



Bosna i Hercegovina

SIGMA - Profesionalna ocjena rada (Peer Review) vrhovnih revizijskih institucija

Alastair Swarbrick

Joop Vrolijk

Marita Salgrave

novembar 2020. godine

Sadržaj

Izvršni sažetak.....	4
1. Uvod	6
1.1. Uvodne informacije	6
1.2. Predmet pregleda.....	7
1.3. Korišteni kriteriji i metode za procjenu stanja	8
1.4. Zahvale	9
1.5. Struktura izvještaja (Vodič za čitatelje)	9
2. Nezavisnost i pravni okvir <i>Uvod</i>	11
2.1. Ustavni okvir.....	11
2.2. Zakoni o uredima za reviziju	12
2.3. Zaključci	19
2.4. Preporuke	20
3. Rukovođenje i upravljanje.....	22
3.1. Uvod	22
3.2. Koordinacioni odbor	22
3.3. Strateško/operativno planiranje i monitoring.....	25
3.4. Transparentnost i odgovornost	28
3.5. Etika i ophođenje.....	29
4. Upravljanje ljudskim resursima	31
4.1. Uvod	31
4.2. Funkcija ljudskih resursa.....	32
4.3. Strategija za ljudske resurse/Politika i procedure (upravljanje).....	32
4.4. Planiranje ljudskih resursa.....	34
4.5. Zapošljavanje osoblja	37
4.6. Obuka i profesionalni razvoj (stručno usavršavanje)	39
4.7. Zaključci	43
4.8. Preporuke	44
5. procesi revizije	46
5.1. Uvod	46
5.2. Revizijski standardi, politike, smjernice i metodologije	46
5.3. Finansijske revizije / revizije usklađenosti.....	48
5.4. Revizije učinka	57
5.5. Kvalitet izvještavanja o reviziji.....	63
5.6. Preporuke	65
5.7. Osiguranje i kontrola kvaliteta	67

5.8. Prakse OK i KK.....	69
5.9. Procjena sistema osiguranja i kontrole kvaliteta	72
5.10. Preporuke	73
6. Ostvarenje rezultata	75
6.1. Uvod	75
6.2. Praćenje provedbe preporuka revizije	75
6.3. Pravovremenost radnji – provođenje, izvještavanje i objavljivanje.....	78
7. Odnosi i komunikacija sa relevantnim akterima	81
7.1. Uvod	81
7.2. Funkcija komunikacije	81
7.3. Komunikacijska strategija.....	82
7.4. Odnosi sa parlamentom	84
7.5. Ministarstva finansija i revidirani subjekti.....	86
7.6. Odnos sa građanima, medijima i OCD.....	88
7.7. Zaključak	91
7.8. Preporuke	91
8. Put za poboljšanje	92
Prilog 1 – Spisak intervjuisanih osoba	94
Prilog 2 – Analiza osoblja VRI – januar 2012. i sredina 2019. godine.....	98
Prilog 3 – Detaljna analiza odgovora na pitanja u anketi provedenoj među subjektima revizije.....	101

Izvršni sažetak

Ovo je treća profesionalna ocjena rada ureda za reviziju u Bosni i Hercegovini (BiH) koju SIGMA provodi nakon prethodnih ocjena provedenih 2005. i 2012. godine. Ova profesionalna ocjena rada počela više od sedam godina nakon završetka prethodne profesionalne ocjene rada, i imajući u vidu da zajednički strateški okvir razvoja te pojedinačni strateški razvojni planovi za svaki ured za reviziju ističu u 2020. godini, trenutak je bio pogodan da se, kroz profesionalnu procjenu rada, provede inventura postignuća ureda za reviziju i preostalih izazova.

Uloga Vrhovne revizijske institucije (VRI/eng. SAI) jeste da parlamentu, poreznim obveznicima i građanima omoguće da imaju povjerenje u to da se sredstva koja se plaćaju državi koriste na svrsishodan, racionalan i efikasan način, te da svaki član društva dobije kvalitetne usluge na koje ima pravo. Pri tome, VRI vrši procjenu aktivnosti i daje preporuke o tome na koji način provesti poboljšanja koja promoviraju odgovornost, transparentnost, efikasnost, ekonomičnost i učinkovitost. Da bi VRI bila efikasna u ispunjavanju svoje uloge, te da bi bila savjetnik u kojeg se ima povjerenja i čije se riječi slušaju, ona mora povesti svojim primjerom. Postoje zajednički međunarodni standardi (Okvir profesionalnih objava (IPPF) Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI)) čiji je cilj podrška nezavisnosti, kredibilitetu i povjerenju u rad koji obavlja VRI, a u kojima su usvojeni principi koje VRI trebaju koristiti u obavljanju i poboljšanju svog rada.

Rezultat ove profesionalne ocjene rada pokazuje da su uredi za reviziju proveli poboljšanja na osnovu rezultata prijašnjih profesionalnih ocjena rada. Oni su nastavili da se razvijaju i sad su općenito u poziciji kada postoje kao relativno zrele institucije, koje su u dobrom položaju da vrše dalju nadogradnju svojih postignuća.

Jasno je da uredi za reviziju razvijaju svoje prakse u skladu sa očekivanjima unutar Okvira profesionalnih objava (IPPF) kako bi se izgradile nezavisne i kredibilne institucije koje obavljaju revizorski rad koji je, u objektivnom smislu, visokog kvaliteta. Uredi za reviziju su uložili dosta truda da sačine svoje revizijske prakse, uključujući izradu i primjenu pouzdanih, dobro postavljenih priručnika i metodologija za reviziju i vodiča za kontroolu kvaliteta. Ako posmatramo region, oni su lideri u izradi i provođenju revizija koje su usklađene sa standardima usvojenim u IPPF.

Ključno pitanje za urede za reviziju i dalje predstavlja njihov ustavni status. Iako su zakoni koji se odnose na urede za reviziju prilično dobro sačinjeni, i daju im zadovoljavajuće nezavisan status, mandat za reviziju, revizorski mandat, opseg djelovanja i ovlaštenja, uredi za reviziju još uvijek nemaju svoje uporište u Ustavu. Sasvim sigurno, ovo predstavlja moguću prijetnju, budući da njihova nezavisnost nije zaštićena u dovoljnoj mjeri. Ovo također podriva status i značaj eksterne revizije u javnom sektoru u BiH.

Osim ovog značajnog pitanja u pogledu pravnog okvira, u ovoj profesionalnoj ocjeni rada istaknut je određeni broj područja u kojima uredi za reviziju trebaju provesti daljnja usavršavanja. Kao što je već istaknuto, revizijske prakse su, općenito govoreći, dobro razvijene, ali i dalje postoje područja u kojima je potrebno daljnje poboljšanje. Međutim, glavni fokus ureda za reviziju u pogledu njihovog razvoja, trebaju biti njihove šire prakse rukovođenja, kao što su strateško i operativno planiranje, monitoring i izvještavanje, upravljanje ljudskim resursima (potencijalima), komunikacija i interakcija sa vanjskim akterima (stakeholderima) tj. njihovo uključivanje.

U ovom izvještaju dati su nalazi i preporuke za daljnji razvoj i usvršavanje ureda za reviziju. Neka od ključnih pitanja koja treba da razmotre jeste daljnji razvoj:

- njihove saradnje putem Koordinacionog odbora
- njihovih praksi strateškog i operativnog planiranja i monitoringa, a posebno sistema upravljanja učinkom (rezultatima) i izvještavanja
- njihove funkcije i politika ljudskih resursa te razvoj sistema upravljanja učinkom i ocjene učinka
- pitanja u pogledu kapaciteta ljudskih resursa, posebno u slučaju ureda za reviziju u Federaciji BiH i Republici Srpskoj
- njihov strateški pristup kontroli i osiguranju kvaliteta u cilju osiguranja da se mogu efikasno obezbijediti u okviru njihovih ograničenih resursa
- njihovih praksi izvještavanja, s ciljem povećanja vrijednosti i uticaja njihovog revizorskog rada, i
- njihove komunikacije s vanjskim akterima i uključivanja vanjskih aktera kako bi se potaklo bolje razumijevanje njihovog rada, te povećali relevantnost i uticaj istog

Namjera preporuka datih u profesionalnoj ocjeni rada je da se uredima za reviziju pomogne da se razvijaju u smjeru toga da postanu potpuno efikasne VRI, usklađene sa međunarodnim standardima i solidnim evropskim, istovremeno imajući u vidu specifične okolnosti zemlje i nastojeći u cjelosti odgovoriti njihovim glavnim potrebama.

Ovaj proces trebao bi dati važan doprinos jačanju sistema finansijske kontrole i odgovornosti javnog sektora u BiH. Konkrentno preporuke profesionalne ocjene rada date su s ciljem da se uredima za reviziju pomogne da definiraju naredne korake za daljnji strateški razvoj.

1. Uvod

1.1. Uvodne informacije

Uredi za reviziju Bosne i Hercegovine, Federacije Bosne i Hercegovine i Republike Srpske osnovani su i počeli sa radom 2000. godine.

- Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine (VRI BiH/eng. SAIBiH)¹;
- Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine (VRI FBiH/eng. SAIFBiH)²;
- Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske (GSRJS RS/ eng. SAIRS)³.

U 2007. godini, osnovan je Ured/kancelarija za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BiH (VRI BD/eng. SAIBD)⁴, a koji pokriva sve javne institucije u distriktu.

Na osnovu važećih zakona, VRI BiH, VRI FBiH i GSRJS RS ostvaruju saradnju putem Koordinacionog odbora vrhovnih institucija za reviziju BiH. Zakonima nije predviđeno učesće Ureda za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BiH, ali isti učestvuje u aktivnostima Koordinacionog odbora u svojstvu posmatrača.

U 2005. godini SIGMA je provela prvu profesionalnu ocjenu rada tri postojeće revizijske institucije u Bosni i Hercegovini ("uredi za reviziju"). Na poziv predsjedavajućeg Koordinacionog odbora vrhovnih revizijskih institucija Bosne i Hercegovine, SIGMA je u periodu 2011- 2012. godina provela drugu profesionalnu ocjenu rada (kolegijalni pregled), koji je ovaj put obuhvatio VRI BD. U izvještaju o kolegijalnom pregledu date su brojne preporuke, koje su se uglavnom odnosile na

- pravni okvir, naročito jačanje neovisnosti ureda za reviziju;
- jačanje uloge Koordinacionog odbora, popunjavanje radnih mjesta i rukovođenje u uredima za reviziju;
- razvoj strateškog planiranja;
- jačanje procesa revizije, kroz pristup koji više strateški, poboljšani procesi revizije (uključujući osiguranje kvaliteta) i izvještavanje;
- revidiranje i prilagođavanje standarda revizije, priručnika i metodologija;
- izrada procjene potreba za obukom i profesionalnim usavršavanjem, planiranje i implementacija;
- jačanje uključivanja vanjskih aktera (stakeholdera).

Od profesionalne ocjene rada (kolegijalnog pregleda) provedene 2012., uredi za reviziju su nastavili razvijati i jačati eksternu reviziju u javnom sektoru u Bosni i Hercegovini (BiH). Uredi za reviziju su osmislili prakse koje su jedne od najjačih u regiji. Međutim, još uvijek postoje neki važni izazovi i područja za poboljšanje.

Kompliciran i složen sistem upravljanja BiH nije se promijenio od prošle profesionalne ocjene rada, te je i dalje reguliran Dejtonskim sporazumom. Zemlja je suočena sa političkim, fiskalnim i ekonomskim

¹ Ured za reviziju finansijskog poslovanja institucija Bosne i Hercegovine/Канцеларија за ревизију финансијског пословања институција Босне и Херцеговине

² Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine

³ Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске

⁴ Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH

izazovima. Osnovni razlozi za ključne nedostatke u sistemu uprave su nedostatak poštivanja osnovnih demokratskih postulata (individualna politička prava pojedinica u odnosu na prava koje se temelje na etničkoj pripadnosti ili grupi), te nepoštivanje zakona i postojećih institucija od strane glavnih aktera, bez obzira da li su to parlament, izvršna ili pravosudna vlast, ili civilno društvo i njegove organizacije. Ovo su pitanja koja se tiču demokratske i pravne kulture u BiH i uredi za reviziju moraju da djeluju unutar ovih kultura. Stoga je posebno **važno prepoznati i u obzir uzeti** sve izazove sa kojima se uredi za reviziju suočavaju u svojim datim operativnim okruženjima prilikom ocjene rada i razvoja ureda za reviziju u zemlji.

SIGMA je od predsjedavajućeg Koordinacionog odbora 10. januara 2019. godine primila zvaničnu molbu da provede još jednu profesionalnu ocjenu rada. Koordinacioni odbor je pokazao da smatra da je za sve revizijske institucije u BiH neophodno da se uključe u jednu takvu ocjenu rada (pregled) kao način da poboljšaju kvalitet rada te unaprijede značaj i funkciju revizijskih institucija u BiH. Prošlo je sedam godina od posljednje profesionalne ocjene rada i došlo je pogodno vrijeme da se, kroz profesionalnu ocjenu rada, provede inventura onoga što je ostvareno, kao i preostalih izazova.

Općenito govoreći, cilj preporuka navedenih u profesionalnoj ocjeni rada jeste da pomognu uredima za reviziju da nastave svoj put ka tome da budu potpuno efikasne vrhovne revizijske institucije (VRI), u skladu sa međunarodnim standardima i dobrom evropskom praksom, s tim da se istovremeno imaju u vidu veoma specifične okolnosti zemlje, te da se ima puno razumijevanje za njihove prevladavajuće potrebe. Proces treba dati značajan doprinos jačanju sistema finansijske kontrole i odgovornosti prema javnosti u Bosni i Hercegovini. Konkretno, preporuke profesionalne ocjene rada su fokusirane na definiranje narednih koraka za budući strateški razvoj.

Formiran je tim u svrhu provođenja profesionalne ocjene rada, u sljedećem sastavu:

- G. Joop Vrolijk, bivši zamjenik direktora Suda za reviziju Holandije (Algemene Rekenkamer), Viši savjetnik SIGMA-e i Glavni administrator OECD-a.
- Gđa Marita Salgrave, bivši član Vijeća Državog ureda za reviziju Latvije i sadašnja savjetnica Generalnog revizora Latvije
- Ispred SIGMA-e, g. Alastair Swarbrick, Viši savjetnik za politike OECD-a, i bivši Generalni revizor Kajmanskih otoka i direktor za reviziju u Ured za reviziju Škotske (*Audit Scotland*) bio je odgovoran za projekat. Projektni koordinatori ispred SIGMA-a bile su gđa Jane Birchall i gđa Elena Mitrovski.

1.2. Predmet profesionalne ocjene rada

Profesionalna ocjena rada je osmišljena uzimajući u obzir profesionalnu ocjenu rada (kolegijalni pregled) 2012. godine i zahtjeve upućene iz ureda za reviziju. Istovremeno se u obzir uzeti i ograničeni resursi SIGMA-e, te ostale aktivnosti koje je SIGMA provela, konkretno Izvještaj o monitoringu za Bosnu i Hercegovinu koji je sačinila SIGMA, kao i trenutni projekat na temu komunikacije koji se provodi sa VRI BiH. U profesionalnoj ocjeni rada su analizirani:

- **Pravni okvir, strateško planiranje, liderstvo i upravljanje** u uredima za reviziju. Iako nisu bili primarni fokus, u profesionalnoj ocjeni rada s analizirani pravni okvir i njegova praktična primjena, posebno u odnosu na neovisnost, uloga Koordinacionog odbora, strateško i operativno planiranje, transparentnost, odgovornost i etika.

- **Ljudski resursi i profesionalno usavršavanje**, sa fokusom na planiranje zahtjeva u pogledu osoblja za ispunjavanje mandata i strateške planove za zapošljavanje, zadržavanje i usavršavanje uposlenika koji posjeduju odgovarajuće vještine i kompetencije
- **Revizijski proces i kvalitet**, kako za finansijsku reviziju tako i za reviziju učinka, sa većim fokusom na praksu nego na metodologiju
- **Uključivanje vanjskih aktera (stakeholdera)**, uključujući izvještavanje i praćenje, te odnos sa Parlamentom i ostalim akterima.
- **Ostvarenje rezultata**, sa fokusom na postizanje kvalitetnih i pravovremenih izlaznih rezultata koji su javno dostupni i koji imaju uticaj.

1.3. Korišteni kriteriji i metode za procjenu stanja

Primijenjeni standardi i mjerila

Standardi i mjerila primijenjeni u profesionalnoj ocjeni rada (kolegijalnom pregledu) su Okvir profesionalnih objava (IPPF) Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), koji obuhvata INTOSAI Principe (INTOSAI-P), Međunarodne standarde vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI) i INTOSAI smjernice (GUID)⁵. Posebna pažnja posvećena je smjernicama za profesionalnu ocjenu rada (GUID 1900). Osim toga, tim za profesionalnu ocjenu rada u obzir je uzeo i druge smjernice, koje su izdali INTOSAI i INTOSAI Razvojna inicijativa (IDI), za područja kao što su strateško planiranje, upravljanje ljudskim resursima, ali naročito Okvir za mjerenje učinka vrhovnih institucija za reviziju (*SAI Performance Management Framework - SAI-PMF*)⁶ koji je razvio IDI.

Tim za profesionalnu ocjenu rada koristio je i evaluacijsko mjerilo, koje se može nazvati “dobrim” praksama u VRI širom Evrope, a koje se zasniva na znanju i iskustvu članova i članica kolegijalnog tima. Važni aspekti upravljanja radom VRI nisu uvijek izričito utvrđeni u profesionalnim objavama i standardima, pa je korištenje znanja i iskustva korisno u pružanju praktičnih rješenja onim VRI koje su predmet profesionalne ocjene rada.

Metodologija

Terenski rad je proveden tokom tri misije u periodu između maja i jula 2019. godine. Tokom prve misije, tim za profesionalnu ocjenu rada posjetio je Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine (VRI BiH), te Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine (VRI FBiH) u Sarajevu. U junu smo posjetili Glavnu službu za reviziju javnog sektora Republike Srpske (GSRJS RS) u Banja Luci, a u julu smo bili u Uredu/kancelariji za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BiH (VRI BD) u Brčkom. U toku julske misije, ponovo smo posjetili VRI BiH u Sarajevu. U uredima za reviziju, kao i u svi ministarstvima i drugim javnim institucijama koje smo obišli, imali smo priliku za sastanke sa velikim brojem relevantnih aktera. Informacije smo prikupili kroz opsežne intervjuje (vidjeti Prilog I) i analizu relevantnih zakona, propisa, smjernica i zvaničnih dokumenata, uključujući izvještaje o reviziji i dokumentaciju koja se odnosi na projekte tehničke pomoći.

⁵ INTOSAI Framework of Professional Pronouncements <https://www.issai.org/>

⁶ SAI Performance Management Framework <http://www.idi.no/en/idi-cpd/sai-pmf>

Profesionalna ocjena rada je vanjska neovisna ocjena područja definiranih u predmetu pregleda. Vremenski okvir i resursi koji su bili dostupni timu nisu dozvolili da se u potpunosti potkrijepe svi nalazi niti da se pitanja istraže onoliko detaljno koliko bi se zahtijevalo da bismo bili potpuno 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 zapažanja iz tog procesa.

Ograničenja

Izvještaj nije mogao uzeti u obzir promjene do kojih je došlo nakon završetka terenskih misija. Imajući u vidu raspoloživi vremenski period, kao i složenost ustrojstva u Bosni i Hercegovini, ovaj izvještaj se bavi samo onim aspektima koje je tim smatrao značajnim ili suštinskim. Prema tome, namjera izvještaja nije da predstavlja potpuni opis, niti konačni stav o svim aspektima organizacije i rada revizijskih institucija.

Kako je gore navedeno, institucionalni okvir usvojen Dejtonskim sporazumom stvara brojne izazove. Rezultat toga su moguća i važna ograničenja koja utiču na rad tima i na realnost mogućih preporuka i nije vjerovatno da će se ukloniti samom reformom revizijskih institucija.

1.4. Zahvale

Želimo uputiti izraze duboke zahvalnosti na adresu četiri revizijske institucije, njihovog rukovodstva i uposlenih, kao i četiri generalna revizora; g. Vrankića, g. Nekića, g. Radukića, i g. Suljagića. Posebno priznanje željeli bismo odati ulozi koju je imao pokojni g. Vrankić, čiji je doprinos procesu bio od ključnog značaja prije nego što je nas je, nažalost, prerano napustio u toku pregleda. Izrazitu zahvalnost dugujemo onima koji su se pobrinuli za organizaciju pregleda u svakoj od revizijskih institucija, naročito gđi Jasmini Galijašević, koja nam je bila glavna kontakt osoba i koordinatorica cjelokupnog procesa i gđi Ivoni Kristić, (obje iz VRI BiH). Također se želimo zahvaliti rukovodstvu i uposlenima u ministarstvima, kao i drugim institucijama za njihov doprinos. Posebno hvala timu prevoditeljica i prevodilaca u čijem su sastavu bili gđa Alisa Uzunović i g. Dejan Milinović, koji su nam omogućili da razumijemo sagovornike i dokumente te revizorske izvještaje koje izdaju uredi za reviziju i druge institucije.

1.5. Struktura izvještaja (Vodič za čitatelje)

Izvještaj o Profesionalnoj ocjeni rada je organiziran u osam poglavlja. U svakom od poglavlja se predstavlja procjena opisane situacije nakon koje dolaze preporuke tima. Nakon ovog uvodnog dijela, izvještaj je organiziran na sljedeći način:

- ▶ Poglavlje 2 bavi se pravnim okvirom i neovisnošću ureda za reviziju
- ▶ Poglavlje 3 razmatra upravljanje i rukovođenje u uredima za reviziju, uključujući Koordinacioni odbor i rukovođenje uredima za reviziju; strateško i operativno planiranje; odgovornost i transparentnost; i etička pitanja
- ▶ Poglavlje 4 razmatra praksu upravljanja ljudskim resursima, uključujući profesionalno usavršavanje
- ▶ Poglavlje 5 daje procjenu stanja revizorske prakse i za finansijsku i za reviziju učinka, kao i za osiguranje kvaliteta u reviziji

- ▶ Poglavlje 6 bavi se uticajem revizorskog rada koji obavljaju uredi za reviziju
- ▶ Poglavlje 7 razmatra uključivanje i komunikaciju sa glavnim akterima (stakeholderima) ureda za reviziju
- ▶ U osmom i posljednjem poglavlju predstavljeni su naredni koraci u smislu napredovanja sva četiri ureda za reviziju institucije i Koordinacionog odbora.

2. Nezavisnost i pravni okvir

2.1. Uvod

Pravni okvir vrhovne revizijske institucije (VRI) od ključnog je značaja za funkcioniranje institucija eksterne revizije. Tim za profesionalnu ocjenu rada analizirao je Ustav, zakone o uredima za reviziju, i ostale relevantne propise, kako bi dobio uvid u pravni okvir unutar kojeg djeluju uredi za reviziju. Ova analiza pravnog okvira provedena je u odnosu na INTOSAI principe⁷, posebno INTOSAI-P 1 i 10, Deklaraciju iz Lime⁸ i Deklaraciju iz Meksika⁹, u kojima su, između ostalog, utvrđeni principi i zahtjevi za neovisnost VRI i njihovo pravno utemeljenje.

2.2. Ustavni okvir

U Deklaraciji iz Lime se navodi da VRI svoje zadatke mogu objektivno i djelotvorno ispunjavati samo ako su neovisne revizijske institucije i imaju zaštitu od vanjskih utjecaja.

Prema Deklaraciji iz Lime, uspostava VRI i neophodnog stepena njihove nezavisnosti treba biti zagwarantirana Ustavom; detalji se dalje mogu utvrditi u propisima. Posebice bi treba biti zagwarantirana adekvatna pravna zaštita na vrhovnom sudu od bilo kakvog uplitanja u nezavisnost i revizorski mandat VRI. U deklaraciji se dalje navodi:

“Neovisnost vrhovnih revizijskih institucija neodvojivo je povezana sa nezavisnošću njihovih članova. Kao članovi su definirane one osobe koje donose odluke u VRI i odgovaraju za te odluke trećim stranama, odnosno članovima kolegija koji donosi odluke ili rukovodiocu monokratski organizirane VRI.”

Neovisnost članova VRI također se garantira Ustavom. Konkretno, postupak smjenjivanja članova također treba biti uvršten u Ustav i ne smije narušavati nezavisnost članova.

Konačno, prema Deklaraciji iz Lime, neovisnost VRI koju propisuju Ustav i zakon, treba također garantirati vrlo visok nivo inicijative i autonomije, čak i kada VRI djeluju kao agenti Parlamenta i provode reviziju po njihovom nalogu. Odnos između VRI i Parlamenta također treba biti utvrđen Ustavom.

Trenutno, ni funkcija javne eksterne revizije ni institucije koje su za nju zadužene, nisu sastavnim dijelom Ustava Bosne i Hercegovine niti entitetskih ustava (FBiH i RS). Međutim, u Statutu Brčko Distrikta BiH utvrđen je VRI BD, iako se izričito ne navodi nezavisnost Generalnog revizora ili Ureda¹⁰.

Zaštita ureda za reviziju na vrhovnom sudu od uplitanja u njihovu neovisnost nije regulirana niti u zakonima o VRI niti u bilo kojem drugom zakonu.

Kao što je navedeno u izvještaju o profesionalnoj ocjeni rada (kolegijalnom pregledu) iz 2012. godine, urađeni su pokušaji, tokom 2009. i 2010. godine, da se odredbe o uredima za reviziju uključe u Ustav, uključujući tokom revizije Ustava. VRI BiH je u aprilu 2009. godine uputio zahtjev Parlamentarnoj

⁷ The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements <https://www.issai.org/>

⁸ INTOSAI-P-1, The Lima Declaration, The Founding Principles of SAIs

⁹ INTOSAI-P-10, The Mexico Declaration on SAI Independence

¹⁰ Statut Brčko Distrikta član 44., 21. decembar 2009., Službeni glasnik Brčko Distrikta BiH br. 39/09

skupštini Bosne i Hercegovine - Domu naroda - da se odredbe o revizijskoj instituciji integriraju u Ustav. Nakon diskusije, donesena je jednoglasna odluka da se zahtjev VRI prihvata i da će se uvrstiti u ostale materijale koje je Ustavnopravna komisija primila u vezi sa nastupajućim ustavnim izmjenama i dopunama. Međutim, općenito nije postignut dogovor o izmjenama Ustava tokom ovog, a i narednih pokušaja da se Ustav izmjeni. VRI FBiH je također uputio nekoliko zahtjeva (u 2013. godini, te dvaput u 2016.) "Ustavnoj komisiji" oba doma Parlamenta, i dobio informaciju da će ovo pitanje biti obuhvaćeno na "sljedećoj reviziji Ustava FBiH".

U ovom pogledu kasnije nije ostvaren nikakav napredak te uredi za reviziju i dalje nemaju svoje ustavno uporište.

2.3. Zakoni o uredima za reviziju

Postojeći pravni okvir za eksternu reviziju u javnom sektoru u Bosni i Hercegovini je kreiran i usvojen u periodu između 2005. i 2008. godine za četiri nivoa vlasti. Trenutno četiri zakona reguliraju aktivnosti ureda za reviziju u Bosni i Hercegovini

- Zakon o reviziji institucija Bosne i Hercegovine, 31. januar 2006. godine
- Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, 22 mart 2006. godine
- Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske, 6. oktobar 2005. i 2014. godine
- Zakon o reviziji javne uprave i institucija u Brčko Distriktu Bosne i Hercegovine, usvojen 18. septembra 2008. (2008., 2014. i 2016. godina).

Neovisnost

Iako VRI ne mogu biti apsolutno neovisne, jer su dijelom državnog aparata, one trebaju imati odgovarajući stepen funkcionalne i organizacione neovisnosti koji je potreban da bi mogle obavljati svoje zadatke. U pravnom okviru treba biti jasno utvrđena neovisnost VRI.

Budući da uredi za reviziju u Bosni i Hercegovini nemaju ustavni status, svi zahtjevi a posebno oni koji se odnose na njihovu neovisnost i zaštitu od vanjskih uticaja, moraju biti obuhvaćeni zakonima koji reguliraju uspostavu i rad ureda.

Zakoni na nivou BiH, RS i FBiH izričito navode neovisni status revizijskih institucija. Prema članu 4. tih zakona, revizijske institucije, u obavljanju svojih dužnosti i provođenju nadležnosti u skladu sa zakonima, neovisne su i ne podliježu upravljanju ili kontroli bilo kojeg drugog lica ili institucije, osim ako tim zakonima nije drugačije propisano. U zakonima na nivou BiH, RS i FBiH dodatno se utvrđuje da uredi za reviziju moraju biti nepolitični i ne smiju podržavati niti jednu političku stranku.¹¹ Zakon o VRI BD ima istu formulaciju u svom članu 4 (2). Međutim, u članu 4 (1) ovog zakona nezavisnost nije izričito navedena, već se samo navodi činjenica da Ured ne podliježe upravljanju ili kontroli od strane bilo kojeg lica ili institucije.

Neovisnost rukovodioca VRI i njenih članova

U skladu sa INTOSAI-P, u propisima moraju biti izričito utvrđeni uslovi za imenovanje, ponovno imenovanje, zapošljavanje, smjenjivanje/razrješenje sa dužnosti i odlazak u penziju rukovodioca VRI i članova kolegija. U propisima treba biti predviđeno da:

¹¹ Zakoni o VRI, član 3. (VRI BiH), član 4. (VRI FBiH), član 4. (GSRJS RS) i član 24. (VRI BD)

- Se oni imenuju, ponovo imenuju ili smjenjuju sa položaja kroz proces koji osigurava njihovu nezavisnost od izvršne vlasti;
- Dobijaju imenovanja s dovoljno dugim i fiksnim trajanjem, koji će im omogućiti da provedu i ispune svoje mandate bez bojazni od odmazde; i
- Imaju imunitet protiv bilo kakvog gonjenja za bilo kakvo djelo, prošlo ili sadašnje, koje je rezultat normalnog obavljanja njihovih dužnosti.

Nezavisnost generalnih revizora (GR) riješena je slično u svim zakonima. Zakoni¹² 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 vrši imenovanje na prijedlog predsjednika, koji je zasnovan na rang listi kandidata koju je sačinila parlamentarna komisija za izbor koja na nivou BiH mora imati dva člana iz opozicije. Za VRI BiH i VRI FBiH, uslovi koji moraju biti ispunjeni za ovu poziciju su univerzitetska diploma iz ekonomije ili prava, te najmanje 10 godina iskustva u oblasti računovodstva, revizije, javnih finansija ili javne uprave. U slučaju GSRJS RS i VRI BD, kvalificiraju se samo diplomirani ekonomisti sa najmanje 10 godina iskustva u oblasti računovodstva, revizije, javnih finansija ili javne uprave.

