



**ГЛАВНА СЛУЖБА
ЗА РЕВИЗИЈУ ЈАВНОГ СЕКТОРА
РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ**

78000 Бања Лука, Вука Караџића 4
Република Српска, БиХ
Тел: +387(0)51/247-408
Факс: +387(0)51/247-497
e-mail: revizija@gsr-rs.org

**Извјештај ревизије учинка
ОРГАНИЗАЦИЈА И ФУНКЦИОНИСАЊЕ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ
У ЈАВНОМ СЕКТОРУ РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ**

Број: РУ005-16

Бања Лука, јун 2017. године

САДРЖАЈ

ЛИСТА СКРАЋЕНИЦА	1
ПРЕДГОВОР	2
РЕЗИМЕ	4
1. УВОД	6
1.1. Позадина и мотиви ревизије	6
1.2. Сврха ревизије и ревизорска питања	8
1.3. Дизајн и методолошки оквир	9
1.3.1. Обим ревизије и ограничења	9
1.3.2. Извори ревизијских доказа	10
1.3.3. Методе прикупљања и анализе ревизијских доказа	10
1.3.4. Критеријуми ревизије	11
1.4. Садржај и структура извјештаја	12
2. ОПИС ПРЕДМЕТА РЕВИЗИЈЕ	14
2.1. Опис предмета ревизије	14
2.2. Правна регулатива карактеристична за област	15
2.3. Улоге, надлежности и одговорности институција	16
3. НАЛАЗИ	18
3.1. Претпоставке за развој интерне ревизије	18
3.1.1. Стратешки, правни и професионални оквир интерне ревизије	18
3.1.2. Ресурси, организација и управљање интерном ревизијом	20
3.1.3. Професионални развој интерних ревизора	24
3.2. Функционисање интерне ревизије и коришћење њених резултата	26
3.2.1. Процјена ризика, планирање и програмирање интерне ревизије	26
3.2.2. Интерна ревизија и систем интерних контрола	30
3.2.3. Резултати рада интерне ревизије	32
3.3. ЦЈХ и развој интерне ревизије	37
3.3.1. Улога и капацитети ЦЈХ	37
3.3.2. Активности ЦЈХ у функцији развоја интерне ревизије	39
4. ЗАКЉУЧЦИ	41
5. ПРЕПОРУКЕ	44
6. ПРИЛОЗИ УЗ ИЗВЈЕШТАЈ	48

**ОРГАНИЗАЦИЈА И ФУНКЦИОНИСАЊЕ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ У
ЈАВНОМ СЕКТОРУ РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ**

Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске је, на основу Закона о ревизији јавног сектора Републике Српске, а у складу са ISSAI оквиром ревизије за јавни сектор, провела ревизију учинка „Организација и функционисање интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске“.

Сврха ове ревизије учинка је, да се примјеном утврђеног методолошког оквира, испита испуњеност услова за успостављање, развој и функционисање интерне ревизије, њена организација, начин управљања као и коришћење резултата рада интерне ревизије у функцији остваривања утврђене мисије, улоге и перформанси институција јавног сектора.

Проведена ревизија је обухватила Министарство финансија, односно Централну јединицу за хармонизацију финансијског управљања, контроле и интерне ревизије, које имају примарну улогу у успостављању и развоју интерне ревизије као и узорак институција јавног сектора које су успоставиле интерну ревизију у форми јединице интерне ревизије.

Временски период обухваћен овом ревизијом је од 2014. до 2016. године.

Резултати истраживања су приказани у овом Извјештају.

Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске, у складу са одредбама Закона о ревизији јавног сектора Републике Српске, доставила је Нацрт извјештаја Министарству финансија, Министарству просвјете и културе, Министарству пољопривреде, шумарства и водопривреде, Фонду здравственог осигурања, Фонду за пензијско и инвалидско осигурање, Републичкој управи за геодетске и имовинско-правне послове, Граду Добој, Граду Зворник и Универзитетско клиничком центру Републике Српске. На Нацрт извјештаја примједбе је доставила Републичка управа за геодетске и имовинско-правне послове и исте су прихваћене.

Извјештај је достављен свим институцијама којима се у складу са Законом о ревизији јавног сектора Републике Српске треба доставити. Извјештај је доступан јавности путем интернет странице Главне службе за ревизију јавног сектора Републике Српске, www.gsr-rs.org.

Извјештај садржи препоруке упућене Влади Републике Српске, Министарству финансија Републике Српске и институцијама јавног сектора обухваћеним овом ревизијом учинка. Имплементацијом ових препорука могуће је унаприједити функционисање интерне ревизије, управљање јавним финансијама и јавним сектором Републике Српске.

Главни ревизор Главне службе за ревизију јавног сектора Републике Српске донио је Одлуку да се проведе ова ревизија учинка. Ревизију је провео ревизорски тим у саставу др Милован Бојић, вођа ревизорског тима, Велиборка Лалић и Владимир Кременовић чланови ревизорског тима.

Главни ревизор

Др Душко Шњегота, с.р.

ЛИСТА СКРАЋЕНИЦА

РС	Република Српска
БиХ	Босна и Херцеговина
НС РС	Народна скупштина Републике Српске
Влада РС	Влада Републике Српске
МФ	Министарство финансија
ЦЈХ	Централна јединица за хармонизацију финансијског управљања, интерне контроле и интерне ревизије
УКЦ РС	Универзитетско клинички центар Републике Српске
ЕУ	Европска унија
ОЕЦД	Организација за економску помоћ и сарадњу
INTOSAI	International Organisation of Supreme Audit Institutions (Међународна организација Врховних ревизијских институција)
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions (Међународни стандарди Врховних ревизијских институција)
IIA	Institute of Internal Auditors (Институт интерних ревизора)
PIFC	Public Internal Financial Control (Јавне интерне финансијске контроле)
COSO	Committee of sponsoring organizations of the Tradway Commission (Комитет спонзорских организација Традвејева комисија)
ВРИ	Врховна ревизорска институција
ГСРЈС РС	Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске
МОППИР	Међународни оквир професионалне праксе интерне ревизије
МСППИР	Међународни стандарди професионалне праксе интерне ревизије
ЈИР	Јединица интерне ревизије
Закон	Закон о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске
Приручник	Приручник за интерне ревизоре у јавном сектору Републике Српске
ПМ	Позитивно мишљење
ПМСП	Позитивно мишљење уз скретање пажње
МР	Мишљење са резервом
МРСП	Мишљење са резервом уз скретање пажње
НМ	Негативно мишљење

ПРЕДГОВОР

Према ISSAI оквиру ревизије, ревизија јавног сектора подразумејева три врсте ревизије: ревизију финансијских извјештаја, ревизију усклађености и ревизију учинка.¹

Ревизије учинка које проводе ВРИ су независна, објективна и поуздана испитивања владе, владиних и других институција јавног сектора, односно програма, активности и процеса у надлежности владе и владиних институција у погледу економичности, ефикасности и ефективности. Принципи економичности, ефикасности и ефективности могу се дефинисати на сљедећи начин:²

- Принцип економичности подразумејева свођење трошкова ресурса на најмању могућу мјеру. Коришћени ресурси требају бити на располагању правовремено, у одговарајућој количини и уз одговарајући квалитет те по најбољој цијени.
- Принцип ефикасности подразумејева најбоље могуће искориштавање расположивих ресурса. Везан је за однос кориштених ресурса и излазних вриједности остварених у погледу количине, квалитета и рокова.
- Принцип ефективности односи се на испуњавања постављених циљева и постизање предвиђених резултата.

Поред термина ревизија учинка, у теорији и пракси ревизије појављују се и други термини, као ревизија успјеха/успјешности, ревизија економичности, ефикасности и ефективности (ревизија ЗЕ) и ревизија вриједности за новац. Поменути термини у ревизијској терминологији суштински имају исто значење.

У основи, ревизијом учинка даје се одговор на сљедећа питања:

- да ли се раде прави послови;
- да ли се послови раде на прави начин.

Ревизија ефективности даје одговор на питање да ли се раде прави послови, а ревизија економичности и ефикасности да ли се послови раде на прави начин.

„Основни циљ ревизије учинка је промоција економичности, ефикасности и ефективности. Она такође доприноси одговорности и транспарентности.“

ISSAI 300

Мандат ревизије учинка по правилу је регулисан законом који третира ревизију јавног сектора. Правни основ за провођење ревизије учинка садржан је у одредбама Закона о ревизији јавног сектора Републике Српске. У одредбама Закона о ревизији јавног сектора Републике Српске регулисано је да је Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске обавезна да врши:

- финансијску ревизију;
- ревизију учинка;
- друге специфичне ревизије.

¹ ISSAI 100 параграф 22

² ISSAI 300 параграф 11

У дијелу који се односи на ревизију учинка Закон о ревизији јавног сектора Републике Српске регулише сљедеће:

„Главна служба за ревизију, у складу са овим законом и стандардима ревизије за јавни сектор, спроводи ревизију учинка, а на основу надлежности из члана 13. овог закона.

Ревизија учинка је активност Главне службе за ревизију која подразумијева испитивање активности, програма и пројеката у надлежности Владе Републике Српске и институција јавног сектора у погледу економичности, ефикасности и ефективности.

Резултате ревизије учинка Главна служба за ревизију презентује посредством коначног извјештаја о спроведеној ревизији учинка.

Влада и ревидиране институције обавезни су да у року од 60 дана од дана пријема коначног извјештаја о спроведеној ревизији учинка сачине Акциони план за спровођење препорука ревизије учинка и да га доставе Главној служби за ревизију и надлежном скупштинском одбору ради праћења спровођења датих препорука.“

Одредбе закона које се односе на планирање и приступ ревизији, имплементацију ревизије, овлашћења за прикупљање података и информација и извјештавање о ревизији, примјењују се како на финансијску ревизију тако и на ревизију учинка.

Институције јавног сектора (Влада РС, министарства, владине агенције, јединице локалне самоуправе, јавна предузећа, јавне установе и други) у извршавању основних функција утврђених законима и другим прописима ангажују расположиве ресурсе (персоналне, материјалне, финансијске и друге).

Институције јавног сектора које извршавају повјерене им функције имају јавну одговорност за свој рад према Народној скупштини Републике Српске и јавности уопште. Јавна одговорност подразумијева да Народна скупштина Републике Српске и јавност имају право и потребу да буду информисани о раду институција јавног сектора. Народна скупштина Републике Српске, порески обвезници и јавност испољавају интересовање да ли су ресурси које су институције јавног сектора ангажовале обављајући основне функције, укључујући и буџетска средства, коришћени уз уважавање принципа економичности, ефикасности и ефективности. На овај захтјев Народне скупштине Републике Српске и јавности одговор не може у потпуности дати финансијска ревизија, те је у циљу испуњавања захтјева Народне скупштине Републике Српске и јавности, потребна ревизија учинка. Ова ревизија ће независно и професионално утврдити да ли се институције јавног сектора приликом извршавања основних функција придржавају принципа економичности, ефикасности и ефективности.

Извјештаји ревизије учинка, као основни производ ревизијског процеса, су добра основа за промјене у организацији, начину функционисања и управљању ресурсима, затим квалитетнијим и кориснички оријентисаним услугама, као и за подизање јавне одговорности на виши ниво. Извјештаји ревизије учинка су и у функцији промовисања доброг управљања и јавности рада институција јавног сектора.

Управљање јавним сектором подразумијева и унапређење ефикасности и ефективности рада јавних институција. Ревизију учинка треба посматрати као институционални инструмент управљања јавним сектором. У условима када располажемо оскудним ресурсима и када је евидентан јаз између расположивих ресурса и потреба, а посебно у условима реформи у многим сегментима и структурама јавног сектора, ревизија учинка посебно добија на значају.

РЕЗИМЕ

Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске је на основу Закона о ревизији јавног сектора Републике Српске, а у складу са ISSAI стандардима ревизије, провела ревизију учинка „Организација и функционисање интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске“.

Сврха ове ревизије учинка је, да се примјеном утврђеног методолошког оквира, испита испуњеност услова за успостављање, развој и функционисање интерне ревизије, њена организација, начин управљања, као и коришћење резултата рада интерне ревизије у функцији остваривања утврђене мисије, улоге и перформанси институција јавног сектора.

Ревизија је испитивала испуњеност услова за организовање, развој и функционисање интерне ревизије са формално-правног, организационог и управљачког аспекта, ревизијске ресурсе и капацитете, начин њиховог коришћења, резултате рада интерне ревизије и коришћење резултата рада интерне ревизије. Посебно је испитивала улогу Централне јединице за хармонизацију финансијског управљања, контроле и интерне ревизије Министарства финансија у погледу организовања и развоја интерне ревизије.

У складу са сврхом ове ревизије, утврђено је основно ревизијско питање на које је ревизија тражила одговор: Да ли је постојећи начин организовања и функционисања интерне ревизије у функцији остваривања утврђене мисије и улоге интерне ревизије?

Резиме налаза, закључака и препорука ове ревизије дајемо у наставку.

Налази ревизије, који су засновани на релевантним, довољним и поузданим ревизијским доказима, показују:

- Није успостављен комплетан правни и професионални оквир као претпоставка организовања и функционисања интерне ревизије.
- Интерни акти институција јавног сектора, који се односе на организовање и функционисање интерне ревизије, су међусобно неусклађени и нису уважили захтјеве правног и професионалног оквира интерне ревизије.
- Систем професионалног развоја интерних ревизора није успостављен на начин да професионални развој има карактеристике организоване, континуиране и планске активности и да је у функцији квалитативно нових компетенција интерних ревизора и квалитета процеса интерне ревизије.
- Централна јединица за хармонизацију финансијског управљања, контроле и интерне ревизије у посматраном периоду није остварила утврђену улогу. Капацитети су недовољни да би се остварила утврђена улога.
- Разумијевање мјеста и улоге интерне ревизије није на потребном нивоу, са израженим дијаметралним погледима и није у функцији помоћи и подршке раду интерне ревизије.
- Руководство институција јавног сектора није предузимало довољно адекватних мјера на плану стварања услова за функционисање интерне ревизије.
- Успостављање функције интерне ревизије, у одсуству јасних критеријума, није било организовано на системски начин и није је пратила одговарајућа подршка у формално-правном смислу.
- Ресурси интерне ревизије не користе се на најбољи могући начин, што утиче на функционалност интерне ревизије са израженим ризицима у погледу њене организационе и функционалне независности.

- Резултати рада интерне ревизије су одређени и ангажовањем ресурса интерне ревизије и нису довољно коришћени у подизању ефикасности и ефективности интерних контрола, што између осталог показују и резултати проведених ревизија Главне службе за ревизију јавног сектора Републике Српске.
- Процес интерне ревизије није у потпуности методолошки дизајниран уз уважавање захтјева Међународних стандарда професионалне праксе интерне ревизије, нема карактер ефикасног и ефективног процеса и није у функцији остваривања мисије и улоге интерне ревизије.

На основу презентованих налаза ревизије утврђен је основни закључак ове ревизије учинка. Ревизија је закључила да нису испуњени потребни услови за развој и функционисање интерне ревизије, и да није успостављана системски и организовано. Организација и начин функционисања интерне ревизије не омогућавају испуњавање утврђене мисије и улоге интерне ревизије, те да је њена додатна вриједност у јавном сектору у многоме ограничена. У извјештају су презентовани и појединачни закључци ревизије који подржавају основни закључак ревизије.

У циљу стварања услова за развој интерне ревизије у јавном сектору, њене адекватне организације и функционисања креиране су препоруке које су упућене институцијама јавног сектора, у складу са њиховим надлежностима, улогама и одговорностима у погледу развоја интерне ревизије као компоненте система интерних финансијских контрола.

Препоруке су упућене Влади Републике Српске, односно Министарству финансија који имају примарну улогу у погледу развоја интерне ревизије, институцијама јавног сектора које имају успостављену функцију интерне ревизије и јединицама за интерну ревизију. Препоруке су креиране на начин да су компатибилне за сва три поменута нивоа. Провођењем препорука на сва три поменута нивоа је могуће интерну ревизију учинити препознатљивом у функцији доприноса побољшању перформанси институција јавног сектора и управљања јавним сектором у Републици Српској.

Препоруке за Владу Републике Српске, односно Министарство финансија односе се на стварање услова и претпоставки за развој интерне ревизије и афирмације улоге интерне ревизије као битне компоненте система интерних финансијских контрола и управљања јавним сектором.

Препоруке институцијама јавног сектора, односно руководиоцима институција јавног сектора усмјерене су у правцу стварања услова за функционисање интерне ревизије, помоћи и подршке функционисању интерне ревизије, али уз потребу очувања потребног нивоа организационе и функционалне независности.

Препоруке за јединице интерне ревизије, односно руководиоце јединица интерне ревизије, произилазе из уочених недостатака идентификованих у процесу интерне ревизије и потребе да се процес интерне ревизије проводи у складу са Међународним оквиром професионалне праксе интерне ревизије, методологијом интерне ревизије и најбољим ревизијским праксама, те да има карактер квалитетног, ефикасног и ефективног процеса.

1. УВОД

1.1. Позадина и мотиви ревизије

Организовање и функционисање ревизије у јавном сектору може се посматрати кроз организовање и функционисање:

- Интерне ревизије као дијела Система интерне финансијске контроле у јавном сектору и
- Екстерне ревизије у организационој форми ВРИ.

Систем интерних финансијских контрола успостављају владе, са циљем одговорног планирања, коришћења, контроле, ревизије и извјештавања о трошењу јавних средстава из домаћих извора и из фондова ЕУ (и других средстава међународних финансијских институција). Систем интерне финансијске контроле у јавном сектору РС обухвата три основна елемента, а то су:

- а) финансијско управљање и контрола,
- б) функционално независна интерна ревизија и
- в) Централна јединица за хармонизацију и координацију система финансијског управљања и контроле и функције интерне ревизије.

