

# REVIZIJA JAVNOG SEKTORA, FUNKCIONISANJE I FINANSIRANJE JEDINICA LOKALNE SAMOUPRAVE

**Doc. dr Milovan Bojić**

Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske  
Univerzitet za poslovne studije Banja Luka

## Sažetak

Funkcionisanje jedinica lokalne samouprave opredjeljuje ukupno funkcionisanje javne sektora u jednom društvu. Uspješno funkcionisanje jedinica lokalne samouprave počiva na osnovnim principima funkcionisanja javnog sektora kao što su: regularnost, odgovornost, ekonomičnost, efikasnost, efektivnost, pravičnost, jednakost i transparentnost i dobrim upravljačkim praksama karakterističnim za upravljanje javnim sektorom.

Veoma važnu ulogu u pogledu uspješnog funkcionisanja jedinica lokalne samouprave ima revizija javnog sektora. Angažman revizije javnog sektora u jedinicama lokalne samouprave može se posmatrati kao angažman interne revizije i kao angažman eksterne revizije u institucionalnoj formi vrhovne revizijske institucije. Relevantni standardi revizije ukazuju na potrebu koordiniranog djelovanja interne i eksterne revizije u javnom sektoru kako bi na taj način resursi revizije racionalno koristili, a efekti rada revizije bili prepoznatljivi. Institut revizije kroz revizijske angažmane interne revizije i eksterne revizije može biti u funkciji uspješnog funkcionisanja i finansiranja jedinica lokalnih samouprava.

Cilj rada je da se afirmiše uloga revizije javnog sektora u pogledu uspostavljanja funkcionalne, kvalitetne, efikasne i efektivne, lokalne uprave u Republici Srpskoj. Ovaj rad će prikazati prisustvo revizije u jedinicama lokalne samouprave u Republici Srpskoj, rezultate revizijskih angažmana, i ukazati na nužnost korišćenja rezultata revizije u pogledu jačanja finansijskog upravljanja u jedinicama lokalne samouprave u Republici Srpskoj.

*Ključne riječi: revizija javnog sektora, interna revizija, eksterna revizija, jedinice lokalne samouprave, finansijsko*

## Abstract

Functioning of local self-government determines the overall functioning of the public sector in one society. Successful functioning of local self-government rests on the basic principles for the public sector functioning, such as: regularity, accountability, economy, efficiency, effectiveness, equity, equality, transparency and good governance practices characteristic for public sector management.

A very important role in the successful functioning of local self-government has a public sector audit. The public sector audit engagement in local self-government can be considered as an engagement of internal audit and as an external audit engagement in the institutional form of the supreme audit institution. The relevant audit standards point to the need for

coordinated internal and external audit in the public sector in order to rationalize the audit resources and the effects of the audit work to be recognizable. The audit institute through internal audit engagements and external audits may be in the function of the successful functioning and financing of local self-government.

The subject of the paper is to affirm the role of the public sector audit in terms of establishing a functional, high-quality, efficient and effective local self-government in the Republic of Srpska. This paper will show the presence of the audit in the local self-government in the Republic of Srpska, the results of audit engagements and point out the necessity of using audit results in terms of financial management strengthening in the Republic of Srpska local self-government.

*Key words: public sector audit, internal audit, external audit, local self-government, financial management*

