

REVIZIJA JAVNOG SEKTORA

Vodič za građane





Poštovane građanke i građani Bosne i Hercegovine,

Pristup informacijama je temelj demokratskog društva. Svojom informiranošću građanke i građani mogu uticati na procese donošenja odluka koje se tiču kvaliteta njihovog života.

Iako je sam proces revizije javnog sektora veoma složen, rezultati tog procesa trebaju biti razumljivi svim građankama i građanima jer imaju direktnog uticaja na usluge koje im javne institucije pružaju. Stoga smo izradili kratki vodič kako bismo vam ukratko pokušali približiti naš rad, reviziju javnog sektora i jezik koji revizori koriste.

Nadamo se da ćete nakon čitanja ovog vodiča imati jasniju sliku o tome šta je to što revizori rade i zašto je njihov rad važan za vas.



Šta je revizija javnog sektora?

To je način da se građankama i građanima-poreznim obveznicima pruži informacija o tome kako institucije koriste novac koji građani i građanke putem obaveznih poreza i drugih naknada uplaćuju u javne budžete.

Revizorke i revizori zaposleni u uredima za reviziju pregledaju finansijske i druge izvještaje javnih institucija i na osnovu tog pregleda utvrđuju da li su ti izvještaji tačni

i da li se oni koji koriste te izvještaje mogu osloniti na informacije u njima sadržane.

Pored izvještaja, revizori i revizorke javnog sektora provjeravaju i da li institucije svoje aktivnosti obavljaju u skladu sa propisima, i da li te aktivnosti rezultiraju koristima za građanke i građane.



Zašto se provode revizije?

Svaka građanka i svaki građanin imaju pravo znati na koji način se javni novac koristi. Informacije o tome se dijelom mogu naći u planovima i izvještajima o radu javnih institucija.

Međutim, kako će javnost znati da su te informacije tačne i da li su institucije uradile baš ono za što je novac poreznih obveznika planiran, odnosno namijenjen?

Upravo uredi za reviziju imaju zadatak da provođenjem revizije potvrde građanima i građankama način na koji su korištena javna sredstva koja potiču od poreza i iz drugih izvora. Revizija javnog sektora pomaže u stvaranju veće discipline pri upotrebi javnih sredstava i jačanju odgovornosti kako bi javne službenice i službenici obavljali svoj posao odgovorno i u skladu sa zakonima i propisima.



Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine

Reviziju javnog sektora provode vrhovne institucije za reviziju. Ove institucije se osnivaju ustavom i zakonima sa ciljem da vrše nadzor nad trošenjem javnih sredstava i o tome izvještavaju druge nadležne institucije i građane.

Reviziju institucija na nivou Bosne i Hercegovine (BiH) vrši Ured za reviziju institucija BiH (Ured). Ured je osnovan Zakonom o reviziji institucija BiH i nadležan je da provodi reviziju u trenutno 74 institucije BiH. Godišnji budžet institucija BiH iznosi preko 900 miliona KM.

Reviziju institucija na entitetskim nivoima provode uredi za reviziju osnovani entitetskim zakonima o reviziji.

Ured javnost o svom radu izvještava javno putem web stranice www.revizija.gov.ba. Na ovoj stranici se mogu pronaći svi izvještaji o provedenim revizijama institucija BiH, kao i ostale informacije vezane za rad Ureda.



Vrste revizija

Revizija javnog sektora podrazumijeva tri vrste revizija:

Revizija finansijskih izvještaja je proces u kojem revizorke i revizori pregledaju finansijske izvještaje institucija kako bi provjerili i potvrdili da su svi značajni podaci i informacije prikazani u finansijskim izvještajima istiniti odnosno tačni.

Finansijski izvještaji su izvještaji koje sačinjavaju institucije na kraju budžetske godine, u kojima se na jedinstven način prikazuju podaci i informacije o prikupljanju i trošenju, odnosno upravljanju javnim sredstvima.

