



SIGMA

Podrška unapređenju političkog upravljanja i rukovođenja
Zajednička inicijativa OECD-a i Evropske unije pod pokroviteljstvom EU

**IZVJEŠTAJ KOLEGIJALNE REVIZIJE O VRHOVNIM
REVIZIJSKIM INSTITUCIJAMA BOSNE I HERCEGOVINE
31. MART 2005 god.**

Ovaj dokument je izrađen uz finansijsku pomoć Evropske unije. Gledišta iznesena u ovom izvještaju ne odražavaju zvanična gledišta Evropske unije, niti se moraju smatrati stavovima OECD-a ili njenih država članica ili država korisnika koje učestvuju u Sigma programu.

TABLE OF CONTENTS

| | | |
|------|---|----|
| 1. | Uvod | 4 |
| 1.1 | Svrha i obim izvještaja..... | 4 |
| 1.2 | Istorija | 4 |
| 1.3 | Kriteriji za procjenu i korištene metode..... | 5 |
| 1.4 | Priznanja | 6 |
| 2. | Pravni okvir..... | 7 |
| 2.1 | Pravna osnova | 7 |
| 2.2 | Organizacijska struktura | 8 |
| 2.3 | Nezavisnost VRI | 9 |
| 2.4 | Status osoblja | 16 |
| 2.5 | Revizijski djelokrug | 17 |
| 2.6 | Javno izvještavanje | 19 |
| 2.7 | Komunikacija sa parlamentom..... | 20 |
| 3. | Usvajanje i primjena revizijskih standarda | 21 |
| 3.1. | Standardi i smjernice..... | 21 |
| 3.2. | Priručnici i metodologija..... | 23 |
| 4. | Revizijski proces..... | 24 |
| 4.1 | Revizijska strategija..... | 24 |
| 4.2 | Vrste revizije..... | 26 |
| 4.3 | Finansijska revizija | 28 |
| 4.4 | Sadržaj i upotreba revizijskih izvještaja..... | 32 |
| 4.5 | Revizijsko mišljenje..... | 33 |
| 4.6 | Praćenje rezultata | 34 |
| 4.7 | Nadzor i osiguranje kvaliteta | 35 |
| 4.8 | Revizija učinka | 37 |
| 5. | Uprava vrhovnih revizijskih institucija u Bosni i Hercegovini i neka pitanja koja se odnose na njihov budući razvoj | 38 |
| 5.1 | Opšta uprava | 38 |
| 5.2 | Upravljanje kadrovskim resursima | 39 |
| 5.3 | Razvoj profesionalnih sposobnosti | 41 |
| 5.4 | IT oprema i IT revizija..... | 42 |
| 5.5 | Uloga VRI u borbi protiv prevare i korupcije i odnosi sa javnim tužilaštvom. | 43 |
| 5.6 | Uloga Specijalnog revizora i odnosi sa revizijskim uredima | 45 |
| 5.7 | Uloga Koordinacionog odbora (ili Koordinacione komisije)..... | 47 |
| 6. | Zaključak | 49 |
| | Dodaci..... | 51 |
| | Dodatak I –Spisak sagovornika | 53 |
| | Dodatak II –Komparativni prikaz BiH zakona o reviziji (glavne odredbe) | 57 |
| | Dodatak III – Komentari SIGMA-e na nacrt zakona o Uredu za reviziju institucija BiH | 59 |

1. Uvod

1.1 Svrha i obim izvještaja

1. Tadašnji predsjedavajući Koordinacionog odbora Institucija za reviziju Bosne i Hercegovine je 2004 godine zatražio od SIGMA-e da obavi procjenu ovih tijela.¹ Kao i kod ostalih procjena ovog tipa, cilj je bio da se napravi ocjena tekućeg stanja u tim uredima i naprave preporuke za moguće promjene i poboljšanja. Namjena ovih preporuka je da se institucijama za reviziju BiH pomogne da bi se razvile u potpuno djelotvorne vrhovne revizijske institucije u skladu sa revizijskim standardima i kvalitetnom evropskom praksom, u isto vrijeme uzimajući u obzir veoma specifične okolnosti u zemlji i potrebu da se u cjelini odgovori na prioritete potrebe. Ovaj proces bi trebao da predstavlja važan doprinos jačanju sistema finansijske kontrole i javne odgovornosti u Bosni i Hercegovini.

2. Tim revizora koju se napravili procjenu se sastojao od slijedećih kolega:

g-din Jan Pieter Lingen, šef kabineta holandskog člana evropskog Suda za reviziju

g-din Hervé Adrien Metzger, resorni savjetnik, Sud za reviziju Francuske (Cour des comptes)

g-din Herwart Sorgatz, član njemačkog Suda za reviziju (Bundesrechnungshof)

g-din Joop Vrolijk, bivši zamjenik direktora Suda za reviziju Holandije (Algemene Rekenkamer), viši savjetnik SIGMA-e i glavni administrator OECD-a.

3. U ime SIGMA-e, g-din François-Roger Cazala, glavni savjetnik, Sud za reviziju Francuske /viši savjetnik SIGMA-e i glavni administrator OECD-a bio je odgovoran za ovaj projekat. Funkcije asistenata projekta obavljale su g-đa Annes McGoogan i g-đa Barbara Glynn iz Sekretarijata Sigma-e.

4. Procjena je zamišljena tako da obuhvati i rad i interno funkcionisanje organizacija, te njihove odnose sa institucionalnim okruženjem, uključujući i uticaj njihovog rada. Kolege su radile u skladu sa metodama i kriterijima opisanim dolje u tekstu.

1.2 Istorija

5. Kolege su se suočile sa situacijom koja je, po svojoj istoriji, bila veoma različita u odnosu na ostale kolegijalne revizije koje je SIGMA obavila u oblasti javne eksterne revizije. Ovo je naravno rezultat specijalne institucionalne situacije, koja je ustanovljena Dejtonskim sporazumom u decembru mjesecu 1995 godine. Tripartitno ustrojstvo ustanovljeno Dejtonskim sporazumom se odražava kroz postojanje tri revizijske institucije, jedne na nivou Bosne i Hercegovine kao cjeline (“institucije Bosne i Hercegovine”), te po jedne za svaki entitet, Federaciju Bosne i Hercegovine i Republiku Srpsku. Možemo reći da su ova tri ureda za reviziju, kao i mnoge eksterne revizijske institucije u Centralnoj i Istočnoj Evropi, ustrojene “od nule”. Međutim, kao i većina ureda njihovih kolega na teritoriji bivše Jugoslavije, ova tijela su, u velikoj mjeri, koristila i kadrovske i materijalne resurse koji su im stavljeni na raspolaganje ukidanjem ZPP-a (centralne agencije za plaćanje), te im je tako, do određenog nivoa, i kultura “kontrole” zajednička.

6. Uopšteno govoreći, tri institucije su veoma slične po svom ustrojstvu i metodama rada. Iako su potpuno nezavisni jedan od drugog, tri ureda za reviziju su uspostavljena i počela sa radom približno u isto vrijeme - u maju (državni nivo), septembru (Federacija) i oktobru mjesecu (Republika Srpska)

1 . Pismo g-dina Miletića od 17.03.2004

2000 godine. Kao i mnoge institucije u Bosni i Hercegovini, njihova generalna koncepcija potekla je iz izvještaja, koji je napravio međunarodni konsultant (u ovom slučaju iz Velike Britanije), a namjera je bila se stvore što je moguće sličnije institucije. Tako su nacrti zakona o osnivanju ovih institucija izrađeni u isto vrijeme i uz pomoć Svjetske banke (vidjeti “Pravni okvir” dolje u tekstu). Tri ureda su, od svog osnivanja, kontinuirano funkcionisali u okviru projekta tehničke pomoći velikog obima kojim je upravljao Švedski nacionalni ured za reviziju (“Swedish National Audit Office –SNAO”), uključujući i stalno prisustvo savjetnika, te mnoge tipove pomoći u vidu obuke iz ove organizacije.

1.3 Kriteriji za procjenu i korištene metode

1.3.1 Primjenjeni standardi i mjerila

7. Standardi i mjerila primjenjeni u ovoj kolegijalnoj reviziji su Deklaracija Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) iz Lime, INTOSAI revizijski standardi, uključujući i njen Etički kodeks.

8. Kao mjerilo procjene smo također koristili i ono što bi se moglo nazvati “najboljim” ili “dobrim” praktičnim primjerima iz vrhovnih revizijskih institucija širom Evrope, zasnovanih na znanju i iskustvu članova tima. To se može pokazati korisnim, obzirom da mnogi bitni aspekti upravljanja vrhovnom revizijskom institucijom (VRI) nisu detaljno naznačeni u standardima, te nam mogu pomoći da ponudimo praktična rješenja revizijskoj instituciji koja je predmet procjene.

1.3.2 Metodologija

9. Rad na terenu je obavljen tokom dvije sedmice u oktobru i novembru mjesecu 2004 godine. Naše vrijeme je efikasno organizovao Ured za reviziju finansijskog poslovanja institucija Bosne i Hercegovine (VRIBiH)², Ured za reviziju budžeta/proračuna Federacije Bosne i Hercegovine (SAIFed)³ i Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske (SAIRS)⁴ u Sarajevu i Mostaru tokom prve sedmice misije, i u Sarajevu i Banjaluci tokom druge sedmice. U ministarstvima kao i u drugim javnim organizacijama koje smo posjetili, imali smo priliku da se susretnemo sa velikim brojem bitnih sagovornika. Informacije smo prikupili putem sveobuhvatnih razgovora (vidjeti Dodatak I) i kroz analizu relevantnih zakona, propisa, smjernica, zvaničnih dokumenata i izvještaja, uključujući i revizorske izvještaje i dokumentaciju koja se odnosila na projekte tehničke pomoći.

10. U prvom redu, obavljani su razgovori sa upravom Ureda za reviziju i većinom revizorskog osoblja, a potom su obavljani i razgovori sa vladinim zvaničnicima i članovima parlamenta, koji su kolegama pomogli u analizi glavne tekuće problematike sa kojom se suočavaju ključni akteri eksterne revizije u Bosni i Hercegovini.

11. Ova vrsta revizije, po svojoj prirodi, više nalikuje procjeni nego reviziji. Vremenski okvir i resursi koji su bili na raspolaganju, nisu omogućili kolegama da u potpunosti potvrde sve nalaze ili da detaljno istraže problematiku, što bi bilo neophodno da bi se utemeljenost ili reprezentativnost nalaza utvrdila sa potpunom sigurnošću. Kako bi riješile ovu situaciju, kolege su koristile obrnut postupak da potvrde tačnost i shvate činjenice. Ovaj izvještaj razmatra i primjedbe koje su kolege uočile tokom ovog procesa.

² Ured za reviziju finansijskog poslovanja institucija Bosne i Hercegovine, Канцеларија за ревизију финансијског пословања институција Босне и Херцеговине

³ Ured za reviziju budžeta/proračuna u Federaciji Bosne i Hercegovine

⁴ Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске

12. Načini na koji su naši nalazi i preporuke predstavljeni u ovom izvještaju prate strukturu koja se pokazala adekvatnom kod ostalih procjena ove vrste. Predstavljeni su nalazi i procjene, a potom su u završetku date preporuke.

1.3.3 Ograničenja

13. U ovom izvještaju nisu se u obzir mogli uzeti događaji koji su se desili nakon završetka terenske misije, obzirom na ograničen vremenski period, kao i složenost koja se odnosi na razmatranje institucija kao što su uredi za reviziju Bosne i Hercegovine, stoga su, u ovom izvještaju, razmotreni samo oni aspekti koje su kolege ocijenile značajnim ili najbitnijim. Namjera ovog izvještaja, stoga, nije da pruži puni opis ili sveobuhvatan pogled na sve aspekte organizacije i rada tri ureda za reviziju.

14. Također je jasno da su neke mane sadašnjeg aranžmana djelimično ili potpuno rezultat institucionalnog ustrojstva usvojenog u okviru Dejtonskog sporazuma. To je, po prirodi stvari, stvorilo ograničenje u radu kolega i realnosti mogućih preporuka: takve situacije nije moguće popraviti reformom revizijskih institucija.

15. Učinak datih preporuka bi također mogao biti ograničen činjenicom da je proces izmjene zakona o reviziji otpočeo kratko prije početka operativne aktivnosti kolegijalne revizije. Neka pitanja su, po svojoj koncepciji, zajednička za obje aktivnosti, ali bi se mogla razmatrati na različit način, uzimajući u obzir činjenicu da su kolege imale površno i prilično kratkotrajno iskustvo i razumijevanje lokalnih okolnosti u BiH. Od Sigma-e je posebno zatraženo, kao dodatni zadatak, da napravi komentare na nacrt zakona u trenutku kada je tekst zakona još uvijek bio na razmatranju na nivou ekspertne grupe. To je trebalo da se uradi prije finalizacije ovog izvještaja⁵.

16. Konačno, i nedostatak vremena je spriječio kolege iz tima da se pozabave posebnim aranžmanima vezanim za Brčko Distrikt, obzirom da bi bilo poželjno obaviti posjetu na licu mjesta. U tom smislu, jedino što možemo reći u principu jeste da je kreiranje još jednog posebnog revizijskog aranžmana za ovu specifičnu teritoriju predstavljao razuman korak u periodu neposredno nakon potpisivanja Dejtonskog sporazuma. Ova neobična situacija sada zaslužuje ponovnu procjenu.

1.4 Priznanja

17. Želimo da se najtoplije zahvalimo svim revizijskim institucijama, njihovoj upravi i osoblju, trojici generalnih revizora; g-dinu Ibrahimu Okanoviću, g-dinu Bošku Čeki, i g-dinu Milenku Šegi. Posebno smo zahvalni g-dinu Samiru Mušoviću, zamjeniku generalnog revizora VRIBiH, koji je bio zadužen za podršku projektu kolegijalne revizije tokom cjelokupnog procesa, a koji je obavljao funkciju v.d. predsjedavajućeg Koordinacionog odbora nakon ostavke g-dina Miletića, bivšeg šefa VRIBiH, kao i g-dinu Draganu Kulini, zamjeniku generalnog revizora VRIBiH. Neizmjereno smo zahvalni i onima koji su se pobrinuli za organizaciju kolegijalne revizije u svakoj od revizijskih institucija: g-đici Ivoni Zekić (VRIBiH), g-dinu Munibu Ovčini (VRIFed) i g-dinu Milovanu Bojiću (VRIRS). Također bi željeli da se zahvalimo upravi i osoblju u ministarstvima na nivou države i entiteta, kao i ostalim institucijama za njihov doprinos. Također se zahvaljujemo švedskom projektu tehničke pomoći, a posebno g-dinu Martenu Henningu, kao i timu odgovornom za projekat systemske procjene rada institucija javne uprave u Bosni i Hercegovini, posebno g-dinu Gianniju La Ferrari, lideru tima, i

g-đi Jasmini Đikić, koordinatoru tima za procjenu javnih finansija.

⁵ Pismo koje sadrži komentare priloženo je u Dodatku III

2. Pravni okvir

2.1 Pravna osnova

Ustavna i opšta zakonska utemeljenost eksterne revizije

18. Eksterna revizija u BiH je upostavljena na osnovu tri različita zakona usvojena 1999 godine: Zakona o reviziji finansijskog poslovanja institucija Bosne i Hercegovine (u daljem tekstu: državni Zakon o reviziji), Zakona o reviziji budžeta Federacije Bosne i Hercegovine (u daljem tekstu: Zakon o reviziji Federacije) i Zakona o reviziji javnog sektora Republike Srpske (u daljem tekstu: Zakon o reviziji RS). Sva tri nacrti zakona su izrađena uz pomoć Svjetske banke i nacrti su prvobitno sadržavali identične odredbe. Međutim, desile su se određene promjene tokom procedure usvajanja zakona u parlamentu, tako da su se usvojeni zakoni u konačnom tekstu, u određenoj mjeri razlikovali kada je u pitanju njihova struktura i sadržaj. Glavne razlike između aktuelnih tekstova zakona navedene su u tabeli Dodatka II.

19. INTOSAI Deklaracija iz Lime kaže da vrhovne revizijske institucije (VRI) mogu obavljati svoje zadatke objektivno i djelotvorno samo ako su nezavisne u odnosu na subjekt revizije, te ako su zaštićene od vanjskih uticaja. U tom smislu, one moraju posjedovati neophodnu funkcionalnu i organizacijsku nezavisnost. Takav status bi trebao da obuhvati nezavisnost same institucije i nezavisnost njenih pojedinačnih članova ili – u zavisnosti od organizacione strukture – i nezavisnost generalnog revizora.

20. Deklaracija iz Lime pretpostavlja da se nezavisnost može najbolje osigurati ako je postojanje vrhovnih revizijskih institucija utemeljeno Ustavom. Detaljnima bi se trebalo pozabaviti u okviru običnih zakona. Posebno se treba obezbijediti odgovarajuća pravna zaštita Vrhovnog suda protiv bilo kakvog vanjskog pritiska na nezavisnost.

21. U ovom trenutku se funkcija javne eksterne revizije ili institucije koje su za tu funkciju nadležne, ne nalaze ni u jednom od Ustava tri entiteta.

22. Izgleda da je pitanje nezavisnosti revizijskih institucija posebno razmotreno samo u Zakonu o reviziji Federacije. U članu 3 ovog zakona se kaže da je Ured za reviziju nezavisna institucija Federacije. Štaviše, član 34 određuje da tokom obavljanja svojih dužnosti, Ured za reviziju ne podliježe usmjeravanju ili kontroli od bilo kakve osobe ili tijela. Na sličan način se član 9, Zakona o reviziji RS, bavi funkcijom generalnog revizora. On utvrđuje da, tokom obavljanja svojih funkcija, generalni revizor može biti predmetom “kontrole” samo u skladu sa pomenutim zakonom. Član 38, Zakona o reviziji VRIBiH, propisuje da “u izvršavanju svoje funkcije prema ovom zakonu, generalni revizor ne podliježe usmjeravanju niti kontroli od bilo kakve osobe ili institucije.”

23. Ustavi BiH ne pominju ni zadatak revizije, ni vrhovne revizijske institucije kao institucije, niti status generalnog revizora. Kolege zastupaju mišljenje da ovakvo stanje stvari ne štiti nezavisnost VRI u dovoljnoj mjeri. Na ovaj principijelni stav ne utiče činjenica da je pitanje nezavisnosti pomenuto u Zakonu o reviziji Federacije. Ustvari, jednostavnije zakone je lakše izmjeniti nego Ustav. Nezavisnost VRI u pravnom položaju u kojem se sada nalaze, nije dovoljno zaštićena. Izvan problema neusklađenosti sa međunarodnom standardima, ova situacija ne djeluje povoljno ni na legitiman značaj javne eksterne revizijske funkcije unutar jedne ustavne države. Međutim, malo je vjerovatno da bi samo pitanje eksterne revizije opravdalo izmjenu Ustava Bosne i Hercegovine, ali bi se ovo trebalo imati na umu u slučaju da se takav jedan proces pokrene u bliskoj budućnosti.

24. Međutim, opšti je utisak kolega da je postojeći pravni okvir veoma dobrog kvaliteta, osobito ako se uspoređi sa drugim revizijskim zakonima u regiji, ili čak izvan nje. Identifikovani nedostaci nemaju ozbiljnog uticaja na funkcionisanje i razvoj VRI, i nisu takve prirode da bi zahtijevali trenutnu akciju, ali bi mogli stvoriti problem u budućnosti kao, na primjer, pravni status zaposlenog osoblja (vidjeti dolje u tekstu). Postojeći tekst, u većem dijelu, na odgovarajući način pokriva bitnu problematiku koja se tiče eksterne revizije, statusa generalnog revizora i zadataka revizijskog ureda.

25. U ovom smo smislu i razmatrali posljednji nacrt Zakona o reviziji institucija Bosne i Hercegovine, koji je izrađen u decembru 2004 godine, u saradnji sa Koordinacionim odborom revizijskih ureda i savjetodavnom grupom za jačanje VRI BiH, i u odnosu na koji je od nas zatraženo da napravimo posebne komentare, u okviru odvojene aktivnosti. U ostatku ovog izvještaja, mi ćemo se, po potrebi, pozvati na ovaj akt.

Preporuka

- *U slučaju revizije ustavnog ustrojstva Bosne i Hercegovine, predlažemo da se pitanje javne eksterne revizije inkorporira u ustavne odredbe. Ne samo da bi se tako pokrilo uspostavljanje institucija, kao što su revizijski ured, nego bi se pokrila i neka fundamentalna pitanja, kao što su funkcija i zadaci eksterne revizije, i osnovni kriteriji za imenovanja i mandate članova uprave VRI, kao što je to slučaj sa velikim brojem drugih sličnih država, posebno onih u regiji. Kao prelazno rješenje, može se razmotriti uvođenje odredbi koje su slične onima u članu 20, u obliku prvog ili drugog člana nacrta zakona koji je trenutno u fazi izrade, a koje bi bile neznatno izmjenjene (koristeći npr. dio formulacije člana 24, stava 2 i 3 nacrta zakona).*

2.2 Organizacijska struktura

26. Revizijski zakoni postavljaju glavnu organizacionu strukturu za sva tri revizijska ureda. Generalne revizore i zamjenike generalnih revizora imenuje ili Predsjednik (VRIBiH, VRIFed) ili Parlament (VRIRS), uz saglasnost vlade i parlamenta u slučaju VRIBiH i VRIFed, ili na prijedlog vlade u slučaju VRIRS. Generalni revizori su odgovorni za upravljanje revizijskim uredima, a zajedno čine koordinacioni odbor triju ureda, čija je svrha da uspostavi dosljedne revizijske standarde, osigura dosljedan kvalitet revizije, utvrdi revizijske odgovornosti u slučaju poduzimanja zajedničkih aktivnosti, i utvrdi zastupanje u međunarodnim tijelima.

27. Generalni revizori su izradili pravilnike za internu organizaciju svojih revizijskih ureda. Ovi pravilnici detaljno propisuju ustrojstvo njihovih ureda, profesionalne kvalifikacije za različite funkcije unutar ureda, i dužnosti revizora i ostalog osoblja. U slučaju VRIBiH, pravilnik također utvrđuje pravila i procedure za operativno programiranje i planiranje, podjelu odgovornosti tokom revizije, izvještavanje, zapošljavanje i obuku osoblja (postoji također i detaljniji odvojeni pravilnik za obuku). Za VRIFed, pravilnik također definiše pravila i procedure za operativno programiranje, planiranje i izvještavanje, kao i odgovornosti i organizaciju za tri regionalna ureda. Zapošljavanje je razmotreno u odvojenom pravilniku za zapošljavanje. U slučaju VRIRS, odluka o internoj organizaciji pokriva samo organizacijsko ustrojstvo, i opise poslova i kriterije za prijem u radni odnos. Pravilniku koji izdaje VRIBiH potrebno je odobrenje Predsjedništva. Ni VRIFed nije autonomna u utvrđivanju svog pravilnika. Za odluku o internoj organizaciji VRIRS potrebna je saglasnost vlade Republike Srpske.

28. Podjela rada između generalnog revizora i zamjenika generalnog revizora je veoma jasna u slučaju VRIRS, gdje je u skladu sa odlukom o internoj organizaciji, zamjenik generalnog revizora odgovoran za sve revizijske operacije. Pravilnik VRIBiH definiše zadatke zamjenika generalnog revizora između ostalog kao “koordinaciju i usmjeravanje rada (revizijskih) sektora”. To baš i nije slučaj sa VRIFed,

obzirom da pravilnik ne ide mnogo dalje od onoga što je utvrđeno revizijskim zakonom. Zakon o reviziji Federacije pretpostavlja postojanje neke vrste kolegijalne uprave, dok se u slučaju VRIRS zamjenik generalnog revizora može imenovati samo u saglasnosti sa generalnim revizorom što sugeriše više hijerarhijski odnos. U slučaju VRIBiH, zakon ne razjašnjava kakav bi odnos trebao postojati između generalnog revizora i zamjenika generalnog revizora. Pravilnik utvrđuje da generalni revizor dodjeljuje zadatke zamjeniku generalnog revizora, ali s druge strane sugeriše kolegijalno odlučivanje.

Procjena:

29. Jasan izbor strukture ureda olakšao je svim revizijskim institucijama definisanje interne organizacije. Generalno je organizaciono ustrojstvo prilično dobro definisano, također s obzirom na malu veličinu revizijskih ureda. Međutim, određene nejasnoće u podjeli rada između generalnih revizora i zamjenika generalnih revizora u VRIBi i VRIFed ipak postoje. U praksi, ovo uopšte ne bi moralo da predstavlja problem, ali bi moglo biti uzrokom problema u budućnosti. Također, činjenica da dva od tri ureda za reviziju (VRIBiH, VRIRS) nisu samostalni u ustrojavanju svoje organizacije na način, koji bi oni smatrali odgovarajućim, možda u praksi i nije do sada predstavljalo problem, ali to ima negativan uticaj na nezavisnost ureda.

Preporuka:

- *Predlažemo da se u slučaju VRIBiH i VRIFed posveti dužna pažnja preciznom utvrđivanju odnosa, i podjele odgovornosti i rada između generalnog revizora i zamjenika generalnog revizora, tokom izrade nacrtu novog zakona o reviziji i novih verzija pravilnika, koji se trebaju izdati u okviru procesa donošenja novog zakona o reviziji. Da li će se taj odnos definisati u smislu kolegijalnog rukovođenja ili u smislu hijerarhijskog odnosa je stvar izbora, ali se čini da struktura ureda više odgovara modelu ujedinjenog rukovođenja. Međutim, obzirom na specifične okolnosti u kojima se nalazi Bosna i Hercegovina, izbor modela kolegijalnog rukovođenja je vjerovatno prikladniji.⁶ Razvijena nezavisnost za tri revizijska ureda, značila bi slobodu u ustrojavanju svoje vlastite organizacije bez traženja prethodnog odobrenja od vlade. Predlažemo da se takva sloboda osigura u tekstu zakona o reviziji, ili još bolje u samim ustavima.*

2.3 Nezavisnost VRI

30. Koncept nezavisnosti za VRI uključuje autonomiju u određivanju subjekata revizije, revizijskih metoda, i sadržaja revizije, kao i zahtijevanje prava da svoj budžet dostavljaju direktno parlamentu i da ga izvršavaju bez uplitanja izvršnog organa vlasti. Nezavisnost jedne vrhovne revizijske institucije se uglavnom može mjeriti samo u odnosu na njenu funkcionalnu i finansijsku nezavisnost. Još jedna bitna stvar je lična nezavisnost generalnog revizora.

2.3.1 Funkcionalna nezavisnost

31. Većina aspekata funkcionalne nezavisnosti se prikladno odražavaju u zakonima o reviziji. Međutim, ima prostora za određena poboljšanja.

⁶ U našim komentarima na nacrt zakona za VRIBiH, elaborirali smo više opcija u vezi sa ovim pitanjem. Vidjeti dodatak III.

Revizije po zahtjevu

32. Deklaracija iz Lime eksplicitno priznaje da VRI mogu poduzimati revizije po nalogu parlamenta što je zaista i praksa u Bosni i Hercegovini, iako ona nije ograničena na parlamentarna tijela.

