

Улога и значај независних институција

# КАНЦЕЛАРИЈА ЗА РЕВИЗИЈУ ИНСТИТУЦИЈА БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ



Сарајево, 2020.



Улога и значај независних институција

# КАНЦЕЛАРИЈА ЗА РЕВИЗИЈУ ИНСТИТУЦИЈА БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ



Сарајево, 2020.

# Импресум

## Издавач:

Канцеларија за ревизију институција Босне и Херцеговине

## Сједиште:

Сарајево  
Хамдије Чемерлића 2/XIII,  
71 000 Сарајево, Босна и Херцеговина

тел/факс: 033 70 35 73, 033 70 35 65

Email: saibih@revizija.gov.ba, saibih@bih.net.ba

[www.revizija.gov.ba](http://www.revizija.gov.ba)



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

[www.revizija.gov.ba](http://www.revizija.gov.ba)

## Припремио:

Проф. Др. Нино Сердаревић

## Имплементација:

INNOVA Management Consulting



## Дизајн и ДТП:

Ферида Абдагић

## Тираж:

30

Подршка изради ове публикације пружена је у оквиру Програма јачања јавних институција у БиХ као дио подршке реформи јавне управе у БиХ.

Програм јачања јавних институција проводи Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH у име Савезног министарства за економску сарадњу и развој Њемачке савезне владе у сарадњи са Владом Уједињеног Краљевства. Мишљења и ставови изражени у овој публикацији не одражавају ставове нити званичне политике влада Њемачке и Уједињеног Краљевства.



Implemented by



In cooperation with:





## САДРЖАЈ

Увод .....	6
<b>1. Врховне ревизијске институције као независне институције надзора .....</b>	<b>7</b>
1.1. Дефиниција независних (надзорних) институција .....	7
1.2. Надлежности врховних ревизијских институција .....	8
1.3. Императив независности .....	10
<b>2. Улога и значај врховних ревизијских институција .....</b>	<b>12</b>
2.1. Очекивања од врховних ревизијских институција на међународном плану .....	12
2.2. Појам вриједности за новац .....	14
2.3. Јачање одговорности, транспарентности и ефикасности рада јавне управе .....	14
2.4. Спречавање корупције .....	15
<b>3. Мандат Канцеларије и основни принципи ревизије .....</b>	<b>17</b>
3.1. Надлежност и мандат .....	17
3.2. Финансијска ревизија и ревизија усклађености .....	17
3.3. Ревизија учинка .....	22
<b>4. Комуникација Канцеларије са заинтересованим странама и праћење .....</b>	<b>28</b>
4.1. Комуникација са субјектом који је предметом ревизије .....	28
4.2. Комуникација с представницима цивилног друштва .....	29
4.3. Комуникација с парламентом БиХ .....	29
4.4. Праћење реализације препорука (follow-up) .....	29
Библиографија .....	32

---

### СКРАЋЕНИЦЕ:

**БД** = Брчко Дистрикт Босне и Херцеговине

**ФБИХ** = Федерација Босне и Херцеговине

**IFPP** = Међународни оквир професионалних објава (eng. International Framework of Professional Pronouncements)

**INTOSAI** = Међународна организација врховних ревизијских институција (eng. International Organization of Supreme Audit Institutions)

**ISSAI** = Међународни стандарди врховних ревизијских институција (eng. International Standards of Supreme Audit Institutions)

**МСФИ** = Међународни стандарди финансијског извјештавања

**РС** = Република Српска

**ВРИ** = Врховне ревизијске институције

---

# Увод

Ревизија јавног сектора представља дио регулаторног система чији је циљ правовремено открити девијације од усвојених стандарда и кршења принципа законитости, ефикасности, ефективности и економичности управљања јавним средствима, како би се омогућило предузимање корективних мјера у појединачним случајевима, а одговорне приморало да прихвате одговорност, или како би се предузели кораци на спречавању или барем отежавању таквих прекршаја.

Неоспорна чињеница јесте да ревизија јавног сектора доприноси повећању одговорности јавне управе, те да постоје небројени докази о утицају рада ревизије како на транспарентност, тако и на ефективност и ефикасност рада тијела, која су предмет ревизије.

Канцеларија за ревизију институција БиХ, сходно налазима ревизије, даје препоруке за отклањање неправилности и слабости које су констатоване у процесу ревизије. Институције БиХ поступајући по издатим препорукама осигуравају усклађеност будућег рада са релевантним регулаторним оквиром и управљање јавним средствима на економичан, ефикасан и ефективан начин.

Због тога степен реализације препорука представља један од кључних параметара ефикасности Канцеларије, а информације о обављеним ревизијама, издатим препорукама и статусу реализације сваке препоруке Канцеларија презентује путем ажурираног регистра објављеног на веб порталу, те тиме омогућава транспарентност резултата свога рада и поступања институција Парламентарној скупштини БиХ, грађанима и осталим заинтересованим странама.

Ова брошура има за циљ да државне службенике у институцијама БиХ упозна са основним начелима и принципима рада врховних ревизијских институција, а у складу са којима Канцеларија планира и проводи своје активности. Брошуром се посебно промовише одговорно поступање по датим препорукама и појашњава директна повезница поступања по издатим препорукама и јачања одговорности, транспарентности и ефикасности владе и владиних тијела.

Брошура је конципирана на начин да читаоцу представи:

- Надлежност и улогу државне ревизије, као независне институције у парламентарном и јавном надзору извршне власти;
- Улогу ревизије у јачању одговорности, транспарентности и ефикасности јавне управе и спречавању корупције;
- Принципе рада Канцеларије за ревизију институција БиХ, давање препорука и
- Праћење реализације препорука и утицај на јачање јавне управе.

# 1. Врховне ревизијске институције као независне институције надзора

## 1.1. Дефиниција независних (надзорних) институција

У пракси не постоји унификована дефиниција независних надзорних институција, нити њиховог мандата, а успостављене институције и њихове надлежности значајно се разликују у националним јурисдикцијама. Де Вриз (2019), са друге стране, наводи да постоје одређене заједничке карактеристике у опусу дјеловања независних надзорних институција, а исто је садржано у надзору над демократским функционисањем и интегритетом извршне власти и јавне управе. Постоји такође и дистинктивна разлика између тијела која су примарно задужена за надзор и регулаторних тијела.

---

**Регулаторна тијела** своју надлежност црпе у регулисању и надзору одређеног сектора политика и регулаторног оквира.

**Независне надзорне институције**, са друге стране, имају доста шири мандат, а који обухвата и добро управљање (ефективност и ефикасност) у јавној управи, као и заштиту права грађана. Самим тим, независност надзорног тијела за разлику од независности у раду регулаторног тијела подразумева и дискрецију одређивања субјекта који ће бити предмет надзора.

**Институције правосуђа** такође у својој надлежности имају надзорну функцију, било да се ради о оцјени поступања јавне управе у складу са релевантним законским оквиром или уставности предложених закона, али примарно се својом надлежношћу не сврставају у независне надзорне институције.

---

Конкретно, независне надзорне институције обухватају државне ревизоре, институције за људска права, институцију омбудсмена за људска права, државне тужиоце, етичке комисије, агенције за борбу против корупције, као и специфичне механизме за подношење и процесуирање жалби грађана.

WFD (2020) сврстава све независне надзорне институције у четири категорије:

- a. Врховне ревизијске институције (у даљем тексту „ВРИ“), које уједно представљају најстарије независне институције у већини држава;
- b. Надзорне институције у домену људских права, а које обухватају и омбудсмене за људска права;
- c. Надзорне институције задужене за борбу против корупције, између осталог и предметом препоруке за њихово оснивање садржане у UN Конвенцији за борбу против корупције;
- d. Независне институције задужене за надзор над организацијом и provedбом избора, као најзначајнијим аспектом демократске управе.

Положај независних надзорних институција би требао осигурати равнотежу између извршне и законодавне власти у дијелу гдје парламент користи институционалне капацитете и експертизу независних надзорних институција како би ефективно анализирао поступања владе.

Њихова улога у дијелу надзора над радом јавне управе може бити у независном провођењу истрага, издавању обавезујућих или необавезујућих налаза и препорука по питањима одговорности и интегритета јавне управе, оцјени provedбе законодавног оквира и јавних политика, али и обједињавању података о поднесеним жалбама. У основи, независност институција превасходно је неопходна како би се осигурала одговорност јавне управе и градило повјерење заинтересованих страна, обезбиједио суштински основ за дијалог и сарадњу.

**Илустрација 1.** Проток информација у идеалном систему отворене владе



Извор: *Involve* (2009)

Институције омбудсмена и државних ревизора представљају демократске механизме помоћу којих се испитује извршни дио владе, али и механизме управљања у дијелу њихове савјетодавне функције у сегменту односа са клијентима, грађанским правима, ефикасности и ефикасности јавне управе (Костадинова, 2015).

## 1.2. Надлежности врховних ревизијских институција

Према DFID (2004), мандат врховних ревизијских институција се може приписати једном од модела, попут Вестминстер модела, правосудног модела или колегијалног модела.

**Вестминстерски модел**, повезан са системом парламентарне одговорности (парламент одобрава будуће издатке извршне власти). Вестминстерски модел карактеризује национална Канцеларија за ревизију (NAO) са главним ревизором (са јаким заштитним мјерама које осигуравају независност главног ревизора). ВРИ ревидира буџете и доставља своје налазе ревизије парламентарном тијелу. Заузврат, парламентарна скупштина издаје властите извјештаје и препоруке, на које влада одговара.

