisa. Ministarstvo pravde je prekršilo 11 zakona i 10 drugih propisa, Ministarstvo trgovine i turizma je prekršilo 9 zakona i 10 drugih propisa, dok je Ministarstvo finansija u istom periodu prekršilo 9 zakona i 16 drugih propisa.

Ministarstva i fondovi koji imaju problema da usklade svoj rad sa zakonima, raspolažu značajnim budžetskim sredstvima, a primjer za to su Ministarstvo poljoprivrede, Ministarstvo rada i boračko-invalidske zaštite i Fond zdravstvenog osiguranja.

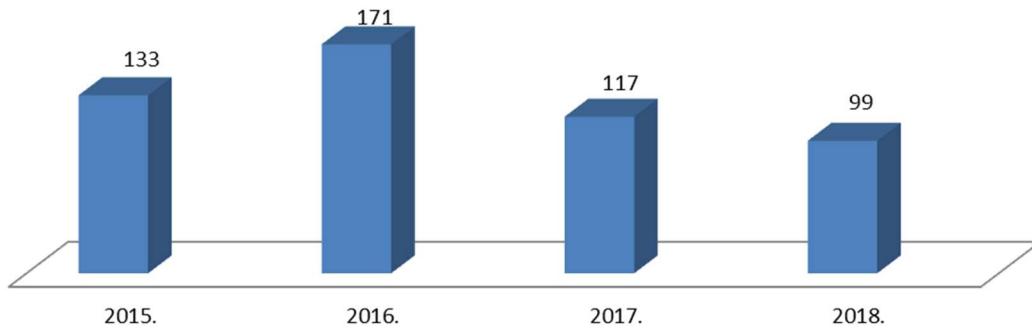
Rad na otklanjanju ozbiljnih nepostupanja u skladu sa zakonima i drugim propisima, kod subjekata obavezne revizije bi trebao biti organizovan i sistemski, zbog negativnog uticaja koji se proizvode ovakvim propustima, sa ciljem što ozbiljnije racionalizacije svih resursa s kojim upravljaju subjekti obavezne revizije.

Primjer da se može popraviti stanje u poštivanju propisa daju: Ministarstvo za prostorno uređenje, građevinarstvo i ekologiju, NSRS, Vijeće naroda RS, Služba predsjednika RS, Ministarstvo za ekonomске odnose i regionalnu saradnju i Fond PIO RS, koji su značajno napredovali, u ovom kontekstu.

## PREPORUKE KAO SMJERNICE ZA UNAPRJEĐENJE EFKASNOSTI RADA

Revizorski nalazi, u izvještajima o finansijskoj reviziji, pretvoreni su u preporuke za revidirane institucije, kojima je cilj otklanjanje propusta i grešaka uočenih u radu institucije, kako bi se taj rad, u nastavku, odvijao transparentno, u skladu sa propisima i u korist građana.

**Broj upućenih preporuka institucijama koje su predmet obavezne revizije u RS, u periodu 2015.-2018. godina**



U posmatrane 4 godine, najviše preporuka, institucijama koje su bile predmet obavezne revizije, bilo je upućeno za 2016. godinu, a u dvije posljednje godine bilježi se kontinuirani pad.

Prost zbir preporuka koje je revizija uputila institucijama koje su predmet obavezne revizije, u periodu 2015. - 2018. godina je 520. Dodatno, 24 preporuke su date na Konsolidovani godišnji finansijski izvještaj za korisnike budžeta RS, koji se obavezno revidira.

Od toga se njih 371<sup>23</sup> odnosi na Vladu i ministarstva. Najveći broj preporuka, u pomenutom periodu, upućen je Ministarstvu pravde (37), Ministarstvu rada i boračko-invalidske zaštite (37), Ministarstvu prosvjete i kulture (36) i Ministarstvu industrije, energetike u rudarstva (32). Na navedena ministarstva se odnosi 38% od ukupnog broja preporuka prema Vladi RS, a koju je uputila Glavna služba za reviziju javnog sektora.

Subjekti revizije	Provjera je u toku	Nije realizovana	Djelimično realizovana	Realizovana	Nije provodiva	Ukupno preporuka
Služba predsjednika Republike Srpske	0	0	0	0	1	1
Narodna skupština Republike Srpske	1	0	0	1	1	3
Vijeće naroda RS	2	0	0	1	1	4
Generalni sekretarijat Vlade Republike Srpske	3	8	6	5	0	22
Ministarstvo finansija RS	6	6	3	8	1	24
Ministarstvo industrije, energetike i rudarstva	6	9	3	13	1	32
Ministarstvo uprave i lokalne samouprave	3	1	2	8	1	15
Ministarstvo nauke i tehnologije	0	1	1	7	1	10
Ministarstvo porodice, omladine i sporta	7	8	6	2	2	25
Ministarstvo trgovine i turizma	8	5	1	12	1	27

<sup>23</sup> Radi se o prostom zbiru preporuka po godinama, bez selekcije na različite preporuke.

**JAVNA REVIZIJA U REPUBLICI SRPSKOJ U PERIODU 2015. – 2018.**

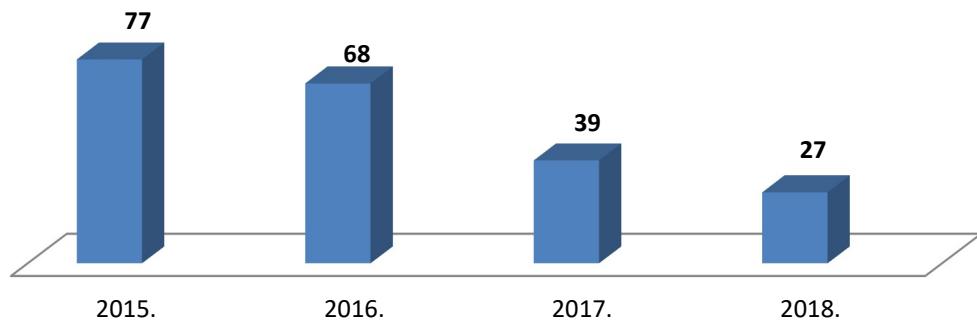
Ministarstvo za prostorno uređenje, građevinarsvo i ekologiju	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>3</b>
Ministarstvo poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede RS	<b>8</b>	<b>4</b>	<b>2</b>	<b>11</b>	<b>1</b>	<b>26</b>
Ministarstvo ekonomskih odnosa i regionalne saradnje	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>6</b>	<b>0</b>	<b>10</b>
Ministarstvo zdravljia i socijalne zaštite	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>6</b>	<b>12</b>	<b>0</b>	<b>23</b>
Ministarstvo rada i boračko-invalidske zaštite	<b>11</b>	<b>10</b>	<b>4</b>	<b>11</b>	<b>1</b>	<b>37</b>
Ministarstvo prosvjete i kulture	<b>14</b>	<b>4</b>	<b>6</b>	<b>11</b>	<b>1</b>	<b>36</b>
Ministarstvo za izbjeglice i raseljena lica	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>6</b>	<b>0</b>	<b>16</b>
Ministarstvo pravde	<b>14</b>	<b>2</b>	<b>8</b>	<b>12</b>	<b>1</b>	<b>37</b>
Ministarstvo unutrašnjih poslova RS	<b>3</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>7</b>	<b>1</b>	<b>12</b>
Ministarstvo saobraćaja i veza	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>14</b>
Poreska uprava RS	<b>8</b>	<b>10</b>	<b>2</b>	<b>11</b>	<b>0</b>	<b>31</b>
FOND PIO RS	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>7</b>	<b>0</b>	<b>9</b>
Fond zdravstvenog osiguranja RS	<b>11</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>16</b>	<b>1</b>	<b>43</b>
Javni fond za dječiju zaštitu	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>9</b>	<b>1</b>	<b>16</b>
Zavod za zapošljavanje RS	<b>10</b>	<b>4</b>	<b>9</b>	<b>21</b>	<b>0</b>	<b>44</b>
<b>Ukupno preporuka</b>	<b>129</b>	<b>87</b>	<b>78</b>	<b>207</b>	<b>18</b>	<b>520</b>
Konsolidovani godišnji finansijski izvještaj za korisnike budžeta RS	3	7	4	9	1	24