У Економским политикама РС за 2015 и 2016. годину исказана су одређења Владе РС у погледу развоја система интерних финансијских контрола у јавном сектору РС. Примарно одређење је усвајање и имплементација новог правног оквира кроз усвајање Закона о фискалној одговорности и Закона о финансијском управљању и контроли.

Реформска агенда за БиХ, за период 2015-2018. година, такође се бави питањима PIFC-а „Ентитети, кантони и Брчко Дистрикт ће унаприједити фискалне контроле и финансијско управљања кроз доношење нових закона о фискалној одговорности (у РС-у) и финансијској контроли и управљању (у ФБиХ) и власти на свим нивоима ће усвојити нове развојне стратегије јавне унутрашње финансијске контроле. Мјере за јачање контроле над нижим нивоима власти, ванбуџетским фондовима, као и јавним предузећима ће бити активно провођене“.

Успостављање и развој система интерних финансијских контрола у јавном сектору је и дио међународних обавеза РС. БиХ и РС су потписивањем Споразума о стабилизацији и придруживању преузеле одређене обавезе у погледу ревизије и финансијске контроле: „Сарадња између страна усмјериће се на приоритете везане за правну стечевину Заједнице у областима интерне финансијске контроле у јавном сектору (PIFC) и екстерне ревизије. Стране ће нарочито сарађивати с циљем, да израдом и усвајањем одговарајућих прописа, развијају интерну финансијску контролу у јавном сектору, укључујући финансијско управљање и контроле, функционално независну интерну ревизију, те независну екстерну ревизију у БиХ, у складу са међународно прихваћеним стандардима контроле и ревизије, те методологијама и најбољим праксама ЕУ. Сарадња ће такође бити усмјерена на јачању капацитета и обуке за институције с циљем развијања унутрашње финансијске контроле у јавном сектору као и екстерне ревизије у БиХ, која такође подразумијева успостављање и јачање централних јединица за хармонизацију система финансијског управљања, контроле и интерне ревизије.“

Процес европских интеграција захтијева успоставу PIFC-а према ЕУ моделу. Тијела ЕУ, чланице ЕУ као и државе које то желе бити у посљедњих десет година провеле су или проводе реформу јавних интерних финансијских контрола. Смјерницама Генералне Дирекције за буџет ЕУ увођење PIFC-а се врши у двије фазе и четири

активности. Прва фаза обухвата активност концептуализације или дефинисања начина успоставе PIFC-а, а друга фаза обухвата три активности: успоставу организацијских оквира, успоставу правног оквира и дефинисање политике развоја особља.

Интерна ревизија је дио, компонента PIFC-а и као таква је регулисана Законом о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске, односно Законом о систему интерних финансијских контрола у јавном сектору Републике Српске. Законима се уређује успостављање система ефикасне интерне ревизије у јавном сектору РС. Успостављање интерне ревизије у јавним предузећима уређује се Законом о јавним предузећима.

Интерна ревизија треба да пружи подршку остваривању циљева организације у погледу усаглашености са законима и другим прописима, поузданости, тачности и благовремености финансијских и других информација, ефикасности, ефективности и економичности коришћења ресурса, те заштити имовине и информација.

С обзиром да постоји широк институционални круг заинтересованих за развој система интерних финансијских контрола у јавном сектору, изражене кроз низ стратешких докумената и политика са једне стране и израженог и идентификованог ризика од неефикасности и неефективности интерне ревизије и потребе њеног системског и убрзаног развоја са друге стране, постоје мотиви и разлози да се проводе ревизија учинка организације и функционисања интерне ревизије у контексту развоја система интерних финансијских контрола у јавном сектору РС.

Консолидовани годишњи извјештај о успостављању и развоју интерних финансијских контрола у јавном сектору РС за 2015. годину указује на одређене проблеме и ризике који прате развој интерне ревизије у јавном сектору РС:

- Недовољна попуњеност ЦЈХ,
- Недовољни и неодговарајући капацитети интерне ревизије,
- Проблеми у управљању функцијом интерне ревизије,
- Питање функционалне независности интерне ревизије и
- Радно-правни статус и положај интерних ревизора.

Извјештаји о ревизији финансијских извјештаја ГСРЈС РС указују на одређене проблеме и ризике (који могу бити индикатори у ревизији учинка). Када је ријеч о интерним контролама указује се да правила, поступци и процедуре интерних контрола нису међусобно усклађени, нису усклађени са другим законским и подзаконским прописима и COSO моделом. Указује се и на нефункционалност интерних контрола које се посебно манифестује на подручја и процесе као што су: финансијско извјештавање, радни односи и запошљавање, јавне набавке, инвестиције, јавни дуг, посебне пројектне и програмске активности.

Извјештаји показују недовољне капацитете за интерну ревизију, неодговарајуће организационо позиционирање, несклад између систематизованих и попуњених радних позиција интерних ревизора, недовољна посвећеност интерне ревизије мониторингу система интерних контрола.

Извјештаји ревизије учинка ГСРЈС РС показују да интерне контроле нису у функцији постизања економичности, ефикасности и ефективности и да се интерна ревизија не бави ревизијом активности и процеса у погледу економичности, ефикасности и ефективности.

У Извјештају Европске комисије о БиХ за 2015. годину наводи се да је БиХ (а тиме и РС) у раној фази развоја финансијске контроле и ревизије. Као индикатори који указују на проблеме и ризике у погледу финансијске контроле и интерне ревизије наводе се:

- Непостојање стратегије за интерну финансијску контролу и управљање и акционих планова за провођење стратегије,
- Непостојање правног оквира који регулише финансијско управљање и контролу,
- Непопуњеност ЦЈХ и
- Недовољност капацитета за интерну ревизију.

У Извјештају ОЕЦД-а Принципи јавне управе из 2015. године наводи се: „БиХ није успоставила ЈИР у свим организацијама које их морају имати. У организацијама у којима постоје успостављене јединице, оне не задовољавају минималан захтјев за бројем запослених који се наводи у правилницима. Многе јединице интерне ревизије имају једног интерног ревизора, што није довољно за ефикасну и ефективну улогу интерне ревизије“.

Упоређујући опредјељења исказана кроз економске политике, Реформску агенду, Споразум о стабилизацији и придруживању и сл. са једне стране и податке и показатеље приказане у извјештајима и информацијама МФ, ГСРЈС РС, Европске комисије, ОЕЦД-а и других, као и резултате предстудијског истраживања са друге стране, евидентан је раскорак између опредјељења и фактичког стања који иницира потребу за комплетним прегледом овог веома важног дијела система финансијског управљања путем ревизије учинка, а посебно са аспекта испуњености услова и претпоставки за организовање, развој и функционисање интерне ревизије.

1.2. Сврха ревизије и ревизорска питања

Предмет ове ревизије учинка, односно ревизијски проблем, је организација и функционисање интерне ревизије у јавном сектору РС.

Сврха ове ревизије учинка је, да се примјеном утврђеног методолошког оквира, испита испуњеност услова за успостављање, развој и функционисање интерне ревизије, њена организација, начин управљања као и коришћење резултата рада интерне ревизије у функцији остваривања постављених циљева и извршавања планираних задатака.

Приступ у овој ревизији учинка је комбиновани и представља комбинацију системског приступа са приступом орјентисаним на резултате.

Системски приступ полази од претпоставке да је интерна ревизија једна од компоненти система интерних финансијских контрола и да кроз испитивање организације и функционисања интерне ревизије испитујемо и функционалност система интерних финансијских контрола.

Приступ орјентисан на резултате усмјерен је на испитивање да ли се активности проводе како је планирано, шта су резултати и како се резултати користе у остваривању постављених циљева и планираних задатака.

Основно ревизијско питање на које се тражи одговор у овој ревизији учинка је:

Да ли је постојећи начин организовања и функционисања интерне ревизије у функцији остваривања утврђене мисије и улоге интерне ревизије?

Да би се добио одговор на основно ревизијско питање, кључна ревизијска питања су:

1. Да ли су испуњене све формално-правне, организационе и управљачке претпоставке за развој и функционисање интерне ревизије?
2. Како функционише интерна ревизија и како се користе њени резултати?
3. Како ЦЈХ остварује своју улогу у погледу развоја интерне ревизије?

1.3. Дизајн и методолошки оквир

1.3.1. Обим ревизије и ограничења

У овој ревизији учинка испитивања су извршена у ЦЈХ и у неколико институција на различитим нивоима власти (републички и локални), попут министарстава, републичких управа, локалних управа, ванбуџетских фондова и јавних установа.³ Ревизијом су обухваћене институције јавног сектора на које се односи Закон о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске, односно институције над којима у погледу координације и хармонизације интерне ревизије надлежност има ЦЈХ.

Избор институција јавног сектора у којима је проведено истраживање у главној студији извршен је на основу критеријума:

- Припадност различитим нивоима организовања јавног сектора (републички и локални),
- Врсте институција (министарства, републичке управе, локалне управе, јавне установе),
- Институције које располажу и управљају значајним људским, материјалним и финансијским ресурсима,
- Институције које реализују значајне процесе, програме и пројекте по ширу друштвену заједницу и грађане уз изражене ризике у њиховој реализацији,
- Институције које су успоставиле или успостављају интерну ревизију у форми ЈИР,
- Континуитет у функционисању ЈИР (континуитет у погледу врста ревизијског ангажмана, капацитета – број интерних ревизора, резултата – број ревизија и број препорука).

Примјеном наведених критеријума обухваћено је девет институција јавног сектора, углавном комплексније организационе структуре, у којима је ангажовано око 60% укупних капацитета за интерну ревизију и око 60% проведених ревизија и нешто више од 50% датих препорука по проведеним ревизијама. Буџети, односно финансијски планови изабраних институција за 2015. годину су око 2,2 милијарде КМ, односно у надлежности интерне ревизије је ревизија управљања финансијским ресурсима у наведеном износу.

Фокус ревизије је утврђивање испуњености претпоставки и услова за успостављање и развој интерне ревизије, организовање и функционисање интерне ревизије и њен утицај на ефикасност и ефективност система интерних контрола и функционисање институција, као и улога ЦЈХ.

Ревизија је обухватила временски период од 3 године и то: 2014, 2015 и 2016. годину. У тражењу одговора на одређена питања било је потребно проширити временски обухват ревизије ради сагледавања генезе развоја интерне ревизије и реалног и потпуног приказивања актуелног стања интерне ревизије.

Ревизија се није бавила питањима организовања и функционисања интерне ревизије у јавним предузећима која се успоставља и функционише на основу одредби Закона о јавним предузећима.

³ Прилог бр. 2 - Преглед институција у узорку (према нивоима организовања, врсти институције, капацитетима и резултатима)

1.3.2. Извори ревизијских доказа

Потребни подаци, информације и документа ради добијања одговора на постављена ревизијска питања прикупљани су од ЦЈХ и од институција, односно ЈИР у тим институцијама. Извори података и информација у ЦЈХ:

- Стратегије, стратешко-развојна документа укључујући и Стратегију успостављања и развоја интерних финансијских контрола,
- Законски прописи, подзаконски прописи и прописи у припреми,
- Акта у надлежности ЦЈХ (приручници, планови, програми,),
- Консолидовани годишњи извјештаји ЦЈХ,
- Годишњи извјештаји ЈИР и интерних ревизора,
- Базе података у ЦЈХ (подаци о комуникацијама са ЈИР, подаци о пројектима и пројектним активностима, пилот ревизијама,).

Извори података у институцијама јавног сектора и ЈИР у оквиру институција:

- Ресорне стратегије, стратешка, развојна и планска документа,
- Планови и програми рада институција,
- Буџети и финансијски планови институција,
- Извјештаји и информације о раду институција,
- Акта која се односе на систем интерних контрола (Правилник о интерним контролама...),
- Акта која се односе на интерну ревизију (Повеља, Правилник, Приручник),
- Акта која се односе на организацију и управљање (Правилник о унутрашњој организацији и систематизацији радних мјеста),
- Документација интерне ревизије (студија ризика, стратешки план, годишњи план, план ревизијског ангажмана, програм ревизије, извјештаји интерне ревизије, акциони планови, извјештаји о накнадном прегледу),
- Годишњи извјештаји јединице интерне ревизије и
- Базе података ЈИР (подаци о извршеним ревизијама, препорукама, накнадним прегледима).

Одређени подаци и информација прикупљани су и из других респектабилних извора:

- Стратегије, прописи и праксе држава у окружењу (Србија, Хрватска, Црна Гора),
- Документи и пракса Европске комисије и држава ЕУ,
- Извјештаји о финансијској ревизији - ревизији финансијских извјештаја ГСРЈС РС,
- Извјештаји других ВРИ које се односе на ревизију учинка PIFC-а и/или интерне ревизије,
- Извјештаји, информације и публикације владиних, невладиних и међународних организација и
- Стандарди, смјернице и упутства међународних професионалних и других организација (INTOSAI, IIA, COSO).

1.3.3. Методе прикупљања и анализе ревизијских доказа

Методе прикупљања података у овој ревизији су бројне и разноврсне, зависно од ревизијског питања, али и врсте података и информација које су се прикупљале. Потребне податке и информације ревизија је прикупљала примјеном опште познатих метода у ревизији учинка:

- Инспекцијом – прегледом документације,

- Упитницима,
- Интервју са интерним ревизорима,
- Интервју са менаџментом институција јавног сектора и корисницима резултата рада интерне ревизије (менаџмент организационих јединица и лица надлежна и одговорна за управљање процесима и активностима који су предмет интерне ревизије),
- Проучавањем стандарда, смјерница и тестирањем примјене релевантних стандарда интерне ревизије и методологија интерне ревизије,
- Проучавањем стратегија, политика, законских и подзаконских прописа,
- Проучавањем стратегија, политика, прописа и пракси држава у окружењу,
- Тестирањем утицаја ревизије на систем интерних контрола путем студија случаја.

Значајне информације о разумијевању мјеста и улоге интерне ревизије и утицају интерне ревизије на остваривању мисије и улоге институција јавног сектора ревизија је добила путем интервјуа и консултација са лицима из ЦЈХ, институција обухваћених ревизијом, руководиоца ЈИР и интерних ревизора. У току ревизије обављено је преко 50 интервјуа и консултација са лицима на различитим позицијама у институцијама јавног сектора.

Анализа и вредновање прикупљених података и информација извршена је примјеном метода компатибилним са карактером предмета ревизије – ревизијског проблема и врстама расположивих података и информација: Анализа и вредновање прикупљених ревизијских доказа извршена је примјеном сљедећих метода:

- Метода анализе и синтезе,
- Квалитативна анализа садржаја документације, интервјуа и упитника,
- Квалитативна анализа садржаја докумената интерне ревизије (студије ризика, планови, програми, извјештаји, извјештаји о накнадном прегледу),
- Анализа стратегија, стретешких, развојних и планских докумената, политика, планова и програма рада,
- Анализа законских и подзаконских прописа,
- Анализа политика, регулативе и праксе PIFC-а и интерне ревизије у државама у окружењу и компарација са регулативом и праксом интерне ревизије у РС,
- Анализа студија случаја,
- Каузална метода,
- Бенчмаркинг метода и
- Компаративне методе.

Утврђивањем и примјеном наведеног обима ревизије, извора и начина прикупљања потребних података и информација и њиховом анализом могуће је прибавити довољне, релевантне и поуздане ревизијске доказе, и коришћењем дефинисаних критеријума формирати налазе и закључке ревизије.

1.3.4. Критеријуми ревизије

Критеријуми ревизије формирани су у складу са врстом, природом и карактером ревизијског проблема који је предмет ревизије. Основни критеријум произилази из мисије и улоге интерне ревизије у јавном сектору: „Мисија интерне ревизије је да унапређује и штити организационе вриједности, тиме што обезбјеђује на ризику засновано увјеравање, преглед и савјете.

Функција интерне ревизије организована је и функционише у складу са Међународним оквиром професионалне праксе интерне ревизије и у функцији је управљања јавним сектором РС“.

Критеријуми ревизије су формиран према ревизијским питањима.

Критеријуми за ревизијско питање број 1:

- Постојање стратешких, развојних и планских докумената као основе за стратешка и планска документа интерне ревизије, укључујући и постојање Стратегије развоја система интерних финансијских контрола.
- Реализовани стратешки циљеви утврђени Стратегијом и реализоване активности предвиђене Акционим планом за реализацију Стратегије као предуслов успјешног развоја интерне ревизије.
- Комплетност, усклађеност и примјена релевантног правног оквира.
- Разумијевање мисије и улоге интерне ревизије у складу са успостављеним стратешким, правним и професионалним оквиром.
- Ресурси, организационо позиционирање, унутрашња организација, организациона и функционална независност омогућава извршавање мисије и улоге интерне ревизије.
- Професионални развој интерних ревизора има карактер организоване и планске активности и у функцији је развоја и функционисања интерне ревизије.

Критеријуми за ревизијско питање број 2:

- Усклађеност стратешких и планских аката интерне ревизије са стратешким, развојним и планским актима институција.
- Процес интерне ревизије базира се на идентификацији процеса и активности, правилној и документованој процјени ризика.
- Интерна ревизија у оквиру ревизијских ангажмана проводи мониторинг система интерних контрола.
- Реакције на извјештаје интерне ревизије су одговарајуће, правовремене и документоване.
- Успостављен одговарајући систем праћења препорука, резултата и ефеката провођења пререпорука у погледу реализације постављених циљева и планираних задатака.
- Резултати рада интерне ревизије користе се у унапређењу ефикасности и ефективности система интерних контрола.