33. Sva tri zakona o reviziji sadržavaju odredbe koje nude mogućnost parlamentu, vladi i ostalim institucijama, da od VRI, u bilo kom momentu, zatraže sprovođenje specijalne revizije. Obim dotičnih institucija nije baš jasno definisan. Državni zakon o reviziji glasi: "Specijalne revizije na zahtjev parlamenta BiH ili na poseban zahtjev dotične institucije" (član 16), dok Zakon o reviziji Federacije predviđa "parlament ili na zahtjev institucije i odgovornih ministarstava" (član 13). Zakon o reviziji RS se čini jasnijim: "Generalni revizor može, u bilo koje vrijeme, sprovođiti specijalne revizije na zahtjev parlamenta ili vlade, republičkih organa ili opštinskih skupština."

34. Joše jedno bitno pitanje odnosi se na slučaj u kojem VRI odbije zahtjev, a institucija koja ga je podnijela nastavi da insistira na sprovođenju revizije.

35. Samo Zakon o reviziji RS daje donekle konkretnija objašnjenja ovog pitanja (član 18, izmjenjen u maju 2003 g.). Ova odredba pokušava da pomiri poziciju parlamenta sa principom nezavisnosti javne eksterne revizije, tako što utvrđuje da se specijalne revizije, sa izuzetkom revizija za koje zahtjev podnese Narodna Skupština, mogu sprovesti u skladu sa programom aktivnosti i slobodom odlučivanja generalnog revizora. Generalni revizor može odbiti sprovođenje takve revizije, ili njeno sprovođenje može odgoditi za kasniji period. Ova odredba omogućava VRIRS da utvrdi jasne prioritete. S druge strane, ne postoji definisano zakonsko rješenje u slučaju spora između VRIRS i parlamenta. Ovaj problem bi se mogao riješiti ako bi generalni revizor imao pravo da donese konačnu i neosporivu odluku.

36. Od klijenata u tri entiteta se, po zakonu, zahtijeva plaćanje provizije ili naknade troškova traženih revizija. Postoji, međutim, još jedan izuzetak u RS, gdje Narodna Skupština ne mora podmirivati nikakve troškove u slučaju takvog zahtjeva. U svim entitetima, provizija se treba platiti 30 dana nakon izdavanja zahtjeva za plaćanje. U slučaju neplaćanja, VRIBiH i VRIFed su ovlaštene da blokiraju bankovni račun dužničke organizacije. VRIRS mora zatražiti plaćanje tako nastalog duga sudskim putem.

Procjena

37. Praksa sprovođenja revizija po zahtjevu nije samo teoretski utvrđena, nego se i jako razlikuje od jednog do drugog ureda. VRIBiH do sada nikada u praksi nije sprovela reviziju po zahtjevu, obzirom da jedini zahtjev koji je pokrenut još uvijek nije sproveden. VRIFed je sprovela samo 3 takva zahtjeva, dok se u slučaju VRIRS ovo pokazalo veoma bitnim pitanjem, obzirom da je VRIRS sa januarom mjesecom 2005 g. primila 18 zahtjeva izvana za sprovođenje specijalnih revizija.⁷

38. Revizije po zahtjevu su priznate u međunarodnim standardima, te dodatno predstavljaju dobar način za ilustraciju kvaliteta revizijskog rada i održavanje uzajamno korisnih odnosa, prvenstveno između parlamenta i VRI. Međutim, one bi trebale da se sprovode unutar djelokruga i nadležnosti VRI, budu u principu usklađene sa planom rada, tako da se deficitarni resursi ne rasipaju na minorne aktivnosti izostavljajući najrizičnija područja, niti bi VRI trebala da rizikuje uključivanje u borbu za političke poene. Postoje različiti načini za rješavanje takvih problema, od uspostavljanja specifičnih kriterija i procedura za podnošenje zahtjeva za reviziju, do ograničavanja broja zahtjeva tokom jedne

⁷ 10 revizija po zahtjevu od Narodne skupštine, 7 zahtjeva od vlade RS i 1 revizija po zahtjevu od ostalih tijela

godine, uključujući i mogućnost odgađanja sprovođenja revizije, ili jednostavno davanja mogućnosti VRI da takav zahtjev odbije.

39. U tom smislu, postojeće odredbe revizijskih zakona ne obezbjeđuju jasno rješenje u slučaju spora između VRI i institucija koje traže reviziju. Do spora može doći zbog velikog broja redovnih radnih zadataka sa kojim sve VRI moraju da se nose. Očigledno je da se posao u ovom obimu ne može završiti u razumnom vremenu, niti na odgovarajući način (vidjeti dolje u tekstu “Revizijski djelokrug”).

40. Situacija bi se pogoršala kao rezultat povećanog broja revizija po zahtjevu. Nezavisnost ureda za reviziju bi mogla biti ozbiljno ugrožena kada ured više ne bi mogao obaviti revizije u njihovom punom obimu. To je razlog zbog kojeg bi generalni revizor trebao imati ovlaštenje za donošenje konačne odluke o tome da li će se revizija po zahtjevu prihvatiti ili odbiti. To bi se primjenjivalo na revizije po zahtjevu parlamenta, kao i drugih javnih tijela, iako je preporučljivo parlamentu dati prioritet u ovom području.

41. Da li će ostale institucije, osim parlamenta, imati pravo da traže reviziju je također bitno pitanje. Mi vjerujemo da restriktivnije odredbe, kao one koje su sada na snazi, mogu biti korisne. Najblaže rečeno, potrebno je donijeti jasnu odluku u ovom smislu, i na odgovarajući način je inkorporirati u revizijske zakone.

42. Sadašnji nacrt državnog Zakona o reviziji, ovom se temom bavi na prilično prihvatljiv način za VRIBiH. On utvrđuje da jedino parlament i bilo koja parlamentarna komisija, ostaju ovlašteni da zatraže specijalnu reviziju, a da VRI ima posljednju riječ u tome da li će taj zahtjev izvršiti ili ne.

43. Kada su u pitanju zakonske odredbe koje daju pravo uredima za reviziju da naplaćuju naknade za sprovođenje specijalnih revizija, i iako razumiju obrazloženje za postojanje takvog pravila, kolege zastupaju mišljenje da obim revizijskog rada ne bi trebao počivati na spremnosti ili sposobnosti potencijalnog klijenta da plati reviziju. Ovo bi u principu moglo da ugrozi neutralnost revizijske funkcije i stvori ekonomsku zavisnost od ove vrste aktivnosti. Kolegama je, međutim, jasno da je ova odredba do sada uglavnom imala “platonski” karakter.

Preporuka

- *Predlažemo definisanje zajedničkog pristupa za revizijske urede vezano za mogućnost sprovođenja revizija po zahtjevu. On bi se mogao odnositi na kreiranje rigoroznijih procedura (na primjer, davanje ovlaštenja samo parlamentarcima ili parlamentarnim tijelima za traženje revizije). Čini se da je rješenje, koje se sada razmatra u razgovorima o nacrtu zakona za VRIBiH, zadovoljavajuće, a može se primjeniti i na ostale urede.*
- *Odredba o predviđanju naknada nije neophodna, i do sada se nije pokazala korisnom: i razumno bi bilo razmotriti njeno ukidanje. .*

2.3.2 Ocjena kvaliteta

44. Tri zakona o reviziji sadrže gotovo identične odredbe (država: čl. 30ff, Federacija: čl. 26ff, RS: čl. 25,26) o ocjeni kvaliteta samih VRI. Nadležna parlamentarna komisija (npr. komisija za finansijsku i fiskalnu politiku) je ovlaštena da svake godine imenuje međunarodno priznatu organizaciju, koja može sprovesti reviziju rada VRI u okviru aspekata “(pravne usklađenosti), odobrenih revizijskih standarda i

međunarodno prihvatljivog kvaliteta revizije”⁸. Da bi obavila ovaj posao, organizacija za reviziju kvaliteta ima u principu istu nadležnost kao generalni revizor.

45. Nakon komentara koje daje ured za reviziju, izvještaji o kvalitetu, koji se trebaju napraviti svake godine (!), podnose se odgovarajućem parlamentu. Dodatni element se ističe u Zakonu o reviziji RS-a, gdje član 24 kaže da “javne izvještaje kontroliše parlamentarna komisija za ekonomiju i finansije.” Smisao i praktična primjena ove odredbe, i njena veza sa članom 26 nije jasna, ali bi ovo mogao biti problem prevoda (obzirom da se svi revizijski izvještaji zaista podnose ovoj komisiji).

46. U slučaju da ovakve ocjene navedu na zaključak da je revizijski rad lošeg kvaliteta, to bi moglo za posljedicu imati smjenu dotičnog generalnog revizora u tri institucije.

Procjena

47. Potrebno je napraviti razliku između ocjene kvaliteta revizijskih izvještaja VRI, i njihove finansijske i administrativne uprave. Ovo posljednje će se razmotriti u dijelu “Budžet revizijskog ureda.”

48. Obavezna, godišnja i eksterna ocjena kvaliteta ne čini se adekvatnom. Obzirom da se sprovodi u ime ili od strane eksternog tijela, takva ocjena ne bi samo unaprijed utjecala na aktivnosti VRI, nego bi veoma ozbiljno mogla ugroziti i nezavisnost generalnog revizora: u tom slučaju, narušena bi bila sama suština slobodnog odlučivanja.

49. Moguća smjena generalnog revizora, kao posljedica ovakvih ocjena kvaliteta, prilično je neuobičajen, čak jedinstven slučaj, prema saznanjima kolega. Iako je problematika opet razumljiva, rizik je isuviše veliki da bi se koristila takva procedura, npr. da bi se smijenio isuviše aktivan i efikasan generalni revizor. Ne treba isključiti ni rizik vršenja pritiska na VRI na ovaj način. Najaktuelnija ili, u najmanju ruku, preporučljiva praksa je posjedovanje ugrađenih sistema kontrole kvaliteta i procedura, koje ne bi trebale zavisiti od vanjskog ispitivanja, osim u slučajevima sklapanja profesionalnih aranžmana ili zahtjeva podnešenih na dobrovoljnoj osnovi, npr. kada su u pitanju institucije iz struke ili ostale vrste institucija koje mogu obavljati evaluaciju te vrste. U svakom slučaju, takve ocjene jesu i trebaju da budu namijenjene poboljšanju funkcionisanja i profesionalnosti VRI, a ne smjeni članova višeg rukovodstva institucije.

50. Zbog nedostatka interesa i resursa, odredbe zakona o ocjeni kvaliteta do sada nisu implementirane. Međutim, mogle bi se primjeniti u budućnosti, i u svakom slučaju se se ova problematika u načelu morati razmotriti.

Preporuka

- *Ovlasti i transparentnost su normalne i najbitnije karakteristike za VRI, te bi se prije treba primjeniti kroz dalje razvijanje kontrole kvaliteta i osiguranja kvaliteta. To bi se prvenstveno trebalo odnositi na “ugrađivanje” procedure za kontrolu kvaliteta, ali bi također moglo uključiti i mogućnost recipročnih kolegijalnih revizija između tri institucije.*
- *Najnegativnija posljedica primjenjenih odredbi za “eksternu” kontrolu kvaliteta je eliminirana iz nacrtu zakona o VRIBiH, koji je trenutno predmet diskusije. Iako to predstavlja poboljšanje u odnosu na zakon u primjeni, inicijativa za poduzimanje*

⁸ Zakon o reviziji Federacije čl. 27

kolegijalne revizije bi obično trebala krenuti od ureda za reviziju. Parlament se ne bi trebao miješati, a sasvim sigurno na njemu i ne počiva pravna obaveza da inicira kolegijalnu reviziju. Štaviše, čini se da je odredba u sadašnjem obliku (planiranje redovnih kolegijalnih revizija koju sprovode homologne institucije) prilično nerealna, obzirom na resurse u Bosni i Hercegovini i inostranstvu. Osim toga, nismo čuli za primjere redovnih kolegijalnih revizija u oblasti eksterne revizije javnog sektora, čak i ako se proces redovnih kolegijalnih revizija razvio tokom posljednjih nekoliko godina, on je ipak ograničen.⁹

2.3.3 Godišnji program rada

51. Zakoni o reviziji ne razmatraju utvrđivanje godišnjeg plana rada. On je ispravno razmotren sa administrativne tačke gledišta u “Pravilnicima o internoj organizaciji u uredima za reviziju” BiH (član 30) i Federacije BiH (član 22), koji to pitanje tretiraju na sličan način. U skladu sa ovim pravilnicima, funkcionisanje ureda se odvija u skladu sa godišnjim planom rada, utvrđenom na početku dotične godine. Utvrđuju ga generalni revizor, njegov/njen zamjenik, a na prijedlog savjetnika za finansijsku reviziju.

Procjena

52. Bilo bi korisno za pravni okvir i praksu izvršiti punu konsolidaciju i usklađivanje između tri VRI, kada je u pitanju ključni korak programiranja revizije, kako bi se garantovala autonomija ove funkcije u budućnosti.

Preporuka

- *Zakonom se jasno mora dati VRI isključiva nadležnost za izradu nacрта i usvajanje godišnjih programa rada, zasnovanih na uobičajenim kriterijima pokrivanja obaveznih zakonom propisanih revizija, i glavnih rizičnih područja ili institucija.*

2.3.4 Finansijska nezavisnost

53. Tri zakona o reviziji utvrđuju na sličan način da ministar finansija za VRI mora obezbijediti sredstva, koja odobri parlament. Generalno govoreći, budžeti VRI predstavljaju odvojeni dio budžeta državne i entitetskih vlada.

54. U slučaju VRIFed, ministarstvo finansija je nekoliko puta značajno reduciralo njen nacrt budžeta.

55. Kod VRIRS, nacrt budžeta se podnosi ministru finansija, koji raspodjeljuje novac u ured za reviziju, nakon što budžet odobri parlament. Tokom 2004 i 2004 godine, VRIRS je dobila tražena sredstva. Međutim, prije ovog perioda, dešavalo se da ministar ne odobri cjelokupan iznos traženog novca zbog različitih mišljenja. Za budžet u 2005 godini, VRIRS je zatražila 5% povećanja u odnosu na ukupni prošlogodišnji iznos. Ministar je odbio ovaj zahtjev, i odobrio samo prošlogodišnji iznos. U skladu s tim, VRIRS je morala izmijeniti svoj nacrt.

9 . Ova praksa je uobičajena u velikim privatnim revizijskim firmama iz očiglednih razloga.

Procjena

56. Najjednostavniji način da se osigura finansijska nezavisnost VRI, izvan same činjenice posjedovanja svog vlastitog budžeta, jeste da se VRI osigura od vanjskog uplitanja, počevši od glavnog klijenta tj. ministarstva finansija, i to u svim fazama, od planiranja do izvršenja. U praksi su VRI u tom smislu daleko od idealne situacije, i Bosna i Hercegovina ne predstavlja nikakav izuzetak u tom pogledu. Postoje važni argumenti koji opravdavaju, bar na privremenoj osnovi, očuvanje aktuelnih aranžmana u sadašnjem obliku, a koji se odnose na opštu nestašicu javnih resursa u BiH i neophodnost da se održi stroga finansijska disciplina. S druge strane, tačno je da se uplitanje ministarstva finansija u finansijske aranžmane VRI može smatrati ugrožavanjem nezavisnosti. INTOSAI Deklaracija iz Lime sugerise kompromisno rješenje kada kaže da “ako je to potrebno, VRI će imati pravo da direktno zatraže neophodna finansijska sredstva od javnog tijela koje odlučuje o državnom budžetu”. Ovo se može interpretirati kao davanje VRI prava za direktan pristup parlamentu u slučaju spora sa izvršnom vlasti. U ovom trenutku, VRI u BiH to pravo nemaju.

57. Normalna posljedica relativne budžetske samostalnosti VRI je obaveza podnošenja svojih finansijskih računa na uvid eksternoj reviziji. Ta obaveza ne postoji u BiH, a neizvjesno je da li je takva procedura uopšte prioritarna u ovom momentu. Ipak, da bi se demonstriralo poštivanje normalnih standarda, takvu proceduru treba inkorporirati u pravni okvir, koji reguliše aktivnosti VRI u BiH.

Preporuka

- *Ne ugrožavajući integritet budžeta u BiH, predlažemo reorganizaciju sadašnje procedure, tako da se, što je više to moguće, očuva nezavisnost VRI. Da bi se izbjegle bilo kakve dalje neizvjesnosti u tom pogledu, predlažemo da se u tu svrhu utvrde zakonske odredbe u revizijskim zakonima.*
- *Novi nacrt državnog Zakona o reviziji, u ovom trenutku, utvrđuje da budžet VRIBiH prvo odobri parlamentarna komisija zadužena za reviziju, a da se on onda prosljeđuje na razmatranje ministarstvu finansija, koje ima pravo da izrazi mišljenje na taj nacrt budžeta u parlamentu, ali nema pravo da ga izmjeni, jer pravo izmjene ima samo parlament. Ovaj pristup, kao takav, jeste prihvatljiv i kolege ga mogu podržati.*
- *Međutim, obzirom da je prva instanca u budžetskom procesu posebna parlamentarna komisija, koja formalno odlučuje o cjelokupnom budžetu pred parlamentom, te njen angažman može stvoriti neželjeni presedan, mogući su i drugi aranžmani unutar kojih konačnu odluku vezanu za obim budžeta treba donijeti parlament. Na primjer, ako dođe do neslaganja između ministarstva finansija i VRI vezano za ukupan iznos budžeta ili pojedinačne budžetske linije, a rješenje se ne može pronaći, takav slučaj bi trebalo prvo iznijeti pred Vijeće ministara, a onda eventualno pred parlament, u slučaju da se nesuglasice nastave.*
- *Kao i bilo koji drugi budžetski korisnik, VRI moraju izdavati finansijske izvještaje o poslovanju svojih administrativnih odjela. Ovi izvještaji se moraju pregledati. U revizijskim zakonima nismo našli jasne dokaze za ovo. Kako bi se garantovao poseban status VRI, vjerujemo da je parlamentarna komisija prava institucija koja bi trebala inicirati ove aktivnosti.*

2.3.5 Lična nezavisnost generalnih revizora

58. Član 6, državnog Zakona o reviziji utvrđuje da generalnog revizora imenuje predsjednik, u skladu sa prijedlogom parlamenta, što je procedura slična onoj koja važi za VRIFed (član 4, Zakon o reviziji Federacije). U Republici Srpskoj, generalnog revizora imenuje parlament na preporuku vlade. U svim slučajevima, mandat se utvrđuje na pet godina i ne može se obnoviti.

59. Moguću smjenu generalnog revizora prije isteka mandata mogu izvršiti predsjednici BiH (čl.6) i Federacije (čl.4), pod uslovom da parlament podnese prijedlog za smjenu. U Zakonu o reviziji RS-a, nije eksplicitno rečeno koja institucija bi bila odgovorna za utvrđivanje dotične procedure ali možemo, međutim, pretpostaviti da je to parlament.

60. Dva glavna razloga mogu prouzrokovati preranu smjenu u sve tri VRI. Jedan može biti krivične prirode (loše vladanje, ili krivični prekršaji u slučaju Federacije i RS-a) ili biti profesionalne prirode (kvalitet revizijskog rada kao što je spomenuto gore u tekstu). Zakon o reviziji RS-a (čl.7) ističe da generalni revizor može biti smjenjen sa položaja u slučaju kada parlament RS-a donese odluku “zasnovanu na negativnim ocjenama izvještaja revizije o javnim računima i na ozbiljnoj negativnoj kritici objavljenoj u nezavisnim izvještajima o kontroli kvaliteta.”

Procjena

61. Tim je mišljenja da period od samo pet godina možda nije dovoljan da bi se garantovala temeljitost i kontinuitet. U skladu s tim, predlažemo produženje mandata za generalnog revizora, kao i za njegove zamjenike. Trajanje takvog mandata je veoma osjetljivo političko pitanje. Osnovno pravilo u ovom slučaju bi bilo da je ovaj mandat duži od onog koji ima politička skupština. Primjeri iz prakse u ovom smislu, međutim, variraju od doživotnih imenovanja,¹⁰ do manje ili više dugotrajnijih mandata¹¹. U slučaju ograničenog mandata, problem je onda u tome da li se mandat treba obnavljati ili ne, te da li se treba obnavljati na ograničen broj vremenskih perioda ili ne treba. Pitanje može dobiti dodatne dimenzije ako VRI upravljaju kolegijalna tijela, unutar kojih članovi kolegija mogu imati različite mandate, ili mandate čiji vremenski periodi se preklapaju (a ne poklapaju)¹². Svjesni smo činjenice da se o ovom pitanju nedavno raspravljalo u okviru procesa izmjene zakona o reviziji, i mi ćemo, u dogledno vrijeme, napraviti komentare na koje se ovdje pozivamo.¹³

62. Kada je u pitanju smjena sa dužnosti, čini se da je parlament odgovarajuće nadležno tijelo koje bi trebalo pokrenuti proceduru putem utvrđivanja dotičnog prijedloga za smjenu. Međutim, parlament kao politička institucija ne bi trebao imati nadležnost za donošenje konačne odluke. Kako bi se garantovala nezavisnost generalnom revizoru, a u skladu sa principima razdvajanja i ravnoteže između organa vlasti, nezavisan sud bi trebao biti nadležan za pokretanje disciplinskog postupka, a potom i za izricanje konačne presude.

63. Procedura i razlozi koji mogu dovesti do smjene trebaju se na konkretan i detaljan način regulisati u revizijskim zakonima. U slučaju da se procedura detaljno ne objasni u zakonima, onda bi bar u njima trebala biti navedena, skupa sa zakonima koji se mogu primjeniti na sličan način, npr. zakonima koji

¹⁰ Kao što je slučaj u Francuskoj, Holandiji ili Ujedinjenom Kraljevstvu.

¹¹ 12 godina u Njemačkoj.

¹² Kao što je slučaj u Švedskoj, nakon što je nedavno usvojena reforma eksterne revizije u javnom sektoru.

¹³ Vidjeti pismo Sigma-e od 3.02. 2005, upućeno predsjedavajućem Koordinacionog odbora revizijskih institucija Bosne i Hercegovine u Dodatku II.

se primjenjuju na sudije i državne službenike, ali u onoj mjeri u kojoj to nije u suprotnosti sa principom nezavisnosti VRI.

64. Razlozi za smjenu trebaju biti navedeni – što je moguće konkretnije – uz pomoć pravosudnih termina koji se mogu interpretirati i primjeniti kao osnova za donošenje objektivnog suda.¹⁴.

65. Razlozi za smjenu povezani sa kvalitetom profesionalnog rada, razmotreni su u dijelu koji se bavi procedurom za ocjenu kvaliteta, te se pozivamo na njih, i na preporuku za reformu procedure za ocjenu kvaliteta, i ukidanje veze između njih i procedure za smjenu.

Preporuka

- *Predlažemo da se, što je moguće preciznije, u zakonima navede ograničen broj konkretnih razloga koji bi mogli opravdati smjenu generalnog revizora. Konačna odluka o tome trebala bi biti predmetom presude Vrhovnog suda..*

2.4 Status osoblja

66. Za razliku od generalnih revizora, revizorsko osoblje se rijetko spominje u revizijskim zakonima, i to, uglavnom, na prilično uopšten način. Jedina odredba koja se bavi revizorskim osobljem, ističe se u članu 5 državnog Zakona o reviziji, prema kojoj se osoblje ureda za reviziju imenuje u skladu sa pravilnikom službe, koji mora pružati iste pogodnosti za zaposlene kao što su one koje važe za državne službenike. Ni jedna odredba koja se odnosi na revizorsko osoblje se ne pojavljuje u Zakonu o reviziji Federacije. Član 4, Zakona o reviziji RS-a, kaže da će se osoblje u glavnu revizijsku službu imenovati u skladu sa pravilnikom za planiranje rada VRI, koji odobri vlada RS-a.

67. U slučaju da generalni revizor prenese dio svojih ovlasti bilo kojem članu osoblja, tri zakona o reviziji skoro identično definišu da osoba, koja privremeno izvršava te ovlasti, mora postupati u skladu sa bilo kakvim smjernicama koje dobije od generalnog revizora.

68. To pokazuje da status revizijskog osoblja nije definisan u revizijskim zakonima, niti je njima uopšte zaštićen. Iz čl. 4, Zakona o državnoj službi institucija Bosne i Hercegovine je jasno da ni generalni revizor VRIBiH, niti njegov zamjenik nisu državni službenici (međutim, njihov pravni status će biti regulisan zakonom i to je ono čime se revizijski zakoni bave). Ovo bi moglo značiti da samo šefovi institucija nisu obuhvaćeni propisima koji se odnose na državne službenike. Međutim, do sada je bila praksa da se osoblje u uredima za reviziju ne obuhvata zakonima o državnoj službi, nego ostaje pod nadležnošću Zakona o radu.

69. Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji ureda za reviziju, koji postoji u uredima za reviziju, kao i u bilo kojoj drugoj javnoj organizaciji na nivou institucija Bosne i Hercegovine, ili na nivou svakog entiteta se *inter alia* (lat.izr. - između ostalog – op.prev) bavi kadrovima VRI. Oni sadrže opise poslove i spisak dužnosti, te kriterije za zapošljavanje za revizore, ali kao takvi ne razmatraju njihov lični status.

¹⁴ Objektivni slučaj unutar kojeg bi se pokrenula procedura za smjenu bio bi, npr. da je generalni revizor onemogućen u obavljanju svojih dužnosti iz zdravstvenih razloga. U slučaju u kojem generalni revizor u velikoj mjeri krši svoje obaveze, npr. kada je počinio ozbiljne krivične prekršaje, potrebno je također razmotriti pokretanje procedure za smjenu. Međutim, tačan raspon tih kršenja trebalo bi definisati na što je moguće konkretniji način. Termin “loše vladanje” je pretjerano uopšten termin, koji otvara vrata raznim interpretacijama zato što ne sadrži konotaciju prekršaja, što bi se moglo pravno razgraničiti. Iz istih razloga, generalne ocjene kao “u slučaju da kvalitet revizijskog rada ne zadovolji standarde...ovog zakona”, se ne mogu adekvatno uklopiti u standarde jedne pravne države.

Procjena

70. Uobičajena struktura u pravnom sistemu javnog sektora “kontinentalnog tipa” jeste da su revizori javnog sektora državni službenici, te su obično pokriveni zakonom o državnoj službi, obzirom da VRI predstavljaju dio opšteg državnog aparata, a ne nešto što se nalazi “izvan” javne sfere. S druge strane, propisi koji se odnose na državnu službu, i koji su namijenjeni zaštiti vršilaca upravnih funkcija od političkih i drugih pritisaka, generalno dobro odgovaraju obavljanju funkcija eksterne revizije. Drugi sistemi smatraju da se svrstavanje revizijskog osoblja u okvir zakona o državnoj službi protivi opštim principima nezavisnosti VRI, obzirom da primjenjene propise donose javni dužnosnici iz vanjskog okruženja, štaviše, oni koji su sami predmet revizijske aktivnosti koju obavljaju VRI.

