



**GLAVNA SLUŽBA
ZA REVIZIJU JAVNOG SEKTORA
REPUBLIKE SRPSKE**

78000 Banja Luka, Vuka Karadžića 4
Republika Srpska, BiH
Tel: +387(0)51/247-408
Faks: +387(0)51/247-497
e-mail: revizija@gsr-rs.org

Izveštaj revizije učinka
**ORGANIZACIJA I FUNKCIONISANJE INTERNE REVIZIJE U
JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE SRPSKE**

Broj: RU005-16

Banja Luka, jun 2017. godine

SADRŽAJ

LISTA SKRAĆENICA	1
PREDGOVOR	2
REZIME	4
1. UVOD	6
1.1. Pozadina i motivi revizije.....	6
1.2. Svrha revizije i revizorska pitanja	8
1.3. Dizajn i metodološki okvir	8
1.3.1. Obim revizije i ograničenja	8
1.3.2. Izvori revizijskih dokaza.....	9
1.3.3. Metode prikupljanja i analize revizijskih dokaza.....	10
1.3.4. Kriterijumi revizije	11
1.4. Sadržaj i struktura izvještaja	12
2. OPIS PREDMETA REVIZIJE	13
2.1. Opis predmeta revizije	13
2.2. Pravna regulativa karakteristična za oblast	14
2.3. Uloge, nadležnosti i odgovornosti institucija.....	15
3. NALAZI	17
3.1. Pretpostavke za razvoj interne revizije.....	17
3.1.1. Strateški, pravni i profesionalni okvir interne revizije	17
3.1.2. Resursi, organizacija i upravljanje internom revizijom	19
3.1.3. Profesionalni razvoj internih revizora.....	22
3.2. Funkcionisanje interne revizije i korišćenje njenih rezultata	25
3.2.1. Procjena rizika, planiranje i programiranje interne revizije	25
3.2.2. Interna revizija i sistem internih kontrola.....	28
3.2.3. Rezultati rada interne revizije	30
3.3. CJH i razvoj interne revizije.....	35
3.3.1. Uloga i kapaciteti CJH	35
3.3.2. Aktivnosti CJH u funkciji razvoja interne revizije	36
4. ZAKLJUČCI	38
5. PREPORUKE	40
6. PRILOZI UZ IZVJEŠTAJ	44

ORGANIZACIJA I FUNKCIONISANJE INTERNE REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE SRPSKE

Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske je, na osnovu Zakona o reviziji javnog sektora Republike Srpske, a u skladu sa ISSAI okvirom revizije za javni sektor, provela reviziju učinka „Organizacija i funkcionisanje interne revizije u javnom sektoru Republike Srpske“.

Svrha ove revizije učinka je, da se primjenom utvrđenog metodološkog okvira, ispita ispunjenost uslova za uspostavljanje, razvoj i funkcionisanje interne revizije, njena organizacija, način upravljanja kao i korišćenje rezultata rada interne revizije u funkciji ostvarivanja utvrđene misije, uloge i performansi institucija javnog sektora.

Provedena revizija je obuhvatila Ministarstvo finansija, odnosno Centralnu jedinicu za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije, koje imaju primarnu ulogu u uspostavljanju i razvoju interne revizije kao i uzorak institucija javnog sektora koje su uspostavile internu reviziju u formi jedinice interne revizije.

Vremenski period obuhvaćen ovom revizijom je od 2014. do 2016. godine.

Rezultati istraživanja su prikazani u ovom Izvještaju.

Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske, u skladu sa odredbama Zakona o reviziji javnog sektora Republike Srpske, dostavila je Nacrt izvještaja Ministarstvu finansija, Ministarstvu prosvjete i kulture, Ministarstvu poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede, Fondu zdravstvenog osiguranja, Fondu za penzijsko i invalidsko osiguranje, Republičkoj upravi za geodetske i imovinsko-pravne poslove, Gradu Doboj, Gradu Zvornik i Univerzitetско kliničkom centru Republike Srpske. Na Nacrt izvještaja primjedbe je dostavila Republička uprava za geodetske i imovinsko-pravne poslove i iste su prihvaćene.

Izvještaj je dostavljen svim institucijama kojima se u skladu sa Zakonom o reviziji javnog sektora Republike Srpske treba dostaviti. Izvještaj je dostupan javnosti putem internet stranice Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske, www.gsr-rs.org.

Izvještaj sadrži preporuke upućene Vladi Republike Srpske, Ministarstvu finansija Republike Srpske i institucijama javnog sektora obuhvaćenim ovom revizijom učinka. Implementacijom ovih preporuka moguće je unaprijediti funkcionisanje interne revizije, upravljanje javnim finansijama i javnim sektorom Republike Srpske.

Glavni revizor Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske donio je Odluku da se provede ova revizija učinka. Reviziju je proveo revizorski tim u sastavu dr Milovan Bojić, vođa revizorskog tima, Veliborka Lalić i Vladimir Kremenović članovi revizorskog tima.

Glavni revizor

Dr Duško Šnjegota, s.r.

LISTA SKRAĆENICA

RS	Republika Srpska
BiH	Bosna i Hercegovina
NS RS	Narodna skupština Republike Srpske
Vlada RS	Vlada Republike Srpske
MF	Ministarstvo finansija
CJH	Centralna jedinica za harmonizaciju finansijskog upravljanja, interne kontrole i interne revizije
UKC RS	Univerzitetsko klinički centar Republike Srpske
EU	Evropska unija
OECD	Organizacija za ekonomsku pomoć i saradnju
INTOSAI	International Organisation of Supreme Audit Institutions (Međunarodna organizacija Vrhovnih revizijskih institucija)
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions (Međunarodni standardi Vrhovnih revizijskih institucija)
IIA	Institute of Internal Auditors (Institut internih revizora)
PIFC	Public Internal Financial Control (Javne interne finansijske kontrole)
COSO	Committee of sponsoring organizations of the Tradway Commission (Komitet sponzorskih organizacija Tradvejeva komisija)
VRI	Vrhovna revizorska institucija
GSRJS RS	Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske
MOPPIR	Međunarodni okvir profesionalne prakse interne revizije
MSPPIR	Međunarodni standardi profesionalne prakse interne revizije
JIR	Jedinica interne revizije
Zakon	Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske
Priručnik	Priručnik za interne revizore u javnom sektoru Republike Srpske
PM	Pozitivno mišljenje
PMSP	Pozitivno mišljenje uz skretanje pažnje
MR	Mišljenje sa rezervom
MRSP	Mišljenje sa rezervom uz skretanje pažnje
NM	Negativno mišljenje

PREDGOVOR

Prema ISSAI okviru revizije, revizija javnog sektora podrazumijeva tri vrste revizije: reviziju finansijskih izvještaja, reviziju usklađenosti i reviziju učinka.¹

Revizije učinka koje provode VRI su nezavisna, objektivna i pouzdana ispitivanja vlade, vladinih i drugih institucija javnog sektora, odnosno programa, aktivnosti i procesa u nadležnosti vlade i vladinih institucija u pogledu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Principi ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti mogu se definisati na sljedeći način:²

- Princip ekonomičnosti podrazumijeva svođenje troškova resursa na najmanju moguću mjeru. Korišćeni resursi trebaju biti na raspolaganju pravovremeno, u odgovarajućoj količini i uz odgovarajući kvalitet te po najboljoj cijeni.
- Princip efikasnosti podrazumijeva najbolje moguće iskorištavanje raspoloživih resursa. Vežan je za odnos korištenih resursa i izlaznih vrijednosti ostvarenih u pogledu količine, kvaliteta i rokova.
- Princip efektivnosti odnosi se na ispunjavanja postavljenih ciljeva i postizanje predviđenih rezultata.

Pored termina revizija učinka, u teoriji i praksi revizije pojavljuju se i drugi termini, kao revizija uspjeha/uspješnosti, revizija ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti (revizija 3E) i revizija vrijednosti za novac. Pomenuti termini u revizijskoj terminologiji suštinski imaju isto značenje.

U osnovi, revizijom učinka daje se odgovor na sljedeća pitanja:

- da li se rade pravi poslovi;
- da li se poslovi rade na pravi način.

Revizija efektivnosti daje odgovor na pitanje da li se rade pravi poslovi, a revizija ekonomičnosti i efikasnosti da li se poslovi rade na pravi način.

„Osnovni cilj revizije učinka je promocija ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Ona takođe doprinosi odgovornosti i transparentnosti.“
ISSAI 300

Mandat revizije učinka po pravilu je regulisan zakonom koji tretira reviziju javnog sektora. Pravni osnov za provođenje revizije učinka sadržan je u odredbama Zakona o reviziji javnog sektora Republike Srpske. U odredbama Zakona o reviziji javnog sektora Republike Srpske regulisano je da je Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske obavezna da vrši:

- finansijsku reviziju;
- reviziju učinka;
- druge specifične revizije.

U dijelu koji se odnosi na reviziju učinka Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske reguliše sljedeće:

„Glavna služba za reviziju, u skladu sa ovim zakonom i standardima revizije za javni sektor, sprovodi reviziju učinka, a na osnovu nadležnosti iz člana 13. ovog zakona.

¹ ISSAI 100 paragraf 22

² ISSAI 300 paragraf 11

Revizija učinka je aktivnost Glavne službe za reviziju koja podrazumijeva ispitivanje aktivnosti, programa i projekata u nadležnosti Vlade Republike Srpske i institucija javnog sektora u pogledu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti.

Rezultate revizije učinka Glavna služba za reviziju prezentuje posredstvom konačnog izvještaja o sprovedenoj reviziji učinka.

Vlada i revidirane institucije obavezni su da u roku od 60 dana od dana prijema konačnog izvještaja o sprovedenoj reviziji učinka sačine Akcioni plan za sprovođenje preporuka revizije učinka i da ga dostave Glavnoj službi za reviziju i nadležnom skupštinskom odboru radi praćenja sprovođenja datih preporuka.“

Odredbe zakona koje se odnose na planiranje i pristup reviziji, implementaciju revizije, ovlašćenja za prikupljanje podataka i informacija i izvještavanje o reviziji, primjenjuju se kako na finansijsku reviziju tako i na reviziju učinka.

Institucije javnog sektora (Vlada RS, ministarstva, vladine agencije, jedinice lokalne samouprave, javna preduzeća, javne ustanove i drugi) u izvršavanju osnovnih funkcija utvrđenih zakonima i drugim propisima angažuju raspoložive resurse (personalne, materijalne, finansijske i druge).

Institucije javnog sektora koje izvršavaju povjerene im funkcije imaju javnu odgovornost za svoj rad prema Narodnoj skupštini Republike Srpske i javnosti uopšte. Javna odgovornost podrazumijeva da Narodna skupština Republike Srpske i javnost imaju pravo i potrebu da budu informisani o radu institucija javnog sektora. Narodna skupština Republike Srpske, poreski obveznici i javnost ispoljavaju interesovanje da li su resursi koje su institucije javnog sektora angažovale obavljajući osnovne funkcije, uključujući i budžetska sredstva, korišćeni uz uvažavanje principa ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Na ovaj zahtjev Narodne skupštine Republike Srpske i javnosti odgovor ne može u potpunosti dati finansijska revizija, te je u cilju ispunjavanja zahtjeva Narodne skupštine Republike Srpske i javnosti, potrebna revizija učinka. Ova revizija će nezavisno i profesionalno utvrditi da li se institucije javnog sektora prilikom izvršavanja osnovnih funkcija pridržavaju principa ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti.

Izvještaji revizije učinka, kao osnovni proizvod revizijskog procesa, su dobra osnova za promjene u organizaciji, načinu funkcionisanja i upravljanju resursima, zatim kvalitetnijim i korisnički orjentisanim uslugama, kao i za podizanje javne odgovornosti na viši nivo. Izvještaji revizije učinka su i u funkciji promovisanja dobrog upravljanja i javnosti rada institucija javnog sektora.

Upravljanje javnim sektorom podrazumijeva i unapređenje efikasnosti i efektivnosti rada javnih institucija. Reviziju učinka treba posmatrati kao institucionalni instrument upravljanja javnim sektorom. U uslovima kada raspoložemo oskudnim resursima i kada je evidentan jaz između raspoloživih resursa i potreba, a posebno u uslovima reformi u mnogim segmentima i strukturama javnog sektora, revizija učinka posebno dobija na značaju.

REZIME

Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske je na osnovu Zakona o reviziji javnog sektora Republike Srpske, a u skladu sa ISSAI standardima revizije, provela reviziju učinka „Organizacija i funkcionisanje interne revizije u javnom sektoru Republike Srpske“.

Svrha ove revizije učinka je, da se primjenom utvrđenog metodološkog okvira, ispita ispunjenost uslova za uspostavljanje, razvoj i funkcionisanje interne revizije, njena organizacija, način upravljanja, kao i korišćenje rezultata rada interne revizije u funkciji ostvarivanja utvrđene misije, uloge i performansi institucija javnog sektora.

Revizija je ispitivala ispunjenost uslova za organizovanje, razvoj i funkcionisanje interne revizije sa formalno-pravnog, organizacionog i upravljačkog aspekta, revizijske resurse i kapacitete, način njihovog korišćenja, rezultate rada interne revizije i korišćenje rezultata rada interne revizije. Posebno je ispitivala ulogu Centralne jedinice za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije Ministarstva finansija u pogledu organizovanja i razvoja interne revizije.

U skladu sa svrhom ove revizije, utvrđeno je osnovno revizijsko pitanje na koje je revizija tražila odgovor: Da li je postojeći način organizovanja i funkcionisanja interne revizije u funkciji ostvarivanja utvrđene misije i uloge interne revizije?

Rezime nalaza, zaključaka i preporuka ove revizije dajemo u nastavku.

Nalazi revizije, koji su zasnovani na relevantnim, dovoljnim i pouzdanim revizijskim dokazima, pokazuju:

- Nije uspostavljen kompletan pravni i profesionalni okvir kao pretpostavka organizovanja i funkcionisanja interne revizije.
- Interni akti institucija javnog sektora, koji se odnose na organizovanje i funkcionisanje interne revizije, su međusobno neusklađeni i nisu uvažili zahtjeve pravnog i profesionalnog okvira interne revizije.
- Sistem profesionalnog razvoja internih revizora nije uspostavljen na način da profesionalni razvoj ima karakteristike organizovane, kontinuirane i planske aktivnosti i da je u funkciji kvalitativno novih kompetencija internih revizora i kvaliteta procesa interne revizije.
- Centralna jedinica za harmonizaciju finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije u posmatranom periodu nije ostvarila utvrđenu ulogu. Kapaciteti su nedovoljni da bi se ostvarila utvrđena uloga.
- Razumijevanje mjesta i uloge interne revizije nije na potrebnom nivou, sa izraženim dijametralnim pogledima i nije u funkciji pomoći i podrške radu interne revizije.
- Rukovodstvo institucija javnog sektora nije preduzimalo dovoljno adekvatnih mjera na planu stvaranja uslova za funkcionisanje interne revizije.
- Uspostavljanje funkcije interne revizije, u odsustvu jasnih kriterijuma, nije bilo organizovano na sistemski način i nije je pratila odgovarajuća podrška u formalno-pravnom smislu.
- Resursi interne revizije ne koriste se na najbolji mogući način, što utiče na funkcionalnost interne revizije sa izraženim rizicima u pogledu njene organizacione i funkcionalne nezavisnosti.
- Rezultati rada interne revizije su opredjeljeni i angažovanjem resursa interne revizije i nisu dovoljno korišćeni u podizanju efikasnosti i efektivnosti internih kontrola, što između ostalog pokazuju i rezultati provedenih revizija Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske.

- Proces interne revizije nije u potpunosti metodološki dizajniran uz uvažavanje zahtjeva Međunarodnih standarda profesionalne prakse interne revizije, nema karakter efikasnog i efektivnog procesa i nije u funkciji ostvarivanja misije i uloge interne revizije.

Na osnovu prezentovanih nalaza revizije utvrđen je osnovni zaključak ove revizije učinka. Revizija je zaključila da nisu ispunjeni potrebni uslovi za razvoj i funkcionisanje interne revizije, i da nije uspostavljena sistemski i organizovano. Organizacija i način funkcionisanja interne revizije ne omogućavaju ispunjavanje utvrđene misije i uloge interne revizije, te da je njena dodatna vrijednost u javnom sektoru u mnogome ograničena. U izvještaju su prezentovani i pojedinačni zaključci revizije koji podržavaju osnovni zaključak revizije.

U cilju stvaranja uslova za razvoj interne revizije u javnom sektoru, njene adekvatne organizacije i funkcionisanja kreirane su preporuke koje su upućene institucijama javnog sektora, u skladu sa njihovim nadležnostima, ulogama i odgovornostima u pogledu razvoja interne revizije kao komponente sistema internih finansijskih kontrola.

Preporuke su upućene Vladi Republike Srpske, odnosno Ministarstvu finansija koji imaju primarnu ulogu u pogledu razvoja interne revizije, institucijama javnog sektora koje imaju uspostavljenu funkciju interne revizije i jedinicama za internu reviziju. Preporuke su kreirane na način da su kompatibilne za sva tri pomenuta nivoa. Provođenjem preporuka na sva tri pomenuta nivoa je moguće internu reviziju učiniti prepoznatljivom u funkciji doprinosa poboljšanju performansi institucija javnog sektora i upravljanja javnim sektorom u Republici Srpskoj.

Preporuke za Vladu Republike Srpske, odnosno Ministarstvo finansija odnose se na stvaranje uslova i pretpostavki za razvoj interne revizije i afirmacije uloge interne revizije kao bitne komponente sistema internih finansijskih kontrola i upravljanja javnim sektorom.

Preporuke institucijama javnog sektora, odnosno rukovodiocima institucija javnog sektora usmjerene su u pravcu stvaranja uslova za funkcionisanje interne revizije, pomoći i podrške funkcionisanju interne revizije, ali uz potrebu očuvanja potrebnog nivoa organizacione i funkcionalne nezavisnosti.

Preporuke za jedinice interne revizije, odnosno rukovodioce jedinica interne revizije, proizilaze iz uočenih nedostataka identifikovanih u procesu interne revizije i potrebe da se proces interne revizije provodi u skladu sa Međunarodnim okvirom profesionalne prakse interne revizije, metodologijom interne revizije i najboljim revizijskim praksama, te da ima karakter kvalitetnog, efikasnog i efektivnog procesa.

1. UVOD

1.1. Pozadina i motivi revizije

Organizovanje i funkcionisanje revizije u javnom sektoru može se posmatrati kroz organizovanje i funkcionisanje:

- Interne revizije kao dijela Sistema interne finansijske kontrole u javnom sektoru i
- Eksterne revizije u organizacionoj formi VRI.

Sistem internih finansijskih kontrola uspostavljaju vlade, sa ciljem odgovornog planiranja, korišćenja, kontrole, revizije i izvještavanja o trošenju javnih sredstava iz domaćih izvora i iz fondova EU (i drugih sredstava međunarodnih finansijskih institucija). Sistem interne finansijske kontrole u javnom sektoru RS obuhvata tri osnovna elementa, a to su:

- a) finansijsko upravljanje i kontrola,
- b) funkcionalno nezavisna interna revizija i
- v) Centralna jedinica za harmonizaciju i koordinaciju sistema finansijskog upravljanja i kontrole i funkcije interne revizije.

U Ekonomskim politikama RS za 2015 i 2016. godinu iskazana su opredjeljenja Vlade RS u pogledu razvoja sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru RS. Primarno opredjeljenje je usvajanje i implementacija novog pravnog okvira kroz usvajanje Zakona o fiskalnoj odgovornosti i Zakona o finansijskom upravljanju i kontroli.

