



Support for Improvement in Governance and Management
A joint initiative of the OECD and the EU, principally financed by the EU

Izveštaj o kolegijalnom pregledu vrhovnih revizorskih institucija u Bosni i Hercegovini 2012.

Novembar 2012.

This document has been produced with the financial assistance of the European Union. The views expressed herein can in no way be taken to reflect the official opinion of the European Union, and do not necessarily reflect the views of the OECD and its Member countries or of the beneficiary countries participating in the Sigma Programme.

This document and any map included herein are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city or area.

SADRŽAJ

1. UVOD	5
1.1 Svrha i predmet pregleda	5
1.2 Opće informacije.....	6
1.3 Korišteni kriteriji i metoda za procjenu stanja	7
1.3.1 Primijenjeni standardi i mjerila	7
1.3.2 Metodologija.....	7
1.3.3 Ograničenja.....	8
1.4 Zahvale.....	8
1.5 Vodič za čitateljstvo.....	8
2. PRAVNI OKVIR	10
2.1 Ustavno uporište (koje nedostaje) za eksternu reviziju	10
2.2 Zakoni o VRI	11
2.2.1 Funkcionalna i organizaciona nezavisnost	12
2.2.2 Finansijska nezavisnost	16
2.2.3 Status zaposlenih.....	17
2.2.4 Predmet revizije.....	18
3. KOORDINACIONI ODBOR I RUKOVOĐENJE VRI	20
3.1 Koordinacioni odbor	20
3.1.1 Uvod.....	20
3.1.2 Strateški razvojni plan i njegova provedba	21
3.1.3 Plan rada Koordinacionog odbora.....	22
3.2 Rukovođenje VRI	25
4. PRIMARNI PROCES: REVIZIJA.....	27
4. PRIMARNI PROCES: REVIZIJA.....	28
4.1 Strategija i programiranje revizije	28
4.2 ISSAI standardi	29
4.3 Vodič za finansijsku reviziju	30
4.4 Revizijski proces – finansijska revizija.....	31
4.5 Revizijski proces – revizija učinka	36
4.6 Kontrola i osiguranje kvaliteta.....	39
5. PRATEĆI PROCESI U VRI	41
5. PRATEĆI PROCESI U VRI	42
5.1 Obuke, učenje i razvoj	42
5.2 IT razvoji.....	44

5.3 IT revizija.....	45
6. ODNOSI I KOMUNIKACIJA SA GLAVNIM AKTERIMA	47
6.1 Uvod.....	47
6.2 Komunikacijska strategija općenito	47
6.3 Odnosi sa parlamentom.....	48
6.4 Odnosi sa ministarstvima finansija	51
6.5 Odnosi sa medijima i općom javnost	53
6.6 Odnosi sa Tužilaštvima.....	54
7. BUDUĆI KORACI	56
ANEKS I: SPISAK OSOBA S KOJIMA SMO ORDZALI SASTANAK	59
ANNEX II: PREPORUKE.....	64
ANEKS III: ANALIZA ZAPOSLENIH U VRI – JANUAR 2012.....	72

1. UVOD

1.1 Svrha i predmet pregleda

SIGMA je prvi put provela kolegijalni pregled u tri postojeće vrhovne institucije za reviziju (VRI) u BiH 2005. godine. Revizorske institucije su bile Ured/kancelarija za reviziju finansijskog poslovanja institucija Bosne i Hercegovine (VRIBiH)¹, Ured za reviziju budžeta/proračuna u Federaciji Bosne i Hercegovine (VRIFBiH)² i Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske (VRIRS)³. Institucije i Koordinacioni odbor vrhovnih institucija za reviziju su ovaj pregled ocijenile kao vrlo značajan i pomogao je u jačanju profesionalnog kapaciteta tri VRI. Preporuke izvještaja o kolegijalnom pregledu, date 2006. godine, uzete su u obzir pri izradi zajedničkog Strateškog razvojnog plana vrhovnih institucija za reviziju u Bosni i Hercegovini za period 2007-2012.

U septembru 2011. godine, predsjedavajući Koordinacionog odbora vrhovnih institucija za reviziju Bosne i Hercegovine zvanično je pozvao SIGMU da provede novi kolegijalni pregled revizorskih institucija u BiH⁴. Ovaj put je Koordinacioni odbor zatražio da kolegijalni pregled također uključi Ured/kancelariju za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BiH. Koordinacioni odbor je smatrao da je neophodno da se sve revizorske institucije u BiH uključe u ovakav proces jer on predstavlja način na koji se može unaprijediti operativni kvalitet te time pojačati značaj i funkcija revizorskih institucija u BiH.

Kako je prošlo više od pet godina od prvog kolegijalnog pregleda te kako trenutni zajednički Strateški razvojni plan VRI ističe u 2012. godini, a (krajem) iste godine ističu i mandati generalnih revizora i zamjenika generalnih revizora VRI RS i VRI FBiH, sada je dobar trenutak da se putem kolegijalnog pregleda napravi presjek dostignuća i preostalih izazova.

Općenito, preporuke kolegijalnog pregleda imaju svrhu da pomognu revizorskim institucijama da se razvijaju u pravcu potpuno djelotvornih vrhovnih revizorskih institucija u skladu sa međunarodnim standardima i dobrom evropskom praksom, istovremeno uzimajući u obzir veoma specifične okolnosti zemlje i neophodnosti da se prevladavajućim potrebama takvih okolnosti u potpunosti odgovori. Proces bi trebao da predstavlja značajan doprinos jačanju sistema finansijske kontrole i javne odgovornosti u Bosni i Hercegovini. Preporuke kolegijalnog pregleda naročito imaju za cilj da pomognu pri definiranju sljedećih koraka u daljem strateškom razvoju.

Formiran je kolegijalni tim u sljedećem sastavu:

G. Jan Pieter Lingen, bivši Šef kabineta holandskog člana Evropskog revizorskog suda

¹ Ured/kancelarija za reviziju finansijskog poslovanja institucija Bosne i Hercegovine

² Ured za reviziju budžeta/proračuna u Federaciji Bosne i Hercegovine

³ Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske

⁴ Dopis od g. Šege od 2.9.2011. godine.

G. Philip Duncombe, bivši Generalni revizor Nacionalnog ureda za reviziju, Ujedinjeno Kraljevstvo

G. Joop Vrolijk, bivši Zamjenik direktora, Holandski sud za reviziju (Algemene Rekenkamer), Viši savjetnik SIGME i Glavni administrator OECD-a

Osoba koja je u ime SIGME bila zadužena za ovaj projekat je gđa **Bianca Brétéché**, bivša Viša revizorka, Računski sud države Brandenburg (Landesrechnungshof Brandenburg), Njemačka / Viša savjetnica SIGME i Glavna administratorica OECD-a. Asistentica na projektu je bila gđa **Susanne Kleve-Guerinet** iz Sekretarijata SIGME.

Pregled je osmišljen na osnovu kolegijalnog pregleda iz 2005. godine i zahtjeva revizorskih institucija. Obuhvatio je:

- **Pravni okvir** i njegovu praktičnu primjenu, posebno u odnosu na nezavisnost revizorskih institucija
- **Koordinacioni odbor i rukovođenje vrhovnim revizorskim institucijama (VRI)**, (bez osvrtnja za upravljanje ljudskim potencijalima); u smislu razvoja profesionalnih vještina i IT opreme.
- **Revizorske procese**, i za finansijsku i za reviziju učinka, sa većim fokusom na praksu nego na metodologiju
- **Eksternu komunikaciju**, uključujući i izvještavanje i kasnije praćenje, kao i odnose sa parlamentima i drugim interesnim stranama

Stručnjaci su primjenjivali metode i kriterije koji su opisani dalje u tekstu.

1.2 Opće informacije

Kolegijalni pregled iz 2005. godine je obuhvatio samo VRI BiH, RS i FBiH. Ove tri VRI su uspostavljene 2000. godine i započele su sa funkcioniranjem tokom te godine. Kolegijalni pregled je dao preporuke koje su se uglavnom odnosile na:

- Reformiranje pravnog okvira, naročito s ciljem jačanja nezavisnosti VRI;
- Revidiranje i prilagođavanje revizorskih standarda, priručnika i metodologija;
- Razvijanje strateškog razvojnog plana;
- Jačanje (finansijskog) revizorskog procesa, uglavnom putem više strateškog pristupa, unapređenog revizorskog procesa (uključujući i osiguranje kvaliteta) i boljeg izvještavanja;
- Unapređenje rukovođenja VRI.

Dosta toga se desilo od 2005. godine i moralo se uzeti u obzir tokom ovog kolegijalnog pregleda. Usvojeni su novi zakoni 2005/2006. godine, koji su u manjoj mjeri izmijenili nazive tri revizorske institucije i izrađeni su s ciljem da se racionaliziraju pravni tekstovi triju institucija; i donijeli su unapređenja u proceduralnom okviru nakon 5 godina djelovanja. Zakon je također promijenio mandate rukovodstva (sada su sedam godina i ne mogu se obnavljati), tako što se omogućilo da tadašnje rukovodstvo aplicira za ponovno imenovanje (kao prelazno rješenje).

Generalni revizori VRI RS i VRI FBiH su nanovo imenovani krajem 2005. godine, time osiguravajući kontinuitet operacija tada još uvijek mladih revizorskih institucija. Imenovanje rukovodstva VRI BiH je bilo neriješeno više od dvije godine te se tek imenovanjem Generalnog revizora i jednog zamjenika u julu 2008. godine to pitanje riješilo; drugi zamjenik je imenovan u decembru 2008. godine.

Od 2007. godine, Brčko Distrikt ima svoju revizorsku instituciju, Ured/kancelariju za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu Bosne i Hercegovine (VRI BD), koja pokriva sva javna tijela u Distriktu. VRI BD je uključena u ovaj kolegijalni pregled.

Na osnovu zakona o VRI, VRI BiH, VRI FBiH i VRI RS saraduju putem Koordinacionog odbora (KO). Zakoni nisu predvidjeli učešće VRI BD u KO, ali je KO donio odluku da VRI BD može učestvovati na sastancima i u aktivnostima KO. Pripremljene su izmjene i dopune zakona koje bi to propisale, ali još uvijek nisu usvojene. Tokom godina, KO se razvijao i usvojio je mnoge dokumente koji se bave mnogim od preporuka datim u kolegijalnom pregledu iz 2005. godine.

Tokom 2011. godine, KO je pripremio analizu poduzetih radnji u odnosu na preporuke koje su date u prethodnom kolegijalnom pregledu iz 2005. godine i tu analizu je dostavio kolegama stručnjacima koji su učestvovali u trenutnom pregledu. Prethodni pregled je dao 31 preporuku koje su se odnosile na fazu razvoja VRI u to vrijeme. Analiza koju je pripremio KO pokazuje da su i KO i VRI do velike mjere primijenili preporuke koje su kolege dale 2005. godine. Međutim, ovaj napredak treba održati. U budućnosti bi održavanje napretka koji je već postignut moglo predstavljati izazov jer se podrška koju pruža Švedski nacionalni ured za reviziju revizorskim institucijama završava 2012. godine. Ovaj kolegijalni pregled će uzeti u obzir analizu KO u kontekstu nalaza do kojih su došle kolege u svakom od područja trenutnog pregleda.

Kompliciran i složen sistem upravljanja BiH nije se promijenio od prošlog kolegijalnog pregleda te je i dalje reguliran Dejtonskim sporazumom. Zemlja je, naročito od izbora 2010. godine, u političkoj situaciji koja se pogoršava i suočava se sa kontinuiranim fiskalnim poteškoćama. VRI djeluju u okruženju u kojem je poštivanje vladavine prava i postojećih institucija ograničeno ili čak nepostojeće, čak i kada se radi o ključnim akterima poput parlamenata, izvršne vlasti i pravosuđa. Ovdje se radi o demokratskim i pravnim kulturama BiH, a VRI moraju djelovati u okviru tih kultura. Stoga se te kulture trebaju uzeti u obzir kada se razmatraju učinci i razvoj VRI u zemlji.

1.3 Korišteni kriteriji i metoda za procjenu stanja

1.3.1 Primijenjeni standardi i mjerila

Standardi i mjerila primijenjena u kolegijalnom pregledu su Deklaracije iz Lime i Meksika Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (ISSAIs). Posedna pažnja je posvećena Smjernicama za kolegijalne preglede (ISSAI 5600).

Tim je koristio i evaluacijsko mjerilo, koje se može nazvati “dobrim” praksama u VRI širom Evrope, a koje se zasniva na znanju i iskustvu članova i članice kolegijalnog tima. Ovo bi se moglo pokazati korisnim jer mnogi značajni aspekti upravljanja VRI nisu specificirani u standardima te ova vrsta razmjene dozvoljava da se praktična rješenja ponude instituciji u kojoj se vrši pregled.

1.3.2 Metodologija

Terenski rad je proveden tokom dvije sedmice u novembru i u decembru 2011. godine. VRI BiH i VRI FBiH su efikasno organizirali vrijeme kolegijalnog tima tokom prve sedmice misije u Sarajevu. U drugoj sedmici smo posjetili VRI RS u Banja Luci i VRI BD u Brčkom. Također smo tokom te sedmice posjetili regionalni ured VRI FBiH u Tuzli i ponovo posjetili VRI BiH i VRI FBiH u Sarajevu. U svim VRI

institucijama, ali i u svim ministarstvima i drugim javnim tijelima koja smo posjetili, imali smo priliku da se susretnemo sa velikim brojem relevantnih sagovornika. Prikupili smo informacije putem opsežnih intervjua (vidjeti Aneks I) i analizirali relevantne zakone, uredbе, smjernice i zvanične dokumente i dopise, uključujući revizorske izvještaje i dokumentaciju koja je nastala na projektima tehničke pomoći.

Konačno, imali smo razgovore sa rukovodstvom revizorskih institucija i dijelom revizorskog kadra. Dalji razgovori sa vladinim zvaničnicima, parlamentarcima i medijima pomogli su timu da analizira glavne oblasti koje ključni akteri u oblasti eksterne revizije u Bosni i Hercegovini trebaju razmatrati.

Kolegijalni pregled je u svom pristupu rigorozan, ali vremenski okvir i resursi koji su bili dostupni timu nisu dozvolili da se u potpunosti potkrijepe svi nalazi niti da se istraže pitanja onoliko detaljno koliko bi se zahtijevalo da bismo bili skroz sigurni u validnost ili reprezentativnost nalaza. Da bi riješio ovu situaciju, tim je koristio kontradiktorni postupak u cilju potvrđivanja tačnosti i razumijevanja činjenica. Ovaj izvještaj uzima u obzir opservacije iz tog procesa.

1.3.3 Ograničenja

Izvještaj nije mogao uzeti u obzir promjene do kojih je došlo nakon završetka misija na terenu. Imajući na umu dostupan vremenski period, kao i složenost bavljenja institucijama kao što su revizorske institucije u Bosni i Hercegovini, ovaj izvještaj se bavi samo onim aspektima koje je tim smatrao značajnim ili suštinskim. Tako da izvještaj nema namjeru da predstavlja potpuni opis, niti konačni stav o svim aspektima organizacije i rada četiri revizorske institucije.

Kako je gore navedeno, jasno je da su određeni nedostaci u trenutnom ustrojstvu djelimično ili potpuno rezultat institucionalnog okvira usvojenog Dejtonskim sporazumom. Ti nedostaci su po prirodi stvorili važno ograničenje u radu tima i utjecali su na realnost mogućih preporuka: nije vjerovatno da će se te situacije izmijeniti samom reformom revizijskih institucija.

1.4 Zahvale

Želimo se duboko zahvaliti revizijskim institucijama, njihovom rukovodstvu i uposlenima, generalnim revizorima; gospođi Ibrahimu Okanoviću, Bošku Čeki, Milenku Šegi i gđi Dževidi Hodžić. Dugujemo zahvalnost onima koji su se pobrinule za organizaciju pregleda u svakoj od revizijskih institucija, naročito gđi Ivoni Kristić, koja nam je bila glavna kontakt osoba i koordinatorica cjelokupnog procesa i gđi Jasmini Galijašević (obje iz VRI BiH), koja joj je pomagala u ovom poslu. Također se želimo zahvaliti rukovodstvu i uposlenima u ministarstvima na državnom, entitetskom i nivou BD, kao i drugim institucijama za njihov doprinos. Zahvalni smo i švedskom projektu tehničke pomoći, naročito g. Tonyu Anglerydu i g. Hazimu Šabanoviću. Posebno hvala timu prevoditeljica, gđama Aidi Spahić, Đermani Šeta, Bjanki Osmanović i Lejli Efendić, koje su timu omogućile da razumije sagovornike i dokumente i revizorske izvještaje koje izdaju VRI i druge institucije.

1.5 Vodič za čitateljstvo

Kolegijalni pregled je organiziran u sedam poglavlja od kojih svako ima nekoliko potpoglavlja. U svakom od poglavlja se predstavlja procjena opisane situacije nakon koje dolaze preporuke tima.

Nakon ovog uvodnog dijela, izvještaj poprilično ukratko, jer to nije bio glavni fokus pregleda, navodi određene aspekte pravnog okvira četiri VRI institucije, a nakon toga slijede poglavlja koja se bave glavnim fokusom pregleda:

- Poglavlje tri se odnosi na Koordinacioni odbor i rukovođenje VRI.

- Poglavlje četiri opisuje i daje procjenu stanja revizorske prakse i za finansijsku i za reviziju učinka, kao i za osiguranje kvaliteta u reviziji.
- Peto poglavlje razmatra pomoćne procese, poput obučavanja u oblasti IT razvoja i IT revizije.
- U šestom poglavlju se bavimo odnosima i komunikacijom VRI institucija sa glavnim eksternim akterima.
- Sedmo i posljednje poglavlje predstavlja preporuke tima i sljedeće korake u smislu napredovanja četiri VRI institucije i Koordinacionog odbora.

Po prirodi stvari i rada VRI, neka pitanja se prožimaju kroz više poglavlja jer ih je neophodno sagledati iz različitih perspektiva. Zbog toga se u tekstu pozivamo na druge dijelove izvještaja da bismo i taj aspekt obuhvatili.

2. PRAVNI OKVIR

2.1 Ustavno uporište (koje nedostaje) za eksternu reviziju

Kako je već opisano u izvještaju o kolegijalnom pregledu iz 2005. godine, Lima deklaracija INTOSAI-a navodi da VRI svoje zadatke mogu objektivno i djelotvorno obavljati samo ako su nezavisne revizorske institucije i imaju zaštitu od vanjskih utjecaja. Imajući to na umu, institucije moraju imati neophodnu funkcionalnu i organizacionu nezavisnost. Nezavisnost VRI neodvojivo je povezana sa nezavisnošću njenih članova. Članovi se definiraju kao one osobe koje donose odluke u VRI i odgovaraju za te odluke trećim stranama, odnosno članovima kolegija ili rukovodiocu monokratski organizirane VRI. U četiri revizorske institucije BiH, rukovodioci revizorskih institucija su generalni revizori.

Prema Lima deklaraciji, uspostavljanje VRI i neophodnog stepena nezavisnosti utvrđuje se ustavom; detalji se mogu razraditi u zakonodavstvu. Naročito se garantira adekvatna pravna zaštita na vrhovnom sudu od bilo kakvog uplitanja u nezavisnost i revizorski mandat VRI. Nezavisnost članova se također garantira ustavom. Postupak smjenjivanja članova se također utvrđuje ustavom i ne smije narušavati nezavisnost članova.

Konačno, prema Lima deklaraciji, nezavisnost VRI koju propisuju ustav i zakon treba također garantirati vrlo visok nivo inicijative i autonomije, čak i kada djeluju kao agenti parlamenta i provode reviziju po njihovom nalogu. Odnos između VRI i parlamenta također se utvrđuje ustavom u skladu sa uslovima i zahtjevima svake zemlje.

Trenutno, ni funkcija javne eksterne revizije ni institucije koje su za nju zadužene, nisu sastavnim dijelom nijednog od ustava u četiri komponente BiH.

Ured/kancelarija za reviziju institucija Bosne i Hercegovine je u aprilu 2009. godine poslala zahtjev Parlamentarnoj skupštini BiH, Domu naroda, da se odredbe o revizorskoj instituciji integriraju u Ustav. Zahtjev se poziva na Rezoluciju predsjednika VRI centralnih i istočnih evropskih zemalja i Evropskog revizorskog suda usvojenu u Pragu oktobra 1999. godine, sa ciljem da se postigne usklađenost sa međunarodnim standardima vrhovne revizije, a na osnovu koje *‘vrhovne institucije za reviziju imaju stalnu, čvrstu i primjenjivu pravnu osnovu, koja je utvrđena u ustavu i zakonu, a dalje regulirana uredbama, pravilima i procedurama.’*

Kako je počinjala revizije ustava februara 2010. godine, VRI BiH je poslala podsjetnik Parlamentarnoj skupštini, tražeći stavljanje odredbi o Uredu/kancelariji za reviziju institucija Bosne i Hercegovine na dnevni red sljedećeg razgovora o ustavnim promjenama. U februaru 2010. godine, Ured/kancelarija za reviziju zaprimila je informaciju od Parlamentarne skupštine koja navodi da je Ustavopravna komisija Predstavničkog doma razmotrila zahtjev VRI BiH. Nakon diskusije, donesena je jednoglasna odluka da se zahtjev VRI BiH prihvata i da će se uključiti u ostale materijale koje je Ustavopravna komisija primila u vezi sa nastupajućim ustavnim izmjenama.

Međutim, kako nije postignut dogovor o izmjenama Ustava tokom ovog, a i sljedećih, pokušaja da se Ustav izmjeni, VRI BiH, kao i ostale VRI u BiH, i dalje nema ustavno uporište za svoju poziciju.

Procjena stanja

Kolegijalni tim je i dalje pri mišljenju koje je izneseno u izvještaju o kolegijalnom pregledu iz 2005. godine. Činjenica da nijedna od revizorskih institucija u BiH nema ustavno utemeljenje predstavlja potencijalnu prijetnju za nezavisnost VRI. Pitanje principa ne mijenja značajno ni činjenica da je nezavisnost riješena u zakonima o revizorskim institucijama, jer se zakonski propisi mogu dosta lakše mijenjati nego Ustav. Posljedica toga je nedovoljna zaštita nezavisnosti VRI u njihovoj trenutnoj pravnoj poziciji. Čak i kada zanemarimo problem (ne)usklađenosti sa međunarodnim standardima, situacija ne daje dovoljan legitimni značaj funkciji javne eksterne revizije u jednoj ustavnoj državi. Svakako je jasno da ne bi bilo opravdano da se Ustav Bosne i Hercegovine mijenja isključivo zbog pitanja eksterne revizije. Ali je potrebno imati na umu neophodnost utemeljenja revizorskih institucija u ustavima u slučaju da se započne proces njihovih izmjena u budućnosti.

Preporuke

Tim preporučuje:

- *U slučaju da dođe do revizije ustavnog ustrojstva Bosne i Hercegovine, predlažemo da se pitanje javne eksterne revizije uključi u taj proces. To bi trebalo obuhvatiti ne samo uspostavljanje revizorskih institucija kao takvih, već i neka temeljna pitanja poput funkcije i zadataka eksterne revizije, i osnovnih uslova za imenovanje i mandate rukovodstva VRI, u skladu sa rješenjima u velikom broju uporedivih zemalja, naročito u regiji.*

2.2 Zakoni o VRI

Eksterna revizija u Bosni i Hercegovini inicijalno se zasnivala na tri zakona koja su donesena između 1998. i 2000. godine: *Zakon o reviziji finansijskih operacija u institucijama u Bosne i Hercegovine* (BiH), *Zakon o reviziji budžeta Federacije Bosne i Hercegovine* (FBiH) i *Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske* (RS). Nacrti sva tri zakona su izrađeni uz pomoć Svjetske banke i imali su identične odredbe. Međutim, došlo je do nekih izmjena tokom parlamentarnih rasprava što je rezultiralo time da su se usvojeni zakoni razlikovali do neke mjere u smislu strukture i sadržaja.

Kreiran je novi pravni okvir i usvojen skoro u isto vrijeme 2005-2006. godine na ta tri nivoa vlasti. Novi zakoni sada uređuju aktivnosti VRI u Bosni i Hercegovini (usvojeni su kako slijedi: 6.10.2005. za RS kao *Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske*, 31.1.2006.; na državnom nivou *Zakon o reviziji institucija Bosne i Hercegovine* i 22.3.2006. u Federaciji *Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine*).

Prvobitni plan je bio da novi zakon omogući VRI BiH da bude eksterni revizor za Brčko Distrikt, koji ranije nije imao specifičnu funkciju eksterne revizije. Međutim, vlasti u Brčkom su poduzele inicijativu da se formira posebno tijelo VRI Brčko koje će biti uspostavljeno po modelu strukture i pravnog okvira VRI BiH. Zasniva se na *Zakonu o reviziji javne uprave i institucija u Brčko Distriktu Bosne i Hercegovine* usvojenom 18.9.2008.

Kako revizorske institucije u Bosni i Hercegovini nemaju ustavni status, svi uslovi, naročito u odnosu na njihovu nezavisnost i zaštitu od vanjskog utjecaja, trenutno moraju biti pokriveni navedenim zakonima koji uređuju uspostavljanje i rad revizorskih institucija.

2.2.1 Funkcionalna i organizaciona nezavisnost

Iako državne institucije ne mogu biti apsolutno nezavisne jer su dijelom države kao cjeline, VRI, prema međunarodnim standardima, imaju funkcionalnu i organizacionu nezavisnost koja se zahtijeva da bi mogle obavljati svoje zadatke.

Status revizorskih institucija i njihovih zvaničnika

Zakoni na nivou BiH, RS i FBiH izričito navode nezavisan status revizorskih institucija. Prema članu 4. tih zakona, revizorske institucije, u obavljanju svojih dužnosti i provođenju nadležnosti, nezavisne su i ne podliježu upravljanju ili kontroli bilo kojeg drugog lica ili institucije, osim ako tim zakonima nije drugačije određeno.

Nezavisnost generalnih revizora (GR) riješena je slično u svim zakonima: članovi 23-25. Zakona o VRI BiH i VRI FBiH, kao i članovi 9-10. VRI RS i članovi 25-28. VRI BD, reguliraju imenovanje i razrješenje GR i zamjenika GR (ZGR). Obje funkcije imenuju parlamenti nakon provođenja jasno definirane procedure za prijavu i odabir i imenuju se na mandat od sedam godina bez mogućnosti ponovnog imenovanja. Procedura imenovanja se vrši putem parlamentarne komisije za izbor, a u slučaju entiteta, uz odobrenje predsjednika entiteta. Parlament imenuje generalnog revizora i zamjenika, na prijedlog predsjednika, koji je zasnovan na rang listi kandidata koju je sačinila komisija za izbor u parlamentu. Za VRI BiH i VRI FBiH, jedan od uslova koji mora biti ispunjen za ovu poziciju jeste posjedovanje univerzitetske diplome iz ekonomije ili prava, dok se u VRI RS i VRI BD kvalificiraju samo diplomirani ekonomisti.

Samo parlamenti mogu razriješiti generalne revizore i njihove zamjenike sa tih funkcija. U VRI BiH, FBiH i RS, razlozi za razrješenje su isti: pismena ostavka, nemogućnost obavljanja dužnosti u periodu dužem od šest mjeseci ili kršenje odredbi zakona koje navode da se protiv GR i ZGR ne može voditi krivični postupak i da nisu osuđeni na kaznu zatvora za krivična djela (član 25(1) VRI BiH i VRI FBiH, član 10(4) VRI RS). Zakon o VRI BD također daje dodatnu mogućnost razrješenja GR i ZGR u slučaju da kvalitet revizije ne ispunjava revizorske standarde (član 27. (1) b) Zakona BD).

Svi zakoni obavezuju GR i ZGR da obavljaju funkcije revizije nezavisno i u skladu sa INTOSAI revizorskim standardima (u RS: i standardima IFAC i RS).

Procjena stanja

Koliko je to moguće uraditi jednostavnim zakonima, zakoni o VRI revizorskim institucijama daju zadovoljavajući status nezavisnosti.