## 1. UVOD

Funkcionisanje javnog sektora a posebno jedinica lokalne samouprave kao značajnog i najbližeg dijela javnog sektora građanima, opredjeljuje funkcionisanje jednog društva, jedne društvene zajednice. Funkcionisanje lokalnih samouprava je bitno za sve građane ali i za poslovnu zajednicu odnosno poslodavce, potencijalne preduzetnike i investitore i njihova udruženja u pogledu uspostavljanja privlačnog i podsticajnog poslovnog okruženja. Građani su istovremeno i poreski obveznici pokazuju interes kako se i u koje namjene koriste sredstva poreskih obveznika kroz budžete jedinica lokalnih samouprava i koji rezultati se postižu sa korišćenjem tih sredstava odnosno da li se sredstvima poreskih obveznika upravlja na ekonomičan, efikasan i efektivan način. Građani posebno pokazuju interes za funkcionisanje javnih preduzeća i javnih ustanova odnosno funkcionisanje određenih djelatnosti i funkcija kao što su javni red i mir, lična i imovinska sigurnost, zdravstvena zaštita, socijalna zaštita, komunalni red, komunalna infrastruktura, obrazovanje, snabdjevanje osnovnim životnim potrebama (voda, hrana, energija). Mnoge od ovih djelatnosti i funkcija su u nadležnosti lokalnih samouprava, javnih preduzeća i javnih ustanova čiji je osnivač jedinica lokalne samouprave.

Javni sektor i jedinice lokalne samouprave susreću se sa izraženim problemima i poteškoćama koje se ogledaju u nedostatku potrebnih finansijskih sredstava za funkcionisanje lokalnih samouprava, nelikvidnošću budžeta, izraženim deficitom budžeta, predimenzioniranoj javnoj upravi, neefikasnoj i neefektivnoj javnoj administraciji, nekvalitetnim

javnim uslugama, netransparentnim radom, potrebi da se raspoloživi resursi koriste namjenski, racionalno i odgovorno kako bi se ostvarila najbolja vrijednost za uloženi novac. Postavlja se pitanje na koji način jedinice lokalne samouprave u okviru svojih nadležnosti upravljaju i kontrolišu identifikovane probleme, poteškoće i rizike.

Menadžmentu u javnom sektoru i u jedinicama lokalne samouprave na raspolaganju su brojni i raznovrsni institucionalni upravljački instrumenti. Posebnu ulogu u upravljanju javnim sektorom, uključujući i jedinice lokalnih samouprava ima revizija javnog sektora. Institut revizije u javnom sektoru pojavljuje se kao eksterna revizija u institucionalnoj formi vrhovne revizijske institucije (VRI) i interna revizija kao dio organizacione, funkcionalne i upravljačke strukture institucija javnog sektora. VRI kroz revizijske angažmane u finansijskoj reviziji (revizija finansijskih izvještaja i revizije usklađenosti poslovanja) i reviziji učinka (revizija uspješnosti poslovanja) u jedinicama lokalne samouprave, javnim ustanovama i javnim preduzećima čiji su osnivači jedinice lokalne samouprave i koje funkcionišu na prostoru jedinica lokalne samouprave bitno može doprinijeti uspješnosti rada i poslovanja jedinica lokalne samouprave. Angažmani revizije doprinose boljem finansijskom upravljanju, ekonomičnosti, efikasnosti, efektivnosti i transparentnosti rada lokalnih samouprava i javnih servisa na lokalnom nivou i utiču na viši nivo javne odgovornosti.

Revizija nije sama sebi svrha, već je nerazdvojni deo regulatornog sistema pomoću koga treba da se otkriju odstupanja od prihvaćenih standarda i kršenja principa zakonitosti, efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti finansijskog upravljanja dovoljno rano da bi se omogućilo preduzimanje korektivnih mera u pojedinačnim slučajevima, nadležni natjerali na prihvatanje odgovornosti, izvršila nadoknada, ili preduzeli koraci za sprečavanje – ili bar otežavanje takvih prekršaja. [4]

Revizija je jedan od osnovnih elemenata strukture jakog upravljanja organizacijom u javnom sektoru. Kao takva ona doprinosi boljem upravljanju organizacijom putem nadzora (oversight), ispitivanjem (insight) i predviđanjem (foresight). [2]

## 2. Interna revizija u jedinicama lokalne samouprave Republike Srpske

Interna revizija u jedinicama lokalne samouprave predstavljena je kroz resurse interne revizije, korišćenje resursa interne revizije, rezultate rada interne revizije i korišćenje rezultata rada interne revizije. Zakonom o reviziji javnog sektora Republike Srpske utvrđene je obaveza jedinica lokalne samouprave, da u skladu sa propisanim kriterijumima uspostavljaju funkciju interne revizije. Zakon o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske potvrđuje obavezu jedinica lokalne samouprave da uspostave funkciju interne revizije. Razvoj i funkcionisanje interne revizije u javnom sektoru Republike Srpske odvijao su

u uslovima neispunjenih osnovnih pretpostavki za razvoj i funkcionisanje interne revizije.