Reformska agenda za BiH, za period 2015-2018. godina, takođe se bavi pitanjima PIFC-a „Entiteti, kantoni i Brčko Distrikt će unaprijediti fiskalne kontrole i finansijsko upravljanje kroz donošenje novih zakona o fiskalnoj odgovornosti (u RS-u) i finansijskoj kontroli i upravljanju (u FBiH) i vlasti na svim nivoima će usvojiti nove razvojne strategije javne unutrašnje finansijske kontrole. Mjere za jačanje kontrole nad nižim nivoima vlasti, vanbudžetskim fondovima, kao i javnim preduzećima će biti aktivno provođene“.

Uspostavljanje i razvoj sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru je i dio međunarodnih obaveza RS. BiH i RS su potpisivanjem Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju preuzele određene obaveze u pogledu revizije i finansijske kontrole: „Saradnja između strana usmjeriće se na prioritete vezane za pravnu stečevinu Zajednice u oblastima interne finansijske kontrole u javnom sektoru (PIFC) i eksterne revizije. Strane će naročito sarađivati s ciljem, da izradom i usvajanjem odgovarajućih propisa, razvijaju internu finansijsku kontrolu u javnom sektoru, uključujući finansijsko upravljanje i kontrole, funkcionalno nezavisnu internu reviziju, te nezavisnu eksternu reviziju u BiH, u skladu sa međunarodno prihvaćenim standardima kontrole i revizije, te metodologijama i najboljim praksama EU. Saradnja će takođe biti usmjerena na jačanju kapaciteta i obuke za institucije s ciljem razvijanja unutrašnje finansijske kontrole u javnom sektoru kao i eksterne revizije u BiH, koja takođe podrazumijeva uspostavljanje i jačanje centralnih jedinica za harmonizaciju sistema finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije.“

Proces evropskih integracija zahtijeva uspostavu PIFC-a prema EU modelu. Tijela EU, članice EU kao i države koje to žele biti u posljednjih deset godina provele su ili provode reformu javnih internih finansijskih kontrola. Smjernicama Generalne Direkcije za budžet EU uvođenje PIFC-a se vrši u dvije faze i četiri aktivnosti. Prva faza obuhvata aktivnost konceptualizacije ili definisanja načina uspostave PIFC-a, a druga faza obuhvata tri aktivnosti: uspostavu organizacijskih okvira, uspostavu pravnog okvira i definisanje politike razvoja osoblja.

Interna revizija je dio, komponenta PIFC-a i kao takva je regulisana Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske, odnosno Zakonom o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske. Zakonima se uređuje

uspostavljanje sistema efikasne interne revizije u javnom sektoru RS. Uspostavljanje interne revizije u javnim preduzećima uređuje se Zakonom o javnim preduzećima.

Interna revizija treba da pruži podršku ostvarivanju ciljeva organizacije u pogledu usaglašenosti sa zakonima i drugim propisima, pouzdanosti, tačnosti i blagovremenosti finansijskih i drugih informacija, efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti korišćenja resursa, te zaštiti imovine i informacija.

S obzirom da postoji širok institucionalni krug zainteresovanih za razvoj sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru, izražene kroz niz strateških dokumenata i politika sa jedne strane i izraženog i identifikovanog rizika od neefikasnosti i neefektivnosti interne revizije i potrebe njenog sistemskog i ubrzanog razvoja sa druge strane, postoje motivi i razlozi da se provode revizija učinka organizacije i funkcionisanja interne revizije u kontekstu razvoja sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru RS.

Konsolidovani godišnji izvještaj o uspostavljanju i razvoju internih finansijskih kontrola u javnom sektoru RS za 2015. godinu ukazuje na određene probleme i rizike koji prate razvoj interne revizije u javnom sektoru RS:

- Nedovoljna popunjenost CJH,
- Nedovoljni i neodgovarajući kapaciteti interne revizije,
- Problemi u upravljanju funkcijom interne revizije,
- Pitanje funkcionalne nezavisnosti interne revizije i
- Radno-pravni status i položaj internih revizora.

Izvještaji o reviziji finansijskih izvještaja GSRJS RS ukazuju na određene probleme i rizike (koji mogu biti indikatori u reviziji učinka). Kada je riječ o internim kontrolama ukazuje se da pravila, postupci i procedure internih kontrola nisu međusobno usklađeni, nisu usklađeni sa drugim zakonskim i podzakonskim propisima i COSO modelom. Ukazuje se i na nefunkcionalnost internih kontrola koje se posebno manifestuje na područja i procese kao što su: finansijsko izvještavanje, radni odnosi i zapošljavanje, javne nabavke, investicije, javni dug, posebne projektne i programske aktivnosti.

Izvještaji pokazuju nedovoljne kapacitete za internu reviziju, neodgovarajuće organizaciono pozicioniranje, nesklad između sistematizovanih i popunjenih radnih pozicija internih revizora, nedovoljna posvećenost interne revizije monitoringu sistema internih kontrola.

Izvještaji revizije učinka GSRJS RS pokazuju da interne kontrole nisu u funkciji postizanja ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti i da se interna revizija ne bavi revizijom aktivnosti i procesa u pogledu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti.

U Izvještaju Evropske komisije o BiH za 2015. godinu navodi se da je BiH (a time i RS) u ranoj fazi razvoja finansijske kontrole i revizije. Kao indikatori koji ukazuju na probleme i rizike u pogledu finansijske kontrole i interne revizije navode se:

- Nepostojanje strategije za internu finansijsku kontrolu i upravljanje i akcionih planova za provođenje strategije,
- Nepostojanje pravnog okvira koji reguliše finansijsko upravljanje i kontrolu,
- Nepopunjenost CJH i
- Nedovoljnost kapaciteta za internu reviziju.

U Izvještaju OECD-a Principi javne uprave iz 2015. godine navodi se: „BiH nije uspostavila JIR u svim organizacijama koje ih moraju imati. U organizacijama u kojima postoje uspostavljene jedinice, one ne zadovoljavaju minimalan zahtjev za brojem zaposlenih koji se navodi u pravilnicima. Mnoge jedinice interne revizije imaju jednog internog revizora, što nije dovoljno za efikasnu i efektivnu ulogu interne revizije“.

Upoređujući opredjeljenja iskazana kroz ekonomske politike, Reformsku agendu, Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju i sl. sa jedne strane i podatke i pokazatelje prikazane u izvještajima i informacijama MF, GSRJS RS, Evropske komisije, OECD-a i drugih, kao i rezultate predstudijskog istraživanja sa druge strane, evidentan je raskorak između opredjeljenja i faktičkog stanja koji inicira potrebu za kompletnim pregledom ovog veoma važnog dijela sistema finansijskog upravljanja putem revizije učinka, a posebno sa aspekta ispunjenosti uslova i pretpostavki za organizovanje, razvoj i funkcionisanje interne revizije.

1.2. Svrha revizije i revizorska pitanja

Predmet ove revizije učinka, odnosno revizijski problem, je organizacija i funkcionisanje interne revizije u javnom sektoru RS.

Svrha ove revizije učinka je, da se primjenom utvrđenog metodološkog okvira, ispita ispunjenost uslova za uspostavljanje, razvoj i funkcionisanje interne revizije, njena organizacija, način upravljanja kao i korišćenje rezultata rada interne revizije u funkciji ostvarivanja postavljenih ciljeva i izvršavanja planiranih zadataka.

Pristup u ovoj reviziji učinka je kombinovani i predstavlja kombinaciju sistemskog pristupa sa pristupom orjentisanim na rezultate.

Sistemski pristup polazi od pretpostavke da je interna revizija jedna od komponenti sistema internih finansijskih kontrola i da kroz ispitivanje organizacije i funkcionisanja interne revizije ispitujemo i funkcionalnost sistema internih finansijskih kontrola.

Pristup orjentisan na rezultate usmjeren je na ispitivanje da li se aktivnosti provode kako je planirano, šta su rezultati i kako se rezultati koriste u ostvarivanju postavljenih ciljeva i planiranih zadataka.

Osnovno revizijsko pitanje na koje se traži odgovor u ovoj reviziji učinka je:

Da li je postojeći način organizovanja i funkcionisanja interne revizije u funkciji ostvarivanja utvrđene misije i uloge interne revizije?

Da bi se dobio odgovor na osnovno revizijsko pitanje, ključna revizijska pitanja su:

1. Da li su ispunjene sve formalno-pravne, organizacione i upravljačke pretpostavke za razvoj i funkcionisanje interne revizije?
2. Kako funkcioniše interna revizija i kako se koriste njeni rezultati?
3. Kako CJH ostvaruje svoju ulogu u pogledu razvoja interne revizije?

1.3. Dizajn i metodološki okvir

1.3.1. Obim revizije i ograničenja

U ovoj reviziji učinka ispitivanja su izvršena u CJH i u nekoliko institucija na različitim nivoima vlasti (republički i lokalni), poput ministarstava, republičkih uprava, lokalnih uprava, vanbudžetskih fondova i javnih ustanova.³ Revizijom su obuhvaćene institucije javnog sektora na koje se odnosi Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske, odnosno institucije nad kojima u pogledu koordinacije i harmonizacije interne revizije nadležnost ima CJH.

³ Prilog br. 2 - Pregled institucija u uzorku (prema nivoima organizovanja, vrsti institucije, kapacitetima i rezultatima)

Izbor institucija javnog sektora u kojima je provedeno istraživanje u glavnoj studiji izvršen je na osnovu kriterijuma:

- Pripadnost različitim nivoima organizovanja javnog sektora (republički i lokalni),
- Vrste institucija (ministarstva, republičke uprave, lokalne uprave, javne ustanove),
- Institucije koje raspolažu i upravljaju značajnim ljudskim, materijalnim i finansijskim resursima,
- Institucije koje realizuju značajne procese, programe i projekte po širu društvenu zajednicu i građane uz izražene rizike u njihovoj realizaciji,
- Institucije koje su uspostavile ili uspostavljaju internu reviziju u formi JIR,
- Kontinuitet u funkcionisanju JIR (kontinuitet u pogledu vrsta revizijskog angažmana, kapaciteta – broj internih revizora, rezultata – broj revizija i broj preporuka

Primjenom navedenih kriterijuma obuhvaćeno je devet institucija javnog sektora, uglavnom kompleksnije organizacione strukture, u kojima je angažovano oko 60% ukupnih kapaciteta za internu reviziju i oko 60% provedenih revizija i nešto više od 50% datih preporuka po provedenim revizijama. Budžeti, odnosno finansijski planovi izabranih institucija za 2015. godinu su oko 2,2 milijarde KM, odnosno u nadležnosti interne revizije je revizija upravljanja finansijskim resursima u navedenom iznosu.

Fokus revizije je utvrđivanje ispunjenosti pretpostavki i uslova za uspostavljanje i razvoj interne revizije, organizovanje i funkcionisanje interne revizije i njen uticaj na efikasnost i efektivnost sistema internih kontrola i funkcionisanje institucija, kao i uloga CJH.

Revizija je obuhvatila vremenski period od 3 godine i to: 2014, 2015 i 2016. godinu. U traženju odgovora na određena pitanja bilo je potrebno proširiti vremenski obuhvat revizije radi sagledavanja geneze razvoja interne revizije i realnog i potpunog prikazivanja aktuelnog stanja interne revizije.

Revizija se nije bavila pitanjima organizovanja i funkcionisanja interne revizije u javnim preduzećima koja se uspostavlja i funkcionira na osnovu odredbi Zakona o javnim preduzećima.

1.3.2. Izvori revizijskih dokaza

Potrebni podaci, informacije i dokumenta radi dobijanja odgovora na postavljena revizijska pitanja prikupljani su od CJH i od institucija, odnosno JIR u tim institucijama. Izvori podataka i informacija u CJH:

- Strategije, strateško-razvojna dokumenata uključujući i Strategiju uspostavljanja i razvoja internih finansijskih kontrola,
- Zakonski propisi, podzakonski propisi i propisi u pripremi,
- Akta u nadležnosti CJH (priručnici, planovi, programi,),
- Konsolidovani godišnji izvještaji CJH,
- Godišnji izvještaji JIR i internih revizora,
- Baze podataka u CJH (podaci o komunikacijama sa JIR, podaci o projektima i projektnim aktivnostima, pilot revizijama,).

Izvori podataka u institucijama javnog sektora i JIR u okviru institucija:

- Resorne strategije, strateška, razvojna i planska dokumenta,
- Planovi i programi rada institucija,
- Budžeti i finansijski planovi institucija,
- Izvještaji i informacije o radu institucija,
- Akta koja se odnose na sistem internih kontrola (Pravilnik o internim kontrolama...),

- Akta koja se odnose na internu reviziju (Povelja, Pravilnik, Priručnik),
- Akta koja se odnose na organizaciju i upravljanje (Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta),
- Dokumentacija interne revizije (studija rizika, strateški plan, godišnji plan, plan revizijskog angažmana, program revizije, izvještaji interne revizije, akcioni planovi, izvještaji o naknadnom pregledu),
- Godišnji izvještaji jedinice interne revizije i
- Baze podataka JIR (podaci o izvršenim revizijama, preporukama, naknadnim pregledima).

Određeni podaci i informacija prikupljani su i iz drugih respektabilnih izvora:

- Strategije, propisi i prakse država u okruženju (Srbija, Hrvatska, Crna Gora),
- Dokumenti i praksa Evropske komisije i država EU,
- Izvještaji o finansijskoj reviziji - reviziji finansijskih izvještaja GSRJS RS,
- Izvještaji drugih VRI koje se odnose na reviziju učinka PIFC-a i/ili interne revizije,
- Izvještaji, informacije i publikacije vladinih, nevladinih i međunarodnih organizacija i
- Standardi, smjernice i uputstva međunarodnih profesionalnih i drugih organizacija (INTOSAI, IIA, COSO).

1.3.3. Metode prikupljanja i analize revizijskih dokaza

Metode prikupljanja podataka u ovoj reviziji su brojne i raznovrsne, zavisno od revizijskog pitanja, ali i vrste podataka i informacija koje su se prikupljale. Potrebne podatke i informacije revizija je prikupljala primjenom opšte poznatih metoda u reviziji učinka:

- Inspekcijom – pregledom dokumentacije,
- Upitnicima,
- Intervju sa internim revizorima,
- Intervju sa menadžmentom institucija javnog sektora i korisnicima rezultata rada interne revizije (menadžment organizacionih jedinica i lica nadležna i odgovorna za upravljanje procesima i aktivnostima koji su predmet interne revizije),
- Proučavanjem standarda, smjernica i testiranjem primjene relevantnih standarda interne revizije i metodologija interne revizije,
- Proučavanjem strategija, politika, zakonskih i podzakonskih propisa,
- Proučavanjem strategija, politika, propisa i praksi država u okruženju,
- Testiranjem uticaja revizije na sistem internih kontrola putem studija slučaja.

Značajne informacije o razumijevanju mjesta i uloge interne revizije i uticaju interne revizije na ostvarivanju misije i uloge institucija javnog sektora revizija je dobila putem intervjuva i konsultacija sa licima iz CJH, institucija obuhvaćenih revizijom, rukovodilaca JIR i internih revizora. U toku revizije obavljeno je preko 50 intervjuva i konsultacija sa licima na različitim pozicijama u institucijama javnog sektora.

Analiza i vrednovanje prikupljenih podataka i informacija izvršena je primjenom metoda kompatibilnim sa karakterom predmeta revizije – revizijskog problema i vrstama raspoloživih podataka i informacija: Analiza i vrednovanje prikupljenih revizijskih dokaza izvršena je primjenom sljedećih metoda:

- Metoda analize i sinteze,
- Kvalitativna analiza sadržaja dokumentacije, intervjuva i upitnika,
- Kvalitativna analiza sadržaja dokumenata interne revizije (studije rizika, planovi, programi, izvještaji, izvještaji o naknadnom pregledu),

- Analiza strategija, strateških, razvojnih i planskih dokumenata, politika, planova i programa rada,
- Analiza zakonskih i podzakonskih propisa,
- Analiza politika, regulative i prakse PIFC-a i interne revizije u državama u okruženju i komparacija sa regulativom i praksom interne revizije u RS,
- Analiza studija slučaja,
- Kauzalna metoda,
- Benčmarking metoda i
- Komparativne metode.

Utvrđivanjem i primjenom navedenog obima revizije, izvora i načina prikupljanja potrebnih podataka i informacija i njihovom analizom moguće je pribaviti dovoljne, relevantne i pouzdane revizijske dokaze, i korišćenjem definisanih kriterijuma formirati nalaze i zaključke revizije.

1.3.4. Kriterijumi revizije

Kriterijumi revizije formirani su u skladu sa vrstom, prirodom i karakterom revizijskog problema koji je predmet revizije. Osnovni kriterijum proizilazi iz misije i uloge interne revizije u javnom sektoru: „Misija interne revizije je da unapređuje i štiti organizacione vrijednosti, time što obezbjeđuje na riziku zasnovano uvjeravanje, pregled i savjete.

Funkcija interne revizije organizovana je i funkcioniše u skladu sa Međunarodnim okvirom profesionalne prakse interne revizije i u funkciji je upravljanja javnim sektorom RS“.

Kriterijumi revizije su formirani prema revizijskim pitanjima.

Kriterijumi za revizijsko pitanje broj 1:

- Postojanje strateških, razvojnih i planskih dokumenata kao osnove za strateška i planska dokumenta interne revizije, uključujući i postojanje Strategije razvoja sistema internih finansijskih kontrola.
- Realizovani strateški ciljevi utvrđeni Strategijom i realizovane aktivnosti predviđene Akcionim planom za realizaciju Strategije kao preduslov uspješnog razvoja interne revizije.
- Kompletnost, usklađenost i primjena relevantnog pravnog okvira.
- Razumijevanje misije i uloge interne revizije u skladu sa uspostavljenim strateškim, pravnim i profesionalnim okvirom.
- Resursi, organizaciono pozicioniranje, unutrašnja organizacija, organizaciona i funkcionalna nezavisnost omogućava izvršavanje misije i uloge interne revizije.
- Profesionalni razvoj internih revizora ima karakter organizovane i planske aktivnosti i u funkciji je razvoja i funkcionisanja interne revizije.

Kriterijumi za revizijsko pitanje broj 2:

- Usklađenost strateških i planskih akata interne revizije sa strateškim, razvojnim i planskim aktima institucija.
- Proces interne revizije bazira se na identifikaciji procesa i aktivnosti, pravilnoj i dokumentovanoj procjeni rizika.
- Interna revizija u okviru revizijskih angažmana provodi monitoring sistema internih kontrola.
- Reakcije na izvještaje interne revizije su odgovarajuće, pravovremene i dokumentovane.
- Uspostavljen odgovarajući sistem praćenja preporuka, rezultata i efekata provođenja preporuka u pogledu realizacije postavljenih ciljeva i planiranih zadataka.

- Rezultati rada interne revizije koriste se u unapređenju efikasnosti i efektivnosti sistema internih kontrola.

Kriterijumi za revizijsko pitanje broj 3:

- Uloga i pozicija CJH utvrđena u skladu sa pravnim i profesionalnim okvirom i relevantnim praksama finansijskog upravljanja i revizijskim praksama.
- Kapaciteti CJH odgovarajući i dovoljni za ostvarivanje utvrđene uloge.
- CJH realizuje aktivnosti iz svoje nadležnosti pravovremeno, kvalitetno i u funkciji razvoja interne revizije.
- Interna revizija u radu koristi proizvode CJH radi postizanja efikasnosti i efektivnosti.