Osim u BD, GR i ZGR imaju zadovoljavajući nivo zaštite nezavisnog statusa. Razrješenje GR i ZGR putem parlamentarnih odluka koje su moguće jedino pod uslovima utvrđenim zakonom donekle, ali ne apsolutno, garantira da se neće donositi proizvoljne odluke. Međutim, kada govorimo o BD, mogućnost razrješenja u slučaju neispunjavanja revizorskih standarda je problematična. Parlament DB je naročito zahtijevao, u dva navrata, reviziju VRI BD, koristeći kapacitet privatnog sektora. Rezultati takvih revizija se mogu prihvatiti samo kao pouzdana procjena o tome da li Ured/Kancelarija poštuje standarde i doprinosi unapređenju VRI institucije, ako uposlena kompanija ima dovoljno znanja i stručnosti u oblasti revizije javnog sektora. Ovakva evaluacija ne bi trebala voditi razrješenju GR ili ZGR. (Također vidjeti "pregled kvaliteta").

Preporuke

Tim preporučuje:

- *U zakonu o VRI BD potrebno je brisati odredbu koja daje mogućnost razrješenja GR ili ZGR u slučaju da kvalitet revizije ne zadovoljava revizorske standarde.*

Unutrašnja organizacija

I u kolegijalnom pregledu iz 2005. godine bavili smo se pitanjem raspodjele poslova između GR i njihovih zamjenika. Sada je iz zakona jasno da GR rukovodi revizorskom institucijom i odgovoran je za dužnosti i ovlaštenja koja su utvrđena zakonom (član 6. za VRI RS). Zamjenici pomažu GR i slijede instrukcije od GR.

Zakoni GR daju ovlaštenje da definiraju unutrašnju organizaciju i sistematizaciju radnih mjesta i sve interne propise bez uplitanja ili odobrenja vlade (član 7. RS zakona, član 22. BiH i FBiH zakona i član 24. BD zakona). GR se konsultira sa zamjenikom (ili zamjenicima u slučaju VRI BiH) pri donošenju odluka o unutrašnjoj organizaciji. Član 22. (3) za VRI BiH i VRI FBiH navodi da GR, prilikom određivanja organizacije revizorske institucije, definira internim aktom podjelu odgovornosti između GR i zamjenika. Ovo se odnosi na organizacione, kao i na revizorske odgovornosti.

U ovom smislu, VRI BiH je u jedinstvenoj situaciji. Zakon predviđa da se dva ZGR i GR imenuju iz različitih konstitutivnih naroda u BiH. Zakon definira raspodjelu odgovornosti između GR i ZGR, navodeći da je GR odgovoran za VRI kao vrhovni rukovodilac, a da mu ZGR pomažu. GR, nakon konsultacija sa zamjenicima, odlučuje o godišnjem planu revizije (član 12. (2) Zakona o VRI BiH) i pri donošenju svih internih propisa, pravila i procedura koje su neophodne za funkcioniranje revizorske institucije (član 22. (2)). Ranije je interna odgovornost za finansijske revizije bila podijeljena između dva ZGR, a revizorske izvještaje je potpisivao GR i jedan od ZGR. Iz razgovora, tim je shvatio da je od sada plan da sve revizorske izvještaje potpisuju sva tri člana rukovodstva. Ovom procedurom se želi pokazati da cjelokupno rukovodstvo koje predstavlja sve konstitutivne narode BiH zaista podržava revizorsko mišljenje.

Procjena stanja

Podjela odgovornosti data u četiri zakona čini se dovoljno jasnom u smislu uloga GR i ZGR. Svi zakoni slijede jasan model GR, koji karakterizira monokratska organizaciona struktura i linija izvještavanja, a gdje je GR rukovodilac i konačni donosilac odluka u VRI. Vodile su se diskusije u BiH, zasnovane također na preporukama kolegijalnog pregleda iz 2005. godine, o tome da li bi bilo adekvatnije, s ciljem održavanja ravnoteže tri konstitutivna naroda BiH, da se GR i dva ZGR stave u razvopravniji položaj u VRI BiH. Ovo bi se moglo postići uspostavljanjem rukovodstva koje više podsjeća na kolegij ili putem rotirajućeg predsjedavanja koje već postoji u drugim institucijama BiH. Ipak, tim smatra da je praksa VRI BiH tokom proteklih deset godina pokazala da je model generalnog revizora, kako je definiran u zakonu o VRI BiH, odgovarajući za zemlju. Jasna leaderska uloga GR čini se adekvatnom za održavanje profesionalnog pristupa i osiguravanje blagovremenog odlučivanja i izvještavanja, kao i za opće rukovođenje i predstavljanje svih VRI u BiH. Stoga, tim ne nalazi razloge da se sam zakon mijenja. Nadležnost je GR da detaljnije definiraju funkcije, dužnosti i ovlaštenja ZGR, kako to zakoni propisuju. Svakako bi na internom nivou ove funkcije, dužnosti i ovlaštenja trebalo definirati veoma jasno, naročito kada se radi o odgovornostima ZGR u vezi sa samim revizorskim radom VRI. ZGR moraju imati jasna zaduženja u revizorskom radu koja su transparentna i svim revizorima, tako da svako ko je uključen u revizorski zadatak jasno zna koji će ZGR biti uključen u proces. Ovo se može uraditi u rasporedu dužnosti za finansijske revizije i u godišnjem planu revizija učinka.

Također treba postojati jasna odluka o liniji izvještavanja i o potpisima koji se zahtijevaju za svaki revizorski izvještaj. O ovome treba odlučiti unaprijed, bilo u poslovniku o radu ili u godišnjem planu revizije. Kada govorimo o funkciji predstavljanja, naročito predstavljanja revizorskih izvještaja pred parlamentom, može se donijeti interna odluka da se ova funkcija dodijeli jednom od ZGR. Odluka da svi revizorski izvještaji moraju imati potpise cijelog rukovodstva, odnosno GR i ZGR, svakako bi ukazala revidiranim tijelima i parlamentu na to da je revizorsko mišljenje ili zaključak revizije učinka podržan od predstavnika svih konstitutivnih naroda BiH. Međutim, u tom slučaju je potrebno pronaći način da nijedna od tri osobe ne mogu blokirati odluku ili revizorski izvještaj. Potrebno je uzeti u obzir da čak i u modelima VRI koji imaju kolegije, revizorske izvještaje obično potpisuju dva člana. Uobičajeno je da se više potpisa zahtijeva samo za godišnji izvještaj.

Druga opcija bi bila da se zadrži prethodni aranžman u kojem je bilo potrebno da revizorske izvještaje potpiše samo jedan ZGR i GR, a istovremeno je drugi ZGR odgovoran za ex-post reviziju kvaliteta date revizije i izvještaja. Ovakav plan bi osigurao učešće onog ZGR koji do tada nije bio uključen u datu reviziju.

Preporuke

Tim preporučuje:

- U smislu, interne organizacije, nisu potrebne izmjene zakona o VRI. Trebalo bi razmotriti detaljnije definiranje odgovornosti ZGR, naročito u VRI BiH, kada je u pitanju njihova uključenost u revizorski rad. Takve odluke u VRI treba donositi na transparentan način, naročito u godišnjem planu revizije, da bi svi revizori imali neophodne informacije o tome koji će ZGR biti uključen u koju reviziju.

Pregled kvaliteta

Zakoni o VRI uključuju odredbe o evaluaciji kvaliteta rada VRI (član 10. (6) zakona BiH i FBiH, 15. (4) zakona RS). Parlamenti iniciraju profesionalno ocjenjivanje rada ili kolegijalni pregled svake četvrte godine, gdje se prednost daje VRI druge zemlje, i koje se finansira iz budžetskih sredstava. Međutim, u Brčko Distriktu relevantna odredba (član 10. (4)) nalaže drugačije, jer predviđa da Skupština Distrikta imenuje eksternog ocjenjivača svake treće godine. Pored toga, prema članu 27. (1) b) zakona BD, GR i ZGR mogu biti smijenjeni u slučaju da kvalitet revizije ne ispunjava revizorske standarde. Ovo povezuje ocjenu kvaliteta sa potencijalnim razlogom za smjenu GR (vidjeti 2.2.1 Status revizorskih institucija i njihovih zvaničnika). U praksi, Skupština Distrikta je u dva navrata ugovorila sa privatnim revizorskim firmama da provedu trogodišnju ocjenu kvaliteta, a posljednja se desila 2011. godine.

Na BiH nivou i u Federaciji BiH, relevantne parlamentarne komisije smatraju da su SIGMA kolegijalni pregledi adekvatan instrument za ocjenu kvaliteta rada VRI. U Republici Srpskoj nadležno parlamentarno tijelo dijeli ovo mišljenje, ali cjelokupni parlament još uvijek razmišlja o unajmljivanju privatne revizorske firme da uradi ocjenu kvaliteta.

Procjena stanja

Obično bi inicijativa da se poduzme kolegijalni pregled trebala dolaziti od same revizorske institucije. Parlament se ne bi trebao miješati i svakako ne bi trebala postojati pravna obaveza da oni iniciraju kolegijalni pregled. Nedavni događaji u odnosu na provedbu ovog člana pokazali su da je ovaj zahtjev ne samo nerealističan u smislu resursa, već i u smislu interesa na strani parlamenta. Činjenica da nijedan od parlamenata, izuzevši BD, nije inicirao kolegijalni pregled pokazuje nedjelotvornost takve odredbe koja je u svakom slučaju gotovo neprovodiva u praksi.

Poprilično je neuobičajen slučaj da se GR može razrješiti sa dužnosti nakon ocjene kvaliteta, kako je predviđeno zakonom u BD, čak je i jedinstven prema znanju članova tima. Svakako postoji rizik da se ta procedura iskoristi za smjenu profesionalnog GR koja bi bila zasnovana na političkim razlozima, u slučaju da on/ona postane neadekvatna osoba za političke aktore jer je objektivna i objavljuje kritičke revizorske izvještaje. Imajući na umu činjenicu da su svi zakoni o revizijama već ograničili mandat GR i ZGR na sedam godina, nema potrebe da se parlamentima omogućava da razrješavaju s dužnosti GR tokom njihovog mandata iz razloga koji se odnose na učinak rada.

Pored toga, kako je navedeno u članu 10. (5) (za VRI BiH, VRI BD i VRI FBiH) i članu 15. (3) (za RS), revizorske institucije moraju implementirati sistem kontrole kvaliteta, osiguravajući usklađenost revizorskih operacija sa revizorskim standardima, pravilima i propisima, uključujući mehanizme za osiguranje kvaliteta revizorskog poslovanja. Ova činjenica, uz zahtjev da se revizorski izvještaji i godišnji izvještaji objavljuju, čime parlamenti imaju mogućnosti da nadgledaju rad VRI, trebala bi biti dovoljna garancija parlamentima da revizorske institucije dobro rade.

Konačno, kolegijalnom timu nisu poznati primjeri redovnih kolegijalnih pregleda u reviziji javnog sektora u drugim zemljama. Čak i ako se proces redovnih kolegijalnih revizija tokom proteklih godina počeo razvijati i dalje je ograničen i uvijek zasnovan na dobrovoljnom pozivu iz VRI.

Preporuke

Tim preporučuje:

- Obavezne redovne kolegijalne preglede ili eksterne profesionalne evaluacije na zahtjev parlamentarnih komisija treba brisati iz svih zakona pri prvoj sljedećoj prilici.

Odluka o reviziji

VRI mogu same odlučiti o programima revizorskog rada, iako se od VRI zahtijeva da podnose godišnje programe rada relevantnim parlamentima ili nadležnim tijelima u parlamentima, samo kao informaciju (član 12. za VRI BiH i VRI FBiH, član 17. VRI RS, član 12. VRI BD). Svi parlamenti imaju pravo da traže posebne revizije, a VRI BiH ipak samostalno donosi konačnu odluku (član 18. (2)) o tome da li će se ta zahtijevana revizija provesti. U BD GR provodi tu posebnu reviziju uzimajući u obzir godišnji plan revizije. Član 15. (2) makar do određene mjere daje GR VRI BD mogućnost da ne poduzme tu reviziju tokom te specifične godine. Propisi u entitetima su drugačiji. Član 18. FBiH zakona daje pravo odlučivanja o tim specijalnim revizijama parlamentarnoj komisiji i Parlamentu FBiH, a ne VRI FBiH. Propis u RS-u je formuliran tako da se čini da GR nema mogućnost da odbije provođenje takve posebne zahtijevane revizije. Međutim, parlament ima dužnost da za njih osigura sredstva. Prema članu 23. (2), ovo uključuje i zahtjeve Vlade u slučajevima kada imaju saglasnost nadležnog skupštinskog odbora.

Procjena stanja

Mogućnost odlučivanja o vlastitom programu rada bez uplitanja izvana dio je funkcionalne nezavisnosti VRI. Zahtjev za provođenje posebne revizije koji parlamenti mogu nametnuti VRI može značajno uticati na njihovu nezavisnost, jer takvu mogućnost parlamenti mogu zloupotrijebiti iz političkih razloga. Iako se savjetuje svim VRI da vrlo ozbiljno razmotre zahtjeve za provođenje posebnih revizija koji dolaze od parlamenata, ipak VRI same trebaju odlučivati o tome da li da na takav zahtjev reaguju ili ne.

Preporuke

Tim preporučuje:

- Zakone o VRI RS i VRI FBiH treba preformulirati na isti način kako je to urađeno u zakonu o VRI BiH, čime se pravo odlučivanja o tome da li će se ispoštovati zahtjev za provođenjem posebne revizije daje VRI.

2.2.2 Finansijska nezavisnost

Lima deklaracija zahtijeva da se VRI osiguraju finansijska sredstva koja će im omogućiti obavljanje svojih zadataka. Ako je to potrebno, VRI imaju pravo da direktno traže neophodna sredstva od javnog organa koji odlučuje o državnom budžetu. VRI imaju pravo da sredstva koja su im raspodijeljena u posebnoj dijelu budžeta koriste na način na koje one smatraju da treba.

Što se tiče finansijske nezavisnosti, izuzevši VRI BD, VRI imaju ovlaštenje da direktno dostavljaju nacrt budžeta nadležnom parlamentarnom tijelu (član 5. VRI BiH i VRI FBiH, član 25. VRI RS), što u principu dozvoljava pozitivno razmatranje zahtjeva, bez previše uplitanja izvršne vlasti. Od svih VRI, VRI RS je u najboljoj poziciji u odnosu na finansijsku nezavisnost jer prema propisima u RS, generalni revizor “raspolaze sa sredstvima i odobrava plaćanje troškova Glavne službe za reviziju. Sredstva koja se ne utroše, prenose se u narednu godinu i služe za razvoj i unaprijeđenje Glavne službe za reviziju”. Ovo u praksi znači da VRI RS, za razliku od ostalih VRI, ima svoj račun i ne zavisi od Trezora; pored toga, može prenositi neiskorištena sredstva u sljedeću godinu. Smatra se da ovaj sistem bolje funkcionira nego sistemi u VRI BiH i VRI FBiH gdje, prema relevantnim propisima, “generalni revizor odobrava zahtjeve za plaćanje troškova Ureda za reviziju i dostavlja ih Ministarstvu finansija i trezora BiH na realizaciju”, što znači da se sva plaćanja realiziraju putem Trezora. Zakon o VRI BD nije toliko velikodušan pri dozvoljavanju nezavisnosti i autonomije te se ista procedura kao za ostale budžetske korisnike primjenjuje na pripremu i odobrenje budžeta VRI (član 5. zakona BD).

Kada govorimo o VRI BiH, nedostatak usklađenosti drugih zakona sa zakonom o VRI može narušiti praktičnu primjenu budžetske autonomije. Na primjer, zakon o finansiranju institucija Bosne i Hercegovine primjenjiv je na VRI BiH kao jednu od tih institucija (član 2. b Zakona o finansiranju institucija BiH). Ovaj zakon zanemaruje specifičnu poziciju VRI BiH u sferi pripreme i odobravanja budžeta.

Procjena stanja

Revizorske institucije entiteta imaju prednost u smislu zadovoljavajućeg nivoa finansijske nezavisnosti prema svojim zakonima, jer se od VRI RS i VRI FBiH zahtijeva da svoje budžetske zahtjeve šalju direktno nadležnoj parlamentarnoj komisiji, međutim, ovo nije slučaj u VRI BiH i VRI BD. Zakon o VRI BiH predviđa istu proceduru kao i zakoni o VRI RS i VRI FBiH i VRI BiH ga primjenjuje u praksi. Međutim, Zakon o finansiranju institucija BiH, u članu 2. b) propisuje drugačiji pristup, prema kojem se VRI BiH time tretira isto kao i svi ostali budžetski korisnici. VRI BD se također tretira isto kao i svi ostali budžetski korisnici u procesu pripreme budžeta.

Pravna situacija u kojoj se nalaze VRI BiH i VRI BD im na ovaj način ne daje dovoljno nezavisan status. Može se smatrati da je situacija problematična i potencijalno riskantna po nezavisnost VRI kada im je glavni klijent, Ministarstvo finansija, odnosno institucija koja donosi konačnu odluku o budžetu VRI. Iako ovakva situacija ne mora imati nikakve posljedice po VRI u zrelijim zemljama, gdje ministarstva finansija poštuju nezavisni status VRI u bilo kojim okolnostima, u tranzicijskoj zemlji kakva je BiH, ovakav aranžman može biti problematičniji u praksi.

Preporuke

Tim preporučuje:

- *U pogledu VRI BiH, potrebno je uskladiti odredbe Zakona o finansiranju institucija BiH sa odredbama Zakona o reviziji VRI BiH. Kada je riječ o VRI BD, zakon o ovoj VRI treba izmijeniti i odredbe o finansiranju VRI BD uskladiti sa onim o VRI BiH, FBiH i RS, čime će se osigurati da i VRI BD direktno podnosi zahtjev za izdvajanje potrebnih sredstava nadležnom parlamentarnom tijelu.*

2.2.3 Status zaposlenih

Da bi se ispunili zahtjevi iz Lima deklaracije, revizorski kadar u VRI ne smije, u svojim profesionalnim karijerama, biti pod utjecajem organizacija u kojima se vrši revizija i ne smije o takvim organizacijama ovisiti.

Svi VRI zakoni imaju po cijelo poglavlje posvećeno zaposlenima u revizorskim institucijama, gdje su regulirani status, dužnosti i prava revizorskog i drugog kadra, kao i procedure za odabir i imenovanje kadra.

Član 7. zakona o VRI BiH i zakona o VRI FBiH, član 38. zakona o VRI RS i član 39. zakona o VRI BD propisuju funkcionalni imunitet revizora. Navode da se revizori neće smatrati odgovornim za djela ili propuste počinjene u toku obavljanja svojih dužnosti i da ih nadležna državna tijela trebaju štiti od bilo kakve vrste napada, uvrede ili neopravdanje radnje koja je vezana za izvršavanje njihovih obaveza. Ovaj imunitet se, što je ispravno, ne odnosi na osobe koje u toku obavljanja svojih dužnosti izvrše krivično djelo.

Revizorski kadar u VRI RS i VRI FBiH ne spada u platnu kategorizaciju državne službe (član 27. (1) VRI RS, član 28. (1) VRI FBiH); tako da ove VRI mogu same odlučivati o svojoj platnoj strukturi. To im, u odnosu na državnu službu općenito, daje mogućnost postavljanja viših kvalifikacijskih uslova i odgovarajućih plata. Zakon o VRI BiH propisuje da se Zakon o državnoj službi u institucijama BiH neće odnositi na zaposlene u Uredu za reviziju (član 28. (2)). Međutim, prema članu 4. Zakona o državnoj službi BiH, samo se GR i ZGR ne smatraju državnim službenicima, što sugerira da revizorsko osoblje jeste dijelom državne službe i da podliježe Zakonu o platama u državnoj službi. Član 31. (2) zakona o VRI BD jasno nalaže da će se Zakon o državnoj službi u tijelima javne uprave BD po analogiji primjenjivati na sva pitanja koja nisu regulirana zakonom o VRI BD.

Napominjeno da opća budžetska ograničenja u Bosni i Hercegovini ograničavaju mogućnosti zapošljavanja kadra koji bi popunio sistematizaciju VRI.

Procjena stanja

Prema pravnoj osnovi, BiH se trenutno nalazi u nezahvalnoj situaciji u kojoj se ne smatra da revizorski kadar VRI FBiH i VRI RS ima status državnih službenika i stoga pripadju različitoj platnoj strukturi u poređenju sa revizorima VRI BiH i VRI BD. Pitanje da li su eksterni revizori na najbolji način zaštićeni od vanjskih utjecaja time što imaju status državnih službenika ili ne, u velikoj mjeri je povezano sa načinom na koji ovaj status pruža djelotvornu zaštitu. U tom smislu postoje različite prakse širom Evrope. Kontinentalne evropske uprave općenito imaju tendenciju da revizore uključe u državnu službu jer državni službenici imaju visoko zaštićen status. S druge strane, neke zemlje naginju isključivanju revizora iz državne službe, uz stav da bi utjecalo na nezavisnost VRI da ima kadar koji se rukovodi pravilima o kojima odlučuju vanjski donosioci odluka.

Tako da su oba načina odgovarajuća, u zavisnosti od specifičnih okolnosti date zemlje. Međutim, postojanje različitih pravnih situacija od jedne revizorske institucije do druge u BiH onemogućava poređenje kadrovskih pitanja, karijernih tokova i plata te otežava prelazak zaposlenih iz jedne VRI u drugu.

Preporuke

Tim preporučuje:

- Potrebno je pronaći načine da se usklade status, karijere i plate revizorskog kadra u sve četiri revizorske institucije u BiH. Uz prethodnu procjenu vrijednosti zakona i propisa o državnoj službi u BiH, kolegijalni tim bi dao prednost opciji da se sav revizorski kadar uključi u date zakone o državnoj službi, kako je sugerirano u kolegijalnom pregledu 2005. godine, pod uslovom da istovremeno postoji mogućnost prilagođavanja ili izostavljanja bilo koje standardne odredbe koja nije odgovarajuća za revizorske institucije. U ovom smislu, formulacija iz zakona o VRI BD: “na sva pitanja koja nisu regulirana ovim zakonom, po analogiji se primjenjuju odredbe Zakona o državnoj službi u organima uprave BD” može se razmotriti kao način formuliranja i ostalih odredbi.

2.2.4 Predmet revizije

Zakoni o VRI BiH (član 11.), VRI FBiH (član 11.), VRI RS (član 16.) i VRI BD (član 11.) daju ovlaštenje VRI da provodi revizije u javnim tijelima i institucijama, kao i u preduzećima u kojima (državna ili entitetska) vlada ima većinski vlasnički udio. Mandat uključuje lokalnu upravu u entitetima (kantone, gradove i općine u slučaju VRI FBiH; gradove i općine u slučaju VRI RS). U određenom broju institucija, VRI imaju pravnu obavezu da svake godine provode reviziju.

Za VRI BiH to su “institucije BiH”, uključujući Parlament, Predsjedništvo, Vijeće ministara i razne institucije koje finansira vlada, kao i vanbudžetski fondovi, što je ukupno bilo sedamdeset i četiri institucije u 2011. godini.

VRI FBiH provodi godišnje finansijske revizije u šezdeset i pet institucija (budžetski korisnici, fondovi i konsolidirani budžeti Federacije i svakog od deset kantona, što ukupno čini 200 organa). Zakon o VRI RS zahtijeva godišnje revizije u sedamdeset budžetskih korisnika i fondova. Zakon o VRI BD, u članovima 11. i 13. (4), propisuje obavezu da VRI godišnje provede reviziju svih javnih institucija i (polu) javnih preduzeća. Ne postoji obaveza godišnje revizije lokalne uprave i (polu) javnih preduzeća te VRI sama odlučuje o odabiru ovih klijenata revizije. Mandati sve četiri VRI također pokrivaju sredstva koja dolaze od međunarodnih tijela ili organizacija, bilo da se radi o kreditima ili grantovima. Ova odredba bi u suštini pokrivala korištenje EU sredstava u javnim institucijama. Prihodi nisu izričito navedeni u VRI zakonima, osim prihoda koji potiču iz prodaje imovine, privatizacije i koncesija.

VRI FBiH i VRI RS imaju veoma veliki opseg djelovanja i pokrivaju oko 1.400 klijenata u Federaciji i oko 950 u Republici Srpskoj. Kada se upoređi broj zakonski propisanih godišnjih finansijskih revizija sa brojem realiziranih finansijskih revizija u proteklih nekoliko godina, očigledno je da se VRI već susreću sa poteškoćama da obuhvate sve obavezne revizije, što znači da skoro i da nema prostora da se radi revizija budžetskih korisnika koji nisu zakonski propisani.

Procjena stanja

VRI imaju jasnu pravnu nadležnost da rade reviziju u svim javnim i zakonski propisanim fondovima i resursima, tijelima i organima. Sam broj potencijalnih klijenata revizije u entitetima čini nemogućom provedbu godišnjih revizija u svakom od ovih klijenata. Zbog toga se revizija i ne vrši u mnogim manjim općinama.

Teoretska nezavisnost koju VRI imaju u odabiru klijenata revizije u praksi je izrazito limitirana. Potencijalno riskantni, zakonom nepropisani klijenti ne mogu se revidirati jer postoji obaveza da se većina resursa usmjeri na potencijalno manje riskantne, ali zakonski propisane klijente. U tom smislu, naročito entitetske VRI, ne mogu na zadovoljavajući način provoditi svoje revizorske dužnosti, iako imaju nadležnost da to rade. Isto tako, činjenica da se uopće ne vrši revizija u toliko mnogo potencijalnih klijenata može stvoriti jaz u kredibilitetu VRI.

Preporuke

Tim preporučuje:

- *Da Koordinacioni odbor uspostavi radnu grupu koja bi proučila različite opcije za rješavanje problema s kojim se VRI susreću pri ispunjavanju svojih pravnih obaveza u pogledu revizije uz ograničene resurse. Rješenje bi se moglo tražiti, na primjer, u unapređenju efikasnosti revizorskog procesa ili u promjeni obima revizije time što bi se redefinirao pojam "budžetskog korisnika" ili revidirali kriteriji za godišnje certifikacijske revizije.*

3. KOORDINACIONI ODBOR I RUKOVOĐENJE VRI

3.1 Koordinacioni odbor

3.1.1 Uvod

Na osnovu zakona o VRI, VRI BiH, VRI FBiH i VRI RS saraduju putem Koordinacionog odbora (KO). Uspostava i nadležnosti KO propisane su u članu 46. zakona o VRI BiH. Nadležnosti uključuju: uspostavljanje vodiča i instrukcija, razmjenu profesionalnih iskustava i organizaciju i koordinaciju razvojnih aktivnosti. KO se pravno sastoji od tri generalna revizora i, pored njih, zamjenika generalnih revizora; odlukom KO, generalni revizor i zamjenik generalnog revizora VRI BD su pridruženi članovi Odbora. KO je bio značajan mehanizam u zajedničkom razvijanju revizorskih standarda i smjernica putem radnih grupa koje je osnivao. KO se finansira iz budžeta tri VRI koje formalno sačinjavaju Odbor. VRI BiH pruža profesionalne, administrativne i tehničke usluge za KO.

U decembru 2010. godine, KO je usvojio Poslovnik o radu, u skladu sa zakonom, kojim se reguliraju organizacija, način rada, nadležnosti i troškovi rada. KO trenutno ima trogodišnji finansijski plan, godišnji plan rada i pravilnik, iako još uvijek nije registriran kao pravna institucija.

U skladu sa zakonom, troškove Koordinacijskog odbora snose VRI institucije u BiH, kako je utvrđeno odlukom Odbora. Finansiranje u 2010. godini iznosilo je BAM 120.000 (€61.355), podijeljeno između

VRI BiH (BAM 70.000 (€35.791), odnosno 2% budžeta VRI BiH),

VRI FBiH (BAM 25.000 (€12.782), odnosno 0,81% budžeta VRI FBiH) i

VRI RS (BAM 25.000 (€12.782), odnosno 0,71% budžeta VRI RS).

Ukupno finansiranje predstavlja 2 % od ukupnih budžeta VRI institucija u iznosu od BAM 10.051.662 (€5.139.333).