Na primjer:  Revizorka/revizor provjerava da li je određena finansijska obaveza institucije koja je evidentirana u poslovnim knjigama stvarno i nastala isporukom određene robe.

Revizija usklađenosti podrazumijeva postupke u kojima revizorke i revizori provjeravaju da li su aktivnosti koje institucije preduzimaju dozvoljene zakonom, odnosno da li se provode u skladu sa zakonima i drugim propisima.

Na primjer:  Da li se zapošljavanje državnog službenika ili službenice provelo u skladu sa zakonskim procedurama i da li je osiguran jednak tretman za sve zainteresovane kandidatkinje i kandidate?

Napomena: O reviziji finansijskih izvještaja i reviziji usklađenosti institucija BiH Ured izvještava putem jednog izvještaja – izvještaja o obavljenoj finansijskoj reviziji, što je u skladu sa Zakonom o reviziji institucija BiH.

Revizija učinka je vrsta revizije u kojoj revizorke i revizori ispituju da li institucije na pravi način koriste javne resurse kako bi postigle bolje uslove za život građanki i građana, tj. da li građanke i građani dobijaju pravu vrijednost za novac koji uplaćuju u državne kase putem poreza i naknada.

Na primjer:  Da li institucije vode računa o odgovornom trošenju javnih sredstava prilikom korištenja službena vozila?



Izvještaj o reviziji

Nakon što izvrše reviziju, revizorke i revizori pišu izvještaj u kojem prezentuju sve informacije koje smatraju bitnim za čitateljke i čitaoce. To rade tako što slijede jasna pravila iz profesionalnih standarda i drugih smjernica.

Izvještaji koje Ured objavljuje sadrže **mišljenje** – ako se radi o finansijskoj reviziji i **zaključke** – ako se radi o reviziji učinka. Mišljenja i zaključci se donose na osnovu predstavljenih nalaza revizije.

Nalaz revizije je rezultat procesa revizije u kojem se prezentuje odstupanje u poslovanju revidirane institucije u odnosu na kriterije korištene u konkretnoj reviziji. U nalazu se, kada je to moguće, navode i posljedice nepostupanja u skladu sa kriterijima.

Kriteriji revizije su zakoni i propisi, pravila, odluke i sl., kojima je regulisano upravljanje i postupanje institucija. Ako institucije postupaju suprotno uspostavljenim kriterijima, revizor sačinjava nalaz u reviziji i daje preporuku.

Preporukom revizor ukazuje na potrebu preduzimanja radnji i aktivnosti na prevazilaženju uočene nepravilnosti ili nedostatka, ali ne daje rješenje kako to treba uraditi jer je to zadatak rukovodstva revidirane institucije.

Mišljenje u finansijskoj reviziji se daje u dva dijela: mišljenje o finansijskim izvještajima i mišljenje o usklađenosti.

Davanje mišljenja ima za cilj da čitaocima izvještaja saopći nivo pouzdanosti informacija u finansijskim izvještajima institucije koja je bila predmetom revizije, kao i nivo usklađenosti poslovanja te institucije sa zakonima i drugim propisima.

Davanje zaključaka u reviziji učinka ustvari je ocjena revizora o stanju oblasti ili procesa koji je bio predmet revizije.



Mišljenje revizora

Pri davanju mišljenja, revizori koriste „revizorski jezik“ koji je propisan međunarodnim profesionalnim standardima. U nastavku dajemo objašnjenje formulacija i vrsta mišljenja koja se koriste u finansijskoj reviziji.



Pozitivno mišljenje

Pozitivno mišljenje na finansijske izvještaje se izražava kada revizorka/revizor u konkretnoj reviziji potvrdi da finansijski izvještaji u svim značajnim aspektima istinito i fer prikazuju imovinu, obaveze i izvore sredstava.

Pozitivnim mišljenjem na usklađenost revizori potvrđuju da je revidirana institucija aktivnosti, finansijske transakcije i informacije provela u svim značajnim aspektima u skladu sa zakonima i drugim propisima.