Samo parlamenti mogu razriješiti generalne revizore i njihove zamjenike sa tih funkcija. U slučaju VRI BiH, VRI FBiH i GSRJS RS, razlozi za razrješenje su isti: pismena ostavka data svojom voljom, nemogućnost obavljanja dužnosti u periodu dužem od šest mjeseci ili presuda za krivični prekršaj i/ili ekonomske prekršaje ili djela koja ne odgovaraju njihovim dužnostima. Međutim, Zakon o VRI BD pruža mogućnost razrješenja GR i ZGR u slučaju da kvalitet revizije ne ispunjava revizijske standarde.¹³

Napominjemo da je bivši generalni revizor RS, g. Šnjegota, dao ostavku u avgustu 2017. godine. Ostavka je uslijedila nakon što je objavljen njegov izvještaj o reviziji budžeta RS za 2016. godinu, koji je izazvao oštre kritike. ¹⁴

Svi zakoni obavezuju GR i ZGR da obavljaju funkcije revizije nezavisno i u skladu sa INTOSAI revizorskim standardima, s tim da VRI FBiH i GSRJS RS mora svoj rad obavljati i u skladu sa standardima Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

Zakoni predviđaju određeni stepen izuzeća od odgovornosti i imuniteta za sve revizore u uredima za reviziju, što pokazuje da revizori nisu odgovorni za djela ili propuste učinjene u toku obavljanja svojih dužnosti.¹⁵ Međutim, u odredbama u zakonima o reviziji nije jasno predviđen imunitet za Generalnog revizora od bilo kakvog gonjenja za bilo kakvo djelo, prošlo ili sadašnje, koje je rezultat normalnog obavljanja dužnosti GR.¹⁶

¹² Zakoni o VRI, članovi 23-25. (VRI BiH), članovi 23-25. (VRI FBiH), članovi 9-10. (GSRJS RS) i članovi 25-28. (VRI BD)

¹³ Zakon o VRI BD, član 27(1)b

¹⁴ <https://www.nezavisne.com/novosti/bih/Dodik-trazi-od-Snjegote-da-podnese-ostavku/440835>
<https://www.nezavisne.com/novosti/bih/Dusko-Snjegota-podnio-ostavku/441139>

¹⁵ Zakoni o VRI, član 7. (VR I BiH), član 7. (VRI FBiH), član 38. (GSRJS RS) i član 39. (VRI BD)

¹⁶ ISSAI 10:2 (tj VRI / Rukovodeća osoba VRI ne može biti tužena zbog izražavanje revizijskog mišljenja. Smatra se da je ovaj kriterij ispunjen ako se u zakonodavstvu navodi da rukovodilac VRI ne podliježe usmjeravanju ili kontroli od strane bilo kojeg drugog tijela pri vršenju svojih funkcija kako je propisano zakonom.

Organizacijska neovisnost

Kako bi se osigurala neovisnost i objektivnost rada VRI, od suštinske je važnosti da VRI ima autonomiju i potpunu slobodu u obavljanju svojih dužnosti. VRI treba da mogu upravljati svojim organizacijama i planirati svoje aktivnosti bez uplitanja zakonodavne ili izvršne vlasti u

- organizaciji i rukovođenju uredom za reviziju, uključujući imenovanje osoblja;
- odabiru revizijskih pitanja;
- planiranju, programiranju, provođenju, izvještavanju, i naknadnom praćenju njihovih revizija.

Zakoni daju ovlaštenje GR da definiraju unutrašnju organizaciju i sistematizaciju radnih mjesta i sve interne propise bez uplitanja ili odobrenja vlade.¹⁷ GR se konsultira sa zamjenikom (ili zamjenicama u slučaju VRI BiH) pri donošenju odluka o unutrašnjoj organizaciji. U zakonima o VRI BiH i VRI FBiH¹⁸ se navodi da prilikom utvrđivanja organizacije ureda za reviziju, GR također definira podjelu odgovornosti između GR i zamjenika AG putem internog akta. Ovo se odnosi kako na organizacione odgovornosti tako i na odgovornosti u vezi sa revizijom.

Kad je riječ o VRI BiH, zakonom je predviđeno da se generalni revizor (GR) i dva zamjenika generalnog revizora (ZGR) imenuju iz reda pripadnika različitih konstitutivnih naroda 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 je dužan da se konsultira sa svojim zamjenicama o godišnjem planu revizije¹⁹, te pri donošenju svih internih propisa, pravila i procedura neophodnih za funkcioniranje revizijske institucije²⁰. U slučaju VRI FBiH, zakon predviđa da se GR i ZGR imenuju među pripadnicima različitih konstitutivnih naroda FBiH²¹.

VRI mogu same odlučivati o programima revizorskog rada, iako se od njih zahtijeva da svoje godišnje programe rada, kao informaciju, dostave relevantnim parlamentima ili nadležnim tijelima u parlamentima.²² Svi parlamenti imaju pravo da traže specijalne revizije. Kad je riječ o državi BiH, VRI BiH donosi konačnu odluku²³ o tome da li će se ta zahtijevana revizija provesti. U slučaju Brčko distrikta BiH, GR provodi posebnu reviziju uzimajući u obzir godišnji plan revizije²⁴ koji generalnom revizoru VRI BD barem daje mogućnost da razmotri kada može provesti datu reviziju. Propisi u entitetima su drugačiji. U slučaju VRI FBiH, zakon²⁵ daje pravo odlučivanja o specijalnim revizijama parlamentarnoj komisiji, a ne VRI FBiH, ali mora obezbijediti finansijska sredstva za takve posebne revizije. Zakon o GSRJS RS²⁶ je formuliran tako da se čini da GR nema mogućnost da odbije provođenje posebne zahtijevane revizije, ali Skupština mora obezbijediti posebna sredstva za takve revizije. Zakon o GSRJS RS također predviđa da Vlada može zatražiti reviziju, ali je potrebno da to bude odobreno od strane Skupštine RS.

¹⁷ Zakoni o VRI, član 22. (VRI BiH), član 22. (VRI FBiH), član 7. (GSRJS RS) član 24. (VRI BD)

¹⁸ Zakoni o VRI, član 22(3) (VRI BiH), član 22(3) (VRI FBiH),

¹⁹ Zakon o VRI BiH, član 12(2)

²⁰ Zakon o VRI, član 22(2)

²¹ Zakon o VRI FBiH, članovi 21 i 24(5)

²² Zakoni o VRI, član 12. (VRI BiH), član 12. (VRI FBiH), član 17. (GSRJS RS) i član 12. (VRI BD)

²³ Zakon o VRI BiH, član 18(2)

²⁴ Zakon o VRI BD, član 15(2)

²⁵ Zakon o VRI FBiH, član 18.

²⁶ Zakon o GSRJS RS, član 23.

Finansijska neovisnost

U deklaracijama iz Lime i Meksika se navodi da VRI trebaju imati na raspolaganju neophodne i razumne ljudske, fizičke i novčane resurse za izvršavanje svoje uloge i mandata. Također ukazuju i na to da izvršna vlast ne treba da se neopravdano miješa u prijedlog budžeta VRI, a nakon što zakonodavna vlast usvoji budžet, VRI treba da mogu slobodno upravljati svojim budžetima, raspodjelom istih i isplaćivanjima iz budžeta, bez uplitanja ili kontrole od strane izvršne vlasti. Ako je potrebno, VRI također treba da imaju pravo da se direktno prijave za neophodna finansijska sredstva instituciji koja donosi odluke o budžetu na nivou zemlje, tj. zakonodavnoj vlasti ili jednoj od njenih komisija.

Što se tiče finansijske nezavisnosti, izuzev VRI BD, VRI imaju ovlaštenje da direktno dostave nacrt budžeta nadležnom parlamentarnom tijelu²⁷, što u principu omogućava pozitivno razmatranje zahtjeva, bez direktnog uplitanja izvršne vlasti. Međutim, Ministarstvo finansija FBiH (FBiH MF) nije poštivalo zakon u dva navrata tokom zadnje tri godine. U 2016. godini FBiH MF je direktno promijenilo budžet VRI FBiH za 2017. godinu, uz prihvatanje od strane Parlamenta. U skorašnjem periodu, tokom procesa revizije/rebalansa budžeta za 2019. godinu, s ciljem da se obezbijedi dovoljno sredstava za implementaciju Zakona o pravima demobiliziranih branilaca i članova njihovih porodica, od svih budžetskih korisnika je zatraženo da naprave smanjenja u svom budžetu. FBiH MF je od VRI FBiH zahtijevalo da svoj budžet smanji za iznos od 185,250 KM. Rukovodstvo VRI FBiH je povelu svojim primjerom i Ministarstvu finansija dostavilo smanjenje budžeta u iznosu od 376,521 KM, dvostruko više od traženog iznosa, a na osnovu budžetskih ušteda koje su ostvarili. Međutim, prije podnošenja Rebalansa Parlamentu, Ministarstvo je napravio dodatno smanjenje u budžetu VRI FBiH u iznosu od 395,220 KM. Ukupno smanjenje budžeta, koje je dostavljeno Parlamentu i odobrenog od strane istog, iznosilo je 771,741 KM²⁸ i urađeno je bez konsultacija sa VRI FBiH. Ono što je Ministarstvo finansija uradilo pokazuje da, iako VRI FBiH ima finansijsku neovisnost na papiru, Vlada Federacije ne poštuje tu neovisnost u praksi.

Kad je riječ o VRI BiH i VRI FBiH, u skladu sa njihovim odgovarajućim zakonima²⁹, 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. U praksi ovo znači da Ministarstvo kontroliše izvršenje budžeta VRI i može odlučiti da ne izvrši zahtijevano plaćanje, iako se u praksi ovo nije desilo.

Gledajući samo zakonsku osnovu, GSRJS RS je u najboljem položaju u pogledu finansijske neovisnosti, jer prema relevantnom zakonu³⁰, generalni revizor "raspolože sa sredstvima i odobrava plaćanje troškova Glavne službe za reviziju. Sredstva koja se ne utroše, prenose se u budžet za narednu godinu i služe za razvoj i unaprjeđenje Glavne službe za revizije". U praksi, sva plaćanja se realiziraju kroz Ministarstvo finansija, slično kao u slučaju VRI BiH i VRI FBiH.

Zakon o VRI BD³¹ je manje velikodušan kod dozvoljavanja neovisnosti i autonomije, te se ista procedura primjenjuje na pripremu i odobrenje budžeta VRI BD kao i u slučaju ostalih budžetskih korisnika.

Kada je riječ 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 Hercegovine³²

²⁷ Zakoni o VRI, član 5. (VRI BiH), član 5. (VRI FBiH) i član 25. (GSRJS RS)

²⁸ Službeni glasnik Federacije BiH br. 53/19, Parlament i usvojeno 26.7.2019. godine

²⁹ Zakoni o VRI, član 5. (VRI BiH), član 5. (VRI FBiH)

³⁰ Zakon o GSRJS RS, član 25.

³¹ Zakon o VRI BD, član 5.

primjenjiv je na VRI BiH kao jednu od tih institucija. Ovaj zakon zanemaruje specifičnu poziciju VRI BiH i, izuzev u pogledu usvajanja godišnjeg budžeta, VRI se tretira kao bilo koje drugo ministarstvo ili agencija. Uz to, za bilo kakvo prilagođavanje budžeta VRI BiH u toku godine, čak i ako se radi samo o transferu između detaljnih funkcionalnih budžetskih linija, potrebno je odobrenje Ministarstva finansija i trezora, što podriva autonomiju VRI BiH u upravljanju sopstvenim budžetom.

U slučaju VRI FBiH i GSRJS RS, ljudski resursi predstavljaju značajan ograničavajući faktor. VRI FBiH i GSRJS RS imaju sistematizacije radnih mjesta koje broje 140 i 95 navedenim redoslijedom, ali stvarni broj uposlenih na radnom mjestu je oko 65 za oba ureda. Iako su oba ureda za reviziju dogovorila planove sa svojim parlamentom/skupštinom o povećanju broja uposlenih u naredne tri godine, ograničenja u pogledu ljudskih resursa predstavljaju prepreku djelotvornom ispunjavanju njihovih revizorskih mandata, a samim tim i njihovoj neovisnosti.

VRI FBiH, GSRJS RS, a u manjoj mjeri i VRI BiH, ograničeni su i u pogledu postojećih fizičkih resursa. Uredi VRI FBiH i GSRJS RS nemaju kapacitet za povećanje broja uposlenika i to predstavlja još jedno ograničenje izvršavanju njihovih revizorskih mandata. Međutim, GSRJS RS je dogovorio dodatne resurse sa Skupštinom RS, koji bi ovoj instituciji omogućili da kupi odgovarajući prostor koji će ispunjavati njegove buduće potrebe, a što se tiče VRI BiH, u skladu sa zaključkom Parlamenta BiH, Vijeće ministara je zadužilo relevantno tijelo da izvrši kupovinu prostora za VRI BiH.

Opsežan mandat

VRI trebaju imati mandat za reviziju koji je dovoljno opsežan da obuhvati sve (ili većinu) finansijskih operacija u javnom sektoru, uključujući vanbudžetska sredstva. U ispunjavanju svog mandata, VRI trebaju biti ovlaštene i da mogu provoditi sve relevantne vrste revizorskih aktivnosti, uključujući reviziju učinka (vrijednost za novac), te da budu slobodne da biraju subjekte revizije ili revizijska pitanja.

Zakoni³³ daju uredima za reviziju zakonske nadležnosti da provode revizije svih javnih tijela i institucija, kao i preduzeća u kojima (država ili entitet) ima većinski udio. Mandat obuhvata lokalne vlasti na entitetskim nivoima.³⁴ Za svaki ured za reviziju postoji određeni broj institucija u kojima, prema zakonskoj obavezi, moraju provesti godišnju reviziju. To su:

- Za VRI BiH: institucije BiH, uključujući Parlament, Predsjedništvo, Vijeće ministara i institucije koje finansira vlada, kao i vanbudžetski fondovi (74 revizije).
- Za VRI FBiH: institucije FBiH, uključujući Parlament, Predsjedništvo, Vladu FBiH i pripadajuća ministarstva (20 revizija).
- GSRJS RS: Narodna Skupština, Predsjedništvo, Generalni sekretarijat Vlade Republike Srpske, Vlada RS i pripadajuća ministarstva, Poreska uprava, Fond za penzijsko i invalidsko osiguranje, Javni fond za dječiju zaštitu, i JU Zavod za zapošljavanje (26 revizija).

VRI BD: sve javne institucije i javna poduzeća. U slučaju VRI FBiH and GSRJS RS ne postoji obaveza godišnje revizije za lokalne uprave, kantone, vanbudžetske fondove i fondove, zavode, agencije i javna preduzeća koje finansira vlada, te uredi za reviziju sami odlučuju o odabiru ovih klijenata revizije u okviru svog godišnjeg procesa planiranja.

³² Zakon o finansiranju institucija BiH, član 2 b

³³ Zakoni o VRI, član 11. (VRI BiH), član 11. (VRI FBiH), član 16. (GSRJS RS) i član 11. (VRI BD)

³⁴ Kantoni, gradovi i općine u slučaju VRI FBiH; gradovi i općine u slučaju GSRJS RS

Mandati sve četiri VRI također pokrivaju eksternu reviziju sredstava koja dolaze od međunarodnih tijela ili organizacija, bilo da se radi o kreditima ili grantovima. Ova odredba bi u suštini pokrivala korištenje sredstava EU od strane javnih institucija. Prihodi nisu izričito navedeni u zakonima o VRI, osim prihoda koji potiču od prodaje imovine, privatizacija i koncesija.

Iako su mandati ureda za reviziju opsežni, postoji manji broj institucija koje na neki način ne pokriva niti jedan ured i nisu djelotvorno obuhvaćene. Naprimjer, indirektni porez koji prikuplja Uprava za indirektno oporezivanje (UIO), ne podliježe efektivnoj reviziji. Iako se provodi revizija određenog procenta prihoda, ne vrši se revizija samog prikupljanja i kompletnosti prihoda. Revizija prikupljanja indirektnih poreza regulirana je Zakonom o sistemu indirektnog oporezivanja³⁵, prema kojem se odluka o reviziji prikupljanja i raspodjele prihoda od indirektnih poreza ostavlja Upravnom odboru UIO. VRI BiH je ranije preporučio Upravnom odboru UIO da se ova situacija riješi, ali nikakav korak nije poduzet. Ostali primjeri obuhvataju Centralnu banku, BHRTV, Službeni glasnik, Vanjskotrgovinsku komoru BiH, Državnu regulatornu komisiju za električnu energiju (DERK/eng. SERC), Nezavisnog operatora sistema u Bosni i Hercegovini (NoSBiH/eng. ISO), Agenciju za osiguranje depozita i Elektroprenos d.d. Banja luka..

VRI FBiH i GSRJS RS imaju veoma veliki opseg djelovanja i pokrivaju preko 2000 klijenata u Federaciji i oko 900 u Republici Srpskoj. VRI FBiH je povećao broj finansijskih revizija koje provodi svake godine. U 2019. godini će biti provedene 83 revizije, dok je prije 2016. godine provođeno samo 50 revizija godišnje. I GSRJS RS je nastojala da poveća broj revizija koje godišnje provodi, te će u 2019. provesti 68 revizija.

Kada se uporedi broj obaveznih godišnjih finansijskih revizija, broj realiziranih finansijskih revizija na godišnjem nivou i opseg mandata koji imaju VRI FBiH i GSRJS RS, jasno je da planiranje i provođenje opsežnog progama rada tokom srednjoročnog perioda, koji donosi djelotvornu odgovornost i transparentnost za javne resurse, predstavlja izazov. U okviru postojećeg profila resursa postoje jasna ograničenja u pogledu sposobnosti ovih ureda za reviziju da unaprijede svoj rad, na primjer u reviziji učinka, što negativno utiče na ispunjavanje očekivanja i standarda utvrđenih za VRI.

Svi uredi za reviziju mogu provoditi finansijske revizije³⁶, revizije usklađenosti i revizije učinka.³⁷ Zakoni također omogućavaju uredima za reviziju da provode specijalne revizije, na osnovu zahtjeva parlamenta ili parlamentarne komisije.³⁸ Osim u slučaju zakona o GSRJS RS, u zakonima se konkretno ne spominje revizija usklađenosti, ali u svim slučajevima, odredbe koje se odnose na aktivnosti revizije usklađenosti su uključene u odredbe koje se odnose na finansijsku reviziju.

Sve četiri VRI su protumačile da odredbe o finansijskoj reviziji u zakonima znače da trebaju provoditi kombinovane finansijske revizije i revizije usklađenosti i da kao rezultat toga izdaju dva mišljenja, prvo o tačnosti finansijskih izjava, a drugo o usklađenosti sa zakonima i propisima. Drugo mišljenje je zasnovano na revizijskim postupcima definiranim u ISSAI 4000³⁹. Naše tumačenje je da zakoni pružaju više fleksibilnosti u primjeni elementa u odredbama koji se odnosi na reviziju usklađenosti, kao što je omogućavanje zasebne revizije usklađenosti. Ovim smo se pozabavili detaljnije u dijelovima izvještaja koji slijede, ali s pravnog gledišta, bilo bi korisno da zakoni budu jasniji u vezi sa revizijom usklađenosti te da jasno omogućavaju uredima za reviziju fleksibilnost da ovu reviziju provedu kao zasebnu aktivnost, kao što je predviđeno u ISSAI 4000. Ovo ne predstavlja veliki problem, ali bi pomoglo da se riješi bilo kakva 'pravna nesigurnost' u pogledu revizije usklađenosti.

³⁵ Zakon o sistemu indirektnog oporezivanja, član 35

³⁶ Zakoni o VRI, član 13 (VRI BiH), član 13 (VRI FBiH) i član 18 (GSRJS RS), član 13 (VRI BD)

³⁷ Zakoni o VRI, član 14 (VRI BiH), član 14 (VRI FBiH) i član 19 (GSRJS RS), član 14 (VRI BD)

³⁸ Zakoni o VRI, član 18. (VRI BiH), član 18. (VRI FBiH) i član 23. (GSRJS RS), član 15. (VRI BD)

³⁹ ISSAI 4000 - Standard za reviziju usklađenosti.

Pristup informacijama.

Kako bi se VRI omogućilo da svoj posao obavljaju na efikasan način, potrebno je da imaju pravo na slobodan, pravovremen i neograničen pristup svim dokumentima, informacijama, i prostorijama koje bi im mogle trebati kako bi svoje zadatke obavile na odgovarajući način. Konkretno, svaka VRI treba da ima:

- Pristup svim spisima, evidencijama i dokumentima koji su joj potrebni, neovisno o formatu u kojem se čuvaju;
- Pravo da uposlenici VRI imaju pristup prostorijama subjekata revizije;
- Uposlenici subjekata revizije treba da obezbijede informacije i objašnjenja koje zatraže VRI;
- Uvedene mehanizme provođenja kako bi osigurale da se informacije obezbjeđuju pravovremeno.

Na osnovu zakona, sva četiri ureda za reviziju⁴⁰ imaju slobodan i nesmetan pristup dokumentaciji, informacijama i prostorijama. Zakonima se jasno propisuje i da je osoblje subjekata revizije dužno da obezbijedi informacije i objašnjenja prema zahtjevu ureda za reviziju.

U pogledu toga što se zaista dešava u praksi, uredi za reviziju su naznačili da nije bilo posebnih problema kod pribavljanja dokumenata, informacija i pristupa prostorijama, niti u pogledu saradnje sa subjektima revizije. Međutim, primijećen je jedan izuzetak kod VRI FBiH, gdje ovaj ured po prvi put nije mogao obaviti reviziju agencije, budući da je ista odbila da sarađuje sa VRI FBiH i da im obezbijedi saradnju, te informacije/dokumente. Kao rezultat toga, VRI FBiH je na kraju bila prinuđena da prijavi da nije bila u mogućnosti provesti reviziju, i o tome informisala vladu, parlamentarnu komisiju i tužilaštvo, ali ništa se nakon toga nije desilo.

Zakon o zaštiti tajnih podataka⁴¹ dozvoljava rukovodiocu subjekta revizije da proglasi kao povjerljiv bilo koji dokument koji on ili ona smatraju odgovarajućim, bez ikakve obaveze da navede i objasni kriterije za takav postupak. Da bi izvršili reviziju povjerljivih dokumenata, revizori moraju proći odgovarajuću sigurnosnu provjeru od strane Obavještajno-sigurnosne agencije.

Pravo i obaveza da izvještavaju o svom radu.

VRI trebaju biti slobodne da o rezultatima svog revizorskog rada izvijeste parlament, i treba da budu obavezne da podnose izvještaj parlamentu najmanje jednom godišnje. Također treba da mogu da

- odlučuju o sadržaju i vremenu objave njihovih izvještaja o reviziji, i
- da objave i diseminiraju svoje izvještaje nakon što su zvanično predstavljeni ili dostavljeni.

Sva četiri ureda za reviziju moraju izvijestiti parlament o rezultatima svog revizorskog rada. U zakonima⁴² su jasno navedeni uslovi za podnošenje izvještaja o revizijama parlamentu, i utvrđen je način na koji to treba da se odvija.

Zakoni također nalažu da uredi za reviziju moraju svoje izvještaje učiniti javnim nakon što ih podnesu parlamentu. Jedini izuzetak je Brčko Distrikt BiH gdje izvještaje mora razmotriti parlament koji i glasa o istim, bilo na plenarnoj sjednici ili sastanku komisije, ovisno o izvještaju, prije nego što ih ured za reviziju može učiniti javnim.

U pogledu sadržaja i vremenskog odabira trenutka za izvještaje, postoje određeni zakonski uslovi koji se odnose na obavezne godišnje revizije, ali izuzev toga, uredi za reviziju imaju slobodu odlučivanja u

⁴⁰ Zakoni o VRI, članovi od 39. do 44. (VRI BiH), član 11. (VRI FBiH), član 16. (GSRJS RS) i član 11. (VRI BD)

⁴¹ Zakon o zaštiti tajnih podataka

⁴² Zakoni o VRI, član 16. (VRI BiH), član 16. (VRI FBiH), član 21. (GSRJS RS) i član 20. (VRI BD)

pogledu sadržaja i vremenskog odabira za svoje izvještaje. Jedina ograničenja odnose se na povjerljive informacije koje ne treba uključivati u izvještaje koji će biti prezentovani javnosti, ali mogu biti uvrštene u izvještaje za parlament.

2.4. Zaključci

Činjenica da uredi za reviziju u BiH nemaju utemeljenje u Ustavu predstavlja moguću prijetnju njihovoj neovisnosti. Činjenica da je pitanje neovisnosti adekvatno riješeno u zakonima o reviziji u principu ne mijenja ovaj problem, budući da se izmjene i dopune primarnih zakonskih propisa mogu provesti lakše nego kada je riječ o Ustavu. Prema tome, neovisnost ureda za reviziju nije u dovoljnoj mjeri zaštićena u postojećem pravnom okviru, a status i značaj eksterne revizije u javnom sektoru u BiH su potencijalno dovedeni u pitanje.

Općenito govoreći, zakoni o VRI su prilično dobro sačinjeni, i u mjeri u kojoj je to moguće za jednostavne zakone, oni uredima za reviziju daju zadovoljavajući neovisni status, mandat za reviziju, predmet revizije i ovlaštenja. Postoje područja koja bi se mogla poboljšati i pojasniti, a u praksi postoje pitanja koja utiču ili mogu uticati na neovisnosti i autonomiju ureda za reviziju.

Ako sistematski uporedimo osam načela Deklaracije iz Meksika (INTOSAI-P10) sa pravnim okvirima za VRI, dolazimo do sljedeće procjene:

1. načelo: Postojanje odgovarajućeg i djelujućeg ustavnog/zakonskog okvira te stvarna – de facto primjena odredaba ovog okvira. Iako zakoni obezbjeđuju zadovoljavajući okvir, činjenica da uredi za reviziju nemaju uporište u Ustavu znači da njihova neovisnost nije adekvatno zaštićena te da je važnost eksterne revizije u javnom sektoru u BiH potencijalno dovedena u pitanje.

2. načelo: Neovisnost rukovoditelja VRI i njenih članova (za institucije kolegijalnog tipa) uključujući i sigurnost njihovih pozicija i imunitet koji se odnosi na normalno vršenje i ispunjavanje njihovih dužnosti. Iako neovisnost GR i ZGR nema ustavno utemeljenje, zakoni pružaju zadovoljavajući nivo zaštite neovisnosti za GR i ZGR, izuzev u slučaju VRI BD.

U slučaju VRI BD, postoji mogućnost razrješenja s dužnosti u slučaju da nisu ispunjeni standardi revizije, što je problematično i predstavlja rizik u smislu da je neovisnost GR i ZGR dovedena u pitanje. Revizije ureda za reviziju u skladu sa standardima revizije trebale bi doprinijeti poboljšanju kvaliteta ureda za reviziju, a ne rezultirati razrješenjem s dužnosti.

3. načelo: Dovoljno širok mandat te punu slobodu u vršenju funkcije VRI. U principu, ovo je načelo ispoštovano budući da uredi za reviziju imaju jasna zakonska ovlaštenja za reviziju svih javnih i zakonom predviđenih fondova i resursa, tijela i entiteta. Međutim, postoji mali broj institucija koje ne pokriva nijedan ured i nisu na djelotvoran način obuhvaćene, uključujući prihode od indirektnih poreza.

U slučaju entiteta, uprkos tome što VRI imaju širok mandat, ako pogledamo njihove dostupne resurse, sama brojka mogućih subjekata revizije onemogućava da VRI provedu godišnje revizije svih tih subjekata, te predstavlja izazov u provođenju programa revizije koji na adekvatan način osigurava odgovornost i transparentnost u pogledu javnih sredstava. Iako su uredi za reviziju poduzeli korake da riješe ovo pitanje, ono pred uredima postavlja ograničenja i stvara rizik po njihovu vjerodostojnost i percepciju njihove neovisnosti.

Uredi za reviziju mogu odlučivati o svojim programima rada bez vanjskog uplitanja. Jedini izuzetak u ovom pogledu odnosi se na zahtjeve parlamenata koje su, s izuzetkom VRI BiH, uredi dužni da uključe

u svoje planove rada. Iako se svim uredima za reviziju savjetuje da zahtjeve za reviziju od svojih parlamenata uzmu veoma ozbiljno, uredi za reviziju bi ipak trebali da mogu sami odlučivati o tome da li će odgovoriti ili ne na takav zahtjev.

Svi uredi za reviziju imaju mandat da provode finansijske revizije, revizije usklađenosti i revizije učinka, ali bi više jasnoće u pogledu revizije usklađenosti pomoglo da se uredima za reviziju omogući fleksibilnost u utvrđivanju na koji način da je provedu te da ispune zahtjeve ISSAI 4000.

4. načelo: Neograničen pristup informacijama. Svi uredi za reviziju imaju odgovarajuće zakonske ovlasti za ostvarivanje pristupa dokumentima, informacijama i prostorijama i, s jednim prijavljenim izuzetkom, ovo se poštuje u praksi.

5. načelo: Prava i obaveze u pogledu izvještavanja o radu. VRI imaju odgovarajuća zakonska prava i obaveze da izvještavaju o svom radu i, osim u slučaju VRI BD, odgovarajuća prava da svoje izvještaje učine javnim. U slučaju VRI BD, zahtjev da izvještaji moraju biti obrađeni od strane parlamenta, predstavlja rizik da odgađanja od strane parlamenta mogu spriječiti objavljivanje izvještaja o reviziji.

6. načelo: Sloboda u odlučivanju o sadržaju i vremenu revizijskih izvještaja te vremenu njihovog objavljivanja i distribuiranja. Iako su uredi za reviziju dužni da se pridržavaju određenih konkretnih zahtjeva utvrđenih zakonom u pogledu vremenskog odabira i sadržaja izvještaja o obaveznoj finansijskoj reviziji, oni imaju odgovarajuća ovlaštenja da utvrde sadržaj i odaberu vrijeme za svoje izvještaje.

7. načelo: Postojanje efektivnih mehanizama za praćenje ispunjavanja preporuka koje daju VRI. Uredi za reviziju svoje izvještaje podnose svojim parlamentima i relevantnim komisijama, i imaju uvedene mehanizme za praćenje. Ovo je detaljno obrađeno u 7. poglavlju.

8. načelo: Finansijska i upravljačka/upravna autonomija i raspoloživost odgovarajućih ljudskih, materijalnih i finansijskih resursa. Osim u slučaju zakona o VRI BD, zakoni na zadovoljavajući način omogućavaju finansijsku neovisnost ureda za reviziju. Međutim, u Federaciji nije bilo poštivanja zakona 2016. i 2019. godine. Također, kad je riječ o izmjenama budžeta u toku godine, i izvršenja plaćanja ureda za reviziju, MF ima ulogu u tome i može potencijalno da odbije zahtjeve, konkretno u slučaju VRI BiH i VRI FBiH. U slučaju VRI BD, ovaj ured se u procesu pripreme budžeta tretira kao i svi drugi budžetski korisnici.

Pitanje fizičkih i ljudskih resursa VRI FBiH i GSRJS RS također ograničava njihovu sposobnost da djelotvorno ispunjavaju svoje mandate za reviziju.

Postoje očigledni rizici po finansijsku neovisnost ureda za reviziju, a u nekim slučajevima, ovi rizici se ostvaruju tako što izvršna vlast poduzima korake kršeći zakone.

2.5. Preporuke

Preporuke Tima za profesionalnu ocjenu rada u pogledu neovisnosti su:

- ▶ Kada se bude radila revizija ustavnog ustrojstva Bosne i Hercegovine, preporučujemo da se u opseg te revizije uvrsti i pitanje eksterne revizije u javnom sektoru. Ovim bi se trebalo obuhvatiti ne samo pitanje uspostavljanja ureda za reviziju, već i neka suštinska pitanja kao što su funkcija i zadaci eksterne revizije, te osnovni uslovi za imenovanje i rukovođenje uredima za reviziju, te zaštititi neovisnost ureda za reviziju od strane Vrhovnog suda.

