

# JAVNA REVIZIJA U FEDERACIJI BOSNE I HERCEGOVINE U PERIODU 2015. – 2018.



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

SAŽETAK .....	2
UVOD.....	4
NADLEŽNOST UREDA ZA REVIZIJU INSTITUCIJA U FBIH.....	5
PRAVNI OKVIR .....	5
ZAKONSKA POZICIJA .....	5
USTAVNA POZICIJA.....	6
NEZAVISNOST .....	6
FINANSIJSKI I KADROVSKI KAPACITETI UREDA ZA REVIZIJU .....	6
LJUDSKI RESURSI.....	7
KRETANJE BUDŽETA.....	8
NAČIN RADA .....	9
PLANIRANJE REVIZIJE.....	9
OCJENE FINANSIJSKE REVIZIJE .....	9
SARADNJA SA DRUGIM INSTITUCIJAMA U PROCESU REVIZIJE .....	10
SARADNJA SA PARLAMENTOM.....	10
SARADNJA SA TUŽILAŠTVOM .....	11
REVIDIRANI SUBJEKTI/INSTITUCIJE.....	11
VRSTE REVIDIRANIH INSTITUCIJA .....	13
REVIZORSKE OCJENE.....	13
BUDŽETI SVIH REVIDIRANIH INSTITUCIJA .....	19
KVALIFIKACIJE KAO OSNOV ZA MIŠLJENJE.....	20
NEPOSTUPANJE U SKLADU SA ZAKONIMA I PODZAKONSKIM AKTIMA.....	21
REVIZORSKE PREPORUKE KAO SMJERNICE ZA UNAPRJEĐENJE EFIKASNOSTI RADA .....	23
INSTITUCIJE KOJE SU PREDMET OBAVEZNE REVIZIJE .....	25
REVIZORSKE OCJENE.....	26
NEPOSTUPANJE U SKLADU SA ZAKONIMA I PODZAKONSKIM AKTIMA.....	27
PREPORUKE KAO SMJERNICE ZA UNAPRJEĐENJE EFIKASNOSTI RADA.....	28
KVALIFIKACIJE KAO OSNOV ZA MIŠLJENJE.....	31
BUDŽET INSTITUCIJA KOJE SU PREDMETOM OBAVEZNE REVIZIJE .....	33
REVIZIJA UČINKA .....	34
POSTIZVJEŠTAJNI PERIOD.....	36
PARLAMENTARNA KOMISIJA ODGOVORNA ZA REVIZIJU U F BIH: ULOGA I ZNAČAJ .....	36
POSLOVNIČKA OBAVEZA RAZMATRANJA REVIZORSKIH IZVJEŠTAJA I SARADNJA SA UREDOM ZA REVIZIJU I PARLAMENTOM .....	36
DINAMIKA RADA.....	37
SANKCIJE I MJERE .....	38
ULOGA TUŽILAŠTAVA U PROCESU REVIZIJE.....	39
LITERATURA.....	41
ZAKLJUČCI .....	42

## SAŽETAK

Revizija predstavlja jedan od najvažnijih mehanizama efikasne kontrole javnih sredstava. To možemo reći, pogotovo, za zemlje, poput naše, koje su fazi tranzicije, dakle prelaska u moderno demokratsko i u svim segmentima uređeno društvo. A glavne odlike društava u tranziciji su sporost i skupoća procesa. Što je i naša karakteristika. Tu sigurno možemo ubrojati i neodgovorno ponašanje političkih subjekata koji sačinjavaju vlast na svim nivoima, bahato ponašanje i neefikasno upravljanje sa državnim resursima, odnosno novcem i imovinom građana. I upravo zbog navedenih činjenica, revizija treba i mora da bude sveprisutna, te svojim djelovanjem da vrati povjerenje građana u institucije vlasti, kroz aktivnosti koje dovode do efikasnog, ekonomičnog i zakonitog trošenja javnih sredstava.

U Bosni i Hercegovini postoje 4 vrhovne revizorske institucije, zadužene za reviziju javnog sektora. Ured za reviziju institucija BiH, Federacije BiH, Republike Srpske i Brčko Distrikta. Međusobnu saradnju ostvaruju u okviru Koordinacionog odbora vrhovnih institucija za reviziju javnog sektora u BiH.

Uredom za reviziju institucija u Federaciji BiH rukovodi Glavni revizor, koji ima jednog zamjenika.

Rad Ureda za reviziju, odnosno okvir revizije definisan je Zakonom o reviziji institucija u Federaciji BiH, kojim se uređuje revizija, ciljevi, dužnosti, organizacija i rukovođenje organa za reviziju. 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.

Iako je djelovanje Ureda za reviziju definisano i utemeljeno zakonom, te definisano međunarodnim standardima, najkrupnija anomalija je vezana za činjenicu da se, za razliku od zemalja u okruženju i onih koje su članice Europske unije, pozicija revizije ne nalazi u Ustavu države Bosne i Hercegovine, što je jedan od propusta pri kreiranju državnog Ustava. A ovaj propust ostavlja mogućnosti političkog uticaja na reviziju.

Jedan od bitnijih faktora koji određuju efikasnost revizorskog ureda, jeste kapacite - finansijski i kadrovski. S tim u vezi, jedan od strateških ciljeva VRI u Federaciji BiH jeste kadrovsko osnaživanje u skladu sa potrebama, te kontinuirana edukacija osoblja. Popunjenost kadrovima ne prelazi ni 50% od ukupno sistematizovane, pa s tim u vezi, postoji i određena disproporcija između planiranog i stvarnog stanja. I to predstavlja jedan od ozbiljnih problema, odnosno izazova sa kojima se susreće revizija.

Prilikom određivanja plana, Ured postupa u skladu sa zakonima i revizorskim međunarodnim standardima. A obzirom na veliki i značajan broj subjekata u nadležnosti Ureda, prilikom razmatranja i donošenja plana revizije, vrši se analiza rizika kojom se, pored obaveznih revizija, utvrđuju i ostali subjekt, koji će u predviđenom periodu, biti predmetom revizije.

Iako, po zakonu o reviziji, predmet obaveznih revizija obuhvata: Parlament Federacije Bosne i Hercegovine, Predsjednika Federacije Bosne i Hercegovine, Vladu Federacije Bosne i Hercegovine i njena ministarstva, vanbudžetska sredstva koja mogu biti uspostavljena zakonom, javne fondove, zavode i agencije, uspostavljena je praksa da se obaveznom revizijom smatra revizija izvršenja budžeta Federacije BiH, te 19 budžetskih institucija - Parlamenta FBiH, Ureda predsjednika i dva podpredsjednika FBiH, te Vlade FBiH i njenih 16 ministarstava, pojedinačno.

U periodu 2015. - 2018. godina, Ured za reviziju kreirao 287 izvještaja o reviziji. Odnosno, broj različitih revidiranih subjekata je bio 209, što je tek cca 10% od ukupnog broja institucija koje su u nadležnosti

Ureda za reviziju. Iz ovoga zaključujemo da je broj institucija koje su bile predmetom revizije, nedovoljan. I veliki broj njih ostaje bez adekvatnog revizorskog nadzora.

U posmatranom periodu, ukupno je dato 36 pozitivnih mišljenja, 183 mišljenja sa rezervom i 68 negativnih mišljenja - sa ili bez skretanja pažnje. Kada posmatramo budžete revidiranih institucija, prema mišljenjima revizorskog ureda, čak 19.4 milijarde KM, u ove 4 godine, zbir je godišnjih budžeta institucija čije finansijsko poslovanje, u manjoj ili većoj mjeri, nije zadovoljilo revizorske kriterije. Dakle, ukupni budžet institucija sa pozitivnom ocjenom na finansijsko poslovanje je čak 33 puta manji.

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.

Obzirom da je cilj revizije, kontrola i zaštita javnih sredstava, prije svega, u tu svrhu se revidiranih institucijama, kroz revizorske izvještaje, upućuju preporuke kako bi se, kroz njihovu implementaciju, otklonile detektovane nepravilnosti. Preporuke čine jedan od navažnijih aspekata u procesu revizije. No, veliki broj njih ostane nerealizovan, što predstavlja ozbiljan problem i pokazatelj neodgovornosti rukovodioca institucija, koji u potpunosti ne primjenjuju zakonske odredbe.

Osim finansijske revizije, Ured u skladu sa zakonom, vrši i revizije učinka, čime dodatno jača odgovornost i transparentnost institucija, promovišući ekonomičnost, efektivnost i efikasnost upravljanja procesima. Ured za reviziju 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.

Ured za reviziju predstavlja jednu u nizu od institucija koje su od značaja u pomenutom procesu. Da bi proces javne revizije bio uspješan potrebno je i učešće drugih aktera. To se prije svega odnosi na parlament, odnosno pripadajuću komisiju odgovornu za reviziju. Komisija, u kontekstu nadležnosti, organizuje javna saslušanja predstavnika revidiranih institucija, te izvještava Parlament, koji razmatra javne revizorske izvještaje, te predlaže zaključke koje je neophodno implementirati u svrhu zaštite javnih sredstava.

Po zakonu, parlament može na osnovu nalaza i preporuka datih u revizorskim izvještajima izreći sankcije u vidu smanjenja budžeta institucija, ali i druge korektivne mjere. Kako zakon ne definiše u dovoljnoj mjeri konkretno mjere koje mogu biti izrečene, s tim u vezi možemo zaključiti da ne postoje adekvatne sankcije koje su propisane zakonom, te je potrebno iste revidirati.

Osim saradnje sa Parlamentom, u procesu revizije, nužna je saradnja i sa svim tužilaštvima. Međutim, ista nije institucionalizirana, odnosno precizno definisana, no određena tužilaštva imaju neformalne vrste saradnje sa Uredom, te se pokušava uspostaviti model koji bi u konanici rezultirao kvalitetnijim razumijevanjem samog procesa revizije, odnosno sadržaja revizorskih izvještaja.

Na koncu, bitno je istaći, da uspjeh revizije ne zavisi samo od jednog subjekta u samom procesu, već je ključna involviranost i ostalih institucija, poput tužilaštava, parlamenta, političkih aktera i u konačnici i sudova.

## UVOD

Odgovoran, transparentan i pouzdan nadzor nad javnim rashodima obavezna je aktivnost u demokratskim državama.

Postoji potreba da se, kroz mehanizme kontrole, uspostavi efikasnija i transparentnija potrošnja javnog novca. U cjelokupnom sistemu revizija, kao postupak ispitivanja realnosti finansijskih izvještaja i zakonitosti poslovanja nekog subjekta, je možda i najvažniji kontrolni mehanizam pravilnog i efikasnost 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>1</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 2008.

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>2</sup> Svrha Koordinacionog odbora, u najkraćem, je da doprinosi harmonizaciji djelovanja i razvoju revizorske djelatnosti u BiH, te određivanje predstavljanja u međunarodnim tijelima.

---

<sup>1</sup> Opšteprihvaćeni univerzalni izraz za revizorske institucije koje vrše eksternu reviziju javnog sektora.

<sup>2</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 predvidjeli učešće VRI Brčko distrikta u Koordinacionom odboru, ali je Odbor donio odluku da on može učestvovati na sastancima i u aktivnostima Koordinacionog odbora.

## NADLEŽNOST UREDA ZA REVIZIJU INSTITUCIJA U FBIH

Ured za reviziju institucija u FBIH nadležan je za finansijske revizije<sup>3</sup>, revizije učinka<sup>4</sup> i druge specifične revizije<sup>5</sup> (specijalne revizije i dodatne izvještaje Parlamentu).

U nadležnosti Ureda za reviziju institucija u FBIH je preko 2000 subjekata u Federaciji BiH, sa sljedećom strukturom:

- Korisnici Budžeta FBIH (Parlament FBIH, Predsjednik FBIH, Vlada FBIH i ostali budžetski korisnici koji se finansiraju iz Budžeta FBIH): 61 subjekt
- Skupštine i vlade kantona i ostali budžetski korisnici koji se finansiraju iz budžeta kantona FBIH: 912 subjekata
- Jedinice lokalne samouprave (gradovi i općine): 80 subjekata
- Preduzeća sa većinskim državnim vlasništvom (na nivou FBIH, kantona, općina): 377 subjekata
- Vanbudžetski fondovi/zavodi/agencije/javne ustanove (na nivou FBIH, kantona, općina): 576 subjekata

Prioritet u radu Ureda predstavlja finansijska revizija Godišnjeg izvještaja o izvršenju Budžeta FBIH i revizija 19 budžetskih korisnika kojim se svake godine revidira oko 90% Budžeta Federacije BiH, a to su: Parlament Federacije BiH, Ured Predsjednika i dva potpredsjednika FBIH, Vlada FBIH i njenih 16 ministarstava.

Preostalim kapacitetima Ured vrši reviziju određenog broja subjekata, prema planu, koji njegovo rukovodstvo pravi svake godine.

## PRAVNI OKVIR

### ZAKONSKA POZICIJA

Zakonski okvir za rad Ureda za reviziju institucija u Federaciji Bosni i Hercegovini je definisan aktuelnim Zakonom<sup>6</sup>, kojim se uređuje revizija institucija u Federaciji BiH, ciljevi, dužnosti, organizacija, rukovođenje i nadležnosti organa za reviziju.

Glavni cilj Ureda za reviziju je da kroz provođenje revizija osigura nezavisna mišljenja o izvršenju budžeta i finansijskim izvještajima, korištenju resursa i upravljanja državnom imovinom od Vlade, budžetskih institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine i javnih institucija u Federaciji Bosne i

<sup>3</sup> Finansijska revizija sastoji se od revizije finansijskih izvještaja i revizije usklađenosti sa zakonima i drugim aktima. Revizija finansijskih izvještaja podrazumijeva pregled finansijskih izvještaja i pripadajućih računa institucija kod kojih se vrši revizija, sa ciljem procjene da li finansijski izvještaji istinito i objektivno, u svim materijalno značajnim aspektima, prikazuju finansijsko stanje imovine i izvora, uspješnost poslovanja, novčane tokove i izvršenje budžeta. A revizijom usklađenosti se, primarno, procjenjuje da li rukovodioci institucija, u svom radu, primjenjuju odgovarajuće zakone i druge propise. U okviru finansijske revizije se, pored toga, procjenjuje da li institucija koristi sredstva za odgovarajuće namjene, ocjenjuju se finansijsko upravljanje, funkcija interne revizije i sistem internih kontrola.

<sup>4</sup> Revizija učinka predstavlja pregled ili ispitivanje određenog aspekta poslovanja cijele ili dijela institucije, programa ili aktivnosti, u pogledu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti s kojim ta institucija koristi svoje resurse.

<sup>5</sup> Pod drugim specifičnim revizijama, podrazumijevaju se specijalne revizije, koje Ured radi na prijedlog parlamenta ili njegove komisije odgovorne za reviziju i dodatni revizorski izvještaji parlamentu, koje ured radi van plana, ukoliko procjeni da postoji javni interes za takvu reviziju

<sup>6</sup> Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, Službene novine FBIH, broj 22/06

## USTAVNA POZICIJA

Upoređujući pravne okvire, pravno naslijeđe i poziciju vrhovnih revizorskih institucije Europe, na žalost nijedna od revizorskih institucija u BiH nema ustavno utemeljenje, što predstavlja potencijalnu prijetnju za njihovu nezavisnost. Limska deklaracija Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija, u svom poglavlju V, koje se odnosi na nezavisnosti vrhovnih revizijskih institucija, preporučuje da se revizija ustanovljava Ustavom, pa tek onda detaljnije razrađuje zakonom. Izostavljanjem iz ustava, revizori i revizorske institucije u BiH su zadobile znatno oslabljenu poziciju u državnom uređenju, jer je time povećana mogućnost vršenja političkog uticaja na njih. Naime, činjenica da je zakon mnogo lakše promijeniti nego ustav, neka je vrsta stalne prijetnje za nezavisnost ovih institucija.

U svim državama Europske unije, kao i u svim državama u bh. okruženju, 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 nalažu finansijsku i upravljačku autonomiju, te potrebnu kontrolu nad resursima neophodnim za funkcioniranje Ureda.

No, iako je primjena „INTOSAI standarda“ u BiH, propisana kao zakonska obaveza, u svim zakonima o Vrhovnim revizorskim institucijama, ona se ne primjenjuje u potpunosti.

