

ИСКУСТВА ГЛАВНЕ СЛУЖБЕ КОД СПРОВОЂЕЊА РЕВИЗИЈЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЈЕШТАЈА ЈЛС-е РС

Душко Пејовић

Главна служба за ревизију
јавног сектора Републике Српске

1. УВОД

Чланом 16. Закона о ревизији јавног сектора Републике Српске („Сл. гласник Републике Српске“, бр. 98/05), Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске (у даљем тексту: ГСР ЈС РС), овлашћена је да врши ревизију финансијских извјештаја: Народне скупштине Републике Српске, Предсједника Републике Српске, Владе, министарстава и других републичких органа, свих других буџетских институција које се финансирају из буџета, фондова и других ванбуџетских институција основаних законом, јавних и других предузећа у којим држава има директни и индиректни власнички удио и других институција; а чланом 16. тачка 2. под (а), ГСР ЈС РС овлашћена је да врши ревизију буџета општина и градова, односно јединица локалне самоуправе Републике Српске (у даљем тексту: ЈЛС РС).

Ревизије финансијских извјештаја ЈЛС РС спроводи се према Средњорочном плану рада, утврђеним критеријумима и степену ризика могућих неправилности. У том смислу, ревизије финансијских извјештаја ЈЛС се и извршавају на основу годишњег плана рада ГСР ЈС РС, ИНТОСАИ ревизијских стандарда и Међународних стандарда ревизије. Ови стандарди налажу да радимо у складу са етичким захтјевима и да ревизију планирамо и извршимо на начин који омогућава да се, у разумној мјери, увјеримо да финансијски извјештаји не садрже материјално значајне погрешне исказе, те да је пословање усклађено са важећим законским и другим релевантним прописима. Истовремено се уз ревизију финансијских извјештаја врши оцјена финансијског управљања, адекватност система интерне контроле и функције интерне ревизије.

Кључне ријечи: јавни сектор, ревизија јавног сектора, буџет, финансијски извјештаји, систем интерне контроле, локална скупштина, јавност, одговорност.

2. ПРЕДМЕТ И ЦИЉ РЕВИЗИЈЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЈЕШТАЈА ЈЛС-е

Функционисање ЈЛС РС заснива се на одредбама Закона о локалној самоуправи, Закона о буџетском систему Републике Српске, Статуту и другим важећим законским, подзаконским и интерним актима ЈЛС РС. Локална самоуправа се остварује у општинама и градовима, а извршавају је грађани и органи ЈЛС. Органи општине су: Скупштина општине или града и начелник општине или градоначелник. За извршење послова из своје надлежности, локална заједница средства обезбјеђује буџетом, који се доноси за сваку фискалну годину.

Предмет ревизије је ревизија финансијских извјештаја буџета и општинске административне службе и усклађеност њеног пословања са важећом регулативом.

Циљ ревизије је изражавање мишљења о томе да ли подаци исказани у финансијским извјештајима одражавају стање извршења буџета, да ли су финансијски извјештаји састављени и објелодањени у складу са прописаном законском регулативом, да ли исти одражавају тачан и истинит приказ пословања током године и стања на крају године, односно да ли садрже материјално значајне грешке и да ли је ЈЛС своје пословање обављала према важећој законској регулативи.

Обим ревизије обухвата организацију и функционисање рачуноводственог система и система интерних контрола, процеса финансијског извјештавања и општу примјену рачуноводствених стандарда и начела, извршење буџета које подразумева утврђивање расхода извршених у фискалној години, утврђивање усклађености и документованости обављених финансијских трансакција, стање имовине и средстава, обавеза и извора средстава на дан билансирања.

Путем спровођења ревизије, ГСР ЈС РС остварује основне задатке који су утврђени одредбама наведеног Закона о ревизији јавног сектора Републике Српске, односно обезбјеђује независно мишљење о:

- извршењу буџета,
- правилној примјени законских и других важећих прописа,
- финансијским извјештајима,
- коришћењу ресурса и
- правилном управљању државном својином у институцијама јавног сектора Републике Српске.

Истовремено, према чл. 3. тачка 2. Закона о ревизији јавног сектора Републике Српске, ГСР ЈС РС има обавезу да благовремено, поуздано и објективно информисе одговорне јавне институције и укупну јавност о својим налазима, препорукама и осталим значајним активностима које се планирају и остварују кроз припрему, израду, доношење, извршење буџета ЈЛС; као и прикупљање, обраду и евидентирање извршених трансакција и њихово одговарајуће објелодањивање. Наведену обавезу ГСР ЈС РС треба да изврши путем благовременог објављивања и јавног оглашавања ревизорских извјештаја, као и осталих активности које су усмјерене у циљу потпуног, јасног и одговорног информисања руководства субјекта ревизије, надлежних државних органа и јавности.

Према чл. 21. тачка 7., наведеног закона, сви извјештаји ГСР ЈС РС морају бити доступни јавности и објављени на web страници ГСР ЈС РС, наравно осим дијелова извјештаја који садрже повјерљиве информације, али се цијели извјештај, који укључује и повјерљиве информације, мора доставити надлежном скупштинском одбору.

Сходно одредбама чл. 4. поменутог закона, у спровођењу својих дужности и надлежности, ГСР ЈС РС треба да буде независна, без било каквог облика подлијегања управљања или контроли од стране било којег лица или институције, осим начина и облика контроле који је дефинисан у поменутом закону.

Правилником о унутрашњој организацији и систематизацији радних мјеста ГСР ЈС РС, формирано је посебно одјелење финансијске ревизије општина и градова Републике Српске и донесен Средњорочни план рада, према коме се спроводи годишњи – оперативни план ревизија финансијских извјештаја ЈЛС. Поред наведеног планирања и спровођења ревизије, сходно чл. 23. спроведене су 2 ревизије финансијских извјештаја

ЈЛС по посебном захтјеву Одбора за ревизију Народне скупштине Републике Српске и то за општине Фочу и Нови Град.

А) СПРОВЕДЕНЕ РЕВИЗИЈЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЈЕШТАЈА ЈЛС-е

Код свих **63** ЈЛС у Републици Српској, а које чине **61** општина и **2** града (Град Бања Лука и Град Источно Сарајево), до краја 2007. године, извршена је ревизија финансијских извјештаја. У 2008. години почели смо „други круг“ ревизија ЈЛС и до краја године извршили смо **16** ревизија, а у 2009. години 8 ревизија, што закључно са 31.12.2009. годином представља укупно извршених **87** ревизија финансијских извјештаја ЈЛС РС.

На тај начин смо, поред Врховних ревизорских институција у БиХ, можда и у региону, једини који смо извршили ревизију финансијских извјештаја свих ЈЛС, почели са новим ревизијама и на тај начин упознали руководство ЈЛС и јавност са већином тешкоћа, проблема, неправилности, недовољне усклађености и уређености, као и са позитивним примјерима и напретком у управљању јавним средствима, имовином и ресурсима ЈЛС РС.

Наиме, од досадашњих укупно извршених **87** ревизија финансијских извјештаја ЈЛС, Главни ревизор је изразио слиједећа мишљења:

- изражено је **1** позитивно мишљење или **1%**,
- изражено је **47** мишљења са резервом или **54%**,
- изражено је **39** негативних мишљења или **45%**.

Ако извршимо упоређивање са **првим** ревизијама ЈЛС и структури изражених мишљења, испочетка је преовладало негативно мишљење – преко **70%**, али се то стално смањивало, да би на крају 2009. г. износило 45%.

Примјера ради, на основу 16 спроведених ревизија финансијских извјештаја ЈЛС Републике Српске у 2008. г., Главни ревизор је изразио 15 мишљења, од чега је изразио слиједећа мишљења:

- 1 мишљење позитивно или 6%,
- 12 мишљења је са резервом или 75% и
- 3 мишљења су негативна или 19%.

У 2009. години извршено је 8 ревизија финансијских извјештаја ЈЛС РС и свих 8 је оцјењено са резервом, односно није био ниједан извјештај позитиван, али и негативан.

То је основа према којој можемо, са задовољством, констатовати да је у исказивању финансијског и имовинског стања и резултата пословања, уочена повољнија промјена и значајан напредак, што указује на већу пажњу коју руководства ЈЛС придају тачности, објективности и поузданости евидентирања извршених трансакција, извјештавању и објелодањивању финансијских извјештаја, али и нашем доприносу том заједничком раду.

ПРЕГЛЕД УКУПНО ИЗВРШЕНИХ РЕВИЗИЈА ЈЛС ПО ГОДИНАМА

Година	Број ревизија	М и ш љ е њ е		
		Позитивно	Резерва	Негативно
2001	2	-	-	2
2002	1	-	1	-
2003	-	-	-	-
2004	5	-	2	3
2005	9	-	4	5
2006	15	-	2	13
2007	32	-	19	13
2008	15	1	11	3
2009	8	-	8	-
Укупно	87	1	47	39

У 2010. г. наставили смо са ревизијама финансијских извјештаја осталих ЈЛС, према нашем раније усвојеном редоследу. На основу Средњорочног плана рада, ГСР ЈС РС планира да континуирано врши ревизију финансијских извјештаја код већих ЈЛС и више пута у четворогодишњем периоду због значаја и величине истих.

Б) ИНФОРМАЦИЈА О СПРОВОЂЕЊУ ПРЕПОРУКА ПО РЕВИЗОРСКИМ ИЗВЈЕШТАЈИМА ЈЛС-е ЗА 2008. г.

Према плану ГСР ЈС РС, до јула 2009. г. извршен је преглед спровођења препорука и мјера предузетих по том основу које су ЈЛС-е предузеле ради превазилажења пропуста и неправилности утврђених у претходној ревизији њихових финансијских извјештаја.

Наведеним прегледом обухваћено је 15 ЈЛС-е, код којих је у 2008. г. извршена ревизија финансијских извјештаја који се односе на 2007. г. Након извршеног прегледа, за сваку ЈЛС-е посебно, састављена је одговарајућа Информација, у којој је јасно наведено да ли је дата препорука спроведена (са навођењем одговарајућих доказа), да ли је у току спровођења и у којој фази (ако је дјелимично спроведена – почетна фаза или је у већем дужу спроведена – завршна фаза спровођења) или дата препорука није никако спроведена, нити су покренуте било какве активности за њену реализацију.

Према извршеним прегледима спровођења препорука и мјера, можемо констатовати слиједеће:

- на Нацрт извјештаја, 5 ЈЛС-е дале су примједбе, али је већи дио тих примједби представљао шире објашњење извршених послова и није прихваћен, док је други дио прихваћен и уграђен у коначан извјештај ревизије,
- свих 15 ЈЛС-е саставиле су и донијеле План и програм мјера за отклањање неправилности из ревизорског извјештаја у року од 60 дана, сходно чл. 21. тачка (3) Закона о ревизији јавног сектора Републике Српске, осим три општине које су са закашњењем донијеле Планове и програме отклањања неправилности,

- све ЈЛС-е су одржале сједнице Скупштине општине на којим су разматрани и усвојени ревизорски извјештаји и Планови мјера за отклањање уочених неправилности и на којим су присуствовали Главни ревизор, замјеник Главног ревизора или руководилац одјељења финансијске ревизије општина и градова са члановима ревизорског тима, осим код три општине,
- остале ЈЛС прихватиле су ревизорске извјештаје и позитивно се изразиле о извршеној ревизији, наведеним налазима, закључцима и препорукама, као и превентивном и професионалном дјеловању наших ревизорских тимова у току вршења ревизије и
- истовремено су на сједницама СО донесени одговарајући Планови мјера за отклањање уочених неправилности, по којим су одговорна лица поступала и спроводила одговарајуће активности.

У вези спровођења планираних мјера и активности, а на основу извршеног прегледа, може изразити слиједеће констатације:

- за 15 ЈЛС-е, укупно је изражено 160 препорука,
- према доказима који су презентовани од стране одговорних лица Општине и који су дати у овој Информацији, извршено је 87 препорука или 54%. Напомињемо да ово нису ревизорски докази, већ су: извршене анализе и процјене, дате копије донесених интерних аката, изјаве одговорних лица да су предузели и исправили одређене неправилности и грешке дате у ревизорском извјештају. Сви ти облици доказа су прихваћени, а оцјену о томе да ли је стварно и извршена или исправљена одређена неправилност или грешка, пружиће слиједећа ревизија финансијских извјештаја тих ЈЛС-е,
- није спроведено 10 препорука или 6%, што значи да нису предузете никакве активности на њиховој исправци,
- 63 препоруке или 40% су у току спровођења, од чега су:
 - 32 препоруке извршене у већем дијелу, односно њихово извршавање је у завршној фази, док је
 - 31 препорука дјелимично извршена, односно њихово извршавање је у почетној фази,
- када се на 10 неизвршених препорука сабере 31 препорука – које су у почетној фази извршавања и 32 препоруке – које су у завршној фази извршавања, али ипак још нису извршене, иако је протекло довољно времена за њихову реализацију, можемо констатовати да, до дана прегледа спровођења уочених неправилности и грешки, нису извршене 73 препоруке или 46% од укупно датих препорука. **То указује на чињеницу да је дио препорука спроведен, али да се значајан дио препорука споро спроводи и до дана прегледа још није завршен. Треба нагласити да је за извршавање одређених препорука, нпр. појединачно идентификовање имовине и њихово евидентирање у пословне књиге ЈЛС-е, потребан дужи временски период.**

Неправилности и грешке које нису спроведене или су дјелимично спроведене, најчешће се односе на:

1) недовољну уређеност компоненти система интерних контрола, и то код:

контролног окружења: недостаје дио потребних интерних аката или постојећа интерна акта нису усклађена; донесена интерна акта се не спроводе досљедно; и недовољна је координација и комуникација између организационих дијелова, одговорних лица и запослених код неких ЈЛС,

процјене ризика: не врши се идентификација, анализа и процјена ризика; не предузимају се одговарајуће мјере и контролне активности како би се ризици смањили или елиминисали и како би се њима правилно управљало,

контролне активности: имовина ЈЛС није у потпуности појединачно идентификована; попис није извршен на одговарајући начин; и није у довољној мјери извршена оптимална сегрегација функционалних одговорности, па се понекад „помјешају“ надлежности скупштинске и извршне власти;

информације и комуникације: нису потпуно дефинисане одговарајуће рачуноводствене политике или ако су дефинисане, недосљедно се спроводе; бројни су примјери неправилних класификација; и евидентирају се непотпуне и недовољно документоване трансакције,

мониторинг: најчешће не представља стални надзор над спровођењем контролних активности и планираних мјера од стране руководства ЈЛС.

2) припрему, израду, доношење, извршење и извјештавање о извршењу буџета ЈЛС-е:

- одређене ЈЛС нису донијеле Стратегију локалног развоја,
- недовољно се поштује систем јединствене буџетске класификације и крајњи рокови из буџетског календара општина,
- успостављена економска класификација буџетских средстава и буџетске потрошње, није у потпуности усклађена са прописаном,
- буџет се не планира у краћим временским периодима од годину дана, а његово извршење се недовољно прати,
- често се не планира буџетска ликвидност, динамика извршења буџета и не утврђују се приоритети извршавања буџета,
- непорески приходи нису аналитички процјењивани и потупно обухваћени и није формирана њихова адекватна база података,
- у појединим случајевима, није обезбјеђен плански и организован приступ инвестиционим активностима; набавке често започну без одговарајуће припреме и потпуне тендерске документације;
- средства за поједине намјене планирају се збирно, што онемогућава појединачно праћење трошења буџетских средстава,
- код доношења буџета често се „заобиђу“ неизмирене обавезе из претходног периода, не изврши се финансирање касније исказаног дефицита, а планирају се нове обавезе и
- нису успостављени одговарајући механизми за контролу трошења дозначених средстава нижим потрошачким јединицама и другим корисницима.

3) у билансу стања не врши се потпуно и поуздано исказивање билансних позиција, нпр:

- имовина ЈЛС-е није потпуно идентификована и евидентирана у њиховим главним књигама, сходно одредбама важећег закона,
- не евидентирају се сва потраживања непореских прихода у главну књигу; не врши се њихово укупно срањавање и анализирање наплативости и надокнадивости,
- дио обавеза ЈЛС погрешно се разграничава по обрачунским периодима,
- није уравнотежен однос између сталних средстава и пласмана са одговарајућим изворима,
- погрешно се исказује финансијско стање и резултат пословања,

4) код осталих извјештаја:

- напомене уз финансијске извјештаје често нису састављене према одредбама МРС ЈС 1 – Презентација финансијских извјештаја,
- ванбилансна евиденција се не успоставља ажурно, према важећим правилима, иако за то има потребних информација, документације и извршених трансакција,
- недовољно се прате и на одговарајући начин анализирају судски спорови и
- не врши се адекватно објелодањивање информација у вези потенцијалних обавеза и накнадних догађаја.

В) АНАЛИЗА НАСТАЛИХ ЕФЕКТА НАКОН ИЗВРШЕНЕ РЕВИЗИЈЕ

Анализирајући свеобухватност, благовременост, истинитост, објективност и поузданост финансијског извјештавања, везано за ЈЛС-е РС, можемо истаћи слиједећа запажања:

- Вриједност укупне активе код ЈЛС-е РС на крају 2002. г., према достављеним – неревидираним подацима (без података за двије општине: Костајница и Нови Град), износи **517.462.991 КМ**, док је то на крају 2008. г. износило **3.846.126.813 КМ**, или **7 пута више**.
- Буџетска потрошња је за 2008. г. износила **754.060.415 КМ**, а за 2002. г. **267.919.694 КМ** или **2,8 пута више**.
- Пописи имовине, потраживања и обавеза у ЈЛС-е нису били свеобухватни, плански организовани и детаљни, најчешће су били преписи ранијих пописних листа;
 - пописи су раније најчешће били преписи пописних листа из претходних година, док су то данас мањи елаборати, са доста важних података, процјена, приједлога и одлука,
 - углавном код ЈЛС-е није постојала помоћна обавезна књига основних средстава, док сада највећи дио ЈЛС-е то имају,
 - већи дио имовине (земљиште, локални путеви, улице, тргови, тротоари, мостови, грађевински објекти, опрема, нематеријална улагања и друго) није био

идентификован, евидентиран и интегрално исказан. До сада је значајан дио наведене имовине идентификован и евидентиран у главну књигу. Иако је то сложен процес који не зависи само од одговорних лица ЈЛС-е, већ и од других државних органа, поред учињеног постоји још значајан дио имовине која припада ЈЛС-е која се треба идентификовати и након спроведених процедура евидентирати и интегрално исказати,

- није вршена процјена реалне фер вриједности имовине, док се то сада чини редовније,
- имовина најчешће није била обиљежена одговарајућим инвентурним бројевима, није била задужена од стране одговорних лица-рачунопологача, док је то сада, у највећем дијелу ЈЛС-е, исправљено и правилно уређено,
- раније су потраживања била исказивана у више главних и/или помоћних књига, али није постојала јединствена база података; дио потраживања уопште није био евидентиран, чак се код неких ЈЛС-е није ни знало да им припадају одређене комуналне таксе или накнаде од нпр. продаје шумских дрвних сортимената од приватне шуме, па је мања пажња била посвећена њиховој наплативости. Данас су пропусти по овом питању неупоредиво мањи од пропусти из ранијег периода,
- обавезе су евидентирани према њиховом плаћању, а не према њиховом настанку, чиме се погрешно стварала слика о пословању и оствареном пословном резултату ЈЛС-е. И данас има пропусти у вези евидентирања обавеза према обрачунском периоду када су и настале, али су исти знатно мањи од пропусти из ранијег периода.

3.ЗАКЉУЧАК

У ранијем периоду буџети ЈЛС-е су доношени и усвајани у доста поједностављеној форми и садржају у односу на садашњи начин припреме, израде и доношења буџета. Раније се структура буџета код буџетских средстава и буџетске потрошње састојала из неколико буџетских ставки и мањег броја аналитика. Данас је израда буџета доста важан и сложен процес који траје дуже времена, заснива се на писаним пројекцијама, процјенама и захтјевима; укључује знатно више актера и заинтересованих корисника, захтијева шире јавне расправе и већу активност одборника у локалним скупштинама, као и свих заинтересованих грађана који живе у тој средини и предлажу одговарајућа рјешења, у циљу већег и ефикаснијег степена задовољења њихових потреба. И Извјештаји о извршењу буџета су шири и садржајнији, имају више података и битних информација. И данас су присутна одступања од усвојеног буџетског оквира, али је уочена тенденција да су она мања и да се стално смањују.

Систем интерне контроле у почетку није био довољно схваћен, али су до сада учињени важни помаци: **(1) контролно окружење** је садржајније, мада има потребе да исто буде ефикасније и функционалније, да се стално креира и дограђује по питању стила и начина рада, филозофије управљања, начина комуницирања са запосленим и корисницима услуга и друго; **(2) код процјене ризика** није учињено много, али су код неколико већих ЈЛС-е направљени први већи помаци по овом питању, па је за очекивати да ће у наредном периоду дати више резултата; **(3) контролне активности** су правилно схваћене као политике и процедуре које доприносе извршавању директива

руководства ЈЛС-е, али још немају довољно ефеката код предузимања потребних мјера за превазилажење ризика који угрожавају остваривање планираних циљева, овлашћења и извршења трансакција, сегрегације дужности и одговорности и састављања књиговодствених исправа и финансијских извјештаја; **(4) информациони системи** код ЈЛС-е су сређенији и поузданији од ранијих и побољшан је начин и брзина у **комуникацији** између организационих дијелова, као и између одговорних и других запослених лица, али још увијек постоје недоследности у правилном третирању пословних промјена. Значајан допринос томе представља успостављање трезорског пословања код већег броја ЈЛС-е, што ће бити још повољније и поузданије када се стекну већа искуства у том раду и када трезорско пословање буде успостављено код свих ЈЛС-е. Много важан допринос поузданијем рачуноводственом систему представља развој и унапређење професије рачуноводства и финансија, едукација одговорних лица и запослених у рачуноводству и финансијама кроз разне семинаре, округле столове, конференције, радионице и друге облике континуиране едукације; и **(5) мониторинг** се као континуирани процес надгледања спровођења планираних активности и задатака и донесеног буџетског оквира, остварује ефикасније данас у односу на ранији период. Начелници су у 6 ЈЛС-е успоставили интерну ревизију, у неколико ЈЛС-е је расписан конкурс за интерног ревизора, у већем броју ЈЛС-е успостављен је скупштински надзорни одбор.

Потпуно смо увјерени да је неприхватљиво, а посебно у данашњим условима пословања, да извршна власт троши јавна средства, користи повјерене ресурсе и државну имовину и о томе извјештава надлежну скупштину, а да се то извјештавање не преконтролише и потврди или оспори екстерним контролама, путем независне, професионалне, објективне и поуздане државне ревизијске институције. То представља повјерење, кључну улогу и веома важан задатак који има Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске.

ЛИТЕРАТУРА:

- [1] Arens A., Loebbecke J., „АУДИТ“, превод, Финанси и статистика, Москва, 1995.
- [2] Машић Б., „СТРАТЕГИЈСКИ МЕНАѢМЕНТ“, III издање, Универзитет „Браћа Карић“, Београд, 2001.
- [3] МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ И САОПШТЕЊА РЕВИЗИЈЕ, УВЕРАВАЊА И ЕТИКЕ, Савез РР Србије, Београд; Савез РР Републике Српске, Бања Лука, 2005.
- [4] Пејовић Д., „Улога интерне контроле и интерне ревизије у процесу менаѢмент одлучивања“, Магистарски рад, Економски факултет, Источно Сарајево, 2004.
- [5] www.gsr-rs.org/izvjestaji/index.htm