- ▶ U zakonu o VRI BD potrebno je ukloniti odredbu koja daje mogućnost razrješenja GR ili ZGR u slučaju da kvalitet revizije ne zadovoljava revizorske standarde.
- ▶ Kad je riječ o VRI BiH, potrebno je osigurati da se, prema Zakonu o finansiranju institucija BiH, ne posmatra kao bilo koji drugi budžetski korisnik. U slučaju VRI BD, zakon o ovom uredu za reviziju treba biti izmijenjen, kako bi se odredbe o finansiranju ovog ureda uskladile sa odredbama za VRI BiH, VRI FBiH i GSRJS RS, čime bi se osiguralo da VRI BD ima pravo da se direktno prijavi za neophodna finansijska sredstva nadležnom parlamentarnom tijelu.
- ▶ Izvršna vlast treba da poštuje zahtjeve utvrđene u zakonima o VRI u pogledu finansijske neovisnosti, a ovi zahtjevi trebaju biti i efektivno implementirani. Svi uredi za reviziju treba da mogu koristiti i upravljati svojim budžetima kako oni smatraju da je odgovarajuće, bez ikakvog uplitanja, ili zahtjeva za odobrenje od strane njihovih odgovarajućih ministarstava finansija (MF). Konkretno, trebalo bi smanjiti mogućnost Federalnog ministarstva finansija da vrši direktna prilagođavanja budžeta VRI FBiH. Svi uredi za reviziju treba da se uključe sa svojim MF i relevantnim parlamentarnim komisijama kako bi ojačali ova načela i osigurali njihovo provođenje, te izradili strategije za uključivanje ostalih aktera (stakeholdera) kako bi ih u tome podržali.
- ▶ Zakone o GSRJS RS i VRI FBiH treba preformulisati na isti način kao u slučaju zakona o VRI BiH, što bi VRI dalo pravo da odlučuju da li će ili ne slijediti zahtjev za specijalnom revizijom.
- ▶ Potrebno je postići dogovor o nadležnosti i ovlastima ureda za reviziju za provođenje revizije manjeg broja institucija koje trenutno ne pokriva niti jedan od ureda, te, ako je neophodno, da se u bilo kakve buduće izmjene i dopune zakona uvrsti relevantna odredba po ovom pitanju.
- ▶ Djelotvorne revizorske modalitete potrebno je uspostaviti za godišnju reviziju prihoda koje prikuplja Uprava za indirektno oporezivanje, budući da ovo predstavlja značajan nedostatak u pogledu odgovornosti i transparentnosti javnih finansija u BiH. Upravni odbor UIO treba da, u saradnji sa uredima za reviziju, osigura da su ti modaliteti uspostavljeni u skladu sa Zakonom o sistemu indirektnog oporezivanja, ili da se odgovornost za reviziju tih prihoda uvrsti u mandat ureda za reviziju.
- ▶ Kada zakoni o VRI budu predmet revidiranja, potrebno je te zakone, bez umanjenja postojećeg nivoa neovisnosti koja je zakonima omogućena, preformulisati tako da se u njima izričito navodi revizija usklađenosti i da se uredima za reviziju jasno daje mogućnost da provedu reviziju usklađenosti na fleksibilan način, uključujući kao zasebne revizije, u skladu sa ISSAI 4000.
- ▶ Iako postoje očigledni izazovi da se resursi kojima raspolažu VRI povećaju u značajnijoj mjeri, potrebno je izraditi strategije kojima će se obuhvatiti problem izazova izazvanih komparativnim opsegom njihovih mandata i resursima. Strategije koje je potrebno razmotriti u tom pogledu uključuju fleksibilnije provođenje revizije usklađenosti na osnovu rizika, pojačani zajednički rad između ureda za reviziju s ciljem stvaranja sinergija i efikasnosti, ispitivanje zakonskih zahtjeva, te zauzimanje pristupa po sektorima odozgo prema dolje (*top down*) u smislu procjene rizika i odabira revizija.

3. Rukovođenje i upravljanje

3.1. Uvod

Rukovođenje i upravljanje VRI je važno za njihovo učinkovito funkcioniranje i ispunjavanje zadatih ciljeva. VRI treba da zauzme proaktivan pristup u utvrđivanju svog strateškog pravca i ciljeva, da uvede strategije i planove koje treba ostvariti, te da prati i izvještava o realizaciji istih. VRI također treba da vodi svojim primjerom u pogledu usvajanja i implementiranja politika ili praksi koje promoviraju etičko ponašanje, transparentnost, odgovornost i sveukupno dobro upravljanje, što pomaže da se promoviraju povjerenje i pouzdanost u rad VRI i njegovih uposlenika. Tim za profesionalnu ocjenu rada je analizirao ulogu Koordinacionog odbora, uz strateško i operativno planiranje, upravljanje učinkom (rezultatima), transparentnost i odgovornost, i etičke modalitete u uredima za reviziju.

3.2. Koordinacioni odbor

Uredi za reviziju sarađuju putem Koordinacionog odbora (KO). Uspostava i nadležnosti KO propisane su u Zakonu o VRI BiH⁴³. Nadležnosti uključuju:

- uspostavljanje dosljednih vodiča i instrukcija na osnovu revizijskih standarda INTOSAI
- razmjenu profesionalnih iskustava
- organizaciju i koordinaciju razvojnih aktivnosti
- dodjeljivanje revizorske odgovornosti za zajedničke aktivnosti
- određivanje predstavnika u međunarodnim tijelima.

KO se sastoji od generalnih revizora i zamjenika generalnih revizora iz VRI BIH, VRI FBIH i GSRJS RS. Zakon o VRI BiH nije predvidio učešće VRI BD u KO, ali prema Poslovniku o radu KO, usvojenom 2010. godine, predstavnici VRI BD mogu da prisustvuju sastancima KO u svojstvu posmatrača, bez prava glasa. Odborom predsjedava Generalni revizor VRI BiH, a za odluke odbora potreban je koncenzus ureda za reviziju. KO se finansira iz budžeta tri VRI koje formalno čine Odbor. Uloga sekretarijata je povjerena VRI BiH.

KO trenutno ima godišnju odluku o finansiranju, tu je Poslovnik o radu i Smjernice za rad KO. Međutim, trenutno nema godišnje finansijske ili dugoročnije (trogodišnje) finansijske planove.

KO je uspostavio nekoliko radnih grupa koje se sastoje od osoblja koje je imenovano iz svake od VRI sa ciljem da se definiraju budući koraci u specifičnim područjima i predstavi koordinirano i harmonizirano rješenje koje je odgovarajuće za svaku VRI. KO je bio značajan mehanizam u zajedničkoj izradi revizorskih standarda i smjernica kroz radne grupe koje je osnovao. Nakon što KO usvoji dokumente, svaki VRI je odgovoran za implementaciju dokumenata te, ako je potrebno, za prilagođavanje politika i radnih praksi tako da odgovaraju konkretnim okolnostima svake VRI. Od 2012., KO i uredi za reviziju su usvojili sljedeće dokumente:

- Strateški okvir razvoja za 2013. – 2020. godinu
- Priručnik za reviziju učinka, 2013. godina

⁴³ Zakon o VRI BiH, član 46.

- Vodič za finansijsku reviziju i reviziju usklađenosti, 2016. godina
- Priručnik za kontrolu kvaliteta revizije
- Plan edukacije
- Plan razvoja IT-a

KO je obezbijedio učinkovit mehanizam budući da je osnovan s ciljem da pomogne razvoj i koordinaciju eksterne revizije u javnom sektoru u Bosni i Hercegovini. Uprkos tome što je godinama imao ograničene resurse, KO se pokazao kao dobar forum za diskusiju i usklađivanje mišljenja o međunarodnim standardima i ostvario je dobre, konkretne rezultate, uz izradu i usvajanje smjernica i koordinaciju aktivnosti kao što su obuke. Međutim, u skorije vrijeme uticaj KO je marginaliziran budući da postoje teškoće u postizanju koncenzusa o aktivnostima KO, naprimjer, kod pripreme i usvajanja konzistentnih vodiča/smjernica i instrukcija. Rezultat toga je da radne grupe ne funkcionišu na učinkovit način i da se harmonizacija u čitavoj BiH smanjuje.

Svi uredi i dalje prepoznaju vrijednost KO. Međutim, postojeća situacija odražava različita mišljenja i tumačenja u pogledu onoga što je omogućeno zakonom i kako se to prenosi u ulogu i aktivnosti KO. Postoje oprečna mišljenja o ovlaštenju KO da propisuje "konzistentne" smjernice, članstvu u INTOSAI, te o tome kako Koordinacioni odbor radi, uključujući ko predsjedava odborom i ko je potrebno osoblje koje se osigurava za odbor. Naprimjer, izraženo je mišljenje da KO može usvojiti odluku da uredi za reviziju treba da izvrše usklađivanje sa ISSAI, ali ne može propisati konkretne smjernice, budući da su uredi za reviziju neovisne institucije. Još jedno mišljenje je da predsjedavajući KO treba da se rotira između ureda za reviziju, naročito zbog toga što entitetski uredi za reviziju imaju veće mandate. Međutim, u postojećem pravnom okviru jasno stoji da GR VRI BiH predsjedava KO i da VRI BiH obezbeđuje stručne i administrativno-tehničke poslove za KO (iako nema jasne odredbe o tome ko predsjedava KO u slučaju kada nema GR na poziciji). U postojećem pravnom okviru jasno se navodi i to da su izrada konzistentnih vodiča i uputstava zasnovanih na INTOSAI revizijskim standardima u nadležnosti okviru Koordinacionog odbora. U statutima INTOSAI⁴⁴ (i EUROSAI) također su propisani jasni kriteriji za članstvo i uredi za reviziju nemaju nikakvu ulogu u odlučivanju ko može postati član. Rezultat ovoga je da su važni elementi rada Koordinacionog odbora u zastoju.

Mi prepoznavamo jedinstvenu ulogu koju svaki ured za reviziju ima unutar svog političkog okruženja, ali u skladu sa našom procjenom u izvještaju o profesionalnoj ocjeni rada iz 2012. godine, SIGMA i dalje vidi značajnu vrijednost u ulozi koju KO ima u podršci razvoju i koordinaciji aktivnosti širom BiH. Imajući u vidu ograničene resurse ureda za reviziju, KO pruža dobar mehanizam da se najbolje iskoristi intelektualni kapital svih VRI u korist eksterne revizije javnom sektoru u BiH.

VRI ne djeluju izolirano i postoji veliki broj područja i pitanja u kojima poboljšana, učinkovita saradnja može značajno unaprijediti kvalitet i uticaj njihovog rada. Slijedeći dobre aktivnosti i rad koji je prethodno ostvario, KO, po našem mišljenju, još uvijek obezbeđuje dobar mehanizam za podršku efektivnom provođenju INTOSAI Okvira profesionalnih objava, kroz izradu konzistentnih smjernica i praksi, u skladu sa pravnim okvirom i nadležnostima KO, koje uredi za reviziju mogu jasno prilagoditi svojim okolnostima. Uz to, s razvojem tehnoloških rješenja za podršku revizorskom radu, kao što su sistemi za upravljanje revizijom i digitalni revizorski alati, učinkovita saradnja može obezbijediti značajnu ekonomiju razmjera u omogućavanju uredima za reviziju da poboljšaju kvalitet i uticaj svojih revizija.

KO također pruža dobar mehanizam za praćenje tj. monitoring rezultata provođenja praksi, isticanje problematičnih područja i pružanje mogućih rješenja koja mogu primijeniti svi uredi za reviziju. Iako

⁴⁴ INTOSAI statuti, septembar 2019., član 2.

Koordinacioni odbor ima mogućnost da prati napredak na svojim redovnim sastancima, postoji malo ili nimalo sistematskog monitoringa rezultata procesa implementacije na praktičnom radnom nivou. Postoji mogućnost za KO da uspostavi mehanizme za sistematski monitoring kako bi uredima za reviziju pružio podršku u provođenju strategija i metodologija.

Kad je riječ o osiguranju kvaliteta, KO pruža mogućnost da se podijele i razmijene iskustva i da se, kroz zajedničko provođenje aktivnosti osiguranja kvaliteta, na učinkovit način iskoriste ograničeni resursi. KO daje i moguću mehanizam za urede za reviziju koji im omogućava da povećaju uticaj i vrijednost svojih revizija, naprimjer, kroz kooperativne/paralelne ili zajedničke revizije.

VRI treba da obrate pažnju na i da reaguju na dešavanja u svom vanjskom okruženju ako žele da osiguraju da imaju uticaj i da su relevantni, te da svedu na minimum rizik od problema u budućnosti. Ta pitanja uključuju reforme i razvoj događaja u sljedećim oblastima: javne interne finansijske kontrole i interne revizije; javne nabavke; programsko budžetiranje; te usvajanje Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (IPSAS) i obračunsko računovodstvo. Iako će za provođenje nekih od ovih inicijativa vjerovatno trebati malo više vremena, postoje i druge koje su mogu provesti sada. Važno je da uredi za reviziju mogu dati svoje mišljenje u pogledu određenih pitanja, a u nekim slučajevima i odreagovati kroz svoj rad. KO može obezbijediti učinkovit forum gdje uredi za reviziju mogu izraziti svoje mišljenje, uvijek i u pravo vrijeme, o svim predloženim reformama ili promjenama koje mogu uticati na zahtjeve u pogledu revizije, a mogu i da konzistentno reaguju nakon provođenja reformi.

Djelotvoran KO pruža dobar mehanizam i za podršku uredima za reviziju u slučajevima kada se na njih vrši vanjski pritisak. KO je u dobroj poziciji da vrši monitoring situacija u svakoj od VRI i može da pomogne pri osmišljavanju jedinstvenog pristupa bilo kojem problemu koji se pojavi, kao u slučaju kada postoje izazovi za aspekte njihove neovisnosti.

Iako još jednom prepoznamo i uvažavamo jedinstvenu poziciju i neovisnost svakog ureda za reviziju, smatramo da se uloga KO, ali i resursi dostupni KO moraju ojačati, da bi se osiguralo da KO ima mogućnost da bude pokretač poboljšane konzistentnosti unutar i između VRI. Ne predlažemo da se na bilo koji način umanje nadležnosti pojedinačnih VRI, ali smatramo da bi dalji razvoj KO pomogao da se povećaju uticaj i vrijednost njihovih revizija i izlaznih rezultata, što bi se pomoglo da se ojača upravljanje, odgovornost i transparentnost u svakoj instituciji i vladi koja je bila predmet revizije.

Strateški okvir razvoja

KO je 10. marta 2014. godine usvojio Strateški okvir razvoja za period od 2013. do 2020., čiji je cilj da razvoj ureda za reviziju u Bosni i Hercegovinu usmjeri u skladu sa prihvaćenim ISSAI okvirom i najboljim EU praksama. U okviru su u obzir uzete razvojne potrebe svih ureda za reviziju u Bosni i Hercegovini i jasno izraženi strateški pravci na osnovu odgovarajućih mandata, propisa i procjene potreba pojedinačnih VRI u BiH, preporuke date u Izvještaju SIGMA-e o profesionalnoj ocjeni rada (kolegijalnom pregledu) iz 2012., kao i međunarodni profesionalni zahtjevi.

Strateški razvojni pravci koje je usvojio KO su bili kako slijedi:

- Jačanje povjerenja javnosti
- Institucionalni razvoj
- Stručno usavršavanje osoblja
- Profesionalna saradnja
- Međunarodna uloga
- Osiguranje uticaja revizije

Dokument je obezbijedio okvir da svaki pojedinačni ured za reviziju definira svoje sopstvene planove strateškog razvoja i monitoringa rezultata, ovisno o njihovoj sopstvenoj procjeni potreba. U okviru je prepoznato da pojedinačni uredi za reviziju imaju primarnu ulogu u monitoringu rezultata i napretka koji ostvaruju u ispunjavanju svojih strateških ciljeva. Međutim, okvir ukazuje na to da sve aktivnosti monitoringa i evaluacije, uključujući srednjoročne evaluacije, završne evaluacije i evaluaciju ostvarenih rezultata trebaju uključivati koordinaciju između svih ureda za reviziju u BiH.

Strateški okvir razvoja nije ažuriran od svog prvobitnog usvajanja, i ne postoji nikakva indikacija koordinacije i saradnje u aktivnostima monitoringa i evaluacije.

Preporuke

Preporuke Tima za profesionalnu ocjenu rada u pogledu KO su:

- ▶ U pravnom okviru jasno je navedena uloga KO u izradi konzistentnih vodiča u skladu sa INTOSAI standardima. KO bi trebao razmisliti na koji način ubuduće raditi na izradi raznih vodiča kako bi se osiguralo da isti mogu biti usvojeni i da pružaju konzistentan okvir za urede za reviziju pri izradi njihovih internih procesa i procedura.
- ▶ KO treba da razmisli o tome da razvije odgovarajući mehanizam sistematske ocjene (revidiranja), kako bi se utvrdio napredak koji su uredi za reviziju ostvarili sa raznim usvojenim metodologijama, te da osigura da bilo kakve varijacije budu opravdane.
- ▶ Uredi za reviziju trebaju u obzir uzeti pojačanu saradnju kroz KO, naprimjer, kroz razvoj zajedničkih mehanizama osiguranja kvalitete te provođenje paralelnih ili zajedničkih revizija učinka.
- ▶ KO treba da evaluiira napredak u ostvarenju pravaca utvrđenih u Strateškom okviru razvoja, uključujući rezultate profesionalne ocjene rada, i započne proces izrade revidiranog strateškog okvira. U okviru toga, KO treba da uspostavi jasne strateške prioritete za KO kako bi se pružio okvir za operativno planiranje aktivnosti.
- ▶ KO treba da razmotri ažuriranje strateškog okvira na redovnoj osnovi. U ovom kontekstu, mogao bi razmisliti i o implementiranju periodičnog strateškog plana razvoja koji bi se ažurirao najmanje jednom godišnje, uz redovno revidiranje, od strane KO, poduzetih aktivnosti i ostvarenih ciljeva.

3.3. Strateško/operativno planiranje i monitoring

VRI bi trebala implementirati strateški plan u kojem su identifikovani njeni prioriteti i strateški ciljevi, uzimajući u obzir kulturu i viziju, misiju i vrijednosti VRI. Kako bi olakšala implementaciju svog strateškog plana, VRI treba implementirati i godišnji/operativni plan. U tom kontekstu, VRI treba osigurati da:

- je njen rad vođen jasnom vizijom, misijom i vrijednostima
- strateško planiranje identifikuje buduće željeno stanje koje je cilj VRI, da procijeni trenutnu situaciju, da prepozna rizike, te da identifikuje razvojne potrebe organizacije.
- proces strateškog planiranja uključuje čitavu organizaciju i obuhvata uključivanje vanjskih aktera.
- ciljevi i planovi VRI dolaze iz njene vizije i strategije.

- strategija je podržana godišnjim/operativnim planom, prioritizira aktivnosti na osnovu informisane procjene i pruža dovoljnu fleksibilnost da se odgovori na pitanja koja se pojave.
- u godišnjem/operativnom planu jasno su navedeni projekti, aktivnosti, vremenski slijed, i potrebni resursi, procijenjeni budžet, izlazni rezultati, odgovornost za projekte i uključene rizike.

Uz izuzetak VRI BD, uredi za reviziju izradili su svoje strateške razvojne planove (SRP/eng. SDP) koristeći strateški okvir razvoja koji je odobrio KO. Planovi VRI BiH i GSRJS RS su za period 2014.-2020., a plan VRI FBiH je za period 2017.-2020. VRI BD je naznačila da oni koriste strateški okvir razvoja koji je izradio KO.

U SRP su određeni vizija, misija i vrijednosti ureda za reviziju koje treba da usmjeravaju njihov rad. U većoj ili manjoj mjeri, u svim SRP data je procjena situacije i okruženja ureda za reviziju, snage i slabosti kao i mogućnosti i prijetnje, što u određenoj mjeri daje procjenu rizika. U definiranim strateškim ciljevima također su navedene razvojne potrebe institucija.

SRP su generalno izrađeni pomoću opsežnih ulaznih podatak iz odjela unutar ureda za reviziju, prije nego što su formalno usvojeni od relevantnog GR. Međutim, za izradu SRP nije bilo ulaznih podataka od strane vanjskih aktera.

S izuzetkom Akcionog plana SRP VRI FBiH za period 2017-2020., SRP trenutno nisu dopunjeni matricom implementacije ili sličnim dokumentom u kojem su identifikovani i prioritizirani projekti koje treba provesti kako bi se ostvarili specifični i opći ciljevi strateškog plana, i u kojima su identifikovani rizici po ostvarenje strateškog plana.

SRP nisu ažurirani od njihovog prvog usvajanja. Uredi za reviziju nisu izradili i odobrili jasne procedure i procese za izradu i ažuriranje strateškog plana, koji jasno definiraju odgovornosti, procese i vremenske slijedove događaja za izradu organizacionih planova.

Operativno planiranje

Ciljevi utvrđeni u strateškom planu VRI trebaju biti predstavljeni u operativnom smislu u godišnjem/operativnom planu. Godišnji/operativni plan VRI treba:

- olakšati implementaciju strateškog plana VRI, kroz definiranje općih aktivnosti za svaki opći ili specifični cilj
- prioritizirati aktivnosti koje se zasnivaju na infomisanoj procjeni i obezbjeđuju priličan nivo fleksibilnosti da se reaguje na probleme koji se javljaju
- jasno navesti projekte, aktivnosti, vremenske slijedove događaja, te potrebne resurse, procijenjeni budžet, izlazne rezultate, odgovornosti za projekte, i procjenu rizika i ograničenja za provođenje plana.
- Obuhvatiti glavne usluge podrške VRI.

Sva četiri ureda za reviziju pripremaju godišnje planove. Godišnji planovi obuhvataju planirane aktivnosti revizije, te se, u različitoj mjeri, bave širim institucionalnim aktivnostima, uključujući usluge podrške.

Glavni fokus godišnjih planova je godišnji program revizije. Kad je riječ o finansijskoj reviziji, VRI BiH i VRI BD imaju fiksni program svake godine, tako da se planiranje odnosi na resurse koje treba rasporediti za svaku reviziju, kao i rokove koje treba ispuniti. Za VRI FBiH i VRI RS, osim obaveznih revizija, plan jasno navodi i finansijske revizije po osnovu slobodne procjene čiji odabir se temelji na procjeni rizika odozdo prema gore. Revizije razrađuju timovi, sektori i rukovodioci odjela ili odsjeka, a potom se o njima diskutuje i postiže dogovor sa rukovodstvom. Uredi za reviziju imaju kriterije koji pomažu u početnom odabiru.

Kada govorimo o revizijama učinka, u svim uredima za reviziju proces se odvija odozdo prema gore, gdje revizori predlažu teme, uz daljnje dorađivanje i analizu unutar tima, te od strane rukovodilaca odjela, sa prioritonom listom mogućih revizija koja se potom prezentira rukovodstvu u svrhu diskusije i dogovora. Kriteriji se koriste kako bi se pomoglo u odabiru i rangiranju revizija.

Trenutno ne postoji nikakvo formalno usmjeravanje po principu odozgo prema dolje, u kojem bi bio dat kratki pregled strateških prioriteta višeg rukovodstva, a koje se pruža na početku godišnjeg planiranja s ciljem da se timovima obezbijedi fokus kada rade na svojim prijedlozima za revizije i teme. Strateški fokus se pruža kroz sastanke sa višim rukovodstvom pri kraju procesa planiranja.

Čini se da, u određenoj mjeri, godišnji planovi prenose strateške ciljeve u godišnje aktivnosti, iako ovo nije jasno izraženo. Glavni izazov koji je uočen u revidiranju planova jeste da u njima nije jasno utvrđeno šta se čini da se ostvare strateški ciljevi. Također, planovi su više zasnovani na aktivnostima umjesto na izlaznim rezultatima/ishodima. Konkretno, kod usluga podrške planovi uglavnom detaljno navode onu vrstu aktivnosti koje bi se mogle opisati kao uobičajene, a ne razvojne aktivnosti. Isto tako, u godišnjim/operativnim planovima nisu jasno navedeni vremenski redoslijedi, potrebni resursi, procijenjeni budžet, izlazni rezultati, odgovornost za projekte i procjene rizika, te ograničenja za ispunjavanje plana.

Uredi za reviziju nisu osmislili i odobrili jasne procese za izradu godišnjeg plana, u kojem su definirane odgovornosti, procesi, i vremenski rasporedi za njegovu izradu.

Monitoring rezultata (učinka)

VRI treba vršiti monitoring svojih rezultata odnosno učinka, i evaluirati provođenje i ispunjavanje strateških i godišnjih planova. VRI treba

- da imaju uveden sistem za mjerenje i monitoring svojih rezultata.
- imaju indikatore/pokazatelje učinka za mjerenje ishoda i izlaznih rezultata, a ne aktivnosti.
- da djeluju i reaguju po osnovu rezultata koji proističu iz bilo kakve neovisne vanjske kontrole VRI (npr. revizija računa, revidiranje osiguranja kvaliteta).

Trenutno se jedini pravi monitoring napretka u ostvarenju ciljeva SRP ostvaruje kroz godišnje izvještaje o aktivnostima, a ne u zasebnom poglavlju o monitoringu implementacije SRP, već u raznim poglavljima izvještaja. Ne postoje jasni okviri za rezultate, a u planovima nedostaju indikatori učinka kako bi se moglo procijeniti da li su i na koji način ostvareni strateški ciljevi.

Kad je riječ o godišnjim planovima, vrši se monitoring napretka u provođenju revizija kako bi se osiguralo da su ispunjeni rokovi. Međutim, ne postoje formalni sistematski procesi za monitoring napretka, procjenu resursa korištenih u pojedinačnim projektima u odnosu na budžet, i praćenje rizika u pogledu ostvarenja plana.

Uredi za reviziju trebaju izraditi sisteme za upravljanje učinkom i izvještavanje, u kojima će biti jasno definiran učinak odnosno rezultati koji se namjeravaju ostvariti. Osim što predstavlja ključni element u demonstriranju integriteta i vjerodostojnosti njihovog planiranja, sistem je važan u smislu toga da uredima za reviziju omogućava da pokažu svoj uticaj i da pruže odgovornost za svoj rad.

Preporuke

Preporuke Tima za profesionalnu ocjenu rada u pogledu strateškog/operativnog planiranja i monitoringa su:

- ▶ Pri izradi svojih strateških planova za period od 2021., uredi za reviziju trebaju osigurati da su uključili jasnu procjenu rizika sa kojima se suočavaju, te da su u proces uključili vanjske aktere. Uredi za reviziju bi trebali da razmisle i o procesu u kojem se strateški planovi redovno ažuriraju, naprimjer, kroz periodični strateški razvojni plan, koji se ažurira na godišnjoj osnovi, uz redovnu analizu poduzetih aktivnosti i ostvarenih ciljeva.
- ▶ Uredi za reviziju trebaju svoje naredne strateške planove dopuniti sa matricom implementacije ili sličnim dokumentom u kojem se utvrđeni i prioritizirani projekti koje treba provesti kako bi se ostvarili ciljevi strateškog plana.
- ▶ Uredi za reviziju trebaju izraditi i odobriti jasne procedure i procese za izradu i ažuriranje strateških i godišnjih planova, koji jasno definiraju odgovornosti, procese i vremenske slijedove za njihovu izradu.
- ▶ Uz procese godišnjeg planiranja po principu odozdo prema gore, uredi za reviziju trebaju razmisliti o provođenju formalnog strateškog usmjeravanja, po principu odozgo prema dolje, u kojem se bi bio dat kratki pregled strateških prioriteta višeg rukovodstva, a koje se pruža na početku godišnjeg planiranja s ciljem da se timovima obezbijedi fokus kada rade na svojim prijedlozima za revizije i teme.
- ▶ Uredi za reviziju trebaju osigurati da je u operativnim/godišnjim planovima jasno pokazano šta se poduzima da se ostvare strateški ciljevi, i da su fokusirani na izlazne rezultate i ishode. Također trebaju osigurati da se jasno navode vremenski slijedovi, potrebni resursi, procijenjeni budžet, izlazni rezultati, i odgovornosti za projekte i procjena rizika te ograničenja za njihovo provođenje.
- ▶ Kao ključni element u njihovom sistemu planiranja i izvještavanja, uredi za reviziju bi trebali osmisliti sisteme za upravljanje učinkom i izvještavanje u kojima će biti jasno definiran učinak odnosno rezultati koji se namjeravaju ostvariti, kako bi se vršio monitoring strateških i operativnih rezultata. Na strateškom nivou treba izraditi jasan okvir za rezultate, uključujući indikatore učinka. Kad je riječ o operativnim/godišnjim planovima, sistemi trebaju omogućiti monitoring napretka i resursa korištenih u pojedinačnim projektima u odnosu na ciljeve i budžet, i rizika u pogledu ostvarenja ciljeva utvrđenih u planu.

3.4. Transparentnost i odgovornost

VRI imaju ključnu ulogu u promoviranju odgovornosti i transparentnosti u korištenju javnih resursa. Stoga je jako važno da one vode svojim primjerom u demonstriranju svoje odgovornosti i transparentnosti pri obavljanju svog posla. U međunarodnim standardima jasno se navode ova očekivanja, posebno kroz INTOSAI-P12⁴⁵ i INTOSAI-P-20⁴⁶. Ključna očekivanja za VRI uključuju:

- transparentnost u pogledu njihove uloge, odgovornosti, mandata, strategije i planova
- javno izvještavanje o nalazima njihovih revizija
- da javno izvještavaju i da se drže odgovornim za svoje rezultate i učinak
- da opsežno komuniciraju o svojim aktivnostima i rezultatima revizije

⁴⁵ INTOSAI-P-12, Vrijednosti i korist vrhovnih revizijskih institucija – pokretanje promjena u životima građana

⁴⁶ INTOSAI-P-20, Načela transparentnosti i odgovornosti

- treba da su predmetom neovisnih eksternih procjena i revizije o kojima se javno izvještava

U kasnijim poglavljima neka od ovih pitanja su detaljnije obrađena, uključujući komuniciranje sa vanjskim relevantnim akterima i ostvarenje rezultata.

U širem smislu, uredi za reviziju poduzimaju značajne napore da budu transparentni. Na njihovim web stranicama, naprimjer, mogu se naći informacije o njihovoj ulozi, odgovornosti, i mandatu. Njihovi strateški razvojni planovi i godišnji programi rada se objavljuju i dostupni su. Svi izvještaji o finansijskim revizijama i revizijama učinka se objavljuju zajedno sa godišnjim izvještajima o izvršenju budžeta, koji se prezentiraju njihovim parlamentima i kasnije objavljuju na njihovim web stranicama.

Prema relevantnim zakonima⁴⁷, svi uredi za reviziju obavezni su svojim parlamentima podnijeti svoje godišnje izvještaje o aktivnostima, u kojima su date informacije o njihovim aktivnostima i rezultatima u toku godine, uz njihove finansijske izvještaje (ili izvještaj o izvršenju bužeta). Uredi za reviziju poštuju ovaj zahtjev i objavljuju ih na svojim web stranicama. Uz izuzetak Brčko Distrikta BiH, zakoni također propisuju da su relevantne parlamentarne komisije odgovorne za revidiranje izvještaja o aktivnosti i finansijskih izvještaja ureda za reviziju. Prema zakonima o VRI BiH i VRI FBiH, od komisija se traži da imenuju neovisne revizore koji će revidirati finansijske izvještaje ureda za reviziju. Od kolegijalnog pregleda (profesionalne ocjene rada) u 2012. godini, nije urađena neovisna eksterna revizija finansijskih izvještaja niti jednog ureda za reviziju (VRI BiH je bio predmetom finansijske revizije koja je obuhvatila 2007. i 2008. godinu), iako je, recimo, VRI BiH u nekoliko navrata od Parlamenta tražio provođenje finansijske revizije, ali bez uspjeha. Budući da uredi za reviziju treba da vode svojim primjerom, posebno u smislu finansijske odgovornosti i transparentnosti, za njihov je kredibilitet važno da proaktivno nastoje osigurati da redovno budu subjekt revizije od strane neovisne eksterne revizije, o čemu će se javno izvijestiti.