Jedan od primjera ugrožavanja nezavisnosti rada VRI u BiH nalazimo istaknut u Godišnjem izvještaju o aktivnostima Ureda za reviziju institucija u FBiH za 2016. godinu, u kome je navedeno:

„U proceduri sačinjavanja DOB-a i nacрта budžeta za 2017. godinu, od strane izvršne vlasti nije poštovana zakonska procedura odobravanja budžeta Uredu za reviziju. Prijedlog budžeta Ureda za reviziju za 2017. godinu, koji je odobren od strane Parlamentarne komisije, nezakonito je umanjen od strane Federalnog ministarstva finansija i Vlade Federacije BiH. Planirana sredstva najvećim dijelom umanjena su za zapošljavanje potrebnog revizorskog kadra... Pisanim putem, u više navrata, nadležnim institucijama zakonodavne vlasti ukazano je na kršenje i neprovođenje Zakona o reviziji i ugrožavanje finansijske, organizacione i funkcionalne nezavisnosti Ureda za reviziju od strane izvršne vlasti Federacije BiH.“

## FINANSIJSKI I KADROVSKI KAPACITETI UREDA ZA REVIZIJU

Jedan od osnovnih preduslova za efikasan rad Ureda je odgovarajući kadrovski kapacitet. Što opet podrazumijeva odobrenje adekvatnog budžeta.

Nedovoljna finansijska sredstva Uredu onemogućuju kadrovsko kapacitiranje u skladu sa potrebama kako bi se ispunile zakonske nadležnosti.

Stoga je nužno ukazati na potrebu osnaživanja kapaciteta Ureda, te kontinuirano vršiti edukaciju zaposlenika.

## LJUDSKI RESURSI

Jačanje kadrovskih kapaciteta jedan je od strateških ciljeva koje Ured kontinuirano provodi, ali i koje treba ostvariti u budućem periodu. Već duži period Ured obavještava Parlamentarnu komisiju odgovornu za reviziju o problemu nedostatka ljudskih kapaciteta u izvršavanju redovnih obaveza i za neophodno povećanje broja revidiranih institucija.

Međutim sudeći prema podacima o popunjenosti kapaciteta Ureda, u 3 od 4 godine Ured nije zaposlio onoliko osoba koliko je bilo odobreno, a tek u jednoj godini odobreni broj zaposlenih podudara se sa zahtjevom Ureda, ali i tada je bilo zaposleno manje osoba od traženog broja.

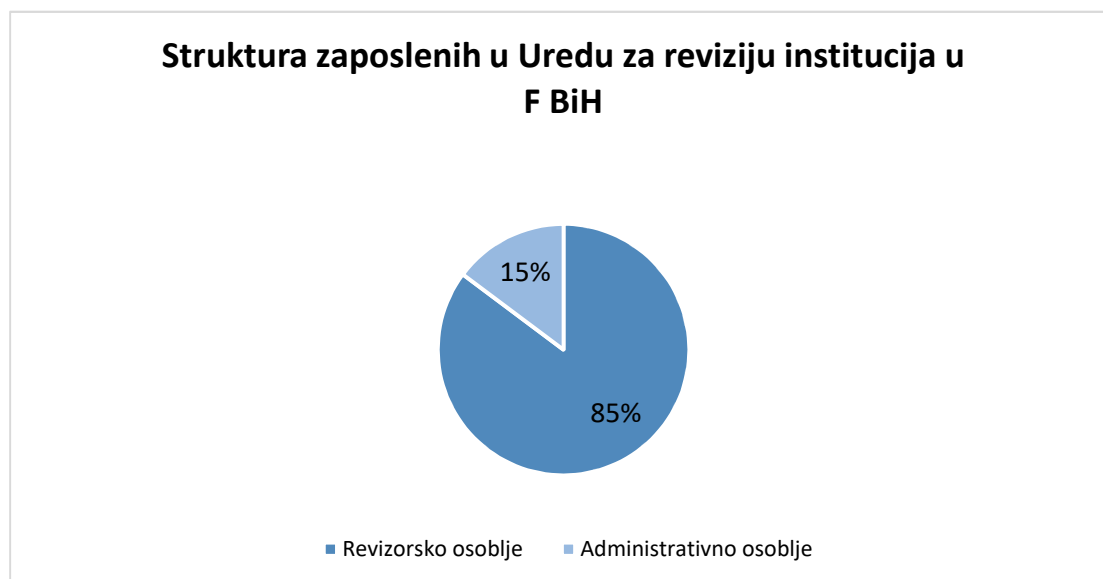
U nastavku je tabela koja prikazuje kretanje broja zaposlenih u Uredu i popunjenost kapaciteta u odnosu na sistematizaciju rada.

	2015.	2016.	2017.	2018.
Sistematizacija	114	144	144	144
Zahtjev Ureda	63	66	77	68
Odobreni broj zaposlenih	61	61	61	68
Stvarno zaposleni	55	59	63	64
Popunjenost (%)	48%	41%	43.7%	44.4%

Za svaku od pomenutih godina, Ured je dostavljao i budžetske zahtjeve na odobrenje, a iz godine u godinu povećanje budžetskih sredstava pratio je i zahtjev za većim brojem zaposlenika.

U posmatranom periodu, kadrovska popunjenost u odnosu na planiranu, sistematizacijom rada, nije prešla čak ni 50% od ukupnog. Što znači, da Ured funkcioniše tek sa nešto manje od polovine kapaciteta koji je predviđen utvrđenom sistematizacijom rada. Što je jedan od najozbiljnijih problema u funkcionisanju Ureda, posebno imajući u vidu veliki broj institucija koje su u njegovoj nadležnosti.

Na revizorsko osoblje odnosi se 85% zaposlenika, dok na nerevizorsko, odnosno administrativno osoblje 15%.





Pored specijalizovanih obuka iz domena djelatnosti koju obavljaju, jačanje kadrovskih kapaciteta vrši se i kroz kontinuiranu edukaciju i usavršavanje, bilo da se radi o eksternoj ili internoj edukaciji. Uposlenima je omogućeno prisustvovanje seminarima iz računovodstva i revizije, IT-a, statistike, javnih nabavki, antikorupcije, integriteta itd.

#### KRETANJE BUDŽETA

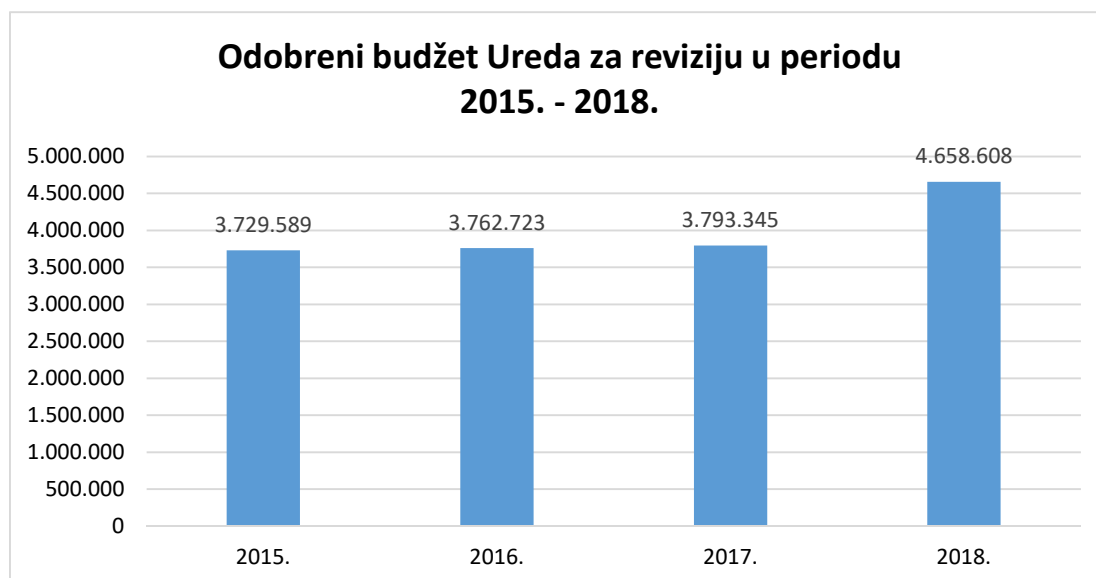
	2015.	2016.	2017.	2018.
Zahtjev	3.758.235	4.211.151	5.269.724	4.658.608
Odobreni budžet	3.729.589	3.762.723	3.793.345	4.658.608
Izvršeni budžet	3.159.329	3.384.748	3.506.399	3.762.133
Procenat izvršenja	85%	90%	92.4%	80.7%

U posljednje 4 godine budžet Ureda se kontinuirano povećavao i to u posmatranom četverogodišnjem periodu iznosi skoro milion KM. Ali, daleko najveći dio tog povećanja odnosi se na 2018. godinu. U prethodna dva povećanja je bilo po cca. 30.000, a u 2018. godini za 865.000 KM.

Izvršenje budžeta se kreće od 90%, koliko je ostvareno u 2016. godini, do 80% (ujedno i najniži procenat izvršenja budžeta u posmatranom periodu) koliko je to bio slučaj u 2018. godini, a nizak stepen realizacije u 2018. godini opravdan je uštedama na određenim troškovnim pozicijama. Dakle, iako su se zahtjevi povećavali iz godine u godinu, ali i odobreni budžet, realizacija istog nije bila potpuna.

Postoji razlika između zahtjeva Ureda i budžeta koji je odobravao Parlament FBiH. U svakoj od navedenih godina odobreni budžet bio je manji od traženog, izuzev u 2018. godini kada je zahtjev bio jednak odobrenom budžetu.

Kuriozitet je da iako je u 2018. godini Uredu odobren zahtjevani budžet, te zahtjevani broj zaposlenih, isti nije ostvaren u potpunosti, odnosno Ured nije zaposlio traženi broj lica u službi i potrošio sva odobrena sredstva.



## NAČIN RADA

### PLANIRANJE REVIZIJE

Svake godine Generalni revizor, u konsultaciji sa zamjenikom, i u skladu sa Zakonom, donosi Plan revizije za narednu godinu, te isti prosljeđuje Parlamentarnoj komisiji odgovornoj za reviziju u vidu informacije prije početka naredne fiskalne godine.

Prilikom određivanja plana, Ured postupa u skladu sa zakonima i revizorskim međunarodnim standardima.

S obzirom na značajan broj subjekata koji su u nadležnosti Ureda za reviziju, prilikom donošenja godišnjeg plana revizija, vrši se analiza rizika kojom se utvrđuju i ostali subjekti za reviziju, pored obaveznih godišnjih revizija. Kriteriji koji se razmatraju utvrđeni su metodologijom, te uključuju raspoložive ljudske resurse, strateška opredjeljenja Ureda za reviziju, posebne zahtjeve za reviziju koje Ured dobije od nadležnih i drugih organa, kao i signale iz okruženja i medija.

Iako, po zakonu o reviziji, predmet obaveznih revizija obuhvata: Parlament Federacije Bosne i Hercegovine, Predsjednika Federacije Bosne i Hercegovine, Vladu Federacije Bosne i Hercegovine i njena ministarstva, vanbudžetska sredstva koja mogu biti uspostavljena zakonom, javne fondove, zavode i agencije, uspostavljena je praksa da se obaveznom revizijom smatra revizija izvršenja budžeta Federacije BiH, te 19 budžetskih institucija - Parlamenta FBiH, Ureda predsjednika i dva podpredsjednika FBiH, te Vlade FBiH i njenih 16 ministarstava, pojedinačno.

Proces kreiranja i donošenja plana revizije ne uključuje javnost. Odnosno, građani i svi zainteresirani akteri, nemaju mogućnost predlaganja subjekata koji bi bili predmetom revizije.

Promjenom postojeće prakse, povećala bi se mogućnost dobijanja relevantnih informacija od značaja za efikasniju reviziju.

### Ocjene finansijske revizije

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>7</sup> Mišljenje „bez kvalifikacije“ je tzv. „pozitivno mišljenje“, pod kojim se ubraja i pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje (isticanje predmeta)<sup>8</sup>.

Pozitivno mišljenje se daje kada revizor utvrdi 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 – Ovakva „ocjena“ revizora daje se u slučaju kada se revizor ne slaže sa ili nije u mogućnosti dobiti dovoljne i odgovarajuće dokaze o određenim stavkama u okviru predmetnog pitanja. Riječ je pitanjima koja jesu ili bi mogla biti od materijalne važnosti, ali nisu sveprisutna u finansijskom poslovanju institucije;

<sup>7</sup> Kvalifikacija, u kontekstu revizije, je precizno objašnjenje za iskazano revizorsko mišljenje. Naziva se i osnov za mišljenje.

<sup>8</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.).

- 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 – u slučaju kada revizor nije u mogućnosti dobiti dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze zbog neizvjesnosti ili ograničenja obima koje je i materijalno i prožimajuće – sveprisutno.

## SARADNJA SA DRUGIM INSTITUCIJAMA U PROCESU REVIZIJE

Ured za reviziju institucija u FBiH ima ulogu da, kao nezavisna, profesionalna i nepolitična institucija, provodi revizije i, putem izvještaja, permanentno izvještava Parlament FBiH, organe izvršne vlasti i druge nadležne institucije i tijela i javnost uopće, o načinu upravljanja javnim sredstvima, odnosno o tome da li se javnim sredstvima upravlja na regularan, zakonit, ekonomičan, efikasan, efektivan i transparentan način.

Unaprjeđenje saradnje sa okruženjem jedan je od strateških ciljeva Ureda za reviziju, te 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 ste iste implementirale, te saradnja sa nadležnim organima za provođenje zakona.

U tom kontekstu od izuzetne je važnosti saradnja sa zakonodavnim tijelom, kao i nadležnim organima za provođenje zakona.

### SARADNJA SA PARLAMENTOM

Zakonom o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine<sup>9</sup> regulisane su uzajamne obaveze Ureda za reviziju prema Parlamentarnoj komisiji odgovornoj za reviziju i Parlamentarne komisije prema Uredu za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, kao i prema Parlamentu FBiH.

Svi revizijski izvještaji dostavljaju se Parlamentarnoj komisiji odgovornoj za reviziju. Također se, za svaku godinu, dostavljaju Plan i program rada, Izvještaj o poslovanju i Finansijski plan Ureda za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine.

Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine kontinuirano je na raspolaganju Parlamentarnoj komisiji odgovornoj za reviziju prilikom razmatranja revizijskih izvještaja, i predstavnici Ureda za reviziju prisustvuju sjednicama Parlamentarne komisije na kojima se razmatraju revizijski izvještaji i donose zaključci po svakom od izvještaja, koje Parlamentarna komisija dostavlja Parlamentu Federacije Bosne i Hercegovine.

Nakon što izvrši reviziju i finalizuje konačni izvještaj, Ured je dužan isti proslijediti revidiranoj instituciji i Parlamentu FBiH, a Izvještaj se u isto vrijeme dostavlja i Vladi Federacije BiH i predsjedniku FBiH.

Parlament Federacije Bosne i Hercegovine ili Parlamentarna komisija odgovorna za reviziju mogu u bilo koje vrijeme zahtijevati da Ured za reviziju izvrši specijalnu reviziju. Za zahtjeve o posebnim revizijama komisija odgovorna za reviziju, obavezna je Uredu za reviziju osigurati posebna budžetska sredstva.

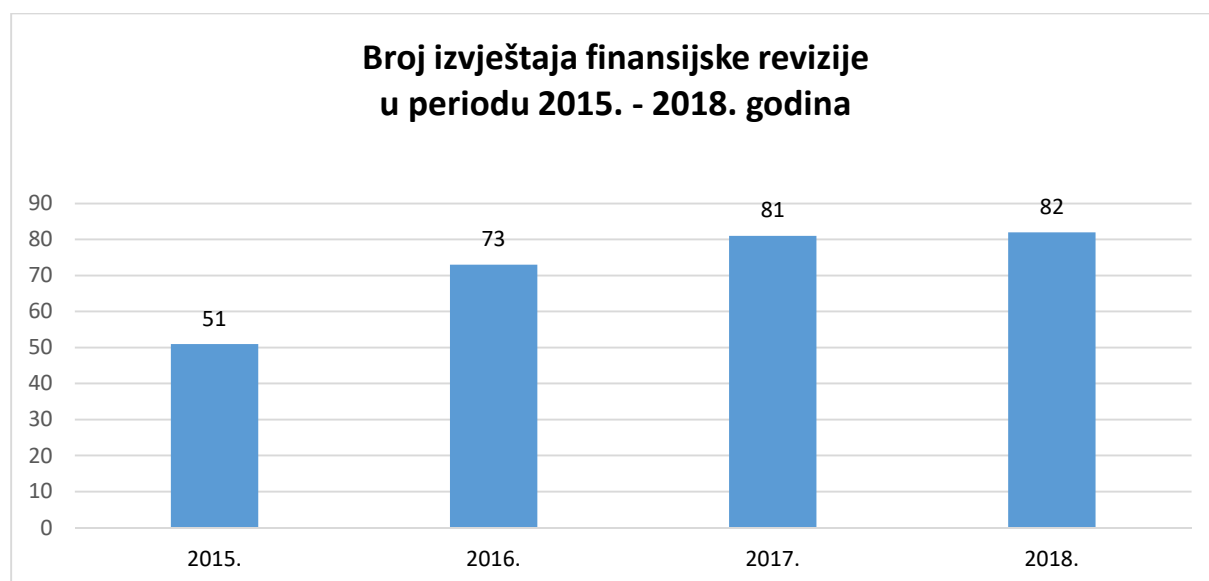
<sup>9</sup> Zakon o reviziji institucija u FBiH (član 16., 17., 18.)