Potrebno je da budu ispunjeni određeni uslovi u pogledu organizovanja, razvoja i funkcionisanja interne revizije kao što su: postojanje strategije razvoja internih finansijskih kontrola u javnom sektoru i akcionog plana za provođenje strategije, kompletiran pravni i profesionalni okvir, pravilno razumijevanja mjesta i uloge interne revizije, funkcionalna Centralna jedinica za harmonizaciju, uspostavljen sistem profesionalnog razvoja internih revizora, dovoljni i odgovarajući resursi, odgovarajuća upotreba raspoloživih revizijskih resursa, organizaciona i funkcionalna nezavisnost, aktivna uloga menadžmenta i konstruktivan odnos sa VRI i drugim relevantnim organizacijama. Navedeno je uticalo i na formiranje funkcije interne revizije u jedinicama lokalne samouprave. Misija interne revizije utvrđena je Međunarodnim okvirom profesionalne prakse interne revizije (MOPPIR), jednim opštim, kompleksnim dokumentom koji između ostalog sadrži i Međunarodne standarde profesionalne prakse interne revizije (MSPPIR). Misija interne revizije je da unapređuje i štiti organizacione vrijednosti, time što obezbjeđuje na riziku zasnovano uvjeravanje, uvid i savjete. [5]

Tabela broj 1: Kapaciteti interne revizije po nivoima organizovanja i vrstama institucija javnog sektora u Republici Srpskoj

Red. br.	Organizacije	Ukupan broj	Broj sa IR	JIR	Interni revizori
1	Vlada RS i ministarstva	17	9	3	6
2	Republičke uprave i upravne organizacije	24	4	3	1
3	Vanbudžetski fondovi	4	4	4	
4	Javne ustanove		8	6	2
5	Lokalne samouprave	64	11	8	3
6	Druge institucije javnog sektora RS		2	1	1
	Ukupno		38	25	13

Izvor: Autorovo predstavljanje na osnovu podataka iz Konsolidovanog godišnjeg izvještaja o uspostavljanju i razvoju interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srpske sa stanjem na dan 31.12.2017. godine. [9]

Podaci u tabeli pokazuju da je funkcija interne revizije uspostavljena u 11 jedinica lokalne samouprave, od toga u osam jedinica lokalne samouprave u formi jedinice interne revizije i u tri jedinice lokalne samouprave kao interni revizor pojedinac. U pogledu stepena razvijenosti jedinica lokalne samouprave sve lokalne samouprave koje su uspostavile funkciju interne revizije su prema stepenu razvijenosti razvijene jedinice lokalne samouprave. Od osam jedinica interne revizije u šest su popunjena sistematizovana mjesta, a u dvije nisu tako da one funkcionišu kao interni revizori

pojedinci. U jedinicama lokalne samouprave sistematizovana su 22 pozicije internih revizora, a popunjeno je sa 19 izvršilaca internih revizora. U petogodišnjem periodu 2013-2017.godina broj jedinica lokalne samouprave koje su uspostavile funkciju interne revizije povećao sa 9 na 11 što je nedovoljno, ali se promijenila organizaciona struktura da se broj jedinica interne revizije povećao sa tri na osam kao i broj internih revizora sa 11 na 19.

