

REVIZIJA JAVNIH INSTITUCIJA U BIH

Neiskorišteni potencijal



USAID
FROM THE AMERICAN PEOPLE



2016

Izdavač:
Centri civilnih inicijativa, Tuzla, Bosna i Hercegovina
(www.cci.ba)

Za izdavača:
Zlatan Ohranović, direktor CCI

Adresa:
Ludviga Kube 7

Telefoni:
+387 35 247 740, +387 35 247 741

e-mail:
ccituzla@bih.net.ba

Analizu priredili: Lejla Deronja Suljić, Asmir Ćilimković, Muris Bulić i Denis Telić

**Recezent: Milenko Šego, vršilac dužnosti glavnog revizora Ureda za reviziju institucija
BiH u periodu 2004 – 2015. godina**

SADRŽAJ

SADRŽAJ	3
1. SAŽETAK	4
2. UVOD	10
3. METODOLOGIJA	11
4. INSTITUCIONALNI I PRAVNI OKVIR ZA PROVEDBU REVIZIJE U BOSNI I HERCEGOVINI ..	14
4.1. Institucionalni okvir	14
4.2. Pravni okvir	25
4.2.1. Ustavna pozicija VRI	25
4.2.2. Zakoni o vrhovnim revizorskim institucijama	27
4.3. ISSAI – Okvir međunarodnih standarda	34
4.4. Strateški dokumenti	38
5. ODNOS REVIZORSKIH INSTITUCIJA I INSTITUCIJA VLASTI	41
5.1. Finansiranje rada VRI u BiH – zakon i praksa	41
5.2. Uloga parlamentarnih/skupštinskih komisija u procesu razmatranja revizorskih izvještaja	49
5.3. Aktivnosti tužilaštva o nalazima VRI u BiH	61
6. VRSTE I REZULTATI OBAVLJENIH REVIZIJA U BIH (STANDARDI I PRAKSE)	65
6.1. Uvod	65
6.2. Revizije finansijskih izvještaja (finansijske revizije)	67
6.3. Revizija učinka (potrebe i prakse)	102
7. REVIZIJA JAVNOG SEKTORA U ZEMLJAMA SUSJEDSTVA	113
8. ZAKLJUČCI I PREPORUKE	124
IZVORI PODATAKA	130
RIJEČ RECEZENTA	133

1. SAŽETAK

Institucionalni okvir revizije javnih institucija u Bosni i Hercegovini ima veoma složenu formu zbog činjenice da je pratio organizacionu državnu strukturu definisanu Dejtonskim sporazumom. U periodu od 2006 do 2008. godine, kada je donošenjem četiri zakona reformisan regulatorni okvir, u Bosni i Hercegovini djeluju četiri, u velikoj mjeri autonomne, ali na sličan način organizovane vrhovne revizorske institucije (VRI)¹ zadužene za eksternu reviziju institucija javnog sektora: Ured za reviziju institucija BiH², Ured za reviziju institucija Federacije BiH, Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske i Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BiH.

Najkрупnija anomalija vezana za revizije javnih institucija u Bosni i Hercegovini je da ni eksterna revizija, ni institucije koje su zadužene za nju, nisu zasnovane na normama, niti državnog niti entitetskih ustava. Propusti koji su napravljeni prilikom kreiranja državnog i entitetskih ustava i pored očiglednih defekata još uvijek nisu otklonjeni, iako međunarodni standardi, a prije svega Limska deklaracija INTOSAI³ utvrđuje da se nadležnost vrhovnih revizorskih institucija ustanavljava ustawom, pa tek onda razrađuje zakonom.⁴ Izostavljanjem iz ustava revizori i revizorske institucije u BiH su zadobile znatno oslabljenu poziciju u državnom političkom uređenju, čime su prije svega stavljeni u poziciju da je na njih moguće vršiti političke pritiske i uticaje. Takav slučaj nije sa susjednim zemljama (Hrvatska, Crna Gora i Srbija) gdje je institut državne revizije integrisan u ustav kao najviši pravni akt.

U Bosni i Hercegovini sve četiri revizorske institucije u BiH međusobno sarađuju u okviru Koordinacionog odbora vrhovnih institucija za reviziju javnog sektora, koji je intenzivnije radio po konstituisanju i dok je imao podršku međunarodnih institucija. Koordinacioni odbor nije dovoljno radio na planiranju i provedbi koordinisanih revizijskih aktivnosti u cijeloj BiH, na monitoringu provedbe plana strateškog razvoja VRI, te praćenje dosljedne primjene novoprihvaćenih revizorskih procedura. Strategije razvoja za period 2014-2020. godine izradili su Ured za reviziju institucija BiH i Glavna služba za reviziju javnog sektora RS. Svoje strategije nisu usvojili Ured za reviziju institucija F BiH i Ured za reviziju javne uprave i institucija u BD BiH, tako da nije jasno kojih se strateških pravaca u svom radu drže, te kako ih prate.

I pored toga što su zakoni u velikoj mjeri usaglašeni u postojećim uslovima pravno-političkog uređenja u BiH, oni ne garantuju harmonično i uspješno djelovanje i razvoj institucija i profesije

¹ Opšteprihvaćeni univerzalni i izraz za revizorske institucije koje vrše eksternu reviziju javnog sektora;

² Ured je član Međunarodne (INTOSAI) i Evropske organizacije vrhovnih institucija za reviziju (EUROSAI);

³ Limska deklaracija o smjernicama za pravila revizije usvojena je 1977. godine na iX kongresu INCOSAI u Limi;

⁴ Osamnaesto poglavje : Ustavne osnove ovlaštenja, Revizija upravljanja javnim finansijama 1. Osnovna ovlaštenja vrhovnih revizorskih institucija će biti uvrštena u ustav; detalji se definišu zakonom,...

eksterne revizije. Stoga su njihove izmjene i dodatna harmonizacija ne samo logične, nego i nužne.

Postojeći zakoni o reviziji javnog sektora u BiH (Zakon o reviziji institucija Bosne i Hercegovine, Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske i Zakon o reviziji javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BiH) nemaju klasične podzakonske akte, međutim nakon što je u Bosni i Hercegovini, ISSAI okvir standarda prihvaćen kao vlastiti, sve VRI su prihvatile i primjenjuju prevedene vodiče i smjernice.

Jedan od najbitnijih faktora koje određuju efikasnost rada institucija za reviziju javnog sektora je njegova organizacija i popunjenostručnim i profesionalnim osobljem. U institucijama za reviziju javnog sektora u BiH, prisutna je značajna disproporcija između sistematizovanih i popunjениh mesta.⁵ Od ukupno 287 sistematizovanih mesta popunjeno je svega 190, što predstavlja tek 66% procjenjenih kadrovske potrebe. Najteže stanje u pogledu kadrovske popunjenoosti je u Uredu za reviziju institucija F BiH, u kojem nedostaje više od polovine sistematizacijom planiranih revizora i u kome je popunjeno svega 48%. I pored toga što uredi za reviziju redovno obavještavaju parlamentarne komisije odgovorne za reviziju o problemu nedostatka ljudskih potencijala, uredima se iz godine u godinu ne odobravaju finansijska sredstva za prijem novih zaposlenika neophodnih za efikasan rad i za nesmetano odvijanje zakonski utvrđenih ovlaštenja.

Generalni revizori u VRI BiH su nosici imuniteta i u visokoj mjeri imaju sve preduslove za samostalno upravljanje institucijama za reviziju. Problem predstavlja to što među generalnim revizorima ima i onih koji su članovi stranaka i još uvijek su nosioci visokih stranačkih funkcija, što otvara prostor za sumnje u postojanje stranačkog uticaja.

U periodu 2013. – 2015. godine, državni i entitetski revizori su kreirali ukupno 573 izvještaja o finansijskom poslovanju (ministarstava, uprava, fondova, opština, javnih preduzeća...). Po zakonu, državni i entitetski revizori bi trebali kontrolisati javnu potrošnju i poslovanje oko 2400 javnih institucija i javnih preduzeća⁶ (obavezne i povremene revizije). Tempom rada iz perioda 2013 – 2015. godina, pokriveno je tek 24% od potencijalnog obima posla javnih revizora. Među 573 objavljena revizorska izvještaja državne i entitetskih VRI, bio je 271 sa pozitivnim

⁵ Sumarni pregled popunjenonosti kadrovske kapaciteta VRI u BiH je rađen i do sada rađen samo u dva navrata : 2009. kroz istraživanje Centra za humanu politiku (Izvještaj o provedenom istraživanju u oblasti revizije i javne potrošnje u Bosni i Hercegovini) i 2012. kroz SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management) pregled (Izvještaj o kolegijalnom pregledu vrhovnih revizorskih institucija u Bosni i Hercegovini);

⁶ U javnom sektor RS i njegovih 6 gradova i 58 opština djeluje cc. 750 javnih entitetskih i lokalnih organizacionih jedinica, korisnika budžeta, i cc. 200 javnih preduzeća. U Federaciji BiH, uzimajući u obzir 10 kantona, te 79 opština, djeluje oko 1400 javnih organizacionih jedinica i preduzeća, dok na državnom nivou djeluju 74 budžetska korisnika. Po slovu zakona, svi oni podliježu kontroli finansijske revizije – obavezne i povremene;

mišljenjem, 226 mišljenja sa rezervom, 72 negativnih mišljenja, uz 4 suzdržavanja od davanja mišljenja.

U 2/3 javnih preduzeća čiji je većinski vlasnik Vlada FBIH nije provedena finansijska revizija niti jednom tokom protekle tri godine. Istovremeno, kroz 34 objavljena izvještaja gdje je revizija provedena, njih je 9 ocijenjeno sa negativnim mišljenjem (26%), 23 mišljenja sa rezervom (68%) i tek 2 pozitivna mišljenja (6%) - d.d. „BH Telecom“-a Sarajevo i JP „Hrvatske telekomunikacije“ d.d. Mostar i za poslovanje u 2013. godini. Mnoga preduzeća čiji je većinski vlasnik Vlada Federacije BiH, a za koja VRI FBiH nije prepoznao razlog da se uvrste u plan finansijske revizije tokom perioda 2013 – 2015. godina, danas su u predstecajnoj fazi ili su već u stečaju (IP Krivaja d.o.o. Zavidovići, KTK Visoko, Hidrogradnja Sarajevo, itd...). Istovremeno, od 20 javnih kompanija koje je Poreska uprava početkom 2016. godine etiketirala kao najveće dužnike, analizu finansijskog poslovanja Federalni VRI je izvršio samo u jednom – Željeznicama Federacije BiH. Nedostaju odgovori i na pitanje zašto revizije nisu rađene bar u preduzećima koje sama Vlada ocjenjuje kao strateška kao recimo Terminali Federacije d.o.o. Sarajevo, PS Vitezit d.o.o. Vitez...

U Republici Srpskoj revizori su još i manje dali značaja praćenju i evaluaciji finansijskog poslovanja javnih preduzeća, pa tako 2013. godine nije izvršena niti jedna revizija finansijskog poslovanja nekog od preko 200 javnih preduzeća. Za protekle tri godine GSR RS je revizijom pokrila tek 6% javnih preduzeća u RS (njih 14), dok su iz procesa revizije finansijskog poslovanja izostala javna preduzeća koja godinama imaju evidentne probleme u poslovanju ("Šume RS" AD Sokolac, elektro – energetski sektor RS na čelu sa Mješovitim Holdingom "Elektroprivreda RS", rudnici, itd.). U posljednje 3 godine GSR RS nije dala pozitivno mišljenje niti jednom javnom preduzeću RS u kojem je realizovana revizija finansijskog poslovanja.

Od 79 opština u FBIH, tokom protekle 3 godine revizija finansijskog poslovanja rađena je za njih 23, tj. tek 29%. Opštine i gradovi Federacije BiH se ne mogu pohvaliti odgovornim finansijskim poslovanjem, jer je u 43% izvještaja njihov rad ocijenjen sa „negativnim mišljenjem“. Kada je riječ o finansijskim revizijama opština u RS, u prosjeku GSR RS godišnje analizira finansijsko poslovanje 12 jedinica lokalne samouprave (od ukupno 64). Takvim tempom, revizori su u situaciji da analiziraju finansijsko poslovanje neke od opština svake 5-te do 6-te godine. U isto vrijeme, to bi značilo kako jedna lokalna vlast može raditi i čitav mandat od 4 godine, a da ne bude pod lupom revizorske službe RS. Od 37 urađenih revizija tokom perioda 2013 – 2015. godine, „pozitivno mišljenje“ dobile samo 3 jedinice lokalne samouprave (8%), 22 „mišljenje s rezervom“ (59%), uz čak 12 „negativnih mišljenja“ (33%).

Stepen realizacije preporuka, kao najvažnijeg segmenta iz izveštaja revizora predstavlja značajan problem u BiH. Poražavajući su podaci o stepenu realizacije datih preporuka tokom perioda 2013. – 2015. godina, kako na entitetskom, tako i državnom nivou. Prema raspoloživim podacima raspon nerealizovanih preporuka se kreće od 25% preporuka u RS, 43% nerealizovanih preporuka u Federaciji BiH do 55% na nivou BIH, dok istovremeno države sa visokom demokratijom bilježe stopu i do 90% implementacije preporuka revizije javnog sektora.

Od dana formiranja, entitetski i državna VRI realizovali su ukupno 63 revizije učinka, od čega VRI BiH 25, GSR RS 23, a VRI FBIH 15. Rad na revizijama učinka, uz kontinuirano mjerjenje obima i cijene pruženih javnih usluga, u Bosni i Hercegovini još ni približno nije na nivou prakse kakva je u EU⁷.

Govoreći o transparentnosti, za razliku od državnog i federalnog VRI koje nemaju uređen prikaz realizacije preporuka, na WEB sajtu GSR RS objavljeni su „registari preporuka finansijske i revizije učinka“. Ipak bilježimo i manjkavosti ovog generalno dobro osmišljenog alata, jer za veliki procenat preporuka nema bilo kakvih informacija o realizaciji.

Finansijska autonomija i obezbijeđenost odgovarajućih ljudskih, materijalnih i novčanih resursa jedan je od ključnih principa nezavisnosti državnih revizorskih institucija. Iako međunarodna regulativa upućuje na neophodnu finansijsku nezavisnost, VRI u BIH nemaju potpunu nezavisnost od resornih ministarstava. U praksi, od VRI zahtijevane iznose potrebne za njihov rad, nadležna ministarstva prilikom kreiranja budžeta često umanjuju i tako utiču na njihovu nezavisnost. Uočeni su i dodatni problemi u pogledu finansiranja VRI u BIH. S jedne strane VRI zahtjevaju veća sredstva za rad, kako bi osigurali potrebne ljudske resurse i na taj način povećali obuhvat revidiranih institucija, što bi trebao biti jedan od primarnih preduslova u cjelokupnom postupku revizije. Istovremeno pokazatelji o realizaciji godišnjeg budžeta za sve VRI, koji se u prosjeku kreću u rasponu od 85 do 90%, u suprotnosti je sa njihovim višegodišnjim isticanjem problema manjka sredstava neophodnih za rad.

U procesu razmatranja revizorskih izveštja nezaobilazna je i uloga parlamentarnih /skupštinskih komisija. Iako zakon omogućava da parlamentarne/skupštinske komisije mogu tražiti smanjenje budžetskih sredstava revidiranim subjektima, koji su više puta dobili negativno mišljenje ili preduzeti druge mjere, u praksi nisu poznati primjeri ovakvog djelovanja niti jednog od parlamenata.

⁷ Npr. Državni ured za reviziju Republike Hrvatske uradio je tokom 2015. godine preko 50 pojedinačnih revizija učinka, dok je za 2016. godinu planirano njih 68.

Ako govorimo o aktivnostima tužilaštva po nalazima VRI, onda moramo prije svega navesti da javnost u BiH nije upoznata sa aktivnostima koje nadležna Tužilaštva preduzimaju po nalazima VRI, s obzirom da godišnji izvještaji o radu po ovom pitanju ne izdvajaju predmete pokrenute na osnovu revizorskih izvještaja. Poređenja radi, u susjednoj Hrvatskoj Državno odvjetništvo informiše javnost u svojim godišnjim izvještajima o aktivnostima koje sprovodi u odnosu na predmete formirane po nalazima Državnog ureda za reviziju.

Istraživanje CCI-a je pokazalo da je za tri godine (2013.-2015.) u BiH, od strane 5 Kantonalnih u FBiH i 4 Okružna tužilaštava u RS, pokrenuto svega 37 predmeta⁸ po osnovu negativnih izvještaja revizora. Za preko polovinu predmeta postupak je i dalje u toku, a kod predmeta koji su završeni najčešćaljki ishod je bio da se istraga pokrene i nakon određenog perioda prekine, a predmet proglaši zatvorenim.

Iskustvo zemalja u regionu, kao i zemlje Evropske unije nude širok spektar mehanizama i aktivnosti koje mogu unaprijediti saradnju VRI i Tužilaštva od posebnih sporazuma i okvira za saradnju, formiranja radnih timova, do redovnog pokretanja postupaka za utvrđivanje prekršajne i krivične odgovornosti.

U Bosni i Hercegovini tužiocu se nerjetko žale da informacije koje su date u revizorskim izvještajima nisu dovoljne da se pokrenu krivične prijave, članovi parlamenta se žale da nema dovoljno procesuiranja odgovornih rukovodilaca i političara na osnovu revizorskih izvještaja, a mediji se žale da VRI ne rade dovoljno da se kazne nepošteni državni službenici. Istovremeno, prema međunarodnim standardima revizori u javnom sektoru se ne bi smjeli uplatiti u potencijalne istrage ili pravne postupke.

Za kraj navedimo pozitivne primjere iz zemalja okruženja kojima bi se mogla unaprijediti praksa i regulativa u BiH:

- Republika Hrvatska je jedina od zemalja regije u kojoj postoji obaveza provođenja revizije poslovanja političkih stranaka od strane Državnog ureda za reviziju. Isti ured je obavezan svake godine obaviti reviziju izvještaja o izvršenju državnog budžeta, te reviziju finansijskih izvještaja i nezavisnih zastupnika i članova predstavničkih tijela lokalnih jedinica izabranih s liste grupe birača.
- Također, prema Zakonu Državni ured za reviziju Republike Hrvatske može ostvarivati vlastite prihode obavljanjem revizije nacionalnih i međunarodnih sredstava, te učešćem u međunarodnim projektima i programima, a vlastiti prihodi koriste se za unapređenje rada Državnog ureda za reviziju.

⁸ Statistika ne obuhvata podatke nadležnih tužilaštava iz kojih, do momenta pisanja Sažetka, nismo dobili povratne informacije (str. 61 analize).

- U Crnoj Gori u slučajevima osnovane sumnje da je učinjeno krivično dijelo, DRI ima zakonsku obavezu podnošenja krivične prijave. DRI je i u obavezi da Državnom tužiocu podnese prijavu čim se nađe u posjedu informacije da organ nad kojim se vrši revizija "prouzrokuje štetu za državnu imovinu. Također, Članom 54. Ustava Crne Gore propisano je da član Senata Državne revizorske institucije, ne može biti član političke organizacije, dok je članom 82. Ustava propisana nadležnost Skupštine u pogledu imanovanja članova Senata. Crna Gora je u odnosu na zemlje okruženja, jedinstvena po ovim ustavnim normama.

2. UVOD

Bosna i Hercegovina je siromašna država, sa preko pola miliona radno sposobnog, a nezaposlenog stanovništva, država u kojoj je javna zaduženost na kraju 2015. godine iznosila oko 11,8 milijardi KM i u kojoj finansijska stabilnost zavisi isključivo od novih zaduženja. S tim u vezi, neprihvatljivo je da neko neodgovorno, netransparentno i neplanski troši javna sredstva. A upravo se to dešava, tj. javni revizori u BiH svake godine upućuju na institucije, tijela i javna preduzeća koja desetine miliona KM (javnog novca) troše bahato i protuzakonito, bez adekvatnih sankcija, u prvom redu od strane parlamenta i vlada, a zatim tužilaštva i sudstva.

Revizija⁹ javnog sektora predstavlja jedan od najvažnijih kontrolnih mehanizama pravilnog i efikasnog trošenja javnih sredstava i upravljanja javnom imovinom, jer svojim sveukupnim aktivnostima uliva povjerenje parlamentu, građanima i ostalim zainteresovanim stranama, čime doprinosi efikasnijem upravljanju javnim finansijama.

Revizija je sastavni dio regulatornog sistema kojim se blagovremeno otkrivaju odstupanja od zakonitosti, efikasnosti, prihvaćenih standarda, efektivnosti i ekonomičnosti finansijskog upravljanja kako bi se preduzele neophodne mjere u cilju sprječavanja negativnih posljedica usled neodgovornog ponašanja izvršne vlasti. Suštinska funkcija revizije javnog sektora, ogleda se u podržavanju i promovisanju javne odgovornosti za koju je neophodna institucionalna nezavisnost u skladu sa zahtjevima Limske deklaracije.

Pravni okvir za uspostavljanje državne revizije u Bosni i Hercegovini je zbog neuvrštavanja revizije u Ustav, nedovršen tako da je nužno vršiti stalno propitivanje u kojoj mjeri je obezbjeđena nezavisnost revizorskih institucija i do koje mjeri je izgrađen profesionalni regulatorni okvir revizije javnog sektora i primjena Međunarodnih standarda vrhovnih revizorskih institucija – ISSAI.

Tek kada budemo sigurni da su u potpunosti obezbjeđeni svi preduslovi za njezino nezavisno organizaciono funkcionalno i finansijsko djelovanje, za institucije za reviziju javnog sektora BiH možemo reći da su spremne biti jedan od najmoćnijih instrumenata posredne parlamentarne kontrole.

⁹ Riječ "revizija" potiče od latinske riječi "revisio", koja znači "ponovno viđenje, ponovno gledanje, pregled, obnova procesa."

3. METODOLOGIJA

Preispitujući svrsishodnost realizacije eksternih revizija u BiH krenuli smo od prepostavke kako revizija ne smije biti sama sebi svrha i kako sveopšta korist od revizije javnog sektora ne smije biti dovodena u pitanje. Cilj je bio provesti istraživanje čiji će rezultati dati neke zajedničke karakteristike ispitanih stanja, a isto je moralo biti dovoljno kvalitetno da bi iz njega mogli izvući opšte i specifične zaključke, kao i preporuke.

Po definiciji, revizija je sastavni dio uređenog sistema čiji je cilj ispravljanje odstupanja od prihvaćenih standarda i kršenja načela zakonitosti, djelotvornosti, korisnosti i ekonomičnosti.

Iz prethodno izrečene definicije možemo prepoznati i oblast koja je uzrok najvećeg obima problema sa kojima se revizori u BiH susreću, a govorimo o dijelu gdje se kaže da je revizija „sastavni dio uređenog sistema“. Govoreći o reviziji, sa 4 odvojene institucije za reviziju čiji rad nije dovoljno harmonizovan, sa minimalnim obimom razmjene iskustava, niti jednom zajedničkom realizovanom temom revizije do sada, nikako ne možemo govoriti o uređenom sistemu u BiH¹⁰.

U fokusu analize, pored problematike u radu 4 ureda za reviziju javnih institucija (VRI), nalazi se i tema postupanja revidiranih subjekata po preporukama revizora, te saradnja VRI sa parlamentarnim komisijama, dok smo u nedostatku informacija o radu tužilaštava u BiH taj segment samo djelimično obradili. Oblast koja nekom drugom analizom može biti zasigurno bolje obrađena je i djelovanje Ureda za reviziju javnog sektora Brčko distrikta BiH, pošto je u ovoj analizi akcenat na entitetskim i državnoj VRI. Analiza je najvećim dijelom ograničena na dešavanja tokom perioda 2013 – 2015. godina, uz povremeno povlačenja paralela sa podacima iz prethodnih godina.

U prvom dijelu analiziran je pravni okvir, kao i međunarodni standardi, kojima se definiše rad ureda za reviziju javnog sektora u BiH. S obzirom na specifičnost ustavnog uređenja BiH, posebno smo predstavili pravni okvir u vezi sa analiziranim oblasti za nivou BiH, nivou Federacije BiH i nivou Republike Srpske, te dijelom Brčko distrikta. Analizirana je zakonska regulativa i njena primjena, organizacija, sistematizacija i kadrovska popuna.

U drugom dijelu analizirali smo prakse u radu VRI, kako po pitanju revizija finansijskog poslovanja javnih institucija, preduzeća i drugih tijela, tako i po pitanju revizija učinka. U tom dijelu upoznaćemo se sa glavnim subjektima revizije i revizorskim izvještajima u pogledu datih mišljenja, sa stepenom provođenja preporuka, kao i sa karakterističnim nalazima.

¹⁰ Gledano sa pozicija statuta INTOSAI i međunarodnog prava, u jednoj međunarodno priznatoj državi može da postoji samo jedna vrhovna revizorska institucija, dok se sve ostale posmatraju kao regionalne i uslovno vrhovne za svoje regije.

U trećem dijelu izvještaja analizirali smo budžete VRI i uticaj visine budžeta na efikasnost djelovanja ovih institucija, kao i rad parlamentarnih komisija i parlamenata u BiH po pitanju obezbjeđivanja realizacije što većeg broja preporuka iz revizorskih izvještaja.

Četvrti dio analize daje osvrt na dobre praske zemalja okruženja, dok se u posljednjem dijelu izvještaja nalaze zaključci i preporuke.

Metodološki pristup istraživanja je zasnovan na dvije ključne faze – istraživačke faze, u okviru koje su prikupljene neophodne informacije i materijali na osnovu upitnika i direktnih kontakata sa predstavnicima institucija, i druge tzv. analitičke faze.

Najznačajniji izvor podataka za izradu ove analize našli smo u povratnim informacijama iz državnog i entitetskih ureda za reviziju institucija u BiH, Kantonalnih tužilaštava Federacije BiH, Okružnih tužilaštava RS, kroz sastanke sa revizorima, ali i kroz pregled objavljenih akata na web stranicama institucija, te kroz službene novine BiH, Federacije BiH i RS.

Pitanja na osnovu kojih smo zaprimili čitav niz odgovora iz 4 vrhovne VRI u BiH, a koji su nam pomogli da bolje sagledamo sliku kapaciteta i načina poslovanja VRI su:

1. Molimo vas da navedete numeričke podatke o organizacionoj i kadrovskoj izgrađenosti vaše institucije, izraženoj kroz sistematizovana i popunjena radna mjesta (plan i popunjenost);
2. Molimo vas da navedete numeričke podatke o iznosima izvršenja budžeta vaše institucije za period 2012. – 2015. godina?
3. Molimo vas da navedete numeričke podatke o postupanju nadležnog tužilaštva i suda po revizorskim izvještajima, a koje je izvršila vaša institucija za period 2012. - 2016.god.?
4. Na koji način smatrate da bi moglo biti riješeno pitanje ustavne pozicije revizije, kako bi ista bila usklađena sa međunarodnim standardima?
5. Da li se koordinacija aktivnosti između ureda za reviziju, parlamenta i tužilaštva odvija na najefikasniji način, a ako ne, šta smatrate najvećim problemom, te kako ga prevazići?
6. Navedite da li postoje kriterijumi za izbor subjekata za godišnje planiranje revizije?
7. Da li smatrate da institucije za reviziju javnog sektora imaju na raspolaganju sve neophodne resurse za efikasnu primjenu i provedbu zakona (budžet, kadrovsku popunjenost i stručno-specijalistička znanja)? Ukoliko nemaju, navedite šta nedostaje i razloge neispunjerenja optimalnih potreba?

8. Da li je bilo primjera da ste u svom radu bili izloženi političkim pritiscima ili pritiscima bilo koje druge vrste ? Ako je bilo, navedite na koji način ste taj problem riješili?
9. Da li je u periodu 2013. - 2015. godina, Ured za reviziju javne uprave i institucija u BD BiH pored finansijskih revizija realizovao i tzv. „revizije učinka“: a) Ako jeste, koje revizije učinka su realizovane u ovom periodu? b) Ako nije, molimo Vas da nam navedete glavne razloge zbog kojih nije bio revizija ovog tipa.
10. Da li ste zadovoljni postupanjem revediranih institucija po vašim preporukama i kako mislite da bi se mogli približiti evropskom standardu u njihovoj realizaciji?
11. U nastavku navedite sugestije i mišljenja koja nisu sadržana u prethodnim odgovorima, a smatrate ih bitnim za funkcionisanje sistema revizije javnog sektora...

Iz tužilaštava koja su u prvostepenom postupku nadležna za djelovanje po nalazima VRI u BiH (10 Kantonalnih tužilaštava, 5 Okružnih iz RS, te Tužilaštva Brčko distrikta BiH odgovore smo zatražili na sljedeća dva pitanja:

1. Broj pokrenutih i provedenih postupaka na osnovu nalaza „nadležne službe/ureda za reviziju“ u periodu 2013 – 2015. godina.
2. Drugo pitanje je u vezi sa transparentnosti aktivnosti koje „nadležno tužilaštvo“ provodi u odnosu na predmete formirane po nalazima revizora - da li su putem web sajta dostupni izvještaji (polugodišnji, godišnji) Tužilaštva o aktivnostima i rezultatima, a u vezi sa nalazima revizora?

Ovo istraživanje neće imati mnogo smisla i opravdanosti, ukoliko ne uslijede aktivnosti na informisanju javnosti, rasprave sa odgovornim institucijama o potrebi prevazilaženja identifikovanih problema i medijske kampanje pritiska. Iako nije postojala ambicija da se u potpunosti analizira rad državne i entitetskih revizorskih institucija, dobijeni rezultati su dovoljni sa ocjenu trenutnog stanja, međusobne uporedivosti i potrebe da se unaprijedi nezavisnost i efikasnost rada revizorskih institucija.

4. INSTITUCIONALNI I PRAVNI OKVIR ZA PROVEDBU REVIZIJE U BOSNI I HERCEGOVINI

4.1. Institucionalni okvir

Institucionalni okvir revizije javnih institucija u Bosni i Hercegovini ima veoma složenu formu zbog činjenice da je pratio organizacionu državnu strukturu definisanu Dejtonskim sporazumom.

U početnoj fazi izgradnje, sistem eksterne revizije u Bosni i Hercegovini se zasnivao na normama 3 zakona o reviziji donešenim u periodu između 1998. i 2000. godine: Zakonu o reviziji finansijskih operacija u institucijama u Bosne i Hercegovine (za BiH), Zakon o reviziji budžeta Federacije Bosne i Hercegovine (FBiH) i Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske (RS).

Odmah po usvajanju zakona uspostavljene su državna i entetske revizorske institucije, koje su sa različitim unutrašnjim organizacijama i popunjениm kadrovskim kapacitetima započele sa radom 2000. godine.

Četvrta revizorska institucija, Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BiH je sa radom započeo znatno kasnije, tokom 2008. godine, a nakon što je Skupština Brčko Distrikta donijela Zakon o reviziji javne uprave i institucija u Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine¹¹.

Značajan drugi korak u reformi sistema eksterne revizije javnog sektora, učinjen je 2005. i 2006. godine usvajanjem novih državnih i entetskih zakona u oblasti revizije¹², kada su nakon visokog stepena harmonizacije, na sličan normativan način uspostavljeni temelji rada ureda za reviziju.

Od tada u Bosni i Hercegovini djeluju četiri, u velikoj mjeri autonomne, ali na sličan način organizovane vrhovne revizorske institucije (VRI)¹³ zadužene za eksternu reviziju institucija javnog sektora: Ured za reviziju institucija BiH (VRI BiH)¹⁴, Ured za reviziju institucija Federacije BiH (VRI FBiH), Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske (GSR RS) i Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distrikutu BiH (VRI BD BiH).

¹¹ Zakon o reviziji javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BiH, Službeni glasnik BD BiH, broj 40/08

¹² Zakon o reviziji institucija Bosne i Hercegovine, Službeni glasnik BiH, broj 12/06; Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, Službene novine FBiH, broj 22/06; Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske, Službeni glasnik RS, broj 98/05

¹³ Opšteprihvaćeni univerzalni i izraz za revizorske institucije koje vrše eksternu reviziju javnog sektora

¹⁴ Ured je član Međunarodne (INTOSAI) i Evropske organizacije vrhovnih institucija za reviziju (EUROSAI)

Sve revizorske institucije su u svom radu u značajnoj mjeri nezavisne i depolitizovane, a ključna uloga u stvaranju takvog ambijenta u sistemu revizije je ostvarena uz konsultantsku pomoć međunarodne zajednice¹⁵ i domaćih institucija koje su prihvatanjem međunarodnih ISSAI standarda poboljšale regulatorni okvir.

Vrhovnim revizorskim institucijama rukovode Generalni/Glavni revizori¹⁶ koje imenuju parlamenti onog nivoa vlasti u kojem je VRI nadležna za provođenje revizije.

Iako su nezavisne u svom radu, revizorske institucije su kroz cijelo vrijeme djelovanja u uskoj koorelaciji sa brojnim drugim institucijama, jer samo u takvoj poziciji mogu ispuniti povjerenu društvenu ulogu tj. da budu „čuvari javnog novca“. Odnos prema revidiranim subjektima, parlamentima, i institucijama za provođenje zakona (vlade, tužilaštva,..) regulisan je zakonima. Ni jedna izvršna vlast nema ingerencije da utiče i upravlja radom revizorskih institucija. Najneposrednija veza VRI je sa parlamentima, koji vrše nadzor nad njihovim radom u skladu sa zakonom i odgovorni su im.

Institucije predsjednika, vlada i ministarstava nemaju nikakve regulatorne, finansijske, proceduralne, nadzorne, ni suštinske ingerencije i nadležnosti nad njihovom organizacijom, radom i razvojem.

Sve četiri revizorske institucije međusobno sarađuju u okviru Koordinacionog odbora vrhovnih institucija za reviziju javnog sektora u BiH (KO VRI). Pored toga što u svom radu doprinosi harmonizaciji djelovanja i razvoja revizorske djelatnosti, KO BiH radi i na dodjeljivanju revizorskih odgovornosti u zajedničkom djelovanju i predstavljanju u međunarodnim tijelima.

Organizacija i kadrovki kapaciteti

Jedan od najbitnijih faktora koje određuju efikasnost rada institucija za reviziju javnog sektora je njegova organizacija i popunjenostručnim i profesionalnim osobljem.

Posmatrajući teritorijalnu organizovanost, za Ured za reviziju institucija BiH i Ured za reviziju javne uprave i institucija u BD BiH možemo reći da su centralizovani, dok su entitetski VRI decentralizovani. Ured za reviziju institucija F BiH ima centralni ured i 3 područna ureda, dok Glavna služba za reviziju javnog sektora RS ima centralni ured i regionalnu kancelariju u Bijeljini.

¹⁵ Švedski ured za državnu reviziju (SNAO);

¹⁶ Termin Generalni revizor se koristi za rukovodioca VRI BiH, FBiH i RS, a u VRI BD rukovodilac ima naziv Glavni revizor;

Gledajući unutrašnju organizaciju svi uredi su organizovani na način i imaju funkcionalne sektore finansijske revizije i sektore revizije učinka¹⁷

Naredni tabelarni pregled ukazuje da je i nakon 2015. godine u institucijama za reviziju javnog sektora u BiH, prisutna značajna disproporcija između sistematizovanih i popunjениh mesta.¹⁸ Generalno gledajući od 287 sistematizovanih mesta popunjeno je svega 190, što predstavlja tek 66% procjenjenih kadrovskih potreba.

Institucija	Ukupno			Finansijska revizija			Revizija učinka		
	Plan	Popunjeno	%	Plan	Popunjeno	%	Plan	Popunjeno	%
Ured za reviziju institucija BiH	81	56	69	35	24	69	14	12	86
Ured za reviziju institucija F BiH	114	55	48	64	34	53	10	6	60
Glavna služba za reviziju javnog sektora RS	77	66	86	45	40	89	15	12	80
Ured za reviziju javne uprave i institucija u BD BiH	15	13	87	8	7	88	2	1	50
UKUPNO	287	190	66%	152	105	69%	41	31	76%

Tabela 1: Sistematizacija radnih mesta

Niska popunjenoost sistematizovanih radnih mesta od tek 2/3 planiranih, je konstatovana još 2009. godine i od tada se skoro nije promijenila¹⁹. Istina u odnosu na taj period sve VRI su u svojim sistematizacijama planirale sveukupno povećanje kadrovskih kapacita za jednu petinu, međutim očigledno da se dinamika popune i dalje ne odvija u skladu sa planovima. Problem za sve VRI predstavlja to što proces povećanja broja institucija koje osnivaju vlade još uvijek nije okončan, a nerjetko je vezan i za usklađivanje domaće regulative sa evropskim standardima. Očito je da na permanentno povećanje broja institucija koje su potencijalni predmet revizije, institucije revizije neće moći odgovoriti samo sa povećanjem broja revizora,

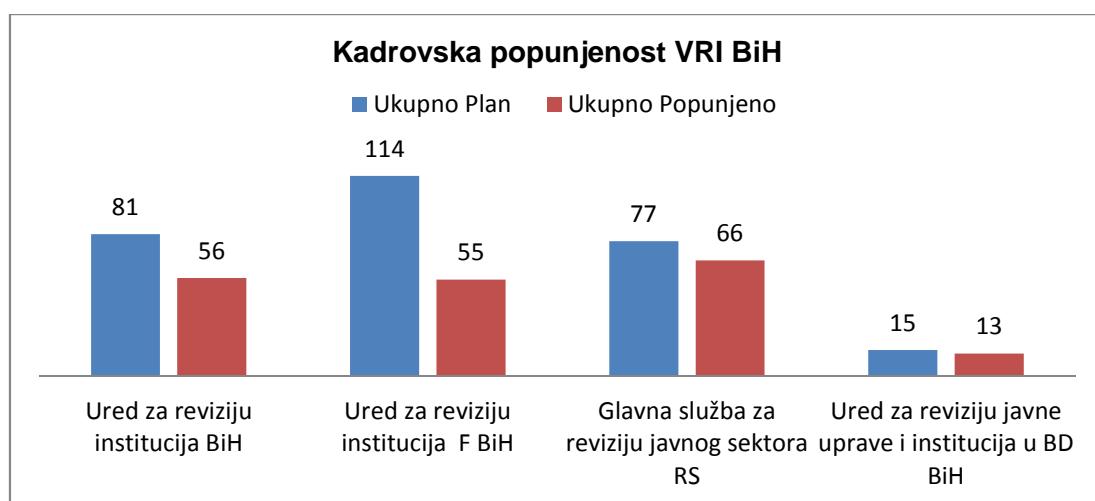
¹⁷ Revizija učinka je značajna po tome što može izvršiti procjenu ili uticati na poboljšanje ekonomičnosti , efikasnosti i efektivnosti u javnom sektoru.

¹⁸ Sumarni pregled popunjenoosti kadrovskih kapaciteta VRI u BiH je rađen i do sada rađen samo u dva navrata : 2009. godine kroz istraživanje Centra za humanu politiku (Izvještaj o provedenom istraživanju u oblasti revizije i javne potrošnje u Bosni i Hercegovini) i 2012. kroz SIGMA (Suport for Improvement in Governance and Management) pregled (Izvještaj o kolegijalnom pregledu vrhovnih revizorskih institucija u Bosni i Hercegovini).

¹⁹ Pokazatelj koji je dat u okviru dokumenta, Izvještaj o provedenom istraživanju u oblasti revizije i javne potrošnje u Bosni i Hercegovini, Centar za humanu politiku, septembar 2009. godine, se nije mijenjao.

nego će zbog ograničenih resursa morati pribjeći kako primjeni kriterija za procjenu rizika, tako i promjeni zakona.

Najbolju kadrovsku popunjenošću, u odnosu na ukupan broj planiranih radnih mesta, ima najkasnije formirani Ured za reviziju javne uprave i institucija u BD BiH (87%). Glavna služba za reviziju javnog sektora RS takođe od svog osnivanja ima zadovoljavajuću popunjenošću od 86% planiranih mesta. Najlošiju kadrovsku popunjenošću ima Ured za reviziju institucija F BiH (48%)²⁰ kod kojeg je u odnosu na 2009. god., čak zabilježen i pad broja uposlenih od 6%. Ured za reviziju institucija BiH je takođe kadrovski nedovoljno popunjena (69%), ali je zapažena značajan napredak u popuni u odnosu na 2009 godinu.



Grafikon 1: Kadrovska popunjenošć VRI u BiH

Ukoliko se posmatra struktura sektorske popune, za većinu revizorskih institucija se može reći da su u sektorima za reviziju učinka imale napretke u jačanju kapaciteta, jer su po popunjenošći sustigle sektor finansijske revizije (vidjeti tabelu). Ipak maksimalna popunjenošć ovog sektora je nužna, kako bi se mogli provoditi i sve potrebniji projekti paralelnih revizija učinka u zemljama regije.²¹

Za poređenje, državna revizorska institucija iz Hrvatske ima konstantno visoku popunjenošć od preko 90% čime se stvorila prepostavka za provođenje revizije u zakonom predviđenom obimu obuhvata revidiranih institucija.

²⁰ Izvor: Izvještaj o poslovanju Ureda za reviziju institucija u FBiH za 2015. godinu, mart 2016.

²¹ Paralelne revizije učinka podrazumijevaju rad na reviziji učinka u više zemalja sa istom ili sličnom temom, ciljevima, obimom, metodologijom i vremenom provođenja revizije, ali svaka VRI kao rezultat procesa revizije učinka izrađuje i publikuje poseban izvještaj nezavisno od drugih VRIs, prema pravilima, postupcima i procedurama karakterističnim za tu VRI.

Navedene činjenice govore da većina revizorskih institucija u BiH, imajući u vidu obim potencijalnih subjekata revizije²² (cca 2500) i obim obaveznih subjekata revizije (374) sa velikim poteškoćama pristupaju planiranju i realizaciji obaveznih revizija, što znači da je veoma malo prostora ostalo za revizije koje nisu zakonski planirane ili revizije koje bi bile provođene prema zahtjevima parlamenta.

Najteže stanje u pogledu kadrovske popunjenoosti je u Uredu za reviziju institucija FBiH, u kojem nedostaje više od polovine sistematizacijom planiranih revizora, zbog čega se može reći da Ured u značajnoj mjeri nije kadrovski kapacitiran za obavljanje povjerene zadaće. Prema stavu Ureda iznešenom u Izvještaju o poslovanju Ureda za reviziju institucija u FBiH za 2015. godinu, Ured za reviziju već izvjesno vrijeme obavještava Parlamentarnu komisiju odgovornu za reviziju o problemu nedostatka ljudskih potencijala za nesmetano odvijanje zakonski utvrđenih mu ovlaštenja, međutim, Uredu se iz godine u godinu ne odobravaju finansijska sredstva za prijem novih zaposlenika neophodnih za efikasan rad. Ovaj primjer prije svega govori o zabrinjavajućem odnosu i nespremnosti nadležne komisije odgovorne za reviziju i samog Parlamenta FBiH, da zahtjeve Ureda ozbiljno tretiraju i omoguće mu optimalne uslove za rad. Slična konstatacije, „da je kadrovska popunjenoost uslovljena odobrenim sredstvima“, zapažena je i u izvještajima o poslovanju ostalih VRI i one se iz godine se u godinu ponavljaju i navodi kao strateški cilj koji treba ostvariti u narednom periodu.

Za odnos revizorskog i nerevizorskog osoblja, u svim VRI se može reći da je veoma povoljan, jer revizorsko osoblje čini 80% svih uposlenih. Situacija sa kvalifikacionom strukturom je još povoljnija jer preko 80% osoblja ima fakultetske diplome, a većina od njih su certificirani revizori.

Ipak zahvaljujući činjenici da je revizorsko osoblje veoma stručno, iskusno i činjenici da menadžmentu VRI u BiH koji kvalitetno racionalno raspolagaže sa ograničenim ljudskim resursima, institucije VRI uspjevaju ispunjavati svojeuglavnom reducirane planirane radne zadatke.

I nakon dužeg niza godina od konstituisanja institucija za reviziju javnog sektora u BiH može se reći da osnovni organizacioni i kadrovski problemi još uvijek nisu riješeni, te da su za zastoj u dinamici popune odgovorne nadležne parlamentarne komisije i parlamenti koji odobravaju budžete vrhovnih revizorskih institucija.

²² Zbog reformi koje se provode broj potencijalnih subjekata revizije nije konstantan ali ni konzistentan. U Strategiji razvoja Glavne službe za reviziju javnog sektora RS u periodu 2014.-2020 navodi da prema podacima Ministarstva finansija RS u RS-u djeluje oko 800 budžetskih korisnika, a prema SIGMA izvještaju iz 2012. godine, broj potencijalnih subjekata revizije u RS je 950.

Rukovođenje VRI

Na čelu svih institucija VRI u BiH su Generalni revizori koji su odgovorni da samostalno upravljaju institucijama. Generalni revizor je rukovodilac i konačni donosilac odluka, a u zakonskim ovlaštenjima se konsultuje i ima pomoć zamjenika generalnog revizora. Generalni revizori su nadležni za donošenje plana revizije, izveštaja, internih akata i njihovi su potpisnici.

Generalne revizore njihove zamjenike imenuju parlamenti na prijedlog Predsjednika / Predsjedništva entiteta, na mandat od 7 godina, bez mogućnosti ponovnog imenovanja. Parlamentarne komisije za izbor vrše ocjenu i formiraju rang listu kandidata prijavljenih na javni konkurs koju dostavljaju formalnom predlagajuću. Međutim, ni jednim propisom nije definisana procedura i poslovnik rada ovih komisija, niti je garantovana javnost njihovog rada. Takođe, absurdno je da nisu poznati niti su javni kriteriji na osnovu kojih komisije boduju i rangiraju kandidate za funkcije ovako visokog značaja.