Критеријуми за ревизијско питање број 3:

- Улога и позиција ЦЈХ утврђена у складу са правним и професионалним оквиром и релевантним праксама финансијског управљања и ревизијским праксама.
- Капацитети ЦЈХ одговарајући и довољни за остваривање утврђене улоге.
- ЦЈХ реализује активности из своје надлежности правовремено, квалитетно и у функцији развоја интерне ревизије.
- Интерна ревизија у раду користи производе ЦЈХ ради постизања ефикасности и ефективности.

1.4. Садржај и структура извјештаја

Извјештај ревизије учинка структуриран је у пет одвојених, али међусобно повезаних поглавља. У првом, уводном поглављу, представљени су општи мотиви, разлози и

индикатори за планирање и провођење ове ревизије учинка, дизајн и методолошки оквир ревизије учинка.

У другом поглављу описан је предмет ревизије, односно организација и функционисање интерне ревизије у јавном сектору РС, улога интерне ревизије, институционалне улоге, надлежности и одговорности, правна и професионална регулатива карактеристична за организовање и функционисање интерне ревизије у јавном сектору.

У трећем поглављу презентовани су налази ревизије засновани на релевантним, довољним и поузданим ревизијским доказима.

У четвртном поглављу презентовани су закључци ревизије засновани на налазима ревизије.

У петом поглављу презентоване су препоруке ревизије које произилазе из налаза и закључака ревизије. Препоруке су дизајниране и презентоване у складу са институционалним улогама у погледу организације и функционисања интерне ревизије.

Извјештај садржи и прилоге који омогућавају боље разумијевање организације и функционисања интерне ревизије као и боље разумијевање налаза, закључака и препорука ове ревизије учинка.

2. ОПИС ПРЕДМЕТА РЕВИЗИЈЕ

2.1. Опис предмета ревизије

Систем интерних финансијских контрола у јавном сектору РС састоји се од три компоненте:⁴

- Финансијског управљања и контроле,
- Функционално независне интерне ревизије,
- Централне јединице за хармонизацију и координацију система финансијског управљања и контроле, те функције интерне ревизије.

Предмет ревизије је интерна ревизија као компонента система интерних финансијских контрола у јавном сектору, као и улога ЦЈХ у погледу организације, развоја и функционисања интерне ревизије.

Интерна ревизија је независно и објективно увјеравање и консултантска активност која има за циљ да дода вриједност и унаприједи пословање организације и помогне организацији да оствари своје циљеве обезбјеђујући систематичан и дисциплинован приступ оцјени и побољшању ефикасности управљања ризиком, контролама и процесима управљања.⁵ Мисија интерне ревизије, утврђена од стране ИА, је да унапређује и штити вриједности организације, тиме што обезбјеђује на ризику засновано увјеравање, преглед и савјете.

Интерна ревизија своју мисију остварује кроз услуге увјеравања и консултантске услуге. Услуге увјеравања подразумевају испитивање доказа чија је сврха обезбиједити независну оцјену о управљању ризиком, контролама или процесу руковођења унутар организације.⁶ Консултантске услуге подразумевају пружање савјета, помоћи или других услуга у циљу повећања вриједности и побољшања процеса управљања, управљања ризицима и контроле при чему интерна ревизија не преузима одговорност.

Интерна ревизија оцјењује адекватност и ефикасност система за финансијско управљање и контроле, у погледу:

- Испуњавања задатака и постизања дефинисаних циљева организације,
- Економичне, ефикасне и дјелотворне употребе ресурса,
- Усклађености са успостављеним политикама, процедурама, законима и регулативама,
- Чувања средстава организације од губитака као резултата свих видова неправилности,
- Интегритета и вјеродостојности информација, рачуна и података, укључујући процесе интерног и екстерног извјештавања.

Из презентоване улоге интерне ревизије произилазе и врсте ревизијских ангажмана у надлежности интерне ревизије:

- Ревизија система,
- Ревизија учинка,
- Ревизија усклађености,
- Финансијска ревизија и
- Ревизија информационалних система.

⁴ Стратегија за успостављање и развој интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Српској, Влада Републике Српске, Бања Лука, 2010. година

⁵ Закон о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске

⁶ Закон о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске

2.2. Правна регулатива карактеристична за област

Организовање, функционисање и управљање интерном ревизијом у јавном сектору РС регулисано је јединственом законском регулативом. У посматраном периоду основни закон који је регулисао материју организовања и функционисања интерне ревизије је Закон о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске и Закон о систему интерних финансијских контрола у јавном сектору Републике Српске који је у примјени од октобра 2016. године и који регулише комплетан систем интерних финансијских контрола у јавном сектору РС. Подзаконска акта за провођење ових закона на приједлог ЦЈХ доноси министар финансија. Поред ова два закона за функционисање интерне ревизије у јавном сектору карактеристични су и други закони који уређују материју организовања и функционисања јавног сектора у РС, фискалног и финансијског система и радно-правних односа:⁷

Организационо позиционирање, унутрашња организација и функционисање ЈИР и интерних ревизора институције јавног сектора регулисане су интерном регулативом институција јавног сектора:

- Повеља интерне ревизије,
- Правилник о интерној ревизији,
- Правилник о интерним контролама и интерним контролним поступцима,
- Правилник о унутрашњој организацији и систематизацији радних мјеста.

Повељом интерне ревизије регулишу се општа питања организовања и функционисања интерне ревизије као што су улога интерне ревизије, сврха и циљеви интерне ревизије, надлежности, независност и друга питања од интереса за функционисање интерне ревизије.

Правилником о интерној ревизији регулишу се питања која се односе на активности, поступке и процедуре интерне ревизије како би се рад интерне ревизије учинио ефикасним и ефективним.

Правилником о интерним контролама и интерним контролним поступцима регулише се улога интерне ревизије у погледу мониторинга над примјеном Правилника о интерним контролама и контролним поступцима и функционисањем система интерних контрола.

Правилником о унутрашњој организацији и систематизацији радних мјеста утврђена је организациона позиција интерне ревизије, релације са руководством и другим организационим јединицама, унутрашња организација, општи и посебни услови за радна мјеста руководиоца ЈИР и интерних ревизора, описи послова руководиоца ЈИР и интерних ревизора.

С обзиром да је ревизија високо регулисана активност, у пракси интерне ревизије примјењује се МОППИР који са презентованим правним оквиром чини регулаторни оквир интерне ревизије.

⁷ Прилог број 1 – Преглед референци

Слика број 1 – Садржај МОППИР



2.3. Улоге, надлежности и одговорности институција

Основна одређивања Владе РС о систему интерних финансијских контрола, а тиме и интерне ревизије у јавном сектору, исказана су у економским политикама РС. Успостављање, развој и функционисање интерне ревизије не може се одвојено посматрати од успостављања и развоја система интерних финансијских контрола у јавном сектору у РС.

Систем интерних финансијских контрола успостављају Владе с циљем одговорног планирања, коришћења, контроле, ревизије и извјештавања о трошењу јавних средстава из домаћих извора, фондова Европске уније и других међународних финансијских институција.⁸

Стратегијом за успостављање и развој интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Српској и Акционим планом за провођење Стратегије, утврђене су одређене развојне потребе, активности у функцији развојних потреба, носиоци и рокови њихове реализације.

Надлежности и одговорности за успостављање, развој и функционисање интерне ревизије подјелена је између Владе РС, институција јавног сектора и интерних ревизора.

Као примарно одговорна за успостављање и развој интерних финансијских контрола у јавном сектору РС идентификована је Влада РС, односно МФ. У оквиру МФ организована је посебна организациона јединица надлежна за послове финансијског управљања, интерне контроле и интерне ревизије под називом Централна јединица за хармонизацију финансијског управљања, интерне контроле и интерне ревизије. Надлежности ЦЈХ прописане су Законом о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске, односно Законом о систему интерних финансијских контрола у

⁸ Стратегија за успостављање и развој интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Српској, Влада Републике Српске, Бања Лука, 2010. година

јавном сектору Републике Српске. ЦЈХ посебно изражене надлежности има у погледу успостављања правне и професионалне регулативе, успостављања методологије интерне ревизије, успостављања система професионалног развоја интерних ревизора, координације, надзора над примјеном правне и професионалне регулативе и извјештавања Владе РС о развоју система интерних финансијских контрола у јавном сектору РС.

Успостављање функционалног система јавних интерних финансијских контрола се заснива на принципу управљачке одговорности која подразумијева да је руководилац организације одговоран за цјелокупно управљање и развој организације.⁹ Из наведеног принципа произилази и одговорност руководиоца организације за организовање и функционисање интерне ревизије у погледу: организационог позиционирања, унутрашње организације, организационе и функционалне независности, радно-правног положаја интерних ревизора, обезбјеђења ресурса интерне ревизије и разумијевања мјеста и улоге интерне ревизије у институцији.

Интерни ревизори су одговорни да у складу са релевантном правном и професионалном регулативом интерне ревизије имплементирају план и програм ревизије и осигурају да процес интерне ревизије има карактеристике квалитетног, економичног, ефикасног и ефективног.

⁹ Стратегија за успостављање и развој интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Српској, Влада Републике Српске, Бања Лука, 2010. година

3. НАЛАЗИ

3.1. Претпоставке за развој интерне ревизије

Остваривање утврђене мисије и улоге интерне ревизије је примарно за утицај интерне ревизије на испуњавање мисије, улоге и циљева институција јавног сектора. Потребно је да буду испуњени одређени услови у погледу организовања, развоја и функционисања интерне ревизије као што су: постојање стратегије и акционог плана за провођење стратегије, комплетиран правни и професионални оквир, правилно разумијевања мјеста и улоге интерне ревизије, функционална ЦЈХ, успостављен систем професионалног развоја, одговарајући ресурси, одговарајућа употреба расположивих ревизијских ресурса, организациона и функционална независност, активна улога менаџмента и конструктиван однос са ВРИ и другим релевантним организацијама.

Налази ревизије приказани у овом Извјештају ревизије учинка показују ниво испуњености ових наведених услова, утицај на остваривање мисије и улоге интерне ревизије.

3.1.1. Стратешки, правни и професионални оквир интерне ревизије

Стратешка одређења за развој интерних финансијских контрола у јавном сектору РС исказана су кроз Стратегију за успостављање и развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору Републике Српске. У наслову-називу Стратегије није наведено на који период се односи, индиректно из других докумената да се утврди да се Стратегија односи на период 2010-2012. година. Стратегија исказује и одређења у развоју интерне ревизије као једне од компоненти система интерних финансијских контрола. Уз Стратегију је донесен и Акциони план за реализацију Стратегије којим су планиране активности које је потребно реализовати да би се остварила стратешка одређења Владе РС.

Данас немамо одговарајућу Стратегију која се односи на систем интерних финансијских контрола, па на тај начин ни интерне ревизије, те се интерна ревизија развија без Стратегије, без јасно формулисане визије, мисије, статешких развојних циљева и одређења.

Анализа реализације Акционог плана за спровођење Стратегије показује да већи број активности планираних Акционим планом није реализован, а већи дио реализованих активности није реализован у планираним роковима и планираном динамиком.¹⁰ Непровођење планираних активности и кашњења у провођењу планираних активности из Акционог плана имале су утицаја на развој система интерних финансијских контрола, а тиме на успостављање и развој интерне ревизије у организационом, функционалном и управљачком погледу.

МФ које има примарну улогу у реализацији и праћењу реализације Стратегије и Акционог плана, није пратило и анализирано реализацију Акционог плана и утицај реализације Акционог плана на развој и функционисање интерне ревизије. Стратегијом је предвиђено да се Влада РС континуирано извјештава о реализацији Акционог плана. Нису нам презентовани извјештаји о реализацији Акционог плана који су презентовани Влади РС.

¹⁰ Прилог број 3 - Преглед планираних и реализованих активности по Акционом плану за спровођење Стратегије

Консолидовани годишњи извјештаји о успостављању и развоју интерне финансијске контроле у јавном сектору РС не садрже податке и информације о реализацији Акционог плана. Иако је сврха Консолидованог годишњег извјештавања да се информише Влада РС о стању у коме се налази процес успостављања и развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору, постојећи начин извјештавања није у функцији исказане сврхе. Циљ консолидованог годишњег извјештавања је да се омогући Влади РС да донесе одговарајуће одлуке које ће осигурати системски и координисан развој све три компоненте интерне финансијске контроле, у складу са међународним принципима и стандардима (О консолидованом годишњем извјештавању детаљније у поглављу 3.3.2).

Садржај, структура и суштина Консолидованих годишњих извјештаја као и временски дисконтинуитет у извјештавању потврђују да Влада РС није имала правовремене, потпуне и поуздане информације о стању система интерних финансијских контрола и реализације Акционог плана, те у складу са тим није ни могла доносити одлуке које ће бити у функцији развоја система интерних финансијских контрола и реализације Акционог плана.

Основни принципи, манадат, организација, функционисање, финансирање интерне ревизије и улога ЦЈХ, у погледу интерне ревизије, регулисани су Законом о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске. Законом су утврђене формално-правне претпоставке за успостављање и развој интерне ревизије у јавном сектору РС. Законом је утврђено да подзаконске прописе доноси министар финансија и на тај начин се комплетира правна регулатива која се односи на интерну ревизију. Потребни подзаконски прописи нису донесени или су донесени са кашњењем, те правна регулатива интерне ревизије није комплетирана.¹¹

Одређене подзаконске прописе требале су донијети институције јавног сектора које у својој организационој структури успостављају функцију интерне ревизије. Прегледом документације утврђено је да један број институција које су успоставиле функцију интерне ревизије нису усвојиле ни Повељу интерне ревизије и Правилник о интерној ревизији. Институције које су усвојиле Правилник о интерној ревизији нису на исти добиле потребну писану сагласност ЦЈХ, што је утицало на њихову садржајну, структуралну и суштинску разноликост, неусклађеност са законским и подзаконским прописима, неусклађеност са МОППИР и релевантном ревизијском праксом.

Поједина подзаконска акта општег карактера, као што су Правилници о унутрашњој организацији и систематизацији радних мјеста, нису уобзирили захтјеве који произилазе из Закона, подзаконских аката и релевантних стандарда интерне ревизије у погледу организационог позиционирања интерне ревизије, унутрашње организације, општинских и посебних услова за руководиоце ЈИР и интерне ревизоре и описа послова за руководиоце ЈИР и интерне ревизоре. Постојећа рјешења у Правилницима о унутрашњој организацији и систематизацији се одражавају на организациону и функционалну независност интерних ревизора, избор интерних ревизора са потребним посебним квалификацијама, општим и посебним радним искуством и разграничење овлашћења и одговорности у оквиру ЈИР и тима интерних ревизора.

Законом је регулисано да интерна ревизија у раду примјењује МСППИР, који издаје ИА, који су релевантни стандарди за интерну ревизију. ЦЈХ је донијела Приручник за интерне ревизоре у јавном сектору РС, који се не позива на МСППИР, и који не промовише и не подстиче њихову примјену у пракси. Анализирајући документе

¹¹ Прилог број 4 - Преглед планираних и усвојених подзаконских прописа и других аката из надлежности МФ

интерне ревизије и документе процеса интерне ревизије нисмо се увјерили да се позивају на МСППИР и да су исти са њима усклађени.

Захтјеви правне и професионалне регулативе су да се ЈИР позиционира као посебна организациона јединица у надлежности руководиоца институције и на тај начин осигура организациона и функционална независност од других организационих јединица и других пословних функција. Већи број ЈИР је организационо позициониран у непосредној надлежности руководиоца институције. Постоје одређени изузеци као што је организационо позиционирање ЈИР УКЦ РС, Фонда за пензијско и инвалидско осигурање и Града Зворник које нису позициониране као посебне организационе јединице, али без значајног нарушавања независности интерне ревизије. Карактеристичан је примјер организационог позиционирања функције интерне ревизије у Министарству пољопривреде, шумарства и водопривреде која је неколико пута, у посматраном периоду, мијењала своју организациону позицију, организациону форму, унутрашњу организацију што се одражавало на функционисање интерне ревизије. У погледу унутрашње организације ЈИР карактеристичан је примјер ЦЈИР МФ која се састоји од два одсјека: Одсјек за интерну ревизију и Одсјек за буџетску инспекцију и ревизију.

Резултати проведених интервјуа са руководиоцима ЈИР и интерним ревизорима указују да су непроведене активности планиране Акционим планом и недонесена акта предвиђена Законом имале утицаја на динамику успостављања функције интерне ревизије, организационо позиционирање, унутрашњу организацију, развој, функционалност, професионални развој, разумијевање мјеста и улоге интерне ревизије у јавном сектору као битне претпоставке остваривања утврђене мисије интерне ревизије.

Разумијевање мјеста и улоге интерне ревизије није на нивоу који осигурава њихово ефикасно и ефективно функционисање. Изостале су активности на плану упознавања руководства институција јавног сектора о мјесту, улози и значају интерне ревизије у јавном сектору и потреби активног ангажмана руководства у остваривању мисије и улоге ревизије. У пракси је присутна различита перцепција мјеста и улоге интерне ревизије:

- Интерна ревизија је функција потребна институцији која помаже у побољшању перформанси организације,
- Интерна ревизија је функција наметнута Законом без препознатљивог доприноса побољшању перформанси институције,
- Интерна ревизија је продужена рука ВРИ и у функцији је остваривања улоге ВРИ.

Преовладава мишљење да интерна ревизија треба да се бави питањима усклађености пословања и то у домену материјално-финансијског пословања. Оваква перцепција о мјесту и улози интерне ревизије резултанта је опште перцепције о потреби да јавни сектор у цјелини и његови поједини дијелови примарно треба да осигурају усклађеност пословања, а не перцепције о потреби да јавни сектор и дијелови јавног сектора требају да ефикасно и ефективно функционишу, пружају квалитетне услуге и осигуравају најбоље могуће коришћење ресурса. Оваква перцепција у појединим сегментима подржана је и од стране интерних ревизора.