Postavlja se pitanje kako se koriste resursi interne revizije u jedinicama lokalne samouprave, kakvi su rezultati revizijskih angažmana interne revizije i kako se koriste rezultati interne revizije? Angažmani interne revizije, prema MSPPIR, podrazumijevaju usluge uvjeravanja i konsultantske usluge. U angažmanima interne revizije u lokalnim samoupravama dominiraju usluge uvjeravanja što je i razumljivo i odgovara dostignutom nivo razvoja interne revizije u javnom sektoru Republike Srpske. U okviru usluga uvjeravanja dominiraju revizijski angažmani u reviziji usklađenosti i finansijskoj reviziji, dok je revizija uspješnosti na nivou pojedinačnih i uglavnom u kombinaciji sa revizijom usklađenosti. Da se primjetiti, da su dominantne vrste revizija koje daju manju dodatnu vrijednost (finansijska revizija i revizija usklađenosti) u odnosu na vrste revizija koje daju veću dodatnu vrijednost (revizija učinka).

Rad i rezultati rada interne revizije u lokalnim samoupravama, kao i u javnom sektoru Republike Srpske, mjere se i iskazuju putem kvantitativnih pokazatelja, kroz broj planiranih i provedenih revizija, te broj datih, realizovanih i nerealizovanih preporuka. Na ovom nivou razvoja interne revizije izostalo je praćenje rezultata rada putem kombinacije kvantitativnih i kvalitativnih pokazatelja.

Tabela broj 2: Planirane i provedene interne revizije, date i realizovane preporuke interne revizije u lokalnim samoupravama u 2017. godini

Red. br.	Podaci o internim revizijama i preporukama	2017
1	Broj planiranih revizija	46
2	Broj provedenih revizija	43
3	Broj datih preporuka	453
4	Broj realizovanih preporuka	203
5	Broj nerealizovanih preporuka	250

Izvor: Autorovo predstavljanje na osnovu podataka iz Konsolidovanog godišnjeg izvještaja o uspostavljanju i razvoju interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srpske sa stanjem na dan 31.12.2017. godine. [9]

Broj provedenih internih revizija je oko 90% od broja planiranih internih revizija, s tim da je odnos broja provedenih i planiranih revizija kreće od 50% do 100% što ukazuje na prisutnu varijabilnost u odnosu provedenih i planiranih internih revizija po jedinicama lokalnih samouprava. Interna revizija kroz revizijske angažmane, a putem izvještaja interne revizije punudi menadžmentu lokalnih samouprava preko 400

preporuka. Broj realizovanih preporuka prema izvještajima interne revizije je oko 45% od broja datih preporuka i ispod je nivoa realizovanih preporuka interne revizije u javnom sektoru Republike Srpske, koji je oko 55% od broja datih preporuka. Postavlja se opravdano pitanje zašto nije viši nivo realizacije preporuka interne revizije, zašto postoji izražena varijabilnost između institucija javnog sektora u provođenju preporuka, zašto postoje institucije koje ne provode preporuke interne revizije? Postoji nekoliko faktora koji utiču na provođenje preporuka interne revizije:

- Odnos menadžmenta lokalnih samouprava prema internoj reviziji i rezultatima rada interne revizije koji se ogleda u razmatranju izvještaja i informacija interne revizije, insistiranju na provođenju preporuka interne revizije i odgovornosti za ne provođenje preporuka.
- Odnos jedinice interne revizije prema rezultatima revizije u post revizijskom periodu u pogledu izgradnje povoljnog okruženja za provođenje preporuka interne revizije (komunikacije sa odgovornim za provođenje preporuka, ukazivanje na potrebu provođenja preporuka, interes za provođenje preporuka, izvještavanje o provođenju preporuka).
- Vrsta i karakter revizijskog angažmana, revizijski angažmani koji nude jednostavnije i preporuke na kratkoročnoj osnovi i revizijski angažmani koji nude kompleksnije i preporuke na dugoročnoj osnovi.
- Preporuke same po sebi nose prepoznatljivu novu dodatnu vrijednost, njihovo provođenje dovodi do promjena koje omogućavaju lakše provođenje redovnih radnih i poslovnih aktivnosti, rezultiraju kvalitetnijim uslugama, dovode do povećanog zadovoljstva zaposlenih i korisnika usluga, dovode do novog povoljnijeg imidža institucija u javnosti.
- Kvalitativne karakteristike preporuka poput relevantnosti, razumljivosti, provodljivosti, konkretnosti, lakše se prihvataju i provode u odnosu na preporuke koje nisu razumljive, provodljive i konkretne.