**Правосудни модел**, у којем је ВРИ дијелом система правосуђа (независно од извршне и законодавне власти, имајући само ограничену интеракцију са парламентом). Државни ревизори могу изрећи казне и санкције ревидираним службеницима. Са друге стране, овакав модел имплицира могући недостатак транспарентности, уколико расправе нису отворене и парламент није укључен.

**Колегијални модел** подразумијева да се одлуке у државној ревизији доносе на колегијалан начин, а да се чланови именују на одређено вријеме гласањем у парламенту, при чему је моћ доношења одлука унутар ВРИ заједничка. Независност и непристрасност колегија при томе могу бити нарушени ако политичка странка има доминантан положај и може утицати на поступак именовања, посебно ако се услови чланова одбора ВРИ подударују са парламентарним условима. (Мартини 2012).



*Ефикасност врховних ревизијских институција, основаних према Вестминстерском и колегијалном моделу је већим дијелом условљена ефикасношћу рада парламентарних комисија, посебно у дијелу давања налога вршиоцима државне власти да поступе у складу са препорукама ревизије.*

Екстерна ревизија јавног сектора у Босни и Херцеговини се обавља путем четири институције, Канцеларије за ревизију институција БиХ, Канцеларије за ревизију институција Федерације БиХ, Главном службом за ревизију јавног сектора Републике Српске и Канцеларије за ревизију јавне управе и институција у Брчко Дистрикту БиХ.

Сарадња институција је осигурана путем Координационог одбора, чија су надлежност и дјелокруг рада детаљније регулисани чланом 46. Закона о ревизији институција БиХ. Одбором предједава Генерални ревизор Канцеларије БиХ, а чланови су генерални ревизори и њихови замјеници Канцеларије за ревизију институција БиХ, Канцеларије за ревизију институција у ФБиХ, Главне службе за ревизију јавног сектора РС, те Канцеларије за ревизију Брчко дистрикта у својству активног посматрача. Према информацијама из Колегијалног прегледа 2012. године, у Босни и Херцеговини:

**Надлежности и дјелокруг рада** екстерних ревизора за јавни сектор су дефинисани релевантним законима на нивоу Босне и Херцеговине, Републике Српске и Федерације БиХ, а који наводе независан статус ревизорских институција. Према члану 4. тих закона, ревизорске институције, у обављању својих дужности и провођењу надлежности, независне су и не подлијежу управљању или контроли било којег другог лица или институције, осим ако тим законима није другачије одређено.

**Независност** је дефинисана на сличан начин: чланови 23-25. Закона о ВРИ БиХ и ВРИ ФБиХ, као и чланови 9-10. ВРИ РС и чланови 25-28. ВРИ БД, регулишу именовање и разрешење генералног ревизора и замјеника генералног ревизора. Обе функције именују парламенти након провођења јасно дефинисане процедуре за пријаву и одабир и именују се на мандат од седам година без могућности поновног именовања.

**Процедура именовања** се врши путем парламентарне комисије за избор, а у случају ентитета, уз одобрење предсједника ентитета. Парламент именује генералног ревизора и замјеника, на приједлог предсједника.

Парламенти могу разријешити генералне ревизоре и њихове замјенике (писмена оставка, немогућност обављања дужности у периоду дужем од шест мјесеци или кршење одредби закона које наводе да се против главног ревизора и замјеника главног ревизора не може водити кривични поступак и да нису осуђени на казну затвора за кривична дјела (члан 25(1) ВРИ БиХ и ВРИ ФБиХ, члан 10(4) ВРИ РС)).

Сви закони обавезују државне ревизоре да обављају функције ревизије независно и у складу са INTOSAI ревизорским стандардима.

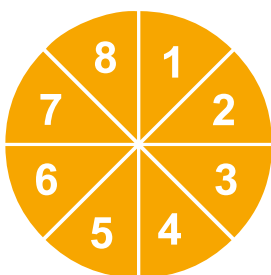
### 1.3. Императив независности

Институционална независност, како формална, функционална и суштинска, у свом provedбеном смислу мора обухватати и одговорност, како за добро управљање ресурсима, тако и за релевантност и утицај институције. Независне надзорне институције, чији се налази и препоруке занемарују, у бити се сматрају неефикасним у свом раду. Са тим у вези, ефикасан надзор од стране независних институција подразумијева и способност и могућност да своје налазе и препоруке ефективно комуницирају законодавним и правосудним тијелима, а како би осигурале да ће исте резултирати очекиваним промјенама. Независност је императив ефикасности и врховних ревизијских институција и институција омбудсмена за људска права. Предуслов ефикасности ових надзорних институција је свакако у институционалном интегритету и интегритету запосленика, као основног предуслова да се налази и препоруке које издају ове институције разматрају са дужном пажњом и прихватају. Надаље, посебно у случају институције омбудсмена, независност представља императив изградње повјерења код грађана при разматрању подношења жалби у ситуацијама када вјерују да су им угрожена људска права.

Потписивањем Декларације о смјерницама о правилима ревизије у Лими (Перу) 1977. године на међународном плану је иницирана неопходност успоставе функционалне и суштинске независности врховних ревизијских институција, а државе као припаднице Међународне организације врховних ревизијских институција, које примјењују међународни оквир врховних ревизијских институција, односно INTOSAI оквир професионалних објава, обавезале су се законски регулисати независност ВРИ.

Свјесни чињенице да Лимска декларација полази од претпоставке да ВРИ не могу бити у потпуности независне институције и да је неопходно даље фокусирање на регулисање независности, чланице INTOSAI мреже 2007. године су потписале Декларацију о независности врховних ревизијских институција у Мексику, са посебним фокусом на тежњу да чланице обезбиједје: Постојање одговарајућег и ефективног уставног/ статутарног/правног оквира и де факто уредаба овога оквира; Независност челника ВРИ и чланова колегијалне институције, укључујући сигурност мандата и правни имунитет у нормалном одрјешењу њихових дужности (услови именовања, поновног именовања, запошљавања, отказа и пензионисања челника; имунитет за било какав прогон који произилази из нормалног одбацивања дужности); Довољно дуг мандат те потпуна дискреција приликом удаљавања са функција врховне ревизијске институције (овласти ВРИ да проводе ревизије о коришћењу јавних средстава, ресурса и имовине, Законитости и регуларности финансијских извјештаја, Квалитету финансијског менаџмента и извјештавања, Економији и ефикасности); Неограничен приступ информацијама; Право и обавезу извјештавања о свом раду (Годишњи извјештај о раду и резултатима рада); Слободу у одлучивању о садржају и времену давања извјештаја о ревизијама, те слободу у објављивању истих; Постојање ефективног попутног механизма за препоруке врховне ревизијске институције; Финансијску и управљачку/административну аутономију те расположивост адекватним материјалним, монетарним и људским ресурсима.

**Илустрација 2.** Стубови независности врховних ревизијских институција



1. Постојање одговарајућег и дјелујућег уставног и законског оквира
2. Независност руководиоца врховне институције за ревизију и њених чланова
3. Довољно широк мандат и пуна слобода у вршењу функције врховне институције за ревизију
4. Неограничен приступ информацијама
5. Права и обавезе у погледу извјештавања о свом раду
6. Слобода у одлучивању о садржају извјештаја и времену њиховог објављивања и дистрибуисања
7. Постојање ефективних механизма за праћење реализације препорука

8. Финансијска и управљачка аутономија и расположивост одговарајућих људских, материјалних и финансијских ресурса

*Извор: Кратки водич кроз Канцеларију за ревизију институција Босне и Херцеговине*

Генерална скупштина УН-а је 2011. године усвојила Резолуцију А/66/209 о независности ВРИ под називом: „Промовисање ефикасности, одговорности, ефективности и транспарентности јавне администрације јачањем ВРИ“, а 2014. године и резолуцију А/РЕС/69/228, којом је проширила садржај претходне резолуције, заговарајући даљњи рад на независности и развоју капацитета врховних ревизорских институција. И поред наведеног, глобално истраживање проведено 2017. године указало је на чињеницу да су код 50% институција укључених у истраживање забиљежене околности које дјелују пријетећи на њихову независност.

---

*У Босни и Херцеговини, за разлику од већине држава Европске уније, правно-политички и регулаторни основ за рад и надлежност врховних ревизијских институција није интегрисан у државни и ентитетске уставе. У Уставу БиХ не постоји функција парламентарног и јавног надзора извршне власти, а што дијелом није у складу са Лимском декларацијом.*

---

## 2. Улога и значај врховних ревизијских институција

### 2.1. Очекивања од врховних ревизијских институција на међународном плану

Улога врховних ревизијских институција у сегменту јачања интегритета (одговорности, транспарентности), ефективности и ефикасности јавне управе је децидно и детаљно описана у њелокупном оквиру ISSAI стандарда, између осталог и у самим принципима финансијске ревизије, ревизије ефикасности и ревизије усклађености. Ревизија субјеката јавног сектора доказано остварује позитиван учинак на повјерење у друштву, јер упућује на чињеницу у којој мјери се добро управља јавним ресурсима, а што као резултанту има повећање одговорности и унапријеђене одлуке. Врховне ревизијске институције објављују резултате ревизије и омогућавају грађанима да тијела јавног сектора позову на одговорност, чиме државна ревизија имплицитно повећава транспарентност јавне управе, али и омогућава простор за ефикаснију и одговорнију јавну управу. Независна, ефикасна и вјеродостојна државна ревизија неопходна је за адекватан надзор над управљањем и коришћењем јавних ресурса, а како би се изабрани дужносници могли позвати на одговорност при доношењу одлука. Са друге стране, врховне ревизијске институције подлијежу захтјевима објективности, кредибилитета, компетентности и независности, као и одговорности за активности које предузимају, а како би изградили повјерење код корисника својих извјештаја. Примарни корисници извјештаја о проведеним ревизијама тиме су грађани, парламенти и остале интересне групе.