Za Generalnog revizora Ureda za reviziju institucija BiH je krajem 2015. godine u PS BiH izabran Dragan Vrankić, dok su za njegove zamjenike imenovani, iz srpskog naroda Ranko Krsman, a iz reda bošnjačkog naroda Jasmin Pilica.

Narodna skupština RS je 2012. godine na prijedlog Predsjednika RS imenovala Duška Šnjegotu za Glavnog revizora Glavne službe za reviziju javnog sektora RS i Darka Pejića za zamjenika Glavnog revizora.

Parlament Federacije Bosne i Hercegovine je 2016. godine za generalnog revizora Ureda za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine imenovao Dževada Nekića i zamjenika generalnog revizora Dragana Kolobarića

Skupština Brčko distrikta BiH je 2014. godine za glavnog revizora Ureda za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH, izabrala Nekira Suljagića, a za zamjenike glavnog revizora Amru Ilić i Savu Grujića.

Generalne revizore i njihove zamjenike, parlamenti mogu smijeniti prije isteka mandata samo u izuzetnim i jasno propisanim slučajevima. Generalni revizori u VRI BiH su nosioci imuniteta, a sa svojim zamjenicima podliježu zakonima o sukobu interesa u institucijama vlasti.

Potencijalno najveći problem koji u svom radu mogu imati Generalni revizori, odnosi se na one Generalne revizore koji su prije dolaska na poziciju rukovodioca VRI, bili nosioci visokih stranačkih funkcija. Postoji bojazan, da se odluke koje donose generalni revizori, u javnosti povezuju sa njihovom stranačkom pripadnosti, čime se stvara prostor za sumnje u postojanje stranačkog uticaja. Zakonom je propisano da se revizorsko osoblje treba uzdržavati od javnog ispoljavanja svojih političkih i vjerskih uvjerenja i da neće biti član upravnih i drugih odbora

političkih stranaka, niti slijediti instrukcije političkih stranaka, međutim nije poznat ni jedan slučaj da je nakon imenovanja i jedan Generalni revizor objavio da za vrijeme mandata zamrzava sve svoje stranačke aktivnosti ili da je istupio iz članstva stranke²³.

Radi očuvanja integriteta funkcija glavnih revizora, najbolje bi bilo propisima, pa čak i ustavima zahtijevati da pozicije glavnih revizora budu precizno definisane kao apolitične tj. da generalni revizori ne mogu biti članovi političkih partija.

Koordinacioni odbor VRI BiH

Osnivanje, način rada i nadležnosti Koordinacionog odbora VRI BiH su određeni članom 46. Zakona o reviziji institucija BiH, a učestvovanje Generalnih revizora VRI i njihovih zamjenika²⁴, kao i finansiranje je propisano entitetskim i zakonom BD BiH. KO VRI BiH je koordinaciono i regulatorno tijelo kojim predsjedava Generalni revizor VRI BiH, a svoj rad je regulisao Poslovnikom o radu i Smjernicama²⁵.

Nadležnosti KO VRI BiH su: uspostavljanje konzistentnih vodiča i uputstava zasnovanih na INTOSAI revizijskim standardima; razmjena profesionalnih iskustava i težnja ka osiguranju konzistentnog kvaliteta revizije; organizacija i koordinacija razvojnih aktivnosti ureda za reviziju; dodjeljivanje revizorske odgovornosti za zajedničke aktivnosti i određivanje predstavljanja u međunarodnim tijelima.

Djelovanjem kroz radne grupe²⁶, u svom dosadašnjem radu KO se pokazao kao dobar kohezivni faktor u razvoju VRI i u zajedničkom razvijanju standarda. KO VRI nije pravno lice, a participativno finansiranje (od 2% od ukupne sume budžeta svih VRI) od strane državnih i entiteskih VRI, u praksi nije dovođeno u pitanje kao u nekim drugim regulatornim tijelima na nivou države BiH²⁷ . Značajna dugogodišnja podrška vrhovnim revizorskim institucijama BiH, od strane Švedskog državnog ureda za reviziju (SNAO) bila veoma važna od same njihove uspostave pa do 2012. god., međutim ona se prema očekivanjima i iskazanoj potrebi nakon

²³ Dragan Vrankić je prema dostupnim podacima sa zvanične web stranice stranke <http://hdzbih.org/središnji-odbor>, član Središnjeg odbora HDZ BiH;

²⁴ Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu ima status posmatrača u KO VRI;

²⁵ Smjernice za aktivnosti Koordinacionog odbora VRI, 2013. god.

²⁶ <http://www.revizija.gov.ba>: Radna grupa za finansijsku reviziju; Radna grupa za kontrolu kvaliteta; Radna grupa za IT; Radna grupa za komunikacije; Radna grupa za prevenciju korupcije, Radna grupa za strategiju obuke; Radna grupa za reformu javne uprave; Radna grupa za izlaznu strategiju; Radna grupa za strateško planiranje revizije;

²⁷ Zbog neispunjerenja zakonske obaveze da alikvotno učestvuje u finansiranju rada Vijeća za državnu pomoć , protiv RS je pokrenuta tužba pred Sudom BiH;

toga produžila skoro isključivona rad sa Koordinacionim odborom i jačanjem njegovih kapaciteta.

Izvještaj o kolegijalnom pregledu VRI u BiH objavljen od strane SIGMA-e²⁸ 2012. godine je veliki prostor posvetio detaljnoj analizi stanja i učinka Koordinacionog odbora VRI, čime je istakao, kako njegovu korist, tako i potencijal.

Prema Izvještaju o kolegijalnom pregledu VRI u BiH 2012. godine, na KO i VRI BiH su usvojeni slijedeći dokumenti:

- Vodič za kontrolu kvaliteta u reviziji (juni 2005.)
- Politika upravljanja ljudskim resursima (juni 2005.)
- Politika komunikacija i pravilnik (decembar 2005.)
- Strategija i plan komunikacija (maj 2008.)
- Uloga i odgovornost VRI u prevenciji korupcije (maj 2008.)
- Vodič za finansijsku reviziju javnog sektora (februar 2009. – ažuriran Vodič iz 2003.)
- Revizija javnog sektora u BiH (brošura, mart 2009.)
- Principi revizije učinka (septembar 2009.)
- Uloga i značaj vrhovnih institucija za reviziju javnog sektora u BiH u kontroli trošenja javnih sredstava (VRI i USAID, septembar 2009.)
- Projekat institucionalne saradnje između VRI i SNAO 2000-2009. (oktobar 2009.)
- Strategija obučavanja kadrova u VRI u BiH (decembar 2009.)
- Vodič za IT reviziju (2009.)
- Plan razvoja informacionih sistema za period 2009-2012. (decembar 2009.)
- Izlazna strategija projektne saradnje između VRI u BiH i SNAO (januar 2010.)
- Stateški razvojni plan (septembar 2010. – ažuriran Plan iz 2007.)
- Okvir međunarodnih standarda za VRI u BiH (januar 2011. – objavljen u službenim glasilima BiH i entiteta)

Koristeći oskudne izvore o radu i učinku KO došli smo saznaja da je KO nakon 2012. godine još usvojio slijedeće dokumente:

- Smjernice za aktivnosti Koordinacionog odbora vrhovnih institucija za reviziju, (2013. god.)
- Strateški okvir razvoja VRI 2013.- 2020. (2013. god.)

²⁸ SIGMA - je odjel Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD), Direktorata za Javnu upravu i teritorijani razvoj EU

- Strategiju obuke kadrova u vrhovnim revizorskim institucijama u Bosni i Hercegovini (2015.)²⁹
- Vodič za reviziju učinka (2013)
- Odluka o usvajanju i dopuni standarda ISAI okvira (2014)³⁰
- Vodič za kontrolu kvaliteta (2015)

Prema navodima Izvještaja o aktivnostima Koordinacionog odbora VRI iz 2015. god., Koordinacioni odbor je ostao fokusiran na aktivnostima temeljenim na preporukama iz Izvještaju SIGMA-e tima o kolegijalnom pregledu vrhovnih revizijskih institucija u BiH 2012. godine, datim u namjeri da se revizijskim institucijama pomogne u razvoju, u pravcu potpuno djelotvornih vrhovnih revizijskih institucija, u skladu sa međunarodnim standardima i dobroj evropskoj praksi.

Pored ove uopštene konstatacije, izvještaj KO VRI ne sadrži ono osnovno, a to je pregled objedinjenih informacija po kojim se to preporukama SIGMA tima postupilo, a po kojima nije.

Takođe izvještaji ne sadrže pregled objedinjenih informacija o toku izrade i praćenju realizacije Strateškog okvira razvoja 2013.-2020 i strateških i akcionalih planova VRI koji su proistekli iz njega. Izvještaj takođe ne sadrži ni pregled usvojenih i standarda koji su u proceduri usvajanja. O tome da su zajednički rađeni, usvojeni pa i da se nalaze u primjeni Vodiči za reviziju (finansijsku reviziju, reviziju učinka i Vodič za IT) može se saznati tek iz izvještaja o radu VRI FBiH, dok u ostalim izvještajima o radu VRI, tih informacija nema, pa se čak u izvještaju o radu VRI RS, Koordinacioni odbor VRI i njihov učinak skoro i ne spominje. očito da u praksi ovi vodiči nisu shvaćeni kao obavezujući, naročito u entitetskim VRI, pa je tako izostala i njihova zvanična pravna inkorporacija u interne akte ovih institucija. Zbog svega toga, izostaju ozbiljniji efekti primjene ovih standarda i uputstava.

Ovaj podatak veoma iznenađuje jer su u radu KO VRI, pored glavnih revizora i zamjenika, konstantno kroz radna tijela bili angažovani i brojni revizori iz svih VRI. Imajući u vidu da su za svoj rad u KO VRI BiH, svi revizori dodatno plaćeni, neophodno je da se njihov učinak realnije prikaže i kroz izvještaj o aktivnostima KO transparentno predstavi javnosti.

Do 2015. godine KO BiH nije uspio dogоворити и првести ni jednu координисану revizijsku aktivnost u cijeloj BiH. Ovakve aktivnosti bi naročito bile značajne za reviziju npr. IPA fondova,

²⁹ Izvještaj o poslovanju Ureda za reviziju institucija u FBiH za 2015. godinu, mart 2016.

³⁰ Odluka o izmjenama i dopunama Odluke o preuzimanju okvira međunarodnih standarda vrhovnih revizorskih institucija - ISSAI okvira u Bosni i Hercegovini, 2014. god.

te svih onih oblasti i tema koje se mandatno protežu od državnog, preko entitetskog i kantonalnog, do lokalnog nivoa.

Tek u izvještaju o aktivnostima u 2015. godini je navedeno da je Koordinacioni odbor vrhovnih institucija za reviziju, podržao ideju provedbe paralelnih revizija VRI u BiH. U cilju promovisanja ove vrste revizija i daljeg unapređivanja i jačanja saradnje revizijskih institucija u BiH, KO je zaključio da se u periodu 2016.-2017. provedu identične revizije, sa zajedničkom temom: Budžetsko planiranje;

U istom izvještaju o aktivnostima, posebno je apostrofiran zaključak³¹ kojim se Koordinacioni odbor ograđuje od dijela sadržaja Strategije za borbu protiv korupcije 2015.-2019. godine i Akcionog plana za provedbu strategije za borbu protiv korupcije 2015.-2019. godine koje je donijelo Vijeće ministara BiH³².

Stav je Koordinacionog odbora vrhovnih institucija za reviziju da su predložena rješenja, u krajnjoj koliziji sa zakonima o reviziji revizijskih institucija u Bosni i Hercegovini, garantovanim mandatom revizije, međunarodnim revizijskim standardima i pozitivnom praksom zemalja okupljenih u Međunarodnoj organizaciji vrhovnih revizijskih institucija, te odstupaju od pozitivne prakse kakvu karakteriše fer balans između zakonima o reviziji garantovane nezavisnosti revizijskih ureda u Bosni i Hercegovini i percepcije Agencije za prevenciju korupcije i koordinaciju borbe protiv korupcije, kada je riječ o poziciji revizijskih ureda u Bosni i Hercegovini i njihovo ulozi u borbi protiv korupcije.

U zaljučku je takođe navedeno da će revizori revizijskih institucija u Bosni i Hercegovini nastaviti sa primjenom važećih zakona i propisa koji se odnose na prijavljivanje, komuniciranje i dokumentovanje indikacija ili sumnji da je počinjena prevara, slijediti pravne savjete o pitanjima koja se odnose na indikacije prevare, ali uplitanje revizije u potencijalne antikorupcijske istrage i/ili postupke svakako da nije dijelom reviziji zakonom povjerenog mandata.

Ovaj zaključak KO VRI BiH pokazuje da Vijeće ministara prije donošenja dokumenta Strategije, u procesu izrade njegove radne verzije, nije konsultovalo institucije revizije, a posebno Koordinacioni odbor VRI BiH koji je nadležan za koordinaciju rada i primjenu međunarosnih standarda.

Kada je u pitanju određenje KO VRI prema izostavljanju revizije iz Ustava BiH, u okviru poglavlja Institucionalni razvoj Strateškog okvira razvoja 2013.-2020., KO VRI je samo

³¹ Zaključak donešen 31.07.2015. godine na 75. sjednici Koordinacionog odbora vrhovnih institucija za reviziju u BiH;

³² Vijeće ministara Bosne i Hercegovine je Strategiju usvojilo na svojoj 6. sjednici odžanoj 07.05.2015. godine;

posredno stavom o potrebi jačanja nezavisnosti revizije javnog sektora u skladu sa principima Limske i Meksičke deklaracije i Odredaba Rezolucije UN A/66/209., najavio uvođenje revizije u ustave države i entiteta. Upravo prethodni primjer miješanja izvršne vlasti u nezavisnost rada revizorskih institucija na nivou države pokazuje da je Koordinacioni odbor trebao biti puno istrajniji u nastojanju da se pozicija VRI ustavno definiše.

KO nema formiran sekretarijat koji bi djelujući na profesionalnoj osnovi, imao mandat da prati kako njegov rad tako i rad i aktivnosti radnih grupa. Stoga je slaba podrška radu bila je najvidljivija u veoma oskudnom i nesadržajnom izvještavanju o radu KO, monitoringu provedbe plana strateškog razvoja VRI, te praćenje dosljedne primjene novoprihvaćenih revizorskih procedura. Stječe se utisak da nedovoljnim insistiranjem Koordinacionog odbora na rješavanju navedenih pitanja Koordinacioni odbor dovodi u pitanje i svrhu svog postojanja.

4.2. Pravni okvir

4.2.1. Ustavna pozicija VRI

Najkрупnija anomalija vezana za revizije javnih institucija u Bosni i Hercegovini je da ni eksterna revizija, ni institucije koje su zadužene za nju, nisu zasnovane na normama niti državnog niti entitetskih ustava.

Propusti koji su napravljeni prilikom kreiranja državnog i entitetskih ustava i pored očiglednih defekata još uvijek nisu otklonjeni, iako međunarodni standardi, a prije svega Limska deklaracija INTOSAI³³, utvrđuje da se nadležnost vrhovnih revizorskih institucija ustanavljava ustavom, pa tek onda razrađuje zakonom.³⁴ Ista Deklaracija je dala slobodu da stvarne odredbe ovlaštenja VRI za reviziju institucija propisuje spram zahtjeva svake zemlje zasebno.

Limska deklaracija je pored nadležnosti VRI, akcentirajući nezavisnost u poglavljiju 8 precizirala i njihov odnos sa parlamentom na slijedeći način: „Nezavisnost VRI koja je osigurana ustavom i zakonom, garantuje i veoma visok stepen inicijative i autonomnosti, čak i kada djeluju kao predstavnici parlamenta i revizije vrše na osnovu njegovih instrukcija. Odnos između VRI i parlamenta propisaće se ustavom prema uslovima i zahtjevima svake zemlje“.

Izostavljanjem iz ustava revizori i revizorske institucije u BiH su zadobile znatno oslabljenu poziciju u državnom političkom uređenju, čime su prije svega stavljeni u poziciju da je na njih moguće vršiti političke pritiske i uticaje. Obzirom da svoje zadatke mogu objektivno i djelotvorno obavljati samo ako su nezavisne i imaju zaštitu od vanjskih utjecaja, revizorske institucije su ovim izgubile garanciju zaštite od bilo kakvog uplitanja u nezavisnost i revizorski mandat VRI, pa čak je dovedena u pitanje i adekvatna pravna zaštita. Dakle slaba pozicija revizorskih institucija proističe iz činjenice da zakone, (kojima je jedino trenutno uređena revizija) parlamentarne većine mogu mijenjati mnogo lakše nego Ustav za čije je promjene potrebno obezbjediti dvotrećinsku parlamentarnu podršku.

U svim državama EU, pozicija revizorskih institucija je propisana ustavom³⁵, a na primjeru tri ustava Republike Hrvatske, Republike Srbije i Republike Crne Gore, uočljivo je da je težiste u

³³ Limska deklaracija o smjernicama za pravila revizije usvojena je 1977. godine na iX kongresu INCOSAI u Limi;

³⁴ Osamnaesto poglavje : Ustavne osnove ovlaštenja, Revizija upravljanja javnim finansijama 1. Osnovna ovlaštenja vrhovnih revizorskih institucija će biti uvrštena u ustav; detalji se definisu zakonom,...

³⁵ Ustav Republike Hrvatske: Članak 54. Državni ured za reviziju je najviša revizijska institucija Republike Hrvatske, koja je samostalna i neovisna u svom radu.; Državnim uredom za reviziju upravlja glavni državni revizor koji o njegovu radu izvješće Hrvatski sabor.; Osnivanje, ustrojstvo, nadležnost i način rada Državnog ureda za reviziju uređuju se zakonom.

normama ovih ustava bilo u isticanju principa nezavisnosti kao i odnos VRI prema parlamentima čime je Limska deklaracija dosljedno primjenjena.

Republika Crna Gora je otišla i korak dalje jer je u svom Ustavu dodatno propisala članom 54 da „član Senata Državne revizorske institucije , ..ne može biti član političke organizacije“. I u Bosni i Hercegovini bi prilikom formulisanja normi Ustava trebalo krenuti u sličnom pravcu, čime bi se u korjenu spriječila politizacija institucija i očuvao integritet i pozicije Glavnog revizora i revizorskog osoblja.

Razlog za ovakvo buduće ustavno rješenje leži u činjenici da neke političke stranke u BiH svojim statutima obavezuju članove koji su dužnosnici, da izvještavaju o svom radu svoju političku partiju i da raspravljaju o svim političkim pitanjima iz područja njihovog djelokruga. I ne samo to, političke stranke ih obavezuju da radi „političke opšte usmjerenosti moraju zastupati i promicati programe i interes Stranke, pridržavajući se partijske discipline“³⁶

Ustavnom „zabranom organizovanja“ bi se dodatno odredila pozicija revizorskog osoblja imajući u vidu da su zakoni o reviziji propisali da zaposleni u VRI ne mogu biti članovi upravnih ili drugih odbora političkih stranaka, niti slijediti njihove instrukcije;

Parlamenti, kako entitetski tako i državni, imali su priliku da kroz ranije izmjene ustava poprave poziciju vrhovnih revizorskih institucija, a revizorsko osoblje učiniti nezavisnjim i samostalnjim u radu. Prema Izvještaju o kolegijalnom pregledu vrhovnih revizorskih institucija 2012. godine, Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine je u aprilu 2009. godine poslao zahtjev Parlamentarnoj skupštini BiH, Domu naroda, da se odredbe o revizorskoj instituciji integrišu u Ustav. Zahtjevom se poziva na Rezoluciju predsjednika VRI centralnih i istočnih evropskih zemalja i Evropskog revizorskog suda usvojenu u Pragu oktobra 1999. godine, sa ciljem da se postigne usklađenost sa međunarodnim standardima vrhovne revizije, a na osnovu koje vrhovne institucije za reviziju imaju stalnu, čvrstu i primjenjivu pravnu osnovu, koja je utvrđena u ustavu i zakonu, a dalje regulisana uredbama, pravilima i procedurama.

Ustav Republike Srbije Član 96.: Državna revizorska institucija je najviši državni organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji, samostalna je i podleže nadzoru Narodne skupštine, kojoj i odgovara; O Državnoj revizorskoj instituciji donosi se zakon.

Ustav Republike Crne Gore: Državna revizorska institucija Član 144: Državna revizorska institucija Crne Gore je samostalan i vrhovni organ državne revizije;

Državna revizorska institucija vrši reviziju zakonitosti i uspješnosti upravljanja državnom imovinom i obavezama, budžetima i svim finansijskim poslovima subjekata čiji su izvori finansiranja javni ili nastaju korišćenjem državne imovine.

Državna revizorska institucija podnosi Skupštini godišnji izvještaj.

Državnom revizorskom institucijom upravlja Senat.

³⁶ Statut i poslovnik o radu HDZ BiH – Prava i obaveze članova članak 11 stav 4) i članak 12 stav 1)

http://www.hdzbih.org/upload/tbl_dokumenti/statut_i_poslovnik

Iako je Ustavnopravna komisija Predstavničkog doma PS BiH prihvatile zahtjev VRI BiH, još 2010. godine, do ustavnih promjena još uvijek nije došlo.

Kao i za mnoga pitanja u BiH, pa i za pitanja promjene Ustava na način da tretira i reviziju javnih institucija, ispostavilo se da ne postoji politička volja. Time su politički akteri na posredan način pokazali da im slabe revizorske institucije bez ustavnog uporišta više odgovaraju, a da revizija institucija kao sastavni dio uređenog sistema čiji je cilj ispravljanje odstupanja od prihvaćenih standarda i kršenja načela zakonitosti, djelotvornosti korisnosti i ekonomičnosti, može još pričekati.

4.2.2.Zakoni o vrhovnim revizorskim institucijama

U prethodnom poglavlju je već istaknuto da revizorske institucije u Bosni i Hercegovini nemaju ustavni status, tako je preostalo da uslovi za njihov rad, a posebno obezbjeđenje njihove nezavisnosti i zaštita od vanjskog utjecaja, moraju biti pokriveni važećim zakonskim propisima koji uređuju uspostavljanje i rad revizorskih institucija.

Zakonski okvir za rad vrhovnih revizorskih institucija u Bosni i Hercegovini je definisan sa četiri aktuelna zakona : Zakon o reviziji institucija Bosne i Hercegovine, (Službeni glasnik BiH, broj 12/06); Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, (Službene novine FBiH, broj 22/06); Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske, (Službeni glasnik RS, broj 98/05) i Zakon o reviziji javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BiH, (Službeni glasnik BD BiH, broj 40/08).

Glavna karakteristika za sva četiri zakona je da imaju u dobroj mjeri usklađene, a u nekim segmentima i na identičan način formulisane odredbe.

Jedini zakon koji je pretrpio izmjene je Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske.

Nakon izmjena koje su uslijedile 2014. god. (Službeni glasnik RS, broj 10/14), zakon se zbog drugačije formulisanih i pregrupisanih normi, od drugih razlikuje ne samo po formi, nego djelimično i suštinski jer kvalitetnije precizira norme. Izmjene zakona su se odnosile na preciziranje zvanja koje je uslov za kandidovanje za Generalnog revizora; proširenja nadležnosti revizije i na Vijeće naroda RS; preciziranje procedura za provođenje finansijske revizije, njezine učestalosti i načina praćenja preporuka; postupanje u slučaju izražavanja negativnog revizorskog mišljenja; uvođenje mogućnosti ocjenjivanja Godišnjeg izvještaja o aktivnostima Glavne službe za reviziju od strane nadležnog skupštinskog odbora; te certifikaciju revizora javnog sektora.

I pored toga što su zakoni u velikoj mjeri usaglašeni u uslovima aktualne neracionalne kompleksnosti, podijeljenosti i asimetričnosti pravno-političkog uređenja u BiH, ne garantuju harmonično i uspješno djelovanje i razvoj institucija i profesije eksterne revizije Posljednja konstatacija iz Analize Transparency International BiH³⁷ je samo jedna u nizu izjava u kojima se izražava sumnja da će brojne državne institucije, pa tako i VRI koje su nastale iz kompleksne ustavne arhitekture, moći da biti otporne na političke uticaje udrobljenih političkih centara moći. Izražena je i sumnja i u efikasnost zbog rascjepkanih kapaciteta i izolovanog djelovanja naročito u revizijama učinka i revizijama usklađenosti. Za njih je rečeno da je gotovo nemoguće u potpunosti i po dubini istražiti neki javni resor, problem, oblast ili sistem obzirom da su određena pitanja van mandata VRI koja provodi reviziju.

Potvrda navoda iz Analize je bila očita prilikom provođenja revizije učinka prevencije od poplava koju su provele entitetske VRI po istoj temi, ali u različitim terminima. VRI FBiH je reviziju učinka provela 2013. godine, kada je došla do veoma indikativnih saznanja o neefikasnosti sistema zaštite od poplava u jednom države. VRI RS je 2015. godine provela reviziju učinka sistema prevencije od poplava, nakon katastrofalnih poplava³⁸ i takođe je došla do korisnih saznanja o slabosti sistema, baziranih na post festum informacijama. Uvjerenja smo da je revizija učinka prevencije od poplava bila sinhronizovana i jednovremeno provedena od sve četiri VRI, da bi blagovremeno polučila realnu sliku i spoznaju o slabostima sistema zaštite od poplava. Pored toga brza i odgovorna realizacija preporuka revizije znatno bi ojačala sposobnost odgovora u stanju prirodne nesreće, a time smanjile posljedice izazvane poplavama na svim područjima Bosne i Hercegovine.

U nastavku će se kroz komparativnu analizu normi četiri zakona o reviziji, dati osvrt na ključne principe i norme na kojima počiva revizija u BiH, te realizaciju preporuka iz kolegijalnog pregleda tima SIGME.U narednim poglavljima ćemo obratiti pažnju na (Nezavisnost u radu VRI, Unutrašnja organizacija, Pregled kvaliteta, Odluka o planovima, Finansijska nezavisnost, status zaposlenih, Certifikacija, Apolitičnost, Predmet revizije, Odnos sa Tužilaštvom, Odnos sa Parlamentom). Neka od njih će detaljnije biti obrađena kroz zasebna poglavљa.

³⁷ Transparency International BiH, Monitoring funkcionisanja institucija za reviziju javnog sektora za period 2011-2012., 2013. god.

³⁸ 2014. godine u BiH su se desile dva talasa katastrofalnih poplava sa velikim ljudskim žrtvama i materijalnom štetom od većom od 2 milijarde eura

Nezavisnost u radu VRI

Državni i entitetski zakoni definišu institucije za reviziju javnog sektora kao nezavisne i depolitizovane. Prema tim zakonima revizorske institucije, u obavljanju svojih dužnosti i provođenju nadležnosti, nezavisne su i ne podlježu upravljanju ili kontroli bilo kojeg drugog lica ili institucije, osim ako tim zakonima nije drugačije određeno. Važnost normi zakona koje se odnose na nezavisnost VRI i ostalih sličnih institucija su veoma važne jer su na stalnom testu zbog pokušaja političkih lidera da i pored garantovane autonomnosti, uticajima i pritiscima iznude njima odgovarajuće odluke.

Nezavisnost generalnih revizora i njegovih zamjenika riješena je na sličan način u svim zakonima: Generalnog revizora i njegovog zamjenika na sedmogodišnji mandat imenuje parlament, na prijedlog predsjednika entiteta, odnosno komisije parlamenta BiH. Na ovaj način je omogućeno djelovanje revizora i nakon okončanja izbornih ciklusa i nakon eventualnih promjena vlada i parlamentarnih većina u parlamentima. Generalnog revizora i njegovog zamjenika parlament može smijeniti prije isteka manda samo u izuzetnim i jasno propisanim slučajevima. Jedino Zakon o VRI BD daje spornu dodatnu mogućnost razrješenja glavnog revizora i njegovog zamjenika u slučaju da kvalitet revizije ne ispunjava revizorske standarde (član 27. (1) b) Zakona BD). Obzirom da je zloupotrebom ovog mehanizma moguće smijeniti Glavnog revizora koji kvalitetno i profesionalno radi i prije isticanja manda, ova norma se smatra problematičnom, te je treba mijenjati.

Svi zakoni obavezuju Generalnog/glavnog revizora i zamjenike da obavljaju funkcije revizije nezavisno i u skladu sa INTOSAI revizorskim standardima.

I pored takvih zakonskih normi primjeri prakse pritiska na institucije za reviziju postoje. Na jedan takav primjer ukazao je generalni revizor VRI BiH Dragan Vrankić u maju 2016. godine, kada se u ime KO VRI BIH obratio Parlamentu BiH i istakao da su revizorske institucije izložene pritisku i nastojanja izvršnih vlasti da na svaki mogući način pod kontrolu i pod svoje okrilje stave revizijske institucije. Kao primjer su navedeni Zakon o plaćama i naknadama u institucijama BiH i zakonski i podzakonski akti Vijeća ministara kojima se derogira Zakon o reviziji institucija BiH. Dopis je dao rezultat, jer je u jednom od od predloženih zaključaka Komisije Parlamenta BiH za finansije i budžet koji je upućen Predstavničkom domu sugerisno je da su „institucije BiH dužne da pri izradi, usvajanju i primjeni zakonskih i podzakonskih akata osiguraju da propisi ne ugrožavaju funkcionalnu, organizacijsku i finansijsku nezavisnost Ureda za reviziju“.

Unutrašnja organizacija

Prema zakonima o VRI na čelu svih institucija su Glavni revizori koji su odgovorni da upravljaju institucijama kao monokratski organizovanom strukturu i linijom izvještavanja, gdje je glavni revizor rukovodilac i konačni donosilac odluka. Izuzetak predstavlja VRI BiH gdje se imenovanja rukovodstva vrše u skladu sa propisanim etničkim formulama, i gdje zakonom nisu dovoljno detaljno i jasno propisana zaduženja zamjenika generalnog revizora u revizorskom radu. Poželjno bi bilo da se prilikom izmjene zakona taj nedostatak ispravi i zaduženja zamjenika preciznije propišu.

Pregled kvaliteta

Odredbe zakona koje se odnose na redovnu evaluaciju i profesionalno ocjenjivanje rada VRI, iako su u zakonima na sličan način regulisani, od strane eksperata SIGMA-e su ocijenjeni kao nepotrebni. Naročito problematičnim je ocijenjena činjenica da su parlamenti ti koji iniciraju kolegijalne pregledne, a ne same institucije VRI. Mišljenja su da iako se sistem periodičnih kolegijalnih pregleda³⁹ uspostavio i pokazao korisnim, on treba ga svesti na nivo dobrovoljnosti VRI, te u tom smislu svakako treba izvršiti korekcija zakona. Ovoj preporuci u prilog ide i činjenica da parlamenti ni u jednom dosadašnjem provedenom kolegijalnom pregledu nisu bili inicijatori, niti je zakonom predviđen četvorogodišnji rok obavezne provedbe pregleda, uopšte bio poštovan.

Kao što je već ranije rečeno, većina zakona o VRI nije mijenjana niti je preporuka SIGMA tima, realizovana, a izmjenama Zakona o reviziji javnog sektora RS je preporuka samo djelimično ispoštovana jer umjesto obaveze da se pregled vrši svake četiri godine uvedena blaža forma tj. samo da se samo „može izvršiti“ u tom roku.

Odluka o planovima revizije

Prema zakonima, sve VRI su samostalni u donošenju godišnjeg plana revizija i sa te tačke gledišta može se govoriti o tome da postoji funkcionalna nezavisnost. O planovima revizije se izvještavaju nadležne komisije i to samo u obliku informacije.

Pozicija nezavisnosti VRI u svim zakonima je potencijalno narušena mogućnošću da parlamenti zahtijevaju provođenje specijalnih/posebnih revizija. Način kako su normirane te

³⁹ U Bosni i Hercegovini su od strane SIGM-e, a na inicijativu Koordinacionog odbora provedena su dva kolegijalna pregleda i to 2005 i 2012. godine.

odredbe ukazuje da može doći do značajnog uticaja na njihovu nezavisnost. Obzirom da zahtjev za specijalnom revizijom može doći u bilo koje vrijeme, evidentno je da postupanje po zahtjevu parlamenta, može poremetiti plan rada, promjenu prioriteta u radu VRI ili ih uvući u političke igre i obračune. Prema državnom zakonu ipak konačnu odluku po zahtjevu donosi Generalni revizor, međutim u entitetskim zakonima provođenje specijalne revizije je obavezno i o njemu ne može odlučivati Generalni revizor. Pored toga u entitetima, pored parlamenta, zahtjev za specijalnom/posebnom revizijom može podnijeti komisija (FBiH) ili Vlada nakon dobijanja saglasnosti nadležnog odbora (RS).

Iako su se preporukama iz kolegijalnog pregleda sugerisale izmjene entitetskih zakona, zakon o VRI FBiH, nije mijenjan, a prilikom izmjena zakona o VRI RS preporuka je ignorisana.

Finansijska nezavisnost

Sa aspekta finansijske nezavisnosti postojeća zakonska rješenja su na bolji način riješena na entitetskom nivou nego za VRI BiH i VRI BD. Za zakonska rješenja za VRI BiH i VRI BD se može reći čak da ne obezbeđuju dovoljnu nezavisnost u radu, jer im ne omogućava da sredstva koriste na način na koji one smatraju da treba biti korišten. Problem na državnom nivou leži u neusklađenosti Zakona o finansiranju institucija BiH sa odredbama Zakona o reviziji VRI BiH, a u BD je problem što Zakon VRI tretira kao sve ostale budžetske korisnike u procesu pripreme budžeta čime se ne uvažava njihova posebnost i specifična pozicija. Više o finansiranju VRI govori posebno poglavje ove analize.

Status zaposlenih

U evropskoj praksi države članice su na različite načine regulisale status zaposlenih u VRI, ali u svim modelima je poštovan princip iz Limske deklaracije da revizorski kadar u svojim profesionalnim karijerama ne smije biti pod uticajem ili u zavisnosti od organizacija koje revidira.

U BiH sva četiri zakona o VRI propisuju funkcionalni imunitet svih revizora. Tim normama se revizori ne smatraju odgovornim za djela ili propuste počinjene u obavljanju svoje dužnosti, čime je njihov status je riješen na sličan način kao kod poslanika parlamenta.

Certifikacija

Certifikacija revizorskog osoblja je međunarodni standard koji je prihvaćen od strane KO VRI i koji je kao budući cilj naveden u odjelu Profesionalni razvoj u Strateškom okviru razvoja VRI 2013.-2020.

Certifikacija je zakonom regulisana samo u VRI RS dok u ostalim zakonima o VRI, još uvijek nije. I na ovom primjeru je vidljivo da se zakoni o VRI ne mijenjaju čak i kada su razlozi za njegovu izmjenu nesporni.

Odmah po usvajanju entitetske strategija razvoja VRI RS gdje je takođe definisana kao budući cilj, izvršena je izmjena zakona o VRI RS, a članom 38a uređeno je certificiranje eksternih revizora javnih institucija.⁴⁰

Prilikom izmjena zakona o VRI u RS, izmjena je najavljivana kao novo pravilo koja treba da ispune budući i sadašnji eksterni revizori, a certificirani revizori bi prema zakonu trebali biti upisani u registar zvanja Glavne Službe za reviziju RS. Od strane stručne javnosti⁴¹ su prilikom donošenja zakona iznešene određene dileme na zakonsko rješenje, pa i sumnja da se sa takvom normom žele otpustiti ili eliminisati neki aktivni i „nepodobni“ dugogodišnji revizori. Tada je predlagano da norma ide u tom pravcu da se zaposlenim revizorima automatski dodijele certifikati, a da se zakon primjenjuje samo na nove revizore koji će tek biti zaposleni. Predlagano je također da u certificiranju ne učestvuje Glavni revizor, nego da postupak bude vođen u okviru profesionalnog udruženja revizora.

Prijedlozi stručne javnosti nisu uvaženi, ali imajući u vidu da do izmjena zakona u ostalim VRI tek treba da dođe, postojeće rešenje u RS može poslužiti u traganju za kvalitetnim rješenjem ove norme, a sve sa ciljem da se očuva dignitet revizorskog osoblja i spriječe eventualne zloupotrebe prilikom dobijanja zvanja i imenovanja na funkcije generalnog revizora⁴²

Apolitičnost

Zakonima o VRI je propisano da se revizorsko osoblje treba uzdržavati od javnog ispoljavanja svojih političkih i vjerskih uvjerenja i da neće biti član upravnih i drugih odbora političkih stranaka, niti slijediti instrukcije političkih stranaka. Revizorima je takođe zabranjeno obavljati bilo kakve javne dužnosti u BiH, niti obavljati aktivnosti za koje se prima naknada. Ove norme

⁴⁰ član 38a Zakona o reviziji javnog sektora Republike Srpske, prečišćen nezvanični tekst, Službeni glasnik RS, broj 98/05 i 20/14

⁴¹ Boško Čeko izjava <http://www.capital.ba/glavna-revizija-rs-trazi-ovlastenja-da-sertifikuje-revizore/>, http://swot.ba/wordpress/wp-content/uploads/pdf_20140311122049.pdf

⁴² U Republici Srpskoj je objavljeno da je kandidat za glavnog revizora RS i bivši vršilac dužnosti direktora Poreske uprave Mile Banika za samo godinu stekao fakultetsku diplomu na eksposituri Univerziteta Fabus. <http://www.capital.ba/nisu-gledali-diplome-nijednog-kandidata/>

iz oblasti radnih obaveza revizora i oblasti nespojivosti funkcija, su u dovoljnoj mjeri poziciju revizorskog osoblja „osigurali“ kako bi ona bila u javnosti prihvaćena kao objektivna i profesionalna. Međutim, ponovo ističemo da Generelni revizori i njihovi zamjenici ne bi trebali biti članovi ni jedne političke partije u vrijeme trajanja mandata.

Predmet revizije

Predmeti revizije prema zakonima o VRI u BiH su javna tijela, institucije i javna preduzeća u kojima vlada ima većinski vlasnički udio. Pod vlasničkim dijelom vlade podrazumijeva se imovina kojom upravljaju svi nivoi vlasti. Svi zakoni su propisali da se dio revizija provodi obavezno i u svakoj godini, a dio se provodi povremeno i u skladu sa godišnjim planom revizije.

Pošto zakonima nije predviđeno da se vodi ažurna lista obaveznih i potencijalnih subjekata revizije, u svim objavljenim analizama i pregledima su do sada korišteni okvirni podaci. Više o obavljenim revizijama u proteklim godinama će biti govora u jednom od narednih poglavlja.

Odnosi sa tužilaštvo i parlamentima

Prema standardima ISSAI 1240/P21, revizori u javnom sektoru mogu imati obavezu da izvještavaju o okolnostima koje mogu ukazati na mogućnost prevare ili zloupotrebe nadležnim organima (tužilaštvo i policija). Uopšteno govoreći, VRI nemaju aktivnu ulogu u otkrivanju slučajeva prevare ili korupcije, ali bi prilikom i planiranja, a pogotovo u slučaju provedbe revizije, trebale imati u vidu mogućnost tog rizika.

Odnos VRI i parlamenta je u svim zakonima regulisan na sličan način, a razlike postoje tek u pojedinostima. Saradnja sa parlamentima će biti detaljnije opisana u posebnom poglavljju.

Podzakonski akti

Zakoni o VRI u BiH nisu eksplisitno propisali koje to konkretno podzakonske akte trebaju VRI donijeti kako bi detaljnije propisali pojedine postupke i procedure koje su nedovoljno obrađene u zakonu.

Prema istraživanju koje je provedeno od strane Centara civilnih inicijativa i izjavama Glavnih revizora, riječ je o internim dokumentima (vodičima, pravilnicima, procedurama i **smjernicama**) za koje nije predviđeno da budu javno objavljeni. Izuzetak predstavlja Pravilnik o certifikaciji revizora javnog sektora kojeg je donio glavni revizor VRI RS.

U svojim izvještajima o radu, institucije za reviziju redovno navode da prilikom revizije koriste interne akate za koje tvrde da su izrađena na bazi međunarodnih standarda. Ipak u istim izvještajima nije dovoljno jasno obrazloženo da li su svi interni akti, vodiči i uputstva koje koriste, odobreni od strane Koordinacionog odbora koji je nadležan uspostavljanje akata usklađenih sa međunarodnim INTOSAI revizijskim standardima.

Sve VRI bi se u tom pogledu ubuduće u svojim izvještajima trebale eksplicitnije se izjasniti, kako bi bilo jasno da se revizije u BiH provode po istim procedrama i metodologijama.

4.3. ISSAI – Okvir međunarodnih standarda

Primjena „INTOSAI standarda“ propisana je kao zakonska obaveza u svim zakonima o VRI. Zakonom je takođe propisano da će se prilikom revizije javnih kompanija, ako su primjenjivi, primjenjivati i standardi Međunarodne federacije računovođa- IFAC standardi.

Pod INTOSAI standardima ustvari se podrazumijevaju svi standardi sadržani u institucionalizovanom okviru profesionalnih standarda (ISSAI- okvir) koji je razvijen od strane Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI)⁴³.

Prema zakonima o VRI u BiH donešenim u periodu 2006-2008. godina, međunarodni standardi su trebali biti usvojeni i objavljeni u roku od 3 mjeseca nakon donošenja zakona o VRI, međutim sa usvajanjem standarda se kasnilo skoro 5 godina.

Pravni okvir za rad svih VRI u BiH je konačno, nakon donešenih zakona, dodatno proširen i ojačan u januaru 2011. godine kada je Koordinacioni odbor za reviziju institucija u BiH usvojio Odluku o preuzimanju međunarodnih standarda vrhovnih revizorskih institucija - ISSAI okvir u BiH⁴⁴ .

Prilikom objave Odluke u službenim novinama su objavljeni i dokumenti kao što su Limska deklaracija, Meksička deklaracija i Osnovni principi revizije , što je uz ranije usvojenu Etički kodeks za revizore u javnom sektoru (2001. god.) i uz zakone, činilo temelj za rad svih vrhovnih revizorskih institucija u Bosni i Hercegovini.

⁴³ Usvojen na 19 iINTOSAI kongresu održanom u Meksiku Sitiju 2007.g;

⁴⁴ Službeni glasnik BiH , br 38/11.; Službeni glasnik RS , br. 55/11 i Sl. novine FBiH, br. 30/11;

ISSAI okvir je integralni, klasifikovani i sistematizovan skup temeljnih revizorskih načela, principa, standarda i smjernica za postojanje, rad i razvoj nezavisne eksterne revizije javnog sektora, koje je tokom svog postojanja razvijala i usvojila Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija INTOSAI.

Nakon što je u Bosni i Hercegovini, ISSAI okvir standarda prihvaćen kao vlastiti, sve VRI u BiH su ga prihvatile i slijedile u primjeni. S obzirom da se standardi mijenjaju i razvijaju, Koordinacioni odbor VRI je definišući svoje smjernice za rad među ciljeve i prioritete uvrstio „implementiranje ISSAI okvira“, a uz to je najavio da će raditi na „uspostavljanju konzistentnih vodiča i uputstava zasnovanih na INTOSAI revizijskim standardima“. U postojećim strategijama razvoja VRI, među ključnim ciljevima su se takođe našli strateški programi u okviru kojih će biti rađeno na profesionalnim standardima i ISSAI okviru (prevod, obuka i primjena).

Već u maju 2014. god. Koordinacioni odbor za reviziju institucija BiH usvajanjem Odluke o izmjenama i dopunama Odluke o preuzimanju međunarodnih standarda VRI - ISSAI okvira u BiH nastavio je na dograđivanju domaće regulative⁴⁵.

Za Bosnu i Hercegovinu je veoma interesantan dio izmjena ISSAI okvira koji odnosi se na Posebne smjernice za reviziju novčanih pomoći za stradale od prirodnih katastrofa. Inoviranje ovih standarda garantuje savremen pristup u reviziji sredstava pomoći u slučajevima katastrofa, kao i budućim revizijama učinka prevencije.

Za sve četiri VRI u BiH je zbog specifičnog uređenja i podijeljene nadležnosti unutar države, podjednako važno i razvijanje standarda za provođenje zajedničkih revizija kako bi se određene oblasti i problemi mogli sveobuhvatno i dubinski revidirati.

U svom Godišnjem revizorskem izvještaju za 2015. godinu, jedino je Glavna služba za reviziju javnog sektora RS, istakla je da je u toku 2013. i 2014. godine, samostalno vršila prevod jednog dijela ISSAI revizorskih standarda i smjernica sa četvrtog nivoa ISSAI okvira, dok je u organizaciji sa Koodinacionim odborom za reviziju institucija BiH, vršen prevod standarda koji čine drugi i treći nivo ISSAI okvira. Takođe je navedeno su od strane Glavne službe pripremljene i primjene potpuno nove metodologije (Metodologija za finansijsku reviziju; Metodologija za reviziju učinka i Metodologija kontrole kvaliteta), ažurirane i usklađene sa ISSAI smjernicama.

⁴⁵ Odluka KO VRI BiH br. 06-16-1-2/14 je nakon objave u službenim glasilima od 2014. godine u primjenu u svim VRI;

Ostale revizorske institucije u svojim izvještajima nisu detaljnije govorile o doprinosima u ažuriranja međunarodnih standarda ili o tome na čemu su u razvojnom smislu angažovani od strane Koordinacionog odbora.