Ovo znači da revizori smatraju da je institucija u svim značajnim aspektima provodila aktivnosti u prethodnoj godini na način kako je to propisano.

Drugim riječima, revizori nisu uočili značajna odstupanja u postupanju institucije što bi trebalo posebno istaknuti čitaocima izvještaja kroz mišljenje revizora.

Ipak, revizori i u takvim izvještajima mogu dati preporuke i skrenuti pažnju na određene segmente izvještaja.



Mišljenje s rezervom

Mišljenje s rezervom na finansijske izvještaje izražava se u slučajevima kada revizori nisu u stanju potvrditi da su izvještaji sačinjeni na istinit i fer način u svim materijalnim aspektima.

U tim slučajevima, revizori u mišljenju navode izuzeće koristeći riječi **OSIM ZA**, pri tome ističući za koje dijelove finansijskih izvještaja nisu u mogućnosti potvrditi da su prezentovani na istinit i fer način.

Mišljenje s rezervom na usklađenost izražava se u slučaju kada revizori ne mogu potvrditi da su u svim materijalnim aspektima aktivnosti, finansijske transakcije i informacije u skladu sa zakonima i drugim propisima koristeći, također, izuzeće riječima **OSIM ZA**.

Kada revizorka ili revizor „izrazi rezervu“ to znači da je u reviziji uočeno odstupanje koje je značajno i koje je, shodno tome, bitno za čitaoce izvještaja.

Mišljenje s rezervom ustvari kaže: „da ono što smo utvrdili testiranjem uglavnom odgovara stvarnom stanju ili ono što je urađeno uglavnom jeste u skladu sa zakonima i propisima – **ali postoji i greška (greške) ili aktivnost (aktivnosti) za koje revizor ne može potvrditi da su provedene u skladu sa propisima...**“

Revizorima su stavke navedene u mišljenju s rezervom „materijalne“ što znači da su to odstupanja koja mogu uticati na one koji donose odluke na osnovu revidiranih finansijskih izvještaja ili na javnost koja kreira mišljenje o postupanju javnih funkcionera i funkcionerki koji upravljaju javnim sredstvima.

Određivanje iznosa koji je “materijalan” zavisi od toga sa koliko novca neka institucija raspolaže u odnosu na iznos na koji se negativna pojava odnosi, kao i od prosudbe revizorke ili revizora u konkretnom slučaju. Revizorka i revizori ocjenjuju “prirodu” i okolnosti događaja, npr. da li je događaj rezultat namjere ili slučajnog propusta, da li će događaj imati štetne posljedice po budžet ili ne, da li se radi o izolovanom problemu ili sistemskom slučaju, itd.



Negativno mišljenje

Negativno mišljenje na finansijske izvještaje izražava se u slučaju kada revizori ne mogu potvrditi da su finansijski izvještaji u svim materijalnim aspektima prezentovani na istinit i fer način, a utvrđene greške su prožimajuće na cjelokupan finansijski izvještaj.

Negativno mišljenje na usklađenost poslovanja izražava se u slučaju kada revizori ne mogu potvrditi da su u svim materijalnim aspektima aktivnosti, finansijske transakcije i informacije u skladu sa zakonima i drugim propisima.

Za razliku od mišljenja s rezervom koje izuzima samo određena pitanja koja revizori ne mogu potvrditi, u negativnom mišljenju se odstupanja odnose na finansijske izvještaje kao cjelinu ili usklađenost poslovanja kao cjeline.

Negativno mišljenje se može dati i u slučaju kada pogrešan prikaz nema uticaj na druge pozicije u izvještaju, ali je jako značajan u okviru pozicije na kojoj je utvrđen.

Negativna mišljenja u institucijama BiH nisu česta jer se finansijska revizija **redovno obavlja svake godine u svim institucijama, kako je to propisano Zakonom o reviziji institucija BiH**. Upravo iz navedenog razloga, djelujući preventivno u kontinuitetu, revizija ostavlja malo prostora da se neka negativna pojava „ukorijeni“ u poslovanju neke institucije.