3.1.2. Ресурси, организација и управљање интерном ревизијом

Функција интерне ревизије организована је као интерна ревизија у форми ЈИР и као интерни ревизор појединац, са наглашеним разликама у погледу организације и

функционисања, са доминантним ангажманима увјеравања проводећи ревизију усклађености и финансијску ревизију.

Закон прописује да се интерна ревизија у јавном сектору РС организује у оквиру:

- ЈИР успостављених у оквиру институција које испуњавају услове предвиђене Законом,
- ЈИР успостављене у оквиру МФ РС за институције које не испуњавају услове прописане Законом.

Институције јавног сектора успостављају ЈИР ако испуњавају критеријуме које пропише ЦЈХ, узимајући у обзир критеријуме као што су годишњи буџет институције, број запослених, комплексност трансакција и степен ризика који је укључен. Из одредби Закона произилази да ЦЈХ треба да пропише додатне критеријуме за успостављање ЈИР у организацијама јавног сектора РС.¹²

ЦЈХ није утврдила критеријуме које требају да испуњавају институције јавног сектора РС у погледу успостављања функције интерне ревизије. У организацијама јавног сектора РС ЈИР су се успостављале према привременим-прелазним критеријумима наведеним у Закону:

- Организација чији оперативни буџет прелази износ од 10.000.000 КМ годишње, или
- Организација која запошљава више од 200 запослених, или
- Организација која извршава трансакције чији износ је већи од 15.000.000 КМ годишње.

С обзиром да ЦЈХ није утврдила додатне критеријуме, које треба да испуњава институција јавног сектора РС, није утврђен ни број институција које требају да успоставе ЈИР као ни број институција које се у погледу интерне ревизије ослањају на ЦЈИР МФ. Непостојање критеријума за успостављање и организовање интерне ревизије утицало је да немамо регистар институција обвезника за успостављање функције интерне ревизије, броја и структуре интерних ревизора, потребних квалификација, знања и вјештина потребних интерним ревизорима. Непостојање критеријума оставља недоумице у погледу одређивања броја потребних ревизора, па су организације јавног сектора произвољно утврђивале потребне ресурсе у интерној ревизији.

Пракса организовања интерне ревизије у јавном сектору РС показује да је интерна ревизија организована у форми ЈИР и као интерни ревизор појединац, иако Закон познаје организовање интерне ревизије у форми ЈИР. Успостављање и развој интерне ревизије је текао стихички, од случаја до случаја и није имало карактер организоване активности.

Постоји изражена разноликост у организовању ЈИР у погледу њиховог назива, утврђивања њихове улоге, утврђивања величине и организационе структуре ЈИР, утврђивања назива радних мјеста и извршилаца-интерних ревизора, општих и посебних услова за запошљавање руководиоца ЈИР и интерних ревизора, описа послова руководиоца ЈИР и интерних ревизора, попуњености утврђених радних мјеста и извршилаца. Изражена варијабилност је последица некомплетног правног оквира и неуважавања МОППИР, а рефлектује се на рад ЈИР и интерних ревизора, врсту ревизијских ангажмана, број ревизијских ангажмана, квалитет процеса

¹² Члан 7. и 28. Закона о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске регулише обавезу ЦЈХ у погледу утврђивања услова за успостављање ЈИР у организацијама јавног сектора РС

интерне ревизије и резултате рада интерне ревизије. У наредној табели приказани су ресурси интерне ревизије у јавном сектору РС.¹³

Табела број 1 - Ресурси интерне ревизије у јавном сектору РС на дан 31.12.2016.године

Ред. бр.	Показатељи	ЈИР	Интерни ревизор	Укупно
1	Организације систематизовале функцију интерне ревизије	21	24	45
2	Организације успоставиле функцију интерне ревизије	20	14	34
3	Систематизована радна мјеста-извршиоци	62	24	86
4	Попуњена радна мјеста-извршиоци	45	14	59

Извор: Годишњи извјештаји о интерној ревизији за 2016. годину

Организовање интерне ревизије у форми ЈИР је основни начин организовања интерне ревизије и посвећена јој је посебна пажња. Интерна ревизија у форми ЈИР организована је у 20 организација јавног сектора. ЈИР је у пуном капацитету успостављена у седам институција јавног сектора (Министарство просвјете и културе, Фонд здравственог осигурања, Фонд за пензијско и инвалидско осигурање, УКЦ РС, Град Бања Лука, Град Добој и Општина Гацко), у четири институције јавног сектора ЈИР је дјелимично успостављена (Министарство финансија, Републичка управа за геодетске и имовинско-правне послове, Град Зворник и ЈЗУ Болница Добој), а у осам организација јавног сектора ЈИР функционише са једним интерним ревизором који је истовремено и руководиоца ЈИР.¹⁴

У организацијама јавног сектора у којима ЈИР функционише са једним извршиоцем може се рећи да у организационо - функционалном погледу и није успостављена ЈИР, јер интерне ревизије функционишу на начин као и у организацијама јавног сектора у којима функцију интерне ревизије извршава интерни ревизор појединац.

Величина ЈИР и њена организациона структура посматрана кроз број систематизованих интерних ревизора, број стварно ангажованих интерних ревизора и структуру систематизованих и ангажованих интерних ревизора варира од 1 до 8 извршилаца-интерних ревизора и може се само дјелимично доводити у везу са величином институције, територијално-административним размјештајем, унутрашњом организацијом, начином пословања, ризицима у пословању, висином буџета-финансијског плана.

Капацитети интерне ревизије, у посматраном периоду, благо су повећавани без обзира што раст капацитета није пратила испуњеност услова. Капацитети интерне ревизије су са 47 извршилаца у 30 институција јавног сектора у 2014. години повећани на 59 извршилаца у 34 институције у 2016. години.

ЦЈХ није утврдила критеријуме организовања интерне ревизије и није познат број институција које су обавезне да успоставе интерну ревизију, те се број успостављених интерних ревизија посматра у односу на укупан број институција јавног сектора. Посматрајући по нивоима организовања и врстама организација

¹³ Прилог број 5 – Преглед капацитета у јавном сектору РС

¹⁴ Потпуно успостављена ЈИР у контексту ове ревизије учинка подразумијева да су сва систематизована радна мјеста попуњена, дјелимично успостављена ЈИР подразумијева да су систематизована радна мјеста дјелимично попуњена са најмање два извршиоца

јавног сектора, највећа присутност интерне ревизије је у ванбуџетским фондовима, гдје је у свим фондовима организована интерна ревизија у организационој форми ЈИР. У осталим нивоима организовања интерна ревизија је тек дјелимично успостављена у различитим формама организовања, као што је републичка управа (министарства и републичке управе), локална управа и јавне установе републичког или локалног нивоа и значаја.

Табела број 2 - Капацитети интерне ревизије по нивоима организовања и врстама организација јавног сектора

Ред. бр.	Организације	Укупан број	Број са ИР	ЈИР	Интерни ревизори
1	Влада РС и министарства	17	7	2	5
2	Републичке управе и републичке управне организације	24	3	2	1
3	Ванбуџетски фондови	4	4	4	
4	Јавне установе		7	6	1
5	Локалне самоуправе	64	11	5	6
6	Остале организације		2	1	1
	Укупно		34	20	14

Извор: Годишњи извјештаји о интерној ревизији за 2016. годину

Како се користе ресурси интерне ревизије? Ангажмани интерне ревизије подразумијевају услуге увјеравања и консултантске услуге. У ангажманима интерне ревизије у јавном сектору доминирају услуге увјеравања, а консултантске услуге су на нивоу повремених и појединачних ангажмана.

У оквиру услуга увјеравања доминирају ревизијски ангажмани у ревизији усклађености и финансијској ревизији, док је ревизија успјешности и ревизија система на нивоу појединачних и углавном у комбинацији са ревизијом усклађености. Око 80% ревизијских ангажмана, по својој суштини, подразумијева ревизију усклађености и финансијску ревизију што је продукт схватања да се под ревизијом подразумијева ревизија усклађености и финансијска ревизија и недовољне обучености интерних ревизора да проводе ревизију учинка и ревизију система, које по својој природи захтијевају виши ниво знања, вјештина и способности.

Из Закона, подзаконских прописа и МСППИР произилази да интерни ревизори требају да обављају искључиво послове интерне ревизије. Извјештаји, информације и интервјуи са руководиоцима ЈИР и интерним ревизорима показују да интерни ревизори обављају и друге послове који нису послови интерне ревизије и нису у опису послова руководиоца ЈИР и интерних ревизора. Карактеристични послови су:

- Ангажман у радним групама и комисијама,
- Ангажман у изради интерних аката или оцјена примјерености интерних аката,

- Координација послова са ВРИ-ГСРЈС РС која излази из оквира релевантних стандарда екстерне и интерне ревизије у јавном сектору,¹⁵
- Рад на изради Акционих планова по извјештајима ГСРЈС РС (финансијска ревизија и ревизија учинка),
- Праћење реализације Акционих планова и извјештавање о реализацији акционих планова по извјештајима ГСРЈС РС,
- Ангажман на ad hoc контролама које по карактеру нису ангажмани интерне ревизије.

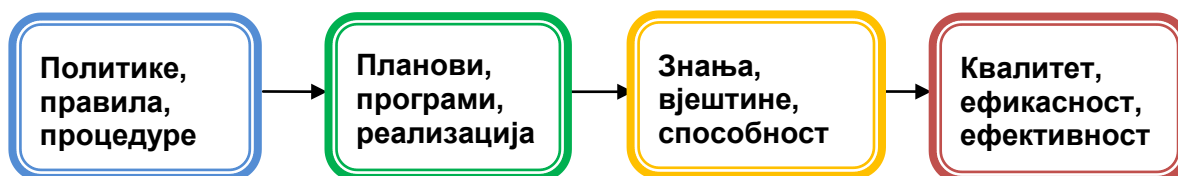
Ангажман интерних ревизора на наведеним и другим пословима који нису компатибилни са пословима интерне ревизије могу битно да наруше функционалну независност интерне ревизије, умањују расположиво вријеме за послове интерне ревизије и утиче на квалитет процеса интерне ревизије.

3.1.3. Професионални развој интерних ревизора

Једно од кључних питања у развоју интерне ревизије је професионални развој интерних ревизора. Питање професионалног развоја интерних ревизора препознато је кроз МОППИР а, посебно кроз МСППИР. Један од основних принципа професионалне праксе интерне ревизије је и принцип компетентности и дужне професионалне пажње. У складу са основним принципима професионалне праксе интерне ревизије развијено је неколико стандарда у оквиру МСППИР који се односе на компетентност и дужну професионалну пажњу.¹⁶

Наведени МСППИР упућују на потребу успостављања политике професионалног развоја интерних ревизора, утврђивање одређених правила поступака и процедура, утврђивање планова и програма обуке, континуираног усавршавања и сертификавања, реализовање планираних и програмских активности и на тај начин да се створе потребни услови за квалитено, ефикасно и ефективно функционисање интерне ревизије.

Слика број 2 – Приказ утицаја професионалног развоја интерних ревизора на функционалност интерне ревизије



¹⁵ Сарадња интерних ревизора у јавном сектору са ВРИ треба да се одвија у оквирима релевантних стандарда ревизије. Релевантни стандарди за координацију рада екстерне и интерне ревизије у јавном сектору: ISA 610, ISSAI 1610, ISSAI 9150, МСППИР 2050

¹⁶ МСППИР 1200 - Стручност и дужна професионална пажња „Ангажмани морају да се обављају стручно и уз дужну професионалну пажњу“

МСППИР 1210 - Стручност „Интерни ревизори морају посједовати знања, вјештине и друге способности неопходне за извршавање њихових дужности. Интерна ревизија мора да посједује или да обезбиједи знања, вјештине и друге способности потребне за извршавање њихових дужности“

МСППИР 1230 – Континуирано професионално усавршавање „Интерни ревизори су дужни да унапређују своја знања, вјештине и остале способности кроз континуирано професионално усавршавање“

Политика професионалног развоја интерних ревизора у јавном сектору РС није успостављена, те су се активности које се односе на професионални развој (запошљавање, обука, сертификација, напредовање и награђивање) одвијале стихијски, нису имале карактер организованих, планских и континуираних активности што је имало одраза на позицију интерних ревизора унутар институција, али и на развој и функционалност интерне ревизије.

Законом је предвиђено доношење одређеног броја аката који се односе на запошљавање и професионални развој интерних ревизора:

- Критеријуми за запошљавање интерних ревизора,
- Правилник о запошљавању интерних ревизора,
- Програм обуке и сертификације интерних ревизора.

Наведени акти нису донесени и није комплетирана регулатива која се односи на запошљавање и професионални развој интерних ревизора, а доношење наведених аката било је у надлежности ЦЈХ.

У недостатку политика, аката, планова и програма професионалног развоја, обука интерних ревизора се проводи кроз пројектне активности и кроз екстерну обуку од стране струковно професионалних организација. Обука интерних ревизора организована је и проведена као екстерна обука интерних ревизора кроз пројектне активности и као обука на комерцијалној основи које проводе и организују струковно професионалне организације из подручја финансија, рачуноводства и ревизије.

Најважније и најобимније активности на плану обука интерних ревизора организоване су и проведене кроз пројектне активности два Пројекта које је финансирала ЕУ:

- Пројекат „Подршка увођењу јавних интерних финансијских контрола у Босни и Херцеговини“ који се реализовао у периоду мај 2010 – мај 2012. године (ПКФ Пројекат) и
- Пројекат „Јачање управљањем јавним финансијама у Босни и Херцеговини“ који се реализовао у периоду јуни 2013 – јуни 2015. године (ГФА Пројекат).

У оквиру наведених пројеката организоване су обуке којим је у оквиру ПКФ пројекта обухваћено око 30 интерних ревизора и у оквиру ГФА пројекта око 40 интерних ревизора. У оквиру ПКФ Пројекта организована је и реализована обука тренера (обучи тренера) ради стварања базе за будуће обуке интерних ревизора. Обуком тренера обухваћено је седам интерних ревизора. Од седам обучаваних тренера данас се три баве пословима интерне ревизије, два у ЦЈХ и један у локалној управи. Осталих четири обучавана тренера, иако и даље раде у јавном сектору, нису на пословима интерне ревизије. Према расположивим информацијама обучавани тренери након обуке нису били ангажовани на обукама интерних ревизора, те се може рећи да концепт обучи тренера није у пракси имплементиран.

У оквиру ПКФ и ГФА пројеката проведено је по 13 пилот ревизија и формирано је 13 тимова за ревизију од четири до осам интерних ревизора у ревизијском тиму. У пилот ревизијама је учествовало 45 интерних ревизора и пет представника ЦЈХ.¹⁷

ЦЈХ није нам презентовала Пројектне документе за наведене Пројекте. Тако да нисмо упознати са циљевима Пројеката, пројектним активностима, начинима реализације пројектних активности, ангажованим ресурсима, резултатима и да ли су постигнути циљеви Пројекта. У ЦЈХ постоје ажурни подаци о проведеним

¹⁷ Прилог број 6 - Преглед проведених пилот ревизија

обукама, садржају обука и полазницима обука у оквиру пројектних активности. ЦЈХ није проводила анализе и евалуацију пројектних активности тако да нису познати резултати и постигнути ефекти пројектних активности који се односе на интерну ревизију.

ЦЈХ није организовала и проводила обуке интерних ревизора, изузев обука крајем 2016. године. Није успостављена организована размјена идеја, искустава и пракси између интерних ревизора, како би се идентификовали заједнички проблеми у функционисању интерне ревизије и тражила рјешења у погледу функционалности интерне ревизије.

У недостатку обука у организацији ЦЈХ, интерни ревизори су се оријентисали на обуке које организују струковно професионалне организације на комерцијалној основи. Обуке од стране струковно професионалних организација су биле мање оријентисане на интерну ревизију, а обуке струковно професионалних организација које окупљају интерне ревизоре нису биле континуиране, нису третирали актуелне проблеме и питања интерне ревизије и специфичне потребе интерне ревизије у јавном сектору.

ЦЈХ није, у посматраном периоду, успоставила сарадњу са струковно професионалним организацијама и другим заинтересованим странама у погледу организовања екстерних обука. ЦЈХ не посједује податке о одржаним екстерним обукама у организацији струковно професионалних организација, тематици и садржају обука, интерним ревизорима укљученим у обуке и компатибилности обука са потребама интерних ревизора.

ЦЈХ није успоставила правила, поступке и процедуре сертификавања интерних ревизора, мада скоро сви интерни ревизори посједују сертификате једне од струковно професионалних организација које окупљају интерне ревизоре. ЦЈХ не располаже подацима о броју сертификованих интерних ревизора, интерним ревизорима имаоцима сертификата, струковно професионалним организацијама које су извршили сертификавање и програмима који су били основа сертификавања интерних ревизора.

У оквиру ЦЈХ нису успостављене базе података о интерним ревизорима, њиховом професионалном развоју, сертификатима и струковно професионалним организацијама које су проводиле сертификавање и програмима сертификавања и стицању звања овлашћени интерни ревизор.

ЈИР нису доносиле посебне планове и програме обуке интерних ревизора чијом, реализацијом би се унаприједила знања, вјештине и друге способности интерних ревизора. У ЈИР које запошљавају већи број интерних ревизора нису се проводиле интерне обуке интерних ревизора.