### **KVALIFIKACIJE KAO OSNOV ZA MIŠLJENJE**

Ukupno su revizori istakli u mišljenjima 211 različitih kvalifikacija u posmatranom periodu za obavezne subjekte revizije, a dodatno i Konsolidovani godišnji finansijski izvještaj za korisnike budžeta RS je imao 43 kvalifikacije u periodu 2015.-2018. godina.

U 2015. pridruženo je 77 kvalifikacija u izvještajima institucija koje se revidiraju svake godine, a u 2016. broj kvalifikacija je bio niži- 68. U trećoj posmatranoj godini, došlo je do pada u broju kvalifikacija na 39, da bi u 2018. godini broj kvalifikacija bio svega 27.

**Ukupan broj kvalifikacija, pri izricanju revizorskih ocjena, u izveštajima institucija koje su subjekt obavezne revizije, za period 2015.-2018. godina**



U tabeli ispod, navedene su institucije koje su predmetom obavezne revizije, te ko je i koliko kvalifikacija dobio kroz revizorske izveštaje.

Subjekt revizije	2015	2016	2017	2018	UKUPNO
Služba predsjednika Republike Srpske	0	0	0	0	0
Narodna skupština Republike Srpske	0	0	0	0	0
Vijeće naroda RS	0	0	0	0	0
Generalni sekretarij Vlade Republike Srpske	2	0	0	0	2
Ministarstvo finansija RS	4	0	0	0	4
Ministarstvo industrije, energetike i rudarstva	2	4	3	0	9
Ministarstvo uprave i lokalne samouprave	0	1	1	1	3
Ministarstvo nauke i tehnologije	1	1	0	0	2
Ministarstvo porodice, omladine i sporta	4	4	1	1	10
Ministarstvo trgovine i turizma	5	1	3	4	13
Ministarstvo za prostorno uređenje, građevinarsvo i ekologiju	0	0	0	0	0
Ministarstvo poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede RS	2	2	6	0	10
Ministarstvo ekonomskih odnosa i regionalne saradnje	0	0	0	0	0
Ministarstvo zdravlja i socijalne zaštite	6	5	3	1	15
Ministarstvo rada i boračko-invalidske zaštite	7	5	4	8	24
Ministarstvo prosvjete i kulture	11	9	0	0	20
Ministarstvo za izbjeglice i raseljena lica	5	2	1	1	9
Ministarstvo pravde	6	6	0	0	12
Ministarstvo unutrašnjih poslova RS	0	1	0	0	1
Ministarstvo saobraćaja i veza	0	2	0	0	2

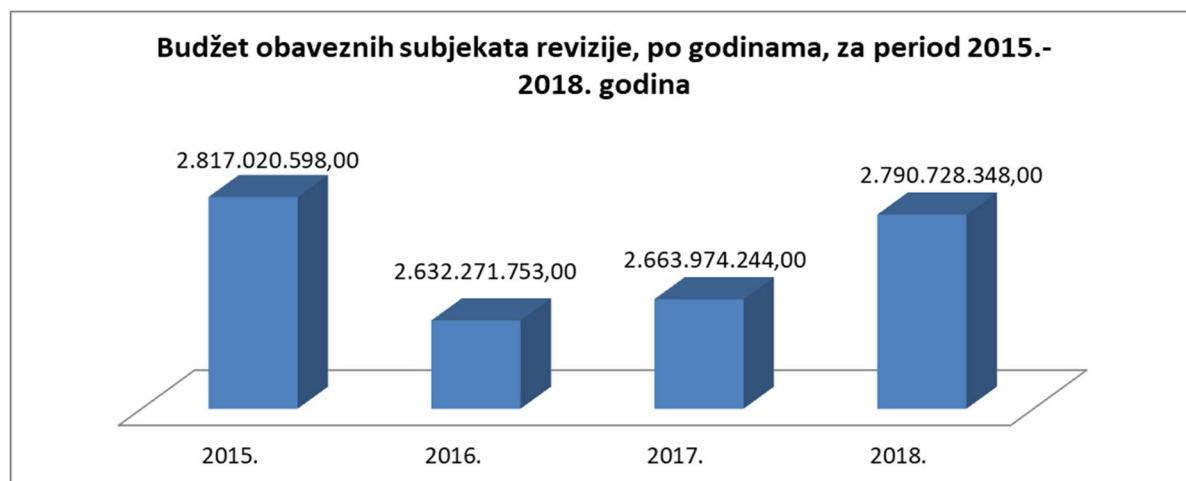
Poreska uprava RS	5	0	3	1	9
Fond PIO RS	1	0	0	0	1
Fond zdravstvenog osiguranja RS	6	8	5	6	25
Javni fond za dječiju zaštitu	5	3	2	0	10
Zavod za zapošljavanje RS	5	14	7	4	30
<b>Ukupno kvalifikacija</b>	<b>77</b>	<b>68</b>	<b>39</b>	<b>27</b>	<b>211</b>
<b>Konsolidovani godišnji finansijski izvještaj za korisnike budžeta RS</b>	<b>18</b>	<b>16</b>	<b>7</b>	<b>2</b>	<b>43</b>

Služba predsjednika RS, Narodna skupština RS, Vijeće naroda RS, Ministarstvo za prostorno uređenje, građevinarstvo i ekologiju i Ministarstvo ekonomskih odnosa i regionalne saradnje nisu imali kvalifikacije u posmatranom periodu. Generalni sekretarijat Vlade RS, Ministarstvo nauke i tehnologije i Fond PIO RS su imali u četvorogodišnjem ciklusu ispod 5 kvalifikacija.