Ukoliko, ipak, do toga dođe, to je znak da se pojava zbog koje su revizori izrazili negativno mišljenje „raširila“ i pored upozorenja i preporuka revizije u prethodnom periodu.

Ukoliko se radi o reviziji finansijskih izvještaja, negativno mišljenje bi značilo da informacije iz finansijskih izvještaja u značajnoj mjeri ne odražavaju stanje iskazano u finansijskim izvještajima. Revizori stručnim jezikom ove pojave nazivaju *pogrešni prikazi* koji su, u slučaju davanja negativnog mišljenja, vrlo značajni te se korisnici finansijskih izvještaja institucije ne mogu pouzdati u njihovu tačnost.

Ukoliko se radi o reviziji usklađenosti, negativnim mišljenjem revizori ukazuju da su odstupanja aktivnosti, finansijskih transakcija i informacija u instituciji po svojoj prirodi toliko značajna da se javnost i nadležne institucije moraju upozoriti na njihovu štetnost i posljedice.



Suzdržavanje od davanja mišljenja

Ukoliko revizori tokom revizije, zbog tajnosti podataka ili drugih razloga, ne dobiju dovoljno informacija i dokumenata na osnovu kojih bi imali dovoljno dokaza da izraze svoje mišljenje, oni se neće upuštati u izražavanje mišljenja, tj. suzdržat će se od davanja mišljenja na finansijske izvještaje ili usklađenost poslovanja.

Ovo ne znači da revizori nisu dobili neke informacije, nego da nisu dobili značajne informacije koje su im potrebne da urade sve što je propisano za jednu reviziju.



Skretanje pažnje

Često revizori **naglašavaju** nešto što je, po njihovoj prosudbi, bitno za korisnike izvještaja o reviziji kako bi oni što bolje razumjeli poslovanje revidirane institucije i okolnosti u kojima se to poslovanje odvija.

Revizori na ovaj način skreću pažnju npr. na: značajnije nedostatke u internim kontrolama institucije, značajnije transakcije, upitne poslovne prakse, neekonomičnosti u poslovanju, nedostatke iz prethodnih perioda i sl.



Ključna pitanja revizije

Revizori će ponekad utvrditi da su neka pitanja vezana za poslovanje institucije koja se revidira **jako bitna**, ali da institucija samostalno ne može riješiti ta pitanja.

Ta se pitanja obično odnose na finansijski vrlo značajne procese ili na procese od velikog značaja za građane i ističu se kroz odjeljak koji nosi naziv *Ključna pitanja revizije*.



Revizija učinka

Revizija učinka podrazumijeva istraživanje, studiranje i analiziranje načina na koje institucije BiH obavljaju svoje zadatke. Novac građana je utrošen za određene aktivnosti, ali šta je zapravo efekat tih aktivnosti? Ovo je revizija putem koje se ispituje da li su institucije:



ekonomične

Da li postižu odgovarajući kvalitet usluge uz minimalne troškove?



efikasne

Da li institucije raspoložive resurse koriste na najbolji mogući način?



efektivne

Da li korištenjem javnih resursa ispunjavaju postavljene ciljeve i postižu predviđene rezultate?

Nakon što revizorke i revizori učinka detaljno ispituju određenu aktivnost jedne ili više institucija, oni sačinjavaju izvještaj u kojem opisuju šta je to što su analizirali, s kojim ciljem, do kojih nalaza su došli i šta su nakon provedene revizije zaključili.

Izvještaji revizije učinka ne sadrže mišljenje revizora kao što je to slučaj sa revizijom finansijskih izvještaja i revizijom usklađenosti, ali sadrže preporuke za poboljšanje oblasti koja je bila predmetom revizije.