## SARADNJA SA TUŽILAŠTVOM

Po Zakonu o reviziji, Ured za reviziju dužan je nakon što informira rukovodioca revidirane institucije, osim ukoliko se time neće prouzrokovati uticaj na istragu, obavijestiti nadležne organe za provođenje zakona kada postoje indicije o postojanju značajnih kršenja zakona. U takvim situacijama Ured za reviziju dužan je, također, informirati Ministarstvo finansija i odgovornog ministra. U kontekstu saradnje, sigurno je da bi bilo korisno da se organizuju godišnji seminari na temu saradnje i razumijevanja revizorskih izvještaja.

## REVIDIRANI SUBJEKTI/INSTITUCIJE

U periodu 2015. - 2018. godina, analizirajući broj izvještaja, revizori Ureda za reviziju u F BiH su kreirali <sup>10</sup>287 izvještaja o finansijskoj reviziji institucija (ministarstva, fondovi, zavodi, općine, javna preduzeća i dr.). U nastavku dajemo pregled po godinama, u navedenom periodu, broja izvještaja koji su kreirani.



U tabeli, iznad, možemo vidjeti kako se, kroz godine, kretao broj izvještaja finansijske revizije, odnosno izvještaja koje je kreirao Ured. Broj izvještaja se, kroz godine, povećavao, a tako je u 2015. godini revidiran 51 subjekat, da bi u 2016. taj broj bio povećan za 22, odnosno na 73, a u 2017. na 81 subjekat. U 2018. godini ostvaren je porast, u odnosu na 2015. godinu, za 60%, na 82 revidirana subjekta.

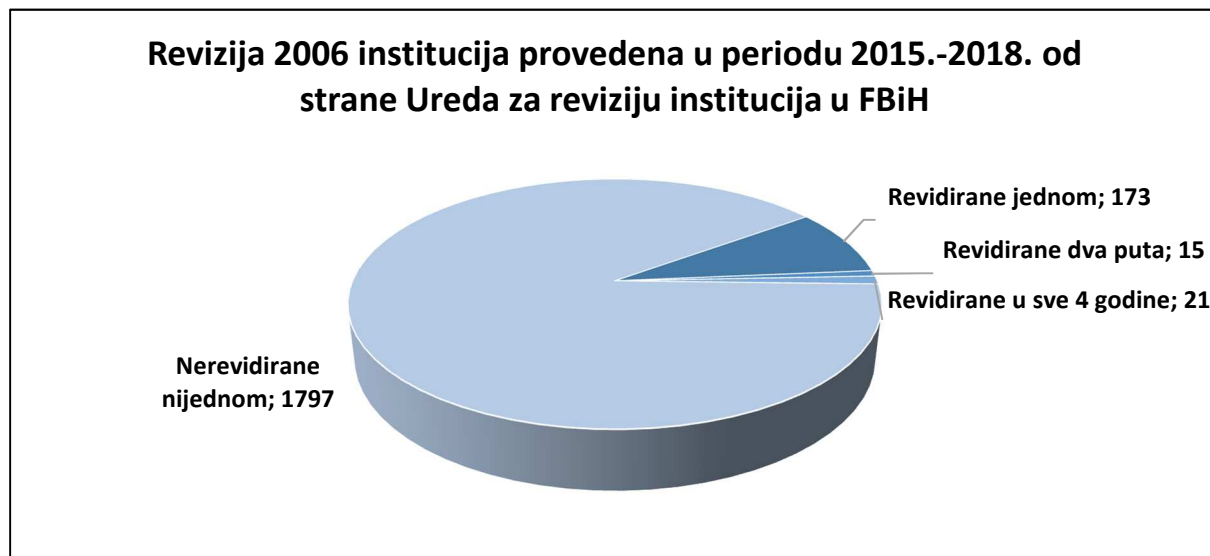
Posmatrajući ove podatke, treba imati u vidu da se jedan broj institucija pojavljuje u više godina. Odnosno da iako je broj izvještaja napravljenih za ove 4 godine 287, broj različitih revidiranih subjekata je 209. Što je tek cca. 10% od ukupnog broja institucija koje su u nadležnosti Ureda za reviziju institucija u FBiH.

Za 4 posmatrane godine (od 2015. do 2018.), od 2006 institucija za koje je nadležan Ured za reviziju institucija u Federacije BiH, 173 je revidirano samo jednom, 15 po dva puta, 21 u sve 4 godine, a 1797 nijednom.

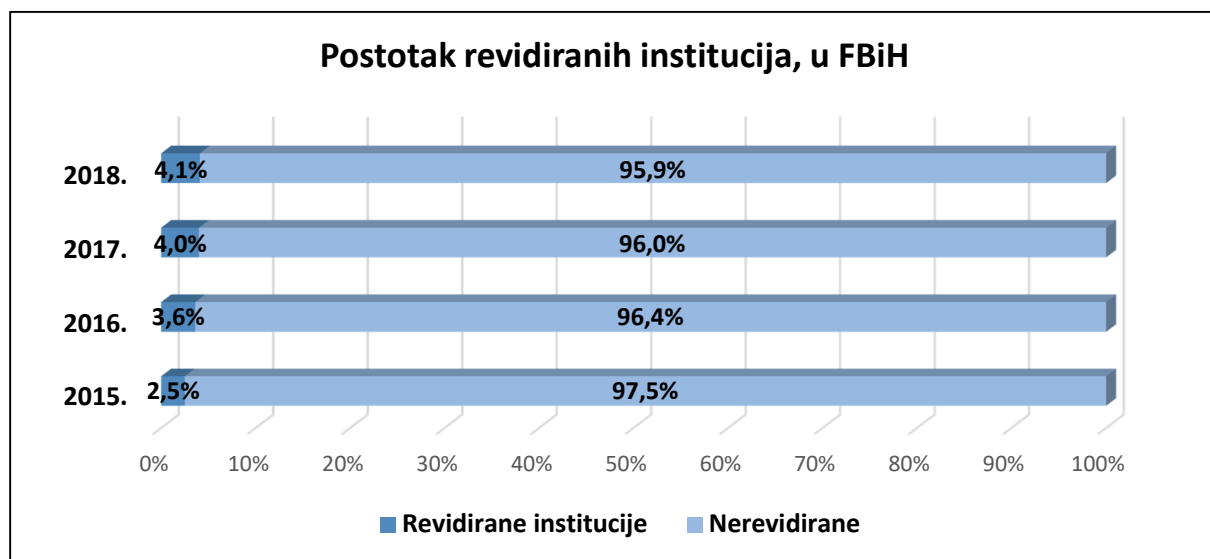
Važno je napomenuti da je obustavljena finansijska revizija Operatora za obnovljive izvore energije i efikasnu kogeneraciju, koja je bila planirana Godišnjim planom i programom za 2019. godinu, s obzirom

<sup>10</sup> U navedeni podatak ulaze i revizorski izvještaji o finansijskoj reviziji o izvršenju Budžeta Federacije BiH

na to da se nisu stvorili uslovi za njeno izvršenje, o čemu je Ured za reviziju obavijestio Parlamentarnu komisiju odgovornu za reviziju, Vladu Federacije BiH i nadležno kantonalno tužilaštvo.



Ili, po godinama, revidirano je: 2,54%, 3,64%, 4,04%, 4,09%, od ukupnog broja institucija u Federaciji BiH, za koje je nadležan Ured za reviziju institucija u FBiH.

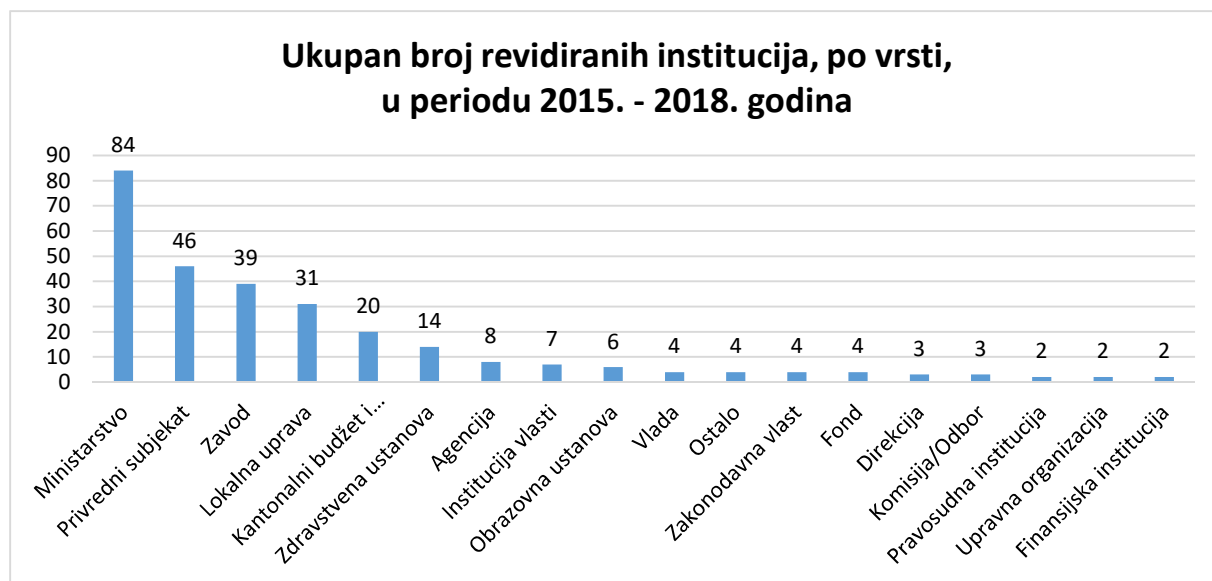


Dakle, očigledno je da je postotak revidiranih institucija nedovoljan. I da veliki broj institucija ostaje godinama bez revizijskog nadzora. A istovremeno je, zbog velike količine vremena koja prolazi između dvije uzastopne revizije, onemogućen i efikasan nadzor nad datim preporukama za poboljšanje stanja u revidiranim institucijama.

Što, opet, ukazuje na neprihvatljivost funkcionisanja Ureda sa ovim nivoim kapaciteta, odnosno na konkretne posljedice nedostatka (budžetske) podrške za dostizanje broja zaposlenih utvrđenih po sistematizaciji.

## VRSTE REVIDIRANIH INSTITUCIJA

Zakonom, 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 BiH, sredstva koja su kao zajam ili grant međunarodna tijela i organizacije osigurali nekoj instituciji ili projektu u BiH, sredstva osigurana iz budžeta bilo kojoj drugoj instituciji, organizaciji ili tijelu, kompanije/preduzeća u kojim država ima vlasnički udio od 50% plus jednu dionicu ili više. Revizija uključuje i sve finansijske, administrativne i druge aktivnosti, programe i projekte kojima upravlja jedna ili više institucija i tijela BiH iz ovog člana, uključujući procesuiranje i prihode od prodaje imovine, privatizacija i koncesija.



Najveći broj institucija koje su revidirane su ministarstva. Federalna i kantonalna. Razlog tome je u činjenici da 16 federalnih ministarstava spada u institucije koje se obavezno revidiraju svake godine. Nakon pomenute kategorije, za skoro 50% manje je revidirano privrednih subjekata, odnosno zavoda, a zajedno čine skoro 60% od ukupno revidiranih institucija u Federaciji BiH, u pomenutom četverogodišnjem periodu.

## REVIZORSKE OCJENE

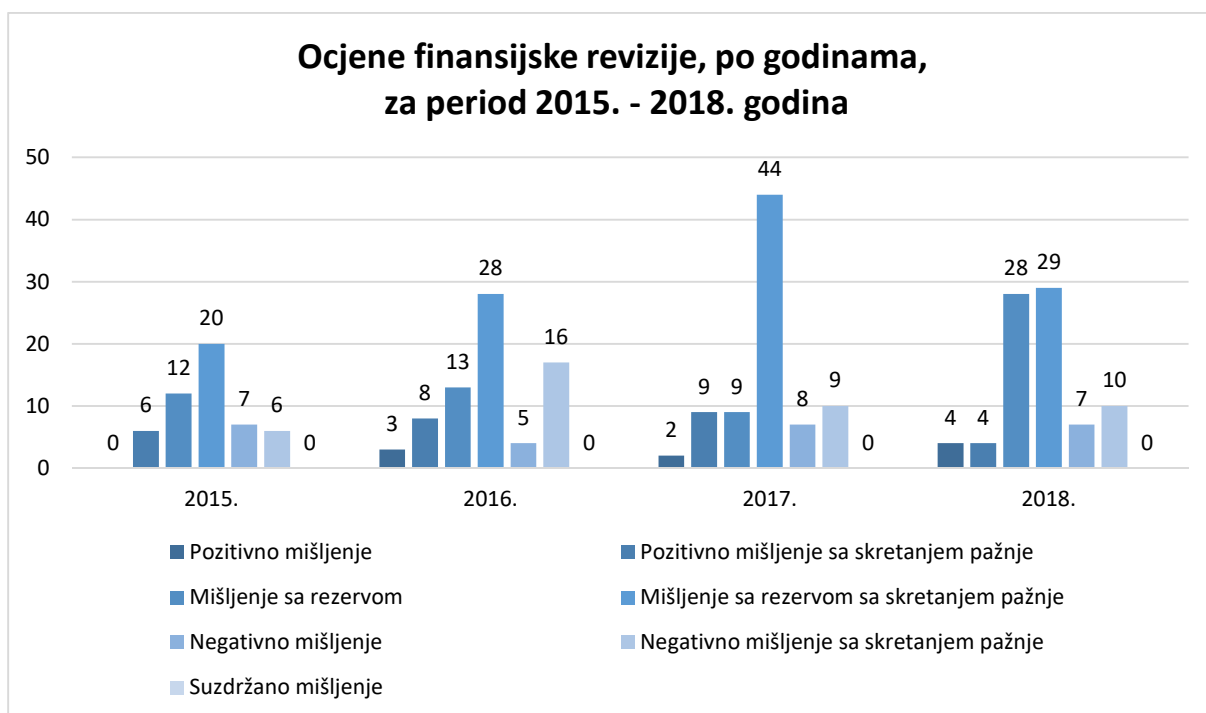
Kako finansijska revizija obuhvata reviziju finansijskih izvještaja i reviziju usklađenosti aktivnosti, finansijskih transakcija i informacija sa relevantnim zakonima i drugim propisima, Ured za reviziju je za svaku od institucija dao po dvije ocjene - mišljenja. Važno je napomenuti da je do 2015. godine davana i jedinstvena ocjena - za finansijsku reviziju, koja je izvođenja iz ocjene za finansijske izvještaje i ocjene za usklađenost sa zakonima i drugim aktima, a od 2016. godine daju se samo zasebne ocjene za finansijske izvještaje i za usklađenost sa zakonima. No, u javnom prostoru, radi pojednostavljenja i lakšeg poređenja, i dalje se koriste i jedinstvene ocjene, pa ih i mi upotrebljavamo u nastavku<sup>11</sup>:

	2015.	2016.	2017.	2018.	UKUPNO
Pozitivno mišljenje	0	3	2	4	36
Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	6	8	9	4	
Mišljenje sa rezervom	12	13	9	28	

<sup>11</sup> Jedinstvena ocjena finansijske revizije kreira se tako da se od dvije ocjene, njenih sastavnih segmenata – revizije finansijskih izvještaja i revizije usklađenosti sa zakonima – uzima ona lošija i proglašava ocjenom finansijske revizije.

Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	20	28	44	29	<b>183</b>
Negativno mišljenje	7	5	8	7	<b>68</b>
Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	6	16	9	10	
Suzdržano mišljenje	0	0	0	0	<b>0</b>
Suzdržano mišljenje sa skretanjem pažnje	0	0	0	0	

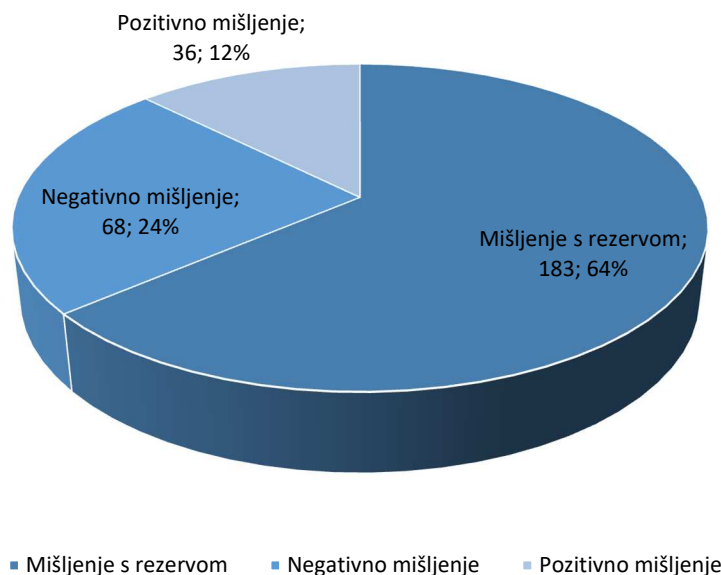
Ukupni broj institucija koje su dobile <sup>12</sup>pozitivno mišljenje na finansijsku reviziju, u posmatranom periodu, je 36 (od toga 27 pozitivnih mišljenja sa skretanjem pažnje). Broj negativnih revizorskih mišljenja je skoro upola veći, pa je na finansijsku reviziju institucija dato 68 negativnih mišljenja (od toga 41 negativna mišljenja sa skretanjem pažnje). Međutim, istaknuto je 183 mišljenja sa rezervom na finansijske izvještaje (od toga 121 mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje).



Kao što je i vidljivo iz podataka, najmanji udio u masi revizorskih ocjena, odnosi se na pozitivna revizorska mišljenja, kojih je tek oko 13%. Pri čemu je čisto pozitivnih mišljenja (bez „skretanja pažnje“) tek 3%.

<sup>12</sup> Korištena je jedinstvena ocjena finansijske revizije. Pozitivno, negativno i mišljenje sa rezervom uključuje i ona mišljenja sa dodatom odrednicom - „sa rezervom“

### Ocjene Ureda za reviziju institucija u FBiH, u periodu 2015.-2018.



Skoro četvrtina, od ukupnog broja, u posmatranom periodu revidiranih subjekata, su oni koji su ocijenjeni sa negativnom ocjenom. A skoro 2/3 je ocijenjeno sa mišljenjem s rezervom.

U nastavku je lista institucija, koje su u posmatranom periodu, dobile negativnu ocjenu ili na finansijske izvještaje ili na usklađenost sa zakonima.

Subjekt revizije	Godina	Mišljenja na finansijska izvještaje	Mišljenja na usklađenost sa zakonima	
Budžet Srednjobosanskog kantona	2015			Negativno mišljenje
Budžet Unsko-sanskog kantona	2015			Negativno mišljenje
Budžet Zapadnohercegovačkog kantona	2015			Negativno mišljenje
Grad Sarajevo	2015			Negativno mišljenje
Javno poduzeće Hrvatske telekomunikacije d.d. Mostar	2015			Negativno mišljenje
Općina Prozor - Rama	2015			Negativno mišljenje
Zavod za zdravstveno osiguranje Kantona 10	2015			Negativno mišljenje
Federalni zavod za mirovinsko/penzijsko i invalidsko osiguranje	2015			Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Grad Mostar	2015			Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Javno preduzeće Željeznice Federacije BiH d.o.o. Sarajevo	2015			Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje



Klinički centar Univerziteta u Sarajevu javne ustanove u državnoj svojini sa p.o. Sarajevo	2015			Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Zavod zdravstvenog osiguranja kantona Sarajevo	2015			Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Grad Bihać	2016	Suzdržano mišljenje	Negativno mišljenje	Negativno
Energoinvest d.d Sarajevo	2016	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Javno preduzeće Broćanac d.o.o. Čitluk	2016	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Javno preduzeće Šumarstvo Prenj d.d. Konjic	2016	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Općina Breza	2016	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Rudnik mrkog uglja Breza d.o.o. Breza	2016	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Rudnik mrkog uglja Zenica d.o.o. Zenica	2016	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Rudnik mrkog uglja Đurđevik d.o.o. Đurđevik	2016	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Federalna uprava za geodetske i imovinsko-pravne poslove	2016	Negativno mišljenje	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje
Institut za medicinsko vještačenje zdravstvenog stanja Sarajevo	2016	Negativno mišljenje	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje
Javno komunalno preduzeće Komunalac d.o.o. Tuzla	2016	Negativno mišljenje	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje
Fondacija za održivi razvoj Odraz	2016	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Kantonalno javno preduzeće ZOI 84-Olimpijski centar Sarajevo d.o.o.	2016	Negativno mišljenje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Kazeno-popravni zavod poluotvorenog tipa Tuzla	2016	Negativno mišljenje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Općina Glamoč	2016	Negativno mišljenje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Općina Ravno	2016	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Javno preduzeće Parkovi p.o. Mostar	2016	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Općina Domaljevac-Šamac	2016	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje

Sveučilišna klinička bolnica Mostar	2016	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Fond za zaštitu okoliša FBiH	2016	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje
Općina Trnovo	2016	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Sveučilište u Mostaru	2017	Suzdržano mišljenje sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Univerzitet u Sarajevu	2017	Suzdržano mišljenje	Negativno mišljenje	Negativno
Elektronski računarski centar zdravstva i penzijskog osiguranja d.o.o Sarajevo	2017	Pozitivno mišljenje	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje
Javno preduzeće Međunarodna zračna luka - aerodrom Mostar d.o.o. Mostar	2017	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Javno preduzeće Međunarodni aerodrom Tuzla d.o.o. Živinice	2017	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Općina Zavidovići	2017	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Budžet Hercegovačko - neretvanskog kantona	2017	Negativno mišljenje	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje
Budžet Srednjobosanskog kantona	2017	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje
Budžet Unsko-sanskog kantona	2017	Negativno mišljenje	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje
Budžet Zapadnohercegovačkog kantona	2017	Negativno mišljenje	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje
Dioničko društvo Rudnici mrkog uglja Banovići Banovići	2017	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje
Javno komunalno preduzeće Čapljina d.o.o. Čapljina	2017	Negativno mišljenje	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje
JU za medicinsku rehabilitaciju i banjско liječenje - Lječilište Reumal Fojnica	2017	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Općina Velika Kladuša	2017	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Rudnik boksita d.o.o. za eksploataciju rude Široki Brijeg	2017	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Javno preduzeće Željeznice Federacije BiH d.o.o. Sarajevo	2017	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
KJP za gospodarenje državnim šumama Sarajevo-šume d.o.o. Sarajevo	2017	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Javna ustanova Kantonalna bolnica Dr. Safet Mujić Mostar	2018	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje

Kantonalno javno komunalno preduzeće „Gradski saobraćaj“ d.o.o. Sarajevo	2018	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Županijska bolnica Dr. Fra Mihovil Sučić Livno	2018	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Dioničko društvo Sarajevoputevi Sarajevo	2018	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje
Javno komunalno preduzeće Komunalac d.d. Gradačac	2018	Negativno mišljenje	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje
Javno komunalno preduzeće Tomislavgrad d.o.o.	2018	Negativno mišljenje	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje
Javno preduzeće Komunalno Neum d.o.o. Neum	2018	Negativno mišljenje	Mišljenje sa rezervom	Negativno mišljenje
JP Elektroprivreda BiH d.d. Sarajevo, Zavisno društvo Rudnici „Kreka“ d.o.o. Tuzla	2018	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje
JP Elektroprivreda BiH d.d. Sarajevo, Zavisno društvo Rudnik mrkog uglja „Abid Lolić“ d.o.o. Travnik – Bila	2018	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje
JP Elektroprivreda BiH d.d. Sarajevo, Zavisno društvo Rudnik mrkog uglja „Kakanj“ d.o.o. Kakanj	2018	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje
Javna ustanova Služba za zapošljavanje Unsko-sanskog kantona Bihac	2018	Negativno mišljenje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Javni servis Radio- televizija Federacije BiH Sarajevo	2018	Negativno mišljenje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Javno preduzeće za komunalne i zanatske usluge Rad Lukavac	2018	Negativno mišljenje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Kantonalno javno preduzeće „Poljoprivredno dobro Butmir“ d.o.o. Sarajevo – Ilidža	2018	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Rudnik boksita d.o.o. za eksploataciju rude Široki Brijeg	2018	Negativno mišljenje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Općina Vareš	2018	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje
Zavod za transfuzijsku medicinu Federacije Bosne i Hercegovine	2018	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje

U 2015. godini, u kojoj je korištena metodologija prema kojoj su se davale jedinstvene revizorske ocjene, dato je 12 negativnih mišljenja na finansijsku reviziju (5 negativnih i 7 negativnih mišljenja sa rezervom). Od 2016. godine, kada je revizija utvrdila „novu“ metodologiju, davane su dvije ocjene, na finansijske izvještaje i na reviziju usklađenosti. U 2016. godini dato je 15 negativnih ocjena na finansijske izvještaje, i 11 negativnih ocjena na usklađenost. Godinu poslije, u 2017. po 10 negativnih na finansijske izvještaje i na usklađenost, a u 2018. - 14 na finansijske izvještaje, a 10 na usklađenost.

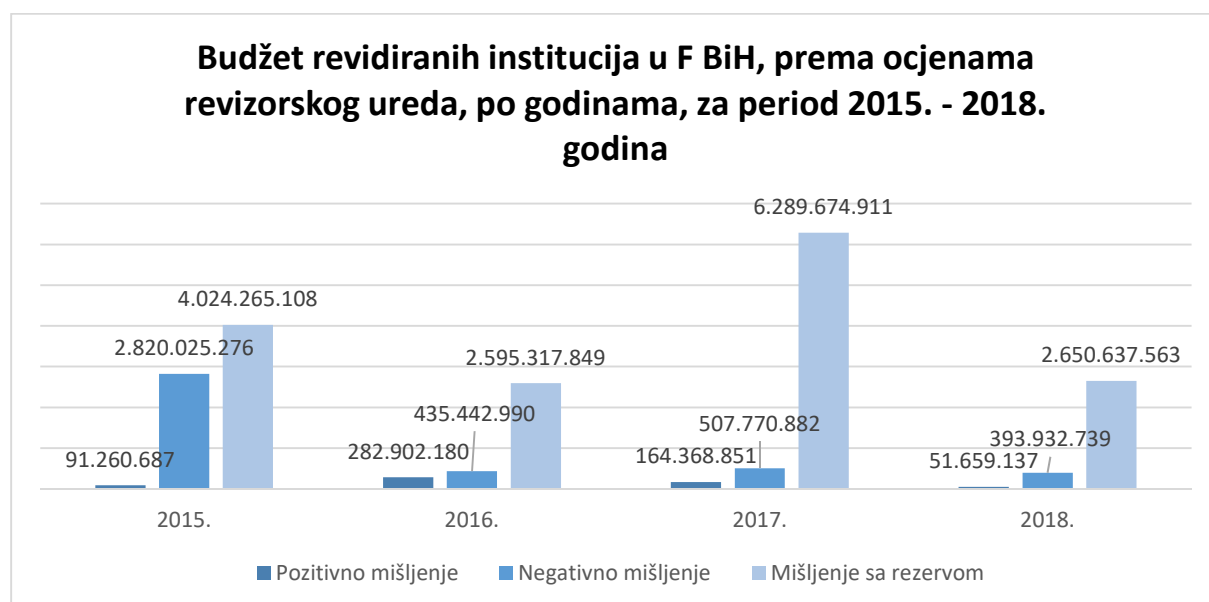
Od periodu 2016. - 2018. godina, dato je ukupno 39 negativnih ocjena na finansijske izvještaje, a 31 na usklađenost. Na osnovu podataka sa kojim raspolažemo, možemo zaključiti da su revizori više nedostataka uočavali kada je riječ o reviziji finansijskih izvještaja.

Budžet institucija (zavoda, javnih ustanova, javnih preduzeća, društava), ne računajući kantonalne, gradske i općinske budžete, iznosi 4.161.797.642 KM, od toga se na javne ustanove i preduzeća odnosi 653.617.830 KM.

Ukupni iznos budžeta, 7 kantona, koji su dobili negativnu ocjenu ili na finansijske izvještaje ili na usklađenost sa zakonima, iznosi 1.062.623.150 KM.

#### BUDŽETI SVIH REVIDIRANIH INSTITUCIJA

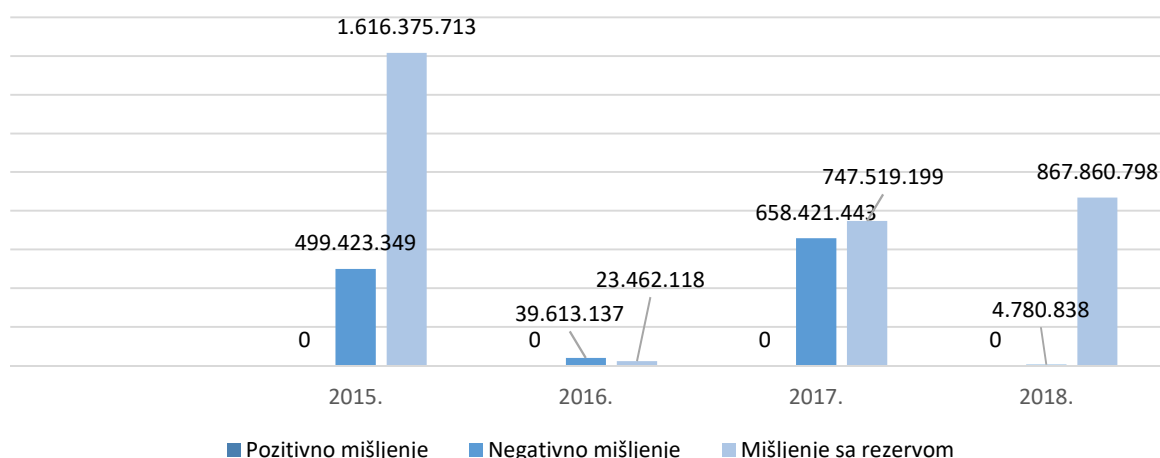
Posmatrajući sumarno, budžete institucija nad kojima je izvršena redovna godišnja finansijska revizija, grupisane prema revizorskim ocjenama, u periodu 2015.-2018., vidimo da u svakoj godini, dominiraju budžeti revidiranih institucija čije je poslovanje ocjenjeno „sa rezervom“. Dok je budžet institucija sa pozitivnim mišljenjem gotovo zanemariv.



Tek oko 3% (manje od 600 miliona KM) od ukupnog budžeta revidiranih institucija, kroz posmatrani period, odnosi se na institucije koje su dobile pozitivnu revizorsku ocjenu.

A, čak 19.4 milijarde KM, u ove 4 godine, zbir je godišnjih budžeta institucija čije finansijsko poslovanje, u manjoj ili većoj mjeri, nije zadovoljilo revizorske kriterije. Dakle, ukupni budžet institucija sa pozitivnom ocjenom na finansijsko poslovanje je čak 33 puta manji.

### Budžet revidiranih gradova, općina i kantonalnih budžeta u F BiH, prema ocjenama revizorskog ureda, po godinama, za period 2015. - 2018.



Posmatramo li kantonalne budžete, gradove i općine koje su revidirane, u posmatranom periodu, niti jedna od pomenutih institucija, nije dobila pozitivno mišljenje revizora. Najveći dio, od ukupnih sredstava revidiranih subjekata, odnosi se na subjekte koji su dobili mišljenje sa rezervom. Čak 73%, od ukupnog budžeta pomenutih subjekata. „Ostatak“ od 27%, odnosno 1,2 milijarde KM otpada na subjekte koji su dobili negativno revizorsko mišljenje, u posmatranom periodu.

#### KVALIFIKACIJE KAO OSNOV ZA MIŠLJENJE

Za izražena negativna mišljenja, mišljenja sa rezervom ili za uzdržavanje od davanja mišljenja, 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 (materijalnog značaja) da utiču na ocjenu. Dok su one koje po određenim standardima bitno utiču na revizorsku ocjenu posebno istaknute i nazivaju se kvalifikacijama. Pa se nekad i sve revizorske ocjene koje nisu pozitivne, zajednički nazivaju "ocjenama sa kvalifikacijama".



Ukupni broj kvalifikacija, koje su revizori Ureda za reviziju institucija u F BiH, dali u svojim izvještajima, u periodu 2015.-2018., je 940.

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

Najčešće nepravilnosti na koje Ured za reviziju ukazuje kroz izvještaje o finansijskoj reviziji odnose se na nedostatke i greške u procesu javnih nabavki, nepoštivanje zakona o budžetima, zakona o izvršenju budžeta, te netransparento zapošljavanje.

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

Uvidom u izvještaje i njihovom analizom konstatovali smo ogroman broj nepostupanja u skladu sa zakonima, te drugim propisima, u posmatranom periodu. U suštini se radi o znatno manjem broju različitih zakona i podzakonskih akata, jer je, naime, kod više različitih subjekata registrovano kršenje istih zakona ili podzakonskih akata. A slično je i sa jednim subjektom, posmatranim u više godina.

