



**NAJZNAČAJNIJI NALAZI IZ OBLASTI INTERNE REVIZIJE
U IZVJEŠTAJIMA O FINANSIJSKOJ REVIZIJI ZA 2024. GODINU**



Sarajevo, decembar 2025. godine





**NAJZNAČAJNIJI NALAZI IZ OBLASTI INTERNE REVIZIJE
U IZVJEŠTAJIMA O FINANSIJSKOJ REVIZIJI ZA 2024. GODINU**

Broj: 05-04-4-3417/25

Sarajevo, decembar 2025. godine

SADRŽAJ

1. UVOD.....	1
1.1. Značaj interne revizije	2
1.2. Zakonski okvir za internu reviziju u FBiH	2
1.3. Interna revizija kao indikator javnog integriteta.....	4
1.4. Uloga Ureda za reviziju u ocjeni interne revizije	4
2. NALAZI IZ OBLASTI INTERNE REVIZIJE U IZVJEŠTAJIMA O FINANSIJSKOJ REVIZIJI ZA 2024. GODINU.....	7
2.1. Učestalost kvalifikacija i isticanja pitanja za internu reviziju u izvještajima za 2024. godinu	7
2.2. Najznačajnije neusklađenosti sa Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH i drugim relevantnim zakonima	8
2.2.1. Neuspostavljanje jedinica za internu reviziju.....	8
2.2.2. Nedovoljno kapacitiranje jedinica za internu reviziju.....	9
2.3. Nalazi za internu reviziju iz Izvještaja o finansijskoj reviziji Izvještaja o izvršenju Budžeta FBiH za 2024. godinu	10
2.4. Osvrt na internu reviziju kod subjekata koji nisu obveznici uspostave jedinica za internu reviziju.....	12
2.5. Nalazi za internu reviziju kod obaveznih revizija	13
3. ZAKLJUČAK.....	15
4. PRILOZI	16
4.1. Pregled subjekata kojima su nalazi o internoj reviziji u osnovi za mišljenje o usklađenosti u izvještajima o finansijskoj reviziji za 2024. godinu	16
4.2. Pregled subjekata kojima su nalazi o internoj reviziji u isticanju pitanja u izvještajima o finansijskoj reviziji za 2024. godinu.....	20

1. UVOD

Ured za reviziju institucija u Federaciji BiH prvi put objavljuje tematsku publikaciju posvećenu internoj reviziji, pod nazivom „**Najznačajniji nalazi iz oblasti interne revizije u izvještajima o finansijskoj reviziji za 2024. godinu**“.

Potreba za kreiranjem ove publikacije leži u činjenici da **već duži niz godina Ured za reviziju ukazuje na nedostatke u razvoju funkcije interne revizije u Federaciji BiH**. Funkcionalna interna revizija podstiče odgovorno i transparentno finansijsko upravljanje i kontrolu, i doprinosi jačanju povjerenja u rad javnog sektora. S druge strane, nerazvijena i nefunkcionalna interna revizija u institucijama javnog sektora umanjuje kapacitete za sprečavanje i otkrivanje nepravilnosti i slabi sistem javnog integriteta.

Fokus na ovu oblast je od javnog interesa i dodatno je potaknut činjenicom da je **jačanje interne revizije jedan od ključnih zahtjeva u procesu EU integracija**. U izvještaju Evropske komisije za 2025. godinu, u poglavlju 32. Finansijska kontrola, navedeni nedostaci u oblasti interne revizije u pogledu njenog funkcionisanja, koherentni su sa nalazima koje Ured ističe u revizorskim izvještajima.

Uvažavajući navedeno, **objedinjavanjem nalaza u jednu zasebnu publikaciju, Ured za reviziju nastoji povećati efekte obavljenih revizija i datih preporuka. Krajnji cilj je da Ured pozitivno utiče na razvoj interne revizije u javnom sektoru u FBiH**. Podizanje svijesti o revizorskim nalazima putem različitih alata u skladu je sa Strategijom razvoja 2021–2025. i Komunikacijskom strategijom 2023–2025. Ureda za reviziju, te INTOSAI-jevim Principom 12 – Vrijednosti i koristi vrhovnih revizijskih institucija.

U publikaciji su prezentovani **nalazi iz oblasti interne revizije utvrđeni provođenjem 69 finansijskih revizija za 2024. godinu**. Dat je osvrt i na nalaze za internu reviziju iz Izvještaja o finansijskoj reviziji Izvještaja o izvršenju Budžeta FBiH za 2024. godinu, kao i nalaze vezane za subjekte koji nisu obveznici uspostave jedinica za internu reviziju.



Nedostaci u oblasti interne revizije prisutni su u svim segmentima javnog sektora u FBiH. Nalazi koji su osnova za kvalifikaciju mišljenja ili isticanje pitanja najčešće se pojavljuju kod preduzeća u većinskom državnom vlasništvu, zatim u općinama i gradovima, te zavodima i agencijama. Oni se odnose na neuspostavljanje jedinica za internu reviziju, njihovo kadrovsko nepopunjavanje, kao i ugrožavanje funkcionalne nezavisnosti. Revizijama je konstatovano da nisu izvršene ni izmjene regulative s ciljem unapređenja radnopravnog statusa rukovodilaca interne revizije i internih revizora. Kod subjekata koji nisu obveznici uspostave jedinica za internu reviziju nije osigurano obavljanje interne revizije shodno odredbama važeće regulative.

Imajući u vidu da se kontinuirano ponavljaju iste neusklađenosti s relevantnim zakonima u oblasti interne revizije, Ured naglašava potrebu za dodatnim naporima kako bi se osnažilo njeno funkcionisanje u javnom sektoru FBiH. **Samo koordiniranim aktivnostima svih nadležnih institucija moguće je stvoriti uslove za funkcionalan sistem interne revizije** koji će doprinositi većem stepenu odgovornosti, transparentnosti i efikasnosti u upravljanju javnim resursima.

1.1. Značaj interne revizije

Interna revizija je nezavisno, objektivno uvjeravanje i konsultantska aktivnost kreirana s ciljem da se doda vrijednost i unaprijedi poslovanje organizacije. Ona pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve osiguravajući sistematičan, discipliniran pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja.¹

Cilj interne revizije je pružanje usluga koje trebaju pomoći rukovodiocima u efikasnom izvršavanju njihovih obaveza, provjeravajući da li je provođenje upravljačkih i kontrolnih mehanizama odgovarajuće, ekonomično i dosljedno u odnosu na zakonske propise, upute za rad, interne akte, ugovore i druge propise, dajući preporuke i savjete u vezi s aktivnostima koje su predmet revidiranja.²

Interna revizija je jedan od stubova Javne interne finansijske kontrole (PIFC)³, a njeno uvođenje u BiH jedna od obaveza iz Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju između BiH i EU.⁴ Uspostava i jačanje PIFC-a, kao dijela sveobuhvatne reforme javne uprave u BiH, između ostalog, uključuje mjere potrebne za kontrolu svih javnih prihoda, izdataka, imovine i obaveza, te osigurava što bolje upravljanje sredstvima i obavezama. Taj okvir također pokriva sve sisteme unutrašnje kontrole i procedure u javnim institucijama te pomaže u kreiranju sigurnog okruženja za javne fondove kako bi oni bili iskorišteni na način na koji je to zakonski planirano.

Izveštaj Evropske komisije za BiH za 2025. godinu konstatuje da se interna revizija suočava s izazovima koji se odnose na **osiguranje kvaliteta, metodološku konzistentnost, osoblje, sveobuhvatno planiranje i implementaciju preporuka revizije**. Pored toga, nedostatak okvira za osiguranje kvaliteta usklađenih s Međunarodnim okvirom profesionalne prakse (IFPP) ostaje značajna slabost, što potkopava kredibilitet i efikasnost internih revizija. **Kapacitete centralnih jedinica za harmonizaciju potrebno je poboljšati kako bi se podržale institucije u implementaciji preporuka o javnoj internoj finansijskoj kontroli.**⁵

Poglavlje 32: Finansijska kontrola
„Bosna i Hercegovina ima **određeni nivo pripremljenosti** u oblasti finansijske kontrole. Tokom izvještajnog perioda ostvaren je **ograničen napredak u poboljšanju efektivnosti i produktivnosti**: (i) funkcije interne revizije; (ii) upravljanja rizicima; i (iii) upravljanja nepravilnostima.“

Kompleksnost i važnost interne revizije ogleda se u činjenici da njeno uspostavljanje i funkcionisanje reguliše nekoliko zakonskih propisa u FBiH, što je detaljnije prezentovano u narednom poglavlju.