Uredi za reviziju su bili predmetom dvije prethodne profesionalne ocjene rada i obje su objavljene. Također su bili predmetom raznih procjena od strane vanjskih strana, uključujući procjene koje su uradile PEFA i SIGMA, prema Principima javne uprave, što je javno izviješteno.

Preporuke

U pogledu elemenata transparentnosti i odgovornosti, obuhvaćenih u ovom poglavlju, tim za profesionalnu ocjenu rada bi preporučio da uredi za reviziju poduzmu korake kako bi osigurali da vode svojim primjerom, i da, kao rezultat toga, budu predmet godišnje neovisne eksterne revizije. Relevantni parlamenti svakog od ureda za reviziju trebaju podržati urede za reviziju i preuzeti vodeću ulogu u uspostavi navedenog, ali u prvoj fazi uredi za reviziju treba da se proaktivno angažiraju kod relevantnih komisija te pokrenu i zagovaraju ovo pitanje. Međutim, ako se ne može ostvariti nikakav napredak, uredi za reviziju tada treba da proaktivno traže druga rješenja.

3.5. Etika i ophođenje

VRI se posmatraju kroz prizmu visokih standarda u pogledu toga kako rade svoj posao i od njih se očekuje da vode svojim primjerom. Shodno tome, od njih se očekuje da promoviraju kulturu integriteta, etičkog ponašanja i profesionalnog ophođenja u svojim organizacijama. Ovo uključuje da VRI izrade kodekse ponašanja u skladu sa ISSAI 130 (ažuriran 2016.), koji se implementiraju i kojih se uredi pridržavaju i gdje se javno vidi da ih se pridržavaju.

⁴⁷ Zakoni o VRI, član 6. (SABiH), član 6. (VRI FBiH), član 26. (GSRJS RS) i član 7. (VRI BD)

Svi uredi za reviziju su izradili i implementirati kodekse ponašanja i/ili etičke kodekse, koji podržavaju vrijednosti ureda. Etički kodeks VRI BiH je ažuriran u toku 2019. u konsultaciji sa osobljem, a zvanično je usvojen u oktobru 2019. godine. VRI BiH je u 2019. implementirao i kodeks ponašanja. VRI FBiH je implementirao revidirani etički kodeks u 2017. godini. GSRJS RS je svoj postojeći kodeks ponašanja implementirao 2014., a VRI BD je svoj etički kodeks implementirao u 2009. Općenito govoreći, oni ispunjavaju očekivanja međunarodnih standarda⁴⁸, iako u slučaju kodeksa VRI BD samo u veoma širokom smislu. Jedini jasan izuzetak je u pogledu vanjskih ugovarača koji obavljaju posao u ime ureda za reviziju. Iako to nije problem za urede za reviziju, trenutno u kodeksima nije jasno navedeno da se odnose na vanjske ugovarače koji obavljaju rad u ime ureda, te da od njih treba da se traži da se pridržavaju etičkih zahtjeva ureda za reviziju, s izuzetkom kodeksa VRI FBiH. Svi kodeksi, osim u slučaju VRI BD, su javno dostupni na web stranicama.

Kako bi podržali politike utvrđene u etičkim kodeksima, uredi za reviziju treba da imaju jasno uvedene procedure koje će im pomoći da identifikuju probleme u pogledu neovisnosti ili konflikta interesa, te da pruže razumno osiguranje da su obaviješteni o bilo kakvom kršenju etičkog kodeksa. Dobru praksu predstavlja i to da se osigura da viši rukovodilac ima sveukupnu odgovornost za upravljanje etičkim pitanjima, djelujući kao fokalna tačka za cjelokupno izvještavanje koje se odnosi na neovisnost i etička pitanja, monitoring i rukovođenje.

Uredi za reviziju od svog osoblja traže da godišnje ispune izjave u kojima potvrđuju da razumiju kodeks i da isti poštuju. Također, uposlenici daju izjave o mogućim konfliktima interesa. Na osnovu ovih izjava, donose se odluke za smanjenje rizika od bilo kakvih konflikata. Na kraju svake revizije, od angažiranog osoblja se isto tako traži da potvrdi da nisu imali nikakvih problema u pogledu njihove neovisnosti u provođenju revizije. U međunarodnim standardima je naznačeno da, na početku svakog pojedinačnog angažmana, revizijski tim treba potvrditi svoju neovisnost u vezi sa tim angažmanom, što uredi za reviziju sada rade.

Osim godišnjih izjava i zahtjeva na početku pojedinačnih revizijskih angažmana, važno je i da postoje procedure za osoblje koje omogućavaju da se prijave bilo kakva pitanja koja se mogu javiti u toku godine, a zbog kojih mogu imati probleme u pogledu neovisnosti, ili da se prijave bilo kakve sumnje na kršenje etičkog kodeksa. Uredi za reviziju trenutno nemaju takve dokumentovane procedure, iako postoje pravilnici u kojima su utvrđene procedure za interno prijavljivanje korupcije i disciplinsku odgovornost uposlenika. U uredima za reviziju nije jasno definisana ni sveukupna odgovornost za upravljanje etičkim pitanjima.

Također je važno da se održava i kontinuirano razvija svijest uposlenika u pogledu etičkih zahtjeva i pitanja. To predstavlja bitan element u kontinuiranom profesionalnom usavršavanju/razvoju bilo kojeg ureda za reviziju. Trenutni nemaju svi uredi za reviziju uvedene sistemske aktivnosti profesionalnog usavršavanja u pogledu etike. Međutim, VRI BiH je naznačio da namjeravaju pitanjima koja se odnose na etiku dati veći prioritet u njihovom programu dok je VRI FBiH ukazao na to da je to tema svake interne radionice.

Rotacija osoblja između revizijskih angažmana je isto tako važna za smanjenje rizika po neovisnost ureda za reviziju i to treba biti jasno navedeno u politici rotacije. VRI BiH je uveo rotacijsku politiku prema kojoj se članovi tima za finansijsku reviziju rotiraju svakih pet godina, dok se članovi tima za revizije učinka

⁴⁸ ISSAI 130, Etički kodeks

rotiraju najmanje svake dvije godine. VRI FBiH i GSRJS RS su navele da se redovno vrši i rotacija njihovog osoblja.⁴⁹

Preporuke

Preporuke Tima za profesionalnu ocjenu rada u vezi sa etikom i ophođenjem su:

- ▶ Svi uredi za reviziju trebaju osigurati da njihovi etički kodeksi budu ažurirani tako da odražavaju zahtjeve ažuriranog ISSAI130, u konsultaciji sa njihovim uposlenicima. Ustvari, uredi za reviziju bi, naravno, trebali osigurati da etički kodeksi podliježu redovnom revidiranju.
- ▶ Sistemi i procesi za upravljanje etičkim pitanjima u uredima za reviziju trebaju sadržavati jasne procedure za uposlenike kako bi mogli da prijave bilo kakva pitanja koja se mogu javiti u toku godine, a zbog kojih mogu imati probleme u pogledu neovisnosti, ili da prijave bilo kakve sumnje na kršenje etičkog kodeksa. Ove procedure trebaju biti jasno iskomunicirane svim usposlenicima.
- ▶ Uredi za reviziju trebaju jasno definisati ko je u njihovoj instituciji odgovoran za upravljanje etičkim pitanjima.
- ▶ Uredi za reviziju trebaju osigurati da aktivnosti profesionalnog usavršavanja/razvoja sistematski obuhvataju obuku i jačanje svijesti o etici i etičkim pitanjima.

4. Upravljanje ljudskim resursima

4.1. Uvod

INTOSAI principi i standardi zahtijevaju da *'VRI trebaju imati na raspolaganju neophodne i razumne ljudske, materijalne i finansijske resurse'*, da *'članovi i revizijsko osoblje vrhovnih revizijskih institucija trebaju imati kvalifikacije i potrebni moralni integritet'* i da *'VRI održava i razvija vještine i stručnosti potrebne za vršenje poslova u cilju ispunjenja svoje misije i odgovornosti'*.⁵⁰

Tim za profesionalnu ocjenu rada je ispitao stanje stvari u vezi sa upravljanjem ljudskim resursima (ULJR/eng, HRM) u četiri ureda za reviziju. Konkretno, ispitali smo i analizirali funkciju ljudskih resursa, politike i procedure upravljanja ljudskim resursima, planiranje ljudskih resursa, te obuke i stručno usavršavanje.

⁴⁹ Informacije su date tokom intervjua sa uredom za reviziju

⁵⁰ INTOSAI-P 1, Limska deklaracija, poglavlja 8. i 14., i INTOSAI-P-20, Načela odgovornosti i transparentnosti, poglavlje 6.

4.2. Funkcija ljudskih resursa

U INTOSAI P140⁵¹ se navodi da je funkcija ljudskih resursa (LJR/eng. HR) u VRI odgovorna za izradu i vođenje strategije i politika ljudskih resursa, vođenje okvira kompetencija, sistem ocjene učinka, lične dosjee uposlenika, te za pružanje usmjerenja i konsultacija za VRI o pitanjima koja se odnose na ljudske resurse, te planiranje odgovarajućeg profesionalnog razvoja.

U uredima za reviziju, funkcija LJR se obično nalazi u okviru Službe za opće/opšte, pravne i finansijske poslove (eng. DLFGA). Ovi odjeli imaju ograničeni broj uposlenika i samo je jedan član osoblja odgovoran za upravljanje ljudskim resursima. Općenito govoreći, organizacija interne obuke je odgovornost odjela za metodologiju i kontrolu kvaliteta.

Od 2012., funkcija LJR u uredima za reviziju se dalje razvijala, ali zbog ograničenog broja osoblja raspoloživog za ULJR, fokus njihovog rada je na kadrovskim poslovima. Kao posljedica toga nisu razvijene i u punoj mjeri implementirane sve odgovornosti i zadaci moderne funkcije LJR, što će biti opširnije ilustrirano i objašnjeno u sljedećim odjeljcima.

4.3. Strategija za ljudske resurse/Politika i procedure (upravljanje)

VRI BiH je jedini ured za reviziju koji je definisao strategiju za LJR⁵², na osnovu Politike upravljanja ljudskim resursima i razvoja kompetencija u uredima za reviziju koju je KO izradio u saradnji sa SNAO 2005. godine. VRI BD je istu inkorporirala u svoju politiku LJR. U ostalim uredima za reviziju, pitanja LJR obuhvaćena su u SRP⁵³, ali ovo se uglavnom odnosi na profesionalni razvoj revizijskog osoblja. Pitanja ljudskih resursa regulisana su i u zakonima o VRI, zakonima o radu, nekoliko pravilnika kao što su pravilnici o sistematizaciji i organizaciji, radu/aktivnostima i profesionalnom razvoju.

Strategija za LJR VRI BiH obuhvata glavne elemente politike LJR i usklađena je sa općim ciljevima VRI BiH. U njoj su opisane odgovornosti GR i ZGR za izradu politika, te ulogu koju Služba za opće, pravne i finansijske poslove ima u implementaciji u pogledu: politika ULJR/eng. HRM; unutrašnje organizacije i sistematizacije radnih mjesta; zapošljavanja; unapređenja kompetencija; upravljanja konfliktom; profesionalnog razvoja i obuke; te zahtjeva (akcioni plan) koji proizilaze iz strategije LJR.

Osoblje ureda za reviziju nisu državni službenici⁵⁴. Njihova prava i dužnosti su regulisani u zakonima o VRI.⁵⁵ Pravilnici o sistematizaciji obuhvataju organizaciju ureda za reviziju i opise posla svih funkcija. Pravilnici o radu obuhvataju pravila zapošljavanja, regrutovanje/pronalaženje ljudskih potencijala, probni period, osiguranje, uslove u ugovoru radu, dužnosti i prava uposlenika, promaknuća/unapređenja, interne premještaje/transfere, obrazovanje, radno vrijeme, plaćeno i neplaćenog odsustva, sigurnosti na radu, zaštite na radu, zaštitu žena, naknade, ocjenu učinka i evidentiranje podataka o uposlenicima. Osim pravilnika, uredi za reviziju imaju mnoga detaljna pravila i procedure za sve vrste tema koje se odnose na LJR, kao što su disciplina i odgovornost uposlenika, pravilnik o proceduri prijavljivanja interne korupcije i pravilnik o zvaničnoj akreditaciji uposlenika. Pravilnici su dobro osmišljeni, a prava i dužnosti osoblja jasno definisana i zagarantovana.

⁵¹ ISSAI-140, Kontrola kvaliteta za VRI, strana 10

⁵² SAIBiH, Politika upravljanja ljudskim resursima i razvoja kompetencija, 2. februar 2017.; GSRJS RS Strategija za LJR/HR.

⁵³ VRI FBiH SRP 2017-2020., odjelci 4.2 i 5.3; GSRJS RS SRP 2014-2020., odjelci 5.2.1, 5.2.2, i 5.2.3

⁵⁴ Zakoni o VRI. Član 28.2 (VRI BiH), član 28.2, (VRI FBiH), član 27.1 (GSRJS RS)

⁵⁵ Zakoni o VRI. Članovi 29. i 30., (VRI BiH), član 29. i 30. (VRI FBiH), članovi 28. i 29. (GSRJS RS)

Nagrađivanje za obavljene posao osoblja ureda za reviziju je regulisano u zakonima o VRI⁵⁶, zakonima o platama i naknadama, te brojnim odlukama Vijeća ministara (VRI BiH) i pravilnicima o platama i naknadama uposlenika u uredima za reviziju.

Kriteriji za unapređenje na poslu su utvrđeni u Pravilniku o radu (GSRJS RS)⁵⁷, specifičnim kriterijima za unapređenje (VRI FBiH)⁵⁸ ili u Pravilniku o platama i naknadama (VRI BiH). Trebaju biti upražnjeno radno mjesto, da uposlenik ima dobre rezultate i ispunjava zahtjeve u opisu radnog mjesta. VRI FBiH je definirao različite kriterije za radna mjesta i pozicije (ovisno o vrsti revizije i radnom stažu člana osoblja), a pitanje unapređenja pokreće stručni kolegij⁵⁹. Godine iskustva su još jedan kriterij. Stručni kolegij priprema prijedloge za unapređenja revizora na osnovu njihovog rada i rezultata i potencijala koji imaju da rade na višem nivou (VRI FBiH).

U GSRJS RS, ako revizori prođu ispite za certifikaciju i ako su stekli odgovarajuće revizorsko iskustvo, mogu dobiti unapređenje u revizora i višeg revizora. U toku 2018. i 2019. nije bilo nikakvih unapređenja u GSRJS RS jer sistem ocjene u instituciji nije funkcionisao kako je namjeravano, te se morao ponovo evaluirati.

Čini se da se unapređenje u uredima za reviziju zasniva na učinku odnosno rezultatima i potencijalu da osoba obavlja posao na višem nivou. Međutim, samo je VRI FBiH definirala kriterije za unapređenje za svaku funkciju i vrstu revizije.

Nedostaci u ULJR i izazovi

Zadržavanje uposlenika: Ne postoji zvanična politika zadržavanja uposlenika. Uredi za reviziju također smatraju da nema potrebe za izradu takve politike jer je fluktuacija osoblja vrlo niska. Sigurnost radnog mjesta i dobre plate su glavni razlozi zbog kojih uposlenici ne mijenjaju poslove.

Sistem ocjene učinka uposlenika: uredi za reviziju nemaju formalno ocjenjivanje uposlenika niti sisteme ocjene učinka koji su operativni. Razlog je uglavnom što pravilnici o monitoringu i evaluaciji učinka, koji su izrađeni 2016., u praksi nisu funkcionisali kako je bilo namijenjeno. U VRI FBiH je dovedena u pitanje pravičnost sistema, te je proceduru trebalo ažurirati i obnoviti. Pravilnik o radu GSRJS RS⁶⁰ obuhvata evaluaciju i ocjenu osoblja. Međutim, 2019. godine Pravilnik o radu⁶¹ je izmijenjen i sada naznačava da se *"Evaluacija i unapređenje uposlenika u...(GSRJS RS)...provodi na osnovu posebnog pravilnika"*. Rukovodstvo GSRJS RS je odlučilo učiniti nevažećim odredbe Pravilnika o radu, jer se u praksi činilo da su ove odredbe previše složene za implementaciju. Izazov je taj da uposlenici, u toku godine, odgovaraju odnosno podređeni su ne samo jednom već više vođa timova, što rezultira različitim mišljenjima. Još jedno iskustvo bilo je da je svako dobijao najviše ocjene tako da sistem u biti nije bio koristan za mjerenje dobrih i loših rezultata. Stoga su GR i ZGR odlučili da uspostave radnu grupu za izradu novog Pravilnika o ocjenjivanju, koji bi trebao biti spreman krajem 2019. godine. Ostali uredi za reviziju imali su slično iskustvo sa svojim sistemima ocjenjivanja.

U praksi, rukovodioci prate i nadziru osoblje u smislu kvaliteta rada, obima poslova i raznovrsnosti zadataka. Percepcija kod rukovodstva ureda za reviziju je da su revizori poštjeni i vrijedni. Iz intervjuja sa

⁵⁶ Zakoni o VRI. Članovi 37. (VRI BiH), član 37., (VRI FBiH), član 37. (GSRJS RS)

⁵⁷ Zakon o GSRJS RS, članovi 97-100.

⁵⁸ VRI FBiH, Kriteriji i procedure za unapređenje uposlenika.

⁵⁹ Stručni kolegij se sastoji od GR, ZGR, i šefova odjela i jedinica

⁶⁰ GSRJS RS, Pravilnik o radu, članovi 73 – 96.

⁶¹ GSRJS RS, Pravilnik o radu, član 73.

revizorima, eksperti SIGMA-a su zaključili da su podvojenog stava po pitanju ocjene učinka. Oni smatraju da ona može pomoći da se usavršavaju i poboljšavaju (služeći kao referentna tačka), ali tvrde da unapređenje na poslu, recimo, ne ovisi samo o sistemu ocjenjivanja uposlenika, već se povratne informacije o učinku daju kroz druge mehanizme.

Politika dobrobiti uposlenika: U 2005. je usvojena politika KO o dobrobiti i zadovoljstvu uposlenika, ali u stvarnosti nije implementirana. Općenito, rukovodstvo ureda za reviziju pokušava zadovolji potrebe u radnom okruženju, ali sa ograničenim finansijskim ograničenjima. Povremeno se provode ankete među osobljem da se identifikuju potrebe u budžetske svrhe (nabavke), ali ove ankete nisu usmjerene na mjerenje dobrobiti osoblja za reviziju.

Indikatori učinka ljudskih resursa: Uredi za reviziju analiziraju nekoliko indikatora LJR, kao što su bolovanje i odsustvo, ali ovo se provodi ad hoc. Mala veličina institucija i funkcija LJR otežava da se sistematski vrši monitoring i evaluacija planiranja i implementacije politika i procedura LJR.

Funkcija LJR dio je odjela za pravne, finansijske i opšte poslove i obično je pokrivaju samo jedan ili dva člana osoblja koji imaju i druge zadatke. Prema tome, implementacija funkcije LJR, kako je predviđena prema principima INTOSAI, nije optimalna. Naprimjer, sistem upravljanja učinkom i politika dobrobiti uposlenika još nisu razvijeni. Ocjenjivanje uposlenika još nije ugrađeno u postojeće sisteme ULJR u uredima za reviziju. Izgleda da oni sistemi za ocjenjivanje koji već postoje nisu praktični i trenutno se ne koriste. Osoblje ureda za reviziju može izraziti svoje mišljenje i zahtjeve a, ako je moguće, ZGR djeluju po osnovu ovih mišljenja, međutim najčešće u pogledu materijalnih ili logističkih pitanja. Sistem za monitoring provođenja planiranja LJR i učinka ne postoji, a u praksi uredi za reviziju vrše monitoring samo nekoliko indikatora LJR.

4.4. Planiranje ljudskih resursa

Planiranje LJR u uredima za reviziju zasnovano je na pravilnicima o sistematizaciji i organizaciji⁶² te raspoloživom budžetu. Kao dio njihovih godišnjih prijedloga budžeta, VRI BiH i VRI FBiH svake godine izrađuju godišnje planove zapošljavanja. U planovima se detaljno navode opisi radnih mjesta, tražene kompetencije, iskustvo i kvalifikacije. Oni obuhvataju i potrebe za uposlenicima i zahtjeve u pogledu obuke i nagrađivanja za obavljani posao, te potrebe za liderima. Za svaki nivo naveden je broj potrebnih uposlenika⁶³. Planirana i dodijeljena sredstva za dodatne ljudske resurse razlikuju se u toku godina i od ureda do ureda. VRI BiH nije dobio dodatni budžet za upošljavanje novog osoblja za 2018., ali je VRI FBiH dobio dodatni budžet za sedam novih uposlenika. S druge strane, VRI FBiH je za 2017. podnio zahtjev za budžet za dodatnih 17 uposlenika, i nije dobio nikakva sredstva za nova zapošljavanja⁶⁴.

U finansijskom planu koji GSRJS RS podnosi ministarstvu finansija, uključen je broj (novih) uposlenika. Ne postoji analiza potreba, ali GR razgovara sa rukovodiocima o potrebama za novim osobljem, razmatra finansijske resurse i potom odlučuje o tome koliko novih uposlenika treba uposliti, te o prioritetima za svaku oblast revizije.

I Parlamentarna komisija za finansije i budžet Federacije BiH i Odbor za reviziju Republike Srpske su se složili o povećanju broja uposlenih za VRI FBiH i GSRJS RS tokom naredne tri godine. VRI FBiH će biti

⁶² U opisima radnog mjesta rukovodioca Službe za opće, pravne i finansijske poslove VRI FBiH, članovi 12.1 i 12.3 i u opisima radnog mjesta rukovodioca GSRJS RS VII-član 20. i Prilog 1, član 6.1

⁶³ Tekst se temelji na intervjuima. SIGMA nije dobila zapošljavanja; samo je VRI FBiH podnio pregled planiranih i stvarnih zapošljavanja u periodu 2016-2019.

⁶⁴ Informacija dobijena od VRI BiH i VRI FBiH

omogućeno da uposli 21 novog uposlenika u naredne tri godine (7 godišnje), dok će GSRJS RS moći da svoj broj osoblja poveća za 31 novog uposlenika. Plan je da se zaposli 8 osoba u 2019., 15 u 2020., a 8 u 2021. godini. Međutim, obje institucije moraju uzeti u obzir fizičke kapacitete i ostala ograničenja (prostor i oprema) pri zapošljavanju većeg broja novih uposlenika.⁶⁵ VRI BiH je planirao zaposliti tri dodatna uposlenika u 2019. godini.

VRI FBiH je počela da uključuje vanjske eksperte u proces revizije. Institucija je pokrenula javni poziv za eksperte za javne nabavke, i do sada je angažirala dva eksperta u procesima revizije. To se u praksi pokazalo kao dobar eksperiment, budući da su eksperti bili kompetentni i posjedovali značajno iskustvo. VRI FBiH namjerava koristiti vanjske eksperte kako bi obučila revizore u oblasti javnih nabavki. Planovi institucije su da angažira vanjske eksperte za druge oblasti, na osnovu potrebe i zahtjeva npr. građevinske stručnjake. U 2015. godini, VRI BiH je angažirala građevinskog stručnjaka za reviziju nekoliko građevinskih projekata kako bi osigurala da su u reviziji zauzeta ispravna stajališta.

Rukovodstvo ureda za reviziju je naznačilo da su generalno zadovoljni sa učinkom i kompetencijama osoblja koje provodi finansijske revizije i revizije učinka.

U poređenju sa 2012., broj osoblja se povećao (za detaljnije informacije vidjeti Prilog 2), gdje VRI BiH sada ima 63 u poređenju sa 46 2012. godine (povećanje od 37%). VRI FBiH ima 66 uposlenika (2012.: 61), GSRJS RS ima 65 uposlenika (2012.: 57), a VRI BD ima 13 (2012.: 13).

Podaci u Prilogu 2 pokazuju da su uposlenici ureda za reviziju dobro obrazovani, i da svaki ured ima preko 85% uposlenika sa univerzitetskom diplomom, prvenstveno u oblasti ekonomije (u 2012. preko 80%).

Istovremeno, broj osoblja sa formalnim kvalifikacijama u pravu ili IT je veoma nizak. Općenito govoreći, svaki ured za reviziju ima jednog ili dva uposlenika sa diplomom u navedenim oblastima, osim VRI BiH koji ima četiri uposlenika koji su po struci pravnici.

U 2012. SIGMA je ukazala na određene nedoumice koje su izrazili subjekti revizije u pogledu pravnih vještina revizora. Njihova percepcija revizora je bila da revizori imaju znanje u oblasti revizije, računovodstva i ekonomije, ali i da im nedostaje pravnih vještina. Ovo se ogledalo u ograničenom broju uposlenika sa stručnom spremom u oblasti prava u uredima za reviziju. SIGMA je zaključila da bi dodatna obuka iz oblasti prava za revizorsko osoblje bila korisna za urede za reviziju, jer bi mogli pokazati da njihovi uposlenici raspolažu kompletnim setom vještina neophodnih za provođenje svih aspekata metodologije revizije.

Tokom profesionalne ocjene rada, uredi za reviziju su naznačili da imaju pravnu ekspertizu i da mogu da ispunjavaju svoje odgovornosti i vrše procjenu pravnih pitanja. Ipak, istakli su da je pravnu ekspertizu još uvijek potrebno dalje usavršavati. Samo jedan (GSRJS RS) ili dva (VRI FBiH i VRI BD) uposlenika imaju stručnu spremu u oblasti prava.. Revizori su po struci ekonomisti, sa ekspertizom u oblasti računovodstva ili finansija. Uredi za reviziju su prepoznali da je pravna ekspertiza potrebna, konkretno u slučajevima kada postoje razlike u mišljenjima kod revizija usklađenosti, i da nije uvijek dobro pozicionirana da revidira izlazne rezultate iz revizija usklađenosti. Pravnici u uredima uglavnom pružaju podršku u sastavljanju ugovora, nabavkama, logističkim pitanjima, žalbama i tužbama. Dva pravnika u VRI FBiH pružaju savjet GR i podršku revizorima tokom revizijskog procesa revizije i na kraju tog procesa, ali je njihova uključenost ograničena. Pravnim pitanjima bi trebalo da se bavi Sektor za razvoj, metodologiju i upravljanje kvalitetom VRI FBiH. Pravnik u GSRJS RS daje određene nezvanične pravne savjete revizorima, ali GSRJS RS namjerava da poboljša pravnu ekspertizu i da zaposli još dva pravnika.

⁶⁵ Informacija dobijena od VRI FBiH i GSRJS RS

Planiranje ljudskih resursa se temelji na dva stuba: sistematizacija i budžet. U praksi, broj ukupnog zaposlenog osoblja je mnogo niži od ukupnog potrebnog osoblja prema sistematizaciji, posebno u slučaju VRI FBiH i GSRJS RS. U Primjeru 1 izvršeno je poređenje sistematiziranih pozicija sa stvarnim brojem uposlenika u 2018. Obje institucije imaju veoma širok mandat i suočavaju se sa problemima u ispunjavanju svog mandata uz ograničena sredstva. Tokom godina, planiranje ljudskih resursa sastojalo se od budžetskih zahtjeva za povećanje ljudskih resursa kako bi se broj uposlenika uskladio sa sistematizacijom. Ovi zahtjevi su ili odbijeni ili samo djelimično ispoštovani. Tek 2019. godine su se parlamentarna tijela oba ureda složila sa značajnijim povećanjem broja uposlenih u naredne tri godine.

Primje 1 – Sistematizirane pozicije/radna mjesta i stvarni broj uposlenika u 2018.

Ured za reviziju	Sistematizacija 2018.	Zaposleni na dan 31/12/2018.
VRI BiH	– 92	– 59
VRI FBiH	– 144	– 66
GSRJS RS	– 94	– 69
VRI BD	– 15	– 13

Izvor: Sistematizacija i nepopunjena radna mjesta u uredima za reviziju

Sve u svemu, planiranje ljudskih resursa u uredima za reviziju trenutno se uglavnom fokusira na povećanje broja uposlenih, u skladu sa pravnim okvirom ureda za reviziju, a ne na buduću perspektivu institucija. Nisu provedeni funkcionalni pregledi postojeće organizacije i popunjavanja radnih mjesta. Iako SIGMA nije evaluirala pouzdanost sistematizacije ukupnog broja uposlenih i funkcija za koje je utvrđeno da su potrebne, očekivala je da bi se u planiranju ljudskih resursa trebalo izraziti mišljenje o potrebama za definisanim funkcijama i njihovim ukupnim brojem uposlenih. Bilo bi korisno imati proceduru za predviđanje nivoa popunjavanja radnih mjesta te potencijalnog obima posla u periodu od pet godina, umjesto da se jednostavno oslanja na povećanje broja uposlenika u skladu sa tim kako to sredstva dozvoljavaju.

Iz svog iskustva u drugim zemljama, SIGMA je naučila da revidiranje dodane vrijednosti postojeće funkcionalne organizacije može biti korisno u tome da se fokus VRI zadrži na njihovom glavnom cilju da isporučuju kvalitetne proizvode po minimalnom trošku. SIGMA želi uvažiti činjenicu da okruženje u kojem uredi za reviziju djeluju implicitno znači da su inherentne neefikasnosti neizbježne.

Bilo bi korisno imati proceduru za predviđanje nivoa popunjavanja radnih mjesta te potencijalnog obima posla u periodu od pet godina, umjesto da se jednostavno oslanja na povećanje broja uposlenika u skladu sa tim kako to sredstva dozvoljavaju. Takva procedura bi pomogla uredima za reviziju da pitanje nedostatka osoblja obuhvate u godišnjim planovima rada.

4.5. Zapošljavanje osoblja

Proces zapošljavanja reguliran je zakonima⁶⁶ i pravilnicima o radu⁶⁷ ureda za reviziju. Nakon dobijanja odobrenja za budžetska sredstva, pokreću se procedure zapošljavanja. Odluka GR o utvrđivanju broja osoba koje treba zaposliti predstavlja početnu tačku. GR uspostavlja komisiju koja usvaja Poslovnik o radu (ustvari, procedure su propisane Pravilnikom o radu). Slobodno radno mjesto se oglašava u tri (VRI BiH), dva (VRI FBiH) ili jednom (GSRJS RS) dnevna lista i na web stranici ureda za reviziju⁶⁸. Oglasi tj. objave za popunjavanje upražnjenih radnih mjesta obuhvataju informacije o traženoj stručnoj spremi, vještinama i godinama iskustva u datoj oblasti⁶⁹. Uredi za reviziju ne koriste društvene medije u procesu zapošljavanja zbog nedostatka kapaciteta njihovih LJR funkcija.