U nastavku je grafikon koji prikazuje podatke o broju kršenja zakona i drugih propisa, po godinama, a sadržanih u kvalifikacijama, pri davanju revizorskih mišljenja o radu revidiranih institucija.



Zbog učestalih kršenja zakonskih akata i drugih propisa, potrebno je što hitnije prilagoditi već postojeću legislativu, te u skladu sa tim 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 rukovodioci 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 preporukama 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.

Primjetili smo da je najraširenije kršenje Zakona o izvršavanju budžeta FBiH, Zakona o budžetima u FBiH, Zakona o javnim nabavkama, Zakona o državnoj službi, itd.

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.

Nepriдрžavajući se dosljedno zakona, rukovodioci 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 mjerenje 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 deficita.

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.

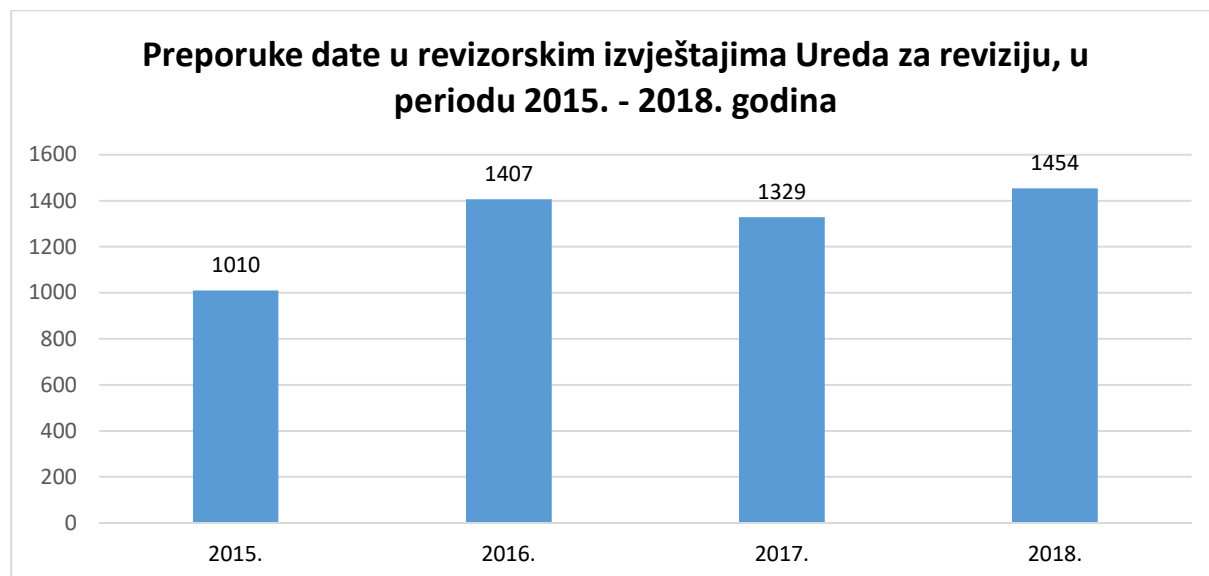
Osim navedenih kategorija, u kojima je kršenje zakona najčešće evidentirano, dotaći ćemo se još jedne općeprisutne anomalije u federalnim institucijama. Odnosi se na angažovanje saradnika na osnovu ugovora o djelu za poslove iz nadležnosti institucija koji nisu vršeni u skladu sa zakonskim propisima. 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 zadataka 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.

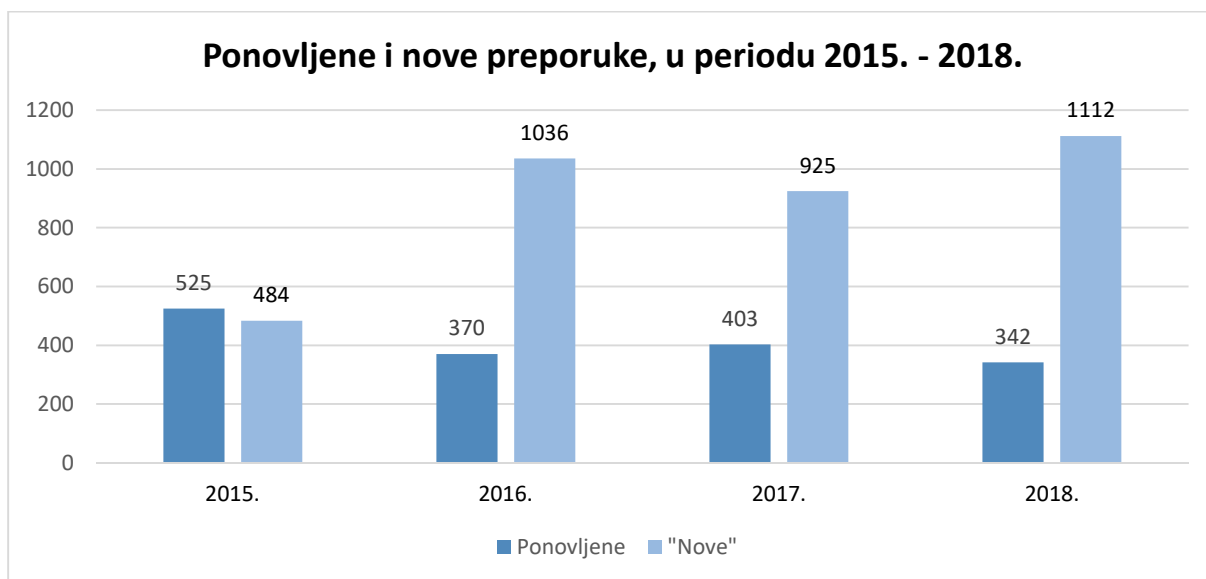
#### REVIZORSKE PREPORUKE KAO SMJERNICE ZA UNAPRJEĐENJE EFIKASNOSTI RADA

Revizorski nalazi, u izvještajima o finansijskoj reviziji, popraćeni preporukama, revidiranim institucijama, kojima je cilj otklanjanje propusta i grešaka uočeni u radu institucije, kako bi se taj rad, u nastavku, odvijao transparentno, u skladu sa propisima i u interesima društva. Preporuke čine jedan od najvažnijih aspekata u procesu revizije.



Ukupan broj preporuka, u posmatranom periodu, koje su revizori dali institucijama u Federaciji BiH je 5.200. Broj različitih preporuka je, zapravo, manji (i iznosi nešto preko 4000). Određeni dio preporuka, naime, ponavlja se iz godine u godinu.

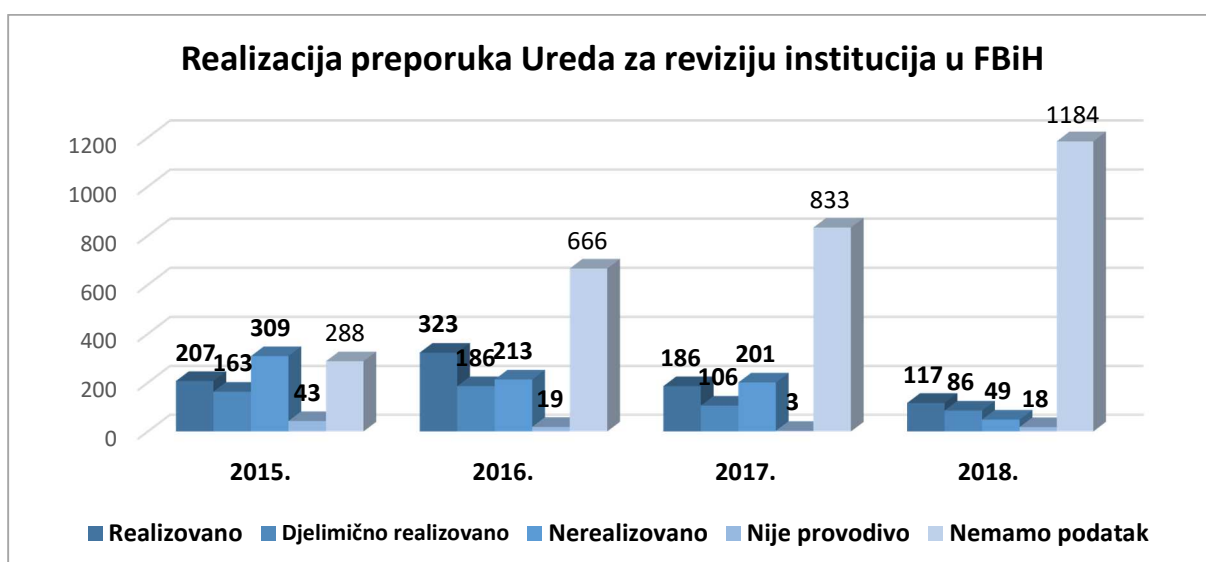




Posmatrajući godine, koje smo analizirali u prethodnom periodu, možemo zaključiti da je broj preporuka koje se ponavljaju manji nego što je to broj novih preporuka, datih kroz revizorske izvještaje.

Jedino je u 2015. godini broj ponovljenih preporuka bio veći nego broj tzv. novih. Tačnije, 52% od ukupnog broja preporuka datih u toj godini. Godinu poslije, količina ponovljenih preporuka se, smanjila, na otprilike 26% od ukupnog broja. Da bi, taj broj porastao na oko 30% u 2017. godini. U 2018. godini, broj ponovljenih preporuka revizora, je na najmanjoj razini, u ovom četverogodišnjem periodu, i iznosi oko 24% od ukupnog broja datih preporuka te godine.

Dodatno zabrinjava činjenica da se, broj novih preporuka povećava iz godine u godinu, što zavisi i od institucija koje su predmetom revizije, i njihov broj je dosegao vrhunac u 2018. godini, koja je ujedno bila i izborna.



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 i neke zemlje u susjedstvu to rade i to krajnje transparentno, redovno obavještavajući javnost o postupanju revidiranih institucija prema datim preporukama.

Realizacija preporuka i praćenje njihove realizacije, predstavlja jedan od najvećih izazova u procesu revizije. Nemogućnost kontinuiranog praćenja realizacije preporuka za posljedicu 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 uputio Ured za reviziju institucijama u Federaciji BiH, u periodu 2015. – 2018. godina, najviše je onih za čiju implementaciju je potreban (i dovoljan) angažman i kapacitet same institucije koja je revidirana. Dok je onih, sistemskih, za čiju implementaciju je potrebno udruženo djelovanje sa jednom ili više institucija (Parlamenta i Vlade), znatno manji broj. I on se kreće, ujednačeno, tokom četverogodišnjeg perioda.

## 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, ali su definisane kao Zakonski javni subjekti revizije u F BiH.

Kao što smo već rekli, iako Zakon o reviziji obim obaveznih revizija postavlja šire, praksa je da Ured pod obaveznim revizijama smatra reviziju izvršenja budžeta Federacije BiH, te 19 budžetskih institucija: Parlamenta FBiH, Ureda predsjednika i dva podpredsjednika FBiH, te Vlade FBiH i svih federalnih ministarstava.

REVIZORSKE OCJENE

Subjekt revizije	2015.	2016.	2017.	2018.
Izveštaj o izvršenju Budžeta FBiH	Negativno mišljenje sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje
Parlament Federacije BiH	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom
Predsjednik i dva potpredsjednika Federacije BiH	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje
Vlada Federacije BiH	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje
Federalno ministarstvo unutrašnjih poslova	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje
Federalno ministarstvo pravde	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom
Federalno ministarstvo finansija	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje
Federalno ministarstvo energije, rudarstva i industrije	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje
Federalno ministarstvo prometa i komunikacija	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje
Federalno ministarstvo zdravstva	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom
Federalno ministarstvo trgovine	Mišljenje sa rezervom	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje
Federalno ministarstvo prostornog uređenja	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje
Federalno ministarstvo poljoprivrede, vodoprivrede i šumarstva	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje

Federalno ministarstvo za pitanje boraca i invalida odbrambenooslobodilačkog rata	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje
Federalno ministarstvo poduzetništva, razvoja i obrta	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje
Federalno ministarstvo rada i socijalne politike	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje
Federalno ministarstvo kulture i sporta	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje
Federalno ministarstvo raseljenih osoba i izbjeglica	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Pozitivno mišljenje	Pozitivno mišljenje
Federalno ministarstvo obrazovanja i nauke	Pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje	Mišljenje sa rezervom

Čak 10 ministarstva i Vlada Federacije BiH dobili su, kao ocjenu finansijske revizije, „Mišljenja sa rezervom“ (sa ili bez skretanja pažnje) za sve četiri posmatrane godine. To su Federalno ministarstvo pravde, Ministarstvo finansija, Ministarstvo energije, rudarstva i industrije, Ministarstvo prometa i komunikacija, Ministarstvo zdravstva, Ministarstvo prostornog uređenja, Ministarstvo poljoprivrede, vodoprivrede i šumarstva, Ministarstvo za pitanje boraca i invalida odbrambenooslobodilačkog rata, Ministarstvo rada i socijalne politike i Ministarstvo kulture i sporta.

Tek dva ministarstva su imala pozitivnu revizorsku ocjenu (sa ili bez skretanja pažnje) u svakoj od četiri posmatrane godine. Federalno ministarstvo unutrašnjih poslova i Ministarstvo raseljenih osoba i izbjeglica.

Dva ministarstva (Ministarstvo poduzetništva, razvoja i obrta i Ministarstvo obrazovanja i nauke) i Parlament Federacije BiH su na finansijsku reviziju dobili po jedno pozitivno mišljenje ocjenu i po tri mišljenja sa rezervom, u posmatranom periodu. Dok su Uredu Predsjednika i dva potpredsjednika Federacije BiH i Ministarstvu trgovine revizori dodijelili po jedno mišljenje sa rezervom i po tri pozitivna mišljenja, u ovom, četverogodišnjem periodu.

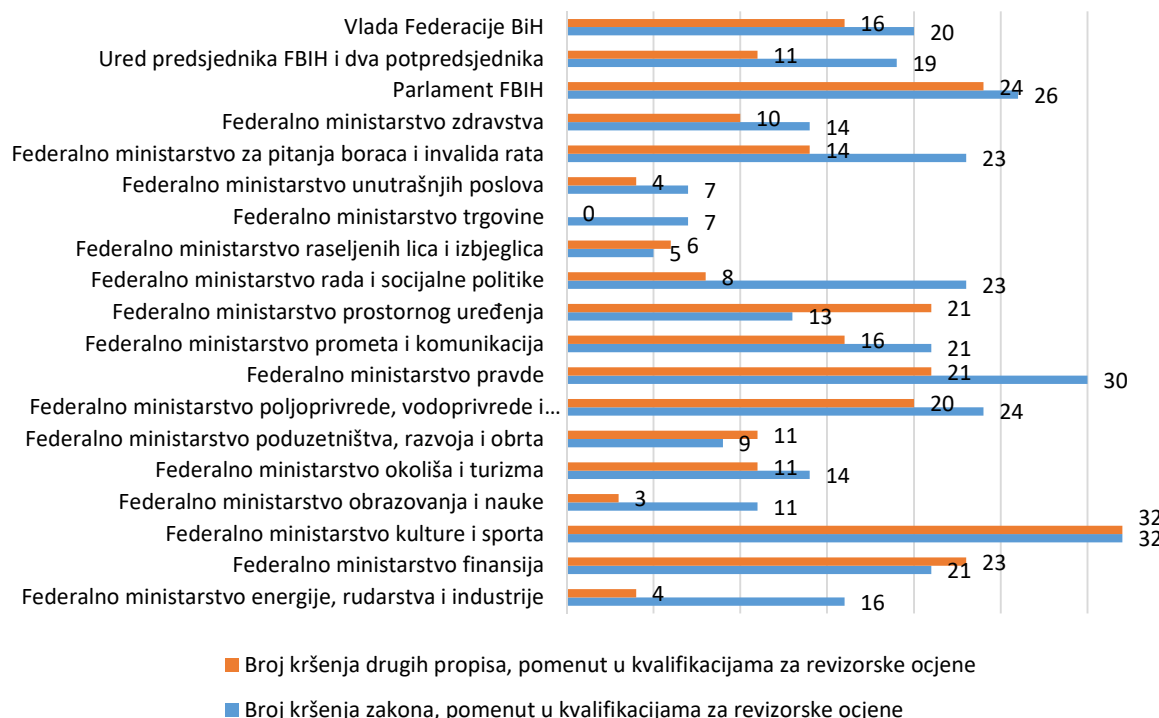
Niti jedna institucija nije dobila negativno mišljenje u pomenutom periodu.

Uz institucije koje su predmetom obavezne revizije, vrši se i revizija godišnjeg izvještaja o izvršenju Budžeta FBiH. U posmatranom periodu, izvještaj nije dobio niti jednom pozitivnu ocjenu revizora, niti na finansijsko poslovanje niti na usklađenost. Uz jedno negativno mišljenje sa skretanjem pažnje (za 2015. godinu), revizori su davali mišljenje sa rezervom i mišljenje sa rezervom sa skretanjem pažnje.