1.2. Zakonski okvir za internu reviziju u FBiH

Uspostava interne revizije u Federaciji BiH otpočela je 2008. godine usvajanjem **Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru u Federaciji BiH** (ZoIR)⁶. Donošenjem ZoIR-a stvorene su osnovne pretpostavke i definisani elementi za funkcionisanje interne revizije u organizacijama javnog sektora u FBiH.⁷ Izmjenama i dopunama ZoIR-a iz 2016. godine dodatno je unaprijeđen regulatorni okvir kojim

¹ Član 2. Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH („Službene novine FBiH“, broj 47/08 i 101/16)

² Član 3. Povelje interne revizije

³ PIFC se sastoji od sljedećih elemenata: 1. Finansijsko upravljanje i kontrola (FMC); 2. Funkcionalno nezavisna unutrašnja revizija (IA); 3. Harmonizacijska i koordinacijska funkcija, obično u formi „Centralne harmonizacijske jedinice“ (CHJ)

⁴ Cilj PIFC-a je da osigura usklađenost zakonodavstva, transparentno, ekonomično, efikasno i efektivno upravljanje javnim sredstvima (državnim fondovima, fondovima Evropske unije), kao i da se obezbijedi njihova kontrola. Obuhvata također sve sisteme interne kontrole i procedure u javnim institucijama, te pomaže u stvaranju sigurnosti da se javna sredstva namjenski troše i da se njima postiže vrijednost uloženog novca. Suština PIFC-a je u unapređenju odgovornosti u trošenju javnog novca na bolji način.

⁵ European Commission, Bosnia and Herzegovina 2025 Report

⁶ „Službene novine FBiH“, broj: 47/08 i 101/16

⁷ Član 2. Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru u Federaciji BiH

je, između ostalog, proširen obuhvat subjekata obveznika primjene zakona, jasnije definisana organizaciona i funkcionalna nezavisnost interne revizije, redefinisani kriteriji za obavezu uspostave jedinice interne revizije, i dr.

U nastavku su dati kriteriji za uspostavljanje jedinice za internu reviziju, precizirani Pravilnikom o kriterijima za uspostavljanje jedinica za internu reviziju u javnom sektoru u FBiH:⁸

- a) nivo razdjela organizacione klasifikacije za budžet i budžetske korisnike Federacije,
- b) iznos usvojenog budžeta/finansijskog plana veći od 10.000.000,00 KM,
- c) broj zaposlenih veći od 200,
- d) nivo izvršenih transakcija ili ostvarivanje prihoda od djelatnosti, koji ukupno premašuju 15.000.000,00 KM,
- e) visok stepen rizika u procesima koji utiču na ostvarivanje ciljeva organizacije.

Kriteriji se smatraju ispunjenim kada je ispunjen najmanje jedan od propisanih kriterija pod a), b), c) d) i e).⁹ Obveznici primjene ZolR-a su korisnici javnih sredstava budžeta Federacije Bosne i Hercegovine, kantona, gradova i općina i vanbudžetskih fondova, kao i pravna lica u kojima Federacija, kantoni ili općine imaju većinski udjel.¹⁰

Zakon o finansijskom upravljanju i kontroli u javnom sektoru u FBiH¹¹ definiše internu reviziju kao jedan od elemenata sistema internih finansijskih kontrola. Za razvoj u oblasti interne revizije i nadzor nad implementacijom svih važećih propisa o internoj reviziji, za uspostavljanje, razvoj, koordinaciju i harmonizaciju sistema finansijskog upravljanja i kontrole u organizacijama javnog sektora u FBiH nadležna je **Centralna harmonizacijska jedinica** (u daljnjem tekstu: CHJ), koju je uspostavilo Ministarstvo finansija.

Prema Zakonu o računovodstvu i reviziji u FBiH,¹² **subjekti od javnog interesa**¹³ **obavezni su uspostaviti i osigurati funkcionisanje odjela interne revizije** u skladu sa ovim zakonom i drugim zakonskim propisima. S ciljem ispunjenja ovih obaveza, subjekti od javnog interesa **obavezni** su imati u radnom odnosu **najmanje jednog ovlaštenog internog revizora**. Interni revizori obavezni su u svom radu pridržavati se zakonskih propisa, pravila struke i kodeksa etike internih revizora, te internim nadzorom provjeravati jesu li poslovne transakcije izvršene u skladu sa zakonskim propisima, postoji li adekvatna računovodstvena dokumentacija, te pružaju li finansijski izvještaji kompletne, pouzdane i vjerodostojne informacije o rezultatima finansijskih operacija i o finansijskim pozicijama.

Zakonom o javnim preduzećima u FBiH¹⁴ definisano je da se **odjel za internu reviziju formira u javnim preduzećima koja zapošljavaju više od 100 radnika**, a u preduzećima koja zapošljavaju **manje od 100 radnika formira se odbor za reviziju i angažuje nezavisni revizor** koji podnosi godišnji izvještaj o izvršenoj reviziji javnog preduzeća na internet-stranici javnog preduzeća, odnosno njegovog većinskog vlasnika.

⁸ „Službene novine FBiH“, br. 49/20

⁹ Član 4. Pravilnika o kriterijima za uspostavljanje jedinica za internu reviziju u javnom sektoru u FBiH

¹⁰ Član 1. stav 2. Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru u Federaciji BiH

¹¹ „Službene novine FBiH“, broj 47/08

¹² „Službene novine FBiH“, broj 15/21

¹³ Subjekti od javnog interesa su sva pravna lica čijim se vrijednosnim papirima trguje na organizovanom tržištu vrijednosnih papira, banke, mikrokreditna društva, društva za osiguranje i reosiguranje, društva za faktoring, lizing društva, društva za upravljanje investicijskim fondovima, društva za upravljanje dobrovoljnim penzijskim fondovima, brokersko-dilerska društva i druge finansijske organizacije, javna preduzeća osnovana u skladu sa propisima kojima se uređuje poslovanje i upravljanje javnim preduzećima u Federaciji Bosne i Hercegovine (u daljnjem tekstu: Federacija), kao i sva pravna lica od posebnog značaja za Federaciju u skladu sa propisima o vršenju ovlaštenja u privrednim društvima sa učešćem državnog kapitala, te organizacije i javne ustanove koje nisu obuhvaćene okvirom revizije utvrđenim propisom o reviziji institucija u Federaciji.

¹⁴ „Službene novine FBiH“, broj 8/05, 81/08, 22/09 i 109/12

1.3. Interna revizija kao indikator javnog integriteta

Interna revizija jedan je od indikatora pomoću kojeg se mjere kapaciteti za jačanje sistema javnog integriteta. Indikatori javnog integriteta koje je razvio OECD (OECD PII) pokrivaju šest područja, a interna revizija je u okviru područja „Učinkovitost interne kontrole i upravljanja rizicima“.

OECD Indikatori javnog integriteta za područje „Učinkovitost interne kontrole i upravljanja rizicima“:

- ✓ *Regulatorni okvir za internu kontrolu*
- ✓ *Okvir za upravljanje rizikom*
- ✓ *Regulatorni okvir za internu reviziju*
- ✓ *Pokrivenost centralnih funkcija za implementaciju internih kontrola i interne revizije*
- ✓ *Centralno izvještavanje o internoj kontroli i internoj reviziji*
- ✓ *Interna revizija i pristupi zasnovani na riziku u praksi*
- ✓ *Korištenje upravljanja rizikom integriteta u budžetskim organizacijama u praksi*
- ✓ *Nacionalne budžetske organizacije pokrivene internom revizijom*
- ✓ *Nacionalne budžetske organizacije revidirane internom revizijom u posljednjih pet godina*
- ✓ *Stopa usvajanja preporuka interne revizije*
- ✓ *Stopa implementacije preporuka interne revizije.*

OECD ističe da interna revizija ima ulogu u smanjivanju ranjivosti na prevaru i korupciju, te za osiguravanje da vlade optimalno djeluju kako bi provodile programe koji koriste građanima.¹⁵

1.4. Uloga Ureda za reviziju u ocjeni interne revizije

Ured u okviru finansijske revizije ocjenjuje, između ostalog, finansijsko upravljanje, dužnosti interne revizije i sisteme interne kontrole.¹⁶ Shodno profesionalnim standardima i smjernicama, to podrazumijeva ispitivanje organizacije, rada i efikasnosti interne revizije kako bi se procijenilo da li ona doprinosi jačanju sistema internih kontrola i upravljanju rizicima revidiranih subjekata. Sticanje razumijevanja o internoj reviziji omogućava revizoru razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i interne kontrole, a naročito ulogu koju interna revizija ima u monitoringu kontrola nad finansijskim izvještavanjem.¹⁷

Revidirajući funkciju interne revizije, Ured već niz godina konstatuje i skreće pažnju na **neusklađenost zakonskih odredbi u dijelu uspostave i funkcionisanja interne revizije** u institucijama javnog sektora i preduzećima u većinskom vlasništvu države, što je detaljnije obrazloženo u poglavlju 2. publikacije.