Kako je uvođenje standarda dugotrajan i zahtjevan proces, svaka zemlja pa i Bosna i Hercegovina bi trebala na sistematičan način pratiti aktivnosti prevođenja, a pogotovo primjenu tih standarda. Najfunkcionalnije bi bilo da se Koordinacioni odbor koji se bavio uvođenjem standarda, bavi i praćenjem primjene istih, ali na sistematičniji i transparentniji način. Obzirom da je revizijsko osoblje uključeno u radne grupe sa tim zadatkom malobrojno i ujedno angažovano i na revizijama, na ovom se primeru vidi značaj i potreba potpune popune sistematizovanih mjeseta u svim VRI u BiH.

Proističe da samo u potpunosti kadrovski popunjene VRI⁴⁶ u BiH djelovanjem kroz Koordinacioni odbor, mogu doprinijeti ažurnosti u oblasti standardizacije, dosljednoj primjeni standarda, ali i mogućnosti da se kroz sistematicne obuke revizorskog osoblja kontinuirano radi na njihovom razvoju.

Okvir međunarodnih standarda vrhovnih revizorskih institucija (ISSAI)

ISSAI okvir međunarodnih standarda vrhovnih revizorskih institucija ima za cilj da promoviše nezavisnu i efektivnu reviziju, a njegovim usvajanjem od strane Koordinacionog odbora je tek započet posao implementacije u VRI BiH . Obzirom na njihov značaj i nužnost da se na njima radi kako u razvoju tako i primjeni, u nastavku ćemo o njima detaljnije.

Standardi obuhvataju preporuke u vezi sa zakonskim, organizacionim i profesionalnim preduslovima kao i način sprovođenja revizorskih i ostalih zadataka koji se mogu povjeriti vrhovnim revizorskim institucijama. Svakom dokumentu dodijeljen je ISSAI broj.

Okvir međunarodnih standarda vrhovnih revizorskih institucija sadrži četiri nivoa:

Nivo 1: Osnovni principi;

Nivo 2: Preduslovi za funkcionisanje VRI;

⁴⁶ Na str 22 Strategije razvoja Glavne službe za reviziju javnog sektora RS se kaže da „Popunjavanjem odjeljenja za planiranje, razvoj i procjenu kvaliteta iskusnim revizorima , koji bi pratili izmjene revizorskih standarda izmjene revizorskih standarda i iskustva međunarodne prakse revizije, moguće je obezbjediti potpunu primjenu ISSAI okvira, približiti iskustva i dobre prakse javne revizije naprednijih zemalja i sprovesti odgovarajuće interne obuke zaposlenih“.

Nivo 3: Osnovni principi revizije;

Nivo 4: Smjernice za revizije.

Nivo 1: Osnovni principi - sadrži osnovne principe za uspostavljanje vrhovnih revizorskih institucija. Ovi principi sadžani su u Limskoj Deklaraciji (ISSAI 1).

Nivo 2: Preduslovi za funkcionisanje VRI - razrađuje osnovne preduslove za valjano funkcionisanje i profesionalno postupanje VRI u pogledu organizacionih aspekata, koji podrazumijevaju nezavisnost, transparentnost, odgovornost, etiku i kontrolu kvaliteta kao značajne elemente za sve revizije VRI

Dokumenti ovog nivoa su: Meksička deklaracija o nezavisnosti VRI (ISSAI 10); Smjernice i dobre prakse u vezi s nezavisnošću (ISSAI 11); Vrijednosti i koristi VRI - stvaranje promjena u životima građana (ISSAI 12); Principi transparentnosti i odgovornosti (ISSAI 20); Principi transparentnosti: dobra praksa (ISSAI 21); Etički kodeks (ISSAI 30); Kontrola kvaliteta (ISSAI 40).

Nivo 3: Osnovni principi revizije - tiče se sprovođenja revizija javnog sektora i sadrži opšte priznate profesionalne principe na kojima se temelji efektivna i nezavisna revizija javnog sektora. Osnovni principi revizije na III nivou temelje se na ISSAI 1 – Limskoj deklaraciji i ISSAI standardima na II nivou i dalje ih razrađuju, i obezbjeđuju mjerodavan međunarodni okvir koji definiše reviziju javnog sektora.

Dokumenti ovog nivoa su: Osnovni principi revizije javnog sektora (ISSAI 100); Osnovni principi finansijske revizije (ISSAI 200); Osnovni principi revizije uspjeha (ISSAI 300); Osnovni principi revizije usklađenosti (ISSAI 400).

Nivo 4: Smjernice za reviziju - razrađuje osnovne principe revizije u konkretnе i detaljne operativne smjernice koje se mogu svakodnevno koristiti tokom sprovođenja revizija.

Ovaj nivo čine Opšte smjernice za reviziju (ISSAI 1000-4999) kojim se utvrđuju zahtjevi za finansijsku reviziju (ISSAI 1000-2999), reviziju uspjeha (ISSAI 3000-3999) i reviziju usklađenosti (ISSAI 4000-4999).

Nivo 4 takođe sadrži i smjernice u vezi sa specifičnim oblastima kao što su: Posebne smjernice za međunarodne institucije (ISSAI 5000-5099); Posebne smjernice za reviziju okoline (ISSAI 5100-5199); Posebne smjernice za privatizacije (ISSAI 5200-5299); Posebne smjernice za IT reviziju (ISSAI 5300-5399); Posebne smjernice za reviziju javnog duga (ISSAI 5400-5499);

Posebne smjernice za reviziju novčanih pomoći od prirodnih katastrofa (ISSAI 5500-5599); Posebne smjernice za kolegijalne preglede (ISSAI 5600-5699); Posebne smjernice za reviziju prevencije korupcije (ISSAI 5700-5799); Posebne smjernice za sprovođenje zajedničkih revizija između vrhovnih revizorskih institucija (ISSAI 5800-5899).

INTOSAI smjernice za dobro upravljanje (INTOSAI GOV) sastoje se od dokumenata usvojenih od strane INCOSAI, a tiču se smjernica za javni sektor. Ove smjernice čine sljedeća dokumenta: Smjernice za internu kontrolu (INTOSAI GOV 9100-9199) i Smjernice za računovodstvene standarde (INTOSAI GOV 9200-9299).

4.4. Strateški dokumenti

Zakonima o VRI u BiH nije propisana obaveza izrade strateških planova, ali se donošenje strateških dokumenata kao smjernica za razvoj revizorske struke i institucija nametala kao stalna potreba od početka reforme, započete 2000 godine. Švedski državni ured za reviziju (SNAO) je tehničku pomoć prema VRI pružao pojedinačno, prema Koordinacionom odboru VRI BiH i njegovim radnim grupama.

Rezultat te pomoći je bio donošenje nekoliko strateških dokumenata koje su koristile sve VRI, kao što su : Stateški razvojni plan 2007.-2012.(SRP); Strategija i plan komunikacija (maj 2008.); Strategija obučavanja kadrova u VRI u BiH (decembar 2009.)

Stateški razvojni plan

Najznačajniji dokument iz perioda saradnje VRI BiH i SNAO je svakao bio Strateški razvojni plan za period 2007-2012. godine, koji je usvojen od strane Koordinacionog odbora VRI. Strateški razvojni plan za period 2010.-2012. je nakon revidiranja 2010. godine, usvojen od strane sve tri VRI, kao nova razvojna platforma⁴⁷

KO VRI je krajem 2012. godine, nakon okončanja Projekta institucionalne saradnje VRI i SNAO uspostavio radnu grupu za izradu izlazne strategije kojom bi bio trasiran put za izradu samostalnih planova razvoja. Rezultat izlazne strategije je bio pomalo iznenađujući

⁴⁷ Izvještaj o kolegijalnom pregledu vrhovnih revizorskih institucija u Bosni i Hercegovini, SIGMA , 2012.

jer se KO nije dosljedno pridržavao preporuka SIGMA tima. Prema tim preporukama KO je trebao da imenuje radnu grupu koja bi bila zadužena za usmjerenje i provedbu Strateškog razvojnog plana da pripremi novi plan za sljedećih pet godina sa akcionim planom kojim se utvrđuju detaljne aktivnosti, odgovorne osobe i vremenski okvir. Ostavljena je mogućnost da Plan može biti pripremljen kao otvoreni strateški razvojni plan koji bi se redovno revidirao na Koordinacionom odboru i ažurirao raznim aktivnostima. Koordinacioni odbor je 2013. godine umjesto „otvorenii“ petogodišnji plan usvojio sedmogodišnji Strateški okvir⁴⁸ razvoja 2013.-2020. godina, koji je u stvari predstavljao labavi okvir za strateško planiranje VRI. Tako napravljen, naravno nije ni mogao u sebi sadržati nikakav akcioni je plan.

Dokument Strateškog okvira razvoja 2013.-2020. god. je u završnim napomenama naveo da će razmjena iskustava pojedinačnih VRI biti iskorištena za detaljno razrađivanje vlastitih strategija razvoja u kojima će VRI detaljno obrazložiti svoje potrebe. Strateški okvir je i u poglavlju Monitoring i evaluacija sugerisao da svaka VRI u BiH pratiti rezultate i napredak za period trajanja vlastitih strategija razvoja uz uspostavu alata za monitoring praćenja ostvarivanja razvojnih ciljeva.

Vlastite Strategije izradili su Ured za reviziju institucija BiH (Strateški plan⁴⁹ razvoja za period 2014-2020. god.) i Glavna služba za reviziju javnog sektora RS. (Strategija razvoja Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske u periodu od 2014. do 2020. godine)⁵⁰.

Strategija razvoja Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske za razliku od strateškog plana VRI BiH je potpuniji dokument jer sadrži i akcioni plan za 2014. god. Nakon toga ni jedna institucija nije donijela Akcioni plan za 2015. godinu niti Akcioni plan za 2016. godinu niti je u bilo kojem izvještaju eksplicitno ponudila informacije o monitoringu realizacije strateških ciljeva i stepen realizacije strategije.

Interesantno je da Strateški plan razvoja za period 2014-2020. Ureda za reviziju institucija BiH jasno pokazuje da je nastao na osnovu okvirnog dokumenta, dok Strategija razvoja Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske u periodu od 2014. do 2020. godine ne pokazuje da je "Strateški okvir", bio izvorište za entitetsku strategiju.

⁴⁸ http://www.revizija.gov.ba/koordinacioni_odbor/strateski_okvir_rzvoja

⁴⁹ http://www.revizija.gov.ba/zakoni_i_akti/Strateski_plan_rzvoja/

⁵⁰ http://www.gsr-rs.org/static/uploads/planovi/str_gsr_2014-2020_lat.pdf

Vlastite strategije nisu usvojili Ured za reviziju institucija F BiH i Ured za reviziju javne uprave i institucija u BD BiH, tako da nije jasno kojih se strateških pravaca u svom radu drže, te kako ih prate.

Strategija i plan komunikacija

Mada formalno VRI u BiH od 2006. godine imaju zajedničku komunikacijsku strategiju, ona od usvajanja nije revidirana, a VRI nisu radile svoje godišnje komunikacijske planove. Strategija i plan komunikacije je dokument za koji je planirano da se inovira svake tri godine, a prema raspoloživim podacima do inoviranja dokumenta nije došlo, iako se ova aktivnost redovno navodi u planovima i izvještajima Koordinacionog odbora.

Aktivnosti na izradi revidirane Strategije i plana komunikacije je potrebno što prije okončati, jer kvalitetan plan komunikacije bi trebao biti presudan u boljem razumijevanju funkcije revizije i prevazilaženju jaza između nerealnih očekivanja javnosti i stvarnog mandata VRI u sprečavanju korupcije i prevara u raspolaganju sa javnim novcem.

Inače, komunikacijski plan ima za cilj da osigura da komunikacijske aktivnosti sistematski doprinesu postizanju pozitivnog efekta u javnosti svih revizorskih aktivnosti, jer samo objavljivanje revizorskih izvještaja jeste ključno, ali nije i dovoljno.

Prema komunikacijskom planu VRI trebaju koristiti sve moguće instrumente da svoje poruke prenesu, na način da budu sigurni da su one shvaćene i da se njihov učinak maksimizira. On detaljnije definiše različite ciljane grupe, te komunikacijske kanale i sredstva koja su najadekvatnija za ove grupe. Također uspostavlja osnovna pravila komuniciranja, poput principa održavanja redovnih kontakata sa relevantnim novinarima i principa organiziranja redovnih konferencija za novinare o revizorskim izvještajima.

SIGMA tim je kao glavnu primjedbu u vezi ovog davno usvojenog dokumenta je naveo da je uopšten i ne predstavlja plan aktivnosti.

5. ODNOS REVIZORSKIH INSTITUCIJA I INSTITUCIJA VLASTI

5.1. Finansiranje rada VRI u BiH – zakon i praksa

Finansijska autonomija i obezbijeđenost odgovarajućih ljudskih, materijalnih i novčanih resursa jedan je od ključnih principa nezavisnosti državnih revizorskih institucija. Prema INTOSAI⁵¹i Deklaraciji⁵² iz Meksika⁵³ o nezavisnosti državnih institucija za reviziju, finansijska nezavisnost i osiguranje neophodnih odgovarajućih ljudskih i materijalnih resursa jedan je od ključnih principa nezavisnosti državnih revizorskih institucija.

Kao jedno od rješenja koje INTOSAI preporučuje kao dobru praksu jeste tzv. jednolinijski budžet Vrhovne revizijske institucije (VRI). To podrazumijeva da VRI zahtijeva potrebnu sumu budžeta uz ovlaštenje da po odobrenju istog i sama odlučuje o tome kako će sredstva biti dalje raspoređena.

Istovremeno Princip 8. Deklaracije iz Meksika o nezavisnosti državnih institucija za reviziju, koji nalaže finansijsku i upravljačku/upravnu autonomiju i raspoloživost odgovarajućih ljudskih, materijalnih i finansijskih resursa, propisuje da VRI trebaju imati na raspolaganju neophodne ljudske, materijalne i finansijske resurse. Također se navodi da izvršna vlast ne treba imati kontrolu nad tim resursima, kao ni na sam proces raspodjele i usmjeravanje istim. Tako VRI upravlja sopstvenim budžetom, te utvrđuje i način njegove raspodjele.

S druge strane zakonodavna vlast ili neki od njenih odbora/komisija odgovorna je za osiguravanje odgovarajućih resursa potrebnih za ispunjavanje mandata VRI. Tako VRI imaju pravo da se direktno obrate predstavnicima institucija zakonodavnoj vlasti, ukoliko osigurani resursi nisu dovoljni za ispunjavanje njihovog mandata.

Generalno posmatrano, prema postojećoj legislativi, budžeti i izvršenje budžeta sve četiri VRI u BIH se planiraju po proceduri koja je ista za sve budžetske korisnike i kreću se od glavnih/generalnih revizora, preko ministarstava finansija, do parlamenta koji ih odobravaju i usvajaju.

⁵¹ Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija - MOVRI (izvorna skraćenica: INTOSAI);

⁵² ISSAI 10 Meksička deklaracija o nezavisnosti vrhovnih revizionih institucija;

⁵³ BIH je Deklaraciju iz Meksika preuzeo Odlukom o preuzimanju okvira međunarodnih standarda vrhovnih revizionih institucija – ISSAI okvira u Bosni i Hercegovini (objavljeno u "Sl.glasnik BiH", br.38 od 19.maja 2011.);

Ministarstva finansija prikupljaju zahtjeve za budžetskim sredstvima od svih institucija za reviziju na sličan način. Ti zahtjevi se objedinjuju sa zahtjevima drugih korisnika u jedinstveni prijedlog budžeta, koji se šalje parlamentu na razmatranje i usvajanje.

Na molbu upućenu prema VRI u BiH da se navedu numerički podaci o iznosima izvršenja budžeta institucije za period 2012 – 2015. godine, dobili smo povratne informacije navedene u tabelarnom pregledu u nastavku:

Institucija	VRI BiH	VRI FBiH ⁵⁴	VRI RS	VRI BD
Tačan naziv Institucije	Ured za reviziju institucija u BiH	Ured za reviziju institucija u Federaciji BiH	Glavna služba za reviziju javnog sektora RS	Ured za reviziju javne uprave i instit. u BD BiH
2012.	2.903.584,00		3.380.000	747.475,00
2013.	3.220.229,00		3.370.000	750.405,00
2014.	3.055.065,00		3.600.000	710.625,00
2015.	3.277.418,00		3.570.000	656.258,00
2016. (plan)	3.996.000,00		3.780.000	788.896,00
Komentar	Finansiranje Ureda za reviziju institucija BiH vrši se u skladu da članom 5. Zakona o reviziji institucija BiH.		Raspoloživi budžet je dovoljan da bi se realizovali svi utvrđeni operativni planovi (kako u pogledu planiranih revizija, tako i sa aspekta pratećih aktivnosti, kao što je npr. Edukacija revizorskog osoblja). I dalje ostaje konstatacija da bi ukupni obim revizorskog rada u narednom periodu trebao d abude veći, kako bi se revizijom postigao veći obuhvat javnog sektora.	Sa odobrenim iznosima budžeta u navedenim godinama Ured je mogao da realizuje planirane aktivnosti .

Tabela 2:Izvršenje budžeta

⁵⁴ Tražene informacije nisu dostavljene od strane Ureda za reviziju institucija u FBIH;

Iz prethodnog pregleda možemo konstatovati da se potreban iznos budžeta za rad VRI u BiH iz godine u godinu mijenja, što ide u prilog konstataciji iz prethodnih poglavlja o kontinuiranoj potrebi za povećanjem sredstava neophodnih za ispunjavanje obaveza iz nadležnosti VRI.

Dok su VRI na državnom nivou i u Brčko Distriktu naveli da su osigurana sredstva u skladu sa budžetiranim iznosima, Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske je u svom odgovoru istaknula da bi ukupan obim revizorskog rada u narednom periodu trebao biti veći, što samim tim podrazumijeva i potrebu za osiguranjem većih resursa.

Prema važećim zakonskim rješenjima, VRI u BiH su isključivo i jedino odgovorne svojim parlamentima i u tom pogledu institucije vlada i ministarstava nemaju nikakve regulatorne, finansijske, proceduralne, nadzorne, ni suštinske ingerencije i nadležnosti nad njihovom organizacijom, radom i razvojem. Međutim, ova nezavisnost nije jednako prisutna u sve četiri institucije VRI u BiH (državna, entitetske i BD).

Zakonodavni okvir finansiranja VRI u BiH

Zakonodavni okvir za rad institucija eksternih revizija javnog sektora u BiH definiše i finansiranje institucija za reviziju. U nastavku ćemo dati osvrt na odredbe i članove zakona, kojima je ovo pitanje propisano na državnom nivou, entitetskom, te u distriktu Brčko.

Ured za reviziju Bosne i Hercegovine⁵⁵

Zakonom o reviziji institucija u BiH članom 6. propisano je sljedeće: Ured za reviziju priprema nacrt svog godišnjeg budžeta i dostavlja ga nadležnoj parlamentarnoj komisiji na odobravanje, nakon čega se nacrt dostavlja Ministarstvu finansija i rezora BiH radi uvrštavanja u budžet. Ministarstvo može dati mišljenje o nacrtu budžeta Ureda, ali nema mogućnosti izmjene nacrtu budžeta koji je prethodno odobrila parlamentarna komisija. (u skladu sa članom 5.). U konačnici Parlamentarna skupština BiH prihvata budžet Ureda u okviru Budžeta zajedničkih institucija BiH. Nakon odobrenja sredstava za rad i djelovanje Ured je u obavezi da priprema tromjesečne finansijske izveštaje o poslovanju i da ih dostavlja parlamentarnoj komisiji. godišnji izvještaj o aktivnostima, osim informacija o poslovanju, sadrži i finansijski izvještaj Ureda.

⁵⁵ <http://www.revizija.gov.ba>

Parlamentarna komisija imenuje nezavisnu revizorsku kuću ili komisiju za reviziju od pet članova, koji moraju da budu stručnjaci iz oblasti revizije i računovodstva, radi revizije godišnjih finansijskih izvještaja Ureda. Pomenuta komisija imenuje i posebnu komisiju od tri člana, sa odgovarajućim iskustvom, radi pregleda završnog izvještaja Ureda. Ta komisija dostavlja parlamentarnoj komisiji izvještaj o svojim nalazima, s komentarom o revizorskim nalazima iz revizije finansijskih izvještaja prije nego što parlamentarna komisija odobri novi budžet Ureda. Nakon ovog postupka za odobravanje sredstava za narednu budžetsku godinu primjenjuje se postupak opisan u prvom dijelu.

Prema odgovoru iz nadležne Komisije za finansije i budžet Doma naroda PS BiH, stepen realizacije budžeta Ureda u posljednjih par godina na nivou je cca 85-90%⁵⁶ iz čega se može zaključiti da imaju dovoljan iznos sredstava za efikasnu provedbu zakona. U istom odgovoru se također navodi da su stručno specijalistička znanja na zavidnom nivou, uzimajući u obzir izvještaje koje dostavljaju, a posebno izvještaje revizije učinka.

Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine⁵⁷

U Zakonu o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine ovo pitanje propisano u članu 5. stav 1. – 3. navedenog Zakona.

Prema istom Budžetu Ureda za reviziju institucija u FBIH priprema se prema sljedećim koracima:

- 1) Ured za reviziju u skladu sa odredbama Zakona o budžetu Federacije Bosne i Hercegovine priprema nacrt svog godišnjeg budžeta i dostavlja ga Parlamentarnoj komisiji odgovornoj za reviziju na odobravanje.
- 2) Ured za reviziju po odobravanju Parlamentarne komisije, prema rokovima iz Zakona o budžetu Federacije Bosne i Hercegovine, dostavlja Ministarstvu finansija Federacije Bosne i Hercegovine (u daljem tekstu: Ministarstvo finansija) nacrt svog budžeta radi uključivanja u nacrt budžeta Federacije Bosne i Hercegovine za sljedeću fiskalnu godinu.

⁵⁶ Prema Izvještaju i izvršenju Budžeta institucija BiH i međunarodnih obaveza za 2014. godinu planirani iznos za rad Urada za reviziju BiH iznosio je 3.665.000 KM, dok je realizacija istog iznosila 3.055.065 KM. Slična je situacija i u primjerima za prethodne godine.

⁵⁷ <http://www.fbihvlada.gov.ba/bosanski/zakoni/2006/zakoni/17hrv.htm> ; <http://www.saifbih.gov.ba>

3) Generalni revizor odobrava zahtjeve za plaćanje troškova Ureda za reviziju i dostavlja ih Ministarstvu finansija na realizaciju.

Stepen realizacije budžeta Ureda za reviziju institucija u Federaciji BiH, jednako kao na državnom nivou, kreće se u rasponu od 85 do 90%. Tako se u Izvještaju o izvršenju Budžeta FBIH za 2014. godinu navodi da je od ukupno planiranog iznosa u okviru rebalansiranog budžeta za ovu instituciju u iznosu od 3.748.542 KM realizovano 3.455.901 KM.

Glavna služba za reviziju Republike Srpske⁵⁸

Finansiranje Glavne službe za reviziju Republike Srpske definisano je Zakonom o reviziji javnog sektora Republike Srske, odredbom IV, gdje se u član 25. navodi sljedeće:

- (1) Glavna služba za reviziju priprema budžetski zahtjev svog godišnjeg budžeta dostavlja ga Nadležnom skupštinskom odboru.
- (2) Po usvajanju predloženog budžetskog zahtjeva od strane Nadležnog skupštinskog odbora, Glavna služba u skladu sa vremenskim okvirima postavljenim u Zakonu o budžetskom sistemu Republike Srpske, proslijeđuje kao nacrt budžeta Ministarstvu finansija za uključivanje u nacrt budžeta Republike Srpske, za odgovarajuću godinu.
- (3) Glavni revizor raspolaže sa sredstvima i odobrava plaćanje troškova Glavne službe za reviziju.

Stepen realizacije godišnjeg budžeta Glavne službe za reviziju Republike Srpske u prosjeku je jednak onom na državnom i nivou FBIH, s tim da se u prema dostavljenim informacijama od GSR RS navodi da bi ukupni obim revizorskog rada u narednom periodu trebao da bude veći, kako bi se revizijom postigao veći obuhvat javnog sektora.

Specifičnost prakse po ovom pitanju u Republici Srpskoj u odnose na druge VRI je u tome da se sredstva koja se ne utroše na kraju godine, prenose se u narednu godinu. U skladu sa navedenim u pogledu finansijske nezavisnosti, pozicija GSR RS se može smatrati kao najpovoljnija, jer generalni revizor raspolaže sa sredstvima i odobrava plaćanje troškova Glavne službe za reviziju. Sredstva koja se ne utroše, prenose se, kako je prethodno navedeno, u narednu godinu i služe za razvoj i unaprijeđenje Glavne službe za reviziju.

⁵⁸ <http://www.gsr-rs.org>

http://www.gsr-rs.org/static/uploads/zakon_o_reviziji/zakon_o_reviziji_javnog_sektora_rs_lat.pdf

Ovo znači da za razliku od ostalih VRI koje posluju trezorski, VRI RS ima svoj račun i ne zavisi od Trezora.

Provodeći istraživanja na temu funkcionisanja institucija revizije, prema izjavi Glavnog revizora je, na žalost, posebno u posljednjoj godini dana, došlo do pojave političkih pritisaka. Kao primjer naveden je donekle i brutalno, sa zakonske tačke gledišta upitno, uključivanje Glavne službe za reviziju u trezorski sistem poslovanja. Također je navedeno da je u posljednje vrijeme pojedini predstavnici izvršne vlasti pokušavaju da ospore stvarni mandat revizije, posebno u nekim njezinim segmentima, kao što je revizija usklađenosti. U tom kontekstu je navedeno i to da ovaj problem nije riješen i nego naprotiv, on i dalje traje i trenutno je prilično neizvjesno u kojem pravcu će se odvijati.

Ured za reviziju Brčko Distrikt BIH⁵⁹

U Brčko Distriktu finansiranje VRI propisano je Zakonom o reviziji javne uprave Brčko Distrikta BiH članom 5. (Finansiranje) i to:

- (1) Ured se finansira iz budžeta Distrikta.
- (2) Ured priprema nacrt svog godišnjeg budžeta i dostavlja ga Direkciji za finansije (udalnjem tekstu: Direkcija).
- (3) Glavni revizor priprema nacrt godišnjeg budžeta Ureda u skladu sa Zakonom o budžetu Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine.
- (4) Glavni revizor odobrava zahtjeve za izdatke Ureda i dostavlja ih Direkciji na realizaciju.

59 <http://skupstinabd.ba/3-zakon/hr/Zakon%20o%20reviziji%20javne%20uprave%20Brc-ko%20Distrikta%20BiH/001%2040-08%20Zakon%20o%20reviziji%20Javne%20uprave.pdf>

<http://revizori-bdbih.ba>

Nakon razmatranja zakonodavnog okvira i prakse može se zaključiti da pored preuzete međunarodne regulative, praksa ipak pokazuje da finansiranje svih VRI u BIH nema potpunu nezavisnost od resornih ministarstava u izvršnoj vlasti, jer dijele sudbinu ostalih budžetskih korisnika, samom činjenicom da i pored budžetiranog potrebnog iznosa za rad VRI, nadležna ministarstva prilikom kreiranja budžeta mogu izmijeniti zahtjevani iznos i tako uticati na nezavisnost VRI.

U prilog prethodnoj tvrdnji navećemo primjer sa nivoa Federacije BIH. U Dokumentu okvirnog budžeta (DOB) FBIH za period 2017.– 2019., Ured za reviziju institucija u FBIH (u daljem tekstu Ured), u skladu sa tabelom u nastavku, zahtjevao je veće iznose od onih koje je predložilo Federalno ministarsvo finansija (u daljem tekstu FMF). Tako je Ured za 2017. godinu zahtjevao sredstva u iznosu od 5.271.454 KM, a FMF predložio 3.870.611 KM, što je za skoro 1,5 miliona KM manje od traženog. Koji će u krajnjem iznos biti uvršten u Budžet FBIH za 2017. godinu, ostaje da se vidi.

BUDŽETSKI KORISNIK	BUDŽET 2016.	ZAHTJEV 2017.	ZAHTJEV 2018.	ZAHTJEV 2019.	PRIJEDLOG FMF 2017.	PRIJEDLOG FMF 2018.	PRIJEDLOG FMF 2019.
URED ZA RAVIZIJU INSTITUCIJA U FBIH	3.862.103	5.271.454	4.839.607	4.998.842	3.870.611	3.768.264	3.791.963

Tabela 3: Budžetski zahtjev VRI FBIH

S druge strane, GSR RS zahtjeva budžetska sredstva kao i svi budžetski korisnici, ali njihove zahtjeve Ministarstvo finansija RS ne tretira na isti način, odnosno ne predlaže Narodnoj skupštini RS sredstva iz Budžeta RS za GSR RS po određenoj strukturi i ekonomskoj klasifikaciji rashoda, već kao jedinstveni godišnji budžetski iznos koji se definiše kao transfer. GSR RS ima mnogo više autonomije i slobode da raspolaže i upravlja budžetskim sredstvima dodjeljenim za određenu godinu i da ih prilagođava sopstvenim strateškim i godišnjim ciljevima, planovima, potrebama i aktivnostima, ali i očekivanim rezultatima.

U slučaju ostale tri institucije za reviziju, ministarstva finansija izrađuju, tretiraju i predlažu njihove budžete, ne kao jedinstven budžetski transfer, već po unaprijed definisanim

ekonomskim klasifikacijama i namjenama, kao i za sve ostale budžetske korisnike. Ovakvim planiranjem budžeta VRI u FBIH, BD BIH i Institucijama BIH, ozbiljno se dovodi u pitanje njihova realna nezavisnost i samostalnost rada, uzimajući u obzir da su zahtjevi za povećanjem budžeta direktno vezani uz zahtjev za povećanje potrebnih ljudskih resursa. U konačnici veći broj ovih resursa omogućio bi veći obuhvat revidiranih institucija, jer smo iz prethodno izloženog uvidjeli da je to jedan od ključnih problema.

Iako smo već u prethodnom dijelu teksta naveli, osvrnućemo se još jednom na činjenicu da informacije vezano za segment finansiranja, odnosno pregled podataka za vremenski period 2012. – 2015. godine nije dostavio Ured za reviziju institucija u Federaciji BiH, a da su se VRI BIH, RS i BD generalno izjasnile da su odobrena budžetska sredstva bila dovoljna za realizaciju planiranih aktivnosti.

U odgovoru Glavnog ureda za reviziju Republike Srpske, kako smo već naveli, naglašeno je da i dalje ostaje konstatacija da bi ukupni obim revizorskog rada u narednom periodu trebao da bude veći, kako bi se revizijom postigao veći obuhvat javnog sektora. Navedeni dodatni dio obrazloženja GSR RS indirektno ipak implicira na potrebu za izdvajanjem većeg iznosa sredstava u odnosu na odobrena.

5.2. Uloga parlamentarnih/skupštinskih komisija u procesu razmatranja revizorskih izvještaja

Na državnom nivou u oba doma Parlamentarne skupštine BiH (u daljem tekstu PS BiH), komisije za finansije i budžet su odgovorne za sva finansijska i budžetska pitanja. U skladu s navedenim iste u okviru svoje nadležnosti razmatraju izvještaje Ureda za reviziju BiH. U praksi se svi izvještaji koji imaju negativno ili mišljenje s rezervom razmatraju u komisijama, te se organizuju saslušanja na koja se pozivaju rukovodioci revidiranih institucija. Izvještaji sa javnih saslušanja sa stavovima u vezi preporuka iz revizorskih izvještaja se šalju odgovarajućem domu PS BiH.

U Federaciji Bosne i Hercegovine postoji samo jedna, zajednička komisija oba doma i ona se na sličan način odnosi prema izvještajima kao i nadležne komisije na državnom nivou. I kod ove komisije su u fokusu izvještaji sa negativnim revizorskim mišljenjima i mišljenjima s rezervom. Na kantonalnom nivou u Federaciji, kantonalne skupštine se samostalno bave revizorskim izvještajima. Pojašnjenja radi, Parlamentarna komisija odgovorna za reviziju PFBiH nakon provedenih saslušanja revidiranih korisnika priprema izvještaj sa zaključcima, preporukama i prijedlozima za raspravu na sjednici oba Doma PFBiH. Komisija nema ingerencije da pokreće postupak ili postupa po negativnim nalazima iz izvještaja Ureda za reviziju FBIH.

U Republici Srpskoj, Narodna skupština ima Odbor za reviziju, koji je zadužen za izvještaje GSR RS i budžet iste. Odbor za reviziju broji devet članova i njim predsjedava opozicioni član parlamenta, a način rada je sličan onom koji se primjenjuje na nivou BiH i FBiH. Odbor ima obavezu, prema vlastitom Poslovniku o radu, da revizorske izvještaje sa negativnim mišljenjem dostavlja javnom tužiocu. U Skupštini Brčko Distrikta ne postoji posebno tijelo koje se bavi revizorskim izvještajima i ovaj je zadatak u nadležnosti Komisije za praćenje vladinih operacija, institucija Distrikta i peticija građana.

Ovakvim rješenjima stvorene su prepostavke da se problemi detektovani kroz revizorske izvještaje, nakon razmatranja u parlamentu/skupštini i realizacijom preporuka na najefikasniji način otkloni. Inače prema zakonima o VRI, parlamenti/skupštine mogu smanjiti budžetska sredstva revidiranim subjektima i preuzeti druge mjere, međutim nisu poznati primjeri masovne primjene ove zakonske norme.

Bivši generalni revizor Ureda za reviziju institucija BiH, Milenko Šego, je u više navrata isticao dobru saradnju parlamentarnih komisija dvaju domova Parlamentarne skupštine BiH (PS BiH) i Ureda za reviziju institucija BiH, a prije svega misleći na kontinuirano promovisanje uloge i značaja revizije, te ozbiljnog pristupa nalazima i preporukama sadržanim u revizijskim izvještajima.

U prvom koraku, Komisija za finansije i budžet PSBiH BiH bi razmotrila revizorske izvještaje o finansijskom poslovanju institucija BiH i dostavila Zbirno mišljenje sa prijedlogom zaključaka PD PSBiH. Nakon toga, oba doma PS BiH su usvajala sve izvještaje o finansijskoj reviziji, kao i prijedloge zaključaka Komisije za finansije i budžet, čime je davana dodatna težina na značaju i ozbiljnosti revizijskog djelovanja i realizaciji revizorskih preporuka. Tako je recimo, 2014. godine, svojim zaključcima Parlamentarna skupština BiH naložila Vijeću ministara BiH da razmotri revizorske izvještaje za 2013. godinu i o tome dostavi kompletiranu informaciju, a institucijama koje su do bilo "mišljenjem sa rezervom uz isticanje predmeta" da sačine plan i program mjera za otklanjanje ukazanih nepravilnosti i propusta, kao i otklanjanja uzroka ponavljanja određenih revizorskih nalaza svake godine. Rečeno je da će nadzor nad realizacijom preporuka VRI BiH i komisijskih zaključaka usvojenih u PD PSBiH za 2013. godinu provoditi Komisija za finansije i budžet PSBiH, u saradnji sa VRI BiH.

I sve to, nalazi revizora, zaključci PS BiH, razmatranje zaključaka i preporuka na Vijeću ministara BiH, uspostava nadzora nad realizacijom preporuka, nije pomoglo da po ko zna koji put približno polovina preporuka Državnog revizora ne ostane nerealizovano.

Zadaća revizora je da uoči i dijagnostikuje problem kroz svoje izvještaje i da ih dostavi parlamentarnim/skupštinskim komisijama, ali i nadležnim tužilaštima u slučaju „negativnih mišljenja“⁶⁰. Ono što bi trebalo da uslijedi, kao što je to slučaj u zemljama gdje vlada napredna parlamentarna demokratija, jeste pokretanje pitanja odgovornosti, javne, političke, disciplinske, moralne, te sankcionisanja neodgovornog ponašanja, propusta, nedostataka i kršenja zakona. Davanje preporuka, njihovo usvajanje i donošenje zaključaka na osnovu njih predstavlja pretpostavku i prvi korak u lancu aktivnosti usmjerenih na podizanje finansijske discipline i transparentnosti rada institucija javnog sektora. Međutim, izostaju daljnje aktivnosti. U prvom dijelu institucija sistema i institucija za provedbu zakona, koje se ogledaju u pokretanju pitanja odgovornosti za upravljanje javnim sredstvima. U protivnom, odsustvo reagovanja i oglušavanja na preporuke revizije i zaključke parlamentata/skupština predstavlja samo poziv za daljnje nezakonito trošenje budžeta za koje, na kraju, niko ne odgovara.

⁶⁰ Zakon i izmjenama i dopunama Zakona o reviziji RS, Član 24. (stav 1,2 i 3);

U pogledu procedure koja definiše nadležnost i djelovanje parlamentarnih/skupštinskih komisija kod razmatranja izvještaja ureda za reviziju, praksa je pokazala da se posebno dobrim izdvaja procedura državnog nivoa, o čemu ćemo detaljnije govoriti u daljem dijelu teksta, te istom opravdano posvetiti više prostora.

Također, u nastavku prezentiramo, pored uloge komisija na nivou BiH i djelokrug rada parlamentarnih/skupštinskih komisija u RS, FBIH i BD.

BOSNA I HECEGOVINA

Dostavljanje revizorskih izvještaja Parlamentarnoj skupštini BiH uobičajeno se obavlja sredinom juna tekuće godine, za prethodnu budžetsku godinu. Članom 16. Zakona o reviziji (“Službeni glasnik BiH”, broj 12/06) precizno su utvrđeni rokovi u kojima Ured za reviziju mora dostaviti konačne izvještaje finansijske revizije revidiranim institucijama i Ministarstvu finansija i trezora BiH.

Također, navedena je obaveza da se izvještaji dostavljaju Parlamentarnoj skupštini BiH član 16. stav (1), ali nije preciziran rok te dostave nakon što se ispune uslovi iz stava (2) istog člana (nakon izjašnjenja revidirane institucije). Ipak, Ured za reviziju uspostavio je praksu dostave izvještaja Parlamentarnoj skupštini BiH sredinom juna, odmah nakon ispunjavanja odredbi člana 16. stav (2) Zakona o reviziji (nakon što istekne rok za izjašnjenje revidiranih institucija), čime se aktivira početak komisijskih procedura analize i razmatranja revizorskih izvještaja dvije komisije za finansije i budžet. Usvajanjem “Smjernica za pregled i analizu revizorskih izvještaja” komisije za finansije i budžet odlučile su da se proceduralni postupci analize i razmatranja revizorskih izvještaja, u pravilu, okončaju prije datuma pokretanja amandmanske procedure za Prijedlog budžeta institucija BiH za narednu godinu. To praktično znači da vremenski period koji na raspolaganju imaju dvije komisije za finansije i budžet počinje sredinom juna i završava zaključno sa 1. novembrom. Period priprema za razmatranje revizorskih izvještaja počinje 3 - 4 sedmice prije datuma objavljivanja revizorskih izvještaja (sredinom maja) i okončava se održavanjem prve sjednice komisije za finansije i budžet, kojom se pokreće procedura razmatranja novih godišnjih izvještaja finansijske revizije po budžetskim korisnicima.

U skladu sa članom 10. Zakona o finansiranju institucija BiH (“Službeni glasnik BiH”, br. 61/04;49/09), Predsjedništvo BiH obavezno je dostaviti Prijedlog budžeta institucija BiH Parlamentarnoj skupštini BiH najkasnije do 1. novembra tekuće godine za narednu godinu.

Zbog navedenih ograničenja (resursa i vremenskih rokova), analitička priprema treba omogućiti da komisije imaju na raspolaganju sve relevantne činjenice za svoje dalje postupke i zaključke.

Istovremeno, saglasno usvojenim "Smjernicama", tabelarni pregledi obuhvataju petogodišnji pregled izraženih mišljenja revizora i datih kvalifikacija, pregled realizovanih i nerealizovanih preporuka revizije, pregled planiranog i ostvarenog budžeta za svakog budžetskog korisnika.

Podaci koji su sadržani u posljednjem revizorskom izvještaju se uz pomoć petogodišnjeg pregleda puno jasnije sagledavaju u kontekstu promjena koje se bilježe kod revidiranih institucija u dužem vremenskom periodu. Cilj petogodišnjih tabelarnih pregleda koje izrađuju sekretarijati komisija jeste da se osigura analitička podloga članovima dvije komisije za finansije i budžet, kako bi se sadržaj posljednje serije revizorskih izvještaja mogao sagledati u kontekstu višegodišnjeg trenda promjena kod svake institucije.

Novim procedurama prihvaćena je praksa da komisije ne razmatraju izvještaje revizije u kojima je revizor izrazio pozitivno mišljenje.

Petogodišnji tabelarni pregledi realizacije preporuka revizije sadrže sljedeće informacije za svaku instituciju BiH:
➤ Realizirane preporuke
➤ Preporuke čija je realizacija započeta
➤ Nerealizirane preporuke
➤ Mišljenje revizora
➤ Odobreni budžet
➤ Izvršeni budžet
➤ Procenat izvršenja budžeta
➤ Broj zaposlenih (za odobreni budžet)
➤ Broj zaposlenih na dan 31.12. revidirane godine

Tabela 4: Informacije o preporukama

Iako je "Smjernicama" predviđeno da se prezentacija nove serije revizorskih izvještaja i izlaganje generalnog revizora izvrši na posebnoj, drugoj sjednici komisije, pokazalo se praktičnijim rješenje da se ta aktivnost obavi u sklopu prve sjednice komisije. Nakon prve sjednice komisije, obično se ostavlja odgovarajući period potreban za korespondenciju s institucijama koje će biti pozvane na javno izjašnjenje/saslušanje, kao i da se osiguraju dodatne informacije od Ureda za reviziju. Nakon toga počinje druga faza komisijskog razmatranja revizorskih izvještaja.

Javna izjašnjenja/saslušanja revidiranih institucija su centralni događaj parlamentarnih procedura razmatranja revizorskih izvještaja; obavljaju se na više uzastopnih sjednica komisije, po grupama revidiranih institucija koje su do bilo revizorski izvještaj s kvalificiranim mišljenjem revizora.

“Smjernicama” se predviđa da se, u februaru svake godine, organizuje orijentacioni sastanak komisije s Uredom za reviziju, kako bi komisija dobila povratnu informaciju o stepenu realizacija zaključaka Parlamentarne skupštine BiH (bez detaljnih elemenata izvještajnog karaktera). Nakon toga, komisije bi trebalo da stupe u kontakt s Ministarstvom finansija i rezdera BiH, s obzirom da se prema kalendaru aktivnosti budžetskog ciklusa u aprilu u Ministarstvu razmatraju “tabele pregleda prioriteta” za svakog budžetskog korisnika. U periodu februar-juni komisiji se predlaže da samostalno ili u saradnji s drugim parlamentarnim komisijama ostvari nekoliko radnih posjeta budžetskim korisnicima svake godine i uvjeri se na licu mjesta o stepenu provođenja ranijih zaključaka PSBiH.

Primjenom nove metodologije, komisije su skratile vrijeme razmatranja revizorskih izvještaja na samo nekoliko ljetnih mjeseci i uklopile se u ciklus usvajanja prijedloga budžeta za narednu godinu. Uz pomoć petogodišnjih pregleda realizacije revizorskih preporuka, pažnja članova komisije može se usmjeriti na najbitnije akcente izvještaja i mogu se uspješno selekcionirati pitanja koja zahtijevaju sistemsku intervenciju.

Komisije su i ranije obavljale postupke javnih saslušanja/izjašnjenja. Novom metodologijom izvještaji s pozitivnim mišljenjem revizora izuzeti su iz tog dijela procedure. Kako bi se podržao uspjeh onih institucija koje su savladale tražena poboljšanja u svom poslovanju, oba doma Parlamentarne skupštine BiH već posljednje dvije godine javno pohvaljuju svaku instituciju BiH koja je dobila pozitivno mišljenje revizora u revizorskem izvještaju.

U nastavku navodimo pregled dostavljenih podataka iz Izvještaja Komisije za finansije i budžet DN PSBiH o finansijskoj reviziji za 2012., 2013. i 2014. godinu, kao uvod u priču o daljem postupanju revidiranih subjekata po pitanju predloženih mjera.

Komisija	Sjednice		Predložene mjere	
	Broj sjednica	Razmatrano revizorskih Izvještaja (broj)	Predložene mjere od strane komisije	Postupanje po predloženim mjerama komisije
Komisija za finansije i budžet DN PS BiH 2012.god.	3	72	Sistemske mjere (zaključci) – 15 Pojedinačne mjere(Zaključci) - 170	Broj realizovanih Broj djelimično realizovanih Broj nerealizovanih u potpunosti
Komisija za finansije i budžet DN PS BiH 2013.god.	3	72	Sistemske mjere (zaključci) – 18 Pojedinačne mjere(Zaključci) - 163	
Komisija za finansije i budžet DN PS BiH 2014. god.	3	73	Sistemske mjere (zaključci) i preventivne aktivnosti – 67.	