71. Revizijski zakoni ne sadrže nikakve konkretne propise vezane za status, profesionalno obrazovanje, dužnosti i prava revizora. S druge strane, interni pravilnici se u velikom obimu bave tim stvarima, međutim, da bi naglasili posebnu važnost VRI unutar pravnog sistema, ili važnost ovih odredbi za revizore (kao što su prava i obaveze), vjerujemo da bi njihov status trebalo u načelu definisati u revizijskim zakonima. Nema potrebe, međutim, da se ide u detalje, a izmjene bi se mogle pozivati na ostale relevantne zakone, kao što su zakoni o državnoj službi, i tako obezbijediti analognu primjenu ovih zakona.

72. Novi nacrt Zakona o reviziji BiH zauzima drugačiji pristup: on jasno isključuje revizijsko osoblje iz Zakona o državnoj službi u BiH, ali inkorporira detaljne propise “uvezene” iz dotičnog zakona, kako bi se oni primjenili na osoblje VRIBiH. Ovo predstavlja jednu vrstu kompromisa između gore pomenute dvije koncepcije. Istina je, međutim, da ovo može predstavljati samo trenutnu garanciju, obzirom da se “opšti” zakonodavni propisi, koji se odnose na državnu službu, mogu različito razvijati u budućnosti. Ipak, ovo se može pokazati korisnim, zato što omogućava uredima za reviziju da nastave sa odgovarajućom procjenom mogućih izmjena, koje se dešavaju u pravnom okviru koji reguliše državnu službu, prije nego što se takve izmjene inkorporiraju u specifični pravni okvir.

Preporuka

- *Kada je u pitanju procjena vrijednosti zakona i propisa o državnoj službi u Bosni i Hercegovini, mi bi se založili za opciju svrstavanja revizijskog osoblja u kategoriju ovog pravnog okvira, sve dok postoji mogućnost da se prilagode ili ukinu bilo kakve standardne odredbe koje ne odgovaraju revizijskoj instituciji. Ovo se, međutim, može ostvariti i tako što bi se koristio postupak koji sugeriše aktuelni nacrt zakona o VRIBiH, unutar kojeg su standardne odredbe zakona o državnoj službi “uvoze” u revizijske zakone.*

2.5 Revizijski djelokrug

73. Član 13, državnog Zakona o reviziji, propisuje godišnje revizije javnih računa za sva ministarstva, urede, sudove i vladina tijela i javne fondove. Štaviše, ova obaveza obuhvata preduzeća i institucije koje su u cjelini ili djelimično u vlasništvu države, i institucije koje dobijaju sredstva od vlade BiH.

74. Djelokrug ove nadležnosti teoretski pokriva i revizija pravne usklađenosti i revizija učinka. Revizijski zakoni u oba entiteta pokrivaju praktično isti revizijski djelokrug, koji je slično formulisan u zakonu¹⁵. Međutim, obaveze entiteta uključuju opštine, a u Federaciji se dodaje i kantonalni nivo.

¹⁵ Čl. 10, Zakona o reviziji Federacije i čl. 14, Zakona o reviziji RS-a.

75. Revizijski zakoni na nivou države i Federacije utvrdili su privremene izuzetke, kako bi zadovoljili obimni revizijski djelokrug. Državni Zakon o reviziji do 31.12.2002 g. oslobađa generalnog revizora obaveze da podnese izvještaj o svim pomenutim računima. Revizijski zakon Federacije utvrđuje ovaj vremenski okvir do 31.12.2005 godine.

76. VRIFed ima oko 1,700 klijenata, federalni budžet pokriva više od 1 milijarde KM, a ukupan budžet kantona je predstavljen u sličnom iznosu. Dvadeset tri revizora rade u VRIFed, a 35% klijenata se revidira u ovom trenutku (procenat je, međutim, veći u odnosu na budžet).

77. Djelokrug VRIRS iznosi oko 1,000 klijenata, među njima 16 ministarstava (uključujući i 70 budžetskih korisnika na nižem nivou), 62 opštine, 200 državnih preduzeća, bolnica, škola i drugih budžetskih korisnika. VRIRS ima 31 zaposlenog, 3 dodatna upražnjena radna mjesta su se trebala popuniti u periodu sprovođenja ove kolegijalne revizije (ova tri upražnjena radna mjesta su se, u načelu, odnosila na reviziju učinka). Oko 40 revizija se obavi svake godine. Zakon o reviziji RS-a nije omogućio bilo kakav prelazni period. Međutim, činjenično stanje je slično onom u VRIFed. Kako bi prevazišla ovakvu situaciju, VRIRS je ograničila i kvantitet i intenzitet revizija, i utvrdila svoje vlastite prioritete, sa vladinim tijelima koja se redovno prvo revidiraju. U 2003 godini, ova situacija je skoro prerasla u krizu kada je narodna skupština zatražila 6 specijalnih revizija, koje su se trebale obaviti uz redovne radne aktivnosti ureda.

Procjena

78. Obavezni djelokrug tri revizijske institucije u Bosni i Hercegovini jedan je od najvećih djelokruga za VRI u cijeloj regiji. Ustvari, čini se da skoro ne postoji neka javna institucija na nivou Bosne i Hercegovine u cjelini, ili na nivou entiteta koja bi mogla izbjeći nadležnost VRIBiH, VRIFed ili VRIRS. Ovo je važan *acquis* za budućnost (fr.ter. "acquis" – *akumulacija, stečevina* – op.prev.). Uz to, tri institucije već imaju puno ovlaštenje da poduzimaju finansijske revizije, kao i revizije učinka. Ovaj prilično obiman djelokrug, kao i prošireni mandat bi se, međutim, mogli smatrati i prednošću, a ne samo manom, što bi moglo važiti i za budućnost. Očigledno je da VRIFed i VRIRS nemaju kapaciteta za reviziju svih opisanih budžetskih korisnika. Ovo se ne odnosi samo na broj klijenata: to se također tiče i intenziteta revizijskog rada.

79. Ispunjavanje revizijskih obaveza utvrđenih zakonom, predstavlja jedan od glavnih izazova sa kojima se u ovom trenutku suočavaju tri revizijske institucije. Dodatni element složenosti, u tom smislu, biće posljedica kontinuiranog, ali prilično nepredvidljivog prenošenja nadležnosti sa entiteta na nivo institucija Bosne i Hercegovine. Kako bi se pomirila pravna pozicija sa svakodnevnom praksom, najočiglednije rješenje bi bilo da se poveća broj zaposlenih. Međutim, ovo nije baš realno rješenje, obzirom da čak i adekvatno povećanje broja zaposlenih ne bi omogućilo VRI da pokriju cjelokupan obim svojih sadašnjih obaveza. Iz istih razloga, angažovanje vanjskih resursa u obliku privatnih firmi također nije izvodljivo rješenje. Štaviše, nestabilnost granica djelokruga revizije između entiteta i BiH institucija, ne čini takav pristup najpraktičnijim rješenjem.

Preporuka

- *Koordinacioni odbor bi trebao da pokuša da definiše politiku za procjenu djelokruga tri VRI, u smislu organizacije revizijskog rada u javnom sektoru u Bosni i Hercegovini, počevši od principa da svaki budžetski korisnik "ima pravo" na reviziju svojih finansijskih izvještaja svake godine, i uzimajući u obzir činjenicu da će revizijski resursi biti ograničeni sada i ubuduće. Mogla bi se razmotriti rješenja primjenjena u drugim zemljama, gdje postoje slični konflikti između djelokruga i resursa. Takav proces bi*

također mogao da obuhvati racionalnu procjenu vezanu za važnost broja budžetskih korisnika.

- *Nacrt zakona o reviziji za VRIBiH nudi dobre sugestije i predstavlja korak u pravom smjeru tako što pravi jasnu razliku između revizija koje će se sprovesti svake godine i onih koje VRIBiH može odlučiti da sprovede, i to na osnovu kriterija generalno utvrđenih zakonom.¹⁶ Postoji, međutim, sumnja u to da li se ovaj pristup može primjeniti i na entitetske VRI, a čak i u slučaju VRIBiH, on se može pokazati nedakvatnim, te bi u tom smislu bila potrebna dalja fleksibilnost.*
- *Izgledi da se izmjene sadašnje granice djelokruga revizije između institucija Bosne i Hercegovine i entiteta zaista traže da se razmotre nove mogućnosti saradnje, npr. prenošenje nadležnosti za revizijski rad sa države na entitet ili uzajamni revizijski oslonac, tako da se ograničeni resursi iskoriste na najbolji način na državnom nivou. To bi, normalno, trebalo dovesti do izmjene zakonskih odredbi na način koji se trenutno ne razmatra u okviru nedavno izrađenog nacrt zakona za VRIBiH. Na duge staze, druga rješenja bi trebala osigurati da svaki budžetski korisnik svake godine podnosi svoje finansijske izvještaje na reviziju.*
- *Da bi se uspješno izborili sa svojim ogromnim revizijskim djelokrugom u kratkoročnom i srednjoročnom periodu, posebno VRIFed, a uzimajući u obzir tekuće i predviđene kadrovske resurse, predlažemo više fleksibilnosti vezano za definisanje frekventnosti obaveznih finansijskih revizija koje se sada trebaju sprovesti svake godine. VRI nisu i nikada neće ni biti u poziciji da ispune ovu pravnu obavezu, ukoliko se resursi dramatično ne povećaju.*
- *VRI bi trebale uložiti veće napore u davanju preporuka za utvrđivanje i širenje čvrstih sistema i procedura interne kontrole širom javne uprave u Bosni i Hercegovini, obzirom da prva linija odbrane od lošeg upravljanja i malverzacija treba biti uspostavljena u samim budžetskim organizacijama. Također bi trebale razraditi kriterije za procjenu rizika, kako bi se racionalno ispitaio revizijski djelokrug. VRI trebaju dobiti trajno zakonsko ovlaštenje za utvrđivanje prioriteta, kada je u pitanju broj klijenata i obim revizije. Mjerilo selekcije bi mogla biti važnost budžetskog korisnika, njegov pravni status, iznos budžeta i ostalih resusa kao što su zaposleni, ali bi se u obzir također mogli uzeti i kvalitativni kriteriji kao što su složenost, kontekst ili strateški karakter poslovanja i transakcija.*

2.6 Javno izvještavanje

80. U skladu sa Deklaracijom iz Lime, VRI trebaju imati pravo da podnose nezavisne i godišnje izvještaje parlamentu i ostalim nadležnim državnim tijelima vlasti o rezultatima svojih aktivnosti. Mora se objaviti godišnji izvještaj, i ako se to od njih traži, VRI mogu izdavati posebne izvještaje u slučaju važnih događaja. U suštini, tri revizijska zakona poštuju ove preporuke. VRI imaju pravo i dužnost da izdaju izvještaje o svojim ispitivanjima javnih računa, te ih moraju predstaviti parlamentu i ostalim relevantnim institucijama. Parlamentu se moraju dostavljati godišnji izvještaji, koji se bave poslovanjem iz protekle godine. (država: član 13, 21; Federacija: čl.10,18; RS: čl.6, 14, 15).

16 . Nacrt zakona, član 12 objedinjuje članove 11 i 13 postojećeg zakona..

81. Na nivou države (čl.18,19) i Federacije (čl.15, 16), VRI mogu, u bilo koje vrijeme, podnijeti specijalne izvještaje parlamentu, ali moraju skrenuti pažnju odgovornom ministru na bilo koju značajnu stvar, koja je privukla pažnju generalnog revizora u toku sprovođenja revizije ili obavljanja ostalih funkcija (“Specijalni izvještaji za ministre”). Zakon o reviziji RS-a ne sadrži slične odredbe.

82. Kada su u pitanju objavljivanja, državni (čl.37) i federalni (čl. 33) revizijski zakoni predviđaju da se svi izvještaji podnešeni parlamentu, trebaju navesti u dotičnim službenim glasnicima. Prema čl. 28 Zakona o reviziji RS-a, svaki izvještaj se objavljuje u biltenu Glavne službe za reviziju.

Procjena

83. Način na koji je javno izvještavanje revizijskih institucija pravno organizovano prati dobre prakse u ovom području. Štaviše, nema razloga zbog kojih bi se procedura vezana za podnošenje specijalnih izvještaja ministrima trebala razlikovati između tri VRI.

Preporuka

- *Kada se prilika za to ukaže, predložimo izmjenu revizijskih zakona u skladu sa gore navedenim.*

2.7 Komunikacija sa parlamentom

84. Procedure komunikacije između VRI i njihovih parlamenata u svrhu propagiranja revizijskih izvještaja su slične za institucije Bosne i Hercegovine i entitete. Generalni revizor podnosi izvještaj o godišnjim revizijama javnih računa predsjedniku i parlamentu (država: čl. 13; Federacija: čl. 10) ili samo parlamentu (RS: čl. 14). Štaviše, primjerak izvještaja se šalje ministru finansija i drugim resorsnim ministrima. Tretman izvještaja nije utvrđen u revizijskim zakonima, nego je obično utvrđen poslovníkom parlamenta.

85. U Federaciji, izvještaj se podnosi nadležnoj komisiji parlamenta. Kolegama iz tima nije bio jasan karakter diskusije. Neki članovi komisije su zastupali mišljenje da generalni revizor ima obavezu da prisustvuje sjednicama parlamenta, na kojima se raspravlja o izvještajima, ali to u stvarnosti nije bio slučaj. Generalni revizor VRIFed je potvrdio da je bio stalno prisutan na komisijama oba Doma parlamenta kao i na sjednicama Parlamenta. Komisija se bavi revizijskim izvještajima tokom otprilike dva mjeseca u godini. Stav članova parlamenta prema revizijskim izvještajima, bilo da se radi o članovima Predstavničkog doma ili Doma naroda, još uvijek pokazuje ograničeno razumijevanje revizijskog rada, obzirom da se kolegama iz tima činilo da su se oni najviše bavili pravosudnim aspektima praćenja izvještaja, i ulogama koje bi oni mogli imati u takvom postupku istrage.

86. U RS-u, generalni revizor podnosi izvještaj Komisiji za ekonomiju i finansije Narodne skupštine, i u isto vrijeme, izvještaj se stavlja na uvid javnosti, putem interneta (u načelu pet dana nakon što ga primi Komisija). U slučaju da postoji sumnja u izvršenje krivičnih djela ili prekršaja, izvještaji se šalju državnom tužiocu. Predsjednik komisije poziva generalnog revizora i njegovog zamjenika i klijente da učestvuju u zasjedanjima komisije, na kojima, kako nam je rečeno, se o izvještajima intenzivno i ponekad polemički raspravlja. Komisija izrađuje kratak pregled originalnog izvještaja, sa glavnim zapažanjima i prijedlozima za poduzimanje daljnjih aktivnosti. (tj. kako bi odobrila izvještaj i njegove preporuke). Komisija razmatra da li su prethodne preporuke implementirane, i traži od klijenata da izrade planove za mjere i aktivnosti da bi se nepravilnosti otklonile. Do sada je u svim slučajevima komisija predložila parlamentu davanje saglasnosti na revizijske izvještaje. U slučaju da se koji član Komisije izdvoji svoje mišljenje, ono će biti inkorporirano u kratak pregled koji komisija šalje

Skupštini. Do sada ovo nije predstavljalo prepreku jer je sve ispitane izvještaje odobrila Narodna skupština.

Procjena

87. Obzirom na prilično oskudno iskustvo stečeno do sada, nije bilo moguće za revizijske urede da ocijene praktičnu efikasnost procedura koje trenutno koriste u svojim odnosima sa parlamentima. Međutim, mi smo stekli utisak da generalna organizacija odnosa sa Narodnom skupštinom RS-a, skupa sa generalno ispravnim razumijevanjem uloge revizijskog posla koje su pokazali članovi parlamenta, i onoga što takva posao može ili ne može prouzrokovati, nudi dobro strukturirano i čvrsto ustrojstvo, što obično omogućava dobro praćenje rezultata izvještaja.

Preporuka

- *Preporučujemo usklađivanje procedura komunikacije između ureda i parlamenta u skladu sa linijom komunikacije koju koristi VRIRS. Ovo se može postići putem dodatne edukacije za parlamentarce po potrebi. U budućnosti bi se moglo razmotriti organizovanje posebne komisije, u obliku komisije za javne račune ili budžetsku kontrolu, koja bi se isključivo bavila revizijskim izvještajima, što predstavlja sve prisutniju praksu u brojnim zemljama. U ovoj fazi je, međutim, neizvjesno da li raspoloživi resursi u dotičnim parlamentima realno mogu realizovati takav aranžman u kratkom periodu.*

3. Usvajanje i primjena revizijskih standarda

3.1. Standardi i smjernice

88. Sve tri revizijske institucije u BiH su predložile da INTOSAI standardi služe kao obrasci po kojima će se obavljati revizija, a usklađenost rada sa standardima (od Deklaracije iz Lime do Etičkog kodeksa) predstavlja zajednički cilj njihovog pristupa reviziji. Oni, međutim, nisu uspostavljeni na istom nivou u sva tri ureda: u slučaju kada revizijski zakon Federacije propisuje da VRIFed mora primjeniti INTOSAI standarde, revizijski zakoni koji se odnose na VRIBiH i VRIRS kažu da revizijski standardi u primjeni moraju biti oni koje odobri “koordinaciona komisija” (tj. Koordinacioni odbor). Osim toga, Koordinacioni odbor je odlučio da te standarde trebaju usvojiti (za) sve tri revizijske institucije.

89. Bez obzira kako je to zakonom formulirano, činjenica je da su nakon odluke Koordinacionog odbora, sve tri revizijske institucije “usvojile” INTOSAI opšte principe i revizijske standarde kao osnovni kriterij u implementaciji svog revizijskog zadatka. Pravilnici, koje je utvrdila svaka od ovih institucija, eksplicitno se pozivaju na ove standarde.

90. Osnovni postulati INTOSAI revizijskih standarda kažu da bi “VRI trebala razmotriti usklađivanje sa INTOSAI revizijskim standardima u svim pitanjima koja se smatraju materijalnim” i da “VRI treba da primjeni svoj vlastiti sud u raznovrsnim situacijama koje nastanu tokom revizije.” To znači da se INTOSAI standardi ne trebaju smatrati ni strogo propisanim, niti idealnim receptom, a u pogledu efikasnosti, VRI se ne bi trebale ograničavati na samo slovo ovih standarda u toku uspostavljanja svojih revizijskih procesa.

91. Posljedica ovog postulata jeste da se VRI generalno pozivaju da usvajaju, utvrđuju, opisuju i prikupljaju prema takvim pravilnicima i vodičima koji se smatraju neophodnim, a primjenjuju

revizijske standarde (koji su vjerovatno izvedeni iz INTOSAI standarda, ili ostalih standarda tj. standarda finansijske revizije i ciljeva u privatnom sektoru, na primjer IFAC* standarda) [**IFAC engl.krat. za Međunarodno udruženje računovođa – op.prev*], procedure i prakse koje one smatraju adekvatnim i primjenjivim za ispunjavanje svog revizijskog mandata unutar svog specifičnog institucionalnog okruženja.

Procjena

92. Početak od nule i uspostavljanje revizijskih ureda po prvi put, bio je veoma značajan korak u izgradnji demokratskih institucija države; i u ovoj inicijalnoj fazi može se smatrati da je bitno i pravilno pridržavati se INTOSAI revizijskih standarda, pa čak i da je potrebno te standarde pratiti u slovo. Ustvari, obzirom da *“INTOSAI revizijski standardi otjelovljuju usaglašenost mišljenja između javnih revizora”*, zasnovanog na zajedničkom i autentičnom iskustvu, takav inicijalni pristup će vjerovatno obezbijediti čvrst i dubok zaklon za budućnost i autonomniji razvoj revizijskih pravila VRI.

93. Do sada su se tri revizijske institucije uglavnom zatvarale unutar ove početne pozicije, i nisu u stvarnosti razvile svoju vlastitu viziju onoga što bi moglo predstavljati prilagođavanje opštih prihvaćenih principa javnoj reviziji. Na jedan način, otisak koncepta i standarda koje je obezbijedila tehnička pomoć, velikodušno i efikasno transponovana u entitetske propise o reviziji, bi mogla spriječiti dalji razvoj institucija, ako se oni budu smatrali svrhom sami po sebi.

94. Ovo se može primjeniti i na opšte revizijske principe, kao i na etička i/ili pravila ponašanja koja se mogu primjeniti na revizijski rad i na revizore.¹⁷ Očigledno, u ovom smislu, i kada su u pitanju informacije koje su kolege iz tima dobile, institucije i revizori se ponašaju na način koji ih stavlja van svake sumnje ili kritike i daje im pravo na poštovanje i povjerenje. Međutim, samoodrživo povjerenje može biti zasnovano samo na dugoročnim postignućima. Stoga u ranoj fazi rada VRI, u interesu je same institucije, kao i njene izvršne vlasti i javnosti, da ne treba biti nikakve diskusije o tome da li je nešto prihvatljivo ili nije. To se može postići tako što će se izdati državni etički kodeks, koji bi mogao biti inkorporiran u opšti zakon o reviziji.

95. Štaviše, bez obzira kakvi revizijski standardi, smjernice i propisi se usvoje i na koji način, sam proces usvajanja se ne može smatrati dovoljnim za uspostavljanje čvrste, duboko ukorijenjene, djelotvorne revizijske kulture. Kao što jedan od INTOSAI opštih revizijskih principa zahtijeva *“revizori i VRI moraju obratiti dužnu pažnju i iskazati interes za postupanje u skladu sa revizijskim standardima; to naglašava važnost iskazivanja dužne pažnju u procesu identifikovanja, prikupljanja i procjene dokaza, i u procesu izvještavanja o nalazima, zaključcima i preporukama”*. Vodiči, priručnici, odgovarajuća obuka, i iskazivanje stalnog interesa za razvijanje i prenošenje profesionalnog iskustva se svuda smatraju praktičnim i djelotvornim postupcima, koji daju značenje formalno usvojenim standardima. U sve tri institucije, još uvijek postoji mnogo prostora za poboljšanja u ovom smislu.

96. Međutim, ništa se ne može postići ako ne postoji ustanovljen proces odgovornosti, što čini se, preovladava u mnogim područjima u institucijama Bosne i Hercegovine i u dva entiteta, koji bi funkcionisao djelotvorno, kako bi onemogućio iskorištavanje bilo kakve pravne dvosmislenosti, koja

¹⁷ INTOSAI Etički kodeks odobren i objavljen na 16-om kongresu Međunarodne organizacije VRI (INCOSAI) u 1998 glasi : *“Zakonodavne i/ili izvršne vlasti, javnost u cjelini i klijenti revizije bi trebali biti u potpunosti sigurni u pravičnost i nepristrasnost cjelokupnog rada VRI. Stoga je neophodno da postoji državni kodeks etike ili sličan dokument koji upravlja procesom pružanja usluga (od strane VRI)”*.

bi oslabila učinak i rezultate rada revizijskih institucija. Ponavljamo, kao što INTOSAI opšti standardi predviđaju “vlade su odgovorne za davanje tačnih i adekvatnih finansijskih izvještaja i ostalih informacija; utvrđivanje adekvatnog sistema interne kontrole; objavljivanje propisa i računovodstvenih standarda za finansijsko izvještavanje” (za svaku vrstu potencijalnog klijenta); itd.

Preporuka

- *Pod nadzorom Koordinacionog odbora, VRI trebaju krenuti prema uspostavljanju i objavljivanju svoje vlastite vizije revizijskih postulata i propisa ponašanja, koji se trebaju primjenjivati u ispunjavanju njihovih mandata.*
- *Trebale bi poduzeti neke konkretne napore u ugrađivanju neophodnih poboljšanja u pravni okvir u svrhu održavanja efikasnosti, vjerodostojnosti i isplativosti svojih zadataka, i u skladu sa njihovim savjetodavnim zadatkom, podnijeti u formi prijedloga rezultate takvih njihovih razmišljanja resornoj parlamentarnoj komisiji, ili direktno svojim vladama.*
- *Standardi, smjernice i priručnici se trebaju smatrati praktičnim vodičem, a kao takvi oni se mogu mijenjati u skladu sa promjenom prakse. Mogu se uspostaviti procedure koje će osigurati njihovo obogaćivanje putem razvoja samih revizijskih praksi.*

3.2. Priručnici i metodologija

97. U principu, u procesu primjene INTOSAI standarda, VRI bi trebale pripremati priručnike i druge vrste pisanih vodiča i/ili instrukcija vezanih za sprovođenje revizije¹⁸.

98. Uz tehničku pomoć Švedskog nacionalnog revizijskog ureda, i pod njegovim okriljem, VRIBiH je u 2004 g., pripremila i izdala priručnik za interna pravila sa ciljem regulisanja i širenja pravila postupanja, koji bi trebao usmjeravati revizijski rad. U osnovi, ovaj priručnik je neznatno prilagođena reprodukcija švedskog priručnika za revizijske procedure finansijske revizije. Pouke, osnovni propisi, organizacija rada, i procesi koje su prihvaćeni ovim priručnikom, su stoga veoma pouzdani. Ovaj priručnik je uspostavljen odlukom Koordinacionog odbora, kao zajedničko sredstvo koje će koristiti sve tri institucije.

99. Priručnik prihvaćenih procedura je jedna stvar, međutim, drugi korak bi bio da se identifikuju tehničke metode i utvrde smjernice zasnovane na praktičnom iskustvu. U ovom trenutku, ovaj korak još uvijek nije napravljen. Štaviše, na Koordinacionom odboru se još nije raspravljalo ni o zajedničkim metodologijama.

100. Pitanje “odabira uzorka kao revizijske metode” se čini dobrim primjerom i ilustracijom ove stvari. Deklaracija iz Lime, na temelju koje su sva tri ureda utvrdila svoje temelje, kaže (odjeljak 13, član 2): “revizijom se rijetko može obuhvatiti sve. VRI će morati upotrijebiti metodu uzorka. Uzorak se, međutim, odabire na osnovu datog modela, a uzima u dovoljnom broju da bi omogućio ocjenu kvaliteta i pravilnosti finansijskog upravljanja.” U sve tri institucije, kolege iz tima su primjetile spontani interes za metodu uzorka i korištenje metode odabira uzorka u revizijama. Međutim, praksa uzimanja uzorka se nije činila odgovarajućom ili adekvatnom u mnogim slučajevima (nedovoljno podržani odabiri, nedostatak osnovnih modela), posebno u oblasti rashoda za zaposlene, i javnih ugovora; ovo može dovesti do izražavanja loše zasnovanih mišljenja, a posebno do neopravdanih pozitivnih kvalifikacija. Ovim pitanjem se konkretno bavimo u stavu 4.5

¹⁸ Deklaracija iz Lime: “VRI bi trebale da pripreme revizijske priručnike kao pomoć za svoje revizore.”

Procjena

101. Proizvedeni revizijski vodič je suštinski korak naprijed u pravcu harmonizacije i saradnje između tri VRI i on odražava, između ostalog, koristan doprinos švedske tehničke pomoći.

102. Međutim, kao i kod revizijskih standarda, ključna stvar ovdje je da su kolege iz time stekle utisak da neki revizori dužno primjenjuju procedure opisane i propisane u svojim priručnicima, ali da nisu uvijek u potpunosti svjesni značenja onoga što stvarno rade i razloga zbog kojeg to rade. Ova problematika je razrađena i u potpunosti objašnjena u poglavlju 4 pod naslovom "Revizijski proces."