U slučajevima kada se utvrdi **jasno odstupanje od zakonskih odredbi** koje su definisane kao kriteriji za reviziju, a uočeni nedostaci su materijalni, to utiče na kvalifikaciju u revizorskom mišljenju.

Utvrđeni nedostaci umanjuju kapacitete institucija da ostvare svoje ciljeve, da na sistematičan način upravlja rizicima, te da osiguraju efikasno i ekonomično korištenje resursa.

¹⁵ OECD Public Integrity Handbook (https://www.oecd.org/en/publications/oecd-public-integrity-handbook_ac8ed8e8-en/full-report.html)

¹⁶ Član 13. st. 2 Zakona o reviziji institucija u FBiH („Službene novine FBiH“, broj 22/06)

¹⁷ Međunarodni revizijski standard 315 – Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz sticanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja

U slučajevima kada interna revizija ispunjava zahtjeve standarda, mogući su i elementi oslanjanja na njen rad u okviru revizije.¹⁸

O nalazima Ured za reviziju blagovremeno izvještava revidirane subjekte, Parlament FBiH, Vladu FBiH, Predsjednika FBiH i nadležna ministarstva finansija, a svi izvještaji o reviziji objavljuju se i na internet-stranici.¹⁹

Profesionalni standardi i smjernice koje donosi Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), kao i Međunarodni revizijski standardi, od suštinskog su značaja za kvalitetnu ocjenu interne revizije kao dijela šireg sistema internih kontrola i upravljanja.

U ISSAI-ju 100 – Osnovni principi revizije javnog sektora, između ostalog, navodi se da se ciljevi interne razlikuju od ciljeva eksterne revizije. Međutim, i interna i eksterna revizija promovišu dobro upravljanje doprinoseći transparentnosti i odgovornosti za korištenje javnih resursa, kao i ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u javnoj upravi. To nudi mogućnost koordinacije i saradnje, te da se eliminiše dupliranje posla. Tamo gdje je to od značaja ili neophodno, te je u skladu sa mandatom vrhovne revizijske institucije (u daljnjem tekstu: VRI) i primjenjivim zakonodavstvom, revizor može koristiti rad internih revizora, drugih revizora ili stručnjaka.

ISSAI 2610 – Korištenje rada internih revizora/MRevS 610, definiše uslove koji su nužni da bi eksterni revizor mogao koristiti rad internih revizora kako bi izmijenio vrste ili vremenski raspored, ili smanjio obim revizijskih postupaka koje treba neposredno obaviti eksterni revizor. Oslanjanje na internu reviziju uključuje: korištenje rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza i korištenje rada internih revizora radi osiguravanja neposredne pomoći, uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor. Kako bi se mogao osloniti na rad internih revizora, eksterni revizor mora procijeniti nezavisnost interne revizije, stručnost osoblja i kvalitet rada i primijenjene metodologije.

Eksterni revizor neće koristiti rad interne revizije ako utvrdi da: organizacijski status, relevantne politike i rad internih revizora ne podupiru na odgovarajući način nezavisnost i objektivnost internih revizora; internim revizorima nedostaje kompetentnosti; interni revizori ne primjenjuju sistematičan i discipliniran pristup, uključujući kontrolu kvaliteta.

Pored navedenog, važno je naglasiti ulogu VRI u prevenciji korupcije. Profesionalni standardi i smjernice od vrhovnih revizijskih institucija zahtijevaju i da one ocijene interne kontrole (važna linija odbrane u sprečavanju nezakonitih radnji).²⁰ Efektivnost internih kontrola direktno je povezana s radom interne revizije koja, između ostalog, ispituje da li su uspostavljene interne kontrole adekvatno dizajnirane i da li funkcionišu na efikasan način u praksi. Stoga ocjenjivanjem funkcije interne revizije i davanjem preporuka za unapređenje VRI doprinosi jačanju otpornosti javnog sektora na rizike korupcije, što je u skladu sa **Smjernicama za prevenciju korupcije (GUID 5270)**.

¹⁸ Međunarodni revizijski standard 610 – Korištenje rada internih revizora

¹⁹ Član 16. Zakona o reviziji institucija u FBiH

²⁰ GUID 5270 – Smjernice za reviziju prevencije korupcije

Revidirajući funkciju interne revizije Ured daje doprinos u ostvarenju UN-ovih Ciljeva održivog razvoja (SDG), kao ključnih prioriteta INTOSAI zajednice. Razvoj i jačanje interne revizije vezano je za ostvarenje SDG-a 16 – Mir, pravda i snažne institucije, koji, između ostalog, predviđa značajno smanjenje korupcije i podmićivanja u svim njihovim pojavnim oblicima (podcilj 16.5) i razvoj djelotvornih, odgovornih i transparentnih institucija na svim nivoima (podcilj 16.6).



INTOSAI Okvir profesionalnih objava (IFPP) prepoznaje održivi razvoj kao važno područje djelovanja VRI. Ovu ulogu potvrđuju INTOSAI smjernice, posebno GUID 5202 – Održivi razvoj: Uloga vrhovnih revizijskih institucija. Dokument pozicionira VRI kao ključne aktere u praćenju, ocjeni i izvještavanju o napretku u ispunjavanju ciljeva Agende 2030. Održivi razvoj se ne može postići bez dobrog upravljanja, a dobro upravljanje je pod nadzorom i pozitivnim uticajima revizije. Takav pristup omogućava vrhovnim revizijskim institucijama da, kroz revizije koje provode, identifikuju nedostatke u planiranju, koordinaciji, budžetiranju i praćenju politika usmjerenih na održivi razvoj.

2. NALAZI IZ OBLASTI INTERNE REVIZIJE U IZVJEŠTAJIMA O FINANSIJSKOJ REVIZIJI ZA 2024. GODINU

2.1. Učestalost kvalifikacija i isticanja pitanja za internu reviziju u izvještajima za 2024. godinu

U skladu s Planom revizije za 2024/2025. godinu, izvršeno je **69 finansijskih revizija**. Nedostaci u oblasti interne revizije koji su bili osnova za kvalifikaciju revizorskog mišljenja, odnosno isticanje pitanja, utvrđeni su u čak **17 (ili 25%) obavljenih revizija**.

Neusklađenosti sa ZoIR-om i drugim zakonima koji uređuju ovu oblast, koje su uticale na kvalifikaciju revizorskog mišljenja ili isticanje pitanja, najčešće su utvrđene kod preduzeća u većinskom vlasništvu FBiH (47%). Slijede ih jedinice lokalne samouprave (30%), zavodi, fondovi i agencije (17%), a najmanji broj nedostataka konstatovan je kod institucija FBiH (6%).



Prisustvo neusklađenosti s relevantnim zakonima u oblasti interne revizije u određenim grupama revidiranih subjekata može se dovesti u vezu s nekoliko faktora. Razlike u odredbama relevantnih zakona koji uređuju uspostavu ključnih struktura internog nadzora, izostanak odredbi o formiranju odjela za internu reviziju u statutima i pravilnicima o radu, kao i njihovo kadrovsko nepopunjavanje, neki su od razloga nedosljedne primjene ZoIR-a i drugih zakona koji regulišu predmetnu oblast. S druge strane, manja prisutnost nedostataka u oblasti interne revizije u institucijama FBiH može se dovesti u vezu s intenzivnijim angažmanom CHJ i budžetske inspekcije FMF-a u ovim institucijama, ali i s kontinuiranom prisutnosti Ureda za reviziju, budući da se ovi subjekti, shodno Zakonu o reviziji, revidiraju svake godine (obavezne revizije).