1.4. Sadržaj i struktura izvještaja

Izveštaj revizije učinka strukturiran je u pet odvojenih, ali međusobno povezanih poglavlja. U prvom, uvodnom poglavlju, predstavljeni su opšti motivi, razlozi i indikatori za planiranje i provođenje ove revizije učinka, dizajn i metodološki okvir revizije učinka.

U drugom poglavlju opisan je predmet revizije, odnosno organizacija i funkcionisanje interne revizije u javnom sektoru RS, uloga interne revizije, institucionalne uloge, nadležnosti i odgovornosti, pravna i profesionalna regulativa karakteristična za organizovanje i funkcionisanje interne revizije u javnom sektoru.

U trećem poglavlju prezentovani su nalazi revizije zasnovani na relevantnim, dovoljnim i pouzdanim revizijskim dokazima.

U četvrtom poglavlju prezentovani su zaključci revizije zasnovani na nalazima revizije.

U petom poglavlju prezentovane su preporuke revizije koje proizilaze iz nalaza i zaključaka revizije. Preporuke su dizajnirane i prezentovane u skladu sa institucionalnim ulogama u pogledu organizacije i funkcionisanja interne revizije.

Izveštaj sadrži i priloge koji omogućavaju bolje razumijevanje organizacije i funkcionisanja interne revizije kao i bolje razumijevanje nalaza, zaključaka i preporuka ove revizije učinka.

2. OPIS PREDMETA REVIZIJE

2.1. Opis predmeta revizije

Sistem internih finansijskih kontrola u javnom sektoru RS sastoji se od tri komponente:⁴

- Finansijskog upravljanja i kontrole,
- Funkcionalno nezavisne interne revizije,
- Centralne jedinice za harmonizaciju i koordinaciju sistema finansijskog upravljanja i kontrole, te funkcije interne revizije.

Predmet revizije je interna revizija kao komponenta sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru, kao i uloga CJH u pogledu organizacije, razvoja i funkcionisanja interne revizije.

Interna revizija je nezavisno i objektivno uvjeravanje i konsultantska aktivnost koja ima za cilj da doda vrijednost i unaprijedi poslovanje organizacije i pomogne organizaciji da ostvari svoje ciljeve obezbjeđujući sistematičan i disciplinovan pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja.⁵ Misija interne revizije, utvrđena od strane IIA, je da unapređuje i štiti vrijednosti organizacije, time što obezbjeđuje na riziku zasnovano uvjeravanje, pregled i savjete.

Interna revizija svoju misiju ostvaruje kroz usluge uvjeravanja i konsultantske usluge. Usluge uvjeravanja podrazumijevaju ispitivanje dokaza čija je svrha obezbijediti nezavisnu ocjenu o upravljanju rizikom, kontrolama ili procesu rukovođenja unutar organizacije.⁶ Konsultantske usluge podrazumijevaju pružanje savjeta, pomoći ili drugih usluga u cilju povećanja vrijednosti i poboljšanja procesa upravljanja, upravljanja rizicima i kontrole pri čemu interna revizija ne preuzima odgovornost.

Interna revizija ocjenjuje adekvatnost i efikasnost sistema za finansijsko upravljanje i kontrole, u pogledu:

- Ispunjavanja zadataka i postizanja definisanih ciljeva organizacije,
- Ekonomične, efikasne i djelotvorne upotrebe resursa,
- Usklađenosti sa uspostavljenim politikama, procedurama, zakonima i regulativama,
- Čuvanja sredstava organizacije od gubitaka kao rezultata svih vidova nepravilnosti,
- Integriteta i vjerodostojnosti informacija, računa i podataka, uključujući procese internog i eksternog izvještavanja.

Iz prezentovane uloge interne revizije proizilaze i vrste revizijskih angažmana u nadležnosti interne revizije:

- Revizija sistema,
- Revizija učinka,
- Revizija usklađenosti,
- Finansijska revizija i
- Revizija informacionih sistema.

⁴ Strategija za uspostavljanje i razvoj interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srpskoj, Vlada Republike Srpske, Banja Luka, 2010. godina

⁵ Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske

⁶ Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske

2.2. Pravna regulativa karakteristična za oblast

Organizovanje, funkcionisanje i upravljanje internom revizijom u javnom sektoru RS regulisano je jedinstvenom zakonskom regulativom. U posmatranom periodu osnovni zakon koji je regulisao materiju organizovanja i funkcionisanja interne revizije je Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske i Zakon o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske koji je u primjeni od oktobra 2016. godine i koji reguliše kompletan sistem internih finansijskih kontrola u javnom sektoru RS. Podzakonska akta za provođenje ovih zakona na prijedlog CJH donosi ministar finansija. Pored ova dva zakona za funkcionisanje interne revizije u javnom sektoru karakteristični su i drugi zakoni koji uređuju materiju organizovanja i funkcionisanja javnog sektora u RS, fiskalnog i finansijskog sistema i radno-pravnih odnosa.⁷

Organizaciono pozicioniranje, unutrašnja organizacija i funkcionisanje JIR i internih revizora institucije javnog sektora regulisane su internom regulativom institucija javnog sektora:

- Povelja interne revizije,
- Pravilnik o internoj reviziji,
- Pravilnik o internim kontrolama i internim kontrolnim postupcima,
- Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta.

Poveljom interne revizije regulišu se opšta pitanja organizovanja i funkcionisanja interne revizije kao što su uloga interne revizije, svrha i ciljevi interne revizije, nadležnosti, nezavisnost i druga pitanja od interesa za funkcionisanje interne revizije.

Pravilnikom o internoj reviziji regulišu se pitanja koja se odnose na aktivnosti, postupke i procedure interne revizije kako bi se rad interne revizije učinio efikasnim i efektivnim.

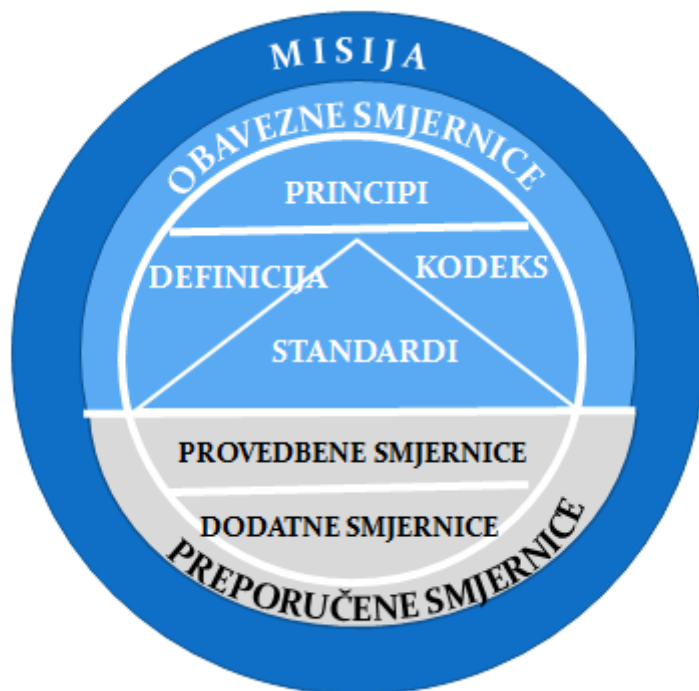
Pravilnikom o internim kontrolama i internim kontrolnim postupcima reguliše se uloga interne revizije u pogledu monitoringa nad primjenom Pravilnika o internim kontrolama i kontrolnim postupcima i funkcionisanjem sistema internih kontrola.

Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta utvrđena je organizaciona pozicija interne revizije, relacije sa rukovodstvom i drugim organizacionim jedinicama, unutrašnja organizacija, opšti i posebni uslovi za radna mjesta rukovodilaca JIR i internih revizora, opisi poslova rukovodilaca JIR i internih revizora.

S obzirom da je revizija visoko regulisana aktivnost, u praksi interne revizije primjenjuje se MOPPIR koji sa prezentovanim pravnim okvirom čini regulatorni okvir interne revizije.

⁷ Prilog broj 1 – Pregled referenci

Slika broj 1 – Sadržaj MOPPIR



2.3. Uloge, nadležnosti i odgovornosti institucija

Osnovna opredjeljenja Vlade RS o sistemu internih finansijskih kontrola, a time i interne revizije u javnom sektoru, iskazana su u ekonomskim politikama RS. Uspostavljanje, razvoj i funkcionisanje interne revizije ne može se odvojeno posmatrati od uspostavljanja i razvoja sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru u RS.

Sistem internih finansijskih kontrola uspostavljaju Vlade s ciljem odgovornog planiranja, korišćenja, kontrole, revizije i izvještavanja o trošenju javnih sredstava iz domaćih izvora, fondova Evropske unije i drugih međunarodnih finansijskih institucija.⁸

Strategijom za uspostavljanje i razvoj interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srpskoj i Akcionim planom za provođenje Strategije, utvrđene su određene razvojne potrebe, aktivnosti u funkciji razvojnih potreba, nosioci i rokovi njihove realizacije.

Nadležnosti i odgovornosti za uspostavljanje, razvoj i funkcionisanje interne revizije podjeljena je između Vlade RS, institucija javnog sektora i internih revizora.

Kao primarno odgovorna za uspostavljanje i razvoj internih finansijskih kontrola u javnom sektoru RS identifikovana je Vlada RS, odnosno MF. U okviru MF organizovana je posebna organizaciona jedinica nadležna za poslove finansijskog upravljanja, interne kontrole i interne revizije pod nazivom Centralna jedinica za harmonizaciju finansijskog upravljanja, interne kontrole i interne revizije. Nadležnosti CJH propisane su Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske, odnosno Zakonom o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske. CJH posebno izražene nadležnosti ima u pogledu uspostavljanja pravne i profesionalne regulative, uspostavljanja metodologije interne revizije, uspostavljanja sistema profesionalnog razvoja internih revizora, koordinacije, nadzora nad primjenom pravne i profesionalne regulative i

⁸ Strategija za uspostavljanje i razvoj interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srpskoj, Vlada Republike Srpske, Banja Luka, 2010. godina

izvještavanja Vlade RS o razvoju sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru RS.

Uspostavljanje funkcionalnog sistema javnih internih finansijskih kontrola se zasniva na principu upravljačke odgovornosti koja podrazumijeva da je rukovodilac organizacije odgovoran za cjelokupno upravljanje i razvoj organizacije.⁹ Iz navedenog principa proizilazi i odgovornost rukovodioca organizacije za organizovanje i funkcionisanje interne revizije u pogledu: organizacionog pozicioniranja, unutrašnje organizacije, organizacione i funkcionalne nezavisnosti, radno-pravnog položaja internih revizora, obezbjeđenja resursa interne revizije i razumijevanja mjesta i uloge interne revizije u instituciji.

Interni revizori su odgovorni da u skladu sa relevantnom pravnom i profesionalnom regulativom interne revizije implementiraju plan i program revizije i osiguraju da proces interne revizije ima karakteristike kvalitetnog, ekonomičnog, efikasnog i efektivnog.

⁹ Strategija za uspostavljanje i razvoj interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srpskoj, Vlada Republike Srpske, Banja Luka, 2010. godina

3. NALAZI

3.1. Pretpostavke za razvoj interne revizije

Ostvarivanje utvrđene misije i uloge interne revizije je primarno za uticaj interne revizije na ispunjavanje misije, uloge i ciljeva institucija javnog sektora. Potrebno je da budu ispunjeni određeni uslovi u pogledu organizovanja, razvoja i funkcionisanja interne revizije kao što su: postojanje strategije i akcionog plana za provođenje strategije, kompletiran pravni i profesionalni okvir, pravilno razumijevanja mjesta i uloge interne revizije, funkcionalna CJH, uspostavljen sistem profesionalnog razvoja, odgovarajući resursi, odgovarajuća upotreba raspoloživih revizijskih resursa, organizaciona i funkcionalna nezavisnost, aktivna uloga menadžmenta i konstruktivan odnos sa VRI i drugim relevantnim organizacijama.

Nalazi revizije prikazani u ovom Izvještaju revizije učinka pokazuju nivo ispunjenosti ovih navedenih uslova, uticaj na ostvarivanje misije i uloge interne revizije.

3.1.1. Strateški, pravni i profesionalni okvir interne revizije

Strateška opredjeljenja za razvoj internih finansijskih kontrola u javnom sektoru RS iskazana su kroz Strategiju za uspostavljanje i razvoj interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srpske. U naslovu-nazivu Strategije nije navedeno na koji period se odnosi, indirektno iz drugih dokumenata da se utvrditi da se Strategija odnosi na period 2010-2012. godina. Strategija iskazuje i opredjeljenja u razvoju interne revizije kao jedne od komponenti sistema internih finansijskih kontrola. Uz Strategiju je donesen i Akcioni plan za realizaciju Strategije kojim su planirane aktivnosti koje je potrebno realizovati da bi se ostvarila strateška opredjeljenja Vlade RS.

Danas nemamo odgovarajuću Strategiju koja se odnosi na sistem internih finansijskih kontrola, pa na taj način ni interne revizije, te se interna revizija razvija bez Strategije, bez jasno formulisane vizije, misije, stateških razvojnih ciljeva i opredjeljenja.

Analiza realizacije Akcionog plana za sprovođenje Strategije pokazuje da veći broj aktivnosti planiranih Akcionim planom nije realizovan, a veći dio realizovanih aktivnosti nije realizovan u planiranim rokovima i planiranom dinamikom.¹⁰ Neprovođenje planiranih aktivnosti i kašnjenja u provođenju planiranih aktivnosti iz Akcionog plana imale su uticaja na razvoj sistema internih finansijskih kontrola, a time na uspostavljanje i razvoj interne revizije u organizacionom, funkcionalnom i upravljačkom pogledu.

MF koje ima primarnu ulogu u realizaciji i praćenju realizacije Strategije i Akcionog plana, nije pratilo i analiziralo realizaciju Akcionog plana i uticaj realizacije Akcionog plana na razvoj i funkcionisanje interne revizije. Strategijom je predviđeno da se Vlada RS kontinuirano izvještava o realizaciji Akcionog plana. Nisu nam prezentovani izvještaji o realizaciji Akcionog plana koji su prezentovani Vladi RS.

Konsolidovani godišnji izvještaji o uspostavljanju i razvoju interne finansijske kontrole u javnom sektoru RS ne sadrže podatke i informacije o realizaciji Akcionog plana. Iako je svrha Konsolidovanog godišnjeg izvještavanja da se informiše Vlada RS o stanju u kome se nalazi proces uspostavljanja i razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru, postojeći način izvještavanja nije u funkciji iskazane svrhe. Cilj konsolidovanog godišnjeg izvještavanja je da se omogući Vladi RS da donese odgovarajuće odluke koje će osigurati

¹⁰ Prilog broj 3 - Pregled planiranih i realizovanih aktivnosti po Akcionom planu za sprovođenje Strategije

systemski i koordinisan razvoj sve tri komponente interne finansijske kontrole, u skladu sa međunarodnim principima i standardima (O konsolidovanom godišnjem izvještavanju detaljnije u poglavlju 3.3.2).

Sadržaj, struktura i suština Konsolidovanih godišnjih izvještaja kao i vremenski diskontinuitet u izvještavanju potvrđuju da Vlada RS nije imala pravovremene, potpune i pouzdane informacije o stanju sistema internih finansijskih kontrola i realizacije Akcionog plana, te u skladu sa tim nije ni mogla donositi odluke koje će biti u funkciji razvoja sistema internih finansijskih kontrola i realizacije Akcionog plana.

Osnovni principi, manadat, organizacija, funkcionisanje, finansiranje interne revizije i uloga CJH, u pogledu interne revizije, regulisani su Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske. Zakonom su utvrđene formalno-pravne pretpostavke za uspostavljanje i razvoj interne revizije u javnom sektoru RS. Zakonom je utvrđeno da podzakonske propise donosi ministar finansija i na taj način se kompletira pravna regulativa koja se odnosi na internu reviziju. Potrebni podzakonski propisi nisu doneseni ili su doneseni sa kašnjenjem, te pravna regulativa interne revizije nije kompletirana.¹¹

Određene podzakonske propise trebale su donijeti institucije javnog sektora koje u svojoj organizacionoj strukturi uspostavljaju funkciju interne revizije. Pregledom dokumentacije utvrđeno je da jedan broj institucija koje su uspostavile funkciju interne revizije nisu usvojile ni Povelju interne revizije i Pravilnik o internoj reviziji. Institucije koje su usvojile Pravilnik o internoj reviziji nisu na isti dobile potrebnu pisanu saglasnost CJH, što je uticalo na njihovu sadržajnu, strukturalnu i suštinsku raznolikost, neusklađenost sa zakonskim i podzakonskim propisima, neusklađenost sa MOPPIR i relevantnom revizijskom praksom.

Pojedina podzakonska akta opšteg karaktera, kao što su Pravilnici o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta, nisu uobzirili zahtjeve koji proizilaze iz Zakona, podzakonskih akata i relevantnih standarda interne revizije u pogledu organizacionog pozicioniranja interne revizije, unutrašnje organizacije, opštih i posebnih uslova za rukovodioce JIR i interne revizore i opisa poslova za rukovodioce JIR i interne revizore. Postojeća rješenja u Pravilnicima o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji se odražavaju na organizacionu i funkcionalnu nezavisnost internih revizora, izbor internih revizora sa potrebnim posebnim kvalifikacijama, opštim i posebnim radnim iskustvom i razgraničenje ovlašćenja i odgovornosti u okviru JIR i tima internih revizora.

Zakonom je regulisano da interna revizija u radu primjenjuje MSPPIR, koji izdaje IIA, koji su relevantni standardi za internu reviziju. CJH je donijela Priručnik za interne revizore u javnom sektoru RS, koji se ne poziva na MSPPIR, i koji ne promovise i ne podstiče njihovu primjenu u praksi. Analizirajući dokumente interne revizije i dokumente procesa interne revizije nismo se uvjerali da se pozivaju na MSPPIR i da su isti sa njima usklađeni.

Zahtjevi pravne i profesionalne regulative su da se JIR pozicionira kao posebna organizaciona jedinica u nadležnosti rukovodioca institucije i na taj način osigura organizaciona i funkcionalna nezavisnost od drugih organizacionih jedinica i drugih poslovnih funkcija. Veći broj JIR je organizaciono pozicioniran u neposrednoj nadležnosti rukovodioca institucije. Postoje određeni izuzeci kao što je organizaciono pozicioniranje JIR UKC RS, Fonda za penzijsko i invalidsko osiguranje i Grada Zvornik koje nisu pozicionirane kao posebne organizacione jedinice, ali bez značajnog narušavanja nezavisnosti interne revizije. Karakterističan je primjer organizacionog pozicioniranja funkcije interne revizije u Ministarstvu poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede koja je nekoliko puta, u posmatranom periodu, mijenjala svoju organizacionu poziciju,

¹¹ Prilog broj 4 - Pregled planiranih i usvojenih podzakonskih propisa i drugih akata iz nadležnosti MF

organizacionu formu, unutrašnju organizaciju što se odražavalo na funkcionisanje interne revizije. U pogledu unutrašnje organizacije JIR karakterističan je primjer CJIR MF koja se sastoji od dva odsjeka: Odsjek za internu reviziju i Odsjek za budžetsku inspekciju i reviziju.

Rezultati provedenih intervju sa rukovodiocima JIR i internim revizorima ukazuju da su neprovedene aktivnosti planirane Akcionim planom i nedonesena akta predviđena Zakonom imale uticaja na dinamiku uspostavljanja funkcije interne revizije, organizaciono pozicioniranje, unutrašnju organizaciju, razvoj, funkcionalnost, profesionalni razvoj, razumijevanje mjesta i uloge interne revizije u javnom sektoru kao bitne pretpostavke ostvarivanja utvrđene misije interne revizije.