103. Uz to, čini se da su većina metodoloških pristupa, i i njima pridruženo iskustvo, ustrojani i stečeni na terenu na prilično pragmatičnim osnovama. Ovo ne bi trebao biti razlog za zabrinutost, pod uslovom da se VRI ponovo u budućnosti ne zatvore u ovu fazu razvoja; u suprotnom postoji veoma veliki rizik od dugoročnog formiranja loših navika.

Preporuka

- *U ovom smislu, tri VRI su se sada našle na ključnoj prekretnici. Postavljanje temelja institucija uz pomoć projekta tehničke pomoći je bilo osnovno i ključno postignuće protekle četiri godine. Jačanje nadležnosti, vjerodostojnosti, pouzdanosti institucija mora predstavljati slijedeći korak naprijed. Usmjerenost, u smislu dobijanja više samostalnosti će pomoći ostvarenju ovih ciljeva..*
- *U tu svrhu, sada je neophodno da se sve tri institucije, po mogućnosti pod okriljem Koordinacionog odbora, pozabave metodološkom problematikom. Potrebno je razmotriti revizijske metodologije, revizijske tehnike, a njihova efikasnost i djelotvornost se treba procijeniti u kontekstu institucionalnog i pravnog okvira, koji se primjenjuje na njihove poslovne aktivnosti. Kako bi se njihove ovlasti u korijenu ojačale, VRI moraju osmisliti, uspostaviti i širiti odgovarajuće metode revizije i izvještavanja.*
- *Razmjenu iskustva unutar i među tri institucije bi trebalo posmatrati kao osnovno pitanje "koordinacije", ali ne sa ciljem sistemske harmonizacije sa vrha, nego u svrhu poboljšanja načina rada u sva tri ureda, putem razvijanja i prenošenja najboljih primjera iz prakse u svakoj od njih. Uprava VRI bi također trebala razmisliti o načinima na koje će raspraviti i prenijeti znanje i vještinu u revizijske timove.*

4. Revizijski proces

104. Najvažniji proizvod VRI sastoji se od rezultata njenih revizija. Rezultati bi uglavnom trebali biti kreirani tako da pomognu boljem funkcionisanju centralnih organa vlasti i ostalih entiteta koji su povezani sa izvršnim organima vlasti.

4.1 Revizijska strategija

105. Obzirom na bitne razlike u revizijskom okruženju između revizijskih ureda, ne iznenađuje činjenica da se svaki ured u domenu strateškog planiranja suočava sa različitim izazovima. Za VRIFed glavni problem je kako izabrati revizijske subjekte ("klijente") tako da se pokrije značajan dio određenog budžeta uključujući i rizičnija područja. Također, u dugoročnom periodu, morala se razraditi strategija, kako bi se zadovoljio zakonski zahtjev za godišnjom revizijom svih klijenata.

VRIBiH je bila u malo "boljoj" poziciji postepenog ustrojavanja svoje institucije, imajući tako na raspolaganju više vremena za razmatranje, na primjer, kadrovske problematike. VRIRS je negdje u sredini, obzirom da je imala spor početak zbog početnog nerazumijevanja prave uloge vrhovne revizijske institucije iskazanog u njenom okruženju, i nastalih poteškoća u imenovanju uprave ureda. Mora se reći da se za VRIRS, u tom smislu, situacija značajno poboljšala. Kao i VRIFed, VRIRS se također suočava sa izazovom odabira revizijskih subjekata, obzirom da su resursi nedovoljni da bi se pokrio cjelokupni revizijski djelokrug.

106. VRIBiH je imala kontrolisan razvoj od samog svog početka u jesen 2000 g, razvijajući se u do kraja 2004 godine u relativno zrelu, ako i malu instituciju. Za 2001 godinu, izabran je samo ograničen broj klijenata (8) koji se u 2002 popeo na 14. U 2004 g. broj pokrivenih klijenata je iznosio 40. Dva bitna događaja očekuju ured za reviziju: uvođenje revizije učinka i prenos nadležnosti sa entitetskog nivoa na nivo zajedničkih institucija. Iako je uprava VRIBiH zaista posvetila mnogo pažnje ovim događajima, pravi odgovor u obliku strategije još uvijek nedostaje.

107. U julu 2003 g., VRIFed je izradila strateški plan za 2004-2005. Ovaj plan, međutim, više predstavlja dokument o misiji i viziji organizacije nego strateški plan, obzirom da se u njemu nisu povezali elementi globalnih ciljeva revizijskog ureda sa nekom vrstom plana za implementaciju. Ipak, on predstavlja dobru polazište za dalju razradu i konkretizaciju. Plan se bavi svim bitnim vrijednostima i ciljevima revizijskog ureda, i naglašava privrženost uprave ureda daljem poboljšanju rada ureda. U svom godišnjem planu i programu rada, VRIFed ne utvrđuje samo plan rada za revizije koje se trebaju obaviti, nego se bavi i aktivnostima kao što su obuka, informatičke tehnologije, saradnja sa parlamentarnim komisijama i učešće u Koordinacionom odboru. Za 2004 g., VRIFed je ograničila broj revizijskih subjekata na nivou federalne vlade, kako bi napravila prostor za veći broj revizija prilično važnih vanbudžetskih fondova i javnih kompanija. Institucije federalne vlade koje se revidiraju izabrane su na osnovu veličine budžeta, broja zaposlenih, i ranijih nalaza revizije. U dugoročnijem periodu, VRIFed ne predviđa značajno povećanje broja zaposlenih da bi detaljnije pokrila kantone. Umjesto toga, VRIFed stimuliše uspostavljanje interne revizije u kantonima, što bi trebalo dovesti do smanjenja obima napora potrebnog VRIFed da obavi svoj vlastiti revizijski posao. Primjeri Sarajeva i Tuzle gdje je uvedena interna revizija, čini se da potvrđuju ovakav očekivani razvoj događaja. Razvijanje dobrih odnosa sa vanjskim okruženjem i profesionalan stav prema klijentima spomenuti su među strateškim ciljevima plana. Nije jasno kakvo konkretno praćenje rezultata je pridruženo ovim ciljevima, ali slika koja se formirala kroz klijente i sagovornike, nije odavala utisak da su ovi ciljevi ispunjeni.

108. VRIRS se prilično brzo razvila u vrhovnu revizijsku instituciju, čiju ulogu okruženje u RS razumije, posebno obzirom na probleme sa kojima se suočila u početku. Medijske reportaže o izvještajima - oko 30-40 godišnje - su uobičajene. Ipak, obzirom da su mnogi od ovih revizijskih izvještaja doveli do krivičnih istraga, i da su već dva ministra finansija morali da daju ostavku zbog revizijskih izvještaja, ured i njegova uprava su također bili metom napada. Generalni revizor je čak bio meta ozbiljnih prijetnji. VRIRS se odlučila za prilično veliku pokrivenost državnih budžetskih korisnika. Javna preduzeća, vanbudžetski fondovi i opštine su jedva pokriveni (3 opštine od 62, 6 preduzeća od 200 u 2003 godini).

Procjena

109. Svakodnevni naporni rad pod teškim ograničenjima resursa, nije išao u prilog utvrđivanju jasne i dobro utemeljene strategije za revizijske urede, koja bi obuhvatila sve ciljeve i aktivnosti. Ono što je urađeno, osim sporazuma o saradnji sa Švedskim nacionalnim revizijskim uredom, prilično je apstraktno prirode i nije dovoljno detaljan da bi se poduzela konkretna akcija. Ovo, naravno, ne znači da revizijski uredi nisu sistematski razmatrali svoju poziciju, ali nedostaje adekvatan strateški plan

zasnovan na analizi (uključujući analizu rizika), i plan akcije. Odluke koje su donijele VRIFed i VRIRS, u pokušaju da pokriju što je moguće više klijenata, a koje su zasnovane na izboru koji prvenstvo daje veličini budžeta i ranijim revizijskim nalazima, kao takav je opravdan. Međutim, u ovoj odluci postavlja se pitanje da li je pitanje dubine u odnosu na pokrivenost dovoljno uzet u obzir. Namjeran korak koji je napravila VRIFed u cilju poklanjanja više pažnje javnim preduzećima, i smanjenju resursa posvećenih federalnim budžetskim korisnicima bi se trebao pozdraviti. Međutim, moglo bi se desiti da veća selektivnost i veća dubina zahvata pojedinačne revizije mogu dovesti do korisnijih rezultata u kontekstu globalnog cilja revizijskog ureda.

110. Slično pitanje se može postaviti vezano za uvođenje revizije učinka. Čini se da je vrijeme uvođenja više zasnovano na vremenskom okviru projekta tehničke pomoći, nego na pozitivnom odgovoru na pitanje da li je ovo upravo sada najhitnija potreba za revizijske urede. Ovo pitanje je posebno razmotreno u stavu 4.8 dolje u tekstu.

111. Iako se poboljšanje odnosa sa klijentima, ili organizacijski poslovi smatraju veoma bitnim, ne postoje dokazi da su u tom pravcu učinjeni dovoljni napori.

112. Obzirom na činjenicu da je revizija do sada bila ograničena na finansijske izvještaje, bitno pitanje je i utvrđivanje prioriteta u smislu pravilnog tempiranja aktivnosti, koje je također povezano sa djelotvornošću i odnosima, kako sa klijentima, tako i sa svim učesnicima u ovom procesu. To je problem koji je teško riješiti, ali bi ga trebalo razmotriti.

Preporuka

- *Predlažemo da tri revizijska ureda razrade strateški i akcioni plan, kao što je navedeno gore u tekstu. Trebaju se razmotriti strateška pitanja dubine zahvata revizije u odnosu na pokrivenost klijenata, utvrđivanja prioriteta u smislu tempiranja aktivnosti, i načina na koji se više resursa može raspodijeliti na organizacijske poslove da bi se povećao globalni učinak i djelotvornost revizijskih ureda.*

4.2 Vrste revizije

113. Osnovna funkcija VRI je da podržava i propagira javnu odgovornost (INTOSAI standard 1.0.36). U skladu sa Predgovorom INTOSAI Deklaracije iz Lime, konkretni ciljevi revizije su:

- Pravilna i djelotvorna upotreba javnih sredstava;
- Razvoj čvrstog finansijskog upravljanja;
- Pravilno izvršavanje administrativnih aktivnosti i;
- Obavještavanje organa vlasti i javnosti u cjelini, putem objavljivanja objektivnih izvještaja.

114. U opštem smislu, zadaci javne revizije će biti da:

- procjenjuje i daje mišljenje o tačnosti i cjelovitosti finansijskih izvještaja o poslovanju, programu ili tijelu koje je predmet revizije;
- utvrđuje da li su transakcije koje podržavaju finansijske izvještaje zakonite i pravilne;

- utvrđuje da li sistemi koji podržavaju finansijsko upravljanje i internu kontrolu zadovoljavajuće funkcionišu i;
- procjenjuje da li se ekonomično i/ili efikasno i/ili djelotvorno upravljalo poslovanjem, programom ili tijelom.

115. Prema INTOSAI revizijskim standardima, od VRI se očekuje da su sposobne za sprovođenje cjelokupnog raspona revizija u domenu javnog sektora, uključujući reviziju regularnosti (revizija zakonitosti i finansijske pravilnosti), i učinka (revizija djelotvornosti, efikasnosti i ekonomičnosti).

Procjena

116. Od svog uspostavljanja, tri VRI su sprovdile samo finansijske revizije, i ove revizije su uglavnom bile koncentrisane na ovjeru računa. Revizija učinka je još uvijek u povojima. Sa aspekta razvoja prilično mladih VRI, u jednom složenom i veoma ispolitiziranom državnom okruženju, ovo je prirodan proces. Prvo, osnovni zadatak VRI je da obavlja reviziju regularnosti izvršenja budžeta; revizija efikasnosti i djelotvornosti (revizija učinka) može, u načelu, biti sama po sebi djelotvorna samo ako su finansijski sistemi uređeni, ako se njima pravilno rukovodi, i ako funkcionišu u praksi.

117. Drugo, javnost u Bosni i Hercegovini posebno, može imati koristi od utemeljenog, nezavisnog mišljenja o regularnosti rashoda i prihoda svih budžetskih korisnika.

118. Unutar područja finansijske revizije, tri VRI ne rade zajedno na unakrsnim revizijama i zajedničkim revizijama poduzetim u okviru specifičnih revizijskih zadataka, ili specifičnih tema. Međutim, u posljednjih nekoliko godina, nadležnost za izvršavanje većeg broja zadataka je prenesena sa entitetskog nivoa na nivo institucija Bosne i Hercegovine. Također su centralizovani i zadaci carinske i granične policije, a predviđa se da će se u slijedećih nekoliko godina nadležnosti za obavljanje većeg broja tih zadataka prenositi na državni nivo.

Preporuka

- *Predlažemo da se procijeni buduće područje za saradnju između tri VRI vezano za zajedničko obavljanje "graničnih" zadataka, gdje bi tri VRI učestvovala u jednoj reviziji (zajedničkoj reviziji), i gdje bi tri VRI pojedinačno obavljale reviziju iste teme da bi se predstavila šira slika stanja razvoja u BiH. Primjer prvog načina saradnje je već spomenuta revizija Carina i Granične policije; primjer drugog načina saradnje je revizija kvaliteta sistema interne kontrole (potrebna poboljšanja), ili revizije funkcionisanja ili položaja funkcije interne revizije koja se trenutno uspostavlja. U svakom slučaju, bilo bi razumno da se prva revizija VRIBiH po mogućnosti sprovede uz podršku revizora iz entitetskih VRI, kada god se neka nadležnost za sprovođenje određene politike prenese sa entiteta na državni nivo.*

4.3 *Finansijska revizija*

119. Kao što je već rečeno, VRI su se koncentrisale na finansijsku reviziju uz podršku Švedskog nacionalnog revizijskog ureda. VRI su značajno razvile finansijsku reviziju u prilično krakom periodu. Međutim, ova funkcija se još uvijek treba ojačavati, kako bi, prije svega, bila djelotvornija, a onda i usklađena sa međunarodnim standardima.

120. Naš opšti utisak je da je finansijska revizija kvalitetna, kada su u pitanju planiranje i priprema revizijskog rada, kao i kontrola kvaliteta i dokumentiranje urađenog posla. Revizijski rad bi se, međutim, mogao poboljšati. Globalni pristup je dobro strukturiran i sistematičan. Mi smo, međutim, stekli utisak da se revizori ustručavaju koristiti slobodu odlučivanja u potrebnim razmatranjima bitnih pitanja, i izražavanju autonomnog profesionalnog mišljenja.

4.3.1 *Planiranje*

121. U odsustvu srednjoročne revizijske strategije, godišnji program preuzima tu ulogu. Planiranje prati revizijske zadatke: obavezne zadatke i posebne zadatke (preduzeća u vlasništvu države, preduzeća u lokalnom vlasništvu, zavodi zdravstvenog osiguranja, itd.).

122. U načelu, pojedinačne revizije koje obavljaju tri institucije prate korake definisane u revizijskom vodiču, koji je zasnovan na propisima švedskog vodiča za reviziju.

123. Svaka revizije počinje sa pismom namjere (najave), koje se šalje klijentu, nakon čega klijent pošalje pismo o prihvatanju revizije (puka učtivost). Lider tima održi sastanak sa upravom klijenta i prikupi dokumentaciju. Na sastanku se objasni globalni cilj revizije. Rezultat ove analize je dokument pod nazivom "analiza operacija", koja opisuje sve aktivnosti, procese i ciljeve klijenta. On obuhvata i procjenu kontrolnih rizika. Dokument izrađuje lider tima, a pregleda ga i potpisuje nadležni šef odjela (viši revizor).

124. Slijedeća faza je izrada strateškog memoranduma, koji utvrđuje ciljeve revizije za sve procese za koje je u analizi operacija procijenjeno da imaju srednji ili visok rizik. Strateški memorandum obuhvata elemente plana za prikupljanje revizijskih dokaza. Strateški memorandum se onda prevodi u plan revizije (ili nekoliko planova revizije, zavisno od klijenta). Plan revizije sadrži osnovne podatke, opis operacija, zakonske odredbe, ključne pokazatelje i definiciju obima revizije. Uz to, on obezbjeđuje i vremenski raspored izvještavanja za svaki mjesec.

Procjena

125. Konceptija plana za svaku pojedinačnu reviziju je slična pristupu koji koristi švedska revizija. U praksi, ovaj pristup prati osoblje sve tri VRI: kolege iz tima su u arhivi primjetile različitu dokumentaciju, koja se odnosi na raznovrsne faze planiranja. Iz pregleda tih dokumenata, i obavljenih razgovora čini se da se planiranje revizija, kao što je navedeno u stavu 4.2 gore u tekstu, sprovodi sistematski, ali skoro kruto. Jednostavne i složene revizije se tretiraju na isti način. U okruženju koje se tek razvija, ovo predstavlja prednost, u stvarnom okruženju, s druge strane, ovo može značiti neefikasnu upotrebu resursa. Štaviše, različite vrste rizika su formulisane skoro na potpuno isti način za svaku reviziju koju su kolege bile u mogućnosti da razmotre, a također i u slučajevima gdje bi se mogao očekivati drugačiji nivo rizika.

126. Kvalitet sistema planiranja još uvijek nije ocijenjen. Sistem za unos radnih sati, važno oruđe za ocjenu i poboljšanje kvaliteta sistema planiranja još nije na raspolaganju.

Preporuka

- *Kolege iz tima predlažu procjenu sistema planiranja sa aspekta efikasne i poboljšane upotrebe resursa. Sistem za unos radnih sati može biti korisno oruđe u tu svrhu. Potrebno je ponovno razmotriti primjenu metode za procjenu rizika, a preporučujemo dodatnu obuku u tom smislu.*

4.3.2 Obavljanje revizije

127. Revizije se obavljaju u skladu sa revizijskim vodičem. Procjena sistema interne kontrole se u principu obavlja putem podjele upitnika (za platne isplate, naknade/dodatke, nabavku, popis robe, blagajnu itd.), koji se ispunjavaju tokom razgovora (intervjua) i testiraju u drugoj fazi revizije.

128. U slučaju da nema dovoljno revizijskih resursa za reviziju, uzima se uzorak transakcija (VRIFed i VRIRS), i revizije se ograničavaju na dokumentovane dokaze i razgovore (intervjue). Bilješke razgovora su namijenjene samo za internu upotrebu, i ne šalju se sagovornicima na potvrdu. Metod statističkog uzorka još uvijek nije uveden. Krajem 2004 g., Švedski nacionalni revizijski ured je organizovao kurs obuke u oblasti metode uzorka. Kolege su razumjele da je namjera da se metoda uzorka upotrijebi u reviziji budžetske 2004 g.

129. U VRIFed, sve aktivnosti revizijskog tima se unose u zapisnik (dnevnik), koji sadrži sva obavještenja vezana za dokumente ili drugu radnu dokumentaciju, i opisuje sve poduzete korake, čak i sve ostale stvari vezane za izvršenje revizije. Čini se da se ovakva praksa ne koristi u drugim uredima.

Procjena

130. Revizije se obavljaju u skladu sa "Revizijskim vodičem". U nekim slučajevima, međutim, čini se da nisu poduzeti svi neophodni revizijski koraci, te da je prikupljanje dokaza ograničeno, zavisno od raspoloživih resursa.

131. Dokumentacija je dobro uređena, sistematična i odražava doprinos Švedskog nacionalnog revizijskog ureda. Kolege iz tima su bile u stanju da uspostave jasnu i dobro dokumentovanu vezu između faktura i ostalih pomoćnih dokumenata kroz radni materijal, koji su demonstrirali obavljene revizijski posao i uočene primjedbe, sve do liste nalaza koji su osnova nacrtu izvještaja o kojem raspravlja uprava. Međutim, nije razumljivo zašto tako koristan instrument kao što je dnevnik ne koriste sve institucije.

Preporuke

- *Kolege iz tima predlažu da se u revizijskoj strategiji posveti pažnja razrađivanju slučaja u kojima nije moguće obaviti reviziju u punom obimu zbog ograničenih resursa.*
- *Potrebno je istrajno razvijati i uvoditi statistički uzorak.*
- *Bilo bi korisno da se u sve tri institucije uvede praksa, koja se pokazala dobrom - vođenje dnevnika – ali bi se forma dnevnika mogla ponovo razmotriti, kako bi postala istinski prihvatljiva za korisnike i sve ostale, tako da formiranje prateće dokumentacije dnevnika ne oduzima previše vremena (npr. tako što će se koristiti šabloni).*

4.3.3 Procjena (i poboljšanje) interne kontrole (upravljanja)

132. Procjena postojećih sistema interne kontrole i njihove pouzdanosti u revidiranim institucijama sada već predstavlja rutinski dio revizijskog rada, koji obavljaju sve tri institucije. U skladu sa primjenjenim standardima, svi izvještaji koje su kolege ispitale sadrže odjeljak posvećen aranžmanima vezanim za internu kontrolu klijenta.

133. Ustvari, skoro svi izvještaji, koje su kolege pregledale, odražavaju opštu slabost sistema i procedura interne kontrole, bilo da se radi o nivou institucija BiH ili nivou entiteta. Ovo je baš karakteristično, na primjer, u dijelu gdje se spominju glavni nalazi i preporuke VRIBiH u revizijskom izvještaju o izvršenju budžeta države, gdje je navedeno da “rukovodioci još uvijek nemaju jasnu sliku o tome, ili nisu svjesni važnosti internih kontrola i uticaja, koje one imaju na efikasnost poslovanja klijenta.”

Procjena

134. Uredi za reviziju pravilno primjenjuju standarde sistematski ocjenjujući interne kontrole u organizaciji u kojoj obavljaju reviziju. Međutim, tri ureda za reviziju bi još uvijek mogla raditi na zauzimanju zajedničkog stava kada je u pitanju koncept same interne kontrole. Neki revizijski izvještaji odaju utisak da se stalno miješa interna kontrola kao koncept upravljanja sa internom kontrolom kao specifičnom funkcijom otjelovljenom u posebnom odjelu u organizaciji, koja je predmet revizije. U takvom slučaju, “procjena interne kontrole” ima prilično usko, ustvari neprikladno znanje, obzirom da ona navodi na mjerenje efikasnosti “kontrolnog” odjela. To može za posljedicu imati pristrasnu procjenu rizika i pogrešne zaključke. Procjena interne kontrole se, umjesto toga, odnosi na cjelokupan sistem procedura i organizacionih aktivnosti, koji nam omogućavaju da kažemo da li je neka organizacija “pod kontrolom” ili ne.

135. Čak i u takvim revizijskim izvještajima u kojima je koncept pravilno interpretiran, preporuke koje se daju za poboljšanje interne kontrole, često su veoma uopštene, ako ne nejasne prirode. Priličan broj klijenata, koje su kolege iz tima srele, potvrdio je da im je ponekad bilo teško tačno razumjeti ono što su sugerisali revizijski uredi, koji su se također ustručavali da ponude praktičnije savjete vezane za tačno značenje svojih preporuka, ili način na koji bi se one implementirale u praksi. Ovo se može objasniti idejom o visokom standardu nezavisnosti koju uredi zastupaju, ali se nije pokazalo veoma korisnim ili praktičnim stavom.

136. Uopšteno govoreći, ovo bi podrazumijevalo aktivniji pristup VRI unapređenju interne kontrole, transparentnosti javne uprave, i razvoju javne odgovornosti u Bosni i Hercegovini. U tom tonu, bilo bi najnormalnije, a ne nepovoljno po nezavisnost, da VRI daju svoje puno učešće u naporima koji se odnedavno ulažu u promociju dosljednog i efikasnog sistema javne interne finansijske kontrole (*engl. kratica PIFC – Public Internal Financial Control- op.prev*) na različitim nivoima javne uprave u Bosni i Hercegovini. Ovo bi, na primjer, uključivalo aktivan doprinos VRI postojećim ili budućim radnim grupama koje formira ministarstvo finansija, posebno na državnom nivou, kako bi se povećao nivo svijesti u domenu javne interne finansijske kontrole, ali također i kako bi se kreirao globalni sistem javne interne finansijske kontrole za Bosnu i Hercegovinu.

Preporuka

- *VRI bi trebale propagirati bolje razumijevanje koncepta interne kontrole. Ovo bolje razumijevanje bi moglo otpočeti sa samim VRI, te bi institucije trebale utvrditi zajednički koncept interne kontrole koji se koristi u revizijskim izvještajima za sve tri institucije, ako ne i unutar svake pojedinačne institucije, a taj koncept bi trebao potpuno odgovarati*

“modernom” konceptu kontrole, u smislu da opisuje cjelokupan skup sistema i procedura koje garantuju dobro upravljanje organizacijom.

137. VRI bi trebale težiti davanju konkretnijih i praktičnijih preporuka za internu kontrolu, i biti spremne i sposobne za pružanje odgovarajućih smjernica i savjeta za implementaciju ovih preporuka.

138. Štaviše, VRI bi trebale da sarađuju, posebno sa svojim ministarstvima finansija, kako bi podstakle razvoj i donošenje zajedničkih propisa i praksi interne kontrole, i primjeni reformisane funkcije javne interne finansijske kontrole uopšte.

4.3.4 Izvještavanje

139. Procedura izvještavanja vanjskog okruženja je slična u tri VRI. Nakon odobrenja uprave, izvještaji se šalju klijentima zbog eventualnog prigovora, a klijenti su dužni da odgovore u vremenskom roku utvrđenom u tri revizijska zakona. Komentari klijenata se uzimaju u obzir u mjeri u kojoj to Odbor smatra opravdanim, a vođa tima je osoba koja obično unosi te promjene u nacrt izvještaja. Kratak pregled nacrta izvještaja se šalje dotičnom parlamentu, nakon čega posebno parlamentarno tijelo raspravlja o izvještaju. Generalno govoreći, parlament poziva predstavnike VRI da objasne nalaze i preporuke.

Procjena

140. Procedura izvještavanja je generalno usklađena sa INTOSAI standardima. Klijenti cijene proceduru prigovora. Neki od njih su se, međutim, žalili na kratak vremenski period u kojem moraju dati komentare na zaključke i preporuke. Štaviše, prigovorili su da se njihovi komentari ne uzimaju ozbiljno, i da se odbacuju bez ikakvog evidentnog razmatranja.

141. Parlamentarci bi, s druge strane, željeli ranije da dobiju godišnji izvještaj: prije ljetnih praznika, a ne u ranu jesen, tako da ih mogu koristiti u svojim raspravama sa vladom vezanim za budžet iz naredne godine¹⁹. Oni cijene pomoć VRI kada se o izvještajima raspravlja na parlamentarnim komisijama, iako VRIFed često ne iskoristava ovu šansu da podrži parlament u njegovom radu, i poboljša svoj vlastiti ugled. Takve prilike su veoma korisne za razjašnjavanje kriterija za poboljšanje sistema izvršne vlasti, te se na taj način parlamentu daje dovoljno argumenata za podsticanje vlade u poduzimanju preventivnih mjera.