#### INTOSAI/EUROSAI

На глобалном нивоу, најважнија платформа за сарадњу је Међународна организација врховних ревизијских институција (INTOSAI), основана 1953. INTOSAI пружа свјетској ревизорској заједници институционализован оквир који потиче развој стручности и размјену знања. Мисија INTOSAI, као посредника у размјени знања, садржана је у мисији „Узајамно искуство користи свима“. INTOSAI окупља 195 ревизијских институција, као и представнике различитих међународних организација, Уједињених народа и Свјетске банке. EUROSAI представља регионалну организацију унутар INTOSAI-а, основану 1990., која данас у свом чланству окупља врховне ревизијске институције 49 европских држава и Европски ревизорски суд.

Кроз процесе отвореног дијалога и размјене идеја и стручности, INTOSAI такође има за циљ донијети резолуције и препоруке којима се побољшава финансијско управљање и одговорност влада широм свијета, чиме се грађанима пружа вриједност.

#### INTOSAI Оквир професионалних објава (eng. Framework of Professional Pronouncements)

Принципи (INTOSAI-P)	Међународни стандарди ВПИ (ISSAI)	INTOSAI смјернице (GUID)
<p>Основни принципи:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Одређују улогу и функције ВПИ</li> <li>Појашњавају улогу ВПИ у друштву,</li> <li>Осигуравају предуслове за правилно функционисање и професионално понашање</li> </ul>	<p>Сврха ISSAI:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>осигурати квалитету проведених ревизија</li> <li>јачати вјеродостојност извјештаја ревизије за кориснике</li> <li>повећати транспарентност поступка</li> <li>навести одговорност ревизора</li> <li>дефинисати различите врсте ревизијских ангажмана</li> </ul>	<p>Упуте:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Како примијенити ISSAI у финансијској ревизији, ревизији усклађености и ревизији учинка, као и у другим ангажманима</li> <li>Разумијевање одређеног предмета и примјена релевантних ISSAI</li> </ul>

---

INTOSAI – P 12 обухвата фундаментална очекивања од врховних ревизијских институција, а како би се осигурало покретање позитивних промјена за грађане, садржана у три поглавља:

**Јачање одговорности, транспарентности и интегритета влада и тијела јавног сектора.** ВРИ јача одговорност, транспарентност и интегритет provedбом независних ревизија јавног сектора и извјештавањем о чињеничним налазима. Наведеним се позива особе задужене за управљање тијелима у јавном сектору да изнесу свој став као одговор на налазе и препоруке, као и да предузму неопходне корективне активности, а чиме се затвара циклус одговорности.

**Демонстрирање непрекидне релевантности за грађане, парламент и остале интересне групе.**

Ревизијске институције су дужне одговорити на изазове грађана и очекивања интересних група, као и надоласеће ризике промјењивог окружења у којима се проводе ревизије, а како би осигурале непрекинуту релевантност поступака за грађане. Надаље, од институција се очекује да посједују добро разумијевање о развоју у ширем јавном сектору и предузму смислен дијалог са судионицима, како би олакшале неопходна побољшања у јавном сектору.

**Представљање модела организације на властитом примјеру.** Да би биле ефикасне у свом раду, ревизијске институције морају градити повјерење, а кредибилитет институција је у директној корелацији са њиховом независношћу, компетентношћу и јавном одговорношћу за своје активности.

---

## Канцеларија за ревизију институција БиХ

- Члан INTOSAI-а од 2001. године и EUROSAI-а од 2002. године.; активно учешће у конгресима, програмима обуке, семинарима, конференцијама, радним групама;
- Активни члан Мреже врховних институција за ревизију земаља кандидата и потенцијалних кандидата за чланство у EU уз подршку заједничке иницијативе Европске уније и Организације за економску сарадњу и развој (OECD) SIGMA.

## Координациони одбор БиХ

- Усвојио Одлуку о преузимању међународних стандарда ISSAI оквира у БиХ (2011. године);
  - Усвојио Одлуку којом су у службеним гласницима објављене Лимска декларација, Мексичка декларација и Основни принципи ревизије у јавном сектору.
-

## 2.2. Појам вриједности за новац

У покушају да одговоре на питање мјереног учинка постојања и рада врховних ревизијских институција, већина аутора, укључујући и Мура, као једног од најистакнутијих аутора чији рад је дијелом и транспонован у ISSAI оквир, претпоставку ефикасности ревизије темеље на одређеном такозване јавне вриједности. Различите интересне групе захтијевају од тијела јавног сектора да оствари одређена постигнућа и извјести о тим постигнућима на основу бројних циљева, а који укључују и ефективно и ефикасно постизање друштвених резултата, праведности и поштења (Мур, 1995). Ипак, упркос чињеници да се извјештавање о јавној вриједности утилитарних циљева повећало, потешкоће у мјерењу, односно извјештавању постигнућа у односу на деонтолошке циљеве, сматрају се неадекватнима (Мур, 2013).

Кључном мјером јавне вриједности, из перспективе рада ревизије јавног сектора, сматра се позивање на одговорности јавног сектора, извјештавање. Најчешће, ВРИ објављују извјештаје поднесене Парламенту (или одговарајућем тијелу).

---

*Канцеларија за ревизију институција Босне и Херцеговине, слиједећи принципе транспарентности у свом раду, путем веб платформе објављује све извјештаје по обављеним ревизијама, Годишњи извјештај ревизије о извршењу буџета, Годишњи извјештај ревизије о главним налазима и препорукама и ажурирани Регистар препорука ревизије.*

---

## 2.3. Јачање одговорности, транспарентности и ефикасности рада јавне управе

Ревизија јавног сектора представља дио регулаторног система чији је циљ да правовремено открије девијације од усвојених стандарда и кршења принципа законитости, ефикасности, ефективности и економичности управљања јавним средствима, како би се омогућило предузимање корективних мјера у појединачним случајевима, а одговорне приморало да прихвате одговорност, како би се надокнадила штета, или како би се предузеле кораци на спречавању или барем отежавању таквих прекршаја.

У пракси је у потпуности неоспорна чињеница да ревизија јавног сектора доприноси повећању одговорности јавне управе, те да постоје небројени докази о утицају рада ревизије како на транспарентност, тако и на ефективност и ефикасност рада тијела, која су предмет ревизије, било да се ради о претходним финансијским ревизијама, ревизијама усклађености, ревизијама учинка или савјетодавној улози коју проводе одређене врховне ревизијске институције.

Допринос јачању јавне управе је евидентан и на стратешком нивоу, попут учинка на унапређење система планирања и прогнозирања (финансијског) и одговора на кризне ситуације (попут COVID-19), укључивање грађана у процес сигнализације друштвених проблема, provedбу друштвене ревизије и консултације, до одговора на стратешке одреднице у сегменту примјене Циљева одрживог развоја и праћења показатеља на националном нивоу, па и дјеловања на пољу откривања и сузбијања корупције, слабости или слабе примјене регулаторног оквира, недостајућих капацитета за provedбу програма који се финансирају од стране међународних организација итд.

Међутим, у постојећој литератури видно недостаје увид у **мјерљиви учинак постојања и рада ревизије јавног сектора**. Из наведеног се учестало јавља и проблем комуницирања саме сврхе ревизије јавног сектора, чије се постојање и рад базирају на сету јасно утврђених стандарда, који између осталог подразумевају и такозвани „колегијални“ надзор у форми оцјене функционисања институције у одређеној јурисдикцији. Наведено често узрокује потешкоће за представнике врховних ревизијских институција да представе сврху, циљеве и очекивани учинак свога рада, како тијелима која су предмет ревизије, тако и осталим интересним групама, прије свега представницима парламената, али и самим грађанима и цивилном друштву у њелини.

## 2.4. Спречавање корупције

Врховне ревизијске институције се не сматрају антикорупцијским тијелима јер немају надлежност да истражују коруптивна дјела. Примарна одговорност за откривање корупције је на институцијама за провођење закона и/или агенцијама за борбу против корупције. Међутим, јавност оправдано има снажна очекивања од ВРИ у погледу откривања злоупотреба. Свјетска банка јавну ревизију сматра покретачем система интегритета земље, јер ревизија може помоћи у:

- сузбијању корупције и дјеловању као моћно средство одвраћања од расипања и злоупотребе јавних средстава;
- јачању правног, финансијског и институционалног оквира;
- успостављању предвидљивости понашања и смањењу слободног тумачења у примјени закона и правила; и
- јавном излагању нетранспарентних пракси против јавног интереса.

---

*У складу са упутом GUID 5270, ВРИ анализира појавност, узроке, подручја и механизме корупције током сваке ревизије и покушава утврдити начине за смањење дискреције у примјени правила и прописа, поједностављењу административних поступака и елиминисању неједнаког приступа информацијама. ВРИ посједује механизме за препоруке корективних мјера по утврђеним неправилностима, али исто тако ВРИ у БиХ немају извршне овласти и не доносе правне пресуде.*

---

Смјернице за ревизију превенције корупције (GUID 5270; ISSAI оквир), које полазе од претпоставке да је основни мотив за борбу против корупције у спречавању исте, препоручују да врховне ревизијске институције:

- укључе проблем корупције и незаконитог поступања у рутину ревизијског рада;
- јачају свијест о корупцији и другим незаконитим поступцима, правовремено и јавно објављивање налаза ревизије;
- унаприједи методе и алате борбе против корупције и других врста незаконитих дјела;
- пружају инструменте путем којих узбуњивачи могу пријавити случајеве нерегуларности; и
- остварују сарадњу са другим институцијама у борби против корупције.