Razumijevanje mjesta i uloge interne revizije nije na nivou koji osigurava njihovo efikasno i efektivno funkcionisanje. Izostale su aktivnosti na planu upoznavanja rukovodstva institucija javnog sektora o mjestu, ulozi i značaju interne revizije u javnom sektoru i potrebi aktivnog angažmana rukovodstva u ostvarivanju misije i uloge revizije. U praksi je prisutna različita percepcija mjesta i uloge interne revizije:

- Interna revizija je funkcija potrebna instituciji koja pomaže u poboljšanju performansi organizacije,
- Interna revizija je funkcija nametnuta Zakonom bez prepoznatljivog doprinosa poboljšanju performansi institucije,
- Interna revizija je produžena ruka VRI i u funkciji je ostvarivanja uloge VRI.

Preovladava mišljenje da interna revizija treba da se bavi pitanjima usklađenosti poslovanja i to u domenu materijalno-finansijskog poslovanja. Ovakva percepcija o mjestu i ulozi interne revizije rezultanta je opšte percepcije o potrebi da javni sektor u cjelini i njegovi pojedini dijelovi primarno treba da osiguraju usklađenost poslovanja, a ne percepcije o potrebi da javni sektor i dijelovi javnog sektora trebaju da efikasno i efektivno funkcionišu, pružaju kvalitetne usluge i osiguravaju najbolje moguće korišćenje resursa. Ovakva percepcija u pojedinim segmentima podržana je i od strane internih revizora.

3.1.2. Resursi, organizacija i upravljanje internom revizijom

Funkcija interne revizije organizovana je kao interna revizija u formi JIR i kao interni revizor pojedinac, sa naglašenim razlikama u pogledu organizacije i funkcionisanja, sa dominantnim angažmanima uvjeravanja provodeći reviziju usklađenosti i finansijsku reviziju.

Zakon propisuje da se interna revizija u javnom sektoru RS organizuje u okviru:

- JIR uspostavljenih u okviru institucija koje ispunjavaju uslove predviđene Zakonom,
- JIR uspostavljene u okviru MF RS za institucije koje ne ispunjavaju uslove propisane Zakonom.

Institucije javnog sektora uspostavljaju JIR ako ispunjavaju kriterijume koje propiše CJH, uzimajući u obzir kriterijume kao što su godišnji budžet institucije, broj zaposlenih, kompleksnost transakcija i stepen rizika koji je uključen. Iz odredbi Zakona proizilazi da CJH treba da propiše dodatne kriterijume za uspostavljanje JIR u organizacijama javnog sektora RS.¹²

¹² Član 7. i 28. Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske reguliše obavezu CJH u pogledu utvrđivanja uslova za uspostavljanje JIR u organizacijama javnog sektora RS

CJH nije utvrdila kriterijume koje trebaju da ispunjavaju institucije javnog sektora RS u pogledu uspostavljanja funkcije interne revizije. U organizacijama javnog sektora RS JIR su se uspostavljale prema privremenim-prelaznim kriterijumima navedenim u Zakonu:

- Organizacija čiji operativni budžet prelazi iznos od 10.000.000 KM godišnje, ili
- Organizacija koja zapošljava više od 200 zaposlenih, ili
- Organizacija koja izvršava transakcije čiji iznos je veći od 15.000.000 KM godišnje.

S obzirom da CJH nije utvrdila dodatne kriterijume, koje treba da ispunjava institucija javnog sektora RS, nije utvrđen ni broj institucija koje trebaju da uspostave JIR kao ni broj institucija koje se u pogledu interne revizije oslanjaju na CJIR MF. Nepostojanje kriterijuma za uspostavljanje i organizovanje interne revizije uticalo je da nemamo registar institucija obveznika za uspostavljanje funkcije interne revizije, broja i strukture internih revizora, potrebnih kvalifikacija, znanja i vještina potrebnih internim revizorima. Nepostojanje kriterijuma ostavlja nedoumice u pogledu određivanja broja potrebnih revizora, pa su organizacije javnog sektora proizvoljno utvrđivale potrebne resurse u internoj reviziji.

Praksa organizovanja interne revizije u javnom sektoru RS pokazuje da je interna revizija organizovana u formi JIR i kao interni revizor pojedinac, iako Zakon poznaje organizovanje interne revizije u formi JIR. Uspostavljanje i razvoj interne revizije je tekao stihijski, od slučaja do slučaja i nije imalo karakter organizovane aktivnosti.

Postoji izražena raznolikost u organizovanju JIR u pogledu njihovog naziva, utvrđivanja njihove uloge, utvrđivanja veličine i organizacione strukture JIR, utvrđivanja naziva radnih mjesta i izvršilaca-internih revizora, opštih i posebnih uslova za zapošljavanje rukovodilaca JIR i internih revizora, opisa poslova rukovodilaca JIR i internih revizora, popunjenosti utvrđenih radnih mjesta i izvršilaca. Izražena varijabilnost je posljedica nekompletnog pravnog okvira i neuvažavanja MOPPIR, a reflektuje se na rad JIR i internih revizora, vrstu revizijskih angažmana, broj revizijskih angažmana, kvalitet procesa interne revizije i rezultate rada interne revizije. U narednoj tabeli prikazani su resursi interne revizije u javnom sektoru RS.¹³

Tabela broj 1 - Resursi interne revizije u javnom sektoru RS na dan 31.12.2016.godine

Red. br.	Pokazatelji	JIR	Interni revizor	Ukupno
1	Organizacije sistematizovale funkciju interne revizije	21	24	45
2	Organizacije uspostavile funkciju interne revizije	20	14	34
3	Sistematizovana radna mjesta-izvršioци	62	24	86
4	Popunjena radna mjesta-izvršioци	45	14	59

Izvor: Godišnji izvještaji o internoj reviziji za 2016. godinu

Organizovanje interne revizije u formi JIR je osnovni način organizovanja interne revizije i posvećena joj je posebna pažnja. Interna revizija u formi JIR organizovana je u 20 organizacija javnog sektora. JIR je u punom kapacitetu uspostavljena u sedam institucija javnog sektora (Ministarstvo prosvjete i kulture, Fond zdravstvenog osiguranja, Fond za penzijsko i invalidsko osiguranje, UKC RS, Grad Banja Luka, Grad Doboj i Opština Gacko), u četiri institucije javnog sektora JIR je djelimično uspostavljena (Ministarstvo finansija, Republička uprava za geodetske i imovinsko-pravne poslove, Grad Zvornik i

¹³ Prilog broj 5 – Pregled kapaciteta u javnom sektoru RS

JZU Bolnica Doboju), a u osam organizacija javnog sektora JIR funkcioniše sa jednim internim revizorom koji je istovremeno i rukovodilac JIR.¹⁴

U organizacijama javnog sektora u kojima JIR funkcioniše sa jednim izvršiocem može se reći da u organizaciono - funkcionalnom pogledu i nije uspostavljena JIR, jer interne revizije funkcionišu na način kao i u organizacijama javnog sektora u kojima funkciju interne revizije izvršava interni revizor pojedinac.

Veličina JIR i njena organizaciona struktura posmatrana kroz broj sistematizovanih internih revizora, broj stvarno angažovanih internih revizora i strukturu sistematizovanih i angažovanih internih revizora varira od 1 do 8 izvršilaca-internih revizora i može se samo djelimično dovoditi u vezu sa veličinom institucije, teritorijalno-administrativnim razmještajem, unutrašnjom organizacijom, načinom poslovanja, rizicima u poslovanju, visinom budžeta-finansijskog plana.

Kapaciteti interne revizije, u posmatranom periodu, blago su povećavani bez obzira što rast kapaciteta nije pratila ispunjenost uslova. Kapaciteti interne revizije su sa 47 izvršilaca u 30 institucija javnog sektora u 2014. godini povećani na 59 izvršilaca u 34 institucije u 2016. godini.

CJH nije utvrdila kriterijume organizovanja interne revizije i nije poznat broj institucija koje su obavezne da uspostave internu reviziju, te se broj uspostavljenih internih revizija posmatra u odnosu na ukupan broj institucija javnog sektora. Posmatrajući po nivoima organizovanja i vrstama organizacija javnog sektora, najveća prisutnost interne revizije je u vanbudžetskim fondovima, gdje je u svim fondovima organizovana interna revizija u organizacionoj formi JIR. U ostalim nivoima organizovanja interna revizija je tek djelimično uspostavljena u različitim formama organizovanja, kao što je republička uprava (ministarstva i republičke uprave), lokalna uprava i javne ustanove republičkog ili lokalnog nivoa i značaja.

Tabela broj 2 - Kapaciteti interne revizije po nivoima organizovanja i vrstama organizacija javnog sektora

Red. br.	Organizacije	Ukupan broj	Broj sa IR	JIR	Interni revizori
1	Vlada RS i ministarstva	17	7	2	5
2	Republičke uprave i republičke upravne organizacije	24	3	2	1
3	Vanbudžetski fondovi	4	4	4	
4	Javne ustanove		7	6	1
5	Lokalne samouprave	64	11	5	6
6	Ostale organizacije		2	1	1
	Ukupno		34	20	14

Izvor: Godišnji izvještaji o internoj reviziji za 2016. godinu

Kako se koriste resursi interne revizije? Angažmani interne revizije podrazumijevaju usluge uvjeravanja i konsultantske usluge. U angažmanima interne revizije u javnom

¹⁴ Potpuno uspostavljena JIR u kontekstu ove revizije učinka podrazumijeva da su sva sistematizovana radna mjesta popunjena, djelimično uspostavljena JIR podrazumijeva da su sistematizovana radna mjesta djelimično popunjena sa najmanje dva izvršioca

sektoru dominiraju usluge uvjeravanja, a konsultanstske usluge su na nivou povremenih i pojedinačnih angažmana.

U okviru usluga uvjeravanja dominiraju revizijski angažmani u reviziji usklađenosti i finansijskoj reviziji, dok je revizija uspješnosti i revizija sistema na nivou pojedinačnih i uglavnom u kombinaciji sa revizijom usklađenosti. Oko 80% revizijskih angažmana, po svojoj suštini, podrazumijeva reviziju usklađenosti i finansijsku reviziju što je produkt shvatanja da se pod revizijom podrazumijeva revizija usklađenosti i finansijska revizija i nedovoljne obučenosti internih revizora da provode reviziju učinka i reviziju sistema, koje po svojoj prirodi zahtijevaju viši nivo znanja, vještina i sposobnosti.

Iz Zakona, podzakonskih propisa i MSPPIR proizilazi da interni revizori trebaju da obavljaju isključivo poslove interne revizije. Izvještaji, informacije i intervjui sa rukovodiocima JIR i internim revizorima pokazuju da interni revizori obavljaju i druge poslove koji nisu poslovi interne revizije i nisu u opisu poslova rukovodilaca JIR i internih revizora. Karakteristični poslovi su:

- Angažman u radnim grupama i komisijama,
- Angažman u izradi internih akata ili ocjena primjerenosti internih akata,
- Koordinacija poslova sa VRI-GSRJS RS koja izlazi iz okvira relevantnih standarda eksterne i interne revizije u javnom sektoru,¹⁵
- Rad na izradi Akcionih planova po izvještajima GSRJS RS (finansijska revizija i revizija učinka),
- Praćenje realizacije Akcionih planova i izvještavanje o realizaciji akcionih planova po izvještajima GSRJS RS,
- Angažman na ad hoc kontrolama koje po karakteru nisu angažmani interne revizije.

Angažman internih revizora na navedenim i drugim poslovima koji nisu kompatibilni sa poslovima interne revizije mogu bitno da naruše funkcionalnu nezavisnost interne revizije, umanjuju raspoloživo vrijeme za poslove interne revizije i utiče na kvalitet procesa interne revizije.

3.1.3. Profesionalni razvoj internih revizora

Jedno od ključnih pitanja u razvoju interne revizije je profesionalni razvoj internih revizora. Pitanje profesionalnog razvoja internih revizora prepoznato je kroz MOPPIR a, posebno kroz MSPPIR. Jedan od osnovnih principa profesionalne prakse interne revizije je i princip kompetentnosti i dužne profesionalne pažnje. U skladu sa osnovnim principima profesionalne prakse interne revizije razvijeno je nekoliko standarda u okviru MSPPIR koji se odnose na kompetentnost i dužnu profesionalnu pažnju.¹⁶

Navedeni MSPPIR upućuju na potrebu uspostavljanja politike profesionalnog razvoja internih revizora, utvrđivanje određenih pravila postupaka i procedura, utvrđivanje planova

¹⁵ Saradnja internih revizora u javnom sektoru sa VRI treba da se odvija u okvirima relevantnih standarda revizije. Relevantni standardi za koordinaciju rada eksterne i interne revizije u javnom sektoru: ISA 610, ISSAI 1610, ISSAI 9150, MSPPIR 2050

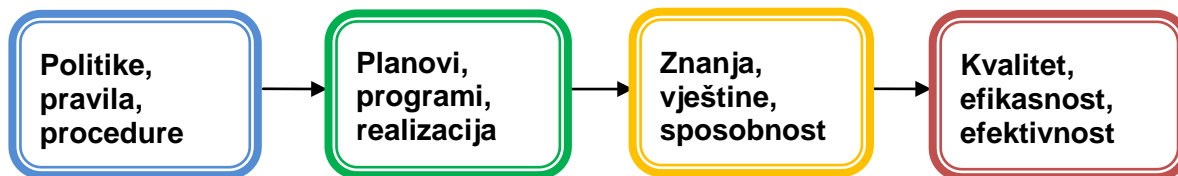
¹⁶ MSPPIR 1200 - Stručnost i dužna profesionalna pažnja „Angažmani moraju da se obavljaju stručno i uz dužnu profesionalnu pažnju“

MSPPIR 1210 - Stručnost „Interni revizori moraju posjedovati znanja, vještine i druge sposobnosti neophodne za izvršavanje njihovih dužnosti. Interna revizija mora da posjeduje ili da obezbijedi znanja, vještine i druge sposobnosti potrebne za izvršavanje njihovih dužnosti“

MSPPIR 1230 – Kontinuirano profesionalno usavršavanje „Interni revizori su dužni da unapređuju svoja znanja, vještine i ostale sposobnosti kroz kontinuirano profesionalno usavršavanje“

i programa obuke, kontinuiranog usavršavanja i sertifikovanja, realizovanje planiranih i programskih aktivnosti i na taj način da se stvore potrebni uslovi za kvalitetno, efikasno i efektivno funkcionisanje interne revizije.

Slika broj 2 – Prikaz uticaja profesionalnog razvoja internih revizora na funkcionalnost interne revizije



Politika profesionalnog razvoja internih revizora u javnom sektoru RS nije uspostavljena, te su se aktivnosti koje se odnose na profesionalni razvoj (zapošljavanje, obuka, sertifikacija, napredovanje i nagrađivanje) odvijale stihijski, nisu imale karakter organizovanih, planskih i kontinuiranih aktivnosti što je imalo odraza na poziciju internih revizora unutar institucija, ali i na razvoj i funkcionalnost interne revizije.

Zakonom je predviđeno donošenje određenog broja akata koji se odnose na zapošljavanje i profesionalni razvoj internih revizora:

- Kriterijumi za zapošljavanje internih revizora,
- Pravilnik o zapošljavanju internih revizora,
- Program obuke i sertifikacije internih revizora.

Navedeni akti nisu doneseni i nije kompletirana regulativa koja se odnosi na zapošljavanje i profesionalni razvoj internih revizora, a donošenje navedenih akata bilo je u nadležnosti CJH.

U nedostatku politika, akata, planova i programa profesionalnog razvoja, obuka internih revizora se provodi kroz projektne aktivnosti i kroz eksternu obuku od strane strukovno profesionalnih organizacija. Obuka internih revizora organizovana je i provedena kao eksterna obuka internih revizora kroz projektne aktivnosti i kao obuka na komercijalnoj osnovi koje provode i organizuju strukovno profesionalne organizacije iz područja finansija, računovodstva i revizije.

Najvažnije i najobimnije aktivnosti na planu obuka internih revizora organizovane su i provedene kroz projektne aktivnosti dva Projekta koje je finansirala EU:

- Projekat „Podrška uvođenju javnih internih finansijskih kontrola u Bosni i Hercegovini“ koji se realizovao u periodu maj 2010 – maj 2012. godine (PKF Projekat) i
- Projekat „Jačanje upravljanjem javnim finansijama u Bosni i Hercegovini“ koji se realizovao u periodu juni 2013 – juni 2015. godine (GFA Projekat).

U okviru navedenih projekata organizovane su obuke kojim je u okviru PKF projekta obuhvaćeno oko 30 internih revizora i u okviru GFA projekta oko 40 internih revizora. U okviru PKF Projekta organizovana je i realizovana obuka trenera (obučeni trenera) radi stvaranja baze za buduće obuke internih revizora. Obukom trenera obuhvaćeno je sedam internih revizora. Od sedam obučanih trenera danas se tri bave poslovima interne revizije, dva u CJH i jedan u lokalnoj upravi. Ostalih četiri obučanih trenera, iako i dalje rade u javnom sektoru, nisu na poslovima interne revizije. Prema raspoloživim informacijama obučani treneri nakon obuke nisu bili angažovani na obukama internih revizora, te se može reći da koncept obučeni trenera nije u praksi implementiran.

U okviru PKF i GFA projekata provedeno je po 13 pilot revizija i formirano je 13 timova za reviziju od četiri do osam internih revizora u revizijskom timu. U pilot revizijama je učestvovalo 45 internih revizora i pet predstavnika CJH.¹⁷

CJH nije nam prezentovala Projektne dokumente za navedene Projekte. Tako da nismo upoznati sa ciljevima Projekata, projektnim aktivnostima, načinima realizacije projektnih aktivnosti, angažovanim resursima, rezultatima i da li su postignuti ciljevi Projekta. U CJH postoje ažurni podaci o provedenim obukama, sadržaju obuka i polaznicima obuka u okviru projektnih aktivnosti. CJH nije provodila analize i evaluaciju projektnih aktivnosti tako da nisu poznati rezultati i postignuti efekti projektnih aktivnosti koji se odnose na internu reviziju.

CJH nije organizovala i provodila obuke internih revizora, izuzev obuka krajem 2016. godine. Nije uspostavljena organizovana razmjena ideja, iskustava i praksi između internih revizora, kako bi se identifikovali zajednički problemi u funkcionisanju interne revizije i tražila rješenja u pogledu funkcionalnosti interne revizije.

U nedostatku obuka u organizaciji CJH, interni revizori su se orjentisali na obuke koje organizuju strukovno profesionalne organizacije na komercijalnoj osnovi. Obuke od strane strukovno profesionalnih organizacija su bile manje orjentisane na internu reviziju, a obuke strukovno profesionalnih organizacija koje okupljaju interne revizore nisu bile kontinuirane, nisu tretirale aktuelne probleme i pitanja interne revizije i specifične potrebe interne revizije u javnom sektoru.

CJH nije, u posmatranom periodu, uspostavila saradnju sa strukovno profesionalnim organizacijama i drugim zainteresovanim stranama u pogledu organizovanja eksternih obuka. CJH ne posjeduje podatke o održanim eksternim obukama u organizaciji strukovno profesionalnih organizacija, tematici i sadržaju obuka, internim revizorima uključenim u obuke i kompatibilnosti obuka sa potrebama internih revizora.

CJH nije uspostavila pravila, postupke i procedure sertifikovanja internih revizora, mada skoro svi interni revizori posjeduju sertifikate jedne od strukovno profesionalnih organizacija koje okupljaju interne revizore. CJH ne raspolaže podacima o broju sertifikovanih internih revizora, internim revizorima imaocima sertifikata, strukovno profesionalnim organizacijama koje su izvršili sertifikovanje i programima koji su bili osnova sertifikovanja internih revizora.