Jedinice interne revizije u lokalnim samoupravama prate reakcije nadležnih u lokalnim samoupravama po izvještajima interne revizije uključujući i provođenje preporuka interne revizije, ali još uvijek nisu u primjeni kvalitetni i pouzdani mehanizmi praćenja koji pokazuju postignute rezultate i efekte prihvatanja i provođenja preporuka interne revizije.

### 3. Revizijski angažmani vrhovne revizijske institucije

VRI kao značajni stubovi demokratskih sistema svojih država i mehanizama upravljanja imaju važnu ulogu u unapređenju sistema javne uprave naglašavanjem principa transparentnosti, odgovornosti, dobrog upravljanja i učinka. [4] Revizija javnog sektora koju provodi VRI mogu se kategorizovati u jednu od tri osnovne vrste revizija: revizija finansijskih izvještaja, revizija usklađenosti i revizija učinka. [4] U pogledu nadležnosti VRI u reviziji lokalnih samouprava postoji

različita praksa. Veći broj VRI ima mandate da provodi navedene revizije u lokalnim samoupravama, dok u pojedinim državama postoje posebne revizijske institucije koje provode reviziju regionalnih i lokalnih vlasti i institucija u njihovoj nadležnosti. U Velikoj Britaniji, Francuskoj, Italiji, Švedskoj, Danskoj, Finskoj, Njemačkoj i Holandiji postoje posebne revizijske institucije koje revidiraju regionalne i lokalne vlade. Tako primjera radi u Velikoj Britaniji lokalnu upravu revidiraju revizori koje imenuje Revizijsko povjerenstvo (nezavisno javno tijelo), u Francuskoj reviziju lokalnih uprava provode regionalne revizorske komore, u Italiji reviziju lokalnih uprava provode regionalne komore računskog suda. [6] Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske (Glavna služba za reviziju) u skladu sa odredbama Zakona o reviziji javnog sektora Republike Srpske ima mandat da kroz revizijske angažmane finansijske revizije i revizije učinka, provodi reviziju lokalnih samouprava i institucija u njihovoj nadležnosti.

### 3.1 Finansijska revizija

Glavna služba za reviziju do sada je provela nešto više od 200 revizija finansijskih izvještaja i revizija usklađenosti u jedinicama lokalne samouprave u Republici Srpskoj. Obzirom na broj jedinica lokalne samouprave i kapacitete Glavne službe za revizije moguće je godišnje provesti oko 16 ovih revizija u lokalnim samoupravama, što će reći da se u četvorogodišnjem periodu provede revizija svih lokalnih samouprava u Republici Srpskoj.

U 2017. godini izvršeno je 10 finansijskih revizija u 10 jedinica lokalne samouprave. Rezultati revizije izraženi kroz vrste mišljenja glavnog revizora koje se izražava odvojeno za finansijske izvještaje a odvojeno za usklađenost poslovanja pokazuju da ne možemo biti zadovoljni finansijskim izvještavanjem i finansijskim upravljanjem u jedinicama lokalne samouprave. Od deset jedinica lokalne samouprave pet jedinica lokalne samouprave je za finansijske izvještaje dobilo mišljenje s rezervom, a pet jedinica lokalne samouprave je dobilo negativno mišljenje.[8] U pogledu usklađenosti poslovanja tri jedinice lokalne samouprave su dobile mišljenje sa rezervom uz skretanje pažnje, a sedam jedinica lokalne samouprave negativno mišljenje. Karakteristika revizije lokalnih samouprava u 2017. godini je da nijedna jedinica lokalne samouprave nije dobila pozitivno mišljenje glavnog revizora. Posmatrajući prethodna mišljenja ovim istim jedinicama lokalnih samouprava struktura mišljenja se nije bitnije promjenila što ukazuje da finansijsko izvještavanje i finansijsko upravljanje u ovim jedinicama lokalne samouprave nije poboljšano.