Svi revizorski izvještaji dostavljeni su revidiranim subjektima, Parlamentu FBiH, predsjedniku FBiH i Vladi FBiH, u skladu s članom 16. stav 1) Zakona o reviziji institucija u FBiH.²¹ Pored toga, Ured za reviziju dostavlja konačne izvještaje o finansijskim revizijama nadležnom ministarstvu finansija, shodno odredbi člana 16. stav 2) Zakon o reviziji.

²¹ „Službene novine FBiH“, broj 22/06

2.2. Najznačajnije neusklađenosti sa Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH i drugim relevantnim zakonima

2.2.1. Neuspostavljanje jedinica za internu reviziju

Iako je obaveza uvođenja interne revizije u javni sektor u FBiH propisana od 2008. godine, provedene finansijske revizije za 2024. godinu pokazale su da određeni subjekti još uvijek nisu uspostavili ključne strukture internog nadzora. Neuspostavljanje jedinica (odjela) za internu reviziju najčešća je, a ujedno i najznačajnija neusklađenost sa Zakonom o internoj reviziji u

Član 1. stav 2. Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH

„Odredbe ovog Zakona odnose se na korisnike javnih sredstava budžeta Federacije Bosne i Hercegovine, kantona, gradova i općina i vanbudžetskih fondova, kao i na pravna lica u kojima Federacija, kantoni ili općine imaju većinski udjel.“

javnom sektoru u FBiH. Ovaj nedostatak je kvalifikovan/istaknut kao pitanje u 14 revizija,²² od čega se osam odnosi na preduzeća u većinskom državnom vlasništvu. **Razlog za to kod određenih preduzeća vezuje se za razlike u odredbama Zakona o javnim preduzećima u FBiH u odnosu na Zakon o računovodstvu i reviziji u FBiH i Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH.**

Zakon o javnim preduzećima u FBiH u članu 27. propisuje da se Odjel za internu reviziju formira u javnim preduzećima koja zapošljavaju **više od 100 radnika**, a u preduzećima koja zapošljavaju manje od 100 radnika formira se odbor za reviziju i angažuje nezavisni revizor koji podnosi godišnji izvještaj o izvršenoj reviziji javnog preduzeća na internet-stranici javnog preduzeća, odnosno njegovog većinskog vlasnika.²³

S druge strane, Zakon o računovodstvu i reviziji u FBiH u članu 86. **propisuje da su subjekti od javnog interesa obavezni uspostaviti i osigurati funkcionisanje odjela interne revizije** u skladu sa ovim Zakonom i drugim zakonskim propisima.

Pored toga, Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH propisano je da se odredbe ovog zakona odnose na korisnike javnih sredstava budžeta FBiH, kantona, gradova i općina i vanbudžetskih fondova, kao i na pravna lica u kojima Federacija, kantoni ili općine imaju većinski udjel. Također,

Pravilnikom o kriterijima za uspostavljanje jedinica za internu reviziju u javnom sektoru u FBiH, koji je donesen na osnovu spomenutog zakona, definisano je da, izuzetno, pravna lica u kojima Federacija, kantoni ili općine imaju većinski udjel, a koja imaju status javnih preduzeća, internu reviziju uspostavljaju i u skladu sa sa propisima kojima se uređuje uspostavljanje interne revizije u javnim preduzećima u FBiH.²⁴

Član 2. stav 1. tačka d) Zakona o računovodstvu i reviziji u FBiH

Subjekti od javnog interesa su sva pravna lica čijim se vrijednosnim papirima trguje na organizovanom tržištu vrijednosnih papira, banke, mikrokreditna društva, društva za osiguranje i reosiguranje, društva za faktoring, lizing društva, društva za upravljanje investicijskim fondovima, društva za upravljanje dobrovoljnim penzijskim fondovima, brokersko-dilerska društva i druge finansijske organizacije, **javna preduzeća** osnovana u skladu sa propisima kojima se uređuje poslovanje i upravljanje javnim preduzećima u FBiH, kao i sva pravna lica od posebnog značaja za Federaciju u skladu sa propisima o vršenju ovlaštenja u privrednim društvima sa učešćem državnog kapitala, te organizacije i javne ustanove koje nisu obuhvaćene okvirom revizije utvrđenim propisom o reviziji institucija u Federaciji.

²² Revizije finansijskih izvještaja za 2024. godinu općina Kalesija, Banovići, Kiseljak i Neum; javnih ustanova Reumal i Bolnica Travnik; javnih preduzeća JKP Bašbunar d.o.o. Travnik, Radio-televizija FBiH, Srednjobosanske šume, Mejdan d.o.o. Vareš, Mostar parking d.o.o. Mostar, Vodovod i kanalizacija d.o.o. Banovići, JKP Vareš d.o.o. Vareš

²³ Član 27. stav 2. Zakona o javnim preduzećima u FBiH

²⁴ Član 4. stav 3. Pravilnika o kriterijima za uspostavljanje jedinica za internu reviziju u javnom sektoru u FBiH

Različito regulisanje uspostave interne revizije kod javnih preduzeća stvara pravnu nesigurnost i otvara dilemu – da li ova preduzeća u slučaju kada zapošljavaju manje od 100 radnika, nisu obavezna formirati odjel za internu reviziju shodno Zakonu o javnim preduzećima u FBiH; ili trebaju primjenjivati i druge kriterije (osim broja zaposlenih) za uspostavljanje i organizaciju interne revizije shodno spomenutom Pravilniku; ili su shodno Zakonu o računovodstvu i reviziji u FBiH kao subjekti od javnog interesa ipak dužni uspostaviti i osigurati funkcionisanje interne revizije te imati u radnom odnosu najmanje jednog ovlaštenog internog revizora, neovisno o broju zaposlenih.

U revizorskim izvještajima za 2024. godinu kod subjekata koji su tek odnedavno postali obveznici uspostave jedinice za internu reviziju ispunivši neki od propisanih kriterija (najčešće usvojeni budžet/finansijski plan premašuje propisani iznos)²⁵ konstatovano je neuspostavljanje jedinica za internu reviziju, te su date preporuke za njihovu uspostavu u skladu s važećom regulativom.

2.2.2. Nedovoljno kapacitiranje jedinica za internu reviziju

Pored neuspostavljanja jedinica interne revizije, konstatovan je nedostatak koji se odnosi na nepopunjenost sistematizovanih radnih mjesta u formiranom odjelu za internu reviziju.²⁶

Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH

Član 14.

Rukovodilac jedinice za internu reviziju ima sljedeće obaveze:

- 1) priprema Pravilnik o internoj reviziji i operativna uputstva,
- 2) priprema strateški plan interne revizije organizacije za period od tri godine,
- 3) priprema godišnji plan interne revizije na osnovu ocjene rizika i usvojenog strateškog plana, te nakon njegovog odobranja od rukovodioca organizacije, osigurava njegovu adekvatnu implementaciju i nadzor nad njegovim izvršavanjem,
- 4) organizira i koordinira aktivnosti interne revizije i nadzire implementaciju planiranih aktivnosti,
- 5) informira rukovodioca organizacije o postojanju sukoba interesa,
- 6) informira rukovodioca organizacije ukoliko se pojavi sumnja na nepravilnosti i/ili prevare koje mogu rezultirati kriminalnim aktivnostima ili kršenjem propisa radi daljnjeg postupanja,
- 7) dostavlja izvještaj interne revizije rukovodiocu organizacije, a ako je revidirana organizacija korisnik javnih sredstava drugog nivoa i rukovodiocu te organizacije,
- 8) priprema godišnji izvještaj o aktivnostima interne revizije,
- 9) osigurava kvalitet aktivnosti interne revizije u skladu sa pravilima izdatim od CHJ,
- 10) evidentira sve aktivnosti revizije i čuva dokumentaciju vezanu za internu reviziju,
- 11) osigurava obuku internih revizora, priprema i dostavlja godišnji plan obuke rukovodiocu organizacije radi odobranja i osigurava njegovu implementaciju,
- 12) vrši godišnju ocjenu mogućnosti i resursa jedinice interne revizije i dostavlja preporuke rukovodiocu organizacije radi usklađivanja sa godišnjim planom revizije,
- 13) sarađuje sa Uredom za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine u razmjeni izvještaja, dokumentacije i mišljenja,
- 14) po potrebi inicira angažman eksternih eksperata,
- 15) osigurava efikasno korištenje resursa dodijeljenih za vršenje funkcije interne revizije,
- 16) usmjerava pažnju CHJ na sve razlike u mišljenjima između internih revizora i rukovodioca organizacije.