U okviru CJH nisu uspostavljene baze podataka o internim revizorima, njihovom profesionalnom razvoju, sertifikatima i strukovno profesionalnim organizacijama koje su provodile sertifikovanje i programima sertifikovanja i sticanju zvanja ovlašćeni interni revizor.

JIR nisu donosile posebne planove i programe obuke internih revizora čijom, realizacijom bi se unaprijedila znanja, vještine i druge sposobnosti internih revizora. U JIR koje zapošljavaju veći broj internih revizora nisu se provodile interne obuke internih revizora.

Intervjuisani interni revizori potvrdili su, da su obuke i pilot revizije u okviru projektnih aktivnosti bili dobra osnova, ali da nisu na tim osnovama nastavljene kontinuirane obuke internih revizora. Interni revizori kao jednu od ključnih aktivnosti za razvoj interne revizije vide kontinuirane obuke, a posebno obuke koje se odnose na reviziju sistema, reviziju učinka, reviziju informacionih tehnologija, reviziju prevare i korupcije, kako bi mogli odgovoriti potrebama i zahtjevima koji se pred njih postavljaju.

¹⁷ Prilog broj 6 - Pregled provedenih pilot revizija

3.2. Funkcionisanje interne revizije i korišćenje njenih rezultata

3.2.1. Procjena rizika, planiranje i programiranje interne revizije

Postojeća praksa procjene rizika i planiranja interne revizije ne daje razumno uvjeravanje da će se interna revizija, u okviru dodjeljenog mandata, baviti rizičnim područjima, procesima i aktivnostima i da će, na taj način interna revizija biti u funkciji pomoći instituciji u pogledu nove dodatne vrijednosti za instituciju.

Nepostojanje strategija, razvojnih i planskih dokumenta, oskudna metodološka uputstva, nedovoljna obučenost internih revizora, u pogledu procjene rizika i planiranja, dovode u pitanje ostvarivanje misije i uloge interne revizije.

Efikasnost i efektivnost interne revizije opredjeljena je i dizajnom procesa interne revizije. Interna revizija ima karakter efikasne i efektivne aktivnosti ako se planira i provodi prema pravilima, postupcima i procedurama utvrđenim MOPPIR. Polazna osnova procesa interne revizije su strategije, strateški, razvojni i planski dokumenti institucija, odnosno misija, osnovne vrijednosti, strateški ciljevi i opredjeljenja, prioriteta i sa njima povezani rizici. Ishodi procesa interne revizije su nova dodatna vrijednost instituciji, pomoć i podrška u ostvarivanju postavljenih ciljeva i izvršavanju planiranih zadataka.

Tabela broj 3 - Pregled faza procesa interne revizije, revizijskih aktivnosti i dokumenata

FAZA PROCESA	AKTIVNOST	DOKUMENT
	Strategije, razvojna i planska dokumenta institucija (misija, vrijednosti, ciljevi, prioriteta i rizici...)	
Planiranje	Procjena rizika	Studija rizika
	Strateško planiranje	Strateški plan interne revizije
	Godišnje planiranje	Godišnji plan interne revizije
	Planiranje revizijskog angažmana	Plan revizijskog angažmana Program revizijskog angažmana
Provođenje	Provođenje interne revizije	Revizijska radna dokumentacija i revizijski dokazi
Izveštavanje	Izveštavanje	Nacrt izvještaja interne revizije Izveštaj interne revizije
	Reakcije na izvještaj interne revizije	Akcionni plan za provođenje preporuka po izvještaju interne revizije
Naknadno praćenje	Provođenje preporuka interne revizije	Realizacija akcionnog plana
	Praćenje provođenja preporuka interne revizije	Izveštaj o praćenju provođenja preporuka
	Nova dodatna vrijednost instituciji (ostvarena misija, očuvane vrijednosti, postignuti ciljevi, izvršeni zadaci, minimizirani rizici...)	

Misija interne revizije, koja je utvrđena u MOPPIR, je unapređenje organizacionih vrijednosti time što će se obezbijediti na riziku zasnovano objektivno uvjeravanje, savjeti i uvid. Jedan od osnovnih principa profesionalne prakse interne revizije koji je neposredno povezan sa misijom interne revizije je usklađivanje prakse interne revizije sa strategijama, ciljevima i rizicima organizacija.

Iz misije, principa i MSPPIR proizilazi da bi interna revizija mogla da ostvari svoju misiju potrebno je postojanje strategija, strateških, razvojnih i planskih dokumenata u kojima je prepoznatljiva misija, vrijednosti, strateški i operativni ciljevi, prioriteti i rizici u ostvarivanju misije, strateških i operativnih ciljeva.

U RS nije donesen osnovni strateško razvojni dokument pod nazivom Strategija razvoja Republike Srpske kao pretpostavka donošenja resornih strategija i drugih strateško-razvojnih dokumenata. RS nema strategije ili druga strateška dokumenta za 39 područja za čije uređivanje i obezbjeđenje je nadležna, a 37 strategija ili drugih strateških dokumenata koje se odnose na 23 područja, je period na koje se odnose istekao, što dodatno usložnjava ovu materiju.¹⁸ Pored nepostojanja strateških, razvojnih i planskih dokumenata jedan broj organizacija nema ni strateške planove razvoja, a na taj način ni formalno utvrđenu misiju, osnovne vrijednosti, strateške, operativne ciljeve i aktivnosti za njihovo ostvarivanje.

Na ovaj način nisu stvorene strateške pretpostavke za razvoj i funkcionisanje interne revizije u pogledu postojanja strategija, strateških, planskih i razvojnih dokumenata sa jasno utvrđenim strateškim opredjeljenjima i ciljevima kao polaznoj osnovi za izradu strateških i planskih dokumenata interne revizije. Nedostatak strategija, strateško-razvojnih i planskih dokumenata pokušava se nadomjestiti godišnjim planovima i programima rada ili programima određenih aktivnosti koji ne daju dovoljno podataka i informacija za procjenu rizika i na njima zasnovanu izradu strateških i planskih dokumenata interne revizije.

MSPPIR nalažu potrebu da se planiranje interne revizije, kao prva faza revizijskog procesa, bazira na procjeni rizika i da se pri tom polazi od okvira za upravljanje rizikom koje je utvrdilo rukovodstvo, a ukoliko takav okvir ne postoji interna revizija polazi od svoje procjene rizika. Tokom revizije u revidiranim institucijama nisu prezentovani okviri za procjenu rizika i procjene rizika od strane rukovodstva institucija kao polazna osnova za planiranje interne revizije.

Priručnikom su date oskudne metodološke upute u pogledu procjene rizika i planiranja interne revizije, te su interni revizori uglavnom koristili naučene lekcije iz obuka u okviru ranije navedenih projektnih aktivnosti. Upravo ovakav pristup je „manje-više, doveo do ujednačenog pristupa u procjeni rizika i planiranju internih revizija, sa dominantno formalno-administrativnim pristupom u odnosu na kreativno-kvalitativni pristup procjeni rizika i planiranju.

Interna revizija procjenu rizika za potrebe strateškog planiranja provodi kroz postupke razumijevanja revizorskog okruženja, identifikovanja ciljeva, procesa i potprocesa unutar institucija, procjene rizika po organizacionim jedinicima, procesima i potprocesima. Ova procjena rizika je uglavnom individualna aktivnost i formalno-administrativnog karaktera JIR, iako je predviđeno da se ta aktivnost provodi u saradnji sa rukovodstvom institucija javnog sektora. Intervjui sa internim revizorima i rukovodstvom institucija ukazuju da komunikacija između rukovodstva i internih revizora u procesu planiranja postoji, ali se ista nije mogla dokumentovati. Izuzetak je komunikacija između rukovodstva i JIR UKC RS i korišćenja rezultata te komunikacije u procjeni rizika i strateškom planiranju.

Strateški plan interne revizije je finalni dokument procesa strateškog planiranja interne revizije i osnova za godišnje planiranje i izradu godišnjih planova interne revizije. Strateški planovi interne revizije su uglavnom iste forme, sadržaja i strukture i nisu se mijenjali tokom posmatranog perioda. Strateški planovi interne revizije ne uvjeravaju nas i ne nude dovoljno informacija šta su područja, pravci i prioriteti rada interne revizije, u periodu na

¹⁸ Informacija o strateškim i planskim dokumentima Republike Srpske, Ministarstvo za ekonomske odnose i regionalnu saradnju, Banja Luka, 2016. godina

koji se odnose strateški planovi interne revizije i da će djelovanje interne revizije biti u funkciji ostvarivanja misije, strateških i operativnih ciljeva institucija javnog sektora. Osnovne karakteristike strateškog planiranja interne revizije u javnom sektoru RS:

- Kao polazna osnova ne koristi se misija organizacije i misija interne revizije,
- Nedovoljna uključenost menadžmenta u procjenu rizika i planiranje interne revizije i dokumentovanost aktivne uloge menadžmenta,
- Procjena rizika ima karakter formalne i administrativne aktivnosti,
- Neodgovarajuća dokumentovanost procedura procjene rizika i planiranja,
- Strateški ciljevi interne revizije nisu kompatibilni strateškim ciljevima institucije u kojoj je organizovana interna revizija,
- Specifični ciljevi interne revizije ne proističu iz strateških ciljeva, identični u posmatranom periodu, uopšteni, nisu konkretni i nisu mjerljivi,
- Strategija interne revizije prezentovana u strateškim planovima interne revizije nije provodljiva i nije rezultat strateškog planiranja.

Godišnji planovi interne revizije izrađuju se na osnovu strateških planova interne revizije. Forma, sadržaj i struktura godišnjih planova JIR se prezentuje na dva načina. Jedan broj JIR godišnji plan internih revizija prezentuje u formi obrasca koji sadrži naziv revizije, naziv organizacione jedinice i vrijeme provođenja revizije, a jedan broj organizacija godišnji plan revizija pored obrasca prezentuje i u formi dokumenta koji je sadržajno i strukturalno bogatiji, te pored naziva revizije, naziva organizacione jedinice i vremena provođenja revizije podrazumijeva i vremensku dinamiku provođenja revizijskih aktivnosti, potrebne resurse za provođenje revizija, kao i druge aktivnosti nerevizijskog karaktera.

Dobra praksa razmatranja i odobravanja planova u pojedinim organizacijama kao što su Fond za penzijsko i invalidsko osiguranje, UKC RS i Grad Doboj, je da se strateški i godišnji planovi razmatraju na sjednicama Odbora ili Kolegijuma i na taj način se članovi Odbora ili Kolegijuma upoznaju se srednjoročnim i godišnjim aktivnostima interne revizije.

Forma, sadržaj i struktura plana pojedinačne interne revizije opredjeljena je formom, sadržajem i strukturom iz Priručnika. U planu pojedinačne interne revizije navode se osnovni podaci o organizacionoj jedinici koja će biti obuhvaćena revizijom, revizorskom timu, predmetu revizije, ciljevima revizije, rezultati ranije provedenih revizija, vremenski obim revizije, pristupi i metodi revizije i potencijalni problemi i prioriteti.

Prezentovani planovi pojedinačnih internih revizija su sadržajno i suštinski manjkavi i nisu usklađeni sa zahtjevima MSPPIR. Prezentovani planovi ne sadrže planirane revizijske aktivnosti, vrijeme trajanja revizije, vremenski raspored i dinamiku izvršavanja revizijskih aktivnosti. U prezentovanim planovima je utvrđena neusklađenost između ciljeva u revidiranim procesima i ciljeva revizije, kao i oskudnost u pogledu revizijskih pristupa, metoda i tehnika. Planovi pojedinačne interne revizije nisu upravljački instrument rukovodilaca JIR, u pogledu upravljanja procesom interne revizije. Identifikovane manjkavosti i neusklađenosti u planiranju interne revizije su sadržajne i suštinske prirode, a kao posljedica: neusklađenosti Priručnika sa MSPPIR, oskudnim metodološkim uputama u Priručniku, nedovoljnim obukama internih revizora u pogledu planiranja interne revizije i nedovoljno izgrađenoj svijesti o značaju planiranja u javnom sektoru.

Program interne revizije je dokument koji je predviđen MSPPIR. Program interne revizije opisuje osnovne revizijske aktivnosti, postupke i procedure, redoslijed njihovog provođenja, vrijeme i obim provođenja kojim se ostvaruju opšti i posebni ciljevi interne revizije. Program interne revizije se ne izrađuje, izuzev u malom broju JIR, te je na taj način dovedena u pitanje ekonomičnost i efikasnost procesa interne revizije.

U JIR sa izraženim manjkavostima u pojedinačnom planiranju i nedostatku programa revizije nije izvjesna efikasnost procesa interne revizije (najbolja kombinacija raspoloživih

resursa, vrijeme provođenja revizije, vremenska dinamika i usklađenost revizijskih aktivnosti, usklađenost rezultata revizije sa angažovanim resursima).

3.2.2. Interna revizija i sistem internih kontrola

U institucijama javnog sektora postoji niz dokumenata kojima se uređuje organizovanje i funkcionisanje sistema internih kontrola. Osnovni dokument koji se odnosi na sistem internih kontrola je Pravilnik o internim kontrolama i internim kontrolnim postupcima. Pravilnici o internim kontrolama i internim kontrolnim postupcima, kao što i naziv ukazuje, uglavnom tretiraju materiju internih kontrolnih postupaka, a manje ostale komponente sistema internih kontrola. Pravilnici o internim kontrolama duži vremenski period nisu mijenjani i nisu usklađivani sa promjenama u organizacijama i promjenama u okruženju.

U međuvremenu su se mijenjali zakonski propisi opšteg karaktera, kao što su zakoni koji uređuju organizovanje i funkcionisanje organizacija javnog sektora: Zakon o republičkoj upravi, Zakon o lokalnoj samoupravi, Zakon o javnim službama; zakoni koji se odnose na finasiranje i finansijsko poslovanje kao što su: Zakon o budžetskom sistemu, Zakon o trezoru, Zakon o javnim nabavkama; zakoni koji uređuju radno-pravni status zaposlenih u javnom sektoru kao što su: Zakon o radu, Zakon o državnim službenicima, Zakon o službenicima i namještenicima u lokalnoj upravi. Mijenjana je i profesionalna regulativa kao što su Međunarodni računovodstveni standardi, Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor i na njima zasnovana računovodstvena politika.

Nastale su određene promjene u organizacijama kao što su statusne promjene (jedan broj opština je dobio status grada), promjene u načinu poslovanja (uvođenje lokalnih samouprava u trezorski sistem poslovanja, uvođenje Fonda za penzijsko i invalidsko osiguranje u trezorski sistem poslovanja, najava uvođenja javnih zdravstvenih ustanova u trezorski sistem poslovanja, promjena nadležnosti u prikupljanju doprinosa kao javnih prihoda), promjene unutrašnje organizacione strukture, uspostavljanje funkcije interne revizije, uspostavljanje novih informacionih sistema, promjene internih akata itd.

Promjene u okruženju, poput globalnih, regionalnih i lokalnih, dovele su do pojave novih rizika u poslovanju i potrebe da se na jedan kvalitativno novi način upravlja rizicima u pogledu identifikacije rizika, praćenja i procjenjivanja rizika i adekvatnih reakcija i odgovora na rizike, kako bi se omogućilo ostvarivanje ciljeva organizacija i ciljeva sistema internih kontrola.

Navedene promjene, eksterne i interne prirode, nisu dovele do potrebnih suštinskih i formalnih promjena u sistemu internih kontrola i prilagođavanja sistema internih kontrola novonastalim prilikama i okolnostima. Jedan broj organizacija je u međuvremenu promijenio Pravilnike o internim kontrolama, ali nije anticipirao određene promjene. Drugi dio organizacija već duže vrijeme ne preispituje sistem internih kontrola i Pravilnike o internim kontrolama i ne čini ih funkcionalnim i efektivnim.

Postojeći sistemi internih kontrola se uglavnom zasnivaju na administrativnim i računovodstvenim kontrolnim postupcima i to u dijelu koji se odnosi na finansijsko poslovanje, uključujući i finansijsko izvještavanje i usklađenost finansijskog poslovanja. Sistem internih kontrola nije orjentisan na ispunjavanje postavljenih ciljeva i planiranih zadataka, ekonomičnu, efikasnu i efektivnu upotrebu resursa organizacije i usklađenost poslovanja izvan finansijskog poslovanja.

Veći broj intervjuisanih osoba uviđa potrebu za redefinisanjem sistema internih kontrola, a u okviru toga i izradu novih Pravilnika o internim kontrolama, koji će uvažiti sve novonastale promjene u organizaciji i okruženju i sistem internih kontrola učiniti efektivnim. Istovremeno smo primjetili da još uvijek postoji nizak nivo razumijevanja sistema internih kontrola od strane onih koji treba da uspostavlja sistem internih kontrola

i odgovaraju za funkcionisanje internih kontrola, ali i nedovoljan i neadekvatan kapacitet za organizovanje kvalitativno novog efektivnog sistema finansijskog upravljanja i kontrole.

Pravilnikom o internim kontrolama, u dijelu koji se odnosi na monitoring sistema internih kontrola, regulisano je da interna revizija provodi praćenje primjene Pravilnika o internim kontrolama, odnosno praćenje funkcionisanja internih kontrola. Interna revizija je, u skladu sa raspoloživim kapacitetima, provodeći reviziju pojedinačnih organizacionih jedinica, procesa i potprocesa u njihovoj nadležnosti, manje ili više revidirala kontrolne postupke koji se odnose na revidirane organizacione jedinice, procese i potprocese u njihovoj nadležnosti. Interna revizija je dakle revidirala jedan dio sistema internih kontrola, a to su kontrolni postupci ne upuštajući se u reviziju drugih komponenti sistema internih kontrola kao što su kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, informacije i komunikacije, odnosno kompletnost i funkcionalnost sistema internih kontrola.

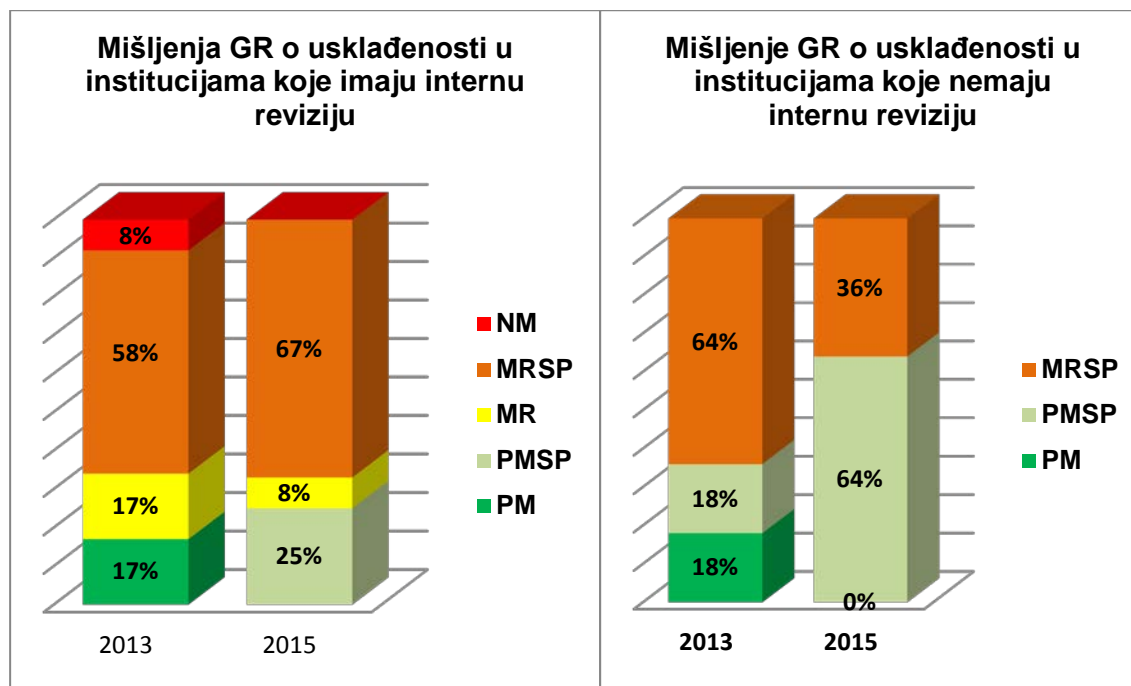
Interna revizija putem izvještaja interne revizije nije ukazivala na moguće uzroke nefunkcionalnosti sistema internih kontrola i posljedice koje proizvodi postojeći sistem internih kontrola. Interna revizija je, putem izvještaja interne revizije, davala određene preporuke koje se odnose na sistem internih kontrola. Preporuke su se uglavnom odnosile na potrebu uspostavljanja novih pravila i procedura u formi internih akata, potrebu njihovih izmjena i dopuna ili potrebu njihovog usklađivanja sa zakonima i podzakonskim propisima i internim aktima.