Tabela 5: Iz izvještaja Komisije za finansije i budžet DN PSBiH

Dodatno navedenom tabelarnom pregledu iz Ureda sekretara Komisije za finansije i budžet Doma naroda naglašeno je da statističke podatke koji su traženi u vezi same realizacije zaključaka nije moguće sa sigurnošću precizno dostaviti, s obzirom da Komisija u svojoj radu nije nadležna za realizaciju zaključaka koje su dužni implementirati u najvećoj mjeri institucije izvršne vlasti i drugi nadležni subjekti zaduženi za realizaciju zaključaka. Komisija u skladu sa Smjernicama za pregled i analizu revizorskih izvještaja i svom Planu za razmatranje izvještaja u saradnji sa Uredom za reviziju institucija BiH, sprovodi jedan vid nadzora nad realizacijom zaključaka Komisije usvojenih u Domu naroda, tako da Ured za reviziju dostavi listu institucija BiH koje nisu postupile prema navedenim zaključcima Doma naroda Parlamentarne skupštine BiH. Komsija nakon dostavljene predmetne liste (koja se bazira na tzv.prethodnoj reviziji) u pravilu donosi odluku kojom poziva institucije koje su imale mišljenje revizora s rezervom i mišljenje uz skretanje pažnje da dostavi Komisiji odgovor šta su poduzeli u cilju otklanjanja predmetnih nedostataka u svom poslovanju ili se odlučuje na posjete detektiranim institucijama. U pravilu jedino što je mjerodavno jeste izvještaj Ureda za reviziju za narednu godinu iz kojeg Komisija crpi šta su institucije poduzele na otklanjanju nedostataka.

Prema dostavljenim informacijama iz Komisije Doma naroda navodi se da, nažalost, stepen realizacije preporuka nije na zavidnom nivou, pa tako za 2012. godinu stepen realizacije preporuka iznosi 39%, za 2013. godinu 40%, a za 2014. godinu 50-tak %. Komisija je također naglasila da države sa visokom demokratijom bilježe stopu i preko 90% implementacije preporuka revizije javnog sektora.

Analizirajući date preporuke i njihovu realizaciju iz godine u godinu može se zaključiti da se uglavnom realizuju preporuke za čiju realizaciju je neophodno djelovanje same institucije kojoj je preporuka i dana, dok se za preporuke koje su zajedničke većem broju institucija poduzimaju određene aktivnosti, ali još uvijek ne u zadovoljavajućoj mjeri da bi se iste okarakterizirale kao realizovane. Također broj realizovanih preporuka je veći kod manjih budžetskih korisnika, koji u načelu imaju dosta jednostavnije procese poslovanja i raspolažu sa manjim budžetima, za razliku od većih budžetskih korisnika koji imaju složeniju organizacijsku strukturu i veći broj zaposleih, raznovrsnije i složenije procese poslovanja i kod kojih nerijetko realizacija preporuka zavisi i od više subjekata i zahtijeva donošenje sistemskih rješenja viših nivoa vlasti. Također nije zadovoljavajući angažman određenih institucija u pogledu realizacije preporuka koje se odnose na primjenu Zakona o javnim nabavkama. Posljedica malog stepena realizacije preporuka i zaključaka jeste nepostojanje sistemskih rješenja, na koje Komisija iz godine u godinu ukazuje. Poslovnikom Doma naroda nije propisana procedura o utvrđivanju stepena realizacije zaključaka, te da se Komisija oslanja na podatke koje dostavi Ured za reviziju. Komisija je samo predlagač određenih zaključaka, a konačnu odluku o zaključku donosi Dom na plenarnim sjednicama.

U informacijama koje su dostavljene od strane Komisije navodi se da je saradnja između Ureda za reviziju institucija BiH i Parlamentarne skupštine BiH dosta dobra i definisana Zakonom o reviziji institucija BiH i Poslovnicima oba doma PSBiH.

Na pitanje da li je institucija zadovoljna postupanjem revidiranih subjekata po preporukama i kako bi se mogli približiti evropskom standardu u njihovoj realizaciji, u odgovoru iz Ureda za reviziju institucija BIH navodi se da ova institucija kontinuirano prati i poduzima sve potrebne aktivnosti na povećanju stepena primjene preporuka revizije.

Specifičnost Ureda za reviziju institucija BIH je da većina izvještaja koje ocjenjuje ova institucija imaju pozitivno mišljenje, dok se s druge strane prema dostavljenim informacijama iz Komisije Doma naroda navodi se da stepen realizacije preporuka nije na zavidnom nivou.

FEDERACIJA BIH

Parlamentarna komisija odgovorna za reviziju jedno je od zajedničkih tijela oba doma Parlamenta FBIH.

Parlamentarna komisija odgovorna za reviziju razmatra:

- Javni izvještaj o reviziji Budžeta Federacije BiH i priprema izvještaj sa zaključcima, preporukama i prijedlozima za raspravu na sjednici oba doma Parlamenta Federacije Bosne i Hercegovine,
- Godišnji izvještaj o poslovanju Ureda za reviziju i druge izvještaje Ureda koji se podnose Parlamentu Federacije Bosne i Hercegovine,
- Potrebu za specijalnim revizijama pojedinih budžetskih korisnika, o čemu zaključak donose Predstavnički dom i Dom naroda Parlamenta Federacije Bosne i Hercegovine,
- Osigurava nadzor kvaliteta rada Ureda za reviziju, kao i druga pitanja iz rada Ureda za reviziju, utvrđena u Zakonu o reviziji Budžeta u Federaciji BiH.

Zakonom o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine regulisane su uzajamne obaveze Ureda za reviziju prema Parlamentarnoj komisiji odgovornoj za reviziju⁶¹ i Parlamentarne komisije prema Uredu za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine.

U skladu sa pomenutim zakonom, Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine dužan je ispoštovati sve zakonske obaveze prema Parlamentarnoj komisiji odgovornoj za reviziju. Svi revizijski izvještaji dostavljaju se Parlamentarnoj komisiji odgovornoj za reviziju. Također se, za svaku godinu, dostavljaju Plan i program rada, Izvještaj o poslovanju i Finansijski plan Ureda za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine.

Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine kontinuirano je na raspolaganju Parlamentarnoj komisiji odgovornoj za reviziju prilikom razmatranja revizijskih izvještaja i predstavnici Ureda za reviziju prisustvuju sjednicama Parlamentarne komisije, na kojima se

⁶¹ Dom naroda sa Predstavničkim domom PFBiH obrazuje Parlamentarnu komisiju odgovornu za reviziju. Parlamentarna komisija odgovorna za reviziju razmatra: Javni izvještaj o reviziji Budžeta Federacije BiH i priprema izvještaj sa zaključcima, preporukama i prijedlozima za raspravu na sjednici oba doma Parlamenta Federacije Bosne i Hercegovine, Godišnji izvještaj o poslovanju javnih preduzeća i institucija, potrebu za specijalnim revizijama pojedinih budžetskih korisnika, o čemu zaključak donose Predstavnički dom i Dom naroda Parlamenta Federacije Bosne i Hercegovine, osigurava nadzor kvaliteta rada Ureda za reviziju, kao i druga pitanja iz rada Ureda za reviziju, utvrđena u Zakonu o reviziji Budžeta u Federaciji BiH.

razmatraju revizijski izvještaji i donose zaključci po svakom od izvještaja, koje Parlamentarna komisija dostavljala Parlamentu Federacije Bosne i Hercegovine.

U skladu sa odredbama Zakona o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, Parlamentarna komisija odgovorna za reviziju odobrava Nacrt godišnjeg budžeta Ureda za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, nakon čega se Nacrt budžeta dostavlja Federalnom ministarstvu finansija radi uključivanja u Nacrt budžeta Federacije Bosne i Hercegovine za slijedeću fiskalnu godinu.

Pored toga što međunarodni revizijski standardi eksplicitno zahtijevaju nezavisnost vrhovne revizijske institucije u svakom pogledu, tako je i Zakonom o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine jasno precizirana nezavisnost Ureda za reviziju koju, prema nadležnostima, štiti i Parlamentarna komisija odgovorna za reviziju.

Prema jednom od segmenata iz izvještaja o reviziji finansijskog izvještaja Budžeta FBiH za 2014. godinu (navedeno u nastavku) može se uvidjeti o kojem obimu aktivnosti VRI FBiH je riječ, te koji su koraci koji se provode prije upućivanja izvještaja prema Parlamentu FBiH:

Iz izvještaja: ... Reviziju Konsolidovanih finansijskih izvještaja Budžeta FBiH za 2014. godinu proveli smo na način da smo izvršili reviziju finansijskih izvještaja planiranih korisnika Budžeta FBiH za 2014. godinu i o istim sačinili pojedinačne Izvještaje, te reviziju finansijskih transakcija Budžeta FBiH, koje se evidentiraju isključivo kroz Glavnu knjigu trezora (budžetski prihodi, raspodjela prihoda budžeta, servisiranje unutrašnjeg i vanjskog duga). Ured za reviziju institucija u FBiH (u daljem tekstu: Ured za reviziju) izvršio je reviziju finansijskih izvještaja Budžeta FBiH za 2014. godinu i 30 korisnika Budžeta FBiH za 2014. godinu, u skladu sa Godišnjim planom i programom rada za 2014. - 2015. godinu.

Revizije su obavljene u periodu od novembra 2014. godine do jula 2015. godine i istim je uključeno i praćenje provedbe preporuka iz prethodnih revizija. Od ukupno odobrenog Budžeta FBiH za 2014. godinu u iznosu od 2.475.579.841 KM revidirano je 2.145.414.382 KM ili 87%.....

Pored izvještaja o izvršenoj reviziji, budžetskim korisnicima je, putem pisma menadžmentu, ukazano na manje značajne propuste, koji nisu navedeni u izvještaju. Prije dostavljanja Parlamentu FBiH (Parlamentarnoj komisiji odgovornoj za reviziju), konačni izvještaji o izvršenim revizijama upućeni su korisnicima budžeta na uvid i izjašnjenje.

U ostavljenom roku revidirani korisnici su se izjasnili na dostavljene Nacrte izvještaja. Primjedbe koje su bile osnovane i dokumentovane inkorporirane su u konačne izvještaje, a za primjedbe koje nisu prihvaćene dato je obrazloženje uz Konačan izvještaj.

Konačni izvještaji dostavljeni su: Predsjedniku FBiH, Premijeru Vlade FBiH, Predsjedavajućem Doma naroda FBiH, predsjedavajućem Predstavničkog doma FBiH i Ministarstvu finansija. Nakon dostavljanja konačnih izvještaja Parlamentu FBiH isti su objavljeni na internet stranici.

Postavlja se pitanje, da li i zbog čega je potrebno da se izvještaji o reviziji finansijskih izvještaja na plenarnim sjednicama Parlamenta razmatraju skoro u pravilu 2 godine nakon izrade izvještaja od strane Ureda za reviziju institucija u FBIH. Također, da li su kapaciteti slabi u odnosu na obuhvat institucija, pa se izvještaji razmatraju tek nakon 2 godine ili je potrebno postupati po uzoru na državni nivo – razmatranje samo institucija sa negativnim mišljenima i mišljenjem sa rezervom.

Ovom prilikom se želimo se osvrnuti na dva navoda u gore preuzetom tekstu izvještaja. Prvo da su revizije obavljene u periodu od novembra 2014. godine do jula 2015. godine, a drugo da su prije dostavljanja Parlamentu FBiH (Parlamentarnoj komisiji odgovornoj za reviziju), konačni izvještaji o izvršenim revizijama upućeni korisnicima budžeta na uvid i očitovanje.

REPUBLIKA SRPSKA

Rad Odbora za reviziju Narodne Skupštine Republike Srpske određen je sljedećim članovima Poslovnika Narodne skupštine Republike Srpske: Član 67. Odbor za reviziju ima devet članova: predsjednika, zamjenika predsjednika i sedam članova koji se biraju iz reda narodnih poslanika u Narodnoj skupštini.

Članom 68. propisana je nadležnost Odbora za reviziju:

- razmatra izvještaje po obavljenim revizijama Glavne službe za reviziju budžetskih i drugih pravnih lica;
- razmatra godišnje planove za reviziju Glavne službe za reviziju;

- daje inicijativu za profesionalnu ocjenu rada Glavne službe za reviziju svake četiri godine;
- razmatra izvještaj službe koja je vršila profesionalnu ocjenu rada Glavne službe za reviziju;
- po potrebi zahtjeva od Glavne službe za reviziju da izvrši posebne revizije;
- određuje platu i naknade glavnog revizora i zamjenika glavnog revizora;
- daje prijedloge Narodnoj skupštini o smanjenju budžeta budžetskih korisnika, na osnovu nalaza i preporuka iz izvještaja o reviziji; usvaja godišnji budžetski zahtjev Glavne službe za reviziju;
- upućuje Narodnoj skupštini na razmatranje sve negativne izvještaje Glavne službe za reviziju i razmatra i druga pitanja iz nadležnosti Narodne skupštine, kad to traži Narodna skupština.

Glavna služba za reviziju RS dužna je objaviti završni revizorski izvještaj sa 31. avgustom tekuće godine za budžet iz prethodne godine, dok Narodna Skupština RS često razmatra Vladin izvještaj o izvršenju budžeta za prethodnu godinu u prvoj polovini tekuće godine.

Na pitanje upućeno prema svim VRI u BIH, a koje se odnosi na koordinaciju i efikasnost aktivnosti između ureda za reviziju i skupštine/parlamenta, te ukoliko postoje problemi, kako prevazići iste od GRS RS dobili smo odgovor da je objektivno moguće unaprijediti procese komunikacije i koordinacije, uz strogo poštovanje ovlaštenja i nadležnosti svake od institucija i posebno kada je riječ o reviziji, zaštiti njene nezavisnosti, kao temeljnog principa. Međutim, stiče se utisak da u sistemu "nešto nedostaje". Možda se jedini pravi odgovor na pitanje "kako to prevazići?" nalazi u razvijanju funkcije forenzičkog računovodstva i/ili forenzičke revizije

Također na pitanje da li je institucija zadovoljna postupanjem revediranih subjekata po preporukama i kako bi se mogli približiti evropskom standardu u njihovoj realizaciji iz GSR RS dobili smo odgovor da evropski standard u vezi sa postupanjem po revizorskim preporukama ne postoji, za šta su razlozi različiti. Prije svega, praksa davanja preporuka nije identična, preporuke date kroz finansijsku reviziju, kao i njihova realizacija, bitno su drugačiji u odnosu na reviziju učinka, revizija usklađenosti radi se na različite načine, stepen razvoja svake od vrsta revizije nije ujednačen, itd. Sve u svemu, lako ćete pronaći veoma razvijene revizorske institucije koje vam ne mogu dati jasan i konzistentan odgovor kako se postupa po njihovim revizorskim izvještajima i preporukama. Što se revizije u Republici Srpskoj tiče, realizacija preporuka datih kroz finansijske revizije posljednjih godina pokazuje dosta ujednačen trend (oko 60% potpuno realizovanih, oko 20% djelimično realizovanih i oko 20% nerealizovanih preporuka).

Naravno, moguća su i potrebna poboljšanja, tim prije što se određene greške ponavljaju iz godine u godinu i što, očigledno, nema dovoljno sistemskog pristupa u otklanjanju nepravilnosti i propusta na koje revizori ukazuju.

Na kraju na pitanje upućeno institucijama da navedu sugestije i mišljenja koja nisu sadržana u prethodnim odgovorima, a institucija ih smatra bitnim za funkcionisanje sistema revizije javnog sektora iz GSR RS dobili smo preporuku u vidu osnovne poruka da sve vladine i nevladine institucije, uključujući svakako i vrhovne revizorske institucije, kao i svi organi vlasti, bez obzira kom nivou vlasti pripadaju, moraju da učine maksimalne napore u pravcu izgradnje dovoljno efikasnog i efektivnog sistema upravljanja javnim sredstvima. Drugim riječima, ni jedna institucija ili tijelo, bez obzira na njihovu zakonsku ulogu ili realnu snagu, pojedinačno ne mogu doći do konačnog cilja. Svi zajedno, svako u okviru svog mandata i ovlaštenja, sasvim sigurno mogu. Ovo neizbjježno implicira jačanje komunikacije i koordinacije između svih relevantnih aktera u sistemu (ovdje bismo svakako trebali pomenuti i ulogu budžetske inspekcije i interne revizije, sistema internih kontrola i sl.), kao i konstantan rad na povećanju profesionalnih i stručnih znanja i vještina.

BRČKO DISTRIKT

Skupština Distrikta nema posebno tijelo koje se bavi razmatranjem revizorskih izvještaja. Ured dostavlja svaki konačni izvještaj Tužilaštvu Brčko Distrikta BiH. Osnivanjem zasebnog Skupštinskog tijela nadležnog za razmatranje revizorskih izvještaja i dostavljanjem Tužilaštvu samo negativnih izvještaja, koordinacija tri navedene institucije bila bi efikasnija. U cilju poboljšanja navedenih poteškoća, pokrenuta je inicijativa za izmjenom Zakona o reviziji.

Na pitanje da li institucija zadovoljna postupanjem revediranih subjekata po preporukama i kako bi se mogli približiti evropskom standardu u njihovoj realizaciji iz BD smo dobili sljedeći odgovor: Ured nije zadovoljan postupanjem revediranih institucija po preporukama Ureda, jer revidirane institucije dio preporuka ne realizuju, dio realizuju djelimično, dok se oko 60% preporuka implementira u cijelosti.

5.3. Aktivnosti tužilaštva o nalazima VRI u BiH

Javnost nije upoznata sa aktivnostima koje nadležna Tužilaštva preuzimaju po nalazima VRI, budući da godišnji izvještaji o radu istih po ovom pitanju ne izdvajaju predmete pokrenute po osnovu revizorskih izvještaja. O manjku transparentnosti po ovom pitanju CCI kroz pisano korespondenciju diskutovao je i sa prvostepenim nadležnim tužilaštвima koji su zaduženi za predmete po revizorskim izvještajima - govorimo o 5 Okružnih tužilaštava u RS i 10 Kantonalnih Federacije BiH. Ova tužilaštva nemaju praksu da kroz izvještaje specifično govore o predmetima na kojima rade po nalazima revizora. Istovremeno, ne vide niti problem da u skladu sa instrukcijama koje bi došле od Entitetskih tužilaštava svoje naredne periodične i godišnje izvještaje kreiraju na način da posebno naznače pomenute predmete.

Druga tačka interesovanja CCI u korespondenciji sa Kantonalnim tužilaštвима Federacije i Okružnim u RS odnosila se na broj pokrenutih i provedenih postupaka na osnovu nalaza Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske, odnosno Ureda za reviziju javnih institucija Federacije BiH, u periodu 2013 – 2015. godina.

Istraživanje CCI-a je pokazalo da je za tri godine (2013.-2015.) u BiH, od strane 5 Kantonalnih u FBiH i 4 Okružna tužilaštava u RS, pokrenuto svega 37 predmeta po osnovu negativnih izvještaja revizora. Za preko polovinu predmeta postupak je i dalje u toku, a kod predmeta koji su završeni najčešćaljki ishod je bio da se istraga pokrene i nakon određenog perioda prekine, a predmet proglaši zatvorenim.

TUŽILAŠTVO	BROJ POKRENUTIH PREDMETA	BROJ ZAVRŠENIH	BROJ PREDMETA U TOKU
KANTONALNA			
Kanton Sarajevo			
Zeničko - dobojski	3	2 (naredba o neprovоđenju istrage i Naredba o obustavi)	1
Tuzlanski			
Srednjobosanski			
Unsko-sanski			
Hercegovačko- neretvanski	0	0	0
Kanton 10	1	1 ⁶²	0
Županija zapadno- hercegovačka	0	0	0

⁶² Ovo Tužilaštvo je na osnovu nalaza Ureda za reviziju institucija Federacije BiH, odnosno na osnovu Izvještaja o reviziji finansijskog izvještaja Općine Bosansko Grahovo, dana 20.11. 2014. god. podiglo optužnicu protiv jednog lica zbog krivičnog djela Zloupotreba položaja ili ovlasti iz čl. 383. st.2. KZ F BiH. U predmetu je 28.05. 2015. god. optuženom izrečena presuda kojom je osuđen na kaznu zatvora u trajanju od 1 godinu. Postupajući po žalbi optuženog, apelacioni sud je 21.07. 2016. god. rješenjem ukinuo navedenu presudu i predmet vratio prvostepenom суду na ponovno suđenje.

Posavski	0	0	0
Bosansko-podrinjski			
OKRUŽNA TUŽILAŠTVA U RS			
Banja Luka	20	10^{63}	10
Istočno sarajevo	6	0	6
Bijeljina	4	Nije precizirano	Nije precizirano
Doboј	3	1^{64}	2
Trebinje			

Tabela 6: Dobijeni podaci od prvostepenih tužilaštava, nakon slanja zahtjeva po ZOSPI

Do momenta štampanja ove analize CCI će zasigurno i dopuniti ove podatke jer imamo najave kako će biti dostavljene povratne informacije i iz nekih drugih tužilaštava, kao što je recimo Kantonalno tužilaštvo Tuzla.

Kada je riječ o radu Tužilaštva Brčko distrikta potrebno je naznačiti kako je ova institucija sve do 16.07.2016. godine, tj. do donošenja Zakona o izmjenama iz dopunama Zakona o reviziji javne uprave i javnih institucija u BD BiH otvarala predmete po svim vrstama izvještaja Revizora – negativnim, pozitivnim i uslovno pozitivnim. Iz Tužilaštva BD smo dobili pregled po ovom pitanju za period od 18.12.2016. godine do 30.09.2016. godine, i to:

- Ukupan broj otvorenih predmeta : 255
- Ukupan broj predmeta u kojima je donešena naredba da se neće provoditi istraga: 221
- Ukupan broj predmeta u kojima je naređeno provođenje istrage: 3 po poznatom i jedan po nepoznatom počiniocu
- Ukupan broj predmeta u kojima je riješen na drugi način (spajanje predmeta): 4
- Ukupan broj predmeta u kojima se trenutno provode istražne radnje: 26
- Ukupan broj predmeta u kojima je donešena naredba o obustavi istrage: 1
- Ukupan broj predmeta u kojima je podignuta optužnica: 2
- Ukupan broj predmeta u kojima je donešena presuda: 2
- Ukupan broj pred. u kojima je donešena presuda u kojoj se optuženi proglašava krivim: 1
- Ukupan broj pred. u kojima je donešena presuda u kojoj se optuženi oslobađa krivice: 1

Izmjenama Zakona od 16.07.2016. godine, konačni izvještaj za revidiranu instituciju i izvještaj o reviziji godišnjeg finansijskog izvještaja dostavlja se Tužilaštvu ukoliko su negativni, te se tužilački predmeti od tada otvaraju samo na osnovu ove vrste izvještaja.

⁶³ U 9 slučajeva donešena je tužilačka odluka / naredba o obustavi istrage, dok je jedan predmet proslijeđen u nadležno postupanje Okružnom javnom tužilaštvu Bijeljina.

⁶⁴ Revizorski izvještaj o poslovanju Doma zdravlja Derventa za 2013.godinu, nakon provedenih istražnih radnji donešena je naredba o obustavi istrage protiv M.Š., kao odgovornog lica Doma zdravlja Derventa, zbog krivičnog djela posluga iz člana 350. KZ RS , jer djelo koje je učinio osumnjičeni nije krivično djelo.

S druge strane u susjednoj Hrvatskoj Državno odvjetništvo redovno informiše javnost u svojim godišnjim izvještajima o aktivnostima koje sprovodi u vezi sa predmetima formiranim po nalazima Državnog ureda za reviziju. Tako se u izvještaju za 2014. godinu ističe da su ojačani kapaciteti tužilaštva za postupanje po nalazima revizije, te da se u predmetima po reviziji angažuju i pokreću sve instance državnog aparata.

Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji u Makedoniji ne postoji mogućnost podnošenja krivičnih prijava, nego se obavještava nadležni organ koji je obavezan u roku od 90 dana da informiše DRI o sprovedenim aktivnostima.

Iskustvo zemalja u regionu, kao i zemlje Evropske unije, nude širok spektar mehanizama i aktivnosti koje mogu unaprijediti saradnju VRI i Tužilaštva - od posebnih sporazuma i okvira za saradnju, formiranja radnih timova, do redovnog pokretanja postupaka za utvrđivanje prekršajne i krivične odgovornosti.

Tako recimo, važeći Zakon u Srbiji omogućava Službi za reviziju da na osnovu revizorskih izvještaja u javnim institucijama podnose prekršajne i krivične prijave protiv osoba odgovornih za zloupotrebu javnih sredstava.

Predstavnici pozicije i opozicije različito tumače zakonske mogućnosti u ovom pogledu u BiH. S tim u vezi, Predsjednik Odbora za reviziju Narodne skupštine Republike Srpske tvrdi da i sada Zakon o reviziji javnog sektora u RS daje daleko više mogućnosti koje se ne iskorištavaju u praksi. Kako ističe, očigledno se iz određenih interesa ne provodi član 24. Zakona o reviziji javnog sektora RS, kojim je Glavna služba za reviziju dužna da obavijesti nadležne institucije kad god u toku vršenja revizije ustanove značajnije kršenje zakona, čime bi i formalno bila pokrenuta procedura da se izvrše dalje istražne radnje i dođe do odgovornih za kršenje zakona". Glavni revizor u RS Duško Šnjegota, međutim, tvrdi da Glavna služba za reviziju nema zakonska ovlaštenja niti realne kapacitete da se bavi bilo kojim segmentom procesuiranja prekršajnih ili krivičnih djela.

Prema međunarodnim standardima, revizori u javnom sektoru se trebaju truditi da izbjegavaju uplitanje u potencijalne istrage ili pravne postupke, a u vezi ovoga u javnosti pa i zakonodavnim tijelima često su prisutna pogrešna očekivanja.

Zakoni o VRI u Bosni i Hercegovini na različite načine imaju formulisane odredbe, koje prenose ove međunarodne standarde. Generalno gledajući, ako postoje indicije da su zakoni ozbiljno prekršeni, sve VRI trebaju o tome izvijestiti organe koji provode zakone, kao i ministarstvo finansija. U Zakonu VRI BD je propisano obaveza da se svi revizorski izvještaji prosljeđuju Tužilaštvu, dok nakon izmjena zakona o VRI RS, obaveza upućivanja revizorskih izvještaja prema tužilaštvu vrijedi samo za one sa negativnom ocjenom.

Istovremeno, danas u praksi, tužioci se žale da informacije koje su date u revizorskim izvještajima nisu dovoljne da se pokrenu krivične prijave, članovi parlamenta se žale da nema dovoljno procesuiranja odgovornih rukovodilaca i političara na osnovu revizorskih izvještaja, a mediji se žale da VRI ne rade dovoljno da se kazne nepošteni državni službenici. Generalno, odmah nakon izrade i objave izvještaja VRI, nadležna tužilaštva bi po službenoj dužnosti, u slučajevima gdje postoji osnov, trebala pokrenuti postupak u skladu sa svojim nadležnostima (ovdje se misli i između ostalog na mjesnu nadležnost koja se utvrđuje na osnovu mjesta - grad, opština, gdje se nalazi sjedište revidiranog subjekta), bez da se čeka očitovanje ili bilo kakva reakcija revidiranog subjekta..

Da bi se premostio jaz između očekivanja javnosti i stvarnih mogućnosti i ograničenja VRI u sprječavanju korupcije, neophodno je javno komunicirati ovu poziciju institucija revizije, a VRI bi trebale sa Tužilaštima postići dogovore i potpisati obostrano korisne protokole sa razrađenim koracima u postupanju, ukoliko sumnje u prevare zaista postoje. U svakom slučaju različita zakonska rješenja zbijaju javnost i pojačavaju zablude, tako da bi bilo poželjno harmonizovati ih i uskladiti sa međunarodnim standardima i praksama naprednih država.

I na kraju, kao suplement ovom poglavlju, a vezano za odgovornost VRI (prekršajnu i krivičnu) spomenimo da je pravilno, efektivno, efikasno i namjensko upravljanje javnim sredstvima i imovinom obaveza subjekata revizije, koji snose odgovornost za eventualna kršenja i povrede propisa u ovom smislu.

Zakoni o budžetu Bosne i Hercegovine, Makedonije i Hrvatske predviđaju kaznene odredbe kojima se uspostavlja prekršajna odgovornost korisnika budžeta, odnosno lica odgovornih za pripremu, usvajanje i izvršenje budžeta.

S druge strane u Crnoj Gori npr. Državna revizorska institucija (DRI) ima preventivnu ulogu u suzbijanju korupcije, a njenim djelovanjem identifikuju se situacije koje predstavljaju povećani rizik za nastanak korupcije. Međutim, u slučajevima osnovane sumnje da je učinjeno krivično dijelo, DRI CG ima i zakonsku obavezu podnošenja krivične prijave. Takođe, DRI je u obavezi da Državnom tužiocu podnese prijavu čim se nađe u posjedu informacije da organ nad kojim se vrši revizija "prouzrokuje štetu za državnu imovinu".

6. VRSTE I REZULTATI OBAVLJENIH REVIZIJA U BIH (STANDARDI I PRAKSE)

6.1. Uvod

Kako bi se osiguralo da Revizorski izvještaji moraju osigurati fer i pošten prikaz finansijskog poslovanja određene institucije važeća regulativa jasno definiše zadatke i odgovornosti institucija pri provođenju eksternih revizija. Istovremeno, o čemu smo i prethodno govorili, VRI u BiH moraju takođe da djeluju u skladu sa zakonima i podzakonskim aktima u sektoru revizije, te relevantnim ISSAI standardima revizije⁶⁵. Pri tome, rukovodstvo revidirane institucije odgovara⁶⁶ za pripremu i fer prezentaciju ovih finansijskih izvještaja u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor⁶⁷ i Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja⁶⁸.

U nastavku ćemo detaljnije analizirati pojам i rezultate finansijske revizije javnog sektora, sa akcentom na realizovane revizije na nivou države i entiteta tokom perioda 2013 – 2015. godina. Iz daljeg pregleda u ovom poglavlju izostavljena je uporedna analiza rezultata finansijske revizije za nivo Brčko distrikta BiH, prije svega zbog ograničenih kapaciteta samih kreatora analize. Ipak, vjerujemo da preporuke koje su proizašle mogu pomoći i Kancelariji za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH, s ciljem da i dodatno unaprijede kvalitet svog rada.

Po obrađivanju dijela u vezi sa revizijama finansijskog poslovanja, Centri civilnih inicijativa su dali i osvrt na glavne karakteristike i prakse po pitanje realizacije revizija učinka u BiH. I u ovom slučaju akcenat je bio na periodu 2013 – 2015. godina, s tim da je dat pregled broja realizovanih revizija učinka na nivou entiteta i države od samog početka ovog procesa, tj. od 2007. godine.

⁶⁵ http://www.revizija.gov.ba/zakoni_i_akti/issai_okvir/Default.aspx?id=3815

⁶⁶ To obuhvata: osmišljavanje, primjenu i održavanje internih kontrola koje su relevantne za pripremu i fer prezentaciju finansijskih izvještaja koji ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze nastale uslijed prevare i greške; odgovarajuća objelodanjivanja relevantnih informacija u Napomenama uz finansijske izvještaje; odabir i primjenu odgovarajućih računovodstvenih politika i računovodstvenih procjena koje su primjerene datim okolnostima.

⁶⁷ http://www.podaci.net/_gBiH/propis/Pravilnik_o_primjeni/P-pmrsjs03v11C8.html

⁶⁸ http://www.srr-fbih.org/bo/pdf/MSFI_MRS/30_MSFI_1.pdf

S ciljem da komparativno prikažemo ocjene (mišljenja) koje su VRI na državnom i entitetskim nivoima iskazali tokom perioda 2013 – 2015. godina, a analizirajući stanje u godinama 2012., 2013. i 2014. za početak je neophodno pojasniti koje su to tri glavne vrste revizije javnog sektora. Zakoni i međunarodni standardi definišu sljedeće:

- **finansijske revizije** - fokusiraju se na utvrđivanje da li su finansijske informacije određene institucije prezentirane u skladu sa primjenjivim regulatornim okvirom i okvirom finansijskog izvještavanja. To se postiže dobijanjem dovoljnih i jasnih dokaza koji revizoru omogućavaju da izrazi mišljenje o tome da finansijske informacije ne sadrže materijalno pogrešne iskaze, uslijed prevare ili greške.
- **revizije učinka** - fokusiraju se na to funkcionišu li intervencije, programi i institucije u skladu sa principima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti i ima li mesta za unaprjeđenje. Učinak se ispituje u odnosu na odgovarajuće kriterije, te se analiziraju uzroci odstupanja od tih kriterija ili drugi problemi. Cilj je odgovoriti na ključna pitanja revizije i dati preporuke za unaprjeđenje.
- **druge specifične revizije (specijalne, revizija usklađenosti...)** - fokusiraju se na to da li je konkretni predmet revizije usklađen sa zakonima i propisima koji su identifikovani kao kriteriji. Revizija usklađenosti provodi se procjenjivanjem da li su aktivnosti neke institucije, finansijske transakcije i informacije, u svim bitnim pitanjima usaglašene sa zakonima i propisima. Ovi zakoni i propisi mogu obuhvatati pravila, zakone, budžetske odluke, politike, uspostavljene kodekse, dogovorene uslove ili opšte principe kojima se institucija rukovodi pri dobrom finansijskom upravljanju.

6.2. Revizije finansijskih izvještaja (finansijske revizije)

Da bi prenijeli svoj stav o finansijskom poslovanju određene institucije, a kako to propisuju ISSAI standardi, revizori svoje mišljenje daju u standardizovanom formatu. ISSAI 100 standard propisuje da mišljenje može biti „bez kvalifikacije“ ili „sa kvalifikacijom“. Mišljenje „bez kvalifikacije“ je tzv. „**pozitivno mišljenje**“, pod kojim se ubraja i pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje (isticanje predmeta⁶⁹). Pozitivno mišljenje se daje kada revizor utvrdi da finansijski izvještaji pružaju istinit i objektivan prikaz finansijskog poslovanja institucije, u skladu sa zakonskim propisima.

Sa druge strane, mišljenja „sa kvalifikacijom“ mogu biti:

- **Mišljenje s rezervom** – Ovakva „ocjena“ revizora daje se u slučaju kada se revizor ne slaže sa ili nije u mogućnosti dobiti dovoljne i odgovarajuće dokaze o određenim stavkama u okviru predmetnog pitanja. Riječ je pitanjima koja jesu ili bi mogla biti od materijalne važnosti, ali nisu sveprisutna u finansijskom poslovanju institucije;
- **Negativno** – Negativno mišljenje daje se u slučaju kada revizor ima dovoljne i odgovarajuće dokaze iz kojih zaključuje kako su greške u finansijskom poslovanju značajne i sveprisutne. Takođe, ovaku ocjenu revizor će dati kada uoči kontinuirane pogrešne iskaze u finansijskim izvještajima;
- **Suzdržavanje od davanja mišljenja** – U slučaju kada revizor nije u mogućnosti da izrazi pozitivno mišljenje, a njegova neslaganja nisu od takvog materijalnog značaja da bi zahtijevali izražavanje negativnog mišljenja, on se odlučuje na „mišljenje s rezervom“. Rezerva se u ovom tipu mišljenja izražava korištenjem izraza "osim za" ili „u zavisnosti od“, po pitanjima na koja se odnosi.

⁶⁹ U određenim okolnostima revizor može smatrati da čitalac neće dobro razumjeti finansijske izvještaje i finansijsko poslovanje ukoliko se ne naglase pitanja koja su neuobičajene ili značajne prirode. Opšti je princip da se revizor, ako izražava mišljenje bez kvalifikacija, ne poziva na posebne aspekte finansijskih izvještaja i poslovanja u mišljenju, jer bi to moglo biti pogrešno shvaćeno kao kvalifikacija. Da bi se to izbjeglo, revizor „isticanje predmeta“ stavlja u poseban paragraf, odvojeno od mišljenja. Međutim, revizor ne koristi ovakvo isticanje predmeta u slučaju da se u finansijskim izvještajima ne daje dovoljno podataka, niti se ono koristi kao alternativa ili nadomještanje za davanje mišljenja s kvalifikacijom.

Tokom posljednje tri godine, perioda 2013. – 2015. godine, a analizirajući poslovanje institucija u 2012., 2013. i 2014. godini, državni i entitetski revizori su kreirali ukupno 573 izvještaja o finansijskom poslovanju (ministarstava, uprava, fondova, opština, javnih preduzeća...).

Najveći broj finansijskih revizija završio je Ured za reviziju institucija BiH, o čemu svjedoče i podaci iz naredne tabele.

FINANSIJSKA REVIZIJA	URI BiH			URI FBIH			GSR RS		
God. na koju se izvještaji odnose	2012.	2013.	2014.	2012.	2013.	2014.	2012.	2013.	2014.
Pozitivno mišljenje	4	21	31	1	3	4	25	15	14
Pozitivno sa skret. pažnje	58	44	36	-	2	3	-	-	10
Mišljenje s rezervom	10	7	6	47	38	37	22	24	35
Negativno mišljenje	-	-	-	24	12	12	6	12	6
Suzdržavanje od davanja miš.	1	1	1	-	1	-	-	-	-
UKUPNO	73	73	74	72	56	56	53	51	65

Tabela 7: Tabelarni pregled broja realizovanih finansijskih revizija u analiziranom periodu

Kao što prikazuju podaci iz Tabele 1, Ured za reviziju institucija BiH je tokom 2013. godine (za 2012.) kreirao ukupno 73 izvještaja o finansijskoj reviziji. Kroz iste, Državni revizor je potpisao 62 pozitivna mišljenja, 10 mišljenja sa rezervom, uz jedno suzdržavanje od davanja mišljenja. I tokom 2014. godine (2013. godinu) Ured je kreirao 73 izvještaja o finansijskoj reviziji, a u odnosu na godinu ranije povećan je broj pozitivnih mišljenja. Kroz 73 izvještaja o finansijskoj reviziji, državni VRI je dao 65 pozitivnih, 6 mišljenja sa rezervom, te jedno suzdržavanje od davanja mišljenja.

U 2015. godini Ured je kreirao 74 izvještaja o finansijskoj reviziji (za 2014.), a pri tome dato je 67 pozitivnih mišljenja, 6 mišljenja sa rezervom, uz jedno suzdržavanje⁷⁰ od davanja mišljenja.

⁷⁰ Kroz sve tri analizirane godine suzdržavanje od davanja mišljenja je bilo prilikom revidiranja finansijskih izvještaja Obavještajno sigurnosne agencije BiH.

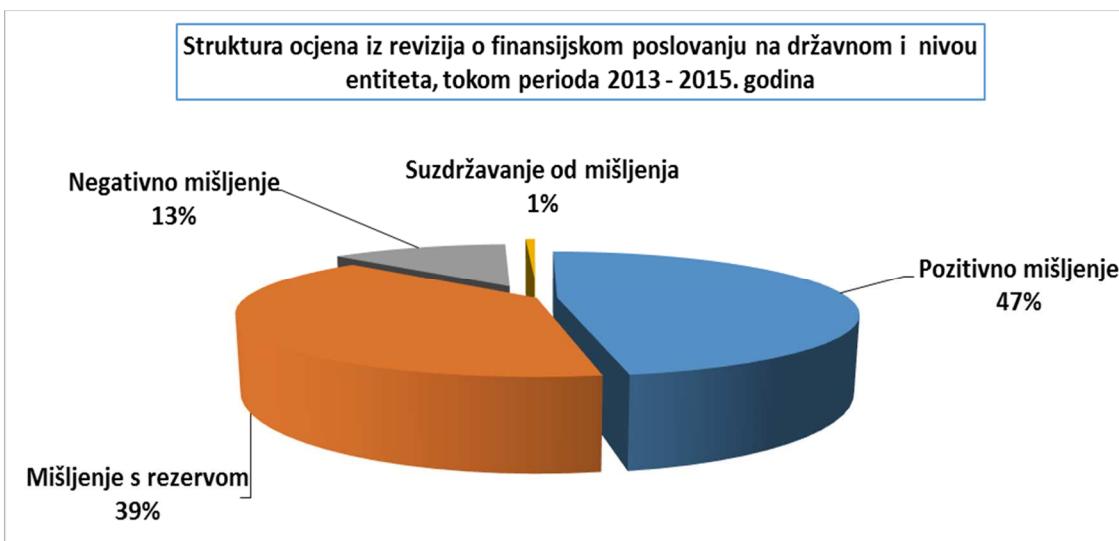
Federalni ured za reviziju institucija je tokom 2013. godine (za 2012.) kreirao 72 izvještaja o finansijskoj reviziji, ali brojka onih sa „pozitivnim mišljenjem“ nije niti približna onoj prethodno iskazanoj za VRI BiH. Kroz 72 izvještaja o finansijskoj reviziji, VRI FBiH je dao 1 pozitivno mišljenje, čak 47 mišljenja sa rezervom i 24 negativna. Godinu dana kasnije, 2014. godine (za 2013.god.) Federalni VRI je znatno smanjio obim realizovanih revizija o finansijskom poslovanju, a ukupno ih je završeno 56. Kroz 56 izvještaja dato je 5 pozitivnih, 38 mišljenja sa rezervom, 12 negativnih mišljenja i jedno suzdržano.

I 2015. Federalni VRI nije povećavao broj realizovanih revizija o finansijskom poslovanju, tako da ih je ponovo završeno samo 56. Kroz iste, VRI FBiH je dao 7 pozitivnih, 37 mišljenja sa rezervom i 12 negativnih mišljenja.

Glavna služba za reviziju javnog sektora RS (GSR RS) godišnje realizuje i najmanji broj izvještaja o finansijskoj reviziji, u poređenu sa federalnim i državnim VRI. Tokom 2013. godine (za 2012.) završena su 53 izvještaja o finansijskoj reviziji na nivou RS. Kroz iste, Glavna služba je dala 25 pozitivnih mišljenja, 22 mišljenja sa rezervom i 6 negativnih. Primjetno je da u RS veći broj institucija, u odnosu na nivo Federacije BiH, zaslužuje svojim finansijskim poslovanjem „pozitivno mišljenje“, dok je ta brojka mnogo manja poredimo li sa državnim institucijama.

Tokom 2014. godine (za 2013.) Glavna služba za reviziju je kreirala 51 izvještaj o finansijskoj reviziji i pri tome dala 15 pozitivnih mišljenja, 24 mišljenja sa rezervom i 12 negativnih. Najproduktivnija, Glavna služba za reviziju javnog sektora u RS, bila je tokom 2015. godine (za 2014. godinu), a kada je završeno 65 izvještaja o finansijskoj reviziji, sa 24 pozitivna mišljenja, 35 mišljenja sa rezervom i 6 negativnih.

Sumarno, među ukupno 573 realizovanih izvještaja o finansijskom poslovanju koje su predstavili državni i entitetski revizori tokom perioda 2013 – 2015. godine, bilo je 271 onih sa pozitivnim mišljenjem, 226 mišljenja sa rezervom, 72 negativnih mišljenja, uz 4 suzdržavanja od davanja mišljenja.



Grafikon 2: Ocjene iz izvještaja o fin. poslovanju VRI u BiH (državne i entitetskih) tokom perioda 2013 – 2015. godina

Ovakav pregled (sumaran) navodi na zaključak kako u BiH skoro polovina entitetskih i državnih institucija (sveukupno, 47% sa pozitivnim mišljenjem), poštije regulativu i djeluje u skladu sa međunarodnim revizorskim standardima. Naravno, čitavo vrijeme govorimo o institucijama i tijelima (kantoni, ministarstva, agencije, uprave, javna preduzeća, opštine) u kojima su entitetske i državna VRI uradile revizije finansijskog poslovanja. Sa druge strane, daleko je veći broj onih institucija u kojima revizija nije rađena u periodu 2013 – 2015. godine, a za čiju eksternu reviziju su takođe nadležne pomenute VRI, akcentom na entitetske.

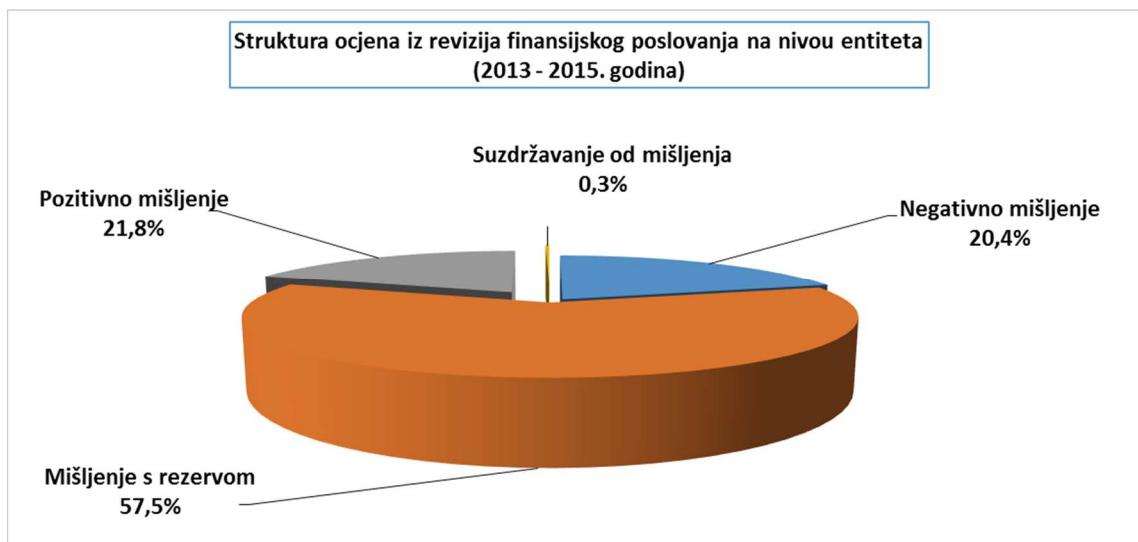
Međutim, bitno je napomenuti kako postoji veliki nesklad u strukturi ocjena finansijske revizije koje godinama⁷¹ daje državni, i onih do kojih dolaze entitetske VRI. Razlika je i u broju objavljenih izvještaja, gdje primjetimo kako najveći obim posla na godišnjem nivou obavlja Ured za reviziju institucija u BiH. Istovremeno, ova institucija daje i daleko najveći broj pozitivnih mišljenja o finansijskom poslovanju, uz podatak kako tokom perioda 2013 – 2015. godine niti jedna državna institucija nije dobila negativno mišljenje za finansijsko poslovanje. Posljednji put, VRI BiH je dao negativno mišljenje u 2012. godini, a za nesavjesno poslovanje tokom 2011. godine Ministarstva za ljudska prava i izbjeglice, Ministarstva odbrane i Ministarstva vanjskih poslova BiH.