Preporuke

- *Kolege predlažu da se napravi ocjena izvještajnog ciklusa za parlamente kako bi se poboljšala korisnost izvještaja. Vremenski period izvještavanja (npr. povezan sa političkim programom rada) i predstavljanje izvještaja parlamentima (npr. sažeto iznošenje informacija pred parlamentarnu komisiju prije objavljivanja izvještaja) jesu elementi koji bi se mogli razmotriti.*
- *Kolege predlažu da se ponovo procijeni procedura prigovora, kako bi se napravio prostor za fleksibilniji pristup, u pogledu rokova koji se klijentima daju za prigovor (za sveobuhvatnije, složenije i osjetljivije revizije biće potrebno uspostaviti drukčiji režim od sadašnjeg, koji se smatra isuviše krutim), kao i u pogledu obrade komentara klijenata*

¹⁹ U slučaju VRIFed, individualni izvještaji o reviziji ministarstava u Federaciji se obično podnose u maju i junu mjesecu, a konačni izvještaj u julu mjesecu. Parlamentarne komisije mogu raspravljati o svakom izvještaju pojedinačno, ali ne koriste tu mogućnost.

(npr. ugrađivanje tih komentara u izvještaje skupa sa zaključkom koji donese VRI). To bi pomoglo da se poboljša transparentnost procesa izvještavanja.

4.4 Sadržaj i upotreba revizijskih izvještaja

142. Što se tiče sadržaja, izvještaji su uopšteno dobro primljeni od strane parlamentaraca, ali ne uvijek i od strane klijenata.

143. Parlamentarci sa kojim su se kolege susrele generalno su ocijenili revizijske izvještaje dobrim i jasnim, uprkos činjenici da su u nekim slučajevima zapazili da preporuke nisu dovoljno sažete. Ono što je bilo razočaravajuće za parlamentarce jeste slab učinak revizijskih izvještaja, uglavnom zbog toga što ministri ne prihvataju odgovornost, nego traže izgovore, i odbijaju da poduzmu akciju. Oni smatraju da je ministarstvo finansija tijelo koje treba preuzeti vodeću ulogu u razvijanju i uvođenju pravila i procedura.

144. Područje koje izaziva zabrinutost jeste generalno praćenje rezultata izvještaja, koji se odnose na uočene nepravilnosti. Automatsko praćenje ne sprovode ni VRI, ni javni tužilac. Osim publiciteta, nema nikakvog direktnog efekta.

145. Prema parlamentarcima, obim izvještavanja se razlikuje. Ponekad izvještaji spominju sva imena i detalje o posebnim uočenim greškama, a ponekad se ne spominju nikakvi detalji. Također, u nekim slučajevima, ne pravi se razlika između zloupotrebe sredstava i jednostavne greške.

146. Klijenti poštuju pravni položaj VRI u BiH. Ocijenili su revizijske izvještaje korisnim, iako su također iznijeli kritičke primjedbe. Po njihovom mišljenju, kvalitet i djelotvornost rada VRI bi se mogli poboljšati ako bi VRI obratile pažnju na slijedeća pitanja.

(1) Revizijski izvještaji bi mogli biti bolje izbalansirani. Pozitivne stvari se ne spominju, korišteni standardi nisu svima jasni, a negativni nalazi nisu dovoljno precizni. Slab sistem/procedura interne kontrole je nalaz koji se najviše ponavlja. Ovaj nalaz, sam po sebi, jeste dovoljno bitan da bi bio spomenut i prihvatljiv je za klijente, međutim, oni bi željeli da vide preciznije opise slabosti i odgovornosti posebnih odjela. Preporuka da se ugradi sistem interne kontrole je isuviše apstraktna za klijente. Većini klijenata nedostaje osnovno znanje iz ovog područja, a oni bi željeli da ih VRI podrže u uspostavljanju takvog sistema, ili bar da im daju naznake o tome kako da ga uspostave.

(2) Uloga VRI u demokratskom režimu još uvijek nije razumljiva klijentima. Učinak rada VRI se može poboljšati putem organizovanja okruglih stolova, skupova, seminara itd. Kako bi se bolje komuniciralo sa medijima, u pogledu jačanja uticaja vrhovnih revizijskih institucija, potrebno je osmisliti programe za medije.

(3) Odgovornost ministarstva finansija za primjenu ispravnog sistema javne interne finansijske kontrole kako bi se prevazišle postojeće slabosti u sistemima interne kontrole, i uloga VRI u procjeni i razmatranju ove odgovornosti, spomenuta je u nekoliko navrata. Po mišljenju parlamentaraca i klijenata, uloga ministarstva finansija bi se mogla više podržati u izvještajima VRI. VRI bi trebale razmotriti pitanja od šireg značaja za izvršne organe vlasti, kao što su opšta računovodstvena pravila i propisi, za čije su razrađivanje odgovorna ministarstva finansija, umjesto što to rade skoro za svaki pojedinačni slučaj (svakog pojedinačnog klijenta). Sva ministarstva razrađuju neka pitanja, kako bi odgovorila na preporuke VRI, ali prema mišljenju samih klijenata, bilo bi bolje i efikasnije da postoje jedinstvena pravila i propisi koje bi centralizovano razradila ministarstva finansija.

147. U jednom funkcionalnom sistemu javne interne finansijske kontrole, ministarstvo finansija obavlja zaista značajnu ulogu koordinacije. MF se razvija, a razvijaju se također i standardi i kriteriji za internu kontrolu i internu reviziju. Ministarstva finansija u BiH (a posebno na državnom nivou), međutim, tvrde da oni nikako ne mogu obavljati ovu ulogu zbog nedostatka resursa, i, ni u kom slučaju, se ne smatraju niti djelimično odgovornim za greške i slabosti u ostalim ministarstvima.

Procjena

148. Zapažanja “zainteresovanih strana” VRI jasno pokazuju da se sadržaj izvještaja može poboljšati. Same kolege iz tima mogu poduprijeti ova zapažanja. Dotične institucije su daleko od toga da bi bile svjesne uloge VRI i njenih odgovornosti. Posebno je potrebno razjasniti ulogu VRI u podršci razvoju interne kontrole i funkcija interne revizije. Bar na državnom nivou, čini se da postoji raskorak u očekivanjima između VRI i ministarstava finansija, vezano za ulogu koju bi MF u teoriji trebalo da igra, i onoga što ono ustvari u praksi radi: MF očekuje od VRIBiH da predloži odgovarajuće aranžmane, kako bi se uspostavile ili poboljšale procedure interne kontrole. Takav raskorak, međutim, također postoji i između MF i klijenata, koji očekuju da upravo isti doprinos i savjete o internim kontrolama pruži ministarstvo finansija.

149. Štaviše, jasno je da bi se VRI, u procesu poboljšanja svog učinka, trebale više fokusirati na efekat koji žele da postignu svojim izvještajima.

150. Konačno, sumnjamo da je izvještavanje uvijek adekvatno u sadašnjoj fazi razvoja u BiH. Izvještavanje o nedostatku pravila i procedura ili o nepridržavanju pravila, u suštini jeste pravilno i neophodno, ali mi smo mišljenja da bi VRI također trebale početi da se jasnije izjašnjavaju o prevari i korupciji. Iznenađuje činjenica da se u okruženju, koje je navodno intenzivno ugroženo prevarom i korupcijom, čini da VRI ne pronalaze takve slučajeve i ne izvještavaju o njima. Štaviše, brže informisanje vlasti o nalazima vezanim za sumnje u prevaru onda predstavlja preduslov. S druge strane, revizori nisu sudski istražitelji, pa su njima potrebne strukturne smjernice za bavljenje ovom problematikom. U svakom slučaju, postoji prostor za utvrđivanje zajedničke politike između tri ureda. Detaljnije smo se bavili pitanjem uloge VRI u razmatranju prevare i korupcije u stavu 5.5.

Preporuke

- *Kolege iz tima predlažu da VRI naprave ocjenu kritičkih primjedbi zainteresovanih strana u skladu sa gore navedenim, kako bi iznašle načine da ojačaju “odnos sa klijentom”, i na taj način steknu autoritet. U području borbe protiv prevare i korupcije, neki od mogućih načina koji se mogu upotrijebiti, opisani su detaljnije dolje u tekstu.*

4.5 Revizijsko mišljenje

151. Osim proceduralnog i sadržajnog aspekta izvještavanja, kolege bi željele da skrenu pažnju na jedno tehničko pitanje: revizijsko mišljenje.

152. Generalno govoreći, izvještaji sadrže uvjetna mišljenja: većinom negativno mišljenje i ponekad mišljenje s rezervom. Slabi sistemi interne kontrole bez definisanih pravila i procedura, ili utvrđenih odgovornosti su, u većini slučajeva, razlozi za izražavanje uvjetnih mišljenja. Praksa, koja se odnosi na izvođenje revizijskog mišljenja, varira od jedne do druge institucije.

Procjena

153. Obzirom na globalnu važnost finansijske revizije za BiH, revizijska mišljenja igraju bitnu ulogu. Tokom naše posjete konstatovali smo da bi interni procesi, kojima se dolazi do mišljenja, trebali garantovati objektivnost i nepristrasnost, iako se ovi procesi razlikuju u tri VRI. Međutim, u smislu opravdanosti i potvrde mišljenja, i korištenih kriterija, kolege su zapazile slabosti u obrazlaganju mišljenja kod revizora sa kojima smo razgovarali. Rizik izdavanja pogrešnog mišljenja je još uvijek nizak za sve tri institucije, sve dok su mišljenja negativna (i ovo je još uvijek slučaj u većini izvještaja), ali čim se izda mišljenje sa rezervom, ili čak pozitivno mišljenje, postoji veći rizik da je izdato mišljenje neosnovano. Naime, upitno je da se li se može izraziti (ili ciljati na) revizijsko mišljenje tipa “istinito i tačno” u odsustvu statističkog uzorka ili ekstrapolacije grešaka.

154. Također treba razmotriti formulaciju mišljenja, obzirom da ona nije potpuno usklađena sa INTOSAI standardima. Mišljenja također uključuju ocjenu efikasnosti poslovanja (operacija), što se odnosi na stav o mišljenju naveden u tri revizijska zakona. Osim činjenice da je u praksi teško testirati efikasnost poslovanja, i da se to u stvarnosti u BiH ne radi, davanje mišljenja o efikasnosti, kao dio svezkupne potvrde računa je neuobičajeno, i svakako nije u skladu sa međunarodnim standardima²⁰.

Preporuke

- *Predlažemo da tri VRI zajedno naprave ocjenu procesa formiranja svojih revizijskih mišljenja, te da razviju dosljedan pristup u procesu formiranja mišljenja. U tom pogledu, potrebno je odvojeno sprovesti obuku u domenu opravdanosti i potvrde revizijskog mišljenja.*
- *Predlažemo harmonizaciju revizijskih mišljenja u različitim VRI i između njih, tako što će se koristiti formati sa utvrđenim tekstom za različite tipove mišljenja.*
- *Tokom izrade nacrtu novog zakona o reviziji, izmjena stava o finansijskoj reviziji, tj. rasponu revizijskog mišljenja se čini jednako neophodnom.*

4.6 Praćenje rezultata

155. Praćenje rezultata, kada su u pitanju zapažanja revizije, predstavlja kritički dio revizijskog procesa. Poduzimanje revizije u slučaju da se rezultati rada ne prate, posebno u smislu poduzimanja korektivne akcije, predstavlja rasipanje resursa. Na ovaj način, revizijsko tijelo može aktivno doprinijeti jednom od glavnih ciljeva osiguranja i poboljšanja finansijskog upravljanja.

156. Jedan od glavnih koraka u revizijskom procesu jeste da se isplaniraju efekti objavljenih revizija, i raspon unutar kojeg su one postigle željeni cilj, ili, pomogle poboljšanje funkcionisanja centralnih organa vlasti i ostalih budžetskih organizacija. Ostvareni efekti mogu biti različite vrste: specifična poboljšanja, poduzete aktivnosti od strane ministara, dalje revizije koje sprovodi treća strana, prevencija, društveno-politička debata, itd.

157. Namjena istraživanja efekata je dvostruka: s jedne strane, ona omogućava poboljšanja koja se odnose na sam rad VRI (efekat učenja), a s druge strane, omogućava ostalima da donesu ispravan sud

²⁰ U skladu sa INTOSAI standardom 1.0.39, efikasnost nije dio revizije regularnosti, i ne uključuje se u revizijsko mišljenje o finansijskim izvještajima.

o dotičnim aktivnostima (odgovornost). Do sada su tri VRI ispitivale praćenje rezultata svojih preporuka u svakoj narednoj reviziji.

158. Na prvom mjestu, međutim, ono što je bitno jeste trenutčan učinak određenog revizijskog izvještaja. Nakon toga se mogu razmatrati razna rješenja, od direktne primjene mjera od strane samih VRI, do zadržavanja ove funkcije praćenja u nadležnosti glavne “zainteresovane strane”, tj. parlamenta ili njegovih pomoćnih tijela. Revizijski zakoni Bosne i Hercegovine ne sadrže nikakve posebne odredbe vezane za praćenje rezultata revizije. I u Federaciji i u Republici Srpskoj, klijenti izrađuju plan akcije, kako bi otklonili nedostatke koje su uočili uredi za reviziju, i implementirali prihvaćene preporuke. Što se tiče VRIFed, čini se, međutim, da je ova praksa sporadična. Ova vrsta praćenja rezultata revizije izgleda sistematičnije kod revizija koje obavlja VRIRS. U slučaju VRIRS, ona također uključuje i nadležnu komisiju u parlamentu koja je, ustvari, prava adresa na koju se upućuje plan akcije.

Procjena

159. Proces praćenja revizijskih rezultata i preporuka je u svojoj ranoj fazi. Još uvijek nije razrađen sistematski pristup nadzoru nad implementacijom preporuka. Prave ocjene učinka pojedinačne revizije nema. Aktivnosti praćenja rezultata, međutim, zahtijevaju odgovarajuće planiranje i resurse koji su deficitarni, pogotovo u VRIFed i VRIRS.

160. Stoga, možemo reći da je sistematska praksa, kao što je ona koju prati VRIRS, vjerovatno efikasnija. Angažman parlamenta daje dodatnu težinu proceduri, koja izgleda generalno dobro strukturirana.

Preporuka

- *Kolege predlažu da tri VRI, po mogućnosti zajedno, razrade politiku za praćenje revizijskih rezultata unutar koje su formulisani kriteriji za različite oblike aktivnosti praćenja (pismo upravi – menadžmentu, planirane revizije, dodatni ciljevi za naredni plan revizije), kako bi se sa ograničenim resursima postigao maksimalan rezultat.*
- *Vrijedno bi bilo razmotriti proceduru koju koristi VRIRS, kao mogući način inspiracije za druge dvije VRI u tom posebnom području.*

4.7 Nadzor i osiguranje kvaliteta

161. Vođa tima nadzire svakodnevni rad revizora, a uprava nadzire revizijske izvještaje na slijedećem nivou.

162. U RS-u, izvještaj obično ide od nižeg revizora ka višem revizoru, od višeg revizora ka posebnoj komisiji (koju formiraju viši revizori), pa onda generalnom revizoru. U VRIFed, o nacrtu izvještaja se pravo raspravlja interno sa ostalim liderima tima i šefom odjela, a onda sa generalnim revizorom i zamjenikom generalnog revizora. U VRIBiH, lider tima raspravlja o izvještaju sa članovima revizijskog tima, a potom na kolegiju lidera tima, i odgovornog zamjenika generalnog revizora.

163. Uprava VRI se fokusira na preporuke i predstavljanje nalaza. Nalazi, kao takvi, se nikad ne mijenjaju, ali uprava također postavlja pitanja i razmatra pomoćnu dokumentaciju.

164. VRIBiH je nedavno pripremio parametre zasnovane na tri glavna elementa, kako bi se donosile objektivnije odluke. Glavni elementi odražavaju tri pitanja:

- Da li su finansijski izvještaji pripremljeni u skladu sa kriterijima ?
- Da li su finansijske transakcije legalne i pravilne, i da li su računi ispravni?
- Da li su uspostavljene interne kontrole i da li one funkcionišu ?

165. Za svaki element razrađeno je pet do šest parametara. Na kraju postoji samo jedno mišljenje. Unutar revizijskog tima obično nema neslaganja, a ako ono i postoji, na kraju prevagne revizorska nezavisnost.

166. Revizijski tim potpisuje izvještaj, koji se šalje klijentu skupa sa propratnim pismom koje potpisuje generalni revizor. Međutim, u svakom slučaju, na kraju globalnu odgovornost za mišljenje snosi generalni revizor.

Osiguranje kvaliteta

167. Kako bi se trajno garantovao visok kvalitet revizija, uz tekući nadzor i razmatranja koja poduzimaju lider revizijskog tima i uprava, retroaktivno osiguranje kvaliteta je od suštinskog značaja za kontinuiranu odbranu revizijskog rada od vanjskih faktora.

168. Uopšteno i teoretski govoreći, retroaktivno osiguranje kvaliteta obuhvata:

(1) ocjenu koju napravi specijalizirani odjel za osiguranje kvaliteta. Pojedinačne revizije, koje se odabiraju metodom uzorka, se ocjenjuju u odnosu na pravilnu upotrebu standarda kvaliteta i procedura za kontrolu kvaliteta. Ocjene se izvode u skladu sa odobrenim pravilima i procedurama kvalifikovanih revizora iz VRI, koji nisu bili angažovani na revizijskim zadacima, ili

(2) vanjsku ocjenu, koju izvodi npr. jednom u pet godina kvalifikovana nezavisna organizacija ili VRI.

Procjena

169. Nadzor koji sprovode lideri tima i uprava VRI funkcioniše u skladu sa međunarodnim standardima, do nivoa koji omogućava veoma mala veličina ureda. U VRIFed, na primjer, svaki izvještaj provjeri lider tima i kolegij od 7 članova. Upravo zbog toga, implementacija “ugrađenih” kontrola kvaliteta i procedura čini ovaj proces posebno komplikovanim. U budućnosti bi možda bilo dobro istražiti načine za razvijanje saradnje između tri revizijska ureda u oblasti politika i praksi kvaliteta.

170. Ni u jednoj od tri VRI retroaktivna kontrola kvaliteta nije implementirana. Postoje namjere da se formira specijalno odjeljenje unutar VRIBiH. Neizvjesno je međutim da li će biti izvodljivo oformiti takvo odjeljenje u tako malom prostoru, a ako se i krene u tom pravcu, bilo bi korisno razmotriti da li bi bolja opcija bila da se uspostavi zajedničko odjeljenje, smješteno na nivou Koordinacionog odbora, kako bi se ostvarila ekonomija razmjera*.

[*engl.krat. *economy of scales* – ekonomija razmjera postoji kada je procentualno povećanje ukupnog proizvoda veće od procentualnog povećanja svih inputa – *op.prevl*]

Preporuka

- *Kolege predlažu da prije nego što uspostave posebno odjeljenje za osiguranje kvaliteta, VRI ocijene i definišu najpogodniji model za osiguranje kvaliteta u BiH institucijama. Obzirom da VRI koriste slične standarde i sličan revizijski vodič, preporuka je da se razradi zajednička politika kvaliteta za sve tri institucije²¹.*

4.8 Revizija učinka

171. Revizija učinka zahtijeva dodatno profesionalno iskustvo i sposobnosti revizorskog osoblja u odnosu na finansijsku reviziju. U ovom trenutku se ne čini da ih VRI imaju. Kultura ocjene učinka organizacija u javnom i privatnom sektoru, u smislu efikasnosti i djelotvornosti, još uvijek ne postoji u BiH. Također će biti teško pronaći revizore za reviziju učinka na tržištu rada. Stoga uvođenje revizije učinka zahtijeva dobro razrađen plan pripreme. On bi se trebao oslanjati na viziju budućeg razvoja revizije učinka u svakoj od tri VRI, i jačanje osnovne aktivnosti; tj. finansijske revizije.

172. Kolege su razumjele da će tri VRI uvesti reviziju učinka u 2005 godini, i da će ova aktivnost potpuno profunkcionisati do 2006 godine. Kolege pozdravljaju ovaj korak naprijed, ali u isto vrijeme izražavaju svoju bojazan da je ovo možda prevelik korak koji se pravi prerano. Štaviše, dvije VRI u BiH još uvijek nisu u mogućnosti da u potpunosti sprovedu finansijsku reviziju za sva tijela iz svog djelokruga.

Procjena

173. Čini se da je odluka da se otpočne sa revizijom učinka bila predmetom mnogih rasprava u okviru projekta švedske tehničke pomoći, čiji sastavni dio predstavlja revizija učinka. Ona, međutim nije podržana u viziji za budućnost, koju su razradili revizijski uredi. U sadašnjoj fazi institucionalnog razvoja, kolege predlažu, kako bi se ostvario uspješan rezultat, da se revizija učinka uvodi u fazama, počevši od obuke malog tima koji bi sproveo pilot reviziju uz podršku vanjskih eksperata. Nakon detaljne evaluacije, može se obučiti drugi tim za sprovođenje još jedne pilot revizije, u kojoj će biti angažovan i prvi pilot tim. Za ovaj proces biće potrebno nekoliko godina ali on:

- garantuje postepen razvoj revizije učinka,
- ne zahtijeva previše resursa i,
- pruža šansu za tri VRI da izrastu u institucije sa dobrom nacionalnom i međunarodnom reputacijom.

174. Ako je moguće, uvođenje revizije učinka bi trebala biti zajednička inicijativa tri VRI. Institucije bi, na taj način, ostvarile korist od obuke, i teoretske i na terenu, a doprinijelo bi se i uspostavljanju dosljednog pristupa reviziji učinka u budućnosti.

175. Prvi koristan korak koji se treba razmotriti prije potpune primjene revizije učinka, bio bi razvoj unakrsnih revizija, npr. kroz ispitivanje sličnih funkcija ili procedura interne kontrole u odabranim ministarstvima ili drugim javnim tijelima (kao nabavke, zapošljavanje i kadrovske politike ili

²¹ Bilo bi korisno pregledati izvještaj SIGMA-e o revizijskom kvalitetu, obzirom da je tamo opisan veliki broj kvalitetnih praktičnih primjera. Bilo bi neproduktivno da revizijski uredi BiH «kopiraju» politike i prakse, koje su razrađivane u različitom kontekstu, njihova svrha je da pruže objašnjenje o kakvoj problematici se tu radi, i na koji način se ta problematika rješava u različitim institucijama.

upravljanje grantovima i subvencijama, ili čak određene aspekte upravljanja sredstvima itd. Unutar raznih dijelova organa uprave). Naravno, čak korisnije bi bilo da se ove vrste revizije sprovedu simultano na nivou cijele Bosne i Hercegovine.

176. Prije prelaska na reviziju učinka kao takvu, koristan prelazni korak bi bio da se prouči racionalnost struktura javne uprave u Bosni i Hercegovina. Bez zalaženja u ponekad prilično sofisticirana područja “moderne” revizije učinka, ovdje bi bilo bitno da se razmotre moguća preklapanja upravnih struktura, prilike za povećanje produktivnosti javne uprave, predloži ukidanje zastarjelih struktura, a podrži preraspodjela radnih mjesta u javnoj upravi. Ovo bi također dovelo do smanjenja broja budžetskih korisnika, što bi omogućilo VRI da uspješno realizuju svoj revizijski djelokrug. Sadašnja koncepcija revizijskog rada, kao i struktura izvještaja u upotrebi, ne podstiče takav novi pristup. I ovdje bi također unakrsni tip rada bio važan, a svakako i veća kreativnost revizora u fazi planiranja.

Preporuke

- *Predlažemo ponovno razmatranje procesa uvođenja revizije učinka u tri revizijske institucije. Prvo bi se trebala razraditi vizija položaja revizije učinka u budućem pravcu razvoja VRI uz pomoć partnera izvana, prije nego što se krene sa ovim novim zadatkom. Razvoj finansijske revizije i profesionalnih sposobnosti zaposlenih bi trebao zauzeti istaknuto mjesto u ovoj viziji. Potrebno je da VRI razrade zajednički revizijski pristup reviziji učinka i zajedničke kriterije za izbor politika ili tijela, koja će biti predmet revizije učinka.*
- *Ako VRI ipak odluče da krenu sa pilot revizijama učinka već u 2005 godini, predlažemo da se počne raditi na eksperimentalnoj osnovi, na način na koji bi tri institucije mogle da testiraju novo iskustvo u praksi. Organizovanje zajedničkih timova, sastavljenih od revizora iz različitih institucija, i sprovođenje pilot revizija bi omogućilo da se postigne sinergijski efekat u razradi dosljednog revizijskog pristupa: preporučujemo koncipiranje ovog pristupa.*
- *U svakom slučaju, predlažemo da se napravi prvi korak, koji se odnosi na sprovođenje unakrsnih revizija, kako bi se revizori bolje upoznali sa širom slikom revizijskog rada.*
- *Sadašnji pristup reviziji bi se mogao proširiti kako bi, kao prvi korak prije pune primjene revizije učinka, VRI mogle dati svoju kritičku ocjenu o važnosti, veličini i koncepciji sadašnjih struktura uprave u Bosni i Hercegovini.*

5. Uprava vrhovnih revizijskih institucija u Bosni i Hercegovini i neka pitanja koja se odnose na njihov budući razvoj

5.1 Opšta uprava

177. Ukupno osiromašeni resursi u institucijama vlasti u Bosni i Hercegovini, itekako imaju uticaja i na situaciju u revizijskim uredima, posebno u slučaju VRIFed, gdje je neravnoteža između resursa i revizijskog djelokruga očita: 34 zaposlena radnika, od čega su 23 direktno angažovana na reviziji, treba da pokriju oko 1700 “budžetskih korisnika” na različitim nivoima vlasti (Federacija, kantoni, opštine), i uprkos činjenici da ovih 23 revizora godišnje proizvede 60-70 revizijskih izvještaja od oko 3000 stranica, što je veliko postignuće, nemoguće je pokriti sve revizijske subjekte. Za VRIBiH i VRIRS problem nije toliko ozbiljan, iako se obje institucije, kao i VRIFed, moraju suočiti sa izazovom

pokretanja revizije učinka od 2005 g. Osim budžetskih ograničenja, proces zapošljavanje novih ljudi koji bi obavljali ovaj zadatak, ugrožen je nedostatkom uredskog prostora, što je najozbiljniji problem u slučaju VRIBiH. Međutim, u poređenju sa drugim institucijama vlasti, revizijski uredi su bili u mogućnosti da ponude bolje uslove zapošljavanja, što im daje bitnu komparativnu prednost. Tehnička pomoć iz Švedskog nacionalnog revizijskog ureda – osim suštinske podrške u domenu razvijanja profesionalnih sposobnosti – također je dala bitan doprinos, investirajući u hardver i softver, i reducirajući tako budžetsko opterećenje revizijskih ureda..

178. Budžete revizijskih ureda moraju odobriti njihovi parlamenti. Ministar finansija mora imati na raspolaganju sredstva, koja je za revizijske urede odobrio parlament. Kolege nisu obaviještene ni o kakvim problemima, koji bi bili vezani za ovaj specifični aranžman. Međutim, globalni problem sa budžetom u Bosni i Hercegovini može prouzrokovati poteškoće. Postoji određena tenzija između pristupa koji zastupa MMF, a koji zagovara dalje smanjenje platnih nivoa u svim institucijama vlasti, i mišljenja drugih dijelova međunarodne zajednice, koji su naklonjeni jačanju revizijskih ureda kao suštinskog elementa reforme u javnoj upravi. Poseban problem se odnosi na finansiranje zajedničkih aktivnosti pod okriljem Koordinacionog odbora. Implementacija strateškog plana edukacije u tri revizijska ureda je spriječena zbog budžetskih ograničenja. Koordinacioni odbor nema vlastitog budžeta; sva tri ureda moraju da daju svoj doprinos budžetu. Tri ureda su zatražila dodatni budžet za ovaj strateški plan edukacije, ali njihov zahtjev nije prihvaćen.