KO uspostavio je četrnaest radnih grupa koje su se sastojale od zaposlenih iz svake od VRI sa ciljem da definiraju buduće korake u specifičnim područjima. Od 2005. godine, KO i VRI u BiH su usvojili deset dokumenata:

- Vodič za kontrolu kvaliteta u reviziji (juni 2005.)
- Politika upravljanja ljudskim resursima (juni 2005.)
- Politika komunikacija i pravilnik (decembar 2005.)
- Strategija i plan komunikacija (maj 2008.)
- Uloga i odgovornost VRI u prevenciji korupcije (maj 2008.)
- Vodič za finansijsku reviziju javnog sektora (februar 2009. – ažuriran Vodič iz 2003.)
- Revizija javnog sektora u BiH (brošura, mart 2009.)
- Principi revizije učinka (septembar 2009.)
- Uloga i značaj vrhovnih institucija za reviziju javnog sektora u BiH u kontroli trošenja javnih sredstava (VRI i USAID, septembar 2009.)
- Projekat institucionalne saradnje između VRI i SNAO 2000-2009. (oktobar 2009.)

- Strategija obučavanja kadrova u VRI u BiH (decembar 2009.)
- Vodič za IT reviziju (2009.)
- Plan razvoja informacionih sistema za period 2009-2012. (decembar 2009.)
- Izlazna strategija projektne saradnje između VRI u BiH i SNAO (januar 2010.)
- Stateški razvojni plan (septembar 2010. – ažuriran Plan iz 2007.)
- Okvir međunarodnih standarda za VRI u BiH (januar 2011. – objavljen u službenim glasilima BiH i entiteta)

Radne grupe je uspostavio KO i sastojale su se od predstavnika iz svake VRI. Na ovaj način su članovi bili u mogućnosti da dobiju zahtijevane informacije iz svake VRI i predstave koordinirano i usklađeno rješenje koje je odgovarajuće za svaku VRI. Nakon usvajanja na KO, svaka VRI je zadužena za provedbu ovih dokumenata i, ako je neophodno, može prilagoditi politike i radne prakse da bi bile adekvatne njihovim posebnim okolnostima.

Kolegijalni tim je u svojim procjenama situacije uzeo u obzir svaki od ovih dokumenata. Dokumenti koji imaju značajan utjecaj na razvoj KO razmatrat će se u ovom dijelu izvještaja.

3.1.2 Strateški razvojni plan i njegova provedba

Od uspostavljanja VRI u BiH 2000. godine, imale su velike koristi od tehničke pomoći koju je pružao Švedski državni ured za reviziju (SNAO). Od 2000. do 2008. godine, SNAO je podržavao pojedinačne VRI, KO i radne grupe koje su osnovane pod KO. Od 2009. godine, SNAO je u manjoj mjeri pružao pomoć, a sada je ta podrška uglavnom svedena na reviziju učinka. Očekuje se da će se do kraja 2012. godine podrška potpuno završiti.

KO je usvojio Strateški razvojni plan za period 2007-2012. godine. Plan je revidiran 2010. godine da bi se u obzir uzelo povlačenje podrške SNAO od 2012. i, kao posljedica toga, potreba da tri VRI preuzmu vlasništvo nad svojim budućim razvojem.

KO od 2007. godine koordinira provedbu SRP 2007-2012. kroz svoje radne grupe, a fokusira se na izradu novih ili razradu postojećih vodiča, kao što je vodič za finansijsku reviziju. Radne grupe se sastoje od uposlenih u VRI koji se smatraju ekspertima. Međutim, ne čini se da KO nadzire niti sistematično prati tok njihovog rada, jer se obično nacrti dokumenata šalju KO tek kada se finaliziraju. Nakon izmjena u dokumentima koje uvažavaju komentare KO, Odbor dokumente usvaja.

Učinjen je napredak u provedbi SRP, naročito kada je u pitanju revizorski rad, ali i dalje postoje određene aktivnosti koje treba završiti. Prema pregledu stanja koje je izradio KO, koji je dostavljen kolegijalnom timu, KO smatra da su provedene sve mjere iz dokumenata koje su VRI (osim Brčko Distrikta) usvojili u oblasti revizije.

Razvojnu platformu za period 2010-2012. usvojile su sve VRI, a glavna pitanja kojima se bavi su:

- Jačanje ciklusa odgovornosti – uključujući: kvalitet revizije u izvještavanju, odgovornost i pisane procedure između parlamenata, vlada i VRI;
- Praćenje novih zakona o reviziji;
- Primjena revizorskih standarda i metodologije za preduzeća u privatnom vlasništvu;
- Uspostavljanje programa certificiranja za revizorski kadar;
- Uspostavljanje nove profesionalne strukture i sistema naknada;
- Izvještavanje o reviziji učinka, kao dio godišnjih izvještaja o izvršenju budžeta;
- Podržano unapređenje funkcije upravljanja kvalitetom revizije; i
- Uspostavljanje prakse kolegijalnih pregleda, u skladu sa zakonima.

Dodatak 1 u Strateškom razvojnom planu također detaljno navodi razvojne potrebe, indikatore uspjeha i raspored provedbe za period koji se završava 2012. godine.

Pored toga, Koordinacioni odbor je uspostavio Radnu grupu za pripremu izlazne strategije da bi se utvrdili koraci u periodu nakon povlačenja SNAO tokom 2012. godine. Nalazi ovog kolegijalnog pregleda, zajedno sa analizom Koordinacionog odbora, predstavljat će ulazne podatke za ovu izlaznu strategiju.

3.1.3 Plan rada Koordinacionog odbora

Pored dokumenata koje je usvojio, KO je pripremio i godišnji plan rada za 2011/2012., koji se zasniva na zakonodavstvu i potrebama predstavljenim u strateškom razvojnom planu. Plan rada utvrđuje šest strateških prioriteta za KO:

- Podrška osiguravanju nezavisnosti VRI;
- Provedba okvira ISSAI;
- Podrška razvoju kapaciteta VRI;
- Pokazivanje vrijednosti i prednosti VRI;
- Unapređenje borbe protiv korupcije; i
- Unapređenje komunikacije.

Cilj je da se ojača uloga KO kao kohezivnog faktora u razvoju VRI i da se fokus stavi na postizanje ciljeva koji su definirani u strateškim dokumentima koje je KO usvojio.

U okviru ovog plana rada, KO navodi da će se nastaviti baviti uspostavom smjernica i instrukcija, putem radnih grupa, i da ima cilj da osigura konzistentan nivo kvaliteta revizije. Organizirat će i koordinirati razvojne aktivnosti i dodjeljivati revizorsku odgovornost za zajedničke aktivnosti. Odbor također planira da se bavi aktivnostima koje nisu unutar zakonskog mandata KO, poput procesa ustavne reforme na svim nivoima vlasti. KO ima dužnost da definira jedinstven pristup ovim pitanjima, ali provedba pripada samim VRI.

KO nema stalni sekretarijat da ga podrži u navedenim aktivnostima i oslanja se, u velikoj mjeri, na dobru volju i inicijative članova Odbora.

Procjena stanja

Kolegijalni tim je ustanovio da su KO i VRI postigli napredak od prethodnog kolegijalnog pregleda iz 2005. godine, naročito u odnosu na usvajanje revizorskih zakona na nadležnim parlamentima i uvođenje Poslovnika o radu. Na sličan način usvajanje strateškog razvojnog plana, godišnjih planova rada i metodologija za finansijsku i reviziju učinka jasno pokazuje odlučnost članova KO da koordiniraju i jačaju razvoj funkcije eskterne revizije širom BiH.

Članovi KO imaju mogućnost da prate napredak na svojim redovnim sastancima, ali postoji malo ili nimalo sistematskog monitoringa rezultata procesa provedbe na praktičnom radnom nivou. Dokumenti koje su izradile radne grupe su kvalitetni, ali revizori smatraju da su preteorijski i da ih je zbog toga teško primjenjivati. Zaista, iako eksperti iz radnih grupa dobro poznaju situaciju u vlastitim VRI, nisu sigurni na koji način se to odnosi na druge VRI.

Činjenica da KO ne nadzire kvalitet i provedbu možda je dovela do posljedica u odnosu na nivo do kojeg se procedure primjenjuju. Kolegijalni tim je obaviješten, sa više strana, da je nejasno do koje mjere VRI primjenjuju iste procedure kada slijede usvajanje dokumenata na KO. Pretpostavka je da se nove procedure primjenjuju nakon što ih usvoji KO, ali nema daljeg praćenja i stoga ne postoje ni dokazi da je to stvarno tako. Očigledno je da je prisutna dobra volja unutar KO i u VRI, ali i dalje možda postoje značajne razlike

u stvarnoj provedbi. KO nema dostupnu proceduru kojom bi mogao pratiti procedure obuke, monitoringa i usmjeravanja u VRI pri provedbi dokumenata koje je usvojio KO.

Ažuriranje SRP koje je urađeno 2010. godine otkrilo je da su mnoge aktivnosti i dalje u toku te da se nalaze u SRP ili je njihova provedba odgođena. Ako KO namjerava u potpunosti provesti SRP i želi sve izvršiti onako kako je planirano, trebao bi poduzeti aktivniju ulogu u rukovođenju i provedbi SRP.

KO treba uspostaviti djelotvorne mehanizme za monitoring da bi podržao VRI u provedbi strategija i metodologija i time osigurao da se one konzistentno primjenjuju širom BiH. Informacije koje se dobiju iz takvih pregleda koristit će VRI tako što će skrenuti pažnju na problematična područja i pružiti moguća rješenja koja sve VRI mogu primjenjivati na konzistentnoj osnovi.

Jedan važan primjer (kako je navedeno u poglavlju 4.3 ovog izvještaja) odnosi se na potrebu dosljedne primjene kriterija za davanje revizorskog mišljenja. Članovi parlamenata i predstavnici medija su pripravnici na različita revizorska mišljenja koja daju različite VRI za naizgled slične nalaze. Ovo bi moglo otvoriti debatu o obrazloženju mišljenja VRI prije nego debatu o samom problemu koji je uočen. Primjena jedinstvenih kriterija na konzistentnoj osnovi pružila bi svim VRI snažnije opravdanje za svaku odluku.

Efiksna KO također ima mogućnost da VRI pomogne kada se na njih vrši eksterni pritisak. KO je u dobroj poziciji da vrši monitoring situacija koje se dešavaju u svakoj od VRI i u stanju je da pomogne pri razvijanju jedinstvenog pristupa bilo kojem problemu do kojeg dođe. Na primjer, Parlamentarna skupština BiH usvojila je 2008. godine smjernice za usvajanje revizorskih izvještaja i ovo je rezultiralo unapređenjima u procedurama i radu Skupštine. Nisu sve skupštine bile uključene u ovu važnu inicijativu, a KO može igrati značajnu ulogu u ovoj važnoj razvojnoj oblasti. (Više o ovom pitanju u poglavlju 6.3 ovog izvještaja.)

Radne grupe koje je uspostavljao KO da se bave specifičnim zadacima, kao što su strategije i metodologije, sastojale su se od osoba zaposlenih u VRI koje su bile raspoložive kada su im to dozvoljavale njihove redovne, službene dužnosti. Ovo ograničenje neminovno usporava napredak u oblasti kojom se bave. Može također ograničiti izbor kadra sa odgovarajućim iskustvom, jer te osobe možda moraju obavljati druge važne, vremenski ograničene, zadatke u svojoj VRI. Nedostatak stalne podrške KO se stoga treba riješiti na odgovarajući način, na primjer, tako što će VRI neke osobe ustupiti Odboru na puno radno vrijeme u datom periodu u kojem trebaju obaviti specifične zadatke.

Trenutni Strateški razvojni plan ističe ove godine i treba ga, iako radna grupa priprema izlaznu strategiju u kojoj će se identificirati aktivnosti koje je potrebno poduzeti nakon povlačenja SNAO, značajno revidirati i ažurirati da bi pokrio strateški razvoj VRI u idućih pet godina. Ovim će se osigurati održivost napretka koji je postignut do sada, tako da se vremenom mogu rješavati i složenije oblasti.

Slično tome, ni VRI ne djeluju u izloaciji. Bit će potrebno da VRI pažnju usmjere na razvoje u eksternom okruženju javnog sektora. To uključuje razvoje u oblastima: javne interne finansijske kontrole i interne revizije; javnih nabavki; programskog budžetiranja; obračunsko računovodstvo; i usklađivanja plata i naknada u javnom sektoru. Za provedbu nekih od ovih inicijativa u javnom sektoru trebat će još godina, ali je važno da KO i VRI doprinose svojim stajalištima, dosljedno i blagovremeno, u svim predloženim reformama ili promjenama koje mogu imati utjecaja na uslove revizije koju obavljaju. Na ovaj način se može minimizirati rizik budućih problema.

Tim je utvrdio da krajem 2012. godine ističu mandati generalnih revizora u VRI FBiH i VRI RS. Postignuća koja su postignuta zajedničkim radom u Koordinacionom odboru svakako se mogu pripisati ličnoj posvećenosti generalnih revizora i članova KO. Takva saradnja između javnih institucija na državnom i na nivou entiteta nije očigledna u zemlji kakva je Bosna i Hercegovina. Imenovat će se novi generalni revizori i to će predstavljati period neizvjesnosti za institucije i njihovo osoblje. Održivost trenutnog nivoa saradnje na KO bila bi jača da Odbor ima, na primjer, svoj vlastiti stalni sekretarijat.

U pokušaju ispunjavanja razvojnih ciljeva strateškog plana, VRI se suočavaju sa ograničenjima resursa, koja će narušiti dalji razvoj. Međutim, do sada nisu iskorištene sve postojeće mogućnosti uštedavanja resursa putem veće saradnje KO i njegovih radnih grupa. Na primjer, osiguranje kvaliteta se može organizirati kao zajednička funkcija, a razmjena iskustava i prilike za organiziranje paralelnih revizija učinka još uvijek nisu u potpunosti istraženi aspekti.

Imajući na umu ograničene kadrovske resurse u VRI, KO radi na ravnomjernijoj raspodjeli posla između VRI i na planiranju ostvarivih aktivnosti. Koordinacioni odbor treba postići zajednički pristup razvoja VRI, time osiguravajući konzistentnost unutar i između VRI, a da se istovremeno ne ugrozi njihova efikasnost. Prilikom jačanja uloge KO, bit će potrebno da on preuzme potpunu odgovornost za provedbu plana strateškog razvoja, dok će napredak i dalje ostati u odgovornosti rukovodstva VRI.

KO je usvojio niz važnih strateških i dokumenata politike koji će doprinijeti razvoju eksterne revizije u BiH. Međutim, tim je primijetio da uposleni u VRI smatraju da ih članovi radnih grupa nisu baš uvijek konsultirali i da promocija i obuka unutar VRI nije uvijek pratila usvajanje dokumenata. Postoje neminovni radni pritisci na raspoloživo vrijeme članova radnih grupa, ali je važno da se ti dokumenti detaljno objasne uposlenima i da se održe neophodne obuke kada je to potrebno.

Potrebno je dalje jačati KO, gradeći ga na efikasnim mehanizmima radnih grupa i principima koji su utvrđeni planom rada. Potrebno je razmotriti opcije, uključujući i pomenuti stalni sekretarijat, kao i ustupanje osoblja iz VRI Koordinacionom odboru na puno radno vrijeme tokom određenog perioda. Te osobe bi mogle koordinirati oblasti razvoja u onim dijelovima u kojima su resursi nedostatni unutar svake VRI, poput revizije učinka ili IT razvoja.

Kolege su prepoznale jedinstvenu ulogu koju svaka od VRI ima unutar vlastitog političkog okruženja, ali smatramo da se uloga, ali i dostupni resursi, KO mora ojačati da bi se osiguralo da KO ima mogućnost da osigura unapređenu konzistentnost unutar i između VRI. Do sada se dogovor članova KO postizao na dobrovoljnoj osnovi. Smatramo da bi se jačanjem pravnog statusa KO, na primjer, uspostavljanjem odvojenog budžeta za KO, unaprijedio status Odbora i omogućilo bolje služenje interesima pojedinačnih VRI. Ne predlažemo da se na bilo koji način umanje nadležnosti pojedinačnih VRI, ali smatramo da bi dalji razvoj KO pomogao da se postignu unapređeniji, efikasniji rezultati, a time bi se ojačalo upravljanje, odgovornost i transparentnost svake od institucija koja je predmet revizije i vlade.

Kolegijalni tim je 2005. godine utvrdio da je KO postigao značajan napredak i da sam predstavlja važan faktor razvoja VRI. Smatramo da je ohrabrujuće je da je Odbor nastavio sa redovnim sastancima i usvojio interne propise metodologije i planove. Sada KO treba poduzeti korake da svoju ulogu ojača da bi osigurao održivost svog vrijednog i cijenjenog rada.

Preporuke

Tim preporučuje:

- *Da nova radna grupa za SRP izradi provedbenu proceduru za usmjeravanje i praćenje novih procedura, da bi se osigurala konzistentnost u provedbi revizije i procedura vezanih za reviziju između četiri VRI i da bi se osiguralo da se varijacije mogu obrazložiti.*
- *Da KO imenuje po jednog člana iz svake VRI u radnu grupu koja bi imala zadatke koji se direktno odnose na revizijske postupke i koja bi bila zadužena za usmjeravanje i provedbu SRP.*
- *Da KO nastavi raditi na uspjehu koji je već postignut putem strateškog razvojnog plana, kao i trenutnim razmatranjima radne grupe za pripremu izlazne strategije i da pripremi novi plan za sljedećih pet godina i dalje. Ovaj plan bi trebao uključivati i akcioni plan kojim se utvrđuju detaljne aktivnosti, odgovorne osobe i vremenski okvir. Plan može biti pripremljen*

- kao otvoreni strateški razvojni plan koji bi se redovno revidirao na Koordinacionom odboru, i ažurirao raznim aktivnostima i faktorima itd. za sljedećih pet godina.*
- *Iako je Kolegijalni tim prepoznao potrebu da VRI zadrže svoje uloge i nadležnosti, preporučujemo da KO razmotri da li bi uspostava pravnog statusa, sa nezavisnim budžetom, mogla omogućiti Odboru da se razvija na održiviji način.*
 - *Da se ojača KO da bi mogao bolje služiti interesima razvoja VRI u BiH. Naročito treba razmotriti opcije uspostave stalnog sekretarijata i ustupanja osoblja iz VRI Koordinacionom odboru da bi se rad na određenim zadacima unaprijedio.*
 - *Da KO poveća saradnju između VRI, na primjer u razvoju metodologije za osiguranje kvaliteta i u provođenju paralelnih revizija učinka.*
 - *Da KO da instrukciju odjeljenjima za osiguranje kvaliteta/kadru zaposlenom u toj oblasti da izrade proceduru za provedbu novih postupaka, uključujući i zahtijevane aktivnosti obučavanja.*
 - *Da KO razvije kratkoročne i srednjeročne ciljeve kojim će se rješavati otpor do kojeg neminovno dođe pri primjeni novih metodologija, uz posvećivanje naročite pažnje jačanju veza između VRI i parlamenata.*

3.2 Rukovođenje VRI

VRI BiH ima četrdeset i šest uposlenih; VRI FBiH šezdeset i jedno uposleno, uključujući dvadeset osoba u tri regionalna ureda (Mostar, Tuzla, Bihać); VRI RS ima pedeset sedam uposlenih (uključujući osam osoba u regionalnom uredu u Bijeljini); i VRI BD ima trinaest uposlenih. Ukupno, VRI upošljavaju sto sedamdeset i sedam ljudi. U prilogu se nalazi Aneks koji daje analizu uposlenih u VRI u odnosu na njihove kvalifikacije i struku.

Aneks pokazuje da su uposleni u VRI veoma dobro obrazovani, u svakoj od VRI više od 80% uposlenih ima univerzitetsko obrazovanje, a najviše iz oblasti ekonomije. Slično tome, veliki broj uposlenih, od 47 do 64% od ukupnog broja, ima relevantne tehničke kvalifikacije, uglavnom su certificirani revizori. Ove cifre pokazuju da je pristup VRI, od njihovog osnivanja, da zapošljavaju i zadržavaju osobe koje imaju revizorsko znanje i vještine.

U isto vrijeme, broj uposlenih osoba koje imaju formalno obrazovanje u oblasti prava i IT-a je veoma mali. Svaka VRI ima po jednu, najviše dvije osobe iz ovih struka. Revizorske vještine jesu najadekvatnije za vrstu revizije koju provode VRI u BiH, ali postoji potreba da revizorski kadar posjeduje vrlo dobro znanje u oblasti prava i IT-a da bi ispunjavali potrebe moderne revizorske institucije.

Broj uposlenih u svakoj VRI je relativno nizak te adekvatan nadzor i revidiranje revizorskog rada može biti problematično, na primjer, u regionalnim uredima VRI FBiH i VRI RS. Međutim, VRI su u principu uspostavile odgovarajuće revizorske pozicije da bi se omogućila uloga nadzora i revidiranja te VRI imaju uspostavljen mehanizam za revidiranje rada, kada je to potrebno. Razvijanje aranžmana za kontrolu kvaliteta bi također trebalo pomoći VRI u osiguravanju da njihov rad ispunjava međunarodne revizorske standarde.

Broj najviših rukovodilaca (generalni revizor i zamjenici) varira između tri (VRI BiH i VRI BD) i dva (VRI FBiH i VRI RS). Broj je relativno visok ako se u obzir uzme veličina VRI, ali je tako utvrđeno zakonima i treba imati na umu potrebu postizanja etničke ravnoteže. Neki od uposlenih su naveli da uloge i odgovornosti timova najviših rukovodilaca nisu uvijek jasne, naročito kada im se dostavi nacrt izvještaja. Potrebno je pojašnjenje linije izvještavanja na samom početku revizije da bi se minimizirao rizik da dođe do konfuzije u revizorskom timu.

Nivo zastupljenosti pomoćnog osoblja, koji ide od 10% do 17% od ukupnog broja, nije pretjeran.

Veliki obim predmeta revizije koji je spomenut u dijelovima 2.2.4 i 4.1 i sve veći broj javnih institucija, koje su vlade osnovale, a koje su predmetom eksterne revizije, stvara veliki pritisak na rukovodstvo VRI. VRI će morati razmotriti na koji će način biti u najboljem položaju da primijene kriterije za procjenu rizika, imajući na umu ograničene resurse koji su im dostupni. Uvođenje revizije učinka u svaku od VRI također zahtijeva pažljivo rukovođenje da bi se osiguralo da se ljudski resursi dalje ne rastežu.

Zapošljavanje se vrši putem javnog konkursa koji se objavljuje. SNAO je davao savjete pri nedavnom zapošljavanju lica u timove za reviziju učinka. Postupci su transparentni i prihvatljivi, ali se VRI suočavaju sa konkurencijom jer rastu potrebe privatnog sektora da upošljava revizore i računovođe. Tako da uslovi koji se nude takvom profesionalnom kadru moraju biti uporedivi da bi se kvalitetni kandidati mogli privući i zadržati. Iako su određeni elementi razvijeni ili su u fazi razvijanja, još uvijek nije uspostavljen formalni sistem ocjenjivanja rada u VRI.

Procjena stanja

Kadrovski resursi u VRI su ograničeni, a opseg rada je poprilično širok tako da rukovodstvo često mora planirati revizije u skladu sa raspoloživim osobljem. Bilo bi korisnije uvesti proceduru za predviđanje kadrovske popunjenosti i potencijalnog obima rada za period od, recimo, pet godina, nego se oslanjati na povećanje broja zaposlenih u skladu sa raspoloživim finansijskim sredstvima. Takva bi procedura pomogla VRI pri rješavanju problema manjka kadrova u godišnjima planovima rada.

Usprkos relativno malom broju uposlenih u svakoj od VRI, organizacione strukture su općenito odgovarajuće, i uzimaju u obzir komplicirajući faktor etničke zastupljenosti. Relativno mali broj revizorskog osoblja može dovesti do poteškoća u osiguravanju nezavisnosti nadzora i revidiranja, ali su VRI usvojile vodič za kontrolu kvaliteta koji bi trebao doprinijeti rješavanju bilo kakvih problema pri revidiranju rada.

Uspostava sistema ocjene rada uposlenih bi pomogla rukovodstvu pri identificiranju onog kadra koji zaslužuje povećanje naknade na osnovu svojih sposobnosti i iskustva, prema zakonskim propisima, i time im omogućiti da budu na adekvatan način nagrađeni. Takvi sistemi također pomažu rukovodstvu u identificiranju slabijeg učinka u ranoj fazi čime se omogućava nuđenje adekvatnog usmjeravanja i obučavanja.

Broj visokih rukovodilaca u svakoj od VRI je utvrđen zakonom, ali uloge i odgovornosti timova visokog rukovodstva trebaju biti jasno definirane kada se raspoređuju radni zadaci revizorskim timovima da bi se osiguralo da ne dođe do nesporazuma. Potrebno je pažljivo razmotriti i usaglasiti ograničenja i linije izvještavanja.

Uloga Koordinacionog odbora u nadgledanju napretka u svim VRI, koja se provodi putem vodiča, poput onog koji se odnosi na kontrolu kvaliteta, također će doprinijeti rješavanju dileme između 'teorije i prakse'. Na ovaj način bi se pružila podrška VRI u fokusiranju na ključna područja, jer bi se doprinijelo efikasnijem raspoređivanju osoblja. Na sličan način će pomoći VRI u preciznijem definiranju uloga i odgovornosti timova visokog rukovodstva.

Preporuke

Tim preporučuje:

- *da VRI, pod okriljem Koordinacionog odbora, dogovore zajedničku proceduru putem koje će se uspostavljati kriteriji za reviziju svih javnih tijela, na primjer, za period od pet godina, i povezivati prognozirani plan rada tokom ovog perioda sa predviđenim kadrovskim nivoima.*
- *da se razvije formalni sistem ocjenjivanja rada za sve VRI, pod okriljem Koordinacionog odbora, koji također može biti povezan sa sistemom naknada za revizorsko osoblje, zasnovan*

na sposobnostima i iskustvu. Pojedinačne VRI mogu razraditi i prilagoditi sistem u skladu sa svojim potrebama, resursima i specifičnostima.

- *da se uloge i odgovornosti timova visokog rukovodstva jasno definišu kada se dodjeljuju zadaci revizorskim timovima da bi se osiguralo da uposleni u potpunosti shvataju linije izvještavanja.*

4. PRIMARNI PROCES: REVIZIJA

4.1 Strategija i programiranje revizije

Ključna oblast za institucionalno jačanje je razvoj revizijskih strategija i revizijskog portfolia. SRP 2007 – 2012 navodi potrebu da se dokumentira Globalna analiza rizika (GAR), izdaju trogodišnji Strateški revizijski planovi (SRP) i usvoji Korporativni strateški plan (KSP). Ovi planovi su trebali početi sa provedbom u 2010. godini. Planovi su važni za definiranje prioriteta i trebaju se odražavati u godišnjim programima revizije, imajući na umu da svaka VRI ima veoma širok obim predmeta revizije (što je u skladu sa INTOSAI standardima), ali da svaka ima ograničene finansijske i ljudske resurse.

VRI FBiH ima oko 1400 klijenata, 10 kantona, javnih preduzeća, općina, fondova i 17 federalnih ministarstava. Revizije planira u skladu sa četiri kategorije koje su predviđene zakonom o VRI FBiH (član 11). Međutim, nedostatak ljudskih potencijala označava da se rijetko može provoditi revizija institucija na nivou općina. U vrijeme prvog SIGMA kolegijalnog pregleda iz 2005. godine, VRI BiH nije imala problema za provođenjem revizije u svim institucijama (40 institucija je postojalo u 2004.), ali se broj revizija značajno povećao tokom 2010. godine: 68 revizija je pokrenuto, a 71 je planirana za 2012. godinu. Sa trenutnim brojem uposlenih, to znači da svaki revizorski tim mora izvršiti 11 ili 12 revizija.

Zakoni o revizijama u VRI zahtijevaju da svaka VRI provodi redovne godišnje revizije svih budžetskih korisnika koji se direktno finansiraju iz budžeta. Svaka VRI, kao i parlamenti, smatraju da je broj revizija preveliki i/ili da su ljudski potencijali nedovoljni da se provode sve zakonom propisane revizije.