Rukovodilac jedinice za internu reviziju neposredno obavještava rukovodioca organizacije.

Rukovodilac jedinice za internu reviziju i interni revizori neće vršiti reviziju u organizaciji za koju nisu vezani po funkciji.

Član 16.

Interni revizor ima sljedeće obaveze:

- 1) implementirati program revizije za vrijeme obavljanja aktivnosti revizije,
- 2) informirati rukovodioca revidirane organizacije o početku revizije, uz prezentaciju pisanog ovlaštenja,
- 3) proučiti dokumentaciju i uvjete značajne za formulisanje objektivnog mišljenja,
- 4) obrazložiti nalaze objektivno i istinito u pisanoj formi uz priložene dokaze,
- 5) informirati rukovodioca jedinice interne revizije ako se, za vrijeme obavljanja revizije, pojavi sumnja na nepravilnosti i/ili prevare,
- 6) napraviti nacrt revizorskog izvještaja i razmotri ga sa upravom u revidiranoj organizaciji,
- 7) uključiti u završni revizorski izvještaj sva mišljenja uprave revidirane organizacije,
- 8) dostaviti nacrt i finalni revizorski izvještaj rukovodiocu jedinice interne revizije,
- 9) u slučaju sukoba interesa vezano za reviziju odmah informirati rukovodioca jedinice interne revizije,
- 10) vratiti sve originalne dokumente nakon završetka revizije,
- 11) čuvati svaku državnu, profesionalnu ili poslovnu tajnu koju je saznao u toku interne revizije i
- 12) čuvati sve radne zabilješke nastale u vrijeme obavljanja interne revizije.

Kod određenih subjekata uočena su nastojanja da se jedinica interne revizije popuni, ali provedene konkursne procedure nisu rezultirale zapošljavanjem i popunjavanjem uspostavljene jedinice.

²⁵ Revizorski izvještaj za 2024. godinu Općine Maglaj i Općine Grude

²⁶ Općina Hadžići

2.2.3. Narušavanje funkcionalne nezavisnosti interne revizije

U toku revizija konstatovan je i slučaj narušavanja funkcionalne nezavisnosti jedinice za internu reviziju.²⁷ Ovo je izvršeno onemogućavanjem internog revizora da pristupi informacijama i dokumentaciji potrebnoj za provođenje interne revizije, pokušajem angažovanja privatnog revizorskog društva s ciljem provjere kvaliteta rada interne revizije, neusvajanjem Strateškog plana 2025-2027. i Godišnjeg plana Jedinice za internu reviziju za 2025. Također konstatovano je izdavanje naloga od rukovodioca institucije za obavljanje internih revizija, s definisanim ciljem i obimom revizije, dinamikom rada i drugim elementima, bez prethodne usaglašenosti sa Jedinicom interne revizije. Na ovaj način rukovodilac institucije nije omogućio ostvarivanje nezavisnosti interne revizije, što je u suprotnosti sa Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH i Poveljom interne revizije.

Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH

Član 6. stav 2.

Funkcionalna nezavisnost interne revizije ostvaruje se njenom nezavisnošću od drugih organizacionih jedinica u planiranju rada, obavljanju interne revizije i izvještavanju.

Član 15.

Interni revizor ima sljedeća ovlaštenja:

- 1) slobodno pristupiti prostorijama organizacije u kojoj vrši reviziju, uzimajući u obzir sigurnosna pravila i pravila dobrog ponašanja,
- 2) pristupiti odgovarajućoj dokumentaciji vezanoj za reviziju u organizaciji u kojoj vrši reviziju, uključujući i dokumentaciju koja ima karakter poslovne tajne i podacima koji su elektronski čuvani, osiguravajući zaštitu tajnosti podataka u skladu sa zakonom, podzakonskim i internim aktima,
- 3) tražiti fotokopije, izvode ili potvrde spomenutih dokumenata i u izvjesnim slučajevima izuzimati originalne dokumente ostavljajući kopiju sa potvrdom o izuzimanju,
- 4) zahtijevati usmenu ili pisanu informaciju od bilo kojeg zaposlenog ili rukovodioca organizacije koja se revidira,
- 5) zahtijevati informacije od drugih institucija vezano za aktivnosti i upravljanje revidiranim organizacijama.

2.3. Nalazi za internu reviziju iz Izvještaja o finansijskoj reviziji Izvještaja o izvršenju Budžeta FBiH za 2024. godinu

U Izvještaju o finansijskoj reviziji Izvještaja o izvršenju Budžeta FBiH za 2024. godinu istaknuto je da razvoj interne revizije u FBiH i dalje nije na zadovoljavajućem nivou. Konstatovano je, između ostalog, da:

„Zaključno sa 31. 12. 2024, od 90 obveznika uspostave jedinice za internu reviziju, 81 organizacija ima sistematizovanu jedinicu. Međutim, od tog broja, u samo 29 radi dva i više internih revizora (36%), u 43 radi jedan, a u devet jedinica nije zaposlen nijedan revizor. Jedinica u kojoj je zaposlen samo jedan interni revizor nije u skladu sa regulativom za oblast interne revizije, kao ni sa međunarodnim standardima za internu reviziju, niti se može nazvati operativnom, s obzirom na to da Zakon o internoj reviziji propisuje posebne obaveze rukovodiocu jedinice interne revizije, a posebne internim revizorima. Dakle, 64% sistematizovanih jedinica nema ni minimalan broj internih revizora, koji bi svojim angažmanima mogli obuhvatiti najrizičnije oblasti poslovanja iz nadležnosti organizacije.“

Poseban problem u funkcionisanju interne revizije predstavlja neadekvatno regulisan radno-pravni status rukovodilaca jedinica interne revizije i internih revizora, kao što je navedeno u Izvještaju:

„Vlada FBiH je Zaključkom²⁸ od 20. 6. 2024. godine, između ostalog, zadužila Federalno Ministarstvo pravde da do 31. 12. 2024. godine, kroz izmjene i dopune važećih zakonskih i podzakonskih akata, reguliše radno-pravni status i odredi adekvatne koeficijente ili utvrdi adekvatne dodatke na plaću za

²⁷ Federalni zavod za zapošljavanje

²⁸ V. broj: 1000/24 od 20. 6. 2024. godine

rukovodioca jedinice za internu reviziju i internog revizora, kako bi se doprinijelo nezavisnosti funkcije interne revizije i pristupilo usaglašavanju plaća internih revizora na svim nivoima vlasti u FBiH shodno Zakonu o državnoj službi u FBiH, Zakon o plaćama i naknadama u organima vlasti FBiH i dr.“

U Izvještaju o finansijskoj reviziji Izvještaja o izvršenju Budžeta FBiH za 2024. godinu konstatovano je da: „**Ministarstvo pravde nije postupilo po navedenom Zaključku, s obzirom na to da nije do 31. 12. 2024. pripremilo prijedlog izmjena zakonskih i podzakonskih propisa kojima se reguliše radnopravni status i pripadajuća plaća rukovodilaca interne revizije i internih revizora. Navedeno nije u skladu sa odredbama člana 56. Poslovnika o radu Vlade FBiH.**“

U skladu sa ZoIR-om, CHJ bi trebala obavljati provjeru kvaliteta aktivnosti interne revizije redovnom godišnjom i povremenom provjerom u svrhu prikupljanja informacija za poboljšanje metodologije i standarda rada. U Izvještaju o finansijskoj reviziji Izvještaja o izvršenju Budžeta FBiH za 2024. godinu konstatovano je da:

„**U toku 2024. godine, kao ni prethodnih godina, nije prezentovana dokumentacija koja bi potvrdila da se provodi povremena provjera kvaliteta aktivnosti interne revizije u svrhu prikupljanja informacija za poboljšanje metodologije i standarda rada, kao i efikasnijeg rukovođenja, odnosno koordiniranja internom revizijom. Metodologija za provođenje osiguranja i unapređenja kvaliteta interne revizije u organizacijama javnog sektora u FBiH izrađena je i objavljena tek 2025. godine.**“