Procjena

179. Iako su revizijski uredi ograničeni u smislu resursa, osim uredskog prostora, i osim posebnog slučaja VRIFed, ne postoji nikakva velika prepreka za pravilno funkcionisanje revizijskih ureda. Međutim, ova je istina samo u slučaju kada se kontinuirano obezbjeđuju značajna sredstva od donatora, trenutno Švedskog nacionalnog revizijskog ureda.

180. Koordinacionom odboru još uvijek nedostaje vlastiti budžet, a doprinosi za ovo tijelo su prve budžetske linije koje će se ukinuti u slučaju rezanja budžeta. To spriječava razvoj neophodnih zajedničkih aktivnosti.

Preporuka

- *Ako je moguće, putem Koordinacionog odbora, tri ureda bi trebala napraviti ocjenu svojih pojedinačnih i zajedničkih potreba u smislu resursa, poduzeti odgovarajuće aktivnosti prema zainteresovanim stranama, i inicirati uključjenje projekata tehničke pomoći, koji također pokrivaju male investicije u opremu, i u razvojne programe na različitim nivoima. Dio ovih aktivnosti bi bio uspostavljanje odvojenog budžeta za Koordinacioni odbor, koji bi se finansirao na nivou zajedničkih institucija.*

5.2 Upravljanje kadrovskim resursima

181. Situacija koja se odnosi na kadrove, razlikuje se u revizijskim uredima, u smislu da je VRIBiH potpuno nova institucija ustrojena od nule, a gdje je VRIFed, iako nova institucija, preuzela imovinu zavoda za platni promet; i prostor i zaposlene radnike (7). VRIRS je opet nekako “u sredini” sa mješavinom iskusnog osoblja i mladih, tek diplomiranih studenata, iako većina zaposlenih spada u ovu posljednju kategoriju.

182. U skladu sa svojim pravilnikom, VRIBiH ima 26 zaposlenih, od kojih su 13 direktno angažovani na revizijama, 5 obavljaju ulogu podrške generalnom revizoru i zamjenicima generalnog revizora, uključujući i IT, i još 8 koji obavljaju zadatke u domenu pravnih savjeta, upravljanja

kadrovskim resursima i administracije. VRIFed ima 34 zaposlena, od kojih su 19 (13 revizora) raspoređeni u regionalnim uredima u Mostaru, Bihaću i Tuzli. Pravilnik omogućava zapošljavanje 54 osobe, ali budžet nije dovoljan za zapošljavanje većeg broja ljudi. Sa 1.1. 2004 g., VRIRS je imao 28 zaposlenih – uključujući i upravu, od kojih su 17 revizori (plus jedan IT stručnjak, koji također obavlja i neke revizijske zadatke). Ostalih 8 zaposlenih su raspoređeni na administrativne zadatke i pravne poslove. 4 revizora rade iz regionalnog ureda u Bijeljini.

183. Sve institucije koriste slične kriterije za zapošljavanje revizijskog osoblja. Uopšteno govoreći, za nižeg revizora nije potrebno imati certifikat ovlaštenog računovođe ili revizora, ali za revizore i više revizore takav certifikat, koji izdaje profesionalni zavod za revizore (u svakom entitetu postoji jedan), jeste uslov. Međutim, u skladu sa svojim pravilnikom, VRIFed traži certifikat računovođe za asistente i pomoćne revizore, i ovaj kriterij se primjenjivao tokom posljednjeg ciklusa zapošljavanja. U prethodnom periodu, niži revizori su zasnivali radni odnos bez takvog certifikata, ali u ovom trenutku uslovi na tržištu omogućavaju VRIFed da zapošljava ljude sa certifikatom. Uopšteno govoreći, zapošljavanje kvalifikovanih ljudi ne predstavlja problem, revizijski uredi (još) uvijek mogu ponuditi konkurentnu platu, bolju nego druge organizacije u javnom sektoru. Obzirom da se certifikati, koje izdaju dva zavoda za revizore, uglavnom fokusiraju na privatni sektor, certifikati ne garantuju optimalno znanje iz oblasti javnog računovodstva i revizije.

184. Zapošljavanje se obavlja putem otvorenog javnog konkursa. Tokom vremena se razvila utvrđena procedura. Posljednji ciklus zapošljavanja, koji je sprovela VRIBiH, može poslužiti kao primjer (i dobra praksa). Nakon što se objavi konkurs, kandidati koji ispunjavaju uslove moraju proći pismeno testiranje, koje se fokusira na pitanja iz oblasti revizije, a čija težina se utvrđuje u zavisnosti od potrebnog nivoa znanja kandidata. Anonimnu proceduru selekcije obavlja komisija koja se sastoji od vanjskog stručnjaka u oblasti zapošljavanja, šefa kadrovske odjela, i pomoćnika koji se odabire između onih koji su položili test za kandidate nakon razgovora sa upravom. Za mjesto revizora prijavile su se 22 osobe, 15 ih je prošlo testiranje, 10 ih je izabrano za razgovor, i na kraju 3 osobe su primljene. Nije bilo nikakvih žalbi, procedura je očito bila transparentna i prihvatljiva, iako se generalno u Bosni i Hercegovini, smatra da je proces zapošljavanja u državnoj službi zasnovan više na vezama nego na sposobnostima i radnom učinku.

185. Kako revizijski uredi budu počinjali sa revizijom učinka u 2005 godine, suočiće se sa teškoćom u razvoju stručnosti u području koje im je nepoznato. Zapošljavanje revizijskog osoblja u ovu svrhu bi već trebalo da otpočne, ali VRIBiH nema budžeta, ni prostora. VRIFed će zaposliti dodatne ljude za obavljanje ovog zadatka, ali 2005 se smatra (realno) godinom, u kojoj će se uglavnom znanje sticati iz ove oblasti. VRIRS je već zaposlila tri dodatne osobe u ovu svrhu.

Procjena

186. Revizijsko osoblje je, uglavnom, dobro kvalifikovano, iako traženi certifikati ne garantuju optimalno znanje iz oblasti javne revizije i računovodstva. Međutim, kriteriji za zapošljavanje bi mogli prekomjerno da ograniče čitav raspon profesionalnih sposobnosti, koje su potrebne revizijskom uredu, te su tako možda neprikladni, ako budu obavezni na svim nivoima. Tržišni položaj revizijskih ureda u smislu konkurentnih plata je još uvijek zadovoljavajući, ali razvoj finansijskog sektora u zemlji može ugroziti ovaj položaj. Proces zapošljavanja se odvija na profesionalan i objektivan način i potencijalno doprinosi autoritetu institucije. Sistem ocjenjivanja nije uspostavljen u VRIBiH, a situacija, u tom smislu, ne izgleda ništa bolje ni u VRIFed, ili VRIRS. Uopšteno govoreći, upravljanje kadrovskim resursima se još smatra nerazvijenim područjem, a program obuke Švedskog nacionalnog revizijskog ureda nije tome poklonio dovoljno pažnje.

Preporuka

- *Koordinacioni odbor bi trebao razraditi opštu politiku zapošljavanja za tri institucije, kao i zajedničke procedure zapošljavanja.*
- *Potrebno je razraditi i implementirati sistem ocjenjivanja, također u pogledu odredbi novog nacrtu revizijskog zakona (vidjeti detaljnije u dijelu "Razvoj profesionalnih sposobnosti").*

5.3 Razvoj profesionalnih sposobnosti

187. Obzirom da su se svi revizijski uredi razvijali uz pomoć Švedskog nacionalnog revizijskog ureda, ne iznenađuje da je u oblasti obuke, saradnja sa švedskim revizijskim uredom bila, i još uvijek jeste od osnovne važnosti. Ustvari, kada su upitani o obuci, revizori iz tri revizijska ureda su se odmah pozvali na Švedski nacionalni revizijski ured, koji se doživljava kao njihov "prirodni" učitelj. Uz program obuke koji je razrađen sa švedskim uredom, organizovana je i neka ad hoc obuka, ali je ona uglavnom bila ograničenog karaktera.

188. U VRIBiH, tek zaposleno osoblje prolazi kroz uvodnu obuku u trajanju od 1 ½ do 2 mjeseca, za čije sprovođenje je odgovoran šef kadrovskog odjela. Metodologija, pravila ponašanja, interne procedure su teme koje obrađuju zamjenici generalnog revizora tokom jednodnevnog kursa. Viši revizori su angažovani na upoznavanju novog osoblja sa revizijskim radom. Tokom približno šest mjeseci, obavlja se rotacija novozaposlenih u revizijskim timovima. Za ostale, obuka je jednokratna ili zasnovana na individualnoj inicijativi. Procjena potreba za obukom još uvijek nije napravljena. Poseban pravilnik za obuku obuhvata odredbe za finansijsku podršku, od 50% do 100% za kurseve u oblasti dobijanja certifikata za niže revizore. Nema, međutim, nikakvog kriterija kojim bi se od zaposlenog tražilo da ostane raditi u organizaciji određeni broj godina po završetku kursa koji je (djelimično) platio ured.

189. VRIFed je organizovala neku dodatnu obuku proteklih godina, uz pomoć stručnjaka izvana ili čak inostranstva. Međutim, ove aktivnosti su bile više jednokratne prirode. U pojedinim slučajevima, VRIFed je finansijski podržala obuku, npr. obuku za dobijanje certifikata, na osnovu finansijskog plana za obuku, i u zavisnosti od raspoloživih sredstava. U VRIRS, od revizora se traži da budu članovi profesionalnog udruženja, i u skladu s tim, učestvuju u kursevima obuke ovog tijela, uključujući i raznovrsne ispite, pravo na korištenje stručne literature i dokumentacije, koja je obuhvaćena članstvom. Međutim, situacija se može uporediti sa onom koja postoji u druge dvije institucije, obzirom da ne postoji nikakva sistematska obuka, u smislu trajne obuke, koja bi bila prilagođena specifičnim potrebama revizora u javnom sektoru – osim obuke u velikom obimu koju sprovodi Švedski nacionalni revizijski ured.

190. Kvalifikacije revizora predstavljaju čestu temu rasprave. U oba entiteta postoji zavod za profesionalne revizore, koji izdaje certifikate za računovođe i revizore. U slučaju Federacije, zavod (privatni zavod, ali smješten u ministarstvu finansija) je do 1.1.2005 bio nadležan za kurseve obuke, ispite i certifikaciju. Ovo tijelo je bilo aktivno na privatnom tržištu revizije i davalo je (i naplaćivalo) savjete federalnoj vladi u domenu računovodstva i revizije. Obavezne kvalifikacije za računovođe i revizore su utvrđene na osnovu federalnog zakona o računovodstvu i reviziji, zasnovanom na standardima IFAC-a. Obuka za računovođe – preduslov je magisterij iz ekonomije ili slična diploma – traje 150 sati (košta 1200 KM), dalja obuka za nezavisnog revizora traje 250 sati (3400 KM). Novi (državni) zakon o računovodstvu i reviziji onemogućava postojanje aktuelne kombinacije nadležnosti, tako da će zavod biti raspušten. Profesionalna udruženja će biti zadužena za obuku i testiranje, a ministarstvo finansija za izdavanje dozvola. Obavezna obuka je neophodna da bi se sačuvala dozvola.

Zavod u RS-u ima drugačiji status, i druge odgovornosti, te može nastaviti sa radom kao profesionalno udruženje. Iako VRIBiH nije uvjerena da je certifikacija neophodna za svakog revizora (visoke kvote, relativno skupa), ona je za sada zadržala ovaj kriterij u svom pravilniku. VRIFed i VRIRS su uvijek bile blisko povezane sa profesionalnim zavodima u svojim entitetima. Koordinacioni odbor je kratko raspravljao o pitanju odvajanje certifikata za javni sektor, ali bez donošenja nekog konačnog zaključka, tako da je sve do sada, ova tema za tri ureda predstavljala zajednički interes, pa bi kreiranje zajedničkog pristupa u razmatranju te teme bilo od najvećeg značaja.

Procjena

191. Ni jedan od tri ureda nisu napravili realnu procjenu potreba za obukom, do sada je program obuke koji obezbjeđuje Švedski nacionalni revizijski ured – naravno nakon razgovora sa revizijskim uredima – obogaćen sa uvodnom obukom i kapacitetima da bi se kursevi pratili na osnovu individualne inicijative. Uredi su, međutim, svjesni da je potrebno poduzeti napore u pravcu razrađivanja dugoročnog programa obuke. Potrebno je pokrenuti hitne aktivnosti, kako bi se spriječio prevelik prekid u kontinuitetu obuke kada se završi aktuelni projekat tehničke pomoći.

192. Revizijski uredi su propustili priliku da se založe za odvajanje certifikata za javni sektor, kada se pripremao novi zakon o računovodstvu i reviziji. Ovo je moglo biti korisno, pogotovo kada je u pitanju uticaj na uspostavljanje kriterija za reviziju u javnom sektoru. To je također moglo pomoći i jačanju interne revizije u javnom sektoru, jednom od prioritarnih pitanja u jačanju finansijske uprave i kontrole u Bosni i Hercegovini. Također, odvajanje certifikata bi također predstavljalo šansu da se olakša razvoj revizije učinka.

Preporuka

- *Kolege predlažu da revizijski uredi, uz podršku Švedskog nacionalnog revizijskog ureda, zajednički razrade dugoročni plan za obuku, zasnovan na procjeni potreba. Na osnovu takvog plana, može se dostaviti prijedlog za finansiranje, na primjer, Evropskoj uniji (ili bilo kojem drugom potencijalnom donatoru).*
- *Koordinacioni odbor bi, za budućnost, trebao razmotriti koncepciju posebnog prospekta za javnu reviziju, i u tu svrhu zatražiti saradnju od postojećih ili budućih profesionalnih tijela. Takav prospekt bi se mogao djelimično koristiti u području aranžmana za obuku u domenu interne revizije, koju tek treba razraditi, kako je to već razmatrano ili urađeno u nekim susjednim zemljama, kako bi se kreirala revizijska kultura u javnom sektoru, koja je u osnovi zajednička i za interne i eksterne revizore. Također bi bilo vrijedno razmotriti način na koji se može iskoristiti iskustvo u području javne uprave i sličnim područjima.*

5.4 IT oprema i IT revizija

193. Revizijski uredi imaju na raspolaganju modernu IT opremu i softver. U 2003 g., revizijski uredi su ostvarili saradnju (preko radne grupe koju je uspostavio Koordinacioni odbor), kako bi nabavili modernu kompjutersku opremu u iznosu od € 290.000, koju je finansirala švedska tehnička pomoć. Nabavka se morala obaviti u skladu sa procedurama nabavke Švedske agencije za razvoj. Ova nova oprema (serveri, radne stanice, laptopi, štampači) je instalirana krajem 2003 i početkom 2004 godine, nakon posebne obuke profesionalnog IT osoblja, i obuke za sve korisnike. Međutim, obuka predviđena planom za obuku nije u potpunosti dovršena. Mnogi revizori imaju laptop, koji im omogućavaju da koriste ovu opremu kada posjećuju klijente. Uredi imaju svoj intranet (unutarnju mrežu) i internet opremu. Međutim, tri revizijska ureda nisu međusobno uvezana u svoju intranet mrežu. VRIFed je uspostavio vezu između regionalnih ureda i glavnog ureda, tako da svi zaposleni

moгу međusobno komunicirati bez poteškoća. VRIRS je uspostavio istu vezu sa svojim regionalnim uredom u Bijeljini. Osim značajne finansijske podrške, Švedski nacionalni revizijski ured je također pomogao u razrađivanju dokumenata koji utvrđuju globalnu IT strategiju i sigurnosnu politiku.

194. Nakon uspostavljanja centralizovanih trezorskih sistema u entitetima, i na nivou Bosne i Hercegovine u cjelini, revizijski uredi se nalaze u procesu uspostavljanja direktnog pristupa ovim bazama podataka. VRIRS je uspostavila direktnu vezu sa trezorom početkom 2003 g., ali su se revizori žalili da pristup još uvijek nije adekvatan, zbog njihovog nepoznavanja sistema. VRIFed je postigla sporazum o dobijanju pristupa sa ministarstvom finansija, ali ovo još uvijek nije praktično primjenjeno. Kako bi se koristio ovaj pristup, potrebno je poduzeti dodatnu obuku (Oracle).

195. Svi uredi imaju jednog zaposlenog, koji je zadužen i za razvoj IT-a, i za IT reviziju. Kada je u pitanju ovo posljednje, ova osoba je zadužena za davanje podrške u okviru izvršavanja određenih revizijskih zadataka, tamo gdje je potrebno sprovesti reviziju IT sistema. Na primjer, u slučaju VRIFed, IT revizor je bio angažovan na reviziji BH Telekomu, sprovodeći kontrolna testiranja IT sistema. U principu, IT revizori su također odgovorni za razrađivanje revizijske tehnologije uz pomoć kompjutera (eng.skr. "CAAT – computer aided audit technology"-op.prev.). Međutim, to još uvijek nije primjenjeno u praksi.

196. Svi uredi imaju odlično urađene Internet stranice, koje nude pregršt informacija o uredu, njegovim ciljevima i procedurama, i njegovim publikacijama. Dizajn i postavka su jednostavni ali atraktivni, i nude sve neophodne informacije (uključujući i izvještaje) za javnost.

Procjena

197. Revizijski uredi imaju dobro razvijenu IT infrastrukturu. Još uvijek se radi na optimalnom iskorištavanju ove infrastrukture, uglavnom putem razrade utvrđenih formata za sve vrste dokumenata, i pokušaja da se napravi direktan (za čitanje) pristup računovodstvenim i trezorskim sistemima klijenata. Čini se da je težište ovih aktivnosti na hardveru i uobičajenom uredskom softveru, i djelimično na reviziji IT sistema klijenata, ali se IT sredstva posebno kreirana za reviziju, još uvijek ne koriste. Nismo bili u mogućnosti da procijenimo utvrđeni kvalitet dokumenata u oblasti strategije i sigurnosti.

Preporuka

- *Iako revizijski uredi imaju svoj vlastiti djelokrug, potrebno je razmotriti uvezivanje njihovih intranet mreža. Jedna od opcija bi bila da se napravi jedan zajednički dio unutar njihovih intranet mreža, koji će svi koristiti.*
- *U bliskoj budućnosti može se razmotriti sprovođenje zajedničke IT samo-procjene, uz pomoć instrumenta koji je kreirala IT EUROSAI radna grupa. To će olakšati identifikaciju mogućih slabosti, i u području IT funkcija i IT revizije. Zajedničko sprovođenje takve procjene će omogućiti uštede, koje se na drugi način ne bi mogle ostvariti.*

5.5 Uloga VRI u borbi protiv prevare i korupcije i odnosi sa javnim tužilaštvom.

198. Do sada je praksa revizijskih ureda bila da se revizije sprovode u skladu sa odgovarajućim standardima, i da se izvještaji šalju tužiocu, bez prethodnog razmatranja da li utvrđeni nalazi navode na prevaru ili povezanost sa slučajem korupcije.

199. Čini se da je VRIRS bila selektivnija, obzirom da je od 2004 g., 16 izvještaja proslijeđeno tužiocu (od 34). Ovo je sigurno bolja praksa, nego da se izvještaji šalju bez prethodnog razmatranja ovakvih navoda, obzirom da ovakva praksa podrazumijeva da je informacija poslana namjerno, kako bi se učinio efikasnijim rad tužilaštva.

200. Ne čini se, međutim, da je i jedna praksa dovela do plodonosne saradnje sa uredom tužilaštvom. U tom smislu, najmanje jedna VRI se usprotivila svjedočenju na sudu u slučajevima u kojima se sumnjalo na prevaru. Objašnjenje za to je opet bila nezavisnost.

Procjena

201. Uloga VRI nije prvenstveno namijenjena borbi protiv prevare i korupcije, ali su provjere sistema i procedura interne kontrole, koje bi spriječile iste ili smanjile njihov uticaj prisutne, i dobro funkcionišu. Ova izjava u načelu, naravno, ne isključuje činjenicu da eksterni revizor mora biti svjestan rizika od prevare i korupcije, i da mora poduzimati odgovarajuće aktivnosti u planiranju revizije, njenom obavljanju i praćenju njenih rezultata imajući na umu ovaj rizik. INTOSAI standardi se u mnogim slučajevima bave pronevjerom, na primjer, standard 4.0.17 koji kaže da “bi revizor također trebao da izvjesti o značajnim nepravilnostima, bilo da su one uočene ili potencijalne, kada je u pitanju nedosljednost u primjeni propisa ili kada su u pitanju slučajevi prevare i korupcije.”

202. Slično tome, VRI bi, u tom smislu, trebale u potpunosti da sarađuju sa organima tužilaštva i sudskim organima.

203. U svakom slučaju, u ekonomskom i institucionalnom okruženju, kao što je ono koje još uvijek preovladava u Bosni i Hercegovini, važno je da revizijski uredi na vrijeme razmotre pitanja prevare i korupcije, ako ni zbog čega drugog onda zbog osiguranja svoje vlastite vjerodostojnosti u odnosu na zainteresovane strane iz vanjskog okruženja, i naravno u odnosu na cjelokupnu javnost. U tom smislu se čini da je – u svakom drugom slučaju pohvalna – jaka privrženost međunarodnim standardima iskazana od tri ureda, stvorila uzdržanost, kada je u pitanju fokusiranje na problematiku prevare i korupcije, što bi se od njih i očekivalo u veoma rizičnoj situaciji. Ovo je sigurno utisak koji su stekle kolege na mnogim sastancima sa različitim sagovornicima, a može se i dokumentovati sadržajem velikog broja izvještaja. Na primjer, revizija lokalnih organa vlasti, koji se obično smatraju zonom rizika, posebno u području javnih nabavki, nije dala povoda značajnijim sumnjama u prevaru.

Preporuka

- *Kolege smatraju da sadašnje okolnosti u Bosni i Hercegovini traže od VRI da razrade odgovarajuću politiku koja bi demonstrirala njihovu predanost efikasnom radu protiv prevare i korupcije, i u isto vrijeme im omogućila da budu svjesne svoje specifične uloge u ovom kontekstu. Ova politika treba biti predmetom odluke i primjene Koordinacionog odbora, a mogla bi obuhvatiti sve ili pojedinačne dijelove slijedećih elemenata /*
 - *VRI bi prvo trebale osigurati da se njihova uprava i funkcionisanje pravilno zaštite od pronevjere i korupcije, te da se pridržavaju najviših standarda poštenja i propisnog ponašanja. One se trebaju smatrati “zonama oslobođenim od prevare i korupcije” i primijeniti odgovarajuće procedure za potvrdu ove izjave, npr. transparentnost i adekvatno dokumentovanje rada itd.*
 - *Revizijski vodič treba sadržavati odgovarajuća oruđa za borbu protiv prevare i korupcije. To se odnosi na pomoć u identifikaciji rizika koji se odnose na*

prevaru, preko revizijskih oruđa npr. lista provjere/upitnika i slično, do kriterija za identifikaciju pravih slučajeva prevare i korupcije, revizijskih dokaza koji se trebaju prikupiti, predostrožnosti koje treba preduzeti u reviziji, i naravno, načina izvještavanja o takvim sumnjivim slučajevima;

– Ovo bi obuhvatilo neophodnu pomoć u procesu izvještavanja tužilaštva, ako je to neophodno, i uspostavljanje adekvatne veze sa uredom tužilaštva, kako bi se pomoglo uspostavljanju korisnih rutinskih postupaka između revizijskih institucija i sudstva, i razmjeni mišljenja i iskustva uopšte;

– U okviru programa obuke za revizore, napraviti prostor za posebne lekcije posvećene borbi protiv prevare i korupcije;

– VRI bi trebale razmisliti o tome kako da precizno formulišu svoje preporuke za jačanje internih kontrola, kako bi svom klijentu mogle sugerisati efikasne procedure za prevenciju prevare;

– I konačno, ali samo nakon što se otpočne sa revizijom učinka, moglo bi se razmotriti da se jedna od prvih takvih revizija posveti efikasnosti i djelotvornosti politika za borbu protiv prevare u Bosni i Hercegovini, kao što su već učinile neke VRI u inostranstvu, uključujući, ako se to bude tražilo, i reviziju radnog učinka pravosudnog sistema.

5.6 Uloga Specijalnog revizora i odnosi sa revizijskim uredima

204. Visoki predstavnik je uspostavio funkciju specijalnog revizora nizom odluka iz 2001 i 2002 g. Specijalni revizor ima opšti revizijski mandat za sve javne budžete Bosne i Hercegovine, na svim teritorijalnim nivoima. Zakon o reviziji budžeta spominje ovu funkciju.

205. Na početku svog rada, Specijalni revizor je opisao svoj rad kako slijedi:

“Težište revizije i naših izvještaja je na poboljšanju kontrolnih sistema. Generalne preporuke za poboljšanje kontrole su uključene u sve izvještaje. Bilo je neophodno napraviti preporuke opšteg karaktera zbog veličine uočenih problema i potrebe za velikim, kao i malim poboljšanjima. U većini slučajeva, poboljšanje će morati obuhvatiti detaljnu studiju okruženja i razrade i/ili ponovnog razrađivanja cjelokupnih kontrolnih sistema sa puno većim naglaskom na poboljšanje primjene, što je izvan djelokruga ove revizije.

206. Ova revizija nije bila namijenjena cjelokupnom ili optimalnom pregledu BiH, ili nekog pojedinačnog ministarstva, ili kantona, kako bi revizor mogao formirati mišljenje o finansijskim izvještajima ili cjelokupnom sistemu interne kontrole, niti je bila namijenjena otkrivanju prevare. Po njenoj koncepciji, njeni resursi su bili ograničeni, a posao koji se trebao obaviti, bio je ometen velikim brojem neobičnih transakcija koje su zahtijevale dodatno praćenje, lošom i/ili nepotpunom dokumentacijom, i nepouzdanom finansijskom evidencijom i kontrolnim sistemima. Loše stanje dokumentacije i slabe (ili zaobidene) finansijske kontrole, rezultirale su sa većim brojem istraga na nivou transakcija, nego što bi to slučaj da su kontrolni sistemi bili pouzdani. U mnogim slučajevima, bilo je skoro nemoguće potvrditi transakcije zbog nedostatka dokumentacije. U nekim slučajevima, doveli smo u pitanje validnost prezentiranih dokumenata.

207. Pojedinačne transakcije, i primjeri dati u našim izvještajima, predstavljene su kao ilustracija uočene loše kontrole. Iako se za neke od ovih transakcija može ispostaviti da su rezultat prevare, za druge možda neće, te su predstavljene kako bi ilustrovale zaobidene ili labave kontrole i/ili potencijalne greške i/ili prevaru. Na osnovu naših nalaza, predlažemo da finansijska policija poduzme dalju istragu u nekim područjima.”