Interna revizija je, u okviru praćenja preporuka, pratila i preporuke koje se odnose na sistem internih kontrola. Interna revizija je u praćenju preporuka imala pristup da utvrđuje da li je donesen, izmjenjen, dopunjen ili usklađen preporučeni interni akt. Manji broj JIR je pratio da li se primjenjuje inovirani interni akt, a izostalo je praćenje da li je primjena novog inoviranog internog akta dovela do određenih promjena i koji su rezultati i efekti tih promjena.

Mišljenja Glavnog revizora GSRJS RS se nisu bitno mjenjala tokom posmatranog perioda što ukazuje da se nije bitno promjenila ni funkcionalnost sistema internih kontrola u pogledu sprečavanja nastanka materijalno značajnih grešaka koje se odnose na finansijsko izvještavanje i usklađenost poslovanja. Funkcionisanje internih kontrola opredjeljivalo je i vrstu mišljenja Glavnog revizora o usklađenosti poslovanja institucija javnog sektora.

Na narednom grafikonu prikazana je struktura po vrstama mišljenja Glavnog revizora o usklađenosti poslovanja u institucijama javnog sektora RS, u kojima je uspostavljena interna revizija i institucijama u kojima nije uspostavljena interna revizija na početku i na kraju perioda posmatranja. Struktura mišljenja prikazana je za institucije javnog sektora u kojima se u kontinuitetu provodi revizija usklađenosti bez obzira da li se nalaze u uzorku ili ne.

Grafikon broj 1 - Struktura mišljenja Glavnog revizora o usklađenosti poslovanja u institucijama javnog sektora za 2013 i 2015. godinu



Izvor podataka: Izvještaji o finansijskoj reviziji institucija javnog sektora za 2013 i 2015. godinu

Struktura mišljenja Glavnog revizora o finansijskim izvještajima u institucijama u kojima je uspostavljena interna revizija i institucijama u kojima nije uspostavljena interna revizija za 2013 i 2015. godinu data je u prilogu Izvještaja.¹⁹ Struktura mišljenja prikazana je za institucije javnog sektora u kojima se u kontinuitetu provodi revizija finansijskih izvještaja.

3.2.3. Rezultati rada interne revizije

Pravna i profesionalna regulativa interne revizije daju mandat internoj reviziji da provodi usluge uvjeravanja i konsultantske usluge. Interna revizija u javnom sektoru RS uglavnom pruža usluge uvjeravanja, a konsultantske usluge su manje prisutne i na nivou su povremenih i pojedinačnih.

U strukturi revizijskih angažmana dominiraju revizija usklađenosti i finansijska revizija (nude manju dodatnu vrijednost). Revizija učinka, revizija sistema i IT revizija su na nivou pojedinačnih i povremenih, najčešće u kombinaciji sa revizijom usklađenosti (nude veću dodatnu vrijednost). Da se primjetiti, da su dominante vrste revizija koje daju manju dodatnu vrijednost u odnosu na vrste revizija koje daju veću dodatnu vrijednost. Rad i rezultati rada interne revizije mjere se i iskazuju kroz broj planiranih i provedenih revizija, te broj datih, realizovanih i nerealizovanih preporuka.

¹⁹ Prilog broj 7 - Struktura mišljenja Glavnog revizora o finansijskim izvještajima u institucijama javnog sektora za 2013 i 2015. godinu

Tabela broj 4 - Planirane i provedene interne revizije, date i realizovane preporuke interne revizije

Red. br.	Podaci o internim revizijama i preporukama	Godina	
		2015.	2016.
1	Broj planiranih revizija	196	240
2	Broj provedenih revizija	180	222
3	Broj datih preporuka	1047	1052
4	Broj realizovanih preporuka	612	571
5	Broj nerealizovanih preporuka	435	481

Izvor: Godišnji izvještaji o internoj reviziji

Pregled pokazuje da je u 2016. godini u odnosu na 2015. godinu broj planiranih kao i broj provedenih revizija u porastu, u skladu sa promjenama-povećanjem kapaciteta interne revizije. Broj provedenih revizija nije na nivou planiranih usljed objektivnih okolnosti u JIR.

U posmatranom periodu interna revizija je godišnje, putem izvještaja interne revizije, ponudula oko 1.050 preporuka a broj provedenih preporuka je prema podacima JIR nešto iznad 50% datih preporuka.

Osnovni proizvod procesa interne revizije je izvještaj interne revizije, odnosno preporuke kao komponenta izvještaja koja nosi novu vrijednost. Šta su karakteristike proizvoda interne revizije:

- Broj preporuka po izvještaju interne revizije je od 1 do 19 preporuka,
- Izvještaji interne revizije najčešće imaju 4 do 6 preporuka,
- Ima izvještaja interne revizije koje nemaju preporuka—upitna nova vrijednost ovih internih revizija i izvještaja interne revizije,
- Izražene varijacije u kvalitativnim karakteristikama preporuka,
- Jednostavne kratkoročne preporuke koje podrazumijevaju korekcije formalne, administrativne i tehničke prirode,
- Kompleksne dugoročne preporuke koje podrazumijevaju korektivne mjere i akcije.

O radu i rezultatima rada interna revizija izvještava putem izvještaja interne revizije. Interna revizija izvještava o rezultatima rada na nekoliko načina:

- Putem pojedinačnih izvještaja interna revizije izvještava o rezultatima pojedinačnih revizijskih angažmana,
- Putem izvještaja o naknadnom predledu izvještava o rezultatima naknadnog pregleda provođenja preporuka interne revizije,
- Putem godišnjih izvještaja o internoj reviziji, izvještava rukovodstvo institucije u kojoj je pozicionirana i CJH,
- Periodično po potrebi izvještava rukovodstvo institucije o rezultatima rada interne revizije.

Osnovni način izvještavanja je Izvještaj o rezultatima pojedinačnih revizijskih angažmana koji opredjeljuje sadržaj i suštinu drugih navedenih izvještaja. Godišnji izvještaj interne revizije podnosi se na način koji je utvrdila CJH. Putem godišnjih izvještaja o internoj reviziji, JIR i interni revizori izvještavaju rukovodstvo organizacije i CJH o radu i rezultatima rada na godišnjem nivou. Godišnji izvještaji JIR i internih revizora su osnova za izradu Konsolidovanih godišnjih izvještaja o uspostavljanju i razvoju interne finansijske kontrole u javnom sektoru RS koji CJH izrađuje i upućuje Vladi RS.

Godišnji izveštaj interne revizije sastoji se od opšteg i posebnog dijela. U opštem dijelu prikazuju se opšte informacije o organizaciji, opšte informacije o JIR i podaci o aktivnostima interne revizije kao što su: izvještaj o realizaciji godišnjeg plana interne revizije – planirane i provedene interne revizije, date i realizovane preporuke i korišćeni revizorski resursi, itd. U posebnom dijelu prikazuje se pregled obavljenih internih revizija sa osnovnim nalazima, zaključcima i preporukama, aktivnosti na planu provođenja preporuka i prijedlozi za razvoj interne revizije.

Godišnji izvještaji interne revizije ne nude dovoljno podataka, informacija i pokazatelja o uspješnosti JIR, izuzev informacija o planiranim i provedenim internim revizijama i informacija o statusu preporuka. Dio izvještaja koji se odnosi na aktivnosti po izvještajima interne revizije trebao bi da pruži dodatne informacije o uspješnosti interne revizije i dodatnoj vrijednosti interne revizije. Ovaj dio izvještaja ne nudi upotrebljive informacije o uspješnosti interne revizije, on uglavnom sadži informacije o provedenim i neprovedenim preporukama, razlozima za neprovođenje preporuka ili manji broj izvještaja osnovne aktivnosti na provođenju preporuka i rezultate provedenih aktivnost u pogledu broja i vrste novih ili izmjenjenih internih akata u formi Pravilnika, Odluka, Rješenja, Uputstava.

U dijelu Godišnjih izvještaja interne revizije koji se odnosi na prijedloge internih revizora za razvoj interne revizije, prijedlozi se odnose na profesionalni razvoj internih revizora: Kontinuirano profesionalno usavršavanje internih revizora sa konkretnim i praktičnim temama, potrebu popunjavanja nepopunjenih radnih mjesta internih revizora, potrebu uspostavljanja kriterijuma za zapošljavanje internih revizora, utvrđivanje zvanja u internoj reviziji, potrebu sertifikovanja internih revizora i održavanje radno konsultativnih sastanaka u pogledu razmjene ideja, iskustava i praksi interne revizije.

Manji broj JIR ističe potrebu sveobuhvatnog razvoja sistema internih finansijskih kontrola, potrebu edukacija menadžmenta o ulozi interne revizije, potrebu uspostavljanja mehanizama za efikasan i efektivan rad interne revizije i veći angažaman CJH.

Sagledavajući navedene prijedloge i provedene aktivnosti vidljivo je da nije bilo aktivnosti koje su predlagali interni revizori, a koje bi išle u pravcu razvoja i funkcionalnosti interne revizije.

CJH na osnovu Godišnjih izvještaja interne revizije izrađuje Konsolidovani godišnji izvještaj i upućuje ga u proceduru Vladi RS. CJH nije iskoristila Godišnje izvještaje interne revizije da evaluiira aktivnosti interne revizije i na osnovu provedene evaluacije preduzima mjere i aktivnosti na planu razvoja i efikasnije i efektnije funkcionalnosti interne revizije. Konsolidovano godišnje izvještavanje nije bilo na kontinuiranoj osnovi, pa su izostale i mjere iz nadležnosti Vlade RS na planu razvoja interne revizije.

U institucijama poput Fonda za penzijsko i invalidsko osiguranje, UKC RS i Grada Doboja, JIR su izrađivale periodične izvještaje i informacije o radu i rezultatima rada interne revizije za potrebe rukovodstva institucija. JIR UKC RS polugodišnje izrađuje izvještaj o radu JIR za potrebe Uprave i Upravnog odbora. Izvještaj sadrži informacije o planiranim i provedenim internim revizijama, osnovnim nalazima, zaključcima i preporukama po provedenim internim revizijama i status preporuka interne revizije. Upravni odbor razmatra izvještaje i donosi odgovarajuće zaključke.

Odjeljenje interne revizije Fonda za penzijsko i invalidsko osiguranje kvartalno za potrebe direktora i Kolegijuma direktora izrađuje informacije o realizaciji preporuka interne revizije. Informacija sadrži podatke o planiranim i provedenim revizijama i statusu preporuka po provedenim internim revizijama. Informaciju razmatra Kolegijum direktora i donosi odgovarajuće zaključke. Zaključci podrazumijevaju da su kolegijalni organi upoznati sa izvještajem-informacijom, da iste prihvataju i da se insistira na doslijednom provođenju preporuka interne revizije i izvještavanju o provedenim preporukama. Iako je riječ o dobroj

praksi u izvještajima i informacijama izostali su kvalitativni pokazatelji rada interne revizije i konkretniji zaključci kolegijalnih organa.

Opšte posmatrano izostale su rasprave i razmatranja izvještaja interne revizije na sjednicama-sastancima Upravnog odbora, Narzornog odbora, Uprave, Kolegijuma rukovodilaca institucija. Institucije nisu dokumentovale da su organi u institucijama razmatrali izvještaje interne revizije i da su kao rezultat tih razmatranja nastali određeni zaključci. Izuzetak su UKC RS, odnosno Upravni odbor UKC RS koji je razmatrao izvještaje interne revizije i donosio određene zaključke, kao i Kolegijum gradonačelnika Grada Doboja.

Institucije i organizacione jedinice na izvještaj interne revizije treba da reaguju Akcionim planom za provođenje preporuka po izvještaju interne revizije. Priručnikom je propisana forma, sadržaj i struktura Akcionog plana. Institucije su se u praksi pridržavale i primjenjivale propisani Akcioni plan.

Postojeći Akcioni planovi su manjkavi u pogledu forme, sadržaja i strukture, jer ne sadrže elemente kao mjere i aktivnosti koje organizacije planiraju preduzimati po izvještajima interne revizije, resursi potrebni da se realizuju planirane mjere i aktivnosti, rezultati koji će se postići primjenom navedenih mjera i aktivnosti, način praćenja, mjerenja i izvještavanja o provođenju planiranih mjera i aktivnosti, provođenju preporuka i postignutim rezultatima. Sadržaj i struktura akcionih planova ne omogućavaju pouzdano praćenje provođenja preporuka od strane rukovodstva institucije i od strane interne revizije kao i pouzdano izvještavanje o statusu preporuka.

Odnos rukovodstva institucije prema izvještajima interne revizije prenosi se i na rukovodice organizacionih jedinica. Izradi akcionih planova pristupa se sa kašnjenjem i formalistički, a akcioni plan se shvata kao potvrda prihvatljivosti ili neprihvatljivosti preporuka interne revizije, a ne kao set mjera i aktivnosti kojima se provode preporuke i rješavaju neusklađenosti, neracionalnosti utvrđene revizijom.

Usljed izraženih manjkavosti akcionog plana, odnosa prema izvještajima interne revizije i izostanka odgovornosti za neprovođenje preporuka, mjere koje preduzimaju revidirane organizacione jedinice su uglavnom korekcije, a podrazumijeva jednokratnu intervenciju i ispravljanje utvrđenih nelogičnosti, nepravilnosti i neracionalnosti, a ne korektivne mjere koje bi podrazumijevale utvrđivanje uzroka koji dovode do nepravilnosti i neracionalnosti i djelovanje u pravcu minimiziranja ili uklanjanja uzroka.

Pojedine institucije i JIR uviđajući manjkavost postojećih akcionih planova su promijenile praksu u tom pogledu. JIR UKC RS je dizajnirala po formi i sadržaju novi akcioni plan koji pored elemenata akcionog plana iz Priručnika sadrži i mjere i aktivnosti koje će organizacione jedinice nadležne i odgovorne za provođenje preporuka, preduzeti da bi se realizovale preporuke iz izvještaja interne revizije. U Fondu za penzijsko i invalidsko osiguranje je jedna posebna praksa, organizacione jedinice nadležne i odgovorne za provođenje preporuka ne izrađuju akcione planove postupanja po izvještajima interne revizije.²⁰ U izvještajima interne revizije sadržane su osnovne preporuke ali i lica odgovorna za njihovo provođenje i krajnji rok za provođenje preporuka. Na ovaj način interna revizija određuje odgovorno lice i rok za provođenje preporuka i na taj način preuzima i dio rizika za neprovođenje preporuka koji proističe iz utvrđivanja odgovornih lica i rokova za provođenje preporuka.

²⁰ Obaveze organizacije u pogledu izrade akcionog plana, postupanja po akcionom planu i izvještavanja o primjeni akcionog plana bile su regulisane članom 19. Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske

Pravna i profesionalna regulativa u internoj reviziji nameće potrebu praćenja i izvještavanja o rezultatima praćenja provođenja preporuka. U praksi su prisutna tri načina praćenja provođenja preporuka:

- Putem naknadnog pregleda,
- Putem izvještaja – informacija organizacionih jedinica odgovornih za provođenje preporuka (sa ili bez dokaza o provedenim preporukama),
- Putem revizijskog angažmana u narednoj godini.

Osnovni način praćenja provođenja preporuka u javnom sektoru RS je putem izvještaja i informacija organizacionih jedinica. Ovaj način se nije pokazao dovoljno pouzdanim iz razloga što organizacione jedinice u informacijama o provedenim preporukama nisu dostavljale dokaze o provođenju preporuka ili su dostavljale neodgovarajuće dokaze koji ne omogućavaju uvjeravanje da su preporuke provedene. Naknadni pregled je pouzdaniji način praćenja provođenja preporuka, u praksi manje prisutan usljed nedovoljnih resursa interne revizije. Interna revizija je u naknadnom praćenju uglavnom orjentisana da li je preporuka provedena, a ne koji rezultati i efekti su postignuti provođenjem preporuka.

Za uspješno funkcionisanje interne revizije bitan je sistem osiguranja i unapređenja kvaliteta koji uključuje i kontrolu kvaliteta. MSPPIR predviđaju uspostavljanje osiguranja i unapređenja kvaliteta.²¹ Prema MSPPIR program uspostavljanja osiguranja i unapređenja kvaliteta podrazumijeva interne i eksterne ocjene. Interna ocjena kvaliteta podrazumijeva stalni nadzor učinka aktivnosti interne revizije koji je sastavni dio svakodnevnog nadzora aktivnosti interne revizije i periodično samoocjenjivanje ili ocjenjivanje koje sprovode druga lica iz institucije koja dovoljno poznaju praksu interne revizije. Eksterna ocjenjivanja se sprovode najmanje jednom u pet godina od strane nezavisnih i kvalifikovanih ocjenjivača ili tima ocjenjivača.

Rukovodioci JIR i interni revizori nisu nam potvrdili i dokumentovali da se provodi nadzor putem internog ili eksternog ocjenjivanja i da je uspostavljen sistem osiguranja i unapređenja kvaliteta u skladu sa MSPPIR.

Priručnik je predvidio potrebu nadzora nad aktivnostima interne revizije koji bi trebao da osigura kvalitet procesa interne revizije i kvalitet izvještaja interne revizije kao konačnih proizvoda procesa interne revizije. Revizija je pokazala nekoliko različitih pristupa u nadzoru nad radom interne revizije:

- Nadzor se sprovodi u svim fazama procesa interne revizije i na svim aktivnostima interne revizije, ali sa formalno-administrativnog aspekta,
- Nadzor se sprovodi u fazi izvještavanja interne revizije i usmjeren je samo na izvještaje interne revizije,
- Nadzor se ne sprovodi ni u jednoj fazi procesa interne revizije i aktivnosti interne revizije nemaju karakter nadziranih i kontrolisanih aktivnosti.

Opšta karakteristika da je nadzor nad aktivnostima interne revizije nepotpun, formalan, administrativan, aktivnosti interne revizije nemaju karakteristiku nadziranih i kontrolisanih u skladu sa MSPPIR. Postojeći način nadzora ne osigurava dodatni kvalitet izvještaja interne revizije i kvalitet preporuka.