Dakle, tokom analiziranog perioda učešće pozitivnih mišljenja u ukupnim ocjenama finansijske revizije daleko je najveće kod VRI BiH, a bilo ih je 88%, dok je kod GSR RS 38%, a VRI FBIH

⁷¹ Do sličnih nalaza došao je i TI BiH analizirajući ovo pitanje u periodu 2011 – 2012. godina. Analiza, „Monitoring funkcionisanja institucija za reviziju javnog sektora za period 2011–2012.“, (TI BiH, Avgust 2013.).

tek 7%. Mišljenje sa rezervom najviše je davao VRI FBIH 66%, GSR RS 48%, a najmanje VRI BiH 11%. Kao što smo rekli, državna revizija nije davana negativna mišljenja, dok ih je najviše dala VRI FBIH, 26%, a GSR RS 14%. I tokom perioda 2010 – 2012. godine najviše negativnih mišljenja davao je Federalni ured za reviziju javnih institucija.

Za razliku od prethodnog grafikona, u kom dominira „pozitivno mišljenje“, slika je potpuno drugačija izuzmemli podatke sa nivoa države, odnosno baziramo li se samo na ocjene koje su u periodu 2013 – 2015. godina dali entitetski VRI.



Grafikon 3: Ocjene iz izvještaja o finansijskom poslovanju entitetskih VRI

Ovakvim prikazom vidimo kako se naglo smanjio sveukupan procenat institucija koje su svojim djelovanjem zavrijednile „pozitivno mišljenje“, dok se znatno povećao onih sa „negativnim“ i „mišljenjem sa rezervom“. Daleko najveći broj institucija čiji rad su kroz prizmu finansijskog djelovanja analizirali entitetski VRI, njih 57,5% zavrijednije je samo „mišljenje s rezervom“, dok je 1/5 onih koji su ocjenjeni „negativnim mišljenjem“.

U isto vrijeme ne smijemo zaboraviti kako i „mišljenja sa rezervom“ nisu ono što javnost očekuje od finansijskog poslovanja javnih institucija, ustanova i preduzeća, jer i takva mišljenja ukazuju na brojne propuste, nesavjesno i netransparentno poslovanje, što u konačnici dovodi do neodgovornog trošenja javnog novca.

2.2.1. Subjekti revizije - nesklad u potrebama i stepenu realizacije finansijske revizije u BiH

Generalno, revizije bi mogli podjeliti na one koje su obavezne (moraju se realizovati svake godine), i one za koje ne postoji kontinuirana obaveza. Glavni revizori, uz konsultacije sa pomoćnicima, donose godišnje planove u koje uključuju zakonski obavezne revizije (u skladu sa raspoloživim ljudskim i finansijskim resursima), kao i revizije za koje ne postoji kontinuirana godišnja obaveza, a koje se određuju na osnovu kriterija za odabir klijenata za reviziju.

Državni i entitetski zakoni o reviziji javnih institucija na sljedeći način definišu spisak obavezних subjekata finansijske revizije:

- Član 11. državnog Zakona o reviziji javnih institucija precizira kako nadležnost Ureda za reviziju BiH obuhvata sve javne institucije BiH, uključujući Parlament, Predsjedništvo, Vijeće ministara, druge institucije koje se finansiraju budžetom BiH, ali i vanbudžetska sredstva koja mogu biti predviđena Zakonom. Stavom 2. člana 11. dodaje se kako nadležnost državnog revizora obuhvata i sredstva koja su kao zajam ili grant za BiH međunarodna tijela i organizacije osigurali nekoj instituciji ili projektu u BiH, te sredstva osigurana iz Budžeta bilo kojoj drugoj instituciji, organizaciji ili tijelu.
- Na nivou Federacije BiH, Članovi 11. i 13. Zakona o reviziji preciziraju kako se pod obaveznim revizijama podrazumjeva revidiranje rada Parlamenta FBiH, Predsjednika i potpredsjednika FBIH, Vlade FBIH i njenih ministerstava, te javnih fondova, zavoda i agencija na federalnom nivou. Revizije za koje ne postoji kontinuirana obaveza su revizije skupština i vlada kantona na teritoriji Federacije Bosne i Hercegovine, uključujući izvršenje kantonalnih budžeta, opština na teritoriji Federacije Bosne i Hercegovine, svih budžetskih institucija koje se direktno finansiraju iz budžeta koje usvajaju skupštine kantona i opštinska vijeća, vanbudžetska sredstva koja mogu biti uspostavljena zakonom (na federalnom i kantonalnom nivou), sredstva koja su kao zajam ili grant za Bosnu i Hercegovinu osigurana nekoj instituciji, ili projektu u Federaciji Bosne i Hercegovine od međunarodnih tijela i organizacija, te sredstva osigurana iz budžeta bilo kojoj drugoj instituciji, organizaciji ili tijelu.

U nadležnosti Federalnog Ureda za reviziju spadaju i kompanije u kojoj država ima vlasnički udio od 50% plus jednu dionicu ili više.

- Slično je i u Republici Srpskoj, gdje je po zakonu Glavna služba za reviziju ovlaštena da prioritetno vrši reviziju Narodne skupštine Republike Srpske, Službe Predsjednika RS, Generalnog sekretarijata Vlade, ministarstava i drugih republičkih organa, Vijeća naroda Republike Srpske, te fondova i drugih vanbudžetskih institucija osnovanih zakonom. Uz to, Član 16. zakona u RS kaže kako je Glavna služba za reviziju ovlaštena da vrši reviziju

i budžeta opština i gradova, bilo kojih sredstava koja su nekoj instituciji obezbijeđena za realizaciju projekata od strane međunarodnih organizacija, kao zajam ili donacija za Republiku, te sredstava dodijeljenih iz budžeta instituciji, odnosno organizaciji. U nadležnosti Glavne službe za reviziju RS je i revizija javnih ustanova, kao i javnih i drugih preduzeća u kojima Republika ima direktni ili indirektni vlasnički udio.

Iako brojka od 573 izvještaja o finansijskoj reviziji urađenim od strane državnog i entitetskih VRI tokom protekle 3 godine izgleda velika, ovaj obim obavljenog posla niti približno ne odgovara na stvarne potrebe u BiH. Tokom protekle 3 godine, u prosjeku VRI BiH godišnje revidira rad 73, VRI FBIH 61, a GSR RS 56 institucija. Okvir revizije koja se vrši na godišnjem nivou definisan je važećim zakonima o reviziji, dok se plan revizije, sa preciziranim institucijama u kojima će biti revizija izvršena, utvrđuje svake godine na nivou pojedinačnih ureda za reviziju.

Ovlaštenja i državnog, a i entitetskih revizora uključuju sve finansijske, administrativne i druge aktivnosti, programe i projekte kojima se upravlja od strane jedne ili više institucija, uključujući postupak i prihode od prodaje imovine, privatizacije i koncesije.

Javnost Bosne i Hercegovine očekuje da VRI rade revizije po svim javnim institucijama, tijelima i predmetima, a tu naravno postoji jaz između kapaciteta VRI i onoga što se od njih očekuje. Nisu u pitanju samo očekivanja građana nego i potrebe da se eksternim i nezavisnim analizama / revizijama utvrde istinite činjenice o finansijskom poslovanju u većem broju opština i javnih preduzeća, a u mnoga od njih revizori nikad nisu dolazili.

Ova teza se prije svega odnosi na entitetske revizore, jer je daleko veći broj institucija i organizacionih jedinica javnog sektora po entitetima (u odnosu na nivo BiH) čiji rad se tokom više godina ne nađe pod lupom revizora. Očekivano, godinama su u fokusu interesovanja revizora institucije koje podliježu obaveznim godišnjim revizijama (predsjednici, parlamenti, ministarstva, upravne organizacije, fondovi i agencije), dok je apsolutno nedovoljno finansijske kontrole kada govorimo o poslovanju javnih preduzeća, opština, obrazovnih institucija, centara za socijalni rad, domova zdravlja, bolnica, instituta, zavoda isl. U isto vrijeme, upravo su javna preduzeća, obrazovne i zdravstvene institucije postale glavni izborni plijen kako za stranačko izvlačenje javnog novca⁷², tako za zapošljavanje podobnih stranačkih kadrova.

⁷² Analiza CCI, 2016. <http://www.sposobnimanepodobnim.ba/>

Državna i entitetski VRI, sumarno su, u periodu 2013 – 2015. godina, realizovali između 180 i 200 finansijskih revizija⁷³ godišnje, pokušavajući njima obuhvatiti što veći obim javnog sektora na nivou entiteta i države BiH, kako to već zakon definiše, odnosno u skladu sa trenutnim kapacitetima VRI.

	Subjekt revizije	Revidirani subjekti u 2013. godini	Revidirani subjekti u 2014. godini	Revidirani subjekti u 2015. godini	UKUPNO U PERIODU 2013-2015.
BOSNA I HERCEGOVINA Ured za reviziju javnih institucija BiH	Predsjedništvo BiH, PS BiH, ministarstva VM BiH, GS VM	12	12	12	36
	Direkcije i instituti	9	9	9	27
	Agencije	22	22	22	66
	Ostale javne državne instituc. ⁷⁴	30	30	31	92
FEDERACIJA BIH Ured za reviziju javnih institucija u Federaciji BiH	Federalne institucije ⁷⁵	28	30	31	89
	Kantoni i kantonalne instit.	10	9	5	24
	Opštine	18	-	5	23
	Vanbudžetski korisnici i agencije	4	5	5	14
	Javna preduzeća	12	12	10	34
REPUBLIKA SRPSKA Glavna služba za reviziju javnog sektora RS	Korisnici prihoda RS ⁷⁶	36	23	37	96
	Opštine (JLS i korisnici prihoda JLS)	13	12	12	37
	Fondovi ⁷⁷	3	3	3	9
	Javna preduzeća i javne ustanove	1	13	13	27

Tabela 8: Tabelarni prikaz broja revidiranih subjekata po grupama korisnika javnih prihoda (2013.-2015. godina)

⁷³ Ovakav tempo zabilježen je i u monitoring izvještaju TI BiH kojim je analiziran period 2010 – 2012. godina.

⁷⁴ Tužilaštvo BiH, Pravobranilaštvo, VSTV, CIK, uredi, odbori, službe...

⁷⁵ Budžet Federacije BiH, Dom naroda i Zastupnički dom Parlamenta FBIH, Zajedničke službe službe Parlamenta, uredi Predsjednika i Potpredsjednika FBIH, Vlada FBIH, ministarstva, Služba za zajedničke poslove, uprave (CZ, PU, UIP), Fed. direkcija robnih rezervi, FZZS.

⁷⁶ Služba predsjednika RS, NSRS, VN RS, republički sekretarijat, ministarstva, republičke uprave, republički servisi, republičke agencije, osnovni sudovi, univerzitet, itd...

⁷⁷ PIO, Fond zdravstvenog osiguranja i Fond za dječiju zaštitu RS;

U najpovoljnije položaju se nalazi VRI BiH, jer na državnom nivou djeluju 74 budžetska korisnika i svi oni redovno prolaze finansijsku reviziju.

Sa druge strane, u javnom sektoru u RS i njenih 6 gradova i 58 opština djeluje cc. 750 javnih entitetskih i lokalnih organizacionih jedinica, korisnika budžeta, i cc. 200 javnih preduzeća⁷⁸. Govoreći o nivou Federacije BiH, do zvaničnog podatka nismo uspjeli doći, ali postoje procjene⁷⁹ koje govore kako u Federaciji BiH, uzimajući u obzir 10 kantona, te 79 opština, djeluje oko 1400 javnih organizacionih jedinica i preduzeća⁸⁰. Po slovu zakona, svi oni podliježu kontroli finansijske revizije – obavezne i povremene.

VRI	subjekti revizije		
	ukupno potencijalnih	obavezni	povremeni
Ured za reviziju institucija BiH	74	74	0
Ured za reviziju institucija F BiH	1400	200	1200
Glavna služba za reviziju javnog sektora RS	950	70	880
Ukupno	2424	344	2080

Tabela 9: Ukupno potencijalnih finansijskih revizija

Dakle, po zakonu, državni i entitetski revizori bi trebali kontrolisati javnu potrošnju i poslovanje oko 2400 javnih institucija i javnih preduzeća (redovno i/ili povremeno), tj. trebali bi dati odgovor na pitanje koliko se transparentno, svrshishodno i odgovorno troši javni novac u tim institucijama⁸¹.

Uporedbom ukupnog broja potencijalnih revidiranih subjekata u godini, broja subjekata za koje je revizorski pregled obavezan i broja stvarno provedenih revizorskih pregleda, zapaža se da su zakoni za VRI FBiH i VRI RS dali veoma veliki opseg djelovanja. U entiteskim VRI se čini nemogućim provesti i obavezne zakonom predviđene revizije, a o povremenim da se i ne govori.

U dosadašnjoj praksi su primjenjivane izrade planova sa selektivnim revizijama obaveznih subjekata, kako bi bar djelimično bio pokriven dio onih za koje ne postoji zakonska obaveza

⁷⁸ <http://www.apif.net/index.php/registri/registar-javnih-preduzeca/>

⁷⁹ Monitoring funkcionisanja institucija za reviziju javnog sektora za period 2011—2012. (TI BiH, Avgust 2013.)

⁸⁰ Federalna Vlada je vlasnik preko 50 javnih preduzeća.

⁸¹ Potrebno je naglasiti i to da brojka budžetskih korisnika na nivou države i entiteta nije fiksna. U skladu sa potrebama države i entiteta, osnivaju se nove agencije - stare se gase, a isto tako je i sa javnim preduzećima i drugim vidom javnih institucija.

revizije. Međutim, sa ovakvim zakonskim rješenjem VRI su bile limitirane u svom radu, jer su bile prinuđene izostavljati reviziju zakonom nepropisanih subjekata kod kojih je procjena rizika velika i baviti se revizijama zakonom propisanih subjekata sa manjom procjenom rizika.

Obzirom da je upravo zakon limitirao rad entitetskih VRI, SIGMA tim je sugerisao da se tim problemom pozabavi Kordinacioni odbor za reviziju institucija u BiH, imajući u vidu i to da se VRI pored širokog obima obaveza susreću i sa problemom ograničenih resursa. Sugestija je išla i u pravcu da se revidira pojam „budžetski korisnik“ ili da se revidiraju kriteriji za godišnje certifikacijske revizije (kriteriji za odabir subjekata revizije).

U pravcu smjernica SIGMA tima, korak naprijed je učinjen prilikom izmjene zakona o VRI RS (SN RS 20/14) kada je preciziran i naziv svih institucija u kojima je godišnja finansijska revizija obavezna. Za ostale subjekte koji će biti povremeno revidirani, VRI RS je ostavljena sloboda „da svake godine odredi adekvatan broj jedinica lokalne samouprave i javnih preduzeća i uvrsti ih u godišnji plan revizije⁸².

Po ovom pitanju iz VRI FBiH dobili smo sljedeće izjašnjenje: „Određeni broj subjekata koji podlježu reviziji Ureda za reviziju institucija u FBiH, ne revidiraju se svake godine. Ured za reviziju FBiH, u skladu sa Zakonom o reviziji, donosi Godišnji plan i program rada Ureda. Zakonom su utvrđene obavezne revizije, a druge revizije koje se planiraju u Godišnjem planu, određene su na osnovu Kriterija (budžet, materijalnost, godina revidiranja, mišljenje revizora itd.) kojim se određuju subjekti od značaja za obavljanje revizije.“

O kolikom obimu odgovornosti revizora se radi (vođeni krilaticom da su oni „čuvari javnog novca“) najbolje govori podatak da je ukupan budžet državnih institucija, entiteta i kantona (uz napomenu da tu nismo računali budžete opština) za 2013. godinu iznosio preko 8 milijardi KM, za 2014. preko 8,6 milijardi, za 2015. cc. 8, 1 milijardu, dok je plan za 2016. godinu preko 9,6 milijardi KM. Podaci do kojih je CCI dolazio realizacijom drugih projekata govore o sveukupnom budžetu za 2015. godinu, ovaj put ubrajajući i opštine, u visini oko 25 milijardi KM.

⁸² Prilikom izmjene zakona o VRI RS u Članu 18. uvedena je novina (dopuna kriterija) kojom je pojašnjeno da se učestalost finansijskih revizija Glavne službe, određuje na osnovu procjene rizika, finansijskog značaja subjekta revizije, rezultata prethodne revizije, prikupljenih informacija o poslovanju subjekata revizije, te procjene realnih kapaciteta za sprovođenje takvih revizija u toku jedne fiskalne godine.

2.2.2. Javna preduzeća kao izdvojen primjer nesklada u potrebama i stepenu realizacije finansijske revizije u BiH

Još 2013. godine u svojoj analizi pod nazivom „Monitoring funkcionisanja institucija za reviziju javnog sektora za period 2011—2012“, TI BiH je upozorio na preveliki nesrazmjer veličine javnog sektora i mogućnosti njegovog obuhvata revizijom. Tada je konstatovano kako problem ne može biti riješen u bliskoj budućnosti, s obzirom da je u državnom i entitetskim VRI zaposleno svega 105 finansijskih revizora.

Evidentno, mnoge javne institucije, javna preduzeća, opštine i drugi, godinama djeluju daleko od očiju entitetskih revizora.

Vlada Federacije većinski je vlasnik 52 javna preduzeća⁸³, dok je ukupan zbir javnih preduzeća na nivou Federacije BiH znatno veći uzmemli u obzir kantonalna i opštinska javna preduzeća.

Tokom analiziranog perioda Federalni VRI je obavio 34 finansijske revizije javnih preduzeća od kojih se 24 odnosi na rad preduzeća čiji je većinski vlasnik i osnivač Vlada Federacije BiH, 6 na preduzeća čiji je vlasnik kanton (komunalna preduzeća i šume) i 4 komunalna preduzeća čiji su vlasnici gradovi i opštine. Broj različitih javnih preduzeća u vlasništvu Vlade FBIH u kojima je provedena revizija tokom proteklih tri godine, je i manji od 34, jer je rad nekih sagledavan više puta. Tako je za tri godine dva puta rađena finansijska revizija u JP BH POŠTA d.o.o. Sarajevo, JP Hrvatske telekomunikacije d.o.o. Mostar, "CESTE" d.d. Mostar, te BH-Gas" d.o.o. Sarajevo. U isto vrijeme sve tri godine su rađene revizije finansijskog poslovanja za JP Ceste Federacije BiH d.o.o. Sarajevo i JP Autoceste Federacije BiH d.o.o. Mostar.

Dakle, dok su određena javna preduzeća čiji je većinski vlasnik Vlada Federacije BiH pod budnim okom VRI FBIH, u 2/3 njih nije provedena finansijska revizija niti jednom tokom proteklih tri godine. Istovremeno, kroz 34 objavljena izvještaja, njih 9 je ocjenjeno sa negativnim mišljenjem⁸⁴ (26%), uz 23 mišljenja sa rezervom (68%) i tek 2 pozitivna mišljenja uz isticanje predmeta (6%) - za poslovanje u 2013. godini d.d. „BH Telecom“-a Sarajevo i JP „Hrvatske telekomunikacije“ d.d. Mostar.

⁸³ „Informacija o primjeni Uredbe o vršenju ovlaštenja u privrednim društvima sa učešćem državnog kapitala“, usvojena na Vladi F BiH u junu 2015. godine.

⁸⁴ Za nesavjesno i neodgovorno poslovanje u 2012. godini – KJP Vodovod d.o.o. Mostar i Olimpik turs d.o.o. Sarajevo, u 2013. godini – JP „Željeznice FBIH“ d.o.o. Sarajevo, JP „BH Airlines“ d.o.o. Sarajevo, Javni servis „RTV FBIH“ Sarajevo, te d.d. „Ceste Mostar“, a u 2014. godini – ŠGD „Srednjebosanske šume“ d.o.o. Donji Vakuf, ŠPD „Unsko-sanske šume“ d.o.o. Bosanska Krupa, te ŠGD „Hercegbosanske šume“ d.o.o. Kupres.

Potreba da se pojača obim kontrole finansijskog poslovanja javnih preduzeća na nivou Federacije BiH je očigledna. Ranije smo istakli da Generalni revizor Federacije BiH svake godine, nakon konsultacije sa zamjenikom glavnog revizora, donosi godišnji plan revizije Ureda za reviziju za narednu godinu uzimajući u obzir i zahtjeve.

CCI smatra opravdanim zahtjev da se istraže sve mogućnosti unutar VRI FBiH kako bi se već u narednoj godini u planu našao veći broj javnih preduzeća, s akcentom na ona koja su predmet privatizacije, te strateška u kojima revizija godinama nije vršena. Naime, mnoga preduzeća čiji je većinski vlasnik Vlada Federacije BiH, a za koja VRI FBiH nije prepoznao razlog da se uvrste u plan finansijske revizije tokom perioda 2013 – 2015. godina, danas su u predstecajnoj fazi ili su već u stečaju (IP Krivaja d.o.o. Zavidovići, KTK Visoko, Hidrogradnja Sarajevo, itd...). Ne zaboravimo nezadovoljstva radnika i finansijske probleme, te javne afere, koje drmaju preduzeća JP „Bosanskohercegovačke šume“ d.o.o. Sarajevo, JP „Šume Herceg Bosne“ d.o.o. Remontni zavod Travnik, Pretis a.d. Vogošća, itd, a da se pri tome ista nisu našla na listi prioriteta u godišnjim planovima javnog revizora. Postavlja se pitanje kome je u interesu da se prikriju malverzavije (kriminalne radnje) i liste odgovornih osoba koje su dovele do ovakvog stanja u nekadašnjim gigantima, jer bi cilj cijelokupnoj javosti trebao da bude etiketiranje svih odgovornih za takvo stanje, uz adekvatno krivično procesuiranju. Nedostaju odgovori i na pitanje zašto revizije nisu rađene bar u preduzećima koje sama Vlada ocjenjuje kao strateška⁸⁵ kao recimo Lutrije BiH d.o.o. Sarajevo, Union Banka d.d. Sarajevo, RMU Banovići d.d. Banovići, Terminali Federacije d.o.o. Sarajevo, UNIX Ginex d.d. Goražde, Igman d.d. Konjic, PS Vitezit d.o.o. Vitez, te JP NP Una d.o.o. Bihać.

Poreska uprava Federacije BiH je početkom 2016. godine objavila spisak 20 javnih kompanija, kao najvećih poreskih dužnika u Federaciji BiH, a čiji dug iznosi preko milijardu KM. Od svih tih preduzeća, tokom protekle godine analizu finansijskog poslovanja Federalni VRI je izvršio samo u jednom – Željeznicama Federacije BiH.

Maksimalnu korist u kontroli korištenja javnih resursa VRI bi pružale ukoliko bi u kriterije za odabir predmeta revizije uvrstile i obavezu vršenja revizije javnih preduzeća u kojima je planirana privatizacija⁸⁶. Na ovaj način bi se objavom ocjene stanja u revizorskim izvještajima izbjegle i preduprijedile brojne privatizacijske afere, pa čak i sporenja oko većinskog vlasništva⁸⁷.

⁸⁵ Izvor: „Informacija o primjeni Uredbe o vršenju ovlaštenja u privrednim društvima sa učešćem državnog kapitala iz nadležnosti Federacije BiH, utvrđena na 11. redovnoj sjednici Vlade Federacije BiH“, usvojena 18.06.2015. godine

⁸⁶ Od strane Vlade FBiH je najavljena privatizacija telekom kompanija.

⁸⁷ U Tuzlanskom kantonu se između Vlade TK i Global Steel Holdings Limited vodi arbitražni postupak u vezi sporenja o vlasničkom udjelu u kompaniji.

Prethodna preporuka je naravno značajna i za nivou Republike Srpske, a činjenica je da su revizori u ovom entitetu još i manje dali značaja praćenju i evaluaciji finansijskog poslovanja javnih preduzeća. Počevši od toga da u 2013. godini, za finansijsko poslovanje u 2012. godini, Generalna služba za reviziju javnog sektora RS nije izvršila niti jednu reviziju finansijskog poslovanja nekog od preko 200 javnih preduzeća.

Sumarno, po podacima iz APIF-a, Vlada RS i opštine su vlasnici preko 50% kapitala u 235 javnih preduzeća, a za tri protekle godine finansijska revizija je rađena za njih 14, s tim da je dva puta revizija rađena za Željeznice RS a.d. Doboј. Na žalost, i pored nastojanja da svojim preporukama pomognu poslovanju Željeznicu RS, a istina je da je prvi izvještaj o poslovanju ovog preduzeća bio „negativan“, a drugi „mišljenje s rezervom“ ovo preduzeće je i dalje u nerješivim problemima. Problemi ovog strateški važnog javnog preduzeća za RS i BiH ogledaju se kroz činjenicu da je istom početkom 2016. godine naloženo da isplati više od 20 miliona KM, koliko sa kamatom iznose neizmirene obaveze prema radnicima. Više od 1.700 radnika⁸⁸ tužilo je preduzeće zbog neisplaćenog regresa i razlike u iznosu toplog obroka. Prema finansijskom izvještaju⁸⁹, zaključno s krajem marta ove godine, ukupna dugovanja Željeznicu RS premašila su 150 miliona eura.

Dakle, za tri godine GSR RS je pokrila tek 6% javnih preduzeća⁹⁰ u RS, dok su iz procesa revizije finansijskog poslovanja izostala javna preduzeća koja godinama imaju evidentne probleme u poslovanju⁹¹. Ponovo se vraćamo na izostanak kriterija koji su morali uputiti na važnost revizije finansijskog poslovanja u šumama RS (primjer, "Šume Republike Srpske" AD Sokolac), elektro – energetskom sektoru RS (primjer, Mješoviti Holding "Elektroprivreda RS"), rudnicima, pa recimo sve do Javnog preduzeća "Aerodrom Trebinje" akcionarsko društvo Trebinje.

U posljednje 3 godine GSR RS nije dala pozitivno mišljenje niti jednom javnom preduzeću RS u kojem je realizovana revizija finansijskog poslovanja.

⁸⁸ Željeznice RS zapošljavaju preko 3.100 radnika, što je ujedno i ogroman glasački potencijal, tako da nas ne treba čuditi interes bilo koje vlasti da ovo preduzeće opstane po svaku cijenu, a ponajviše zahvaljujući garancijama Vlade RS za podignute kredite i subvencijama (planirane subvencije za Željeznicu RS u 2016. godini iznose 25 miliona KM).

⁸⁹ <http://balkans.aljazeera.net/vijesti/zeljeznice-rs-duguju-150-miliona-eura>

⁹⁰ 2014 (za poslovanje u 2013.god.) – JP Putevi RS d.o.o., Toplana Prijedor, Toplana Gradiška, Toplana Pale, Željeznicu RS a.d. Doboј;

2015 (za poslovanje u 2014.god.) - Željeznicu RS a.d. Doboј, Vodovod i kanalizacija a.d. Bijeljina, Vodovod i kanalizacija a.d. Novi grad, Vodovod Banja a.d. Luka, Komunalac a.d. Derventa, Autoputevi RS d.o.o., Vodovod i Kanalizacija a.d. Brod, Vodovod a.d. Prnjavor, Bobas a.d. Kotor Varoš;

⁹¹ Podsjetimo da su najveći protesti opozicije u RS, održani u Banja Luci 14. maja 2016. godine, inicirani zbog nezadovoljstva istih uslijed lošeg upravljanja vladajuće strukture u javnim preduzećima i najavljenog poskupljenja struje u RS.

Primjera javnih preduzeća u RS, koji ukazuju na postojanje indicija nesavjesnog poslovanja, na neodgovorno i netransparentno, pa i protuzakonito zapošljavanje u mnogim od njih, je i previše, a detaljniji opisi trenutnog stanja po tom pitanju ovu analizu bi odveli u sasvim drugom pravcu.

Trenutno možemo samo zaključiti kako se kapaciteti entitetskih finansijskih revizora moraju ojačati, a istovremeno proces odabira preduzeća u kojima će biti vršena revizija bi morao biti usmjereniji na ona koja su u fokusu interesovanja političke elite (preduzeća kojima rukovodi i upravlja vladajuća većina), tj. ona koja zapošljavaju znatno veći broj osoba i posluju sa učešćem znatno veće količine javnog novca.

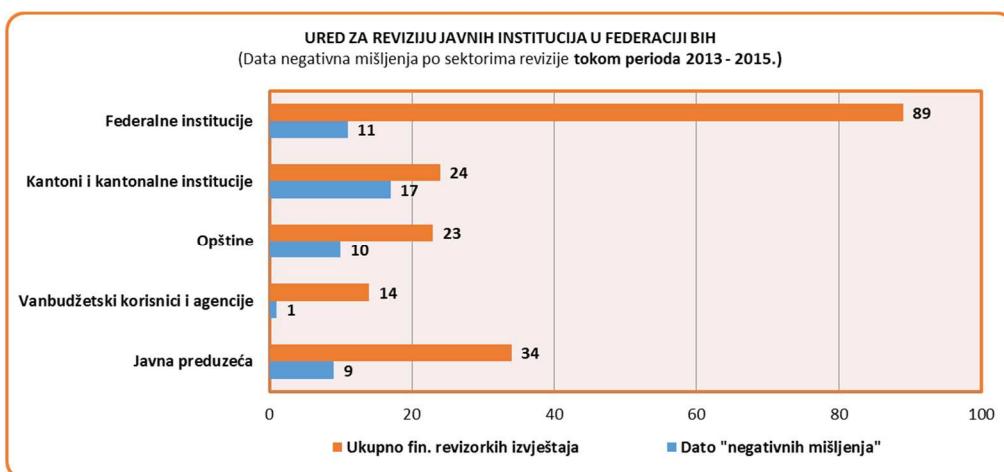
Finansijski izvještaji revizora zasigurno ne mogu riješiti mnogobrojne probleme koji su prisutni u javnim preduzećima u Republici Srpskoj, ali bi mogli dati informacije o curenju javnog novca i doprinijeti svojim preporukama da se spriječi likvidacija⁹² mnogih od njih.

Ipak važno je u kontinuitetu naznačavati kako su revizorki izvještaji tek jedna od karika kojim bi se kroz pravovremenu realizaciju preporuka moglo unaprijediti finansijsko poslovanje institucija, preduzeća i drugih. Međutim, u praksi, u najvećem broju slučajeva izostane lančana reakcija u smislu adekvatnog angažovanja parlamenta, tužilaštva, policije, sudstva, pokretanja disciplinske, javne, moralne, političke, pa i krivične odgovornosti, u situacijama kada revizor jasno uputi na protuzakonite i koruptivne radnje.

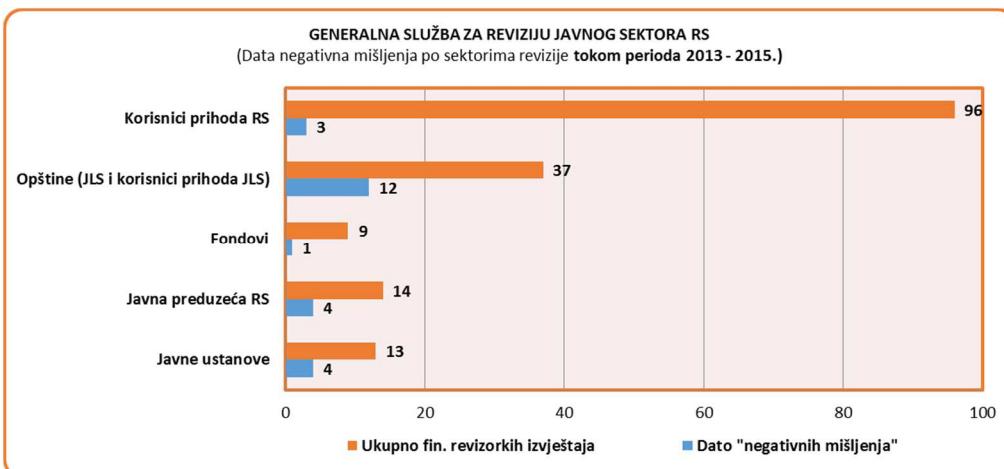
⁹² Prema podacima Privredne komore RS u 2015. godini su zaključena 83 stečajna postupka u javnim preduzećima. Između ostalih, stečajevi su zatvoreni u preduzeću „Metalotehna“ iz Kneževa, „Metalka“ iz Prnjavora, „Adapter“ iz Broda, Tvornica prečistača Rogatica, „Trebinjeprevoz“ iz Trebinja i drugi. U 2014 godini broj otvorenih stečaja je bio i veći, preko 100 javnih preduzeća.

2.2.3. Struktura revidiranih subjekata sa negativnim mišljenjem za finansijsko poslovanje u periodu 2013 – 2015. godine

U nastavku smo analizirali strukturu revidiranih subjekata koji su dobili „negativno mišljenje“ za finansijsko poslovanje, a izdvojili smo i najčešće razloge za dobijanje ovakvih ocjena od strane entitetskih revizora u BiH.



Grafikon⁹³ 4: Odnos negativnih mišljenja u poređenju sa ukupno datim ocjena od strane GSR RS (2013-2015.)



Grafikon⁹⁴ 5: Odnos negativnih mišljenja u poređenju sa ukupno datim ocjena od strane VRI FBIH (2013-2015.)

⁹³ Najveći broj finansijskih revizija VRI FBIH je realizovala u sektoru „Federalnih institucija“ gdje potпадaju Budžet Federacije BiH, Dom naroda i Zastupnički dom Parlamenta FBIH, Zajedničke službe službe Parlamenta, uredi Predsjednika i Potpredsjednika FBIH, Vlada FBIH, ministarstva, Služba za zajedničke poslove, uprave (CZ, PU, UIP), Fed. direkcija robnih rezervi, FZZS.

⁹⁴ Najveći broj finansijskih revizija GSRS je realizovala u sektoru „Korisnici prihoda RS“ gdje potпадaju Služba predsjednika RS, NSRS, VN RS, republički sekretarijat, ministarstva, republičke uprave, republički servisi, republičke agencije, osnovni sudovi, univerzitet, itd... .

Kao što smo prethodno istakli, Glavna služba za reviziju RS tokom perioda 2013 – 2015. godina dala je 24 negativnih mišljenja, dok je Ured za reviziju institucija Federacije BiH to učinio čak 48 puta.

Ured za reviziju institucija BiH nije dao niti jedno „negativno mišljenje“ za poslovanje institucija na državnom nivou.

Komentarišući prvo pokazatelje za Federaciju BiH, prethodni grafikon pokazuje kako je najveći broj revidiranih „federalnih institucija“, tako da je broj revizija koje budu obavljene u tom sektoru tokom godine tek nešto manji od sume svih drugih finansijskih revizija (kantoni i kantonalne institucije, opštine, vanbudžetski korisnici i agencije, te javna preduzeća).

Ovakva situacija je donekle i razumljiva, uzmemu li u obzir trenutne kapacitete revizora i zakonsku obavezu gdje prioritet imaju federalne institucije, a što je sa druge strane djelimično ustabililo pravilnost finansijskog poslovanja ovih institucija (za tri godine federalne institucije su sumarno imale 12% „negativnih mišljenja“, u odnosu na broj revidiranih). U drugim sektorima je situacija znatno lošija, što implicira da bi se zakon trebao promjeniti i proširiti lista obaveznih revizija sa značajnim obuhvatom po drugim sektorima i privrednim subjektima (kantonima, opštinama, javnim preduzećima).

Procentualno, poredeći broj urađenih finansijskih revizija i dobijenih negativnih ocjena, Federalni VRI je najviše propusta našao u sektoru „kantoni i kantonalne institucije“, gdje je u čak 71% slučajeva revizija završena sa ocjenom „negativno mišljenje“.

Opštine i gradovi Federacije BiH se takođe ne mogu pohvaliti odgovornim finansijskim poslovanjem, jer je u 43% izvještaja njihov rad takođe ocjenjen sa „negativnim mišljenjem“. U konkretnom slučaju Federalnih opština bitno je naznačiti kako je od njih 79 tokom protekle 3 godine rađena revizija finansijskog poslovanja za svega 23, tj. tek 29%. Pri tome 2014. godine nije revidirano finansijsko poslovanje za 2013. godinu niti jedne opštine u Federaciji BiH. Još čudnije je što je odluka da se te godine ne revidira finansijsko poslovanje opština uslijedila nakon što je tokom 2013. godine, za poslovanje u 2012., polovina opština dobila negativno mišljenje⁹⁵, a druga polovina mišljenje s rezervom (dakle bez i jednog pozitivnog mišljenja). Pozitivno mišljenje takođe nije dobila niti jedna od 5 revidiranih opština tokom 2015. godine, tj. 4 ih je dobilo mišljenje s rezervom, a opština Ljubuški negativno.

⁹⁵ Konjic, Čitluk, Fojnica, Travnik, Tomislavgrad, Vitez, Gornji Vakuf, Gradačac, te Bosansko Grahovo.

O problematici koja je u vezi sa javnim preduzećima govorili smo prethodno, a možemo ponoviti kako je poražavajuće to da je preko ¼ od onih u kojima je VRI FBIH izvršio finansijsku reviziju dobilo „negativno mišljenje“.

Novi trendovi pokazuju kako revizija u narednim godinama mora biti daleko snažnije usmjerena ka drugim sektorima, tj. onim koji svake godine bilježe ogromne finansijske gubitke javnog novca zbog nesavjesnog i neodgovornog poslovanja, sa akcentom na pojačanje obima revizije u kantonima i kantonalnim institucijama, opština, te javnim preduzećima.

Kada je riječ o finansijskim revizijama opština u RS, u prosjeku GSR RS godišnje analizira finansijsko poslovanje 12 jedinica lokalne samouprave (od ukupno 64). Takvim tempom, revizori su u situaciji da analiziraju finansijsko poslovanje neke od opština svake 5-te do 6-te godine. U isto vrijeme, to bi značilo kako jedna lokalna vlast može raditi i čitav mandat od 4 godine, a da ne bude pod lupom revizorske službe RS. I ne bi to bio problem kada bi dosadašnje revizije finansijskog poslovanja opština u većini slučajeva bile pozitivno ocjenjene, što ni približno nije slučaj.

Govoreći o ocjenama iz realizovanih revizija o finansijskom poslovanju na nivou opština i gradova u RS, od 37 urađenih revizija tokom perioda 2013 – 2015. godine, „pozitivno mišljenje“ su do bile samo 3 jedinice lokalne samouprave⁹⁶ (8%), 22 „mišljenje s rezervom“ (59%), uz čak 12 „negativnih mišljenja“ (33%).

Pored opština lošim finansijskim poslovanjem u Republici Srpskoj mogli bi se pohvaliti i u 31% revidiranih javnih ustanova, te 28% javnih preduzeća o čemu smo detaljnije govorili u prethodnom poglavljju.

I na nivou RS je jasno kako najmanje negativnih ocjena dobijaju oni čije finansijsko poslovanje je svake godine pod budnim okom revizora, dakle tzv. „korisnici prihoda RS“. To su institucije za koje zakon definiše kako je u istima godišnja revizija finansijskog poslovanja obavezna.

Mogli bi zaključiti da je finansijsko poslovanje neke institucije u BiH daleko kvalitetnije, manje protuzakonito i manje podložno korupcijskim aferama, u slučajevima gdje je izvjesna godišnja revizija u istom od strane eksternih javnih revizora. Tako u posljednje 3 godine nismo imali

⁹⁶ Grad Prijedor za poslovanje u 2012. godini i opština Derventa, te opština Istočna Ilidža za poslovanje u 2014. godini.

negativnih mišljenja na nivou BiH, jer tamo VRI BiH u pravilu revidira sve institucije, tj. ima dovoljno kapaciteta za takav obim posla. Na nivou entiteta situacija se komplikuje, jer je obim obavezujućih i potencijalnih institucija za potrebe revizije finansijskog poslovanja daleko veći, a kapaciteti VRI ni približno ne mogu odgovoriti većem obuhvatu. Ali i u slučaju entiteta praksa pokazuje kako one institucije u kojima je redovna finansijska revizija od strane VRI, bilježe i bolje rezultate po pitanju finansijskog poslovanja.

S obzirom da se godišnji gubici uslijed nezakonitog i koruptivnog poslovanja javnih institucija, opština, preduzeća i drugih tijela, a po podacima VRI u BiH, mjere u desetinama miliona KM, CCI prepoznaje nekoliko rješenja za situaciju u kojoj se nalazimo i to:

- Značajno povećanje kapaciteta entitetskih VR, u vidu povećanja broja revizora, uz daljnji razvoj kompetencija kroz nastavak doedukacije;
- Povećanje kapaciteta u ljudstvu bi moralo pratiti i značajnije povećanje budžeta entitetskih VR, a što ne bi trebalo da se odrazi na povećanje javne potrošnje, jer bi ti isti revizori napravili podlogu za spriječavanje daleko većeg odliva javnog novca uslijed nezakonitih radnji na nivou kantona, opština i javnih preduzeća;
- Angažovanje po ugovoru drugih eksternih revizorskih institucija;
- Na kraju, potrebno je izmjeniti zakon u smislu odabira prioriteta i kriterija koji bi omogućili veći sveobuhvat.

Naredna tabela nas upućuje u spisak svih institucija koje su od strane entitetskih revizora dobili negativno mišljenje za finansijsko poslovanje, tokom perioda 2013 – 2015. godine, a vidimo da su neke od njih „negativno mišljenje“ dobili u sve tri godine za redom.

Objavljen izvještaj 2013. god. (revidirano poslovanje u 2012.)	Objavljen izvještaj 2014. god. (revidirano poslovanje u 2013.)	Objavljen izvještaj 2015. god. (revidirano poslovanje u 2014.)
Federacija BiH		
Budžet Federacije BiH	Budžet Federacije BiH	Budžet Federacije BiH
Federalno min. poljoprivrede, vodoprivrede i šumarstva	Federalno min. poljoprivrede, vodoprivrede i šumarstva	Federalno min. poljoprivrede, vodoprivrede i šumarstva
Unsko-sanski kanton	Unsko-sanski kanton	Unsko-sanski kanton
Srednjobosanski kanton	Srednjobosanski kanton	Srednjobosanski kanton
Sarajevski kanton	Sarajevski kanton	Sarajevski kanton
Ministarstvo pravde	Kanton 10	Ministarstvo finansija
Ministarstvo za pitanje boraca i IOOR	Zapadnohercegovački kanton	Posavski kanton
Ministarstvo rada i socijalne politike	Bosansko-podrinjski kanton	Zavod ZO ŽZH

Federalna uprava civilne zaštite	JP „Željeznice FBiH“ d.o.o. Sarajevo	Opština Ljubuški
Kanton 10	JP „B&H Airlines“ d.o.o. Sarajevo	ŠGD „Srednjobosanske Šume“d.o.o. Donji Vakuf
Zapadno-hercegovački kanton	Javni servis „Radio-televizija FBiH“ Sarajevo	ŠPD „Unsko-sanske šume“d.o.o. Bosanska Krupa
Bosansko-podrinjski kanton	Dioničko društvo „Ceste Mostar“	ŠGD „Hercegbosanske šume“ d.o.o. Kupres
Posavski kanton		
Opština Konjic		
Opština Čitluk		
Opština Fojnica		
Opština Travnik		
Opština Tomislavgrad		
Opština Vitez		
Opština Gornji Vakuf		
Opština Gradačac		
Opština Bosansko Grahovo		
KJP Vodvod d.o.o Mostar		
Olimpik turs d.o.o. Sarajevo		
Republika Srpska		
Grad Istočno Sarajevo	JP Putevi RS d.o.o.	Vodovod i kanalizacija a.d.
Opština Trnovo	Klinički centar Banja Luka	Opština Kneževi
Opština Gradiška	Opština Istočni Stari Grad	Opština Istočno Novo Sarajevo
Opština Oštara Luka	Bolnica Istočno Sarajevo	Opština Kostajnica
Fond zdravstvenog osiguranja RS	Dom zdravlja Derventa	Grad Trebinje
Ministarstvo poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede RS	Ministarstvo poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede RS	Ministarstvo zdravlja i socijalne zaštite RS
	Dom zdravlja Trebinje	
	Opština Nevesinje	
	Opština Ribnik	
	Toplana Prijedor	
	Opština Vlasenica	
	Željeznice Republike Srpske a.d. Dobojski	

Tabela 10: Spisak svih institucija koje su od strane entitetskih revizora dobili negativno mišljenje za finansijsko poslovanje, tokom perioda 2013 – 2015. godine

U Federaciji BiH bilježimo čak 6 revidiranih subjekata čije finansijsko poslovanja je revizor ocjenio „negativnim mišljenjem“ tokom sve tri protekle godine. U pitanju su tri kantona (Unsko-sanski, Srednjobosanski i Sarajevski kanton), Federalno ministarstvo poljoprivrede, vodoprivrede i šumarstva, te Budžeti Federacije za 2012., 2013. i 2014. godinu. Neke od revidiranih institucija, preciznije 4 kantona, su dobila dva negatina mišljenja za tri godine

(Posavski, Bosansko-podrinjski, Zapadnohercegovački i Kanton 10). Realizacija budžeta kod Posavskog, Bosansko-podrinjskog i Kantona 10 nije ocjenjena „negativnim mišljenjem“ samo u godinama kada revizija u tim kantonima nije niti rađena⁹⁷, dok je izvještaj o reviziji finansijskih izvještaja budžeta Zapadnohercegovačkog kantona za 2014. godinu, nakon dvije negativne ocjene, dobio „mišljenje s rezervom“.