Procedure zapošljavanja putem javnog konkursa u slučaju VRI BiH, VRI FBiH i GSRJS RS su manje više iste, iako postoje neke male razlike.

Postupak prijema u radni odnos kod VRI FBiH traje 30 dana, dok u VRI BiH i GSRJS RS nema vremenskog ograničenja. Komisija pažljivo pregleda prijave nakon provjere činjenica i odabire kandidate koje treba intervjuisati. Kod VRI FBiH se zahtijeva da se intervju provede sa svim kandidatima koji ispunjavaju osnovne kriterije, ali u VRI BiH se ne moraju intervjuirati svi kandidati koji ispunjavaju osnovne kriterije. Također, tu je i zahtjev da se intervju provede sa svim kandidatima koji ispunjavaju osnovne kriterije. Odabrani kandidati potom izlaze na intervju pred panel koji provjerava znanje koje regulira oblast na koju se posao odnosi, zakon reviziji, i etički kodeks. Panel za odabir sačinjava sačinjava listu uspješnih kandidata, sa rangiranjem za svakog kandidata i šalje pisani prijedlog na odobrenje od GR. VRI FBiH odbijenim kandidatima daje priliku da ulože žalbu.

U GSRJS RS se intervjuišu svi kandidati koji su podnijeli odgovarajuće i kompletne prijave te ispunjavaju kriterije za radno mjesto, kao što su iskustvo u javnom sektoru, znanje i iskustvo u oblasti revizije, motivacija i sposobnost obavljanja posla. Intervjui se provode na osnovu kriterija i uputstava (pitanja koja treba postaviti i evaluacija), a koje GR izdaje za svaki proces zapošljavanja. Kandidati se ocjenjuju bodovno. Ne postoji granica za bodove za selekciju. Nema zvaničnih testova znanja iz oblasti revizije i revizijskih vještina; odabir kandidata se zasniva isključivo na intervjuu. U izvještaju komisije nema nacijskog dijela. Izvještaj obuhvata samo listu rangiranih kandidata, dodijeljene bodove i preporuke za zapošljavanje.

Prije početka rada, novi uposlenici dobijaju informacije o Etičkom kodeksu. Oni moraju potpisati izjavu o Etičkom kodeksu, što praktično znači da daju zvaničnu zakletvu o kodeksu kroz pisanu izjavu. Kršenje kodeksa sa sobom povlači disciplinski postupak.

VRI BiH i VRI FBiH koriste probni period u trajanju do šest mjeseci, ovisno o funkciji. U VRI BiH, nadležni rukovodilac po isteku perioda daje prijedlog generalnom revizoru o tome da li novom uposleniku treba odobriti stalno zaposlenje. GR će po tom pitanju zatražiti savjet od LJR. U VRI FBiH posebna komisija prati znanje, vještine itd. novih uposlenika. Komisija također evaluira da li je ponašanje novih uposlenika u skladu sa Etičkim kodeksom. Komisija također olakšava uspješnu tranziciju novih uposlenika u organizaciju, posebno u vezi sa implementacijom ISSA. Nakon završetka probnog perioda, komisija će izvjestiti GR o rezultatima novih uposlenika. GR će potom donijeti odluku o stalnom naimenovanju. Tokom probnog perioda, svaki novi uposlenik ima dva mentora, tj. svog rukovodioca i člana komisije.

⁶⁶ Zakoni o VRI. Članovi 28. i 32-34., (VRI BiH), članovi 28. i 32-34. (VRI FBiH), članovi 31-33. (GSRJS RS)

⁶⁷ VRI FBiH poglavlje IV. Opći i posebni uslovi za zapošljavanje, GSRJS RS dio III

⁶⁸ Zakoni o VRI samo zahtijevaju da bude objavljeno u najmanje jednom dnevnom listu.

⁶⁹ Osnova: dvije objave.

Pod određenim okolnostima, probni period može biti produžen, ali ovu opciju je jedino koristila VRI FBiH nekoliko puta.

U GSRJS RS nema probnog perioda. Novouposlenim osobama se odmah nudi stalno zaposlenje. Postoji samo zvanični program uvođenja u posao za reviziju učinka za nove uposlenike (15 dana). Rukovodilac sektora se bavi uvođenjem i orijentacijom novim uposlenika. On ili ona upoznaje nove uposlenike sa kolegama. Obično se zapošljava osoblje na nižim pozicijama, kojima se daje vremena da nauče o svom poslu.

VRI FBiH do sada ima 100%-tnu stopu uspjeha što se tiče probnog perioda, jer je procedura odabira veoma stroga. Međutim, stroga procedura odabira stvara problem. Ona predstavlja izazov za osoblje uključeno u proces zapošljavanja, posebno za revizore učinka.

U praksi, uredi za reviziju smatraju da zapošljavanje revizora učinka predstavlja izazov. Ne postoji nikakav zahtjev za certifikaciju u pogledu revizije učinka (taj zahtjev postoji kod finansijske revizije). Uredi za reviziju također vide potrebu za internim razvojem vještina revizije učinka i imaju povećanu potrebu za kontinuiranim profesionalnim razvojem u oblasti revizije učinka.

VRI FBiH je pokrenuo procedure za zapošljavanje pripravnika i volontera, koji poslije vjerovatno mogu biti zaposleni kao novi mladi revizori. VRI FBiH sa također povezao sa univerzitetom s ciljem da se promovira kao poslodavac i ohrabri studente/diplomce da se prijave za poslove u VRI FBiH. GSRJS RS je nastojao da zaposli računovođe iz javnog sektora.

Dizajn postupka zapošljavanja odnosno primanja u radni odnos je detaljan i u skladu sa pravnim okvirom. U praksi se može pokazati dosta složenim jer se, u VRI FBiH i GSRJS RS, intervjui obavljaju sa svim kandidatima koji ispunjavaju uslove. Budući da su revizori uključeni u proces, vrijeme utrošeno na proceduru zapošljavanja će uticati na vrijeme koje imaju na raspolaganju za reviziju. Funkcija LJR, koja je odgovorna za zapošljavanje novih uposlenika, je samo indirektno uključena u taj proces. I ljestvica za imenovanje novog osoblja postavljena je visoko, što znači da se mnogi kandidati ne smatraju dovoljno dobrim i moraju biti odbijeni, a što onda može produžiti proceduru zapošljavanja. Ono što je pozitivno u ovakvom pristupu zapošljavanju jeste da nakon probnog perioda praktično i nema osoba kojima je prekinut ugovor o zapošljavanju.

Iako je primanje u radni odnos uspješno, pojednostavljenje samog postupka i uključivanje revizijskog osoblja u kasnijoj fazi, u postupku selekcije odnosno odabira, kada ostane samo nekoliko kandidata, moglo bi osloboditi njihovo vrijeme za aktivnosti revizije. Funkcije LJR bi u tom slučaju trebale preuzeti vodstvo u proceduri zapošljavanja.

Uz to, procedura zapošljavanja mogla bi biti ojačana ako bi se na intervjuima testiralo ne samo znanje već i vještine, kroz izvršavanje zadataka ili testiranje. Recimo, poznavanje engleskog jezika je uslov u svakom opisu radnog mjesta i, osim u slučaju VRI FBiH, ove vještine se efektivno ne provjeravaju u toku postupka zapošljavanja.

Pravni okvir za zapošljavanje u uredima za reviziju, oglašavanje upražnjenih radnih mjesta i procedura odabira daju uvjerenje da se zapošljavanje osoblja temelji na meritornosti, iako se u praksi ne provodi važan dio zapošljavanja koje se zasniva na meritornosti, tj. provjera vještina i GR donose konačnu odluku.

4.6. Obuka i profesionalni razvoj (stručno usavršavanje)

INTOSAI principi i standardi zahtijevaju da *“VRI treba da se zalažu da stalni profesionalni razvoj koji doprinosi kvalitetu pojedinca, tima i organizacije”*⁷⁰ i treba da teže ka izvrsnosti i kvalitetu u svojim uslugama. Kao dio upravljanja kvalitetom *“VRI je dužna uspostaviti politike i procedure osmišljene da joj daju razumno osiguranje da ima dovoljne resurse (ljudske resurse) koji posjeduju kompetencije, sposobnosti i predanost etičkim principima”*⁷¹.

Očekuje se da VRI uspostave i provedu odgovarajući profesionalni razvoj i planove obuke za svaku od tri revizijske discipline: finansijsku reviziju, reviziju usklađenosti i reviziju učinka.

Zakoni o VRI⁷² zahtijevaju da uredi za reviziju podrže uposlenika u napredovanju u karijeri i profesionalnom razvoju kroz obuke i na druge načine. Zakon o GSRJS RS zahtijeva da revizorsko osoblje bude certificirano od strane komisije koja ima sedam članova⁷³. Pravilnici definiraju organizaciju, dužnosti i prava uposlenika, vrstu obuke i vođenje evidencije o uposlenicima. Profesionalni razvoj treba biti utvrđen u godišnjem Planu edukacije koji treba biti zasnovan na procjeni potreba. Izrada plana je zadatak Službe za opće, pravne i finansijske poslove, i Sektora za razvoj, metodologiju i upravljanje kvalitetom, ali u VRI BiH i VRI FBiH su uključeni i viši službenici za međunarodnu saradnju i komunikacije⁷⁴.

Uposlenici imaju pravo na naknadu troškova koji se odnose na polaganje stručnih ispita, uključujući ispite koji su definirani kao poseban zahtjev za određene poslove, i certifikate/potvrde (stručni upravni ispit, potvrda o poznavanju rada na računaru, potvrda o poznavanju engleskog jezika itd.)⁷⁵. Uz to, definisani su kriteriji za odabir kandidata za obuku, uz odredbe u pogledu i odsustva i plaćanja troškova tokom profesionalnog razvoja i obuke (uposljeni ima pravo na plaćeno odsustvo tokom obuke, plaćene troškove profesionalnog razvoja i obuke, dnevnice i putne troškove)⁷⁶. Uredi za reviziju potiču i održavaju saradnju sa obrazovnim i drugim institucijama u radu na aktivnostima koje su od interesa za urede za reviziju⁷⁷.

Internu obuku u VRI BiH organizira Odjel za metodologiju i kontrolu kvalitete za finansijsku reviziju. Ovaj odjel je odgovoran za kontrolu kvaliteta i učestvuje u revizijama. U GSRJS RS je Odjeljenje za planiranje, razvoj i kontrolu kvaliteta odgovorno za obuku i kontinuirani profesionalni razvoj. Odjeljenje podnosi izvještaje GR o provedenim obukama. U VRI FBiH interne obuke organizira Sektor za razvoj, metodologiju i upravljanje kvalitetom.

U periodu između 2000. i 2013. godine, uredi za reviziju u BiH su dobili značajnu podršku od Švedskog državnog uredu za reviziju (SNAO) u usavršavanju revizorskog znanja i vještina.

Planovi obuka i edukacije

Planovi obuka i edukacije VRI BiH i VRI FBiH su uključeni u godišnje programe rada ureda. GSRJS RS sada priprema zaseban godišnji program edukacije koji je prvi put sačinjen 2018. godine.

⁷⁰ INTOSAI – P 12, Vrijednosti i korist vrhovnih revizijskih institucija – donošenje promjena u životima građana, princip 12

⁷¹ ISSAI 140, Kontrola kvaliteta za VRI, element 4

⁷² Zakoni o VRI. Član-30, (VRI BiH) član 30. (VRI FBiH), član 29. (GSRJS RS)

⁷³ Zakon o GSRJS RS, član 38a

⁷⁴ Pravilnik o stručnom usavršavanju i obučavanju zaposlenih u Uredu za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, član 8.3

⁷⁵ Pravilnik o stručnom usavršavanju i obučavanju zaposlenih u Uredu za reviziju institucija u FBiH, članovi 12.3 i 14.1

⁷⁶ Pravilnik o stručnom usavršavanju i obučavanju zaposlenih u Uredu za reviziju institucija u FBiH, član 22.

⁷⁷ Pravilnik o stručnom usavršavanju i obučavanju zaposlenih u Uredu za reviziju institucija u FBiH, Article 24.

Planovi obuke sastoje se od četiri stuba:

- Eksterna edukacija, koju organiziraju eksterna društva za reviziju i institucije za reviziju i uključuje certifikaciju finansijskih revizora i kontinuirani profesionalni razvoj kroz pohađanje seminara, radionica i studijske posjete;
- Zajednička edukacija, pri kojoj četiri ureda za reviziju razmjenjuju iskustva, većinom se organizira u periodima od januara do februara, ili u septembru;
- Interna obuka;
- Samoedukacija, koja je obavezna za revizorsko osoblje.

Planovi za obuke i edukacije za 2019. su prilično cjeloviti i opširni, posebno u slučaju GSRJS RS. Plan obuke GSRJS RS je obuhvatio 13 mogućih eksternih obuka koje organizira Savez računovođa i revizora, od kojih je šest obuka predvidjelo rukovodstvo GSRJS RS, i u kojima će učestvovati 44 uposlenika, a koštaće oko 6500 KM. Aktivnosti vanjske obuke koje nisu predviđene posebnom namjenom predstavljene su kao aktivnosti o kojima će rukovodstvo odlučiti nakon poziva za obuku, ovisno o sadržaju, predavaču i troškovima. Revizori također treba da pohađaju druge eskerne obuke o (promjenama) u pravnoj oblasti. U ovo spada 12 eksternih obuka, sa 3 aktivnosti u svakom kvartalu. Također obuhvata i jednu zajedničku aktivnost obuke.

Planovi obuke i edukacije VRI BiH i VRI FBiH također se doimaju prilično cjelovitim i opširnim, iako u određenoj mjeri imaju karakter liste želja, a aktivnosti su također koncentrisane u februaru. Isto tako, ne dobija se jasan dojam da se vode jasnom strategijom za edukaciju i obuku uposlenika.

Planovi su fokusirani na obuku i edukaciju u oblasti računovodstva i revizije, i nisu dovoljni dobro izrađeni da bi podržali šire oblasti kao što su obuka iz razvoja upravljanja/rukovođenja ili obuka nerevizorskog osoblja.

Aktivnosti izrade planova obuke i edukacije su zasnovane na procjeni potreba ureda za reviziju. U VRI BiH i VRI FBiH, rukovodioci odjela i sektora od uposlenika traže da dostave prijedloge za obuke, nakon čega njihove sugestije evaluiraju rukovodioci odjela i sektora i Služba za opće, pravne i finansijske poslove odnosno Odjeljenje za pravne i opće poslove i ljudske resurse. Odjeljenje za planiranje, razvoj i kontrolu kvaliteta GSRJS RS prikuplja informacije od revizora za utvrđivanje potreba za obukom, putem upitnika koji se dostavljaju svim revizorima i odgovora koje daju rukovodioci sektora. GSRJS RS također prikuplja informacije od eksternih organizacija o obukama koje će provoditi, npr. od Saveza računovođa i revizora.

Iako se čini da planovi, koji nastaju kao rezultat procjena potreba, obuhvataju sve potrebne oblasti, u konačnici, oni nisu rezultat opsežne i uohvatne procjene potreba pojedinih uposlenika i potreba organizacije.

Certifikacija revizora

Revizori moraju biti certificirani. U Zakonu o GSRJS RS⁷⁸ definisani su opšti zahtjevi za certifikaciju. Iako zakoni o ostalim uredima za reviziju ne uključuju odredbe o certifikaciji, u Pravilniku o unutrašnjoj organizaciji nameće se obaveza certifikacije za revizore i više revizore u finansijskoj reviziji. Prava i dužnosti revizora u pogledu obuke regulirana su u Zakonu o radu u institucijama Bosne i Hercegovine,

⁷⁸ Zakon o GSRJS RS, član 38a; VRI BiH, Strateški plan edukacije revizora za period 2016.-2019. godina

pravilnicima o radu⁷⁹ ili u posebnim pravilnicima o certifikaciji revizora u javnom sektoru i u Profesionalnom programu obuke za osposobljavanje revizora u javnom sektoru.

U 2005., KO je sačinio plan edukacije za certificiranje revizora u javnom sektoru. Ovaj plan nije nikada usvojen. Trenutno je certificiranje finansijskih revizora u svim uredima reviziju organizovano kroz saveze računovođa i revizora. Budući da ne postoji sistem vanjske (eksterne) certifikacije za revizore učinka i pravne savjetnike u uredima za reviziju, te da za njih nije uveden sistem interne certifikacije, ovi članovi revizorskog osoblja nisu certificirani.

Novi uposlenici se obično imenuju na poziciju nižeg pomoćnika ili pomoćnog revizora. Da bi dobili unapređenje moraju biti certificirani, gdje je prvo potrebno da posjeduju certifikat ovlaštenog računovođe da bi dobili unapređenje na poziciju revizora ili nižeg revizora. Zatim im je potreban certifikat ovlaštenog revizora za unapređenje na poziciju višeg revizora/vođe tima. Ne postoji vremensko ograničenje za sticanje certifikata. To znači da uposlenici mogu svoj cijeli radni vijek provesti kao pomoćni revizori ako ne žele obaviti certifikaciju.

Uposlenici imaju pravo na plaćeno odsustvo prilikom polaganja ispita i nadoknadu troškova školovanja, ispita i putovanja⁸⁰. Međutim u toku provođenja profesionalne ocjene rada, revizorsko osoblje GSRJS RS nas je informiralo da oni moraju platiti troškove školarine za svoju certifikaciju, te polaganja svakog ispita. VRI BiH plaća troškove polaganja prvog ispita, a uposlenik će platiti troškove ako on ili ona ponavljaju ispit.

Da bi zadržali svoju certifikaciju, revizori bi trebali da provedu najmanje 40 sati u godini u kontinuiranom profesionalnom razvoju. U praksi, neke od sesija obuke koje provode savezi računovođa i revizora za zadržavanje certifikata plaćaju uredi za reviziju na rotacijskoj osnovi – u GSRJS RS. Međutim, uposlenici obično plaćaju pohađanje seminara koje organiziraju savezi, ali im je plaćeno odsustvo dok pohađaju seminare. Odabir uposlenika za obuke ovisi o temi. Ponekad obuku pohađaju svi, nekada samo vođe timova. Materijal za seminar se dijeli na zajedničkim folderima. Osim pohađanja eksternih seminara ili radionica od revizorskog osoblja se očekuje da vrijeme ulažu i u samoedukaciju.

Zajedničke i interne obuke

Zajedničke sesije obuke četiri ureda često se organizovane u periodu kada je SNAO pružao podršku uredima za reviziju i smatrane su korisnim. Sada se zajedničke obuke rjeđe organiziraju. U 2018. organizovane su dvije sesije, a u 2019. je predviđen samo jedan događaj.

VRI BiH smatra da su zajedničke obuke učinkovitije od eksterne obuke. Naprimjer, revizorsko osoblje nauči više od svojih kolega o temama kao što su materijalnost u reviziji usklađenosti, formuliranje nalaza, metodologija kontrole kvaliteta u finansijskoj reviziji nego kada pohađaju seminare privatnih kompanija.

Uredi za reviziju organiziraju interne obuke koje su detaljno navedene u planovima edukacije u kojima su predstavljene teme i period kada će biti provedene. VRI BiH i VRI FBiH koncentriraju ove obuke u februaru, a GSRJS RS tokom godine. Konkretni datumi se objavljuju deset dana prije. Od uposlenika se očekuje da pohađaju neke obuke. Kod GSRJS RS, interne obuke obuhvataju oko pet do deset dana u godini.

⁷⁹ VRI BiH Odluka o načinu i postupku ostvarivanja prava na naknadu za obrazovanje i stručno usavršavanje u institucijama Bosne i Hercegovina, i Pravilnik o plaćama i naknadama, VRI FBiH, Pravilnik o radu, članovi 3.5 -3.9, GSRJS RS Pravilnik o radu, članovi 63-72,

⁸⁰ VRI BiH, Pravilnik o radu, čl. 6.3, GSRJS RS Pravilnik o radu, član 71,

GSRJS RS je naveo da su interno organizovane obuke i samoučenje najviše doprinijeli razvoju revizije u instituciji. Osim toga, u BiH je komercijalno dostupno iskustvo ograničeno, posebno za oblast revizije učinka. To znači da se uredi za reviziju moraju uzdati u sebe i održavati dobru saradnju sa savezima računovođa i revizora.

Tokom ove profesionalne ocjene rade, neki revizori su izrazili svoje zadovoljstvo prilikama koje su im ponuđene za stručno usavršavanje; međutim, neki revizori nisu bili zadovoljni i željeli bi da imaju više prilika za poboljšanje svog profesionalnog razvoja. Pozivi za učešće na konferencijama ili seminarima u inostranstvu ne mogu se uvijek prihvatiti zbog budžetskih ograničenja, ali sasvim sigurno i zbog jezičnih barijera. Poznavanje stranih jezika je kod revizorskog osoblja još uvijek nedovoljno razvijeno.

Rezultati monitoringa

Prema pravilniku, nadležni odjel za obuku treba da vodi evidenciju o prisustvovanju na obukama i da o tome izvještava rukovodstvo ureda za reviziju.⁸¹ Sektor za metodologiju GSRJS RS izvjestio je u januaru 2019. godine o Programu edukacije za 2018. u smislu broja provedenih aktivnosti. Uredi za reviziju nemaju sistem za monitoring kvaliteta obuka, niti kapacitet i vještine da evaluiraju kvalitet obuke i predavača.

Savez računovođa i revizora prati koliko se revizori pridržavaju zahtjeva za 40 sati obuke. Ovo stvara pritisak na revizorsko osoblje da obnavljaju svoje certifikacijske licence, te implicitno na kontinuirani razvoj njihovih stručnih znanja i vještina.

Izazovi

Rukovodstvo ureda za reviziju prepoznaje da je kontinuirani profesionalni razvoj kompetencija i vještina njihovog ljudskog kapitala od ključnog značaja za razvoj institucije. Svi uredi za reviziju su definirali neke ključne izazove. Najveći fokus u narednim godinama će biti na usavršavanju osoblja u oblasti revizije učinka. Finansijski revizori su certificirani računovođe i revizori, ili će to postati. Revizori učinka nisu licencirani, no uredi za reviziju razmišljaju da razviju svoj sopstveni sistem (shemu) certifikacije za reviziju učinka, budući da akademski svijet a ni privatne institucije ne pružaju obrazovanje u oblasti revizije učinka.

Drugi izazov je provođenje revizije zasnovane na riziku. Prije tri godine, VRI BiH je započela s intenzivnim radom na reviziji zasnovanoj na riziku. Institucija je uložila mnogo vremena u obuku, međutim, zaključeno je da je potrebno više vremena da se ovaj model implementira. Potrebno je još poboljšati procjenu rizika zasnovanu na tvrdnji. Timovima je potrebno da se više fokusiraju na rizična područja, a manje na nematerijalne komponente, te da se više pouzdaju u internu kontrolu. Ostali uredi za reviziju naveli su slično iskustvo sa uvođenjem revizije zasnovane na riziku.

Ostale teme za poboljšanje znanja i vještina revizorskog osoblja su:

- obuka iz rukovođenja za rukovodioce odjela/sektora i vođe timova
- izdavanje dva zasebna revizorska mišljenja (za finansijsku reviziju i reviziju usklađenost)
- IT revizija (sigurnost podataka)
- računovodstveni standardi
- revidiranje interne revizije

⁸¹ Pravila VRI BiH o internoj organizaciji i sistematizaciji, član 12.; VRI FBIH Pravilnik o stručnom usavršavanju i obučavanju zaposlenih u Uredu za reviziju institucija u FBIH, član 21.;

- revizija nabavki
- indikatori prevare
- vještine komunikacije i pisanja izvještaja
- strani jezici.

Glavni elementi profesionalnog razvoja su uključeni u pravni okvir ureda za reviziju. Imajući u vidu ograničene (ljudske i materijalne) resurse koje uredi za reviziju imaju na raspolaganju za stručno usavršavanje, politika oslanjanja na eksterne partnere za certifikaciju njihovih računovođa i revizora i kontinuirani profesionalni razvoj čini se logičnom i razumnom. Organiziranje internih obuka s fokusom na specifične teme iz javnog sektora također je razuman i shvatljiv element politika profesionalnog razvoja ureda za reviziju. Nažalost, zajedničke obuke se ne organiziraju tako često kao prije, ali ovaj vid obuke bi mogao biti od velike koristi uposlenicima svih ureda za reviziju te doprinijeti efikasnosti u provođenju iste.

Iako su za lakši proces profesionalnog razvoja uposlenika dostupni samo ograničeni ljudski resursi, glavni elementi pravnog okvira se provode. Revizori su uključeni u izradu programa edukacije, iako uredi za reviziju organiziraju procjenu potreba na različite načine. Programi edukacije za eksternu i internu obuku se izrađuju na godišnjoj osnovi. Organizacija certifikacije i kontinuiranog profesionalnog razvoja (KPR/eng. CPD) je zagarantovana. Međutim, još uvijek postoje elementi koji nisu u potpunosti ili nisu nikako razvijeni u skladu sa pravnim okvirom:

- programi edukacije fokusiraju se na revizorske vještine umjesto na 'meke vještine (*soft skills*). Programi edukacije ne uključuju obuke za rukovodstvo niti obuke za nerevizorsko osoblje;
- programi edukacije odnose se na opće ciljne grupe (finansijska revizija ili revizija učinka) i mogli bi biti određeniji, posebno za internu edukaciju. Ustvari, ovaj dio programa edukacije je manje više najava obuke i nije dobro zamišljen kroz programe za buduće događaje (sa datumima, predavačima, specifičnom ciljnom grupom, brojem dana);
- veliki obim posla, uz zahtjev za KPR za certificirane računovođe i revizore zahtijeva individualniji pristup. Međutim, ne postoje lični planovi razvoja. Uposlenici se ne biraju na osnovu kompetencija. Ne provodi se ni monitoring profesionalnog razvoja pojedinačnih uposlenika;
- ne postoje programi uvođenja u posao za nove uposlenike. Uvođenje novog osoblja prepušteno je rukovodiocima odjela/sektora. Oni treba da novouposlene uvedu u organizaciju i reviziju;
- iako pravni okvir za profesionalni razvoj regulira da prava uposlenika budu osigurana (plaćeno odsustvo, nadoknada troškova školarine i ispita, putni troškovi), u praksi bi ova prava mogla biti više harmonizirana i ne poštuju se uvijek u potpunosti od strane rukovodstva ureda za reviziju.

4.7. Zaključci

Pravni okvir za uposlenike ureda za reviziju je uveden i dobro strukturiran. Zbog nedostatka ljudskih resursa uključenih u provođenje pravnog okvira i politika, neki glavni elementi funkcije LJR kao što su sistem upravljanja učinkom, sistem ocjenjivanja i politike dobrobiti uposlenika još uvijek nisu razvijeni.

Uredi za reviziju definiraju i planiraju svoje potrebe za popunjavanjem radnih mjesta kako bi ispunili svoje mandate i ostvarili ciljeve u skladu sa svojim pravnim okvirom. Sistemi godišnjeg planiranja LJR u uredima za reviziju ispunjavaju svoju svrhu i funkcioniraju shodno tome u praksi. Međutim, planiranje HR uglavnom se fokusira na povećanje broja uposlenika, a manje na kvalitet organizacije, i potrebu da se dobri proizvodi isporuče po minimalnom trošku. Kvalitet funkcija koje daju podršku revizorskim zadacima

ureda za reviziju kao što su ULJR, pravni savjeti i profesionalni razvoj, je prijeko potreban u olakšavanju rukovođenja i funkcioniranja ureda za reviziju.

Uredi za reviziju imaju otvorene i transparentne procese zapošljavanja, ali zbog ograničenih resursa dostupnih za ULJR, revizorsko osoblje je u značajnoj mjeri uključeno i u proces odabira. Mnogi kandidati ne ispunjavaju (formalne) stroge kriterije odabira, što utiče na trajanje procesa odabira. Nakon što kandidati dobiju zaposlenje u uredu za reviziju, pokazuju se kao motivirani i dobri uposlenici.

Uredi za reviziju imaju programe strukturne obuke zasnovane na procjenama potreba, ali samo za revizorsko osoblje. Privatni sektor nudi certifikaciju računovođa i revizora i programe KPR za zadržavanje licence. Programi interne edukacije su generički i ne fokusiraju se na specifične potrebe grupa ili pojedinih uposlenika. Politika profesionalnog razvoja ureda za reviziju fokusirana je na grupe uposlenika (uključujući rukovodstvo), a ne na pojedinačne uposlenike. To znači da uposlenici nemaju individualne planove razvoja, ne odabiru se za obuku na osnovu kompetencija i potreba, ne postoje zvanični programi uvođenja za nove uposlenike, a napredak koji ostvare pojedini uposlenici zahvaljujući svom profesionalnom razvoju se ne prati i ne evaluira.

4.8. Preporuke

Preporuke Tima za profesionalnu ocjenu rada u pogledu upravljanja ljudskim resursima su:

Funkcija LJR politika i planiranje

- ▶ Uredi za reviziju trebaju revidirati djelotvornost i učinkovitost svojih organizacionih struktura, uzevši u obzir postojeće i buduće potrebe za ljudskim resursima institucija za reviziju i za podršku procesima, i da ne smatraju sistematizaciju kao datost.
- ▶ Uredi za reviziju trebaju revidirati uloge i odgovornosti svojih funkcija LJR i njegovati razvoj funkcije upravljanja ljudskim resursima, fokusirane na razvoj sistema upravljanja ljudskim resursima koji omogućava angažiranje, razvoj, zadržavanje i motivaciju osoblja, ispunjava savjetodavne zadatke koji se odnose na strategiju ljudskih resursa i politiku rukovođenja uredom za reviziju.
- ▶ Uredi za reviziju trebaju ponovo uvesti sistem ocjenjivanja učinka, ali napravljen po mjeri organizacione strukture i potreba svake institucije. Sistemi ocjenjivanja učinka su važno sredstvo u procjeni rada i rezultata uposlenika, koje prepoznaje potencijal i razvojne potrebe uposlenika i pruža argumente i opravdanje za unapređenje.

Zapošljavanje

- ▶ Uredi za reviziju trebaju preispitati djelotvornost i učinkovitost procesa zapošljavanja. Naprimjer, kvalitet procesa odabira mogao bi se poboljšati uključivanjem provjera vještina kandidata, a efikasnost procesa mogla bi biti unaprijeđena time što će se u proces odabira uključivati manje (revizorskog) osoblja.
- ▶ Uredi za reviziju trebaju razmotriti povećanje obuhvata koji imaju objave o upražnjenim radnim tako što će koristiti i druge kanale - osim dnevnih novina i web stranice za zapošljavanja - kao što su akademska zajednica, društveni mediji i strukovne/profesionalne organizacije.

Profesionalni razvoj

- ▶ Uredi za reviziju trebaju izraditi politiku profesionalnog razvoja sa fokusom na stručno usavršavanje pojedinačnih članova osoblja (revizorsko i nerevizorsko osoblje).
- ▶ Uredi za reviziju trebaju razviti kapacitete za LJR koji bi konkretno trebali biti odgovorni za izradu, organiziranje, monitoring i evaluaciju politika i programa profesionalnog razvoja
- ▶ Uredi za reviziju trebaju izraditi plan obuke i razvoja uposlenika na osnovu sveobuhvatnije procjene potreba onoga što institucija želi postići, kako to želi uraditi, koje kompetencije uposlenici imaju i trebaju, razvojne potrebe svakog uposlenika, uključujući razvoj rukovođenja/menadžmenta, IT, etiku, i meke vještine.