Pored navedenog, skrenuta je pažnja na neusklađenost zakonskih propisa koji regulišu uspostavu interne revizije:

- Članom 1. Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH definisano je da se odredbe ovog Zakona odnose na korisnike javnih sredstava budžeta FBiH, kantona, gradova i općina i vanbudžetskih fondova, kao i na pravna lica u kojima Federacija, kantoni ili općine imaju većinski udjel.
- Prema članu 86. Zakona o računovodstvu i reviziji u FBiH, **subjekti od javnog interesa obavezni su uspostaviti i osigurati funkcionisanje odjela interne revizije u skladu sa ovim Zakonom i drugim zakonskim propisima.** Subjekti od javnog interesa utvrđeni su članom 2. navedenog Zakona, u koje između ostalog spadaju i **javna preduzeća** osnovana u skladu sa propisima kojima se uređuje poslovanje i upravljanje javnim preduzećima u FBiH, kao i sva pravna lica od posebnog značaja za FBiH u skladu sa propisima o vršenju ovlaštenja u privrednim društvima sa učešćem državnog kapitala, te organizacije i javne ustanove koje nisu obuhvaćene okvirom revizije utvrđenim propisom o reviziji institucija u FBiH.
- Članom 27. stav 2. Zakona o javnim preduzećima u FBiH definisano je da se Odjel za internu reviziju formira u **javnim preduzećima koja zapošljavaju više od 100 radnika**, a u preduzećima koja zapošljavaju manje od 100 radnika formira se odbor za reviziju i angažuje nezavisni revizor koji podnosi godišnji izvještaj o izvršenoj reviziji javnog preduzeća na internet-stranici javnog preduzeća, odnosno njegovog većinskog vlasnika.

Navedene odredbe zakonskih propisa ukazuju na neujednačen pristup po pitanju formiranja i uspostavljanja interne revizije u javnom sektoru u FBiH, što ima za posljedicu različita postupanja prilikom njene uspostave kod subjekata od javnog interesa. U cilju otklanjanja ovog nedostatka, u Izvještaju je data **preporuka**:

„**Uskladiti odredbe zakonskih propisa u dijelu kriterija koji se odnose na uspostavu interne revizije kod subjekata od javnog interesa.**“

2.4. Osvrt na internu reviziju kod subjekata koji nisu obveznici uspostave jedinica za internu reviziju

Važeća regulativa propisuje način vršenja interne revizije kod subjekata koji ne ispunjavaju kriterije za uspostavu jedinica interne revizije. Pravilnikom o kriterijima za uspostavljanje jedinica za internu reviziju u javnom sektoru u FBiH propisano je da za pravna lica u kojima većinski udjel imaju kantoni, a koja ne ispunjavaju kriterije za uspostavu jedinice, **internu reviziju će obavljati zajednička jedinica za internu reviziju kantonalnog ministarstva finansija**. Nadalje, za pravna lica u kojima većinski udjel imaju općine ili gradovi, a koja ne ispunjavaju kriterije za uspostavu jedinice, **internu reviziju će obavljati jedinica za internu reviziju općine ili grada koji je osnivač**. U slučaju da u općini ili gradu koji je osnivač pravnog lica nije uspostavljena jedinica za internu reviziju, za njih će internu reviziju obavljati zajednička jedinica za internu reviziju iz kantonalnog ministarstva finansija.²⁹

U revizijama finansijskih izvještaja za 2024. godinu konstatovano je odsustvo funkcije interne revizije kod subjekata koji ne ispunjavaju kriterije za uspostavu vlastite jedinice za internu reviziju. Ovaj nedostatak javlja se zbog dva razloga:

- a) nije uspostavljena zajednička jedinica za internu reviziju iz kantonalnog ministarstva finansija (odnosno općine/grada) koja bi trebala obavljati internu reviziju kod subjekta koji ne ispunjava kriterije za uspostavu jedinice za internu reviziju;
- b) zajednička jedinica za internu reviziju iz kantonalnog ministarstva finansija (odnosno općine/grada) je uspostavljena, ali nije obavljala reviziju kod subjekta koji ne ispunjava kriterije za uspostavu jedinice za internu reviziju.

U Izvještaju o finansijskoj reviziji Izvještaja o izvršenju Budžeta FBiH za 2024. godinu navedeno je da u tri od deset kantonalnih ministarstava finansija (HNK, ŽZH i Kanton 10) na 31. 12. 2024. godine u jedinicama interne revizije nije bio zaposlen niti jedan interni revizor. Ovo za posljedicu ima neobavljanje interne revizije ne samo u tim ministarstvima, nego i kod ostalih budžetskih korisnika u ovim kantonima za koje je nadležna zajednička jedinica za internu reviziju kantonalnog ministarstva finansija. Primjera radi:

- **Županija Zapadnohercegovačka** nije uspostavila zajedničku jedinicu za internu reviziju u okviru ministarstva finansija u skladu sa ZoIR-om, pa samim tim nije osigurano obavljanje interne revizije u Domu zdravlja Posušje i Službi za zapošljavanje ŽZH, koji nisu obveznici uspostave jedinice za internu reviziju. Navedeno je konstatovano u revizorskim izvještajima ovih subjekata za 2024. godinu.
- **Kanton 10** nije uspostavio funkcionalnu zajedničku jedinicu za internu reviziju u okviru ministarstva finansija, pa samim tim nije osigurano obavljanje interne revizije u Općini Kupres, koja nije obveznik uspostave ove jedinice, što je konstatovano u revizorskom izvještaju za 2024. godinu.
- **Općina Čitluk** nije uspostavila jedinicu interne revizije, pa samim tim nije osigurano obavljanje interne revizije Doma zdravlja Čitluk, čiji osnivač je Općina. Također, nije uspostavljena jedinica za internu reviziju ni pri kantonalnom ministarstvu finansija HNK³⁰ koja bi usljed neuspostavljanja jedinice za internu reviziju pri Općini Čitluk trebala obavljati internu reviziju Doma zdravlja Čitluk.³¹

²⁹ Član 15. stav 4, 5. i 6. Pravilnika o kriterijima za uspostavljanje jedinica za internu reviziju u javnom sektoru u FBiH

³⁰ Član 15. stav 6. Pravilnika o kriterijima za uspostavljanje jedinica za internu reviziju u javnom sektoru u FBiH

³¹ U revizorskom izvještaju Doma zdravlja Čitluk za 2024. godinu konstatovan je izostanak interne revizije.

Kod šest revidiranih subjekata³² koji nisu obveznici uspostave jedinice **konstatovano je neobavljanje interne revizije, iako su u kantonalnim ministarstvima finansija uspostavljene zajedničke jedinice za internu reviziju koje bi je trebale obavljati**. Naime, domovi zdravlja Velika Kladuša i Kalesija, službe za zapošljavanje BPK i ŽP i zavodi za javno zdravstvo KS i TK u toku 2024. godine nisu bili predmetom interne revizije, iako su jedinice za internu revizije uspostavljene pri kantonalnim ministarstvima finansija u KS-u, BPK, TK i USK.