Sa druge strane, U Federaciji BiH je tokom protekle tri godine bilo svega 13 revizorkih mišljenja sa „pozitivnim mišljenjem“, uzimajući u obzir i ona pozitivna mišljenja sa „isticanjem predmeta“. Pri tome 10 pozitivnih mišljenja je dato Federalnim institucijama (11%, od revidiranih u tom sektoru), jedno vanbudžetskom korisniku (7%) i dva javnim preduzećima (6%). Dakle, niti jedna od realizovanih revizija kantonalnih budžeta i finansijskog poslovanja opština tokom protekle tri godine u Federaciji BiH nije polučila „pozitivno mišljenje“.

Dok ih je u Federaciji BiH bilo 6, u Republici Srpskoj nije bilo institucija koje su tokom sve tri protekle godine dobile „negativno mišljenje“, dok je samo Ministarstvo poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede zabilježilo dvije negativne ocjene tokom analiziranog perioda. Rad ovog Ministarstva revidiran je i u 2015. godini, za poslovanje u 2014., a kada je ocjenjen sa „mišljenjem s rezervom“.

Tokom analiziranog perioda Glavna služba za reviziju javnog sektora RS bila je daleko spremnija za davanje pozitivnog mišljenja za finansijsko poslovanje revidiranih subjekata, u odnosu na Federalnog revizora. Data su čak 64 pozitivna mišljenja. Od tog broja, 56 pozitivnih mišljenja dato je u sektoru „korisnici prihoda RS“ (58%, od revidiranih u tom sektoru), tek 3 (8%) za poslovanje opština, 3 (33%) za poslovanje fondova, 2 (15%) za finansijsko poslovanje u revidiranim javnim ustanovama. Posebno izdvajamo poražavajući podatak da GSRS u posljednje 3 godine nije dala pozitivno mišljenje niti za jedno revidirano javno preduzeće RS.

2.2.4. Najčešći razlozi za dobijanje „negativnih mišljenja“ (po sektorima)

U nastavku smo nastojali približiti najznačajne probleme koje su revizori identifikovali prilikom revidiranja finansijskog poslovanja institucija u periodu 2013 – 2015. godina. Nesumnjivo, radi se o propustima koji su doprinijeli da desetine miliona KM ne budu utrošene na pravičan, fer i

⁹⁷ Posavski kanton je bio i jedini kanton čiji budžet za 2013. godinu nije revidiran, dok u Bosansko-podrinjskom kantonu i Zapadnohercegovačkom revizija nije rađena tokom 2015. godine, za poslovanje u 2014.

unaprijed planiran način. Revizori su vrlo precizno ukazali na te činjenice, iznijeli konkretnе cifre koje mi nećemo ponavljati u nastavku, ali (ne)odgovorni pojedinci za takvo stanje uglavnom nikada ne odgovaraju na adekvatan način (moralno, krivično...).

Poražavajuće je i to što se opaske i preporuke revizora prečesto ponavljaju iz godine u godinu (pa i istim institucijama), tj. u kontinuitetu se prave vrlo slični propusti u poslovanju od strane institucija koje su dobijale negativno mišljenje.

Kako bi potvrdili ovu tezu krenućemo sa pregledom zaključaka entitetskih VRI koji se u vrlo sličnom obliku godinama ponavljaju, a izdvojili smo negativne primjere iz finansijske revizije Federalnog budžeta za protekle 3 godine, revizije finansijskih izvještaja Federalnog ministarstva pojloprivrede, vodoprivrede i šumarstva, kantona Federacije, jedinica lokalne samuprave, te nekoliko javnih preduzeća.

Budžeti Federacije BiH za 2012., 2013. i 2014. godinu

- ✓ Ne poštuju se odredbe Zakona o budžetima u FBiH, na način da se neblagovremeno vrši usaglašavanje rashoda sa ostvarenim prihodima, a izvršenim preraspodjelama rashoda i izdataka samo se pokrivaju već stvorene obaveze koje su veće od Budžetom FBiH odobrenih sredstava. Također, odredbe Zakona o budžetima u FBiH se ne poštuju u dijelu koji se odnosi na prioritete plaćanja, sačinjavanje planova novčanih tokova, utrošak sredstava Tekuće rezerve, te izvještavanje Vlade FBiH o izvršenju Budžeta FBiH;
- ✓ Nedosljedna je primjena Zakona o budžetima FBiH i godišnjih zakona o izvršavanju Budžeta FBiH i kod odobravanja dijela sredstava tekućih transfera krajnjim korisnicima, u skladu sa programima utroška sredstava. Tekući transferi se realizuju bez jasnih i mjerljivih kriterija za odabir korisnika sredstava, ocjena i rangiranja zahtjeva (programa) potencijalnih korisnika i bez utvrđivanja iznosa sredstava po svakom zahtjevu. Problem je i taj što o utrošku sredstava tekućih transfera dio nadležnih ministarstava ne izvještava na adekvatan način Federalno ministarstvo finansija, a Federalno ministarstvo finansija Vladu FBiH;
- ✓ Prilikom nabavki roba, usluga i ustupanja radova kod dijela budžetskih korisnika ne provode se dosljedno odredbe Zakona o javnim nabavkama BiH i Uputstva o primjeni Zakona o javnim nabavkama;
- ✓ Ne primjenjuju se dosljedno pozitivni zakonski propisi i drugi akti (uredbe, odluke, zaključci Vlade FBiH) od strane budžetskih korisnika, u dijelu trošenja odobrenih budžetskih sredstava za naknade za rad članovima stručnih komisija, naknade po

osnovu ugovora o djelu, dok kod više institucija nisu ispoštovane odredbe „Uredbe o načinu obrazovanja i utvrđivanja visine naknade za rad radnih tijela osnovanih od strane Vlade FBiH i rukovodioca federalnih organa državne službe“.

- ✓ Ne može se potvrditi iznos iskazane imovine, obaveza i potraživanja, jer dio budžetskih korisnika ne izvršava usklajivanje knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem utvrđenim popisom, kako je to propisano odredbama Zakona o budžetima u FBiH, Uredbe o računovodstvu budžeta u FBiH i Pravilnika o knjigovodstvu budžeta u FBiH, niti je usaglašena vrijednost stalnih sredstava sa izvorima.

Ministarstvo poljoprivrede, vodoprivrede i šumarstva Federacije BiH

- ✓ Tokom protekle tri godine, programi i utrošci sredstava sa kriterijima raspodjele sredstava - „Poticaji za poljoprivredu“ i provedbeni propisi za implementaciju istih, nisu imali uporište u usvojenim strateškim opredjeljenjima od strane Parlamenta FBiH, što nije u skladu sa članom 28. Zakona o poljoprivredi i članom 4. Zakona o novčanim podrškama u poljoprivredi i ruralnom razvoju.
- ✓ Tri godine za redom Federalni VRI upozorava kako se Program utroška sredstava poticaji za poljoprivredu (u iznosima od preko 5 miliona KM), ne usvajaju u zakonski propisanom roku od 60 dana od dana stupanja na snagu Zakona o izvršavanju Budžeta FBiH, u skladu sa članom 4. Zakona o novčanim podrškama i ruralnom razvoju.
- ✓ U skladu sa članovima 27. i 31. Zakona o novčanim podrškama u poljoprivredi i ruralnom razvoju nije uspostavljen odgovarajući informacijski sistem za obradu novčanih podrški i nije uspostavljena centralna baza podataka po vrstama novčanih podrški i klijentima. Zbog navedenog se ne može potvrditi da se prilikom dodjeljivanja sredstava novčanih podrški provodi adekvatna kontrola i nadzor nad realizacijom poticajnih sredstava, kao i da se podaci o dodijeljenim novčanim podrškama klijentima iskazuju na transparentan način. Nije prezentovana dokumentacija na osnovu koje bi mogli potvrditi da je unos podataka u registre, od strane službenika na lokalnom nivou, iskontrolisan na način predviđen Pravilnikom o upisu u Registar poljoprivrednih gazdinstava i Registar klijenata, odnosno da je na lokalnom nivou izvršena administrativna kontrola unesenih podataka od strane prepostavljenih opštinskih službenika, kao i superkontrola od strane Ministarstva, što može da ima uticaja prilikom isplate novčanih podrški;
- ✓ Ne može se potvrditi transparentnost dodjele sredstava iz sredstava rezervi utvrđenih „programom podrški“, niti se može potvrditi izvršavanje nadzora nad namjenskim utroškom navedenih sredstava. U pravilu ne budu utvrđeni kriteriji za raspodjelu

sredstava Rezervi, već se samo naznačava da će se ista utrošiti za nepredviđene izdatke;

- ✓ Ne može se potvrditi da je, u skladu sa utvrđenim nadležnostima, Ministarstvo ostvarilo adekvatan nadzor, odnosno kontrolu nad cijelokupnim procesom za dodjelu novčanih poticaja, a naročito u dijelu obavljanja kontrole prije sačinjavanja naloga za plaćanje⁹⁸;
- ✓ Revizor ne može potvrditi da su dosljedno ispoštovane odredbe „Uredbe o uspostavi koordinacionog mehanizma za upravljanje i koordinaciju sredstava za razvoj u FBiH“, u dijelu implementacije, kao i izvještavanja nadležnih institucija o utrošku sredstava pojedinih razvojno – investicijskih projekata koji se finansiraju iz ino - kredita i donatorskih sredstava, a isti su Planom razvojno - investicijskih projekata u FBiH, dati u nadležnost Federalnog ministarstva poljoprivrede, vodoprivrede i šumarstva. U skladu sa naprijed navedenom Uredbom, Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji Ministarstva jeste sistematizovan Sektor za upravljanje projektima, u čijem sastavu se nalaze tri implementacijske jedinice: Jedinica za šumarstvo (PIU), Ured za koordinaciju projekata za razvoj stočarstva i ruralnog finansiranja (PCU) i Jedinica za upravljanje projektom „Snadbijevanja vodom i sanitacija u FBiH“ (WATSAN). Međutim, Pravilnik nije implementiran u dijelu inkorporiranja rada pomenuih Jedinica za implementaciju projekata (PIU-a i PCU-a) u rad Ministarstva, s obzirom da istima i dalje upravljaju direktori, a uposlenici su angažovani po ugovorima na određeno i neodređeno vrijeme, čiji rad se finansira iz kreditnih sredstava; ISL.

Samo iz prethodnog svjedočimo ne poštivanju sljedeće regulative: „Zakon o budžetima u FBiH“, „Zakon o godišnjem izvršavanju Budžeta FBiH“, „Zakon o javnim nabavkama BiH“, „Uputstvo o primjeni Zakona o javnim nabavkama“, „Uredba o načinu obrazovanja i utvrđivanja visine naknade za rad radnih tijela osnovanih od strane Vlade FBiH i rukovodioca federalnih organa državne službe“, „Uredbe o računovodstvu budžeta u FBiH“, „Pravilnik o knjigovodstvu budžeta u FBiH“, „Programi utroška sredstava sa kriterijima raspodjele sredstava“, „Zakon o poljoprivredi Federacije FiH“, „Zakon o novčanim podrškama u poljoprivredi i ruralnom razvoju“, „Uredba o uspostavi koordinacionog mehanizma za upravljanje i koordinaciju sredstava za razvoj u FBiH“, te drugi zaključci i odluke Vlade FBiH.

⁹⁸ Primjera radi, obavljena kontrola novčanih podrški na terenu u 2013. godini vršena je bez prethodno utvrđenih kriterija za odabir korisnika koji će biti predmet kontrole, zapisnika i izvještaja o obavljenim kontrolama, a u najvećem dijelu ne sadrže najznačajnije zaključke nakon provedenih kontrola, niti preporuke za daljnje unapređenje isplata novčanih podrški, što definitivno upućuje na nesistematično (na korupciju i potencijalni kriminal) obavljanje kontrole isplata poticaja od strane Ministarstva na terenu.

Jedinice lokalne samouprave (opštine)

U Republici Srpskoj, najčešći razlozi za dobijanje negativnog mišljenja jedinica lokalne samouprave, od strane Glavne službe za reviziju javnih institucija, jesu:

- ✓ Godišnji popis imovine se ne realizuje na vrijeme, a i kada se izvrši ne bude usklađen sa „Pravilnikom o načinu i rokovima vršenja popisa i usklađivanja knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem imovine i obaveza“.
- ✓ Budžetski rashodi na računovodstvenom fondu (01) ne iskazuju se u skladu sa „Pravilnikom o budžetskim klasifikacijama, sadržini računa i primjeni kontnog plana za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova“, jer dio rashoda (npr. rashodi stručnih usluga, grantovi, doznake na ime socijalnih davanja, transferi) ne budu evidentirani prema jedinstvenoj ekonomskoj klasifikaciji;
- ✓ Rashodi za tekuće održavanje iskazuju se umanjeno i u neskladu sa „Pravilnikom o računovodstvu, računovodstvenim politikama i računovodstvenim procjenama za budžetske korisnike u Republici Srpskoj“, kao i prihodi u bilansu uspjeha (i po nekoliko stotina hiljada KM prikazuju se manji prihodi). Nije strano niti da se rashodi u Bilansu uspjeha iskazuju u umanjenim iznosima;
- ✓ Bilansi stanja ne budu strukturirani u skladu sa članom 49. Pravilnika o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova, tako što se sprovedenim popisom ne utvrdi tačno stanje imovine i obaveza, niti se izvrši poređenje i usaglašavanje knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem i zbog toga nije omogućeno istinito i tačno bilansiranje imovine i obaveza;
- ✓ Neporeski prihodi se iskazuju umanjeni, kao i primici od finansijske imovine, dok se uvećano predstavljaju primici na nefinansijsku imovinu;
- ✓ Napomene uz konsolidovane finansijske izvještaje ne budu sastavljene u skladu sa MRS⁹⁹ i članom 57. Pravilnika o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova, i tako ne pružaju sve potrebne informacije koje bi pomogle boljem razumijevanju računovodstvenih informacija objelodanjenih u finansijskim izvještajima. ITD

Slične razloge za dobijanje negativnog mišljenja jedinica lokalne samouprave bilježimo i u Federaciji BiH, i to:

- ✓ Opštine u Federaciji BiH takođe ne izvršavaju popis imovine i obaveza u skladu sa Zakonom o računovodstvu i reviziji, Uredbom o računovodstvu budžeta u FBiH i

⁹⁹ Međunarodni računovodstveni standardi

Pravilnikom o knjigovodstvu budžeta u FBiH (ne bude popisana sva imovina opštine, ne izvrši se popis obaveza i potraživanja po dobavljačima i kupcima, itd).

- ✓ Ne provode se javne nabavke za usluge saniranja lokalnih cesta, čime se direktno krši Zakona o javnim nabavkama;
- ✓ Nemogućnost potvrde tekućih transfera za određene oblasti, jer se sredstva raspodjeljuju zaključkom načelnika bez prethodno utvrđenih kriterija;
- ✓ Ne iskazuju se izdaci i obaveze po neevidentiranim fakturama, kao ni izdaci i obaveze prema uposlenim u revidiranom periodu;
- ✓ Ne bude osigurana kvalitetna evidencija prikupljanja i utroška određenih sredstava (recimo naknade za zaštitu od prirodnih i drugih nesreća), zbog čega se ne može potvrditi da su ista namjenski i utrošena, itd.

Javna preduzeća

Mogli bi krenuti od toga da javna preduzeća (kompanije u većinskom vlasništvu države), slično kao što to rade mnoge druge javne institucije, svoje godišnje planove rada kreiraju vrlo uopšteno i formalno (ne budu navedeni: aktivnost, nosioci posla i rokovi provođenja aktivnosti), što je posljedica neefikasnosti planiranja, pa shodno tome ne predstavlja adekvatan osnov za sprovođenje poslovnih aktivnosti preduzeća. Revizori su kritikovali i sljedeće:

- ✓ Planovi poslovanja preduzeća u mnoštvu slučajeva nisu donositi u skladu sa Zakonom o javnim preduzećima i Statutom preduzeća, i nisu bili zasnovani na realnim osnovama sa definisanim načinom pokrića gubitka, iskazanog iznad vrijednosti kapitala;
- ✓ Konstatovana su značajna odstupanja između vrijednosti planiranih nabavki, ugovorenih vrijednosti i izvršenja ugovora. Isto tako, preduzeća nisu bila u mogućnosti da dokumentuju kako vrše procjenu rizika nastajanja materijalno značajnih grešaka i neusklađenosti za osnovne poslovne aktivnosti koje utiču na ostvarenje ciljeva poslovanja kao i na finansijske izvještaje.
- ✓ Istovremeno, interne kontrole u preduzećima nisu ugrađene u sve segmente poslovanja i njihovo funkcionisanje nije na zadovoljavajućem nivou.
- ✓ Na primjeru JP „Vodovoda i kanalizacije“d.o.o. Brod, u Republici Srpskoj, revizija je konstatovala i da su prihodi iskazani na osnovu otpisa obaveza po osnovu kamata niži od iznosa navedenog u rješenju Poreske uprave. Pri tome, rashodi i obaveze po osnovu kamata nisu bili evidentirani tj. došlo je do prebijanja rashoda po osnovu kamata i prihoda iskazanog na osnovu otpisa obaveza po osnovu kamata, što naravno apsolutno nije u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardom (MRS). Skoro da ne postoji mogućnost da menadžment ovog i drugih preduzeća ne poznae

načela MRS, tako da ove propuste možemo okarakterisati jedino kao postupke svjesno učinjenih kriminalnih i koruptivnih radnji.

- ✓ Negativnom mišljenju o poslovanju javnih preduzeća zasigurno doprinose nerjetke konstatacije revizora kako iskazani finansijski rezultati na godišnjem nivou ne odražavaju stvarni rezultat perioda, a razlozi za to su neiskazani stvari troškove amortizacije, neizvršene ispravke vrijednosti zastarjelih potraživanja, brojne greške u početnim stanjima i druge utvrđene greške i nepravilnosti u finansijskim izvještajima.
- ✓ U Federaciji BiH, česta opaska revizora odnosila se na datum bilance sa iskazanim kratkoročnim potraživanjima, od kojih višemilionski¹⁰⁰ iznosi budu stariji od godinu dana. Preduzeća ne vrše vrijednosna usklađivanja zastarjelih potraživanja, odnosno ne vrše ispravku vrijednosti na teret rashoda, što je obaveza u skladu sa odredbama paragrafa 33., 37. i 85. Okvira za sastavljanje i prezentaciju finansijskih izvještaja¹⁰¹.
- ✓ Dodajmo i navode revizora u smislu kako ne mogu potvrditi opravdanost i visinu određenih isplaćenih troškova (korištenje privatnog automobila u službene svrhe, troškove mobitela, reprezentacija) i to u situacijama kada za isplatu tih troškova ne postoje razrađene procedure i kada preduzeće djeluje sa gubitkom (slučaj d.o.o. Ceste Mostar), dok je kod više različitih Federalnih preduzeća identifikovana nezakonita isplata za rad na terenu, u suprotnosti sa članom 25. tada važećeg Opštег kolektivnog ugovora za teritoriju Federacije BiH.
- ✓ I u Republici Srpskoj i u Federaciji BiH, javnim preduzećima se u velikom broju slučajeva zamjerilo to što nabavke roba i usluga nisu vršene u skladu sa procedurama propisanim važećim zakonima o javnim nabavkama, a s tim u vezi nabavke budu obavljane na temelju odluka uprave preduzeća, bez usvojenih planova i bez potrebnih saglasnosti nadzornih odbora.

Kantoni i kantonalne institucije

Ni kantoni nisu imuni na nesavjesno poslovanje i milionsko trošenje javnih sredstva, u suprotnosti sa priznatim računovodstvenim principima tačnosti, istinitosti, pouzdanosti, sveobuhvatnosti, pravovremenosti i pojedinačnog iskazivanja poslovnih događaja, kako je propisano i članom 74. Zakona o budžetima u FBiH. Neki od najčešćih zaključaka VRI FBIH, a koji su uzrokovali davanje negativnog mišljenja odnosili su se na sljedeće fakte:

¹⁰⁰ ŠGD „Hercegbosanske šume“ D.o.o. Kupres, revizorski izvještaj za 2014. godinu – kratkoročna potraživanja su iznosila 20.925.893 KM, a u okviru istih 15.122.414 KM je starije od godinu dana;

¹⁰¹ Dio Međunarodnih računovodstvenih standarda;

- ✓ Konsolidovani finansijski izvještaji budžeta nisu potpuni i ne sadrže sve prihode, kao ni rashode koje kanton ostvari tokom godine (što nije u skladu sa Zakonom o budžetima u FBiH i Zakonom o trezoru u FBiH).
- ✓ Ne izvrši se usaglašavanje rashoda sa ostvarenim prihodima, kako je to predviđeno odredbama Zakona o budžetima u FBiH, što za poslјedicu ima ostvareni višak rashoda nad prihodima.
- ✓ Namjenska sredstva se troše netransparentno i neogovorno. Po odlukama vlada kantona, ta sredstva iskorištavaju za potrebe održavanja tekuće likvidnosti. U pravilu, milionski iznosi ne budu vraćeni u utvrđenim rokovima, koji se više puta prolongiraju, a sa datumom bilansa ne budu raspoloživa na namjenskim podračunima¹⁰².
- ✓ Mnogi neodgovorni kantonalni budžetski korisnici imaju praksu da se ne pridržavaju utvrđenih ograničenja u Posebnom dijelu Budžeta, kako da je to propisano Zakonom o budžetima u FBiH, a nerjetke su i situacije kada određene obaveze za angažirana materijalno tehnička sredstva i robe ne budu iskazane u poslovnim knjigama, te se zbog toga, za navedeni iznos ne može potvrditi stanje obaveza u finansijskim izvještajima.
- ✓ Revizor je upozoravao i na situacije kada Direkcija za robne rezerve kantona, neposredno nakon okončanja procedure odabira najpovoljnijeg ponuđača i zaključenja ugovora, da saglasnost na značajno povećanje cijena, a na taj način se ne može potvrditi kako su u tako provedenom postupku ispoštovana osnovna načela i principi iz Zakona o javnim nabavkama BiH i da je predmetna nabavka izvršena od dobavljača koji je ponudio najbolje uslove za ugovorni organ.
- ✓ Problem nastaje i kada revizor nije u mogućnosti da potvrdi iskazano stanje kratkoročnih potraživanja¹⁰³, s obzirom da sa kupcima ne budu izvršena usaglašavanja, kako je to Zakonom o računovodstvu i reviziji u FBiH propisano.
- ✓ Takođe, kod više kantonalnih ministarstava revizor ne može potvrditi realnost iskazanog stanja plasmana „programa“, a kod drugih „tekući transferi“, „rezervna sredstva“, „podrške projektima“ ne budu realizovani u skladu sa odredbama Zakona o izvršenju budžeta;

¹⁰² Najnoviji primjer je USK gdje je u 2014. godini 15.340.000 KM, po odlukama Vlade, iskorišteno za tekuću likvidnost i to: sredstva za pretvorbu poljoprivrednog zemljišta 5.500.000 KM, sredstva od privatizacije 5.490.000 KM, naknade za šume 2.650.000 KM i sredstva za zaštitu i spašavanje 1.700.000 KM.

¹⁰³ U USK (Revizorski izvještaj za 2014. godinu) nisu knjigovodstveno evidentirane dospjele obaveze po izvršnim sudskim presudama u iznosu od 64.408.366 KM u izvještajnim periodima na koje se odnose. U Sarajevskom kantonu (izvještaj za 2014. godinu), 13.849.686 KM, nije ispravljeno i isknjiženo iz knjigovodstvenih evidencija, kako je to Računovodstvenim politikama za budžetske korisnike Kantona i Trezora Kantona predviđeno, iako je od strane nadležnih sudova utvrđeno da su nenaplativa, dok su značajna potraživanja u iznosu od 4.478.725 KM u finansijskim izvještajima iskazana bez propisane računovodstvene isprave.

- ✓ Za kraj, razlog zbog kojeg kantoni dobijaju „negativno revizorsko mišljenje“ je i taj što se ne izvrši usklađivanje stanja sredstava sa izvorima stalnih sredstava, niti iskazanog knjigovodstvenog stanja imovine, obaveza i potraživanja sa stvarnim stanjem utvrđenim popisom, kako je to propisano odredbama Zakona o računovodstvu i reviziji u FBiH.

2.2.5. Tempo provedbe preporuka finansijske revizije

Najvažniji aspekt revizorskih izvještaja zasigurno čine date preporuke. Temeljna načela revizije javnog sektora definišu potrebu uspostavljanja procedura za naknadno praćenje (follow-up¹⁰⁴) i izvještavanje o realizaciji revizorskih nalaza i preporuka. Praćenje se fokusira na to realizuju li subjekti revizije na odgovarajuće načine zapažanja i preporuke revizora, odnosno pažnja se usmjerava na egzaktne podatke o tome da li su identifikovani nedostaci ispravljeni. Preporuke date u izvještajima revizija prate se kako bi se ustanovilo koje mјere su nadležne institucije preduzele i koji efekti su ostvareni¹⁰⁵.

Govoreći o transparentnosti pregleda realizacije preporuka koje revizori na državnom i entitetskim nivoima upute revidiranim institucijama, po obavljenom poslu, posebno bi u pozitivnom svjetlu izdvojili Glavnu službu za reviziju javnog sektora u RS.

Naime, na WEB sajtu ove Službe objavljen je tzv. „register preporuka¹⁰⁶“ koji se ažurira svakih mjesec u roku od 5 radnih dana od 1. u narednom mjesecu. Trenutno, ovaj register sadrži preporuke date iz izvještaja o finansijskoj reviziji institucija javnog sektora za 2012. i 2013. i 2014. i 2015. godinu.

Uspostavom pomenutog registra, javnosti RS je pregledno omogućeno da se upoznaju sa datim preporukama revizora, i to po institucijama. Svrshodnost registra u prvom redu zavisi od količine podataka koje revidirane institucije dostavljaju prema GSR RS, a vjerujemo kako se računalo da neće biti mnogo institucija koje će se oglušiti na ovu obvezu.

¹⁰⁴ Praćenje (follow-up), je definisano međunarodnim smjernicama ISSAI 100 – „Osnovni principi revizije javnog sektora“.

¹⁰⁵ Ured za reviziju javnih institucija BiH, „Godišnji izvještaj o glavnim nalazima i preporukama za 2014. godinu“.

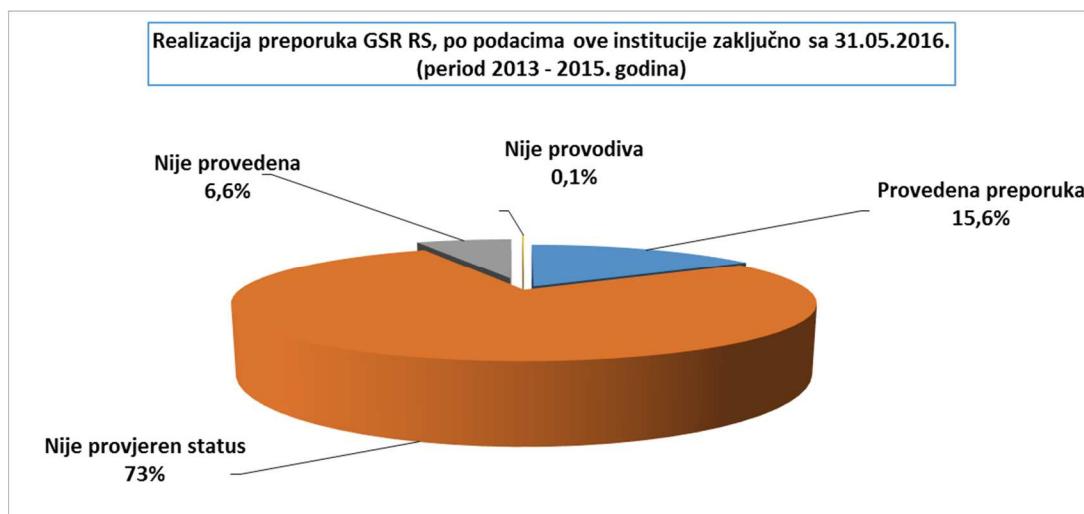
¹⁰⁶ http://www.gsr-rs.org/front/reportsearch/?up_mi=1 - Register preporuka finansijske revizije uspostavljen je sa ciljem da se na jednom mjestu i na sistematičan način prikažu preporuke koje GSRS RS daje institucijama koje revidira u izvještajima finansijske revizije, kao i informacija o tome u kojoj mjeri revidirane institucije provode te preporuke.

U nastavku dajemo tabelarni pregled sa statusom realizacije preporuka koji je GSR RS dala u periodu 2013 – 2015. godina:

REVIDIRANI PERIOD	0-nije provjeren	1-provedena	2-djelimično provedena	3-nije provedena	4-nije provodiva	Ukupni zbir
2013.	276	92	31	45	1	445
2014.	398	78	20	27	0	523
2015.	123	0	0	0	0	123
Ukupni zbir	797	170	51	72	1	1091

Tabela 11: Status realizacije preporuka finansijske revizije, a koje je GSR RS dala u periodu 2013 – 2015. godina

Iz prethodne tabele možemo primjetiti manjkavosti ovog generalno dobro osmišljenog alata, jer za čak 73% preporuka (797 od 1091) nema bilo kakve informacije o realizaciji, tj. „nije provjeren status“¹⁰⁷. GSR RS konstatiše kako „nije provjeren status“ onda kada ne dobiju povratne informacije iz revidiranih institucija i drugih tijela, a očigledno je da velika većina ne poštuje instrukcije¹⁰⁸ GSR RS. Na ovaj način se obesmišljava funkcionalnost registra.



Grafikon 6: Stepen realizacije preporuka finansijske revizije, realizovane na nivou RS u periodu 2013 - 2015. god.

Kada uzmemo u obzir samo preporuke za koje je provjereno stanje realizacije na dan 31.05.2016. godine (njih 294), vidimo kako je 25% nerealizovanih preporuka, 17% djelimično realizovanih i 57% realizovanih. Primjera radi, GSR RS je izvršila provjeru realizacije datih

¹⁰⁷ Isti izvor ukazuje da tokom prvih 5 mjeseci tekuće godine nije bilo provjere realizacije niti jedne preporuke, koju je revizor uputio institucijama u 2015. godini, ocjenjujući njihovo poslovanje u 2014.

¹⁰⁸ <http://swot.ba/wordpress/glavna-sluzba-za-reviziju-rs-objedinila-sve-preporuke/>

preporuka iz 2013. godine, koje su se odnosile na poslovanje institucija u 2012., i pri tome je zaključno kako je još uvijek 27% nerealizovanih u odnosu na broj provjerenih.

Vjerujemo da ni u GSR RS ne mogu biti zadovoljni efektima koje bilježe nakon uspostave „registra preporuka“. Centri civilnih inicijativa uzimaju za pravo da ocjene vrlo korisnim postojanje ovakvog alata i postavljanje istog na Web stranicu GSR RS, što nije praksa drugih VRI. Generalno, registar bi sa jedne strane trebao da izvrši pritisak na revidirane institucije u smislu da redovno razmišljaju o preporukama VRI i da u kontinuitetu rade na realizaciji istih. Sa druge, registar omogućava da šira javnost bude upoznata sa dinamikom, tj. koracima koje revidirane institucije preduzimaju s ciljem unaprjeđenja finansijskog poslovanja i saniranja propusta na koje upućuju revizori.

Ukoliko ima interesa da ovaj koristan alat postane i funkcionalan, Vlada RS bi trebala usvojiti dodatne instrukcije za odnos revidiranih institucija prema istom, sa prijedlogom sankcija za one koji ne budu po tome radili.

U nastavku ćemo prvo predstaviti negativne primjere, tj. one institucije čiti status preporuka je provjeravan, ali u najvećem broju preporuke nisu još uvijek realizovane:

SUBJEKT REVIZIJE Tekst preporuke	Nije provjereno	Provadena	Djelimično provedena	Nije provedena	Ukupni zbir	% NEREALIZOVANIH preporuka u odnosu na broj provjerenih
Opština Istočni Drvar	0	0	0	17	17	100%
Ministarstvo nauke i tehnologije	5	4	2	12	23	67%
Generalni sekretarijat Vlade Republike Srpske	8	4	4	9	25	53%
Željeznice Republike Srpske	13	10	4	11	38	44%
Javni fond za dječiju zaštitu	4	7	2	7	20	44%
Ministarstvo rada i boračko-invalidske zaštite	8	8	11	11	38	37%
Min. poljoprivrede, šumarstva i vodop.	12	10	5	7	34	32%
Republička uprava za geodetske i IP poslove	7	14	1	7	29	32%

Tabela 12: Stepen nerealizacije preporuka revizora po subjektima revizije, sa akcentom na one sa najmanjim obimom realizacije

Ekstremni podatak je u vezi sa opštinom Istočni Drvar¹⁰⁹ u kojoj je revizor još 2013. godine (za poslovanje u 2012.) pronašao niz grešaka kada govorimo o nemamjenskom, netransparentnom i nezakonitom načinu utroška javnih sredstava, a ponovljena revizija je rađena i 2015. godine. Međutim, dvije godine nakon prve revizije i dobro selektovanih preporuka, GSR RS je mogla samo konstatovati kako niti jedna od 17 preporuka nije realizovana. Ovakva situacija čudi jer je logika da broj realizovanih preporuka bude veći kod manjih budžetskih korisnika koji u načelu raspolažu sa manjim budžetima i imaju manje složenu organizacijsku strukturu. Po podacima do kojih je CCI došao za ovakvu situaciju niko nije odgovarao, a najpozvaniji za to bi zasigurno bio bivši načelnik¹¹⁰. Trenutno, manji je problem u bivšem načelniku, a veći u pasivnom pristupu revizorskim nalazima od strane tužilaštva, kako u ovom, tako u mnogim drugim slučajevima.

U isto vrijeme posebno zabrinjava neodgovoran odnos nekoliko ministarstava Vlade RS prema preporukama Republičkog revizora, i činjenica kako se među 8 institucija koje provjereno nisu realizovale najveći broj preporuka nalazi čak 3 ministarstva (Ministarstvo nauke i tehnologije, Ministarstvo rada i boračko-invalidske zaštite, te Ministarstvo poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede).

Pozitivni primjeri institucija na nivou RS koje su u najvećoj mjeri ispoštovale preporuke GSR RS i na taj način unaprijedile odgovornost i efikasnost u finansijskom poslovanju su:

SUBJEKT REVIZIJE Tekst preporuke	Nije provjereno	Provadena	Djelimično provedena	Nije provedena	Ukupni zbir
Grad Banja Luka	0	12	6	0	18
Zavod za zapošljavanje	7	14	1	0	22
Ministarstvo saobraćaja i veza	1	14	0	1	16
Republička uprava za geodet. i imovinsko-pravne poslove	7	14	1	7	29
Fond zdravstvenog osiguranja	5	19	5	1	30
Ministarstvo trgovine i turizma	8	19	4	4	35

¹⁰⁹ U pitanju je manja opština u kojoj je glavna profitna grana drvna industrija, sa godišnjim Budžetom nešto većim od 600.000 KM.

¹¹⁰ U Februar 2015. godine održani su vanredni izbori za načelnika Istočnog Drvara, a nakon što su građani u avgustu 2014. opozvali dotadašnjeg načelnika Dragana Lukača, iz SNSD-a. Za novu načelnicu izabrana je gospođa Milka Ivanković (Zavičajni socijaldemokrati Mile Marčeta).

Ministarstvo zdravlja i socijalne zaštite	6	20	4	3	33
Ministarstvo industrije, energetike i rудarstva RS	7	20	2	5	34

Tabela 13: Pregled institucija koje su u najvećoj mjeri ispoštovale preporuke GSR RS

Za razliku od RS, javnost Federacije BiH nema mogućnost da se način kakav nudi „register preporuka GSR RS“, upozna sa listom preporuka koje je Ured za reviziju javnih institucija Federacije BiH kreirao po završetku finansijskih revizija tokom protekle 3 godine. Isto tako web sajt ove institucije ne pruža pregled o tome koliko je preporuka realizovano u potpunost, djelimično, odnosno za koliko ih se i dalje čeka realizacija.

U vezi sa ovim pitanjem, Centri civilnih inicijativa su uputili pisani dopis prema VRI FBIH, a na osnovu dobijenih odgovora došli smo sljedećih podataka.

Kalendarska godina	Budžetska godina	Dato preporuka
2013.	2012.	1631
2014.	2013.	1248
2015.	2014.	1063
2016.	2015.	U toku

Tabela 14: Provjera realizacije izvršena je za 2012., 2013., (za 2014 je u toku).

U 2014. godini obavljena finansijska revizija za 2013.godinu, izvršena ocjena implementacije preporuka za 2012. godinu				
Potpuno implementirano	Djelomično implementirano	Nije implementirano	Neprovodive preporuke ¹¹¹	Preporuke za koje nije vršena ocjena implementacije ¹¹²
255	301	430	12	633

Tabela 15: Realizacija preporuka iz 2012. godine

U 2015. godini obavljena finansijska revizija za 2014.godinu, izvršena ocjena implementacije preporuka za 2013. godinu				
--	--	--	--	--

¹¹¹ Neprovodive preporuke se odnose na slučajeve kada je došlo do promjene zakonskih propisa ili kada subjekti revizije nisu imali aktivnosti vezano za procese ili finansijske transakcije za koje je data preporuka u prethodnoj reviziji, pa se ne može dati ocjena postupanja.

¹¹² Tokom obavljanja revizija za 2012. i 2013. budžetsku godinu nije vršena ocjena implementacije preporuka zbog toga što određeni klijenti nisu bili obuhvaćeni Godišnjim planom revizija. Ocjena implementacije preporuka za te subjekte (25 subjekata za 2012. godinu i 16 subjekata za 2013. godine) izvršit će se prilikom revizijskog ciklusa, kada isti budu predmetom revizije u skladu sa Godišnjim planom i programom rada Ureda za reviziju institucija u FBiH.

Potpuno implemantirano	Djelomično implementirano	Nije implementirano	Neprovodive preporuke ¹	Preporuke za koje nije vršena ocjena implementacije ¹¹³
199	230	344	38	437

Tabela 16: Realizacija preporuka iz 2013. godine

Dakle, u tekućoj 2016. godini Federalna VRI obavlja finansijsku reviziju za 2015. godinu, a istovremeno se vrši ocjena implementacije preporuka za 2014. godinu.

Interesantna je razlika u broju preporuka koje je u periodu 2013 – 2015. godina dao Federalni VRI, u odnosu na GSR RS. Dok je GSR RS za 3 godine dao 1091 preporuku revidiranim subjektima, Federalni VRI je identifikovao 3942 istih. Ovaj podatak upućuje i na veliku razliku u količini posla pri praćenju implementacije preporuka na nivou Federacije BiH.

Slično kao i na nivou RS i u Federaciji BiH za najveći broj preporuka nema povratnih informacija iz institucija o stepenu realizacije. Na osnovu ocjena implementacije preporuka Federalnog VRI tokom 2013. i 2014. godine nedostaju podaci za čak 37% preporuka, što je ipak znatno bolje u odnosu na RS gdje u „registru preporuka“ nema podataka za 73% preporuka.

Kada uzmemo u obzir samo preporuke za koje je provjereno stanje realizacije tokom 2013. i 2014. godine (njih 1809), vidimo kako je 43% nerealizovanih preporuka, 29% djelomično realizovanih, 25% realizovanih, te 3% neprovodivih.

Tvrđaju kako je i u Federaciji BiH situacija sveukupno loša, kada govorimo o stepenu realizacije preporuka iz finansijske revizije, potkrepljujemo i podacima iz „Izvještaja o poslovanju revizora u FBIH za 2014. i 2015. godinu“. Međutim, riječ je o podacima koji se odnose na kantone, jer se u pomenutim izvještajima nalaze podaci o procentima realizacije preporuka iz prethodnih godina, ali samo po pitanju kantona. Precizirano je da se kao ni prethodnih godina u najvećem dijelu ne postupa u skladu sa datim preporukama i da se iste ili nedovoljno ili uopšte ne implementiraju. Tako je:

- Od ukupno 179 preporuka datih u izvještajima o obavljenim revizijama za 2012. godinu, u devet kantona, po 19 preporuka u potpunost je postupljeno, po 25 samo djelomično, dok po 135 preporuka nije postupljeno. Dakle, od ukupno datih preporuka za navedenu godinu, po 75 % uopšte nije postupljeno.
- Od 91 konkretnе i provodive preporuke date u izvještajima za 2013. godinu, u samo 5 revidiranih kantona, 11 je potpuno prihvaćenih, 8 samo djelomično, dok po 72

¹¹³ Ibid

preporuke uopšte nije postupljeno. Od ukupno datih preporuka za 2013. godinu, pet revidiranih kantona, po njih 79% uopšte nije postupljeno.

Evidentno, i na nivou Federacije BiH nedostaje pritisak na revidirane subjekte s ciljem da se dođe do efikasnije realizacije preporuka. Takođe nedostaje alat kojim bi se efikasnije pratila dinamika realizacije preporuka, i smatramo za potrebno da se i na nivou Federacije realizuje transparentan prikaz sa „registrom preporuka“, po uzoru na praksu koju koristi GSR RS. Naravno, potrebno je učiniti da taj „registar preporuka“ služi svrsi o čemu smo prethodno govorili.

Za kraj ovog poglavlja konstatujmo ništa bolju situaciju po ovom pitanju i na nivou BiH, a pri tome je maksimalno otežan dolazak do preciznih podaka o broju realizovanih preporuka u određenom vremenskom periodu.

Javne su tek određene procjene koje potvrđuju činjenicu o malom procentu realizacije preporuka na nivou BiH, a izdvajamo sljedeće:

- Ukupan broj datih preporuka od strane VRI BiH, kroz pojedinačne izvještaje finansijske revizije u 2012. godini, iznosio je 500. Broj datih preporuka kroz izvještaje o finansijskoj reviziji pojedinačnih institucija u 2013. godini iznosio je 557. Procenat realizovanih preporuka iz tih izvještaja bio je na približno istom nivou kao i godinama ranije - cca 40%.
- U izvještajima o finansijskoj reviziji pojedinačnih institucija u 2014. godini dato je cca 460 preporuka, što je oko 17% manje nego u 2013. godini. Procjena Ureda za reviziju kada je riječ o stopi realizacije preporuka finansijske revizije se kreće između 50% - 60%.

U posljednjem objavljenom godišnjem izvještaju, za 2014. godinu, tadašnji glavni revizor gospodin Milenko Šego konstatiše kako se sa ovim procentima ne može biti zadovoljno, jer države sa visokom demokratijom bilježe stopu i do 90% implementacije preporuka revizije javnog sektora.

Monitoring realizacije preporuka i kontinuirano praćenje efekata nakon što se preporuke implementiraju trebale bi biti jedne od glavnih pravaca djelovanja nadležnih organa u revidiranim institucijama, ali i parlamentarnih komisija zaduženih za analizu revizorkih izvještaja, dok bi koordinacija o sveukupnom stepenu i tempu realizacije datih preporuka morala biti aktivnije i transparentnije vođena i u revizorskim uredima.

Bez ovakve evidencije, bez javnih podataka o kvalitetno ostvarenoj saradnji na relaciji revizor – parlament – tužilaštvo, na svim nivoima, revizorski izvještaji sami za sebe ne mogu poslužiti pravoj svrsi u ponom kapacitetu.

Dok nesavjesna rukovodna lica, odgovorna za neprofesionalno trošenje javnih sredstava, tj. desetina miliona KM (javnog novca), ne budu adekvatno kažnjavana za svoje postupke, za kršenje zakona, protokola i drugih podzakonskih akata na koje uputi javni revizor, čitava premisa koja se veže za pojam revizora „čuvari državnog novca“ - gubi smisao i vraća nas na početno pitanje „revizija, e pa šta?“.

6.3. Revizija učinka (potrebe i prakse)

Pojam revizije učinka datira od 1970-ih godina, kada se u svijetu sve više govorilo o tome kako odgovornost menadžmenata u javnim institucijama mora biti proširena i van zakona i propisa kojima se uređuje oblast korištenje javnih sredstava. Postalo je očito da metodologija revizije sistema, koja se temelji na strogim provjerama upravljanja finansijama, ne daje dovoljno informacija parlamentima o tome da li je djelovanje menadžmenta neke javne institucije efikasno.

Dakle to je dovelo do razvoja u javnom sektoru onoga što se danas uopšteno naziva „revizija učinka“. Od samog početka razvoja ovog modela revizije ista je bila usmjerena na ispitivanje ekonomičnost, efikasnosti i djelotvornost javne uprave. Revizija učinka zahtijeva potpuno drugačiju metodologiju revizije do finansijske revizije.

U Bosni i Hercegovini koncept revizija učinka je anglosaksonski, ne kontinentalni, što znači da revizori nemaju mandat da sankcionišu, izriču kazne ili podnose zvanične izvještaje organima gonjenja kao što imamo mnoštvo primjera na nivou EU (Francuska, Italija...).

U sistemu kakav je u BiH, VRI se samo mogu osloniti na profesionalnost i odgovornost institucija kojima su preporuke upućene, na parlamentarne zastupnike, na pritisak opozicije na vladu, na nevladine organizacije i medije (tzv. soft power). Međutim, praksa pokazuje da to i nisu dovoljne poluge koje donose promjene po onom pitanju na očekivani način.