208. Revizijski uredi su osporili ulogu specijalnog revizora zbog očite konkurencije koju je stvorila, i problema koordinacije, koju ona može prouzrokovati. Revizijski standardi koje primjenjuje specijalni revizor su u stvarnosti drukčiji od onih koje koriste revizijski uredi. Sve u svemu, funkcija specijalnog revizora je svakako interpretirana kao znak uplitanja u aktivnost revizije, koju su uredi tek počeli temeljno sprovoditi, i kao takva, ona može ugroziti njihove napore u zadobijanju vjerodostojnosti i zakonitosti unutar institucionalnog okruženja u Bosni i Hercegovini.

209. Međutim, sporna je činjenica da su obim i uslovi aktivnosti specijalnog revizora po prirodi različiti od onoga čemu revizijski uredi teže. Specijalni revizor namjerno razmatra moguće slučajeve prevare i malverzacija u rizičnim područjima BiH uprave. U nekim slučajevima, rad specijalnog revizora je vrlo blizak onome što se se može smatrati forenzičkom (sudskom) revizijom. Ovo nije način na koji su BiH institucije razumjele svoju ulogu.

210. Za funkciju specijalnog revizora se s pravom može reći da je uspostavljena kako bi odgovorila na potrebu, na koju nisu mogli odgovoriti revizijski uredi u BiH. Rad specijalnog revizora, kada vidimo neke primjerke njegovih izvještaja, ne predstavlja vrstu revizijske aktivnosti koja bi ovjerila pouzdanost, nego je ona više usmjerena ka isticanju slučajeva prevare i zloupotrebe u institucijama, koje su predmet ispitivanja, i vršenju pritiska na njihovu upravu, kako se ovi slučajevi riješili. Ovo potvrđuje i činjenica, da je prva instanca kojoj je specijalni revizor dužan podnositi izvještaj Ured visokog predstavnika, te da ova posljednja institucija ima ovlasti da nametne odluke, čak i da smjenjuje pojedince sa dužnosti.

Procjena

211. Fokusirajući se odmah na moguću prevaru, specijalni revizor ne primjenjuje u potpunosti revizijske standarde, bar kada su u pitanju ciljevi revizije.

212. U sadašnjem kontekstu u Bosni i Hercegovini, funkcija koju obavlja specijalni revizor izgleda kao neophodnost: u skladu je sa zakonom da revizija pravilno izvještava o slučajevima prevare i malverzacija, te da se ti slučajevi eventualno sankcionišu. Revizijski standardi, koje primjenjuje revizijski uredi u BiH, po prirodi ne idu u korist otkrivanja prevare: oni su proizvedeni za zreliji kontekst, ova vrsta standarda polazi od stava da borba protiv prevare i korupcije, u prvom redu pripada samim institucijama, a da se revizijska institucija time može baviti samo u veoma ograničenom obimu. Primjeri o kojima izvještava specijalni revizor pokazuju slabost mehanizama interne kontrole, i čak više svjedoče o slabostima u praktičnoj ugradnji ovih procedura. Situacija u tom pogledu izgleda prilično akutna, i opravdava veću aktivnost revizijskih ureda BiH u ovom području, i njihovu spremnost da preuzmu ovaj posao u bliskoj budućnosti. U tom smislu, bilo bi dobro da se poboljšaju i ojačaju kontakti između specijalnog revizora i BiH revizijskih institucija.

Preporuke

- *Revizijske institucije u BiH bi trebale da ponovo procijene svoj odnos sa specijalnim revizorom, kako bi se podržao i iskoristio njihov uzajamni rad. Ovo se može inicirati putem redovnih sastanaka, razmjene informacija i metodologija. VRI u BiH bi trebale da budu spremne da preuzmu posao koji obavlja specijalni revizor, kako bi se pripremile*

za sveobuhvatnije i direktnije bavljenje slučajevima prevare i malverzacije u svojim entitetima. Biće potrebno razvijati ovu osnovnu funkciju revizije i u godinama koje dolaze, a to pretpostavlja moguću primjenu sadašnjih standarda na jedan fleksibilniji način, kako bi se omogućilo otkrivanje slučajeva prevare i njihovo detaljno rješavanje.

5.7 Uloga Koordinacionog odbora (ili Koordinacione komisije)

213. Koordinacioni odbor šefova tri revizijska ureda je ustrojen, kako bi se uspostavili dosljedni revizijski standardi, osigurao dosljedan revizijski kvalitet, utvrdile revizijske odgovornosti u slučaju zajedničkih aktivnosti, i odredili zastupnici u međunarodnim tijelima. Odbor se sastaje približno deset puta godišnje. U specifičnim okolnostima u kojima se nalazi Bosna i Hercegovina, sama činjenica da je uspostavljen Koordinacioni odbor vrhovnih revizijskih ureda institucija Bosne i Hercegovine, i institucija dva entiteta, već predstavlja važno postignuće. Kao što dnevni red i zapisnici sa sastanaka Koordinacionog odbora svjedoče, odbor svoju ulogu obavlja na veoma konstruktivan i profesionalan način. Profesionalan stav članova, i zajednička predanost jačanju položaja i kvaliteta revizijskih ureda doprinosi funkcionisanju Koordinacionog odbora. Odbor je uspio da izradi zajednički revizijski vodič (priručnik), koji će sada testirati revizijski uredi, i obavlja bitnu ulogu u harmonizaciji revizijskih standarda, također u saradnji sa Švedskim nacionalnim uredom za reviziju. Odbor je glavni partner projekta tehničke pomoći Švedskog nacionalnog ureda za reviziju, i u tom smislu je izabrao jednog od zamjenika generalnog revizora VRIBiH da obavlja funkciju posrednika u kontaktu sa švedskim kolegama.

214. Koordinacioni odbor nema svog vlastitog budžeta, sva tri ureda moraju da doprinose budžetu. Obzirom na činjenicu da će mandati šest od sedam članova Koordinacionog odbora (svi generalni revizori i zamjenici generalnog revizora, sa izuzetkom generalnog revizora VRIBiH) isteći u drugoj polovini 2005 godine, i da se oni ne mogu ponovo imenovati na tu dužnost, u skladu sa postojećim revizijskim zakonom, sastav Koordinacionog odbora (KO) u 2005 g. će se dramatično izmjeniti. Revizijski zakoni nisu identično utvrdili ko može biti član KO. I za VRIBiH i VRIRS, revizijski zakon utvrđuje da samo generalni revizor može postati članom KO. Revizijski zakon Federacije, međutim, utvrđuje i generalnog revizora i zamjenika generalnog revizora kao člana KO. U praksi, svi generalni revizori i zamjenici učestvuju na sastancima KO, kojima predsjedava ili generalni revizor VRIBiH, ili jedan od njegovih zamjenika.

215. Poslovnik Koordinacionog odbora je zasnovan na pravilniku, koji je izrađen u januaru mjesecu 2001 g. Poslovnik određuje da se odluke donose glasanjem, a svaka institucija ima jedan glas. U praksi, međutim, odluke se donose konsenzusom. Poslovnik predviđa da će pravna služba VRIBiH za sada obavljati funkciju sekretarijata KO, dok se ne uspostavi trajni sekretarijat. Ovo se do sada nije desilo. Glavne odluke se objavljuju u Službenom glasniku i službenim glasnici oba entiteta.

216. Koordinacioni odbor je u razne svrhe formirao nekoliko radnih grupa, kojima je nadređen KO. Jedna radna grupa se bavi pripremom za reviziju učinka, druga saradnjom u području nabavke IT opreme, dok je uz to, radna grupa KO pripremala revizijski vodič. Formirana je stalna komisija za revidiranje revizijskih zakona.

217. Do sada je sprovedena samo jedna zajednička revizija, u oblasti servisiranja vanjskog duga u 2002 g, čije težište je bilo na IT području. KO je identifikovao druga područja, gdje bi zajedničke revizije bile korisne, kao što su područja ugovora o nabavci i uslugama, izbjeglička problematika, javna preduzeća, ali KO nema ni vremena, ni resursa za iniciranje takvih zajedničkih aktivnosti.

Procjena

218. Koordinacioni odbor je postigao zaista puno u protekle četiri godine, kao npr. u razradi zajedničkog revizijskog vodiča, i formiranju radnih grupa za razna pitanja. Glavno postignuće je uspostava snažnog foruma predanih šefova revizijskih ureda, kako bi se omogućila razmjena mišljenja o pitanjima od zajedničkog interesa za tri revizijska ureda. Međutim, još uvijek postoji veliki prostor za jačanje Koordinacionog odbora, između ostalog, i kroz dalju institucionalizaciju KO. Trajni sekretarijat, koji bi funkcionisao kao pogonska snaga Koordinacionog odbora, još uvijek nije uspostavljen, a razmjena ideja i iskustava je uglavnom bila ograničena na najvišu upravu revizijskih ureda. Kontinuitet KO će biti ugrožen kada mandati 5 od 7 članova budu istekli ove godine. Obuka, osim one koju nudi Švedski nacionalni revizijski ured, i one u području certifikacije revizora, nije, do sada, predstavljala bitno pitanje za KO. Zajedničke revizijske aktivnosti nisu pokrenute.

219. Kolege su svjesne da postoje različita mišljenja u VRI, kao i kod njihovih vanjskih partnera, kada je u pitanju uloga i budući razvoj Koordinacionog odbora. I zaista, neki se možda neće složiti sa idejom da bi Koordinacioni odbor trebao da radi više od onoga što sada radi, ili da teži efikasnijoj i više strukturiranoj aktivnosti sa povećanim resursima. Postoji rizik od preusmjeravanja prevelikih resursa na proizvodnju suviše malih rezultata: postoje jaki argumenti za održavanje aktivnosti na sadašnjem nivou.

220. Mi smo namjerno zauzeli suprotan stav, obzirom da mislimo da postoje jači argumenti za generalno jačanje funkcije eksterne revizije, i u skladu s tim, jačanja javne odgovornosti u Bosni i Hercegovini što, u velikoj mjeri, zavisi od jačanja uloge Koordinacionog odbora. Izvanredna postignuća koja su ostvarila VRI će, u svakom slučaju, ostati ograničena: svaka pojedinačna VRI je isuviše slaba da bi se uspješno nosila sa svim revizijskim izazovima, koji je očekuju u bliskoj budućnosti. Svaka šansa za kreiranje i razrađivanje zajedničkih aktivnosti, koje inicira i podržava Koordinacioni odbor, treba da se iskoristi. Ovo je jedan od vrlo malo načina, možda jedini realan, na koji bi se moglo nositi sa najvažnijim, ali i neizbježnim greškama sadašnjeg uređenja: izuzetno malim kapacitetom svakog revizijskog ureda. Bilo kakve dodatne paralelne aktivnosti ureda, čak ispunjavanje onih najosnovnijih normi, će biti od malog značaja ako se ne ostvari minimalni nivo zajedničkih aktivnosti, i zajedničkog korištenje resursa. Kolege su ubjeđene da još uvijek postoji ogroman potencijal za takav razvoj događaja u budućnosti.

Preporuka

- *Koordinacioni odbor bi, što je prije moguće, trebao da uspostavi trajni sekretarijat, kako je to predviđeno pravilnikom. Sve dok se ne utvrdi budžet (vidjeti 5.1.2) za Koordinacioni odbor, potrebno je razmotriti opciju da se sekretarijat uspostavi tako što će se po jedan zaposleni iz svakog revizijskog ureda rasporediti na tu dužnost. Iako se trenutni rizik od prekida kontinuiteta u sastavu Koordinacionog odbora može spriječiti samo putem izmjene revizijskih zakona, sadašnji članovi Koordinacionog odbora bi mogli umanjiti njegov štetan učinak, tako što će formirati još nekoliko radnih grupa na nivou viših revizora/šefova odjela, na primjer, za obuku/edukaciju, i za zajedničku ili paralelnu reviziju.*
- *Koordinacioni odbor bi trebao preuzeti odgovornost i prisvojiti zajedničke strategije i revizijske politike, kao što su bitni primjeri dati u ovom izvještaju. Od najvećeg je značaja da se Koordinacioni odbor pripremi za vrijeme kada obimna tehnička pomoć više ne bude na raspolaganju, a najvažniji vanjski faktor podrške razvoju zajedničkih aktivnosti nestane.*

6. Zaključak

221. Tri vrhovne revizijske institucije Bosne i Hercegovine su postigle veoma značajne rezultate u komplikovanom okruženju i sa veoma ograničenim resursima. To je, u velikoj mjeri, bio rezultat veoma tijesne saradnje sa Švedskim nacionalnim uredom za reviziju, ali je prvenstveno ostvaren zahvaljujući zaslugama pojedinaca, koji su učinili da ova tijela profunkcionišu. I zaista, uspostavljanje i razvijanje koncepta eksterne revizije u javnom sektoru, u tako opterećenom političkom kontekstu kontekstu kao što je onaj u Bosni i Hercegovini, nije malo dostignuće.

222. Ovdje je vrijedno citirati nedavno priznanje Visokog predstavnika, kojim je se ukazuje povjerenje u revizijske urede. Formulacija ovog izvoda iz odluke od 17. decembra 2004 g. kojom se uređuje Glavna služba za reviziju Republike Srpske bi se mogla, u svakom pogledu, primjeniti i na dva druga ureda. Visoki predstavnik priznaje “visok nivo profesionalnosti i stručnosti, koje istrajno pokazuje Glavna služba za reviziju Republike Srpske, i njenu sposobnost da se brzo mobilizira radi sprovođenja revizija, kojima će se utvrditi finansijske nepravilnosti, i time uvodi potrebnu odgovornost i transparentnost, kako bi se zaštitili interesi javnosti”.

223. Ipak, 2005 godina predstavlja prekretnicu u njihovom razvoju, obzirom da su institucije, čini se, blizu postizanja svoje “optimalne brzine”. U isto vrijeme, revizijski uredi će skoro potpuno obnoviti svoju upravu, i završiti sa projektom tehničke pomoći, koji je vrlo usko povezan sa funkcionisanjem revizijskih ureda. Ova dvije stvari predstavljaju ozbiljan razlog za zabrinutost, kada je u pitanje buduće poslovanje tri revizijska ureda.

224. Uz ove trenutne izazove, slijedeće teme će morati imati prioritet u programu rada ureda u narednim mjesecima, a one opravdavaju zauzimanje koordiniranog stava.

225. **Upravljanje kadrovskim resursima i obuka:** kada se završi faza izgradnje institucije, zaposleni bi trebali da dobiju odgovarajuću motivaciju, kako bi svoj rad nastavili obavljati kvalitetno, i kako bi se zadržali na svojim radnim mjestima. Uz to, rukovodioci ureda trebaju stalno imati na umu potrebu da se osigura stalna konkurentnost radnih mjesta u revizijskom uredu. Ovo do sada izgleda nije bio problem, ali bi to mogao postati, čim zaposleni postanu kvalifikovaniji za obavljanje svog posla s jedne strane, a potražnja za revizorskim sposobnostima se poveća s druge strane, kako u ostalim javnim sektorima, tako i u privatnom sektoru. U ovom trenutku, posebno je teško predvidjeti kakve mogućnosti napredovanja u karijeri se nude eksternim revizorima, kakve mogućnosti za rotaciju i mobilnost zaposlenih su predviđene, i da li se takvi procesi mogu odvijati između ureda, obzirom da su postojeće strukture suviše male da bi podržale takve politike. Ovo bi trebalo biti temom posebne strategije, ili bi se trebalo razmotriti u okviru globalne strategije.

226. Jedno dodatno ali ključno pitanje, povezano je sa vrstama **kadrovskih profila** koje će revizijski uredi tražiti u bližoj budućnosti. Već postoje jasne razlike, kada je u pitanju dobna struktura zaposlenih, ali također postoje i razlike koje se odnose na završenu obuku i/ili prethodno iskustvo. Čini se da je omjer ljudi obučenih u “čistom” računovodstvenom području, na primjer, veći u VRIRS. Da li bi ova situacija trebala ostati ovakva, ili bi se trebala razvijati u drugim pravcima, pitanje je koje bi tri revizijska ureda trebala raspraviti zajedno. To je dobro pitanje da se razmotri kako će se razvijati priroda posla sa npr. uvođenjem revizije učinka, razvojem IT revizije, i moguće sudske revizije, i ne bi bilo dobro da se pojave prevelike razlike u mišljenjima između ureda. U skladu sa komentarima dolje u tekstu, tok odvajanja nadležnosti u državi Bosni i Hercegovini, bi mogao zahtijevati od VRI, da u svom radu potraže uzajamni oslonac, što opet u prvi plan stavlja pitanje opštih kvalifikacija za revizore.

227. Revizijski izazov koji je rezultat odvajanja nadležnosti unutar Bosne i Hercegovine, sada postaje veoma vidljiv. Struktura vlasti u Bosni i Hercegovini nije potpuno stabilna. Državni nivo je već nekoliko godina povećao svoj uticaj, preuzimajući dodatne nadležnosti, a ovo će se dalje ojačati odlukom o usmjeravanju značajnog nezavisnog izvora prihoda za državu, uvođenjem PDV-a, kojim će se upravljati na nivou države, kao i carina, u ovom trenutku. Ovo će imati direktan uticaj na revizijski rad, pošto će se tako i kvalitativno i kvantitativno automatski proširiti djelokrug VRIBiH. Prvo strateško pitanje, koje se mora razmotriti, jeste priprema VRIBiH za rad u ovim novim potencijalnim revizijskim područjima: to se ne odnosi samo na zapošljavanje novih ljudi, nego i na njihovu obuku, uključujući i odgovarajuću povezanost sa uredima entiteta. Drugo strateško pitanje je da se ocijeni raspon moguće saradnje između ureda, kako bi se posao revizije mogao obaviti u stvarnosti, u uslovima tako prenesenih nadležnosti. Prilično je nemoguće predvidjeti resurse potrebne za takve revizije, tako da VRIBiH nikada neće moći biti u poziciji da pokrije cjelokupno područje. Zbog zajedničkog interesa, i da bi se najbolje iskoristili oskudni resursi, mora se pokušati organizovati saradnja između tri ureda u tom smislu, i ojačati Koordinacioni odbor, također u tu svrhu. Kolege još jednom žele da naglase važnost i interes za razvijanje takvih zajedničkih aktivnosti, kako bi se racionalno upotrijebili oskudni i rasuti revizijski resursi.

Dodaci

| | |
|---|----|
| Dodatak I – Spisak sagovornika..... | 53 |
| Dodatak II – Komparativni prikaz BiH zakona o reviziji (glavne odredbe)..... | 57 |
| Dodatak III – Komentari SIGMA-e na nacrt zakona o Uredu za reviziju institucija BiH | 59 |

Dodatak I – Spisak sagovornika

Institucije Bosne i Hercegovine (BiH)

Ured za reviziju finansijskog poslovanja institucija BiH (VBRiBiH)

| | |
|-----------------------|--|
| g-din Milenko Šego, | generalni revizor |
| g-din Samir Mušović, | zamjenik generalnog revizora |
| g-din Dragan Kulina, | zamjenik generalnog revizora |
| g-din Borislav Matić, | šef pravnog odjela |
| g-đa Munevera Baftić, | viši revizor |
| g-din Sead Abaspahić, | viši revizor |
| g-din Miro Galić, | viši revizor |
| g-đa Ivona Zekić, | viši asistent |
| g-din Danijel Čolo, | asistent revizora |
| g-din Marten Henning, | rukovodilac projekta, projekat izgradnje institucionalnog kapaciteta vrhovnih revizijskih institucija BiH |

Predsjedništvo BiH

g-din Dragan Čović, član Predsjedništva,
g-din Borislav Paravac, član Predsjedništva
g-din Sulejman Tihić, član Predsjedništva
g-din Ranko Ninković, generalni sekretar
g-din Mirza Holjan, sekretar za organizaciono-finansijske zadatke

Parlament Bosne i Hercegovine

g-din Branko Rogoz, predsjedavajući, Komisija za finansije i budžet, Predstavnički dom
g-đa Fatima Leho, zamjenik predsjedavajućeg, Komisija za finansije i budžet, Predstavnički dom
g-din Osman Brka, prvi zamjenik predsjedavajućeg, Komisija za finansije i budžet, Dom naroda
g-đa Ruža Sopta, član, Predstavnički dom

Ministarstvo finansija

g-din Ranko Šakota, državni sekretar, Trezor

BiH Agencija za državnu službu

g-din Jakob Finci, šef Agencije

BiH Ministarstvo sigurnosti, Državna granična služba

g-din Robert Perić, zamjenik direktora

BiH Carinska uprava

g-din Josip Piljić, savjetnik za budžet i računovodstvo, Carinska uprava
g-din Sakib Gassal, šef interne revizije, Carinska uprava

BiH Zavod za računovodstvo i reviziju

profesor Meho Jahić, direktor

Republika Srpska (RS)

Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske (VRIRS)

| | |
|-------------------------|------------------------------|
| g-din Boško Čeko, | generalni revizor |
| g-din Duško Iličić, | zamjenik generalnog revizora |
| g-din Olga Đekanović, | rukovodilac revizije |
| g-đa Božana Trninić, | rukovodilac revizije |
| g-din Milovan Bojić, | rukovodilac revizije |
| g-din Jovo Raduknić, | rukovodilac revizije |
| g-đa Ljubinka Travar, | šef administracije |
| g-đa Božana Simić, | IT revizor |
| g-đa Zorana Todorović, | niži revizor |
| g-din Darko Pejić, | niži revizor |
| g-din Branko Golubović, | niži revizor |
| g-din Dragan Milosević, | niži revizor |

Narodna skupština

Odbor za ekonomiju i finansije

g-din Branislav Stojanović, predsjednik Odbora
g-din Radivoje Trbić, potpredsjednik
g-din Uroš Gostić, član
g-đa Diana Lovrić, sekretar Odbora
g-din Mićo Josipović, savjetnik predsjednika Narodne skupštine

Ministarstvo finansija

g-din Branko Krsmanović, ministar finansija
g-đa Gina Grubisić, šef trezora i računovodstva
g-din Velemir Janjić, interni revizor
g-din Žarko Mionić, pomoćnik ministra za trezor

Ministarstvo unutrašnjih poslova

g-din Darko Matijašević, ministar
g-din Milovan Djurić, bivši finansijski direktor

Banja Luka grad

g-din Dragoljub Davidović, gradonačelnik Banja Luke
g-đa Radmila Stojnić, šef finansijskog odjela

Banja Luka Klinički centar

g-din Vladimir V.Mačkić, zamjenik generalnog direktora
g-đa Jelena Mirčeta, finansijski direktor

Federacija Bosne i Hercegovine

Ured za reviziju budžeta/proračuna Federacije Bosne i Hercegovine (VRIFed)

| | |
|----------------------------|------------------------------|
| g-din Ibrahim Okanović, | generalni revizor |
| g-din Branko Kolobarić, | zamjenik generalnog revizora |
| g-đa Mirsada Janjoš, | viši revizor |
| g-din Munib Ovčina, | viši revizor |
| g-đa Anica Pudar, | viši revizor |
| g-đa Ismeta Junuzović | viši revizor |
| g-đa Hajra Imšizović, | pravni savjetnik |
| g-đa Derviša Harbaš, | IT revizor |
| g-đa Dubravka S.Barbarić, | revizor |
| g-đa Nusreta Hadžimustafić | revizor |
| g-đa Jadranka Novak | revizor |
| g-đa Angela Medić | revizor |

Predsjedništvo

g-din Niko Lozančić, predsjednik Federacije BiH

Predstavnički dom

Komisija za finansijske poslove

g-đa Mersija Krzić
g-din Zahid Mustabegović,
g-din Mirsad Zaimović,
g-din Ante Čolak
g-đa Amra Muzur, sekretar

Dom naroda

g-din Zdenko Antunović,
g-din Jasmin Toromanović
g-din Hasib Bijelić
g-din Hajro Skorupan, sekretar

Federalno ministarstvo finansija

g-đa Belma Izmirlija, sekretar
g-din Pero Ivošević, pomoćnik sekretara MF, nadležan za trezor
g-din Filip Žarić, šef odjela za konsolidaciju budžeta

Penzijski fond Federacije

g-din Nadir Kovačević, direktor penzijskog fonda
g-din Ivan Rogić, zamjenik direktora
g-đa Rada, finansijski direktor

Kanton Sarajevo
Kantonalna skupština Sarajevo

g-din Abid Kolašinac, sekretar

Ministarstvo finansija

g-đa Aida Haverić, ministar, šef trezora

Kanton Mostar
Ministarstvo finansija

g-đa Senada Spahić, šef računovodstvenog odjela
g-đa Mara Goluža, šef odjela za implementaciju budžeta

BH Telekom

g-din Hamdo Katica, generalni direktor
g-đa Muniba Eminović, interni revizor
g-đa Orchidea, šef finansijskog odjela

Međunarodne organizacije
Ured visokog predstavnika

g-din George Mills, šef odjela za borbu protiv kriminala i korupcije
g-din Daniel Glaspy, Ured specijalnog revizora BiH
g-din Slobodan Branković, vođa revizijskog tima, Ured specijalnog revizora BiH

Delegacija Evropske komisije u Bosni i Hercegovini

g-din Alexis Hupin, koordinator tima

Sistemska procjena institucija javne uprave u Bosni i Hercegovini

g-din Gianni La Ferrara, vođa tima
g-đa Jasmina Đikić, koordinator tima za procjenu javnih finansija

Dodatak II –Komparativni prikaz BiH zakona o reviziji (glavne odredbe)

| Područje | Država | Federacija | RS |
|---|--|--|---|
| Status VRI kao institucije | nezavisna (3) | nezavisna (3,34) | |
| Budžet | | Parlament odobrava sredstva za VRI | Sredstva obezbjeđena u budžetu RS |
| Imenovanje generalnog revizora | Predsjedništvo u skladu sa Parlamentom (na mandat od 5 godina, ne može se obnoviti) | Predsjednik: prethodno odobrenje Parlamenta (na 5 godina, mandat se ne može obnoviti) | Parlament (na 5 godina, mandat se ne može obnoviti) |
| Zamjenik generalnog revizora | 2 zamjenika iz reda dva ostala konstitutivna naroda | Generalni revizor i zamjenik generalnog revizora nisu iz iste etničke skupine | 1 zamjenik (nema odredbi koje se odnose na etničku pripadnost) |
| Smjena generalnog revizora | Na prijedlog Parlamenta (loše vladanje, loš kvalitet rada) | Na prijedlog Parlamenta (krivična djela, kršenje revizijskih standarda, članstvo u drugim institucijama) | Odlukom Parlamenta (negativna ocjena revizijskih izvještaja i negativni izvještaji o kontroli kvaliteta) |
| Ocjena kvaliteta rada generalnog revizora | Parlamentarna komisija uz pomoć nezavisne organizacije | Parlamentarna komisija uz pomoć nezavisne organizacije | Parlamentarna komisija uz pomoć nezavisne organizacije(“javni izvještaji” koji se podnose Parlamentu kontroliše Odbor za ekonomiju i finansije, 24) |
| Prenos ovlasti generalnog revizora | Moguće, ali ne u svakom slučaju | Moguće, ali ne u svakom slučaju | Moguće, ali ne u svakom slučaju |
| Revizija učinka | Poseban član (izvještavanje Predsjednika i Parlamenta) | Poseban član (izvještavanje Predsjednika i Parlamenta) | Indirektno spomenuto u članu 15 (izvještavanje Parlamenta) |
| Revizija po zahtjevu | Sve organizacije koje se generalno revidiraju mogu podnijeti zahtjev; moraju platiti naknadu; neplaćanje: nadležni sud ili blokiranje bankovnih računa (suprotnost: 36 + 42) | Sve organizacije koje se generalno revidiraju mogu podnijeti zahtjev; naknade se mogu uplatiti, ako se ne uplate bankovni računi mogu biti blokirani | Sve organizacije koje se generalno revidiraju mogu podnijeti zahtjev (ako Parlament podnese zahtjev, VRI ga je obavezna ispuniti); obavezna naknada osim za Parlament i vladu |
| Godišnji izvještaji | Do 3 mjeseca nakon 31. decembra; primjerak izvještaja Parlamentu | Do 3 mjeseca nakon 31. decembra; primjerak izvještaja Parlamentu | Generalni revizor podnosi svoj izvještaj Parlamentu |
| Vanredni izvještaji | Bilo kada za Parlament i ministre | Bilo kada za Parlament i ministre | |
| Revizijski standardi | Generalni revizor ih <u>mora</u> primjeniti onako kako je odobrio Koordinacioni odbor | VRI <u>mora</u> primjeniti INTOSAI standarde | Generalni revizor ih <u>mora</u> primjeniti onako kako ih je odobrio Koordinacioni odbor |
| Nadležnost za izdavanje propisa | Vijeće ministara, ali je nadležnost neodređena | | Vlada, ali je nadležnost neodređena |
| Kazne | Kazne za osoblje i klijente | Kazne za osoblje VRI (lažne informacije i neopravdano iznošenje informacija) | Kazna za generalnog revizora i osoblje u slučaju povrede dužnosti |

Dodatak III – Komentari SIGMA-e na nacrt zakona o Uredu za reviziju institucija BiH

G-din. M. Šego
Generalni revizor
Ured za reviziju institucija
Bosne i Hercegovine
Predsjednik Koordinacionog odbora
Institucija za reviziju Bosne i Hercegovine
Musala, 9
71 000 Sarajevo

Pariz, 3. februara 2005

Poštovani g-dine Šego,

Tokom svoje posljednje misije u Bosni i Hercegovini, Koordinacioni odbor vrhovnih revizijskih institucija Bosne i Hercegovine, zatražio je od SIGMA tima kolegijalne revizije da napravi komentare na aktuelni nacrt zakona o javnoj eksternoj reviziji u Bosni i Hercegovini. Mi smo zaista planirali da napravimo preporuke, koje se odnose na pravni okvir u Izvještaju kolegijalne revizije. Međutim, shvatili smo da bi izvještaj mogao biti izrađen isuviše kasno, da bi se mogao upotrijebiti u aktuelnom procesu izrade zakonskog nacrta. To je razlog zbog kojeg smo se odlučili da vam, umjesto toga, pošaljemo ovo pismo. U međuvremenu, bio sam u kontaktu sa Švedskim nacionalnim uredom za reviziju, obzirom da su oni od početka bili veoma angažovani na izradi nacrta novog zakona.