Ефикасност и ефективност ревизије на подручју откривања незаконитих дјела произилази из њихове стратегије. Од ревизије се очекује да системски дјелује у домену унапређења методологије за утврђивање и борбу против нерегуларности. Од ВРИ се посебно очекује да врши оцјену ефективности система за борбу против корупције, процјеном ефективности система интерних контрола и организацијске културе.

Антикорупцијско дјеловање ревизорских институција јесу:

**Одвраћање** (eng. deterrence). Објављивање неправилности кроз јавно доступне извјештаје о ревизији може имати снажан 'одвраћајући' учинак по руководиоце јавних институција, јер их обесхрабрује да се упуштају у могућа коруптивна дјела (повећава се вјероватноћа излагања коруптивних пракси јавности и бирачима повећавајући могуће правне, али и репутацијске трошкове таквих поступака).

**Откривање.** Ревизија, извјештавањем о истинитости приказа финансијских извјештаја (који могу прикривати коруптивне активности), о нерегуларним процедурама јавних набавки, о нетранспарентном запошљавању у институцијама јавног сектора и сл. може указати надлежним институцијама на постојање коруптивног понашања. Поред извјештавања у оквирима финансијских и ревизија усклађености, и ревизије учинка могу, нпр. извјештавањем о неефективности или неефикасности неког програма, бити сигнал за узбуну и додатну истрагу.

*Фокусирањем ревизорске пажње на области које су традиционално подложне корупцији, као што су јавне набавке или запошљавање, ВРИ помажу примарним тијелима за борбу против корупције тако што се у извјештајима наводе конкретне ситуације, финансијски подаци и ефекти неправилности уочени ревизијом.*

*Одвраћајући учинак бити ће већи уколико постоје постревизиони механизми за исправљање неправилности кроз ангажман других надлежних институција попут парламената и институција за провођење закона. Јавна парламентарна саслушања добар су примјер за ово.*

Смјернице препоручују сет питања која требају бити укључена приликом провођења ангажмана од стране ВРИ, а везана су за оцјену система интерних контрола: *Да ли контрола посао обавља одговорно, посматра provedбу финансијских закона и утицај са циљем откривања нерегуларности? Да ли контрола поступа по етичким нормама и судјелује у активностима које могу утицати на њихову непристрасну просудбу, те да ли је прихватила неку материјалну корист, која може утицати на њихову просудбу? Да ли контрола евидентира налазе откривене током рада и поступа у складу са принципима повјерљивости налаза? Да ли контрола поступа са дужном пажњом и стандардима струке и ради на повећању ефикасности и ефективности свог рада?*



## 3. Мандат Канцеларије и основни принципи ревизије

### 3.1. Надлежност и мандат

Канцеларија за ревизију институција Босне и Херцеговине је врховна институција за ревизију у Босни и Херцеговини основана 2000. године. Мандат Канцеларије је одређен Законом о ревизији институција БиХ, општеприхваћеним ревизионим стандардима и ISSAI оквиром (Лимском декларацијом, Смјерницама о правилима ревизије, Мексичком декларацијом о независности, INTOSAI ревизионим стандардима и етичким кодексом за ревизоре у јавном сектору). Главни циљ Канцеларије за ревизију (члан 3. Закона) је да, провођењем ревизије, осигура независна мишљења о сљедећим ставкама:

- извршењу буџета и финансијским извјештајима,
- коришћењу ресурса и управљању државном имовином од Вијећа министара, буџетских и јавних институција у БиХ.

Наведеним се доприноси поузданом извјештавању о коришћењу буџетских средстава, транспарентном и квалитетном управљању јавним приходима, трошковима и државном имовином.

Мисија Канцеларије за ревизију институција Босне и Херцеговине се огледа у томе да је она независна, професионална и неполитична институција успостављена са циљем промовисања транспарентног и одговорног управљања јавним ресурсима путем обављања ревизија које су засноване на принципима ефикасности, ефективности, економичности и владавини права. Канцеларија је орган који ужива повјерење грађана и професионални углед у друштву, пружајући подршку Парламентарној скупштини Босне и Херцеговине у осигуравању прописног, економичног, ефикасног и ефективног располагања јавним средствима и јавном имовином. Основ залагања представника Канцеларије за ревизију може се размотрити кроз четири стратешка циља, дефинисана за период 2014. – 2020. године, а који обухватају како интегритет и повјерење у рад Канцеларије као институције, тако и ефикасност у provedби ревизијских ангажмана и поступања ревидираних тијела сходно препорукама и налазима, који су сачињени и презентовани у виду извјештаја о проведеним ревизијама, као и показатеља садржаних у Годишњем извјештају о раду Канцеларије. У току је израда стратешког плана за наредни период.

### 3.2. Финансијска ревизија и ревизија усклађености

#### **Предмет, критериј и циљ ревизије**

У складу са принципима финансијске ревизије (ISSAI 200), финансијска ревизија подразумијева стицање увјерења, кроз прикупљање ревизијских доказа, о томе да ли су финансијске информације субјекта представљене у његовим финансијским извјештајима у складу са регулаторним оквиром који се примјењује, при чему у случају

- оквира оцјењивања фер приказа, ревизор процјењује да ли су информације фер и реално представљене.
- оцјене усклађености, ревизор оцјењује ниво усклађености.

Циљ финансијске ревизије је, путем прикупљања довољних примјерених доказа, пружити разумно увјерење у облику ревизијског мишљења или извјештаја о томе да ли су финансијски извјештаји или други облици презентације финансијских података фер и/или у свим значајним аспектима представљени у складу са примјењивим регулаторним оквиром и оквиром финансијског извјештавања.

Традиционални модел представља основу мандата ревизије јавног сектора у домену финансијског извјештавања, заснован на финансијској ревизији и ревизији усклађености. Основу модела представља оцјена приказа прихода и расхода одређеног тијела јавне управе.

Активности у provedби ревизије по традиционалном моделу прије свега подразумевају:

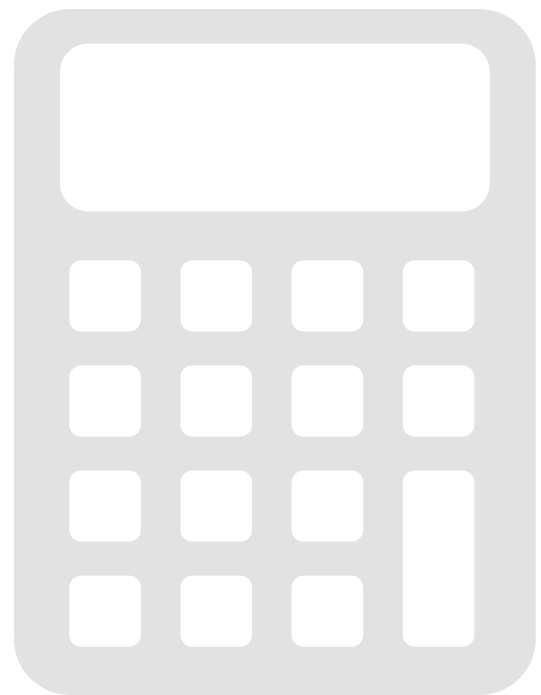
- испитивање исказаних ставки по основу расхода тијела јавне управе,
- оцјене ефикасности процедура за управљање, мониторинг и надзор финансијских алокација (усклађеност унутрашњих реалокација, адекватност периодичних извјештаја о реализацији буџета, испитивање тачности и разумности годишњих извјештаја).

Закони о ревизији у БиХ дефинишу да је циљ финансијске ревизије да: процијени да ли су финансијски извјештаји припремљени у складу са оквиром финансијског извјештавања; да ли руководиоци институција примјењују законе и прописе и користе средства за одговарајуће намјене; да оцијени финансијско управљање, функцију интерне ревизије као и системе интерних контрола, те примјену препорука датих из претходних ревизија и анализа предузетих мјера.

Према утврђеној методологији, врховне ревизијске институције у БиХ сачињавају извјештаје о финансијској ревизији презентујући два одвојена мишљења, и то

- мишљење о поузданости финансијских извјештаја и
- мишљење о усклађености активности, финансијских трансакција и информација исказаних у финансијским извјештајима са законима и другим прописима.

**Методологија рада финансијске ревизије** садржи процедуре усклађене са ISSAI стандардима, при чему кључни концепт методологије представља приступ ревизији темељен на ризику и ослањању на интерне контроле субјекта ревизије.