Procjena stanja

Jasno je da je obim revizije u VRI FBiH naročito veliki u odnosu na broj uposlenih. Čak i kada bi postojalo više dostupnih resursa, ne bi se mogla vršiti revizija svih budžetskih korisnika. Međutim, ne zahtijeva se od VRI FBiH da daje godišnje revizorsko mišljenje o finansijskim izvještajima svih budžetskih korisnika. Zahtijeva se da daje godišnje mišljenje samo za kategoriju jedan iz člana 11. zakona o VRI FBiH, odnosno za sve javne institucije, izuzev kantona i općina, te za godišnji izvještaj o izvršenju budžeta Vlade. U svim ostalim institucijama revizija se vrši na osnovu procjene rizika (član 13.7). Međutim, visok nivo rizika koji se povezuje sa mnogim javnim institucijama sugerira da i dalje postoji veliki teret posla za VRI FBiH.

VRI BiH ispunjava predmet revizije za svaku godinu, ali zbog rastućeg broja subjekata revizije i zbog potrebe za ljudskim potencijalima, povećana količina rada nesumnjivo može imati učinak na kvalitet rada.

GAR i SRP trebaju dati uvid u poteškoće i izbore koji su neophodni da se ispune pravni zahtjevi. Međutim, nijedna VRI nije pripremila GAR i SAP. Svi VRI svake godine pripremaju svoje godišnje programe revizije.

Tokom misija, tim je čuo brojne sugestije za prevazilaženje pravnog zahtjeva da se izvrši revizija svih budžetskih korisnika svake godine. Jedno od mišljenja je bilo da se prestane sa godišnjim revizijama malih institucija koje su tokom proteklih godina stalno dobivale pozitivna mišljenja. Članovi Parlamenta BiH smatraju da VRI BiH treba da se fokusira samo na velike institucije. Na primjer, 17 od 69 institucija na državnom nivou koriste 70% budžeta. Smatra se da se VRI na njih treba fokusirati. Međutim, razvoj finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije također je spomenut kao faktor koji bi mogao imati utjecaja na buduću obim rada VRI. Trenutno se taj razvoj sporo odvija, naročito na državnom nivou i u Federaciji. Na državnom nivou, Centralna harmonizacijska jedinica (CHJ) je konačno uspostavljena, iako takve jedinice već postoje unutar ministarstava finansija u Federaciji i u RS-u, ali imaju veoma ograničene kapacitete, naročito u Federaciji.

Sve ove sugestije je potrebno dalje analizirati na nivou KO i VRI. Kada se provodi takva analiza, ne treba tražiti rješenje samo za zakonom propisane revizije, već i otići korak dalje razmatranjem oblasti i vrste revizija koje VRI mogu vršiti tokom sljedećih godina uz najbolje rezultate. Jedno rješenje može biti da VRI poduzimaju horizontalne revizije usklađenosti ('revizije po temama') da bi se bavili rizičnim oblastima u mnogim javnim institucijama.

KO bi mogao, na primjer, igrati pozitivnu ulogu u daljem razvoju CHJ, finansijskog upravljanja i kontrole (FUK) i interne revizije (IR), provođenjem horizontalne revizije razvoja javne interne finansijske kontrole. Može se razmisliti i o zajedničkim revizijama. Na primjer, Zakon o javnim nabavkama se primjenjuje na svim nivoima. VRI vrše reviziju u odnosu na primjenu ovog zakona. U takvim slučajevima, zajednička horizontalna revizija usklađenosti funkcioniranja Zakona o javnim nabavkama bila bi korisna i uštedila bi resurse. U VRI FBiH bi relevantna tema mogla biti horizontalna revizija usklađenosti u javnim komunalnim kompanijama kantona i općina.

KO također može razmotriti planiranje revizije određenog broja budžetskih korisnika i onda se specifično fokusirati na razloge postojanja, učinak rada i alternativne forme strukture.

Ishod ovakva analize bi se trebao odražavati u SRP VRI za iduće tri godine.

Preporuke

Tim preporučuje:

- *Da svaka VRI provede ekstenzivni GAR i da izradi trogodišnji SRP, koji bi predstavljali osnovu za godišnje programe revizije.*
- *Da KO ponovo pokrene radnu grupu za GAR i SRP, koja bi proučila mogućnosti poduzimanja horizontalnih i zajedničkih revizija.*

4.2 ISSAI standardi

U januaru 2011. godine, KO je usvojio nove Međunarodne standarde za vrhovne revizorske institucije (ISSAI), koje moraju provoditi svi VRI. Svaka VRI je odgovorna za provedbu ISSAI, ali je KO uspostavio malu radnu grupu (sa po jednim reviziorom iz svake VRI) da prati napredak provedbe u svakoj u VRI.

Procjena stanja

ISSAI predstavljaju set detaljnih revizorskih i srodnih standarda, koje je INTOSAI uveo 2002. godine da zamijene općenitije INTOSAI standarde iz 1992. Revizorski standardi za finansijsku reviziju su razvijani u bliskoj saradnji sa Međunarodnom federacijom računovođa (IFAC), a odobreni su 2007. godine na INCOSAI sastanku koji je održan u Johaneshburgu u Južnoj Africi. Međunarodni revizorski standardi (ISA) IFAC-a predstavljaju integralni dio INTOSAI vodiča za finansijsku reviziju. INTOSAI vodič za finansijsku reviziju sastoji se od ISA koje je izdao Odbor IFAC-a zajedno sa INTOSAI vodičem za praksu koji sadrži modifikacije i ostale detalje koji se moraju uzeti u obzir prilikom revizije javnog sektora.

Uvođenje ISSAI predstavlja, u većini zemalja, dug i zahtijevan proces. Postojeći priručnici i vodiči se moraju revidirati da se izvrše izmjene i dopune, a potrebno je izraditi i planove provedbe koji se onda moraju provesti. Pohvalna je inicijativa KO da odobri nove ISSAI kao osnovne standarde za budući rad. Međutim, da bi se osigurala dosljedna provedba tih standarda širom BiH, KO će trebati uraditi više od

uspostave radne grupe koja prati napredak. Treba postojati plan, uzimajući u obzir okolnosti svake VRI, koji sadrži detaljne provedbene aktivnosti, poput identificiranja područja u kojima je, na primjer, potrebno revidirati priručnik, izraditi nove vodiče i provesti posebnu obuku. KO također treba prihvatiti činjenicu da članovi radne grupe imaju svoj vlastiti posao i skoro da i nemaju vremena za ovu aktivnost. To će uticati na brzinu provedbe plana i stoga će, neminovno biti posljedica po sveobuhvatnost plana. Međutim, trenutno ne postoji nikakav plan i, na osnovu intervjua, tim je došao do zaključka da, ako se želi postići potpuna primjena ISSAI, potrebno je da KO poduzme dodatne radnje. Tim se boji da ako KO ne poduzme dodatne aktivnosti u ovom smislu, neće se ni provesti, makar ne do isteka SRP 2007-2012.

Velika je potreba za obukom. Postoji strategija obučavanja, ali se ne može primjenjivati uglavnom zbog finansijskih ograničenja. Nakon što je Švedski ured za reviziju završio sa obukama za finansijsku reviziju, revizorski timovi zavise o pristupu informacijama na internetu da bi dalje razvijali svoje revizorske vještine. Osim nekoliko ad-hoc aktivnosti, nisu organizirane obuke za finansijsku reviziju. Provedba ISSAI općenito, a naročito onih koji se odnose na finansijsku reviziju, zahtijevat će više obuka.

Da bi se osigurala efikasna provedba ISSAI koji su usvojeni 2011., KO, a naročito rukovodstva pojedinačnih VRI, trebaju aktivno raditi na onome što je potrebno izvršiti i uspostaviti vremenski raspored i podijeliti odgovornosti za neophodne aktivnosti. Bez ovoga, malo je vjerovatno da će doći do konzistentnog značajnog napretka.

Preporuke

Tim preporučuje:

- *Da KO da instrukciju odjeljenjima ili kadru za metodologiju i kontrolu/osiguranje kvaliteta da uspostave plan obučavanja o provedbi ISSAI u svim VRI na konzistentan način.*

4.3 Vodič za finansijsku reviziju

U periodu 2008/2009. radna grupa sastavljena od uposlenih iz tri VRI, izmijenila je prethodni Vodič za finansijsku reviziju koji je usvojen 2003. godine. Svrha izmjena je bila da se procedure izmijene da bi bile praktičnije i korisnije revizorima kada vrše reviziju. Radna grupa je vodič za reviziju podijelila u teorijski dio i praktični dio. Vodič se bavi svim glavnim revizijskim fazama – od strateškog planiranja do procedura naknadnog praćenja. Međutim, čini se da je bilo problema za izradom praktičnog dijela. Svaka VRI smatra da ima jedinstvene aspekte svoje nadležnosti (npr. klijenti, razvijene radne metode) te je zbog toga ovaj praktični dio poprilično generalan i mora se prilagođavati da bi se ispunile posebne potrebe svake VRI. “Vodič za kontrolu kvaliteta u reviziji” smatra se primjerom za izradu praktičnog dijela Vodiča za finansijsku reviziju.

Procjena stanja

Novi Vodič za reviziju javnog sektora bavi se svim relevantnim dijelovima finansijske revizije. Iz sadržaja Vodiča (tim nije tražio prevod cijelog teksta), zaključili smo da Vodič pokriva sve neophodne teme. Također, uključuje odgovarajuće kontrolne liste koje obuhvataju važne dijelove revizije, poput revizije internog sistema kontrola i uzorkovanja. Međutim, kontrola kvaliteta i osiguranje kvaliteta ne predstavlja specifičnu temu i čini se da je integrirana u druge oblasti. Unaprijeđen je dio Vodiča za reviziju koji se odnosi na izvještavanje. Revizorski izvještaji trebaju sadržavati više informacija, ne navode se samo utvrđene nepravilnosti, već se uključuju i pozitivni nalazi. Ovo je uslijedilo nakon jedne od preporuka iz kolegijalnog pregleda iz 2005. godine.

Tim je informiran da je upotreba priručnika, iako je on veoma sveobuhvatan, ograničena zbog njegove složenosti. On pokriva veliki broj oblasti, ali nije svaka relevantna za svaku VRI. Na primjer, revizija

kantona nije primjenjiva u VRI BiH. Kontrolne liste su popularne i u VRI FBiH uposleni su obučeni da ih koriste. Međutim, mnogi revizori imaju problema sa korištenjem Vodiča za reviziju kada se radi o tehničkim predmetima, poput materijalnosti i uzorkovanja, iako se čini da je priručnik dosta detaljan kada se radi o ovim oblastima i uključuje čak i kontrolnu listu.

Priručnik za reviziju ne daje stvarne smjernice za bavljenje pravnim pitanjima poput neusklađivanja zakonodavstva i načina na koji se to odražava u revizorskom mišljenju. Također, nisu uspostavljeni jasni kriteriji u priručniku za svaku vrstu mišljenja (vidjeti više o kriterijima za revizorsko mišljenje u poglavlju 4.5).

U sažetku, tim smatra, do one mjere do koje ga je mogao ocijeniti, da je novi Priručnik za reviziju javnog sektora dobar u smislu strukture i sadržaja. Svaka VRI bi mogla razmisliti o unapređenju lakoće korištenja priručnika tako što bi priručnik prilagodila svojim okolnostima, definirajući one dijelove koji su obavezujući i one koji nisu ili su neprimjenjivi. Kada bi priručnik bio dostupan u elektronskoj formi, dijelovi koji nisu primjenjivi mogu biti sakriveni tako da revizori vide samo one dijelove Priručnika za reviziju javnog sektora koji su im zaista važni u svakodnevnom radu.

Preporuke

Tim preporučuje:

- *Da odjeljenja ili kadar za metodologiju i kontrolu/osiguranje kvaliteta VRI zajedno sa novouposlenim pravnim savjetnicima izrade nacrt smjernica o tome na koji način se baviti pravnim pitanjima i posljedicama pravnih pitanja po revizorsko mišljenje.*
- *Da KO pokrene dodatno revidiranje Priručnika za reviziju, uzimajući u obzir izmjene koje su predložene u ovom izvještaju.*

4.4 Revizijski proces – finansijska revizija

Svi VRI slijede isti proces za revidiranje godišnjih finansijskih izvještaja, koji je podijeljen u dvije faze: preliminarna revizijska faza i konačna revizijska faza. Preliminarna revizija se provodi od septembra (VRI RS počinje u oktobru) do decembra u budžetskoj godini, a konačna revizija u sljedećoj godini kada klijenti pripreme finansijske izvještaje.

Preliminarna revizija počinje formalnom najavom i prikupljanjem informacija (na primjer: Da li postoji novo zakonodavstvo? Da li su poduzete radnje po pitanu prošlih preporuka?). VRI šalju klijentima spisak dokumenata koje žele ispitati. Na osnovu analize primljenih dokumenata, VRI provode procjenu rizika, definišu pristup revizije i uzorak (između ostalog, koji će se budžetski korisnici obuhvatiti) i dodjeljuju zadatke članovima raspoređenog tima. Tokom preliminarne revizije, koriste se upitnici kojim se identificiraju sistemske slabosti i nepravilnosti. Nakon preliminarne revizije, klijentu se šalje dopis od rukovodstva. U dopisu su navedeni oni elementi koji se trebaju ispraviti prije izrade konačnog finansijskog izvještaja. Tokom konačne revizije, provjeravaju se i evaluiraju mjere koje je klijent poduzeo.

Procjena stanja

Revizijski proces VRI je u skladu sa dobrom međunarodnom praksom i, općenito, VRI slijede nove ISSAI. Međutim, tim smatra da postoji još prostora za unapređenje efikasnosti revizijskog procesa i djelotvornosti revizijskih rezultata.

Efikasnost revizijskog procesa se može unaprijediti:

- Korištenjem postojećih IT mogućnosti
- Izradom realističnih, ali i jasnih planova revizije
- Obučavanjem revizora da koriste metode uzorkovanja

Djelotvornost revizijskih rezultata se može unaprijediti:

- Unapređenjem kvaliteta revizorskih izvještaja
- Pojašnjavanjem obima i značenja različitih vrsta revizorskih mišljenja

Detaljnije o ovome u nastavku.

Korištenje postojećih IT mogućnosti

Na svim nivoima su se klijenti žalili da iako VRI imaju pristup trezorskom sistemu i mogu skidati sve izvještaje i druge informacije u svrhu planiranja, revizori i dalje svake godine traže da im se kopiraju mnogobrojni dokumenti. VRI priznaju da postoji potreba da se u procesu finansijske revizije koristi IT, ali kako je navedeno u poglavlju 5.3 izvještaja, upotreba softwera za reviziju je i dalje na samom početku. Hitno je potrebna obuka iz korištenja IT revizorskih sredstava.

Izrada realističnih, ali jasnih planova revizije

Revizori se ne drže uvijek plana revizije. Revizorski timovi mogu proširiti predmet svoje revizije kada se nalaze kod klijenta da bi osigurali da su 'sve' pokrili. Ovo znači da, umjesto pokrivanja planiranih revizijskih ciljeva, oni prošire, na primjer, veličinu uzorka, a ne traže formalno odobrenje da promijene plan. Tim smatra da promjene planova revizije uvijek treba odobravati revizorsko rukovodstvo.

S druge strane, revizori se žale da plan zahtijeva obim revizije koji je trenutno preširok. Smatraju da planovi trebaju biti fokusiraniji tako da timovi mogu efikasnije izvršavati zadatke. Širok obim također ima posljedice po izvještavanje rezultata revizije. Konačni izvještaj pokriva sve identificirane probleme u reviziji, te stoga može biti veoma složen. Tim smatra da se revizorski izvještaj treba više fokusirati na najvažnije probleme, a oni manje važni mogu biti uključeni u aneksu.

Obučavanje revizora u primjeni metoda uzorkovanja

Važan dio finansijske revizije je faza testiranja materijalnosti. Ova faza se obično provodi putem tehnike uzorkovanja. Priručnik za reviziju javnog sektora (vijeti također poglavlje 4.4) detaljno opisuje tehniku uzorkovanja. Međutim, čini se da revizori imaju problem sa korištenjem tehnika uzorkovanja u praksi, naročito zbog toga što još uvijek nisu počeli sa korištenjem metode statističkog uzorkovanja, već koriste manje sofisticiran metod nasumičnog uzorkovanja. U VRI FBiH, neki su revizori obavijestili tim da se revizorski nalazi zasnivaju na premalenom uzorku koji ne može biti reprezentativan za sve transakcije. Smatraju da su neki nalazi i preporuke narušeni zbog malih uzoraka. Reakcija nekih revizora na ove pritužbe je da koriste uzorke koji su veći od neophodnih. Ova radnja, pak, dovodi do iziritiranosti klijenata jer moraju kopirati još više dokumenata.

U VRI RS, uzorak se određuje na osnovu kriterija kao što su nedavne promjene (na primjer, uspostava trgovačkih sudova, koji i dalje nemaju dovoljno uposlenih), problemi u prethodnoj reviziji (pravna obaveza), veličina budžeta i teritorijalna pokrivenost. Ipak, čak i u VRI RS uzorak je veći od neophodnog jer revizori žele da budu sigurniji.

Ključno je da VRI ulože vrijeme u obučavanje revizora da ispravno koriste različite tehnike uzorkovanja, kako su opisane u Priručniku za reviziju. Revizorska mišljenja se također zasnivaju na rezultatima testiranja materijalnosti. Nepravilna primjena tehnike uzorkovanja može imati uticaj na revizorsko mišljenje.

Unapređenje kvaliteta izvještavanja

Kvalitet revizorskih izvještaja je ključan da bi VRI izazvali efekte. Tehnički odlična revizija neće privući pažnju niti će postići efekte koje zaslužuje ako je prati nejasan revizorski izvještaj. Ključno je da VRI posvete posebnu pažnju kvaliteti revizorskih izvještaja da bi osigurali da se njihove poruke, kojima žele uticati na vladine radnje, djelotvorno prenesu.

Revizorski izvještaji VRI sadrže dva dijela: revizorsko mišljenje i opis nalaza i preporuka. Tim je imao priliku pročitati tri revizora izvještaja i došao je do zaključka da je dio koji se odnosi na revizorsko mišljenje, u svim VRI, u skladu sa propisanom formulacijom iz ISSAI 1700-Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima. Izvještaji se ipak razlikuju međusobno kada govorimo o opisu nalaza i preporuka. Općenito, izvještaji bi mogli biti kraći i koncizniji. Preporuke su često na niskom nivou (u smislu predmeta) i mogle bi imati više strateške odlike. Rukovodstvo VRI je svjesno da bi izvještaji mogli biti kraći i fokusiraniji. Pokušavaju da naglase nalaze i preporuke i da naprave format koji je jednostavnije čitati i koristiti.

VRI su svakako napredovale tokom posljednjih deset godina i preporuke su unaprijeđene, međutim, nema puno unapređenja u institucijama u kojima se vrši revizija. Često institucije ne preuzimaju odgovornost za greške niti provode preporuke VRI. VRI nemaju mehanizme da osiguraju da se njihove preporuke provode te se to neprovođenje može dešavati godinama. Postoji ideja da se VRI da ovlaštenje da sankcionira one institucije koje ne provode preporuke. Međutim, kolegijalni tim želi naglasiti da bi takva ovlaštenja VRI bila protivna profesionalnom razvoju u proteklih deset godina i da bi mogla imati negativan efekat na poziciju, a naročito, nezavisnost VRI. Narodna skupština RS-a je svjesna ovog problema, ali također ima ograničenu moć sankcioniranja.

Nedostatak volje klijenata da provode preporuke nije jedini problem. Klijenti sa kojima se tim sastao su često kritički govorili o sadržaju i kvalitetu revizorskih izvještaja. Iako tim shvata da klijenti imaju vlastite interese kada kritiziraju rad VRI, ovdje ipak predstavlja neke od kritičkih osvrta klijenata da bi se ukazalo na određena područja u kojima bi se mogao unaprijediti kvalitet revizorskih izvještaja.

(1) Postoji generalno mišljenje klijenata da bi se među **revizorskim preporukama trebala napraviti razlika** između onih za koje je zadužen klijent i onih za koje su zadužene vlasti na većem nivou. Na primjer, preporuku da se imenuje novi direktor ne može provesti agencija jer je to nadležnost Vijeća ministara. Smatraju da je nerazumno da, godinu za godinom, VRI kritizira klijenta jer ova preporuka nije ispunjena.

Klijenti smatraju da VRI također trebaju biti **selektivni u izvještavanju o nalazima i uzeti u obzir političku stvarnost**. U izvještaj treba uključiti samo stvarno važne nalaze, odnosno izuzimati izuzetne slučajeve u kojim određeno pravilo nije ispoštovano, a to se pravilo inače poštuje u svim drugim slučajevima.

(2) Ponekad se **VRI preporuke smatraju preširokim i preopćenitim**. Često je nejasno šta se treba uraditi, naročito kada revizorski izvještaji ne specificiraju ko je zadužen da poduzme određene radnje. Na primjer, klijenti često ne smatraju da 'unaprijediti planiranje budžeta' ili 'unaprijediti sisteme interne kontrole' pruža dovoljno informacija da bi mogli poduzeti korake ka unapređenju. VRI izvještaji navode 'šta' i 'zašto', ali ne 'ko', 'kada' i 'kako'.

Prema mišljenju klijenata, **revizorski izvještaji ne sadrže dubinski prikaz i analizu** uzroka utvrđenih problema/neregularnosti. Ne prave razliku između velikih i malih neregularnosti i često daju samo općenite navode. Postoji potreba za boljom komunikacijom između VRI, ministarstva finansija i budžetskih korisnika o tim preporukama.

Još jedna zabrinutost je što VRI **daju preporuke koje se odnose na pitanja politike**. Na primjer, ministarstvo finansija ima politiku delegiranja, kojom se rukovodioci i kadar ohrabruju da preuzmu više odgovornosti za svoje budžete, ali VRI kontinuirano preporučuju veću centralizaciju.

Konačno, klijenti bi željeli da VRI u izvještaje uključuju i **sva unapređenja koja su utvrdili**, a ne samo negativne nalaze.

(3) **Klijenti nisu zadovoljni načinom na koji VRI tretiraju njihove komentare na revizorske izvještaje**. Postoji razmjena dopisa o sadržaju revizorskih izvještaja, ali VRI naprave samo neke izmjene. Politika VRI je da uzme u obzir komentare klijenata, ali samo ako te komentare prati relevantna dokumentacija. Ova se procedura može koristiti samo u slučaju da se radi o predloženim korekcijama nepravilnosti. Tim daje komenar na ovakvu politiku da se kvalitativno orijentirani nalazi koji se, na primjer, odnose na kvalitet sistema interne kontrole, zasnivaju na profesionalnoj prosudbi, a ne na dokumentima. U takvim situacijama, klijenti mogu imati alternativno mišljenje, koje bi mogli ispravno podržati razumnom argumentacijom.

Iz dokumenata koji su pregledani i iz razgovora sa svim VRI i akterima, tim želi da podvuče ove komentare klijenata. Čak i ako nisu u potpunosti tačni, s ovim stavovima se suočavaju mnoge VRI i u drugim zemljama i moguće ih je riješiti rutinskim revizorskim procedurama bez previše poteškoća. Tim bi također želio naglasiti da su VRI u BiH već poduzeli određene radnje da ispune očekivanja klijenata. Na primjer, u slučaju unapređenja sistema interne kontrole u vladinim institucijama, VRI su zaista svoje preporuke usmjerili na više nivoe vlasti.

Također, VRI BiH preporučuje da se usvoje centralni standardi kada je u pitanju standardizacija troškova. U ovom slučaju, Ministarstvo finansija je uskladilo i pripremilo pravilnike o mobilnim telefonima, troškovima reprezentacije i upotrebi službenih vozila. Postoji pet dokumenata (tri je pripremio odjeljenje za budžet, a dva trezor) i opća se pravila primjenjuju na sve budžetske korisnike na državnom nivou, uključujući i povezane agencije. U Ministarstvu finansija RS-a izrađena su tri pravilnika, dva su usvojena i provode se (klasifikacija računa i izvještavanje), a treći, koji se odnose na računovodstvena pravila, nije bio usvojen u vrijeme kolegijalnog pregleda.

Revizorsko mišljenje

Mišljenje u revizorskim izvještajima svake VRI se zasniva na Međunarodnom revizorskom standardu 700 SA. U Priručniku o reviziji javnog sektora opisane su različite vrste revizorskim mišljenja. Iako se još uvijek ne koristi jedinstven tekst za različite vrste mišljenja (to je bila preporuka kolegijalnog pregleda iz 2005.), tim zaključuje da su mišljenja u izvještajima koje su oni pregledali u skladu sa međunarodnim standardima. Ipak, u više navrata tokom misija, značenje i priroda revizorskih mišljenja bili su predmetom velikih diskusija.

U kolegijalnom pregledu iz 2005. godine, tim je preporučio da tadašnje tri VRI zajednički evaluiraju proces formuliranja svojih revizorskih mišljenja da bi se razvio konzistentan pristup u procesu formiranja mišljenja. Tim je bio svjestan da je u to vrijeme rizik izdavanja pogrešnog mišljenja bio na niskom nivou u sve tri institucije, jer su mišljenja bila negativna (kao što je i dalje slučaj u većini izvještaja). Međutim, svaki put kada se da mišljenje s rezervom ili čak i pozitivno mišljenje, može postojati veći rizik da mišljenje nije dobro zasnovano, uglavnom iz **tehničkih revizijskih** razloga (npr. nedostatak statističkog uzorkovanja).

U 2011. godini, situacija je u potpunosti suprotna onoj iz 2005. godine. I političari i mediji samo prate negativna mišljenja. Smatraju da su mišljenja sa rezervom i pozitivna mišljenja nezanimljiva ili nepouzdana. **Članovi parlamenata** i klijenti su spominjali više razloga zbog kojih imaju sumnje u opravdanost mišljenja VRI. **Ti razlozi su:**

- Skupštine su vršile poređenje i utvrdile da revizorska mišljenja variraju između VRI. Naročito, dovode u pitanje zašto VRI BiH već nekoliko godina ne daje negativna mišljenja, dok to VRI FBiH i RS rade.
- Formulacije revizorskih mišljenja se razlikuju.
- Opseg i značenje revizorskog mišljenja, naročito negativnog, nisu razumljivi, a mišljenja sa rezervom se smatraju nejasnim.

(1) **VRI su svjesne da se mišljenja između njih razlikuju.** Rukovodstvo VRI smatra da se trebaju razviti i koristiti konzistentni kriteriji u svim VRI za revizorsko mišljenje i revizorske izvještaje. Međutim, kriteriji za revizorsko mišljenje su dati u Priručniku za reviziju javnog sektora, a sistem kontrole kvaliteta koji se primjenjuje je uzrokovao dosta diskusije oko vrste i obrazloženja mišljenja. Ipak, nema dogovorene metodologije o tome kako se dolazi do revizorskog mišljenja, na primjer, metodologije o vrsti kvalifikacije koja može rezultirati pozitivnim, negativnim ili mišljenjem sa rezervom.

U svakom slučaju, čak i kada se razviju novi kriteriji i kada se budu primjenjivali konzistentno u svim VRI, uvijek će biti moguće da se u sličnim slučajevima daju različita mišljenja. To se dešava iz razloga što se mišljenje zasniva na jasnim dokazima i profesionalnoj prosudbi. Profesionalci, na primjer, mogu imati različite stavove koji se odnose na rizike vladinih radnji i njihov uticaj na finansijske izvještaje.

(2) **Razlike u formulaciji revizorskih mišljenja** se moraju riješiti, posebno zbog toga što klijenti porede izvještaje VRI i donose zaključne o njima, koji se nužno ne moraju zasnivati na stvarnosti. U izvještaju iz 2005. godine, tim je preporučio da se ovaj problem riješi tako što će se uskladiti tekstovi revizorskih mišljenja. Tim smatra da ova prvenstveno tehnička pitanja ((1) i (2) iznad) mogu riješiti rukovodstva VRI, pod okriljem KO.