Интервјуисани интерни ревизори потврдили су, да су обуке и пилот ревизије у оквиру пројектних активности били добра основа, али да нису на тим основама настављене континуиране обуке интерних ревизора. Интерни ревизори као једну од кључних активности за развој интерне ревизије виде континуиране обуке, а посебно обуке које се односе на ревизију система, ревизију учинка, ревизију информационах технологија, ревизију преваре и корупције, како би могли одговорити потребама и захтјевима који се пред њих постављају.

3.2. Функционисање интерне ревизије и коришћење њених резултата

3.2.1. Процјена ризика, планирање и програмирање интерне ревизије

Постојећа пракса процјене ризика и планирања интерне ревизије не даје разумно увјеравање да ће се интерна ревизија, у оквиру додјељеног манадата, бавити

ризичним подручјима, процесима и активностима и да ће, на тај начин интерна ревизија бити у функцији помоћи институцији у погледу нове додатне вриједности за институцију.

Непостојање стратегија, развојних и планских документа, оскудна методолошка упутства, недовољна обученост интерних ревизора, у погледу процјене ризика и планирања. доводе у питање остваривање мисије и улоге интерне ревизије.

Ефикасност и ефективност интерне ревизије одређена је и дизајном процеса интерне ревизије. Интерна ревизија има карактер ефикасне и ефективне активности ако се планира и проводи према правилима, поступцима и процедурама утврђеним МОППИР. Полазна основа процеса интерне ревизије су стратегије, стратешки, развојни и плански документи институција, односно мисија, основне вриједности, стратешки циљеви и одређења, приоритети и са њима повезани ризици. Исходи процеса интерне ревизије су нова додатна вриједност институцији, помоћ и подршка у остваривању постављених циљева и извршавању планираних задатака.

Табела број 3 - Преглед фаза процеса интерне ревизије, ревизијских активности и докумената

ФАЗА ПРОЦЕСА	АКТИВНОСТ	ДОКУМЕНТ
	Стратегије, развојна и планска документа институција (мисија, вриједности, циљеви, приоритети и ризици...)	
Планирање	Процјена ризика	Студија ризика
	Стратешко планирање	Стратешки план интерне ревизије
	Годишње планирање	Годишњи план интерне ревизије
	Планирање ревизијског ангажмана	План ревизијског ангажмана Програм ревизијског ангажмана
Провођење	Провођење интерне ревизије	Ревизијска радна документација и ревизијски докази
Извјештавање	Извјештавање	Нацрт извјештаја интерне ревизије Извјештај интерне ревизије
	Реакције на извјештај интерне ревизије	Акциони план за провођење препорука по извјештају интерне ревизије
Накнадно праћење	Провођење препорука интерне ревизије	Реализација акционог плана
	Праћење провођења препорука интерне ревизије	Извјештај о праћењу провођења препорука
	Нова додатна вриједност институцији (остварена мисија, очуване вриједности, постигнути циљеви, извршени задаци, минимизирани ризици...)	

Мисија интерне ревизије, која је утврђена у МОППИР, је унапређење организационих вриједности тиме што ће се обезбиједити на ризику засновано објективно увјеравање, савјети и увид. Један од основних принципа професионалне праксе интерне ревизије који је непосредно повезан са мисијом интерне ревизије је усклађивање праксе интерне ревизије са стратегијама, циљевима и ризицима организација.

Из мисије, принципа и МОППИР произилази да би интерна ревизија могла да оствари своју мисију потребно је постојање стратегија, стратешких, развојних и

планских докумената у којима је препознатљива мисија, вриједности, стратешки и оперативни циљеви, приоритети и ризици у остваривању мисије, стратешких и оперативних циљева.

У РС није донесен основни стратешко развојни документ под називом Стратегија развоја Републике Српске као претпоставка доношења ресорних стратегија и других стратешко-развојних докумената. РС нема стратегије или друга стратешка документа за 39 подручја за чије уређивање и обезбјеђење је надлежна, а 37 стратегија или других стратешких докумената које се односе на 23 подручја, је период на које се односе истекао, што додатно усложњава ову материју.¹⁸ Поред непостојања стратешких, развојних и планских докумената један број организација нема ни стратешке планове развоја, а на тај начин ни формално утврђену мисију, основне вриједности, стратешке, оперативне циљеве и активности за њихово остваривање.

На овај начин нису створене стратешке претпоставке за развој и функционисање интерне ревизије у погледу постојања стратегија, стратешких, планских и развојних докумената са јасно утврђеним стратешким одређењима и циљевима као полазној основи за израду стратешких и планских докумената интерне ревизије. Недостатак стратегија, стратешко-развојних и планских докумената покушава се надомјестити годишњим плановима и програмима рада или програмима одређених активности који не дају довољно података и информација за процјену ризика и на њима засновану израду стратешких и планских докумената интерне ревизије.

МСППИР налажу потребу да се планирање интерне ревизије, као прва фаза ревизијског процеса, базира на процјени ризика и да се при том полази од оквира за управљање ризиком које је утврдило руководство, а уколико такав оквир не постоји интерна ревизија полази од своје процјене ризика. Током ревизије у ревидираним институцијама нису презентовани оквири за процјену ризика и процјене ризика од стране руководства институција као полазна основа за планирање интерне ревизије.

Приручником су дате оскудне методолошке упуте у погледу процјене ризика и планирања интерне ревизије, те су интерни ревизори углавном користили научене лекције из обука у оквиру раније наведених пројектних активности. Управо овакав приступ је „мање-више, довео до уједначеног приступа у процјени ризика и планирању интерних ревизија, са доминантно формално-административним приступом у односу на креативно-квалитативни приступ процјени ризика и планирању.

Интерна ревизија процјену ризика за потребе стратешког планирања проводи кроз поступке разумијевања ревизорског окружења, идентификовања циљева, процеса и потпроцеса унутар институција, процјене ризика по организационим јединицама, процесима и потпроцесима. Ова процјена ризика је углавном индивидуална активност и формално-административног карактера ЈИР, иако је предвиђено да се та активност проводи у сарадњи са руководством институција јавног сектора. Интервјуи са интерним ревизорима и руководством институција указују да комуникација између руководства и интерних ревизора у процесу планирања постоји, али се иста није могла документовати. Изузетак је комуникација између руководства и ЈИР УКЦ РС и коришћења резултата те комуникације у процјени ризика и стратешком планирању.

Стратешки план интерне ревизије је финални документ процеса стратешког планирања интерне ревизије и основа за годишње планирање и израду годишњих

¹⁸ Информација о стратешким и планским документима Републике Српске, Министарство за економске односе и регионалну сарадњу, Бања Лука, 2016. година

планова интерне ревизије. Стратешки планови интерне ревизије су углавном исте форме, садржаја и структуре и нису се мијењали током посматраног периода. Стратешки планови интерне ревизије не увјеравају нас и не нуде довољно информација шта су подручја, правци и приоритети рада интерне ревизије, у периоду на који се односе стратешки планови интерне ревизије и да ће дјеловање интерне ревизије бити у функцији остваривања мисије, стратешких и оперативних циљева институција јавног сектора. Основне карактеристике стратешког планирања интерне ревизије у јавном сектору РС:

- Као полазна основа не користи се мисија организације и мисија интерне ревизије,
- Недовољна укљученост менаџмента у процјену ризика и планирање интерне ревизије и документованост активне улоге менаџмента,
- Процјена ризика има карактер формалне и административне активности,
- Неодговарајућа документованост процедура процјене ризика и планирања,
- Стратешки циљеви интерне ревизије нису компатибилни стратешким циљевима институције у којој је организована интерна ревизија,
- Специфични циљеви интерне ревизије не проистичу из стратешких циљева, идентични у посматраном периоду, уопштени, нису конкретни и нису мјерљиви,
- Стратегија интерне ревизије презентована у стратешким плановима интерне ревизије није проводљива и није резултат стратешког планирања.

Годишњи планови интерне ревизије израђују се на основу стратешких планова интерне ревизије. Форма, садржај и структура годишњих планова ЈИР се презентује на два начина. Један број ЈИР годишњи план интерних ревизија презентује у форми обрасца који садржи назив ревизије, назив организационе јединице и вријеме провођења ревизије, а један број организација годишњи план ревизија поред обрасца презентује и у форми документа који је садржајно и структурално богатији, те поред назива ревизије, назива организационе јединице и времена провођења ревизије подразумијева и временску динамику провођења ревизијских активности, потребне ресурсе за провођење ревизија, као и друге активности неревизијског карактера.

Добра пракса разматрања и одобравања планова у појединим организацијама као што су Фонд за пензијско и инвалидско осигурање, УКЦ РС и Град Добој, је да се стратешки и годишњи планови разматрају на сједницама Одбора или Колегијума и на тај начин се чланови Одбора или Колегијума упознају се средњорочним и годишњим активностима интерне ревизије.

Форма, садржај и структура плана појединачне интерне ревизије одређена је формом, садржајем и структуром из Приручника. У плану појединачне интерне ревизије наводе се основни подаци о организационој јединици која ће бити обухваћена ревизијом, ревизорском тиму, предмету ревизије, циљевима ревизије, резултати раније проведених ревизија, временски обим ревизије, приступи и методи ревизије и потенцијални проблеми и приоритети.

Презентовани планови појединачних интерних ревизија су садржајно и суштински мањкави и нису усклађени са захтјевима МСППИР. Презентовани планови не садрже планиране ревизијске активности, вријеме трајања ревизије, временски распоред и динамику извршавања ревизијских активности. У презентованим плановима је утврђена неусклађеност између циљева у ревидираним процесима и циљева ревизије, као и оскудност у погледу ревизијских приступа, метода и техника. Планови појединачне интерне ревизије нису управљачки инструмент руководиоца ЈИР, у погледу управљања процесом интерне ревизије. Идентификоване мањкавости и неусклађености у планирању интерне ревизије су садржајне и

суштинске природе, а као последица: неусклађености Приручника са МСППИР, оскудним методолошким упутама у Приручнику, недовољним обукама интерних ревизора у погледу планирања интерне ревизије и недовољно изграђеној свијести о значају планирања у јавном сектору.

Програм интерне ревизије је документ који је предвиђен МСППИР. Програм интерне ревизије описује основне ревизијске активности, поступке и процедуре, редослијед њиховог провођења, вријеме и обим провођења којим се остварују општи и посебни циљеви интерне ревизије. Програм интерне ревизије се не израђује, изузев у малом броју ЈИР, те је на тај начин доведена у питање економичност и ефикасност процеса интерне ревизије.

У ЈИР са израженим мањкавостима у појединачном планирању и недостатку програма ревизије није извјесна ефикасност процеса интерне ревизије (најбоља комбинација расположивих ресурса, вријеме провођења ревизије, временска динамика и усклађеност ревизијских активности, усклађеност резултата ревизије са ангажованим ресурсима).

3.2.2. Интерна ревизија и систем интерних контрола

У институцијама јавног сектора постоји низ докумената којима се уређује организовање и функционисање система интерних контрола. Основни документ који се односи на систем интерних контрола је Правилник о интерним контролама и интерним контролним поступцима. Правилници о интерним контролама и интерним контролним поступцима, као што и назив указује, углавном третирају материју интерних контролних поступака, а мање остале компоненте система интерних контрола. Правилници о интерним контролама дужи временски период нису мијењани и нису усклађивани са промјенама у организацијама и промјенама у окружењу.

У међувремену су се мијењали законски прописи општег карактера, као што су закони који уређују организовање и функционисање организација јавног сектора: Закон о републичкој управи, Закон о локалној самоуправи, Закон о јавним службама; закони који се односе на финасирање и финансијско пословање као што су: Закон о буџетском систему, Закон о трезору, Закон о јавним набавкама; закони који уређују радно-правни статус запослених у јавном сектору као што су: Закон о раду, Закон о државним службеницима, Закон о службеницима и намјештеницима у локалној управи. Мјењана је и професионална регулатива као што су Међународни рачуноводствени стандарди, Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор и на њима заснована рачуноводствена политика.

Настале су одређене промјене у организацијама као што су статусне промјене (један број општина је добио статус града), промјене у начину пословања (увођење локалних самоуправа у трезорски систем пословања, увођење Фонда за пензијско и инвалидско осигурање у трезорски систем пословања, најавна увођења јавних здравствених установа у трезорски систем пословања, промјена надлежности у прикупљању доприноса као јавних прихода), промјене унутрашње организационе структуре, успостављање функције интерне ревизије, успостављање нових информационих система, промјене интерних аката итд.

Промјене у окружењу, попут глобалних, регионалних и локалних, довеле су до појаве нових ризика у пословању и потребе да се на један квалитативно нови начин управља ризицима у погледу идентификације ризика, праћења и процјењивања ризика и адекватних реакција и одговора на ризике, како би се омогућило остваривање циљева организација и циљева система интерних контрола.

Наведене промјене, екстерне и интерне природе, нису довеле до потребних суштинских и формалних промјена у систему интерних контрола и прилагођавања система интерних контрола новонасталим приликама и околностима. Један број организација је у међувремену промјенио Правилнике о интерним контролама, али није антиципирао одређене промјене. Други дио организација већ дуже вријеме не преиспитује систем интерних контрола и Правилнике о интерним контролама и не чини их функционалним и ефективним.

Постојећи системи интерних контрола се углавном заснивају на административним и рачуноводственим контролним поступцима и то у дијелу који се односи на финансијско пословање, укључујући и финансијско извјештавање и усклађеност финансијског пословања. Систем интерних контрола није оријентисан на испуњавање постављених циљева и планираних задатака, економичну, ефикасну и ефективну употребу ресурса организације и усклађеност пословања изван финансијског пословања.

Већи број интервјуисаних особа увиђа потребу за редефинисањем система интерних контрола, а у оквиру тога и израду нових Правилника о интерним контролама, који ће уважити све новонастале промјене у организацији и окружењу и систем интерних контрола учинити ефективним. Истовремено смо примјетили да још увијек постоји низак ниво разумјевања система интерних контрола од стране оних који треба да успостављају систем интерних контрола и одговарају за функционисање интерних контрола, али и недовољан и неадекватан капацитет за организовање квалитативно новог ефективног система финансијског управљања и контроле.

Правилником о интерним контролама, у дијелу који се односи на мониторинг система интерних контрола, регулисано је да интерна ревизија проводи праћење примјене Правилника о интерним контролама, односно праћење функционисања интерних контрола. Интерна ревизија је, у складу са расположивим капацитетима, проводећи ревизију појединачних организационих јединица, процеса и потпроцеса у њиховој надлежности, мање или више ревидирала контролне поступке који се односе на ревидиране организационе јединице, процесе и потпроцесе у њиховој надлежности. Интерна ревизија је дакле ревидирала један дио система интерних контрола, а то су контролни поступци не упуштајући се у ревизију других компоненти система интерних контрола као што су контролно окружење, управљање ризицима, информације и комуникације, односно комплетност и функционалност система интерних контрола.

Интерна ревизија путем извјештаја интерне ревизије није указивала на могуће узроке нефункционалности система интерних контрола и посљедице које производи постојећи систем интерних контрола. Интерна ревизија је, путем извјештаја интерне ревизије, давала одређене препоруке које се односе на систем интерних контрола. Препоруке су се углавном односиле на потребу успостављања нових правила и процедура у форми интерних аката, потребу њихових измјена и допуна или потребу њиховог усклађивања са законима и подзаконским прописима и интерним актима.

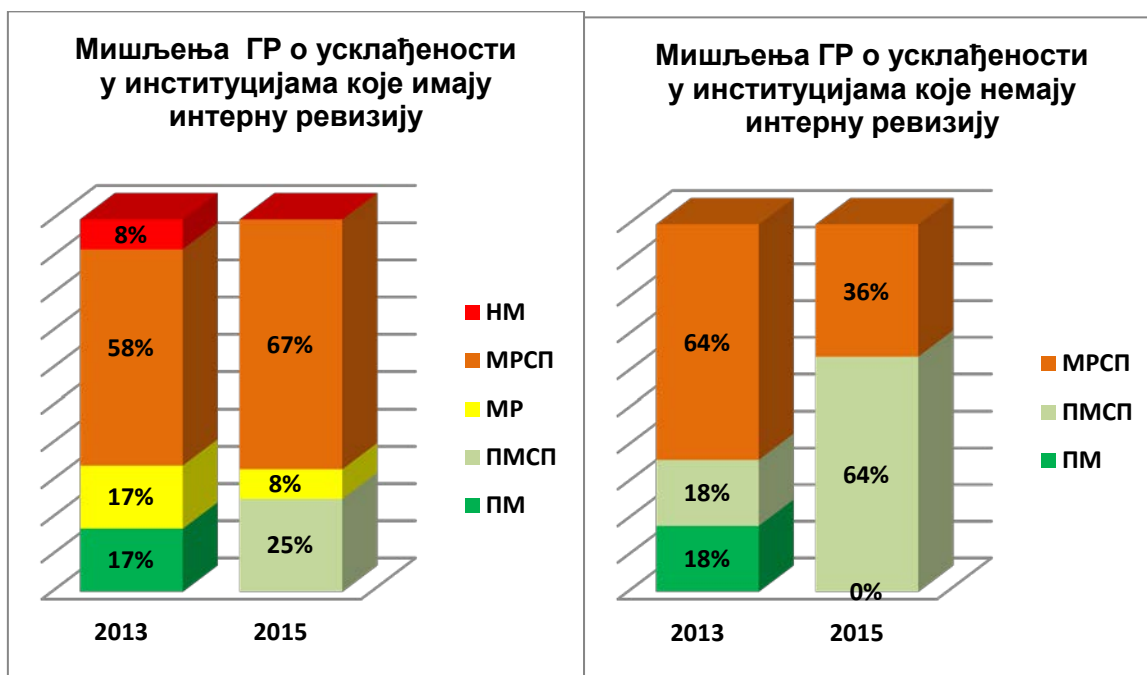
Интерна ревизија је, у оквиру праћења препорука, пратила и препоруке које се односе на систем интерних контрола. Интерна ревизија је у праћењу препорука имала приступ да утврђује да ли је донесен, измјењен, допуњен или усклађен препоручени интерни акт. Мањи број ЈИР је пратио да ли се примјењује иновирани интерни акт, а изостало је праћење да ли је примјена новог иновираног интерног акта довела до одређених промјена и који су резултати и ефекти тих промјена.