U principu, Sigma svakako namjerava da detaljno prokomentariše tekst nacrta koji je trenutno u izradi. Međutim, čak i sa stručnošću i iskustvom Sigma-e, uz veoma korisno obilje informacija koje su već prikupljene tokom rada kolegijalne revizije na terenu, mi ipak mislimo da nam svakako nedostaje jedna bliska i dugotrajna povezanost sa Bosnom i Hercegovinom, njenim revizijskim institucijama, i kontekstom unutar kojeg one funkcionišu, što u ovom trenutku, čini naša gledišta isuviše površnim. Uz to, cijenimo i značajan posao, koji je obavila međunarodna savjetodavna grupa u saradnji sa Koordinacionim odborom, a posebno, temeljitost njenih diskusija i konačni rezultat. Međutim, izražavamo potpunu predanost Koordinacionom odboru i njegovom zahtjevu, koji vidimo kao znak povjerenja.

Naši komentari se odnose na verziju nacrta zakona, koja je bio u opticaju krajem decembra mjeseca 2004 g., kao rezultat razgovora između vrhovnih revizijskih institucija Bosne i Hercegovine (VRI), i savjetodavne grupe sastavljene od različitih međunarodnih zainteresovanih strana i sponzora.

Mišljenja smo da bi se neke komponente pravnog okvira VRI mogle izmjeniti. Od početka se čini da razlike koje postoje između tri revizijska zakona na nivou države, Federacije i Republike Srpske, gotovo uopšte nisu inspirisane operativnim potrebama. Bilo bi logično upotrijebiti ono što je bio prvobitni cilj, tj. jedinstvenu pravnu osnovu. Uz to, operativne aktivnosti tri VRI su, u velikoj mjeri, veoma slične, obzirom da sve tri revizijske institucije koriste iste standarde i metodologije. Čini se da je to, ustvari, prvi faktor koji navodi na reviziju osnovnih akata, koji su inicijalno bili zasnovani na istom modelu, ali se on kasnije rastočio u parlamentarnoj raspravi.

Štaviše, tokom revizije smo identifikovali veliki broj tačaka, koje bi se izmjenom zakona poboljšale, i uprkos tome što njihov broj varira, u zavisnosti od VRI na koju se odnose, mislimo da je, između ostalog, potrebno razmotriti slijedeća pitanja:

- Princip i procedure za revizije po zahtjevu trećih strana i da li takav zahtjev treba biti obavezan ili ne.
- Razjašnjenje finansijske nezavisnosti.
- Ocjena kvaliteta rada VRI, koju izvodi treća strana.
- Zakonske odredbe, kako bi se osigurala i zaštitila nezavisnost uprave VRI i zaposlenih, naravno uključujući i kriterije za imenovanje i mandat.
- Kriteriji javnog izvještavanja.

Ipak, s pozitivne strane, mi također vidimo postojeći pravni okvir kao kvalitetan, posebno kada se uporedi sa drugim revizijskim zakonima u regiji, ili čak van nje. Mane koje smo uočili nisu takvog karaktera da bi zahtijevale hitnu akciju. One do sada nisu ozbiljno ugrozile funkcionisanje i razvoj VRI, a razmatranje tih mana se treba procijeniti u odnosu na politički rizik, koji se veže za otvorene diskusije o statusu javne eksterne revizije u Bosni i Hercegovini, obzirom da naše iskustvo pokazuje da parlamentarci i vršioci javnih funkcija, nisu u potpunosti upoznati sa njenom ulogom i standardima za funkcionisanje. To bi moglo ugroziti izgleda za uspjeh zakonskog poduhvata, čiji je cilj poboljšanje sadašnjih uslova.

Slično tome, potreba da se dalje usklađuju tri akta, iako vrijedna hvale, također bi mogla dovesti do nepovoljne situacije, ako se na odgovarajući način ne osigura čvrsta politička namjera za daljom harmonizacijom, obzirom da se gledišta mnogih strana, angažovanih u procesu na državnom i entitetskim nivoima, mogu razlikovati. Da bi se to izbjeglo, pretpostavljamo da su učinjeni pokušaji da se dobije puna politička saglasnost za detaljno ustrojstvo javne eksterne revizije u Bosni i Hercegovini, što bi garantovalo uspješan proces i jedinstven, ili bar zajednički rezultat. S druge strane, nacrt zakona koji je trenutno na raspolaganju, odnosi se samo na vrhovnu revizijsku instituciju Bosne i Hercegovine (VRIBiH), i nije jasno u kojem pravcu će se dalje obrađivati (da li se slični tekstovi trebaju formulisati i za druge VRI odmah, ili se očekuje da će parlamenti entiteta usvojiti slične formulacije u svojim revizijskim zakonima).

Kolege zastupaju mišljenje da greška u pravnom okviru, više leži u činjenici odsustva "utemeljenosti" javne eksterne revizije u Ustavu(ima) Bosne i Hercegovine, nego u relativno minornim nedostacima postojećih akata. I zaista, jedan od najbitnijih kriterija INTOSAI Deklaracije iz Lime jeste da će "uspostavljanje vrhovnih revizijskih institucija i neophodnog stepena njihove nezavisnosti biti utvrđeno Ustavom." U ovom trenutku, to nije urađeno u Bosni i Hercegovini, a trebalo bi se smatrati prioritetom u rješavanju nekih fundamentalnih pitanja, kao što su osnovni kriteriji za imenovanje uprave VRI, kako je urađeno u određenom broju uporedivih zemalja, posebno u regiji. Međutim, nije izvjesno da li je sama problematika eksterne revizije mogla opravdati izmjenu Ustava, ali bi se ovo trebalo imati na umu, u slučaju da se takav proces pokrene u bliskoj budućnosti.

Vjerujemo da smo tokom ove revizije uspjeli da uočimo one stvari za koje vjerujemo da predstavljaju glavne izazove sa kojima se suočavaju tri institucije. Neki od ovih izazova, će možda trebati pravni tretman da bi se adekvatno riješili, iako oni, kao takvi, izazivaju određene političke poteškoće. To je slučaj sa velikim revizijskim djelokrugom entitetskih VRI, posebno VRIFed. U tom smislu, možemo očekivati određenu fleksibilnost u odnosu na definiciju učestalosti obavezne finansijske revizije, koja bi se sada trebala sprovoditi svake godine: VRI nisu, i nikada neće ni biti u poziciji da to sprovedu, osim ako se resursi značajno ne povećaju, što nije vjerovatno. Slično tome, izgledi za promjenu sadašnjih okvira djelokruga na nivou države i entiteta, čini neophodnim da se razmotre nove prilike za saradnju, kao npr. delegiranje revizija sa države na entitete, ili recipročni oslonac u radu revizije između tri ureda, kako bi se oskudni resursi najbolje iskoriste u cijeloj zemlji. Posljedica toga je da će razvoju aktivnosti i jačanju Koordinacionog odbora biti potrebna određena pravna podrška. Ove tačke nisu posebno razmotrene u sadašnjem nacrtu, ili zbog toga što su preopterećene političkim sadržajem i/ili zato što dotične institucije prvobitno nisu obezbijedile

neophodne strateške smjernice: i ponovo, izmjena zakona u ovom kontekstu, nije sama po sebi cilj, nego je to instrument koji se koristi da bi se dosegnuo strateški cilj.

Jedan mogući cilj bi bio da se generalno pomogne radu VRI. Operativna aktivnost bi, na primjer, mogla biti ugrožena isuviše krutim zakonskim kriterijima, onda kada sekundarni ili tercijarni zakonski akti budu adekvatni za regulisanje ovog pitanja. Kada se treba napraviti brza adaptacija, posebno se oni mogu lakše izmjeniti. U tom smislu, kolege su stekle utisak da postojeći zakon, kao i nacrt zakona suviše idu u detalje. Ovo je zajednička karakteristika za mnoge zakonske akte, bilo da su iz oblasti javnih finansija ili neke druge unutar cijele regije, a ona se smatra posljedicom “kontinentalne” pravne kulture, koja postoji i u Bosni i Hercegovini. Međutim, iskustvo kaže da bi pravična revizija takvih zakonskih odredbi pokazala, da se veliki broj pitanja obuhvaćenih zakonom mogu riješiti uz pomoć fleksibilnijeg instrumenta.

Posebna tema rasprave je bila ona vezana za kriterije, koji se odnose na upravu. Ovo se možda nije očekivalo, obzirom da su sadašnji aranžmani veoma uobičajeni u VRI “uredskog tipa”. Da li oni, kao takvi, odgovaraju posebnom kontekstu u Bosni i Hercegovini je drugo, u suštini, političko pitanje. Ono što su kolege primjetile, međutim, jeste da ovi argumenti nisu naklonjeni kontinuitetu rada VRI, obzirom da oni obično dovode do totalne i istovremene zamjene ljudi na nivou uprave u sve tri institucije. Nacrt koji su kolege vidjele, a koji se opet bavi samo VRIBiH, ipak sadrži alternativno rješenje (ili 7 godina uz mogućnost obnavljanja mandata za generalnog revizora i zamjenike, ili 7-godišnji mandat, bez mogućnosti obnavljanja mandata). Izbor, koji je stvar politike, se može napraviti samo uz dužno razmatranje lokalnih okolnosti.. Ne čini se, međutim, da su predviđeni svi faktori koji mogu doprinijeti nezavisnosti VRI i njihove uprave, niti sve opcije mandata i mjesta generalnog revizora i njegovih zamjenika. Mogu se uzeti u obzir i ostali faktori, od ojačavanja profesionalnih kriterija za izbor, do utvrđivanja doživotnog imenovanja.

Primarni interes za kontinuitet rada, razmotren je u nacrtu prolongiranjem mandata sadašnje uprave na osnovu izuzetka. Ostaje da se vidi da li je takva odredba realna, u smislu predviđenog vremenskog rasporeda za usvajanje nacrta novog akta. U svakom slučaju, ovo nam ne daje odgovor na pitanje kako se ovo treba rješavati u budućnosti, kada se opet mogu razmatrati raznovrsna rješenja u smislu različitih mandata za svakog člana uprave, tako da se osigura preklapanje između “starih” i “novih” ljudi na ovom nivou. Idealno rješenje bi bilo da generalni revizor imenovan u septembru 2004, dobije mandat koji ističe 2007 g. (3 godine), sa dva nova zamjenika imenovana u 2005 g, sa mandatom u trajanju od 5 i 8 godina za svakog, od kojih oba obavljaju funkciju generalnog revizora tokom posljednje tri godine svoga mandata. Na ovaj način, dobija se situacija u kojoj se svake tri godine imenuje novi član grupe. Također, tako se osigurava da funkciju generalnog revizora obavljaju redom predstavnici iz različitih etničkih grupa. Izbor članova uprave iz reda revizijskog osoblja, bar na mjesta zamjenika, je također moguća opcija za osiguranje kontinuiteta, i svakako garancija profesionalnosti.

Posmatrajući specifičan kontekst Bosne i Hercegovine, možda zaista postoji interes da se održi ravnoteža između tri etničke komponente u zemlji. Ovaj interes bi također mogao biti zadovoljen tako što će se generalni revizor i zamjenici jasno staviti u istu ravan, u smislu ovlasti i/ili tako što će se utvrditi rotirajuće predsjedavanje, kao što postoji u državnim institucijama. Prvo rješenje bi dovelo do uspostavljanja ureda “tipa kolegija”, gdje institucijom zajednički upravljaju članovi kolegija, tako da niko nema dominaciju. Ovo se može regulisati tako da svakodnevni rad uprave, koji ne zahtijeva konsenzus, obavlja samo jedan član, dok druga bitna strateška pitanja, obično revizijska problematika ostaje predmetom zajedničkih odluka. U tom smislu, nacrt odredbe prema kojoj “će generalni revizor u internom aktu definisati nadležnosti između sebe i zamjenika generalnog revizora,” možda nije u potpunosti dovoljna, osim ako se ne odnosi samo na podjelu odgovornosti u odnosu na revizijski djelokrug (ali u okviru kojih svako jednako učestvuje u procesu donošenja odluka).

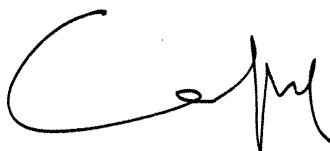
Iz člana 25(5,6) nacrta, razumjeli smo da su posljedice upražnjavanja mjesta generalnog revizora, ili zamjenika, tokom trajanja njihovog mandata razjašnjene tako da se mjesto popunjava novom osobom, samo u vremenu do isteka mandata starog imenovanja.

Poglavlje IV je dodato, kako bi se utvrdila činjenica da revizorsko osoblje nije pokriveno zakonom o državnoj službi. Mi razumijemo ovakav stav, ali želimo da podsjetimo da, iako takav izuzetak zaista prave i neke VRI u Evropi, to ni iz daleka nije uobičajena praksa, te da se mogu upotrijebiti dobri argumenti u prilog suprotne situacije (u svakom slučaju bi trebala da postoji mogućnost za odricanje, ili izuzetke, kako bi se zadovoljile adekvatne potrebe svake institucije, kao što su vrhovni revizijski uredi, čak i ako potpadaju pod nadležnost zakona o državnoj službi). Ovo pitanje će se, naravno, tek razmotriti ako se ima na umu opšta situacija, i status javne uprave u Bosni i Hercegovini. Međutim, opažamo da su opšte odredbe Zakona o državnoj službi jednostavno “uvezene” u nacrt akta, što daje skoro isti efekat (ali bi se u budućnosti moglo razviti u drukčijim pravcima u odnosu na generalnu državnu službu).

Uz ova opšta gledišta, imamo i komentare na posebne odredbe. Oni se nalaze u dodatku ovog pisma.

Stojimo na raspolaganju za dalje komentare i konsultacije kako to bude vama odgovaralo,

Uz iskrene pozdrave,

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Cazala', with a stylized flourish at the end.

François-Roger Cazala
Viši savjetnik, SIGMA

primjerak za: g-dina M.Henninga, Švedski nacionalni revizijski ured (e-mail)
g-dina A. Hupina, delegacija Evropske komisije (e-mail)

Struktura zakona: Sve dok se položaj VRI ne bude zagantovao Ustavom, ono što je sada u članu 20, može se uvesti kao prvi ili drugi član, neznatno preformulisano (koristeći npr. dijelom fomulaciju nacrtu člana 24(2) i (3).

Čl. 2: Definicija “pre-revizije” nije od velike pomoći. Umjesto korištenja ovog termina u čl.9, biće jasnije ako upotrijebimo opis korišten u čl. 2. “Pre-revizija” nije uobičajen termin za upotrebu u kontekstu vrhovnih revizijskih institucija. Spomenut je u Deklaraciji iz Lime i INTOSAI standardima, ali se rijetko koristi, iako ovu vrstu revizije sprovode neke važne VRI (vidjeti komentar na član 9, dolje u tekstu).

Čl. 3(1): Bilo bi mudrije definisati doprinos revizijskog ureda pouzdanosti izvještavanja, u smislu cilja, umjesto obaveze. Zamijeniti “će” u drugoj rečenici sa “trebaju da”.

Čl. 5 : Nudi dobro razjašnjenje uloga parlamenta i ministarstva finansija, kada je u pitanju usvajanje budžeta VRI.

Čl. 6 (1) Da li je zahtjev za izradom kvartalnih finansijskih izvještaja specifičan za VRI ? Ako jeste, zašto ? Ako nije, zašto onda posebna odredba, ako je to uobičajeni standard za budžetsku organizaciju?

Čl. 6 (4) Razmatranje aktivnosti VRI od strane parlamentarne pod-komisije tokom godine, različit je proces od raspravljanja o revizijskim izvještajima na parlamentu, i opet se čini prilično specifičnim, te se može interpretirati (ili i implementirati) kao da se parlamentu daje “kontrola” nad VRI, i kao takav, može ugroziti nezavisnost: nije vidljivo zašto je ta odredba potrebna, te bi se to trebalo adekvatno razmotriti.

Čl. 6(5): Moguće je, i možda poželjno, da ured za reviziju sam imenuje revizora izvana. Izvještaj od takvog revizora bi se trebao poslati parlamentu. U nadležnosti je parlamenta da odluči da li će se dalje pratiti rezultati takvog izvještaja.

Čl. 6(6): Vremenski okvir nije dovoljno jasan. Vjerovatno je ideja bila da se konačni izvještaj, i izvještaj eksternog revizora razmatra u odnosu na godinu N, prije nego što se odobri budžet za revizijski ured za godinu N+2, ali tu odredbu je potrebno preformulisati da bi se to razjasnilo.

Čl. 7(1): Tako uopšteno i široko izuzeće od bilo kakve odgovornosti izgleda pretjerano. Bilo bi dovoljno da se osigura da će država (ili VRI) zaštititi osoblje od bilo kakvog napada, uvrede, ili neopravdanih postupaka, koji su povezani sa izvršavanjem njihovih dužnosti. Naravno, ovo se mora procijeniti u odnosu na adekvatan kontekst u Bosni i Hercegovini. Bitno je, ipak, da se osigura adekvatna zaštita (vidjeti dolje), a ne da se garantuje neograničen imunitet.

Čl. 7(3): Čini se da ovaj član dovoljno ne štiti zaposlene; on otvara mogućnost da revizijski ured ne mora nadoknaditi, na primjer, sudske troškove koje napravi zaposleni da bi se branio na sudu, čak i ako se navodi protiv njega pokažu lažnim. Također, teško je zamisliti slučaj, u kojem će revizijski ured u stvarnosti morati “snositi troškove”, umjesto da ih nadoknadi, obzirom na uslov da se zaposlenik mora osloboditi odgovornosti u slučaju navodnog prekršaja, što se može desiti samo nakon sprovedenog sudskog postupka.

Poglavlje II

Čl. 8: Možda bi bolje glasilo: “Ured za reviziju ima mandat da sprovodi: (a) ... (itd.)”,

Čl. 9(1): Ovaj član, koji je bio u prvobitnom tekstu, još uvijek je čudan, obzirom da se ne čini da je pitanje “pre-revizije” realan problem u Bosni i Hercegovini. Štaviše, pre-revizija je priznata u Deklaraciji iz Lime, kao i u INTOSAI revizijskim standardima.

Čl. 9(2): Posljednji dio ove odredbe nije neophodan (već je pokriven sa “nespojivo sa nadležnostima ureda), i može isuviše lako (obzirom na oskudne resurse ureda) navesti na zaključak da se, na primjer, pravno zabrani davanje mišljenja na nacrt zakona o računovodstvu i reviziji.

Čl. 10(4): Upućivanje na INTOSAI standarde se isticalo u nekim nedavno izrađenim nacrtima tekstova o eksternoj reviziji, i to prilično često u okviru projekata pomoći. Ovo je razumljivo, i ovu namjeru treba pohvaliti. Međutim, ovo je veoma upitna praksa sa aspekta procesa izrade nacrtu zakona zato što ako ona bude usvojena, postoji rizik da interpretacija, i čak formulacija zakona, postane potpuno zavisna od odluka, koje se donose izvan BiH konteksta i bez potvrde parlamenta. Također, ako zakon po definiciji ima "pravnu težinu", šta bi se desilo ako neko s pravom ustvrdi da VRI ne primjenjuje INTOSAI standarde? Ustvari, ovi standardi se obično ne spominju u zakonima, čak ni u zemljama za koje se smatra da u najvećoj mjeri rade u skladu sa ovim standardima.

Iako je to poboljšanje u odnosu na sadašnji zakon, inicijativu za sprovođenje kolegijalne revizije bi obično trebao pokrenuti ured za reviziju. Parlament se ne bi trebao miješati, a pogotovo mu se ne bi trebala dati zakonska obaveza za iniciranje kolegijalne revizije. Štaviše, odredba kao takva, izgleda isuviše nerealna u smislu postojećih resursa u Bosni i Hercegovini i inostranstvu, a mi ne znamo za primjere takvih redovnih kolegijalnih revizija u oblasti javne eksterne revizije.

Čl. 12: Ovo je veoma kvalitetan novi član, koji u kombinaciji sa čl.18 (specijalne revizije) razjašnjava da je ured za reviziju taj koji odlučuje o svom programu rada. To ne ometa parlament da bude obaviješten.

Čl. 13(1): Opis onoga što ured za reviziju predstavlja, malo je nejasan u kontekstu finansijske revizije, i trebalo bi ga možda malo preformulisati, ako je moguće u skladu sa međunarodnim standardima. Da li računici mogu odražavati "pravilno izvršenje budžeta" na primjer? Poželjna formulacija bi bila ona koja eksplicitno spominje "zakonitost i regularnost budžetskog poslovanja i finansijskih transakcija."

Art. 13(2): Zakonska obaveza da se sprovode "među-revizije" je prilično neuobičajena, i objašnjenje za postojanje takve odredbe je nejasno. Ako se među-revizije trebaju sprovoditi, a to je potpuno legitimno u slučaju potpune finansijske (potvrde) revizije, profesionalna praksa je rezultat implementacije standarda, a ne zakonska obaveza. Bolje bi bilo izbrisati ovu odredbu, ili ako je ona uopšte potrebna da bi se zakonski podržalo postojanje takvih revizija, upotrijebiti "može" umjesto "će".

Čl. 14(4): Korištena formulacija je pomalo nezgrapna. Dovoljno je reći da VRI ima pravo da sprovodi reviziju učinka.

Čl. 16(4): ovaj član stvara utisak da parlament može smanjiti budžet samo na osnovu nalaza i preporuka VRI. Ova odredba se čini neprikladna, i to je razlog zbog kojeg parlament može odlučivati o pojedinačnom budžetu na osnovu svoje procjene. Ako se, iz bilo kog razloga, ova odredba smatra neophodnom, bolje bi bilo da se smjesti u krovni budžetski zakon, nego u revizijski zakon. Ali bi još bolje bilo izbjeći je.

Čl. 16(7): Odredba koja omogućava anonimnost u izradi izvještaja bila bi dobrodošla, da se spriječi neželjeno izlaganje sudu javnosti.

Čl.18(1): Mislimo da bi se ovdje mogao utvrditi zametak procedure. Na primjer, više uobičajena i redovnija praksa je da izvještaje obično traži budžetska komisija, a ne neka druga komisija parlamenta. Ova posljednja bi, međutim, mogla djelovati u ime parlamenta u smislu da bi morala posredovati (nakon odgovarajućeg ispitivanja) u prosljeđivanju zahtjeva za specijalne revizije, koje dostave druge komisije. Član bi onda mogao glasiti: "U ime Parlamenta, Komisija za budžet i finansije može, u bilo koje vrijeme, zatražiti ...".

Čl. 19: Može se razmotriti preformulisanje ovog člana kako slijedi: "Ured za reviziju će odmah obavijestiti krivične organe vlasti, onda kada primjeti da postoje naznake kršenja zakona u značajnoj mjeri. Šef institucije, koja je predmet revizije, će biti obaviješten, ukoliko ne postoji rizik da će to uticati na krivičnu istragu. Na isti način, obavijestit će se i ministar finansija i resorni ministar."

Čl. 21: Može se razmotriti struktura uprave ureda za reviziju koja bi bila više kolegijalnog karaktera. (vidjeti pismo).

Čl. 24(1): Kriterij koji se odnosi na univerzitetsku diplomu iz oblasti ekonomije ili prava, se čini isuviše krutim za (zamjenika) generalnog revizora, pogotovo ako postoji dodatni kriterij odgovarajućeg profesionalnog iskustva. Bilo bi dovoljno tražiti univerzitetsku diplomu.

Čl. 24(2): Iz istih razloga, koji su prethodno spomenuti kod čl. 2 i 9, uprava bi funkcije ureda trebala obavljati “u skladu sa (...) zakonski usvojenim revizijskim standardima”, a upućivanje na INTOSAI standarde bi trebalo izbjeći u takvom kontekstu.

Čl. 38(1g): Automatski prestanak radnog odnosa nakon dvije uzastopne nezadovoljavajuće ocjene radnog učinka, u odsustvu bilo kakve odredbe, koja bi se odnosila na nepistrasnost u izvođenju ovakvih ocjena, može se činiti isuviše krutom odredbom.

Čl. 25 i čl. 49: vidjeti komentare u pismu.