5. Procesi revizije

5.1. Uvod

Zakoni o VRI uredima za reviziju daju zakonska ovlaštenja da provode revizije svih javnih tijela i institucija pod njihovom nadležnošću, kao i kompanija u kojima vlada ima većinski udio. Mandat uključuje lokalne vlade na entitetskim nivoima (kantoni, gradovi i općine u slučaju VRI FBiH; gradovi i opštine u slučaju GSRJS RS). Mandati sva četiri ureda za reviziju također pokrivaju sredstva koja su obezbijedila međunarodna tijela ili organizacije, bilo kao kredite ili grantove. Za određeni broj institucija uredi za reviziju imaju zakonsku obavezu da provode finansijske revizije na godišnjoj osnovi, dok se finansijske revizije za ostale institucije i revizije učinka provode po osnovu procjene rizika.

5.2. Revizijski standardi, politike, smjernice i metodologije

Usvajanje ISSAI kao mjerodavnih standarda revizije u javnom sektoru

U sva četiri zakona je propisano da uredi za reviziju moraju primjenjivati Međunarodne standarde vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI) te usvojiti i objaviti te standarde⁸². Usvajanje ISSAI kroz kolegije provodi KO. U aprilu 2018., KO je usvojio odluku o usvajanju INTOSAI okvira⁸³. Odluke KO se redovno ažuriraju kada se INTOSAI okvir modifikuje putem INCOSAI.

Ovo pokazuje da je BiH odabrala usvajanje ISSAI kao mjerodavnih standarda revizije u javnom sektoru u BiH, umjesto da razvija svoje sopstvene standarde na nivou zemlje na osnovu INTOSAI principa revizije⁸⁴. Izbor naveden gore se adekvatno odražava u modelima mišljenje revizora, u kojima se utvrđeno - "Našu(e) reviziju(e) smo proveli u skladu sa Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija"⁸⁵.

Odlučivanje za usvajanje i primjenu međunarodnih standarda revizije je jasno, razumljivo, i zakonski adekvatno, s jednim izuzetkom. *Zakon o računovodstvu i reviziji Bosne i Hercegovine (Zakon o reviziji)* propisuje da će standardi revizije koji se primjenjuju na cijeloj teritoriji BiH biti: Međunarodni revizijski standardi (ISA), Etički kodeks za profesionalne računovođe, i sve povezane upute, objašnjenja i smjernice koje je izdala Međunarodna federacija računovođa ("IFAC")⁸⁶. *Zakon o reviziji* još zahtijeva da se IFAC standardi primjenjuju na sva privatna i javna preduzeća i ostala pravna lica sa sjedištem u BiH⁸⁷.

*Zakon o VRI BiH*⁸⁸ i *Zakon o VRI FBiH*⁸⁹ također insistiraju da se IFAC standardi koriste za reviziju javnih preduzeća, dok se u *Zakonu o VRI BD* i *Zakonu o GSRJS RS Law* ne nameće takav uslov, već samo generalno navode INTOSAI i IFAC standardi ka mjerodavni. U slučaju VRI BiH i VRI FBiH, ovo stvara 'pravnu nesigurnost' u pogledu standarda koje treba primjenjivati pri reviziji javnih poduzeća, naime – da

⁸² Zakoni o VRI, član 10. (SAiBiH), član 10. (VRI FBiH), član 15. (GSRJS RS) i član 10. (VRI BD),

⁸³ Odluka KO o prihvatanju ISSAI okvira u BiH 25/04/18.

⁸⁴ ISSAI 100 - Osnovni principi revizije javnog sektora, član 8

⁸⁵ ISSAI 100 - Osnovni principi revizije javnog sektora, član 8

⁸⁶ Zakon o računovodstvu i reviziji Bosne i Hercegovine, Službeni glasnik 42/04, član 1.2b),

⁸⁷ Zakon o računovodstvu i reviziji Bosne i Hercegovine, član 4.

⁸⁸ Zakon o VRI BiH, članovi 10.2 i 10.3

⁸⁹ Zakon o VRI FBiH, član 10.3

li su Praktične napomene uz ISA standarde mjerodavne tokom finansijskih revizija i da li su ISSAI 300, 4000, 3000, 3100, 3200 i 4000 mjerodavni tokom revizija usklađenosti i učinka javnih poduzeća.

Usvajanje smjernica za reviziju od strane Koordinacionog odbora

Zakonom o VRI BiH povjerava se mandat KO da uspostavi konzistentne vodiče i uputstva, na osnovu ISSAI⁹⁰. Zakoni za VRI BiH, VRI FBiH i GSRJS RS ne obavezuju date urede za reviziju da primjenjuju vodiče i uputstva koje je usvojio KO. Jedini ured za reviziju koji je zakonski obavezan da primjenjuje vodiče i instrukcije koje je usvojio KO je VRI BD⁹¹. Kao rezultat toga – naprimjer, Godišnji program rada VRI BiH⁹² ispravno se poziva na zakon o VRI BiH, ISSAI i metodologiji revizije Ureda kao osnovu za svoje revizije, bez ikakvog navođenja vodiča koje je usvojio KO. KO je usvojio sljedeće vodiče:

- Vodič za finansijsku reviziju javnog sektora (2009.)
- Vodič za finansijsku reviziju javnog sektora (2016.)
- Vodič za kontrolu kvaliteta u reviziji (samo za finansijske revizije) (2009.)
- Načela revizije učinka (2009.)
- Vodič za reviziju učinka (2013.)
- Vodič za osiguranje kvaliteta revizije učinka (2013.)
- Smjernice za IT reviziju (2006.).

Vodič za finansijsku reviziju javnog sektora je u značajnoj mjeri modifikovan 2016. godine. Najvažnije modifikacije odnosile su se na dva revizorska mišljenja – o fer prezentaciji finansijskog izvještaja i o usklađenosti sa zakonima i propisima, kako je sugerisano u prethodnoj profesionalnoj ocjeni rada. Vodič je dobro urađen, međutim isti se generalno fokusira na reviziju pojedinačnih budžetskih korisnika, dok bi specifičnosti konsolidiranih izvještaja za, recimo, revizije kantona mogla biti potrebna sofisticiranija metodologija, uključujući kriterije za reviziju. Isto se odnosi na finansijske izvještaje vlada. U 2018., verzija Vodiča iz 2016. je još jednom modifikovana, uvođenjem ključnih revizijskih pitanja⁹³ i provjerom praksi izvještavanja. Međutim, KO nije odobrio modifikacije urađene 2018. godine.

Štoviše, radna grupa je razmatrala ažuriranje Vodiča za reviziju učinka tokom perioda 2018. – 2019. godina. Zaključeno je da je verzija iz 2013. u skladu sa ISSAI, dok bi o nivou detalja (moguće dopune) odlučivale pojedinačne VRI. Navedena odluka niti je razmatrana na sastancima KO, niti ju je KO odobrio. Vodič za kontrolu kvaliteta u reviziji je ažuriran 2016., ali KO ga još nije odobrio. Uredi za reviziju koriste ažurirani vodič do one mjere do koje se smatra prikladnim. Recimo, VRI BiH u VRI FBiH su koristili ažurirani Vodič za finansijsku reviziju javnog sektora (2018.) za reviziju finansijskih izvještaja u 2018. godini.

Odgadjanja u odobravanju ažuriranog vodiča od strane KO povlače pitanja o ulozi odbora. Smatramo da KO može imati ključnu i pozitivnu ulogu u promoviranju revizijskih praksi u javnom sektoru u BiH, olakšanjem razmjene iskustva i zajedničkih revizije, gdje bi kao rezultat uredi za reviziju doživjeli brži profesionalni razvoj. Međutim, ako će KO imati samo savjetodavnu ulogu, treba razmisliti o izmjenama Zakona o VRI BD tako što bi se uklonila obaveza da ovaj ured slijedi vodiče koje je usvojio KO. Ovim bi se izbjegla situacija u kojoj se VRI BD nalazi pred teškim izborom da svoj rad zasniva na zastarjelim vodičima

⁹⁰ Zakon o VRI BiH, član 46.,

⁹¹ Zakon o VRI BD, članovi 47. i 48.

⁹² Program Rada Ureda Za Reviziju Institucija BiH ZA 2018.

⁹³ ISSAI 2701 – Komuniciranje ključnih revizijskih pitanja u izvještaju neovisnog revizora

kako bi zadržao usklađenost sa zakonom, ili da nastavi raditi sa ažuriranim metodologijama i time krši zakon.

5.3. Finansijske revizije / revizije usklađenosti

Proces finansijske revizije/revizije usklađenosti

Svi uredi za reviziju slijede isti proces za reviziju godišnjih finansijskih izvještaja, gdje se revizije dijele u dvije faze: prethodna revizija i završna revizija. Prethodna revizija, između ostalog, obuhvata procjenu implementacije preporuka iz prethodne godine, i obično se provodi od septembra do decembra u tekućoj budžetskoj godini. Nakon prelazne revizije šalje se pismo rukovodstvu subjekta revizije u kojem se navode greške i slabosti koje treba ispraviti ili ukloniti prije pripreme završnog finansijskog izvještaja. Tokom završne revizije, evaluiraju se mjere koje je poduzeo subjekt revizije. Završne revizije obično se završavaju do kraja juna osim u slučaju VRI FBiH, gdje se revizije završavaju do kraja septembra. Proces je prikladan za svaki ured za reviziju koji provodi finansijske revizije/revizije usklađenosti i jasno je opisan u Vodiču za finansijsku reviziju javnog sektora (2016.). Međutim, interni procesi (šta koja strukturna jedinica/član osoblja radi u toku procesa) u pojedinim uredima za reviziju, ovisno o organizacijskoj strukturi i aktima o sistematizaciji, nisu u cjelosti formalizirani kao interni propisi od strane ureda za reviziju, gdje su postojeći interni procesi fragmentirani, a ponekad i zastarjeli⁹⁴.

Finansijska revizija – predmet ispitivanja

Finansijska revizija se fokusira na to da utvrdi da li su finansijske informacije subjekta revizije predstavljene u skladu sa mjerodavnim okvirom za finansijsko izvještavanje i regulatornim okvirom⁹⁵. Bez prihvatljivog okvira za finansijsko izvještavanje, rukovodstvo subjekta nema odgovarajuću osnovu da pripremi finansijske izvještaje, a uredi za reviziju nemaju odgovarajuće kriterije za reviziju subjekata⁹⁶. Trenutno ne postoji objektivna i mjerodavna osnova koja bi u svijetu bila općepriznata za ocjenu prihvatljivosti okvira za finansijsko izvještavanje opće namjene. U nedostatku takve osnove, pretpostavka je da su standardi finansijskog izvještavanja, koje su definirale organizacije koje su ovlaštene ili priznate da objavljuju standarde (npr., IPSAS, MSFI/eng. IFRS), prihvatljivi za finansijske izvještaje opće namjene⁹⁷.

U BiH, okvir za finansijsko izvještavanje na nivou zemlje se koristi kao revizijski kriterij za provođenje finansijskih revizija. Recimo, subjekti revizije koju provodi VRI BiH primjenjuju pravila koje su dostupna na web stranici Ministarstva finansija i trezora BiH (MFT), za koje i samo MFT smatra da su samo djelimično u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima javnog sektora (MRSJS/eng. IPSAS). Postoje i drugi nedostaci između okvira finansijskog izvještavanja na nivou zemlje i IPSAS, recimo, formulacija i izvršenje budžeta se zasnivaju samo na administrativnoj i ekonomskoj klasifikaciji, i nedostaju adekvatne računovodstvene politike na nivou institucija BiH, što dovodi do različitog tretiranja rashoda u različitim institucijama⁹⁸ i evidencija koje nisu uporedive⁹⁹. Kontni planovi nisu harmonizirani između državne i

⁹⁴ Naprimjer, Uputstvo o izradi i sačinavanju finansijskog izvještaja za 2010., te predložak tj. model i podnošenje izvještaja o reviziji za 2010. koje je sačinio VRI BiH su dobri primjeri za razvoj internih procesa.

⁹⁵ ISSAI 200, Načela/principi finansijske revizije, član 4.

⁹⁶ ISSAI 200, Načela/principi finansijske revizije, član 21.

⁹⁷ ISSAI 200, Načela/principi finansijske revizije, član 16.

⁹⁸ Izvještaj br. 82646-BA, Ocjena javnih rashoda i finansijske odgovornosti, Bosna i Hercegovina (PEFA), maj, 2014.

⁹⁹ Evropska komisija, Povremena publikacija o evropskom gospodarstvu broj 158: 2013 Ekonomski i fiskalni programi Albanije i Bosne i Hercegovine za 2013.: Pregled i procjena od strane Evropske komisije (uli 2013.)/EU Commission's Overview and Country Assessment (juli 2013.).

entitetskih vlada u BiH, a pravni osnov za predstavljanje podataka iz konsolidiranog budžeta parlamentima još nije uveden. U nekim slučajevima neobjelodanjivanje (neotkrivanje) komparativnih podataka za prethodnu godinu u izvještajima o bilansu uspjeha o izvršenju budžeta i izvještaja o gotovinskom toku predstavljaju još jedan otklon od IFRS¹⁰⁰.

U slučaju da zemlja nije usvojila IPSAS ili druge međunarodno priznate standarde i/ili okvir, prvi korak za revizora je da evaluiira da li računovodstveni okvir koji se primjenjuje obezbjeđuje kriterije koji su prihvatljivi da se po njima evaluiira predmet ispitivanja revizije (finansijski izvještaji). Ako to nije slučaj, revizor može zaključiti da ne postoje preduslovi za reviziju utvrđeni prema ISSAI za finansijsku reviziju¹⁰¹. Ovo može rezultirati specifičnom formulacijom revizorskih mišljenja, budući da je revizoru zabranjeno da se poziva na ISSAI, uz korištenje fraza *'prisutni u priličnoj mjeri, u svim materijalnim aspektima'*, ili *'pruža tačan i fer uvid'*¹⁰².

Vodič za finansijsku reviziju javnog sektora (2018.) i metodologije za finansijsku reviziju ureda za reviziju ne uključuju savjet za revizore o tome kako da procjenjuju prihvatljivost okvira finansijskog izvještavanja, i samim tim odaberu odgovarajuću formulaciju mišljenja. Posljedica toga je da se u revizorskim mišljenjima/izvještajima navode *'tačan i fer uvid'* i *'u svim materijalnim aspektima'*, bez dokaza da je izvršena procjena samog okvira.

Bez obzira na gore navedeno, neki uredi za reviziju¹⁰³ su ispravno modifikovali svoja mišljenja zbog toga što okvir finansijskog izvještavanja na nivou zemlje nije usklađen sa međunarodno priznatim standardima, što predstavlja dobar poticaj za vlade da poduzmu korake u pravcu uspostave prihvatljivih okvira finansijskog izvještavanja.

Finansijska revizija kao kombinirana revizija – revizija finansijskih izvještaja/revizija usklađenosti

Prema zakonima o VRI, sva četiri ureda za reviziju moraju provesti (obavezne i po diskrecijskom izboru) godišnje finansijske revizije, te dati procjenu o fer prezentaciji finansijskih izvještaja (ili izvještaja o izvršenju budžeta), koja rezultira standardnim mišljenjem finansijske revizije prema ISSAI 200. Uz to, prema članovima o finansijskoj reviziji, *Zakoni o VRI*¹⁰⁴ konkretno zahtijevaju da uredi za reviziju procijene da li su institucije usklađene sa zakonima i propisima, da li su osigurale pravilno korištenje sredstava u skladu sa planiranim ciljem na godišnjoj osnovi, te da razmotre finansijsko upravljanje, internu reviziju i interne sisteme kontrole institucija.

Sva četiri ureda za reviziju implementiraju ove zahtjeve kroz provođenje kombiniranih finansijskih revizija i revizija usklađenosti sa svim tijelima koja podliježu finansijskoj reviziji svake godine. Element revizije usklađenosti ovih kombiniranih revizija zahtijeva više revizorskog rada nego što je potrebno prema ISSAI za finansijsku reviziju, konkretno - ISSAI 2250¹⁰⁵. One se provode u skladu sa ISSAI 4000 i kao rezultat imaju zasebno mišljenje u usklađenosti koje pruža razumno uvjerenje da *'su operacije subjekta revizije, u svim materijalnim aspektima, usklađene sa zakonima i propisima definiranim kao kriteriji za reviziju'*¹⁰⁶.

¹⁰⁰ Izvještaj o finansijskoj reviziji Konsolidiranog godišnjeg finansijskog izvještajaa za korisnike budžeta Republike Srpske 2017., br. RV031-18, 31.08.2018.

¹⁰¹ ISSAI 2200 članovi 8. i 18., i ISSAI 2210 članovi 6-8.

¹⁰² ISSAI 2210, član 19 b) (ii),

¹⁰³ Npr. VRI FBiH, GSRJS RS.

¹⁰⁴ Zakoni o VRI, član 13. (VRI BiH), član 13. (VRI FBiH), član 18. (GSRJS RS) i član 13. (VRI BD BiH)

¹⁰⁵ "Razmatranje zakona i propisa u reviziji finansijskih izvještaja".

¹⁰⁶ Vodič za finansijsku reviziju javnog sektora 2018., koju su zajednički izradile VRI BiH i VRIFBiH, Prilog 21

Uvažavamo činjenicu da je u izradu i ažuriranje Vodiča za finansijsku reviziju javnog sektora (2018.) uložena značajna trud. Osim uticaja na kvalitet finansijske revizije/revizije usklađenosti predmeta ispitivanja koji su opisani u narednom tekstu, cijenimo kvalitet i nivo detalja vodiča za finansijsku reviziju/reviziju usklađenosti u BiH, te, konkretno – neformalne anekse (priloge) u vodiču. Smatramo da će, nakon što se uklone uočene slabosti, revizori javnog sektora u BiH imati dobru osnovu za 'set alata/eng. tool-kit', uskađen sa ISSAI, za provođenje finansijskih revizija/revizija usklađenosti visoke kvalitete i dodane vrijednosti. Također uvažavamo napor koji su svi uredi za reviziju uložili u izradu vodiča za finansijsku reviziju/reviziju usklađenosti u situaciji gdje relevantni ISSAI (4200) više nisu mjerodavni, budući da okvir INTOSAI prolazi kroz značajnu reformu¹⁰⁷, a tijela INTOSAI koja utvrđuju standarde su u procesu izrade novih standarda i GUID (INTOSAI vodič). Međutim, kad je riječ o reviziji usklađenosti, čini se da je Vodič još uvijek previše generaliziran da bi bio koristan alat revizorima.

Revidirani ISSAI 200 o finansijskoj reviziji propisuje da *'u javnom sektoru, revizor treba praviti razliku između opsega rada izvršenog kako bi se verificovala usklađenost sa zakonima i propisima za potrebe izdavanja mišljenja o finansijskim izvještajima, i revizorskog rada obavljenog kako bi se verificovala ostala pitanja usklađenosti za potrebe izdavanja revizorskog mišljenja o usklađenosti i/ili izvještaja'*¹⁰⁸.

Vodič je skroman u definiranju 'linije razgraničenja'¹⁰⁹ između ispunjavanja zahtjeva u okviru ISSAI 2250 (pregled aspekata usklađenosti za potrebe mišljenja finansijske revizije) i ISSAI 4000 (pregled aspekata usklađenosti za potrebe mišljenja o usklađenosti). Vodič je prilično generaliziran u pogledu kriterija za reviziju usklađenosti, a što predstavlja bit, suštinu revizije usklađenosti. 'Dio o usklađenosti' Vodiča također se čini da je 'vođen finansijskom revizijom' i sugerira da i – ISSAI standardi o finansijskoj reviziji (2003-2810) i ISSAI standardi o reviziji usklađenosti (4000) treba da se slijede istovremeno, što u određenim prilikama može biti popriličan izazov.¹¹⁰ Štoviše, u Vodiču nema nikakvih modela, predložaka ni primjera.

VRI BiH je pokušao kompenzirati gore navedene slabosti Vodiča kroz dobro razrađene (neformalne) priloge (anekse) uz Vodič za finansijsku reviziju javnog sektora 2018., koji sadrže predloške npr. za procjenu rizika, utvrđivanje materijalnosti, dokazne postupke, testove kontrole, izračun revizorskih uzoraka, plan i strategiju revizije, detaljne programe revizije, revizorski izvještaj i mišljenje, itd.¹¹¹ Međutim, za pitanje 'linije razgraničenja' i dalje je potrebno objašnjenje budući da

se u nekim strategijama revizije, koje koje pregledao tim za profesionalnu cijenu rada, ne pravi razlika između obima verifikacija koje za rezultat imaju mišljenje finansijske revizije i obima verifikacija koje za rezultat imaju mišljenje revizije usklađenosti.¹¹²

U toku provođenja naše ocjene, razna su mišljenja izražena po ovom pitanju. Neki revizori su potvrdili da bi vodič i metodologije mogli biti jasniji u pogledu 'linije razgraničenja' između verifikovanja pravnih tvrdnji za potrebe mišljenja finansijske revizije i revizije usklađenosti (uključujući regularnost) za potrebe davanja mišljenja o usklađenosti. Ostali su naznačili da je linija razgraničenja prilično jasna, s tim da se ISSAI 2250 (Razmatranje zakona i propisa u reviziji finansijskih izvještaja) ne uzima u obzir pri izdavanju mišljenja finansijske revizije, i gdje se sva pitanja usklađenosti (uključujući regularnost) razmatraju za

¹⁰⁷ Prelazak na IFPP (Okvir profesionalnih objava (IPPF) Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI)).

¹⁰⁸ Ažurirani ISSAI 200, Načela finansijske revizije, Nacrt, tačka 51.

¹⁰⁹ Vodič za finansijsku reviziju javnog sektora 2018., tačka 2.2.1., Dio III

¹¹⁰ Vodič za finansijsku reviziju javnog sektora 2018., tačka 2.2.1., Dio III

¹¹¹ Vodič za finansijsku reviziju javnog sektora 2018., tačka 2.2.1., prilozi 1-26.

¹¹² GSRJS RS, Strategija revizije, Ministarstvo zdravlja i socijalne zaštite (RV-017-19); Strategija revizije, Agencija za agrarna plaćanja (RV-028-19).

izdavanje mišljenja o usklađenosti, ali sa dosta širim obuhvatom nego što se traži prema ISSAI 2250. Ovo ukazuje na nedostatak jasnoće Vodiča te potrebu za daljnjim eskplanatornim usmjeravanjima. VRI BiH insistira na tome da je ažurirani Vodič jasan u pogledu 'linije razgraničenja' i opsega verifikacija koje revizori moraju obaviti da bi izdali mišljenje finansijske revizije ili revizije usklađenosti. Međutim, budući da tim za profesionalnu ocjenu rada, kao 'kvalificirana treća strana' nije mogao dobiti razumno uvjerenje o gore navedenom, a u kombinaciji sa signalima koje smo od revizora dobili tokom intervjua, predlaže se provođenje obuke po mjeri za revizore, kako bi se dodatno objasnile odredbe ažuriranog Vodiča (2018. godina).

U dodatno izrađenim (neformalnim) priložima se predviđa da se profesionalna prosudba o revizorskim mišljenjima o usklađenosti zasniva na kriterijima koji navode devet obaveznih zakona o budžetu, platama u javnom sektoru, porezu na dohodak (za FBiH i RS), zapošljavanju, državnoj upravi, finansiranju javnih institucija, javnim nabavkama, internoj reviziji i s tim povezanim podzakonskim aktima. Ovisno o tijelu koje je predmet revizije, lista kriterija se nadopunjuje zakonima i podzakonima specifičnim za dati sektor¹¹³. Odredbe relevantnih zakona i podzakona su dalje detaljno navedene u radnim programima revizora/programima revizije, gdje su date smjernice za revizore u kojima su definirane situacije kada je pozitivno mišljenje prikladno, i kod situacija kada se 'gradiraju' slabosti koje rezultiraju ili modificiranim ili negativnim mišljenjem, ili suzdržanošću od mišljenja¹¹⁴.

Lista zakona, koji služe kao kriteriji za reviziju usklađenosti, čini sastavni dio revizorskog mišljenja i izvještaja¹¹⁵, što smanjuje rizik u pogledu revizora, kada daju razumno uvjerenje o usklađenosti sa zakonima i propisima. Međutim, zakoni specifični za određene sektore, koji su dodani kao revizijski kriteriji ovisno o sektorima, nisu definirani u Vodiču za finansijsku reviziju javnog sektora (2018.), a ni u metodologijama za finansijsku reviziju koje su sačinili uredi za reviziju. Budući da privredni sektori BiH pokazuju tendencu da budu prilično komplikovani, te uključuju mnoge međusobno povezane zakone i podzakone, namjera da se daje 'razumno uvjerenje' o usklađenosti operacija i rada subjekata revizije sa tim zakonima i propisima, čini se ambicioznom i povlači visoke revizijske rizike. Naprimjer, kriteriji za reviziju usklađenosti za reviziju Federalnog ministarstva rada i socijalne politike (FMRSP) uključuju zakone o socijalnoj zaštiti, penzijama, invalidskom osiguranju i prijevremenoj penziji¹¹⁶. U kombinaciji sa komparativno skromnim brojem osoblja, nedostatkom resursa, nedostatkom prakse da se uključuju vanjski eksperti i pravni savjetnici, revizijski rizici bi mogli postati nepodnošljivi. Uz to, opis materijalnosti u pogledu usklađenosti u Vodiču i metodologijama je prilično široko i generalizirano postavljen. Analiza mandata ureda za reviziju u njihovim zakonima¹¹⁷, osim uvjerenja o tome da li finansijski izvještaji 'daju tačan i pravičan prikaz', od revizora se traži da verifiraju da li su sredstva utrošena u namjeravane svrhe.¹¹⁸ Međutim, iako nije bilo jasnog koncenzusa o tome kako bi ovo trebalo uraditi, uredi za reviziju su naznačili da trenutno nije izvedivo verifirati ostvarenje zadatih ciljeva, jer se u izvještavanju od strane subjekata revizije ne daju ove informacije. Također su naznačili da se trenutno razmatra da se ovo obavi kroz revizije učinka.. Posljedica toga je da se u revizorskom mišljenju o usklađenosti koje izdaju uredi za reviziju, u okviru finansijskih revizija, potvrđuje samo usklađenost/neusklađenost sa zakonima i

¹¹³ VRI BiH, Metodologija za finansijsku reviziju, Dio II 'Izvještaj o reviziji', Prilog 21.,

¹¹⁴ Vodič za finansijsku reviziju javnog sektora 2018., Okvirni kriteriji za mišljenja o usklađenosti u finansijskim izvještajima za 2018.

¹¹⁵ Vodič za finansijsku reviziju javnog sektora 2018, Prilog 21 do ažuriranog

¹¹⁶ Federalno ministarstvo rada i socijalne politike, Strategija za finansijsku reviziju, član 3.2, SAI Laws, Article 13 (SAIBiH), Article 13 (SAIFBiH), Article 18 (SAIRS) and Article 13 (SAIBD).

¹¹⁷ Zakoni o VRI, član 13. (VRIBiH), član 13 (VRIFBiH), član 18 (GSRJS RS) i član 13 (VRIBD).

¹¹⁸ "... koriste sredstva za odgovarajuće namjene".

propisima, a ne bave se pitanjem ostvarenja ciljeva.. Ključni razlog zbog kojeg ovo nije izvedivo bi mogao biti: *'sistem planiranja budžeta koji na svim nivoima uglavnom sadržava samo kategorije rashoda unutar dostupne proračunske (budžetske) omotnice, umjesto strateškog usmjeravanja resursa ka ciljevima društvenog i ekonomskog razvoja. Rezultat ovoga je da, u procesu planiranja budžeta, BiH ne koristi budžetiranje koje se temelji na rezultatima'*. Međutim, , uredi za reviziju trebaju pojasniti ovaj konkretni aspekt revitorskog rada i razmisliti kako to rješavati onda kada bude izvedivo, ili predložiti izmjene poglavlja o finansijskoj reviziji u svojim zakonima, ako i kada zakoni budu 'otvoreni ' za izmjene.

Identifikovana pitanja stvaraju izazove u učinkovitom izvještavanju o rezultatima revizija, u pogledu mišljenja, te u pogledu duže forme izvještaja o rezultatima (nalazima). Konkretno, u razdvajanju pitanja na pitanja koja utiču na mišljenje finansijske revizije i izvještaj, i na ona koja utiču na mišljenja revizije o usklađenosti.

Kako je ranije ukazano, uredi za reviziju su proveli odredbe zakona kroz provođenje kombiniranih finansijskih revizija i revizija usklađenosti svih subjekata koji podliježu finansijskoj reviziji svake godine. Jasno je da zakoni propisuju da uredi za reviziju provode finansijsku reviziju i reviziju usklađenosti na godišnjoj osnovi. Međutim, mišljenja smo, s izuzetkom GSRJS RS, da zakoni ne propisuju obavezu da zahtjevi u pogledu revizije usklađenosti trebaju biti dio svake provedene finansijske revizije i da je moguće da postoji određena fleksibilnost u pogledu toga kakav bi mogao biti pristup ureda za reviziju elementima revizije usklađenosti. Uz to, provedene finansijske revizije su angažmani za atestiranje (pregled), a elementi revizije usklađenosti su angažmani s direktnim izvještavanjem, te su očekivanja u pogledu izvještavanja različita u oba slučaja.

Iako zakoni nisu eksplicitni, naše je mišljenje da, s izuzetkom GSRJS RS, uredima za reviziju pružaju dovoljnu fleksibilnost da razmotre mnoštvo opcija u ispunjavanju zahtjeva u pogledu revizije usklađenosti, te da koriste svoje ograničene resurse da povećaju uticaj svoga rada. Konkretno, vidimo mogućnosti da: se provedu fokusiranije kombinirane finansijske revizije/revizije usklađenosti; da se programira poseban program revizija usklađenosti temeljen na riziku, na godišnjoj osnovi; i da se poduzmu neke godišnje finansijske revizije koje će se fokusirati samo na ona pitanja usklađenosti koja su relevantna za mišljenje o finansijskim izvještajima.

Sva četiri ureda za reviziju provode reviziju konsolidiranih finansijskih izvještaja vlada, koji obično uključuju izvještaje o izvršenju budžeta. Proces revizije konsolidiranog izvještaja nije opisan niti u Vodiču za finansijsku reviziju javnog sektora niti u bilo kojoj drugoj metodologiji. Ovo obuhvata neophodni vodič za saradnju između revizora grupe i revizora komponente (bilo da su to drugi odjeli istog ureda za reviziju ili vanjski) prema ISSAI 2600. VRI BiH je svjesna gore navedenog izazova i planira izraditi metodologiju po mjeri za reviziju konsolidiranih finansijskih izvještaja¹¹⁹.

KO je usvojio Plan za razvoj IT sistema (2016.-2020.), kojim je predviđen razvoj softvera za zajedničku reviziju. U fazi planiranja urađen je pozamašan posao u pogledu razvoja softvera, ali u vrijeme provođenja profesionalne ocjene rada razvoj i implementacija softvera su tek trebalo da se dese. Razvoj ovog softvera bi trebao da, nadamo se, osigura efikasniju elektronsku obradu podataka i ublažiti moguće revizijske rizike.

Uredi za reviziju još uvijek ne koriste statističko uzorkovanje. VRI BiH je naznačio da u bližoj budućnosti planiraju provesti pilot reviziju kako bi testirali statističko uzorkovanje.