Мишљења Главног ревизора ГСРЈС РС се нису битно мјењала током посматраног периода што указује да се није битно промјенила ни функционалност система интерних контрола у погледу спречавања настанка материјално значајних грешака

које се односе на финансијско извјештавање и усклађеност пословања. Функционисање интерних контрола одређивало је и врсту мишљења Главног ревизора о усклађености пословања институција јавног сектора.

На наредном графикону приказана је структура по врстама мишљења Главног ревизора о усклађености пословања у институцијама јавног сектора РС, у којима је успостављена интерна ревизија и институцијама у којима није успостављена интерна ревизија на почетку и на крају периода посматрања. Структура мишљења приказана је за институције јавног сектора у којима се у континуитету проводи ревизија усклађености без обзира да ли се налазе у узорку или не.

Графикон број 1 - Структура мишљења Главног ревизора о усклађености пословања у институцијама јавног сектора за 2013 и 2015. годину



Извор података: Извјештаји о финансијској ревизији институција јавног сектора за 2013 и 2015. годину

Структура мишљења Главног ревизора о финансијским извјештајима у институцијама у којима је успостављена интерна ревизија и институцијама у којима није успостављена интерна ревизија за 2013 и 2015. годину дата је у прилогу Извјештаја.¹⁹ Структура мишљења приказана је за институције јавног сектора у којима се у континуитету проводи ревизија финансијских извјештаја.

3.2.3. Резултати рада интерне ревизије

Правна и професионална регулатива интерне ревизије дају мандат интерној ревизији да проводи услуге увјеравања и консултантске услуге. Интерна ревизија у јавном сектору РС углавном пружа услуге увјеравања, а консултантске услуге су мање присутне и на нивоу су повремених и појединачних.

¹⁹ Прилог број 7 - Структура мишљења Главног ревизора о финансијским извјештајима у институцијама јавног сектора за 2013 и 2015. годину

У структури ревизијских ангажмана доминирају ревизија усклађености и финансијска ревизија (нуде мању додатну вриједност). Ревизија учинка, ревизија система и ИТ ревизија су на нивоу појединачних и повремених, најчешће у комбинацији са ревизијом усклађености (нуде већу додатну вриједност). Да се примјетити, да су доминанте врсте ревизија које дају мању додатну вриједност у односу на врсте ревизија које дају већу додатну вриједност. Рад и резултати рада интерне ревизије мјере се и исказују кроз број планираних и provedених ревизија, те број датих, реализованих и нереализованих препорука.

Табела број 4 - Планиране и provedене интерне ревизије, дате и реализоване препоруке интерне ревизије

Ред. бр.	Подаци о интерним ревизијама и препорукама	Година	
		2015.	2016.
1	Број планираних ревизија	196	240
2	Број provedених ревизија	180	222
3	Број датих препорука	1047	1052
4	Број реализованих препорука	612	571
5	Број нереализованих препорука	435	481

Извор: Годишњи извјештаји о интерној ревизији

Преглед показује да је у 2016. години у односу на 2015. годину број планираних као и број provedених ревизија у порасту, у складу са промјенама-повећањем капацитета интерне ревизије. Број provedених ревизија није на нивоу планираних уљед објективних околности у ЈИР.

У посматраном периоду интерна ревизија је годишње, путем извјештаја интерне ревизије, понудила око 1.050 препорука а број provedених препорука је према подацима ЈИР нешто изнад 50% датих препорука.

Основни производ процеса интерне ревизије је извјештај интерне ревизије, односно препоруке као компонента извјештаја која носи нову вриједност. Шта су карактеристике производа интерне ревизије:

- Број препорука по извјештају интерне ревизије је од 1 до 19 препорука,
- Извјештаји интерне ревизије најчешће имају 4 до 6 препорука,
- Има извјештаја интерне ревизије које немају препорука–упитна нова вриједност ових интерних ревизија и извјештаја интерне ревизије,
- Изражене варијације у квалитативним карактеристикама препорука,
- Једноставне краткорочне препоруке које подразумевају корекције формалне, административне и техничке природе,
- Комплексне дугорочне препоруке које подразумевају корективне мјере и акције.

О раду и резултатима рада интерна ревизија извјештава путем извјештаја интерне ревизије. Интерна ревизија извјештава о резултатима рада на неколико начина:

- Путем појединачних извјештаја интерна ревизије извјештава о резултатима појединачних ревизијских ангажмана,
- Путем извјештаја о накнадном предледу извјештава о резултатима накнадног прегледа провођења препорука интерне ревизије,

- Путем годишњих извјештаја о интерној ревизији, извјештава руководство институције у којој је позиционирана и ЦЈХ,
- Периодично по потреби извјештава руководство институције о резултатима рада интерне ревизије.

Основни начин извјештавања је Извјештај о резултатима појединачних ревизијских ангажмана који одређује садржај и суштину других наведених извјештаја. Годишњи извјештај интерне ревизије подноси се на начин који је утврдила ЦЈХ. Путем годишњих извјештаја о интерној ревизији, ЈИР и интерни ревизори извјештавају руководство организације и ЦЈХ о раду и резултатима рада на годишњем нивоу. Годишњи извјештаји ЈИР и интерних ревизора су основа за израду Консолидованих годишњих извјештаја о успостављању и развоју интерне финансијске контроле у јавном сектору РС који ЦЈХ израђује и упућује Влади РС.

Годишњи извјештај интерне ревизије састоји се од општег и посебног дијела. У општем дијелу приказују се опште информације о организацији, опште информације о ЈИР и подаци о активностима интерне ревизије као што су: извјештај о реализацији годишњег плана интерне ревизије – планиране и проведене интерне ревизије, дате и реализоване препоруке и коришћени ревизорски ресурси, итд. У посебном дијелу приказује се преглед обављених интерних ревизија са основним налазима, закључцима и препорукама, активности на плану провођења препорука и приједлози за развој интерне ревизије.

Годишњи извјештаји интерне ревизије не нуде довољно података, информација и показатеља о успјешности ЈИР, изузев информација о планираним и проведеним интерним ревизијама и информација о статусу препорука. Дио извјештаја који се односи на активности по извјештајима интерне ревизије требао би да пружи додатне информације о успјешности интерне ревизије и додатној вриједности интерне ревизије. Овај дио извјештаја не нуди употребљиве информације о успјешности интерне ревизије, он углавном садржи информације о проведеним и непроведеним препорукама, разлозима за непровођење препорука или мањи број извјештаја основне активности на провођењу препорука и резултате проведених активности у погледу броја и врсте нових или измјењених интерних аката у форми Правилника, Одлука, Рјешења, Упутстава.

У дијелу Годишњих извјештаја интерне ревизије који се односи на приједлоге интерних ревизора за развој интерне ревизије, приједлози се односе на професионални развој интерних ревизора: Континуирано професионално усавршавање интерних ревизора са конкретним и практичним темама, потребу попуњавања непопуњених радних мјеста интерних ревизора, потребу успостављања критеријума за запошљавање интерних ревизора, утврђивање звања у интерној ревизији, потребу сертификавања интерних ревизора и одржавање радно консултативних састанака у погледу размјене идеја, искустава и пракси интерне ревизије.

Мањи број ЈИР истиче потребу свеобухватног развоја система интерних финансијских контрола, потребу едукација менаџмента о улози интерне ревизије, потребу успостављања механизма за ефикасан и ефективан рад интерне ревизије и већи ангажман ЦЈХ.

Сагледавајући наведене приједлоге и проведене активности видљиво је да није било активности које су предлагали интерни ревизори, а које би ишле у правцу развоја и функционалности интерне ревизије.

ЦЈХ на основу Годишњих извјештаја интерне ревизије израђује Консолидовани годишњи извјештај и упућује га у процедуру Влади РС. ЦЈХ није искористила Годишње извјештаје интерне ревизије да евалуира активности интерне ревизије и

на основу проведене евалуације предузима мјере и активности на плану развоја и ефикасније и ефектније функционалности интерне ревизије. Консолидовано годишње извјештавање није било на континуираној основи, па су изостале и мјере из надлежности Владе РС на плану развоја интерне ревизије.

У институцијама попут Фонда за пензијско и инвалидско осигурање, УКЦ РС и Града Добоја, ЈИР су израђивале периодичне извјештаје и информације о раду и резултатима рада интерне ревизије за потребе руководства институција. ЈИР УКЦ РС полугодишње израђује извјештај о раду ЈИР за потребе Управе и Управног одбора. Извјештај садржи информације о планираним и проведеним интерним ревизијама, основним налазима, закључцима и препорукама по проведеним интерним ревизијама и статус препорука интерне ревизије. Управни одбор разматра извјештаје и доноси одговарајуће закључке.

Одјељење интерне ревизије Фонда за пензијско и инвалидско осигурање квартално за потребе директора и Колегијума директора израђује информације о реализацији препорука интерне ревизије. Информација садржи податке о планираним и проведеним ревизијама и статусу препорука по проведеним интерним ревизијама. Информацију разматра Колегијум директора и доноси одговарајуће закључке. Закључци подразумијевају да су колегијални органи упознати са извјештајем-информацијом, да исте прихватају и да се инсистира на дослиједном провођењу препорука интерне ревизије и извјештавању о проведеним препорукама. Иако је ријеч о доброј пракси у извјештајима и информацијама изостали су квалитативни показатељи рада интерне ревизије и конкретнији закључци колегијалних органа.

Опште посматрано изостале су расправе и разматрања извјештаја интерне ревизије на сједницама-састанцима Управног одбора, Нарзорног одбора, Управе, Колегијума руководилаца институција. Институције нису документовале да су органи у институцијама разматрали извјештаје интерне ревизије и да су као резултат тих разматрања настали одређени закључци. Изузетак су УКЦ РС, односно Управни одбор УКЦ РС који је разматрао извјештаје интерне ревизије и доносио одређене закључке, као и Колегијум градоначелника Града Добоја.

Институције и организационе јединице на извјештај интерне ревизије треба да реагују Акционим планом за провођење препорука по извјештају интерне ревизије. Приручником је прописана форма, садржај и структура Акционог плана. Институције су се у пракси придржавале и примјењивале прописани Акциони план.

Постојећи Акциони планови су мањкави у погледу форме, садржаја и структуре, јер не садрже елементе као мјере и активности које организације планирају предузимати по извјештајима интерне ревизије, ресурси потребни да се реализују планиране мјере и активности, резултати који ће се постићи примјеном наведених мјера и активности, начин праћења, мјерења и извјештавања о провођењу планираних мјера и активности, провођењу препорука и постигнутим резултатима. Садржај и структура акционих планова не омогућавају поуздано праћење провођења препорука од стране руководства институције и од стране интерне ревизије као и поуздано извјештавање о статусу препорука.

Однос руководства институције према извјештајима интерне ревизије преноси се и на руководице организационих јединица. Изради акционих планова приступа се са кашњењем и формалистички, а акциони план се схвата као потврда прихватљивости или неприхватљивости препорука интерне ревизије, а не као сет мјера и активности којима се проводе препоруке и рјешавају неусклађености, нерационалности утврђене ревизијом.

Услјед изражених мањкавости акционог плана, односа према извјештајима интерне ревизије и изостанка одговорности за непровођење препорука, мјере које

предузимају ревидиране организационе јединице су углавном корекције, а подразумијева једнократну интервенцију и исправљање утврђених нелогичности, неправилности и нерационалности, а не корективне мјере које би подразумијевале утврђивање узрока који доводе до неправилности и нерационалности и дјеловање у правцу минимизирања или уклањања узрока.

Поједине институције и ЈИР увиђајући мањкавост постојећих акционих планова су промијениле праксу у том погледу. ЈИР УКЦ РС је дизајнирала по форми и садржају нови акциони план који поред елемената акционог плана из Приручника садржи и мјере и активности које ће организационе јединице надлежне и одговорне за провођење препорука, предузети да би се рализовале препоруке из извјештаја интерне ревизије. У Фонду за пензијско и инвалидско осигурање је једна посебна пракса, организационе јединице надлежне и одговорне за провођење препорука не израђују акционе планове поступања по извјештајима интерне ревизије.²⁰ У извјештајима интерне ревизије садржане су основне препоруке али и лица одговорна за њихово провођење и крајњи рок за провођење препорука. На овај начин интерна ревизија одређује одговорно лице и рок за провођење препорука и на тај начин преузима и дио ризика за непровођење препорука који проистиче из утврђивања одговорних лица и рокова за провођење препорука.

Правна и професионална регулатива у интерној ревизији намеће потребу праћења и извјештавања о резултатима праћења провођења препорука. У пракси су присутна три начина праћења провођења препорука:

- Путем накнадног прегледа,
- Путем извјештаја – информација организационих јединица одговорних за провођење препорука (са или без доказа о проведеним препорукама),
- Путем ревизијског ангажмана у наредној години.

Основни начин праћења провођења препорука у јавном сектору РС је путем извјештаја и информација организационих јединица. Овај начин се није показао довољно поузданим из разлога што организационе јединице у информацијама о проведеним препорукама нису достављале доказе о провођењу препорука или су достављале неодговарајуће доказе који не омогућавају увјеравање да су препоруке проведене. Накнадни преглед је поузданији начин праћења провођења препорука, у пракси мање присутан услед недовољних ресурса интерне ревизије. Интерна ревизија је у накнадном праћењу углавном орјентисана да ли је препорука проведена, а не који резултати и ефекти су постигнути провођењем препорука.

За успјешно функционисање интерне ревизије битан је систем осигурања и унапређења квалитета који укључује и контролу квалитета. МСППИР предвиђају успостављање осигурања и унапређења квалитета.²¹ Према МСППИР програм успостављања осигурања и унапређења квалитета подразумијева интерне и екстерне оцјене. Интерна оцјена квалитета подразумијева стални надзор учинка активности интерне ревизије који је саставни дио свакодневног надзора активности интерне ревизије и периодично самооцјењивање или оцјењивање које спроводе друга лица из институције која довољно познају праксу интерне ревизије. Екстерна

²⁰ Обавезе организације у погледу израде акционог плана, поступања по акционом плану и извјештавања о примјени акционог плана биле су регулисане чланом 19. Закона о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске

²¹ МСППИР 1310 – Обавезни елементи програма осигурања и унапређења квалитета
МСППИР 1311 – Интерне оцјене
МСППИР 1312 – Екстерне оцјене

оцјењивања се спроводе најмање једном у пет година од стране независних и квалификованих оцјењивача или тима оцјењивача.

Руководиоци ЈИР и интерни ревизори нису нам потврдили и документовали да се проводи надзор путем интерног или екстерног оцјењивања и да је успостављен систем осигурања и унапређења квалитета у складу са МСППИР.

Приручник је предвидио потребу надзора над активностима интерне ревизије који би требао да осигура квалитет процеса интерне ревизије и квалитет извјештаја интерне ревизије као коначних производа процеса интерне ревизије. Ревизија је показала неколико различитих приступа у надзору над радом интерне ревизије:

- Надзор се спроводи у свим фазама процеса интерне ревизије и на свим активностима интерне ревизије, али са формално-административног аспекта,
- Надзор се спроводи у фази извјештавања интерне ревизије и усмјерен је само на извјештаје интерне ревизије,
- Надзор се не спроводи ни у једној фази процеса интерне ревизије и активности интерне ревизије немају карактер надзираних и контролисаних активности.

Општа карактеристика да је надзор над активностима интерне ревизије непотпун, формалан, административан, активности интерне ревизије немају карактеристику надзираних и контролисаних у складу са МСППИР. Постојећи начин надзора не осигурава додатни квалитет извјештаја интерне ревизије и квалитет препорука.

У јавном сектору РС није успостављен систем праћења рада и резултата рада интерне ревизије, нити је унутар појединачних институција јавног сектора које имају успостављену функцију интерне ревизије успостављен и имплементиран систем праћења рада интерне ревизије. У пракси се рад и резултати рада интерне ревизије прате путем низа квантитативних показатеља који се разликују од институције до институције. Рад и резултате рада интерне ревизије посматрамо кроз број проведених ревизија, однос између броја планираних и проведених ревизија, однос између броја проведених ревизија у текућем и претходном периоду, број ревизија по ревизору, број датих препорука, број датих препорука по извјештају интерне ревизије, односу броја датих и реализованих препорука.

У пракси је изостала примјена квалитативних показатеља рада и резултата рада интерне ревизије, као што су показатељи о односима између врста ревизијског ангажмана и њихове потенцијалне додатне вриједности, квалитета препорука, коментара и повратних информација ревидираних организационих јединица, статус препорука, резултати и ефекти проведених препорука, примјена и утицај примјене идентификованих добрих пракси. Није могуће пратити рад интерне ревизије без квантитативних показатеља, али пракса интерне ревизије треба да уважи комбинацију квалитативних и квантитативних показатеља.

3.3. ЦЈХ и развој интерне ревизије

3.3.1. Улога и капацитети ЦЈХ

Примарну улогу у успостављању и развоју система интерних финансијских контрола у јавном сектору РС, а на тај начин и интерне ревизије има ЦЈХ. Стратегија успостављања и развоја интерних финансијских контрола у јавном сектору РС посебно истиче регулаторну, координирајућу и надзорну улогу ЦЈХ.