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

Sva ministarstva – uključujući i ona sa oba pozitivna mišljenja – su u pomenutom periodu radila u neskladu sa nekim zakonskim i podzakonskim aktima. Međutim, broj kršenja zakona i drugih propisa je višestruk.

### Nepostupanje u skladu sa zakonskim i drugim propisima budžetskih institucija nad kojima se vrši obavezna revizija, u periodu 2015. - 2018. godina

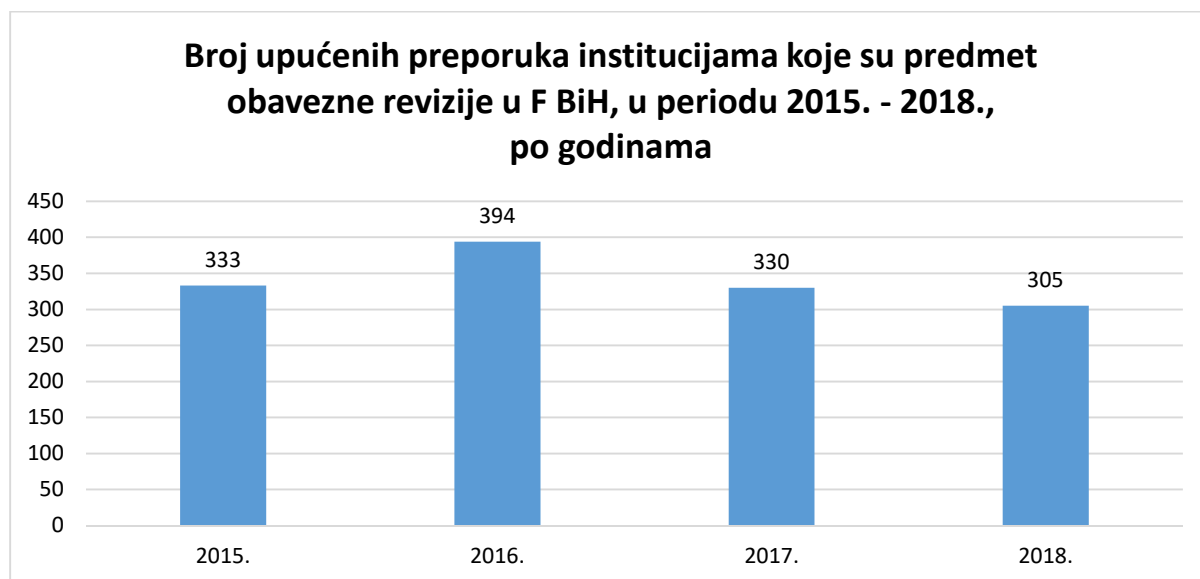


Najveći broj kršenja zakona i drugih propisa evidentirano je kod Ministarstva kulture i sporta. Radi se o zakonima i drugim aktima koji su prekršeni po 32 puta. Potom Ministarstvo pravde koje je imalo 51 kršenje zakona, odnosno drugih propisa, ukupno. U vrhu institucija koje su višestruko kršile zakone i druge propise, nalazi se Ministarstvo finansija, gdje su uočena 44 kršenja. To je dodatno zabrinjavajuće, obzirom na ingerencije ministarstva, odnosno njegove nadležnosti.

Takođe, zabrinjava i činjenica da među ministarstva kod kojih je zabilježen najveći nesklad sa pravnim propisima, spadaju i ona sa najvećim budžetima. Radi se o Ministarstvu rada i socijalne politike čiji budžet premašuje 400 miliona KM svake godine. A koje je u svakoj od posmatranih godina, dobilo mišljenje sa rezervom sa ili bez skretanja pažnje.

#### PREPORUKE KAO SMJERNICE ZA UNAPRJEĐENJE EFIKASNOSTI RADA

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



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.

Ukupan broj preporuka koje je revizija uputila institucijama koje su predmet obavezne revizije, u periodu 2015. - 2018. godina je 1362. Broj različitih preporuka je, zapravo, manji. Treba imati u vidu da se određeni dio njih ponavlja iz godine u godinu, te zbog toga dati broj ne označava broj različitih preporuka datih institucijama.

Od toga se njih 1205 odnosi na Vladu i ministarstva. Najveći broj preporuka, u pomenutom periodu, upućen je Ministarstvu za pitanja boraca i invalida odbrambeno-oslobodilačkog rata (120), Ministarstvu finansija (115) i Ministarstvu kulture i sporta (100), Ministarstvu rada i socijalne politike (94) i Ministarstvu poljoprivrede, vodoprivrede i šumarstva (88). Što je otprilike 46% svih preporuka upućenih ministarstvima. Dakle, na 5 ministarstava, od njih 16 u Vladi Federacije BiH, odnosi se skoro polovina ukupnih preporuka upućenih od strane revizora.

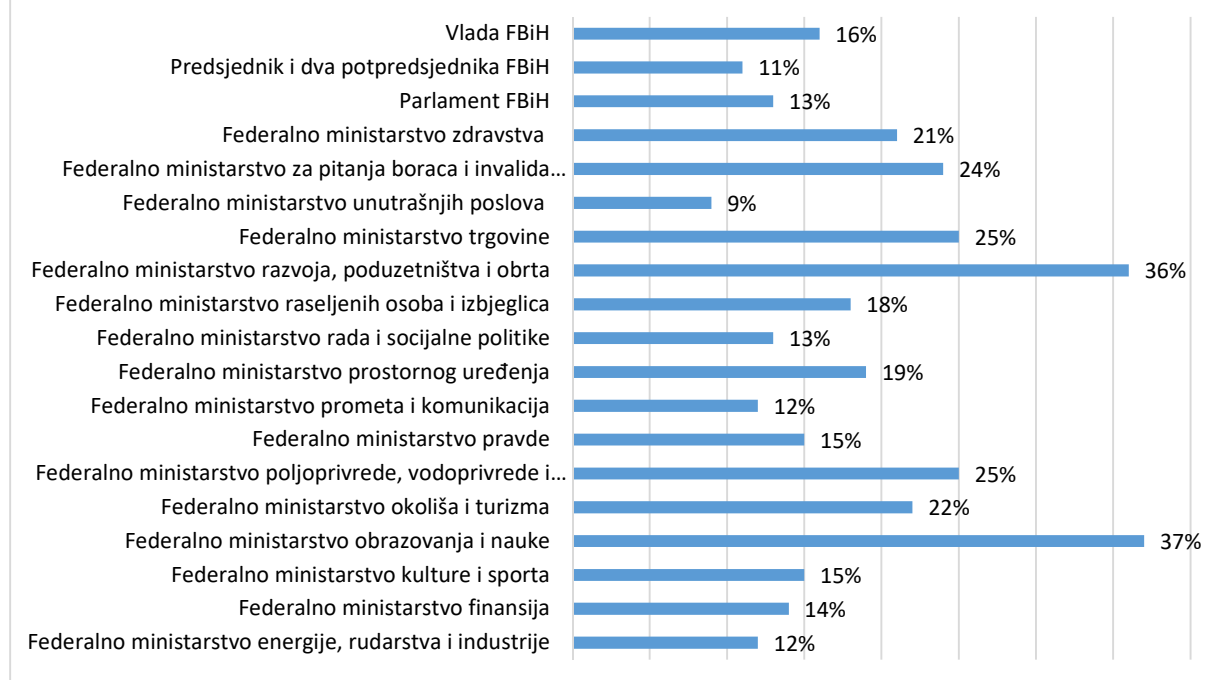
Subjekti revizije	Nije vršena provjera	Nije realizovana	Djelimično realizovana	Realizovana	Nije provodiva	Ukupno preporuka
Budžet FBiH	47	103	22	14	9	195
Federalno ministarstvo energije, rudarstva i industrije	11	12	11	5	4	43
Federalno ministarstvo finansija	27	54	16	16	2	115
Federalno ministarstvo kulture i sporta	24	39	20	15	2	100
Federalno ministarstvo obrazovanja i nauke	5	9	8	14	2	38
Federalno ministarstvo okoliša i turizma	13	25	11	14	1	64
Federalno ministarstvo poljoprivrede,	19	29	15	22	3	88

vodoprivrede i šumarstva						
Federalno ministarstvo pravde	16	41	8	12	3	80
Federalno ministarstvo prometa i komunikacija	18	25	17	9	4	73
Federalno ministarstvo prostornog uređenja	19	27	7	13	1	67
Federalno ministarstvo rada i socijalne politike	26	25	29	12	2	94
Federalno ministarstvo raseljenih osoba i izbjeglica	10	12	9	7		38
Federalno ministarstvo razvoja, poduzetništva i obrta	15	9	19	25	1	69
Federalno ministarstvo trgovine	6	4	5	5		20
Federalno ministarstvo unutrašnjih poslova	11	14	6	3		34
Federalno ministarstvo za pitanja boraca i invalida odbrambeno-oslobodilačkog rata	25	31	35	29		120
Federalno ministarstvo zdravstva	17	19	14	14	2	66
Parlament FBiH	19	49	10	12	1	91
Predsjednik i dva potpredsjednika FBiH	12	29	15	7	3	66
Vlada FBiH	19	42	11	15	9	96
<b>Ukupno preporuka</b>	<b>359</b>	<b>598</b>	<b>288</b>	<b>263</b>	<b>49</b>	<b>1557</b>

Zabrinjavajući je podatak, da je, od ukupno datih preporuka institucijama (ne računajući Izvještaj o izvršenju Budžeta), realizovano manje od petine (18%).

Međutim, treba imati u vidu da se dio preporuka, nerealizovanih, prebacuje iz godine u godinu, pa se određeni broj preporuka ponavlja.

### U potpunosti realizovane preporuke date u periodu 2015. - 2018.



Obzirom da je nivo realizacije preporuka generalno nizak, implicira da rukovodioci institucija ne primjenjuju u dovoljnoj mjeri preporuke za otklanjanje nepravilnosti. Zbog nepostojanja zakonskih mjera koje bi sankcionisale rukovodioce i odgovorne za implementaciju preporuka, veliki broj ih ostaje nerealizovan, što otvara mogućnost za ponavljanje istih grešaka i koruptivna djela, te nesavjesno i neefikasno korištenje javnog novca.

Uzmemo li u obzir podatak o realizaciji preporuka, dolazimo do zaključka da su 4 institucije imale najveći procenat nerealiziranih preporuka, u posmatranom periodu. Prednjače Parlament Federacije BiH i Ministarstvo pravde sa više od polovine nerealizovanih preporuka. Potom, Ministarstvo finansija sa 47%, te Vlada Federacije BiH sa 44% nerealizovanih preporuka koje su revizori uputili kako bi se otklonili nedostaci i nepravilnosti u radu pomenutih institucija.

#### KVALIFIKACIJE KAO OSNOV ZA MIŠLJENJE

Već smo naveli, da se kvalifikacije dodjeljuju prilikom izricanja negativnih mišljenja, mišljenja sa rezervom ili kod onih gdje je revizor u nemogućnosti da izrazi isto (suzdržano mišljenje).

Ukupno su revizori istakli u mišljenjima 181 kvalifikaciju u posmatranom periodu. U 2015. pridružene su 43 kvalifikacije u izvještajima institucija koje se revidiraju svake godine, a u 2016. broj kvalifikacija se povećao za 17, odnosno na 60. Da bi se u trećoj godini, posmatranog perioda, vratio na nivo prve. U 2018. godini broj kvalifikacija iznosi 35, i najmanji je u posmatranom četverogodišnjem periodu.





U tabeli ispod, navedene su institucije koje su predmetom obavezne revizije, a u čijim izvještajima su dodjeljene kvalifikacije.

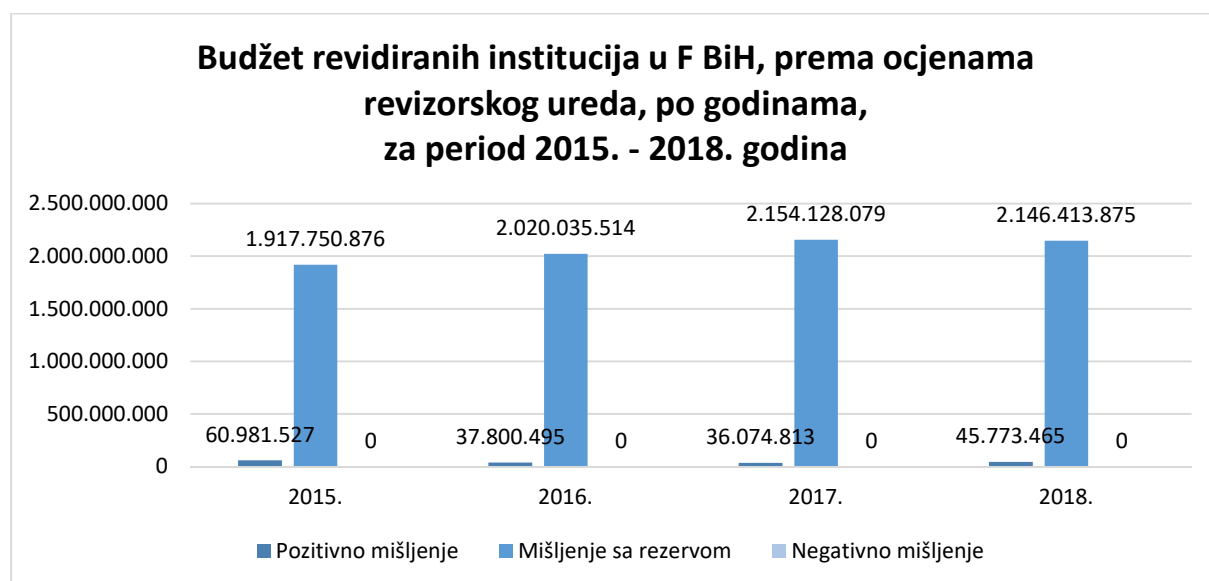
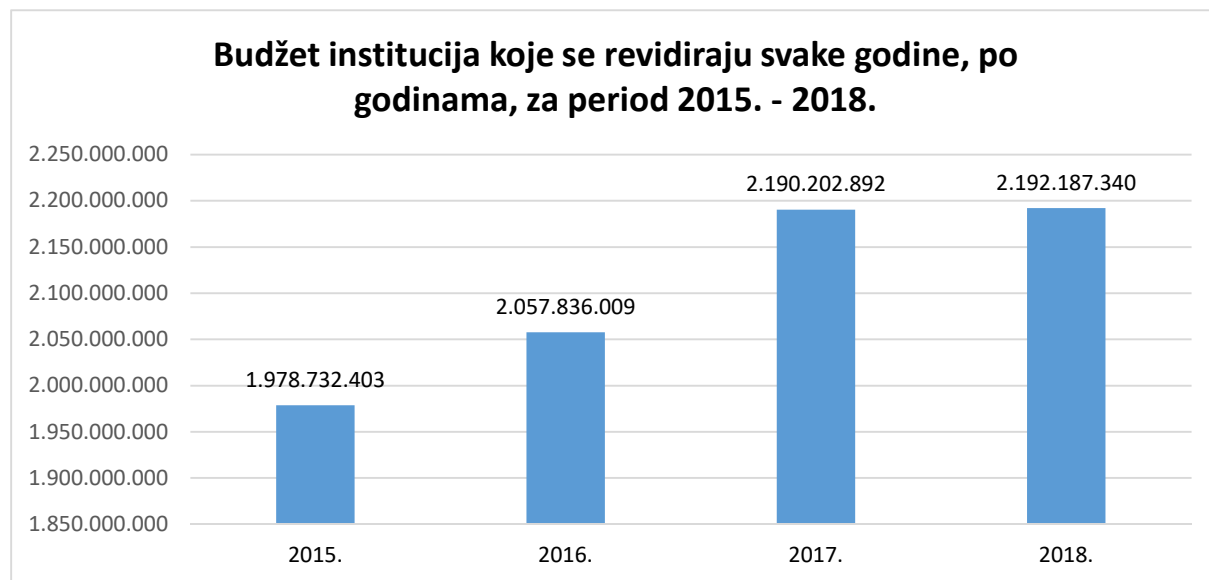
NAZIV INSTITUCIJE	2015.	2016.	2017.	2018.	UKUPNO
Federalno ministarstvo energije, rudarstva i industrije	1	1	2	1	5
Federalno ministarstvo finansija	6	7	4	4	21
Federalno ministarstvo kulture i sporta	1	8	6	4	19
Federalno ministarstvo obrazovanja i nauke	0	1	1	1	3
Federalno ministarstvo okoliša i turizma	2	5	2	2	11
Federalno ministarstvo poljoprivrede, vodoprivrede i šumarstva	5	5	3	2	15
Federalno ministarstvo pravde	3	4	4	3	14
Federalno ministarstvo prometa i komunikacija	4	2	2	3	11
Federalno ministarstvo prostornog uređenja	4	3	2	2	11
Federalno ministarstvo rada i socijalne politike	3	6	4	3	16
Federalno ministarstvo raseljenih osoba i izbjeglica	0	0	0	0	0
Federalno ministarstvo razvoja, poduzetništva i obrta	2	2	2	0	6
Federalno ministarstvo trgovine	3	0	0	0	3
Federalno ministarstvo unutrašnjih poslova	0	0	0	0	0
Federalno ministarstvo za pitanja boraca i invalida odbrambeno-oslobodilačkog rata	5	3	2	1	11
Federalno ministarstvo zdravstva	2	1	2	3	8
Parlament FBiH	0	6	3	2	11
Predsjednik i dva potpredsjednika FBiH	0	0	1	2	3
Vlada FBiH	2	6	3	2	13

Naime, postoje institucije koje su u izvještajima imale ukupno, za navedeni period, preko 10 kvalifikacija, od toga 9 federalnih ministarstava, Parlament i Vlada Federacije BiH. Broj kvalifikacija u izvještajima ovih institucija, čini 85% od ukupnog broja svih institucija koje se revidiraju svake godine.