2.3.1. Uvod u definiciju i svrhu revizije učinka

Revizija učinka javnog sektora u BiH definisana je kao redovan zadatak javnih revizora kroz važeće zakone o reviziji u BiH, a preciznije međunarodnim standardima vrhovnih revizorskih institucija i smjernicama „ISSAI 300 - Osnovni principi revizije učinka¹¹⁴“.

Glavni cilj revizije učinka je konstruktivno promovisanje ekonomičnog, efektivnog i efikasnog upravljanja. Isto tako, revizija učinka doprinosi jačanju odgovornosti i transparentnosti institucija. Dakle, za razliku od finansijske revizije koja predmet revizije sagledava sa aspekta tačnosti finansijskih izvještaja, te njegove usklađenosti sa važećom regulativom, revizija učinka predmet revizije procjenjuje sa stanovišta ekonomičnosti, efikasnosti, efektivnosti i transparentnosti.

¹¹⁴ Revizije učinka u BiH se obavljaju u skladu sa Temeljnim načelima revizije učinka iz Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija, a usvojenih od strane Koordinacionog odbora vrhovnih revizijskih institucija u BiH.

Revizije učinka su posebno važne za Bosnu i Hercegovinu, jer ne možemo biti zadovoljni sa trenutnim obimom i dostupnosti kvalitetnih analitičkih dokumenata koje na objektivan način ukazuju na efikasnost i transparentnost rada vlasti, tj. djelovanja cjelokupnog javnog sektora. A efikasnost je jedna od ključnih komponenti koja bi morala biti u fokusu svih reformi javnog sektora u BiH. Efikasnost u smislu da javni sektor radi više, isporučuje više rezultata, a da troši manje. Ne samo Bosna i Hercegovina, i vlade drugih zemalja EU/OECD su pod stalnim pritiskom da poboljšaju učinak javnog sektora i istovremeno zadrže rast rashoda, dok, opravdano, građani sve glasnije traže od vlada daleko veću odgovornost za ono što su postigli s novcem poreskih obveznika.

Praćenje utroška javnog novca (za razvojne programe, poticaje, programe zapošljavanja i različite javne usluge), daleko je snažnije i sistematičnije uređeno u razvijenim zemljama u odnosu na Bosnu i Hercegovinu. Isto tako, rad na revizijama učinka rada vlasti, uz kontinuirano mjerjenje obima i cijene pruženih javnih usluga, u Bosni i Hercegovini još ni približno nije praksa sa kontinuitetom, na nivou kakav je u EU.

Javnost BiH je vrlo malo upoznata sa do sada obavljenim revizijama učinka, a još manje sa promjenama koje su nastale nakon provođenja istih. Ponovo, slično kao kada govorimo o finansijskim revizijama, izostanu jasni pokazatelji o uticaju dosadašnjih revizija učinka na efikasnost i efektivnost rada revidiranih institucija¹¹⁵. Generalno rezultati izostaju, a i one dobre stvari koje se dese ne budu na pravi način promovisane, što nas uvodi u još jedan problem po pitanju funkcionisanja 4 VRI u BiH, a to je nedovoljno kvalitetna i primjenjena komunikacijska strategija.

Istraživanja pokazuju kako se u svim zemljama OECD-a snažno provodi inicijativa s ciljem povećanja broja izvještaja i informacija o učinku javnog sektora i mjerenu učinka u odnosu na planirani i utrošeni budžet. Težnja je da se pomjeri fokus odlučivanja prilikom programiranja budžeta od „ulaza“ (pitanja – koliko novca mogu dobiti?) prema mjerljivim rezultatima (šta mogu postići sa tim novcem?). Ovakav pristup naravno stvara oštriji fokus javnosti na rezultate rada javnog sektora, a isto tako pruža i kvalitetnije informacije o vladinim ciljevima i prioritetima, kao i detaljnija pojašnjenja o tome kako različiti programi doprinose ostvarenju tih ciljeva.

Ipak, kada govorimo o BiH, nameće se i pitanje koliko je vladajućoj oligarhiji u interesu da ulažu u jačanje kapaciteta javnih revizora, a kako bi oni značajnije unaprijedili obim realizovanih revizija učinka u odnosu na trenutno stanje. Nedvojbeno, postoji javni interes da

¹¹⁵ O problemima koji su u vezi sa mjerenjem efekata rada institucija, nedostacima sredstava i obučenih kadrova za ove vrste evaluacije, kompleksnosti u mjerenu efikasnosti i efektivnosti, Centri civilnih inicijativa su pisali i 2015. godine u objavljenoj analizi po nazivom „Efekti zakona - jedna od nepoznanica u BiH“, <http://www.cci.ba/pubs/1/21/1.html> .

revizori snažnije budu prisutni u javnosti, da se pozitivne promjene na osnovu preporuka revizora snažnije promovišu. Istovremeno to bi nametalo potrebu reciprociteta – tj. potrebu da se daleko snažnije sankcionišu svi oni koji ne rade u skladu sa regulativom i čiji rezultati rada budu negativno ocjenjeni.

Istovremeno, otvara se jedno vrlo važno, a teško provjerljivo pitanje - „koliko je rad nezavisnih revizora u BiH imun na uticaj politike“?. Upravljačke i nadzorne funkcije u institucijama i preduzećima, širom BiH, prečesto se posmatraju kao izborni plijen, a budžeti istih kao javno - privatna sredstva, tj. kao kapital koji se može po potrebi koristiti za privatne i stranačke ciljeve. Na sve to, jednu ogromnu hobotnicu navođenu ličnim i stranačkim interesima, preciznije interesima trenutno najmoćnijih ljudi u državi, javni revizori bi trebali ostati imuni, te nesmetano i odgovorno obavljati svoj posao upućujući na sve probleme i malverzacije na koje naiđu prilikom finansijskih i revizija učinka. Zaključak je jasan – bez promjene svijesti najodgovornijih osoba za vođenje politika u državi, bez stručnog tužilaštva postavljenog na temeljima personalne nezavisnosti i odlučnosti da se otvoreni slučajevi dokazno potkrijepe kako bi mogli imati mjerljiv sudski epilog, uticaj rada i zalaganje javnih revizora biće sve više i više marginalizovan.

Uporedo, prihvatanjem Reformske agende Bosna i Hercegovina ubrzava korak na putu evro integracija, tako da će se određeni standardi i evropski principi nametati kao obavezujući. Revizije učinka, precizno mjerjenje efikasnosti javnog sektora, analize i izvještaji koji kroz jasne varijable detektuju situaciju u BiH, poredeći je sa stanjem u zemljama EU, postaju obavezujuće gradivo za bh. politiku. Istovremeno, različite evaluacije, revizije učinka i efikasnosti javnog sektora ne smiju biti cilj same po sebi. Takvi dokumenti, revizorki izvještaji i drugi, služe prvenstveno za detektovanje problema, tj. upućuju na rješenja istih kroz preporuke kako bi u što kraćem roku svaka od institucija (ili skupine institucija) unaprijedila svoje poslovanje – povećala odgovornost pri trošenju budžeta, povećala efikasnost i efektivnost, a naravno i transparentnost u svom radu.

2.3.2. Problemi i izazovi „revizije učinka“ tokom proteklih godina

U Bosni i Hercegovini entitetski i državni revizori su počeli sa izradom revizija učinka još 2006. godine. S obzirom na kompleksnu metodologiju, manjak internih kapacitete VRI za ovaj oblik revizije, te težinu pojedinih oblasti za koje se revizija učinka radi, nije strano da realizacija istih traje i do 2 godine. Dakle, revizija učinka je u načelu kao i druge „ex post“ analize, pa može da obuhvati i višegodišnje razdoblje, odnosno ne vezuje se za kalendarsku ili poslovnu godinu.

Tokom proteklih 9 godina, najveći broj revizija učinka obavio je Ured za reviziju javnih institucija BiH, a posebno tokom perioda koji je u fokusu ove analize.

God. objavlјivanja izvještaja o reviziji učinka	VRI BiH	VRI FBIH	GSR RS
2007.	1	1	1
2008.	1	0	0
2009.	1	2	2
2010.	0	0	0
2011.	2	2	4
2012.	3	1	3
2013.	3	2	3
2014.	6	4	4
2015.	8	3	6
UKUPNO	25	15	23

Tabela 17: Uporeni pregled obaljenih revizija učinka na nivou entiteta i države u periodu od 2006. do 2015. godine:

Sveukupno, VRI BiH je realizovao 2,8 analiza godišnje, GSR RS 2,6, dok je najmanje produktivan po ovom pitanju VRI FBIH sa svega 1,7 revizija učinka po godini. Ipak, kod sve tri institucije se vidi pozitivan pomak u posljednje 3 godine, pa je tako i VRI FBIH u periodu 2013-2015. godine realizovao više revizija učinka nego za 6 godina perioda 2007 – 2012. godina.

Brojni su zaključci i preporuke proizašli na osnovu obavljenih revizija učinka, ali je na žalost evidentno i to da funkcioneri i odgovorne osobe u javnim institucijama ne pridaju suštinski značaj reviziji učinka, tako da su i u ovom slučaju mnoge preporuke ostale nerealizovane.

Interesantno i pohvalno, Ured za reviziju institucija BiH proveo je analizu tokom 2015. godine s ciljem da procjeni jesu li i u kojoj mjeri institucije implementirale preporuke revizija učinka datih u izvještajima u periodu 2010 – 2013. godina. Došlo se do sljedećih saznanja:

- Stepen realizovanih preporuka je na niskom nivou realizacije, a niti jedna preporuka se nije realizovala u potpunosti;
- Predsjedništvo i Vijeće ministara nisu uspostavili praksu razmatranja izvještaja revizije učinka;
- Nije uspostavljen mehanizam kojim bi nakon usvajanja izvještaja revizije učinka u PSBiH, sve institucije bile obavještene o njegovom usvajanju, pratećim zaključcima PSBiH, kao i obavezama u vezi sa implementacijom preporuka revizije i zaključaka PSBiH;
- Nadležne institucije nisu uspostavile mehanizme kojima se prati realizacija preporuka revizije učinka, a nisu definisane ni mjere u slučajevima neprovedbe preporuka i zaključaka;

- PSBIH nema utvrđene procedure postupanja po izvještajima revizije učinka, dok prohodnost informacija o usvajanju izvještaja revizije učinka nije na zadovoljavajućem nivou.

Naravno i ova analiza je isporučila čitavu paletu novih preporuka, kako bi se izvršio i dodatni pritisak na institucije koje nisu do sada uradile ono što im je naloženo kroz prethodne pojedinačne analize učinka. Preporuka CCI je da i entitetske VRI u što skorijem periodu planiraju ovakav vid analize kako bi mogli detaljnije sagledati uzroke koji dovode do nerealizacije preporuka iz prethodnih analiza učinka.

Do podataka o nedovoljno dobroj realizaciji preporuka iz prethodno završenih revizija učinka došli su i u Glavnoj službi za reviziju javnog sektora RS. Ne na osnovu posebno urađene analize kako je to učinio VRI BiH, nego na osnovu podataka iz WEB registra.

GRS RS se izdvaja po tome što na svom web-sajtu ima predstavljen „Registrar preporuka revizije učinka¹¹⁶“, a koji trenutno obuhvata pregled preporuka i informacije o realizaciji istih za period januar 2013 – april 2016. godine. Zakonom o reviziji javnog sektora Republike Srpske predviđeno je da su Vlada i revidirane institucije obavezni da u roku od 60 dana od dana prijema konačnog izvještaja o provedenoj reviziji učinka sačine akcioni plan za provođenje preporuka revizije učinka i da ga dostave Glavnoj službi za reviziju i nadležnom skupštinskom odboru radi praćenja sprovođenja datih preporuka¹¹⁷. Naknadnim pregledima, Glavna služba za reviziju provjerava da li je i u kojoj mjeri implementiran akcioni plan, da li su provedene preporuke, i na taj način je unapređena ekonomičnost, efikasnost, te efektivnost.

Međutim, situacija se komplikuje kada mnoge institucije RS, nakon evidentiranog lošeg poslovanja kroz izvještaje o učinku, odluče nepoštivati Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske. Naime, institucije, javna preduzeća, i drugi, nakon obavljene revizije, jednostavno se ogluše na zakonom definisanu obavezu kreiranja akcionog plana za provođenje preporuka revizije učinka. A ni za to niko ne odgovara. U konačnici, revizor može samo konstatovati kako nije donesen akcioni plan i da naknadni pregled provođenja preporuka nije izvršen. Pored toga što se krši Zakon o reviziji javnog sektora RS, u potpunosti se obesmišljava jedan alat čija svrha je trebala biti u javnom promovisanju pozitivnih promjena revidiranih institucija.

¹¹⁶ Uspostavljanje ovog registra, kao i registra preporuka proizašlih iz revizija finansijskih izvještaja, aktivnost je proizašla iz Akcionog plana za sprovođenje Strategije razvoja Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske za period od 2014. do 2020. godine, http://www.gsr-rs.org/static/uploads/registar_preporuka/RegPrepRevUcin_20130101-20160822_cyr.pdf.

¹¹⁷ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o reviziji javnog sektora objavljen je u Službenom glasniku RS broj: 20/14 dana 19.03.2014.godine, a stupio na snagu dana 27.03.2014.godine.

U razgovorima koje je CCI obavio sa pojedinim revizorima GSR RS rečeno nam je kako postoje i određeni problemi, a koje zasigurno doprinose kašnjenju ili oglušavanju na obavezu kreiranja pomenutih akcionih planova. Kao osnovni razlozi koji otežavaju revidiranim institucijama izradu akcionog plana navodeni su:

- Glavne nalaze i zaključke, te preporuke iz revizorskih izvještaja učinka, nije jednostavno strukturirati u formu akcionog plana;

Isti se nerjetko odnose na sistemska rješenja, na promjenu zakona i podzakonskih akata, na odsustvo volje i kapaciteta revidiranih institucija, na potrebu smanjenja broja zaposlenih, te druge korjenite reforme na koje institucija ne može samostalno da odgovori, jer bi to nerjetko izlazilo i van njenih nadležnosti.

Primjera radi, neke preporuke za primarni nivo zdravstva zadiru i u pravila sekundarnog nivoa, ili baveći se problemom nesavjesnog vađenja šljunka i pijeska (vodoprivreda), revizor se morao baviti i kamenolomima što je u nadležnosti druge institucije (rudarstvo). U ovakvim slučajevima aktivnost u akcynom planu trebala bi prije svega biti međusektorski usaglašena, što znači da ne zavisi samo od jedne institucije koja treba da izradi akcioni plan sa preciznim rokovima.

- Preporuke revizije učinka su nerjetko pisane na vrlo apstraktnom i opštem nivou i rijetko se konkretizuju;

Pregledom preporuka iz objavljenih revizija učinka i CCI se mogao uvjeriti u potrebu veće konkretizacije tamo gdje je moguće, tako da revidirani subjekt zna šta treba adresirati kao osnovni problem.

- Ni revizori, a ni revidirani subjekti nisu prošli adekvatnu obuku o tome kako se prave, odnosno prate, akcioni planovi definisani Izmjenama i dopunama Zakona o reviziji RS (član 19.stav 4.);

Opravdana je potreba kreiranja jasnih smjernica o tome kako se kreira i šta Akcioni plan treba da predstavlja.

Međunarodni standardi revizije učinka po pitanju praćenja realizacije preporuka i stanja u nekoj oblasti u kojoj je vršena revizija učinka su jasni - uraditi „follow up reviziju“. Ova revizija je metodološki skoro ista prvoj obavljenoj, a cilj je ispitati promjene (trendove) u odnosu na opisano u prvobitnim nalazima i zaključcima nakon određenog perioda. Mechanizam „follow up revizije“ učinka osmišljen je zbog kompleksnosti same studije revizije učinka i prepostavke da se takve revizije bave vrlo kompleksnim temama i problemima u društvu.

Preporuka CCI je da Koordinacioni odbor vrhovnih revizorskih institucija u BiH pokrene postupak harmonizacije pozitivnih praksi koje bi dovele do transparentnog praćenja, ali i efikasnije realizacije preporuka iz obavljenih revizija učinka. Potrebno je da ovo tijelo koordiniše usvajanje regulative koja će na svim nivoima obezbjediti akcione planove revidiranih institucija za realizaciju preporuka VRI, kao i uputstva za izradu akcionih planova. Takođe, istim instrukcijama Koordinacioni odbor bi trebao insistirati na uvođenju prakse „follow-up revizija“, te uspostavljanje web alata sa „registrom preporuka iz revizija učinka“ na nivou FBIH i BiH, s ciljem da kompletna javnost bude bolje upoznata sa ovim procesima.

Ipak moramo biti svjesni kako ni najbolji alati za praćenje procesa i pozitivnim promjena neće polučiti rezultate ako se i svjest bh. političara i šire javnosti u BiH ne bude postepeno mjenjala ka boljem. Ako krenemo od opšte prihvaćenih pojava - da u BiH politika upravlja svime, da je korupcija ušla u sve pore društva, da je poštivanje zakona opcija a ne obaveza, da mnogi sumnjaju u nezavisnost rada VRI u BiH, da je uloga medija, nevladinih organizacija, pa i opozicije nedovoljno izražena, itd., možemo samo zaključiti kako bez promjene svijesti, te vladavine zakona u pravom smislu uz sankcionisanje svih onih koji ne poštuju zakone, neće biti skorih pozitivnih promjena po pitanju ozbiljnosti prihvatanja zaključaka i preporuka VRI u BiH.

2.3.3. Važnost nalaza revizije učinka kroz primjere

Iako smo prethodno više govorili o problematici sa kojom se susreće GRS RS i VRI BiH, smatramo kako nema potrebe mnogo naglašavati da su isti sveprisutni i u Federaciji BiH.

Kako bi jasnije predstavili važnost aktivnosti koju obavljaju revizori pri provedbi revizije učinka, izdvojićemo samo neke od zaključaka koji su proizašli iz objavljenih izvještaja tokom 2015. godine.

Ured za reviziju institucija BiH (VRI BiH)
„Prepostavke za efikasan rad Agencije za prevenciju korupcije i koordinaciju borbe protiv korupcije“
<ul style="list-style-type: none">Postojeći pravni okvir koji definiše rad Agencije za prevenciju korupcije i koordinaciju borbe protiv korupcije nije do kraja implementiran¹¹⁸, a u pojedinim segmentima je neprecizan i nejasan, te nije propisan postupak i odlučivanje u slučaju nepoštivanja odredbi;Agencija nije u proteklom periodu davala bilo kakva mišljenja i instrukcije o pitanjima primjene zakona i podzakonskih akata koji imaju za cilj prevenciju korupcije, niti su inicirane aktivnosti u vezi sa izmjenama i dopunama postojećih zakonskih rješenja;

¹¹⁸ Zakon je usvojen 2009. godine.

- Novousvojeni Zakon o zaštiti prijavitelja korupcije u institucijama BiH zahtjeva donošenje provedbenih akata od strane Agencije, a prema izjavama menadžmenta Agencije ne postoji jasna slika o mehanizmima za praćenje provedbe ovog zakona;
- Agencija nema uspostavljene baze podataka niti ima pristup drugim bazama institucija koje se bave sprječavanjem korupcije. Uz sve to, Agencija ne raspolaže podacima u kojoj fazi postupka se nalaze proslijedene prijave s indicijama koruptivnog ponašanja koje zaprimi;
- Proces izrade planova integriteta (sistem upravljanja rizicima od korupcije) unutar institucija BiH nije započeo, premda je rok za ovu aktivnost bio maj 2012. godine.

,,Telekomunikaciona rješenja u institucijama BiH“

- Institucije koje su predviđene kao nositelji aktivnosti iz Strategije razvoja informacionog društva i Strategije reforme javne uprave nisu provele aktivnosti usmjereni na povećanje ekonomičnosti i efikasnosti telekomunikacijskih rješenja na nivou BiH;
- Nekoliko državnih institucija godišnje izdvaja više od milion KM za zakup telekomunikacijskih vodova, a istovremeno dvije mreže koje su u vlasništvu institucija BiH i u koje je do sada uloženo preko 26 miliona KM imaju 40-60% slobodnih kapaciteta;
- Za potrebe korištenja interneta, fiksnih telefona i linkova, institucije uglavnom ne provode javne nabavke.

Ured za reviziju institucija u Federaciji BiH (VRI FBIH)

,,Upravljanje grantovima iz Budžeta Federacije BiH prema rezultatima“

- Planiranje grantova institucija ne zadovoljava principe planiranja usmјerenog na rezultate;
- Dodjela grantova nije u potpunosti transparentna niti postojeći kriteriji osiguravaju ostvarenje rezultata;
- Sistem nadzora implementacije grantova ne osigurava kvalitetne informacije potrebne za izvještavanje usmјereni prema rezultatima.

,,Unapređenje energetske efikasnosti u institucijama FBiH“

- Zakonski okvir potreban za razvoj Energetske efikasnosti (EE) u FBiH još uvijek nije uspostavljen, što je zaustavilo ostale aktivnosti potrebne za sistemsko unapređenje EE;
- Institucionalni okvir za razvoj EE u FBiH nije adekvatno definisan;
- Vlada i nadležne institucije nisu preduzele odgovarajuće aktivnosti kako bi se prevazišao problem nedostajućih podataka o potrošnji energije u FBiH;
- Odsustvo održivih mehanizama finansiranja onemogućava realizaciju potrebnih projekata za unapređenje EE;
- Revizija je konstatovala kako aktivnosti usmjerene ka uspostavi sistemskog upravljanja energijom nisu preduzimane u institucijama FBiH - Mjere EE koje se predlažu energetskim certifikatom nemaju obavezujući karakter i nije osigurano da će se iste i realizirati.

,,Određene mjere iz Federalnog plana upravljanja otpadom nisu implementirane u zadanim rokovima“

- Nije donesen Federalni plan upravljanja opasnim otpadom i nije određena lokacija za njegovo adekvatno zbrinjavanja, što može imati nesagledive posljedice za zdravje stanovništva;
- Nije uspostavljen funkcionalan informacioni sistem koji sadrži sve relevantne podatke o stanju otpada na području Federacije BiH i koji omogućava donošenje odluka za provođenje ciljeva iz Strategije i Federalnog plana upravljanja otpadom - isti se trebao uspostaviti do kraja 2014. godine;
- Provedenim istraživanjem revizija je došla do opšteg zaključka, da postojeći sistem upravljanja otpadom, sa prikazanim načinom provođenja mjera i aktivnosti bez preuzimanja dodatnih napora od strane nadležnih institucija, može imati za posljedicu da se ne ostvare ciljevi utvrđeni Strategijom zaštite okoline do 2018. godine, koji su sadržani i u Direktivama EU za ovu oblast.

Glavna služba revizije Republike Srpske (GSR RS)
„Energetska efikasnost institucija javnog sektora“
<ul style="list-style-type: none"> • Nekompletност regulatornog okvira odražava se na provođenje utvrđenih politika, mjera i aktivnosti Energetske efikasnosti. • Fond za zaštitu životne sredine i energetsku efikasnost kao institucija od posebnog značaja za unapređenje EE, ne raspolaže dovoljnim i odgovarajućim kapacitetima za efikasno obavljanje uloge u pogledu EE, koja mu je pripisana zakonima. • Institucije javnog sektora nemaju uspostavljene normativne, organizacione i upravljačke prepostavke za upravljanje potrošnjom energije i poboljšanjem EE.
„Upravljanje uslugama predškolskog vaspitanja i obrazovanja“
<ul style="list-style-type: none"> • Ciljevi povećanja stepena obuhvata djece Predškolskog vaspitanja i obrazovanja (PVO) i jednakе dostupnosti u RS se ne ostvaruju u mogućoj mjeri, a upravljanje kapacitetima i finansiranjem nije dovoljno efikasno; • U kreiranju sistemskih rješenja Vlada i Ministarstva prosvjete i kulture nisu u potrebnoj mjeri, ni na pravi način usmjereni na segment efikasnosti korištenja postojećih resursa – Jedinice lokalne samouprave (JLS) ne upravljaju efikasno sredstvima budžeta namijenjena PVO; • Neadekvatno finansiranje PVO se ispoljava kroz odsustvo jasnih kriterija za određivanje iznosa koji će plaćati roditelji, a koji će snositi JLS kao osnivač.
„Jednakost i dostupnost usluga radiološke dijagnostike“
<ul style="list-style-type: none"> • Uspostavljanju centralizovanog načina zakazivanja i uvođenju privatne prakse u usluge radiološke dijagnostike nisu prethodile analize i evaluacije postojećeg načina zakazivanja, vremena čekanja, jednakosti i dostupnosti kao i utvrđivanje rezultata i efekata koji se žele postići. • U zdravstvenom sistemu Republike Srpske ne postoje zvanične liste čekanja za usluge radiološke dijagnostike putem MR i CT, koje omogućavaju realizaciju ključnih principa jednakosti i dostupnosti. • Vrijeme čekanja pacijenata na pregled pokazuje da postoji izražena visoka varijabilnost između Javne zdravstvene ustanove (JZU) i unutar JZU, a koja je posljedica određenih nedostatka u načinu zakazivanja i realizacije zakazanih pregleda.
„Prevencija od poplava“
<ul style="list-style-type: none"> • Prevencija od poplava se odvija u uslovima nepostojanja odgovarajućeg strateškog i nepotpunog i neusklađenog planskog okvira. Ovo je posebno važno imajući u vidu da je pitanje prevencije od poplava u nadležnosti vlasti RS i lokalnih vlasti sa naglašenim ulogama i odgovornostima brojnih institucija na različitim nivoima društvenog organizovanja. Jasna strateška opredjeljenja i koncizni planovi bi trebali biti osnova za efikasno i efektivno upravljanje javnim sredstvima; • Regulatorni okvir u kom funkcioniše prevencija od poplava je nepotpun i nedovoljno jasan. Većina akata, bitnih za prevenciju, čije je donošenje predviđeno zakonom, nije doneseno ni godinama nakon isteka rokova u kojima je to bilo predviđeno da se učini; • Tekućem i investicionom održavanju zaštitnih vodnih objekata se ne pristupa organizovano, planski i sistemski. Nisu uspostavljene pouzdane evidencije o broju, vrsti i stanju zaštitnih vodnih objekata koje bi bila osnova za sačinjavanje programa tekućeg i investicionog održavanja; • Rekonstrukciji i izgradnji zaštitnih vodnih objekata se pristupa bez odgovarajućih planskih dokumenata, utvrđenih prioriteta i dinamike u realizaciji, kao i poznatih očekivanih efekata koji se žele postići. Bez sistemskog pristupa, postoji rizik da velika ulaganja u ovoj oblasti postanu „skupa investicija“ bez ostvarenih odgovarajućih dugoročnih efekata.
„Upravljanje vodovodnim sistemima“

<ul style="list-style-type: none"> • U RS nisu obezbjeđeni osnovni uslovi za potrebe operativnog upravljanja vodovodnim sistemima i gubicima vode, koji su bili definisani strateškim aktima vlasti RS. U potpunosti nisu uspostavljena stalna mjerena monitoring na vodovodnim sistemima, nije formirana ekomska cijena vode i uspostavljen Vodoprivredni informacioni sistem; • Smanjivanje gubitaka vode i njihova stabilizacija nisu zasnovani na mjerama i aktivnostima koje vodovodna preduzeća donose na osnovu utvrđene strukture gubitaka vode i identifikovanih uzroka - Gubici vode u RS su preko 50% od ukupno proizvedene vode i iznad su gubitaka koji su planirani.
„Upravljanje eksplotacijama mineralnih resursa i čišćenjem materijala iz vodotoka“
<ul style="list-style-type: none"> • Proces pretvaranja administrativnog u koncesioni model upravljanja mineralnim sirovinama je neefikasan, te u praksi obesmišljava usvojeni koncept koncesionog upravljanja javnim dobrima i status minerala kao predmeta koncesije; • Efikasnost i kvalitet koncesionog modela i praksi upravljanja mineralnim sirovinama su dodatno ugroženi značajnim nedostacima novog Zakona o koncesijama i drugim nedostacima regulatornog okvira; • MIER nema adekvatne zakonske definicije, pravila, kriterijume i standarde određivanja i ugovaranja koncesionih naknada za eksplotaciju mineralnih resursa; • Vlada RS i MIER nemaju uspostaljene kontinuirane i savremene rudarsko-geološke, geodetske, ekološke i pravno-finansijske mehanizme upravljačkog nadzora i monitoringa nad eksplotacijama mineralnih resursa; • Značajni nedostaci regulatornog okvira, odsustvo ključnih strateških akata i neadekvatna organizacija upravljanja vodoprivredom,oličena u spajanju nespojivih ovlašćenja u jednoj ustanovi, ne mogu proizvesti željene efekte na terenu.

Tabela 18: Primjer nekih zaključaka koji su proizašli iz objavljenih izvještaja tokom 2015. godine

Pred kraj ovog poglavlja žećimo naglasiti potrebu da fokus VRI pri odabiru tema mora biti na sistemskim revizijama učinka, od vrha države ka niže. Recimo, analiziran je rad Agencije za prevenciju korupcije i koordinaciju borbe protiv korupcije BiH, dok se ova tematika godinama izostavlja iz planova entitetskih VR. Naravno, nameću se i mnoge druge teme od sistemskog značaja kao što je organizovani kriminal u BiH (tema vrlo povezana sa korupcijom), revizija učinka od datih koncesija, poslovanje konzulata i ambasada BiH u inostranstvu (svrha i korist), itd.

- CCI prepoznaje najmanje 6 kritičnih tačaka koje otežavaju rad VRI prilikom odabira i realizacije predmeta revizije učinka i to:
 - ✓ Ne postoje jasni kriteriji za izradu plana revizija učinka - za izbor oblasti i opštih tema revizija učinka;
 - ✓ Ne radi se predstudijski memorandum revizije učinka, kao polazna osnova za donošenje dalje odluke o provođenju glavne studije;
 - ✓ Proces odabira konkretnih oblasti za revizije učinka nije usklađeno sa najprirotnijim problemima građana, a sporan je i postupak imenovanja adekvatnih timova za svaku temu;

- ✓ Usvajanje glavnih nalaza revizije učinka vrši se prije održavanja potrebnih fokus grupa i pisanja završnog izvještaja revizije učinka;
- ✓ U praksi može doći do nemogućnosti saradnje revizora i revidiranog subjekta, gdje je revizor nemoćan da obezbjedi pristup informacijama, ako revidirana institucija ne želi ili izbjegava da daje informacije;
- ✓ Objava i javno predstavljanje izvještaja revizije učinka nije na zadovoljavajućem nivou kvaliteta, gdje u praksi najčešće imamo situaciju da javnost praktično i ne zna da je izvještaj izašao - nedovoljno kvalitetna i primjenjena komunikacijska strategija.

Za početak, menadžement VRI u BiH bi trebao biti daleko prisutniji u javnosti i medijima, održavati redovne sastanke sa nevladinim organizacijama, klubovima u parlamentu, profesionalnim udruženjima, sa međunarodnim organizacijama i ambasadama.

Želja nam je da se i bh. javnost aktivnije uključi u odabir tema za revizije učinka. To bi se moglo realizovati na način da VRI u BiH svake godine prije završetka godišnjeg plana revizija sačine šиру listu preferencija o kojoj bi se građani glasanjem mogli izjasniti.

Isto tako, trebalo bi se više ulagati u edukaciju revidiranih subjekata (pa i samih revizora učinka), pridobijati širu javnost na svoju stranu, a provodeći žestoku PR kampanju za svaki izvještaj revizije učinka koji izađe. Pravi smisao postojanja revizija učinka u VRI prepoznajemo u pritisku na vladine institucije, s ciljem poboljšanja sistema, internih procedura i organizacije poslova, tj. ekonomičnosti, efikasnosti, efektivnosti i transparentnosti javnog sektora.

7. REVIZIJA JAVNOG SEKTORA U ZEMLJAMA SUSJEDSTVA

Iako su Međunarodni standardi o reviziji već odavno opšte prihvaćeni i u mnogim državama na sličan način nakon prihvatanja, uredili procedure i način djelovanja vrhovnih revizorskih institucija, razlike ipak postoje. Razlike postoje i zbog tolerantnosti samih osnovnih dokumenata Limske i Meksičke deklaracije, koji su dopustili da se neke od oblasti propisuju „prema uslovima i zahtjevima svake zemlje“¹¹⁹.

U ovom poglavlju će biti dat kratak istorijat, način uređenja i glavne karakteristike revizije javnog sektora u zemljama okruženja, Republici Hrvatskoj, Republici Crnoj Gori i Republici Srbiji. Sve tri zemlje za razliku od Bosne i Hercegovine su republike i uređene su na centralizovan način. U komparativnom smislu naročitu smo pažnju obratili na ustavnu poziciju VRI, vrijeme usvajanja zakona, usklađenost procedura sa INTOSAI standardima, nezavisnost, poziciju Glavnog revizora, odnos prema parlamentu, raspolaganje sa budžetom.

Hrvatska

Državni ured za reviziju je najviša revizijska institucija Republike Hrvatske, koja je samostalna i nezavisna u svom radu. Osnovan je 1993. na osnovu Zakona o državnoj reviziji, a počeo je s radom u novembru 1994. godine. Revizija javnog sektora, uređena je članom 54. Ustava Republike Hrvatske (Narodne novine 85/10) normiranjem samostalnosti i nezavisnosti u radu Državnog ureda i obaveze glavnog revizora da izvještava Sabor.

Zakon o državnoj reviziji je usvojen 1993 godine i nakon višestrukih ispravki¹²⁰ zamijenjen je zakonom koji je na snazi - Zakonom o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine 80/11). Važeći zakon i Zakon o finansiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe (Narodne novine 24/11, 61/11 i 27/13) uređuju nadležnost i djelokrug rada Ureda na slijedeći način: Ured obavlja reviziju državnih prihoda i rashoda, finansijskih izvještaja i finansijskih transakcija jedinica državnog sektora i lokalnih jedinica, pravnih osoba koje se finansiraju iz budžeta, pravnih osoba kojima je osnivač Republika Hrvatska ili lokalne jedinice, društava i drugih pravnih osoba u kojima Republika Hrvatska, odnosno lokalne jedinice imaju većinsko vlasništvo nad dionicama, odnosno udjelima.

Ured je također nadležan za obavljanje revizije sredstava Evropske unije, te drugih međunarodnih organizacija ili institucija za finansiranje javnih potreba.

¹¹⁹ Limska deklaracija , poglavje 8 - Odnosi sa parlamentom;

¹²⁰ Narodne novine 70/93., 48/95., 105/99., 44/01., 177/04.)

Revizija se obavlja na način i prema postupcima utvrđenim okvirom revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora.

Državni ured za reviziju je obavezan svake godine obaviti reviziju izvještaja o izvršenju državnog budžeta, te reviziju finansijskih izvještaja i poslovanja političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i članova predstavničkih tijela lokalnih jedinica izabralih s liste grupe birača. Po obveznom provođenju revizije poslovanja političkih stranaka Republika Hrvatska se razlikuje od ostalih zemalja regije.

Sve druge revizije se planiraju i obavljaju u obimu koji je predviđen godišnjim programom i planom rada Ureda, kojeg donosi glavni državni revizor na osnovu zakonom utvrđenih kriterija. Državni ured za reviziju je uređen kao jedinstvena institucija koja ima Središnji ured u Zagrebu i 20 područnih ureda u županijskim središtima.

Državnim uredom za reviziju upravlja glavni državni revizor koji o radu Ureda izvještava Hrvatski sabor.

Glavnoga državnog revizora imenuje Hrvatski sabor na prijedlog Odbora za izbor, imenovanja i upravne poslove, uz mišljenje Odbora za financije i državni proračun, a mandat od 8 godina, uz mogućnost ponovnog imenovanja.

Glavni državni revizor ima imunitet kao i zastupnici u Hrvatskom saboru.

Državni ured za reviziju ima i Stručno vijeće koje je savjetodavno tijelo glavnoga državnog revizora, a čine ga glavni državni revizor i do sedam vanjskih članova - priznatih stručnjaka, koje imenuje glavni državni revizor.

Crna Gora

Prvi Zakon o državnoj revizorskoj instituciji Republike Crne Gore je donešen 21. aprila 2004. godine, a po njegovom usvajanju iste godine je formirana Državna revizorska institucija Republike Crne Gore kao institucionalna, eksterna, nezavisna, stručna i objektivna kontrola trošenja budžetskih sredstava i upravljanja državnom imovinom u Crnoj Gori. Državna revizorska institucija obavlja pored kontrolne, savjetodavne i upravnu funkciju i organizovana je od pet funkcionalnih sektora.

Državnom revizorskom institucijom upravlja i donosi odluke petočlano kolegijalno tijelo, Senat, kojeg imenuje Skupština Crne Gore na mandat od 9 godina. Članovi Senata su ujedno i rukovodioci sektora institucije. Senatom predsjedava predsjednik koji je iz reda članova Senata i koji predstavlja i zastupa instituciju. Na funkciju predsjednika Senata isto lice ne može biti ponovo birano.

Nadležnost Državne revizorske institucije, upravljanje, nezavisnost i odnos parlamentom su regulisani članom 144. Ustava Republike Crne Gore. Članom 54. Ustava propisana je da član Senata Državne revizorske institucije, ne može biti član političke organizacije, dok je članom 82. Ustava propisana nadležnost Skupštine u pogledu imanovanja članova Senata. Crna Gora je u odnosu na zemlje okruženja, jedinstvena po ovim ustavnim normama.

Zakon o državnoj revizorskoj instituciji je od usvajanja mijenjan sedam puta. Na snazi je Zakon o državnoj revizorskoj instituciji Republike Crne Gore usvojen na Skupštini Crne Gore 24.7.2014. godine.

Državna revizorska institucija je samostalan i nezavisan državni organ, koji radi u skladu sa načelima Limske deklaracije donijete na IX Kongresu INTOSAI u Limi 1977. godine, kao osnovnog međunarodnog dokumenta o pravnoj organizaciji, položaju i radu revizije javnog sektora.

Državna revizorska institucija je najviši organ kontrole upravljanja budžetom i imovinom države, jedinica lokalne samouprave, fondova, Centralne banke Crne Gore i drugih pravnih lica u kojima država učestvuje u vlasništvu.

Institucija samostalno odlučuje o subjektima revizije, predmetu, obimu i vrsti revizije. Institucija obavezno jednom godišnje vrši reviziju završnog računa budžeta Republike.

Državna revizorska institucija kontroliše pravilnost (zakonitost), ekonomičnost, efektivnost i efikasnost trošenja budžetskih sredstava i upravljanja imovinom države. Revizija se sprovodi u skladu sa Međunarodnim revizijskim standardima INTOSAI, koje donosi Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI), a sve revizorske institucije članice INTOSAI imaju obavezu njihove dosljedne primjene.

O rezultatima izvršenih revizija Institucija izvještava Skupštinu Republike Crne Gore, podnošenjem godišnjeg izvještaja. Godišnji izvještaj se dostavlja Skupštini i Vladi do kraja oktobra.

Nacrt budžeta Državne revizorske institucija utvrđuje nadležno radno tijelo Skupštine za poslove finansija i dostavlja ga Vladi. Prilikom izrade prijedloga budžeta Vlada može vršiti izmjene, ali prilikom dostavljanja budžeta Skupštini, obavezna je sačiniti pisano obrazloženje.

Srbija

Državna revizorska institucija je samostalan i nezavisan državni organ osnovan 2005. godine, nakon donošenja Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji. Državna revizorska institucija predstavlja najviši organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji i za obavljanje poslova iz svoje nadležnosti odgovorna je Narodnoj skupštini Republike Srbije.

Članom 96. Ustava Republike Srbije propisano je osnivanje najvišeg organa za reviziju javnih sredstava i njegova odgovornost Narodnoj Skupštini. Članom 92. Ustava , koji govori o finansiranju nadležnih obaveza kroz budžete svih nivoa vlasti, propisano je da je Državna revizorska institucija nadležna za kontrole izvršenja svih budžeta.

Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji je najobimniji od svih zakona zemalja regije. Donešen je 2005. godine, a mijenjan i dopunjavan je u dva navrata¹²¹.

Upravljanje Državnom revizorskom institucijom je samo na prvi pogled slično upravljanju u Republici Crnoj Gori i glavna razlika je što je nadležnost podijeljena između Savjeta i Generalnog državnog revizora .

Savjet je kolegijalni organ Državne revizorske institucije i najviši organ Institucije. Ima pet članova i to: predsjednika, potpredsjednika i tri člana. Predsjednik Savjeta je istovremeno predsjednik Institucije, koji rukovodi njenim radom, a ujedno je i generalni državni revizor .

Članovi Savjeta biraju se na period od pet godina, a mogu biti izabrani najviše dva puta. U vrijeme svog mandata imaju imunitet, ali podliježu Zakonu o sukobu interesa.

Državna revizorska institucija je organizovana u šest sektora kojim rukovode vrhovni revizori. Institucija obavlja svoju nadležnost revizije javnih sredstava u skladu sa opšteprihvaćenim načelima i pravilima revizije i u skladu sa odabranim međunarodno prihvaćenim standardima revizije.

Institucija samostalno odlučuje o subjektima revizije, predmetu, obimu i vrsti revizije, vremenu početka i trajanja revizije.

Obavezna godišnja revizija obuhvata: Budžet Republike Srbije, Organizacije obaveznog socijalnog osiguranja, odgovarajući broj jedinica lokalne samouprave; Poslovanje narodne banke Srbije koje se odnosi na korištenje javnih sredstava i odgovarajući broj javnih preduzeća, privrednih društava i drugih pravnih lica, koje je osnovao direktni ili indirektni korisnik javnih sredstava i kod kojih ima učešće u kapitalu odnosno upravljanju.

Godišnji izveštaj o radu Državne revizorske institucije za prethodnu godinu, podnosi se Narodnoj skupštini do 31. marta tekuće godine.

¹²¹ Službeni glasnik br. 101/2005; 54/2007, i 36/2010

Državna revizorska institucija dužna je da bez odlaganja podnese zahtjev za pokretanje prekršajnog postupka, odnosno podnese krivičnu prijavu nadležnom organu , ako u postupku revizije otkrije materijalno značajne radnje koje ukazuju na postojanje elemenata prekršaja odnosno krivičnog djela.

Takođe prema Zakonu Institucija je dužna da obavijesti javnog pravobranioca o specijalnim slučajevima kada je radnjom subjekta revizije, odnosno pravnog lica koje posluje sa subjektom revizije nanešena šteta javnoj imovini. Institucije kojima se обратила Institucija su dužne da o svojim odlukama obavijeste Državnu revizorsku instituciju. U Republici Srbiji je Zakon od svih zemalja u okruženju, na najprecizniji način obavezao i propisao postupanje tokom saradnje sa sudskim institucijama.