Značajno više kvalifikacija je dobila Vlada RS za Konsolidovani godišnji izvještaj o izvršenju budžeta RS-43 za prethodne 4 godine, veliki broj kvalifikacija su dobili i Fond zdravstvenog osiguranja- 25 i JU Zavod za zapošljavanje RS- 30. Od ministarstava, najveći broj kvalifikacija su „zaradili“ - Ministarstvo prosvjete i kulture je - 20 kvalifikacije, Ministarstvo rada i boračko-invalidske zaštite - 15, Ministarstvo zdravlja i socijalne zaštite- 15, dok je kod Ministarstva trgovine i turizma evidentirano -13.

### BUDŽET INSTITUCIJA KOJE SU PREDMETOM OBAVEZNE REVIZIJE

Budžeti institucija koje se obavezno revidiraju svake godine, njih 25, su nakon 2015. godine, bili u padu, da bi se u 2018. godini zabilježio rast, ali još uvijek nisu dosegli iznose iz 2015. godine. U suštini, nisu izražena velika odstupanja u periodu 2015.-2018. godina.

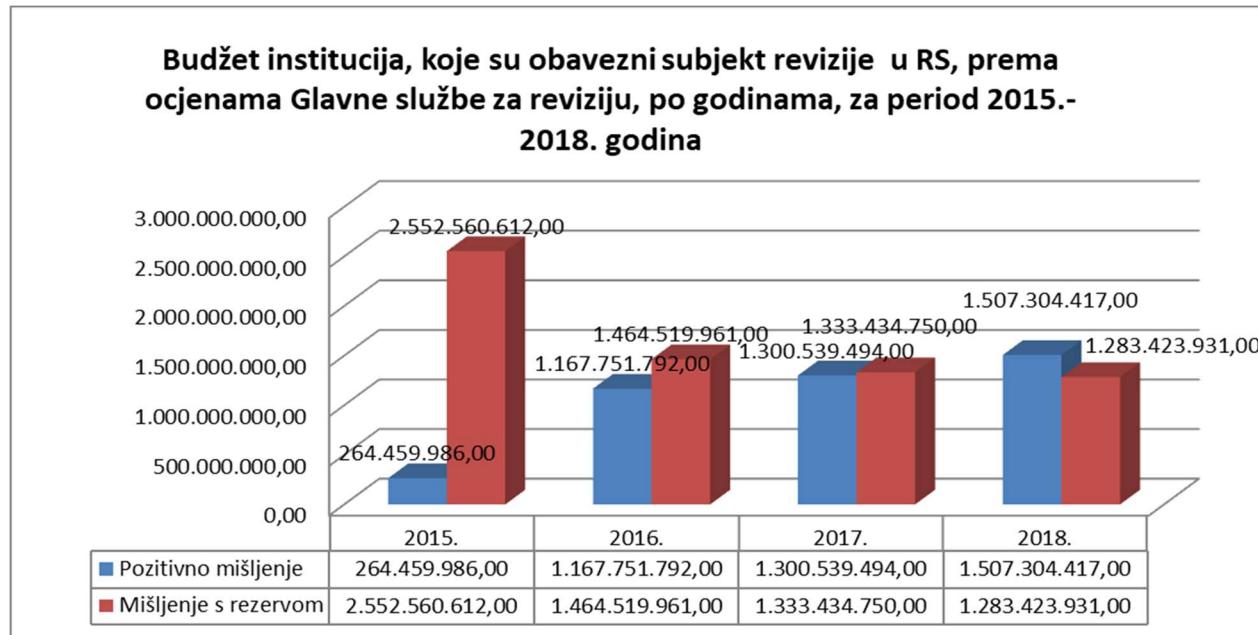


U prethodne četiri godine, nijedan od obaveznih subjekata revizije nije ocjenjen sa negativnim revizorskim mišljenjem.

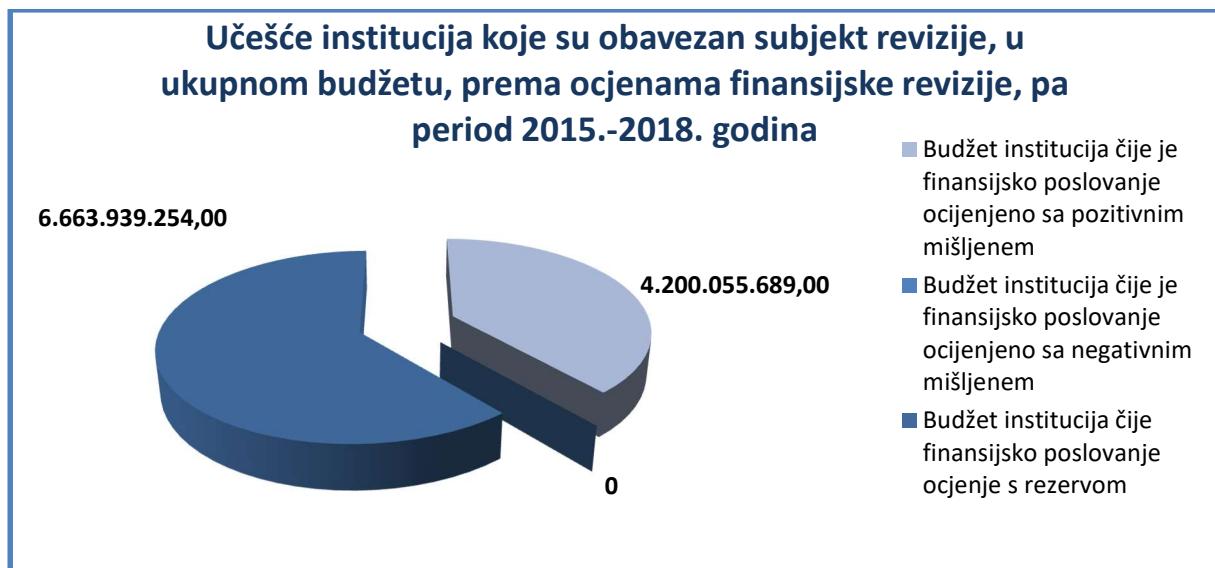
U 2015. godini, prednjačila su mišljenja s rezervom-17, dok je pozitivnih bilo tek 8 subjekata obavezne revizije. U 2016. godini se stanje neznatno promijenilo, dok u 2017. godini, prvi put se vidi da je broj pozitivnih i izvještaja sa mišljenjem sa rezervom izjednačen. U 2018. godini, 16 subjekata

obavezne revizije dobija pozitivno revizorsko mišljenje, a broj mišljenja sa rezervom je značajno manji - 10.

Kako su se ova kretanja odražavala na upravljanje budžetskim sredstvima prikazaćemo u grafikonu koji slijedi.