Osim toga, postoje institucije koje u pomenutom periodu, niti u jednoj od godina, u revizorskim izvještajima nisu dobile kvalifikacije. To su Ministarstvo raseljenih osoba i izbjeglica i Ministarstvo unutrašnjih poslova.

#### BUDŽET INSTITUCIJA KOJE SU PREDMETOM OBAVEZNE REVIZIJE

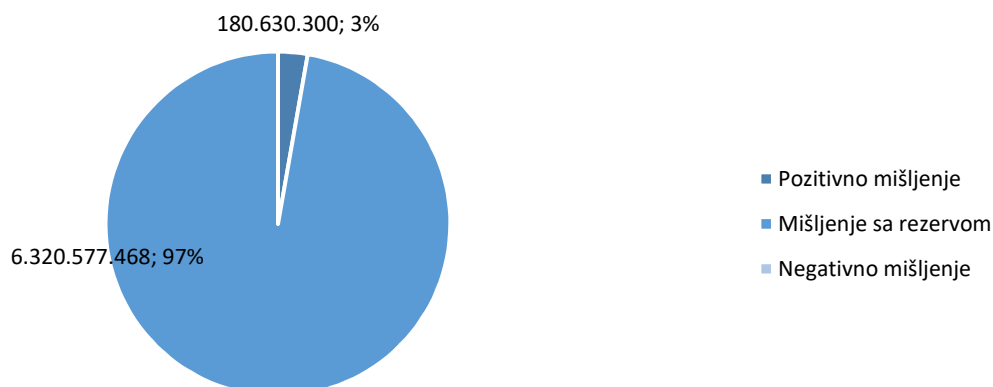
Budžeti institucija koje se revidiraju svake godine, obavezno, njih 19, povećavali su se iz godine u godinu. Od 2015. godine do 2018. ukupni budžet ovih institucija se povećao za 213.454.937.



Posmatrajući budžete revidiranih institucija u odnosu na mišljenja koja su izražena u revizorskim izvještajima, u posmatranom periodu za svaku od godina, možemo zaključiti da preko 97%, od ukupnog budžeta svake godine, otpada na institucije čije je poslovanje ocijenjeno kao „Mišljenje sa rezervom“.

Tek 2-3% budžeta, u svakoj od godina, odnosi se na institucije koje su dobile pozitivnu ocjenu sa ili bez skretanja pažnje.

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



Tek oko 3% (cca. 180 miliona KM), od ukupnog budžeta institucija koje su predmetom obavezne revizije, za posmatrane 4 godine, odnosi se na institucije koje su dobile pozitivnu ocjenu na finansijsko izvještavanje sa ili bez skretanja pažnje. S druge strane, 97%, odnosno 6,3 milijarde KM odnosi se na ukupni budžet institucija čije je poslovanje ocijenjeno sa rezervom, sa ili bez skretanja pažnje. Ukupni budžet institucija sa pozitivnom ocjenom revizora je čak 35 puta manji od onih sa rezervom.

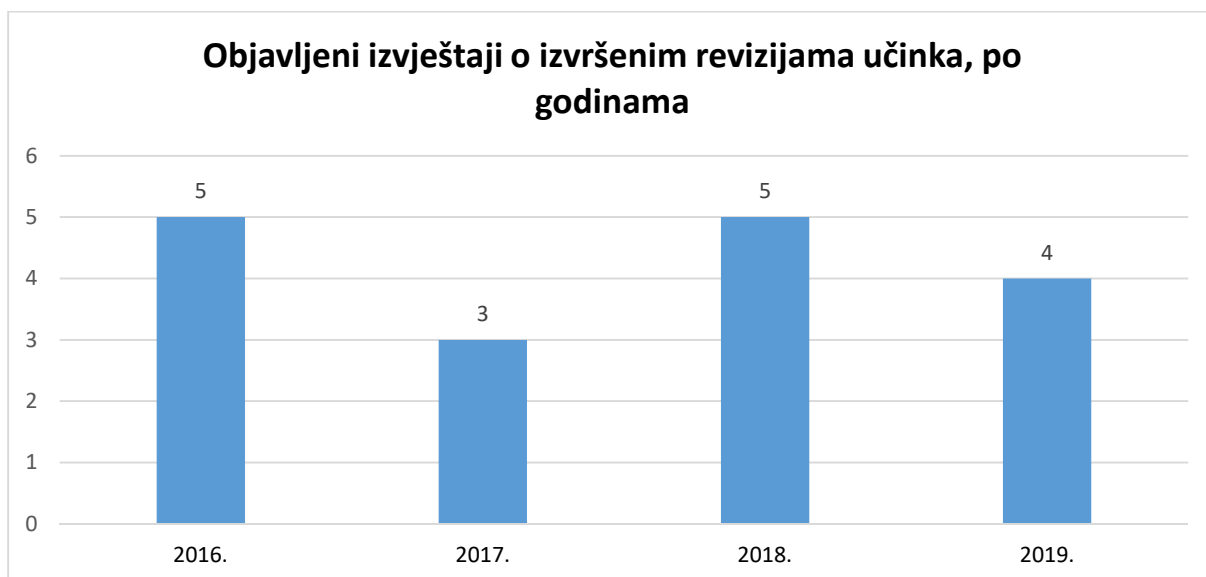
## REVIZIJA UČINKA

Shodno članu 14. Zakona o reviziji institucija u FBiH, Ured za reviziju ima pravo izvršiti pregled, ili ispitivanje određenog aspekta poslovanja cijele ili dijela institucije, programa ili aktivnosti u pogledu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti sa kojim ta institucija koristi svoje resurse i o tome izvještava na način utvrđen u članu 16. Zakona o reviziji.

Glavni cilj revizije učinka je konstruktivno promovisanje ekonomičnog, efektivnog i efikasnog upravljanja. Isto tako, revizija učinka doprinosi jačanju odgovornosti i transparentnosti institucija.

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.

Ured za reviziju 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.



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

Od 17 objavljenih izvještaja o reviziji učinka, u periodu 2016.-2019., njih 4 se odnosi na praćenje realizacije preporuka iz izvještaja revizije učinka. U 2018. i 2019. objavljena su po 2 takva izvještaja.

U posmatranom periodu, Ured za reviziju je objavio 17 izvještaja o reviziji učinka. U 2016. i 2018. po 5, 2017. tri, a u 2019. 4 izvještaja. U prosjeku, 4 godišnje.

Praćenje realizacije preporuka iz Izvještaja revizije učinka „Unapređenje kapaciteta za planiranje razvojnih projekata u kantonima u FBiH“ 31.12.2019.

Praćenje realizacije preporuka iz Izvještaja revizije učinka „Nedovoljna obnova šuma u Federaciji BiH kao posljedica neefikasnog sistema upravljanja šumama“ 31.12.2019.

Aktivnosti nadležnih institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine na smanjenju zagađenosti zraka 24.12.2019.

Upravljanje programima sufinansiranja zapošljavanja 17.09.2019.

Praćenje realizacije preporuka iz izvještaja revizije učinka „Unapređenje energetske efikasnosti u institucijama F BiH 31.12.2018.

Praćenje realizacija preporuka iz Izvještaja revizije učinka „Podrška razvoju malog i srednjeg preduzetništva u F BiH“ 20.12.2018.

Efikasnost rada općinskih sudova 19.10.2018.

Efikasnost upravljanja gubicima vode u vodovodnim preduzećima 08.10.2018.

Transparentnost zapošljavanja u javnim preduzećima F BiH 19.06.2018.

Efikasnost postupka izdavanja građevinskih dozvola u lokalnoj upravi 26.07.2017.

Upravljanje smještajnim kapacitetima budžetskih korisnika F BiH 25.07.2017.

Planiranje Budžeta Federacije Bosne i Hercegovine 16.06.2017.

Praćenje poduzetih aktivnosti institucija na osnovu izvještaja „Planiranje visokog obrazovanja u Federaciji BiH“ „Upravljanje vremenom u procesu eksproprijacije nekretnina pri izgradnji dionice autoceste na Koridoru Vc“ „Efikasnost nadležnih institucija u procesu plasiranja federalnih poticaja u primarnoj poljoprivrednoj proizvodnji“ 30.12.2016.

Uspostava i funkcionisanje interne revizije u javnom sektoru u F BiH 22.06.2016.

Postupak donošenja pravilnika o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta u institucijama F BiH 20.06.2016.

Unaprjeđenje kapaciteta za planiranje razvojnih projekata u kantonima u F BiH 03.06.2016.

Upravljanje tekućom rezervom u javnom sektoru u F BiH 21.04.2016.

## POSTIZVJEŠTAJNI PERIOD

Ured za reviziju samo jedna od institucija u procesu revizije koja doprinosi efikasnijem, zakonitom i transparentnom trošenju budžetskih sredstava, ali i odgovornosti. Da bi proces bio uspješan, potrebna je saradnja i učešće drugih aktera. U tom segmentu veoma je bitna uloga Parlamenta.

Pored svojih zasebnih stalnih radnih tijela, Predstavnički i Dom naroda Parlamenta FBiH obrazuju i zajedničku Parlamentarnu komisiju odgovornu za reviziju.

### PARLAMENTARNA KOMISIJA ODGOVORNA ZA REVIZIJU U F BIH: ULOGA I ZNAČAJ

Komisija odgovorna za reviziju predstavlja zajedničko tijelo oba doma u Parlamentu Federacije BiH. U skladu sa nadležnostima, komisija razmatra revizorske izvještaje o reviziji Budžeta Federacije Bosne i Hercegovine, kao i izvještaje revizije o finansijskim izvještajima subjekata u Federaciji BiH, te razmatra sva pitanja u kontekstu zakonitosti i efikasnosti korištenja javnih sredstava, provođenje preporuka i nalaza, i na koncu traži izjašnjenje rukovodioca revidiranih subjekata. O navedenom komisija izvještava Parlament F BiH, te predlaže zaključke i preporuke koje je neophodno poduzeti radi zaštite javnih sredstava, te prati njihovo provođenje.

Pored toga, komisija odobrava nacrt budžeta Ureda za reviziju, po dostavljanju, nakon čega Ministarstvo finansija isti uvrštava u nacrt Budžet Federacije BiH.

Parlamentarna komisija odgovorna za reviziju broji 14 članova<sup>13</sup>. Sedam članova iz Predstavničkog doma i sedam članova iz Doma naroda Parlamenta Federacije Bosne i Hercegovine, a imenuju se na način i po postupku utvrđenim u poslovnicima oba doma Parlamenta Federacije BiH.

### POSLOVNIČKA OBAVEZA RAZMATRANJA REVIZORSKIH IZVJEŠTAJA I SARADNJA SA UREDOM ZA REVIZIJU I PARLAMENTOM

Komisija na svojim sjednicama evidentira prijem svih izvještaja, nalaza, preporuka i informacija od Ureda za reviziju i u zvaničnom zapisniku navodi koji će od tih izvještaja biti premet razmatranja ili ispitivanja.

Komisija je dužna da prati provođenje realizacije preporuka Ureda za reviziju, te mjera i zaključaka Parlamenta, kako bi se unaprijedio proces upravljanja javnim sredstvima, ili otklonile nepravilnosti iznesene u revizorskim izvještajima i nalazima.

Komisija utvrđuje procedure za praćenje mjera i zaključaka Parlamenta na realizaciji preporuka Ureda za reviziju. Procedure uključuju periodično izvještavanje o toku i dinamici realizacije preporuka, provedenim naknadnim istragama vezanim za preporuke u pogledu toka i realizaciji preporuka. Komisija može predložiti Parlamentu dodatne preporuke ili korektivne mjere o postupcima koje je potrebno preduzeti kao rezultat toka realizacije preporuka.

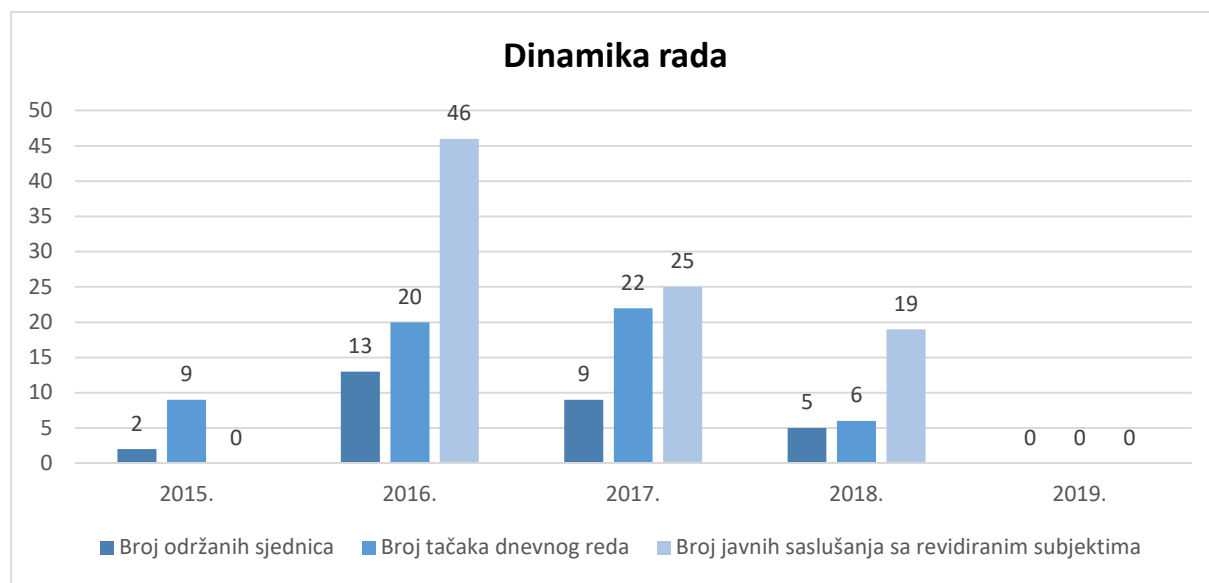
Komisija podnosi izvještaj Parlamentu o pitanjima koja smatra bitnim za razmatranje ili postupanje od strane Parlamenta, koja proističu iz vršenja funkcije Komisije. Izvještaji za Parlament mogu se zasnivati na izvještajima, nalazima i preporukama Ureda za reviziju, ili proisticati iz istraga koje je provela Komisija. Izvještaji obuhvataju preporuke Parlamentu u cilju rješavanja ili otklanjanja nedostataka koje

<sup>13</sup> Poslovnik o radu Parlamentarne komisije odgovorne za reviziju institucija u F BiH

je Komisija uočila u pogledu upravljanja i korištenja javnih sredstava. Predsjednik Komisije priprema izvještaj i zaključke Komisije, a usvaja ih Komisija na način utvrđen Poslovnikom. Izvještaji obuhvataju mišljenje Komisije o izvještajima Ureda za reviziju, o poslovanju Ureda za reviziju i o planiranim aktivnostima Ureda za reviziju.

#### DINAMIKA RADA

Kako je to definisano Poslovnikom, Komisija održava sjednica dva puta mjesečno. U mandatnom periodu 2014. - 2018. godina, Komisija je zasjedala 29 puta, pri čemu je razmotrila 57 tačaka dnevnog reda, uključujući 90 izvještaja o finansijskoj reviziji koje je uputio Ured za reviziju institucija u F BiH.