U 2018. godini u 15 jedinica lokalne samouprave izvršen je naknadni pregled provođenja preporuka finansijske revizije. Rezultati naknadnog pregleda pokazuju da se preporuke Glavne službe za reviziju ne provode u potpunosti. Ova konstatacija proizilazi iz činjenice da je sedam jedinica lokalne samouprave dobilo negativan zaključak o provođenju preporuka, pet jedinica lokalne samouprave je dobilo

zaključak sa rezervom i tri jedinice lokalne samouprave su dobile pozitivan zaključak o provođenju preporuka. [8]

Posebnu pažnju imaju revizijski angažmani finansijske revizije u javnim ustanovama i javnim preduzećima čiji je osnivač jedinica lokalne samouprave. U tom pogledu zapažene su revizije koje su provedene u javnim ustanovama kao što su domovi zdravlja i centri za socijalni rad kao nosioci primarne zdravstvene zaštite i socijalne zaštite u jedinicama lokalne samouprave, a istovremeno korisnici sredstava iz budžeta jedinica lokalnih samouprava. Revizija je prisutna i u javnim preduzećima kao što su javna preduzeća koja se bave vodopsnabdjevanjem i komunalnim uslugama.

U 2017. godini akteulne su bile i revizije centara za socijalni rada čiji su osnivači jedinice lokalne samouprave. Revizijom je obuhvaćeno šest centara za socijalni rad u jedinicama lokalne samouprave koje imaju status grada. To su centri za socijalni rad koji imaju najveće kapacitete, koji imaju najobimnije i najkompleksnije poslovanje, koji imaju najraznovrsnije i najbrojnije aktivnosti koje se odnose na socijalnu zaštitu. Rezultati revizije u pogledu finansijskih izvještaja pokazuju da su četiri centara za socijalni rad dobila mišljenje sa rezervom i dva centra za socijalni rad pozitivno mišljenje, a u pogledu usklađenosti poslovanja svi centri za socijalni rad su dobili mišljenje sa rezervom, od toga jedan broj centara za socijalni rad mišljenje sa rezervom uz skretanje pažnje.[8]Provedene finansijske revizije pokazuju da postoje određene manjkavosti u pogledu funkcionisanja sistema internih kontrola, finansijskog izvještavanja, pripremanja, planiranja i izvršavanja budžeta, primjene i poštovanja zakonskih i podzakonskih propisa, a istovremeno ukazuju na potrebu unapređenja svih segmenata rada i poslovanja.

Generalno posmatrano struktura mišljenja u jedinicama lokalne samouprave, javnim ustanovama i javnim preduzećima je pomjerena ka mišljenjima sa rezervom i negativnim mišljenjima, za razliku od ministarstva, republičkih uprava i upravnih organizacija gdje je struktura mišljenja pomjerena ka mišljenjima sa rezervom i pozitivnim mišljenjima.

Opšta konstatacija što je revizija u formi VRI prisutnija i provodi se u kontinuitetu u strukturi mišljenja tih institucija javnog sektora dominiraju mišljenja sa rezervom i pozitivna mišljenja (budžet RS i korisnici budžeta RS ). Tamo gdje je revizija manje prisutna i revizijski proces nije kontinuirana aktivnost poslovanje i finansijski izvještaji tih institucija javnog sektora su opterećeni materijalno značajnim greškama i dominiraju negativna mišljenja i mišljenja sa rezervom (lokalne samouprave, javne ustanove i javna preduzeća). (10)

Aktivnosti finansijske revizije u lokalnim samoupravama, javnim preduzećima i javnim ustanovama imaju za cilj unapređenje finansijskog upravljanja. Rezultati revizije pokazuju posmatrano kroz strukturu mišljenja o finansijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja da su identifikovane određene manjkavosti i rizici po finansijsko upravljanje, ali da uslijed nedosljednosti u provođenju preporuka nisu evidentna poboljšanja u finansijskom upravljanju.