U suštini 39% (4.200.055.689,00), od ukupnog budžeta institucija koje su predmetom obavezne revizije, za posmatrane 4 godine, odnosi se na institucije koje su doatile pozitivnu ocjenu na finansijsko izvještavanje sa ili bez skretanja pažnje. S druge strane, 61%, odnosno 6.663.939.254,00 KM odnosi se na ukupni budžet institucija čije je poslovanje ocijenjeno sa rezervom, sa ili bez skretanja pažnje.



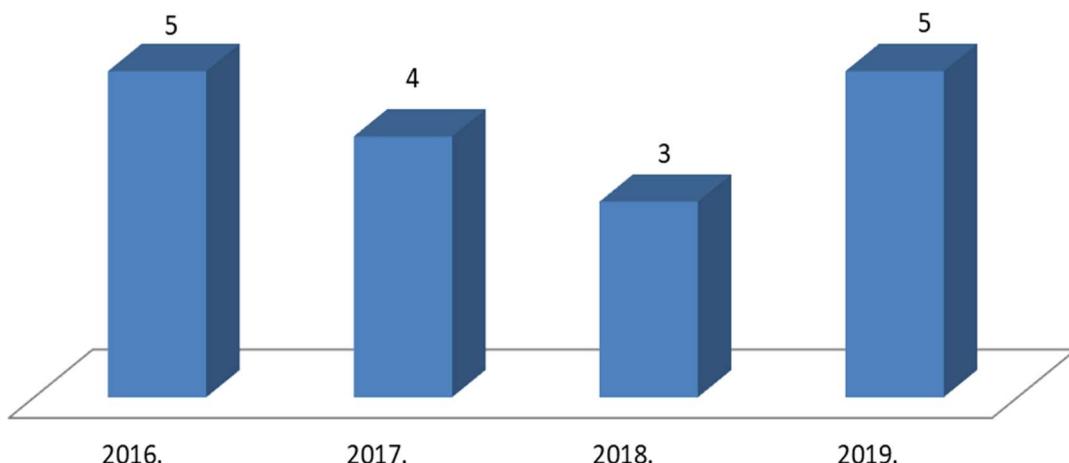
Budžet institucija sa pozitivnom ocjenom revizora je niži za skoro 2 i po milijarde KM, od onih s rezervom.

## REVIZIJA UČINKA

U skladu sa članom 19. Zakona o reviziji javnog sektora Republike Srpske definisano je, a u skladu sa nadležnostima iz člana 13. navedenog zakona, da Glavna služba za reviziju javnog sektora RS provodi i reviziju učinka. Revizija učinka je aktivnost Glavne službe za reviziju koja podrazumijeva ispitivanje aktivnosti, programa i projekata u nadležnosti Vlade Republike Srpske i institucija javnog sektora u pogledu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Dakle, za razliku od finansijske revizije koja predmet revizije sagledava sa aspekta tačnosti finansijskih izvještaja, te njegove usklađenosti sa važećom regulativom, revizija učinka predmet revizije procjenjuje sa stanovišta ekonomičnosti, efikasnosti, efektivnosti i transparentnosti.

Glavna služba za reviziju javnog sektora, bira teme revizije učinka koje su relevantne i aktuelne, te koje su od posebnog interesa za građane. Biraju se oblasti u kojima su potrebe promjene, te koje su značajne u smislu angažovanih materijalnih i ljudskih resursa ili uticaja koji imaju na društvo.

**Objavljeni izvještaji o revizijama učinka po godinama**



Revizije učinka se, u konačnici, ne odnose na godinu koja prethodi godini objavljivanja, niti se u biti odnose samo na određenu godinu. Što je koncepcijska razlika u odnosu na finansijsku reviziju. U tom kontekstu, fokus smo stavili na godinu objavljivanja.

U posmatranom periodu, Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske za reviziju je objavila 17 izvještaja o reviziji učinka. Za reviziju učinka u 2016. godini, objavljeno je 5 izvještaja, 2017. godine-4, 2018.godine-3, a 2019. godine-5.

**Tehničko opremanje vatrogasnih jedinica- 2018. godina**

**Posebni načini naplate poreskog duga- 2018. godina**

**Upravljanje centralizovanim javnim nabavkama u zdravstvu Republike Srpske- 2019.godina**

**Upravljanje sredstvima posebnih namjena za šume- 2019.godina**

**Zbrinjavanje i zaštita djece bez roditeljskog staranja 2019. godina**

**Prevencija malignih oboljenja- 2019. godina**

**Upravljanje resursima osnovnih škola- 2018. godina**

**Stipendiranje studenata u Republici Srpskoj- 2017. godina**

**Efektivnost ostvarivanja prava u socijalnoj zaštiti - 2017. godina**

**Upravljanje javnim nabavkama u Republici Srpskoj- 2017. godina**

**Organizacija i funkcionisanje interne revizije u javnom sektoru Republike Srpske- 2017. godina**

**Angažovanje fizičkih lica u javnoj upravi za obavljanje određenih poslova bez zasnivanja radnog odnosa– 2016. godina**

**Upravljanje potraživanjima javnih preduzeća– 2016. godina**

**Planiranje budžetskih izdataka– 2016. godina**

**Upravljanje zaduživanjem i dugom u Republici Srpskoj– 2016. godina**

**Ekonomičnost i efikasnost upotrebe službenih vozila Vlade RS– 2016. godina**

**Upravljanje eksploatacijom mineralnih resursa i čišćenjem materijala iz vodotoka – 2015. godina**

**Jednakost i dostupnost usluga radioološke dijagnostike– 2015. godina**

**Upravljanje uslugama predškolskog vaspitanja i obrazovanja– 2015. godina**

**Prevencija od poplava– 2015. godina**

**Upravljanje vodovodnim sistemima– 2015. godina**

**Energetska efikasnost institucija javnog sektora– 2015. godina**

## POSTIZVJEŠTAJNI PERIOD

### **Parlament, nadležnosti i zakonska regulativna**

Rad Odbora za reviziju je određen Poslovnikom o radu NSRS. Pored Poslovnika o radu NSRS, Odbor za reviziju svoj rad reguliše Smjernicama i Poslovnikom o radu Odbora za reviziju.

Odbor za reviziju je sastavljen od 9 članova, a prema međunarodnim preporukama, na mjesto predsjednika Odbora se bira predstavnik opozicije u NSRS. Ovu preporuku je NSRS ispoštovala. Pored potpredsjednika Odbor za reviziju ima i potpredsjednika. Svi članovi Odbora se biraju iz aktuelnog skupštinskog saziva.