	Финансијска ревизија	Ревизија усклађености
	Ревизија финансијских извјештаја	Ревизија усклађености са законима и прописима
<b>Предмет</b>	Финансијски извјештаји (финансијско стање, финансијски резултати (учинак), новчани токови и напомене презентоване уз финансијске извјештаје	Предмет ревизије усклађености условљен је обимом одређене ревизије. Ту се може радити о усклађености активности, финансијских трансакција или информацијама са законима или другим специфичним прописима.
<b>Критериј</b>	Оквир финансијског извјештавања	Закони и прописи (буџет, примања, јавне набавке, запошљавање и др.)
<b>Циљ</b>	Утврдити представљају ли финансијски извјештаји фер, финансијско стање и резултате пословања и новчане токове у складу са примјењивим оквиром финансијског извјештавања.	Утврдити да ли су трансакције усклађене са примјењивим прописима (буџетским, provedбеним правилима, посебним прописима, одлукама о финансирању и уговорним одредбама)
<b>Посебна питања</b>	<i>Испитивања узрока у одабраним темама (на основу приоритета) у одређеном тренутку попут истрага узрока велике учесталости незаконитих или нерегуларних трансакција утврђених у претходним ревизијама или функционисање одређеног контролног система.</i>	
<b>Систем интерних контрола</b>	<i>Испитивање ефикасности система унутрашње контроле, попут поузданости годишњих финансијских извјештаја или контрола везаних за спречавање или откривање и исправљање незаконитих и нерегуларних прихода и расхода.</i>	

Циљеви ревизије се односе се испитивање тврдњи и ставова, при чему тврдње могу бити:

- **Експлицитне** (попут финансијских извјештаја припремљених у складу са релевантним критеријем) и
- **Имплицитне** (менаџмент подразумева да су трансакције прихватљиве у складу са релевантним оквиром).

Ревизор користи тврдње како би размотрио различите врсте потенцијалних погрешних приказивања или неусклађености које би се могле догодити.

### Специфичне тврдње о поузданости, законитости и правилности и системима интерне контроле

Поузданост	Законитост и правилност
<p><b>Тврдње о класама трансакција и догађаја за раздобље</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>забиљежене трансакције и догађаји догодили су се и односе се на ентитет;</li> <li>забиљежене су све трансакције и догађаји који су требали бити забиљежени;</li> <li>износи и други подаци који се односе на забиљежене трансакције и догађаје забиљежени су на одговарајући начин;</li> <li>трансакције и догађаји забиљежени су у исправном обрачунском раздобљу;</li> <li>трансакције и догађаји забиљежени су на одговарајућим финансијским извјештајима;</li> <li>доступна су буџетска средства</li> </ul>	<p><b>Стварност и мјерење</b></p> <p>темељне операције постоје и тачно су утврђене</p> <p><b>Прихватљивост основних трансакција</b></p> <p>Задовољено за различите трансакције</p>
<p><b>Тврдње о финансијском положају на крају раздобља</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>имовина, обавезе и удјели у капиталу постоје;</li> <li>субјект посједује или контролише права на имовину, а обавезе представљају обавезе за субјект;</li> <li>евидентирана је сва имовина, обавезе и удјели у капиталу који су требали бити евидентирани;</li> <li>имовина, обавезе и удјели у капиталу укључују се у финансијске извјештаје по одговарајућим износима, а сва усклађења која настају због процјене или расподјеле адекватно се евидентирају.</li> </ul>	<p><b>Усклађеност са законима који су одабрани</b></p> <p><b>Тачност из финансијских извјештаја</b></p> <p>(у складу са дефинисаним цијенама, стопама исл.)</p>
<p><b>Тврдње о презентацији и откривању</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Објављени догађаји, трансакције и друга питања догодила су се и односе се на субјект.</li> <li>Укључена су сва откривања која су требала бити укључена у финансијске извјештаје.</li> <li>Финансијски подаци адекватно су представљени и описани, а откривања су јасно изражена.</li> <li>Финансијски и други подаци објављују се у фер одговарајућим износима.</li> </ul>	<p><b>Потпуност и тачност финансијских извјештаја</b></p> <p>Све се трансакције књиже, не укључују се више пута и евидентирају у исправном обрачунском извјештајном раздобљу и по исправној вриједности</p>

### Извјештавање (ISSAI 1700, 1701, 1705, 1706, 1720)

Циљеви ревизора у дијелу извјештавања су у: пружању запажања која произилазе из ревизије и која су релевантна за одговорност особа задужених за управљање; комуницирању недостатака у управљању у интерној контроли који су релевантни за ревизију; упоредба добивених ревизијских доказа са **наведеним ревизијским критеријима** како би обликовао ревизијске налазе за ревизијске закључке; закључак у извјештају о ревизији (мишљење, закључак, одговор на одређена ревизијска питања или препоруке).

Критериј мишљења о поузданости представља примјењиви оквир финансијског извјештавања у складу са којим се састављају финансијски извјештаји (закони о буџетима, уредбе о рачуноводству буџета, правилници о књиговодству буџета, правилници о финансијском извјештавању и годишњем извјештају буџета, као и закони о рачуноводству и ревизији), односно Међународни стандарди финансијског извјештавања у случају привредних друштава у већинском државном власништву<sup>1</sup>, сходно чињеници да се ради о профитним привредним друштвима, која користе различиту подлогу извјештавања о успјешности пословања, положају и готовинским токовима који из тога произилазе.

<sup>1</sup> Ревизије усклађености финансијског извјештавања са Међународним стандардима финансијског извјештавања (МСФИ) нису предмет рада Канцеларије за ревизију институција БиХ

Илустрација 3. Критерији за одређивање мишљења



Извор: Европски ревизорски суд, 2017.

Мишљење о усклађености се заснива на релевантним законима и прописима, који утврђују правила дјеловања, пословања ревидираног субјекта или област која је примјењива на више субјеката.

ISSAI 1705	Финансијска ревизија	Ревизија усклађености
<b>ПОЗИТИВНО МИШЉЕЊЕ</b>	Финансијски извјештаји припремљени, у свим значајним аспектима, у складу са примјењивим оквиром финансијског извјештавања (ФИ) (разумно увјерење да финансијски извјештаји не садрже материјално значајне погрешке, било због преваре или погрешке)	Темељне трансакције у свим материјалним аспектима у складу са правним и регулаторним оквиром примјењивим (ПРО) на такве трансакције.
<b>МИШЉЕЊЕ С РЕЗЕРВОМ</b>	Погрешне изјаве, појединачно или у ћелини, значајне, али не и прожимајуће у финансијски извјештај о рачуноводственим извјештајима или повезаним трансакцијама. <b>(a)</b> адекватност одабраних рачуноводствених политика и усклађеност са оквиром ФИ. <b>(b)</b> примјена одабраних рачуноводствених политика; <b>(c)</b> адекватност објаве у финансијским извјештајима, тј. (свеобухватност, усклађеност са ФИ оквиром, фер приказ)	Трансакције нису у свим материјалним аспектима, али не и прожимајуће, у складу са ПРО; <b>a.</b> примјереност поступака и политика усклађености (у складу са ПРО или нису адекватни; резултирају тиме да трансакције нису у складу са ПРО). <b>b.</b> примјена ПРО недоследна; нетачна метода примјене или постоји неслагање око темељних чињеница; субјект није удовољио новим захтјевима након промјене правила.
<b>НЕГАТИВНО МИШЉЕЊЕ</b>	Погрешне изјаве или случајеви неусклађености, који су значајни појединачно или у ћелини и прожимајуће за годишње финансијске извјештаје или повезане трансакције.	
<b>СУЗДРЖАНОСТ</b>	Немогућност прибављања довољних одговарајућих ревизијских доказа на којима ће се темељити мишљење (могући учинци на годишње финансијске извјештаје или повезане трансакције неоткривених погрешних приказивања су и материјални и прожимајући)	

Извор: Европски ревизорски суд, 2017.

## Ревизије извршења буџета

У посљедње вријеме, а као што је то случај у бројним државама, врховне ревизијске институције проширују опсег дјеловања у домену испитивања финансијских информација и поузданости извјештавања по извршењима буџета на нове функције финансијског менаџмента, а чиме осим функције надзора стреме и јачању своје савјетодавне функције. Ови модели отварају одређене могућности за оцјену кредибилности буџета и то:

- **Извршење буџета** – механизми који омогућавају приказ показатеља квалитета информација током извршења буџета; Механизми одређивања квалитета и поузданости предвиђања и фискалних планова; Надлежности тијела да реалоцирају средства у току године.
- **Буџетско планирање** – Свеобухватности, поузданости и тачности буџетских докумената, као и усклађености информација буџета са финансијски извјештајоводственим стандардима (класификација, мјерење); Квалитета националних оквира за управљање буџетима, а на основу којих се промовише оптимална алокација ресурса, имплементација, евалуација и преглед; Адекватност процеса буџетског планирања и усклађеност са стратешким циљевима, како би се осигурала поузданост и квалитет буџетских алата, управљања јавним дугом, одрживост дуготрајне имовине, управљање вишегодишњим реалокацијама ресурса.
- **Надзор над буџетом** – механизми путем којих влада управља успјешношћу, а који укључују и информисаност о буџетском процесу.

*Канцеларија годишње проводи и објављује извјештај о финансијској ревизији извршења буџета институција Босне и Херцеговине. Овај извјештај представља консолидовани – збрини извјештај свих буџетских корисника и даје укупну слику буџетске потрошње на нивоу институција БиХ. У том смислу извјештај о извршењу буџета институција БиХ представља заједничку одговорност буџетских корисника, Министарства финансија и трезора и Вијећа министара БиХ.*

### 3.3. Ревизија учинка

Поред термина ревизија учинка у теорији и пракси ревизије појављују се и други термини као ревизија успјеха - успјешности, ревизија економичности, ефикасности и ефективности (ревизија 3Е) и ревизија вриједности за новац. Поменути термини у ревизијској терминологији суштински имају исто значење. У основи ревизија учинка даје одговор на сљедећа питања: да ли се раде прави послови; да ли се послови раде на прави начин.