(3) **Problem koji se odnosi na nedostatak svijesti o opsegu i značenju revizorskih mišljenja među članovima parlamenta i u medijima je dosta teži problem.**

Članovi parlamenta nemaju uvijek iskustva sa finansijskim i računovodstvenim pitanjima i mnogi pročitaju samo revizorsko mišljenje, a ne cijeli izvještaj i njegove nalaze. Negativna mišljenja tako često podstaknu pogrešne diskusije, npr. o tome da li treba smijeniti ministra, umjesto da se fokusiraju na korijenske uzroke specifičnih problema koji su identificirani i na načine rješavanja tih problema. Također, čini se raste pritisak na VRI BiH da daje negativna mišljenja. Mišljenja sa rezervom se smatraju vrlo nejasnim, naročito kada takva mišljenja imaju (ili se smatra da imaju) blage preporuke, dok neka druga mišljenja sa rezervom imaju sadrže po petnaest vrlo ozbiljnih preporuka. Obrazloženje za davanje mišljenja sa rezervom u obje situacije se ne shvata najbolje. Na sličan način, trenutni fokus aktera na negativno mišljenje rezultira da neka važna mišljenja sa rezervom ne dobiju nikakvu pažnju, iako su nekada ozbiljna koliko i negativna. Mediji se također fokusiraju na negativna mišljenja.

U principu, problemi koji se odnose na nedostatak razumijevanja vrijednosti revizorskog mišljenja i na pritisak koji akteri vrše da se daju negativna mišljenja, mogu se riješiti samo postojanjem jasne politike komuniciranja, koja bi se trebala jedinstveno primjenjivati od strane svih članova KO. U poglavlju 6 (Eksterna komunikacija), tim detaljnije predstavlja svoja gledišta u smislu unapređenja svijesti o opsegu, značenju i vrijednosti revizorskih mišljenja. Pored komunikacije, VRI bi također mogli razmisliti o podjeli revizorskog mišljenja na dva dijela i/ili razdvajanje mišljenja iz izvještaja u dva dijela. Ovo bi moglo riješiti i problem koji se odnosi na uključivanje pravnih grešaka koje se ne mogu kvantificirati u proces vaganja neregularnosti, a na kraju i definiranja vrste revizorskog mišljenja.

Ovaj problem nije specifičan samo za VRI u BiH. Na primjer, u Ujedinjenom Kraljevstvu se ovaj problem rješava pravljenjem razlike između finansijskog mišljenja i mišljenja o nepravilnostima. Što se tiče finansijskog dijela, lakše je uspostaviti jasne kriterije i oni su odvojeni od kriterija koji se odnose na nepravilnosti. Na ovaj način, moguće je imati nekvalificirano revizorsko mišljenje o finansijskom

izvještaju i mišljenje s rezervom kada se radi o aspektima revizije koji se odnose na nepravilnosti u usklađenosti.

VRI mogu razmisliti o objavljivanju svih drugih nalaza u posebnom izvještaju da bi se informirao korisnik mišljenja samo o onim nepravilnostima koje su dovele do konačnog revizorskog mišljenja te na taj način pojasnile kvalifikacije mišljenja. ISSAI 1700, P5 pruža ovu mogućnost. Ovim bi se čitateljstvu omogućio jasniji uvid u obrazloženje kvalifikacija i dozvolilo da se posebno predstave problemi koji su utvrđeni revizijom.

Preporuke

Tim preporučuje:

- *Da KO da instrukciju odjeljenjima/zvaničnicima za metodologiju i kontrolu kvaliteta da ispituju i izvijesti o razlozima nedovoljne upotrebe trezorskog sistema u procesu revizije.*
- *Da KO da instrukciju odjeljenjima/zvaničnicima za metodologiju i kontrolu kvaliteta da izrade plan (obuke) za uvođenje statističkog uzorkovanja u proces revizije.*
- *Da KO da instrukciju odjeljenjima/zvaničnicima za metodologiju i kontrolu kvaliteta da ispituju na koji način se može unaprijediti efikasnost i djelotvornost izvještavanja u gore pomenutim oblastima.*
- *Da odjeljenja/zvaničnici za metodologiju i kontrolu kvaliteta prouče da li se trebaju revidirati ili učiniti operativnijim kriteriji za revizorsko mišljenje koji su navedeni u Priručniku za reviziju javnog sektora.*
- *Da odjeljenja/zvaničnici za metodologiju i kontrolu kvaliteta usklade revizorska mišljenja u različitim VRI i između VRI koristeći formate sa fiksiranim testovima za različite vrste mišljenja.*
- *Da odjeljenja/zvaničnici za metodologiju i kontrolu kvaliteta prouče li je sistem UK-a koji dijeli revizorsko mišljenje na dva dijela: finansijsko i o usklađenosti te ISSAI 1700, P5, moguće rješenje za djelimično rješavanje problema koji se odnosi na nedostatak svijesti među članovima parlamenta i medijima o opsegu, značenju i vrijednosti revizorskih mišljenja.*

4.5 Revizijski proces – revizija učinka

Nakon izmjena zakona o VRI 2005. godine, uvedena je revizija učinka u VRI BiH, VRI FBiH i VRI RS 2006. godine. VRI je to uradio 2009. godine. Uvođenje revizije učinka je podržao SNAO, koji je osigurao inicijalne obuke i blisko saradivao tokom pilot revizija. Tokom početne faze, provedene su paralelne revizije učinka u kojima su VRI radile na istoj temi u dijelovima za koje su nadležne. Ovaj način rada nije samo bio prednost za revizore učinka da stiču iskustvo, već je predstavljao i efikasan način da SNAO prenese znanje cijeloj grupi novih revizora učinka. Korišten je prevod vodiča SNAO za reviziju učinka u ovoj početnoj fazi.

Razvoj revizije učinka slijedio je pristup korak-po-korak, postepeno gradeći sposobnost i iskustvo. U septembru 2009. godine, KO je usvojio dokument pod nazivom “Principi revizije učinka” koji daje pregled revizije učinka u smislu “kako i šta”, i sadrži opis glavnih faza, od strateškog planiranja do naknadnog praćenja i kontrole kvaliteta. Radna grupa koju je KO formirao trenutno priprema priručnik za reviziju učinka. Ovaj priručnik može u obzir uzeti posljednje ISSAI za tu vrstu revizije. Također, SNAO je još uvijek dostupan da pruži podršku VRI u izradi priručnika, da organizira obuku i savjetuje o procedurama da bi se osiguralo da se standardi i smjernice primjenjuju u praksi. SNAO je bila odgovorna VRI za izradu relevantnih ISSAI, i smatra se jednom od vodećih svjetskih VRI u oblasti revizije učinka. Koordinacioni

odbor je naložio drugoj radnoj grupi da radi na razvoju smjernica za kontrolu kvaliteta. Postojeće smjernice za kontrolu kvaliteta odnose se samo na finansijsku reviziju.

SNAO je pomagao u zapošljavanju osoba u oblasti revizije učinka tako što je izradio "set dokumenata za zapošljavanje (recruitment kit)", koji se sastoji od profila, testova i kriterija za ocjenjivanje. VRI BiH ima šest revizora učinka u posebnom odjeljenju za reviziju učinka, a planira se upošljavanje još dva; izuzev rukovodioca odjeljenja, svi revizori imaju prethodno iskustvo u finansijskoj reviziji u VRI BiH. VRI FBiH ima odjeljenje za reviziju učinka sa sedam revizora učinka, od kojih su dva ranije radila kao finansijski revizori. VRI RS ima jedanaest revizora učinka u svom odjeljenju za reviziju učinka, a tri su radila kao finansijski revizori u VRI prije nego što su odabrani da provode reviziju učinka.

U VRI BD uposlen je jedan revizor učinka, koji radi pod direktnom supervizijom zamjenika generalnog revizora, a uskoro će se zaposliti još jedan. Ove informacije nam pokazuju, između ostalog, da je VRI RS uložila najviše u reviziju učinka i ima po jednog revizora učinka na tri finansijska revizora, VRI BiH ima nešto manji omjer (1/3,5) i VRI FBiH ima najmanji relativni kapacitet u ovom smislu (1/5,3). Imajući na umu da je tek nedavno uspostavljena, VRI BD se očekivano nalazi i dalje svojoj ranoj razvojnoj fazi te ne bi bilo fer praviti poređenje sa drugim VRI. U svim VRI je povećana svijest da se zahtjevi za revizore učinka razlikuju od onih za finansijske revizore, ali još uvijek nisu uspostavljeni formalni uslovi u pravilniku ili nekom drugom sličnom setu utvrđenih kriterija.

Programiranje revizija učinka različito se vrši u VRI. U VRI BiH, rukovodstvo je ustanovilo program rada za 2012. godinu u kojem je planirano šest revizija učinka. Čini se da ovaj broj planiranih revizija prevazilazi resurse odjeljenja, čak i ako se zaposle još dva revizora, jer je VRI BiH proveo pet revizija učinka u periodu 2006/7-2011. Ranije je odjeljenje za reviziju učinka pripremalo prijedloge revizije i predstavljalo ih rukovodstvu koje je odlučivalo o tome koje će se revizije provesti. U VRI FBiH, programiranje se vrši uglavnom odozdo prema gore, tako što se pripremi niz prijedloga za reviziju od kojih ZGR odabere koje će se provoditi. U VRI RS, programiranje počinje razgovorom o idejama između rukovodioca odjeljenja za reviziju učinka i ZGR. Revizori učinka koriste zaključke sa ovog razgovora da razviju konkretne prijedloge, nakon čega se o tome razgovara sa rukovodiocem koji konačno odlučuje o revizijama. Rezultati iz finansijskih revizija se koriste da se identificiraju moguće teme za reviziju učinka, a iskustvo u radu finansijske revizije koje postoji u odjeljenjima za reviziju učinka doprinosi u ovom smislu.

Nakon pred-studije, revizija započinje fazom studije čiji se rezultati evaluiraju i nekada dovode do određenih izmjena u obimu revizije, bilo da se suzi ili proširi. Na primjer, revizija učinka o građevinskim dozvolama je prvobitno trebala uključiti samo efikasnost procedura prijavljivanja, ali je nakon studije zaključeno da bi bilo korisnije da se obuhvati ukupna efikasnost cjelokupnog sistema prostornog planiranja i građenja. Iako je to zajamčeno samim sadržajem, mogla se razmotriti i alternativna opcija, da se širi obim revizije podijeli u dvije pod-revizije, sa izvještajima za svaku koji bi bili obuhvaćeni trećim i finalnim izvještajem. Standardna upotreba fokus grupa da bi se razgovaralo o preliminarnim rezultatima otvara prostor intenzivnoj diskusiji sa klijentom koja doprinosi razumijevanju i konačnom efektu. Klijenti puno više cijene ovu proceduru, ali ona naravno zahtijeva puno resursa i uzima dosta vremena. Djelimično zbog podrške SNAO za koje je potrebno prevoditi dokumente, što zahtijeva vrijeme, vremenski period koji je potreban za reviziju učinka je poprilično dugačak, do dvije godine od dogovorenog prijedloga do objavljenog izvještaja. Izrada izvještaja o reviziji je do sada ograničena, VRI FBiH i VRI RS su u periodu 2006-2012. završile po dvanaest izvještaja o reviziji, a VRI BiH čak i manje. Saradnja između VRI je ograničena na radne grupe formirane na Koordinacionom odboru. Paralelne revizije se više ne provode, iako postoji neformalna razmjena iskustava i konsultacije između pojedinačnih revizora u različitim VRI.

Revizorski proces se završava diskusijom sa klijentima o nacrtu izvještaja i o nacrtu zaključaka. Kao i u slučaju finansijskih revizija, traže se komentari klijenata u pisanoj formi te se onda usvajaju u onim

slučajevima u kojima se smatra da su odgovarajući. Mnogi klijenti su naveli da njihovi komentari nisu na adekvatan način uzeti u obzir, nisu čak ni sažeto predstavljeni u finalnom izvještaju. Međutim, generalno postoji pozitivan stav prema reviziji učinka i postoje primjeri prijedloga za nove teme revizije učinka koji dolaze od klijenata. Takav slučaj se desio u Republici Srpskoj kada je ministar pravde predložio generalnom revizoru VRI RS da provede reviziju učinka o efikasnosti trgovačkih sudova, koja je naknadno uključena u program rada. Izvještaji se dostavljaju parlamentu čim se finaliziraju, a istovremeno se objavljuju i na web stranici. U pravilu se organizira konferencija za novinare odmah nakon objavljivanja, tako da obično prođe dosta vremena prije nego što se izvještaj razmatra na parlamentu. Članovi parlamenta i mediji pozitivno reaguju na reviziju učinka i postoji određeni pritisak od parlamentaraca i medija da se izrađuje više izvještaja o reviziji učinka. Uz trenutne resurse i uobičajeni vremenski period koji je sada dostupan, ovo će biti teško postići. Međutim, fokusiranije revizije bi mogle dovesti do uštede resursa, a također će samo stečeno iskustvo revizora učinka omogućiti skraćivanje potrebnog vremenskog perioda.

Veoma su različite teme kojima se revizija učinka bavi, ali obično nisu ograničene na jednog specifičnog klijenta. Revizija poljoprivrednih subvencija, koju je provela VRI FBiH, pokriva sve vladine institucije koje su uključene u proces prijavljivanja i plaćanja, koji broji niz institucija na kantonalnom i federalnom nivou. Revizija učinka o efikasnosti procedura registracije zanatskih radnji i malih preduzeća u Republici Srpskoj obuhvatila je uzorak svih općina u Republici kao i niz ministarstava, što je bio slučaj i u reviziji građevinskih dozvola za prostorno planiranje i izgradnju. Ostale teme uključuju zapošljavanje državnih službenika, eksproprijacijske postupke za izgradnju autoputa, nabavku kancelarijske opreme, itd. Efekti su također bili različiti: neki su izvještaji dočekani na plodno tlo te su nadležne vlasti odmah uvele mjere, kao što je bio slučaj sa građevinskim dozvolama u Republici Srpskoj. Drugi, poput revizije poljoprivrednih subvencija u Federaciji, i dalje čekaju na odgovarajuću reakciju, iako su organi u kojima je vršena revizija priznali probleme koje je izvještaj identificirao. Ipak, u drugim slučajevima, klijenti jesu priznali urađene analize, ali su smatrali da preporuke nisu uvijek realistične ili čak korisne. Ovo se može smatrati procesom učenja i za VRI i za njihove klijente, da bi bolje shvatili potencijalne koristi do kojih revizija učinka može dovesti i da osiguraju da određene revizije rezultiraju korisnim i primjenjivim preporukama.

Jedna radna grupa koju je uspostavio Koordinacioni odbor bavi se pripremanjem za odlazak SNAO krajem 2012. godine, koji je pružio tehničku pomoć u reviziji učinka. Izlazna strategija ima za cilj da osigura održivost razvoja revizije učinka.

Procjena stanja

Revizija učinka je dosegla zadovoljavajući profesionalni nivo. Do sada su svi izvještaji imali određeni efekat, iako nisu provedene sve preporuke. Reviziju učinka cijene klijenti, parlamentarne komisije i mediji. Ovaj pozitivan profil revizije učinka je sredstvo za VRI u smislu daljeg razvoja ovakve vrste revizije. VRI BD ima, uzimajući u obzir da je mlada i mala institucija, ograničen kapacitet i iskustvo. U stvari, VRI BD je u situaciji u kojoj su ostale VRI bile kada je SIGMA prezentirala svoj prvi Izvještaj o kolegijalnom pregledu, u kojem smo preporučivali da se fokus stavi prvo na razvoj finansijske revizije i da se pažljivo pristupi razvoju revizije učinka.

Ovo više nije slučaj u VRI entiteta, a i VRI BiH je razvila kapacitet i iskustvo u reviziji učinka. Ovdje se više radi o održavanju sposobnosti, daljem razvoju kapaciteta i kvaliteta i unapređenju efekata revizije učinka. Ova pitanja se postavljaju u kontekstu približavanja kraju tehničke pomoći SNAO. Revizija učinka je vrsta revizije koja zahtijeva mnogo resursa, a primjena pristupa koji je razvio SNAO, koji uključuje, na primjer, organiziranje intenzivnih diskusija sa klijentima u fokus grupama, doprinosi količini neophodnih resursa. Potreban je značajan vremenski period za prosječnu reviziju učinka, što trenutno umanjuje mogućnosti za povećanje broja revizija učinka u ne tako maloj mjeri. Strateško, višegodišnje planiranje, koje bi, između ostalog, omogućilo sistematsko razmatranje mogućnost podjele većih tema na niz revizija manjeg obima, uveliko nedostaje.

Preporuke

Tim preporučuje:

- *Povećati saradnju između VRI da bi se međusobno jačao kvalitet malih odjeljenja za reviziju učinka, na primjer, provodeći paralelne revizije, putem zajedničkih obuka, radionica, itd.;*
- *Razmotriti na koji način ove zajedničke obuke mogu profitirati od IDI obučениh revizora učinka, naročito u VRI RS;*
- *Dozvoliti višegodišnje planiranje na više strateškom nivou;*
- *Razmotriti u tom smislu mogućnosti sužavanja obima revizija učinka koje bi smanjilo vremenski period potreban za pojedinačne revizije;*
- *Razmotriti, na sličan način, mogućnosti da se pojedinačne revizije razdvoje po fazama na takav način da se mogu pripremati izvještaji za svaku od faza odvojeno, a na kraju da se izradi izvještaj o cjelokupnog reviziji;*
- *U tom kontekstu, obratiti posebnu pažnju na potencijalne brze uspjehe, teme koje zbog svoje relativne jednostavnosti ili uskog obima ne zahtijevaju previše resursa za reviziju;*
- *Identificirati potrebe za daljom tehničkom pomoći u odnosu na razvoj revizije učinka.*

4.6 Kontrola i osiguranje kvaliteta

U izvještaju o kolegijalnom pregledu iz 2005. godine, kolegijalni tim je preporučio da KO razvije jedinstvenu politiku kvaliteta za sve institucije. Radna grupa koja se sastojala od uposlenih iz tri VRI je 2007. godine izradila Vodič za kontrolu kvaliteta u reviziji, koji sadrži i kontrolne liste. Ovaj vodič se zasniva na ISA 220 IFAC-a (koji je sada ISSAI 1220) i praksi kontrole kvaliteta Revizije Škotske.

Ovaj sveukupni pristup kontroli i osiguranju kvaliteta razlikuje tri faze:

1. Iz prve uraditi stvari kako treba. Što znači da su timovi organizirani hijerarhijski: glavni revizor nadzire vođu tima, koji nadzire revizorsko osoblje.
2. Pregled na licu mjesta (vrući pregled), što znači da se kvalitet prati u svim revizijskim fazama. Postoje različiti načini da se ovo uradi:
 - a) Praćenje koje vrše takozvani šampioni kontrole, što znači da jedan od revizorskih timova pregleda rad drugih timova, ali istovremeno provodi i revizije.
 - b) Praćenje koje vrši posebni tim koji pregleda rad drugih timova, ali sam ne vrši revizije.
3. Hladni pregled, koji za cilj ima utvrđivanje budućih djelovanja u svrhu unapređenja.

Vodič za kontrolu kvaliteta u reviziji se ne bavi samo ovim fazama, već i upravljanjem kontrolom kvaliteta na institucionalnom nivou, iako na jedan općenit način.

Procjena stanja

Procedure za kontrolu kvaliteta u pojedinačnim revizijama (faza 1) se nisu značajno promijenile od SIGMA kolegijalnog pregleda 2005. godine, a u to vrijeme su se smatrale adekvatnim. I dalje se redovno provodi osnovna kontrola: vođa tima nadzire članove tima, a rukovodilac odjeljenja nadzire cijeli tim. VRI

rade u skladu sa različitim procedurama, ali su one sve, u principu, usklađene sa Vodičem za reviziju javnog sektora i Vodičem za kontrolu kvaliteta u reviziji.

Praćenje kvaliteta i zadaci hladnog pregleda (faze 2 i 3) su još na samom početku. Članovi KO su svjesni da se treba dalje ojačati infrastruktura za kontrolu kvaliteta. U VRI BiH, 2010. godine je uspostavljeno odjeljenje za razvoj metodologije i kontrolu kvaliteta. Na početku je rukovodilac odjeljenja radio sam, ali su u jesen 2011. godine tu uposlena dva revizora. U VRI FBiH još uvijek ne postoji odjeljenje za osiguranje kvaliteta, ali je jedna osoba aktivno zadužena za pregled revizorskog rada. U VRI RS bi trebalo postojati posebno odjeljenje za kontrolu kvaliteta, ali njihova uspostava još uvijek nije omogućena.

Odjeljenje za metodologiju i kontrolu kvaliteta u VRI BiH je, nakon što je izrađena detaljna metodologija, započelo sa primjenom faze 2 tako što detaljno pregleda četiri do pet specifičnih revizija (od sedamdeset i četiri). Faza 3 je i dalje preambiciozna jer tri uposlene osobe trebaju provesti dvije do tri revizije godišnje da bi održali vlastito praktično iskustvo, tako da imaju ograničeno dostupno vrijeme za razvijanje ili poduzimanje aktivnosti iz faza 2 i 3. Predviđeno je da će, kada odjeljenje počne sa aktivnostima faze tri, revizori iz drugih odjeljenja preuzeti odgovornost za zadatke faze 2.

U VRI RS je uveden sistem kolegijalnog pregleda, koji podrazumijeva da revizorske timove ocjenjuju drugi revizorski timovi (jedna od opcija faze 2). Vrući pregled provode vođe timova i rukovodilac odjeljenja za finansijsku reviziju. On/ona ima pristup svim dosjeima koje revizorski timovi koriste tokom revizije. Ovi dosjei sadrže sve dokumente i radne fajlove. U pripremnoj fazi, on/ona pregleda dokumente planiranja i ocjenjuje da li je plan adekvatan, da li su analitičke procedure usklađene sa ciljevima revizije, da li je ispravna veličina uzorka te da li je metodologija procedura adekvatna. Sa vođom tima se obavlja razgovor i vrše se korekcije ako su potrebne. Vođa tima ispunjava kontrolnu listu, koju potpisuje i rukovodilac odjeljenja. Kontrolne liste služe da se osigura da su se sve neophodne procedure ispravno ispoštovale. Kontrolne liste koje se koriste su razvijene u VRI RS jer one iz Vodiča za kontrolu kvaliteta se nisu smatrale adekvatnim. Rukovodilac odjeljenja za finansijsku reviziju priprema godišnji izvještaj koji dostavlja zamjeniku GR i koji identifikira sve slabosti u kvalitetu revizorskog rada i kontroli kvaliteta.

U VRI FBiH, osoba koja je zadužena za kontrolu kvaliteta ispunjava propisane obrasce za kontrolu kvaliteta i odgovorna je GR. On/ona također redovno priprema sažetak svoga rada i dostavlja ga GR. Proces kontrole kvaliteta unutar VRI FBiH je riješio određene probleme. Svaki nacrt izvještaja pregleda grupa koja se sastoji sektora za finansijsku reviziju, zamjenika generalnog revizora i revizorskog tima koji je zadužen za tu reviziju. Proces nije savršen i trebat će još na njemu raditi.

Članovi KO su svjesni da je potrebno ojačati infrastrukturu za faze 2 i 3 okvira za kontrolu kvaliteta da bi se osigurali čvrsti institucionalizirani aranžmani kontrole kvaliteta unutar VRI. Međutim, KO mora također obratiti pažnju na potrebe revizora koji rade na terenu. Tim je utvrdio da revizorski timovi, iako imaju kontrolne liste u Vodiču za kontrolu kvaliteta u reviziji, ne koriste ih jer nisu prošli kroz obuku i nisu bili uključeni u pripremu tog dokumenta. Timovi primjenjuju procedure kontrole kvaliteta na vlastiti način. Ovaj stav revizora nije neobičan, i odražava mišljenje da uvođenje novog načina rada, općenito, neće dovesti do željenog rezultata, ako ga ne prati plan implementacije (uz obuku). Nadalje, opažanja tima iz stava 4.5 pokazuju da i dalje postoji potreba da se unapređuje kvalitet faze 1: iz prve uraditi stvari kako treba!

Preporuke

Tim preporučuje da:

- *Se Odjeljenja/zvaničnici za kontrolu kvaliteta koncentriraju na unapređenje faza 1 i 2 prije raspodjele resursa za uvođenje faze 3.*
- *Odjeljenja/zvaničnici za kontrolu kvaliteta organiziraju obuke za sve revizore o korištenju Vodiča za kontrolu kvaliteta u reviziji.*

5. PRATEĆI PROCESI U VRI

5.1 Obuke, učenje i razvoj

Strategija obučavanja uposlenih, koju je Koordinacioni odbor usvojio 2009. godine, postavlja prioritete VRI u BiH, koji uključuju: potrebe zapošljavanja, stručno usavršavanje, poticanje uspjeha u radu, otkrivanje upravljačkog potencijala i informiranje o ljudskim potencijalima. Ovi strateški prioriteti predstavljaju korake prema postizanju konačnog cilja: postizanje onog što je planirano, kao i bavljenje vizijom, misijom i vrijednostima koje su usvojile VRI u BiH.

Strategija podržava koncept da stečeno znanje i vještine nisu dovoljni za dobar, profesionalan učinak u poduzimanju revizija. Uposleni također trebaju stalno unapređivati svoju ekspertizu i posebna znanja i sposobnosti putem kontinuiranog usavršavanja i obučavanja, u skladu sa međunarodnim revizorskim standardima.

U strategiji se navode dvije vrste stručnog usavršavanja – obuka i kontinuirano učenje. Obuka obuhvata uvodnu obuku za novouposlene, kao i pružanje prilika svim uposlenim da svoje znanje i vještine unaprijede putem formalnih kurseva i obuka na radnom mjestu. Kontinuirano učenje obuhvata potrebu da uposleni budu u stanju da unapređuju operativne procese i daju prijedloge u smjeru pozitivnih promjena koje će doprinijeti postizanju ciljeva VRI u BiH. Ova vrsta razvoja je sofisticiranija i uključuje i prilike za interne i eksterne obuke.

Strategija navodi da će se sva stručna usavršavanja provoditi u ključnim operativnim područjima finansijske revizije, revizije učinka, IT revizije, politike upravljanja ljudskim potencijalima, komunikacije i obučavanja nerevizorskog osoblja. Svaka VRI će trebati usvojiti pojedinačne odluke o svakoj vrsti obuke i trebat će usvojiti planove obučavanja za svaku oblast.

Osnov efikasnih planova obučavanja je sveobuhvatna analiza potreba za obukom koja treba da utvrdi:

- Znanje i vještine koji zaposleni posjeduju;
- Znanje i vještine koje nedostaju; i
- Znanje i vještine koje se u VRI zahtijevaju da bi se postigli strateški ciljevi.

Ove informacije uspostavljaju vezu između potrebe za obukom i strateškim ciljevima VRI.

Strategija zahtijeva da rukovodstvo svake VRI usvoji odluku o strateškim koracima za planiranje obuke i da Koordinacioni odbor usvoji odluku za nivo na kojem se sve VRI obučavaju.

Tim napominje da Lima deklaracija (Dio V, S14) zahtijeva od VRI da posebnu pažnju posvete teorijskom i praktičnom stručnom usavršavanju svih članova i revizorskog osoblja i da će se takvo usavršavanje ohrabrivati putem svim mogućih finansijskih i organizacijskih sredstava. Strategija obučavanja koju su usvojili Koordinacioni odbor i VRI 2009. godine pruža jedan sveobuhvatan okvir za razvoj obučavanja i učenja unutar VRI. Obuke se organiziraju unutar VRI, u skladu sa dostupnim sredstvima, ali nije poduzeta sveobuhvatna analiza potreba za obukom u VRI, kako predvide strategija obučavanja.

Svim uposlenicima VRI su dostupne certificirane obuke za certificiranog tehničara, certificiranog računovođu ili certificiranog revizora. Postoje dva eksterna 'Udruženja revizora', po jedno u svakom entitetu. Oni oni organiziraju obuke za certificiranje putem privatnih udruženja revizora. Ministarstvo finansija je nadležno za programe cetificiranja i za izdavanje licenci. Ne postoji formalni dogovor između VRI i Udruženja u vezi sa programom obuka. Da bi dobili licencu, certificirani revizori trebaju dokazati da imaju:

- Trogodišnje iskustvo rada u reviziji; i
- Učešće u reviziji finansijskih izvještaja dva puta godišnje.