Poslovnik o radu NSRS, propisuje da Odbor za reviziju:

- razmatra izvještaje po obavljenim revizijama Glavne službe za reviziju budžetskih i drugih pravnih lica;
- razmatra godišnje planove za reviziju Glavne službe za reviziju;

- daje inicijativu za profesionalnu ocjenu rada Glavne službe za reviziju svake četiri godine;
- razmatra izvještaj službe koja je vršila profesionalnu ocjenu rada Glavne službe za reviziju;
- po potrebi zahtijeva od Glavne službe za reviziju da izvrši posebne revizije;
- određuje platu i naknade glavnog revizora i zamjenika glavnog revizora;
- daje prijedloge Narodnoj skupštini o smanjenju budžeta budžetskih korisnika, na osnovu nalaza i preporuka iz izvještaja o reviziji;
- usvaja godišnji budžetski zahtjev Glavne službe za reviziju;
- upućuje Narodnoj skupštini na razmatranje sve negativne izvještaje Glavne službe za reviziju i
- razmatra i druga pitanja iz nadležnosti Narodne skupštine, kad to traži Narodna skupština.

Iz prethodno navedenog jasno je da Odbor za reviziju ima funkciju parlamentarnog nadzora nad radom Glavne službe za reviziju.

Kada govorimo o Smjernicama za razmatranje i analizu izvještaja Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske, one definišu procedure u okviru Odbora za reviziju NSRS, sa ciljem provođenja Poslovnika o radu Odbora za reviziju NSRS kako bi se preciznije definisalo razmatranje, analiza i postupanje po izvještajima Glavne službe za reviziju javnog sektora RS. Smjernice navode da Odbor za reviziju u skladu sa svojom nadležnošću koja je definisana Zakonom o reviziji javnog sektora RS, Poslovnikom NSRS i Poslovnikom Odbora, ima obavezu da se stara o zakonitosti, efikasnosti i efektivnosti trošenja budžetskih sredstava, te da redovno o tome obavještava NSRS.

Primjena odredbi iz Smjernica se odnosi na:

- Izvještaje o finansijskoj reviziji i reviziji usklađenosti,
- Izvještaje o reviziji učinka i
- posebne revizije.

Smjernice definišu da sekretar Odbora ima obavezu da sačini tabelarni pregled zaprimljenih revizorskih izvještaja u kojoj će biti navedeno mišljenje glavnog revizora te mišljenje iz prethodnog revizorskog izvještaja. Svaki od revizorskih izvještaja se razmatra i diskutuje na sjednicama Odbora. Izbor izvještaja koji će se razmatrati na narednoj sjednici vrši predsjednik Odbora ili na prijedlog većine članova Odbora, koji istovremeno određuje datum, vrijeme i mjesto održavanja sjednice Odbora. Sekretar Odbora je dužan da revizorske izvještaje koji su predmet razmatranja na narednoj sjednici dostavi članovima Odbora. Pozivi se dostavljaju članovima Odbora, Glavnoj službi, revidovanim institucijama čiji su izvještaj predmet razmatranja, kao i akreditovanim institucijama i organizacijama. Smjernice propisuju da je rukovodilac ili funkcioner dužan da se odazove pozivu Odbora, te da u slučaju spriječenosti imenuje adekvatnu zamjenu.

Smjernice dalje propisuju da predstavnici Glavne službe na samoj sjednici Odbora u trajanju do 10 minuta daju obrazloženje po revizorskem izvještaju, precizirajući osnove datog mišljenja, kao i preporuke koje su navedene. Predstavnik revidovane institucije u trajanju do 10 minuta javno pred Odborom obrazlaže razloge za konkretne nalaze iz revizorskih izvještaja, kao i pitanja vezana za realizaciju preporuka iz prethodnih izvještaja. Predsjednik Odbora nakon toga otvara diskusiju i tada članovi Odbora imaju priliku da diskutuju postavljaju pitanja i traže dodatna objašnjenja kako od Glavne službe, tako i od revidovanih institucija. Nakon što se izvještaj razmotri članovi Odbora zauzimaju stav i izjašnjavaju se o:

- prihvatanju revizorskog izvještaja u cijelosti bez primjedbi ili

- prihvatanju revizorskog izvještaja sa primjedbama.

Svi stavovi Odbora definišu se zaključkom pojedinačno o svakom razmatranom revizorskom izvještaju.

Zaključak se može odnositi na:

- prosljeđivanje revizorskih izvještaja Skupština i drugim nadležnim institucijama na dalje nadležno postupanje,
- definisanje rokova za provođenje preporuka datim u revizorsom izvještaju,
- prijedlog korektivnih mjera i preporuka,
- prijedlog sistemskih mjera koje bi omogućile smanjenje trenda ponavljanja preporuka za jednu ili više institucija,
- te druga pitanja koja Odbor smatra relevantnim.

Odbor zaključke usvaja većinom glasova prisutnih članova Odbora. Sa sadržajem usvojenih zaključaka Odbor upoznaje Glavnu službu za reviziju javnog sektora i revidovanu instituciju.

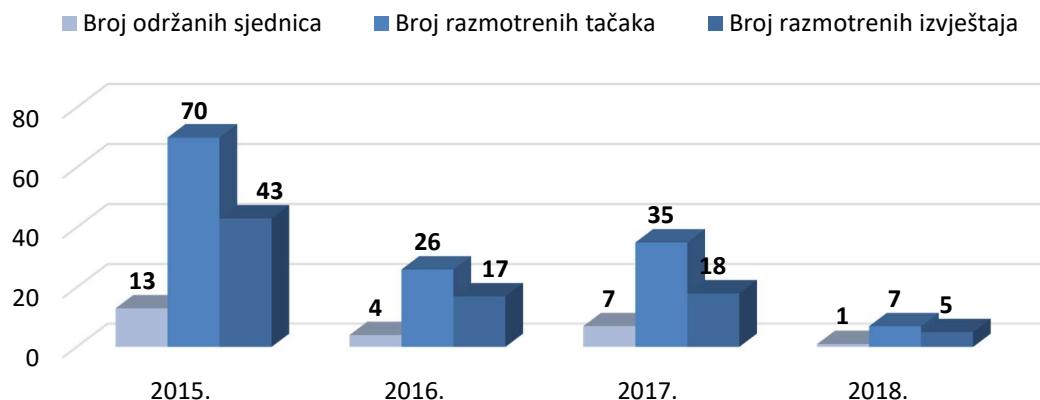
U završnim odredbama je navedeno da će Smjernice biti objavljene na internet stranici Skupštine, što se nikada nije dogodilo. Od usvajanja Smjernica je prošlo preko 6 godina.

Kada posmatramo rad Odbora za reviziju konstatujemo da je u 2015. godini, Odbor održao 13 sjednica na kojima je razmotreno 70 tačaka dnevnog reda, od kojih su 43 bili revizorski izvještaji. Na jednoj od sjednica bila je samo 1 tačka dnevnog reda, u kojoj je traženo javno saslušanje predstavnika Agencije za agrarna plaćanja i Ministarstva poljoprivrede. Većina u Odboru koju su činili poslanici pozicionih stranaka su odbili ovu inicijativu za ovo javno saslušanje, koja je bila prijedlog opozicionih poslanika Slaviše Markovića i Marinka Božovića. Ovo je trebalo biti prvo javno saslušanje nakon 2011. godine.