### 3.2 Revizija učinka

Kroz revizijske angažmane revizija učinka ispituje ekonomičnost, efikaasnost i efektivnost procesa, aktivnosti, programa i projekata u nadležnosti vlade, vladinih i drugih institucija javnog sektora. VRI kroz revizijske angažmane revizije učinka provodi reviziju procesa, aktivnosti, programa i projekata u nadležnosti jedinica lokalnih samouprava, javnih preduzeća i javnih ustanova čiji je osnivač jedinica lokalne samouprave i koji funkcionišu na prostoru lokalne samouprave. Upravo ispitivanje ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u javnom sektoru predstavlja jednu od osnovnih razlika između zakonom propisane revizije u javnom u odnosu na zakonom propisanu reviziju u privatnom sektoru, pri čemu revizija u javnom sektoru osigurava dodatnu kvalitativnu karakteristiku revizije. [7] Za VRI provođenje revizije učinka je profesionalno najizazovnije, revizorski najkompleksniji i društveno najvrijedniji zadatak.[1]

U Strategiji razvoja Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske za period 2014-2020. godina utvrđeni su i pravci i prioriteta razvoja Glavne službe za reviziju kao VRI Republike Srpske. U Strategiji je kao jedan od strateških prioriteta iskazana revizija učinka aktivnosti i procesa u nadležnosti lokalnih samouprava. U skladu sa iskazanim strateškim opredjeljenjima i utvrđenim mandatom Glavna služba za reviziju je provela nekoliko revizija koji se direktno ili indirektno odnose na funkcionisanje i finansiranje jedinica lokalnih samouprava. Kroz revizijske angažmane u reviziji učinka provedene su revizije u područjima finansijskog menadžmenta u lokalnim samoupravama, upravljanjem i izgradnjom lokalne putne infrastrukture, administrativnih postupaka i procedura u funkciji uspostavljanja privlačnog i podsticajnog okruženja. Veoma su važni revizijski angažmani koje se odnose na funkcionisanje primarne zdravstvene zaštite, socijalne zaštite, zapošljavanja, vaspitanja i obrazovanja, komunalnih djelatnosti, bezbjednosti i zaštite od prirodnih nepogoda. Riječ je o revizijskim angažmanima u područjima koji su važni za funkcionisanje lokalnih samouprava i važni za građane.

VRI kroz revizijske angažmane revizije učinka prepoznaje društvene probleme karakteristične za lokalne samouprave koji su i revizijski problemi provodi njihovu reviziju iz perspektive ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti i nudi preporuke čijom implementacijom je moguće unaprijediti finansijsko upravljanje, efikasnost i efektivnost lokalne administracije, kvalitet javnih usluga.....

Glavna služba za reviziju prilikom planiranja revizijskih angažmana u finansijskoj reviziji i reviziji učinka nastoji da osigura sinergijsko djelovanje ove dvije vrste revizije. Tako je u 2017. godini pored revizije šest centara za socijalni rad provedene i revizija učinka Efektivnost ostvarivanja prava u socijalnoj zaštiti koja je obuhvatila pored resornog ministarstva (Ministarstva zdravlja i socijalne zaštite) 28 jedinica lokalne samouprave i 23 centra za socijalni rad. Provedene revizije daju dovoljno informacija nadležnim institucijama uključujući i lokalne samouprave o stanju u

socijalnoj zaštiti sa preporukama kako da se unaprijedi ova društveno važna i osjetljiva sfera društvenog djelovanja.