Certificirani revizori trebaju proći kroz 40 sati obuke godišnje (120 sati tokom tri godine). U Federaciji postoji otprilike 300 certificiranih revizora, od kojih nekih 100 radi u javnom sektoru. U Republici Srpskoj ih ima oko 200, od kojih oko 150 radi u javnom sektoru. Plate u javnom sektoru su općenito niže od onih u privatnom.

SNAO obuka u oblasti finansijske revizije je ograničena od 2009. godine, a i trenutna obuka u oblasti revizije učinka će se završiti 2012. godine. Koordinacioni odbor je usvojio strategiju obučavanja, ali su budžetska ograničenja limitirala obuku koju mogu pružati VRI, tako da se sada uglavnom organizira na ad hoc osnovi. Radni prioriteti su također ograničili vrijeme koje je certificiranom osoblju dostupno da pohađaju zahtijevane godišnje obuke u ukupnom trajanju od 40 sati.

Postoji zabrinutost u klijentima u vezi sa pravnim vještinama revizora. Revizori se smatraju veoma stručnim u oblastima revizije, računovodstva i ekonomije, ali se smatra da im nedostaju pravne vještine. Ovo se do neke mjere odražava u ograničenom broju pravno kvalificiranog kadra u VRI. Za VRI bi bile korisne dodatne pravne obuke za revizorski kadar jer bi se time pokazalo da uposleni imaju cijeli niz vještina koje su neophodne za provođenje svih aspekata revizorske metodologije.

Pored toga, velike su prednosti pristupa VRI trezorskim elektronskim računovodstvenim sistemima, ali se čini da nisu sve VRI iskoristile ovu mogućnost u potpunosti. Ograničen broj uposlenih koji imaju IT vještine pokazuje da bi bilo korisno kada bi više osoba bilo obučeno da koristi IT, naročito za analizu baza podataka klijenata, kao i za kompjutersko statističko uzorkovanje.

Procjena stanja

Broj certificiranih revizora koji su uposleni u VRI pruža valjanu osnovu za zahtijevano tehničko znanje. SNAO obuka u oblasti finansijske revizije, koja je trajala do 2009., također je doprinijela vrijednim dodatnim znanjem i vještinama za VRI kadar. Također, tim navodi da će se SNAO obuka u oblasti revizije učinka okončati 2012. godine.

Općenito, tim je zaključio da VRI kadar radi profesionalno i da klijenti cijene rad revizorskih timova, iako su pokazali određenu zabrinutost za specifične vještine revizora u oblasti prava i korištenja IT. Da bi se održao dobar napredak koji je učinjen u stručnom usavršavanju osoblja VRI od prethodnog kolegijalnog pregleda do danas, VRI i Koordinacioni odbor trebaju razmotriti na koji način je najbolje da nastave sa obukama za svoje uposlene.

Trenutne prakse obučavanja i usavršavanja ljudskih potencijala variraju među VRI. U pogledu povlačenja SNAO i važnosti rješavanja potreba uposlenih VRI za obukama i usavršavanjem, čini se da je sada vrijeme da se provede sveobuhvatna analiza potreba za obukom pod okriljem KO. Usprkos kadrovskim i budžetskim ograničenjima, koja se vjerovatno neće poboljšati u skorije vrijeme, KO bi mogao korisno koordinirati analizu i pripremu detaljne strategije obučavanja, učenja i usavršavanja, koja bi bila kombinirana sa realističnim i izvodljivim planom obuka. Analiza sveobuhvatnih potreba za obukom mora se uraditi u svakoj od VRI. Da bi se provela koherentna i predviđena strategija obučavanja, moraju se utvrditi, analizirati i uključiti potrebe za obukom u VRI u njihove planove obuka.

Analiza potreba za obukom bi trebala da pruži vrijedne informacije o nedostacima vještina, ali će strategija morati uzeti u obzir sve relevantne interne i eksterne faktore poput nedostatka vremena za pohađanje obuka i eksterni pritisak na postizanje šireg opsega vještina osoblja VRI, kao i dostupnost eksterne pomoći. Moglo bi biti korisno održati obuke za uposlene iz korištenja CAAT i u oblasti tumačenja zakona u odnosu na nalaze revizije. KO možda može pomoći u razvijanju stručne pomoći u oblasti revizije trezorskih računovodstvenih sistema. VRI bi mogle bolje iskoristiti uposlene koji su već prošli kroz obuke da oni vode obuke, a strategija obučavanja bi mogla predvidjeti razmjenu iskustava i dobre prakse između svake revizorske institucije.

Obučavanjem odabranog kadra u svakoj VRI ili stvaranjem centralne referentne sposobnosti unutar Koordinacionog odbora, moglo bi se omogućiti VRI da pristupe dostatnoj ekspertizi u osnovnim slabim

područjima, ali će jačanje ovih struka u konačnici pomoći VRI u rješavanju pravnih i IT pitanja do kojih redovno dolazi tokom obavljanja revizije.

Pored obuka koje se odnose na reviziju, postoji potreba za obukom iz upravljačkih i ličnih vještina. Na primjer, oblasti za obučavanje bi mogle uključivati: mentorstvo za više i srednje rukovodstvo da bi se unaprijedilo razumijevanje njihovih uloga i odgovornosti; obuka iz medijskih vještina da pomogne rukovodstvu pri obrazlaganju uloga VRI i značaja nalaza, preporuka i mišljenja vanjskim akterima. Jezički kursevi bi uposlenim omogućili da u potpunosti iskoriste prednosti međunarodnih razvoja, kako na seminarima, tako i na internetu.

Preporuke

Tim preporučuje da:

- *se formaliziraju aranžmani za certifikirane obuke koje vodi Udruženje revizora.*
- *da KO iskoordinira sa VRI, što je prije moguće, poduzimanje sveobuhvatne, detaljne analize potreba za obukom svih uposlenih. Ovo će omogućiti Odboru da se odluči o savremenoj strategiji obučavanja, učenja i usavršavanja, koju će podržati realističan i izvodljiv plan obuka. Ovaj pristup će omogućiti i eksternim donatorima da identificiraju specifična područja koja bi bili voljni podržati.*
- *da gore spomenuta analiza uzme u obzir vremensku raspoloživost uposlenih da pohađaju obuke, kao i mogućnost eksternog finansiranja. Također, treba obuhvatiti minimalno sljedeće oblasti:*
 - *Trenutnu upotrebu CAAT za IT reviziju da se identificira koje IT vještine treba pojačati;*
 - *Obim pravne ekspertize koja se u revizijama zahtijeva;*
 - *Potrebe mentorstva za više i srednje rukovodstvo;*
 - *Potreba za obukom o medijskim vještinama; i*
 - *Potreba za kursevima jezika.*

5.2 IT razvoji

KO je usvojio Strategiju razvoja informacionih tehnologija za period od 2009. do 2012. godine. Strategiju je pripremila IT radna grupa, uz saradnju SNAO. Zahtijeva da svaka VRI priprema godišnje planove za provedbu aktivnosti koje se odnose na IT strategiju. U svjetlu ovih razvoja, VRI imaju funkcionalnu i modernu IT opremu i software, a revizorsko osoblje ima laptop kompjutere i u svakom uredu radne stanice.

Uposleni imaju pristup internetu i intranetu u svojim VRI. IT sistem u svakoj VRI je lociran u sjedištima u Sarajevu i Banja Luci. VRI FBiH je, putem lokalnih mreža, uvezana sa regionalnim uredima, a VRI RS je uvezana sa svojom podružnicom u Bijeljini.

Revizori u svakoj VRI koriste MS Office software (Word, Excel, Outlook i PowerPoint), a interni dokumenti (revizorski vodiči, instrukcije itd.) su dostupni putem intranet stranica. Postoje i internet linkovi za relevantne vanjske sadržaje (zakonodavstvo, web stranice klijenata). Revizori koriste standardizirani revizorski format zasnovan na MS Word-u, ali se ne koristi sistem upravljanja dokumentima za evidentiranje rezultata revizorskog rada. Takvi sistemi se sve češće koriste u VRI jer minimiziraju upotrebu papira, ali također osiguravaju adekvatnu kontrolu, nadzor i reviziju samih revizorskih procesa. Neke VRI su razvile svoje vlastite sisteme upravljanja dokumentima, a dostupni su i u komercijalnoj prodaji. Komercijalni sistemi se možda trebaju prilagoditi specifičnim potrebama revizije javnog sektora.

Svaka VRI ima web stranicu koja sadrži revizorske izvještaje VRI, kao i informacije o revizorskim institucijama. Ove stranice predstavljaju koristan izvor informacija za vanjske aktere. Također postoji

tehnička mogućnost da uposleni VRI BiH imaju eksterni pristup informacionom sistemu, ali je on trenutno omogućen samo IT osoblju.

IT funkcija u VRI BiH organizirana je kao sastavni dio Odjeljenja za razvoj revizije, metodologju i kontrolu kvaliteta. Ono je zaduženo za administraciju i podršku IT usluga te, kada se to zahtijeva, za revizorske informacione sisteme i prikupljanje i analiziranje podataka klijenta u sklopu finansijskih i revizija učinka. IT funkcija trenutno upošljava dvije osobe, stručnjaka za IT reviziju i pomoćnika stručnjaka za IT reviziju, a obje osobe su direktno odgovorne rukovodiocu Odjeljenja.

IT funkcija u VRI FBiH organizirana je kao posebna jedinica i ima tri IT tehničara i administratora sistema. Nedavno je jedan finansijski revizor, koji je obrazovan u IT oblasti (CISA certifikat), zadužen da radi u ovoj jedinici i pomaže pri razvijanju software-a za analiziranje podataka klijenata.

VRI RS također ima posebnu jedinicu koja je zadužena za podršku IT usluga, revizorske IT sisteme i prikupljanje i analiziranje podataka dobijenih od klijenata. Jedinica trenutno upošljava dvije osobe, od kojih jedna ima kvalifikaciju CISA/CISM.

Svaka jedinica obavlja svoje administrativne zadatke, vrši monitoring funkcioniranja IT sistema i pruža pomoć uposlenima pri korištenju IT sistema. IT osoblje je prošlo kroz adekvatne obuke. Svaka od jedinica održava web stranicu na kojoj se objavljuju revizorski izvještaji VRI i drugi materijali. Programi zasnovani na MS Access i MS Excel (interno razvijeni ili kupljeni) koriste se za finansijske i računovodstvene poslove.

Procjena stanja

VRI imaju dobro razvijene usluge IT podrške i koriste prednosti ranijeg investiranja u hardware i software, koje je inicijalno omogućila švedska tehnička pomoć, i prednosti Strategije razvoja informacionih sistema koju je usvojio Koordinacioni odbor. Broj uposlenih koji su obučeni za IT usluge podrške je, ipak, relativno mali u svakoj VRI i moguće je da postoji prostor za razmjenu ideja i procedura da bi se maksimalno iskoristile prednosti obuka i iskustava svakog IT stručnjaka. Primjena IT instrumenta za samoocjenjivanje kojeg je razvila IT radna grupa EUROSAI-a 2005. godine pružila bi odlično referentno mjerilo kada bi se to uradilo na jedinstven način u svim VRI u BiH.

Potrebno je uvođenje jedinstvenog sistema upravljanja dokumentima da pomogne revizorskim timovima pri provođenju revizije, koji bi i doprinio procesima kontrole, nadzora i revidiranja pri vršenju revizije.

Preporuke

Tim preporučuje da:

- *je, imajući na umu razvoj koji je postignut i u odnosu na kraj podrške SNAO, sada pravo vrijeme da VRI detaljno razmotre opcije daljeg razvoja u svim VRI, putem radne grupe koju je osnovao Koordinacioni odbor.*
- *VRI, putem KO, razviju zajednički sistem upravljanja dokumentima da bi osigurale da se revizije provode na konzistentan način unutar svake od VRI, ali i međusobno. Ovaj pristup će također osigurati da se takvi sistemi izrade na najefikasniji način.*

5.3 IT revizija

Svaka VRI ima pristup informacionim sistemima svog Trezora na državnom ili na nivou entiteta, putem zaštićenih unajmljenih linija. Revizori u svakoj VRI tako imaju mogućnost pretrage transakcija u trezorskom sistemu i iniciranja izvještaja koje mogu skinuti u elektronskom formatu i analizirati na svojim kompjuterima.

U svakoj VRI, vođa revizorskog tima može tražiti da IT stručnjak (iz IT funkcije) bude uključen u tim da bi evaluirao IT kontrolu klijenta i/ili skidao transakcijske baze podataka. IT revizorski stručnjak može se uključiti i u proces revizije i može pripremati izvještaje o IT sistemima vođi revizorskog tima. Nalazi i preporuke se dostavljaju klijentu, u skladu sa njihovom važnosti, putem dopisa rukovodstva ili mogu biti inkorporirane u javni revizorski izvještaj. U budućnosti se IT revizije mogu raditi kao nezavisne revizije.

Neki klijenti su naveli da i pored toga što imaju trezorski sistem već određeni broj godina, VRI timovi i dalje traže od njih podatke kada provode revizije. Ovo može biti rezultat ograničenih ljudskih resursa u VRI, ali je važno da se ne umanje efikasnosti koje proističu iz veće upotrebe IT-a u revizijama, kako u smislu statističkog uzorkovanja, tako i u smislu analize kompjuterski generiranih izvještaja. Ne treba potcijeniti prednosti primjene takvih tehnika, naročito kada su u pitanju veliki i složeni klijenti. Stoga je važno da je revizorski kadar dobro obučan da može graditi iskustvo neophodno za primjenu modernih tehnika sa samouvjerenošću i vještinom.

U okviru zajedničke nabavke VRI BiH 2010. godine, kupljene su ACL licence u svim VRI da bi se omogućilo prikupljanje i analiza podataka klijenata, primjenjujući kompjuterski potpomognute revizorske tehnike. Nakon analize u ACL, IT stručnjaci eksportuju podatke u formatu koji je revizorskim timovima odgovarajući (Excel fajlovi, sa ugrađenim zaglavljem, podnožjem, filterima, podbrojevima, tabelama sažetaka).

VRI FBiH planira 2012. godine da koristi softversku podršku pri upravljanju revizorskim procesom i za procese podrške poslovanju. Ovaj razvoj će pomoći VRI da osigura konzistentnost u reviziji koju provode revizorski timovi u VRI, ali i između VRI u BiH.

Procjena stanja

VRI su povezani sa računovodstvenim sistemima svojih trezora i mogu inicirati izvještaje i analizirati podatke u okviru svojih revizija. Ovo je veoma pozitivan razvoj. Korištenje IT-a u revizijama, ipak, zahtijeva od svih VRI da vrše kontinuirani razvoj u ovom smislu da bi se osiguralo da se potencijalne slabosti u kompjuterizaciji vladinih računovodstvenih sistema adekvatno uoče u sklopu revizorskog pristupa. Uvođenje programskog budžetiranja i obračunskog računovodstva uzrokovat će specifične zahtjeve i za ministarsta i za VRI. Nedostatak kadrovskih resursa u VRI doveo je do vremenskih raspodjela koje su previše ograničene za velike i složene revizije. Povećano korištenje IT-a u reviziji vladinih računovodstvenih sistema pomoći će u elektronskom uzorkovanju i analizi podataka i unaprijediti efikasnost u revizorskom procesu.

Iako revizorsko osoblje koristi MS Office i 'standardizirane' formate za revizorske izvještaje, dalji razvoj sistema upravljanja dokumentima s ciljem pružanje podrške revizorskom procesu će koristiti VRI jer će se unaprijediti efikasnost i doprinijeti održavanju konzistentnosti u radnim praksama u svim VRI.

Preporuke

Tim preporučuje da

- *VRI osiguraju da revizorski timovi optimalno koriste pristup trezorskim elektronskim sistemima, putem dodatnih obuka revizorskog osoblja.*
- *KO, razvijanjem centralne uloge za IT razvoj, poveća podršku VRI u obučavanju više osoba da koriste CAAT.*

6. ODNOSI I KOMUNIKACIJA SA GLAVNIM AKTERIMA

6.1 Uvod

Kako VRI nisu pravosudne institucije, njihov učinak zavisi od drugih: pored direktnih rezultata revizija u vidu adekvatnih reakcija klijenata, VRI trebaju podršku i moć provedbe ili utjecaj parlamenata, ministarstava finansija i opće javnosti. Objavljivanje revizorskih izvještaja je ključno, ali nije dovoljno. VRI trebaju koristiti sve moguće instrumente da svoje poruke prenesu, da budu sigurni da su one shvaćene i da se njihov učinak maksimizira. (Osnovni princip kojim se treba rukovoditi je dio 16 Lima deklaracije (ISSAI 1) koji se odnosi na izvještavanje parlamenta i opće javnosti. Korisna smjernica su i principi 6 i 7 Deklaracije iz Meksika (ISSAI 10) koji se odnose na mehanizme izvještavanja i naknadnog praćenja.)

6.2 Komunikacijska strategija općenito

U maju 2006. godine KO je usvojio komunikacijsku strategiju VRI BiH, VRI FBiH i VRI RS. Između ostalog, ova strategija definira misiju VRI i uspostavlja organizacijske vrijednosti koje se trebaju ogledati u svim komunikacijskim aktivnostima. Nadalje, strategija definira ulogu VRI u društvu i utvrđuje različite kategorije ciljanih grupa. Strategija se također bavi internom komunikacijom. Sve u svemu, strategija je poprilično općenita; ne pruža jasne smjernice za komunikaciju. Međutim, predviđa da će svaka VRI pripremati godišnje planove kao operativna sredstva za provedbu strategije. Strategija se revidira svake tri godine.

U stvarnosti, ona još uvijek nije revidirana. Kako je strategija općenit dokument, možda njeno revidiranje i nije previše hitno. Do sada VRI nisu izradili godišnje planove. Međutim, postoji jedan zajednički komunikacijski plan iz decembra 2005/maja 2006. godine, koji detaljnije razrađuje principe iz strategije. Strategija kao glavni cilj za VRI postavlja aktivan doprinos efikasnosti javne uprave. Ovo se odražava u viziji VRI i obrazloženju vizije, kako stoji u SRP (str. 12) koji navodi da će VRI doprinositi održavanju situacije u kojoj postoji opće povjerenje javnosti da odgovorne javne institucije i državni službenici koriste javna sredstva na ispravan i efikasan i djelotvoran način. Doprinos efikasnosti javnog sektora implicira, prema strategiji, da se ovo mora ogledati i u vrijednostima VRI, odnosno kroz transparentnost, integritet, profesionalizam i efikasnost moraju biti prisutni u organizacijama i komunikaciji VRI. Strategija naglašava da sve komunikacijske aktivnosti trebaju biti tačne i razumljive, dobro strukturirane i lako dostupne, relevantne, transparentne i koherentne te prilagođene različitim ciljanim grupama. Dokument razlikuje primarne i sekundarne ciljne grupe, kao i različite komunikacijske kanale. Naglašava da pojedinačne VRI trebaju razraditi konkretnije i strukturiranije pristupe, koji, između ostalog, trebaju prioritizirati napore i oblasti i definirati organizaciono ustrojstvo komunikacijske funkcije u VRI. U VRI BiH ova funkcija se nalazi u Kabinetu GR, u Odsjeku za međunarodnu saradnju i odnose sa javnošću koji upošljava dvije osobe, a planira se upošljavanje još dvije. U VRI FBiH funkcija je smještena u Odjeljenje za ljudske resurse, komunikaciju i međunarodne odnose, ali u ovom odjeljenju je uposlen samo rukovodilac. U VRI RS, ovim pitanjem se bavi samo (Z)GR, što je i slučaj i u VRI BD.

Strategija je predvidjela mogućnost zajedničke funkcije komunikacija, ali očigledno još uvijek ova mogućnost nije odabrana kao opcija. Iako su ciljne grupe do kojih treba doći različite, takva zajednička komunikacijska funkcija (savjetodavna za (Z)GR o pitanjima komunikacija, putem stručnjaka za komunikacije) svakako bi bila efikasno i djelotvorno rješenje, a time i u skladu sa osnovom same strategije koja navodi da VRI trebaju primjenjivati principe efikasnosti i djelotvornosti.

SRP za 2007-2012. postavlja cilj u okviru osiguranja efekata revizije: "VRI komunikacija ispunjava kriterije dobro funkcionirajuće VRI". Indikatori ispunjavanja ovih kriterija su navedeni (vidjeti tabelu 4, str. 32): komunikacijska politika, strategija i plan - ažurirani i uspješno provedeni (kontinuiran proces) u odnosu na svaku VRI i medije, i svaku VRI i javnost; da se provedu u vremenskom okviru 2007-2012. Ne čini se da je realan cilj da se strategija i plan ažuriraju i provedu ako sve to treba realizirati tokom ove godine.

Komunikacijski plan ima za cilj da osigura da komunikacijske aktivnosti sistematski doprinose postizanju pozitivnog efekta revizorskih aktivnosti. On detaljnije definira različite ciljane grupe te komunikacijske kanale i sredstva koja su najadekvatnija za ove grupe. Također uspostavlja osnovna pravila komuniciranja, poput principa održavanja redovnih kontakata sa relevantnim novinarima i principa organiziranja redovnih konferencija za novinare o revizorskim izvještajima. Daje određene smjernice za komunikacijske aktivnosti VRI, ali ni na jedan način ne povezuje ciljeve sa radnjama, više se bavi procedurama i internom raspodjelom odgovornosti. Ne predstavlja plan aktivnosti.

Procjena stanja

VRI imaju zajedničku komunikacijsku strategiju iz 2006. godine koja nije od tada revidirana. Nedostaju godišnji komunikacijski planovi svake od VRI, ali umjesto toga postoji zajednički komunikacijski plan, a i SRP sadrži određene aktivnosti i indikatore za uspješnu komunikaciju. VRI BiH i VRI FBiH su uspostavile malu komunikacijsku funkciju unutar institucija koja pomaže GR i ZGR koji su primarno zaduženi za komunikaciju, dok u VRI RS i VRI BD, GR i ZGR obavljaju ovu funkciju bez dodatne komunikacijske pomoći. Čini se da je provedba takvih komunikacijskih planova onemogućena ograničenjima u resursima. Važno je ipak shvatiti da bilo koja VRI može napraviti efekat samo ako savlada cijeli niz zahtijevanih aktivnosti: od programiranja i planiranja, preko profesionalnog obavljanja revizije, do postizanja jasnih i efikasnih vještina izvještavanja kada se revizorski rezultati komuniciraju u datim kontekstima.

Preporuke

Tim preporučuje da:

- *KO razmotri integriranje trenutne komunikacijske strategije i komunikacijskog plana u jedan revidirani i ažurirani dokument komunikacijske politike;*
- *VRI izrađuju godišnje komunikacijske planove koji trebaju sadržavati različite kategorije ciljanih grupa;*
- *VRI razmotre uspostavu zajedničke komunikacijske funkcije pod okriljem KO, koja bi mogla služiti kao funkcija podrške za rukovodstvo svake VRI u njihovim komunikacijskim aktivnostima i koja bi omogućila efikasnost u izgradnji ekspertize za ovu oblast.*

6.3 Odnosi sa parlamentom

Na državnom nivou, oba doma parlamenta (Dom naroda i Predstavnički dom) imaju po komisiju koja se bavi izvještajima VRI BiH. To su komisije za finansije i budžet i odgovorne su za sva finansijska i budžetska pitanja. U principu, svi izvještaji koji imaju negativno ili mišljenje s rezervom razmatraju se u komisijama te se organiziraju saslušanja na koja se pozivaju rukovodioci klijenata. Diskusije u komisijama za rezultat imaju izvještaje koji se šalju odgovarajućem parlamentarnom domu, obično uz nacrt rješenja o praćenju opservacija i preporuka iz revizorskih izvještaja. Domovi Parlamenta se također bave nacrtom budžeta VRI BiH, koji se komisijama dostavlja na odobravanje i razmatranje zajedno sa godišnjim izvještajem VRI.

U Federaciji Bosne i Hercegovine, dva doma Parlamenta uspostavila su zajedničku komisiju koja se bavi revizorskim izvještajima. Politika je slična kao na državnom nivou; komisija razmatra sve revizorske izvještaje, sa fokusom na negativna revizorska mišljenja i mišljenja s rezervom i organiziranjem saslušanja na koja se pozivaju dati klijenti. Zajednička komisija izvještava Dmove parlamenta o svojim zaključcima. Na kantonalnom nivou u Federaciji, kantonalne skupštine se bave revizorskim izvještajima. Međutim, VRI FBiH nije uključena. Zbog velikog broja kantona (deset) i općina (osamdeset), VRI FBiH je odlučila da ne može prihvatati pozive kantonalnih skupština i općinskih vijeća da prezentira revizorske izvještaje. Iz ograničenog broja dokaza koje smo prikupili tokom kolegijalnog pregleda, odsustvo VRI FBiH iz procedure za revizorske izvještaje ne implicira da klijenti izvještaje ne uzimaju za ozbiljno.

U Republici Srpskoj, parlament je osnovao Odbor za reviziju, koji predstavlja komisiju zaduženu za izvještaje VRI i budžet VRI. Odbor za reviziju broji devet članova i njim predsjedava opozicioni član parlamenta. Primjenjuje standardne procedure za revizorske izvještaje, slične onim koji se koriste u parlamentarnim komisijama na državnom nivou i u Federaciji. To znači da se razmatraju samo izvještaji sa negativnim mišljenjem i mišljenjem sa rezervom, a u slučaju negativnog mišljenja poziva se klijent na saslušanje pred Odborom za reviziju. Odbor ima obavezu, prema vlastitom poslovniku o radu, da revizorske izvještaje sa negativnim mišljenjem dostavlja javnom tužitelju. Ovakva procedura jača ideju da negativno revizorsko mišljenje ukazuje na prevaru ili korupciju. Plenum usvaja VRI godišnji izvještaj na osnovu preporuka Odbora za reviziju. Ovaj aranžman je doveo do problematičnih situacija tokom posljednjih godina, poput one iz 2009. godine kada Skupština nije usvojila godišnji izvještaj VRI. Skupština Republike Srpske nije imala tehničku pomoć da bi ojačala kapacitete za bavljenje finansijskim izvještajima, ali parlament u RS-u može primjenjivati smjernice koje je izradio DFID (vidjeti dolje).

U Skupštini Brčko Distrikta ne postoji posebno tijelo koje se bavi revizorskim izvještajima i ovaj je zadatak u nadležnosti Komisije za praćenje vladinih operacija, institucija Distrikta i peticija građana. Do sada Skupština nije imala puno iskustva sa revizorskim izvještajima i, općenito, sa shvatanjem uloge eksterne revizije, uključujući i ulogu VRI BD, te je njena uloga u ovom smislu ograničena.

Projekat tehničke pomoći koji je započeo 2008. godine (prvo ga je podržao DFID, a kasnije USAID) podržava državni i federalni parlament u razmatranju revizorskih izvještaja na jedan strukturiran način. Iz ovog projekta su proizašle Smjernice za pregled i analizu revizorskih izvještaja na komisijama za budžet i finansije Parlamentarne skupštine Bosne i Hercegovine, koje se integiraju u parlamentarne procedure. Glavni fokus smjernica je na podizanju svijesti među parlamentarcima o tome kako da koriste revizorske izvještaje i kako da osiguraju da nadležni rukovodioci klijenata dalje prate ustanovljenu situaciju te kako da podignu nivo efikasnosti i djelotvornosti u bavljenju revizorskim izvještajima. Potencijalno jako oružje u ovom smislu je mogućnost smanjenja budžeta subjektima revizije u slučaju da date revizorske preporuke nisu dovoljno ispoštovane (član 16.(4) Zakona o VRI BiH i slični članovi u drugim VRI zakonima). Korištenje ovog sredstva na državnom nivou bilo je fokusirano na ukidanje specifičnih administrativnih budžetskih linija (reprezentacije, službenih vozila) da bi se minimizirao efekat po korisnike vladinih programa, a umjesto toga uvele sankcije za odgovorne rukovodioce. Ovaj instrument je po prvi put iskorišten u decembru 2009. godine, kada je budžet srezan za jedan milion KM. Međutim, ovo budžetsko smanjenje je izbjegnuto izmjenama zakona o budžetu. Da bi se skromna sredstva komisija i njihovih sekretarijata efikasnije koristila, smjernice uvode jedan selektivniji pristup razmatranju izvještaja. Formulirani su kriteriji za rješavanje stagnirane provedbe prethodnih preporuka, nepovoljnih ocjena VRI, kao i sve većeg broja rezervi.