2.5. Nalazi za internu reviziju kod obaveznih revizija

Ured za reviziju svake godine provodi obavezne revizije propisane Zakonom o reviziji institucija u FBiH. Radi se o korisnicima Budžeta FBiH, a o obavljenim revizijama obaveštava se Parlament FBiH, Vlada FBiH, Predsjednik FBiH, kao i nadležno ministarstvo finansija. Uprkos kontinuiranom prisustvu Ureda **kod subjekata obaveznih revizija, utvrđeni su nedostaci koji se odnose na funkcionisanje interne revizije, što je konstatovano u revizorskim izvještajima za 2024. godinu:**

Član 8. stav 1. Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH

„Rukovodilac organizacije odgovoran je za uspostavljanje i funkcioniranje adekvatne i efikasne funkcije interne revizije.“

- Interna revizija je uspostavljena na način da je **zaposlen samo interni revizor** (uz ovlaštenje za obavljanje poslova rukovodioca jedinice interne revizije), što je nedovoljno da bi njena funkcija bila u potpunosti operativna i dala puni doprinos boljem i efikasnijem poslovanju subjekta;³³
- U toku revidirane godine jedinica za internu reviziju nije funkcionisala u skladu sa Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH, zbog čega **nije obavljena nijedna revizija predviđena Godišnjim planom rada za 2024;**³⁴
- **Stručni savjetnik – interni revizor sačinio je Strateški i godišnji plan za 2025, ali nije izvršio niti jednu reviziju,** iako su Zakonom jasno definisane obaveze rukovodioca i internog revizora;³⁵
- U 2024. godini **nije popunjeno nijedno radno mjesto u jedinici za internu reviziju.** Ministarstvo je raspisalo konkurs za zapošljavanje pomoćnika ministra u jedinici za internu reviziju, ali je postupak obustavljen s obzirom na to da niko od kandidata nije položio stručni ispit;³⁶
- Ministarstvo **nije dostavilo Godišnji izvještaj interne revizije Centralnoj harmonizacijskoj jedinici Federalnog ministarstva finansija** u skladu s odredbama Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH, **niti Godišnji plan rada za 2025. i Trogodišnji plan rada Jedinice za internu reviziju za period 2025-2027.** u skladu s Metodologijom rada interne revizije u javnom sektoru u Federaciji BiH;³⁷
- **Nije postavljen rukovodilac interne revizije** čije su obaveze i ovlaštenja jasno propisana, zbog čega funkcija interne revizije nije uspostavljena u potpunosti u skladu sa Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH;³⁸

³² Revizorski izvještaji za 2024. godinu domova zdravlja Velika Kladuša i Kalesija, službi za zapošljavanje BPK i ŽP i zavoda za javno zdravstvo KS i TK

³³ Parlament FBiH

³⁴ Federalno ministarstvo kulture i sporta

³⁵ Federalno ministarstvo prostornog uređenja

³⁶ Federalno ministarstvo razvoja, poduzetništva i obrta

³⁷ Federalno ministarstvo pravde

³⁸ Federalno ministarstvo raseljenih osoba i izbjeglica i Federalno ministarstvo za pitanja boraca i invalida odbrambeno-oslobodilačkog rata

- U 2024. godini **revidirani subjekt nije bio predmetom revizije Federalnog ministarstva finansija**;³⁹
- Stručni savjetnik – interni revizor donio je Strateški i godišnji plan i izvršio revizije, iako su Zakonom jasno definisane obaveze rukovodioca i internog revizora;⁴⁰
- Jedinica za internu reviziju najveći dio godine nije bila popunjena, što je uticalo i na realizaciju Godišnjeg plana. S obzirom na to da je **u Jedinici interne revizije popunjeno samo radno mjesto rukovodioca**, njena funkcija nije uspostavljena u potpunosti u skladu sa Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH;⁴¹
- **Od planiranih šest provedeno je pet revizija** (poticaji za veterinarstvo, poticaji za pčelarsku proizvodnju, provođenje postupaka javnih nabavki – direktni sporazumi, poticaj za biljnu proizvodnju – krušna žita, formiranje komisija i ostalih radnih tijela) za 2023. godinu.⁴²



Prezentirani nalazi ukazuju na nužnost dodatnog jačanja funkcije interne revizije u federalnim institucijama kako bi se osigurala dosljedna primjena zakonskih propisa i poboljšali efekti njenog rada. S obzirom na uočene nepravilnosti, preporuke koje daje Ured za reviziju trebale bi poslužiti kao osnova za konkretne mjere unapređenja.

³⁹ Predsjednik i dva potpredsjednika FBiH i Federalno ministarstvo trgovine

⁴⁰ Federalno ministarstvo zdravstva

⁴¹ Federalno ministarstvo unutrašnjih poslova

⁴² Federalno ministarstvo poljoprivrede, vodoprivrede i šumarstva

3. ZAKLJUČAK

Glavni cilj Ureda za reviziju je osiguravanje, provođenjem revizije, nezavisnih mišljenja o izvršenju budžeta i finansijskim izvještajima, korištenju resursa i upravljanja državnom imovinom od Vlade, budžetskih institucija u FBiH i javnih institucija u FBiH, na koji način će se doprinijeti pouzdanom izvještavanju o korištenju budžetskih sredstava, transparentnom i kvalitetnom upravljanju javnim prihodima, troškovima i imovinom u FBiH.

Ured za reviziju informiše odgovorne institucije i javnost o svojim nalazima i preporukama pravodobnim i javnim objavljivanjem revizorskih izvještaja te, ukoliko su relevantne, putem drugih aktivnosti informisanja.

Interna revizija u javnom sektoru neizostavna je poluga u ostvarivanju odgovornog i transparentnog upravljanja javnim resursima. Ona je važna za izgradnju efikasnog sistema finansijskog upravljanja i kontrole, osiguranje zakonitosti i usklađenosti poslovanja, prevenciju nepravilnosti, te postizanje organizacione efikasnosti. Stoga se od institucija javnog sektora očekuje da bez odlaganja uspostave funkcionalnu, nezavisnu i profesionalnu internu reviziju, koja će djelovati u skladu s važećim zakonima, međunarodnim standardima i najboljim praksama.

Rezultati revizija prezentovani u ovoj publikaciji pokazuju da neusklađenosti i nepravilnosti u oblasti interne revizije i dalje zauzimaju značajno mjesto u izvještajima finansijske revizije. Kvalifikacije i isticanje pitanja iz ove oblasti prisutno je u svakoj četvrtoj reviziji, što je zabrinjavajuće imajući u vidu da je uspostava interne revizije zakonska obaveza još od 2008. godine. Neuspostavljanje jedinica za internu reviziju, odnosno njihovo kadrovsko nepopunjavanje, kao i narušavanje funkcionalne nezavisnosti, ukazuju na neadekvatnost i neefikasnost funkcije interne revizije kod revidiranih subjekata.

S ciljem ispunjavanja svojih profesionalnih obaveza, kao vrhovna revizijska institucija, Ured za reviziju predstavlja važan dio ciklusa jačanja odgovornosti. Međutim, za ostvarenje napretka potrebna je zajednička i koordinirana akcija svih relevantnih aktera. U tom kontekstu, Ured za reviziju ostaje ustrajan u nastojanju da ukaže na važnost sinhroniziranog djelovanja svih institucija u lancu odgovornosti, kako bi se osigurala dosljedna primjena načela vladavine prava.

Ured za reviziju će nastaviti kroz svoj rad ukazivati na nepravilnosti i obavještavati o tome nadležne institucije i javnost. Jedino transparentnim i odgovornim upravljanjem javnim sredstvima mogu se osigurati napredak i bolji uslovi za život svih građana i građanki.



4. PRILOZI

4.1. Pregled subjekata kojima su nalazi o internoj reviziji u osnovi za mišljenje o usklađenosti u izvještajima o finansijskoj reviziji za 2024. godinu

1. Institucije Federacije BiH

Redn i broj	Subjekt revizije	Osnova za mišljenje o usklađenosti	Broj kvalifikacije iz osnove za mišljenje
1.	Federalno ministarstvo pravde	Ministarstvo nije postupilo u skladu sa Zaključkom Vlade FBiH iz 2019. godine jer nije izvršilo analizu unutrašnje organizacije federalnih ministarstava i drugih tijela federalne uprave u cilju unapređenja njihovog rada, organizacije i efikasnog rukovođenja. Također, nije postupilo po Zaključku iz 2024. godine, s obzirom na to da nije do 31. 12. 2024. pripremilo prijedlog izmjena zakonskih i podzakonskih propisa kojima se reguliše radnopravni status i pripadajuća plaća rukovodilaca interne revizije i internih revizora u cilju doprinosa nezavisnosti funkcije interne revizije i usaglašavanja plaća internih revizora na svim nivoima vlasti u FBiH. Navedeno nije u skladu sa odredbama člana 56. Poslovnika o radu Vlade FBiH (tačka 5.3.2 Izvještaja).	Kvalifikacija 2