Međutim revizija nema izvršna ovlašćenja da donosi odluke i koristi resurse, već samo da pruži pomoć, savjete i podršku, kao i formalna uvjeravanja.[3] Proizilazi da revizija ne donosi odluke koje se odnose na upravljanje institucijama javnog sektora odnosno lokalnim somoupravama, ali da ona svojim djelovanjem može uticati na donošenje i provođenje odluka, revizija ne sankcioniše ona treba da podstiče i motiviše na promjene u cilju unapređenja funkcionisanja jedinica lokalnih samouprava, javnih preduzeća i javnih ustanova.

Pored izražene koordinacije unutar Glavne službe za reviziju potrebno je napraviti neposredniju koordinaciju između VRI i interne revizije a posebno važnu ulogu u tom pogledu ima Centralna jedinica za harmonizaciju Ministarstva finansija. Uloga i jedne i druge revizije je da identifikuje i promovise dobre prakse, podstiče organizovanu razmjenu praksi, ideja, inicijativa a pored identifikovanih institucija važna je i uloga Saveza opstina i gradova Republike Srpske.

### 4. Zaključak

Prisustvo revizije u formi interne i eksterne revizije u lokalnim samoupravama može biti u funkciji upravljanja lokalnim samoupravama, javnim ustanovama i javnim preduzećima čiji su one osnivač. Kapaciteti interne revizije su nedovoljni, postojeći kapaciteti se uglavnom koriste u provođenju revizijskih angažmana koji nude manju dodatnu vrijednost, a revizijski angažmani koji nude veću dodatnu vrijednost su na nivou pojedinačnih i povremenih. Rezultati rada interne revizije u vidu preporuka nisu u potpunosti implementirani što dodatno umanjuje značaj interne revizije.

Angažmani VRI kroz finansijsku reviziju i reviziju učinka su značajni i pokazuju da finansijsko upravljanje posmatrano kroz finansijsko izvještavanje, funkcionisanje internih kontrola i usklađenost poslovanja nije na nivou koji obezbjeđuje .....Angažmani revizije učinka pokazuje nedovoljnu orijentaciju na primjenu principa ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u lokalnim samoupravama i orijentaciju na uspješnost funkcionisanja javnih servisa na lokalnom nivou.

Istraživanje pokazuje da potencijali revizije nisu iskorišćeni, da je potrebna afirmacija i promocija instituta revizije, a posebno funkcionalno jačanje interne kontrole, interne revizije i evaluacije kao instrumenata upravljanja lokalnim samoupravama.

### Literatura

- [1] Akrap V. i drugi (2009), Državna revizija, Masmedia, Zagreb
- [2] Beke-Trivunac J., Stanojević Lj. (2009) „Uloga revizije u upravljanju organizacijama u javnom sektoru“, Beograd, Udruženje internih revizora Srbije,

- [3] Pickett Spencer K.H. (2004), *The Internal Auditor at Work*, New Jersey, John Wiley & Sons
- [4] INTOSAI, (2016), *ISSAI – International Standards of Supreme Audit Institutions*
- [5] *The Institute of Internal Auditors (2017), International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*
- [6] National Audit Office of United Kingdom (2005) – *State Audit in the European Union*, London
- [7] *Strategija razvoja Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske za period 2014-2020. godina*
- [8] *Izveštaji Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske za period 2001 – 2017. godina*
- [9] *Konsolidovani godišnji izvještaji o uspostavljanju i razvoju interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srpske Ministarstva finansija Republike Srpske za period 2015-2017. godina*
- [10] Bojić M. (2014), *Vrhovne revizijske institucije u funkciji upravljanja javnim sektorom*, Zbornik radova IV Međunarodna konferencije *Od krize prema razvoju*, Univerzitet za poslovne studije Banja Luka
- [11] *Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske (Službeni glasnik Republike Srpske broj 98/05 i 20/14)*
- [12] *Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske (Službeni glasnik Republike Srpske broj 17/08)*
- [13] *Zakon o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske (Službeni glasnik Republike Srpske broj 91/16).*