Ревизија учинка (ISSAI 300) подразумијева независно, објективно и поуздано испитивање послују ли предузећа, системи, операције, програми, активности или организације у складу са начелима економичности, ефикасности и ефективности, те да ли је потребно побољшање. При томе:

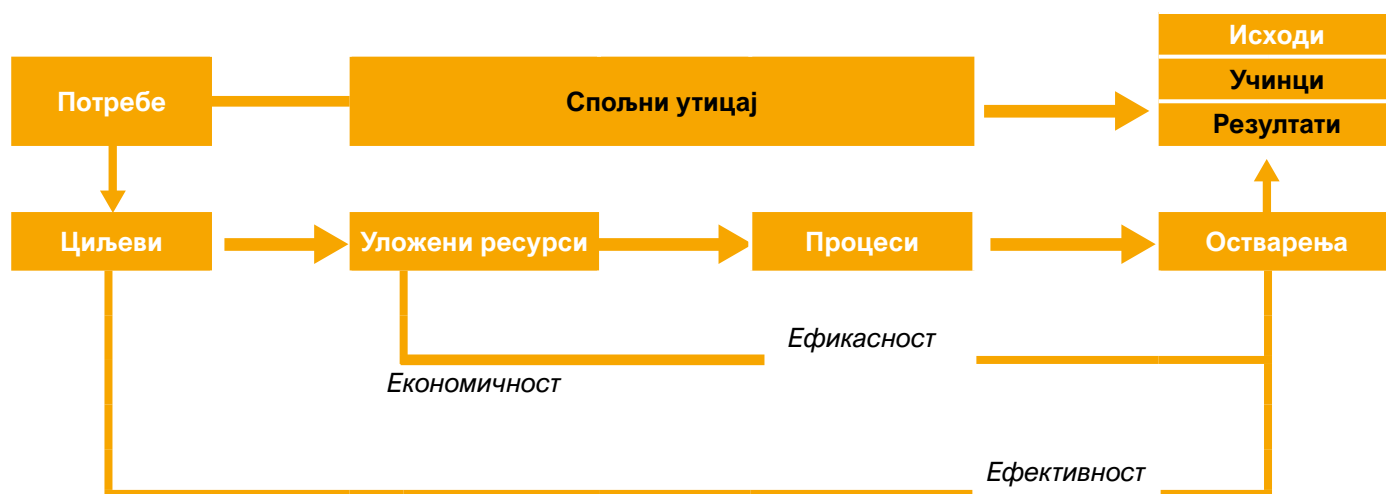
- принцип економичности захтијева да су средства којима се субјект над којим се обавља ревизија користи у обављању својих дјелатности правовремено доступна, у примјереној количини и примјерене квалитете те по најбољој цијени;
- принцип ефикасности односи се на постизање најбољег односа између употријебљених средстава и постигнутих резултата;
- принцип ефективности односи се на постизање одређених постављених циљева и жељених резултата.

Методологија рада ревизије учинка је заснована на ISSAI стандардима ревизије учинка, Смјерницама за ревизију учинка и Смјерницама за осигурање квалитета у ревизији учинка.

Ревизије учинка, сходно предмету и критерију provedбе, се разматрају у форми:

- a. **Ревизије предметног субјекта (институције).** Основни циљ представља оцјена постигнутог учинка, на име уложених ресурса, остварења, резултата. У случају задовољавајуће успјешности, претпоставља се да је ризик од проблема у осмишљавању или provedби активности, односно изради или примјени контролних система низак (политике адекватно provedене, остварени предвиђени циљеви, отклоњене нежељене посљедице за финансије, економију, друштво и околиш). Проведба директне ревизије има смисла уколико се може утврдити **одговарајући критериј** за мјерење количине, квалитете и трошкова уложених ресурса, остварења, резултата и учинака. Поставка процеса ревизије се тиме заснива на начелима програмског логичког оквира.
- b. **Ревизије контролних система.** Основни циљ је утврдити да ли је тијело над којим се обавља ревизија израдило и примијенило системе управљања и праћења којима је остварен оптималан ниво економичности, ефикасности и ефикасности у датим околностима (као и усклађености са циљевима политике), те да ли постојећи системи пружају релевантне, поуздане и правовремене информације о промјенама у финансијским, људским и другим ресурсима, provedби активности (процеса) и постигнутим остварењима.

Илустрација 5. Логички оквир за оцјену учинка



**Економичност** се испитује уобичајеним сетом питања:

- да ли је субјект над којим се обавља ревизија набавио ресурсе одговарајуће врсте и квалитете те у адекватној количини и уз најмање могуће трошкове
- управља ли субјект над којим се обавља ревизија својим ресурсима на начин да настоји свести укупне трошкове на најмањи могући ниво
- да ли је интервенцију било могуће осмислити и провести на други начин који би довео до мањих трошкова.

**Ефикасност** се испитује да ли су доступним ресурсима у најкраћем могућем року постигнута највећа могућа количина остварења или резултата најбоље могуће квалитете: *јесу ли остварења или резултати постигнути на исплатив начин; постоје ли уска грла која је могуће избјећи или беспотребна преклапања.*

У домену **ефективности** ревизија је усмјерена на утврђивање мјере у којој су остварене различите врсте циљева:

- *оперативни циљеви – ниво постигнутих предвиђених остварења;*
- *непосредни циљеви - остварени јасни и позитивни резултати за директне кориснике;*
- *прелазни и ћелокупни циљеви – настоје се измјерити учинци јавне интервенције, узимајући у обзир спољне утицаје (да резултати нису посљедица спољних утицаја).*

Елементи ревизије учинка могу бити саставни дио опсежније ревизије којом су обухваћени и аспекти ревизије усклађености и финансијске ревизије. При утврђивању јесу ли управо питања учинка та која представљају основни циљ ревизионог ангажмана, треба имати на уму да је ревизија учинка усредоточена на активности и резултате, а не на извјештаје и финансијске извјештаје, те да је њезин главни циљ промовисање економичности, ефикасности и ефективности, а не извјештавање о усклађености за законима и прописима.

Ревизија учинка представља независно, објективно и поуздано испитивање којим се утврђује да ли државна предузећа, системи, пројекти, програми, активности или организације послују, раде, односно проводе се у складу са принципима економичности, ефикасности и ефективности, те да ли има простора за побољшања.

### **Предмет ревизије**

Предмет ревизије учинка може обухватати активности (заједно са њиховим излазним остварењима, исходима и учинцима) или постојећа стања (укључујући узроке и посљедице).

Предмет ревизије је одређен ревизионим циљем и огледа се у ревизионим питањима, бирајући обично један од сљедећа три приступа:

- **приступ окренут системима**, код којег се испитује прописно функционисање управљачких система, нпр. система финансијског управљања;
- **приступ окренут резултатима**, код којег се оцјењује јесу ли циљеви везани уз исходе или излазна остварења постигнути како је то предвиђено, односно проводе ли се програми и обављају ли се услуге како је то замишљено;
- **приступ окренут проблемима**, код којег се испитују, провјеравају и анализирају узроци одређених проблема или одступања од утврђених критерија.

### **Критерији ревизије**

Адекватни критерији су они који одговарају ревизионим питањима и повезани су са принципима економичности, ефикасности и ефективности. Критерији могу бити квалитативни или квантитативни и требају јасно одредити у односу на што ће се оцијенити ревидирани субјект. Критерији могу бити општи или посебни, при чему их је могуће усредоточити на оно што би требало бити у складу са законским прописима или циљевима; што се очекује у складу са добрим принципима, научним спознајама и најбољим обичајима; или што би могло бити (стекну ли се бољи услови).



**Поступак ревизије**

Утврђивање питања	
Ревизија система контроле  <i>(на који су осмишљени циљеви интервенције, реалистични, релевантни и корисни; коришћени показатељи, да ли се правилно мјери напредак; ИТ системи за управљање програмима), посјед стварних, тачних и кључних података и тумачења; информације на којима се темеље ти подаци; критерији за одабир пројеката који су коришћени при додијели ресурса..</i>	Ревизија учинка  Усмјерена на постизање циљева субјекта над којим се обавља ревизија. Уколико су циљеви одговарајуће осмишљени, они чине основ за оцјењивање учинка субјекта.
Утврђивање опсега	
Утврђивање критерија	
Критерији: објективни, релевантни, оправдани, достижни и из признатих извора, по могућности:	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Критерији који се темеље на законодавству, прописима или признатим стручним стандардима.</li> <li>• Обавезе у вези са стандардима, мјерама и резултатима које је усвојила управа субјекта над којим се обавља ревизија.</li> <li>• Успјешност упоредивих организација, најбоља пракса, која је утврђена успоређивањем на основу референтних вриједности или савјетовањем.</li> </ul>	
Утврђивање довољних, релевантних и поузданих доказа	
Комуникација са субјектом	
<b>Почетак ревизије</b>	Представка разлога за provedбу ревизије, предложених питања, опсега, критерија и методологије, временског распореда и радних поступака.
<b>Изјава о прелиминарним налазима</b>	Документовање налаза утврђених ревизијом и обавјештавање субјекта над којим се обавља ревизија
<b>Расправа</b>	Консултације с циљем споразумне сагласности с предоченим налазима
<b>Извјештавање</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Уводни дио, којим се представљају циљеви интервенција, основни прописи, буџетски механизми и учинци, основни процеси и системи, (опис и врста финансираних активности).</li> <li>• Опсег ревизије и ревизијски приступ (методологија на основу које је састављен извјештај) - предмет ревизије, разлози за обављање ревизије, ревизијска питања на која се траже одговори, ревизијски критерији, ревизијска методологија и приступ, извори података те било каква ограничења у вези са употребељеним подацима.</li> <li>• Опажања са ревизијским налазима и доказима, обликована према ревизијским питањима.</li> <li>• Закључци и препоруке на основу ревизијских питања и опажања. За сваки сегмент гдје је наведен закључак да постоји простор за побољшање, неопходно је препоруком образложити поступак постизања побољшања.</li> </ul>

### Примјер: Ревизије учинка Канцеларије БиХ

Канцеларија је у досадашњем раду обавила више од 50 ревизија учинка, од тога у 2019. години укупно четири, и то ревизију система (управљање трошковима превоза), ревизију засновану на проблемима (рад Канцеларије за разматрање жалби БиХ), ревизију резултата (обавезе по EU *acquis communautaire* и Агенде 2030).