Komisija je u mandatu 2015. - 2018. vršila javna saslušanja predstavnika revidiranih institucija za 2014., 2015. i 2016. godinu. Kada je formirana Komisija, u 2015. godini, u prošlom sazivu, nije održano niti jedno javno saslušanje predstavnika revidiranih subjekata, u toj godini. U 2016. godini održano je 13 sjednica, na kojima su održana javna saslušanja predstavnika 46 institucija. Od toga su za 30 subjekata održana javna saslušanja za izvještaje iz 2014. godine, a za njih 16. za revizorske izvještaje iz 2015. godine. I u 2017. godini su nastavljeni javna saslušanja za institucije čiji su izvještaji revidirani za 2015. godinu, njih 9, a 16 predstavnika revidiranih subjekata je saslušano za izvještaje iz 2016. godine. U prva dva mjeseca 2018. godine, još je saslušano 19 subjekata za izvještaje iz 2016. godine.

Zbog sveukupne političke situacije, nemogućnosti dogovora aktera unutar Parlamenta, komisija nije zasjedala od 13.02.2018., kada je održana posljednja sjednica.

Što znači, da se o revizorskih izvještajima nije raspravljalo pune dvije godine. Dakle, neprihvatljivo se kasni u obavljanju jedne od najznačajnijih funkcija parlamenta - kontrole efikasnosti i zakonitosti trošenja državnog novca. Obzirom da izvještaji nisu razmatrani u za to predviđenim rokovima, ne ostavlja se mogućnost eventualnih sankcija i uticaja na budžet revidiranih institucija, kako je to definisano zakonom o reviziji. Dakle, prije nego što se usvoji federalni budžet, Parlament treba da razmotri eventualne sankcije i restruktuirati pojedine budžetske stavke sankcionisanih institucija. Ali, ta mogućnost, kao što smo rekli, zbog nerada, odnosno nepostojanja Komisije, otpada.

Iako postoji zakonska mogućnost, da se formira komisija, to još uvijek nije učinjeno, ni u doba završavanja rada na ovoj analizi, u februaru 2020., zbog nemogućnosti dogovora političkih subjekata koji egzistiraju u Parlamentu Federacije BiH.

Nakon što komisija obavi saslušanja revidiranih subjekata, a saslušavaju se subjekti koji nisu dobili pozitivno mišljenje i na finansijsko poslovanje i na reviziju usklađenosti, pripremaju se pojedinačni i zbirni izvještaji, koji se prosljeđuju parlamentu na dalje postupanje, odnosno razmatranje.

Posljednji izvještaj koji je komisija prosljedila Parlamentu Federacije BiH je Izvještaj parlamentarne komisije odgovorne za reviziju o revizorskom izvještaju o budžetu F BiH i revidiranih korisnika budžeta F BiH koji je sadržao izvještaje za 2016. godinu.

Uz predložene zaključke Komisije, Dom Naroda Parlamenta F BiH je na 22. sjednici (održanoj 10. maja i 6. juna 2018. godine) je usvojio ovaj izvještaj uz pomenute zaključke. Neki od njih se odnose na to da Vlada i Federalno ministarstvo finansija moraju objaviti na svojim portalima i Program aktivnosti i mjera za otklanjanje nedostataka, ali isti nije proveden u praksi. Također je naloženo, zaključkom, da Vlada Federacije BiH pripremi prijedlog zakonskog rješenja ili da koristeći postojeća zakonska i podzakonska rješenja, predvidi sankcioniranje rukovodilaca i/ili ovlaštenih lica onih institucija FBiH koje u razumnom roku ne postupaju po preporukama Ureda za reviziju institucija u FBiH, odnosno ne poduzimaju ni minimalan broj aktivnosti na realizaciji tih preporuka, posebno onih materijalno-značajnih preporuka revizije, ili o tome ne informiraju, odnosno ne dostavljaju pravovremeno ili nikako podatke Uredu za reviziju institucija u FBiH, Parlamentu FBiH i drugim organima koji prate realizaciju revizorskih preporuka ili zaključaka, kada se to od njih traži. Vlada još uvijek u parlamentarnu proceduru nije uputila prijedlog pomenutog zakona.

Prema usvojenim zaključcima, Parlamentarna komisija odgovorna za reviziju bila je zadužena da u prvoj polovini 2018. godine organizira tematsku sjednicu na kojoj bi učestvovali predstavnici 19 revidiranih institucija, predstavnici ovlašteni za Izvještaj o izvršenju Budžeta F BiH i predstavnici Ureda za reviziju, sa ciljem pronalaska rješenja za preporuke koje se ponavljaju kao i za one preporuke za čije otklanjanje je potreban zajednički rad dvije ili više institucija. Međutim, sjednica nije održana, jer nakon februara 2018. godine, ujedno kada je i održana posljednja sjednica Komisije, ista nije zasjedala.

## SANKCIJE I MJERE

U Federaciji BiH svake godine revizori ukazuju na moguće zloupotrebe javnih sredstava i na nesavjesno poslovanje rukovodioca institucija, međutim reakcije nadležnih izostaju, a u ovom slučaju to je Parlament Federacije BiH.

Po Zakonu o reviziji institucija u F BiH<sup>14</sup>, Parlament Federacije Bosne i Hercegovine može na osnovu nalaza i preporuka datih u godišnjem izvještaju o reviziji i/ili godišnjem izvještaju o izvršenju budžeta, smanjiti budžet jedne ili više budžetskih institucija, ili preduzeti druge odgovarajuće korektivne radnje.

Dakle, zakonski okvir nije dovoljno dobro definisao karakter mjera i sankcija koje se mogu izreći pojedinim subjektima i zbog neprovođenja preporuka revizije, pa s toga možemo reći da ne postoje zakonom propisane i adekvatne sankcije za one koji ne postupaju odgovorno i u skladu sa zakonom. Što ukazuje na potrebu izmjene postojećeg zakonodavstva, u ovom kontekstu.

<sup>14</sup> Zakon o reviziji institucija u F BiH, član 16, stav 4.

## ULOGA TUŽILAŠTAVA U PROCESU REVIZIJE

Očekivanja javnosti su ogromna kada je u pitanju procesuiranje u slučajevima revizorskih izvještaja, koji se u osnovi po pravilu dostavljaju tužilaštvima na dalje postupanje, o čemu govori i Zakon o reviziji institucija u F BiH.<sup>15</sup>

No, ne postoji institucionalizovana saradnja između revizorskog ureda i tužilaštava u cilju povećanja odgovornosti odgovornih osoba u procesu upravljanja javnim sredstvima. No, neka od njih, poput Federalnog tužilaštva, imaju određeni vid saradnje sa Uredom za reviziju institucija u F BiH, te redovno održavaju sastanke u cilju razumijevanja tematike, a postoji i inicijativa za saradnju organizacijama civilnog društva, kako bi se unaprijedili mehanizmi u ovom segmentu.

U samom procesu revizije, tužilaštva se suočavaju sa nedostatkom kapaciteta, odnosno stručnjaka za ekonomska pitanja i razumijevanja revizije i pojmova koji se koriste u revizorskim izvještajima.

Stoga je potrebno izgraditi funkcionalan model saradnje između revizije i tužilaštva, ali i kapaciteta, kako bi se proces revizije unaprijedio, a samim time i sankcionisali oni koji ne poštuju zakone i propise.

S ciljem kompletiranja informacije o radu tužilaštava i pokrenutih predmeta u procesu revizije za 2015., 2016. i 2017. godinu, uputili smo dopise Tužilaštvu Federacije BiH, kao i svim kantonalnim tužilaštvima u F BiH.

Tužilaštvo	Broj otvorenih predmeta	Naredba da se neće provoditi istraga	Naređeno provođenje istrage	Trenutno se provode istražne radnje	Donesena naredba o obustavi istrage	Podignuta optužnica	Donesena presuda	Donesena presuda (optuženi se proglašava krivim)	Donesena presuda (optuženi se oslobađa krivice)
Tužilaštvo USK	3	1	0	2	0	0	0	0	0
Tužilaštvo Kanton 10	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tužilaštvo SBK	1	0	0	1	0	0	0	0	0
Tužilaštvo KS	16	3	0	13	0	0	0	0	0
Tužilaštvo HNK	7	0	0	6	0	1 (JKP.Čapljina)	0	1 (JKP Čapljina)	0
Tužilaštvo BPK	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tužilaštvo PK	1	0	0	1	0	0	0	0	0
Tužilaštvo TK	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Tužilaštvo ZDK	4	1	1 (Općina Breza)	1	0	1 (Općina Breza)	0	0	0
Tužilaštvo ZHK	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Istraživanje je pokazalo da je od strane 10 kantonalnih tužilaštava i Federalnog tužilaštva, otvoreno 32 predmeta.

<sup>15</sup> Član 19. Zakon o reviziji institucija u F BiH



Pri tome je donesena naredba da se neće provoditi istraga za 5 predmeta. Istražne radnje se provode u 26 slučajeva. Prema dostavljenim podacima, tek su podignute dvije optužnice, za općinu Breza i za JKP Čapljina (pri čemu je donešena i presuda u kojoj se optuženi proglašava krivim).

Nekoliko institucija tužilaštva nije dostavilo tražene podatke:

- Federalno tužilaštvo FBiH, u dopisu nas je obavjestilo da ne raspolaže statističkim podacima koji se konkretno odnose na revizorske izvještaje, s tim da Federalno tužilaštvo FBiH, shodno odredbama Zakona o sudovima FBiH nema prvostepene krivične nadležnosti.
- Tužilaštvo Tuzlanskog kantona je u odgovoru na dopis konstatovalo da je Tužilaštvo po mjesnoj nadležnosti i po broju predmeta u radu jedno od najvećih u BiH, te nije moguće pouzdano utvrditi broj ovih predmeta u kojima je postupanje Tužilaštva inicirano revizorskim izvještajima ili su revizorski izvještaji korišteni kao dio dokaznog materijala u predmetima.
- Od Tužilaštva ZHK nije stigao odgovor na postavljeni upit.

## LITERATURA

- ✚ Zakon o reviziji institucija u F BiH (Službene novine Federacije - Broj 22)
- ✚ Godišnji izvještaj o aktivnostima Ureda za reviziju institucija u Federaciji BiH za 2018. godinu
- ✚ Godišnji izvještaj o aktivnostima Ureda za reviziju institucija u Federaciji BiH za 2017. godinu
- ✚ Godišnji izvještaj o aktivnostima Ureda za reviziju institucija u Federaciji BiH za 2016. godinu
- ✚ Godišnji izvještaj o aktivnostima Ureda za reviziju institucija u Federaciji BiH za 2015. godinu
- ✚ Godišnji revizorski izvještaj o najvažnijim nalazima i preporukama za 2017/2018. godinu
- ✚ Godišnji revizorski izvještaj o najvažnijim nalazima i preporukama za 2016/2017. godinu
- ✚ Godišnji revizorski izvještaj o najvažnijim nalazima i preporukama za 2015/2016. godinu
- ✚ Analiza: Revizija javnih institucija u BiH, Centri civilnih inicijativa Tuzla
- ✚ Analiza o korištenju revizorskih nalaza u tužilaštvima - USAID-ov projekat pravosuđa u Bosni i Hercegovini
- ✚ Izvještaj parlamentarne komisije odgovorne za reviziju za 2016. godinu
- ✚ Zapisnik sa 22. redovne sjednice Doma naroda Federacije BiH iz maja 2018. godine
- ✚ Poslovnik o radu Doma naroda i Predstavničkog doma Parlamenta Federacije BiH
- ✚ Registar preporuka finansijske revizije u Federaciji BiH
- ✚ Registar preporuka revizije učinka u Federaciji BiH
- ✚ [www.vrifbih.ba](http://www.vrifbih.ba)
- ✚ Online baza izvještaja i revizorskih preporuka, Centri civilnih inicijativa BiH
- ✚ Online portal, [www.revizije.info](http://www.revizije.info), Centri civilnih inicijativa BiH

## ZAKLJUČCI

- ✚ Javna revizija u Federaciji Bosne i Hercegovine nije zasnovana na normama Ustava Federacije BiH, iako to INTOSAI standardi Limske deklaracije nalažu. Što predstavlja potencijalnu prijetnju za nezavisnost revizije. U zemljama okruženja, to nije slučaj, te revizija ima uporište u državnom Ustavu.
- ✚ Postoje problemi i određene nejasnoće u organizacionom, odnosno kadrovskom i finansijskom kapacitetu. Ured kontinuirano obavještava Komisiju o problemu nedostatka kadrovskih kapaciteta u izvršavanju redovnih obaveza. Kadrovska popunjenost u odnosu na planiranu, sistematizacijom rada, ne prelazi 50%. Međutim, u 3 od 4 posmatrane godine, Ured nije zapošljavao onoliko osoba koliko je bilo odobreno. A postoji razlika između zahtjeva Ureda i budžeta koji je odobravao Parlament FBiH. U svakoj od navedenih godina odobreni budžet bio je manji od traženog, izuzev u 2018. godini kada je zahtjev bio jednak odobrenom budžetu. Kuriozitet je da iako je u 2018. godini Uredu odobren zahtjevani budžet, te zahtjevani broj zaposlenih, isti nije ostvaren u potpunosti, odnosno Ured nije zaposlio traženi broj lica u službi i potrošio sva odobrena sredstva.
- ✚ Iako po zakonu o reviziji, predmet obaveznih revizija obuhvata Vladu i pripadajuća ministarstva, te Ured predsjednika F BiH, te Parlament i vanbudžetska sredstva koja mogu biti uspostavljena zakonom, javne fondove, zavode i agencije, uspostavljena je praksa da se obaveznom revizijom smatra revizija izvršenja budžeta Federacije BiH, te 19 budžetskih institucija - Parlamenta FBiH, Ureda predsjednika i dva podpredsjednika FBiH, te Vlade F BiH i njenih 16 ministarstava, pojedinačno.
- ✚ Prilikom planiranja revizije i izbora subjekata koji će biti predmetom provjere, potrebno je konsultirati javnost i sve zainteresirane i relevantne subjekte, ali ne samo u momentu planiranja, već i kontinuirano, tokom cijele godine.
- ✚ U posmatranom, četverogodišnjem periodu, veliki broj institucija nije niti jednom revidiran. Njih skoro 90%, od ukupnog broja, koji iznosi nešto više od 2000. Osim toga, onemogućen je i efikasan nadzor nad implementacijom preporuka za poboljšanje stanja.
- ✚ Poražavajući podatak je, da od ukupnog revidiranih subjekata, u posmatranom periodu, tek nešto više od 10% ih je dobilo pozitivnu ocjenu na finansijsku reviziju. Najveći broj institucija dobio je mišljenje sa rezervom na finansijsku rezervu, a četvrtina negativnu ocjenu.
- ✚ U revizorskim izvještajima, evidentiran je veliki broj prekršenih zakona, ali i kršenja istih. Kao najčešće kršenja vezana su za javne nabavke, netransparento zapošljavanje, naknade komisijama, odnosno trošenje budžetskih sredstava na krajnje netransparentan način, što u nekim slučajevima rezultira i deficitom.
- ✚ Jedan od gorućih problema u procesu revizije je, nepoštivanje datih preporuka Ureda za reviziju institucija FBiH, odnosno njihova neimplementacija. Mnoge institucije koje su bile predmetom revizije, jednostavno ignorišu preporuke revizora date u izvještajima.

- ✚ Dakle, institucije ne provode preporuke u dovoljnoj mjeri, skoro bez ikakvih posljedica, odnosno sankcija po rukovodioce i odgovorne. U najvećem broju slučajeva izostaje reakcija nadležnih, koji bi po „prirodi“ trebali da reaguju, a to su tužilaštva i parlamenti. Stoga, potrebno je provesti promjene koje bi potakle odgovornost rukovodilaca i onih koji ne postupaju u skladu sa zakonima i propisima.

Prema zakonu o reviziji, Parlament može na osnovu datih nalaza i preporuka smanjiti budžet jedne ili više budžetskih institucija, ili preduzeti druge odgovarajuće korektivne radnje. Međutim, nisu poznati česti primjeri primjene ovih zakonskih odredbi.

- ✚ U tom kontekstu, potrebno i unaprijediti saradnju tužilaštva i revizije, kako bi ove dvije institucije kvalitetnije sarađivale, u smislu razumijevanja procesa revizije, samih pojmova u reviziji, što bi u konačnici rezultiralo pokrenutim procesima u lancu odgovornosti. Potrebno je uvesti dobre prakse iz drugih zemalja u EU, koja predviđa zajednička tijela sastavljena od revizora i tužilaca, međutim takva praksa i vrijednosti nisu u BiH prepoznati kao pozitivne vrijednosti.
- ✚ Komisija odgovorna za reviziju nije zasjedala pune 2 godine. Što za posljedicu ima nerazmatranje revizorskih izvještaja i utvrđenih propusta u poslovanju institucija, te nagomilavanje izvještaja koji se trebaju razmatrati na sjednicama Parlamenta. Propuštena je prilika, da se rukovodioci i institucije, čije poslovanje nije bilo u skladu sa zakonima i drugim propisima, sankcionišu u skladu sa zakonom.