Revizije učinka doprinose poboljšanju usluga koje institucije pružaju građanima i privrednim subjektima, na primjer:



rasterećenju građana i firmi putem analiziranja taksi i naknada koje oni moraju plaćati;



povećanju sigurnosti i kvaliteta proizvoda koji se prodaju na tržištu BiH;



efikasnijem sistemu deminiranja u BiH;



transparentnijoj dodjeli grantova fizičkim i pravnim licima.

Ured je do sada proveo veliki broj revizija učinka na brojne teme koje imaju direktan uticaj na kvalitet života građanki i građana i poslovanja privrednih društava.



Šta revizori pregledaju u institucijama?

Revizorke i revizori javnog sektora gledaju „širu sliku“ od revizora u privatnom sektoru, jer su događaji koje posmatraju finansirani javnim novcem.

Tako oni provjeravaju:

- da li institucije na tačan i pouzdan način prezentuju ono šta su uradile u svojim izvještajima;
- da li institucije svoje aktivnosti provode u skladu sa zakonima;
- da li su aktivnosti institucija u skladu sa zacrtanim ciljevima, tj. da li se javni novac utrošio na one stvari za koje je namijenjen;
- da li su nastali troškovi uopće planirani budžetom, jesu li opravdani, da li za njih postoji dokumentacija;
- da li su institucije mogle uraditi više sa sredstvima koja su im bila na raspolaganju;
- da li institucija vodi računa o tome da ne dođe do rasipanja javnog novca čak i ako je on trošen u skladu sa zakonima;
- da li institucije pružaju jednake šanse svim privatnim i poslovnim subjektima.

Pristup revizora možemo približiti kroz primjer revizije javnih nabavki. Revizori analiziraju:



- zašto je nabavka pokrenuta, tj. da li je to što se nabavlja potrebno instituciji, kako je nabavljeno (da li je nabavka provedena transparentno i da li je neko privilegovao u toj nabavci),
- da li je to što je trebalo biti nabavljeno zaista i nabavljeno, i
- da li se koristi u instituciji, kao i na koji način će doprinijeti ostvarenju ciljeva institucije, tj. unaprjeđenju javne usluge koju institucija pruža.



Najčešće zablude o reviziji



Da li revizija kažnjava?

Uloga revizora je da uoče odstupanja u poslovanju institucija i o tome obavijeste nadležne institucije i javnost. Revizori daju preporuke institucijama da uklone uočene probleme, ali nemaju pravo da kažnjavaju ukoliko se te preporuke ne realizuju. To je zadatak drugih institucija kao što su parlamenti, sudovi i sl. Izvještaji o revizijama su javni tako da mogu biti osnova za inicijative kako od strane nadležnih organa tako i javnosti.



Traže li revizori prevaru i korupciju?

Javnost pretpostavlja da se prevara i korupcija na jednostavan način otkriva kroz obavljanje finansijske revizije. U fokusu revizije je uspostavljanje sistema internih kontrola i transparentnost rada institucija koji sprječavaju da se pojave nepravilnosti, prevara i korupcija. Revizija se po zakonu radi u svim institucijama, bez obzira na to ima li moguće prevare ili ne. Međutim, revizori mogu otkriti moguću prevaru tokom revizije i o tome će obavijestiti institucije zadužene za istraživanje prevare. Stoga je revizija dobar mehanizam za sprječavanje pojave prevare ili korupcije.



Provjeravaju li revizori svaku transakciju?

Ne! Revizora nema toliko da bi se provjerila svaka transakcija koju institucije naprave. Revizori provjeravaju značajnije i rizičnije transakcije i ne mogu sa 100% sigurnošću reći da je u instituciji sve ispravno urađeno u toku godine. Takve revizije bi bile preskupe i dugo bi trajale. Zato revizori daju tzv. *razumno uvjerenje* kojim ukazuju kako predmet revizije u svakome bitnom pogledu jest ili nije u skladu s utvrđenim kriterijima. Iako revizori ne mogu provjeriti svaki događaj ili transakciju u nekoj instituciji, oni razumiju sisteme poslovanja u institucijama vrlo dobro jer su u ovim institucijama BiH prisutni svake godine. Pažnju usmjeravaju na rizičnije i značajnije događaje i transakcije, pogotovo na pojave kod kojih uoče nepravilnosti ili nedostatke. Revizori u izvještajima pišu i o pitanjima kod kojih nisu uočene nepravilnosti, ali su bitne zbog informisanja javnosti, s obzirom na to da se radi o upotrebi javnog novca.