Revizorski izvještaji sa pozitivnim mišljenjem se više općenito neće detaljno razmatrati. Istovremeno su se smjernice fokusirale na višegodišnji pristup uvođenjem tabele koje daju sažetak glavnih opservacija iz niza prethodnih revizorskih izvještaja, kao i naknadnih radnji koje su poduzimali klijenti. Ovo, između ostalog, dozvoljava bolju identifikaciju sistemskih problema. Smjernice spominju još jednu opciju za jačanje kapaciteta obje komisije, a to je da se udruže sekretarijati obje komisije (svaka ima po jednu uposlenu osobu) i da se organiziraju zajedničke sesije. Nije spomenuta mogućnost još jednog koraka naprijed, a to je

da se uspostavi zajednička komisija oba doma parlamenta, slično zajedničkoj komisiji za evropske integracije ili zajedničkoj komisiji za odbranu i sigurnost. Smjernice jasno stavljaju ulogu parlamenta u odnosu na revizorske izvještaje u širu odgovornost parlamenta za budžetska pitanja. Novo uspostavljena procedura stoga uključuje uvođenje izvještaja koji se zasniva na diskusijama o revizorskim izvještajima na komisijama i koji sadrži preporuke za naknadne radnje i sankcije za pojedinačne budžetske korisnike u kontekstu procesa pripreme budžeta. Parlament izvještaj treba dostaviti do kraja aprila Vijeću ministara i Ministru finansija.

U Federaciji je iskustvo sa novom procedurom i dalje ograničeno tako da je potrebno još sačekati da se uvide efekti. Nova zajednička komisija je uspostavljena nakon izbora 2010. godine, a sa radom je počela tek u septembru 2011. za revizorske izvještaje iz 2009. i 2010. godine, što ukazuje na veliko gomilanje izvještaja koje još treba razmotriti. Javne rasprave sa klijentima su organizirane u novembru, nakon sastanaka sa generalnim revizorom, njegovim zamjenikom i drugih uposlenicima VRI FBiH na temu određenih izvještaja. Sastanci su za cilj imali da se postigne bolje razumijevanje i pruže objašnjenja tamo gdje su potrebna. Zajednička komisija u praksi ne uzrokuje bilo kakve probleme pri odlučivanju u dva doma parlamenta: u svim slučajevima su oba doma usvojila zaključke iz izvještaja zajedničke komisije.

VRI sve svoje izvještaje dostavljaju parlamentima. Godišnji revizorski izvještaj koji daje pregled i sažetak pojedinačnih finansijskih izvještaja dostavlja se zajedno sa godišnjim izvještajem o izvršenju budžeta. Izvještaji o reviziji učinka se dostavljaju parlamentu čim se finaliziraju, dok se finansijski izvještaji dostavljaju u tranšama, tri do četiri puta godišnje. Čim se izvještaj dostavi parlamentu, on se javno objavljuje na web stranici VRI. Nakon objavljivanja obično uslijedi konferencija za novinare koju vodi generalni revizor. Osim prezentacije na parlamentarnoj komisiji, VRI nisu dalje uključene u razmatranje izvještaja. Ne daju se bilješke članovima parlamenta, niti se daju komentari na nacrt rješenja. A nisu ni VRI ozbiljno razmatrale na koji način tajming, učestalost i prezentacija izvještaja mogu bolje služiti svrhama nadležnih parlamentarnih komisija, i time i doprinijeti povećanom učinku revizorskih izvještaja.

Generalno se članovi parlamenta najviše fokusiraju na samo revizorsko mišljenje. Mišljenja sa rezervom, a naročito negativna mišljenja uzrokuju političku i medijsku pažnju. Manje se razmatraju temeljne opservacije, a kriteriji za davanje različitih revizorskih mišljenja nisu shvaćeni. Ovo je dovelo do kritike VRI u odnosu na kvalitet njihovog rada, čak i do sporenja njihove nezavisnosti od partijske politike dovođena u pitanje, kao u slučajevima kada neke kritičke opservacije u samom izvještaju nisu uzrokovale negativno revizorsko mišljenje. Članovi parlamentarnih komisija koji se bave revizorskim izvještajima općenito ih bolje razumiju, ali to nije dovoljno da bi se preorijentirao fokus svih članova na ispravno korištenje revizorskih izvještaja. Čini se da je ograničeno razumijevanje suštine profesionalnih revizorskih izvještaja. Ovo se dijelom može pripisati činjenici da VRI nisu jasno i transparentno objasnile na kojim se kriterijima zasnivaju različite vrste revizorskih mišljenja.

Procjena stanja

Uz izuzetak Brčko Distrikta, gdje Skupština treba da stekne više iskustva u radu sa revizorskim izvještajima, i posljedično unaprijedi razumijevanje odnosa sa VRI, i VRI i nadležne parlamentarne komisije svoj odnos smatraju dobrim ili čak veoma dobrim. Na površini ovo je tačno, ali njihova mišljenja o ulozi VRI i ulozi revizije su često veoma različita. Ovo se veže za pitanje tumačenja revizorskih mišljenja, naročito negativnih i mišljenja s rezervom te percepcijom da kršenja, na primjer zakona o budžetskom sistemu, mogu predstavljati krivično djelo. Nadležni parlamenti su uveli procedure za revizorske izvještaje, ali je rezultat do sada ograničen, uglavnom zbog fokusa na samo revizorsko mišljenje bez dubljeg ispitivanja sistemskih problema koji su u izvještajima identificirani. Još jedan razlog je da iako se parlamentarne komisije koje su zadužene za revizorske izvještaje njima bave na profesionalan i nestranački način, rasprave u plenumu su čisto političke i nisu zasnovane na objektivnim argumentima. Zbog ovakvog visoko ispolitiziranog okruženja, revizorski izvještaji postaju kontraverzni, što umanjuje

pozitivni učinak na unapređenje finansijskog upravljanja u javnom sektoru. Čini se da je eksterna podrška državnom i federalnom parlamentu bila korisna, iako je potrebno uložiti još napora, a resursi za nadležne komisije i dalje su ograničeni. Smjernice za bavljenje revizorskim izvještajima koje je izradio DFID mogu se po analogiji primjenjivati u svim parlamentima.

Preporuke

Ti preporučuje:

- *Nastaviti ulagati u razvijanje boljeg razumijevanja, na primjer, organiziranjem radionica za parlamentarce o budžetskim i revizorskim pitanjima;*
- *Dalje unapređivati procedure za razmatranje revizorskih izvještaja jačanjem učešća VRI, na primjer, kroz davanje sažetaka ili bilješki i zaključaka parlamentarnim komisijama;*
- *Unaprijediti naknadno praćenje izvještaja redovnim i sistematskim izvještavanjem parlamenta o provedbi preporuka;*
- *Jačanje veze između parlamentarnih komisija, na primjer, pozivanjem uposlenih u sekretarijatu na revizorske obuke VRI;*
- *Razmotriti na koji se način učestalost i tajming izvještaja može najbolje uskladiti sa planom rada parlamentarnih komisija;*
- *Analizirati na koji se način revizorski izvještaji i za njih vezana komunikacija s parlamentom mogu efikasnije iskoristiti da se parlamenti angažiraju u procesu strukturnih unapređenja sistema interne kontrole;*
- *Razmotriti mogućnost da KO podigne profil institucija eksterne revizije među svim parlamentima, na primjer organiziranjem godišnjih sastanaka sa predsjedavajućim ili zamjenicima predsjedavajućih nadležnih revizorskih komisija.*

6.4 Odnosi sa ministarstvima finansija

Ministarstva finansija i VRI dijele zajednički cilj da osiguraju da se javna sredstva koriste na legalan, efikasan i djelotvoran način. Imajući na umu ovaj zajednički cilj, VRI trebaju paziti da njihov odnos sa ministarstvom finansija vodi ka postizanju cilja promoviranja valjanog finansijskog upravljanja u javnom sektoru. Ovo se do neke mjere odražava u zajedničkom komunikacijskom planu VRI, koji ministarstvo finansija identificira kao posebnu ciljanu grupu zbog njegove uloge unutar vlade koja se odnosi na unapređenje sistema interne kontrole i finansijskog upravljanja. U isto vrijeme, ministarstva finansija bi trebala imati na umu potencijalne prednosti ovakvog saveza kada komuniciraju sa VRI.

Međutim, u stvarnosti su odnosi između VRI i ministarstava finansija ponekad nategnuti. Često se VRI ne konsultiraju kada se radi o važnim promjenama pravnog okvira koje imaju utjecaja na poziciju VRI ili na predmet revizija. Kritički revizorski izvještaj o ministarstvu finansija može naškoditi saradnji između VRI i ministarstva finansija jer se nekad čini da je teško razlikovati ulogu ministarstva finansija, kao klijenta, i ministarstva koje je zaduženo za jačanje sistema interne kontrole i finansijskog upravljanja u cjelokupnom javnom sektoru. Naročito u Republici Srpskoj postoji tenzija između VRI i ministarstva finansija koja je štetna po razvoj jačih sistema interne kontrole i valjano finansijsko upravljanje.

Saradnja na državnom nivou između nedavno uspostavljene CHU i VRI BiH smatra se adekvatnom, ali još uvijek nije optimalna. VRI BiH bi trebala, kao i druge VRI, povećati svoj učinak tako što bi sistematičnije koristila izvještaje o internoj reviziji za svoje vlastito planiranje i davala preporuke koje imaju veći fokus, a ne generalne poput “unaprijediti sisteme interne kontrole”. Također, ministarstvo finansija sebe ne smatra pravom adresom za preporuke koje se odnose na usklađena pravila za korištenje službenih vozila, mobilnih telefona itd. za sva ministarstva, jer smatra da svako ministarstvo treba imati svoja vlastita pravila u kontekstu dekoncentracije nadležnosti. Ne postoji saradnja u oblasti obučavanja, ali ministarstvo finansija planira organizirati radionice za budžetske korisnike i pozvati VRI BiH da održi prezentacije o ulozi i radu VRI.

U Federaciji, VRI FBiH ima cijeli niz ministarstava finansija, u federalnoj vladi i u svakom kantonu. Saradnja sa kantonalnim ministarstvima svedena je na godišnju reviziju, ali je odnos s njima dobar i ministarstva imaju direktan pristup generalnom revizoru, kada je to potrebno. Kako se tek nedavno uspostavila CHU, odnos VRI FBiH sa CHU je još uvijek nerazvijen. VRI FBiH je ponudila pomoć pri razvijanju CHU, a CHU koristi izvještaje VRI FBiH da se bolje upozna sa sistemima interne kontrole u federalnim institucijama.

Zategnuti odnos između VRI RS i Ministarstva finansija RS vezan je za kontroverzu oko instrukcija za finansijsko izvještavanje koje je izdao ministar finansija. Ove nove instrukcije impliciraju da će vlada izdavati jedan konsolidirani finansijski izvještaj, umjesto da postoje finansijski izvještaji pojedinačnih budžetskih korisnika. Ovaj novi oblik izvještavanja predmetom je godišnje revizije, a VRI RS se boji da bi to moglo umanjiti mogućnost davanja pojedinačnih revizorskih mišljenja za svako od ministarstava. Ovaj strah je djelimično uzrokovan uočenim političkim motivima na kojima se zasniva izdavanje ovih instrukcija. Međutim, uvođenje konsolidiranih finansijskih izvještaja kao takvih je dobar razvoj i VRI RS treba razmotriti ovo uvođenje kao priliku da racionalizira svoj revizorski rad i ojača komponentu rizika u programiranju revizije.

Do sada VRI BD ima kontakte samo sa Direkcijom za finansije Distrikta tokom provođenja revizije. Ova saradnja se treba ojačati jer direkcija za finansije veoma cijeni rad VRI BD i smatra ga ključnim u razvijanju snažnog i efikasnog sistema javne finansijske kontrole.

Procjena stanja

Odnosi između VRI i ministarstava finansija bi se mogli i trebali unaprijediti. Nije dovoljno razvijena svijest o tome da ministarstva finansija i VRI dijele isti cilj. Trenutno se ne koriste postojeće prilike za saradnju. VRI mogu podržati napore ministarstava finansija, i obratno, naročito u oblasti jačanja sistema internih kontrola.

Preporuke

Tim preporučuje sa VRI:

- *Organizirati sastanke između (Z)GR i ministra finansija najmanje dva puta godišnje da razgovaraju o zajedničkom interesu i identificiraju prilike za stratešku saradnju;*
- *Razmotriti izradu sporazuma koji bi omogućio informirane kontakte na tehničkom nivou između između uposlenih VRI i ministarstva finansija;*
- *Razmotriti mogućnosti zajedničkih obuka, za uposlene VRI i ministarstva finansija, te obuke za budžetske korisnike koje bi vodili uposlenici VRI i ministarstva finansija;*

- *Razgovarati sa ministarstvom finansija o procedurama koje će osigurati da se VRI konsultiraju o novim zakonima i instrukcijama, ili izmjenama zakona i instrukcija, koji mogu imati utjecaj na rad VRI.*

6.5 Odnosi sa medijima i općom javnost

VRI imaju dobru reputaciju i predstavljaju institucije kojima se vjeruje i koje se poštuju. U ovom smislu, zaista se izdvajaju od ostalih javnih institucija u Bosni i Hercegovini. Ovo je naravno dobra osnova za stvaranje dodatne vrijednosti javnom sektoru promoviranjem ispravnog finansijskog upravljanja.

U isto vrijeme, VRI rade u visoko ispolitiziranom okruženju, i iako mediji dosta pažnje posvećuju VRI i njihovim izvještajima, čime se povećava profil VRI, mediji također igraju ulogu u otežavanju razumijevanja: uloge VRI, sadržaja i konteksta nalaza u revizorskim izvještajima i tumačenja revizorskih mišljenja. Mediji koriste revizorske izvještaje za priče o zloupotrebi položaja državnih službenika i smatraju da su VRI sredstvo za sankcioniranje državnih službenika. Kaznena dimenzija revizorskih izvještaja se smatra ključnom, a nedostatak sankcija nakon objavljivanja revizorskih izvještaja se nekad posmatra kao slabost VRI. Ovo na kraju može dovesti i do narušavanja kredibiliteta.

Revizija učinka nema takve konotacije koje se odnose na kaznenu dimenziju. Do sada se revizija učinka fokusirala na efikasnost i djelotvornost usluga koje vlada pruža građanima. Ovo su područja koja su većini ljudi prepoznatljiva i u kojima postoji dosta prostora za unapređenja. Tako da revizija učinka može doprinijeti kreiranju drugačijeg imidža VRI, upiranjem prsta na neefikasne usluge i doprinoseći direktno vidljivim poboljšanjima u tom smislu.

VRI imaju redovne kontakte sa medijima, na konferencijama za novinare, ali i kada mediji traže intervju ili izjave. Mediji se smatraju najboljim kanalom za dopiranje do opće javnosti, ali su kontakti uglavnom reaktivni, jer dešavaju se samo kada se objavi izvještaj ili po zahtjevu medija. Izgradnja kontinuirane lične saradnje sa novinarima, kako je predviđeno komunikacijskom strategijom, zahtijevala bi proaktivniji pristup. Takvi kontakti mogu pomoći u prenošenju poruke da je najvažnija misija VRI da pomažu održanju jačih sistema interne kontrole da bi se sprječavale neregularnosti, a ne da sankcionirali državni službenici koji su prekršili pravila.

Pored komuniciranja sa općom javnosti kroz medije, VRI koriste i svoje web stranice da direktno informiraju opću javnost o svom radu i rezultatima izvršenih revizija. VRI BiH ima i newsletter na koji se ljudi mogu prijaviti na web stranici.

Procjena stanja

Pored generalno pozitivnog imidža koji VRI imaju u očima medija i opće javnosti, postoji nedostatak razumijevanja u odnosu na njihovu ulogu i funkciju. VRI su prisutne u medijima, ali je njihovo prisustvo više reaktivno nego proaktivno. VRI su svjesne da mediji često ne prikazuju ispravno revizorske izvještaje ili ulogu VRI, ali nisu poduzete sistematske radnje da se pokušaju spriječiti ovakva shvatanja. Ovo je doprinijelo održavanju mišljenja opće javnosti da VRI igraju ključnu ulogu u identificiranju i sankcioniranju pojedinačnih slučajeva u kojima državni službenici ili političari krše propise.

Preporuke

Tim preporučuje:

- *Ponovno razmotriti prezentiranje izvještaja i sažetaka da bi se unaprijedilo razumijevanje osnovnih poruka iz izvještaja, a naročito 1) pojasniti na koja kršenja zakona reaguju*

rukovodioci, na koja parlament, a na koja organi za provođenje zakona i 2) objasniti na kojim se osnovama došlo do revizorskih mišljenja;

- *Razmotriti objavljivanje kriterija koji se koriste za revizorska mišljenja, kada se ovi kriteriji jasno formuliraju i usaglase među VRI;*
- *Razmotriti organiziranje obuke za novinare o budžetskim i revizorskim pitanjima;*
- *Aktivnije koristiti web stranice da bi se doprlo do medija i zainteresirane javnosti, na primjer, putem newslettera/oglasa koji već postoje u VRI BiH;*
- *Pažljivo razmotriti na koji način revizije učinka mogu doprinijeti ispravljanju percepcije o VRI, dok se istovremeno značajnije unapređuje upravljanje javnim sektorom.*

6.6 Odnosi sa Tužilaštvima

U skladu sa ISSAI 1240/P21, revizori u javnom sektoru mogu imati obavezu da izvještavaju o okolnostima koje mogu ukazati na mogućnost prevare ili zloupotrebe nadležnim organima ili relevantnom vladinom ili zakonodavnom tijelu, poput tužiteljstva i policije. Općenito govoreći, VRI nemaju aktivnu ulogu u otkrivanju slučajeva prevare ili korupcije, ali bi trebale biti svjesne mogućih rizika prevare te uzimati te faktore rizika u obzir pri planiranju i provedbi revizije. Revizori u javnom sektoru se trebaju truditi da izbjegavaju uplitanje u potencijalne istrage ili pravne postupke. Revizori u javnom sektoru također trebaju biti upoznati sa važećim zakonima i propisima koji se odnose na prijavljivanje, komuniciranje i dokumentiranje indikacija ili sumnji da je počinjena prevara. Nadalje, smatra se da revizori u javnom sektoru trebaju dobijati pravne savjete o pitanjima koja se odnose na indikacije prevare.

Većina zakona o VRI u Bosni i Hercegovini sadrže odredbe koje prenose ove međunarodne standarde. Kada postoje indicije sa su zakoni ozbiljno prekršeni, VRI trebaju o tome izvijestiti organe koji provode zakone (član 19. zakona o VRI BiH i zakona o VRI FBiH, član 24. zakona o VRI RS); trebaju također informirati rukovodstvo klijenta, ali samo u slučajevima kada to ne bi utjecalo na krivičnu istragu. Zakon o VRI BD sadrži samo odredbe koje obavezuju VRI da šalje primjerke izvještaja Uredu javnog tužitelja. Ova odredba doprinosi postojećoj zabuni oko uloge VRI u odnosu na prevare i korupciju, jer se očigledno zasniva na pretpostavci da revizorski izvještaji imaju tendenciju da sadrže informacije koje bi od javnom tužitelja zahtijevale pokretanje krivičnih prijava protiv odgovornih državnih službenika ili političara. Što se tiče javnog tužitelja, on može zahtijevati od direkcije za finansije da prikupi dokumente i ostale podatke, što je veliki teret za ovu direkciju. Čini se da je široko rasprostranjena ova zabuna i u entitetima i na državnom nivou. U Republici Srpskoj, poslovnik o radu parlamenta propisuje da se svi izvještaji iz revizorske institucije koji imaju negativno mišljenje šalju tužiteljstvu. Tužitelji se žale da informacije koje su date u revizorskim izvještajima nisu dovoljne da se pokrenu krivične prijave, članovi parlamenta se žale da nema dovoljno procesuiranja odgovornih rukovodilaca i političara na osnovu revizorskih izvještaja, mediji se žale da VRI ne rade dovoljno da se kazne nepošteni državni službenici.

VRI su veoma svjesne svoje uloge u odnosu na prevaru i korupciju. To je utvrđeno dokumentom Koordinacionog odbora iz maja 2008. Do komplikacija dolazi zbog toga što se čini da izvještaji često sadrže brojne slučajeve kršenja zakona i propisa koji se smatraju krivičnim djelima. Opće je mišljenje da iako Bosnu i Hercegovinu karakterizira visok nivo korupcije, rijetko se dešava da se državni službenik kazni. Kako postoji ovo pogrešno shvatanje uloge VRI u ovom smislu, javlja se jaz u očekivanjima javnosti koji je teško ispuniti. Ovo je još izraženije jer ne postoje jasne distinkcije između mogućih krivičnih djela i kršenja zakona koja su administrativne prirode. Prekoračenje odobrenih budžetskih sredstava nije krivično djelo, ali korištenje javnog novca u privatne svrhe vrlo vjerovatno jeste. Stoga je izazov za VRI da svoje odgovornosti jasno objasne svim akterima, pojašnjavajući na koji način tretiraju

slučajeve u kojima postoji sumnja i kako o takvim slučajevima komuniciraju sa javnim tužiteljem. Do sada su kontakti sa tužiteljstvima bili ograničeni i formalni, bez povratnih informacija od tužitelja o slučajevima koje su dostavljale VRI.

Procjena stanja

Iako relevantne zakonske odredbe, osim onih u Brčko Distriktu, ispravno propisuju prenos slučajeva sumnje da je počinjena prevara ili korupcija organima za provedbu zakona i VRI se ponašaju u skladu sa ovim pravilom, i dalje postoji veliki jaz između percipirane i stvarne uloge VRI u odnosu na borbu protiv prevare i korupcije. Neuspjeh u rješavanju ove zablude o radu VRI predstavlja ogroman rizik. Komunikacija sa tužiteljstvima je ograničena i do sada nije bilo pokušaja da se pojasne uloge i jednih i drugih.

Preporuke

Da bi se bolje upravljalo pogrešnim očekivanjima, tim preporučuje da VRI:

- *Izrade nacrt dokumenta koji jasno objašnjava razliku između kršenja administrativnih zakona i propisa i krivičnih djela i predlože precizne procedure koje će primjenjivati revizori i rukovodstva u oba ova slučaja;*
- *Razgovarati sa nadležnim organima gonjenja o sadržaju takvog dokumenta, dogovoriti se o objašnjenjima i predloženim procedurama i formalizirati ovo memorandum o razumijevanju ili sličnim dokumentom;*
- *Jasno iskomunicirati razliku između kršenja administrativnih zakona i propisa i krivičnih djela i dogovorene procedure koje trebaju primjenjivati mediji i članovi parlamenta;*
- *Osigurati da se ovo pitanje uključi u moguće radionice koje se organiziraju za članove parlamenta i/ili medije;*
- *Uključiti relevantne informacije o broju slučajeva sumnje da je počinjeno krivično djelo u godišnji izvještaj o radu koji se dostavlja javnom tužitelju.*

7. BUDUĆI KORACI

VRI u Bosni i Hercegovini su relativno zrele javne institucije u poređenju sa mnogim institucijama u kojima vrše reviziju. Kvalitet eksterne revizije u zemlji je poprilično visok. Rukovodstvo VRI je također veoma posvećeno da osigura dalji institucionalni i profesionalni razvoj, koji se odražava u redovnom ažuriranju strateškog razvojnog plana pod okriljem KO te na zahtjev kolegijalnog pregleda iz 2004., a kasnije i iz 2011.

Trenutni strateški razvojni plan postavlja kao ciljeve konsolidaciju postignuća u oblasti institucionalnog jačanja, stručnog usavršavanja uposlenih i osiguravanja efekata revizije. U svim ovim oblastima VRI se suočavaju sa resursnim ograničenjima koji narušavaju budući razvoj. Međutim, do sada nisu korištene sve postojeće mogućnosti uštede resursa putem veće saradnje kroz KO i njegove radne grupe. Novi strateški razvojni plan za period nakon 2012. godine trebao bi iskoristiti mogućnosti koje u ovom smislu postoje i koje je izvještaj identificirao. Također, novi SRP treba iznaći odgovarajuće strategije za održavanje napretka koji je već postignut. Potrebni su prateći akcioni planovi koji definišu specifične i detaljne aktivnosti, i sadrže realistične rokove za provedbu za sve VRI.

Od svoje uspostave, KO je pokazivao da ima kapacitet da usvaja ključne krovne metodologije i strategije za razvoj VRI. Saradnja između VRI pod okriljem KO ključna je za razvoj VRI u bilo kojoj oblasti: stručno usavršavanje i obuka, kontrola kvaliteta revizije, komunikacija sa interesnim stranama i jačanje ugleda i pozicije eksterne revizije te efikasna upotreba resursa.

Ostaje složen problem nerazumijevanja uloge nezavisne eksterne revizije u javnom sektoru među političkim akterima. Teško da VRI mogu riješiti ovaj problem, ali ima prostora za unapređenje sadržaja VRI izvještaja i načina njihovog predstavljanja, što može doprinijeti boljem prenošenju poruke. Također postoji prostor za unapređenje odnosa između nadležnih ministarstava finansija i javnih tužitelja u jednom pokušaju saradnje sa potencijalnim saveznicima u procesu stimuliranja ispravnog finansijskog upravljanja i kontrole.