2. Općine

Redn i broj	Subjekt revizije	Osnova za mišljenje o usklađenosti	Broj kvalifikacije iz osnova za mišljenje
1.	Općina Kalesija	Nije uspostavljena jedinica za internu reviziju kao ključni element internog nadzora kojim se osigurava sistematičan pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizicima, kontrolama i procesima upravljanja, što nije u skladu sa Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH (tačka 4. Izvještaja).	Kvalifikacija 2
2.	Općina Banovići	Nije uspostavljena jedinica za internu reviziju, kao ključni element internog nadzora kojim se osigurava sistematičan pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizicima, kontrolama i procesima upravljanja, što je obaveza shodno Zakonu o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH (tačka 4. Izvještaja).	Kvalifikacija 1
3.	Općina Kiseljak	Nije uspostavljena jedinica za internu reviziju kao ključni element internog nadzora kojim se osigurava sistematičan pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizicima, kontrolama i procesima upravljanja, što nije u skladu sa Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH (tačka 4. Izvještaja).	Kvalifikacija 1
4.	Općina Hadžići	Nije uspostavljena jedinica za internu reviziju kao ključni element internog nadzora kojim se osigurava sistematičan pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizicima, kontrolama i procesima upravljanja, što nije u skladu sa Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH (tačka 4. Izvještaja).	Kvalifikacija 1
5.	Općina Neum	Nije uspostavljena jedinica za internu reviziju kao ključni element internog nadzora kojim se osigurava sistematičan pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizicima, kontrolama i procesima upravljanja, što je obaveza shodno Zakonu o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH (tačka 4. Izvještaja).	Kvalifikacija 1



3. Zavodi i javne ustanove

Redn i broj	Subjekt revizije	Osnova za mišljenje o usklađenosti	Broj kvalifikacije iz osnove za mišljenje
1.	Federalni zavod za zapošljavanje	Nije osigurana funkcionalna nezavisnost jedinice za internu reviziju, kao ključnog elementa internog nadzora, u planiranju rada, provođenju interne revizije i izvještavanju. To nije u skladu sa Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH, prema kojem se funkcija interne revizije zasniva na principima nezavisnosti i objektivnosti (tačka 4. Izvještaja).	Kvalifikacija 1
2.	Javna ustanova za medicinsku rehabilitaciju i banjsko liječenje – lječilište „Reumat“ Fojnica	Nije uspostavljena jedinica za internu reviziju kao ključni element internog nadzora kojim se osigurava sistemski pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizicima, kontrolama i procesima upravljanja, što je obaveza u skladu sa Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH (tačka 4. Izvještaja).	Kvalifikacija 2
3.	Javna ustanova Bolnica Travnik	Nije uspostavljena jedinica za internu reviziju kao ključni element internog nadzora kojim se osigurava sistemski pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizicima, kontrolama i procesima upravljanja, što je obaveza u skladu sa Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH (tačka 4. Izvještaja).	Kvalifikacija 1



4. Preduzeća u većinskom državnom vlasništvu

Redn i broj	Subjekt revizije	Osnova za mišljenje o usklađenosti	Broj kvalifikacije iz osnove za mišljenje
1.	JKP Bašbunar d.o.o. Travnik	Društvo nije uspostavilo odjel interne revizije kao ključni element internog nadzora kojim se osigurava sistematičan, discipliniran pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja, što je obaveza shodno Zakonu o javnim preduzećima u FBiH i Zakonu o računovodstvu i reviziji u FBiH (tačka 4. Izvještaja).	Kvalifikacija 1
2.	Radio-televizija Federacije Bosne i Hercegovine	Odjel interne revizije kao ključni element internog nadzora kojim se osigurava sistematičan, discipliniran pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja nije uspostavljen, što nije u skladu sa Zakonom o javnim preduzećima u FBiH i Zakonom o računovodstvu i reviziji u FBiH (tačka 4. Izvještaja).	Kvalifikacija 2
3.	Šumskoprivredno društvo „Srednjobosanske šume“ d.o.o. Donji Vakuf	U Društvu nije formiran odbor za reviziju u skladu sa odredbama Statuta i Zakona o javnim preduzećima u FBiH. Pored toga, nije formiran ni odjel za internu reviziju u skladu sa odredbama Zakona o računovodstvu i reviziji u FBiH i Zakona o javnim preduzećima u FBiH (tačka 4. Izvještaja).	Kvalifikacija 1



4.2. Pregled subjekata kojima su nalazi o internoj reviziji u isticanju pitanja u izvještajima o finansijskoj reviziji za 2024. godinu

Redni broj	Subjekt revizije	Isticanje pitanja
1.	Javno komunalno preduzeće d.o.o. Vareš	Nije uspostavljen odbor za reviziju čije su nadležnosti definisane Statutom Društva. Također, nije uspostavljen odjel za internu reviziju čija je obaveza uspostavljanja predviđena Zakonom o računovodstvu i reviziji u FBiH za sve subjekte od javnog interesa, odnosno javna preduzeća osnovana u skladu sa propisima kojima se uređuje poslovanje i upravljanje javnim preduzećima u Federaciji Bosne i Hercegovine. Međutim, Društvo ne ispunjava kriterije koji su propisani Zakonom o javnim preduzećima u FBiH za uspostavljanje odjela interne revizije jer zapošljava manje od 100 zaposlenika (tačka 4. Izvještaja).
2.	Javno preduzeće Sportsko-kulturno-privredni centar „Mejdan“ d.o.o. Tuzla	Društvo nije formiralo odjel unutarnje revizije jer ne zapošljava više od 100 radnika, te nema ovu obvezu sukladno Zakonu o javnim poduzećima u FBiH. Međutim, člankom 86. Zakona o računovodstvu i reviziji u FBiH propisano je da su subjekti od javnog interesa obavezni uspostaviti i osigurati funkcioniranje odjela unutarnje revizije (tačka 4. Izvještaja).
3.	Javno preduzeće „Mostar parking“ d.o.o. Mostar	Nije formiran odbor za reviziju Društva, zbog čega u 2024. godini nije obavljao poslove iz svoje nadležnosti propisane Zakonom o javnim preduzećima u FBiH, Zakonom o računovodstvu i reviziji u FBiH i Statutom. Pored toga, nije formiran odjel interne revizije s obzirom na to da Društvo ne ispunjava kriterije koji su propisani Zakonom o javnim preduzećima u FBiH jer zapošljava manje od 100 radnika. Međutim, obaveza uspostavljanja odjela predviđena je Zakonom o računovodstvu i reviziji u FBiH za sve subjekte od javnog interesa, odnosno javna preduzeća osnovana u skladu sa propisima kojima se uređuje poslovanje i upravljanje javnim preduzećima u Federaciji Bosne i Hercegovine (tačka 4. Izvještaja).
4.	Šumskoprivredno društvo „Unsko-sanske šume“ d.o.o. Bosanska Krupa	Tokom revidirane godine provedena je konkursna procedura za formiranje odbora za reviziju, ali po okončanom postupku niko od kandidata nije izabran, te u Društvu nije formiran odbor za reviziju. Navedeno ima uticaj i na funkcionisanje rada Odjela interne revizije (tačka 4. Izvještaja).
5.	Javno preduzeće „Vodovod i kanalizacija“ d.o.o. Banovići	Odbor za reviziju Društva nije obavljao poslove iz svoje nadležnosti propisane Zakonom o javnim preduzećima u FBiH, Zakonom o računovodstvu i reviziji u FBiH i Statutom. Pored toga, nije formiran odjel interne revizije s obzirom na to da Društvo ne ispunjava kriterije koji su propisani Zakonom o javnim preduzećima u FBiH jer zapošljava manje od 100 radnika. Međutim, obaveza uspostavljanja odjela predviđena je Zakonom o računovodstvu i reviziji u FBiH za sve subjekte od javnog interesa, odnosno javna preduzeća osnovana u skladu s propisima kojima se uređuje poslovanje i upravljanje javnim preduzećima u Federaciji Bosne i Hercegovine (tačka 4. Izvještaja).

URED ZA REVIZIJU INSTITUCIJA U FEDERACIJI BIH

Rukovodstvo Ureda

Mirza Kudić – generalni revizor

Nina Džidić – zamjenica generalnog revizora

Priprema

Sektor za razvoj, metodologiju i upravljanje kvalitetom

71 000 Sarajevo
Ul. Ložionička br. 3
Bosna i Hercegovina

Tel.

+387 (0) 33 723 550

Fax

+387 (0) 33 716 400

E-mail

vrifbih@vrifbih.ba

Web

www.vrifbih.ba

Izvor slike sa naslovne strane:

<https://www.corporatecomplianceinsights.com/getting-more-internal-audit-digital-age/>