Улога, надлежности и одговорности ЦЈХ, у погледу успостављања, организовања и развоја интерне ревизије, утврђене су Законом. Надлежности ЦЈХ утврђене овим

Законом искључиво су се односиле на функцију интерне ревизије, односно развој, управљање и координацију интерне ревизије. Законом о систему интерних финансијских контрола у јавном сектору Републике Српске, на један квалитативно нови начин, се утврђује улога и надлежности ЦЈХ које се односе на финансијско управљање, контролу и интерну ревизију.

ЦЈХ МФ РС се организује и функционише у организационој структури МФ. У погледу улоге, надлежности и одговорности ЦЈХ је у идентичном положају као и друге ЦЈХ у БиХ и државама у окружењу и постојећи законски оквир обезбјеђује у формално-правном погледу извршавање повјерених улога и надлежности ЦЈХ.

Организационо позиционирање, унутрашња организација и ресурси ЦЈХ утврђени су Правилником о унутрашњој организацији и систематизацији радних мјеста у МФ. Према Правилнику ЦЈХ је за обављање послова из своје надлежности организована у 4 одјељења :

1. Одјељење за регулисање и надзор система финансијског управљања и контроле,
2. Одјељење за регулисање и надзор функције интерне ревизије,
3. Одјељење за информације и комуникације из дјелокруга активности ЦЈХ,
4. Одјељење за припрему програма за обуку интерних ревизора и ФМЦ особља и надзор над провођењем програма за обуку.

Правилником је систематизовано 10 радних мјеста са 10 извршилаца. Већи дио посматраног периода у ЦЈХ су била попуњена четири радна мјеста са четири извршиоца. Међутим у пракси су на пословима из надлежности ЦЈХ радила два до три извршиоца, а најчешће два извршиоца у посматраном периоду. Попуњеност радних мјеста и извршилаца омогућило је дјелимично функционисање само једног одјељења (Одјељење за информације и комуникације из дјелокруга надлежности ЦЈХ). Одјељења од примарног значаја за функционисање интерне ревизије (Одјељење за регулисање и надзор функције интерне ревизије и Одјељење за припрему програма за обуку интерних ревизора и ФМЦ особља и надзор над провођењем програма за обуку) нису била попуњена извршиоцима и нису била функционална, те је доведена у питање улога и надлежност ЦЈХ у погледу развоја и функционисања интерне ревизије.

Анализом капацитета ЦЈХ МФ РС и ЦЈХ МФ ФБиХ, ЦЈХ МФТ БиХ и ЦЈХ МФ држава у окружењу утврђено је да ЦЈХ МФ РС има примјерен пројектовани капацитет, али да битно заостаје у попуњености и функционалности капацитета.

Табела број 5 - Капацитети ЦЈХ МФ РС и других ЦЈХ

Ред. бр.	ЦЈХ	Број систематиз.	Број запослених	попуњеност (%)
1	Републике Српска	10	4	40
2	БиХ-заједничке институције	12	9	75
3	Федерација БиХ	9	3	33
4	Србија	10	8	80
5	Црна Гора	8	6	75
6	Хрватска	–	26	

Извор: web страница поменутих институција

Организациона структура и унутрашња организација ЦЈХ МФ РС се разликује од унутрашње организације ЦЈХ држава у окружењу, тако што ЦЈХ држава у окружењу углавном имају двије организационе јединице – два одјељења у свом саставу и то: одјељење за хармонизацију финансијског управљања и контроле и одјељење за хармонизацију интерне ревизије. Број систематизованих радних мјеста и извршилаца у ЦЈХ МФ РС је на нивоу броја систематизованих радних мјеста и извршилаца у ЦЈХ држава у окружењу, изузев ЦЈХ Хрватске која располаже са већим бројем систематизованих радних мјеста и извршилаца. Број запослених извршилаца у ЦЈХ МФ РС је мањи у односу на друге ЦЈХ.

Предвиђено је да се организација, функционисање и финансирање ЦЈХ уреди посебним Правилником о раду ЦЈХ који доноси министар финансија. Правилник није донесен и на тај начин нису утврђена посебна правила и процедуре функционисања ЦЈХ.

3.3.2. Активности ЦЈХ у функцији развоја интерне ревизије

Једна посебна активност ЦЈХ је припрема Консолидованог годишњег извјештаја о успостављању и развоју интерне финансијске контроле у јавном сектору РС који се доставља на разматрање и усвајање Влади РС. На овај начин треба да се успостави континуитет у извјештавању од ЈИР преко ЦЈХ до Владе РС.

Консолидовани годишњи извјештај припремљен од стране ЦЈХ, има за сврху да информисе Владу РС и друге повезане институције и тијела о стању у којем се налази процес успостављања интерне финансијске контроле у јавном сектору РС на крају извјештајног периода. Консолидовани годишњи извјештај има за циљ да омогући Влади РС да донесе одговарајуће одлуке које ће осигурати координисан и системски развој све три компоненте интерне финансијске контроле, у складу са међународно прихваћеним принципима и стандардима.²²

Први Консолидовани годишњи извјештај припремљен је за 2011. годину и достављен на разматрање Влади РС. Консолидовани годишњи извјештаји за 2012, 2013 и 2014. годину нису достављани на разматрање Влади РС (презентован нам је Консолидовани годишњи извјештај за 2014. годину који није упућен на разматрање Влади РС). Извјештавање на релацији ЈИР – ЦЈХ – Влада РС није се проводило у континуитету иако су ЈИР редовно извјештавале ЦЈХ МФ. На овај начин Влада РС није у континуитету имала информације о успостављању и развоју интерних финансијских контрола у јавном сектору РС и информације о организовању, развоју и функционисању интерне ревизије.

Иако се консолидовани годишњи извјештаји односи на систем интерних финансијских контрола у јавном сектору РС, он примарно извјештава о интерној ревизији као компоненти система интерних финансијских контрола, а у мањем дијелу извјештава о финансијском управљању и контроли.

Консолидовани годишњи извјештаји имају ограничену исказну моћ, дијелом због садржаја и квалитета годишњих извјештаја интерне ревизије, дјелом што не извјештавају о реализацији Стратегије и Акционог плана за провођење Стратегије. Консолидовани годишњи извјештаји не садрже компаративне податке и показатеље о достигнутом нивоу развоја и резултатима интерне ревизије у односу на претходне периоде, податке и показатеље о успјешности интерне ревизије, проблемима и ризицима у раду интерне ревизије, развојне и функционалне потребе интерне

²² Консолидовани годишњи извјештај о успостављању и развоју интерних финансијских контрола у јавном сектору Републике Српске са стањем на дан 31.12.2015. године

ревизије, како би Влада РС имала комплетну информацију о статусу и стању интерне ревизије, развојним потребама и перспективама. Садржај, структура и суштина консолидованих годишњих извјештаја као и временски дисконтинуитет у извјештавању потврђују да Влада РС није имала правовремене, континуиране, потпуне и поуздане информације о стању система интрених финансијских контрола, те у складу са тим није ни могла доносити закључке и одлуке које ће бити у функцији развоја система интерних финансијских контрола.

Комуникација између ЦЈХ и ЈИР била је на задовољавајућем нивоу у вријеме провођења пројеката и пројектних активности, као и у вријеме израде Закона о систему интерних финансијских контрола у јавном сектору Републике Српске. Изостала је квалитетна комуникација у погледу рјешавања питања организовања и позиционирања интерне ревизије, статуса интерних ревизора, примјене МОППИР, методологије интерне ревизије, размјени идеја, искустава и пракси, укључујући добре управљачке и ревизијске праксе.

4. ЗАКЉУЧЦИ

Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске извршила је ревизију учинка која се односи на организацију и функционисање интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске с намјером да испита испуњеност услова за успостављање, развој и функционисање интерне ревизије, њену организацију, начин управљања, као и коришћење резултата рада интерне ревизије у функцији остваривања мисије и улоге институција јавног сектора.

На основу прибављених ревизијских доказа и налаза ревизије утврђени су основни и посебни закључци ревизије учинка. Основни закључак је, да нису у потпуности испуњени услови за развој и функционисање интерне ревизије и да није успостављана системски и организовано. Организација и начин функционисања интерне ревизије не омогућавају испуњавање утврђене мисије и улоге интерне ревизије, те да је њена додатна вриједност у јавном сектору у многоме ограничена.

4.1 Интерна ревизија у јавном сектору РС функционише у условима непостојања Стратегије развоја система интерних финансијских контрола у јавном сектору РС, некомплетног правног оквира и неусклађености подзаконских прописа са правном и професионалном регулативом.

Активности предвиђене Акционим планом за провођење Стратегије успостављања и развоја интерних финансијских контрола у јавном сектору РС за период 2010-2012. година, у одређеној мјери нису реализоване или су реализоване са кашњењем и имале су утицаја на успостављање и развој интерне ревизије и њену функционалност.

Правни оквир није комплетиран у складу са Законом, са сетом подзаконских прописа из надлежности МФ и након девет година од доношења Закона и успостављања првих интерних ревизија.

Акти институција јавног сектора који се односе на интерну ревизију нису уважили основне захтјеве Закона и МОППИР, неусаглашени су и као такви имају утицаја на организовање и организационо позиционирање интерне ревизије, унутрашњу организацију, избор и позиционирање интерних ревизора, утврђивање њихових улога, овлашћења и одговорности, на организациону и функционалну независност интерне ревизије.

4.2 Систем професионалног развоја интерних ревизора није успостављен и професионални развој нема карактеристике организоване, планске и континуиране активности, која кроз изградњу компетенције интерних ревизора утиче на квалитет, функционалност, ефикасност и ефективност интерне ревизије.

Политика, правила, поступци и процедуре професионалног развоја интерних ревизора нису успостављене, укључујући и правила и процедуре поступка сертификавања интерних ревизора.

Постојеће форме и начини професионалне обуке и усавршавања интерних ревизора, на комерцијалној основи, реализовали су се без координације и синхронизације са ЦЈХ и нису дали препознатљив допринос компетентностима интерних ревизора и квалитету интерне ревизије.

ЦЈХ са примарном улогом у систему професионалног развоја интерних ревизора није успоставила професионалну сарадњу са странама релевантним за професионални развој интерних ревизора и није успоставила одговарајуће регистре који се односе на професионални развој и сертификавање интерних ревизора.

4.3 Успостављање и организовање интерне ревизије није имало карактер системске и организоване активности и није уважило основне организационе, управљачке и функционалне принципе, укључујући и принципе ефикасности и ефективности.

Изражена је разноликост у организовању интерне ревизије као и у организационој структури ЈИР, што је последица непостојања критеријума за организовање интерне ревизије и успостављање организационе структуре ЈИР. Успостављање интерне ревизије нису пратиле одговарајуће формално-правне, професионалне и управљачке претпоставке.

Ресурси интерне ревизије се не користе на најбољи могући начин и доминантно се користе у ревизијским ангажманима који нуде мању додатну вриједност (финансијска ревизија и ревизија усклађености), а мање у ревизијским ангажманима који нуде већу додатну вриједност (ревизија учинка и ревизија система). Ресурси интерне ревизије користе се и за послове који нису у мандату интерне ревизије, а могу имати утицаја на функционалност и независност интерне ревизије.

4.4 Процес интерне ревизије није методолошки дизајниран на начин да има карактеристике ефикасног и ефективног процеса и да је у функцији остваривања мисије и улоге интерне ревизије.

Налази ревизије показују да процес интерне ревизије, у методолшком погледу, није у потпуности уважио МСППИР, а посебно изражени проблеми се односе на процјену ризика, планирање интерне ревизије, извјештавање, накнадно праћење и извјештавање о накнадном праћењу.

Резултати рада интерне ревизије нису коришћени у преиспитивању и дизајнирању система интерних контрола у погледу њихове ефикасности и ефективности. Постојећи систем интерних контрола није антиципирао препоруке интерне ревизије и промјене интерног и екстерног карактера.

4.5 Улога руководства институција јавног сектора није одговарајућа у погледу разумијевања мјеста и улоге интерне ревизије и коришћења резултата рада интерне ревизије.

Разумијевање мјеста и улоге интерне ревизије од руководства институција јавног сектора није на потребном нивоу и изражена су дијаметрална размишљања о мјесту и улози интерне ревизије и њеном развоју.

Руководство институција није створило одређене претпоставке за успјешан рад интерне ревизије, а које подразумевају постојање и ажурност стратешких, развојних и планских аката као полазне основе интерне ревизије, није довољна укљученост у процес процјене ризика, не даје се довољно значаја извјештајима интерне ревизије, није успостављен систем одговорности за провођење препорука интерне ревизије и није успостављен систем праћења рада интерне ревизије.

4.6 Улога ЦЈХ је у складу са потребама хармонизације и координације у систему интерних финансијских контрола. Активности ЦЈХ, у протеклом периоду, нису биле у функцији равоја интерне ревизије. Капацитети ЦЈХ су недовољни да би она могла да остварује утврђену улогу.

ЦЈХ је препозната као кључна у развоју интерне ревизије. ЦЈХ у посматраном периоду није реализовала активности предвиђене Акционим планом за реализацију Стратегије и није дала потребан и очекиван допринос развоју интерне ревизије.

Анализа улоге ЦЈХ, у складу са Законом о систему интерних финансијских контрола у јавном сектору, указује да она нема довољне капацитете за извршавање утврђене улоге.

5. ПРЕПОРУКЕ

У овом дијелу извјештаја, а на темељу презентованих налаза и изнесених закључака, ревизија даје препоруке у циљу стварање услова за успјешнији развој, функционисање и управљање интерном ревизијом. Проведена ревизија је показала да постоји простор и потреба за унапређењем функционисања система интерних финансијских контрола и интерне ревизије у јавном сектору РС, као институционалног инструмента у управљању јавним сектором и институцијама јавног сектора.

Као кључни актери у управљању интерном ревизијом у јавном сектору РС препознати су Влада РС, МФ, ЦЈХ МФ, институције јавног сектора, односно руководиоци институција јавног сектора и руководиоци ЈИР.

Препоруке су креиране и адресиране на институције у складу са њиховом улогом, надлежностима и одговорностима у погледу управљања системом интерне финансијске контроле и интерне ревизије у јавном сектору РС.

Препоруке за Владу Републике Српске

Препоруке за Владу РС, односно МФ се односе на стварање услова и претпоставки за развој интерне ревизије и афирмацију улоге интерне ревизије у управљању јавним сектором РС. Влада РС, односно МФ у погледу успостављања услова за развој интерне ревизије треба да:

5.1 Успостави стратешки, правни и професионални оквир за развој система интерних финансијских контрола и интерне ревизије у јавном сектору РС.

Успостављање стратешког оквира подразумијева креирање и усвајање Стратегије развоја система интерних финансијских контрола у јавном сектору РС и Акционог плана за провођење Стратегије. Приликом креирање Стратегије користити искуства држава из окружења и ЕУ, уважавати локалне услове и околности као и достигнути ниво развоја и развојне потребе система интерних финансијских контрола и интерне ревизије у јавном сектору РС.

Комплетирање правног оквира подразумијева припрему и усвајање сета подзаконских прописа, у складу са Законом о систему интерних финансијских контрола у јавном сектору РС.

Креирање професионалног оквира подразумијева изараду методолошког приручника – упутства као методологије интерне ревизије, а на основу релевантног правног оквира, МОППИР и релевантних пракси интерне ревизије.

5.2 Успостави систем професионалног развоја интерних ревизора, како би професионални развој интерних ревизора имао карактеристике организоване, континуиране и квалитетне активности.

Успостављање система професионалног развоја подразумијева утврђивање јединствене политике, правила и процедура професионалног развоја, укључујући и сертификавање интерних ревизора у јавном сектору. Професионални развој подразумијева и израду Плана и Програма професионалне обуке и усавршавања, како интерних ревизора, тако и лица одговорних за успостављање и развој финансијског управљања и контроле и руководиоца институција, те реализацију истих.

ЦЈХ треба да успостави сарадњу са странама релевантним за професионални развој интерних ревизора и синхронизује активности, како би били препознатљиви ефекти сарадње.

Потребно је креирати и регистар интерних ревизора који ће бити основа за праћење и евалуирање професионалног развоја и планирање активности на плану професионалног развоја.

5.3 ЦЈХ МФ успоставити у капацитету који ће омогућити остваривање улоге и функције ЦЈХ утврђене Законом о систему интерних финансијских контрола у јавном сектору Републике Српске.

Анализирати постојећу унутрашњу организацију ЦЈХ и на основу извршене анализе успоставити флексибилну и функционалну унутрашњу организацију која ће омогућити већу оперативност ЦЈХ.

Капацитет ЦЈХ успоставити на нивоу који ће омогућавати извршавање утврђене улоге и функције ЦЈХ. Капацитете ЦЈХ примарно ангажовати на остваривању регулаторне улоге у погледу креирања прописа, правила, процедура и надзорне улоге у погледу њихове примјене.

Ангажман подразумијева и пружање помоћи и подршке ЈИР, интерним ревизорима, лицима одговорним за успостављање и развој финансијског управљања и контроле. Активности ЦЈХ подразумијевају и мониторинг развоја интерне ревизије и континуирано извјештавање Владе РС.

Препоруке за институције јавног сектора

Препоруке институцијама јавног сектора, односно руководиоцима институција јавног сектора усмјерене су у правцу стварања услова за функционисање и очување независности интерне ревизије. Руководиоци институција јавног сектора у којима је успостављена функција интерне ревизије треба да:

5.4 Интерне прописе, који се односе на организовање и функционисање интерне ревизије, ускладе са Законом о интерним финансијским контролама у јавном сектору Републике Српске и подзаконским прописима како би се обезбиједила функционалност и независност интерне ревизије.