Предмет ревизије	Потребе и налаз
„Управљање трошковима превоза у институцијама БиХ“	<ul style="list-style-type: none"> <li>Једнообразан, транспарентан поступак остваривања права на накнаду трошкова превоза запослених у институцијама БиХ</li> <li>Благовремено евидентирање нелогичности и отклањање грешке и сумње у могућност злоупотреба (економичност)</li> </ul> <p><b>Налаз:</b> Није успостављен једнообразан систем</p>
„Правна заштита у поступцима јавних набавки пред Канцеларијом за разматрање жалби БиХ“	<ul style="list-style-type: none"> <li>Жалбе заустављају поступке јавних набавки;</li> <li>Очекивања уговорних органа и понуђача у БиХ усмјерена на што квалитетнију правну заштиту у поступцима јавних набавки.</li> </ul> <p><b>Налаз:</b> УРЖ није осигурао квалитетну правну заштиту у свим случајевима рјешавања жалби у поступцима јавних набавки.</p>
„Сигурност производа и интеграције у EU“	<p>Прописи о сигурности производа не доносе се у предвиђеним роковима;</p> <p>БиХ значајно заостаје за земљама у окружењу када је у питању усклађивање прописа о сигурности производа са прописима EU.</p>
„Спремност институција БиХ да одговоре на преузете обавезе из Програма одрживог развоја до 2030. године“	<p>У периоду 2015 – 2020. у БиХ нису осигуране основне претпоставке за провођење обавеза из Агенде.</p>

Канцеларија је у праћењу реализације препорука 14 извјештаја ревизије учинка, објављених у 2013., 2014. и 2015. години (134), дошла до закључка да је више од половине препорука реализовано дјеломично или у потпуности у периоду 2016 – 2019. године.

## Примјер: COVID-19 набавке у Енглеској

Ревизија учинка на основу изражене забринутости због ризика за јавни новац који би могао проizaћи из веће употребе уредбе о набавкама у случајевима потребе. Ангажман проведен на основу више од 20 дописа јавности и чланова Парламента, који су изразили забринутост због транспарентности уговора који се додјељују током пандемије, потенцијалне пристрасности или сукоба интереса у поступку набавке, као и због тога што неки уговори могу бити додијељени неадекватним добављачима.

Предмет ревизије	Потребе и налаз
<p>Истрага о државној набави током пандемије COVID-19</p>	<p><b>Критериј:</b> Набавка у вријеме COVID-19. Смјернице користећи се правилом 32 (2) (ц) према Прописима о јавним уговорима из 2015. године (укључујући директне нагодбе).</p> <p><b>Проблем:</b> Ризик трошења јавног новца:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ транспарентности трошења,</li> <li>▪ додјеле уговора неквалификованим добављачима;</li> <li>▪ конфликт интереса</li> </ul> <p><b>Предмет:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ испитивање потребе за брзом набавком робе, услуга и радова, прописи који се на то примјењују и улоге и одговорности;</li> <li>▪ активност набавке током пандемије; и</li> <li>▪ управљање ризицима набавке .</li> </ul> <p><b>Налаз:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 18 милијарди фунти кроз 6.800 уговора</li> <li>▪ Бројни директни споразуми – сумње у ефикасност система спречавања конфликта интереса</li> <li>▪ Одређене набавке проведене без претходних прописаних контрола</li> <li>▪ Ретроактивно уговарање поведеној испоруци</li> </ul> <p><b>Препоруке:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Објављивање склопљених уговора у року од 90 дана</li> <li>▪ Измјене у смјерницама уз обавезу provedбе конкурентског поступка</li> <li>▪ Израда јасне документације (критерија) са циљем спречавања неједнаког третирања добављача</li> <li>▪ За директне погодбе неопходна додатна појашњења како уговорно тијело врши контролу спречавања конфликта интереса</li> </ul>

## 4. Комуникација Канцеларије са заинтересованим странама и праћење

Резултати рада Канцеларије су његови извјештаји о финансијским и ревизијама учинка. На годишњем нивоу, Канцеларија објављује преко 80 извјештаја које укључују финансијске ревизије 74 буџетска корисника на нивоу институција БиХ, пет ревизија учинка, извјештај о финансијској ревизији извршења буџета институција БиХ, годишњи извјештај о главним налазима и препорукама.

Указивањем на неправилности у раду институција БиХ, како на појединачне, тако и на оне системске природе, објављивањем извјештаја о ревизији утемељених на међународним ревизорским стандардима, те давањем конкретних налаза и препорука, Канцеларија је дала значајан допринос у:

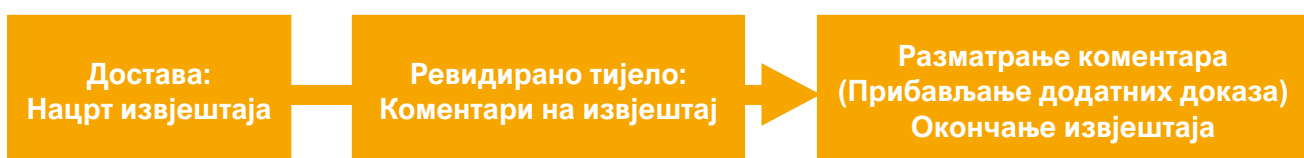
- успостављању законодавног оквира за пословање институција БиХ (доношењу законских и подзаконских аката као што је нпр. Закон о плаћама и накнадама у институцијама БиХ, Закон о јавним набавкама, Закон о интерној ревизији, јединствених правила и процедура за расходе по буџетским позицијама),
- успостављању и примјени система трезорског пословања и система финансијског управљања и контроле,
- измјенама пописа који регулишу радно-правни статус запослених,
- развоју система јавних интерних финансијских контрола – PIFC-а у ћелини,
- унапређењу транспарентности и законитости у коришћењу јавних средстава
- активнијем приступу институција БиХ у борби против корупције, превара и непотизма,
- унапређењу ИТ система и доношењу ИТ стратегија.

Налази финансијске ревизије у великом опсегу обрађују и питања системске природе, попут питања статуса државне имовине, пописа средстава и обавеза, техничког мандата именованих лица, степена развоја система финансијског управљања и контроле и интерне ревизије, додатка на рад, јавних набавки, вишегодишњих капиталних улагања, уговора о дјелу, транспарентности процеса запошљавања, ИТ система и др., а што имплицира директну улогу Канцеларије у јачању одговорности у поступању са јавним средствима, транспарентности и ефикасности у раду институција БиХ.

### 4.1. Комуникација са субјектом који је предметом ревизије

Комуникација Канцеларије са тијелима која су предмет ревизије обухваћена је чланом 15. Закона, при чему Канцеларија за ревизију прије завршетка коначног ревизорског извјештаја припрема нацрт ревизије, који доставља руководиоцу институције БиХ ради давања коментара.

**Илустрација 6.** Комуникација с тијелом које је предметом ревизије



Коментар институције БиХ о нацрту извјештаја о ревизији се доставља Канцеларији за ревизију у року од 15 дана након пријема нацрта извјештаја или у дужем року о којем одлучи Канцеларија за ревизију. Канцеларија за ревизију дужна је да размотри ове коментаре прије припреме коначног извјештаја и, у случајевима неслагања, у коначни извјештај уврстити релевантне коментаре.

#### 4.2. Комуникација с представницима цивилног друштва

Канцеларија на годишњем нивоу организује консултативни састанак са представницима организација цивилног друштва са циљем упознавања организација са годишњим планом ревизије учинка, те комуницирања друштвено значајних тема за које организације сматрају да постоји евентуална потреба посебног надзора, у форми ревизије учинка.

#### 4.3. Комуникација с Парламентом БиХ

Врховне институције за ревизију, у складу са законом и стандардима струке, прикупљају професионалне и објективне информације које парламенти користе како би се увјерили у поузданост финансијског извјештавања и начин употребе јавних ресурса. У том смислу, велику улогу у унапређењу транспарентности и јавне одговорности имају надлежне парламентарне комисије које, кроз своје дјеловање, подупиру настојања врховних ревизијских институција и, кроз инсистирање на реализацији препорука и праћење њихове реализације, помажу развоју система одговорности у јавном сектору.

Канцеларија, између осталог, континуирано наглашава и моралну одговорност, односно важност етичног понашања, превенције и детекције преваре и корупције у јавном сектору. Општа очекивања су да државни службеници требају радити у јавном интересу, правилно, транспарентно и ефикасно користити јавна средства. Зато је етичност у државној служби предуслов јавног повјерења, што је чини кључним фактором доброг управљања.

---

**Канцеларија нема механизме да осигура да се препоруке из извјештаја о ревизији проводе** те је његова задаћа уочити и дијагностицирати проблеме кроз своје извјештаје и исте доставити Парламентарној скупштини БиХ. Парламентарна скупштина БиХ на располагању има више механизма којима може покретати питање дисциплинске, јавне, моралне, политичке и на крају казнене одговорности, а све у сврху осигуравања транспарентног, економичног и ефикасног управљања јавним новцем.