Tabela u nastavku daje prikaz definisanja više segmenata, koji se po nekom od osnova odnose na institut VRI/DRI u Bosni i Hercegovini, Republici Hrvatskoj, Republici Srbiji i Republici Crnoj Gori. Tako je za sve navedene zemlje obrađeno sljedeće: ustavno uporište, zakonodavstvo, uslađenost postojeće legislative sa međunarodnim standardima, izbor glavnog revizora, upravljanje, te druga pitanja koja se odnose na djelovanje VRI/DRI

Karakteristika	BiH	Republika Hrvatska	Republika Srbija	Republika Crna Gora
Ustavno uporište	nema	Ustav Republike Hrvatske, čl. 54	Ustav Republike Srbije Član 92 i Član 96	Ustav Republike Crne Gore. član 144, i čl. 54 i čl. 82
Zakon	4 Zakona o VRI 2, usvojeni od 2006. do 2008. god.	Zakon o državnoj reviziji, 1993.godine	Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji, 2005. g,	Zakon o državnoj revizorskoj instituciji, 2004. god.
Usklađenost sa INTOSAI standardima	4 Ureda za reviziju primjenjuju INTOSAI revizijske standarde	Revizija usaglašena sa INTOSAI standardima	Primjenjuju standarde revizije INTOSAI	Revizija u skladu sa Međunarodnim revizijskim standardima INTOSAI
Kodex profesionalne etike državnih revizora	Usvojen	Usvojen	Usvojen	Usvojen
Nezavisnost	VRI su nezavisni i ne podliježu upravljanju ili kontroli bilo kojeg drugog lica ili institucije	Državni ured za reviziju je samostalan i nezavisan u radu	Državna revizorska institucija je samostalan i nezavisan državni organ odgovoran narodnoj Skupštini RS.	Državna revizorska institucija je samostalan Samostalan i vrhovni organ državne revizije koji je odgovoran Skupštini CG
Upravljanje	Revizorskim uredima rukovodi Glavni revizor	Revizorskom službom rukovodi Glavni državni revizor	Nadležnost upravljanja Državnom revizorskom institucijom podijeljena između Savjeta i Generalnog državnog revizora .	Upravljanje u nadležnosti Senata i predsjednika Državne revizorske institucije;
Izbor i imenovanje i dužina mandata Glavnih revizorai tijela	Glavni revizori se imenuju od strane parlamenta na period od 7 godina, bez mogućnosti ponovnog imenovanja; Zamjenici generalnog revizora imenjuju se iz reda druga dva konstitutivna naroda iz kojih nije imenovan generalni revizor.	Glavnoga državnog revizora imenuje Hrvatski sabor na prijedlog Odbora za izbor, imenovanja i upravne poslove, uz mišljenje Odbora za financije i državni proračun, a mandat od 8 godina, uz mogućnost ponovnog imenovanja.	Članovi Savjeta biraju se na period od 5 godina, a mogu biti izabrani najviše dva puta.	Kolegijalno tijelo Senat imenuje Skupština Crne Gore na mandat od 9 godina.
Imunitet	Revizori nisu odgovorni za djela ili propuste počinjene u toku obavljanja svojih dužnosti. U	Revizori imaju imunitet kao i zastupnici u Hrvatskom saboru	Revizori nisu odgovorni za djela ili propuste počinjene u toku obavljanja svojih dužnosti. U	Revizori nisu odgovorni za djela ili propuste počinjene u toku obavljanja svojih dužnosti.

	vrijeme svog mandata imaju imunitet, ali podliježu Zakonu o sukobu interesa.		vrijeme svog mandata imaju imunitet, ali podliježu Zakonu o sukobu interesa.	
Izvještaji o radu	Tromjesečne finansijske izvještaje o poslovanju VRI dostavljaju parlamentarnim tijelima; godišnji izvještaj i finansijski izvještaj	Izvješćuje Hrvatski sabor o radu Državnog ureda za reviziju	Godišnji izveštaj o radu Državne revizorske institucije za prethodnu godinu, podnosi se Narodnoj skupštini do 31. marta tekuće godine	izvještava Skupštinu Republike Crne Gore podnošenjem godišnjeg izvještaja. Godišnji izvještaj se dostavlja Skupštini i Vladi do kraja oktobra
Članstvo u političkim partijama	Svi zaposleni se moraju uzdržavati od javnog manifestovanja svojih političkih i vjerskih uvjerenja	Nije propisano normama zakona	Nije propisano normama zakona	Član Senata ne može biti član političke organizacije
Javnost rada	Svi revizorski izvještaji i izvještaji o radu VRI BH moraju biti dostupni javnosti i objavljaju se na web-stranicama VRI	Revizorske izvještaji i izvještaji o radu Državnog ureda za reviziju objavljaju se na web-stranicama Državnog ureda za reviziju	Revizorski izvještaji i izvještaji o radu Državnog ureda za reviziju, objavljaju se na web-stranici Državne revizorske institucije	Revizorski izvještaji i izvještaje o radu objavljaju se na web-stranici Državne revizorske institucije

U pogledu pitanja imenovanja glavnog revizora iskustva iz drugih zemalja, npr. **Hrvatske**, govore da je za razliku od BiH zakonodavstva, kojim je mandat glavnog revizora ograničen na jedan mandat i to period od 7 godina, u Republici Hrvatskoj postoji mogućnost obnove mandata. Tako je Šima Krasić je obavljala dužnost glavnog državnog revizora punih 16 godina. Na ovo mjesto Odlukom Sabora izabran je Ivan Klešić. Protiv te odluke bili su zastupnici koji su se usprotivili tome što na to mjesto dolazi stranački čovjek na prijedlog kluba HDZ-a. Međutim ista stranka je reagovala navodeći da zapravo Glavnem sekretaru SDP-a smetala Klešićeva ocjena o Croatia osiguranju, izvještaj iz 2014. godine. Kada je javnosti postao poznat nalaz Državne revizije oni koji su imali poteškoća opravdati nalaz, koji je bio nepovoljan po privatizaciju CO, su počeli osporavati nalaz, pa i samu Državnu reviziju, odnosno, glavnog državnog revizora. Govorilo se o "političkoj motiviranosti" glavnog državnog revizora. Glavni državni revizor, Ivan Klešić, ostao je dosljedan te je odbacio insinuacije o političkoj motiviranosti, Zaključio je da je Ured državne revizije svoje mišljenje temeljio na dokumentima Ministarstva finansija i činjenici da je na snazi bio Zakon o pretvorbi iz 1992. u kojem stoji da u slučaju privatizacije osiguravajućih društava Vlada mora tražiti mišljenje Sabora, što Vlada nije učinila.

Državni ured za reviziju RH je najviša revizijska institucija Republike Hrvatske, koja je prema Zakonu o državnom uredu za reviziju samostalna i nezavisna u svom djelovanju, a kojom upravlja glavni državni revizor.

Sjedište Državnog ureda za reviziju je u glavnom gradu Republike Hrvatske, Zagrebu, te ima svojstvo pravne osobe, dok se sredstva za rad Državnog ureda za reviziju osiguravaju iz državnog budžeta. Međutim, prema Zakonu Državni ured za reviziju može ostvarivati vlastite prihode obavljanjem revizije nacionalnih i međunarodnih sredstava, te učešćem u međunarodnim projektima i programima, a vlastiti prihodi koriste se za unapređenje rada Državnog ureda za reviziju.

Predmet revizije u RH su državni prihodi, rashodi, finansijski izvještaji i finansijske transakcije jedinica državnog sektora, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravne osobe koje se finansiraju iz budžeta, pravne osoba kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, društava i druge pravne osoba u kojima Republika Hrvatska, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju većinsko vlasništvo nad dionicama, odnosno udjelima te korištenje sredstava Evropske unije i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za finansiranje javnih potreba.

Revizija se obavlja na način i prema postupcima utvrđenim okvirom revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i Kodeksom profesionalne

etike državnih revizora. To je postupak ispitivanja finansijskih transakcija u smislu zakonskog korištenja sredstava, drugim riječima, zadatak glavnog državnog revizora, koji upravlja Državnim uredom za reviziju, je da provjeri zakonitost finansijskih transakcija te da upozori na eventualne nezakonitosti.

Glavnog državnog revizora imenuje Hrvatski sabor, tačnije, saborska većina i to na prijedlog Odbora za izbor, imenovanja i upravne poslove, uz mišljenje Odbora za finansije i državni budžet. Glavni državni revizor imenuje se na mandat u trajanju od osam godina s mogućnošću ponovnog imenovanja. S obzirom na funkciju glavni državni revizor ima imunitet kao i zastupnici u Saboru.

Glavni državni revizor donosi strateški plan Državnog ureda za reviziju, isto tako donosi godišnji program i plan rada Državnog ureda za reviziju, izvještava Hrvatski sabor o radu Državnog ureda za reviziju, predlaže Hrvatskom saboru zamjenika glavnoga državnog revizora, imenuje komisiju za polaganje ispita za sticanje zvanja ovlaštenoga državnog revizora, nadzire provedbu zakona i drugih propisa te nadzire izvršavanje poslova i poduzima mјere za osiguravanje efikasnosti rada Državnog ureda za reviziju. Zanimljivo da Hrvatski sabor glavnog državnog revizora može smijeniti tek ukoliko on to sam zatraži, odnosno, ukoliko bude pravomoćno osuđen za kazneno djelo ili ako trajno izgubi sposobnost obavljanja svoje dužnosti. Isto tako glavni državni revizor ima zamjenika kojeg imenuje Hrvatski sabor na prijedlog glavnoga državnog revizora, na vrijeme od osam godina.

Ključni elementi državne revizije u **Srbiji** uređeni su Ustavom iz 2006. godine, u institucionalnom smislu, zatim u pogledu jezgra revizionog obuhvata, a to je kontrola izvršenja budžeta na svim nivoima vlasti u Srbiji, samostalne pozicije u sistemu državnih organa i osnovnog aspekta funkcionalne i institucionalne nezavisnosti, a to je isključivanje drugih oblika nadzora nad radom revizione institucije, osim parlamentarnog nadzora. Materija eksterne revizije je uređena Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji. Zakonom o DRI se ustanovljava vrhovna revizorska institucija i uređuje njen rad u pogledu sprovođenja eksterne revizije javnih sredstava. Narodna skupština je jedini organ koji ima ovlaštenje u pogledu nadzora nad radom DRI, koji se ostvaruje putem obaveze podnošenja DRI izveštaja o radu, redovnih (godišnjih) i posebnih izveštaja, zatim putem usvajanja finansijskog plana na osnovu kojeg se obezbeđuju sredstva potrebna za rad institucije u republičkom budžetu i konačno, u pogledu ovlaštenja za izbor i razrešenje funkcionera institucije.

Osim parlamentarne kontrole rada DRI, nije predviđen drugi oblik kontrole, pa ni pravne. Naime, akti koje donosi DRI u sklopu svoje nadležnosti, odnosno u obavljanju revizije, ne mogu biti predmet ispitivanja pred drugim državnim organim, pa ni pred sudom. Isključivanje

pravne kontrole akata koje donosi DRI ostvaren je najviši stepen nezavisnosti i samostalnosti u radu ove institucije, u dijelu njene nadležnosti, u odnosu na sve druge državne organe. Kao što je napred napomenuto, akti koje DRI donosi nemaju svojstvo upravnih akata, već posebnih pojedinačnih akata koji se donose u naročitom postupku upravnog nadzora, a njihovo dejstvo podrazumeva pokretanje pitanja pravne ili političke odgovornosti nosilaca odgovarajućih ovlaštenja u subjektima revizije, za koje se ocijeni da su odgovorni za utvrđene nepravilnosti. Prema tome, pravna zaštita se ostvaruje u pravnom postupku koji se vodi na osnovu akta, a to je prekršajni ili krivični postupak, a ne protiv samog akta institucije. DRI u Srbiji, prema važećem pravnom okviru, ima visok stepen funkcionalne i finansijske nezavisnosti. Revizorsku službu DRI, kao osnovni personalni kapacitet institucije, čine državni revizori, koji imaju stečeno zvanje i položen stručni ispit za državnog revizora, odnosno ispunjavaju zakonske uslove i uslove propisane posebnim pravilnikom koji donosi Savjet. U skladu sa Zakonom o državnoj revizorskoj instituciji Republike Srbije, Savjet bira Vrhovnog državnog revizora, ali Narodna skupština republike Srbije bira Savjet. Personalna nezavisnost funkcionera DRI je zakonom garantovana visokim izbornim pragom (apsolutna većina u skupštini). Najmanje 20 narodnih poslanika može da pokrene inicijativu za razrešenje člana Savjeta. Zakonom o DRI propisano je da mandat članova Saveta DRI traje samo pet godina, sa mogućnošću maksimalno dva reizbora.

Ustavom **Crne Gore**, Državna revizorska institucija definisana je kao samostalni i vrhovni organ državne revizije koji vrši reviziju zakonitosti i uspješnosti upravljanja državnom imovinom i obavezama, budžetima i svim finansijskim poslovima subjekata čiji su izvori finansiranja javni ili nastaju korištenjem državne imovine. Skupština Republike Crne Gore, na sjednici održanoj 29. aprila 2004. godine, donijela je Zakon o državnoj revizorskoj instituciji² kojim je formirana Državna revizorska institucija Crne Gore kao institucionalna, eksterna, nezavisna, stručna i objektivna kontrola trošenja budžetskih sredstava i upravljanja državnom imovinom u Crnoj Gori. Prijedlog zakona podnijet je na inicijativu poslanika iz tadašnjeg Odbora za privredu, finansije i zaštitu životne sredine. Zakon je izmijenjen 2006. godine u dijelu koji reguliše uslove za imenovanje i broj članova Senata.

Prvobitno je Zakon o DRI predviđao da Senat ima tri člana, a izmjenama i dopunama iz 2006. godine sastav Senata je proširen na pet članova. Uslovi za imenovanje predviđali su da član Senata mora imati „položen pravosudni ispit i najmanje deset godina radnog iskustva na poslovima pravne struke“ odnosno „položen stručni ispit za obavljanje poslova revizora ili računovođe i najmanje deset godina radnog iskustva“. Izmjenama zakona iz 2006. godine promijenjeni su uslovi koje mora da ispunjava član Senata. Tako je izmjenama propisano da

član Senata može biti i lice koje ima „najmanje deset godina radnog iskustva u vršenju odgovornih poslova u obavljanju poslova u javnim finansijama“ i „najmanje deset godina radnog iskustva na obavljanju odgovornih pravnih poslova u državnoj službi“. Izmjenamaje utvrđeno da najmanje dva člana moraju biti diplomirani pravnici. Članove Senata imenuje i razrješava Skupština, na prijedlog nadležnog radnog tijela (Administrativni odbor).⁷

8. ZAKLJUČCI I PREPORUKE

8.1. Zaključci

- Ni eksterna revizija u Bosni i Hercegovini, ni institucije koje su zadužene za nju, nisu zasnovane na normama, niti državnog, niti entitetskih ustava. Propusti koji su napravljeni prilikom kreiranja državnog i entitetskih ustava, još uvijek nisu otklonjeni, iako međunarodni standardi, a prije svega Limska deklaracija INTOSAI, utvrđuje da se nadležnost vrhovnih revizorskih institucija ustanavljava ustavom, pa tek onda razrađuje zakonom. U sve tri zemlje susjedstva (Hrvatska, Crna Gora i Srbija), institut državne revizije je integriran u ustav, kao najviši pravni akt.
- I pored toga što su zakoni u velikoj mjeri usaglašeni u postojećim uslovima pravno-političkog uređenja u BiH, oni ne garantuju harmonično i uspješno djelovanje i razvoj institucija i profesije eksterne revizije. Stoga su njihove izmjene i dodatna harmonizacija ne samo logične, nego i nužne. Jedini zakon koji je pretrpio izmjene i ostvario neznatna poboljšanja je Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske.
- I nakon dužeg niza godina od konstituisanja institucija za reviziju javnog sektora u BiH, može se reći, da osnovni organizacioni i kadrovski problemi još uvijek nisu riješeni. Za zastoj u dinamici popune odgovorne su nadležne parlamentarne komisije i parlamenti koji odobravaju budžete vrhovnih revizorskih institucija. Najteže stanje u pogledu kadrovske popunjenoosti je u Uredu za reviziju institucija F BiH, u kojem nedostaje više od polovine sistematizacijom planiranih revizora i u kome je popunjenošt svega 48%.
- Zbog organizacione rascjepkanosti, nedovoljne saradnje i kadrovske nepopunjenoosti VRI u BH, u proteklom periodu nije se dovoljno radilo na dubinskom istraživanju nekog javnog resora, problema, oblasti ili sistema u BiH. Jedan od primjera je neprovođenje potpune revizije, efekata i načina trošenja sredstava iz IPA fondova kao što je to urađeno u zemljama okruženja.
- Koordinacioni odbor VRI BIH je po završetku saradnje sa Švedskim državnim uredom za reviziju, smanjio dinamiku rada pokazujući nedovoljnu istrajnost u nastojanju da se pozicija VRI ustavno definiše i time sprječi mogućnost miješanja izvršne vlasti u nezavisnost rada revizorskih institucija. Pored toga Koordinacioni odbor nije dovoljno radio na planiranju i provedbi koordinisanih revizijskih aktivnosti u cijeloj BiH, na monitoringu provedbe plana strateškog razvoja VRI, te praćenje dosljedne primjene novoprivlačenih revizorskih procedura.
- Generalni revizori u VRI BiH su nosici imuniteta i samostalno upravljanje institucijama za reviziju, ali problem predstavlja to što među generalnim revizorima ima i onih koji su članovi

stranaka i još uvijek su nosioci visokih stranačkih funkcija, što otvara prostor za sumnje u postojanje stranačkog uticaja.

- Strategije razvoja, za period 2014-2020. godine od četiri VRI u BiH, usvojili su tek Ured za reviziju institucija BiH i Glavna služba za reviziju javnog sektora RS. Činjenica da su prateći akcioni planovi za realizaciju strategija donešeni samo u prvoj godini kada je usvojena i strategija, govore da se i prema ovim dokumentima odnosi više formalno i nedovoljno odgovorno.
- Mada formalno VRI u BiH od 2008. godine imaju zajedničku komunikacijsku strategiju, ona od usvajanja nije revidirana, a uz to VRI uopšte nisu radile svoje godišnje komunikacijske planove. Nerevidiranjem i primjenom Strategije komuniciranja, Koordinacioni odbor je propustio da putem ovog dokumenta doprinese boljem razumijevanju funkcije revizije i prevazilaženju jaza između nerealnih očekivanja javnosti i stvarnog mandata VRI u sprečavanju korupcije i prevara u raspolaganju sa javnim novcem.
- Finansijsko poslovanje javnih institucija u BiH kvalitetnije je i manje podložno korupcijskim aferama u onim institucijama za koje zakon definiše obavezu godišnje revizije od strane javnih revizora i u kojima revizori stižu svojim kapacitetima redovno vršiti reviziju. Godinama, u fokusu interesovanja javnih revizora nalaze se institucije koje podliježu obaveznim godišnjim revizijama (predsjednici, parlamenti, ministarstva, upravne organizacije, fondovi i agencije), dok je apsolutno nedovoljno finansijske kontrole kod subjekata gdje zakoni predviđaju povremene revizije. (obrazovne organizacije, centari za socijalni rad, domovi zdravlja, bolnice, instituti, zavodi, isl)
- Mnoge revidirane institucije jednostavno ignorišu preporuke revizora, bez ikakvih konsekvensci. Izostaju reakcije revidiranih institucija na obavezu izvještavanja o realizaciji preporuka revizora (GSR RS za 73% preporuka iz posljednje tri godine nema podataka u trenutnom statusu, a VRI FBIH za 46%).
- U praksi, u najvećem broju slučajeva izostane lančana reakcija u smislu adekvatnog angažovanja parlamenta, tužilaštva, policije, sudstva, pokretanja disciplinske, javne, moralne, političke, pa i krivične odgovornosti, u situacijama kada zaključcima i preporukama revizor jasno uputi na protuzakonite i koruptivne radnje.
- Menadžment VRI u BiH nije u dovoljnoj mjeri promovisao svoj rad tokom protekle 3 godine, a izostali su u konsultativni sastanci sa potencijalnim partnerima u ovom procesu – nevladinim organizacijama, klubovima u parlamentima, akademskom zajednicom, i dr.
- U Republici Srpskoj postoji koristan alat - „web registar preporuka finansijske i revizije učinka“, koji bi uz uvođenje bolje kontrole korištenja mogao znatno unaprijediti transparentnost čitavog procesa revizije. Na državnom i federalnom nivou ovakav alat nije uspostavljen, a time je i transpaternost čitavog procesa na daleko nižem nivou.

- Javnost BiH je vrlo malo upoznata sa do sada obavljenim revizijama učinka, a još manje sa promjenama koje su nastale nakon provođenja istih. Izostaju jasni pokazatelji o uticaju dosadašnjih revizija učinka na efikasnost i efektivnost rada revidiranih institucija.
- Šest kritičnih tačaka koje otežavaju rad VRI prilikom odabira i realizacije predmeta revizije učinka i to:
 - ✓ Ne postoje jasni kriteriji za izradu plana revizija učinka - za izbor oblasti i opštih tema revizija učinka;
 - ✓ Ne radi se predstudijski memorandum revizije učinka, kao polazna osnova za donošenje dalje odluke o provođenju glavne studije;
 - ✓ Proces odabira konkretnih oblasti za revizije učinka nije usklađeno sa najprirotnijim problemima građana, a sporan je i postupak imenovanja adekvatnih timova za svaku temu;
 - ✓ Usvajanje glavnih nalaza revizije učinka vrši se prije održavanja potrebnih fokus grupa i pisanja završnog izvještaja revizije učinka;
 - ✓ U praksi može da dođe do nemogućnosti saradnje revizora i revidiranog subjekta, gdje je revizor nemoćan da obezbjedi pristup informacijama, ako revidirana institucija ne želi ili izbjegava da daje informacije;
 - ✓ Objava i javno predstavljanje izvještaja revizije učinka nije na zadovoljavajućem nivou kvaliteta, gdje u praksi najčešće imamo situaciju da javnost praktično i ne zna da je izvještaj objavljen, što je posljedica nedovoljne primjene komunikacijske strategije;
- Pored preuzete međunarodne regulative, praksa pokazuje da finansiranje svih VRI u BIH nema potpunu nezavisnost od resornih ministarstava, jer dijele sudbinu ostalih budžetskih korisnika. U praksi, od VRI zahtijevane iznose potrebne za njihov rad, nadležna ministarstva prilikom kreiranja budžeta često umanjuju i tako direktno utiču na njihovu nezavisnost
- U ovom segmentu se u pogledu finansijske nezavisnosti, pozicija GSR RS može smatrati kao najpovoljnija, jer generalni revizor raspolaže sa sredstvima i odobrava plaćanje troškova Glavne službe za reviziju. Sredstva koja se ne utroše, prenose se u narednu godinu i služe za razvoj i unaprijeđenje Glavne službe za reviziju. Ovo znači da za razliku od ostalih VRI koje posljuu trezorski, VRI RS ima svoj račun i ne zavisi od trezora.
- U procesu razmatranja revizorskih izvještaja nezaobilazna je uloga parlamentarnih/skupštinskih komisija. Prema zakonima o VRI, parlamenti/skupštine mogu smanjiti budžetska sredstva revidiranim subjektima i preuzeti druge mjere, međutim nisu poznati primjeri česte primjene ove zakonske norme.
- Monitoring realizacije preporuka i kontinuirano praćenje efekata nakon što se preporuke implementiraju godinama nije u fokusu interesovanja revidiranih institucija, ali i

parlamentarnih komisija zaduženih za analizu revizorskih izvještaja. Istovremeno, VRI u BiH nemaju kapacitete, a ni mandat, da u značajnijoj mjeri prate realizaciju preporuka, odnosno da pozivaju na odgovornost lica koja se oglušuju na preporuke.

- Za razliku od drugih VRI, primjenom nove metodologije na državnom nivou¹²² parlamentarne komisije nadležne za razmatraje izvještaja Ureda za reviziju BiH su skratile vrijeme razmatranja revizorskih izvještaja na samo nekoliko ljetnih mjeseci i uklopile se u ciklus usvajanja prijedloga budžeta za narednu godinu.
- Od strane mjesno nadležnih Kantonalnih tužilaštava u FBiH i Okružnih tužilaštava u RS, je za tri godine rada pokrenuto tek 37 predmeta po osnovu negativnih izvještaja revizora. Za preko polovinu predmeta postupak je dalje u toku, a kod predmeta koji su završeni, najčešći ishod je bio izdavanje naredbe o neprovođenju i obustavi istrage, dok je svega jedan predmet okončan sudskom presudom.
- Javnost u BiH nije upoznata sa aktivnostima koje nadležna Tužilaštva preduzimaju po nalazima VRI, s obzirom da godišnji izvještaji o radu po ovom pitanju ne izdvajaju predmete pokrenute na osnovu revizorskih izvještaja. Uticaj rada i zalaganje javnih revizora biće sve više i više marginalizovan, ukoliko ne dođe do promjene svijesti najodgovornijih osoba za vođenje politika u državi i ukoliko ne budemo imali stručno tužilaštvo, postavljeno na temeljima personalne nezavisnosti i odlučnosti da se otvoreni slučajevi dokazno potkrijepe kako bi mogli imati mjerljiv sudski epilog.
- Za razliku od BiH, iskustva zemalja u regionu, kao i zemlje Evropske unije nude širok spektar mehanizama i aktivnosti koje mogu unaprijediti saradnju VRI i Tužilaštva, od posebnih sporazuma i okvira za saradnju, formiranja radnih timova, do redovnog pokretanja postupaka za utvrđivanje prekršajne i krivične odgovornosti.

8.2. Preporuke

- Koordinacioni odbor VRI BiH treba hitno revitalizirati inicijativu izmjene Ustava Bosne i Hercegovine i entitetskih ustava kako bi se pitanje javne eksterne revizije riješilo u skladu sa međunarodnim standardima prije svega Limskom deklaracijom INTOSAI.
- Propisima, pa čak i ustavima zahtijevati da pozicije generalnih revizora budu precizno definisana kao apolitične tj. da generalni revizori za vrijeme trajanja mandata ne mogu biti članovi političkih partija.
- U saradnji sa nadležnim parlamentarnim komisijama, VRI trebaju pokrenuti postupak izmjena zakona kako bi se postigla potpuna nezavisnost, bolja provodivost i veća

harmonizacija četiri postojeća propisa koji regulišu reviziju javnog sektora. Pri tome pažnju obratiti na: postupak planiranja i predlaganja budžeta za VRI, uvođenje dobrovoljnosti u provođenju periodičnih kolegijalnih pregleda, revidiranje liste institucija koje bi bile obavezni predmet revizije, revidiranju sredstava iz IPA fondova, certifikaciju revizorskog osoblja po međunarodnim standardima, zabranu članstva u političkim partijama u vrijeme trajanja mandata za generelne revizore i njihove zamjenike, te preciznijem definisanju odnosa VRI i institucija nadležnih za provođenjem zakona (tužilaštvo i policija).

- Nadležne parlamentarne komisije i parlamenti koji odobravaju budžete vrhovnih revizorskih institucija, trebaju uvažiti zahtjeve VRI i odobriti im budžete koji će omogućiti kadrovsku i stručnu popunu sa osobljem koje će imati kapacitete za realizaciju aktivnosti predviđenim zakonima. U slučaju potrebe omogućiti angažovanje po ugovoru, drugih eksternih revizorskih institucija.
- Koordinacioni odbor treba provoditi svoje nadležnosti, naročito na monitoringu provedbe plana strateškog razvoja svih VRI, zatim u planiranju i provedbi koordinisanih revizijskih aktivnosti u cijeloj BiH, te praćenje dosljedne primjene novoprihvaćenih revizorskih procedura.
- Ured za reviziju institucija F BiH i Ured za reviziju javne uprave i institucija u BD BiH, trebaju donijeti vlastite strategije razvoja, a Ured za reviziju institucija BiH i Glavna služba za reviziju javnog sektora RS, trebaju redovno donositi godišnje Akcione planove za realizaciju strategija.
- Koordinacioni odbor treba da okonča postupak izrade i usvajanja revidirane Komunikacijske strategije i komunikacijskog plana i time doprinese boljem razumijevanju funkcije revizije i prevazilaženju jaza između nerealnih očekivanja javnosti i stvarnog mandata VRI u sprečavanju korupcije i prevara u raspolaganju sa javnim novcem. Menadžement VRI u BiH bi trebao biti daleko prisutniji u javnosti i medijima, održavati redovne sastanke sa nevladinim organizacijama, klubovima u parlamentu, profesionalnim udruženjima, sa međunarodnim organizacijama i ambasadama.
- Revizija mora biti daleko snažnije usmjerena ka drugim sektorima, tj. onim koji svake godine bilježe ogromne finansijske gubitke javnog novca zbog nesavjesnog i neodgovornog poslovanja, sa akcentom na pojačanje obima revizije u kantonima i kantonalnim institucijama, opštinama, te javnim preduzećima.
- U kriterije za odabir predmeta revizije uvrstile i obavezu vršenja revizije javnih preduzeća u kojima je planirana privatizacija. Na ovaj način bi se objavom ocjene stanja u revizorskim izveštajima izbjegle i preduprijedile brojne privatizacijske afere, pa čak i sporenja oko većinskog vlasništva.

- Web registar preporuka finansijske i revizije učinka GSR RS dovesti funkcionalan u punom kapacitetu i sa tim u vezi neophodno je donijeti dodatne instrukcije sa prijedlogom sankcija za one institucije koje ne dostavljaju potrebne podatke i na taj način opstvujušu svrshodnost ovog alata.
- Uspostaviti, na nivou države i Federacije BiH web aplikaciju sa registrom preporuka, kako bi se u odnosu na sadašnje stanje, efikasnije pratila dinamika realizacije preporuka iz revizorskih izvještaja.
- Koordinacioni odbor treba insistirati na uvođenju u VRI u BiH, procedura za naknadno praćenje i izvještavanje o realizaciji revizorskih nalaza i preporuka. („follow-up revizija“)
- Fokus VRI pri odabiru tema treba da bude na sistemskim revizijama učinka u vezi sa ključnim problemima građana. Potrebno je bh. javnost aktivnije uključiti u odabir tema za revizije učinka, a to bi se moglo realizovati na način da VRI svake godine tokom kreiranja godišnjeg plana revizija objave na web sajtu listu preferencija, dok bi građani glasali za prioritete.
- Nadležne parlamentane/skupštinske komisije odgovorne za reviziju trebale više primjenivati korištenje svoje zakonske nadležnosti prema kojoj imaju pravo smanjiti budžetska sredstva revidiranim subjektima i preduzeti druge mјere u slučaju višestrukog ponavljanja nepoštivanja preporuka revizorskih institucija. U protivnom, odsustvo reagovanja i oglušavanja na preporuke revizije i zaključke parlamenata / skupština predstavlja samo poziv za daljnje nezakonito trošenje budžeta za koje, na kraju, niko ne odgovara.
- Završne sjednice nadležnih parlamentarnih komisija treba održati najkasnije do kraja prve sedmice oktobra, kako bi se omogućilo da se razmatranje revizorskih izvještaja okonča prije razmatranja prijedloga budžeta za narednu godinu. U tom kontekstu bilo bi korisniso modalitet definisan dokumentom „Smijernice“ primjeniti na niže nivo vlasti.
- U pogledu daljeg postupanja po nalazima revizije Tužilaštvo ne bi trebalo da čeka na informacije iz zvaničnih izvještaja državnih institucija, već da po njima postupa redovno po objavi i u skladu sa svojim nadležnostima.
- Tužilaštva trebaju da razmatraju sve revizorske izvještaje sa negativnim mišljenjem, postupaju po njima i kroz izvještaje o radu, o tome informišu javnost.
- Ojačati ulogu i značaj interne kontrole u institucijama koje predstavljaju predmet revizije. Pravilno i dobro provođenje interne kontrole i revizije javnog sektora jača javnu upravu i raspolaganje raspolaganje javnim sredstvima u revidiranim institucijama.

IZVORI PODATAKA

Akti institucija vlasti:

- Ustav Bosne i Hercegovine;
- Ustav Republike Hrvatske;
- Ustav Republike Crne Gore;
- Ustav Srbije;
- Zakon o reviziji institucija Bosne i Hercegovine (Službeni glasnik BiH, broj 12/06);
- Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine (Službene novine FBiH, broj 22/06);
- Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske (Službeni glasnik RS, broj 98/05 i 20/14);
- Zakon o reviziji javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BiH (Službeni glasnik BD BiH, broj 40/08);
- Zakon o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine 80/11);
- Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji Republike Crne Gore ("Sl. list RCG", br. 28/04 od 29.04.2004, 27/06 od 27.04.2006, 78/06 od 22.12.2006, "Sl. list Crne Gore", br. 17/07 od 31.12.2007, 73/10 od 10.12.2010, 40/11 od 08.08.2011, 31/14 od 24.07.2014);
- Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji („SG Srbije br. 101/2005; 54/2007, i 36/2010);
- Strateški okvir razvoja revizije u BiH za period 2013. - 2020. godina;
- Strateški plan razvoja za period 2014. – 2020. godinu;
- Strategija razvoja Glavne službe za reviziju javnog sektora RS u periodu 2014. - 2020. godine;
- Izveštaj o poslovanju Ureda za reviziju institucija u FBiH za 2015. godinu;
- Izveštaj o aktivnostima Koordinacionog odbora VRI za 2015. godinu;
- Godišnji izveštaj revizije BiH o glavnim nalazima i preporukama za 2012. godinu;
- Godišnji izveštaj revizije BiH o glavnim nalazima i preporukama za 2013. godinu;
- Godišnji izveštaj revizije BiH o glavnim nalazima i preporukama za 2014. godinu;
- Izveštaj o poslovanju Ureda za reviziju institucija FBIH za 2013. godinu;
- Izveštaj o poslovanju Ureda za reviziju institucija FBIH za 2014. godinu;

- Godišnji revizorski izvještaj Glavne službe revizora RS za 2013.godinu;
- Godišnji revizorski izvještaj Glavne službe revizora RS za 2014.godinu;
- Godišnji revizorski izvještaj Glavne službe revizora RS za 2015.godinu;
- Finansijska revizija, izvještaji o reviziji i parlamentarne procedure razmatranja revizorskih izvještaja 2010, Parlamentarna skupština Bosne i Hercegovine;
- Pojednačni izvještaji o obavljenim finansijskim revizijama na entitetskom i državnom nivou, sa akcentom na one sa negativnim mišljenjima (period objave 2013 -2015. godina);
- Pojednačni izvještaji obavljenih revizija učinka na entitetskom i državnom nivou (period objave 2013 -2015. godina);
- Smjernice za aktivnosti Koordinacionog odbora VRI, 2013. godinu;
- Odluka o izmjenama i dopunama Odluke o preuzimanju okvira međunarodnih standarda vrhovnih revizionih institucija - ISSAI okvira u Bosni i Hercegovini;
- Etički kodeks Ureda za reviziju institucija BiH;

Međunarodni standardi

- Limska deklaracija o smjernicama za pravila revizije (Lima 1977 godina);
- Meksička deklaracija;

Stručna literatura i publikacije

- Izvještaj o kolegijalnom pregledu vrhovnih revizorskih institucija u BiH (SIGMA, 2012.);
- Izvještaj o provedenom istraživanju u oblasti revizije i javne potrošnje u Bosni i Hercegovini, (Centar za humanu politiku, septembar 2009. godina);
- Monitoring funkcionisanja institucija za reviziju javnog sektora za period 2011-2012. godina, (Transparency International BiH, 2013. godina);
- Analiza „Efekti zakona - jedna od nepoznanica u BiH“, CCI, 2015. godina;
- Policy brief „MERITOKRATIJA UMJESTO PARTITOKRATIJE - Nužnost depolitizacije imenovanja i zapošljavanja u javnom sektoru“, CCI, 2016. godina;
- Analiza „Politike i prakse izbora i imenovanja u javnom sektoru u BiH“, analiza CCI, 2016. godina;

Ostalo

- Statut i poslovnik o radu HDZ BiH;

Internet adrese:

- www.revizija.gov.ba
- <http://www.revizija.gov.ba>
- <http://www.vrifbih.ba>
- <http://www.gsr-rs.org>
- <http://revizija-bd.ba>
- <http://www.revizija.hr/>
- <http://www.dri.co.me>
- <http://www.dri.rs>
- <http://www.issai.org>
- Registar preporuka finansijske revizije za period januar 2013 – jun 2016., GSR RS,
http://www.gsr-rs.org/front/reportsearch/?up_mi=1);
- Registar preporuka revizije učinka za period januar 2013 – april 2016, GSR RS,
http://www.gsr-rs.org/static/uploads/registar_preporuka/RegPrepRevUcin_20130101-20160430_cyr.pdf ;
- <http://siteresources.worldbank.org/PSGLP/Resources/33Performanceauditing.pdf>
- <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Good-Governance-in-the-Public-Sector.pdf>
- <http://www.psc-intosai.org/media/74962/exposure-draft-issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing.pdf>
- <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/public-sector/tech-tp-gf05.pdf>
- http://media.institut-alternativa.org/2012/09/institut_alternativa-drzavna_revizija_u_crnoj_gori_-prijedlozi_za_jacanje_uticaja.pdf
- http://www.dri.rs/upload/documents/Publikacije/sr_analiza_implementacije_preporuka_imera_dri.pdf
- https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf
- <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/public-sector/tech-tp-gf05.pdf>

RIJEČ RECEZENTA

Recezent analize „Revizija javnih institucija u BiH – neiskorišteni potencijal“ je gospodin Milenko Šego. U periodu 2004 – 2015. godina, gospodin Šego je vršio dužnost glavnog revizora Ureda za reviziju institucija BiH, a ujedno i predsjedavao Koordinacionim odborom institucija za reviziju u BiH.

Recenzija

Analiza NVO Centri civilnih inicijativa pod nazivom „**Revizija javnih institucija u BiH – neiskorišteni potencijal**“ ima 130 strana s pripadajućim tabelama, grafikonima i drugim prilozima. Govoreći o strukturi dokumenta, generalni je zaključak kako se radi o dobro koncipiranom dokumentu, metodološki solidno postavljenom, a koji obuhvaća period od tri godine za cijelu državu Bosnu i Hercegovinu. To bi trebao biti dobar povod za aktivnosti koje će uslijediti nakon prezentacije ovog dokumenta svima onima koji bi trebali biti zainteresirani, a to su sve razine izvršne, zakonodavne i sudske vlasti u BiH, javne kompanije, jedinice lokalnih zajednica, tj. svi oni koji gazduju javnim sredstvima, nevladin sektor, te na koncu i institucije revizije u BiH.

Sam naziv dokumenta „REVIZIJA JAVNIH INSTITUCIJA U BiH - Neiskorišteni potencijal“, nosi veoma jasnu poruku i sugerira nedvosmislen zaključak već u startu, a to je da u Bosni i Hercegovini imamo institucije revizije javnog sektora koje izrađuju, proizvode vjerodostojna i dobra izvješća, i kojima se vjeruje, a sa druge strane veoma inertne institucije vlasti (revidirane institucije), koje se površno angažiraju i ne rade svoj posao kako treba.

U tom smislu, želja mi je i tome težim, da ovaj dokument u finalnom obliku bude još kvalitetniji, te stoga dajem i neka određena promišljanja koja zasigurno mogu pomoći u daljim aktivnostima, s krajnjim ciljem što veće i dosljednije realizacije revizijskih preporuka. Hronološki, prateći poglavlja analize, želio bih naglasiti sljedeće:

1. INSTITUCIONALNI,PRAVNI OKVIR(zakoni o reviziji,ISSAI okvir,USTAV,ostali dokumenti)

Stava sam da Bosna i Hercegovina ima solidan zakonodavni okvir (Zakoni o reviziji). Zakoni o reviziji su donošeni u dva navrata, prvi osnivanjem revizije u BiH (1998-2000.g.) i drugi 2005-2006.godine. Zakoni su, pogotovo drugi Zakon rađeni uz podršku strukovnog dijela međunarodne zajednice, Švedskog državnog ureda za reviziju, OHR itd. Glavni revizori sva

tri Ureda za reviziju su također bili uključeni u taj posao. U izvornom obliku (prednacrt), oni su garantirali potpunu neovisnost, kako organizacijsku, funkcionalnu tako i finansijsku.

Nažalost kroz parlamentarnu proceduru oni su doživjeli promjene u smislu derogiranja neovisnosti, što je i kolegijalni pregled od strane SIGME konstatirao, baš kao i EK radeći redovite izvještaje o napretku u Bosni i Hercegovini. Potrebno je pokrenuti izmjene Zakona i ojačati sva tri stuba neovisnosti sukladno preporukama EK, Meksikoj deklaraciji o neovisnosti VRI, Limskoj deklaraciji itd. Međutim moramo biti svjesni rizika da svaka izmjena zakona u BiH može doživjeti neuspjeh u smislu još višeg derogiranja.

Jednako tako, potrebno je Ustavom zaštititi neovisnost VRI. Istina, državni parlament, tj. Ustavno pravna komisija PD PSBIH, je na inicijativu Ureda za reviziju institucija BiH podržala i usvojila prijedlog – „da se kod izmjena Ustava BiH ugradi odredba o reviziji što bi dodatno garantiralo neovisnost revizije“. Ovdje na žalost moramo naglasiti, da se nije mogao postići koncezus Kordinacijskog odbora institucija za reviziju, u smislu da to ide kao zajednički stav. Međutim, kao ekspert u ovoj oblasti, te recezent analize, držim da je to nezaustavljiv proces.

2. ODNOS REVIZORSKIH INSTITUCIJA I INSTITUCIJA VLASTI

Ovo poglavlje je dobro opisano u dokumentu. Potrebno je naglasiti da VRI u BiH imaju dobru podršku od strane zakonodavne vlasti. Međutim, postavlja se pitanje da li je ta podrška prava ili tek deklarativna. Prava podrška je ona kojom se osigurava potpuna implementacija revizorskih preporuka, tj. prava podrška će biti kada stupanj realizacije preporuka bude 90% i kada u potpunosti zaživi pitanje odgovornosti. Nažalost, upravo je pitanje odgovornosti potpuno izostalo. Kao što znamo više je oblika odgovornosti - javna, politička, moralna, disciplinska, pa i kaznena. Lično, nije mi poznat slučaj javne odgovornosti, političke, moralne, pa ni disciplinske. Bilo je pokušaja pokretanja kaznene odgovornosti, međutim vlasti nisu ništa poduzimale na pokretanju ovih drugih oblika odgovornosti koji se mogu promtno rješavati. Jer, nešto može biti ispravno (zakonito), a da nije pravilno (primjereno), a takvih primjera su prepune institucije, jer na sceni imamo „zakoniti nemoral“. Nadalje, svaki šef institucije, direktor, kao i ministar, prema izvješćima o izvršenim revizijama može pokrenuti pitanje interne disciplinske odgovornosti. Brojni su propusti koji nemaju obilježja kaznenog djela, ali mogu polučiti disciplinsku odgovornost. Propusti u procedurama javnih nabavki, loš sustav internih kontrola, neažurnosti u računovodstvenom evidentiranju, netransparentno trošenje, bahato ponašanje, loše razne evidencije, itd. Nije mi poznato da je netko disciplinski odgovarao na osnovu revizorskog izvještaja.

Bez pokretanja pitanja odgovornosti teško može biti napretka i transparentnog i učinkovitog gazdovanja javnim resursima.

3.VRSTE I REZULTATI OBAVLJENIH REVIZIJA

Ovo poglavlje je takođe korektno opisano u analizi CCi. Ne utičući na zaključke analize smatram za potrebnim napomenuti sljedeće – „Ako se revizija u Bosni i Hercegovini posmatra u kontinuitetu, znači od osnutka do danas, ostvaren je ogroman napredak.

Na početku razvoja revizije u BiH nije bilo ničega, a ono malo evidencija što ih je bilo, bile su manjkave. Danas, imamo respektabilne institucije za reviziju kojima se vjeruje, imamo jako dobra i kvalitetna izvješća, imamo dobro educirane i profesiji posvećene revizore, imamo intitucije koje ustrojavaju potrebne evidecije. Isto tako, moramo biti svjesni da je revizija fokusirana na javnost, na javnu svijest, a građani (poreski obveznici) moraju znati kako i na koji način se troše javna sredstva. Uredi za reviziju nude takve informacije. Kao dugogodišnji glavni revizor zaključio sam da je revizija svojstvena demokratskim društvima, i da ona mora biti generator promjena. Problem u Bosni i Hercegovini je izgleda u tome da se revizija kao profesija razvijala više, brže, intenzivnije od generalnog razvoja demokracije. I upravo spor razvoj demokratskog društva, manjak osjećaja odgovornosti za javni novac, itd, imaju za posljedicu nizak stupanj realizacije preporuka (što je javno, državno, to je ničije). Opet se vraćamo na pitanje odgovornosti.

Bez obzira na buran razvoj revizijske profesije u BiH, neophodno je da i Uredi za reviziju čine dalje iskorake. Obnašajući funkciju glavnog revizora, stalno sam podsticao revizore na iskorake, na novine, na nove oblasti, jer standardi u oblasti revizije su jako široko postavljeni i oni to omogućavaju. Potpuno je opravdano da građani se pitaju - šta sam to ja dobio za uloženi novac; koju uslugu; kakav proizvod; jesam li ja to platio javašluk, nerad, nepotizam, koruptivne radnje, itd. Odgovor na ova pitanja građana je sljedeći: „Mora se agresivnije ići u revizije učinkovitosti, efektivnost, ekonomičnost i efikasnost“. Predmet revizije učinkovitosti mora biti svaki proces, svaki projekat, svaka aktivnost. Premda Bosna i Hercegovina prednjači u regionu sa kvalitetom i brojem ostvarenih revizija učinkovitosti, treba se još više ići u tu oblast jer ona će dati odgovore na mnoga pitanja.

Nadalje, iskoraci se moraju praviti i u oblastima kao što su: HRM (upravljanje ljudskim resursima), strateško planiranje u institucijama, te prevencija borbe protiv korupcije. Državni ured je već ranije pokretao kroz svoja izvješća ove teme, a sada je to potrebno dodatno operacionalizirati. Pravedan i meritoran ton „sa vrha“ je veoma važna stvar, a upravo to nedostaje u institucijama u BiH. Upravljanje rizicima, upravljanje učincima, sve su to široke i važne teme i kroz HRM u svakoj instituciji treba inzistirati na unapređenjima. Mnoge institucije nemaju nikakav Strateški plan razvoja, proračuni se ne planiraju prema ostvarivim rezultatima, institucije nemaju Plan borbe protiv korupcije itd. U konačnici, institucije koje nemaju razvijeno sve ovo o čemu je prethodno govoren, ne mogu dobiti prolazne ocjene u procesu revizije.

Poseban problem je nepokrivenost revizijskih subjekata, naime neke institucije nisu nikada imale reviziju javnog sektora (analiza CCI je dobro apostrofirala ovaj problem). Potrebno je dalje kadrovsko jačanje i popunjavanje sistematizacija u uredima. Državni ured vrši reviziju svake godine, svih institucija koje se financiraju iz proračuna, i otuda je finansijska disciplina i broj pozitivnih mišljenja daleko veći nego u entitetima. Dakle, pokrivenost revizijama je garant uspjeha, i na taj način se možemo više posvetiti reviziji učinkovitosti i reviziji usklađenosti. Usporedbe radi, jedna Norveška koja je nešto veća od BiH ima oko 500 revizora u državnom uredu za reviziju, BiH oko 180, Hrvatska preko 300, itd.

Zaključak je jasan. Prostor za povećanje i djelovanje je u dva entitetska ureda za reviziju.

4.ZAKLJUČCI PREPORUKE

Mogu naglasiti da su zaključci i preporuke dobro koncipirani.

Recenzija završena 11. Oktobra 2016.

Milenko Šego



Ova Analiza je omogućena uz podršku američkog naroda putem Agencije SAD za međunarodni razvoj (USAID). Sadržaj je isključiva odgovornost Centara civilnih inicijativa i ne odražava stavove USAID - a ili Vlade SAD - a.