¹¹⁹ Godišnji program rada Ureda za reviziju institucija Bosne i Hercegovine za 2019., član 2.2. .

Posljednje, ali ne i najmanje bitno pitanje u pogledu finansijske revizije/revizije usklađenosti jeste uključenost pravne ekspertize u reviziju u/ili kontrolu kvaliteta. Situacija u uredima za reviziju se razlikuje – u nekim uredima pravni odjeli/sektori za pravne poslove treba da daju doprinos u strategijama za finansijske revizije/revizije usklađenosti i izvještajima o ovim revizijama, međutim nekada za njih nije moguće da daju adekvatne ulazne informacije. U nekim uredima za reviziju pravni odjeli/sektori čak ne trebaju ni biti uključeni u reviziju ili kontrolu kvaliteta. Revizije usklađenosti koje provode uredi za reviziju u BiH su većinom revizije regularnosti tj. pravilnosti, za koje je potrebno dobro poznavanje pravnog okvira, hijerarhije zakona i kapaciteta i vještina da se tumače zakoni. Tenutno još uvijek nedostaje zadovoljavajuća ekspertiza.

Predmet revizije i kapacitet VRI BiH za finansijsku reviziju/reviziju usklađenosti

Zakon od VRI BiH zahtijeva da izda mišljenja o izvršenju budžeta za sve budžetske korisnike na godišnjoj osnovi, kako je već istaknuto u 2. poglavlju¹²⁰. Na osnovu ocjene rizika, VRI BiH može provesti i reviziju drugih institucija osim već navedenih¹²¹.

U 2018., SAIBiH je provela i izvjestila o finansijskim revizijama za 2017. fiskalnu godinu u 74 institucije (37 velikih subjekata (iznad 2,000,000 KM) i 37 manjih subjekata). Od 74 izdata mišljenja, 13 mišljenja je bilo čisto pozitivno mišljenje; 56 su bila pozitivnih mišljenja, ali su sadržavala pasuse sa skretanjem pažnje; četiri su bila mišljenja s rezervom, dok se u jednom slučaju, usljed ograničenosti opsega revizije, Ured suzdržao od davanja mišljenja. Ukupno izvršenje budžeta institucija koje su bile predmet revizije iznosilo je 915,978,414 KM za 2017. godinu¹²². Finansijski izvještaji iz 2018. obuhvaćeni revizijom uključivali su ista 74 subjekta revizije, a ukupno utrošena sredstva iznosila su 923,351,000 KM. Za male subjekte revizije, revizijske procedure obuhvataju direktno testiranje materijalnosti, bez procjene sistema interne kontrole, odnosno, procjenu rizika na nivou tvrdnji i provjere kontrola¹²³.

Finansijske revizije uglavnom provode tri odjela za finansijsku reviziju koji se sastoje od 22 revizora. Odjel za kontrolu kvaliteta također provodi šest finansijskih revizija. Provođenje revizije 74 subjekta sa ovim resursima za reviziju, uz ambiciju da se daje 'razumno uvjerenje' o pitanjima usklađenosti, doima se izazovnim zadatkom, koji nameće visoke rizike po kvalitetu izlaznih rezultata.

VRI BiH je počeo sa primjenom Vodiča za finansijsku reviziju javnog sektora¹²⁴ (2016.) tokom revizije finansijskih izvještaja za 2016., gdje je promoviran revizijski pristup zasnovan na riziku, uključujući oslanjanje na interne kontrole subjekta revizije, fokusiranje na značajne rizike i ključna pitanja, što doprinosi manjem opsegu potrebnog detaljnog testiranja u slučaju da interne kontrole subjekta revizije dobro funkcioniraju.¹²⁵ Međutim, uvidom u odabrane primjere strategija i planova za reviziju uočeno je da bi se primjena testova kontrole i analitičkih procedura mogla poboljšati¹²⁶. Revizori su u intervjuima potvrdili da još osjećaju nelagodu kod korištenja pristupa zasnovanog na riziku.

Za reviziju finansijskih izvještaja za 2018., VRI BiH je koristila ažurirani Vodič za finansijsku reviziju javnog sektora iz 2018., iako isti nije odobren od strane KO. Mi smatramo da je ovaj pristup prikladan i pravno

¹²⁰ Zakon o VRI BiH, član 13.4.,

¹²¹ Zakon o VRI BiH, član 13.6 i 13.7

¹²² Izvješće o aktivnostima Ureda za reviziju institucija BiH za 2018.

¹²³ ISSAI 2330.

¹²⁴ Vodič za reviziju javnog sektora

¹²⁵ Izvješće o aktivnostima Ureda za reviziju institucija BiH za 2018.

¹²⁶ Naprimjere, Strategija za reviziju VRI BiH i Plan Ministarstva odbrane, 2018.

usklađen. Također prepoznajemo kvalitet predložaka¹²⁷ koje je VRI BiH izradio za potrebe svojih revizora. Iako nisu formalizirani kao prilozi u sopstvenoj metodologiji VRI BiH, ovi predlošci omogućavaju kvalificiranoj trećoj strani da shvati filozofiju i pristup u izradi mišljenja o usklađenosti u okviru finansijskih revizija.

Predmet revizije i kapacitet VRI FBiH za finansijsku reviziju/reviziju usklađenosti

Kako je istaknuto u 2. Poglavlju, mandat VRI FBiH obuhvata reviziju Parlamenta FBiH, Predsjedništva, Vlade FBiH i pripadajućih ministarstava, te vanbudžetskih fondova predviđenih zakonima, svih javnih fondova, instituta i agencija, kantona, općina i gradova na teritoriji FBiH, svih budžetskih institucija koje se finansiraju direktno iz budžeta koji je usvojio parlament, skupština kantona i općinskih vijeća, kredita ili bespovratnih sredstava (grantova) za bilo koju instituciju ili projekat u FBiH koje su osigurale međunarodne agencije i organizacije, fondova osiguranih iz budžeta za bilo koje drugo tijelo, te preduzeća sa većinskim državnim vlasništvom¹²⁸.

Sve u svemu, preko 2000 subjekata revizije su u nadležnosti VRI FBiH, od kojih 20 podliježu obaveznim godišnjim finansijskim revizijama. U 2018. godini obavljena je 81 završna finansijska revizija za 2017. godinu, i čemu je izvješteno u 2018. Na centralnom nivou FBiH se svake godine provodi revizija svih budžetskih korisnika (ministarstva, agencije), dok se za za svega nekoliko od 80 gradova i općina revizija može se provesti svake godine što obuhvata preduzeća u vlasništvu Federacije (preduzeća u državnom vlasništvu, uključujući kompanije u vlasništvu općina i gradova) sa najvišim finansijskim prihodom (željeznice, pošta, gas)¹²⁹. Postoje subjekti revizije kod kojih ured nije proveo reviziju 10-15 godina.

Tim za profesionalnu ocjenu rada je prepoznao da se odabir subjekata revizije za konkretnu godinu zasniva na jasnim kriterijima (uključujući finansijski značaj, složenost strukture i transakcija, prethodno mišljenje finansijske revizije, prethodno mišljenje revizije usklađenosti, i poslovni rizik) te da je u skladu sa tim vršeno prioritiziranje¹³⁰.

Finansijske revizije za 2017. su obuhvatile:

- Izvještaj o izvršenju Budžeta FBiH za 2017., sa ukupnim rashodima i izdacima u iznosu od 2,417,874,272 KM i finansijske izvještaje 25 korisnika budžeta, sa ukupnim rashodima i izdacima u iznosu od 2,226,463,888 KM¹³¹ (godišnje finansijske revizije 19 korisnika budžeta FBiH su obavezne¹³², dok su druge opcijske tj. po slobodnom izboru);
- pet kantona, 11 kantonalnih ministarstava i pet općina., s ukupnim rashodima i izdacima u iznosu od 1,423,099,612 KM¹³³ (po slobodnom izboru);
- 19 subjekata revizije, fondova, agencija i javnih institucija, s rashodima i izdacima u iznosu od 2,606,829,712 KM¹³⁴ (po slobodnom izboru); i
- 14 preduzeća sa većinskim državnim vlasništvom, sa ukupnim ostvarenim rashodima u iznosu od 1,797,871,866 KM¹³⁵ (po slobodnom izboru).

¹²⁷ Vodič za finansijsku reviziju javnog sektora iz 2018, prilozi od 1. do 26.

¹²⁸ Zakon o VRI FBiH (Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine), član 11.

¹²⁹ Izvještaj br. 82646-BA, Ocjena javnih rashoda i finansijske odgovornosti, Bosna i Hercegovina (PEFA), maj, 2014.

¹³⁰ Kriteriji za rangiranje subjekata revizije, VRI FBiH.

¹³¹ Finansijske revizije koje provodi Sektor za finansijsku reviziju institucija FBiH, VR IFBiH.

¹³² Zakon o VRI FBiH, član 13 (4)

¹³³ Finansijske revizije koje provodi Sektor za finansijsku reviziju institucija kantona, gradova i općina, VRI FBiH.

¹³⁴ Finansijske revizije koje provodi Sektor za finansijsku reviziju zavoda, fondova i agencija, VRI FBiH.

Od gore spomenutih subjekata revizije, 41% je revidirano prvi put¹³⁶. Ovo predstavlja 92% od odobrenog budžeta FBiH za 2017. (2,697,426,725 KM)¹³⁷. Od 83 mišljenja finansijske revizije, 5 je bilo suzdržano mišljenje, u 11 slučajeva mišljenje je bilo negativno, 32 mišljenja bila su mišljenja sa rezervom, a 35 mišljenja je bilo pozitivno. U 83 mišljenja revizije usklađenosti nije bilo suzdržanog mišljenja, 11 mišljenja je bilo negativno, 58 mišljenja s rezervom i 14 pozitivnih mišljenja. Godišnji izvještaj o aktivnostima Ureda za reviziju institucija u FBiH za 2018. godinu

Godišnji finansijski izvještaji o izvršenju federalnog budžeta obuhvataju kompletne informacije o prihodima i rashodima, kao i o finansijskim sredstvima i obavezama. Izvještaji obuhvataju samo ministarstva centralne vlade. Prihodi i rashodi Federalnog zavoda za mirovinsko/penzijsko i invalidsko osiguranje, Zavoda zdravstvenog osiguranja i reosiguranja FBiH, te preduzeća za održavanje cesta, koji su oko dva puta veći od rashoda ministarstava centralne vlade, su isključeni, iako ih u cijelosti kontrolira vlada¹³⁸.

Za reviziju finansijskih izvještaja za 2018., VRI FBiH je već primijenio Vodič za finansijsku reviziju javnog sektora iz 2018., iako isti nije odobren od strane KO. Članovi tima za profesionalnu ocjenu rada smatraju da je ovaj pristup adekvatan i pravno usklađen. Osim gore spomenutog Vodiča, VRI FBiH je sačinio tri zasebne metodologije – za preduzeća u državnom vlasništvu, neprofitne organizacije i ostale budžetske korisnike.

Gore spomenute revizije provelo je 36 revizora iz četiri sektora. Međutim, imajući u vidu značajan mandat ureda za reviziju, te da finansijske revizije obuhvataju pružanje mišljenja “razumnog uvjerenja” o pitanjima usklađenosti, postoje očigledni rizici po kvalitet revizije i obezbjeđivanje adekvatne obuhvaćenosti revidiranih značajnih subjekata na redovnoj osnovi. Takvi izazovi imaju neželjeni uticaj na učinkovito ispunjavanje širih ciljeva kao što je revizija učinka.

Predmet revizije i kapacitet GSRJS RS za finansijsku reviziju/reviziju usklađenosti

Mandat GSRJS RS obuhvata Narodnu skupštinu, Kabinet predsjednika, Generalni sekretarijat Vlade, Vijeće naroda Republike Srpske, ministarstva i ostala republička tijela, sve ostale budžetske institucije koje se finansiraju iz budžeta, fondove, i vanbudžetske fondove predviđene zakonom, opštine i gradove, kredite ili grantove (bespovratna sredstva) koje su osigurale međunarodne agencije i organizacije, fondove osigurane iz budžeta za bilo koje drugo tijelo, te preduzeća u kojima RS ima direktne ili indirektno vlasničke dionice¹³⁹. Finansijska revizija 21 od gore spomenutih institucija, uz finansijsku reviziju konsolidiranog finansijskog izvještaja RS mora se provoditi godišnje¹⁴⁰, dok se broj drugih tijela, lokalne samouprave i preduzeća u državnom vlasništvu koje treba revidirati na godišnjoj osnovi zasniva na procjeni rizika i ostavlja se da o tome odluči GSRJS RS¹⁴¹. Godišnji finansijski izvještaji sadrže potpune informacije o prihodima i rashodima, kao i finansijsku aktivu i pasivu.

Postoji otprilike 800 budžetskih korisnika, 63 opštine i 149 javnih preduzeća koja djeluju u RS¹⁴². U 2018., GSRJS RS je proveo 63 finansijske revizije, koje su obuhvatile 11 lokalnih samouprava, 4 zavoda za

¹³⁵ Finansijske revizije koje provodi Sektor za finansijsku reviziju javnih preduzeća, VRI FBiH

¹³⁶ Godišnji izvještaj o aktivnostima Ureda za reviziju institucija FBiH za 2018., br: 04-05-1-627/19, mart 2019., 1. poglavlje

¹³⁷ Godišnji izvještaj o aktivnostima Ureda za reviziju institucija FBiH za 2018., br: 04-05-1-627/19, mart 2019., tačka 2.1,

¹³⁸ Godišnji izvještaj o aktivnostima Ureda za reviziju institucija FBiH za 2018., br: 04-05-1-627/19, mart 2019., 2. poglavlje

¹³⁹ Zakon o GSRJS RS (Zakon o reviziji javnog sektora RS), član 16.

¹⁴⁰ Spisak subjekata revizije za finansijsku reviziju (СПИСАК СУБЈЕКТА РЕВИЗИЈЕ ЗА ФИНАНСИЈСКУ РЕВИЗИЈУ).

¹⁴¹ Zakon o GSRJS RS, član 18.4 i 18.7

¹⁴² GSRJS RS SRP 2014.-2020., tačka 2.3

socijalnu zaštitu i zdravstveno osiguranje, 39 budžetskih korisnika (ovo uključuje Konsolidovani godišnji finansijski izvještaj) i 9 javnih domova zdravlja¹⁴³. Revizija Konsolidovanog godišnjeg izvještaja o izvršenju budžeta Republike Srpske obuhvata segmente budžetske potrošnje koji nisu obuhvaćeni gore spomenutim revizijama finansijskih izvještaja pojedinačnih subjekata revizije¹⁴⁴.

Sektor za finansijsku reviziju ima ukupno 34 revizora¹⁴⁵. Imajući u vidu njegov mandat i da pružaju "razumno uvjerenje" u pogledu pitanja usklađenosti, postoje očigledni rizici za kvalitet revizije i obezbjeđivanje adekvatne obuhvaćenosti revidiranih značajnih subjekata na redovnoj i godišnjoj osnovi.

GSRJS RS je izradio svoju obuhvatnu i detaljnu internu ('in-house') metodologiju finansijske revizije¹⁴⁶ sa predlošcima, modelima i obrascima u vidu priloga.

Predmet revizije i kapacitet VRI BD za finansijsku reviziju/reviziju usklađenosti

Mandat VRI BD uključuje reviziju Skupštine Brčko distrikta BiH, javnih i pravosudnih institucija, javnih fondova i ostalih institucija koje se finansiraju iz budžeta BD BiH, preduzeća u državnom vlasništvu (kompanije u kojima država ima 100%-tno vlasništvo), kredita ili grantova za bilo koju instituciju ili projekat u BD BiH koje su osigurali drugi nivoi vlasti i međunarodne organizacije¹⁴⁷. VRI BD je obavezan godišnje revidirati sve javne institucije i (polu) javna preduzeća. Za lokalne vlasti i (polu) javna preduzeća ne postoji obaveza godišnje revizije, te ured za reviziju odlučuje o odabiru ovih subjekata revizije.

U 2018. VRI BD je proveo 29 revizija finansijskih izvještaja za 2017., koje su obuhvatile reviziju finansijskog izvještaja BD BiH, 20 revizija budžetskih korisnika i osam revizija vanbudžetskih korisnika. Revizije su provela četiri tima za finansijsku reviziju (8uposlenika). Od 29 revizorskih mišljenja, nijedno nije bilo suzdržano, 3 mišljenja su bila negativna, izdato je 15 mišljenja sa rezervom, te 11 pozitivnih mišljenja¹⁴⁸.

Uvidom u odabrane primjere izvještaja o reviziji uočeno je da ne postoji distinkcija između kriterija za finansijsku reviziju i reviziju usklađenosti¹⁴⁹. Povezani plan revizije¹⁵⁰ ponudio je ograničene informacije o pristupu reviziji usklađenosti, što sa sobom povlači pitanja o primjeni metodologije za reviziju o sposobnosti da se izda mišljenje razumnog uvjerenja.

VRI BD je izjavio da se više koristi Vodič iz 2016., nego ažurirani dokument iz 2018. Ovo je razumljivo, jer bi VRI BD prekršio svoj zakon¹⁵¹ ako bi koristio Vodič iz 2018., budući da isti nije odobren od strane KO. Odabrani primjeri pregledanih strategija za reviziju, planova i izvještaja ukazuju da VRI BD primjenjuje drugačiji pristup finansijske revizije od pristupa koji primjenjuju VRI BiH i VRI FBiH, i koji su predloženi u ažuriranom Vodiču za reviziju javnog sektora. Planovi za reviziju se fokusiraju na vrstu dokumenata koje treba revidirati, umjesto na vrstu verifikacija (testovi kontrole, ili analitičke procedure, ili dokazno testiranje, itd.)¹⁵². Stoga je izazov dati procjenu efikasnosti revizije.

¹⁴³ GSRJS RS, Godišnji izvještaj o aktivnostima (poslovanju) za 2018., februar 2019.

¹⁴⁴ GSRJS RS SRP 2014.-2020., tačka 3.3.4. Razvojna strategija za period 2014-2020.

¹⁴⁵ GSRJS RS SRP 2014.-2020., tačka 2.3 Razvojna strategija za period 2014-2020

¹⁴⁶ Metodologija za finansijsku reviziju, 2015.

¹⁴⁷ Zakon o VRI BD (Zakon o reviziji javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BiH), član 11.

¹⁴⁸ VRI BD, Godišnji izvještaj o aktivnostima za 2018., februar 2019.

¹⁴⁹ VRI BD, Izvještaj o finansijskoj reviziji za 2018., Javno preduzeće " PUTEVI BRČKO" doo, br. 01-02-03-13- 260 /19.

¹⁵⁰ VRI BD, Plan revizije za javno preduzeće " PUTEVI BRČKO" doo. (Plan revizije JP Putevi 2018).

¹⁵¹ Zakon o VRI BD, član 48

¹⁵² VRI BD, Plan revizije za javno preduzeće " PUTEVI BRČKO" doo., poglavlje 3

5.4. Revizije učinka

Vodiči i metodologije za revizije učinka

U 2009. KO je usvojio dokument "Principi revizije učinka" u kojem je dat pregled "šta i kako" u pogledu revizije učinka, sa opisom glavnih faza, od strateškog planiranja do praćenja i kontrole kvaliteta. U 2013. KO je usvojio Vodič za reviziju učinka¹⁵³. U Vodiču su detaljno predstavljene INTOSAI objave za reviziju učinka (ISSAI 300, ISSAI 3000, GUID 3910, i GUID 3920), te ponuđeni praktični primjeri. Uz Vodič nisu priloženi nikakvi predlošci, modeli niti neki drugi dokumenti koji bi mogli biti korisni za daljnje tumačenje vodiča i osiguranje zajedničkog pristupa. Imajući u vidu karakter Vodiča, postoji potreba da uredi za reviziju imaju svoje sopstvene metodologije i interne procese, u kojima će odredbe iz Vodiča biti dodatno razrađene, te biti dati opisi procesa za pojedinačne urede za reviziju.

GSRJS RS je izradio svoju Metodologiju za reviziju učinka¹⁵⁴, dok VRI BiH i VRI FBiH koriste Vodič za reviziju učinka koji je odobrio KO¹⁵⁵. Ovo se može objasniti činjenicom da su VRI BiH i VRI FBiH očekivale da KO ažurira i odobri zajednički Vodič za reviziju učinka.

GSRJS RS je izradila i koristi brojna uputstva, naprimjer "Uputstvo za planiranje revizije učinka"¹⁵⁶, i predložak za "Proces odabira tema za reviziju za sljedeći ciklus revizija"¹⁵⁷; štoviše, GSRJS RS formalizira odluke o započinjanju prestudija i revizija Odlukom generalnog revizora¹⁵⁸. Iako VRIFBiH također formalizira odluke o započinjanju prestudija i revizija na osnovu Odluke generalnog revizora, VRI BiH i VRI FBiH trenutno imaju neformalniji pristup. Oni su izradili određene modele i predloške, koji su korisni za revizore i rukovodstvo¹⁵⁹. Međutim, zbog neformalnog karaktera dokumenata, nismo mogli dobiti uvjerenje da li se koriste, u kojem slučaju i kako se koriste. VRI BD nije razradio i ne primjenjuje metodologije i predloške, izuzev Vodiča koji je odobrio KO.

Krajem 2018. godine, radna grupa (pod pokroviteljstvom KO) prepoznala je potrebu za ažuriranjem vodiča za reviziju učinka, međutim, to još nije urađeno. Ovo iznova stvara pravni izazov za VRI BD, jer mu ograničava mogućnost da primjenjuje ažurirani vodič.

Proces revizije učinka

Proces revizije učinka u sva četiri ureda za reviziju generalno slijedi objave koje je dala INTOSAI¹⁶⁰, počev od faze prestudije čiji se rezultati evaluiraju i ponekad rezultiraju nekim promjenama u opsegu revizije, ili otkazivanjem provođenja revizije.

Odabir tema za reviziju učinka se provodi različito u uredima za reviziju. Sva četiri ureda koriste pristup 'odozdo prema gore', gdje ideje za reviziju dolaze od revizora na terenu. **U VRI BiH** revizori svake godine predlažu teme za reviziju učinka (koje su podržane obrazloženjima), i zasnovane na kriterijima koje je prioritiziralo rukovodstvo Odjela za reviziju učinka. Revizori imaju priliku i za međusobnu evaluaciju tema. Istovremeno, Odjel za kontrolu kvalitete, metodologiju i planiranje revizije učinka sistematično provodi

¹⁵³ Vodič za reviziju učinka, februar 2013.

¹⁵⁴ GSRJS RS, Metodologiju za reviziju učinka, mart 2015.

¹⁵⁵ Vodič za reviziju učinka, februar 2013.

¹⁵⁶ GSRJS RS, Uputstvo za planiranje revizije učinka, 01/0803-372 /18, 15.08.2018.

¹⁵⁷ GSRJS RS, Teme za reviziju učinka u ciklusu revizija, 2018/2019.

¹⁵⁸ Npr. odluka GSRJS RS, 01/0803-436/18, 01.10.2018.

¹⁵⁹ Npr. opis teme za reviziju, VRI BiH (Obrazloženje teme), Sažeti prikaz temaza reviziju koje treba dodatno razmotriti.

¹⁶⁰ INTOSAI GUID 3920, Proces revizije učinka.

prethodna istraživanja mogućih tema za reviziju. Kolegij donosi konačnu odluku o temama. Ne postoje strateški pravci ili okvir za identifikaciju tema za reviziju učinka definirani na nivou Ureda, djelomično zbog nepostojanja sektorskih strategija vlade. Međutim, od 2016. godine rukovodstvo je donijelo brojne odluke o provođenju određenih revizija, recimo, niz revizija javnih nabavki (planiranje, izvršavanje ugovora i pravna zaštita), revizije Ciljeva održivog razvoja (*Sustainable Development Goals - SDG*) ili odluku o izbjegavanju revizija u sigurnosnom sektoru. Ipak, poželjno je da strateško planiranje bude dosljednije kako bi revizori imali usmjeravanje odnosno vodilju pri identifikaciji svojih tema. VRI BiH se suočava sa određenim izazovima pri odabiru tema zbog prirode subjekata revizije koji su u nadležnosti ovog ureda, gdje su revizije implementacije politika u oblastima kao što su zdravstvo, obrazovanje i poljoprivreda u nadležnosti entitetskih ureda za reviziju.

Nasuprot tome, VRI FBiH i GSRJS RS imaju veliki broj subjekata revizije koji obuhvataju širok raspon tema i područja implementacije politika. Kao rezultat toga, oni imaju širok dijapazon potencijalno složenih oblasti iz kojih treba da identifikuju i sačine teme za horizontalnu i vertikalnu reviziju učinka. VRI FBiH također koristi pristup 'odozdo ka gore' u odabiru tema za reviziju. Svaki revizor učinka predlaže najmanje dvije teme koje argumentuje obrazloženjem razloga (opravdanjem), a sve teme se zatim predstavljaju generalnom revizoru za daljnju diskusiju. Nakon diskusije na kolegiju, GR donosi zvaničnu odluku i imenuje revizorske timove. Na sličan način, **u GSRJS RS** svaki revizor predlaže nekoliko tema rukovodiocu Sektora za reviziju učinka, koji ih potom evaluira prema kriterijima. Prijedloge prioritizira rukovodilac sektora i dostavlja GR i ZGR. Odluku donosi GR/ZGR i rukovodilac sektora. GR potom donosi odluku o predstudijama i imenuje timove za reviziju.

U VRI BD, jedino revizor učinka predlaže tri teme svake godine generalnom revizoru koji potom odabire jednu. Koriste se sljedeći kriteriji: da tema proizilazi iz finansijskih revizija, da je interesantna za javnost, da su drugi uredi za reviziju proveli sličnu reviziju pa je samim tim dostupan revizijski pristup. Imajući u vidu nedostatak kapaciteta za reviziju učinka u VRI BD, smatra se da je ovo produktivan pristup.

Nakon što smo rezimirali modalitete planiranja revizije učinka u četiri ureda za reviziju, čini se da je proces logičan i dobro promišljen. Međutim, ova procjena se općenito zasniva na intervjuima, i s izuzetkom GSRJS RS, VRI nisu formalno uspostavile i dokumentovale procese za reviziju učinka, recimo, ne postoji jasan revizijski trag (praćenje) o odabiru tema za reviziju.

Čini se da ne postoji ni jasno usmjeravanje sa 'vrha', koje bi revizorima pomoglo u procesu odabira tema. Izuzetak po ovom pitanju je GSRJS RS, gdje Generalni revizor daje strateške pravce revizorskim timovima koji će im služiti kao vodilja u osmišljavanju i razradi revizijskih tema¹⁶¹. ISSAI sugeriraju da se u strateškim planovima ureda za reviziju prioritiziraju mjere kako bi se osiguralo da ciljevi budu ostvareni na najučinkovitiji i najdjelotvorniji način. Savjetovali bismo generalnim revizorima ureda za reviziju da se pobrinu da strateški planovi uključuju prioriteta područja revizije/ predmete ispitivanja ili pravce i upute koje revizori moraju slijediti kada predlažu teme za reviziju.

Smatra se da su odgovarajući kriteriji za reviziju sama suština revizije učinka. Kolege koje su provodile profesionalnu ocjenu rada dobile su uvjerenje da uredi za reviziju razumiju koncept kriterija za reviziju učinka i da u skladu sa tim primjenjuju koncept, gdje neki uredi nastoje da slijede praksu zemalja članica EU prilikom izrade kriterija (VRI BiH). Međutim, postoji prostor za poboljšanje u procesu objašnjavanja kriterija subjektima revizije. U nekim slučajevima kriteriji nisu sapšteni i objašnjeni u razgovoru uživo sa subjektima revizije, a dobra praksa zahtijeva da se održi najmanje jedan sastanak u svrhu objašnjavanja

¹⁶¹ ИНСТРУКЦИЈА ЗА ПЛАНИРАЊЕ РЕВИЗИЈЕ УЧИНКА, Број: 01/0803-372 /18, Датум: 15.08.2018. године

kriterija subjektima revizije. Ovo omogućava da se postigne dogovor sa subjektima revizije tokom faze izvještavanja i motivira subjekte revizije da provedu preporuke.

Postupak revizije završava se kontradiktornom procedurom gdje subjekat revizije diskutuje o nacrtu izvještaja o reviziji. Kao i kod finansijskih revizija, potom se traže komentari od subjekata revizije i prihvataju ukoliko se smatra da su prikladni. Kontradiktorni proces se razlikuje između ureda za reviziju:

- VRI BiH, VRI FBiH i VRI BD: subjekat revizije daje komentare na nacrt izvještaja o reviziji u roku od 15 dana nakon prijema istog; sve tri VRI su obavezne uzeti komentare u razmatranje, te, u slučaju neslaganja, uvrstiti komentare u završni izvještaj¹⁶²;
- GSRJS RS: subjekat revizije daje komentare na nacrt izvještaja o reviziji u roku od 15 dana nakon prijema istog; GSRJS RS je obavezan uzeti komentare u razmatranje, međutim, samo privaćeni komentari moraju biti uvršteni, a izvještaj modifikovan u skladu sa tim¹⁶³.

Proces podnošenja izvještaja o reviziji učinka također se razlikuje između ureda za reviziju. VRI BiH i VRI FBiH su obavezne da dostave izvještaj o reviziji učinka i subjektu revizije i parlamentu u roku od 30 dana od završetka revizije¹⁶⁴, GSRJS RS izvještaj mora podnijeti subjektu revizije i relevantnim akterima u roku od 30 dana nakon završetka revizije¹⁶⁵, dok VRI BD završni izvještaj podnosi subjektu revizije i relevantnim akterima u roku od 15 dana od datuma kada su podneseni komentari subjekta revizije¹⁶⁶.

Izgleda da ne postoji objašnjenje te razlike i gore navedeni primjeri pokazuju nepotrebne različitosti čak i u tehničkim aspektima revizorskog rada koje bi se mogle izbjeći kako se ne bi stvarala zabuna kod korisnika izvještaja o reviziji u BiH.

GSRJS RS je implementirao korištenje fokus grupa kako bi se razmijenile informacije o ishodima revizija učinka prije dostavljanja nacrtu izvještaja revidiranim subjektima revizije za davanje komentara. Fokus grupe omogućavaju uredu za reviziju da predstavi ključne nalaze i preporuke revizije učinka revidiranim subjektima te da dobije povratne informacije i slaganje sa nalazima, te u konačnici doprinese poboljšanje kvaliteta izvještaja.

Uredi za reviziju ne praktiraju, 'kontradiktorne' sastanke ili 'sastanke u svrhu odobravanja' sa subjektima revizije, kao nešto što se samo po sebi podrazumijeva, nakon što dobiju njihove komentare na nacrt izvještaja o reviziji, što je dobra praksa i može pomoći da se bolje razumije položaj ureda za reviziju, pruži motivaciju za implementaciju preporuka, te doprinese kredibilitetu i reputaciji ureda za reviziju.

Predmet revizije i kapacitet za reviziju učinka

Sva četiri ureda za reviziju imaju mandat da provode revizije učinka u istim subjektima revizije koji podliježu finansijskim revizijama i revizijama učinka¹⁶⁷. Međutim, broj i raspon subjekata revizije značajno se razlikuje između ureda za reviziju. Uredi za reviziju također imaju različite obaveze u pogledu broja obaveznih godišnjih finansijskih revizija/revizija usklađenosti, pa je stoga razlika između broja finansijskih revizora i revizora učinka drugačija.