Институције јавног сектора ће прописе, који се односе на интерну ревизију попут Повеље интерне ревизије, Правилника о раду интерне ревизије, Правилника о интерним контролама, Правилника о унутрашњој организацији и систематизацији, ускладити са наведеним Законом и подзаконским прописима како би се осигурала функционалност интерне ревизије, организациона и функционална независност интерних ревизора. У поступку усклађивања прописа прибавити потребна мишљења и сагласности ЦЈХ.

Усклађивање интерних аката посебно је потребно у дијелу улоге и мандата интерне ревизије, организационог позиционирања, унутрашње организације, општих и посебних услова за интерне ревизоре, описе послова и радних задатака и друга питања од интереса за статус интерних ревизора.

5.5 Организује функцију интерне ревизије у складу са Законом, условима критеријумима ЦЈХ, а ресурсе интерне ревизије и резултате њеног рада користе на начин да обезбиједи нову додатну вриједност за институцију.

Ресурсе интерне ревизије организовати уважавајући захтјеве правне и професионалне регулативе, у складу са испуњености услова од стране МФ,

односно ЦЈХ, како би се организовањем интерне ревизије обезбиједило функционисање интерне ревизије које ће бити у функцији побољшања перформанси организације.

Ресурсе интерне ревизије треба користити у складу са манадатом интерне ревизије, искључиво за послове интерне ревизије, какао би се на тај начин осигурала њихова функционалност и независност.

Успоставити ефективан интерни систем праћења реакција на извјештаје интерне ревизије, праћења провођења препорука, праћења резултата и ефеката рада интерне ревизије, укључујући и интерну одговорност за непровођење препорука, како би се осигурала најбоља вриједност за ангажоване ресурсе.

5.6 Креирају услове за успјешно дјеловање интерне ревизије, уз активнији ангажман пруже помоћ и подршку интерној ревизији без нарушавања потребног нивоа независности.

Руководство институција треба да донесе нове или иновира постојеће стретешке, развојне и планске документе, како би се на тај начин створиле полазне основе за дјеловање интерне ревизије у складу са МОППИР.

Посебно је исказана потреба за активнијом улогом руководства институција у погледу процјене ризика и планирања интерне ревизије, на начин да се у процјену ризика и планирање укључе и погледи руководства, а очува потребан ниво функционалне независности интерне ревизије.

Модификовати систем интерних контрола са јасно позиционираном улогом интерне ревизије у мониторингу система интерних контрола, укључујући и израду нових или модификовање постојећих Правилника о интерним контролама, а у складу са општеприхваћеним моделима система интерних контрола и потребама институција.

Препоруке за ЈИР и интерне ревизоре

Препоруке за руководиоце ЈИР произилазе из недостатака идентификованих у процесу интерне ревизије и потребе да се процес интерне ревизије проводи у складу са МОППИР и има карактер квалитеног, ефикасног и ефективног процеса. Руководиоци ЈИР у циљу побољшања перформанси интерне ревизије и процеса интерне ревизије треба да:

5.7 Процјену ризика, планирање и програмирање интерне ревизије проводе на начин да се ресурси интерне ревизије ангажују на ревизији ризичних подручја, процеса и активности који ће бити у функцији остваривања постављених циљева и планираних задатака институција.

Процјену ризика проводити на начин да се разматрају ставови заинтересованих страна из институције и да се обезбиједи да се за предмет ревизије бирају најризичнија подручја, процеси и активности у институцији.

Обезбиједити усклађеност стратешких, годишњих и појединачних планова интерне ревизије са стратешким и годишњим плановима и програмима институција. Кроз процес планирања обезбиједити и усаглашеност на релацији стратешки, годишњи и појединачни планови интерне ревизије. Планирање појединачних ревизијских ангажмана ускладити са захтјевима МСППИР, какао би план појединачног ревизијског ангажмана био управљачки инструмент

руководиоца ЈИР. План појединачног ревизијског ангажмана и програм интерне ревизије треба да осигурају ефикасност процеса интерне ревизије.

5.8 Успоставе систем извјештавања и накнадног праћења који ће осигурати додатне инпуте за интерну ревизију и руководство у погледу управљања институцијама.

Руководиоци ЈИР треба да инсистирају и интензивирају активности на плану осигурања квалитета у свим фазама процеса интерне ревизије, а посебно у фази извјештавања, како би се осигурао додатни квалитет извјештаја интерне ревизије и препорука као производа интерне ревизије.

ЈИР треба да организује ефикасан и ефективан приступ праћењу провођења препорука и извјештавања о накнадном праћењу провођења препорука.

ЈИР које немају регистар препорука треба да успоставе регистар препорука, а оне ЈИР које имају регистр препорука да исте редизајнирају. Регистар препорука треба да обезбиједи поуздану базу података и информација о проведеним интерним ревизијама, реакцијама на извјештаје интерне ревизије, провођење препорука и ефектима проведених препорука интерне ревизије.

Вођа ревизорског тима
Др Милован Бојић, с.р.

6. ПРИЛОЗИ УЗ ИЗВЈЕШТАЈ

Прилог број 1 – Попис референци

1. Стратегија развоја интерних финансијских контрола у јавном сектору Републике Српске са Акционим планом
2. Стратегија реформе јавне управе у Босни и Херцеговини
3. Економска политика Републике Српске за 2014. годину („Службени гласник Републике Српске“, број 107/13)
4. Економска политика Републике Српске за 2015. годину („Службени гласник Републике Српске“, број 119/14)
5. Економска политика Републике Српске за 2016. годину („Службени гласник Републике Српске“, број 110/15)
6. Акциони план за реализацију Економске политике за 2016. годину
7. Реформска агенда за Босну и Херцеговину за период 2015-2018. година
8. Програм Економских реформи у Босни и Херцеговини за 2016-2018. годину
9. Споразум о стабилизацији и придруживању између Европских заједница и њихових држава чланица и Босне и Херцеговине
10. Извјештај Европске комисија за Босну и Херцеговину за 2014. годину
11. Извјештај Европске комисија за Босну и Херцеговину за 2015. годину
12. Закон о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, број 17/08)
13. Закон о систему интерних финансијских контрола у јавном сектору Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, број 91/16)
14. Закон о ревизији јавног сектора Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, број 98/05 и 20/14)
15. Закон о Влади Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, број 101/08)
16. Закон о републичкој управи („Службени гласник Републике Српске“, број 118/08, 11/09, 74/10, 86/10, 24/12, 121/12, 15/16, 57/16)
17. Закон о локалној самоуправи („Службени гласник Републике Српске“, број 97/16)
18. Закон о систему јавних служби („Службени гласник Републике Српске“, број 68/07, 109/12, 44/16)
19. Закон о јавним предузећима („Службени гласник Републике Српске“, број 75/04, 78/11)
20. Закон о фискалној одговорности у Републици Српској („Службени гласник Републике Српске“, број 94/15)
21. Закон о буџетском систему Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, број 121/12, 52/14, 103/15)
22. Закон о државним службеницима („Службени гласник Републике Српске“, број 118/08, 117/11, 37/12, 57/16)
23. Закон о службеницима и намјештеницима у органима локалне самоуправе („Службени гласник Републике Српске“, број 97/16)
24. Међународни оквир професионалне праксе интерне ревизије
25. Приручник за интерне ревизоре у јавном сектору Републике Српске
26. Кодекс професионалне етике за интерне ревизоре у јавном сектору Републике Српске
27. Правилник о годишњем извјештавању о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, број 15/15)
28. Консолидовани годишњи извјештај о успостављању и развоју интерне финансијке контроле у јавном сектору Републике Српске за 2011. годину
29. Консолидовани годишњи извјештај о успостављању и развоју интерне финансијке контроле у јавном сектору Републике Српске за 2015. годину
30. Извјештај о ревизији Консолидованог годишњег финансијског извјештаја за кориснике буџета РС за период 01.01-31.12.2013. године

31. Извјештај о ревизији Консолидованог годишњег финансијског извјештаја за кориснике буџета РС за период 01.01-31.12.2014. године
32. Извјештај о ревизији Консолидованог годишњег финансијског извјештаја за кориснике буџета РС за период 01.01-31.12.2015. године
33. Извјештаји Главне службе за ревизију јавног сектора Републике Српске о финансијској ревизији/ревизији финансијских извјештаја ревидираних субјеката у периоду 2014-2016. година
34. Извјештаји о раду интерне ревизије за 2014. годину
35. Извјештаји о раду интерне ревизије за 2015. годину
36. Извјештаји о раду интерне ревизије за 2016. годину
37. Информација о стратешким и планским документима Републике Српске
38. Повеље интерне ревизије Јединица интерне ревизије организација из узорка
39. Правилници о раду интерне ревизије Јединица интерне ревизије организација из узорка
40. Правилници о интерним контролама организација из узорка
41. Правилници о унутрашњој организацији и систематизацији радних мјеста организација из узорка
42. Стратегије, стратешки планови развоја организација из узорка

Прилог број 2 - Преглед институција у узорку (према нивоима организовања, врсти институције, капацитетима и резултатима)

Ред. бр.	Назив институције	Ниво организовања	Врста институције	Буџет (у КМ)	Број ИР	Број извршених ревизија	Број датих препорука	Број реализованих препорука
1	МФ	Републички	министарство	12.491.500	2	6	12	10
2	МПК	Републички	министарство	385.474.800	2	14	52	40
3	МПШВ	Републички	министарство	17.422.300	1	4	10	10
4	ФЗО	Републички	фонд	593.697.680	8	20	101	80
5	ФПИО	Републички	фонд	1.028.608.000	6	36	112	97
6	Град Добој	Локални	ЈЛС	32.600.000	2	10	66	38
7	Град Зворник	Локални	ЈЛС	22.621.000	2	5	29	4
8	УКЦ РС	Републички	ЈУ	131.558.257	3	4	42	25
9	РУГИП	Републички	управа	42.486.259	3	8	38	9
Укупно:				2.309.283.826	29	107	462	313
<p>Изабрани узорак показује веома изражену варијабилност у погледу ангажованих ресурса - броја ангажованих интерних ревизора и резултата ревизијских ангажмана кроз број проведених ревизија, број датих препорука и број проведених препорука, што је индикатор различитих приступа и пракси у јединственом правном и професионалном оквиру.</p> <p>У ЈИР у узорку ангажовано је око 50% ревизора у јавном сектору РС, број проведених ревизија је око 50%, а у изабраним институцијама се ангажује и контролише око 2,3 милијарде КМ што је око ¼ БДП РС.</p>								

Прилог број 3 – Преглед активности ЦЈХ на реализацији Акционог плана за провођење Стратегије развоја интерних финансијских контрола у јавном сектору РС

Ред. бр.	Планиране активности	Реализовано да/не	Планирано вријеме	Вријеме реализације
1	Успостављање ЦЈХ	ДА	2010	2008
2	Израда Стратегије ИФК	ДА	2010	2010
3	Израда и усвајање пројектног споразума	НЕ	2010	
4	Израда и усвајање Правилника о раду ЦЈХ	НЕ	2010	
5	Презентација о ИФК у организацијама јавног сектора	НЕ	2010	
6	Методологија за процјену постојећег система ФУК	НЕ	2010-2012	
7	Израда и усвајање Закона о ФУК	ДА	2010	2016
8	Принципи и стандарди управљања међународних професионалних институција	НЕ	2010-2012	
9	Умрежавање ЦЈХ у мрежу држава чланица ЕУ	НЕ	2010-2012	
10	Правилник и Програм обуке особља за ФУК	НЕ	2010-2012	
11	Обука особља за ФУК	НЕ	2011	
12	Критеријуми за успостављање јединице интерне ревизије	НЕ	2010	
13	Правилник о раду јединице интерне ревизије	НЕ	2010	
14	Стандарди интерне ревизије и Кодекс интерних ревизора	ДА	2010	2011
15	Методологија интерне ревизије	ДА	2010-2012	2012
16	Програм запошљавања и обуке интерних ревизора	НЕ	2010-2012	
17	Обука интерних ревизора и особља ЦЈХ, укључујући и пилот ревизију	ДА	2010	2010
18	Стандарди годишњег извјештавања о ФУК	НЕ	2011-2012	
19	Стандарди годишњег извјештавања за интерне ревизоре и ЦЈХ	ДА	2011-2012	2011

Прилог број 4 - Преглед активности ЦЈХ МФ на изради и усвајању докумената на основу Закона о интерној ревизији у јавном сектору РС

Ред. бр.	Документ	Донесен да/не	Вријеме доношења
1	Критеријуми за успостављање јединице интерне ревизије	НЕ	-
2	Програм обуке и сертификације интерних ревизора	НЕ	-
3	Припрема и усвајање Стратегије ИФК	ДА	2010
4	Припрема и усвајање стандарда интерне ревизије	ДА	2011
5	Припрема и усвајање радне методологије интерне ревизије	ДА	2011
6	Сагласности на Правилник одјељења-јединице интерне ревизије	НЕ	-
7	Сагласност на избор руководиоца одјељења – јединице интерне ревизије	ДА	-
8	Утврђивање екстерне контроле квалитета	НЕ	-
9	Правилник о раду ЦЈХ	НЕ	-
10	Правилник о запошљавању интерних ревизора	НЕ	-
11	Припрема консолидованог годишњег извјештаја интерне ревизије	ДА	2012
12	Критеријуми за запошљавање особља у јединици интерне ревизије	НЕ	-
13	Смјернице за интерне ревизоре у јавном сектору РС	ДА	2011

Прилог број 5 – Преглед капацитета интерне ревизије у јавном сектору РС

Ред. бр.	Назив институције	ЈИР	Интерни ревизор	Број сист. извршилаца	Број извршилаца
1	Народна скупштина РС		X	1	1
2	Служба предсједника РС	X		2	1
3	Министарство финансија	X		3	2
4	Министарство прсвјете и културе	X		2	2
5	Министарство правде		X	1	1
6	Министарство управе и локалне самоуправе		X	1	1
7	Министарство породице омладине и спорта		X	1	1
8	Министарство рада и борачко инвелидске заштите		X	1	1
9	Министарство пољопривреде, шумарства и водопривреде		X	1	1
10	Агенција за аграрна плаћања		X	1	1
11	Републичка управа за геодетске и имовинско-правне послове	X		5	3
12	Републичка управа за инспекцијске послове	X		2	1
13	Фонд за пензијско и инвалидско осигурање	X		6	6
14	Фонд здравственог осигурања	X		8	8
15	Фонд за дјечију заштиту	X		2	1
16	Завод за запошљавање	X		2	1
17	Дом здравља Бања Лука	X		2	1
18	УКЦ РС	X		3	3
19	ЈЗУ Болница Добој	X		5	2
20	Универзитет у Бањој Луци	X		2	1
21	Универзитет у Источном Сарајеву	X		2	1
22	ЈЗУ Болница Градишка		X	1	1
23	ЈЗУ Завод за рехабилитацију и физикалну терапију Бања Лука	X		2	1
24	Град Добој	X		2	2
25	Град Бијељина	X		2	1
26	Град Бања Лука	X		3	3
27	Град Зворник	X		3	2
28	Општина Гацко	X		3	3
29	Општина Лакташи		X	1	1
30	Општина Дервента		X	1	1
31	Општина Источно Ново Сарајево		X	1	1
32	Општина Угљевик		X	1	1
33	Општина Градишка		X	1	1
34	Општина Прњавор		X	1	1
	Укупно:	20	14	75	59

Извор: Годишњи извјештаји о раду интерне ревизије за 2016. годин

Прилог број 6 – Пилот интерне ревизије по пројектима

Назив пројекта	Назив ревизије	Институција	Година	Број ИР
ПКФ	Припрема и провођење редовног годишњег пописа туђе имовине дате на употребу Министарству за избјегла и расељена лица за 2010. годину	Министарство за избјегла и расељена лица	2011	7
	Процес планирања буџета за 2011. годину - Град Бања Лука	Град Бања Лука	2011	8
	Процес плаћања у трезорском систему Министарства финансија	Министарство финансија	2011	7
	Процес задуживања и управљања дугом и гаранцијама у општини Добој	Град Добој	2011	7
	Планирање и извршење буџета - изградња објекта "Центар за културу" Бијељина	Град Бијељина	2011	7
	Процес јавних набавки канцеларијског материјала у Министарству просвјете и културе	Министарство просвјете и културе	2012	6
	Утврђивање права и утврђивање материнског додатка у 2011. години у Фонду за дјечију заштиту РС у Бијељини	Фонд за дјечију заштиту	2012	6
ГФА	Систем интерне контроле у процесу одржавања и ажурирања регистра обољелих од дијабетеса и испоруке лијекова за дијабетес	Фонд здравственог осигурања	2014	7
	Систем интерне контроле у процесу обрачуна плата запослених у Општини Зворник за септембар 2014. године	Град Зворник	2014	6
	Систем интерне контроле у процесу извршења буџетског календара, припреме и доношења буџета у општини Источно Ново Сарајево за 2014. годину	Општина Источно Н. Сарајево	2014	4
	Систем интерне контроле у процесу управљања потрошњом уградбеног материјала, пејсмејкера у ЈЗУ УБКЦ Бања Лука	Универзитетски клинички центар РС	2014	8
	Систем интерне контроле у процесу управљања властитим приходима за 2014. годину	ЈУ ДВ "Душко Радовић" Угљевик	2014	6
	Учинци процеса планирања и прикупљања прихода од доприноса обрачунатих у проценту од 0,3% на предрачунску вриједност грађевинских радова у периоду 01.01-31.12.2014. године	Републичка управа за геодетске и имовинско-правне послове	2015	8
2	13	13		87

Прилог број 7 - Структура мишљења Главног ревизора о финансијским извјештајима у институцијама јавног сектора за 2013 и 2015. годину