Veću 2016. godini intenzitet rada je strahovito opao, održane su svega 4 sjednice Odbora, razmotreno je svega 26 tačaka dnevnog reda, od čega je bilo 17 revizorskih izvještaja.

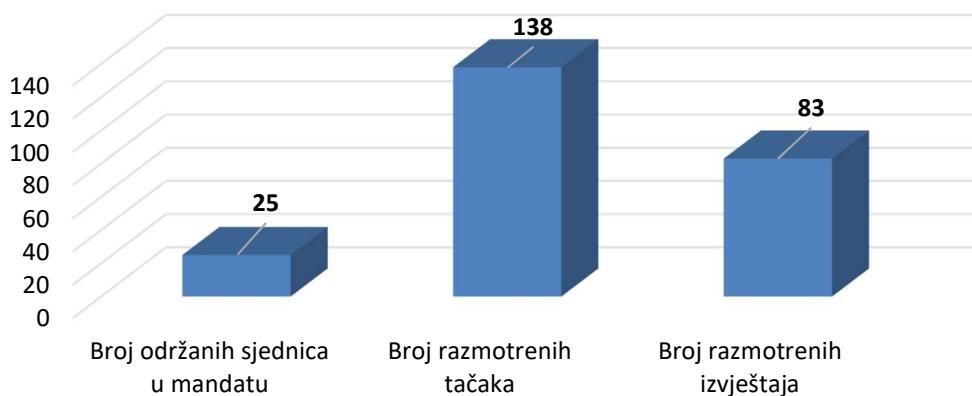
U 2017. godini je održano 7 sjednica, na kojima je Odbor razmotrio 35 tačak dnevnog reda, od čega se njih 18 odnosilo na revizorske izvještaje. Prethodni saziv NSRS je u posljednjoj godini mandata potpuno podbacio i Odbor za reviziju je održao tek 1 sjednicu, na kojoj je razmotreno svega 7 tačaka, a od toga broja i 5 revizorskih izvještaja.

### Dinamika rada Odbora za reviziju u mandatu 2015-2018. godina



Ukupno je u mandatu 2015-2018. godina, Odbor za reviziju održao tek 25 sjednica, na kojima je razmotrio 138 tačaka, od čega i 83 revizorska izvještaja. Odbor za reviziju u čitavom mandatu nije zakazao nijedno javno saslušanje u vezi sa negativnim izvještajima. Odbor u prethodnom sazivu nije ispunio svoju punu funkciju, nije djelovao kao korektiv i pokazao se kao slaba karika, koja se nezainteresovano ponašala u vezi sa trošenjem javnih sredstava, transparentnošću i drugim elementima koji su se mogli pronaći u revizorskim izvještajima. Odbor za reviziju bi trebao biti značajno profesionalniji, te bi članovi Odbora trebali imati viši nivo razumijevanja procesa revizije i učešća javnosti u ovim procesima.

### Ukupna aktivnost Odbora za reviziju u mandatu 2015-2018. godina



S obzirom da je Glavna služba za reviziju dostavila sve konačne revidirane izvještaje, jasno je da se Odbor nije o svim izvještajima očitovao, iako mu je to i obaveza iz Poslovnika o radu, Smjernica i Zakona o reviziji. Odgovornost нико nije snosio. Odbor za reviziju treba biti mjesto gdje će se o reviziji govoriti sa mnogo većim značajem i intenzitetom.

## ULOGA TUŽILAŠTAVA U PROCESU REVIZIJE

U članu 24. Zakona o reviziji javnog sektora RS definisano je da je Glavna služba za reviziju javnog sektora, dužna da organima za sprovođenje zakona, na njihov zahtjev, dostavi kopiju bilo kog javno objavljenog revizorskog izvještaja ili nekog njegovog dijela, kao i kopiju bilo kog dokumenta pribavljenog tokom sprovođenja procesa revizije.

Očekivanja javnosti u pogledu otkrivanja i sankcionisanja počinilaca krivičnih djela su posebno izražena kada su u pitanju negativni revizorski izvještaji, jer se smatraju kao svojevrstan dokaz da postoje nezakonitosti koje je potrebno sankcionisati.

Potrebno je naglasiti da se revizorski izvještaji kreiraju u skladu sa međunarodnim standardima i principima za izradu revizorskih izvještaja, čiji cilj nije primarno otkrivanje i procesuiranje krivičnih djela, pa se ni revizorska ocjena ne može uzeti kao dokaz da krivično djelo postoji ili ne. Naravno, veća je vjerovatnoća da se osnov za sumnju u počinjeno krivično djelo može naći u izvještajima sa negativnom ocjenom, nego u onim sa pozitivnom ili mišljenjem s rezervom. Ali, Tužilaštvo ima ovlašćenja da reaguje i na izvještaje koji su ocijenjeni kao pozitivni ili su dobili mišljenje s rezervom.

Iako uloga Glavne službe za reviziju nije utvrđivanje individualne odgovornosti određenih lica za nezakonite radnje, izvještaji o provedenoj reviziji mogu biti važan pokazatelj na osnovu kojih tužilac može razmotriti da li postoje osnovi sumnje da je izvršeno krivično djelo, kao i utvrditi koja je to finansijska i druga dokumentacija koju treba detaljno analizirati.

I pored činjenice da u Zakonu o reviziji javnog sektora Republike Srpske kao i u Zakonu o izmjenama i dopunama zakona o reviziji javnog sektora Republike Srpske nisu precizirane odgovornosti revizora u vezi sa prijavljivanjem krivičnih djela, potrebno je uzeti obzir odredbe Zakona o krivičnom postupku koji u članu 221. propisuje obavezu službenih i odgovornih lica u svim organima vlasti u Republici Srpskoj, javnim preduzećima i ustanovama da prijave krivična djela o kojima su obaviješteni ili za koja saznaju na neki drugi način.

U takvim okolnostima, službeno i odgovorno lice dužno je preuzeti mjere da bi se sačuvali tragovi krivičnog djela, predmeti na kojima je ili pomoću kojih je učinjeno krivično djelo i drugi dokazi o njima i obavijestiti o tome, bez odgađanja, ovlašćeno službeno lice ili tužilaštvo.

U vezi sa radom Glavne službe za reviziju javnog sektora u RS, odnosno, sa revizorskim izvještajima, tužilaštva se suočavaju sa nedostatkom kapaciteta, odnosno stručnjaka za ekonomski pitanja i razumijevanja revizije i pojmove koji se koriste u revizorskim izvještajima.