U javnom sektoru RS nije uspostavljen sistem praćenja rada i rezultata rada interne revizije, niti je unutar pojedinačnih institucija javnog sektora koje imaju uspostavljen

²¹ MSPPIR 1310 – Obavezni elementi programa osiguranja i unapređenja kvaliteta
MSPPIR 1311 – Interne ocjene
MSPPIR 1312 – Eksterne ocjene

funkciju interne revizije uspostavljen i implementiran sistem praćenja rada interne revizije. U praksi se rad i rezultati rada interne revizije prate putem niza kvantitativnih pokazatelja koji se razlikuju od institucije do institucije. Rad i rezultate rada interne revizije posmatramo kroz broj provedenih revizija, odnos između broja planiranih i provedenih revizija, odnos između broja provedenih revizija u tekućem i prethodnom periodu, broj revizija po revizoru, broj datih preporuka, broj datih preporuka po izvještaju interne revizije, odnosu broja datih i realizovanih preporuka.

U praksi je izostala primjena kvalitativnih pokazatelja rada i rezultata rada interne revizije, kao što su pokazatelji o odnosima između vrsta revizijskog angažmana i njihove potencijalne dodatne vrijednosti, kvaliteta preporuka, komentara i povratnih informacija revidiranih organizacionih jedinica, status preporuka, rezultati i efekti provedenih preporuka, primjena i uticaj primjene identifikovanih dobrih praksi. Nije moguće pratiti rad interne revizije bez kvantitativnih pokazatelja, ali praksa interne revizije treba da uvaži kombinaciju kvalitativnih i kvantitativnih pokazatelja.

3.3. CJH i razvoj interne revizije

3.3.1. Uloga i kapaciteti CJH

Primarnu ulogu u uspostavljanju i razvoju sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru RS, a na taj način i interne revizije ima CJH. Strategija uspostavljanja i razvoja internih finansijskih kontrola u javnom sektoru RS posebno ističe regulatornu, koordinirajuću i nadzornu ulogu CJH.

Uloga, nadležnosti i odgovornosti CJH, u pogledu uspostavljanja, organizovanja i razvoja interne revizije, utvrđene su Zakonom. Nadležnosti CJH utvrđene ovim Zakonom isključivo su se odnosile na funkciju interne revizije, odnosno razvoj, upravljanje i koordinaciju interne revizije. Zakonom o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske, na jedan kvalitativno novi način, se utvrđuje uloga i nadležnosti CJH koje se odnose na finansijsko upravljanje, kontrolu i internu reviziju.

CJH MF RS se organizuje i funkcioniše u organizacionoj strukturi MF. U pogledu uloge, nadležnosti i odgovornosti CJH je u identičnom položaju kao i druge CJH u BiH i državama u okruženju i postojeći zakonski okvir obezbjeđuje u formalno- pravnom pogledu izvršavanje povjerenih uloga i nadležnosti CJH.

Organizaciono pozicioniranje, unutrašnja organizacija i resursi CJH utvrđeni su Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta u MF. Prema Pravilniku CJH je za obavljanje poslova iz svoje nadležnosti organizovana u 4 odjeljenja :

1. Odjeljenje za regulisanje i nadzor sistema finansijskog upravljanja i kontrole,
2. Odjeljenje za regulisanje i nadzor funkcije interne revizije,
3. Odjeljenje za informacije i komunikacije iz djelokruga aktivnosti CJH,
4. Odjeljenje za pripremu programa za obuku internih revizora i FMC osoblja i nadzor nad provođenjem programa za obuku.

Pravilnikom je sistematizovano 10 radnih mjesta sa 10 izvršilaca. Veći dio posmatranog perioda u CJH su bila popunjena četiri radna mjesta sa četiri izvršioca. Međutim u praksi su na poslovima iz nadležnosti CJH radila dva do tri izvršioca, a najčešće dva izvršioca u posmatranom periodu. Popunjenost radnih mjesta i izvršilaca omogućilo je djelimično funkcionisanje samo jednog odjeljenja (Odjeljenje za informacije i komunikacije iz djelokruga nadležnosti CJH). Odjeljenja od primarnog značaja za funkcionisanje interne revizije (Odjeljenje za regulisanje i nadzor funkcije interne revizije i Odjeljenje za pripremu programa za obuku internih revizora i FMC osoblja i nadzor nad provođenjem programa

za obuku) nisu bila popunjena izvršiocima i nisu bila funkcionalna, te je dovedena u pitanje uloga i nadležnost CJH u pogledu razvoja i funkcionisanja interne revizije.

Analizom kapaciteta CJH MF RS i CJH MF FBiH, CJH MFT BiH i CJH MF država u okruženju utvrđeno je da CJH MF RS ima primjeren projektovani kapacitet, ali da bitno zaostaje u potpunosti i funkcionalnosti kapaciteta.

Tabela broj 5 - Kapaciteti CJH MF RS i drugih CJH

Red. br.	CJH	Broj sistemiz.	Broj zaposlenih	popunjenost (%)
1	Republike Srpska	10	4	40
2	BiH-zajedničke institucije	12	9	75
3	Federacija BiH	9	3	33
4	Srbija	10	8	80
5	Crna Gora	8	6	75
6	Hrvatska	–	26	

Izvor: web stranica pomenutih institucija

Organizaciona struktura i unutrašnja organizacija CJH MF RS se razlikuje od unutrašnje organizacije CJH država u okruženju, tako što CJH država u okruženju uglavnom imaju dvije organizacione jedinice – dva odjeljenja u svom sastavu i to: odjeljenje za harmonizaciju finansijskog upravljanja i kontrole i odjeljenje za harmonizaciju interne revizije. Broj sistemizovanih radnih mjesta i izvršilaca u CJH MF RS je na nivou broja sistemizovanih radnih mjesta i izvršilaca u CJH država u okruženju, izuzev CJH Hrvatske koja raspolaže sa većim brojem sistemizovanih radnih mjesta i izvršilaca. Broj zaposlenih izvršilaca u CJH MF RS je manji u odnosu na druge CJH.

Predviđeno je da se organizacija, funkcionisanje i finansiranje CJH uredi posebnim Pravilnikom o radu CJH koji donosi ministar finansija. Pravilnik nije donesen i na taj način nisu utvrđena posebna pravila i procedure funkcionisanja CJH.

3.3.2. Aktivnosti CJH u funkciji razvoja interne revizije

Jedna posebna aktivnost CJH je priprema Konsolidovanog godišnjeg izvještaja o uspostavljanju i razvoju interne finansijske kontrole u javnom sektoru RS koji se dostavlja na razmatranje i usvajanje Vladi RS. Na ovaj način treba da se uspostavi kontinuitet u izvještavanju od JIR preko CJH do Vlade RS.

Konsolidovani godišnji izvještaj pripremljen od strane CJH, ima za svrhu da informiše Vladu RS i druge povezane institucije i tijela o stanju u kojem se nalazi proces uspostavljanja interne finansijske kontrole u javnom sektoru RS na kraju izvještajnog perioda. Konsolidovani godišnji izvještaj ima za cilj da omogući Vladi RS da donese odgovarajuće odluke koje će osigurati koordinisan i sistemski razvoj sve tri komponente interne finansijske kontrole, u skladu sa međunarodno prihvaćenim principima i standardima.²²

²² Konsolidovani godišnji izvještaj o uspostavljanju i razvoju internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske sa stanjem na dan 31.12.2015. godine

Prvi Konsolidovani godišnji izvještaj pripremljen je za 2011. godinu i dostavljen na razmatranje Vladi RS. Konsolidovani godišnji izvještaji za 2012, 2013 i 2014. godinu nisu dostavljani na razmatranje Vladi RS (prezentovan nam je Konsolidovani godišnji izvještaj za 2014. godinu koji nije upućen na razmatranje Vladi RS). Izvještavanje na relaciji JIR – CJH – Vlada RS nije se provodilo u kontinuitetu iako su JIR redovno izvještavale CJH MF. Na ovaj način Vlada RS nije u kontinuitetu imala informacije o uspostavljanju i razvoju internih finansijskih kontrola u javnom sektoru RS i informacije o organizovanju, razvoju i funkcionisanju interne revizije.

Iako se konsolidovani godišnji izvještaji odnosi na sistem internih finansijskih kontrola u javnom sektoru RS, on primarno izvještava o internoj reviziji kao komponenti sistema internih finansijskih kontrola, a u manjem dijelu izvještava o finansijskom upravljanju i kontroli.

Konsolidovani godišnji izvještaji imaju ograničenu iskaznu moć, dijelom zbog sadržaja i kvaliteta godišnjih izvještaja interne revizije, djelom što ne izvještavaju o realizaciji Strategije i Akcionog plana za provođenje Strategije. Konsolidovani godišnji izvještaji ne sadrže komparativne podatke i pokazatelje o dostignutom nivou razvoja i rezultatima interne revizije u odnosu na prethodne periode, podatke i pokazatelje o uspješnosti interne revizije, problemima i rizicima u radu interne revizije, razvojne i funkcionalne potrebe interne revizije, kako bi Vlada RS imala kompletnu informaciju o statusu i stanju interne revizije, razvojnim potrebama i perspektivama. Sadržaj, struktura i suština konsolidovanih godišnjih izvještaja kao i vremenski diskontinuitet u izvještavanju potvrđuju da Vlada RS nije imala pravovremene, kontinuirane, potpune i pouzdane informacije o stanju sistema internih finansijskih kontrola, te u skladu sa tim nije ni mogla donositi zaključke i odluke koje će biti u funkciji razvoja sistema internih finansijskih kontrola.

Komunikacija između CJH i JIR bila je na zadovoljavajućem nivou u vrijeme provođenja projekata i projektnih aktivnosti, kao i u vrijeme izrade Zakona o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske. Izostala je kvalitetna komunikacija u pogledu rješavanja pitanja organizovanja i pozicioniranja interne revizije, statusa internih revizora, primjene MOPPIR, metodologije interne revizije, razmjeni ideja, iskustava i praksi, uključujući dobre upravljačke i revizijske prakse.

4. ZAKLJUČCI

Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske izvršila je reviziju učinka koja se odnosi na organizaciju i funkcionisanje interne revizije u javnom sektoru Republike Srpske s namjerom da ispita ispunjenost uslova za uspostavljanje, razvoj i funkcionisanje interne revizije, njenu organizaciju, način upravljanja, kao i korišćenje rezultata rada interne revizije u funkciji ostvarivanja misije i uloge institucija javnog sektora.

Na osnovu pribavljenih revizijskih dokaza i nalaza revizije utvrđeni su osnovni i posebni zaključci revizije učinka. Osnovni zaključak je, da nisu u potpunosti ispunjeni uslovi za razvoj i funkcionisanje interne revizije i da nije uspostavljena sistemski i organizovano. Organizacija i način funkcionisanja interne revizije ne omogućavaju ispunjavanje utvrđene misije i uloge interne revizije, te da je njena dodatna vrijednost u javnom sektoru u mnogome ograničena.

4.1 Interna revizija u javnom sektoru RS funkcioniše u uslovima nepostojanja Strategije razvoja sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru RS, nekompletnog pravnog okvira i neusklađenosti podzakonskih propisa sa pravnom i profesionalnom regulativom.

Aktivnosti predviđene Akcionim planom za provođenje Strategije uspostavljanja i razvoja internih finansijskih kontrola u javnom sektoru RS za period 2010-2012. godina, u određenoj mjeri nisu realizovane ili su realizovane sa kašnjenjem i imale su uticaja na uspostavljanje i razvoj interne revizije i njenu funkcionalnost.

Pravni okvir nije kompletiran u skladu sa Zakonom, sa setom podzakonskih propisa iz nadležnosti MF i nakon devet godina od donošenja Zakona i uspostavljanja prvih internih revizija.

Akti institucija javnog sektora koji se odnose na internu reviziju nisu uvažili osnovne zahtjeve Zakona i MOPPIR, neusaglašeni su i kao takvi imaju uticaja na organizovanje i organizaciono pozicioniranje interne revizije, unutrašnju organizaciju, izbor i pozicioniranje internih revizora, utvrđivanje njihovih uloga, ovlašćenja i odgovornosti, na organizacionu i funkcionalnu nezavisnost interne revizije.

4.2 Sistem profesionalnog razvoja internih revizora nije uspostavljen i profesionalni razvoj nema karakteristike organizovane, planske i kontinuirane aktivnosti, koja kroz izgradnju kompetencije internih revizora utiče na kvalitet, funkcionalnost, efikasnost i efektivnost interne revizije.

Politika, pravila, postupci i procedure profesionalnog razvoja internih revizora nisu uspostavljene, uključujući i pravila i procedure postupka sertifikovanja internih revizora.

Postojeće forme i načini profesionalne obuke i usavršavanja internih revizora, na komercijalnoj osnovi, realizovali su se bez koordinacije i sinhronizacije sa CJH i nisu dali prepoznatljiv doprinos kompetentnostima internih revizora i kvalitetu interne revizije.

CJH sa primarnom ulogom u sistemu profesionalnog razvoja internih revizora nije uspostavila profesionalnu saradnju sa stranama relevantnim za profesionalni razvoj internih revizora i nije uspostavila odgovarajuće registre koji se odnose na profesionalni razvoj i sertifikovanje internih revizora.

4.3 Uspostavljanje i organizovanje interne revizije nije imalo karakter sistemske i organizovane aktivnosti i nije uvažilo osnovne organizacione, upravljačke i funkcionalne principe, uključujući i principe efikasnosti i efektivnosti.

Izražena je raznolikost u organizovanju interne revizije kao i u organizacionoj strukturi JIR, što je posljedica nepostojanja kriterijuma za organizovanje interne revizije i uspostavljanje organizacione strukture JIR. Uspostavljanje interne revizije nisu pratile odgovarajuće formalno-pravne, profesionalne i upravljačke pretpostavke.

Resursi interne revizije se ne koriste na najbolji mogući način i dominantno se koriste u revizijskim angažmanima koji nude manju dodatnu vrijednost (finansijska revizija i revizija usklađenosti), a manje u revizijskim angažmanima koji nude veću dodatnu vrijednost (revizija učinka i revizija sistema). Resursi interne revizije koriste se i za poslove koji nisu u mandatu interne revizije, a mogu imati uticaja na funkcionalnost i nezavisnost interne revizije.

4.4 Proces interne revizije nije metodološki dizajniran na način da ima karakteristike efikasnog i efektivnog procesa i da je u funkciji ostvarivanja misije i uloge interne revizije.

Nalazi revizije pokazuju da proces interne revizije, u metodolškom pogledu, nije u potpunosti uvažio MSPPIR, a posebno izraženi problemi se odnose na procjenu rizika, planiranje interne revizije, izvještavanje, naknadno praćenje i izvještavanje o naknadnom praćenju.

Rezultati rada interne revizije nisu korišćeni u preispitivanju i dizajniranju sistema internih kontrola u pogledu njihove efikasnosti i efektivnosti. Postojeći sistem internih kontrola nije anticipirao preporuke interne revizije i promjene internog i eksternog karaktera.

4.5 Uloga rukovodstva institucija javnog sektora nije odgovarajuća u pogledu razumijevanja mjesta i uloge interne revizije i korišćenja rezultata rada interne revizije.

Razumijevanje mjesta i uloge interne revizije od rukovodstva institucija javnog sektora nije na potrebnom nivou i izražena su dijametralna razmišljanja o mjestu i ulozi interne revizije i njenom razvoju.

Rukovodstvo institucija nije stvorilo određene pretpostavke za uspješan rad interne revizije, a koje podrazumijevaju postojanje i ažurnost strateških, razvojnih i planskih akata kao polazne osnove interne revizije, nije dovoljna uključenost u proces procjene rizika, ne daje se dovoljno značaja izvještajima interne revizije, nije uspostavljen sistem odgovornosti za provođenje preporuka interne revizije i nije uspostavljen sistem praćenja rada interne revizije.

4.6 Uloga CJH je u skladu sa potrebama harmonizacije i koordinacije u sistemu internih finansijskih kontrola. Aktivnosti CJH, u proteklom periodu, nisu bile u funkciji ravoja interne revizije. Kapaciteti CJH su nedovoljni da bi ona mogla da ostvaruje utvrđenu ulogu.

CJH je prepoznata kao ključna u razvoju interne revizije. CJH u posmatranom periodu nije realizovala aktivnosti predviđene Akcionim planom za realizaciju Strategije i nije dala potreban i očekivan doprinos razvoju interne revizije.

Analiza uloge CJH, u skladu sa Zakonom o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru, ukazuje da ona nema dovoljne kapacitete za izvršavanje utvrđene uloge.

5. PREPORUKE

U ovom dijelu izvještaja, a na temelju prezentovanih nalaza i iznesenih zaključaka, revizija daje preporuke u cilju stvaranje uslova za uspješniji razvoj, funkcionisanje i upravljanje internom revizijom. Provedena revizija je pokazala da postoji prostor i potreba za unapređenjem funkcionisanja sistema internih finansijskih kontrola i interne revizije u javnom sektoru RS, kao institucionalnog instrumenta u upravljanju javnim sektorom i institucijama javnog sektora.

Kao ključni akteri u upravljanju internom revizijom u javnom sektoru RS prepoznati su Vlada RS, MF, CJH MF, institucije javnog sektora, odnosno rukovodioci institucija javnog sektora i rukovodioci JIR.

Preporuke su kreirane i adresirane na institucije u skladu sa njihovom ulogom, nadležnostima i odgovornostima u pogledu upravljanja sistemom interne finansijske kontrole i interne revizije u javnom sektoru RS.

Preporuke za Vladu Republike Srpske

Preporuke za Vladu RS, odnosno MF se odnose na stvaranje uslova i pretpostavki za razvoj interne revizije i afirmaciju uloge interne revizije u upravljanju javnim sektorom RS. Vlada RS, odnosno MF u pogledu uspostavljanja uslova za razvoj interne revizije treba da:

5.1 Uspostavi strateški, pravni i profesionalni okvir za razvoj sistema internih finansijskih kontrola i interne revizije u javnom sektoru RS.

Uspostavljanje strateškog okvira podrazumijeva kreiranje i usvajanje Strategije razvoja sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru RS i Akcionog plana za provođenje Strategije. Prilikom kreiranja Strategije koristiti iskustva država iz okruženja i EU, uvažavati lokalne uslove i okolnosti kao i dostignuti nivo razvoja i razvojne potrebe sistema internih finansijskih kontrola i interne revizije u javnom sektoru RS.

Kompletiranje pravnog okvira podrazumijeva pripremu i usvajanje seta podzakonskih propisa, u skladu sa Zakonom o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru RS.

Kreiranje profesionalnog okvira podrazumijeva izradu metodološkog priručnika – uputstva kao metodologije interne revizije, a na osnovu relevantnog pravnog okvira, MOPPIR i relevantnih praksi interne revizije.

5.2 Uspostavi sistem profesionalnog razvoja internih revizora, kako bi profesionalni razvoj internih revizora imao karakteristike organizovane, kontinuirane i kvalitetne aktivnosti.

Uspostavljanje sistema profesionalnog razvoja podrazumijeva utvrđivanje jedinstvene politike, pravila i procedura profesionalnog razvoja, uključujući i sertifikovanje internih revizora u javnom sektoru. Profesionalni razvoj podrazumijeva i izradu Plana i Programa profesionalne obuke i usavršavanja, kako internih revizora, tako i lica odgovornih za uspostavljanje i razvoj finansijskog upravljanja i kontrole i rukovodilaca institucija, te realizaciju istih.

CJH treba da uspostavi saradnju sa stranama relevantnim za profesionalni razvoj internih revizora i sinhronizuje aktivnosti, kako bi bili prepoznatljivi efekti saradnje.

Potrebno je kreirati i registar internih revizora koji će biti osnova za praćenje i evaluiranje profesionalnog razvoja i planiranje aktivnosti na planu profesionalnog razvoja.