Da li revizori daju konkretna rješenja rukovodstvu institucija u donošenju poslovnih odluka ?

Ne. Revizori ne mogu davati konkretna rješenja revidiranoj instituciji za donošenje poslovnih odluka jer bi u tom slučaju prilikom obavljanja revizije revidirali vlastita rješenja što se može okarakterisati kao vrsta sukoba interesa. Revizori kroz preporuke upućuju institucije na cilj koji je potrebno postići i usmjeravaju na procese koje je na tom putu potrebno unaprijediti.



Zašto građani trebaju čitati izvještaje o reviziji?

Informacije koje su javno dostupne u revizorskim izvještajima građanima mogu pomoći u prosuđivanjima vezanim za rad javnih službenika i izabranih funkcionera.

Građani traže kvalitet za proizvod ili uslugu, npr. knjigu ili avio-kartu, koje plate vlastitim novcem, evidentiraju svaku potrošenu marku i žale se ako nisu zadovoljni vrijednošću koju su dobili za uloženi novac.

Isti princip treba da važi i za novac koji ulažu u javne usluge putem taksii, naknada, poreza i doprinosa. Loš kvalitet javnih usluga utiče na život kojim živimo – zrak koji dišemo, vodu koju pijemo, poslove koje radimo.

Zato je vrlo bitno da građani traže odgovornost ukoliko nisu zadovoljni sa vrijednošću javnih usluga koju dobijaju za svoj novac.

Budžetski novac je novac građana koji žele znati na šta se taj novac troši.

Upravo izvještaji o reviziji mogu građanima pružiti pouzdane informacije o onome što i kako za njihov novac institucije rade. Ove informacije mogu biti osnova za pokretanje promjena i unaprjeđenja sistema i procedura u javnom sektoru.

Sam izvještaj o reviziji je dio šireg procesa za postizanje pozitivnih promjena. On ne smije biti sam sebi svrha već bi se trebao posmatrati kao ključni faktor u procesu poboljšanja rada institucija za dobrobit građana.



Više informacija o Uredu za reviziju i revizijama koje on provodi dostupne su na web-stranici www.revizija.gov.ba i putem zvaničnog Twitter profila [@UredzaReviziju](https://twitter.com/UredzaReviziju).

Građani svoja pitanja, prijedloge i komentare mogu Uredu dostaviti putem e-mail adrese saibih@revizija.gov.ba.

U izradi ovog vodiča korišteni su sljedeći materijali:

- All About Audits, A Guide to Public Sector Audits, Audit New Zealand
- How to increase the use and impact of audit reports A guide for Supreme Audit Institutions, INTOSAI Capacity Building Committee
- [How citizens can use audit reports to be effective watchdogs - Citizen Matters, Bengaluru](#)

Grafički elementi korišteni u dokumentu su preuzeti sa web-stranice <https://www.flaticon.com/>



URED ZA REVIZIJU INSTITUCIJA BOSNE I HERCEGOVINE

Ul. Tešanjaska 24a/29

71 000 Sarajevo

Bosna i Hercegovina

telefon

++387 (0) 33 275 400

faks

++387 (0) 33 275 401

e-mail:

saibih@revizija.gov.ba

web-stranica:

www.revizija.gov.ba





URED ZA REVIZIJU INSTITUCIJA BiH
КАНЦЕЛАРИЈА ЗА РЕВИЗИЈУ ИНСТИТУЦИЈА БИХ
AUDIT OFFICE OF THE INSTITUTIONS OF BOSNIA AND HERZEGOVINA

www.revizija.gov.ba