Stoga je potrebno izgraditi funkcionalan model saradnje između revizije i tužilaštva, ali i kapacitete, kako bi se povećala mogućnost sankcionisanja onih koji ne poštuju zakone i propise.

S ciljem kompletiranja informacije o radu tužilaštava i broju pokrenutih predmeta u vezi sa izvještajima o provedenoj finansijskoj reviziji za 2015., 2016. i 2017. godinu, uputili smo dopis Republičkom javnom tužilaštvu Republike Srpske. Republičko javno tužilaštvo RS je u skladu sa Zakonom o slobodi pristupa informacijama, proslijedilo odgovor iz kojeg smo mogli saznati određene informacije. U traženom periodu, u tužilaštvinama je formirano 47 predmeta po osnovu izvještaja Glavne službe za reviziju javnog sektora, od kojih 18 u Okružnom javnom tužilaštvu Banja Luka (od kojih su dva proslijedena na nadležnost Okružnom javnom tužilaštvu u Prijedoru i tri, Republičkom javnom tužilaštvu, Posebnom odjeljenju za suzbijanje korupcije, organizovanog i najtežih oblika privrednog kriminala), 9 predmeta

**JAVNA REVIZIJA U REPUBLICI SRPSKOJ U PERIODU 2015. – 2018.**

je proslijedjeno u Okružno javno tužilaštvo u Bijeljini, 7 predmeta u Okružnom javnom tužilaštvu Istočno Sarajevo, 3 predmeta u Okružnom javnom tužilaštvu Prijedor (od kojih su dva prenesena iz OJT Banja Luka), 4 predmeta u Okružnom javnom tužilaštvu u Doboju, 3 predmeta u Okružnom javnom tužilaštvu Trebinje i 3 predmeta u Posebnom odjeljenju za suzbijanje korupcije, organizovanog i najtežih oblika privrednog kriminala Republičkog javnog tužilaštva(prenesena iz OJT Banja Luka). Naredba da se istraga neće provoditi donesena je u 25 predmeta, od kojih u 11 predmeta u Okružnom javnom tužilaštvu u Banjaluci, u 4 predmeta u Okružnom javnom tužilaštvu u Istočnom Sarajevu, u 6 predmeta u Okružnom javnom tužilaštvu Bijeljina, u 2 predmeta u Okružnom javnom tužilaštvu u doboju i u po jednom predmetu u Okružnim javnim tužilaštvima u Trebinju i Prijedoru.

Istraga je obustavljena u 5 predmeta, od kojih u 2 predmeta na kojima je radilo Okružno javno tužilaštvo u Banjaluci, u 2 predmeta na kojima je radilo Okružno javno tužilaštvo u Doboju i u jednom predmetu na kojem je radilo Okružno javno tužilaštvo u Istočnom Sarajevu. Provođenje određenih istražnih radnji, prikupljanje informacija i potrebnih obavještenja se vrši u 12 predmeta.

U periodu za koji smo dobili informaciju, nije bilo optužnica koje su proizašle iz Izvještaja o reviziji javnog sektora, kao dokaznog materijala, pa time ni izricanja sudske presude.

Tužilaštvo	Br otvorenih predmeta	Naredba o neprovodje- nju istrage	Naređeno provođenje istrage	Trenutno se provode istražne radnje	Donesena naredba/ oobustava istrage	Podignuta optužnica	Donesena presuda	Donesena presuda (optuženi proglašen krivim)	Donesena presuda (optuženi oslobađen krivice)
Okružno javno tužilaštvo Banja Luka	18	11	0	0	2	0	0	0	0
Okružno javno tužilaštvo Bijeljina	9	6	0	2	0	0	0	0	0
Okružno javno tužilaštvo Prijedor	3	1	0	2	0	0	0	0	0
Okružno javno tužilaštvo Doboј	4	2	0	2	2	0	0	0	0
Okružno javno tužilaštvo Trebinje	3	1	0	2	0	0	0	0	0
Okružno javno tužilaštvo Istočno Sarajevo	7	4	2	1	1	0	0	0	0
Posebno odjeljenje za suzbijanje korupcije, organizovanog i najtežih oblika privrednog kriminala(Republičko javno tužilaštvo)	3	0	0	1	0	0	0	0	0

Kada je u pitanju rad na Izvještajima Glavne službe za reviziju javnog sektora koji su dobili negativno mišljenje, a na kojima su radila javna tužilaštva, dobili smo sljedeću informaciju:

1. Revizorski izvještaj JP Kosmos a.d. Banjaluka. Izvještaj dostavljen OJT Banja Luka. Predmet završen donošenjem Naredbe o nesprovođenju istrage.
2. Revizorski izvještaj opština Zvornik. Izvještaj dostavljen OJT Bijeljina. Predmet završen donošenjem Naredbe o nesprovođenju istrage.
3. Revizorski izvještaj JP „Robne rezerve Republike Srpske“ a.d. Banja Luka. Izvještaj dostavljen OJT Banja Luka. Predmet ustupljen RJT Posebnom odjeljenju za suzbijanje korupcije, organizovanog i najtežih oblika privrednog kriminala. Predmet se nalazi u fazi prikupljanja informacija i potrebnih obavještenja.
4. Revizorski izvještaj Opština Lopare. Izvještaj dostavljen OJT Bijeljina. Predmet završen donošenjem Naredbe o nesprovođenju istrage.
5. Revizorski izvještaj Opština Pale. Izvještaj dostavljen OJT Istočno Sarajevo. Predmet spojen sa drugom vrstom predmeta. Nalazi se u fazi istrage.
6. Revizorski izvještaj Opština Trnovo. Izvještaj dostavljen OJT Istočno Sarajevo. Predmet završen donošenjem naredbe o nesprovođenju istrage.
7. Revizorski izvještaj Opština Kozarska Dubica. Izvještaj dostavljen OJT Prijedor. Predmet se nalazi u fazi istrage.
8. Revizorski izvještaj Opština Bileća. Izvještaj dostavljen OJT Trebinje. Predmet se nalazi u fazi provjera, prikupljanja potrebnih informacija i obavještenja.
9. Revizorski izvještaj Opština Bratunac. Izvještaj dostavljen OJT Bijeljina. Predmet završen donošenjem Naredbe o nesprovođenju istrage.
10. Revizorski izvještaj Opština Ugljevik. Izvještaj dostavljen OJT Bijeljina. Predmet završen donošenjem Naredbe o nesprovođenju istrage.
11. Revizorski izvještaj Opština Oštra Luka. Izvještaj dostavljen OJT Prijedor. Predmet završen donošenjem Naredbe o nesprovođenju istrage.
12. Revizorski izvještaj Opština Gacko. Izvještaj dostavljen OJT Trebinje. Predmet završen donošenjem naredbe o nesprovođenju istrage.
13. Revizorski izvještaj JZU Dom zdravlja „Sveti Luka“ Bileća. Izvještaj dostavljen OJT Trebinje. Predmet se nalazi u fazi provjera, prikupljanja informacija i potrebnih obavještenja.
14. Revizorski izvještaj Opština Krupa na Uni. Izvještaj dostavljen OJT Prijedor. Predmet se nalazi u fazi istrage.
15. Revizorski izvještaj Dom zdravlja „Sveti Pantelejmon“ Kotor Varoš. Izvještaj dostavljen OJT Banja Luka. Predmet završen donošenjem Naredbe o nesprovođenju istrage.
16. Revizorski izvještaj JZU Dom zdravlja Zvornik. Izvještaj dostavljen OJT Bijeljina. Predmet se nalazi u fazi provjera, prikupljanja informacija i potrebnih obavještenja.
17. Revizorski izvještaj JZU Dom zdravlja Šipovo. Izvještaj dostavljen OJT Banja Luka. Predmet završen donošenjem Naredbe o nesprovođenju istrage.
18. Revizorski izvještaj JZU Dom zdravlja „Sveti Sava“ Teslić. Izvještaj dostavljen OJT Dobojski. Predmet se nalazi u fazi provjera, prikupljanja informacija i potrebnih obavještenja.
19. Revizorski izvještaj Dom zdravlja Ugljevik. Izvještaj dostavljen OJT Bijeljina. Predmet se nalazi u fazi provjera, prikupljanja potrebnih informacija i obavještenja.
20. Revizorski izvještaj Dom zdravlja Modriča. Izvještaj dostavljen OJT Dobojski. Predmet se nalazi u fazi provjera, prikupljanja informacija i potrebnih obavještenja.
21. Revizorski izvještaj Opština Stari Grad. Izvještaj dostavljen OJT Istočno Sarajevo. Predmet se nalazi u fazi istrage.