5.3 CJH MF uspostaviti u kapacitetu koji će omogućiti ostvarivanje uloge i funkcije CJH utvrđene Zakonom o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske.

Analizirati postojeću unutrašnju organizaciju CJH i na osnovu izvršene analize uspostaviti fleksibilnu i funkcionalnu unutrašnju organizaciju koja će omogućiti veću operativnost CJH.

Kapacitet CJH uspostaviti na nivou koji će omogućavati izvršavanje utvrđene uloge i funkcije CJH. Kapacitete CJH primarno angažovati na ostvarivanju regulatorne uloge u pogledu kreiranja propisa, pravila, procedura i nadzorne uloge u pogledu njihove primjene.

Angažman podrazumijeva i pružanje pomoći i podrške JIR, internim revizorima, licima odgovornim za uspostavljanje i razvoj finansijskog upravljanja i kontrole. Aktivnosti CJH podrazumijevaju i monitoring razvoja interne revizije i kontinuirano izvještavanje Vlade RS.

Preporuke za institucije javnog sektora

Preporuke institucijama javnog sektora, odnosno rukovodiocima institucija javnog sektora usmjerene su u pravcu stvaranja uslova za funkcionisanje i očuvanje nezavisnosti interne revizije. Rukovodioci institucija javnog sektora u kojima je uspostavljena funkcija interne revizije treba da:

5.4 Interne propise, koji se odnose na organizovanje i funkcionisanje interne revizije, usklade sa Zakonom o internim finansijskim kontrolama u javnom sektoru Republike Srpske i podzakonskim propisima kako bi se obezbijedila funkcionalnost i nezavisnost interne revizije.

Institucije javnog sektora će propise, koji se odnose na internu reviziju poput Povelje interne revizije, Pravilnika o radu interne revizije, Pravilnika o internim kontrolama, Pravilnika o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji, uskladiti sa navedenim Zakonom i podzakonskim propisima kako bi se osigurala funkcionalnost interne revizije, organizaciona i funkcionalna nezavisnost internih revizora. U postupku usklađivanja propisa pribaviti potrebna mišljenja i saglasnosti CJH.

Usklađivanje internih akata posebno je potrebno u dijelu uloge i mandata interne revizije, organizacionog pozicioniranja, unutrašnje organizacije, opštih i posebnih uslova za interne revizore, opise poslova i radnih zadataka i druga pitanja od interesa za status internih revizora.

5.5 Organizuje funkciju interne revizije u skladu sa Zakonom, uslovima kriterijumima CJH, a resurse interne revizije i rezultate njenog rada koriste na način da obezbijede novu dodatnu vrijednost za instituciju.

Resurse interne revizije organizovati uvažavajući zahtjeve pravne i profesionalne regulative, u skladu sa ispunjenosti uslova od strane MF, odnosno CJH, kako bi se organizovanjem interne revizije obezbijedilo funkcionisanje interne revizije koje će biti u funkciji poboljšanja performansi organizacije.

Resurse interne revizije treba koristiti u skladu sa mandatom interne revizije, isključivo za poslove interne revizije, kakao bi se na taj način osigurala njihova funkcionalnost i nezavisnost.

Uspostaviti efektivan interni sistem praćenja reakcija na izvještaje interne revizije, praćenja provođenja preporuka, praćenja rezultata i efekata rada interne revizije, uključujući i internu odgovornost za neprovođenje preporuka, kako bi se osigurala najbolja vrijednost za angažovane resurse.

5.6 Kreiraju uslove za uspješno djelovanje interne revizije, uz aktivniji angažman pruže pomoć i podršku internoj reviziji bez narušavanja potrebnog nivoa nezavisnosti.

Rukovodstvo institucija treba da donese nove ili inovira postojeće strateške, razvojne i planske dokumente, kako bi se na taj način stvorile polazne osnove za djelovanje interne revizije u skladu sa MOPPIR.

Posebno je iskazana potreba za aktivnijom ulogom rukovodstva institucija u pogledu procjene rizika i planiranja interne revizije, na način da se u procjenu rizika i planiranje uključe i pogledi rukovodstva, a očuva potreban nivo funkcionalne nezavisnosti interne revizije.

Modifikovati sistem internih kontrola sa jasno pozicioniranom ulogom interne revizije u monitoringu sistema internih kontrola, uključujući i izradu novih ili modifikovanje postojećih Pravidnika o internim kontrolama, a u skladu sa opšteprihvaćenim modelima sistema internih kontrola i potrebama institucija.

Preporuke za JIR i interne revizore

Preporuke za rukovodioca JIR proizilaze iz nedostataka identifikovanih u procesu interne revizije i potrebe da se proces interne revizije provodi u skladu sa MOPPIR i ima karakter kvalitetnog, efikasnog i efektivnog procesa. Rukovodioci JIR u cilju poboljšanja performansi interne revizije i procesa interne revizije treba da:

5.7 Procjenu rizika, planiranje i programiranje interne revizije provode na način da se resursi interne revizije angažuju na reviziji rizičnih područja, procesa i aktivnosti koji će biti u funkciji ostvarivanja postavljenih ciljeva i planiranih zadataka institucija.

Procjenu rizika provoditi na način da se razmatraju stavovi zainteresovanih strana iz institucije i da se obezbijedi da se za predmet revizije biraju najrizičnija područja, procesi i aktivnosti u instituciji.

Obezbijediti usklađenost strateških, godišnjih i pojedinačnih planova interne revizije sa strateškim i godišnjim planovima i programima institucija. Kroz proces planiranja obezbijediti i usaglašenost na relaciji strateški, godišnji i pojedinačni planovi interne revizije. Planiranje pojedinačnih revizijskih angažmana uskladiti sa zahtjevima MOPPIR, kakao bi plan pojedinačnog revizijskog angažmana bio upravljački instrument rukovodioca JIR. Plan pojedinačnog revizijskog angažmana i program interne revizije treba da osiguraju efikasnost procesa interne revizije.

5.8 Uspostave sistem izvještavanja i naknadnog praćenja koji će osigurati dodatne inpute za internu reviziju i rukovodstvo u pogledu upravljanja institucijama.

Rukovodioci JIR treba da insistiraju i intenziviraju aktivnosti na planu osiguranja kvaliteta u svim fazama procesa interne revizije, a posebno u fazi izvještavanja, kako bi se osigurao dodatni kvalitet izvještaja interne revizije i preporuka kao proizvoda interne revizije.

JIR treba da organizuje efikasan i efektivan pristup praćenju provođenja preporuka i izještavanja o naknadnom praćenju provođenja preporuka.

JIR koje nemaju registar preporuka treba da uspostave registar preporuka, a one JIR koje imaju registr preporuka da iste redizajniraju. Registar preporuka treba da obezbijedi pouzdanu bazu podataka i informacija o provedenim internim revizijama, reakcijama na izvještaje interne revizije, provođenje preporuka i efektima provedenih preporuka interne revizije.

Vođa revizorskog tima

Dr Milovan Bojić, s.r.

6. PRILOZI UZ IZVJEŠTAJ

Prilog broj 1 – Popis referenci

1. Strategija razvoja internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske sa Akcionim planom
2. Strategija reforme javne uprave u Bosni i Hercegovini
3. Ekonomska politika Republike Srpske za 2014. godinu („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 107/13)
4. Ekonomska politika Republike Srpske za 2015. godinu („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 119/14)
5. Ekonomska politika Republike Srpske za 2016. godinu („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 110/15)
6. Akcioni plan za realizaciju Ekonomske politike za 2016. godinu
7. Reformska agenda za Bosnu i Hercegovinu za period 2015-2018. godina
8. Program Ekonomskih reformi u Bosni i Hercegovini za 2016-2018. godinu
9. Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju između Evropskih zajednica i njihovih država članica i Bosne i Hercegovine
10. Izvještaj Evropske komisija za Bosnu i Hercegovinu za 2014. godinu
11. Izvještaj Evropske komisija za Bosnu i Hercegovinu za 2015. godinu
12. Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 17/08)
13. Zakon o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 91/16)
14. Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 98/05 i 20/14)
15. Zakon o Vladi Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 101/08)
16. Zakon o republičkoj upravi („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 118/08, 11/09, 74/10, 86/10, 24/12, 121/12, 15/16, 57/16)
17. Zakon o lokalnoj samoupravi („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 97/16)
18. Zakon o sistemu javnih službi („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 68/07, 109/12, 44/16)
19. Zakon o javnim preduzećima („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 75/04, 78/11)
20. Zakon o fiskalnoj odgovornosti u Republici Srpskoj („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 94/15)
21. Zakon o budžetskom sistemu Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 121/12, 52/14, 103/15)
22. Zakon o državnim službenicima („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 118/08, 117/11, 37/12, 57/16)
23. Zakon o službenicima i namještenicima u organima lokalne samouprave („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 97/16)
24. Međunarodni okvir profesionalne prakse interne revizije
25. Priručnik za interne revizore u javnom sektoru Republike Srpske
26. Kodeks profesionalne etike za interne revizore u javnom sektoru Republike Srpske
27. Pravilnik o godišnjem izvještavanju o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 15/15)
28. Konsolidovani godišnji izvještaj o uspostavljanju i razvoju interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srpske za 2011. godinu
29. Konsolidovani godišnji izvještaj o uspostavljanju i razvoju interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srpske za 2015. godinu
30. Izvještaj o reviziji Konsolidovanog godišnjeg finansijskog izvještaja za korisnike budžeta RS za period 01.01-31.12.2013. godine
31. Izvještaj o reviziji Konsolidovanog godišnjeg finansijskog izvještaja za korisnike budžeta RS za period 01.01-31.12.2014. godine
32. Izvještaj o reviziji Konsolidovanog godišnjeg finansijskog izvještaja za korisnike budžeta RS za period 01.01-31.12.2015. godine

33. Izveštaji Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske o finansijskoj reviziji/reviziji finansijskih izvještaja revidiranih subjekata u periodu 2014-2016. godina
34. Izveštaji o radu interne revizije za 2014. godinu
35. Izveštaji o radu interne revizije za 2015. godinu
36. Izveštaji o radu interne revizije za 2016. godinu
37. Informacija o strateškim i planskim dokumentima Republike Srpske
38. Povelje interne revizije Jedinica interne revizije organizacija iz uzorka
39. Pravilnici o radu interne revizije Jedinica interne revizije organizacija iz uzorka
40. Pravilnici o internim kontrolama organizacija iz uzorka
41. Pravilnici o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta organizacija iz uzorka
42. Strategije, strateški planovi razvoja organizacija iz uzorka

Prilog broj 2 - Pregled institucija u uzorku (prema nivoima organizovanja, vrsti institucije, kapacitetima i rezultatima)

Red. br.	Naziv institucije	Nivo organizovanja	Vrsta institucije	Budžet (u KM)	Broj IR	Broj izvršenih revizija	Broj datih preporuka	Broj realizovanih preporuka
1	MF	Republički	ministarstvo	12.491.500	2	6	12	10
2	MPK	Republički	ministarstvo	385.474.800	2	14	52	40
3	MPŠV	Republički	ministarstvo	17.422.300	1	4	10	10
4	FZO	Republički	fond	593.697.680	8	20	101	80
5	FPIO	Republički	fond	1.028.608.000	6	36	112	97
6	Grad Doboj	Lokalni	JLS	32.600.000	2	10	66	38
7	Grad Zvornik	Lokalni	JLS	22.621.000	2	5	29	4
8	UKC RS	Republički	JU	131.558.257	3	4	42	25
9	RUGIP	Republički	uprava	42.486.259	3	8	38	9
Ukupno:				2.309.283.826	29	107	462	313
<p>Izabrani uzorak pokazuje veoma izraženu varijabilnost u pogledu angažovanih resursa - broja angažovanih internih revizora i rezultata revizijskih angažmana kroz broj provedenih revizija, broj datih preporuka i broj provedenih preporuka, što je indikator različitih pristupa i praksi u jedinstvenom pravnom i profesionalnom okviru.</p> <p>U JIR u uzorku angažovano je oko 50% revizora u javnom sektoru RS, broj provedenih revizija je oko 50%, a u izabranim institucijama se angažuje i kontroliše oko 2,3 milijarde KM što je oko ¼ BDP RS.</p>								

Prilog broj 3 – Pregled aktivnosti CJH na realizaciji Akcionog plana za provođenje Strategije razvoja internih finansijskih kontrola u javnom sektoru RS

Red. br.	Planirane aktivnosti	Realizovano da/ne	Planirano vrijeme	Vrijeme realizacije
1	Uspostavljanje CJH	DA	2010	2008
2	Izrada Strategije IFK	DA	2010	2010
3	Izrada i usvajanje projektnog sporazuma	NE	2010	
4	Izrada i usvajanje Pravilnika o radu CJH	NE	2010	
5	Prezentacija o IFK u organizacijama javnog sektora	NE	2010	
6	Metodologija za procjenu postojećeg sistema FUK	NE	2010-2012	
7	Izrada i usvajanje Zakona o FUK	DA	2010	2016
8	Principi i standardi upravljanja međunarodnih profesionalnih institucija	NE	2010-2012	
9	Umrežavanje CJH u mrežu država članica EU	NE	2010-2012	
10	Pravilnik i Program obuke osoblja za FUK	NE	2010-2012	
11	Obuka osoblja za FUK	NE	2011	
12	Kriterijumi za uspostavljanje jedinice interne revizije	NE	2010	
13	Pravilnik o radu jedinice interne revizije	NE	2010	
14	Standardi interne revizije i Kodeks internih revizora	DA	2010	2011
15	Metodologija interne revizije	DA	2010-2012	2012
16	Program zapošljavanja i obuke internih revizora	NE	2010-2012	
17	Obuka internih revizora i osoblja CJH, uključujući i pilot reviziju	DA	2010	2010
18	Standardi godišnjeg izvještavanja o FUK	NE	2011-2012	
19	Standardi godišnjeg izvještavanja za interne revizore i CJH	DA	2011-2012	2011

Prilog broj 4 - Pregled aktivnosti CJH MF na izradi i usvajanju dokumenata na osnovu Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru RS

Red. br.	Dokument	Donesen da/ne	Vrijeme donošenja
1	Kriterijumi za uspostavljanje jedinice interne revizije	NE	-
2	Program obuke i sertifikacije internih revizora	NE	-
3	Priprema i usvajanje Strategije IFK	DA	2010
4	Priprema i usvajanje standarda interne revizije	DA	2011
5	Priprema i usvajanje radne metodologije interne revizije	DA	2011
6	Saglasnosti na Pravilnik odjeljenja-jedinice interne revizije	NE	-
7	Saglasnost na izbor rukovodioca odjeljenja – jedinice interne revizije	DA	-
8	Utvrđivanje eksterne kontrole kvaliteta	NE	-
9	Pravilnik o radu CJH	NE	-
10	Pravilnik o zapošljavanju internih revizora	NE	-
11	Priprema konsolidovanog godišnjeg izvještaja interne revizije	DA	2012
12	Kriterijumi za zapošljavanje osoblja u jedinici interne revizije	NE	-
13	Smjernice za interne revizore u javnom sektoru RS	DA	2011

Prilog broj 5 – Pregled kapaciteta interne revizije u javnom sektoru RS

Red. br.	Naziv institucije	JIR	Interni revizor	Broj sist. izvršilaca	Broj izvršilaca
1	Narodna skupština RS		X	1	1
2	Služba predsjednika RS	X		2	1
3	Ministarstvo finansija	X		3	2
4	Ministarstvo prsvjete i kulture	X		2	2
5	Ministarstvo pravde		X	1	1
6	Ministarstvo uprave i lokalne samouprave		X	1	1
7	Ministarstvo porodice omladine i sporta		X	1	1
8	Ministarstvo rada i boračko invalidske zaštite		X	1	1
9	Ministarstvo poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede		X	1	1
10	Agencija za agrarna plaćanja		X	1	1
11	Republička uprava za geodetske i imovinsko-pravne poslove	X		5	3
12	Republička uprava za inspeksijske poslove	X		2	1
13	Fond za penzijsko i invalidsko osiguranje	X		6	6
14	Fond zdravstvenog osiguranja	X		8	8
15	Fond za dječiju zaštitu	X		2	1
16	Zavod za zapošljavanje	X		2	1
17	Dom zdravlja Banja Luka	X		2	1
18	UKC RS	X		3	3
19	JZU Bolnica Doboj	X		5	2
20	Univerzitet u Banjoj Luci	X		2	1
21	Univerzitet u Istočnom Sarajevu	X		2	1
22	JZU Bolnica Gradiška		X	1	1
23	JZU Zavod za rehabilitaciju i fizikalnu terapiju Banja Luka	X		2	1
24	Grad Doboj	X		2	2
25	Grad Bijeljina	X		2	1
26	Grad Banja Luka	X		3	3
27	Grad Zvornik	X		3	2
28	Opština Gacko	X		3	3
29	Opština Laktaši		X	1	1
30	Opština Derventa		X	1	1
31	Opština Istočno Novo Sarajevo		X	1	1
32	Opština Ugljevik		X	1	1
33	Opština Gradiška		X	1	1
34	Opština Prnjavor		X	1	1
	Ukupno:	20	14	75	59

Izvor: Godišnji izvještaji o radu interne revizije za 2016. godinu

Prilog broj 6 – Pilot interne revizije po projektima

Naziv projekta	Naziv revizije	Institucija	Godina	Broj IR
PKF	Priprema i provođenje redovnog godišnjeg popisa tuđe imovine date na upotrebu Ministarstvu za izbjegla i raseljena lica za 2010. godinu	Ministarstvo za izbjegla i raseljena lica	2011	7
	Proces planiranja budžeta za 2011. godinu - Grad Banja Luka	Grad Banja Luka	2011	8
	Proces plaćanja u trezorskom sistemu Ministarstva finansija	Ministarstvo finansija	2011	7
	Proces zaduživanja i upravljanja dugom i garancijama u opštini Doboj	Grad Doboj	2011	7
	Planiranje i izvršenje budžeta - izgradnja objekta "Centar za kulturu" Bijeljina	Grad Bijeljina	2011	7
	Proces javnih nabavki kancelarijskog materijala u Ministarstvu prosvjete i kulture	Ministarstvo prosvjete i kulture	2012	6
	Utvrđivanje prava i utvrđivanje materinskog dodatka u 2011. godini u Fondu za dječiju zaštitu RS u Bijeljini	Fond za dječiju zaštitu	2012	6
GFA	Sistem interne kontrole u procesu održavanja i ažuriranja registra oboljelih od dijabetesa i isporuke lijekova za dijabetes	Fond zdravstvenog osiguranja	2014	7
	Sistem interne kontrole u procesu obračuna plata zaposlenih u Opštini Zvornik za septembar 2014. godine	Grad Zvornik	2014	6
	Sistem interne kontrole u procesu izvršenja budžetskog kalendara, pripreme i donošenja budžeta u opštini Istočno Novo Sarajevo za 2014. godinu	Opština Istočno N. Sarajevo	2014	4
	Sistem interne kontrole u procesu upravljanja potrošnjom ugradbenog materijala, pejsmejkera u JZU UBKC Banja Luka	Univerzitetski klinički centar RS	2014	8
	Sistem interne kontrole u procesu upravljanja vlastitim prihodima za 2014. godinu	JU DV "Duško Radović" Ugljevik	2014	6
	Učinci procesa planiranja i prikupljanja prihoda od doprinosa obračunatih u procentu od 0,3% na predračunsku vrijednost građevinskih radova u periodu 01.01-31.12.2014. godine	Republička uprava za geodetske i imovinsko-pravne poslove	2015	8
2	13	13		87

Prilog broj 7 - Struktura mišljenja Glavnog revizora o finansijskim izvještajima u institucijama javnog sektora za 2013 i 2015. godinu