ANEKS

ANEKS I: SPISAK OSOBA S KOJIMA SMO ORDZALI SASTANAK

I. INSTITUCIJE BOSNE I HERCEGOVINE (BiH)

Ured za reviziju institucija BiH

Milenko Šego, generalni revizor

Božana Trninić, zamjenica generalnog revizora

Dževad Nekić, zamjenik generalnog revizora

Dragoljub Kovinčić, rukovodilac Odjeljenja za razvoj, metodologiju i kontrolu kvaliteta revizije

Borislav Matić, načelnik Službe za pravne, finansijske i opće poslove

Ivona Krištić, oficir za vezu

Miro Galić, rukovodilac Odjeljenja za finansijsku reviziju

Munevera Baftić, rukovodilac Odjeljenja za finansijsku reviziju

Fadila Ibrahimović, rukovodilac Odjeljenja za reviziju učinka

Jelena Andrić, revizor učinka

Danijel Čolo, revizor učinka

Snježana Baštinac, vođa tima u Odjeljenju za finansijsku reviziju

Anisa Jusić, revizor za finansijsku reviziju

Ivana Vujević, revizor za finansijsku reviziju

Mirsada Sijamić, vođa tima u Odjeljenju za finansijsku reviziju

Nada Laco, revizor za finansijsku reviziju

Dragan Vukajlović, revizor za finansijsku reviziju

Parlamentarna skupština BiH

Hasan Bećirović, poslanik u Domu naroda

Boško Tomić, poslanik u Zastupničkom domu

Danijela Martinović, poslanik u Zastupničkom domu

Dragan Bagarić, sekretar Komisije za budžet i finansije, Dom naroda

Željko Kosmajac, sekretar Komisije za budžet i finansije, Zastupnički dom

Dušanka Majkić, ranija predsjedavajuća Komisije za finansije i budžet Doma naroda

Ministarstvo finansija i trezora

Sehija Mujkanović, pomoćnik ministra za Trezorsko poslovanje

Amela Muftić, rukovodilac Jedinice za internu reviziju

Ranko Šakota, rukovodilac CHU

Ministarstvo pravde BiH

Mubera Nefić, šef Odsjeka za finansijsko materijalne poslove

Nada Lovrić, pomoćnik ministra za kadrovske, opće i finansijsko-materijalne poslove

Dragan Granzov, šef Odsjeka za kadrovske i opće poslove

Uprava za indirektno oporezivanje

Miro Džakula, direktor

Slavojka Stolić, Odsjek za finansijsko upravljanje

Milomirka Došenović, Odsjek za upravljanje ljudskim potencijalima

Uprava za zaštitu zdravlja bilja

Radenko Radović, direktor

Seid Uzunović, zamjenik direktora

II. FEDERACIJA BOSNE I HERCEGOVINE

Ured za reviziju institucija u Federaciji BiH

Ibrahim Okanović, generalni revizor

Branko Kolobarić, zamjenik generalnog revizora

Mirsada Janjoš, revizor za finansijsku reviziju

Esmā Muslić, revizor za finansijsku reviziju

Ivana Nikolić, revizor za finansijsku reviziju

Hajrija Imširović, viši revizor, Regionalni ured u Tuzli

Perislav Delić, revizor, Regionalni ured u Tuzli

Amela Bungur, revizor učinka

Mirsada Čengić, revizor učinka

Parlament Federacije BiH

Mirsad Zaimović, predsjednik Zajedničke komisije odgovorne za reviziju

Ministarstvo finansija

Fatima Drinčić, rukovodilac CHU

Ministarstvo poljoprivrede

Faketa Begović, sekretar Ministarstva

Ivan Pandža, savjetnik ministra

Branimir Stipić, interni revizor

Alma Kobašlija, načelnica Službe za pravne, kadrovske i opće poslove

Esad Šabaredžović, načelnik Službe za finansijske i računovodstvene poslove

Jasmina Šeko, načelnica Službe za direktna plaćanja u primarnoj poljoprivrednoj proizvodnji i ruralnom razvoju

Vlada Kantona Sarajevo

Muhamed Kozadra, ministar finansija

Muhamed Budimlić, ministar unutrašnjih poslova

Vlada Tuzlanskog kantona

Mladen Lazić, ministar finansija

Merima Hajdarević, sekretar Ministarstva finansija

BiH Airlines

Amir Jažić, finansijski direktor u BiH Airlines, u ime Federalne Vlade (udio 51%)

Fatih Güçlü, finansijski direktor u BiH Airlines, u ime turskih investitora (udio 49%)

Sabina Fejzić, šefica računovodstva

III. REPUBLIKA SRPSKA

Glavna služba za reviziju javnog sektora

Boško Čeko, glavni revizor

Dušan Iličić, zamjenik glavnog revizora

Olga Đekanović, rukovodilac Sektora za finansijsku reviziju i kontrolu kvaliteta

Renata Kužet, viši revizor

Milovan Bojić, rukovodilac Sektora za reviziju učinka

Daliborka Kovačević, revizor učinka

Ljiljana Forca, vođa tima za finansijsku reviziju
Mirjana Radanović, revizor za finansijsku reviziju
Vladimir Grahovac, revizor za finansijsku reviziju

Narodna skupština RS

Slavko Vučurević, predsjednik Odbora za reviziju
Zoran Latinović, član Odbora za reviziju

Ministarstvo finansija

Zoran Tegeltija, ministar finansija
Duško Šnjegota, pomoćnik ministra za računovodstvo i reviziju
Željko Čulum, pomoćnik ministra za trezor
Radmila Trkulja, rukovodilac CHU
Svetlana Radovanović, načelnica Odjeljenja za plan i izvršenje budžeta RS

Ministarstvo pravde

Džerard Selman, ministar pravde

Ministarstvo za prostorno uređenje, građevinarstvo i ekologiju

Srebenka Golić, ministar
Miladin Gaćanović, pomoćnik ministra za građevinarstvo
Dragan Jevtić, pomoćnik ministra za urbanizam i prostorno uređenje

IV. BRČKO DISTRIKT

Ured-kancelarija za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu

Dževida Hodžić, glavni revizor
Tomo Vozetić, zamjenik glavnog revizora
Avdija Bašić, viši finansijski revizor
Envera Imamović, revizor
Ivana Gavrić, revizor učinka

Skupština Brčko Distrikta

Esad Atić, predsjednik Skupštine
Ivan Krndelj, član Komisije za budžet

Boro Kojić, član Komisije za budžet

Direkcija za finansije

Mato Lučić, direktor

Osman Osmanović, direktor Trezora

Vera Ristanić, šef Sektora za računovodstvo

Ured Visokog predstavnika, Brčko Distrikt

Peter Appleby, zamjenik supervizora za Brčko

Vojislav Ivanović, šef Ekonomskog odjela

V. OSTALI AKTERI

USAID Projekat jačanja parlamenta u BiH

Samir Mušović, viši stručnjak za finansije i budžet

Christian Haupt, direktor projekta

PIFC projekat

Ilse Schuster, voditeljica projektnog tima

Natasha Obradović, ekspertica za FMC

Mediji

Rubina Čengić, Start magazin

Eldin Karić, urednik portala "Žurnal.info"

Aleksandra Bosiočić-Dronjić, novinarka za "Žurnal.info"

Marko Dragonić, direktor radio stanice Brčko

Siniša Vukelić, ATV

Savez računovođa, revizora i finansijskih radnika Federacije Bosne i Hercegovine

Milan Dmitrović, podpredsjednik

Ekrem Duranović, član Saveza

Transparency International

Ivana Korajlić, portparol i projekt menadžer

ANNEX II: PREPORUKE

2. Pravni okvir

2.1 Ustavno uporište (koje nedostaje) za eksternu reviziju

Tim preporučuje:

- *U slučaju da dođe do revizije ustavnog ustrojstva Bosne i Hercegovine, predlažemo da se pitanje javne eksterne revizije uključi u taj proces. To bi trebalo obuhvatiti ne samo uspostavljanje revizorskih institucija kao takvih, već i neka temeljna pitanja poput funkcije i zadataka eksterne revizije, i osnovnih uslova za imenovanje i mandate rukovodstva VRI, u skladu sa rješenjima u velikom broju uporedivih zemalja, naročito u regiji.*

2.2 Zakoni o VRI

Tim preporučuje:

- *U zakonu o VRI BD potrebno je brisati odredbu koja daje mogućnost razrješenja GR ili ZGR u slučaju da kvalitet revizije ne zadovoljava revizorske standarde.*
- *U smislu, interne organizacije, nisu potrebne izmjene zakona o VRI. Trebalo bi razmotriti detaljnije definiranje odgovornosti ZGR, naročito u VRI BiH, kada je u pitanju njihova uključenost u revizorski rad. Takve odluke u VRI treba donositi na transparentan način, naročito u godišnjem planu revizije, da bi svi revizori imali neophodne informacije o tome koji će ZGR biti uključen u koju reviziju.*
- *Obavezne redovne kolegijalne preglede na zahtjev parlamentarnih komisija treba brisati iz svih zakona pri prvoj sljedećoj prilici.*
- *Zakone o VRI RS i VRI FBiH treba preformulirati na isti način kako je to urađeno u zakonu o VRI BiH, čime se pravo odlučivanja o tome da li će se ispoštovati zahtjev za provođenjem posebne revizije daje VRI.*
- *U pogledu VRI BiH, potrebno je osigurati da se ta institucija ne posmatra kao bilo koji drugi budžetski korisnik na kojeg se primjenjuje Zakon o finansiranju institucija BiH. Kada je riječ o VRI BD, zakon o ovoj VRI treba izmijeniti i odredbe o finansiranju VRI BD uskladiti sa onim o VRI BiH, FBiH i RS, čime će se osigurati da i VRI BD direktno podnosi zahtjev za izdvajanje potrebnih sredstava nadležnom parlamentarnom tijelu.*
- *Potrebno je pronaći načine da se usklade status, karijere i plate revizorskog kadra u sve četiri revizorske institucije u BiH. Uz prethodnu procjenu vrijednosti zakona i propisa o državnoj službi u BiH, kolegijalni tim bi dao prednost opciji da se sav revizorski kadar*

uključi u date zakone o državnoj službi, kako je sugerirano u kolegijalnom pregledu 2005. godine, pod uslovom da istovremeno postoji mogućnost prilagođavanja ili izostavljanja bilo koje standardne odredbe koja nije odgovarajuća za revizorske institucije. U ovom smislu, formulacija iz zakona o VRI BD: “na sva pitanja koja nisu regulirana ovim zakonom, po analogiji se primjenjuju odredbe Zakona o državnoj službi u organima uprave BD” može se razmotriti kao način formuliranja i ostalih odredbi.

- *Da Koordinacioni odbor uspostavi radnu grupu koja bi proučila različite opcije za rješavanje problema s kojim se VRI susreću pri ispunjavanju svojih pravnih obaveza u pogledu revizije uz ograničene resurse. Rješenje bi se moglo tražiti, na primjer, u unapređenju efikasnosti revizorskog procesa ili u promjeni obima revizije time što bi se redefinirao pojam “budžetskog korisnika” ili revidirali kriteriji za godišnje certifikacijske revizije.*

3. Koordinacioni odbor i rukovođenje VRI

3.1 Koordinacioni odbor

Tim preporučuje:

- *Da nova radna grupa za SRP izradi provedbenu proceduru za usmjeravanje i praćenje novih procedura, da bi se osigurala konzistentnost u provedbi revizije i procedura vezanih za reviziju između četiri VRI i da bi se osiguralo da se varijacije mogu obrazložiti.*
- *Da Koordinacioni odbor imenuje po jednog člana iz svake VRI u radnu grupu koja bi imala zadatke koji se direktno odnose na revizijske postupke i koja bi bila zadužena za usmjeravanje i provedbu SRP.*
- *Da Koordinacioni odbor nastavi raditi na uspjehu koji je već postignut putem strateškog razvojnog plana, kao i trenutnim razmatranjima radne grupe za pripremu izlazne strategije i da pripremi novi plan za sljedećih pet godina i dalje. Ovaj plan bi trebao uključivati i akcioni plan kojim se utvrđuju detaljne aktivnosti, odgovorne osobe i vremenski okvir. Plan može biti pripremljen kao otvoreni strateški razvojni plan koji bi se redovno revidirao na Koordinacionom odboru, i ažurirao raznim aktivnostima i faktorima itd. za sljedećih pet godina.*
- *Iako je Kolegijalni tim prepoznao potrebu da VRI zadrže svoje uloge i nadležnosti, preporučujemo da Koordinacioni odbor razmotri da li bi uspostava pravnog statusa, sa nezavisnim budžetom, mogla omogućiti Odboru da se razvija na održiviji način.*
- *da se ojača Koordinacioni odbor da bi mogao bolje služiti interesima razvoja VRI u BiH. Naročito treba razmotriti opcije uspostave stalnog sekretarijata i ustupanja osoblja iz VRI Koordinacionom odboru da bi se rad na određenim zadacima unaprijedio.*
- *da Koordinacioni odbor poveća saradnju između VRI, na primjer u razvoju metodologije za osiguranje kvaliteta i u provođenju paralelnih revizija učinka.*
- *Da Koordinacioni odbor da instrukciju odjeljenjima za osiguranje kvaliteta/kadru zaposlenom u toj oblasti da izrade proceduru za provedbu novih postupaka, uključujući i zahtijevane aktivnosti obučavanja.*
- *da Koordinacioni odbor razvije kratkoročne i srednjeročne ciljeve kojim će se rješavati otpor do kojeg neminovno dođe pri primjeni novih metodologija, uz posvećivanje naročite pažnje jačanju veza između VRI i parlamenata.*

3.2 Rukovođenje VRI

Tim preporučuje:

- *da VRI, pod okriljem Koordinacionog odbora, dogovore zajedničku proceduru putem koje će se uspostavljati kriteriji za reviziju svih javnih tijela, na primjer, za period od pet godina, i povezivati prognozirani plan rada tokom ovog perioda sa predviđenim kadrovskim nivoima.*
- *da se razvije formalni sistem ocjenjivanja rada za sve VRI, pod okriljem Koordinacionog odbora, koji također može biti povezan sa sistemom naknada za revizorsko osoblje, zasnovan na sposobnostima i iskustvu. Pojedinačne VRI mogu razraditi i prilagoditi sistem u skladu sa svojim potrebama, resursima i specifičnostima.*
- *da se uloge i odgovornosti timova visokog rukovodstva jasno definiraju kada se dodjeljuju zadaci revizorskim timovima da bi se osiguralo da uposleni u potpunosti shvataju linije izvještavanja.*

4. Primarni process: revizija

4.1 Strategija i programiranje revizije

Tim preporučuje:

- *Da svaka VRI provede ekstenzivni GAR i da izradi trogodišnji SRP, koji bi predstavljali osnovu za godišnje programe revizije.*
- *Da KO ponovo pokrene radnu grupu za GAR i SRP, koja bi proučila mogućnosti poduzimanja horizontalnih i zajedničkih revizija.*

4.2 ISSAI standardi

Tim preporučuje:

- *Da KO da instrukciju odjeljenjima ili kadru za metodologiju i kontrolu/osiguranje kvaliteta da uspostave plan obučavanja o provedbi ISSAI u svim VRI na konzistentan način.*

4.3 Priručnik za finansijsku reviziju

Tim preporučuje:

- *Da odjeljenja ili kadar za metodologiju i kontrolu/osiguranje kvaliteta VRI zajedno sa novouposlenim pravnim savjetnicima izrade nacrt smjernica o tome na koji način se baviti pravnim pitanjima i posljedicama pravnih pitanja po revizorsko mišljenje.*
- *Da KO pokrene dodatno revidiranje Priručnika za reviziju, uzimajući u obzir izmjene koje su predložene u ovom izvještaju.*

4.4 Revizijski proces finansijske revizije

Tim preporučuje:

- *Da KO da instrukciju odjeljenjima/zvaničnicima za metodologiju i kontrolu kvaliteta da ispituju i izvijesti o razlozima nedovoljne upotrebe trezorskog sistema u procesu revizije.*
- *Da KO da instrukciju odjeljenjima/zvaničnicima za metodologiju i kontrolu kvaliteta da izrade plan (obuke) za uvođenje statističkog uzorkovanja u proces revizije.*
- *Da KO da instrukciju odjeljenjima/zvaničnicima za metodologiju i kontrolu kvaliteta da ispituju na koji način se može unaprijediti efikasnost i djelotvornost izvještavanja u gore pomenutim oblastima.*
- *Da odjeljenja/zvaničnici za metodologiju i kontrolu kvaliteta prouče da li se trebaju revidirati ili učiniti operativnijim kriteriji za revizorsko mišljenje koji su navedeni u Priručniku za reviziju javnog sektora.*
- *Da odjeljenja/zvaničnici za metodologiju i kontrolu kvaliteta usklade revizorska mišljenja u različitim VRI i između VRI koristeći formate sa fiksiranim testovima za različite vrste mišljenja.*
- *Da odjeljenja/zvaničnici za metodologiju i kontrolu kvaliteta prouče li je sistem UK-a koji dijeli revizorsko mišljenje na dva dijela: finansijsko i o usklađenosti te ISSAI 1700, P5, moguće rješenje za djelimično rješavanje problema koji se odnosi na nedostatak svijesti među članovima parlamenta i medijima o opsegu, značenju i vrijednosti revizorskih mišljenja.*

4.5 Revizijski proces revizije učinka

Tim preporučuje:

- *Povećati saradnju između VRI da bi se međusobno jačao kvalitet malih odjeljenja za reviziju učinka, na primjer, provodeći paralelne revizije, putem zajedničkih obuka, radionica, itd.;*
- *Razmotriti na koji način ove zajedničke obuke mogu profitirati od IDI obučениh revizora učinka, naročito u VRI RS;*
- *Dozvoliti višegodišnje planiranje na više strateškom nivou;*
- *Razmotriti u tom smislu mogućnosti sužavanja obima revizija učinka koje bi smanjilo vremenski period potreban za pojedinačne revizije;*
- *Razmotriti, na sličan način, mogućnosti da se pojedinačne revizije razdvoje po fazama na takav način da se mogu pripremati izvještaji za svaku od faza odvojeno, a na kraju da se izradi izvještaj o cjelokupnog reviziji;*
- *U tom kontekstu, obratiti posebnu pažnju na potencijalne brze uspjehe, teme koje zbog svoje relativne jednostavnosti ili uskog obima ne zahtijevaju previše resursa za reviziju;*

- *Identificirati potrebe za daljom tehničkom pomoći u odnosu na razvoj revizije učinka.*

4.6 Kontrola i osiguranje kvaliteta

Tim preporučuje:

- *Se Odjeljenja/zvaničnici za kontrolu kvaliteta koncentriraju na unapređenje faza 1 i 2 prije raspodjele resursa za uvođenje faze 3.*
- *Odjeljenja/zvaničnici za kontrolu kvaliteta organiziraju obuke za sve revizore o korištenju Vodiča za kontrolu kvaliteta u reviziji.*

5. Prateći procesi u VRI

5.1 Obuke, učenje i razvoj

Tim preporučuje:

- *se formaliziraju aranžmani za certificirane obuke koje vodi Udruženje revizora.*
- *da Koordinacioni odbor iskoordinira sa VRI, što je prije moguće, poduzimanje sveobuhvatne, detaljne analize potreba za obukom svih uposlenih. Ovo će omogućiti Odboru da se odluči o savremenoj strategiji obučavanja, učenja i usavršavanja, koju će podržati realističan i izvodljiv plan obuka. Ovaj pristup će omogućiti i eksternim donatorima da identificiraju specifična područja koja bi bili voljni podržati.*
- *da gore spomenuta analiza uzme u obzir vremensku raspoloživost uposlenih da pohađaju obuke, kao i mogućnost eksternog finansiranja. Također, treba obuhvatiti minimalno sljedeće oblasti:*
 - *Trenutnu upotrebu CAAT za IT reviziju da se identificira koje IT vještine treba pojačati;*
 - *Obim pravne ekspertize koja se u revizijama zahtijeva;*
 - *Potrebe mentorstva za više i srednje rukovodstvo;*
 - *Potreba za obukom o medijskim vještinama; i*
 - *Potreba za kursevima jezika.*

5.2 IT razvoj

Tim preporučuje da:

- *je, imajući na umu razvoj koji je postignut i u odnosu na kraj podrške SNAO, sada pravo vrijeme da VRI detaljno razmotre opcije daljeg razvoja u svim VRI, putem radne grupe koju je osnovao Koordinacioni odbor.*
- *VRI, putem Koordinacionog odbora, razviju zajednički sistem upravljanja dokumentima da bi osigurale da se revizije provode na konzistentan način unutar svake od VRI, ali i međusobno. Ovaj pristup će također osigurati da se takvi sistemi izrade na najefikasniji način.*

5.3 IT revizija

Tim preporučuje da:

- *VRI osiguraju da revizorski timovi optimalno koriste pristup trezorskim elektronskim sistemima, putem dodatnih obuka revizorskog osoblja.*
- *Koordinacioni odbor, razvijanjem centralne uloge za IT razvoj, povećá podršku VRI u obučavanju više osoba da koriste CAAT.*

6. Odnosi i komunikacija sa glavnim akterima

6.2 Komunikacijska strategija općenito

Tim preporučuje da:

- *Koordinacioni odbor razmotri integriranje trenutne komunikacijske strategije i komunikacijskog plana u jedan revidirani i ažurirani dokument komunikacijske politike;*
- *VRI izrađuju godišnje komunikacijske planove koji trebaju sadržavati različite kategorije ciljanih grupa;*
- *VRI razmotre uspostavu zajedničke komunikacijske funkcije pod okriljem KO, koja bi mogla služiti kao funkcija podrške za rukovodstvo svake VRI u njihovim komunikacijskim aktivnostima i koja bi omogućila efikasnost u izgradnji ekspertize za ovu oblast.*

6.3 Odnosi sa parlamentima

Tim preporučuje:

- *Nastaviti ulagati u razvijanje boljeg razumijevanja, na primjer, organiziranjem radionica za parlamentarce o budžetskim i revizorskim pitanjima;*
- *Dalje unapređivati procedure za razmatranje revizorskih izvještaja jačanjem učesća VRI, na primjer, kroz davanje sažetaka ili bilješki i zaključaka parlamentarnim komisijama;*
- *Unaprijediti naknadno praćenje izvještaja redovnim i sistematskim izvještavanjem parlamenta o provedbi preporuka;*
- *Jačanje veze između parlamentarnih komisija, na primjer, pozivanjem uposlenih u sekretarijatu na revizorske obuke VRI;*
- *Razmotriti na koji se način učestalost i tajming izvještaja može najbolje uskladiti sa planom rada parlamentarnih komisija;*

- *Analizirati na koji se način revizorski izvještaji i za njih vezana komunikacija s parlamentom mogu efikasnije iskoristiti da se parlamenti angažiraju u procesu strukturnih unapređenja sistema interne kontrole;*
- *Razmotriti mogućnost da KO podigne profil institucija eksterne revizije među svim parlamentima, na primjer organiziranjem godišnjih sastanaka sa predsjedavajućim ili zamjenicima predsjedavajućih nadležnih revizorskih komisija.*

6.4 Odnosi sa ministarstvima finansija

Tim preporučuje da VRI:

- *Organizirati sastanke između (Z)GR i ministra finansija najmanje dva puta godišnje da razgovaraju o zajedničkom interesu i identificiraju prilike za stratešku saradnju;*
- *Razmotriti izradu sporazuma koji bi omogućio informirane kontakte na tehničkom nivou između između uposlenih VRI i ministarstva finansija;*
- *Razmotriti mogućnosti zajedničkih obuka, za uposlene VRI i ministarstva finansija, te obuke za budžetske korisnike koje bi vodili uposlenici VRI i ministarstva finansija;*
- *Razgovarati sa ministarstvom finansija o procedurama koje će osigurati da se VRI konsultiraju o novim zakonima i instrukcijama, ili izmjenama zakona i instrukcija, koji mogu imati utjecaj na rad VRI.*

6.5 Odnosi sa medijima i općom javnosti

Tim preporučuje da VRI:

- *Ponovno razmotriti prezentiranje izvještaja i sažetaka da bi se unaprijedilo razumijevanje osnovnih poruka iz izvještaja, a naročito 1) pojasniti na koja kršenja zakona reaguju rukovodioci, na koja parlament, a na koja organi za provođenje zakona i 2) objasniti na kojim se osnovama došlo do revizorskih mišljenja;*
- *Razmotriti objavljivanje kriterija koji se koriste za revizorska mišljenja, kada se ovi kriteriji jasno formuliraju i usaglase među VRI;*
- *Razmotriti organiziranje obuke za novinare o budžetskim i revizorskim pitanjima;*
- *Aktivnije koristiti web stranice da bi se doprlo do medija i zainteresirane javnosti, na primjer, putem newslettera/oglasa koji već postoje u VRI BiH;*
- *Pažljivo razmotriti na koji način revizije učinka mogu doprinijeti ispravljanju percepcije o VRI, dok se istovremeno značajnije unapređuje upravljanje javnim sektorom.*

6.6 Odnosi sa tužiteljstvom

Da bi se bolje upravljalo pogrešnim očekivanjima, tim preporučuje da VRI:

- *Izrade nacrt dokumenta koji jasno objašnjava razliku između kršenja administrativnih zakona i propisa i krivičnih djela i predlože precizne procedure koje će primjenjivati revizori i rukovodstva u oba ova slučaja;*
- *Razgovarati sa nadležnim organima gonjenja o sadržaju takvog dokumenta, dogovoriti se o objašnjenjima i predloženim procedurama i formalizirati ovo memorandumom o razumijevanju ili sličnim dokumentom;*
- *Jasno iskomunicirati razliku između kršenja administrativnih zakona i propisa i krivičnih djela i dogovorene procedure koje trebaju primjenjivati mediji i članovi parlamenta;*
- *Osigurati da se ovo pitanje uključi u moguće radionice koje se organiziraju za članove parlamenta i/ili medije;*
- *Uključiti relevantne informacije o broju slučajeva sumnje da je počinjeno krivično djelo u godišnji izvještaj o radu koji se dostavlja javnom tužitelju.*

ANEKS III: ANALIZA ZAPOSLENIH U VRI – JANUAR 2012

Revizorska institucija	Broj uposlenih	Akadske kvalifikacije	Br.	Tehničke kvalifikacije	Br.	Područje odgovornosti	Br.	%	Revizorska pozicija	Br.	%	
VRI BiH	46	VSS:		Ovlašteni	22	Visoko rukovodstvo	<u>3</u>		Visoko rukovodstvo	<u>3</u>		
		- Ekonomija	33	(48% od ukupnog broja)		Ukupno visoko rukovodstvo	<u>3</u>		Ukupno visoko rukovodstvo	<u>3</u>		
		- IT	2			Finansijski revizori	21	49	Rukovodilac odjelj.	4	12	
		- Pravo	1	Računovođa	1	Revizori učinka	6	14	Viši revizori	10	30	
		- Ostalo	<u>2</u>	Pravo	1	Kontrola kvaliteta	3	7	Revizori	13	40	
		Ukupno	<u>38</u>	IT	1	IT revizori/teh.	3	7	Asistenti revizora	4	12	
		SSS	<u>8</u>	Drugo	<u>2</u>	Pravna služba	1	2	IT revizori	<u>2</u>	<u>6</u>	
		Ukupno	<u>46</u>	Ukupno	<u>27</u>	Međ. odnosi i PR	2	5	Ukupno (revizija)	<u>33</u>	<u>100</u>	
						Pomoćno osoblje	7	<u>16</u>				
						Ukupno (po oblasti)	<u>43</u>	<u>100</u>				
VRI Fed	61	VSS:		Ovlašteni revizor	39	Visoko rukovodstvo	<u>2</u>		Visoko rukovodstvo	<u>2</u>		
		- Ekonomija	43	(64% od ukupnog broja)		Ukupno visoko rukovodstvo	<u>2</u>		Ukupno visoko rukovodstvo	<u>2</u>		
		- Pravo	4			Finansijski revizori	37	62	Rukovodilac odjelj.	4	9	
		- Ostalo	<u>5</u>	Pravo	1	Revizori učinka	7	12	Viši revizori	9	18	
		Ukupno	<u>52</u>	IT	<u>1</u>	IT revizori/teh.	2	3	Revizori	16	36	
		SSS	7	Ukupno	<u>41</u>	Pravna služba	1	2	Mlađi revizori	8	17	
		Drugo	<u>2</u>	Obuka za ovlaštenog revizora	<u>5</u>	Međ. odnosi i PR	1	2	Asistenti revizora	7	16	
		Ukupno	<u>61</u>	Ukupno	<u>46</u>	Finansije i računi	1	2	IT revizori	<u>2</u>	<u>4</u>	
							<u>10</u>	<u>17</u>				<u>100</u>

						Pomoćno osoblje	<u>59</u>	<u>100</u>	Ukupno (revizija)	<u>46</u>	
						Ukupno (po oblasti)					
VRI RS	57	VSS: - Ekonomija - IT - Pravo - Ostalo Ukupno SSS Drugo Ukupno	45 1 1 <u>4</u> <u>51</u> 4 <u>2</u> <u>57</u>	Ovlašteni revizor (47% od ukupnog broja) Pravo IT Ukupno	27 1 <u>1</u> <u>29</u>	Visoko rukovodstvo Ukupno visoko rukovodstvo Finansijski revizori Revizori učinka IT revizor IT tehničar Pravna služba Međ. odnosi i PR Finansije i računi Pomoćno osoblje Ukupno (po oblasti)	<u>2</u> <u>2</u> 33 60 11 20 1 2 1 2 1 2 1 2 1 2 6 10 <u>55</u> <u>100</u>		Visoko rukovodstvo Ukupno visoko rukovodstvo Rukovodilac odjelj. Rukovodilac odsjeka Viši revizori Revizori Mlađi revizori Asistenti revizora Ukupno (revizija)	<u>2</u> <u>2</u> 3 6 3 6 13 29 17 37 5 11 <u>5</u> <u>11</u> <u>46</u> <u>100</u>	
VRI BD	13	VSS: - Ekonomija - Pravo - IT Ukupno	7 1 1 <u>9</u>	Ovlašteni revizor (54% od ukupnog broja) Pravo IT Ukupno	7 1 <u>1</u> <u>9</u>	Visoko rukovodstvo Ukupno visoko rukovodstvo Finansijski revizori Revizori učinka Pravno Pomoćno Ukupno (po oblasti)	<u>3</u> <u>3</u> 7 70 1 10 1 10 <u>1</u> <u>10</u> <u>10</u> <u>100</u>		Visoko rukovodstvo Ukupno visoko rukovodstvo Viši revizori Revizori Ukupno (revizija)	<u>3</u> <u>3</u> 3 35 <u>6</u> <u>65</u> <u>9</u> <u>100</u>	