Kako su iz Republičkog javnog tužilaštva poručili, angažovanje ekonomskih savjetnika u tužilaštvima, doprinijeće boljem razumijevanju revizorskih pojmove i nalaza od strane tužilaca kao i identifikacije potrebe za pribavljanjem dodatnih dokaza i informacija, neophodnih za donošenje tužilačke odluke. Dodatno, zapošljavanje ekonomskih savjetnika predviđeno je i Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i poslovanju javnih tužilaštava Republike Srpske. Efikasnjem korištenju revizorskih izvještaja u svrhu otkrivanja i procesiranja počinilaca krivičnih djela svakako bi doprinijela i saradnja tužilaca i revizora koja bi se ogledala kroz različite oblike edukacija i sastanaka, jer bi na taj način tužioci bolje razumjeli revizorske izvještaje, a revizori bolje prepoznali elemente krivičnog djela i indicije o značajnim kršenjima zakona koji mogu biti od značaja za rad tužilaca.

## ZAKLJUČCI

- ▣ Javna revizija u Republici Srpskoj nije zasnovana na normama Ustava RS, iako to INTOSAI standardi Limske deklaracije nalažu. Ova činjenica predstavlja potencijalnu prijetnju za nezavisnost revizije. Revizorske službe, u zemljama okruženja nemaju taj problem, uporište za nezavisnost je utkano u Ustav država.
- ▣ Bez uporišta u Ustavu RS, politika je izvršila direktni uticaj na rad i kadrovska rješenja, što je u septembru 2017. godine dovelo do toga da tadašnji Glavni revizor podnese ostavku.
- ▣ Postoji značajan prostor i potreba za osnaživanjem i proširivanjem kadrova Glavne službe za reviziju javnog sektora, s ciljem povećanja obima u planiranju i izvještavanju za veći broj subjekata revizije.
- ▣ Glavna služba za reviziju javnog sektora, u skladu sa Zakonom o reviziji javnog sektora, kontinuirao provodi reviziju 25 subjekata obavezne revizije.
- ▣ Javnost treba biti više uključena u procesu planiranja i izbora subjekata koji će biti revidirani. Ovaj proces treba biti kontinuiran i dvostruki.
- ▣ Od 950 subjekata koji mogu biti revidirani, u periodu 2015.-2018. godina, izvršena je revizija tek 19% od ukupnog broja subjekata.
- ▣ Od 262 izvršene finansijske revizije (nad 182 različita subjekta), svega četvrtina njih (tačnije 69, ili 26%) su okončane sa pozitivnom ocjenom (sa ili bez skretanja pažnje) za oba(!) segmenta finansijske revizije – i finansijske izvještaje i usklađenost sa zakonima.
- ▣ Evidentiran je kroz revizorske izvještaje značajan broj kršenja zakona i drugih propisa. Najčešće se krši Zakon o javnim nabavkama, Zakon o budžetskom sistemu, te mnogobrojni pravilnici kojim bi se trošenje budžetskih sredstava dovelo u normalan tok.
- ▣ Preporuke, kao jedan od najznačajnijih segmenata u revizorskim izvještajima se ne realizuju u dovoljnoj mjeri, nadzor provođenja preporuka nije adekvatan kod subjekata revizije koji se ne revidiraju svake godine. Za nesprovođenje preporuka izostaje odgovornost, kako institucionalna, tako i svake druge vrste. Narodna skupština, tačnije njen Odbor za reviziju bi trebao češće reagovati, kao i nadležna tužilaštva. Promjene se potrebne kako bi se inicirala odgovornost onih koji ne poštuju zakone i druge propise. Odbor za reviziju može predložiti smanjenje budžeta za nedisciplinovane subjekte revizije. Ova mogućnost se gotovo i ne koristi.
- ▣ Uloga Odbora za reviziju NSRS treba biti mnogo bolje definisana, snažnija, a sjednice Odbora za reviziju trebaju biti kontinuirane i tematske. Odbor za reviziju treba biti u stalnoj komunikaciji sa Glavnom službom za reviziju, tužilaštva, ali i sa subjektima revizije.
- ▣ Glavna služba za reviziju i Republičko javno tužilaštvo, trebaju unaprijediti saradnju i podići nivo razumijevanja revizorskih izvještaja, kako bi se očigledna kršenja zakona i drugih propisa našlo u proceduri odgovornosti. Dobre prakse iz EU treba primjeniti i na ovim prostorima.

## Literatura

- Zakon o reviziji javnog sektora RS ("Službeni glasnik Republike Srpske" broj: 98/05 i 20/14)
- Zvanična web stranica Glavne službe za reviziju javnog sektora sa svim javnim sadržajima (<http://www.gsr-rs.org/>)
- Analiza : Revizija javnih institucija u BiH, Centri civilnih inicijativa Tuzla
- Poslovnik o radu Odbora za reviziju NSRS
- Smjernice o radu Odbora za revziju NSRS
- Online baza izveštaja i revizorskih preporuka, Centri civilnih inicijativa BiH
- Online portal, [www.revizije.info](http://www.revizije.info), Centri civilnih inicijativa BiH