Пракса Парламента БиХ, између осталог, предвиђа саслушања пред парламентарним комисијама, која представљају један од механизма за јачање одговорности за реализацију препорука из извјештаја о ревизији. Изјашњавање се очекује од стране руководиоца институција и отворена су за јавност, чиме се сужава простор за избјегавање јавне одговорности за употребу буџетских средстава.

---

#### 4.4. Праћење реализације препорука (follow-up)

У циљу унапређења пословања институција БиХ, а у складу са основним принципима ревизије јавног сектора, Канцеларија обавезно у извјештајима о ревизији, сходно налазима ревизије, даје препоруке за отклањање неправилности и слабости које су констатоване у процесу ревизије. Ревизија у утврђеним неправилностима тражи њихов узрок који настоји отклонити давањем препорука. Циљ ревизије није само истицање неправилности и недостатака, већ превентивно дјеловање како се уочене грешке и неправилности не би у будућности понављале.

Препорукама ревизори указују на неопходне промјене у поступању институција БиХ како би њихово пословање било у складу са регулаторним оквиром, а управљање јавним средствима се проводило на економичан, ефикасан и ефективан начин.

Због тога Канцеларија посебну пажњу поклања реализацији ранијих препорука (follow-up) и извјештавању о реализацији препорука ревизије. Оцјена степена реализације препорука се заснива на добром познавању рада субјекта ревизије, свим активностима које је субјект ревизије предузео на реализацији дате препоруке и унапређењу пословања, временском трајању процеса реализације те укупном односу субјекта ревизије према датим препорукама и ставовима ревизије.

Праћење се фокусира на то реализују ли субјекти ревизије опажања и препоруке ревизије на одговарајући начин, односно на то да ли су идентификовани недостаци отклоњени, а не на то да ли су наведене препоруке усвојене. Кроз процедуре за накнадно праћење реализације препорука субјекту ревизије се омогућава да достави информације о предузетим корективним мјерама ради превазилажења слабости и недостатака идентификованих у извјештају о ревизији или образложење зашто корективне мјере нису предузете.

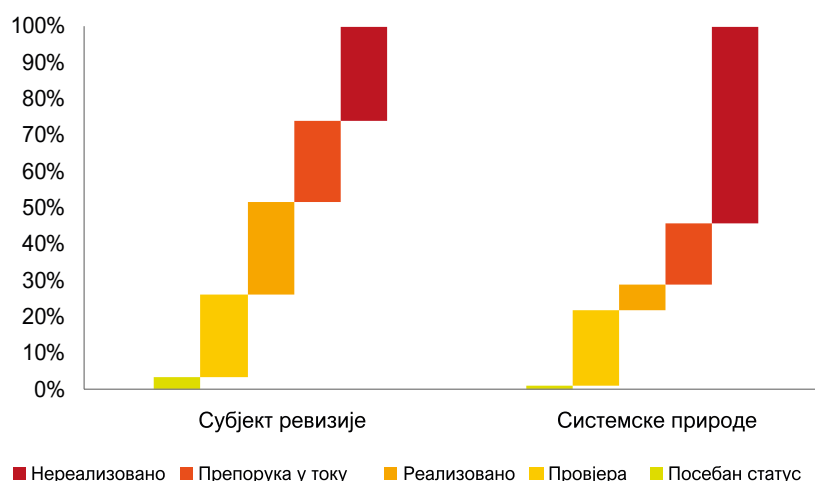
Праћење препорука и анализа мјера предузетих на основу датих препорука ревизорима, извршној власти и Парламентарној скупштини БиХ осигурава повратне информације о ефектима проведених ревизија. Канцеларија, у том смислу, на својој интернетској страници одржава и редовно ажурира регистар препорука датих кроз ревизије које је обавила, а који садржи и статус реализације за сваку појединачну препоруку дату у процесу финансијских и ревизија учинка.

### Праћење препорука по финансијским ревизијама

Канцеларија за ревизију институција БиХ је у претходном четворогодишњем периоду издала бројне препоруке упућене 76 институција и владиних тијела на државном нивоу. Неке од тих препорука су системске природе. Канцеларија путем регистра извјештава о препорукама (реализоване, нереализоване, препоруке чија је реализација у току, препоруке чија је провјера у току, препоруке са посебним статусом).

Сваки извјештај финансијске ревизије садржи поглавље које третира реализацију препорука финансијске ревизије за претходну годину, а како би информисала ревидирани субјект о стању реализације издатих препорука претходних раздобља.

**Илустрација 7.** Степен реализације системских препорука и препорука везаних за субјект



Извор: Израчун према Регистру препорука Канцеларије. Период: 2015 – 2018.

При томе, нереализоване системске препоруке чине 54,1% укупних системских препорука, док је тај удио код препорука везаних за субјект двоструко мањи и износи 26,0%.

Посматрано по ревидираној институцији или владином тијелу, 38 од 76 институција биљежи степен нереализованих препорука мањи од 20% у односу на број изданих препорука, 32 субјекта у распону од 20 до 40%, док је код 6 субјеката удио нереализованих препорука у распону од 40 до 60%.

Учешће броја нереализованих препорука у укупном броју препорука	Број институција
Мање од 20%	38
Мање од 40%	32
Мање од 60%	6

*Извор: израчун према подацима из Регистра*

### Праћење препорука по ревизијама учинка

Реализација препорука ревизије учинка, према методологији и међународним стандардима, прати се путем извјештаја о реализацији препорука ревизије учинка. Процес праћења извршења препорука доприноси њиховој ефикаснијој имплементацији. Имајући у виду значај и потенцијал који препоруке имају за промјену стања у ревидираним областима, Канцеларија сваке године проводи једно праћење реализације препорука које обухвата два или више објављених извјештаја из претходних година.

Канцеларија за ревизију институција БиХ је у периоду од 2014. до 2019. године провела 40 ревизија учинка и по том основу издала 340 препорука. Укупно у Регистру су доступне информације о имплементацији 163 препоруке, при чему је:

- 12,9% препорука реализовано;
- 46,0% препорука дјеломично реализовано;
- Код 34,4% препорука су препознате почетне активности;
- Док код 6,7% препорука није препозната нити једна активности.

Уз све проблеме у реализацији препорука ревизије учинка, она је, ипак, донијела значајне промјене које су постигнуте у многим областима. Напредак у транспарентности институција БиХ, коришћење налаза ревизије учинка за израду новог Закона о јавним набавкама, значајни искораци институција БиХ у ефикаснијем коришћењу капацитета за пренос података, унапређење управљања царинским терминалима, су само неки од конкретних ефеката нашег рада. У свакој области из које је рађена ревизија учинка дошло је до одређених побољшања, али и до остваривања одређених уштеда буџетског новца.

# Библиографија

Cordery CJ, Hay D. 2018, Supreme audit institutions and public value: Demonstrating relevance.

DFID. 2004. Characteristics of Different External Audit Systems.

Европски ревизорски суд. 2017. Financial and Compliance audit Manual. Directorate of Audit Quality Control

Европски ревизорски суд. 2017. Приручник за ревизију успјешности

Gavelin, K., Burall, S., Willson, R. 2009. Open Government: beyond static measure. Involve prepared paper for OECD

IFAC. 2010. Handbook of International Quality Control Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements of the International Auditing and Assurance Standards Board Financial Acc & Man.;1–15.

Ingrams, A., Piotrowski, S., Berliner, D. 2020. Learning from Our Mistakes: Management Reform and the Hope of Open Government. Perspectives on Public Management and Governance, 2020, 1–16

Jaeger, Paul T., and John C. Bertot. 2010. Transparency and technological change: Ensuring equal and sustained public access to government information. Government Information Quarterly 27 (4): 371–6.

Kostadinova, P. 2015. Improving the transparency and accountability of EU institutions: The impact of the office of the European Ombudsman. Journal of CommonMarket Studies, 53, 1077–1093. <https://doi.org/10.1111/jcms.12245>

Martini M. 2012. Good Practice for Structuring Supreme Audit Institutions.

Meijer, A. J., Deirdre, C., Hillebrandt, M. 2012. Open government: connecting vision and voice. International Review of Administrative Sciences

Moore, M. H. (1995). Creating public value : strategic management in government. California, USA: Harvard University Press.

Moore, M. H. (2013). Recognizing Public Value. Cambridge & London: Harvard University Press.

OECD. 2018. European Ombudsman. The role of Ombudsman Institutions in Open Government. OECD Working Paper on Public Governance No. 29

Pollitt, Christopher, and Geert Bouckaert. 2011. Continuity and change in public policy and management. London, UK: Edward Elgar Publishing.

Romzek, Barbara S. and Melvin J. Dubnick. 1987. Accountability in the public sector: Lessons from the Challenger tragedy. Public Administration Review 47 (3):227–38.

Канцеларија за ревизију институција у Федерацији Босне и Херцеговине



## Контакт:

### Канцеларија за ревизију институција Босне и Херцеговине

Хамдије Чемерлића 2/XIII,  
71 000 Сарајево

**тел/факс:**

033 70 35 73  
033 70 35 65

**Email:**

saibih@revizija.gov.ba  
saibih@bih.net.ba



---

[www.revizija.gov.ba](http://www.revizija.gov.ba)







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

[www.revizija.gov.ba](http://www.revizija.gov.ba)



Implemented by



In cooperation with:

