

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

**СТРАТЕГИЈА РАЗВОЈА
ГЛАВНЕ СЛУЖБЕ ЗА РЕВИЗИЈУ ЈАВНОГ
СЕКТОРА РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ
у периоду од 2014. до 2020. године**

Бања Лука, јула 2013. године

С А Д Р Ж А Ј

	Стр.
УВОД	2
1. МЕТОДОЛОГИЈА ИЗРАДЕ СТРАТЕГИЈЕ РАЗВОЈА	3
2. ЗАКОНОМ ПРОПИСАНА РЕВИЗИЈА У ЈАВНОМ СЕКТОРУ РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ	5
2.1. Уопште о законом прописаној екстерној ревизији у јавном сектору	6
2.2. Правни и институционални оквир за функционисање законом прописане екстерне ревизије	6
2.3. Функционални капацитети за законом прописану екстерну ревизију	10
2.4. Однос екстерне и интерне ревизије у јавном сектору	11
3. АНАЛИЗА СТАЊА У ОБЛАСТИ ЗАКОНОМ ПРОПИСАНЕ РЕВИЗИЈЕ КОЈУ ПРОВОДИ ГЛАВНА СЛУЖБА ЗА РЕВИЗИЈУ	14
3.1. Примјена законских норми	14
3.2. Примјена правила професионалне регулативе	15
3.3. Остварени донети и изазови у финансијској ревизији	16
3.4. Остварени донети и изазови у ревизији учинка	22
3.5. Ревизија усклађености	26
3.6. Достигнућа и изазови у примјени информационих технологија у ревизији	27
3.7. Сарадња са домаћим институцијама и организацијама	31
3.8. Међународна сарадња	32
3.9. Анализа снага, слабости, прилика и пријетњи – SWOT анализа	34
4. ОСНОВНЕ ПРЕТПОСТАВКЕ ЗА ИЗРАДУ СТРАТЕГИЈЕ РАЗВОЈА	36
4.1. Значај усвајања развојне стратегије	36
4.2. Визија и мисија	37
4.3. Основне вриједности, начела и принципи законом прописане ревизије	38
5. СТРАТЕШКИ ПЛАН И ОПЕРАТИВНИ ПЛАНОВИ АКТИВНОСТИ	42
5.1. Однос између стратешког и оперативног (годишњег) плана	42
5.2. Стратешке активности и стратешки циљеви	43
5.3. Оперативне активности и оперативни циљеви	56
5.4. Планирање потребних финансијских и кадровских ресурса	56
6. МОНИТОРИНГ НАД РЕАЛИЗАЦИЈОМ СТРАТЕГИЈЕ РАЗВОЈА	57
6.1. Мониторинг над реализацијом стратешких циљева	58
6.2. Мониторинг над реализацијом оперативних циљева	58
6.3. Ажурирање стратегије развоја	59
7. ЗАКЉУЧАК	59
Прилог 1 – Акциони план развоја Главне службе за ревизију у току 2014. године	60

УВОД

Стратегија развоја Главне службе за ревизију јавног сектора Републике Српске (Главна служба за ревизију) у периоду од 2014. до 2020. године (Стратегија развоја) представља кључни документ којим су утврђени визија, мисија, основне вриједности, начела и принципи, те стратешки и оперативни циљеви и активности који треба да омогуће реализацију зацртаних циљева, односно остварење утврђене визије развоја Главне службе за ревизију. Документ је први те врсте, припремљен самостално од стране менаџмента Главне службе за ревизију, уз остварење пуне сарадње са свим релевантним учесницима у процесу реализације редовних ревизионих активности, у складу са релевантном законском и професионалном регулативом.

Као подлога за израду Стратегије развоја коришћена су богата искуства стечена у вишегодишњем раду и функционисању Главне службе за ревизију, од њеног оснивања до данас, као и резултати анализе тренутног стања, односно домета и изазова у области ревизије јавног сектора у Републици Српској.

Јавност у Републици Српској у најширем смислу те ријечи (органи законодавне, извршне и судске власти, медији, невладине организације, академска заједница, припадници различитих социјалних категорија, пословна заједница и други) има високо изграђену свијест о важности ефикасног, ефективног и транспарентног управљања јавним средствима, као и о улози Главне службе за ревизију у постизању тако дефинисаних базичних управљачких циљева. Питање ефикасног и ефективног функционисања ентитета јавног сектора постаје све важније у условима глобалне економске и финансијске кризе, а креаторима политика су свакодневно пријеко потребне благовремене и поуздане информације о дјеловању и постигнутим резултатима у пословању корисника прихода буџета на републичком и локалном нивоу, ванбуџетских фондова, јавних предузећа и установа и других ентитета јавног сектора.

Као институција чија независност је загарантована важећом законском и професионалном регулативом, уз посебно наглашену потребу изградње и константног одржавања високог нивоа професионалног, моралног, пословног и личног интегритета ревизора и другог ангажованог особља, Главна служба за ревизију неспорно даје немјерљив допринос унапријеђењу и развоју система управљања јавним средствима и очувању економске и фискалне стабилности Републике Српске.

Стратегија развоја урађена је у циљу утврђивања јасних смјерница за даљи развој Главне службе за ревизију, које треба да буду у складу са општим, јавним интересом, што подразумеива повећање ефикасности, те већу рационалност, транспарентност и економичност у управљању јавним финансијама.

Уз потпуну посвећеност имплементацији ове Стратегије и реализацији свих зацртаних стратешких и оперативних циљева, са жељом да и у будућем периоду на ефективан и ефикасан начин остварују своју мисију и на најбољи могући начин доприносе функционисању и развоју институција Републике Српске, менаџмент, ревизори и друга лица ангажована у Главној служби за ревизију овај документ, као и све активности и резултате који ће неминовно проистећи из његове реализације, препуштају критичком суду јавности у Републици Српској.

1. МЕТОДОЛОГИЈА ИЗРАДЕ СТРАТЕГИЈЕ РАЗВОЈА

Методологија израде Стратегије развоја почива на основним принципима стратешког планирања и као таква, поред осталог:

- ослања се на анализу постојећег стања и резултата постигнутих у досадашњем раду Главне службе за ревизију,
- уважава утицај различитих фактора из окружења који у већој или мањој мјери утичу или могу да утичу на функционисање Главне службе за ревизију, попут макроекономске ситуације у окружењу, различитих политичких и социјалних трендова, интереса јавности за ревизијом у јавном сектору, битних карактеристика медијског окружења, активности различитих невладиних организација, услова за остваривање сарадње са другим ревизорским институцијама у БиХ и међународним организацијама и сл.,
- пружа дугорочни оквир рада Главне службе за ревизију,
- уважава претпоставку о релативно високој динамичности процеса развоја законом прописане ревизије, посебно у условима сталних промјена у релевантној међународној регулативи и околностима када сви облици те ревизије нису у довољној мјери развијени на домаћим просторима,
- представља добар основ за ефикасну и ефективну алокацију ресурса, како оних којима Главна служба за ревизију тренутно располаже, тако и оних које ће у циљу успјешне реализације свих зацртаних стратешких циљева бити неопходно обезбиједити накнадно.

Методолошки посматрано, Стратегију развоја чини пет кључних, међусобно повезаних и условљених поглавља.

У поглављу *Законом прописана ревизија у јавном сектору Републике Српске*, образлажу се основне карактеристике свеукупног система законом прописане ревизије у Републици Српској. Израз "законом прописана ревизија" у контексту овог документа означава сваки облик екстерне ревизије који је законом прописан као обавезан и кога могу да проводе само законом дефинисана и овлашћена тијела и институције.

За боље разумијевање свеукупног законског и професионалног оквира који се односи на законом прописану ревизију у Републици Српској, од пресудног значаја је адекватно разумијевање односа између ревизије коју проводи Главна служба за ревизију и оне коју проводе привредна друштва за ревизију, посебно због чињенице да јавни сектор, осим корисника прихода буџета, обухвата и јавна предузећа и установе, односно дио јавног сектора у којем се у већој или мањој мјери преплићу овлашћења и интереси свих овлашћених ревизора, без обзира којим ревизорским тијелима припадају.

Поглавље *Анализа постојећег стања*, поред стандардне SWOT анализе, треба да на потпуно јасан и концизан начин омогући сагледавање и разумијевање свих битних карактеристика законског и професионалног окружења у којем тренутно дјелује Главна служба за ревизију, као и кључних резултата остварених кроз њено досадашње функционисање, али и одређених изазова на које у наредном периоду треба дати задовољавајући одговор.

За ову анализу посебно је значајно то што се њени резултати, поред осталог, стављају у контекст постојеће и пројектоване сарадње са другим домаћим и

страним ревизорским институцијама и тијелима, те што омогућава сагледавање тренутног стања, као и стања коме се тежи у будућности, по свим сегментима ревизије за коју је надлежна Главна служба за ревизију.

У поглављу *Основне претпоставке за израду Стратегије развоја* расправља се о значају усвајања оваквог стратешког документа, те дефинишу визија, мисија и основне вриједности, као и начела и принципи на којима треба да се заснива рад Главне службе за ревизију. Посебан акценат ставља се на потребу константног очувања независности и високих професионалних и моралних стандарда у свакодневном раду ревизора и другог ангажованог особља.

Кључно поглавље Стратегије развоја свакако чини поглавље под називом *Стратешки и оперативни планови активности*.

Стратешки планови одсликавају кључне стратешке активности и стратешке циљеве који се желе постићи у пројектованом развојном периоду. По својој природи и суштини, ови циљеви могу бити двозначни, јер се поједини од њих могу сматрати једнократним стратешким циљевима, за чије остварење је потребан период дужи од годину дана, док би већина њих, међутим, требала да буде заступљена и у свим будућим развојним стратегијама или другим стратешким документима, односно присутна кроз трајно опредјељење свих битних интерних и екстерних чинилаца ка континуираном развоју Главне службе за ревизију. Због тога би реализацију таквих стратешких циљева требало посматрати у контексту битних развојних карактеристика и достигнутих домета у развоју релевантног микро и макро окружења.

За разлику од стратешких, оперативни планови треба да омогуће успјешно остварење оперативних (годишњих) циљева, што се прије свега односи на континуирано функционисање Главне службе за ревизију, у складу са утврђеним годишњим плановима ревизије, а затим и на неопходну фазну реализацију стратешких активности у мјери у којој се односе на конкретан краткорочни временски период.

Коначно, циљ разматрања изнесених у поглављу *Мониторинг над реализацијом стратегије развоја* јесте успостављање јасних начела и принципа за континуирано праћење остварења пројектованих стратешких и оперативних циљева, те стварање реалних претпоставки за ажурирање Стратегије развоја по истеку периода на који се односи или, уколико се укаже потреба за тим, и у самом периоду реализације активности из овог документа.

Квалитет сваке развојне стратегије у великој мјери зависи од начина на који је организован процес стратешког планирања. Међу битним елементима тог процеса су и:

- присутност лидерства и снажне визије код руководства,
- висок степен учешћа цјелокупног ангажованог ревизорског особља,
- сарадња и консултације са широким спектром екстерних фактора који се могу сматрати саставним дијелом свеукупног стратешког процеса,
- пракса коришћења најбољих искустава других, прилагођених специфичним потребама институције и ресурсима којима располаже,
- прикупљање чврстих доказа у циљу документовања остварених циљева и адекватног информисања заинтересоване јавности о томе,
- континуитет који омогућава да се стратешки план редовно подвргава анализи и ревизији и др.

2. ЗАКОНОМ ПРОПИСАНА РЕВИЗИЈА У ЈАВНОМ СЕКТОРУ РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ

Врховне ревизорске институције у свакој земљи стандардно играју кључну улогу у ревизији система и процеса управљања јавним средствима. Као такве, оне континуирано треба да доприносе стабилности система финансијског управљања и опште одговорности свих корисника средстава у оквиру свеукупне јавне потрошње.

Свеобухватне реформе у области јавних финансија у Републици Српској започете су још крајем прошлог вијека и од тада до данас трају у континуитету. Међу основним стубовима ових реформи су и у међувремену изграђена, релативно модерна законска и подзаконска рјешења којима се уређује функционисање буџетског система, трезорско пословање на републичком и локалном нивоу, систем евидентирања и извјештавања о ефектима трошења јавних средстава, примјена међународно признатих рачуноводствених и ревизијских стандарда и начела, интерна ревизија у институцијама јавног сектора и др. Основни циљеви свих ових реформских процеса огледају се у константној тежњи ка унапрјеђењу и развоју буџетског система и система управљања јавним средствима уопште, кроз свеукупну консолидацију стања у јавном сектору и јединствени систем припреме, планирања, извршења и контроле извршења буџета и укупне јавне потрошње.

Правним оквиром који се односи на успостављање и развој различитих контролних механизма у систему јавних финансија и јавне управе свакако је обухваћен и Закон о ревизији јавног сектора Републике Српске, који је први пут донесен 1999.¹, а затим замијењен новим законом 2005. године². Према одредбама важећег закона, основни циљ Главне службе за ревизију је да спровођењем ревизије обезбиједи независно мишљење о примјени закона и других прописа, извршењу буџета, финансијским извјештајима, коришћењу ресурса и управљању државном својином у институцијама у јавном сектору Републике Српске.

Од свог оснивања, Главна служба за ревизију је стално изграђивала своје капацитете како би на ефективан и ефикасан начин вршила своју улогу, промовишући јавну одговорност и транспарентност у складу са уставним и законским одредбама.

Традиционално схватање примарне улоге законски успостављеног (екстерног, јавног) ревизора, као лица које првенствено треба да провјерава да ли су јавна средства коришћена намјенски или не, као и да ли су извјештаји о трошењу јавних средстава припремљени у складу са општеприхваћеним оквиром за финансијско извјештавање у јавном сектору, постепено се мијења. Законом успостављени ревизори су све више заинтересовани и за то да ли су јавна средства коришћена на економичан и ефикасан начин, да ли су циљеви којима су та средства била намијењена остварени, односно да ли је при трошењу јавних средстава остварена жељена ефективност, те да ли је и у којој мјери

¹ Закон о ревизији јавног сектора Републике Српске ("Службени гласник Републике Српске", бр. 18/99, 39/03 и 115/04).

² Закон о ревизији јавног сектора Републике Српске ("Службени гласник Републике Српске", бр. 98/05).

пословање ентитета јавног сектора било усклађено са релевантном законском регулативом.

2.1. Уопште о законом прописаној екстерној ревизији у јавном сектору

Законом прописана екстерна ревизија у јавном сектору у Републици Српској одвија се кроз два донекле паралелна и у одређеној мјери испреплетена процеса екстерне ревизије и то:

- процес ревизије за чије провођење је задужена и овлашћена Главна служба за ревизију и
- процес за чије провођење су овлашћена привредна друштва регистрована за пружање услуга екстерне ревизије.

Већ и површна анализа релевантних законских, као и правила професионалне регулативе упућује на закључак да ова два облика ревизије имају доста додирних тачака, како у погледу примјене стандарда, начела и принципа на којима се заснивају ревизија и рад ревизора, тако и у погледу обухвата ревизије, док су са друге стране уочљиве бројне разлике које су дјелимично условљене карактеристикама важеће регулативе, а дјелимично "уобичајеним" поступањем и разумијевањем улоге једних и других. Области у којима се њихова овлашћења и интереси потенцијално највише преплићу односе се на ревизију финансијских извјештаја у јавним предузећима и јавним установама, а у перспективи и на ревизију пројеката и програма финансираних из европских и других фондова, пројеката јавно-приватног партнерства и сл.

Међутим, без обзира на постојање очигледних дилема у погледу јасног разграничења њихових појединих надлежности и одговорности, чињеница је да обе "групе" ревизора треба да дјелују у циљу заштите јавног интереса, што свакако укључује и активности ка обезбјеђењу ефикасности, ефективности и транспарентности у управљању јавном имовином и трошењу јавних средстава. Ово, са друге стране, указује на постојање недовољно искоришћених потенцијала у сегменту законом прописане екстерне ревизије што се, бар дјелимично, може промијенити одређеним измјенама у законској регулативи, као и промовисањем праксе континуиране професионалне сарадње између законом успостављених ревизора на различитим нивоима и у вези са различитим заједничким питањима.

2.2. Правни и институционални оквир за функционисање законом прописане екстерне ревизије

Према одредбама важећег Закона о ревизији јавног сектора Републике Српске, Главна служба за ревизију обавезна је да врши финансијске ревизије, ревизије учинка и друге специфичне ревизије.

Финансијска ревизија, према закону, подразумијева да се у складу са усвојеним ревизорским стандардима прегледају финансијски извјештаји и припадајући рачуни институција код којих се врши ревизија, са циљем процјене да ли су ти извјештаји поуздани и да ли биланси дају истините показатеље о извршењу буџета. Такође, да се утврди да ли се примјењују прописи, да ли се средства користе за одговарајуће намјене, те да се изврши оцјена система финансијског управљања, функција интерне ревизије и система интерне контроле.

Главна служба за ревизију има право да врши и *ревизију учинка*, односно преглед или испитивање одређеног аспекта пословања цијеле или дијела институције, групе повезаних институција, као и различитих програма или активности у погледу економичности, ефикасности и ефективности са којима ревидиране институције користе своје ресурсе.

Овлашћења Главне службе за ревизију у погледу екстерне ревизије утврђене законом односе се на ревизију:

- Народне скупштине Републике Српске,
- Службе Предсједника Републике Српске,
- Владе, министарстава и других републичких органа, организација и институција које се финансирају из буџета,
- фондова и других ванбуџетских институција основаних законом,
- буџета општина и градова,
- било којих средстава за реализацију пројеката, остварених у виду зајма или донација на име Републике Српске, која су било којој институцији обезбијеђена од стране међународних организација,
- средстава додијељених институцијама или организацијама из буџета, те
- јавних и других предузећа у којима држава има директни или индиректни власнички удио.

Законом утврђена овлашћења укључују све финансијске, административне и друге активности, програме и пројекте којима се управља од стране једне или више институција, укључујући поступак и приходе од продаје имовине, приватизације и концесија. У свом раду, тј. у спровођењу законом утврђене ревизије, Главна служба за ревизију обавезна је да примјењује INTOSAI стандарде ревизије³ и ревизорске стандарде Међународне федерације рачуновођа (IFAC).⁴

Дакле, из домена професионалне регулативе, за ревизију коју спроводи Главна служба за ревизију кључни су тзв. "INTOSAI ревизорски стандарди", који заправо обухватају скуп ревизорских, односно ISSAI⁵ стандарда, развијених од стране Међународне организације врховних ревизорских институција, те Међународни стандарди ревизије, развијени под покровитељством IFAC-а.

ISSAI ревизорски стандарди обухватају четири нивоа стандарда, начела и принципа битних за законом прописану екстерну ревизију у јавном сектору и то:

- Ниво 1: Основне принципе,
- Ниво 2: Предуслове за функционисање врховних ревизорских институција,
- Ниво 3: Основне принципе ревизије и
- Ниво 4: Смјернице за ревизију.

За боље разумијевање односа између два облика законом прописаних екстерних ревизија битно је напоменути да, када је ријеч о финансијској ревизији, ниво 4 ISSAI ревизорских стандарда заправо обухвата IFAC-ове Међународне стандарде ревизије, допуњене посебним смјерницама и упутствима релевантним за финансијску ревизију ентитета јавног сектора коју спроводе врховне ревизорске институције.

³ INTOSAI = International Organization of Supreme Audit Institutions.

⁴ IFAC = International Federation of Accountants.

⁵ ISSAI = International Standards of Supreme Audit Institutions.

Према одредбама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске⁶, ревизију финансијских извјештаја (привредних друштава) обављају привредна друштва која су лиценцирана у складу са одредбама овог закона. Обавезној ревизији подлијежу финансијски извјештаји *субјекта од јавног интереса*, као и финансијски извјештаји других правних лица, уколико је то утврђено посебним прописима којима се уређује њихово пословање.

Субјектима од јавног интереса сматрају се:

- правна лица чијим се хартијама од вриједности тргује на организованом тржишту хартија од вриједности или се врши припрема за њихово емитовање на то тржиште,
- банке, микрокредитна друштва, друштва за осигурање, лизинг друштва, берзе, брокерско-дилерска друштва и друге финансијске организације,
- јавна предузећа, дефинисана у складу са прописима којима се уређује пословање и управљање јавним предузећима и
- сва правна лица од посебног значаја за Републику Српску, независно од њихове правне форме и облика организовања.

У извјештају о извршеној ревизији финансијских извјештаја изражава се мишљење о томе да ли финансијски извјештаји истинито и објективно, по свим материјално значајним питањима, приказују финансијско стање и резултате пословања субјекта ревизије, промјене на капиталу (нето имовини, властитим изворима) и токове готовине у обрачунском периоду на који се односе ревидирани финансијски извјештаји као и, у мјери у којој је то примјењиво на ревидиране субјекте, да ли су ти извјештаји састављени у складу са Међународним рачуноводственим стандардима (МСР), Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор (МСР-ЈС) и Међународним стандардима финансијског извјештавања (МСФИ).

Мишљење овлашћеног ревизора мора бити изражено у складу са Међународним стандардима ревизије врховних ревизорских институција (ISSAI), односно Међународним стандардима ревизије (ISA⁷) и може бити неквалификовано (позитивно) или квалификовано (мишљење са резервом или негативно мишљење) или, пак, у форми у којој се ревизор, због значајних ограничења за спровођење ревизије, уздржава од давања мишљења.

На основу компаративне анализе два паралелна система законом прописане ревизије у јавном сектору у Републици Српској може се закључити:

- да највише додирних тачака између ових система постоји у сегменту јавног сектора који обухвата јавна предузећа и један дио јавних установа⁸,
- у провођењу ревизије финансијских извјештаја, оба система се ослањају на примјену Међународних стандарда ревизије, утврђених од стране Међународне федерације рачуновођа,

⁶ "Службени гласник Републике Српске", бр. 36/09 и 52/11.

⁷ ISA = International Standards on Auditing

⁸ Када је ријеч о јавним установама, за законом прописану ревизију коју проводе привредна друштва за ревизију посебно су интересантне оне јавне установе које још увијек нису укључене у трезорски систем пословања и оне које се дјелимично или у цјелини финансирају из властитих извора.

- форма и садржај ревизорских мишљења која се јавно презентују по окончању ревизије финансијских извјештаја, у оба случаја су у највећем дијелу фактички потпуно идентични,
- сви овлашћени ревизори имају обавезу да се придржавају етичког кодекса, односно високо успостављених професионалних и етичких стандарда,
- оба система законом прописане ревизије независна су у свом раду, али подлијежу јавном надзору и екстерној контроли квалитета рада,
- у оба система постоје обавеза и реална потреба континуираног професионалног усавршавања ангажованих ревизора и сл.

Са друге, пак, стране:

- процес законом прописане екстерне ревизије за којег су надлежна привредна друштва за ревизију примарно се финансира на тржишним принципима (иако то, индиректно, веома често подразумијева и трошење буџетских средстава), док се екстерна ревизија коју проводи Главна служба за ревизију примарно финансира из буџета Републике Српске,
- финансијска ревизија коју проводи Главна служба за ревизију није ограничена само на ревизију финансијских извјештаја⁹,
- Главна служба за ревизију једина је законом овлашћена да проводи ревизију учинка (ревизију економичности, ефикасности и ефективности), док
- привредна друштва за ревизију, осим ревизије финансијских извјештаја, могу да пружају и тзв. услуге сродне ревизији које по својој природи могу имати одређене карактеристике ревизије учинка или ревизије усклађености,
- релевантну глобалну међународну асоцијацију за екстерне ревизоре ангажоване од стране привредних друштава за ревизију представља Међународна федерација рачуновођа (IFAC), која окупља рачуноводствена и ревизорска тијела (савезе, коморе, удружења, институте и др.) из цијелог свијета¹⁰, док су
- врховне ревизорске институције, по правилу, чланице INTOSAI-а, односно Међународне организације врховних ревизорских институција¹¹.

Идентификоване сличности и разлике у начину организовања и областима дјеловања законом успостављених екстерних ревизора из јавног и приватног сектора недвосмислено указују на то да се у суштини ради о једној, јединственој професији, којој је примарни циљ заштита јавног интереса. Оправдано је, стога, закључити да је професионални развој и једних и других у будућем периоду у значајној мјери могуће трасирати кроз релативно уједначене програме обуке и професионалног усавршавања. Ово тим прије што су постојећи функционални капацитети за свеобухватно провођење законом прописане ревизије у свим њеним сегментима још увијек недовољно развијени.

⁹ Што је добрим дијелом резултат чињенице да се ревизија усклађености (на примјер, усклађености пословања ревидираног ентитета са Законом о јавним набавкама, Законом о буџетском систему Републике Српске и др.) у Републици Српској тренутно проводи, *de facto*, у оквиру финансијске ревизије, а не одвојено.

¹⁰ Једини пуноправни члан IFAC-а из БиХ је Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, као асоцијација свих рачуновођа и ревизора која дјелује на простору читаве Републике Српске.

¹¹ Једини идентификовани члан INTOSAI-а из БиХ је Канцеларија за ревизију институција БиХ, са сједиштем у Сарајеву.

2.3. Функционални капацитети за законом прописану екстерну ревизију

Већ је наглашено да законом прописану ревизију у јавном сектору примарно проводи Главна служба за ревизију.

У служби је тренутно ангажовано укупно 60 лица од којих је, не рачунајући Главног ревизора и замјеника Главног ревизора, 49 ревизора. Организационо гледајући, ревизори су распоређени у два сектора и то:

- Сектор финансијске ревизије који, осим руководиоца сектора и руководиоца одјељења за ревизију јединица локалне самоуправе окупља укупно 34 ревизора (12 виших ревизора, 15 ревизора, 4 млађа ревизора и 5 асистената у ревизији), од којих се 9 бави претежно финансијском ревизијом јединица локалне самоуправе и дјелује кроз канцеларију Главне службе за ревизију у Бијељини, док се остали налазе у сједишту службе у Бањој Луци и примарно су задужени за провођење финансијске ревизије код корисника прихода буџета Републике Српске, те
- Сектор за ревизију учинка у којем је ангажовано укупно 10 ревизора.

У Сектору за информационе технологије (ИТ) ангажована су укупно 2 лица од којих је једно, поред осталог, задужено и за ИТ ревизију.

Лиценцу овлашћеног ревизора, стечену у складу са важећим прописима на основу којих се у Републици Српској, односно БиХ, стичу професионална звања у области рачуноводства и ревизије има укупно 15 ангажованих лица у Главној служби за ревизију, док су 3 лица у фази стицања тог звања.

Према подацима из јавних регистара привредних друштава за ревизију и овлашћених ревизора које води Министарство финансија Републике Српске¹², у Републици Српској тренутно је лиценцирано 49 привредних друштава за ревизију и 158 овлашћених ревизора¹³, од којих значајан број није активно ангажован у јавној пракси. Сва привредна друштва за ревизију основана су као друштва са ограниченом одговорношћу, обично једночлана, са стално запосленим једним овлашћеним ревизором. Само неколико њих дјелује у оквиру мреже ревизорских друштава која је, по правилу, организована на међународном нивоу.

Према подацима Министарства финансија Републике Српске, у Републици Српској дјелује око 800 буџетских корисника, од којих је већина укључена у трезорски систем пословања на републичком или локалном нивоу.

У јавни регистар јавних предузећа који се води код Агенције за посредничке, информатичке и финансијске услуге а.д. Бања Лука¹⁴ уписано је укупно 149 јавних предузећа.

Према подацима доступним на сајту Бањалучке берзе а.д. Бања Лука, на организовано тржиште капитала у Републици Српској је на дан 31. децембра 2012. године било укључено око 800, претежно власничких хартија од вриједности, те мањи број дужничких (обвезница и трезорских записа) које су углавном емитоване од стране Републике Српске, Брчко дистрикта БиХ и појединих јединица локалне самоуправе.

¹² Више о томе на сајту: www.vladars.net

¹³ Увид у јавне регистре извршен 10. јула 2013. године

¹⁴ Видјети сајт: www.apif.net

Већ и површна анализа постојећих функционалних капацитета за законом прописану ревизију у Републици Српској, са једне и обвезника ревизије, са друге стране, јасно упућује на закључак да, упркос законској обавези, ревизијом тренутно реално не може бити обухваћен цјелокупан јавни сектор.

Када се потенцијалним "објектима" законом прописане екстерне ревизије додају и пројекти финансирани од стране Европске комисије, Свјетске банке и других међународних тијела и организација, стране донације упућене домаћим јавним институцијама и тијелима, пројекти јавно-приватног партнерства и други облици кооперације или сарадње између ентитета из јавног и приватног сектора, итд., очигледном постаје потреба надоградње постојећих функционалних капацитета за провођење законом прописане екстерне ревизије у јавном сектору, те стварања реалних претпоставки за ефикасније и ефективније коришћење расположивих.

Са друге стране, неспорно је да се ревизија учинка тек почела развијати, као и да о адекватном моделу организовања ревизије усклађености тек треба донијети одговарајуће одлуке.

2.4. Однос екстерне и интерне ревизије у јавном сектору

Према дефиницији из Закона о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске¹⁵, *интерна ревизија* представља независно и објективно увјеравање и консултантску активност, која за циљ има да се дода вриједност и унаприједи пословање организације и која организацији помаже да оствари своје циљеве, обезбјеђујући систематичан и дисциплинован приступ оцјени и побољшању ефикасности управљања ризиком, интерним контролама и процесима управљања.

Успостављање функције интерне ревизије у институцијама Републике Српске засновано је на концепту развијеном од стране Дирекције за буџет Европске комисије, тј. на успостављању система јавне интерне финансијске контроле (PIFC)¹⁶.

Функција интерне ревизије у јавним предузећима успоставља се у складу са Законом о јавним предузећима¹⁷.

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

Према закону, интерни ревизори треба да врше систематичан преглед и оцјену управљања ризиком, оцјену интерних контрола и руковођења организацијом, што укључује политике и процедуре и активности организације. Они, такође, треба да оцјењују адекватност и ефикасност система за финансијско управљање и контролу у погледу испуњавања задатака и постизања дефинисаних циљева организације, економичне, ефикасне и дјелотворне

¹⁵ "Службени гласник Републике Српске", број 17/08.

¹⁶ PIFC = Public Internal Financial Control.

¹⁷ "Службени гласник Републике Српске", бр. 75/04 и 78/11.

употребе ресурса, усклађености са успостављеним политикама, процедурама, законима и регулативама, чувања средстава организације од губитака као резултата свих видова неправилности, те интегритета и вјеродостојности информација, рачуна и података, укључујући процесе интерног и екстерног извјештавања.

Планирења интерне ревизије проводи се на нивоу јединице за интерну ревизију и на нивоу ревизорског процеса. Свеукупан процес планирања састоји се од стратешког, годишњег и плана појединачне интерне ревизије.

Основна сврха конкретне појединачне интерне ревизије може бити ревизија усклађености, ревизија система, ревизија успјешности пословања, финансијска ревизија, ревизија ИТ система, ревизија програма и пројеката и сл.

Један од циљева сваке екстерне финансијске ревизије је оцјена квалитета функције интерне ревизије (уколико је успостављена) и система интерне контроле и интерних контролних поступака.

Из перспективе екстерних ревизора, од њиховог увјерења у ефикасност и ефективност интерне ревизије, поузданости система интерних контрола и интерних контролних поступака, те процјене контролног ризика у многоне зависе обим и структура детаљних аналитичких поступака, тј. ревизорских процедура заснованих на детаљном испитивању и провјеравању у циљу прибављања адекватних ревизорских доказа и изражавања одговарајућег ревизорског мишљења.

У смислу INTOSAI Смјернице за ревизију, GOV 9150 – Координација и сарадња између врховне ревизорске институције и интерних ревизора у јавном сектору, ако је функција интерне ревизије оцијењена ефикасном, врховна ревизорска институција своје активности може да организује тако да не користи право на свеобухватну екстерну ревизију, тј. може да се ослони на одговарајућу подјелу посла кроз активну сарадњу са интерном ревизијом.

Предности добре сарадње и координације између екстерне и интерне ревизије многоструке су, а неке од њих огледају се у:

- могућности континуиране размјене идеја и знања,
- јачању способности за промовисање доброг управљања и одговорности,
- бољем разумијевању улоге и значаја система интерних контрола,
- ефикаснијој и ефективнијој ревизији,
- координисаном планирању екстерне и интерне ревизије,
- бољем разумијевању ризика са којима се суочава ревидирани ентитет,
- смањењу вјероватноће да ће доћи до непотребног дуплирања ревизорског рада и, сходно томе, вишем нивоу економичности ревизорског процеса,
- кориснијим ревизорским препорукама,
- повећању ефикасности ревизорских услуга и др.

Кључне претпоставке за успостављање ефикасне сарадње између екстерних и интерних ревизора обухватају приврженост основним вриједностима на којима се ревизија темељи, комуникацију, узајамно разумијевање, разумијевање ревизорских процеса, повјерење, независност, професионални интегритет и др.

Успостављање функције интерне ревизије у јавном сектору у Републици Српској, не рачунајући јавна предузећа, још је у почетној фази. Према подацима из Консолидованог годишњег извјештаја о успостављању и развоју интерне

финансијске контроле у јавном сектору Републике Српске са 31.12.2011. године¹⁸, сачињеног од стране Централне јединице за хармонизацију, функција интерне ревизије до краја 2011. године успостављена је у 18 институција јавног сектора. У току 2012. године, функција интерне ревизије успостављена је у додатних 19 институција, тако да на дан 31. децембра 2012. године успостављену функцију интерне ревизије има укупно 37 "институција", од чега се у десет случајева ради о јединицама локалне самоуправе.

Када је ријеч о јавним предузећима, код којих се процес интерне ревизије примарно одвија кроз Одјељење и Одбор за интерну ревизију, стање је боље што је, поред осталог, резултат чињенице да је Закон о јавним предузећима донесен знатно раније од Закона о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске.

Међутим, без обзира о ком дијелу јавног сектора да се ради, неспорно је да су интерна и екстерна ревизија, иако два различита и функционално одвојена, истовремено и два међусобно уско повезана процеса који би, сваки на свој начин, требало да доприносе повећању ефикасности и ефективности процеса управљања имовином којом располажу ентитети у јавном сектору.

У том смислу, очекивани развој интерне ревизије у будућем периоду природно треба да отвори значајан простор за унапријеђење и развој екстерне ревизије, а самим тим и за развој Главне службе за ревизију.

¹⁸ www.vladars.net

3. АНАЛИЗА СТАЊА У ОБЛАСТИ ЗАКОНОМ ПРОПИСАНЕ РЕВИЗИЈЕ КОЈУ ПРОВОДИ ГЛАВНА СЛУЖБА ЗА РЕВИЗИЈУ

Од свог оснивања, Главна служба за ревизију успјешно функционише више од 13 година. У том, релативно дугом временском периоду, служба је успјела да изгради и очува свој професионални дигнитет, заслужи високо повјерење јавности у Републици Српској и постане препознатљива врховна ревизорска инсититуција у окружењу.

Ревизија се примарно одвијала кроз финансијске ревизије корисника прихода републичког буџета, ванбуџетских фондова и, у ограниченом обиму, јединица локалне самоуправе. Финансијске ревизије у јавним предузећима и јавним установама провођене су повремено, на основу посебних захтјева и уз посебно одобрење скупштинског Одбора за ревизију. Ревизија учинка започела је 2007. године, док се ревизија усклађености проводи само дјелимично и то у оквиру финансијске ревизије.

3.1. Примјена законских норми

Већ је наглашено да је важећи Закон о ревизији јавног сектора Републике Српске усвојен 2005. године. Од тада до данас, у доста динамичном окружењу релевантном за функционисање и развој законом прописане екстерне ревизије, константно се дешавају значајне промјене које упућују на закључак да је постојећи законски оквир неопходно измијенити како сам по себи не би представљао препреку за даљи развој Главне службе за ревизију.

Међу битнијим процесима у окружењу који су довели до одређених ограничења у примјени законских норми у екстерној ревизији коју проводи Главна служба за ревизију посебно се издвајају:

- константан развој и надоградња оквира ревизорских стандарда примјењивих од стране врховних ревизорских институција,
- уочена потреба снажнијег и јаснијег позиционирања ревизије усклађености у односу на ревизију финансијских извјештаја и ревизију учинка,
- растућа потреба за ревизијом учинка,
- очекивања јавности у погледу улоге Главне службе за ревизију у откривању и сузбијању криминалних и коруптивних појава у друштву,
- развој информационах технологија и све већа потреба за ИТ ревизијом,
- стварање претпоставки за очекивани развој система и процеса буџетирања (програмско и капитално буџетирање и др.),
- успостављање и развој нове методологије владине финансијске статистике (GFS 2001) и, посљедично, примјена новог система финансијског извјештавања од стране буџетских корисника у Републици Српској,
- стварање претпоставки за прелазак на пуни обрачунски основ у буџетском рачуноводству,
- постепено стварање претпоставки за примјену међународно прихваћене методологије статистике националних рачуна (ESA 95),
- даље успостављање и снажан развој функције интерне ревизије, итд.

Осим прилагођавања постојећих законских норми у циљу адекватног одговора екстерне ревизије за коју је овлашћена Главна служба за ревизију на

динамичне промјене и процесе у релевантном окружењу, измјена постојећег закона неопходна је и због утврђивања јасније процедуре промјене топ менаџмента, бољег и јаснијег позиционирања Главне службе за ревизију у домаћем и међународном окружењу и сл.

Програмом рада Народне скупштине Републике Српске за 2013. годину предвиђено је доношење новог Закона о ревизији јавног сектора.

3.2. Примјена правила професионалне регулативе

Према важећем закону, Главна служба за ревизију обавезна је да примјењује INTOSAI стандарде ревизије, развијене од стране Међународне организације врховних ревизорских институција и ревизорске стандарде Међународне федерације рачуновођа, тј. Међународне стандарде ревизије. У међувремену, "INTOSAI ревизорски стандарди", прерасли су у ISSAI стандарде.

Како је већ наглашено, ISSAI ревизорски стандарди обухватају четири нивоа стандарда, начела и принципа и то:

- Ниво 1: Основне принципе,
- Ниво 2: Предуслове за функционисање врховних ревизорских институција,
- Ниво 3: Основне принципе ревизије и
- Ниво 4: Смјернице за ревизију.

Ниво 1 ISSAI ревизорских стандарда обухвата основне принципе функционисања врховних ревизорских институција, садржане у раније поменутој Лимској декларацији о смјерницама за начела ревизије.

Ниво 2 ISSAI ревизорских стандарда, поред осталог, обухвата:

- Мексичку декларацију о независности врховних ревизорских институција, усвојену на XIX Конгресу INTOSAI-а, одржаном у Мексику,
- INTOSAI смјернице за добре праксе повезане са независношћу врховних ревизорских институција,
- принципе транспарентности и одговорности,
- кодекс етике,
- принципе контроле квалитета и др.

Ниво 3 ISSAI ревизорских стандарда обухвата:

- основне принципе ревизије јавног сектора,
- основне принципе финансијске ревизије,
- основне принципе ревизије учинка, те
- основне принципе ревизије усклађености.

Ниво 4 ISSAI ревизорских стандарда обухвата Међународне стандарде ревизије допуњене посебним смјерницама и упутствима релевантним за финансијску ревизију ентитета јавног сектора коју спроводе врховне ревизорске институције, те смјернице за ревизију учинка и ревизију усклађености.

У овом тренутку не постоје доступни преводи на српски језик свих дијелова релевантног ISSAI оквира, нити је системски уређен поступак превођења и осигурања доступности ажурних превода ревизорских стандарда ангажованом

ревизорском особљу, као и другим заинтересованим корисницима, укључујући и кориснике информација из ревизорских извјештаја.

Рјешење наведеног проблема од посебног је значаја за будући развој Главне службе за ревизију, као и свих других врховних ревизорских институција у БиХ. Најбржи, најефикаснији и најрационалнији начин којим се то може постићи је ослањање на преводе примјенљивих ревизорских стандарда који су доступни у сусједним земљама (на примјер, у Републици Србији).

3.3. Остварени донети и изазови у финансијској ревизији

3.3.1. Улога финансијске ревизије

Основни циљ сваке финансијске ревизије је да се изврши адекватан преглед финансијских извјештаја, као и припадајућих рачуна и трансакција и да се изрази мишљење о тачности и истинитости презентованих финансијских извјештаја и њиховој усклађености са прописаним оквиром финансијског извјештавања.

Свеукупно гледајући, циљеви финансијске ревизије у јавном сектору шири су од давања мишљења о томе да ли су финансијски извјештаји у свим материјално значајним аспектима припремљени у складу са релевантним оквиром финансијског извјештавања. У складу са законом и ревизорским стандардима, одговорност финансијских ревизора у јавном сектору је проширена на обавезу изражавања мишљења о томе да ли су пословне активности и финансијске трансакције извршене у складу са значајним законским прописима и да ли су средства искоришћена за одговарајуће намјене. Овај аспект ревизије је од изузетне важности, јер се кроз њега сагледавају ефикасност управљања и правилност трошења јавних средстава која, највећим дијелом, потичу од пореских обвезника.

Благовременим и адекватним извјештавањем надлежних институција, других заинтересованих корисника ревизорских извјештаја и јавности уопште, финансијска ревизија је у претходном периоду значајно доприносила повећавању одговорности за ефикасност управљања јавним средствима и повјерења пореских обвезника у органе и институције власти.

Додатне одговорности Главне службе за ревизију и с њима повезани циљеви ревизије и извјештавања о усклађености пословања, обухваћене су Смјерницама за ревизију усклађености пословања ISSAI 4000 и 4200. Разматрања о усклађености са законима и прописима у складу са овим стандардима имају шири дјелокруг од разматрања наведених у ISA ревизорским стандардима. Тај шири дјелокруг може да обухвати додатне одговорности за, на примјер, изражавање посебног мишљења у погледу усклађености пословања субјеката ревизије са законима и прописима.

У протеклом периоду, у финансијској ревизији коју је проводила Главна служба за ревизију разматрана су и питања правилности пословања (усклађености) у складу са захтјевима ревизорског стандарда ISA 250, а све у циљу процјењивања њиховог потенцијалног утицаја на финансијске извјештаје и мишљење ревизора о њима. У одвојеном пасусу ревизорског мишљења изражавано је мишљење о правилности примјене кључних закона којима се

регулише функционисање јавног сектора (најчешће: Закона о јавним набавкама БиХ, Закона о буџетском систему Републике Српске, Закона о извршењу буџета, Закона о трезору, Закона о раду, Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске, Закона о платама у органима управе Републике Српске и др.).

Важан задатак сваке финансијске ревизије је и то да се изврши оцјена система финансијског управљања, функција интерне ревизије и система интерне контроле. Препоруке које су у том смислу давале руководиству институција јавног сектора кроз ревизорске извјештаје и писма руководиству, значајно су утицале на унапрјеђење система контролних активности и подизање степена одговорности руководства за успостављање ефикаснијег укупног система интерних контрола. Свијест о улози интерних контрола у заштити имовине, усклађености пословања са законима и обезбјеђивању истинитих и фер финансијских извјештаја подигнута је на значајно виши ниво, управо захваљујући финансијској ревизији.

3.3.2. Организација, кадровски и материјални ресурси

У оквиру Главне службе за ревизију финансијска ревизија је организована као сектор са три одјељења: Одјељење за финансијску ревизију буџета и фондова; Одјељење за финансијску ревизију јединица локалне самоуправе и Одјељење за финансијску ревизију јавних предузећа и других правних лица од јавног интереса.

У Сектору финансијске ревизије тренутно је запослено укупно 38 ревизора, од којих је 29 лоцирано у Бањој Луци, а 9 у Бијељини. Сви ревизори имају високи степен стручне спреме, односно завршен Економски факултет. Два ревизора имају магистарске титуле из области ревизије, а четири су у завршној фази магистарског студија.

Сви ревизори су директно укључени у планирани број ревизија, с тим што два овлашћена ревизора обављају функцију руководиоца, један сектора у Бања Луци а други одјељења у Бијељини. С обзиром на организацију јавног сектора у Републици Српској и број финансијских извјештаја које подносе корисници буџета, јавна предузећа и јавне установе, запослени број ревизора у финансијској ревизији није довољан за ревизију свих субјеката и сегмената пословања јавног сектора предвиђених законом.

Руководилац сектора координира рад свих одјељења и ревизорских тимова. Ревизори нису подијељени стриктно по одјељењима, изузев одјељења за ревизију јединица локалне самоуправе. Разлог за то је недовољан број ревизора и обавеза да се ревизија буџета и фондова заврши до законом прописаних рокова, због чега су готово сви ревизори у првом дијелу године ангажовани на томе. Одјељење за финансијску ревизију јединица локалне самоуправе претежно обавља ревизије које му организационо припадају. Према потреби и повремено, у складу са годишњим планом ревизија, ангажују се и у ревизији других буџетских корисника, јавних предузећа или јавних установа.

Финансијску ревизију обављају тимови који броје од два до четири члана, зависно од сложености ревизије и укупно планираног броја ревизија. Тимове чине вође тимова, који су обавезно овлашћени ревизори (по систематизацији: виши ревизори) и чланови тимова, који могу бити овлашћени ревизори,

сертификоване рачуновође или лица без сертификата (по систематизацији: ревизори, млађи ревизори или асистенти у ревизији). У тимове се у складу са детаљним планом ревизије, а на захтјев вође тима, укључује и стручњак за информационе технологије.

У складу са законом, Главна служба за ревизију је обавезна да сваке године изврши финансијску ревизију буџета и фондова Републике Српске. Остале ревизије за које је овлашћена, планирају се и извршавају у складу са преосталим расположивим временом. Финансијска ревизија обавезних годишњих финансијских извјештаја буџета и фондова проводи се у двије фазе:

- као прелиминарна ревизија и као
- коначна ревизија.

Укупан редовни годишњи ревизорски циклус започиње у октобру текуће, а завршава се у јулу наредне године.

Прелиминарна фаза ревизије, која тече од октобра до краја децембра, користи се за испитивања поступања субјеката ревизије по датим препорукама, процјену поузданости система интерних контрола и могућности ослањања на рад интерних ревизора, детаљно планирање обима и циљева ревизије, као и за указивање на одређене грешке и неправилности које се до израде финансијских извјештаја могу исправити.

Ниво поузданости система успостављених интерних контрола и интерне ревизије код субјеката ревизије значајно одређује обим и стратегију финансијске ревизије.

Коначна ревизијска фаза обухвата спровођење планираних метода и поступака ревизије, израду нацрта ревизорских извјештаја, комуникације са субјектима ревизије у законском року за изјашњавање по достављеном нацрту, слање и објављивање коначних извјештаја и одлагање ревизорске документације.

Величина и функционална организација пословног простора у коме се обавља финансијска ревизија за постојећи број запослених задовољавајући су. Међутим, представљају један од ограничавајућих фактора са аспекта неопходног повећања броја запослених. Канцеларијска опрема је дотрајала и у великој мјери недовољно функционална. Опремљеност ангажованог ревизорског особља компјутерском опремом је доста добра, с тим што постоји потреба замјене рачунара старијих од 7 до 10 година, набавка скенер апарата и квалитетнијих штампача.

3.3.3. Методологија спровођења финансијске ревизије

У процесу планирања и спровођења финансијске ревизије, као и у процесу извјештавања о извршеној ревизији, примјењују се INTOSAI и ISA стандарди. Почевши од 2011. године, у финансијској ревизији примјењују се и објављене, досад преведене ISSAI смјернице за ревизију у јавном сектору.

Финансијски ревизори се у свом раду придржавају INTOSAI стандарда, који од њих захтијевају да поштују основне принципе државне ревизије у погледу независности, сукоба интереса, стручних квалификација, дужне професионалне пажње и др.). Ревизори се, такође, придржавају усвојеног Кодекса професионалне етике.

У претходном периоду припремљен је Водич за финансијску ревизију који садржи смјернице финансијским ревизорима за примјену INTOSAI и ISA стандарда у свим кључним фазама ревизије (планирању, одређивању материјалности, узорковању, ревизорским поступцима, прикупљању и обради ревизорских доказа, процјени резултата ревизије, документовању, извјештавању, те праћењу резултата ревизије). Усвојене су посебне процедуре везане за процјену материјалности, ревизију поступака јавних набавки, извјештавање и обиљежавање документације. Развијена је властита методологија којом је дефинисана стандардна радна документација. Она укључује стандардне формате планских докумената, докумената за кореспонденцију, формате ревизорских извјештаја, чек листе, тестове интерних контрола, програме рада, конфирмације, форме интервјуа и сл.

Форма ревизорског мишљења усклађена је са захтјевима ISSAI стандарда (400, 1700, 1705, 1706, 1250 и 1450) и осталих примјењивих стандарда ревизије. Ревизорско мишљење се састоји из два дијела. Први дио мишљења односи се на тачност, истинитост и фер презентовање и објављивање информација у финансијским извјештајима. Други дио се односи на правилност примјене прописаног оквира финансијског извјештавања и значајних релевантних закона, односно на усклађеност пословања и финансијских трансакција са значајним законским прописима.

Планирање финансијске ревизије врши се према институционалном принципу, на годишњем нивоу и на нивоу ревизорског тима за сваку појединачну ревизију.

Годишњим планом финансијске ревизије, који се доставља Одбору за ревизију Народне скупштине Републике Српске на усвајање, дефинишу се области ревизије, број ревизија, величина и структура тимова за ревизију, главни фокус планираних ревизија и рокови за извјештавање. У циљу што већег обухвата планираног и оствареног буџета планира се, према значајности, одговарајући број ревизија финансијских извјештаја буџетских корисника.

Финансијске ревизије јединица локалне самоуправе, те специјалне ревизије по захтјеву Одбора за ревизију (ревизије јавних предузећа, јавних установа и др.), планирају се и извршавају на бази глобалне процјене ризика, у складу са расположивим ресурсима. Параметри за глобалну процјену ризика укључују годишњи буџет или финансијски план субјекта ревизије, вријеме протекло од претходне ревизије, мишљење ревизора изражено у оквиру претходне ревизије, број запослених код субјекта ревизије, те професионалну процјену од стране менаџмента Главне службе за ревизију.

Планским документима на нивоу појединачне ревизије дефинишу се циљеви у свакој појединачној ревизији, ниво ризика ревизије, ниво толеранције материјалне грешке и неправилности, обим ревизије, стратегија приступа, ревизорски поступци и детаљан временски и радни распоред.

3.3.4. Остварени резултати проведених финансијских ревизија

У посљедњих пет година, у просјеку годишње провођено је око 60 ревизија финансијских извјештаја институција јавног сектора. По областима их чини 40 ревизија финансијских извјештаја буџетских корисника, 4 ревизије финансијских извјештаја ванбуџетских фондова, 10 до 12 ревизија финансијских извјештаја јединица локалне управе и самоуправе, те 2 до 6 ревизија финансијских

извјештаја јавних предузећа, агенција, јавних установа и фондова у оквиру Инвестиционо-развојне банке Републике Српске.

Финансијском ревизијом буџета Републике обухвата се од 95% до 98% буџета одобреног Одлуком Народне скупштине за ревидирану годину. У ту сврху се сваке године врше ревизије финансијских извјештаја свих министарства, Службе Народне скупштине Републике Српске, Вијећа народа Републике Српске, Службе предсједника Републике Српске, Генералног секретаријата Владе Републике Српске, Републичких управа и других буџетских корисника који располажу са значајним средствима.

Ревизијом Годишњег консолидованог извјештаја о извршењу буџета Републике Српске покривају се сегменти буџетске потрошње која није обухваћена кроз ревизију наведених појединачних финансијских извјештаја.

Због недовољних кадровских ресурса, годишњи број ревизорских извјештаја из осталих области јавног сектора мали је у односу на постојећи број субјеката ревизије (63 јединице локалне самоуправе; 149 јавних предузећа објављених у регистру АПИФ-а; велики број јавних установа, агенција и сл.).

Пројекти финансирани од стране Европске комисије, Свјетске банке и других међународних организација и донације које нису исказане у извјештајима буџетских корисника нису до сада били обухваћени финансијском ревизијом.

Финансијском ревизијом, такође, није покривена ревизија јавног дуга у смислу захтјева ISSAI 5410-5440, изузев прегледа трансакција исказаних у Годишњем консолидованом извјештају о извршењу буџета Републике Српске и процјене њиховог утицаја на финансијске извјештаје.

Допринос финансијске ревизије ефикасности финансијског управљања и квалитету финансијског извјештавања највећи је у области управљања буџетским средствима, с обзиром на највећи обухват овог сегмента финансијском ревизијом. На то указује и чињеница да је број издатих позитивних ревизорских мишљења у посљедњим годинама значајно већи у односу на претходни период.

Табела 1: Преглед укупно извршених ревизија у току претходне 4 године

Година	Укупно ревизије	Позитивно мишљење	Мишљење са резервом	Негативно мишљење	Уздржано мишљење
2009.	64	18	41	5	0
2010.	56	14	40	2	0
2011.	62	21	39	1	1
2012.	53	29	22	1	1
Просјечно	235	82	142	9	2

3.3.5. Контрола квалитета

С обзиром да квалитет рада финансијске ревизије утиче на способност да се изврше законом прописане обавезе и да се примијене сва ревизорским стандардима дефинисана правила ревизије, квалитет се директно одражава и на репутацију и кредибилитет Главне службе за ревизију.

У складу са стандардом контроле квалитета ISQC-1, стандардима ревизије ISSAI 40 и 1220, висок ниво квалитета обавезно је осигурати у свим фазама ревизорског рада. Као претпоставка за испуњавање захтјева наведених стандарда, унутрашњом организацијом су постављени високи захтјеви у погледу знања, искуства и стечених сертификата ревизорског особља. Такође, организована је обука запосленог ревизорског особља за примјену ревизорских стандарда и INTOSAI смјерница у свим фазама ревизорског рада, за примјену ИТ технологија и усвојене методологије рада.

Израђен је Водич за контролу квалитета у финансијској ревизији који се базира на ISQC-1 и ISA 220, а примјењује се од 2008. године.

Осигурање квалитета заснива се на три нивоа и то осигурању квалитета у самом процесу ревизије, кроз мониторинг квалитета и кроз процјену квалитета.

Осигурање квалитета у процесу рада у потпуности је успостављено. Проводи се у процесу обављања свих ревизорских активности (планирања, извођења ревизије, извјештавања и праћења резултата ревизије), континуираним надгледањем и упутствима од стране вође тима, средњег и вишег менаџмента.

Мониторинг квалитета требао би да се врши кроз тзв. "вруће" прегледе у току и "хладне" прегледе по завршетку ревизије, односно кроз систем колегијалног прегледа од стране другог ревизорског тима или преглед од стране посебног одјељења за контролу квалитета. Тренутно, због недовољних кадровских ресурса, мониторинг се проводи само путем "хладних" прегледа, тј. системом колегијалних прегледа других тимова ревизије.

Процјена квалитета требала би да се заснива на интерним и екстерним прегледима система контроле квалитета. Процјена квалитета кроз интерни преглед досад није успостављена.

Екстерна процјена квалитета извршена је током 2005. и 2011. године, од стране организације SIGMA и указала је на следеће слабости:

- недовољан број запослених за предвиђени обим ревизије јавног сектора;
- неблаговремено превођење објављених ревизорских стандарда и смјерница и ажурирање Водича за ревизију и Водича за контролу квалитета;
- непостојање обезбијеђене подршке из области правне струке;
- постојање простора за унапрјеђење ефикасности ревизијског процеса и дјелотворности ревизијских резултата кроз сврсисходније планирање, статистичко узорковање и повећање квалитета извјештавања;
- непостојање анализе потреба и планова континуираних обука запослених;
- неуспостављен систем мониторинга и интерне процјене квалитета и др.

3.3.6. Изазови пред финансијском ревизијом

Да би у потпуности оправдали циљеве свог постојања, ревизори који се баве финансијском ревизијом треба да буду у могућности да правовремено и на квалитетан начин обаве ревизије финансијских извјештаја свих сегмената јавног сектора за које су овлашћени. Битна претпоставка за то су и континуиране активности на отклањању слабости уочених екстерном процјеном квалитета.

Промјеном стратегије приступа ревизији финансијских извјештаја, професионалним усавршавањем ревизорског особља, примјеном напредних технологија у области ревизије, успостављањем могућих облика сарадње са екстерном комерцијалном ревизијом и повећањем броја запослених у финансијској ревизији могуће је повећати број ревизија финансијских извјештаја у мање покривеним областима.

Посебним обукама за разматрање правних питања и укључивањем већег броја ИТ ревизора у тимове могуће је значајно повећати квалитет и ефикасност финансијске ревизије.

Попуњавањем одјељења за планирање, развој и процјену квалитета искусним ревизорима, који би пратили измјене ревизорских стандарда и искуства међународне праксе јавне ревизије, могуће је обезбиједити потпунију примјену ISSAI оквира, приближити искуства и добре праксе јавне ревизије напреднијих земаља и спровести одговарајуће интерне обуке запослених. Посебан изазов за финансијску ревизију био би достизање квалитета захтијеваног стандардом ISSAI 40.

Комбиновањем финансијске ревизије и ревизије учинка у области ревизије пројеката финансираних од стране Европске комисије, Свјетске банке и других међународних организација, донација, пројеката јавно-приватног партнерства и сличних пројеката у којим се ангажују јавна средства, могуће је постићи већи допринос ефикасности и ефективности свеукупног јавног сектора.

3.4. Остварени домети и изазови у ревизији учинка

3.4.1. Појам и улога ревизије учинка

Ревизија учинка (ревизија успјешности, ревизија 3Е, ревизија вриједности за новац) једна је од основних врста ревизија које проводе врховне ревизијске институције јавног сектора. Према ISSAI оквиру ревизије за јавни сектор, ревизија учинка подразумева:

- ревизију економичности институција јавног сектора у складу са административним принципима, праксом и утврђеном политиком,
- ревизију ефикасности коришћења персоналних, материјалних, финансијских и других ресурса, укључујући испитивање информационих система, мјера ефикасности у провођењу контролних и других активности и
- ревизију ефективности у односу на постављене циљеве институција код којих се обавља ревизија, те ревизију остварених активности у поређењу са планираним.

Законом о ревизији јавног сектора Републике Српске прописано је да Главна служба за ревизију проводи финансијску ревизију и ревизију учинка, па је на тај начин ревизија учинка и у формално правном погледу добила потпуно равноправан положај са финансијском ревизијом.

Акнима Главне службе за ревизију из 2007. године установљена је посебна организациона јединица (Сектор) за ревизију учинка и на тај начин је у организационом погледу успостављена функција ревизије учинка.

Главна служба за ревизију путем ревизије учинка ревидира програме, пројекте, активности у надлежности Владе Републике Српске, владиних и других институција јавног сектора. О резултатима проведене ревизије учинка сви заинтересовани корисници могу се упознати кроз јавно објављене извјештаје о ревизији учинка у којима се, поред осталог, дају приједлози и препоруке за унапјеђење управљања јавним сектором из перспективе економичности, ефикасности и ефективности. Ревизија учинка се проводи са циљем унапјеђења организације, функционисања и управљања јавним сектором, тј. са циљем да јавни сектор своје услуге пружа на квалитетан начин, орјентисане кориснички, те са циљем подизања јавне одговорности на виши ниво и подизања повјерења јавности у јавни сектор и институције јавног сектора.

Управо испитивање економичности, ефикасности и ефективности у јавном сектору представља једну од основних разлика између законом прописане ревизије у јавном у односу на законом прописану ревизију у приватном сектору, при чему ревизија у јавном сектору осигурава додатну квалитативну карактеристику ревизије.

3.4.2. Организација и ресурси

У оквиру Главне службе за ревизију, ревизија учинка организована је у посебну организациону јединицу, тј. Сектор за ревизију учинка. Ради провођења ревизија учинка ревизори се организују у ревизорске тимове, а величина и састав ревизорских тимова одређени су врстом, природом, карактером и комплексношћу ревизијског проблема, односно предмета ревизије.

У Сектору ревизије учинка ангажовано је 10 ревизора економске, правне и других струка и профила друштвених и хуманистичких усмјерења. Сви ревизори учинка имају високу стручну спрему, један има научно звање доктора наука, два су магистри наука а три ревизора се тренутно налазе на постдипломском студију. Укупно 7 ревизора учинка посједује сертификате о оспособљености да ревизије учинка проводе у складу са INTOSAI стандардима ревизије и другом релевантном међународном праксом ревизије учинка, издате од стране Шведске државне канцеларије за ревизију (SNAO)¹⁹.

У протеклом периоду, материјални, финансијски и просторни ресурси били су довољни за функционисање Сектора за ревизију учинка. Даљи развој и побољшање функционисања ревизије учинка у наредном периоду неопходно подразумијевају додатне ресурсе, посебно материјалне и финансијске природе.

Помоћ и подршку при успостављању и развоју ревизије учинка Главној служби за ревизију досад је пружала Шведска државна канцеларија за ревизију, кроз Пројекат институционалног јачања капацитета за ревизију јавног сектора у БиХ.

Шведска државна канцеларија за ревизију примарно је била орјентисана на успостављање и организовање капацитета за ревизију учинка, едукацију ревизора, помоћ и подршку у провођењу ревизија учинка, те помоћ и подршку топ и оперативном менаџменту у управљању ревизијом. Поред наведених активности, Шведска државна канцеларија за ревизију реализовала је и активности на:

- едукацији Одбора за ревизију о поступању са извјештајима ревизије учинка,

¹⁹ SNAO = Swedish National Audit Office.

- едукацији представника медија о извјештавању по извјештајима ревизије учинка,
- едукацији представника академске заједнице о улози ревизије учинка и потреби сарадње са академском заједницом,
- реализацији студијских посјета другим врховним ревизорским институцијама у циљу размјене пракси и искустава и ради упознавања се ревизијом учинка у другим земљама, те
- помоћи и подршци у успостављању методолошке основе за ревизију учинка.

3.4.3. Активности и резултати

Уз помоћ и подршку Шведске државне канцеларије за ревизију, 2009. године су припремљени и усвојени Принципи ревизије учинка, који представљају полазну основу за израду методолошких упутстава за ревизију учинка. Водич за ревизију учинка и Водич за квалитет у ревизији учинка, усвојени у току 2013. године, треба да осигурају заокружен методолошки основ за ревизију учинка.

У периоду од 2007. до сада извршено је укупно 13 ревизија учинка из различитих подручја (здравствена заштита, запошљавање, управљање природним ресурсима – концесије, пословно окружење, управљање инфраструктурним пројектима – путеви, активности у надлежности локалних јединица, активности у надлежности јавних предузећа, управљање грантовима, безбједност саобраћаја на путевима и др.).

Проведене ревизије су углавном представљале ревизију ефикасности и дјелимично ревизије економичности и ефикасности. Ове ревизије су по свом карактеру биле студије времена, студије процеса и студије резултата а проведене су с циљем да пруже добар основ за побољшање управљања временом, управљања процесима, те побољшање управљања организацијом и ресурсима.

Прве ревизије учинка показале су следеће:

- менаџмент у јавном сектору није довољно орјентисан ка успјешности односно ка принципима економичности, ефикасности и ефикасности,
- евидентни су бројни, разноврсни и компликовани административни поступци и процедуре који резултирају изузетно дугим временом за рјешавање предмета, некавалитетним услугама и веома израженим варијацијама у том погледу,
- алокација ресурса не врши се уз уважавање принципа успјешности,
- постојећа алокација ресурса не подстиче и не мотивише унапрјеђење економичности, ефикасности и ефикасности,
- присутна је недовољна и некавалитетна координација и комуникација између институција јавног сектора и између владиних и невладиних институција укључених у провођење истих активности,
- систем интерних контрола је нефункционалан а интерне контроле нису у функцији постизања успјешности у пословању,
- интерна ревизија је у процесу успостављања, а тамо гдје је успостављена није оријентисана ка ревизији економичности, ефикасности и ефикасности,
- постојећи систем извјештавања није посвећен извјештавању о успјешности пословања, тако да су корисници извјештаја у поступку доношења одлука ускраћени за показатеље успјешности,

- у поступку израде, предлагања и доношења законских и других прописа не поклања се потребна пажња утицају на ЗЕ, а промјене прописа врше се без претходне евалуације,
- размјена пракси и искустава сведена је на појединачне случајеве, без промовисања и подстицања добрих управљачких пракси.

Ревизије учинка које су окончане у току 2013. године усмјерене су на подручја финансијског менаџмента у јавном сектору (управљање грантовима), безбједности саобраћаја на путевима и високог образовања (природне и техничне науке).

3.4.4. Опредјељења и активности у наредном периоду

Ревизија учинка је врста ревизије коју у међународним оквирима карактерише изузетно брз раст и развој и неки ју сматрају ревизијом будућности у јавном сектору. По својој природи и карактеру представља ревизију која нуди препознатљиву додатну вриједност јавном сектору и друштву у цјелини.

Према оцјенама респектабилних међународних организација, Главна служба за ревизију у погледу ревизије учинка има лидерску позицију у БиХ. Намјера је да се та позиција задржи и у будућности, али и да се Главна служба за ревизију у том смислу високо позиционира на регионалном плану.

Да би се Главна служба за ревизију развијала у складу са правцима развоја других ревизијских институција јавног сектора и правцима развоја ревизије јавног сектора уопште и да би била у функцији осигурања нове додатне вриједности за јавни сектор и цјелокупно друштво, капацитети за ревизију учинка морају бити додатно развијени и унапријеђени.

Кроз процес планирања, организовања и провођења ревизија учинка опредјељење Главне службе за ревизију је да се ревидирају пројекти, програми, активности и процеси који су од посебног интереса за друштво, који подразумијевају значајно ангажовање људских, материјалних и финансијских ресурса и који имају довољно простора за унапријеђења и побољшања. У том погледу, оријентација Главне службе за ревизију је да проводи ревизије:

- пројеката, програма, активности и процеса у надлежности јединица локалне самоуправе, јавних предузећа и јавних установа,
- финансијског менаџмента у јавној управи,
- развојних и инфраструктурних програма и пројеката,
- управљања и коришћења природних ресурса,
- регулаторне реформе и пословног окружења,
- институционалног надзора и контроле,
- програма социјалног осигурања и социјалне заштите и др.

Слично као и у случају финансијске ревизије и са аспекта ревизије учинка посебно је битно да се прати напредак Републике Српске и БиХ у погледу европских интеграција и да се благовремено осигурају капацитети за ревизију програма и пројеката који се финансирају из претприступних и приступних фондова Европске уније.

Посебан професионални изазов за ревизију учинка у наредном периоду биће праћење и ревизија пројеката који се финансирају по моделу јавно-приватног партнерства.

С обзиром на праксу да ревизијске институције јавног сектора у ревизији јавних предузећа ревидирају успјешност и усклађеност, те да се организациони дијелови за ревизију јавних предузећа могу наћи и у ресору ревизије учинка, евентуално усвајање и имплементирање ове праксе подразумијевало би промјене у организацији Главне службе за ревизију, нове капацитете и додатне ресурсе, што би истовремено омогућило нови приступ ревизији јавних предузећа и додатно афирмисало Главну службу за ревизију.

Да би се у периоду који је обухваћен овом Стратегијом реализовали сви постављени развојни циљеви потребно је обезбиједити:

- јачање капацитета ревизије учинка у квантитативном и квалитативном погледу, кроз повећање броја ревизора и кроз институционални професионални развој ревизора, како би се осигурало провођење најмање пет ревизија учинка на годишњем нивоу,
- успостављање система професионалног развоја, укључујући и сертификацију ревизора учинка у складу са релевантним међународним праксама, чиме би се додатно обезбиједио квалитет ревизије као и кредибилитет ревизорских извјештаја,
- одржавање постојећих и изналажење нових форми међународне сарадње, као и размјена пракси и искустава са другим врховним ревизорским институцијама ради бољег међународног и регионалног позиционирања Главне службе за ревизију,
- квалитативно нови начин регулације ревизије учинка кроз Закон о ревизији јавног сектора Републике Српске, уважавајући принципе функционалности, професионализма и независности,
- израду нових и ажурирање постојећих методолошких приручника и упутстава на бази ISSAI оквира ревизије и релевантних пракси ревизије учинка и на тај начин стварање препознатљивих методолошких основа за ревизију учинка,
- додатне материјалне и финансијске ресурсе који ће осигурати јачање капацитета ревизије учинка,
- презентацију и промоцију ревизије учинка коришћењем постојећих и изналажењем нових институционалних механизма, ради адекватног разумијевања мјеста и улоге ревизије учинка и прихватања њеног утицаја, итд.

3.5. Ревизија усклађености

Према важећем Закону о ревизији јавног сектора Републике Српске, ревизија усклађености (правилности) није предвиђена као посебан, самостални облик ревизије. У досадашњој пракси Главне службе за ревизију ова ревизија је у одређеном обиму провођена у оквиру финансијске ревизије.

Позивом на Смјерницу за ревизију број 1250 – Разматрање закона и прописа у ревизији финансијских извјештаја, у оквиру ревизије усклађености ревизори засад углавном врше оцјену усклађености поступања клијента ревизије са Законом о јавним набавкама БиХ, Законом о буџетском систему Републике Српске, Законом о трезору, Законом о раду, Законом о платама у органима управе Републике Српске и другим системским законима који се могу сматрати законима од посебног значаја за правилно и законито функционисање буџетских корисника.

У смислу ISSAI 1250, разматрања у погледу усклађености са законима и другим прописима у ревизији јавног сектора често подразумева значајно шири дјелокруг од разматрања предвиђених ISA стандардима. Тај шири дјелокруг може да обухвати и додатне одговорности за, на примјер, изражавање посебног мишљења у погледу усклађености. Додатне одговорности, као и повезани циљеви ревизије и извјештавања, обухваћени су Смјерницама за ревизију правилности (усклађености) пословања ISSAI 4000, ISSAI 4100 и ISSAI 4200.

Према ISSAI 4000 – Смјернице за ревизију усклађености – општи увод, циљеви, обим и природа одређене ревизије усклађености зависе од читавог низа различитих фактора, укључујући и законске надлежности врховне ревизорске институције, као и законе и друге прописе који су релевантни за ревидирани ентитет. Уопштено гледајући, циљ ревизије усклађености је да омогући стицање разумног увјерења да ревидирани ентитет поступа у складу са утврђеним критеријумима. Ти критеријуми могу бити изведени из релевантног оквира финансијског извјештавања, закона, подзаконских прописа, парламентарних одлука, услова утврђених уговором или споразумом и сл.

У складу са ISSAI 4000, ревизија усклађености може бити успостављена на два различита начина:

- као ревизија која се обавља одвојено од ревизије финансијских извјештаја, односно као посебан ревизорски задатак, у ком случају је примјењив ISSAI 4100 – Смјернице за ревизију усклађености – за ревизије одвојене од ревизије финансијских извјештаја или
- као ревизија усклађености у вези са ревизијом финансијских извјештаја, уз примјену одредаба ISSAI 4200 – Смјернице за ревизију усклађености повезану са ревизијом финансијских извјештаја.

По природи ствари, ревизија усклађености дио је и сваке ревизије учинка.

На основу наведеног може се извући општи закључак да би новим Законом о ревизији јавног сектора Републике Српске на јасан начин требало утврдити будуће правце развоја и начин успостављања ревизије усклађености, као једног од три битна стуба свеукупне ревизије у јавном сектору за чије спровођење су, по правилу, задужене врховне ревизорске институције, а у случају Републике Српске, Главна служба за ревизију.

3.6. Достигнућа и изазови у примјени информационих технологија у ревизији

3.6.1. ИКТ²⁰ инфраструктура

Главна служба за ревизију користи модерну и функционалну ИКТ инфраструктуру. Локалне рачунарске мреже успостављене су у сједишту у Бањој Луци и у канцеларији у Бијељини и међусобно су повезане у виртуалну приватну мрежу.

Сервери раде под савременом платформом која обезбјеђује:

- флексибилно управљање ресурсима и висок ниво расположивости система,

²⁰ ИКТ = Информационо-комуникациона технологија

- централизовано управљање рачунарима и корисницима,
- репликацију структура података (fajl server) између сервера у Бањој Луци и Бијељини,
- синхронизацију података између лаптопа и сервера,
- развој и одржавање интранет странице, те
- аутоматизоване процедуре креирања безбједносних копија података и друге безбједносне алате.

Сви ревизори користе лаптопе а административно особље персоналне рачунаре. На клијентској опреми инсталирани су MS Windows 7 или XP SP3 оперативни системи и MS Office 2007. 19 од укупно 51-ог лаптопа и 4 од 6 персоналних рачунара старији су од 8 година.

У сједишту у Бањој Луци и у канцеларији у Бијељини по 1 рачунар је повезан на јединствени трезорски систем. Веза рачунара у сједишту са трезорским системом значајно је побољшана у 2012. години када је успостављена веза са административним и пословним центром Владе Републике Српске путем оптичких каблова.

3.6.2. Организација ИКТ функције и професионалне компетенције

ИКТ функција у Главној служби за ревизију успостављена је као посебан организациони дио. Задужена је за подршку ИТ сервиса и, гдје сте то процијени потребним, ревизију информационалних система и преузимање и анализу података ревидираних ентитета.

Руководилац ИКТ функције директно одговара Главном ревизору и замјенику Главног ревизора.

У ИКТ функцији тренутно су запослена 2 инжењера информатике. Оба ИКТ стручњака добро познају енглески језик, те свакодневно користе ресурсе на интернету за рјешавање проблема и упознавање са новим софтверским алатима. Један ИКТ стручњак има активне лиценце: сертификовани ревизор информационалних система (CISA²¹) и сертификовани менаџер безбједности информационалних система (CISM²²), које издаје Међународно удружење за ревизију и управљање информационалним системима (ISACA²³). ISACA нуди бројне облике континуиране едукације као што су семинари, симпозијуми, часописи, публикације у електронском облику на свом веб сајту, као едукацију на даљину (вебинари, е-конференције и слично).

ISACA је развила оквир за управљање информационалним технологијама COBIT²⁴, који је од стране ревизора и ИКТ професионалаца широко прихваћен као алат за оцјену зрелости управљачих процеса везаних за ИКТ. Тако, на примјер, EUROSAI алат за самопроцјену ИКТ-а у врховним ревизорским институцијама (Self-assessment) користи COBIT као најбољу праксу.

²¹ CISA – Certified Information System Auditor

²² CISM – Certified Information Security Manager

²³ ISACA – Information System and Control Association

²⁴ Control Objectives for Information and Related Technology

3.6.3. ИКТ подршка процесу ревизије

Ревизори у свом раду користе MS Office 2007 (Word, Excel, Outlook i Power Point) и интернет. Кроз интранет страницу или фајл сервер ревизорима су доступни интерни документи (водичи, инструкције и слично) као и везе према важним екстерним садржајима (легислатива, веб странице јавне управе и др.). На фајл серверу, на организован начин чувају се фолдери ревизије што омогућава размјену докумената између чланова ревизорског тима и мониторинг менаџмента.

Структуре фолдера ревизије нису стандардизоване. Администрацију права приступа ради IT администратор.

За писање извјештаја и другу екстерну комуникацију ревизори користе предефинисане обрасце.

Ревизори претражују трансакције на трезорском систему и покрећу извјештаје, преузимају их у облику MS Word документа и анализирају на својим рачунарима. Преузети извјештаји нису погодни за анализу у MS Excel-у, који сви ревизори користе. Обуку ревизора за рад са трезорским системом раде запослени из ИКТ сектора или други ревизори.

Глава служба за ревизију има и 2 лиценце за ACL DESKTOP. ACL је ревизорски алат за преузимање података из различитих база података, анализу и узорковање. Поред ревизора информационих система (ИС), обуку за ACL прошла су и 2 финансијска ревизора. Алат за сада користи само ревизор ИС-а. ACL има функционалност да се може повезати са различитим базама података. Ревизор тада има веће могућности анализе података. Разрађени поступци се могу аутоматизовати, чиме се повећава ефикасност у раду. Прије него што приступи бази података помоћу ACL-а ревизор треба добро упознати структуру базе података, логику апликације и системске дневнике које апликација креира. Оваква знања може стећи од ИКТ стручњака у ентитету који ревидира или од произвођа / имплементатора апликације.

На захтјев вође ревизорског тима, ревизор ИС-а оцјењује IT контроле ревидираног ентитета и/или преузима базу трансакција, анализира је у ACL-у и изводи у облик у који је прилагођен ревизорима за рад у канцеларији (Excel фајл са уграђеним заглављима, подножјима, филтерима, међузбировама, сумарним табелама и сл.). Преузимање база података ради се за евиденције изван трезорског система или евиденције које, због великог броја трансакција, нису расположиве у штампаном облику.

Потребе за ангажманом ревизора ИС-а веће су од расположивог времена. Главна служба не користи услуге изнајмљивања услуга екстерних ИКТ специјалиста у условима када су расположиви ресурси недовољни.

3.6.4. Ревизија ИС-а

У Главној служби за ревизију засад се не раде посебне IT ревизије. С друге стране, у области ИКТ-а долази до брзих промјена, појављују се нове технологије и сервиси уз које иду и ризици за пословно окружење. У јавном сектору имплементира се све више комплексних информационих система. Управљање и коришћење система често су раздвојени између више ентитета

које ревидирају различити ревизорски тимови, а било би сврсисходно да се оцјена безбједности уради на нивоу комплетног информационог система.

3.6.5. ИКТ подршка помоћним процесима

Ревизија ИС-а спроводи се као дио финансијске ревизије. На захтјев вође ревизорског тима, ревизор ИС-а оцјењује контроле ИС-а у ревидираном ентитету и/или преузима базу трансакција и анализира је у ACL-у. Након анализе, ревизор ИС-а извози податке у облик у који је прилагођен ревизорима за рад у канцеларији (Ехсел фајл са уграђеним заглављима, подножјима, филтерима, међузбировима, сумарним табелама и сл.). Преузимање база података ради се за евиденције изван трезорског система или евиденције које, због великог броја трансакција, нису расположиве у штампаном облику.

Ревизори у свом раду користе MS Office и интернет. Кроз интранет страницу или фајл сервер ревизорима су доступни интерни документи (водичи, инструкције и слично) као и везе према важним екстерним садржајима (легислатива, веб сајтови јавне управе и др.). На фајл серверу, на организован начин чувају се фолдери ревизије што омогућава размјену докумената између чланова ревизорског тима и мониторинг од стране менаџмента.

За потребе обављања финансијско-рачуноводствених послова тренутно се примјењују једноставни програми (интерно развијени или набављени) на бази MS Accessa и MS Excela. Ради се о поузданим технологијама.

Ревизорски извјештаји и основне информације о раду Главне службе за ревизију објављују се на интернет страници www.gsr-rs.org.

3.6.6. Изазови за ревизију ИС-а и ИКТ-а

У области ИКТ-а долази до брзих промјена, појављују се нове технологије и сервиси уз које иду и ризици за пословно окружење.

У јавном сектору имплементира се све више комплексних информационих система који доводе до нових изазова за Главну службу за ревизију, на примјер:

- извјештаји често нису расположиви у папирном облику,
- регулаторни оквир за управљање ИКТ и заштиту личних података постаје све значајнији,
- управљање и коришћење система раздвојени су између више ентитета које ревидирају различити ревизорски тимови,
- све више личних и осјетљивих података обрађује се у чува у електронском облику,
- комерцијалне фирме за потребе јавних институција обрађују личне и осјетљиве податке на својој опреми и успостављају техничке мјере заштите.

Све већа понуда алата из области ИКТ-а ствара прилику за Главну службу за ревизију да већом примјеном тих алата унаприједи квалитет и ефикасност процеса ревизије, као и управљање помоћним процесима.

3.7. Сарадња са домаћим институцијама и организацијама

Главна служба за ревизију је у свом досадашњем раду имала коректну сарадњу са институцијама и организацијама у Републици Српској и БиХ. На основу Закона о ревизији јавног сектора Републике Српске, сарадња Главне службе за ревизију са осталим Врховним ревизорским институцијама у БиХ успостављена је и формално путем Координационог одбора за ревизију институција БиХ, чији чланови су главни ревизори и замјеници главних ревизора Врховних ревизорских институција у БиХ.

Сарадња са институцијама јавног сектора одвијала се у овире законских овлашћења која су додијељена Главној служби за ревизију. У протеклом периоду успостављен је значајан напредак када је у питању разумијевање улоге Главне службе за ревизију у друштву. Сарадња са институцијама се константно унапрјеђује и одређена почетна размимоилажења су минимизирана и сведена на задовољавајућу мјеру. Имајући у виду да је Главна служба за ревизију релативно скоро отпочела са провођењем ревизије учинка, у будућности постоји значајан простор за унапрјеђење сарадње у овој области. Унапрјеђење сарадње институција јавног сектора са Главном службом за ревизију, посебно са аспекта избора стратешких подручја у којима ће се вршити ревизија учинка, може довести до унапрјеђења у раду, како институција, тако и Главне службе за ревизију, али и у функционисању јавног сектора у цјелини.

Менаџмент Главне службе за ревизију и остали запослени у протеклом периоду активно су учествовали у раду одређених стручних скупова, семинара, радионица итд., организованих од стране разних професионалних, струковних или пословних удружења²⁵. Поред тога, објављивани су чланци у стручним часописима чији аутори су били ревизори Главне службе за ревизију. За овај процес сарадње са невладиним организацијама може се рећи да је константан и да је присутан од самог оснивања и почетка рада Главне службе за ревизију. У склопу свог ангажмана припадници Главне службе за ревизију бавили су се искључиво стручном проблематиком и промоцијом рада Главне службе за ревизију и јавног сектора у цјелини.

У протеклом периоду Главна служба за ревизију формализовала је своју сарадњу путем потписивања Протокола о сарадњи са одређеним високошколским установама, чиме је студентима поменутих високошколских установа омогућено да се упознају са радом Главне службе за ревизију, али и запосленим у њој да узму активно учешће у наставном процесу. Овај сегмент је посебно интересантан када је у питању ревизија учинка и може се сматрати добрим видом промоције рада Главне службе за ревизију.

У току 2013. године покренута је и прихваћена иницијатива за организовање мастер студија посвећеног екстерној и интерној ревизији, рачуноводству и финансијама у јавном сектору, на Универзитету у Бањој Луци. Иста иницијатива упућена је и према Универзитету у Источном Сарајеву.

Процјењује се да ће у будућности постојати значајни потенцијали у унапрјеђењу ове врсте сарадње, као и могућност потписивања протокола о сарадњи са већим бројем високошколских установа.

²⁵ Савез општина и градова Републике Српске, Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, Удружење економиста Републике Српске, Удружење интерних ревизора БиХ и др.

3.8. Међународна сарадња

Досадашња међународна сарадња Главне службе за ревизију може се посматрати са три аспекта и то:

- кроз сарадњу са Шведском државном канцеларијом за ревизију као стратешким партнером (SNAO),
- сарадњу са организацијом која окупља врховне ревизорске институције (INTOSAI) и
- сарадњу са осталим међународним организацијама и институцијама.

3.8.1. Сарадња са Шведском државном канцеларијом за ревизију

Главна служба за ревизију је у протеклом периоду заједно са осталим Врховним ревизорским институцијама у БиХ остваривала међународну сарадњу са Шведском државном канцеларијом за ревизију, као стратешким партнером.

Ова сарадња је отпочела 2000. године и путем пројектних документа трајала је у континуитету закључно са 2012. годином. Имплементирана је кроз четири пројектне фазе. Прве двије фазе односиле су се на финансијску ревизију, трећа фаза на финансијску и ревизију учинка, док је четврта фаза искључиво била оријентисана на ревизију учинка.

Свеукупно гледајући, сарадња са SNAO-ом може се оцијенити корисном. Главна служба за ревизију је кроз њу добила значајну помоћ у преносу знања, али и у финансијском и материјалном смислу, кроз набавку рачунарске опреме и др. Такође, и у области финансијске и у области ревизије учинка омогућена су студијска путовања у Шведску и друге земље (Мађарску, Норвешку, Данску и Шкотску). Искуства прикупљена током ових студијских посјета била су значајна за унапређење рада Главне службе за ревизију.

Одређени напредак у развоју ревизије учинка у претходном периоду огледа се и у томе што је руководилац Сектора ревизије учинка у Главној служби за ревизију ангажован испред SNAO-а као консултант у помоћи Државној ревизорској институцији Црне Горе, у увођењу и имплементацији ревизије учинка у Црној Гори.

У наредном периоду могуће је остварити продужетак сарадње са Шведском државном канцеларијом за ревизију, у областима финансијске ревизије, ревизије учинка и ревизије усклађености.

3.8.2. Сарадња са INTOSAI

INTOSAI представља аутономну, независну и неполитичку организацију која окупља Врховне ревизорске институције из читавог свијета. Према Статуту INTOSAI-а, пуноправни члан ове асоцијације може бити свака Врховна ревизорска институција која долази из земље чланице Уједињених Нација. Према званичним подацима, испред Босне и Херцеговине као пуноправни члан INTOSAI-а тренутно се препознаје једино Канцеларија за ревизију институција БиХ, што не одсликава стварну ситуацију у БиХ. Наиме, у БиХ тренутно дјелују

укупно четири Врховне ревизорске институције²⁶ и, у складу са уставним и законским уређењем, ниједна од нема ексклузивно право да представља читаву БиХ.

Из наведеног се може закључити да се досадашња сарадња Главне службе за ревизију са INTOSAI-ем одвијала искључиво путем Координационог одбора. На међунорадним скуповима организованим од стране ове асоцијације Главна служба за ревизију је била заступљена кроз заједничке делегације са представницима других врховних ревизорских институција.

3.8.3. Сарадња са другим међународним организацијама

Готово од самог конституисања Главне службе за ревизију успостављена је њена сарадња са разним међународним организацијама и институцијама. Тако је, на примјер, Свјетска банка одиграла значајну улогу у увођењу и успостављању ревизије јавног сектора у Републици Српској. Сарадња са Свјетском банком постојала је и у протеклом периоду, иако није било формализована кроз пројектне документе или на неки други начин.

Поред Свјетске банке, сарадња се одвијала и са USAID-ом²⁷, кроз PARE²⁸ пројекат, у оквиру компоненте која се односи на ревизију учинка и сузбијање корупције са аспекта улоге ревизије. Овај пројекат траје још од 2009. године и, поред Врховних ревизорских институција у БиХ, као једне од циљних група обухватио је и Одборе/Комисије за ревизију у Парламентима у БиХ. Помоћу овог пројекта одређени број чланова Одбора/Комисија за ревизију из БиХ, као и четири главна ревизора у БиХ, посјетили су Сједињене америчке државе и њихове институције везане за ревизију јавног сектора у САД.

У априлу ове године, Главне службе за ревизију се по први пут укључила у рад Привременог пододбора за економска и финансијска питања и статистику, који је успостављен и дјелује на основу Споразума о стабилизацији и придруживању БиХ са Европском унијом а обухвата, поред осталих, и област екстерне ревизије у јавном сектору у БиХ. Пети по реду састанак Пододбора одржан је у Бриселу и био је добра прилика да Главна служба за ревизију пред Европском комисијом представи резултате и богата искуства стечена у ревизији јавног сектора у претходном периоду.

У мају, представник Главне службе за ревизију учествовао је у раду међународне конференције под називом "Добре праксе управљања јавним финансијама у периоду глобалног усклађивања", која је у организацији Међународног конзорцијума о финансијском управљању владиних институција (ICGFM) одржана у Мајамију, Флорида, САД. На Конференцији је остварена активна презентација искустава Главне службе за ревизију у провођењу законом утврђене екстерне јавне ревизије у Републици Српској, у складу са међународно признатом регулативом и добрим ревизорским праксама.

²⁶ Главна служба за ревизију, Канцеларија за ревизију институција БиХ, Канцеларија за ревизију институција Федерације БиХ и Канцеларија за ревизију јавне управе и институција Брчко Дистрикта БиХ.

²⁷ USAID = United States Agency for International Development

²⁸ PARE = Partnership for Advancing Reforms in the Economy

Представници Главне службе за ревизију су током године имали активно учешће и на конференцијама посвећеним ревизији учинка, одржаним у Љубљани и Бриселу.

3.9. Анализа снага, слабости, прилика и пријетњи – SWOT анализа

Основне претпоставке на којима се заснива ефикасан и ефективан рад Главне службе за ревизију, које су послужиле као основ за провођење донекле поједностављене анализе снага, слабости, прилика и пријетњи релевантних за њен будући развој односе се на:

- независност у раду,
- управљање материјалним и људским ресурсима
- професионални развој службе и ангажованог особља,
- комуникацију са домаћим окружењем, те
- сарадњу са међународним организацијама и институцијама.

Резултати SWOT анализе приказани су у Табели бр.2.

Табела 2.: Анализа снага, слабости, прилика и пријетњи – SWOT анализа

СНАГЕ	СЛАБОСТИ
Независност у раду	
<ul style="list-style-type: none"> • принцип независности уграђен у закон • ревизорски стандарди, принципи и начела укључују независност ревизора • снажна подршка независном раду од стране кључних фактора из окружења • директан приступ трезорском систему • досљедност, етичност, неполитичност 	<ul style="list-style-type: none"> • потенцијално неадекватне измјене закона могу утицати на независност ревизије • евентуална буџетска ограничења могу довести до смањења обима и квалитета ревизорског рада • изазови у погледу очувања адекватне мотивације ангажованих ревизора
Управљање материјалним и људским ресурсима	
<ul style="list-style-type: none"> • стабилно финансирање из буџета • расположивост додатних средстава • ефикасна управљачка структура у служби • поштивање законом утврђених рокова за израду и презентацију извјештаја, у складу са годишњим плановима рада 	<ul style="list-style-type: none"> • непостојање конзистентног система интерне контроле квалитета рада • недовољан број ангажованих ревизора • непопуњена радна мјеста у Одјељењу за планирање, методологију и развој • радни простор ограничен за даљи развој
Професионални развој службе и ангажованог особља	
<ul style="list-style-type: none"> • организована и јединствена професија • ревизорско особље обучено за ревизију • развијена добра пракса КПЕ у Републици • успостављена пракса размјене знања унутар службе и са окружењем • солидан ниво знања и вјештина у служби • значајна подршка процесу ревизије употребом информационих технологија 	<ul style="list-style-type: none"> • није успостављена база података о обвезницима ревизије • недоступност континуираних и ажурних превода међународних стандарда • неразвијеност свих облика ревизије • неразвијена функција интерне ревизије • непостојање адекватног система праћења реализације ревизорских препорука
Комуникација са домаћим окружењем	
<ul style="list-style-type: none"> • снажна подршка од стране органа власти • висок ниво повјерења јавности • заинтересованост медија за рад службе • отворена комуникација са другим ревизорским институцијама у земљи 	<ul style="list-style-type: none"> • недовољно развијен процес активне комуникације са органима власти • недовољно развијена свијест о стварној улози и дOMETИМА екстерне ревизије • неадекватна интернет презентација
Сарадња са међународним организацијама и институцијама	
<ul style="list-style-type: none"> • спремност међународних организација и институција да помогну развој службе • вишегодишња сарадња са SNAO-ом 	<ul style="list-style-type: none"> • ограничена укљученост у сарадњу са другим ревизорским институцијама • недовољно промовисање службе на

<ul style="list-style-type: none"> снажна визија и подршка руководству у циљу јачег укључивања службе у међународну сарадњу и кооперацију 	<ul style="list-style-type: none"> међународном и регионалном плану неукљученост у битне регионалне асоцијације попут EUROSАI-а²⁹
ПРИЛИКЕ	ПРИЈЕТЊЕ
<i>Независност у раду</i>	
<ul style="list-style-type: none"> реална могућност очувања снажне подршке независном раду из окружења могућност даљег развоја професионалног и пословног интегритета службе јачање свијести о етичким вриједностима учешће у измјенама законске регулативе 	<ul style="list-style-type: none"> сложено друштвено-политичко уређење дјелимична употреба ревизорских налаза у дневно-политичке и медијске сврхе могући различити облици притисака на службу и ревизоре из окружења потенцијални сукоб интереса
<i>Управљање материјалним и људским ресурсима</i>	
<ul style="list-style-type: none"> спремност органа власти да подрже материјални развој службе у будућности висок ниво сагласности унутар службе у погледу праваца и динамике развоја постојање и заинтересованост квалитетних људских ресурса у окружењу сарадња са "комерцијалном" ревизијом 	<ul style="list-style-type: none"> утицај економске и финансијске кризе ограничена могућност повећања броја ангажованих ревизора у служби није осигурана примјена савремених компјутерских техника и алата нису урађене смјернице за глобалну процјену ризика
<i>Професионални развој службе и ангажованог особља</i>	
<ul style="list-style-type: none"> побољшана сарадња са академском заједницом и професионалним тијелима могућност самообразовања и других видова личног професионалног развоја веће присуство тематским семинарима и конференцијама међународног карактера јачање сарадње са интерном ревизијом 	<ul style="list-style-type: none"> динамичан процес развоја ревизорске регулативе на међународном плану слабо познавање енглеског језика недовољна заинтересованост особља недовољна доступност финансијским средствима за подршку професионалног развоја
<i>Комуникација са домаћим окружењем</i>	
<ul style="list-style-type: none"> проактиван однос са окружењем успостављање комуникације путем квалитетне интернет презентације јачање свијести о потреби јачег превентивног дјеловања у ревизији едукација јавности о улози ревизије 	<ul style="list-style-type: none"> потенцијална незаинтересованост за нове видове комуникације са окружењем неадекватна комуникација са Централном јединицом за хармонизацију специфична овлашћења и улога Координационог одбора
<i>Сарадња са међународним организацијама и институцијама</i>	
<ul style="list-style-type: none"> студијска путовања у друге земље у циљу стицања нових знања и искустава јачање сарадње са ВРИ из окружења 	<ul style="list-style-type: none"> недовољна спремност одвојене сарадње са Главном службом за ревизију слабо познавање енглеског језика

²⁹ EUROSАI = European Organisation of Supreme Audit Institutions

4. ОСНОВНЕ ПРЕТПОСТАВКЕ ЗА ИЗРАДУ СТРАТЕГИЈЕ РАЗВОЈА

Кључне основе за доношење Стратегије развоја представљају Закон о ревизији јавног сектора Републике Српске, ISSAI ревизорски стандарди, те Извјештај о колегијалном прегледу врховних ревизорских институција у БиХ 2012. године, сачињен од стране организације SIGMA³⁰. SIGMA иначе дјелује у земљама у транзицији у циљу промовисања и јачања система и капацитета јавне управе.

Главна служба за ревизију основана је крајем 1999. године у складу са основним принципима Лимске декларације³¹, тј. као самостална и независна јавна институција овлашћена за екстерну ревизију у јавном сектору Републике Српске.

Према Лимској декларацији, врховне ревизорске институције своје задатке објективно и дјелотворно могу обављати само ако су независне и ако имају потпуну заштиту од екстерних утицаја. Да би то било могуће, врховне ревизорске институције морају имати неопходну функционалну и организациону независност која је, уједно, неодвојиво повезана и са независношћу њених чланова, посебно лица која учествују у руковођењу институцијом и одлучивању о ревизији.

4.1. Значај усвајања развојне стратегије

Стратегија развоја, поред осталог, обухвата приказ дугорочних (стратешких) циљева и активности путем којих се Главна служба за ревизију додатно жели позиционирати као једна од кључних институција од посебног интереса за Републику Српску, јер својим дјеловањем треба константно да утиче на побољшање ефикасности и ефективности свеукупног јавног сектора те да, самим тим, доприноси расту и развоју привреде и друштва у цјелини.

Стратегија развоја и стратешки планови веома су важни за дефинисање развојних приоритета и требају се одражавати на годишње (оперативне) планове ревизије, тим прије што Главна служба за ревизију, према закону, има веома широк обим предмета ревизије, а при том располаже ограниченим материјалним и људским ресурсима.

Увођење комплетних ISSAI стандарда у примјену представља релативно дуг и захтијеван процес. Како је већ истакнуто, Главна служба за ревизију је обавезна да примјењује ове, као и Међународне стандарде ревизије. Њена законска обавеза је да донесе упутства, смјернице и друга акта неопходна за примјену захтјеваних ревизорских стандарда. Да би то било могуће спровести у потпуности, неопходно је претходно осигурати континуирани приступ ажурним преводима ревизорских стандарда на српски језик и учинити те стандарде доступним свим ангажованим ревизорима, као и заинтересованој јавности, те осигурати приступ ревизора процесу континуиране (екстерне и интерне) професионалне едукације.

³⁰ SIGMA = Support for Improvement in Governance and Management, a joint initiative of the OECD and the EU, principally financed by the EU.

³¹ Лимска декларација смјерницама за начела ревизије, усвојена на IX INCOSAI (International Congress of Supreme Audit Institutions) Конгресу, одржаном 1977. године у Лими (Перу).

Главна служба за ревизију има одговорност за успостављање ефикасног система контроле квалитета, којим се осигурава досљедно поштовање ревизорских стандарда, начела и принципа, укључујући и мјере неопходне за обезбјеђење квалитета ревизорских активности. Постојећом систематизацијом радних мјеста у Главној служби за ревизију предвиђено је формирање Одјелјења за контролу квалитета, које досад није успостављено.

Приступ ревизора трезорском систему пословања у Републици Српској је обезбијеђен. Ревизори имају могућност претраге трансакција у том систему, те генерисања и анализе генерисаних извјештаја у електронском формату. На захтјев вође ревизорског тима ИТ стручњак се, по правилу, укључује у ревизију. Међутим, у будућности би требало стварати претпоставке за независне ИТ ревизије, као и већи допринос ИТ-а спровођењу других ревизија.

Предности примјене модерних информационих технологија у ревизији су многоструке, посебно када су у питању велики и сложени клијенти ревизије. За будући развој Главне службе за ревизију посебно је важно да се ревизорском особљу омогући одговарајућа обука за примјену тих технологија. Коришћење ИТ-а у ревизијама захтијева континуирани развој како би се осигурало да се потенцијалне слабости у компјутеризацији рачуноводствених система у јавном сектору уоче на адекватан начин у склопу ревизорског процеса. Повећано коришћење ИТ технологија у ревизији повећава ефикасност читавог ревизорског процеса.

Осим наведених, за развој Главне службе за ревизију у наредном трогодишњем периоду подједнако битна је и успјешна реализација других пројектованих стратешких циљева, попут унапрјеђења комуникације са медијима, органима законодавне, извршне и судске власти, проширења и унапрјеђења сарадње са релевантним страним организацијама и тијелима, побољшања материјалних предуслова за рад и професионални развој ангажованог ревизорског особља, побољшање сарадње са академском заједницом и професионалним тијелима и др.

4.2. Визија и мисија

Визија будућег развоја Главне службе за ревизију, као независне и професионалне институције и институционалног инструмента парламентарног надзора, примарно је заснована на досљедном провођењу ревизије у складу са ISSAI оквиром ревизије. Усмјерена је ка стварању додате вриједности у јавном сектору у Републици Српској, кроз подстицање ефикасне и ефективне употребе јавних ресурса, те сталном унапрјеђењу система транспарентног финансијског управљања и повећању јавне одговорности за управљање јавним средствима.

Главна служба за ревизију жели бити препознатљива као лидерска ревизиона институција јавног сектора у БиХ и региону, те као врховни ревизорски ауторитет и промотер препознатљиве ревизијске праксе.

Мисија Главне службе за ревизију је да путем правовремених и квалитетних ревизорских извјештаја, сачињених на основу финансијске, ревизије учинка и ревизије усклађености, Народну скупштину, Владу и њена тијела, друге надлежне институције и јавност уопште перманентно извјештава о начину

управљања јавним средствима, односно о томе да ли се јавним средствима управља на регуларан, економичан, ефикасан и ефективан начин.

4.3. Основне вриједности, начела и принципи законом прописане ревизије

Ревизорска професија је у последњих двадесетак година у читавом свијету доживјела свој процват захваљујући управо снажном прихватању одговорности за дјеловање у јавном сектору. Генерално, одговорност професионалних ревизора подигнута је на висок ниво.

Основне вриједности, начела и принципи на којима се заснива рад Главне службе за ревизију, односно ангажованих ревизора укључују:

- независност, непристрасност и политичку неутралност,
- професионалну оспособљеност и компетентност,
- професионално понашање ревизора,
- етичност,
- интегритет,
- објективност и стандардизованост у приступу ревизији,
- повјерљивост, те
- посвећеност институцији и јавну одговорност.

4.3.1. Независност

Независност Главне службе за ревизију примарно је загарантована Законом о ревизији јавног сектора у Републици Српској и примјењивим професионалним стандардима (на примјер ISSAI 100), начелима и принципима и укључује право и обавезу службе да у институционалном, организационом и функционалном смислу дјелује независно у односу на законодавну и извршну власт, ревидираног клијента, медије, невладине организације и јавност уопште.

Независност ревизора и другог особља ангажованог у Главној служби за ревизију подразумијева њихову сталну тежњу да своје радне задатке обављају непристрасно, у складу са законом. Ревизори морају бити политички неутрални, те независни и непристрасни у односу на субјекте ревизије, као и на било коју екстерну интересну групу или појединце.

Запослени у Главној служби за ревизију би требало да штите своју независност и да избјегавају сваки могући сукоб интереса, што укључује и одбијање поклона или захвалности који би могли да утичу или да изгледа као да утичу на њихову независност и професионални интегритет. Ревизори би требало да избјегавају све односе са руководиоцима и запосленима у субјекту ревизије и са другим странама који могу да утичу, компромитују или угрозе способност ревизора да раде независно или могу да створе погрешну перцепцију јавности о њиховом независном раду.

4.3.2. Професионална оспособљеност и компетентност

Законом успостављени ревизор своје услуге треба да пружа са дужном професионалном пажњом, компетентно и исправно и као такав има сталну

обавезу да одржава професионално знање и оспособљеност на потребном нивоу, како би клијент ревизије могао да искористи предности компетентне професионалне услуге, засноване на савременом развоју и добрим праксама, законској регулативи и модерним техникама ревизије. Ревизор треба да ради марљиво и у складу са техничким и професионалним стандардима примјенивим у пружању професионалних услуга. Принципи професионалне оспособљености и компетентности намећу обавезу константног одржавања и повећања нивоа професионалних знања, вјештина и способности.

Компетентна професионална услуга подразумијева коришћење аргументованог просуђивања у примјени професионалног знања и способности. Одржавање професионалне оспособљености захтијева континуирано познавање и разумијевање релевантног техничког и пословног развоја и окружења. Континуирани професионални развој треба да осигура изградњу, одржавање и стално развијање способности које омогућавају компетентан рад у оквиру професионалног окружења.

Менаџмент Главне службе за ревизију треба да предузме све неопходне кораке како би осигурао да лица која раде под његовим ауторитетом константно имају одговорајућу професионалну обуку и надзор.

4.3.3. Професионално понашање

Законом успостављени ревизор треба да поступа у складу са релевантним законским и професионалним нормама и да се уздржава од било каквог понашања које може да дискредитује ревизорску професију. Ревизор треба да буде искрен и истинољубив и не треба да преувеличава своје могућности, квалификације или искуство. Такође, не треба да омаловажава примједбе других или да врши неосновано поређење са радом других.

4.3.4. Етичност

Ревизорска професија је по својој природи повезана са поштивањем високо постављених етичких стандарда и норми. Већ је наглашено да је посебно значајна карактеристика ревизорске професије прихватање одговорности за дјеловање у јавном интересу. Због тога, одговорност законом успостављеног ревизора, посебно онога који дјелује у оквиру врховне ревизорске институције, не може бити искључиво усмјерена ка задовољењу потреба и интереса појединог клијента или поједине групе заинтересоване за резултате ревизије, већ ка задовољењу интереса свеукупне јавности.

Поштивање основних принципа етике потенцијално може бити угрожено низом различитих околности. Све оне могу бити сврстане у неколико категорија:

- пријетње по основу личног интереса, које се могу јавити као резултат финансијског или другог интереса ревизора или његових блиских сродника и чланова уже породице,
- пријетње по основу самоконтроле, које се могу јавити када ревизор који је донио одређени закључак или одлуку врши поновну процјену и вредновање тог закључка или одлуке,

- пријетње по основу заступништва, које се могу јавити у случајевима када ревизор промовише одређени став или мишљење у тој мјери да његова даља објективност може бити угрожена,
- пријетње по основу присности, које се могу јавити у случајевима када ревизор због постојања блиског односа постаје сувише наклоњен интересима других и
- пријетње по основу застрашивања које се могу јавити у случајевима када је ревизор спријечен да дјелује објективно усљед отворених или прикривених пријетњи.

Заштитне мјере којима се овакве пријетње могу елиминисати или свести на прихватљив ниво обухватају мјере које су установљене од стране професије, кроз регулативу или законодавство и заштитне мјере унутар радног окружења. Заштитне мјере установљене од стране професије, кроз законодавство или другу регулативу, поред осталог, обухватају захтјеве у погледу образовања, обуке и искуства које је неопходно испунити да би се ушло у професију, захтјеве континуираног професионалног усавршавања, професионалне стандарде, професионални или регулаторни надзор и дисциплинске поступке, екстерни преглед ревизорских извјештаја и информација од законом овлашћене треће стране и др.

4.3.5. Интегритет

Законом успостављени ревизор треба да буде једноставан, искрен и поштен у свим професионалним и пословним односима. Његов професионални интегритет подразумијева поштено, фер поступање и истинољубивост. Он не би требао да буде повезан са извјештајима, одговорима, саопштењима или другим информацијама уколико сматра да садрже материјалну грешку или обмањујућу изјаву или да садрже изјаву или информацију која је прибављена на немаран начин. Законом успостављени ревизор, такође, не смије да изоставља или прикрива информације чије би изостављање, прикривање или замагљивање корисника тих информација одвело у погрешном смјеру.

4.3.6. Објективност и стандардизованост у приступу ревизији

Законом успостављени ревизор треба да буде објективан и не смије подлијегати предрасудама и утицајима других који утичу или могу да утичу на његово професионално или пословно просуђивање.

Принцип објективности намеће обавезу свим ревизорима да не компромитују своје професионално или пословно просуђивање због пристрасности, сукоба интереса или утицаја других. Иако може бити изложен ситуацијама које могу штетно дјеловати на његову објективност, законом успостављени ревизор мора избјећи све околности или односе који пристрасно или неприкладно утичу или могу да утичу на његово професионално просуђивање.

Принцип стандардизованости у приступу ревизији треба посматрати у контексту сталне тежње да се током цијелог ревизорског циклуса, тј. приликом планирања сваке појединачне ревизије, те прикупљања и извођења ревизорских доказа, као и извјештавања о резултатима проведене ревизије, досљедно поштују усвојени ревизорски стандарди, начела и принципи, како би се избјегла било каква субјективност и селективно давање ревизорских мишљења.

4.3.7. Повјерљивост

Законом успостављени ревизор треба да поштује повјерљивост информација које су произашле из његових професионалних и пословних односа и не смије да користи или објелодани трећој страни било коју од тих информација без одговарајућег и посебног одобрења, осим када има законско или професионално право или обавезу да то уради. Повјерљиве информације прибављене као резултат професионалних и пословних односа не требају бити коришћене у сврху задовољавања личног интереса ревизора или трећих страна.

Законом успостављени ревизор треба да очува повјерљивост информација стечених кроз ревизију чак и у својим слободним активностима и личним или породичним контактима. Потреба усклађености понашања ревизора са принципима повјерљивости постоји и након престанка професионалног ангажовања.

Код доношења одлуке о томе да ли да повјерљиву информацију јавно објави, ревизор треба да размотри сљедећа питања:

- да ли интереси било које релевантне стране тиме могу бити угрожени,
- да ли су све значајне чињенице познате и доказане до одговарајуће мјере,
- каква врста саопштења се очекује и коме се обраћа одређеним саопштењем.

Ревизор посебно мора да буде сигуран у то да су лица којима је саопштење намијењено адекватни примаоци повјерљиве информације а, када ситуација укључује неку непровјерену чињеницу или мишљење, уколико је неопходно, потребно је примијенити професионално расуђивање ради одређивања адекватног начина објелодањивања информације.

4.3.8. Посвећеност институцији и јавна одговорност

Ревизори и друга лица ангажована у Главној служби за ревизију константно морају да подстичу и развијају приврженост и оданост институцији. Моралан и професионалан ревизор треба свакодневно да гради позитивно мишљење о институцији у којој ради.

Законом успостављени ревизори своје активности неопходно морају да подреде општем, јавном интересу.

5. СТРАТЕШКИ ПЛАН И ОПЕРАТИВНИ ПЛАНОВИ АКТИВНОСТИ

Стратешки циљеви и стратешке активности обухваћени овом Стратегијом развоја пројектовани су за седмогодишњи период (од 2014. до 2020. године). Сматра се да је то довољно дуг период у коме се могу реализовати сви зацртани стратешки циљеви.

Поједине стратешке циљеве, као што су припрема, усвајање и потпуна имплементација нових законских рјешења која би требало да омогуће унапрјеђење процеса планирања и провођења законом утврђених ревизија, оперативно успостављање свих сегмената нове, модерне web презентације Главне службе за ревизију, формализовање сарадње са академском заједницом и другим релевантним тијелима и институцијама, успостављање cjеловитог система интерне контроле квалитета у Главној служби за ревизију, итд., могуће је реализовати једнократно, али је за њихову потпуну реализацију потребан период дужи од једне календарске године.

Стратешки циљеви које ће, објективно, бити неопходно реализовати у континуитету обухватају развојне циљеве као што су континуирани превод и примјена свих важећих ISSAI ревизорских стандарда, континуирано јачање материјалне и кадровске основе за функционисање Главне службе за ревизију, унапрјеђење процеса интерне и екстерне професионалне едукације, јачање вјештина везаних за активну употребу енглеског језика, унапрјеђење сарадње са функцијом интерне ревизије и другим екстерним ревизорима, унапрјеђење сарадње са међународним тијелима и институцијама у циљу усвајања добрих међународних пракси, промовисање начела и принципа екстерне ревизије у јавном сектору Републике Српске на међународном плану, боље међународно позиционирање Главне службе за ревизију, итд.

У смислу наведеног, стратешки план активности на реализацији циљева из ове Стратегије треба да буде пројектован у складу са прихватљивом динамиком реализације сваког од зацртаних стратешких циљева, у мјери у којој је те циљеве објективно могуће реализовати закључно са 2020. годином.

Оперативним плановима активности сматрају се годишњи планови којима ће, поред осталог, бити разрађене оперативне мјере и активности за потпуну или дјелимичну реализацију пројектованих стратешких циљева у конкретној години.

И стратешки и оперативне планове активности на реализацији циљева утврђених овом Стратегијом треба да припреми и усвоји менаџмент Главне службе за ревизију.

5.1. Однос између стратешког и оперативног (годишњег) плана

За реализацију циљева утврђених овом Стратегијом развоја планирано је доношење једног стратешког и седам оперативних (годишњих) планова.

Сваки оперативни (годишњи) план Главне службе за ревизију, осим активности на реализацији стратешких циљева утврђених овом Стратегијом, треба да обухвати и активности на реализацији редовних, годишњих активности које се примарно односе на извршење редовног годишњег плана финансијских ревизија и ревизија учинка, утврђеног од стране скупштинског Одбора за ревизију, као и плана посебних ревизија, посебно у сегменту финансијских

ревизија у јединицима локалне самоуправе, јавним предузећима и јавним установама.

Један од приоритета у будућем периоду, који се посебно жели нагласити овом Стратегијом, односи се на неопходност снажнијег и редовнијег укључивања Главне службе за ревизију у ревизију јавних предузећа, јавних установа и јединица локалне самоуправе, са тежњом да те ревизије постану дио редовних годишњих планова ревизија које, на приједлог Главне службе за ревизију, утврђује скупштински Одбор за ревизију.

5.2. Стратешке активности и стратешки циљеви

У наставку су разрађени конкретни стратешки циљеви релевантни за реализацију ове Стратегије, прво на општем а затим и на нивоима сваког од облика законом упостављене екстерне ревизије за које је овлашћена Главна служба за ревизију.

5.2.1. Општи стратешки циљеви

- **Повећање квалитета законом прописане ревизије засноване на међународним стандардима ревизије и најбољим међународним праксама и прилагођене локалним условима и околностима**
 - осигурање континуираног приступа ангажованих ревизора и заинтересоване јавности ажурним преводима свих ISSAI и других релевантних међународних стандарда ревизије, начела и принципа,
 - израда упутстава о примјени међународних стандарда ревизије;
- **Унапрјеђење општег правног оквира за законом прописану ревизију**
 - измјена постојећег или усвајање новог Закона о ревизији јавног сектора Републике Српске;
- **Унапрјеђење материјалне основе за функционисање Главне службе за ревизију**
 - обезбјеђење адекватних радних услова за све запослене у Главној служби за ревизију (простор, опрема и друго),
 - обезбјеђење адекватних радних услова за ревизоре који би у наредном периоду требали бити ангажовани,
 - обезбјеђење сигурних и адекватних извора финансирања Главне службе за ревизију,
 - осигурање приступа савременим информационим технологијама погодним за примјену у статутарној ревизији;
- **Развој партнерске сарадње и односа са релевантним домаћим окружењем у циљу јачања професионалног угледа и утицаја ревизије**
 - активна подршка процесу едукације јавности о улози и значају екстерне ревизије коју проводи Главна служба за ревизију,
 - формализовање сарадње са академском заједницом,
 - формализовање сарадње са професионалним и другим релевантним невладиним тијелима,
 - израда модерне интернет презентације Главне службе за ревизију,

- уређивање правила и процедура комуникације са медијима, невладиним организацијама и сл.,
- унапрјеђење сарадње са скупштинским Одбором за ревизију,
- унапрјеђење сарадње са интерном ревизијом у јавном сектору,
- прецизније позиционирање и утврђивање правила и принципа учешћа менаџмента Главне службе за ревизију у раду Координационог одбора Канцеларије за ревизију институција БиХ,
- унапрјеђење сарадње са другим екстерним ревизорима;
- **Изналажење нових форми међународне сарадње и боље међународно и регионално позиционирање Главне службе за ревизију**
 - формализовање професионалне сарадње са ревизорским службама у окружењу,
 - учлањење у глобалне и регионалне организације (INTOSAI, EUROSAI и др.),
 - обезбјеђење студијских путовања и других видова приступа добрим међународним праксама и размјени искустава,
 - учешће у семинарима, симпозијумима и конгресима од међународног значаја у циљу промовисања достигнућа и праксе Главне службе за ревизију,
 - промовисање улоге и значаја Главне службе за ревизију као врховне ревизорске институције у Републици Српској на међународном плану,
 - осигурано учешће у раду Конгреса INTOSAI-а;
- **Унапрјеђење система професионалног развоја и управљања људским ресурсима**
 - сертификација свих ангажованих ревизора, у складу са релевантним правним оквиром примјењивим у Републици Српској и БиХ,
 - осигурање трајног приступа систему професионалне континуиране едукације овлашћених ревизора,
 - подстицање ангажованих ревизора на активно учешће у едукацији других о ревизији и ревизорским алатима и вјештинама,
 - успостављање и развој система интерне едукације запослених,
 - подстицање процеса самоедукације ангажованих ревизора,
 - повећање нивоа знања и коришћења енглеског језика;
- **Развој и јачање институционалних капацитета, успостављање функционалне и флексибилне унутрашње организације и нових управљачких пракси**
 - обезбјеђење неопходних материјалних предуслова за повећање броја стално ангажованих ревизора,
 - подстицање тимског приступа управљању и руковођењу,
 - ажурирање интерних правилника и других интерних аката,
 - унапрјеђење хоризонталне комуникације између различитих сектора и одјељења формираних у Главној служби за ревизију;
- **Унапрјеђење екстерне и интерне контроле квалитета**
 - успостављање и одржавање система интерне и екстерне контроле квалитета рада, у складу са законом,
 - осигурање функционалности Одјељења за контролу квалитета,

- успостављање система праћења квалитета рада ангажованих ревизора и система награђивања у складу са резултатима рада,
- успостављање јасних правила за дисциплинску и друге облике одговорности, у складу са законом и професионалним правилима.

5.2.2. Посебни стратешки циљеви у развоју финансијске ревизије

Повећање квалитета законом прописане ревизије засноване на међународним стандардима ревизије и најбољим међународним праксама и прилагођене локалним условима и околностима

Повећање квалитета финансијске ревизије у наредном периоду могуће је, поред осталог, остварити кроз:

- квалитетнију кадровску подршку процесу ревизије;
- квалитетнију софтверску подршку у процесу ревизорског рада,
- благовремен приступ објављеним ISSAI стандардима,
- ажурирање Водича за финансијску ревизију;
- ажурирање Водича за контролу квалитета,
- изработом упутстава о примјени смјерница за финансијску ревизију,
- спровођењем одговарајућих интерних и екстерних обука, итд.

Квалитетнија кадровска подршка процесу ревизије може се остварити кроз повећан број ангажованих искусних овлашћених ревизора, подршку стручњака правне струке и већи број ИТ ревизора.

Посебан допринос повећању квалитета ревизије може дати реализација раније започетих активности у погледу набавке и увођења алата и програма за управљање ревизорским процесима.

Благовремен приступ објављеним ISSAI стандардима је основна претпоставка за примјену међународних стандарда ревизије јавног сектора, а и законска обавеза.

Ажурирање Водича за финансијску ревизију условљено је приступом свим објављеним ISSAI смјерницама и измјенама ревизорских стандарда, начела и принципа. До краја 2014. године могуће је извршити ажурирање Водича са досад преведеним ISSAI смјерницама (1000, 1200, 1210, 1220, 1250, 1300, 1315, 1320, 1530, 1540, 1560, 1700, 1705 и 1706). Водичем је предвиђено годишње преиспитивање усклађености његових смјерница и упутстава са ревизорским стандардима. Потпуно ажурирање је континуирана активност. До краја 2015. године, након извршених превода, Водич би требало допунити и ускладити са преосталим ISSAI смјерницама. Ово посебно укључује обавезу израде властите смјернице за спровођење ревизије правилности (усклађености) у складу са ISSAI 4200. Такође треба ажурирати и прилагодити методологије (чек листе, програме и другу радну документацију) захтјевима смјерница и околностима код субјеката ревизије.

Ажурирање Водича за контролу квалитета треба извршити у складу са захтјевима ISSAI 40 и ISSAI 1220. Према захтјевима ISSAI 40 који се постављају за врховне ревизорске институције у јавном сектору, Водич је неопходно ажурирати у погледу питања везаних за лидерску одговорност, етичке вриједности, ревизорске и друге активности, људске ресурсе и праћење нивоа

квалитета. С тим у вези, неопходно је израдити и усвојити политике и процедуре за:

- промовисање интерне културе и значаја квалитета за вршење ревизорских и свих других послова,
- испуњавање релевантних етичких захтјева од стране свих запослених,
- осигурање провођења ревизија за које је финансијска ревизија компетентна и има довољне ресурсе (вријеме и запослене обучене да ревизију извршавају у складу са професионалним стандардима),
- осигурање примјене регулаторних захтјева и објављивање извјештаја који одговарају датим околностима,
- праћење и провјеру примјене процедура контроле квалитета и др.

Наведене активности могуће је реализовати до краја 2014. године.

Неопходно је организовати и спровести интерне обуке за измијењене дијелове Водича за финансијску ревизију и Водича за контролу квалитета. Оне треба да укључе упознавање свих ревизора са преведеним ISSAI смјерницама, новим интерним смјерницама и упутствима (одвојеним од Водича), измјенама методологије рада, новим процедурама контроле квалитета, те IT обуке (генерисање података из базе података субјекта ревизије, примјену статистичког узорковања код великих субјеката ревизије, CAATs технике).

Значајна подршка потпуној и правилној примјени ISSAI смјерница могла би бити обезбијеђена кроз наставак партнерске сарадње са Шведском канцеларијом за ревизију (SNAO), као и остваривањем сарадње са другим релевантним међународним организацијама и институцијама.

Динамика реализације обука треба да буде дефинисана годишњим плановима и усклађена са динамиком ажурирања Водича за финансијску ревизију и Водича за контролу квалитета, те израде упутстава о примјени релевантних ISSAI смјерница за ревизију.

Унапрјеђење материјалне основе за функционисање Главне службе за ревизију

Да би се повећао капацитет финансијске ревизије, односно број извршених ревизија на годишњем нивоу, посебно јавних предузећа, јавних установа и других субјеката свеукупног јавног сектора, неопходно је повећати материјалну подршку функционисању Главне службе за ревизију кроз:

- бољу техничку опремљеност (замјену старих и дотрајалих рачунара, дотрајале канцеларијске опреме, набавку скенер апарата и квалитетнијих штампача),
- набавку и примјену софтвера за управљање ревизорским процесом и организовање одговарајућих обука,
- додатни пословни простор и канцеларијску и рачунарску опрему за повећање броја запослених и
- финансијска средства за квалитетније обуке постојећег и посебно новог ревизорског особља (стручна литература, семинари, ангажовање стручњака и сл.).

Развој партнерске сарадње и односа са релевантним домаћим окружењем у циљу јачања професионалног угледа и утицаја ревизије

Допринос финансијске ревизије професионалном развоју и бољем разумијевању улоге и значаја ревизије јавног сектора у јавности може се остварити кроз:

- повећање квалитета ревизорских извјештаја, а посебно кроз квалитетније и сврсисходније препоруке субјектима ревизије,
- објављивање радова из области јавне ревизије у стручним часописима,
- активно учешће, у својству предавача, на семинарима које организују референтна професионална удружења,
- активнију сарадњу са Централном јединицом за хармонизацију и заједничке обуке за примјену стандарда интерне ревизије у јавном сектору,
- активно учешће на семинарима и радионицама које организују међународне организације у Републици Српској и БиХ,
- учешће у јавним расправама о спроведеним ревизијама које организује Одбор за ревизију Народне скупштине, итд.

Изналажење нових форми међународне сарадње и боље међународно и регионално позиционирање Главне службе за ревизију

Финансијским ревизорима треба да буде омогућено:

- учешће у студијским путовањима и другим видовима приступа добрим међународним праксама финансијске ревизије,
- подршка у примјени ISSAI оквира од стране референтних Врхунских ревизорских институција,
- учешће у семинарима, симпозијумима и конгресима од међународног значаја у циљу размјене искустава и промовисања достигнућа и праксе Главне службе за ревизију.

Унапрјеђење система професионалног развоја и управљања људским ресурсима

Главна служба за ревизију треба да обезбиједи политике и процедуре у вези са управљањем људским ресурсима које укључују запошљавање, процјену способности и учинка, професионални развој, стручно знање, развој каријере, накнаде и процјену потреба запослених.

Сектор финансијске ревизије ће на основу извршених анализа потреба у оквиру годишњих планова дефинисати оперативне активности које ће допринијети професионалном развоју запослених. Оне треба да укључе активности везане за интерне и екстерне обуке.

Интерне обуке би требало да спроводи искусно ревизорско особље кроз рад на терену и тематске радионице, а екстерне би требало организовати кроз различите видове партнерске и друге сарадње са академском заједницом, професионалним удружењима и међународним организацијама.

За све ревизоре, примјерено звању и нивоу професионалне оспособљености, неопходно је обезбиједити учешће на семинарима, радионицама и стручним предавањима које организују академска заједница и професионална удружења.

Ревизорима који познају енглески језик треба да буде омогућено присуство међународним семинарима, конференцијама и другим скуповима значајним за унапрјеђење праксе ревизије јавног сектора. Сво запослено особље треба подстицати на унапрјеђење вјештина везаних за енглески језик.

Ревизори који имају сертификат овлашћеног рачуновође требају бити подстицани и стимулирани за стицање сертификата овлашћеног ревизора у периоду трајања овог стратешког документа.

За ревизоре који немају никакав сертификат потребно је дефинисати период у коме ће морати да стекну одговарајућа професионална звања.

Свим ревизорима који су у процесу професионалног усавршавања (постдипломски студији, мастер, докторске студије из области рачуноводства и ревизије) требају бити одобрени слободни дани за полагање испита.

Развој и јачање институционалних капацитета, успостављање функционалне и флексибилне унутрашње организације и нових управљачких пракси

У циљу повећања ефикасности и ефективности финансијске ревизије треба да буде попуњено радно мјесто руководиоца одјељења за ревизију јавних предузећа и других правних лица од јавног интереса.

У циљу веће поузданости у процјене система интерних контрола, а посебно информационих система субјеката ревизије биће омогућена већа подршка ИТ стручњака. Финансијским ревизорима је омогућен директан приступ трезорској апликацији, али је неопходно обезбиједити и директан приступ базама података субјеката ревизије. На тај начин би ИТ или други обучени ревизори извршили генерисање изворних података и одређена аналитичка испитивања и допринијели повећању ефикасности усмјеравањем ревизорских испитивања на значајна питања.

У циљу примјене ISSAI стандарда у ревизији усклађености потребно је обезбиједити адекватну подршку правних стручњака, укључујући и запошљавање одређеног броја правника у Главној служби за ревизију.

Унапрјеђење интерне и екстерне контроле квалитета

У Главној служби за ревизију неопходно је ажурирати постојеће и дефинисати нове политике и процедуре које ће осигурати константно висок квалитет ревизорског рада и интерне контроле квалитета кроз све фазе ревизорског процеса.

Интерну контролу квалитета у финансијској ревизији могуће је побољшати на два начина:

- планирањем времена за интерну контролу квалитета у току спровођења ревизије ("врући прегледи") од стране независних тимова ревизије,
- попуњавањем Одјељења за планирање, развој и процјену квалитета распоређивањем искусних ревизора на те послове или пријемом нових искусних ревизора.

Екстерну контролу и процјену квалитета би требале да обављају Врхунске ревизорске институције из земаља са напреднијим праксама и већим искуствима у примјени ISSAI стандарда, а посебно ISSAI 5600 који даје смјернице за екстерне колегијалне прегледе.

5.2.3. Посебни стратешки циљеви у развоју ревизије учинка

Унапрјеђење квалитета и додате вриједности кроз ревизију учинка засноване на релевантним стандардима ревизије, препознатљивим међународним праксама и прилагођене локалним условима и околностима.

Професионални оквир за дјеловање ревизије учинка су ISSAI стандарди ревизије, смјернице, упутства и саопштења релевантних међународних ревизијских организација.

Процес ревизије се организује, планира и проводи у складу са међународним стандардима ревизије за јавни сектор (ISSAI ревизорски стандарди) и методологијом која се у потпуности заснива на међународним стандардима за јавни сектор. Главна служба за ревизију треба да прати промјене у међународним стандардима ревизије, те да те промјене и релевантну међународну праксу ревизије укључује у методолошка упутства за ревизију учинка. Ревизију треба проводити у складу на највишим достигнућима релевантне међународне праксе што јој даје додатни квалитет и кредибилитет. Посебну улогу у имплементацији ISSAI стандарда и методологије ревизије може да има стратешки партнер, путем консултантске подршке.

Квалитет ревизије учинка могуће је унаприједити кроз додатно афирмисање рада са фокусом и референтним групама као и кроз афирмацију хоризонталне комуникације унутар Сектора ревизије учинка и унутар Главне службе за ревизију.

Квалитетне и правовремене ревизије које нуде нову додату вриједност, проведене у складу са ISSAI стандардима ревизије и методолошким упутствима биће најбољи промотер ревизије учинка и основа за напредовање и награђивање ревизора.

Остваривање улоге ревизије учинка подразумијева и наглашену улогу скупштинског Одбора за ревизију. Ревизија учинка као релативно нова врста ревизије у јавном сектору треба да доведе до другачије улоге Одбора за ревизију у поступању по извјештајима ревизије учинка, све у циљу афирмације визије и мисије Главне службе за ревизију.

Кључни фактори који ће одредјивати квалитет ревизије учинка у будућем периоду обухватају:

- професионални развој,
- примјењивост ревизијске методологије,
- ефикасну и ефективну контролу квалитета и
- одговарајућа подршку (материјалну, финансијску, управљачку и ИТ)

Успостављање новог правног оквира, независност, непристрасност и политичка неутралност

Полазећи од досадашњих искустава, нове законске одредбе требало би да на један квалитативно нови начин регулишу питања од значаја за ревизију учинка и улогу Главне службе за ревизију у том погледу.

Успостављање система професионалног развоја подразумијева дефинисање одговарајућих одредаба у погледу професионалног развоја, укључујући и сертификавање ревизора учинка.

Осим наведеног, поједине законске одредбе потребно је ускладити са релевантним ISSAI оквиром ревизије у јавном сектору, како би домаће законодавство било усклађено са општеприхваћеним међународним оквиром ревизије у јавном сектору.

Конструктивна, партнерска сарадња и односи са окружењем ради јачања професионалног угледа и утицаја ревизије

Успостављање сарадње са окружењем је кључно за разумијевање мјеста и улоге сваке ревизијске институције и формирање реалних очекивања од ревизије учинка.

За Главну службу за ревизију кључни субјекти за сарадњу у окружењу су Народна скупштина, Влада, министарства и владине институције, јединице локалне самоуправе, јавна предузећа и јавне установе, академска заједница, струковне и професионалне организације, међународне организације, невладине организације и медији.

Успостављање директне комуникације са Народном скупштином подразумева успостављање комуникације са Одбором за ревизију и другим скупштинским Одборима и Комисијама. Сарадња са Народном скупштином темељи се на улози Главне службе за ревизију као институционалног облика парламентарног надзора над владиним и другим институцијама јавног сектора. За даљи развој ревизије учинка посебно је значајна улога Народне скупштине у погледу осигурања мандата ревизије учинка, одржавања достигнутог нивоа независности, осигурања потребних ресурса за дјеловање ревизије учинка и сл.

Главна служба за ревизију ће са Владом, министарствима, те владиним и другим институцијама јавног сектора успоставити и одржавати конструктивну и партнерску сарадњу дјелујући координисано кроз разне форме сарадње на унапрјеђењу управљања у јавном сектору, економичне, ефикасне и ефективне употребе јавних средстава и ресурса. Од посебног интереса је сарадња са Централном јединицом за хармонизацију у оквиру Министарства финансија, ради координисаног дјеловања екстерне и интерне ревизије јавног сектора.

Успостављање сарадње са академском заједницом Главној служби за ревизију омогућава да ревизију учинка представи на различитим студијским програмима и различитим нивоима студија и на тај начин додатно промовише Главну службу за ревизију. У том смислу, неопходно је размотрити могућност да се са јавним и приватним универзитетима у Републици Српској, који би могли бити кадровска база Главне службе за ревизију, формализује сарадња путем одговарајућих уговора о пословној сарадњи.

Универзитет треба посматрати као базу кадрова за ревизију учинка у погледу ангажовања студената на пословима ревизије учинка и у погледу ангажовања универзитетских професора као консултаната на одређеним пројектима ревизије учинка.

Сарадњу са струковним, професионалним, међународним и невладиним организацијама могуће је успоставити кроз форме екстерне едукације и форме партнерске сарадње на пројектима ревизије учинка.

Сарадња са медијима успоставља се ради медијске презентације резултата и других активности ревизије учинка. Могуће форме сарадње са медијима су саопштења за јавност, прес конференције, интервјуи, те специјалне радио и ТВ

емисије. Сарадња са медијима подразумијева да се представници медијских кућа претходно упознају са мјестом и улогом ревизије учинка како би њихово извјештавање било у функцији развоја те ревизије.

Сарадња са институцијама и организацијама у окружењу подразумијева и успостављање одређених правила, поступака и процедура у форми Политике комуникација и Плана комуникација.

Одржавање постојећих и изналажење нових форми међународне сарадње и боље међународно и регионално позиционирање

Ради промоције и представљања Републике Српске у међународним оквирима, Главна служба за ревизију треба да покрене поступак за приступање релевантним међународним асоцијацијама врховних ревизорских институција. Такође, потребно је осигурати константно присуство представника ове институције свим скуповима у организацији INTOSAI-а и EUROSAI-а.

За развој ревизијске институције јавног сектора кључно је стратешко партнерство са другим ревизијским институцијама јавног сектора. Главна служба за ревизију би, ради континуитета у развоју и континуитета међународне сарадње, требала да размотри наставак стратешког партнерства са Шведском државном канцеларијом за ревизију, која има значајну улогу у оквиру INTOSAI-а и EUROSAI-а, као и успостављање партнерства са другим релевантним међународним субјектима. Осим тога, Главна служба за ревизију је отворена и за различите облике сарадње са другим ревизијским институцијама, које би биле у функцији њеног даљег развоја, развоја ревизије јавног сектора и међународне афирмације Главне службе за ревизију и Републике Српске у цјелини.

Главна служба за ревизију је предвиђена да самостално или у сарадњи са стратешким партнерима наступа на међународним конгресима и конференцијама ради размјене пракси и искустава и промовисања пракси и постигнутих резултата на плану ревизије учинка. На тај начин ће се омогућити боље међународно позиционирање Главне службе за ревизију као и промоција њеног укупног потенцијала.

Главна служба за ревизију треба да успостави сарадњу са ревизијским институцијама јавног сектора из држава у окружењу ради размјене пракси и искустава, при чему је евидентно да неким од њих може пружити значајну помоћ у успостављању и развоју властите ревизије учинка. На тај начин, Главна служба за ревизију може додатно да потврди своју лидерску позицију у БиХ, те оправда намјеру високог позиционирања у регионалним оквирима.

Од посебног интереса за даљи развој ревизије учинка је партнерско повезивање са међународним организацијама присутним у БиХ које су ангажоване на пројектима и програмима међународне подршке реформама у јавном сектору Републике Српске и БиХ.

Успостављање система професионалног развоја и управљања људским ресурсима

Основни и највједнији ресурс којим Главна служба за ревизију располаже су ревизори. Предвиђање је да се у наредном периоду посебна пажња посвети управљању људским ресурсима, односно њиховом професионалном развоју.

Успјешно извршавање ревизијских активности подразумијева знања из области организовања и функционисања јавног сектора, јавних финансија, рачуноводства и финансијског извјештавања, финансијског менаџмента, интерних контрола и управљања ризицима, напредне ревизије, права и информационих технологија.

Управљање људским ресурсима односно професионални развој би подразумијевао успостављање:

- правног основа за потпуни професионални развој,
- система професионалног развоја,
- функције управљања људским ресурсима.

Успостављање правног основа подразумијева измјене одредаба садржаних у постојећем Закону о ревизији јавног сектора Републике Српске који би се допунио одредбама о улогама, надлежностима и одговорностима у погледу успостављања система професионалног развоја.

Успостављање система професионалног развоја подразумијева доношење правила, поступака и процедура које се односе на пријем и упошљавање ревизора, континуирану едукацију, напредовање, награђивање и сертификацију ревизора. Успостављање система професионалног развоја треба да буде у функцији задржавања постојећег и привлачења новог перспективног кадра.

Успостављање система професионалног развоја подразумијева и доношење Правилника о сертификавању ревизора у одговарајућа стручно професионална звања, као и утврђивање адекватног Програма сертификавања ревизора у стручно професионална звања.

Кључно питање за развој професије као што је ревизорска јесте питање континуиране едукације. У том погледу, потребно је донијети План и програм континуираних екстерних и интерних едукација. Посебно је битно путем Плана и програма континуиране интерне едукације осмислити интерну едукацију за новозапослене ревизоре и континуирану интерну едукацију за ревизоре са стручно професионалним звањима.

Провођење Плана и програма интерне континуиране едукације подразумијева претходно развијање капацитета за интерну едукацију.

Главна служба за ревизију ће путем различитих мјера мотивисати и пружати подршку запосленим ревизорима за магистарске, мастер и докторске студије из научних области релевантних за ревизију учинка.

У постојећим интерним актима Главне службе за ревизију, као што су Правилник о унутрашњој организацији и систематизацији, Правилник о платама и накнадама и Правилник о раду потребно је успоставити правила, критеријуме и процедуре напредовања и награђивања ревизора.

Успостављање функције управљања људским ресурсима подразумијевало би запошљавање особе/особа у чијој надлежности би били послови професионалног развоја са стручног и техничког аспекта.

Развој и јачање институционалних капацитета, успостављање функционалне и флексибилне унутрашње организације и нових управљачких пракси

Унутрашња организација Главне службе за ревизију требала би бити дизајнирана по принципу функционалности и флексибилности уз омогућавање провођења свих законом прописаних ревизија. Поштовање принципа функционалности и флексибилности подразумијева да се ревизија учинка и даље организује као посебна организациона јединица а њен раст и развој у перспективи треба да омогући да се ревизијски тимови организују и специјализују за одређена подручја ревизије што би било у функцији квалитета ревизије, али и у функције економичнијег, ефикаснијег и ефективнијег провођења ревизија учинка.

Ревизија учинка је изузетно комплексна ревизија која захтијева интердисциплинарни приступ, по правилу траје дуже од финансијске ревизије, кошта више од финансијске ревизије, не ријетко захтијева ангажовање спољних консултаната и специјалиста и сагледавање пракси у државама у окружењу. Све то захтијева и додатне финансијске и материјалне ресурсе и капацитете. Захтјеви за јачање институционалних капацитета ревизије учинка су истовремено и захтјеви за додатне ресурсе који омогућавају развој.

Ревизија учинка подразумијева посебан приступ управљању процесом ревизије учинка од стране топ и оперативног менаџмента, а посебан приступ управљању подразумијева и сагледавање других управљачких пракси и приступа у другим врховним ревизорским институцијама, што се може постићи путем разних форми међународне институционалне сарадње и професионалног развоја.

Управљање процесима унутар институције треба да се заснива на најбољим управљачким праксама прилагођеним локалним условима и околностима. Управљање процесима треба да резултира повећањем броја проведених ревизија, повећањем броја ревизија по ревизору, правовременим, квалитетним и разумљивим ревизорским извјештајима, препорукама ревизије чијом се имплементацијом у пракси унапрјеђује финансијско управљање, економично, ефикасно и ефективно располагање јавним средствима и ресурсима, итд.

5.2.4. Посебни стратешки циљеве у развоју ревизије усклађености

Као што је наглашено, према важећем законском концепту ревизија усклађености проводи се у оквиру финансијске ревизије. Искуства стечена током финансијских ревизија у претходних неколико година показала су да су квалификована ревизорска мишљења знатно чешће посљедица материјално значајне неусклађености пословања клијената ревизије са релевантним законским прописима, него материјално значајних одступања од истините и тачне презентације информација у њиховим финансијским извјештајима. Ово је и логично, ако се у обзир узме чињеница да је систем финансијског извјештавања у јавном сектору Републике Српске, укључујући и буџетске кориснике, у претходних неколико година снажно развијан и усклађиван са међународно признатим рачуноводственим стандардима и методологијама (МСР-ЈС, GFS и др.).

Очигледно је, дакле, да је у оквиру постојећег законског концепта финансијске ревизије, ревизија усклађености добила посебан значај и да би, као таква, у наредном периоду требала да постане снажније подржана у оквиру свеукупне екстерне ревизије коју проводи Главна служба за ревизију. У том смислу, посебним стратешким циљевима у области ревизије усклађености могу се сматрати следећи циљеви:

- јасније позиционирање ревизије усклађености као једног од три облика законом прописане ревизије коју спроводе врховне ревизорске институције, кроз Закон о ревизији јавног сектора Републике Српске и интерне прописе Главне службе за ревизију,
- осигурање снажније интерне и/или екстерне подршке процесу ревизије усклађености од стране правних експерата,
- јасније дефинисање правила и процедура за комуникацију Главне службе за ревизију са правосудним и другим институцијама релевантним за оцјену постојања прекршајних или кривичних дјела код ревидираног клијента,
- прецизније позиционирање Главне службе за ревизију према органима и институцијама надлежним за превенцију и борбу против криминала и корупције,
- осигурање одређеног нивоа едукације и специјализације ангажованог ревизорског особља за спровођење ревизије усклађености, итд.

5.2.5 Стратешки циљеви развоја ИКТ-а и ревизије ИС-а

Повећање квалитета законом прописане ревизије засноване на међународним стандардима ревизије и најбољим међународним праксама и прилагођене локалним условима и околностима

- израда новог водича за ревизију ИС-а и методологије за примјену:
 - ISSAI оквира (ISSAI 300, 3.2, 3.4, 5.2, ISSAI 3000-3100 и 5310),
 - ISO стандарда 27001, 27002 и 27005,
 - регулаторног оквира за безбједност и заштиту личних података који се примјењује у БиХ.
- усклађивање водича за ревизију ИС-а са водичима и методологијом других ревизија у ГСРЈС РС;

Унапрјеђење општег правног оквира за законом прописану ревизију

- законско регулисање ревизије информационих система,
- експлицитно регулисање права преузимања података у електронском облику за потребе ревизије укључујући и категорије личних и осјетљивих категорија података;

Унапрјеђење материјалне основе за функционисање Главне службе за ревизију

- обезбјеђење буџета за набавку и одрживост софтверских алата за подршку процесу ревизије и интерним процесима,
- стварање материјалних предуслова да вијек коришћења опреме ИКТ – а не буде много дужи од њеног технолошког вијека;

Развој партнерске сарадње и односа са релевантним домаћим окружењем у циљу јачања професионалног угледа и утицаја ревизије

- објављивање садржаје о примјени добрих пракси из области ИКТ-а у Главној служби за ревизију,
- активно учешће у раду професионалних удружења која повезују стручњаке из области ревизије, контроле и безбједности информационих система;

Изналажење нових форми међународне сарадње и боље међународно и регионално позиционирање Главне службе за ревизију

- учешће стручњака из ИКТ-а на међународним конференцијама које организују ISACA, EUROSAI, INTOSAI или друге међународне организације,
- студијска путовања у циљу размјене искустава са другим ревизорским институцијама,
- формализовање сарадње са ревизорским институцијама у окружењу,
- учешће у активностима које организују међународне организације у БиХ а односе се на ИКТ;

Унапрјеђење система професионалног развоја и управљања људским ресурсима

- стварање предуслова за запошљавање квалитетних стручњака,
- подршка за стицање професионалних међународних и домаћих сертификата за област ИКТ-а,
- подршка за одржавање професионалних сертификата,
- успостављање и развој система интерне едукације запослених,
- подстицање процеса самоедукације,
- запошљавање особа са напредним знањем енглеског (минимални ниво Б2 у складу CEFR – општим европском оквиром за језике),
- набавка и имплементација софтверског алата за управљање људски ресурсима;

Развој и јачање институционалних капацитета, успостављање функционалне и флексибилне унутрашње организације и нових управљачких пракси

- подјела дужности из области ревизије ИС-а и примјену алата ИКТ-а за анализу података и између сектора за ревизију и функције задужене за ИКТ,
- обезбјеђење ресурса за провођење самосталних ревизија сложених система ИКТ-са како би одговорили на изазове наведене у тачки 3.5.4/1,
- запошљавање стручњака из област ИКТ-а, стицање специфичних знања за ревизију значајних ИС-а у јавном сектору и ангажман вањских експерата када је то потребно,
- ажурирање политике безбједности ИС-а и усклађивање осталих правилника са регулаторним оквиром који се односи на ИКТ,
- набавка квалитетног финансијско-рачуноводственог софтвера.

Унапрјеђење екстерне и интерне контроле квалитета

Главна служба за ревизију треба да обезбиједи предуслове да ревизори више користе софтверске алате за анализу података из значајних информационих система са великим бројем трансакција и на тај начин повећа кредибилитет налаза ревизије. Главна служба за ревизију определијелена је да набави софтверски алат за управљање процесом ревизије који укључује и електронску документацију. У наредном периоду планирају се ажурирања постојећих знања о релевантној понуди на тржишту и анализа различитих опција, те провођење набавке и првих, пилот ревизија.

5.3. Оперативне активности и оперативни циљеви

Сваки оперативни (годишњи) план Главне службе за ревизију који буде донесен у оквиру периода 2014-2020. година, осим активности на реализацији стратешких циљева утврђених овом Стратегијом, треба да обухвати и активности на реализацији редовних, годишњих активности које се примарно односе на извршење редовног годишњег плана финансијских ревизија и ревизија учинка, као и плана посебних ревизија.

Према важећем Закону о ревизији јавног сектора Републике Српске, план редовних годишњих ревизија, након утврђивања од стране Главног ревизора и замјеника Главног ревизора, прослијеђује се скупштинском Одбору за ревизију. Захтјев за провођењем посебних ревизија Главној служби за ревизију може бити упућен од стране Народне скупштине, Одбора за ревизију или Владе Републике Српске, уз сагласност Одбора за ревизију. План редовних, годишњих ревизија требао би да буде саставним дијелом свеукупног оперативног, годишњег плана у којем треба да буду пројектоване и оперативне активности на реализацији стратешких циљева из ове Стратегије. То, другим ријечима, значи да ће о оперативним активностима на реализацији циљева из ове Стратегије, након што буду утврђене од стране менаџмента Главне службе за ревизију, бити упознат и скупштински Одбор за ревизију а, када год се то оцијени сврсисходним и Народна скупштина Републике Српске.

5.4. Планирање потребних финансијских и кадровских ресурса

Финансијски ресурси потребни за финансирање реализације активности из ове Стратегије развоја могу бити обезбијеђени из најмање четири извора, тј. из:

- редовних годишњих трансфера на терет буџета Републике Српске,
- тзв. "пренесених средстава", која је Главна служба за ревизију остварила провођењем посебних ревизија у ранијим годинама и преносом неутрошених средстава којима може да располаже у складу са законом, тј. усмјеравајући их ка финансирању развоја Главне службе за ревизију,
- учешћем у суфинансирању "посебних ревизија" од страна заинтересованих за те ревизије, те
- из средстава (материјалних или финансијских) остварених кроз међународне пројекте, укључујући и потенцијално могуће развојне пројекте који би могли бити финансирани из IPA фондова.

Планирање потребних кадровских ресурса, са акцентом на континуираном повећању броја ангажованих ревизора и њиховом професионалном развоју, примарно зависи од расположивих финансијских ресурса. Иако је постојећи ниво трансфера из буџета Републике Српске³² довољан за финансирање рада Главне службе за ревизију на нивоу тренутно успостављених функционалних и оперативних капацитета, за њен будући развој неопходно је обезбиједити додатна финансијска средства. Према важећем Закону о ревизији јавног сектора Републике Српске, финансијски план Главне службе за ревизију одобрава Одбор за ревизију.

³² 3,25 милиона КМ.

6. МОНИТОРИНГ НАД РЕАЛИЗАЦИЈОМ СТРАТЕГИЈЕ РАЗВОЈА

За успјешну реализацију сваке Стратегије од посебног значаја је успостављање квалитетног система сталног или периодичног мониторинга (надзора) над реализацијом пројектованих стратешких и оперативних циљева.

У случају Стратегије развоја Главне службе за ревизију мониторинг над њеном реализацијом неопходно је обезбиједити на четири нивоа и то:

- нивоу оперативног менаџмента успостављеног унутар Главне службе за ревизију (ниво руководиоца сектора за финансијску ревизију, ревизију учинка и ИТ ревизију),
- нивоу топ менаџмента Главне службе за ревизију (Главни ревизор и замјеник Главног ревизора),
- нивоу скупштинског Одбора за ревизију, те
- на нивоу Народне скупштине Републике Српске.

Мониторингом од стране оперативног менаџмента Главне службе за ревизију примарно треба да буде осигуран континуирани надзор над реализацијом оперативних годишњих активности у сваком сегменту ревизије, уз наглашену потребу континуираног извјештавања топ менаџмента о свим битним аспектима у реализацији тих активности.

У складу са законом, Главни ревизор и замјеник Главног ревизора одговорни су за осигурање несметаног функционисања Главне службе за ревизију у свим предвиђеним сегментима. Квалитетан мониторинг над реализацијом активности утврђених овом Стратегијом подразумијева добру хоризонталну и вертикалну комуникацију унутар Главне службе за ревизију, у случају топ менаџмента примарно комуникацију са оперативним менаџментом, али и са ревизорским тимовима а, по потреби, и са сваким ревизором појединачно.

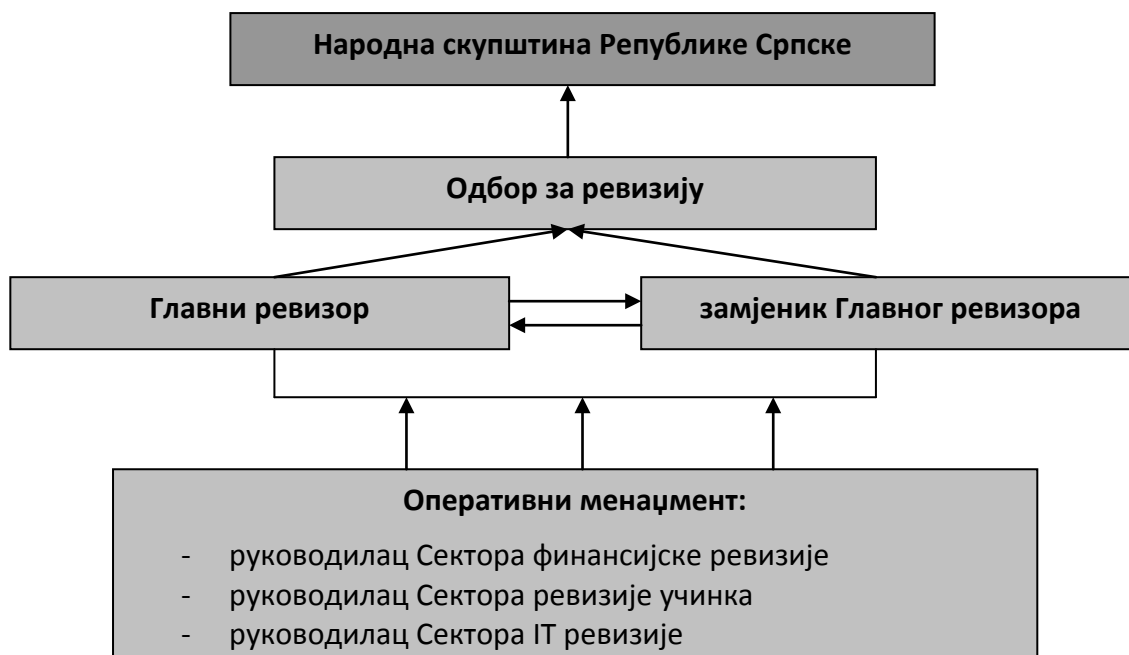
Један од снажних механизма за мониторинг у описаном смислу представљају редовни састанци Колегијума Главне службе за ревизију (у ужем и ширем смислу), који се од почетка 2013. године редовно одржавају.

Мониторинг над реализацијом стратешких и оперативних циљева утврђених овом Стратегијом од стране скупштинског Одбора за ревизију треба да се одвија периодично, кроз редовно информисање чланова Одбора за ревизију на сједницама Одбора које се уобичајено организују у оквиру припрема редовних скупштинских засједања. За успјех овог мониторинга од кључног значаја је добра комуникација између Одбора за ревизију и Главне службе за ревизију.

Коначно, мониторинг од стране Народне скупштине треба да се одвија најмање једном годишње (по потреби и чешће), у оквиру разматрања редовних годишњих извјештаја о раду Главне службе за ревизију које Народна скупштина, у складу са Законом о ревизији јавног сектора Републике Српске и Програмом рада Народне скупштине, разматра на неком од својих редовних засједања у току трећег или четвртог квартала, у оквиру разматрања годишњих, акционих планова на реализацији утврђених стратешких циљева и др.

6.1. Мониторинг над реализацијом стратешких циљева

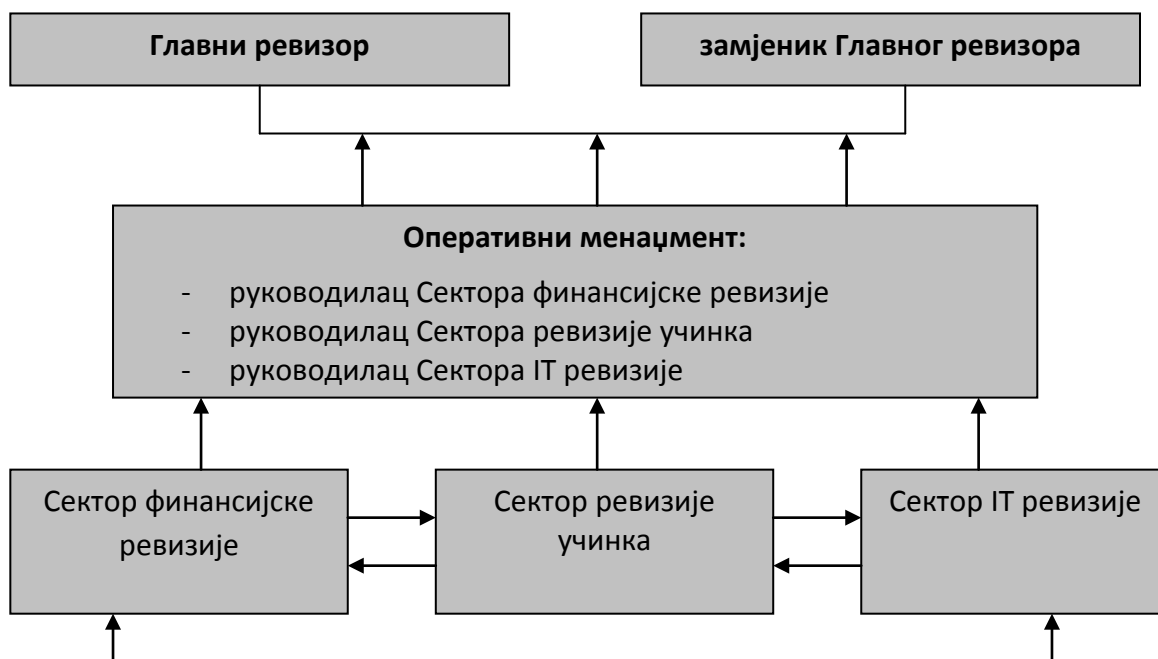
Шема функционисања мониторинга над реализацијом стратешких циљева утврђених овом Стратегијом, дата је на следећем приказу.



Приказ 1: Шема мониторинга над реализацијом стратешких циљева

6.2. Мониторинг над реализацијом оперативних циљева

Мониторинг над реализацијом оперативних циљева подразумијева скуп оперативних активности осмишљених у циљу континуираног праћења остварења оперативног, годишњег плана активности Главне службе за ревизију.



Приказ 2: Шема мониторинга над реализацијом оперативних циљева

6.3. Ажурирање Стратегије развоја

Редовно ажурирање ове Стратегије предвиђено је прије истека периода на који се односи. То значи да би следећу, ажурирану Стратегију развоја Главне службе за ревизију требало усвојити најкасније у току 2020. године и започети са њеном примјеном од почетка 2021. године.

Међутим, уколико се укаже реална потреба за тим, ажурирање ове Стратегије могуће је извршити и у међувремену, што би примарно требао да буде задатак и иницијатива топ менаџмента Главне службе за ревизију.

Иницијативу за ажурирање ове или усвајање нове Стратегије, по природи ствари, могу да покрену и Народна скупштина Републике Српске, Влада Републике Српске, уз сагласност Одбора за ревизију или сам Одбор за ревизију.

7. ЗАКЉУЧАК

Стратегија развоја Главне службе за ревизију јавног сектора Републике Српске у периоду од 2014. до 2020. године представља кључни документ којим су утврђени визија, мисија, основне вриједности, начела и принципи, те стратешки и оперативни циљеви и активности који треба да омогуће реализацију зацртаних циљева, односно остварење утврђене визије развоја Главне службе за ревизију.

Врховне ревизорске институције у свакој земљи стандардно играју кључну улогу у ревизији система и процеса управљања јавним средствима. Као такве, оне снажно доприносе стабилности система финансијског управљања и опште одговорности свих корисника средстава у оквиру свеукупне јавне потрошње.

Познато је да јавност у Републици Српској има високо изграђену свијест о посебно битној улози Главне службе за ревизију у постизању ефикасног и ефективног функционисања ентитета јавног сектора и високог нивоа транспарентности јавних финансија. Успјешна реализација циљева утврђених у овој Стратегији развоја биће од пресудног значаја у тежњи да се овакав статус Главне службе за ревизију сачува, али и даље побољшава у наредном периоду.

У Бањој Луци, јула 2013. године.

замјеник Главног ревизора
Дарко Пејић

Главни ревизор
др Душко Шњегота

ПРИЛОГ 1 – Акциони план развоја Главне службе за ревизију у току 2014. године

У складу са препорукама и сугестијама датим приликом разматрања Нацрта Стратегије развоја Главне службе за ревизију јавног сектора Републике Српске у Народној скупштини Републике Српске, у прилогу Приједлога Стратегије развоја даје се Акциони план развоја Главне службе за ревизију у току 2014. године.

Акциони план обухвата план оперативних (годишњих) активности, заснован на пројектованим стратешким циљевима развоја.

Планиране оперативне активности разврстане су по сегментима ревизије коју, у складу са важећим законским концептом, проводи Главна служба за ревизију.

Табела 3: Акциони план развоја Главне службе за ревизију у току 2014. године у сегменту финансијске ревизије

Р. бр.	Стратешки циљеви утврђени Стратегијом развоја ГСРЈС	Оперативне активности	Носилац активности	Рок за провођење	Очекивани резултати	Потребни ресурси
1.	Унапрјеђење методолошке основе и квалитета финансијске ревизије	1.1.Превод нових ISSAI стандарда и Смјерница за финансијску ревизију (1230,1240, 1260, 1265,1402,1500, 1501,1505,1510, 1520,1610,1620, 1710,1720)	Менаџмент Главне службе за ревизију (ГСРЈС)	Јун 2014.	Комплетиран ISSAI оквир ревизије (релевантни стандарди и смјернице)	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
		1.2.Ажурирање постојећих Смјерница за примјену ISSAI стандарда за финансијску ревизију	Радна група ГСРЈС - Сектор за финансијску ревизију	Фебруар 2014.	Ажуриране Смјернице (Водич) за финансијску ревизију	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
		1.3.Ажурирање Смјерница за контролу квалитета у финансијској ревизији	Радна група ГСРЈС - Сектор за финансијску ревизију	Март 2014.	Смјернице (Водич) за контролу квалитета у финансијској ревизији	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
		1.4.Интерне обуке за примјену нових и измијењених ISSAI стандарда и Смјерница за финансијску ревизију и контролу квалитета	Руководиоци сектора/ одјељења за финансијску ревизију	Континуирано	Сви финансијски ревизори упознати са актуелним стандардима и Смјерницама	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске

2.	Унапрјеђивање материјалне основе за рад ГСРЈС	2.1. Увођење софтверске подршке статистичком узорковању	Менаџмент ГСРЈС	Септембар 2014.	Квалитетнија софтверска подршка процесу ревизије	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
3.	Развој партнерске сарадње (домаће окружење)	3.1. Успостављање јавног регистра ревизорских препорука	Руководиоци сектора/ одјељења за финансијску ревизију	Октобар 2014.	Квалитетнији и сврсисходнији приступ финансијској ревизији	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
		3.2. Подстицање праксе партнерског односа са окружењем	Менаџмент ГСРЈС/ сво ангажовано ревизорско особље	Континуирано	Јачање свијести и разумијевања улоге екстерне ревизије	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
		3.3. Унапрјеђење сарадње са правосудним институцијама	Менаџмент ГСРЈС	Континуирано	Меморандуми / протоколи/ споразуми о сарадњи	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
4.	Развој партнерске сарадње (међународно окружење)	4.1. Учешће на међународним семинарима и конгресима	Менаџмент ГСРЈС	Континуирано	Искуства из међународне праксе финансијске ревизије јавног сектора	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
		4.2. Потписивање споразума са другим врховним ревизорским институцијама	Менаџмент ГСРЈС	Децембар 2014.	Размјена професионалних искустава	-
5.	Професионални развој и континуирана едукација	5.1. Утврђивање и реализација плана континуиране едукације	Менаџмент ГСРЈС	Јануар/ Децембар 2014.	План / реализација плана континуиране едукације	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
		5.2. Утврђивање правног основа за успостављање система професионалног развоја	Менаџмент ГСРЈС	Јун 2014.	Усвојен и објављен Правилник о професионалном развоју	-
		5.3. Утврђивање програма сертификације финансијских ревизора јавног сектора	Менаџмент ГСРЈС	Децембар 2014.	Усвојен и објављен Програм сертификације	-
6.	Развој и јачање институционалног капацитета	6.1. Кадровски попуњено Одјељење за ревизију јавних предузећа (ЈП)	Менаџмент ГСРЈС	Април 2014.	Запослена два нова овлашћена ревизора и формиран тим за ревизију ЈП	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске

		6.2. Именовање руководиоца Одјељења за ревизију јавних предузећа	Менаџмент ГСРЈС	Мај 2014.	Именован руководиоца Одјељења за ревизију ЈП	-
7.	Унапрјеђење система интерне контроле квалитета у ГСРЈС	7.1. Кадровско попуњавање Одјељења за развој и контролу квалитета	Менаџмент ГСРЈС	Септембар 2014.	Формирано одјељење за развој и контролу квалитета са прераспоређена два овлашћена ревизора	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
		7.2. Именовање руководиоца Одјељења за развој и контролу квалитета	Менаџмент ГСРЈС	Септембар 2014.	Именован руководиоца Одјељења за развој и контролу квалитета	-

Табела 4: Акциони план развоја Главне службе за ревизију у току 2014. године у сегменту ревизије учинка

Р. бр.	Стратешки циљеви утврђени Стратегијом развоја ГСРЈС	Оперативне активности	Носилац активности	Рок за провођење	Очекивани резултати	Потребни ресурси
1.	Унапрјеђење методолошке основе и квалитета ревизије учинка	1.1. Превођење ISSAI стандарда ревизије, смјерница и саопштења ревизије учинка	Менаџмент Главне службе за ревизију (ГСРЈС)	Јун 2014.	Комплетан ISSAI оквир ревизије (релевантни стандарди и смјернице)	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
2.	Развој капацитета за ревизију учинка	2.1. Упошљавање два ревизора учинка – формирање новог ревизорског тима	Менаџмент ГСРЈС	Јун 2014.	Упослена два нова ревизора и формиран нови ревизорски тим	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
3.	Унапрјеђење квалитета ревизије учинка	3.1. Успостављање јавног регистра препорука и програма провођења препорука	Менаџмент ГСРЈС	Октобар 2014.	Успостављен јавни регистар препорука ревизије учинка	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
4.	Професионални развој и континуирана едукација	4.1. Утврђивање правног основа за успостављање система професионалног развоја	Менаџмент ГСРЈС	Јун 2014.	Усвојен и објављен Правилник о професионалном развоју	-
		4.2. Утврђивање програма сертификације ревизора учинка у јавно сектору	Менаџмент ГСРЈС	Децембар 2014.	Усвојени и објављени Програм сертификације	-

		4.3. Утврђивање и реализација плана континуиране едукације	Менаџмент ГСРЈС	Јануар/ Децембар 2014.	Утврђени реализован план континуиране едукације	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
5.	Развој партнерске сарадње (домаће окружење)	5.1. Споразуми о пословној сарадњи са високошколским установама	Менаџмент ГСРЈС	Децембар 2014.	Потписани споразуми и почетак реализације споразума	-
		5.2. Конференција о ревизији учинка у систему јавне одговорности	Менаџмент ГСРЈС	Јуни 2014.	Одржана конференција о ревизији учинка	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
		5.3. Унапређење сарадње са правосудним институцијама	Менаџмент ГСРЈС	Континуирано	Меморандуми /протоколи/ споразуми о сарадњи	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
6.	Развој партнерске сарадње (међународно окружење)	6.1. Споразуми о сарадњи са ВРИ држава из окружења	Менаџмент ГСРЈС	Децембар 2014.	Потписани споразуми и њихова реализација тече	-
		6.2. Споразум(и) о стратешком партнерству са другим ВРИ	Менаџмент ГСРЈС	Децембар 2014.	Потписан(и) споразум(и) о стратешком партнерству	-
		6.3. Студијско путовање у ВРИ држава са напреднијом ревизијом учинка	Менаџмент ГСРПС	Децембар 2014.	Реализовано студијско путовање	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
		6.4. Укључивање у пројекте међународних организација од интереса за ревизију јавног сектора	Менаџмент ГСРЈС	Континуирано	Активни пројекти, ревизори РУ стичу нова знања и вјештине	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске

Табела 5: Акциони план развоја Главне службе за ревизију у току 2014. године у сегменту ИТ ревизије

Р. бр.	Стратешки циљеви утврђени Стратегијом развоја ГСРЈС	Оперативне активности	Носилац активности	Рок за провођење	Очекивани резултати	Потребни ресурси
1.	Повећање квалитета законом прописане ревизије	1.1.Израда водича за ревизију информационих система (ИС)	Руководиоци Сектора у ГСРЈС	Децембар 2014.	Припремљен Водич за ревизију информационих система	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
2.	Унапрјеђивање материјалне основе за рад ГСР	2.1.Осигурање приступа савременим информационим технологијама погодним за ревизију	Менаџмент ГСРЈС	Јануар 2014.	Набавка нових лаптопа, радних станица и опреме за штампу, замјена неисправне и застарјеле опреме	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске и на терет "пренесених средстава"
		2.2. Евалуација и набавка софтверског алата за анализу података	Руководилац ИТ сектора	Фебруар 2014.	Набављен софтверски алат за анализу података	На терет "пренесених средстава"
		2.3.Развој процедура за примјену софтверског алата	Руководилац ИТ сектора	Фебруар 2014.	Припремљена процедура за примјену софтверског алата	-
3.	Унапрјеђење система професионалног развоја и управљања људским ресурсима	3.1. Присуство једној од конференција коју организује ISACA	Руководилац ИТ сектора	Децембар 2014.	Присуство конференцији коју организује ISACA	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
		3.2. Континуирано праћење стручних часописа и едукација на даљину (е-конференције, вебинари и сл.)	Руководилац ИТ сектора	Децембар 2014.	Праћење стручних часописа и едукација	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
		3.3. Упознавање ревизора са новим производима и услугама ИКТ-а	Руководилац ИТ сектора	Децембар 2014.	Ревизори упознати са новим производима и услугама	-
		3.4.Презентација могућности примјене алата MS Excel, ACL Analsys, ACL Acerno и SPSS у ревизији	Руководилац ИТ сектора	Децембар 2014.	Презентована могућност примјене наведених алата ревизији	-

4.	Развој и јачање институционалних капацитета	4.1. Запошљавање једног ИТ стручњака	Менаџмент ГСРЈС	Децембар 2014.	Један ИТ стручњак запослен у ГСРЈС	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске
		4.2. Ажурирање Политике безбједности ИС-а и усклађивање интерних аката са регулаторним оквиром ИКТ-а	Руководилац ИТ сектора	Фебруар 2014.	Ажурирана Политика безбједности ИС-а и усклађени интерни акти са регулаторним оквиром ИКТ	-
		4.3. Набавка и имплементација новог пословно-књиговодственог софтвера	Менаџмент ГСРЈС	Фебруар 2014.	Набављен и имплементиран нови пословно-књиговодствени софтвер	На терет "пренесених средстава"
5.	Унапрјеђење квалитета ревизије	5.1. Успостављање јавног регистра препорука и програма провођења препорука	Менаџмент ГСРЈС	Октобар 2014.	Успостављен јавни регистар препорука ревизије	У оквиру расположивог трансфера из буџета Републике Српске

У Бањој Луци, јула 2013. године.

Замјеник главног ревизора

Дарко Пејић с.р.

Главни ревизор

Др Душко Шњегота с.р.