¹⁶² Zakon o VRI BiH, član 15.2; Zakon o VRI FBiH, član 15.2; Zakon o VRI BD, član 16.2.

¹⁶³ Zakon o GSRJS RS, član 20.1

¹⁶⁴ Zakon o VRI BiH, član 5., Zakon o VRI FBiH, član

¹⁶⁵ Zakon o GSRJS RS, član 5.

¹⁶⁶ Zakon o VRI BD, član 17.1

¹⁶⁷ Zakoni o VRI, član 11. (VRI BiH), član 14., (VRI FBiH), član, (GSRJS RS), član 11. (VRI BD)

- VRI BiH ima uposleno 13 revizora učinka i 22 finansijska revizora. To znači da na 2 finansijska revizora dolazi 1 revizor učinka.
- GSRJS RS ima uposleno 10 revizora učinka na 34 finansijska revizora/revizora usklađenosti, 1 revizor učinka za 3,5 finansijska revizora.
- VRI FBiH ima uposleno 8 revizora učinka i 36 finansijskih revizora, što znači da ima 1 revizora učinka za 4 finansijska revizora.
- U praktičnom smislu, VRI BD ima samo 1 revizora učinka, dok finansijske revizije/revizije usklađenosti obavlja 8 uposlenika.

Ne postoji pravi odgovor niti 'dobra praksa' o omjeru revizora učinka i finansijskih revizora u VRI. Omjer ovisi o mandatima koji VRI imaju u vezi sa obaveznim revizijama i dostupnosti finansijskih sredstava. Ovo ovisi i o nivou razvoja ekonomije date zemlje i vrijednostima državne službe. Međutim, budući da revizija učinka može značajno uticati na korištenje javnih resursa, te svim relevantnim akterima dati stvarni uvid u to kako se javna sredstva troše, uredi za reviziju bi trebali, u najvećoj mogućoj mjeri, nastojati da razviju svoje kapacitete za reviziju učinka.

Revizijske prakse

VRI BiH provodi 4 do 5 revizija učinka godišnje. Tokom 2018., objavljeno je pet izvještaja o revizijama učinka. Teme su se kretale od javnih nabavki i klasifikacije zanimanja, do carinskih formalnosti u pogledu korištenih motornih vozila. Plan za 2019. je da se započne i završi svih 5 revizija u godini. Smatramo da je period od 12 mjeseci za reviziju učinka dobro izbalansiran i adekvatan (da se dobije detaljan uvid, a da se ne izgubi zamah'). VRI BiH je odabrala da provede (1) usko fokusirane revizije i (2) 100% praćenja, koja će se provoditi na godišnjem nivou.

Revizije učinka ne provodi samo odjel za reviziju učinka, 2 od 5 revizija učinka provodi Odjel za kontrolu kvalitete, metodologiju i planiranje revizije učinka. Ovaj odjel uvijek provodi naknadne revizije (revizije u svrhu evaluacije učinkovitosti korektivnih mjera).

Postoje različita mišljenja o tome da li kontrolori kvaliteta trebaju biti uključeni u revidiranje. Smatramo da je takva praksa korisna sve dotle dok ured za reviziju osigurava podjelu zadataka (kontrolne provode uposlenici koji nisu provodili konkretnu reviziju), jer kontrolorima omogućava da održavaju revizijsku praksu umjesto da postanu previše orjentisani na teoriju.

Pregledali smo uzorak programa rada za reviziju učinka i izvještaja o reviziji. Programi rada generalno sadrže sve informacije koje su potrebne prema ISSAI, uključujući revizijska pitanja i kriterije za reviziju, obrazloženje za odabrani uzorak subjekata revizije, metode za prikupljanje i obradu podataka, itd.¹⁶⁸ Izvještaji o reviziji su dobro strukturirani i pokazuju dobro razumijevanje područja¹⁶⁹. Međutim, da bi se privukla i zadržala pažnja čitaoca, VRI BiH treba razmisliti o tome da izvještaje o reviziji, a posebno izvršne rezimee (sažetke), izrađuje u formatu koji je laganiji za korištenje, te da nastoji da više koristi tehnike vizualizacije podataka, npr. grafikoni, dijagrami, infografike. Korisnici izvještaja također očekuju jasan odgovor na glavno revizijsko pitanje, dok lista nalaza može poslužiti kao argument za odgovor. Iste napomene odnose se na izvještaje o reviziji ostala tri ureda za reviziju.

¹⁶⁸ VRI BiH, Plan za reviziju učinka, Upravljanje procesom realizacije ugovora o javnim nabavkama, februar 2018.

¹⁶⁹ VRI BiH, Plan za reviziju učinka, Upravljanje procesom realizacije ugovora o javnim nabavkama u institucijama BiH, br. 05-16-1-985/18, novembar 2018.

U 2018., **VRI FBiH** je proveo tri revizije učinka u 89 subjekata¹⁷⁰ na temu "Transparentnost zapošljavanja u javnim preduzećima FBiH", "Efikasnost upravljanja gubicima vode u vodovodnim preduzećima" i "Efikasnost rada općinskih sudova". Osim toga, i VRI FBH je proveo 2 naknadne revizije i jednu predstudiju (za koju je revizija finalizirana 2019. godine).

Predstudijski memorandum i program rada za reviziju učinka "Efikasnost upravljanja gubicima vode u vodovodnim preduzećima"¹⁷¹ generalno su bili usklađeni sa zahtjevima ISSAI, dizajn matrice je bio dobro razrađen, a kriteriji za reviziju jasni. Povezani izvještaj o reviziji¹⁷² je dobro strukturiran, sa jasnim nalazima, a obrazloženje zaključaka razumljivo. Međutim, i ovdje postoji pitanje 'lakoće upotrebe' izvještaja o reviziji.

VRI FBiH je jedini ured koji je počeo da angažira vanjske eksperte u svojim revizijama. Ovaj ured planira nastaviti ovu praksu. Željeli bismo potaknuti urede za reviziju da istraže mogućnosti za uključivane sektorskih/tehničkih eksperata, budući da je za kompleksne revizije učinka obično potrebno specifično znanje i vještine, koje nije učinkovito razvijati interno (in-house).

VRI FBiH se nije odlučio za sužavanje fokusa revizija učinka. Na osnovu prakse, revizori uvijek analiziraju izvorni uzrok uočenog nedostatka, za što je obično potrebno proširiti opseg. U konačnici, na svakom je pojedinom uredu za reviziju da odluči o opsegu svojih revizija u skladu sa datim okolnostima.

GSRJS RS je završio tri revizije učinka u 2018. na teme "Posebni načini naplate poreskog duga", "Tehničko opremanje vatrogasnih jedinica" i „Upravljanje resursima osnovnih škola“. Započete su još tri revizije koje trebaju biti gotove u 2019. - "Prevenција malignih oboljenja", "Zbrinjavanje i zaštita djece bez roditeljskog staranja" i "Upravljanje centralizovanim javnim nabavkama u zdravstvu Republike Srpske"¹⁷³.

Predstudijski memorandum i program rada za reviziju učinka "Prevenција malignih oboljenja"¹⁷⁴ generalno su bili usklađeni sa zahtjevima ISSAI, dizajn matrice je bio dobro razrađen, a kriteriji za reviziju jasni. Povezani izvještaj o reviziji¹⁷⁵ je dobro strukturiran, sa jasnim nalazima, a obrazloženje zaključaka razumljivo. Prilozi sadrže grafičke prikaze. I ovdje postoji pitanje 'lakoće upotrebe' izvještaja o reviziji koje je potrebno uzeti u obzir.

VRI BD upošljava 1 revizora učinka koji provodi 1 reviziju učinka godišnje, od jula do jula. Ovom uredu također nedostaju resursi da bi privukao vanjske eksperte. U 2018., završena je revizija učinka "Izdaci za sudske sporove i vansudska poravnanja za period 2012.-2017. godine" i započeta revizija "Upravljanje ugovorima o djelu, ugovorima o privremenim i povremenim poslovima i ugovorima o posebnim poslovima u Vladi Brčko distrikta BiH 2016.-2018. godine"¹⁷⁶.

Predstudijski memorandum i program rada za reviziju učinka "Izdaci za sudske sporove i vansudska poravnanja za period 2012.-2017. godine"¹⁷⁷ generalno su bili usklađeni sa zahtjevima ISSAI, dizajn

¹⁷⁰ Godišnji izvještaj o aktivnostima Ureda za reviziju institucija u Federaciji BiH za 2018., br: 04-05-1-627/19, mart 2019.

¹⁷¹ VRI FBiH Predstudijski memorandum sa planom revizije učinka na temu 'Efikasnost upravljanja gubicima vode u vodovodnim preduzećima', br. 10-14-5-1306-3/17, januar 2018.

¹⁷² VRI FBiH Izvještaj revizije učinka „Efikasnost upravljanja gubicima vode u vodovodnim preduzećima“, br. 01-02-10-14-5-1306-25/17, septembar 2018.

¹⁷³ GSRJS RS, Godišnji izvještaj o aktivnostima Glavne službe za reviziju javnog sektora u RS, februar 2019.

¹⁷⁴ GSRJS RS, Predstudijski memorandum sa planom revizije učinka na temu "Prevenција malignih oboljenja", br. PY006-17, avgust 2018.

¹⁷⁵ GSRJS RS Izvještaj revizije učinka "Prevenција malignih oboljenja", br. RU006-17, decembar 2018.

¹⁷⁶ VRI BD, Godišnji izvještaj o aktivnostima za 2018., februar 2019, tačka 5.2.

¹⁷⁷ VRI BD, Predstudijski memorandum sa planom, "Izdaci za sudske sporove i vansudska poravnanja za period 2012.-2017. godine", novembar 2017.

matrice je bio dobro razrađen, a kriteriji za reviziju jasni. Povezani izvještaj o reviziji ¹⁷⁸ je dobro strukturiran, sa jasnim nalazima, a obrazloženje zaključaka razumljivo, iako se i ovdje opet javlja pitanje 'lakoće upotrebe' izvještaja o reviziji.

Generalno gledano, uredi za reviziju nastoje slijediti ISSAI principe i jasno se može primijetiti da su uredi za reviziju opredijeljeni za dobru reviziju učinka. Međutim, postoje brojni slični izazovi u svim uredima za reviziju koje treba riješiti kao prioritetna pitanja.

Princip 'da se prenese poruka' treba biti ugrađen u aktivnosti ureda za reviziju. Jezik u izvještajima o reviziji koji je za korisnika jednostavan, lagan i pitak, sažeci, saopćenja za medije; infografike umjesto teksta, dijagrami umjesto tabela, slike, dodatni informativni materijali koji 'prevode' izvještaje o reviziji kako bi ispunili potrebe različitog ciljnog čitateljstva.

Izvršni sažeci trebaju počinjati s odgovorom na glavno pitanje (ekonomično? efikasno? efektivno?), a potom biti 'ispričani' kao priče, u kojima će se odgovor potkrijepiti i opravdati prolaženjem kroz tačke (odgovori na podpitanja).

Koncept materijalnosti u reviziji učinka treba dalje razvijati, prvenstveno kroz definiranje granica (pragova) za procjenu, recimo – efektivno, djelimično efektivno, nije efektivno. Naprimjer, u slučaju kada postoje relevantne sektorske strategije i politike, da li štrahiramo 'da' ili je potrebno da razmotrimo da li su one uzajamno konzistentne, da li su zasnovane na pouzdanim podacima, da li su zasnovane na procjeni potreba, itd..

Kao u slučaju izvještaja finansijske revizije, i neki izvještaji o reviziji učinka sadrže preporuke koje su upućene ne samo direktnim subjektima revizije, već i ostalim stranama. Razumijemo da, u cilju rješavanja problema ili slabosti, može postojati potreba da se navedu određene mjere koje prevazilaze mandat revidiranih subjekata. Međutim, one ne trebaju biti klasificirane kao revizijske preporuke ukoliko ured za reviziju želi da izdaje izvještaje o reviziji učinka koji su u skladu sa ISSAI. ISSAI 3000 zahtijeva da se preporuke upute revidiranom subjektu koji ima odgovornost i nadležnost za njihovo provođenje.¹⁷⁹

Potrebno je riješiti pitanje toga kome su preporuke upućene. Da bi se riješilo ovi pitanje, uredi za reviziju bi mogli da odaberu da u reviziju uključe, recimo, vladu i/ili drugo nadležno tijelo kao subjekte revizije (ovo se može uraditi čak i u fazi izvještavanja, kada se radi na izradi izvještaja), ili da se uključe sugestije subjekata koji nisu predmet revizije u zasebnim pismima koja bi im bila upućena i u kojima bi ih se pozvalo da daju svoj doprinos rješavanju problema. U slučaju da određene mjere treba da provede vlada, uredi za reviziju bi mogli zatražiti od svojih parlamenata da upotrijebe svoje ovlasti i daju instrukcije vladi da provede potrebne reforme.

Ako uredi za reviziju žele slijediti ISSAI 12, posebno princip 'da predvode primjerom', onda se smatra pod obavezno da izrade svoje sopstvene metodologije i interne procese. U metodologijama bi dalje trebalo razraditi odredbe Vodiča koji je usvojio KO, 'stavljajući' ih u okruženje svakog pojedinog ureda za reviziju. Opisi treba da se odnose na predloške, liste u Excel formatu za izračune sa ugrađenim formulama koje se onda mogu priložiti uz metodologije kao sastavni dijelovi. Interni procesi bi trebali da opisuju 'ko šta radi, kada i kako' u uredu za reviziju tokom čitavog trajanja ciklusa revizija, i da počinju od strateškog planiranja, a završavaju sa praćenjem izvršavanja preporuka.

Ako posmatramo razvoj tema revizije učinka u čitavoj BiH, za urede za reviziju postoji prilika da poduzmu kooperativne (paralelne i zajedničke) revizije. Iako su dvije paralelne revizije, za koje je podršku dao

¹⁷⁸ VRI BD, Izvještaj revizije učinka, "Izdaci za sudske sporove i vansudska poravnanja za period 2012.-2017. godine, br. 01-02-03-13-337/18, 14.8.2018.

¹⁷⁹ ISSAI 3000 Smjernice za reviziju učinka, član 128.

Švedski državni ured za reviziju, provedene u čitavoj regiji, između samih ureda za reviziju u BiH nisu provedene kooperativne revizije, a koje bi mogle pojačati zajednički i pojedinačni uticaj ureda.

5.5. Kvalitet izvještavanja o reviziji

Izvještaji o reviziji su glavni način na koji VRI komuniciraju rezultate revizije relevantim akterima, ostalim akterima odgovornim za upravljanje, te široj javnosti. Njihova svrha je i da olakšaju praćenje i korektivne mjere. Stoga je od suštinske važnosti da budu osmišljeno tako da imaju odjeka.

Oblik i sadržaj izvještaja zavisit će od prirode revizije, korisnika kojima je namijenjen, primjenjivim standardima i zakonskim zahtjevima. Očekivanja u pogledu izvještavanja o reviziji su utvrđena u čitavom IPPF, a posebno u ISSAI. Osim očekivanja u pogledu formata i sadržaja izvještaja za različite vrste revizije i angažmana, u standardima se također jasno navode određene karakteristike koje bi se u izvještajima trebalo nastojati postići. ISSAI 100¹⁸⁰ jasno navodi da izvještaji trebaju biti lako razumljivi, ne trebaju sadržavati nedorečenosti ili dvosmislenosti i moraju biti potpuni. Trebali bi biti objektivni i fer i uključivati samo informacije koje su podržane sa dovoljnim i odgovarajućim revizijskim dokazima i osiguravati da nalazi budu dati u odgovarajućoj perspektivi i kontekstu. U ISSAI 300¹⁸¹ se navodi da revizori trebaju težiti sastavljanju sveobuhvatnih, uvjerljivih, pravodobnih, razumljivih, laganih za korištenje i uravnoteženih izvještaja o reviziji.

Princip 4 INTOSAI P-12¹⁸² "Izvještavanje o rezultatima revizije čime se doprinosi osnaživanju javnosti za zahtijevanje odgovornosti od vlade i javnih subjekata" navodi da VRI treba da izvještava o objektivnim informacijama na jednostavan i jasan način, koristeći se jezikom kojeg razumiju svi učesnici, da izvještaji VRI treba da su dostupni javnosti blagovremeno i da VRI treba da svim učesnicima omoguće pristup svojim izvještajima uz pomoć odgovarajućih komunikacijskih alata.

U toku profesionalne ocjene rada, pregledali smo mali uzorak izvještaja o finansijskoj reviziji/reviziji usklađenosti i izvještaje o revizijama učinka ureda za reviziju. Iako naglašavamo nalaze i pitanja koja se odnose na izvještavanje o reviziji kroz čitav izvještaj, u ovom dijelu sačinili smo sažetak naših ključnih nalaza. Naša profesionalna ocjena rada fokusirala se na izvještaje o reviziji za pojedinačne institucije i na izvještaje oreviziji učinka, ali smo razmotrili i godišnje izvještaje o izvršenju budžeta i godišnje izvještaje koje su sastavili uredi za reviziju, i nalazi su relevantni i za ove izvještaje.

Izvještaji o finansijskoj reviziji/reviziji usklađenosti

Izvještaji o finansijskoj reviziji/reviziji usklađenosti ureda za reviziju obuhvataju revizorska mišljenja i dugu formu izvještavanja o nalazima i preporukama. U izvještajima su data dva zasebna mišljenja: jedno o tome da li finansijski izvještaji na fer način predstavljaju finansijsko stanje i rezultate institucije (mišljenje finansijske revizije); i drugo o tome da li je institucija usklađena sa relevantnim zakonima i propisima (mišljenje revizije usklađenosti).

Predlošci za mišljenja finansijske revizije zasnivaju se na ISSAI za finansijski reviziju, a mišljenje revizije usklađenosti odražava zahtjeve u okviru ISSAI 4000¹⁸³. Format mišljenja i formulacije korištene za izražavanje mišljenja su dobro i ispravno sačinjeni i u skladu sa standardima.

¹⁸⁰ ISSAI 100 Osnovni principi revizije javnog sektora, tačka 51

¹⁸¹ ISSAI 300 Principi revizije učinka, tačka 39

¹⁸² INTOSAI P-12 Vrijednost i koristi VRI - pokretanje promjena u životima građana

¹⁸³ Revidirani vodič o reviziji usklađenosti koja se provodi kao dio finansijske revizije izrađen je u okviru IPPF

Nakon mišljenja, izvještaji sadrže dugu formu izvještaja koja pokriva široki raspon pitanja, uključujući internu kontrolu, prikaz rashoda i prihoda institucije, nabavke i sudske slučajeve. U pogledu ozveštavanja imamo određeni broj zapažanja

- Izvještaji generalno sadrže brojne nalaze i preporuke revizije i prosječnom čitaocu nije jasno koji se odnose na mišljenje finansijske revizije, a koji na mišljenje revizije usklađenosti. U ISSAI 200 o finansijskoj reviziji propisano je da 'u javnom sektoru, revizor treba praviti razliku između opsega rada izvršenog kako bi se verifikovala usklađenost sa zakonima i propisima za potrebe izdavanja mišljenja o finansijskim izvještajima, i revizorskog rada obavljenog kako bi se verifikovala ostala pitanja usklađenosti za potrebe izdavanja revizorskog mišljenja o usklađenosti i/ili izvještaja'¹⁸⁴
- Skretanje pažnje korišteno je u velikoj mjeri, gdje se izvještavalo o čitavom nizu nalaza, što je neobično. Nije uvijek jasno da li se oni odnose direktno na finansijske izvještaje, kako se traži u standardima.
- Postoji čitav niz predstavljenih nalaza i nije nužno jasno koji su od njih ključna pitanja, da li se neki od nalaza odnose na finansijsku reviziju te da li su ti nalazi trebali biti predstavljeni kao 'Ključna pitanja' (u skladu sa ISA 701/ISSAI 2701), kao važna informacija za korisnika mišljenja finansijske revizije.
- Poglavlja o internoj kontroli su uopćena, sa fokusom na proces, i ustvari ne daju procjenu rizika koji se odnose na usklađenost ili finansijski izvještaj. Dio o internoj reviziji također se fokusira na informacije o procesu, ali ne daje zaključak da li se može pouzdati u internu reviziju.
- Izvještaji naginju tome da pruže dosta informacija o troškovima i transakcijama revidiranih institucija. Ovo je informacija koje treba biti predstavljena u finansijskim izvještajima institucije i to nije uloga ureda za reviziju, osim komentara opće prirode o sveukupnom finansijskom stanju, radu i održivosti institucije.
- Javne nabavke su navedene u svakom izvještaju i postavlja se pitanje da li je učinkovito i djelotvorno obraćati pažnju na ovo u svakom izvještaju. Međutim uredi za reviziju, a posebno VRI BiH, insistiraju na tome da razmjere korupcije, očekivanja javnosti i materijalnost predstavljaju ključne argumente za godišnje verifikacije.

Ukratko, iako su dva predstavljenog mišljenja generalno dobro formulirana i u skladu sa standardima, postojeće izvještavanje o finansijskoj reviziji i usklađenosti nije sažeto i jezgrovito, jasno, i lako razumljivo, pogotovu u vezi sa informacijom koja se odnosi na finansijsku reviziju ili reviziju usklađenosti. Općenito govoreći, u izvještajima nije jasno naveden značaj nalaza, i sadrže suvišne informacije koje nisu neophodne za učinkovito izvještavanje.

Kako je ranije spomenuto u izvještaju, postojeći pristup provođenja kombinirane finansijske revizije i revizije usklađenosti doprinosi izazovima u učinkovitom izvještavanju o rezultatima revizije, u pogledu mišljenja i duge forme izvještaja o nalazima. Konkretno, u razdvajanju pitanja na ona koja utiču na mišljenje finansijske revizije i izvještaj i na ona koja utiču na mišljenje revizije usklađenosti. Iako je riječ o ovome, po našem mišljenju, uredi za reviziju treba da razmisle na koji način da prilagode svoje izvještavanje o finansijskoj reviziji i reviziji usklađenosti kako bi osigurali da će se time riješiti pitanja koja smo istakli.

Izvještaji o reviziji učinka

Izvještaji o reviziji učinka, koje su sačinili uredi za reviziju, a koje smo pregledali, ukazuju na generalno dobro strukturiranost, u skladu sa međunarodnim standardima. Izvještaji su dobro sastavljeni, i općenito

¹⁸⁴ Ažurirani ISSAI 200, Načela finansijske revizije, Nacrt, tačka 51.

govoreći, pokazuju dobro razumijevanje područja koje se revidira, a obrazloženje zaključaka je razumljivo. Međutim, da bi se privukla i zadržala pažnja čitaoca, uredi za reviziju trebaju razmisliti o tome da izvještaje o reviziji, a posebno izvršne rezimee (sažetke), izrađuju u formatu koji je laganiji za korištenje, te da nastoje više koristiti tehnike vizualizacije podataka, npr. grafikoni, dijagrami, infografike. Korisnici izvještaja također očekuju jasan odgovor na glavno revizijsko pitanje, dok lista nalaza može poslužiti kao argument (opravdanje) za odgovor.

5.6. Preporuke

Preporuke tima za profesionalnu ocjenu rada u pogledu revizijskih procesa su

- ▶ Kod sljedeće revizije/izmjena Zakona o VRI BiH i Zakona o FBIH, predložimo da ISSAI budu definirani kao mjerodavni standardi za reviziju javnih preduzeća.
- ▶ Uredi za reviziju se trebaju dogovoriti o revizijama i smjernicama koje se odnose na reviziju, a koje je odobrio KO. Oni trebaju razmotriti da li su one obvezujuće za urede za reviziju čije se sopstvene metodologije naslanjaju na smjernice koje je odobrio KO, ili smjernice koje je KO odobrio služe kao preporuke, dok uredi za reviziju mogu odstupiti od toga ako i kada smatraju da je potrebno.
- ▶ Zakon o VRI BD treba biti izmijenjen tako što će se ukloniti obaveza da slijedi vodiče koje je odobrio KO, imajući u vidu postojeću situaciju sa odobravanjem vodiča od strane KO.
- ▶ Uredi za reviziju trebaju sačiniti popis svojih internih pravila, odluka i uredbi, kako bi izbjegli fragmentaciju i nedostatke, te osigurali da se zadaci finansijske revizije, revizije usklađenosti i revizije učinka jasno delegiraju relevantnim strukturnim jedinicama/uposlenicima, uz jasno reflektirano utvrđivanje redoslijeda odvijanja zadataka i dodirnih tačaka, i jasno definirane rokove za obavljanje zadataka. Isto se odnosi na odabir revizijskih tema, te osiguranje i kontrolu kvaliteta. Preporučujemo da procesi budu opisani u jednom dokumentu, koji bi uključivao navođenja predložaka i modela koje treba ispuniti, kao i druge prateće dokumente. Ovo bi uposlenicima omogućilo da razumiju proces, ulogu koju svako od njih ima, te da imaju olakšan pristup predlošcima koje treba koristiti, ako i kada je potrebno.
- ▶ Veza između smjernica koje je usvojio KO i metodologija za reviziju ureda za reviziju treba biti pokazana i jasno opisana, naime – do koje mjere se smjernice koje je usvojio KO primjenjuju i kada, i kako sopstvene metodologije ureda za reviziju nadopunjuju smjernice.

Finansijska revizija i revizija usklađenosti

- ▶ Uredi za reviziju trebaju nadopuniti svoje metodologije za finansijske revizije tako što će uključiti obavezni zadatak za revizore da procijene da li računovodstveni okvir koji se primjenjuje obezbjeđuje prihvatljive kriterije po kojima se mogu evaluirati finansijski izvještaji i da li su ispunjeni preduslovi za finansijsku reviziju usklađenu sa ISSAI. Procjena se može provesti jednom i može je obaviti jedan tim za reviziju, dok se ostali timovi za reviziju mogu osloniti na navedenu procjenu u svojim budućim revizijama, sve dotle dok je okvir za finansijsko izvještavanje i dalje nepromijenjen.
- ▶ Uredi za reviziju bi dalje trebali razraditi vodič za finansijsku reviziju u pogledu revizije konsolidiranih ili grupnih finansijskih izvještaja, kako bi se uzeli u obzir posebni zahtjevi u okviru ISSAI 2600. Uredi za reviziju trebaju modifikovati metodologije za finansijsku reviziju/reviziju

usklađenosti tako što će specificirati 'liniju razgraničenja' između verifikacija koje treba obaviti za potrebe mišljenja finansijske revizije i verifikacija za potrebe mišljenja revizije o usklađenosti.

- ▶ Uredi za reviziju trebaju razmisliti o tome da li koristiti pristup 'izražavanja ograničenog uvjerenja' u dijelu finansijske revizije koji se tiče usklađenosti, ili ograničiti opseg revizije usklađenosti (jedino samo nekoliko zakona ili odredbi zakona, ili nekoliko transakcija ili projekata) kako bi se moglo izraziti 'razumno uvjerenje', istovremeno zadržavajući kvalitetu rada i smanjujući rizik na prihvatljivi nivo.
- ▶ U širem smislu, uredi za reviziju bi trebali analizirati opcije za provođenja zahtjeva za reviziju usklađenosti njihovog mandata u kontekstu korištenja svojih ograničenih resursa, kako bi povećali uticaj svoga rada. Konkretno, vidimo mogućnosti u sljedećem: da poduzmu fokusiranije kombinirane finansijske revizije/revizije usklađenosti; programiraju, na godišnjoj osnovi, zaseban program revizija usklađenosti koji se zasniva na riziku; te da provode neke godišnje finansijske revizije fokusirane samo na ona pitanja usklađenosti koja su relevantna za mišljenje o finansijskim izvještajima.
- ▶ Uredi za reviziju se potiču da razmisle o organiziranju dodatnih i, u mjeri u kojoj je moguće, praktičnih obuka na temu primjene finansijske revizije koja se zaniva na riziku. Potrebno je istražiti jačanje bilateralne saradnje sa VRI koje su usklađene sa ISSAI.
- ▶ Uredi za reviziju trebaju razmotriti opcije za uključivanje pravnih eksperata u finansijskim revizijama/revizijama usklađenosti u svojstvu članova tima za reviziju, ili kontrolora kvaliteta kako bi obezbijedili uvjerenje o adekvatnosti mišljenja o usklađenosti.
- ▶ Timovi za finansijske revizije treba da razmotre organiziranje sastanka sa subjektima revizije, nakon što oni dobiju nacrt izvještaja. Ovo bi trebalo smatrati dijelom kontradiktorne procedure (tj. procedure putem koje se subjektima revizije omogućava da dostave komentare na nacrt izvještaja o reviziji), kako bi se subjektima revizije dala direktna mogućnost da prodiskutuju nalaze i preporuke, a uredu za reviziju da pojasni zašto komentari subjekta revizije jesu ili nisu uzeti u obzir.

Revizija učinka

- ▶ Uredi za reviziju trebaju razmotriti izradu strateških pravaca ili smjernica na početku godišnjeg planiranja, u kojima će biti dat kratki pregled strateških prioriteta višeg rukovodstva, kako bi revizorima pružili usmjeravanje i fokus u identifikaciji tema za reviziju učinka.
- ▶ Uredi za reviziju trebaju razmotriti planiranje i provođenje revizija učinka na višegodišnjoj osnovi, jer one nisu ograničene periodom finansijske godine. Revizije učinka se mogu provoditi, i o njima izvijestiti, u bilo koje vrijeme u toku godine. U planiranju treba razmotriti resurse, raspon revizija itd., a ne finansijsku godinu.
- ▶ Uredi za reviziju se potiču da razmisle o tome da iskorite mogućnoost da provode kooperativne (paralelne i/ili zajedničke) revizije kojima bi se obuhvatila pitanja od značaja za sve građane BiH, te povećao pojedinačni i zajednički uticaj ureda za reviziju.
- ▶ Timovi za reviziju učinka trebaju razmotriti organiziranje sastanaka sa subjektima revizije tokom faze planiranja kako bi predstavili i objasnili kriterije za reviziju te 'kontradiktornih' sastanaka ili sastanaka sa subjektima revizije tokom završne faze kako bi objasnili zbog čega komentari subjekata revizije jesu ili nisu uzeti u obzir.

Izveštavanje

- ▶ Izveštaji o reviziji trebaju biti sačinjeni u formatu koji je lakši za korištenje, uključujući izvršne rezimee koje je lako razumjeti, vizualizaciju podataka, tj. korištenje dijagrama, grafova i infografika, te izradu informativnih materijala za druge relevantne aktere (ciljnu publiku).
- ▶ Uredi za reviziju trebaju analizirati i revidirati svoje izvještavanje o finansijskoj reviziji i reviziji usklađenosti i razmotriti sljedeće (na ovo će isto tako uticati bilo kakva izmjena u pristupu finansijskoj reviziji i reviziji usklađenosti):
 - korištenje izvršnih rezimea ili drugih metoda s ciljem da se jasno naglase ona ključna pitanja koja su značajna i važna za relevantne aktere.
 - razmisliti o pristupu izvještavanju o manje bitnim stvarima, kao što je korištenje priloga (apendiksa) uz izvještaje, ili zasebnih pisama rukovodstvu institucije
 - jasno razdvojiti one nalaze i pitanja koji utiču na mišljenje finansijske revizije i mišljenje revizije učinka.
 - fa se izrade jasne smjernice o korištenju isticanja određenog pitanja u revizorskom mišljenju
 - vrijednost uključivanja u izvještaje brojnih informacija o troškovima i transakcijama revidiranih institucija i prebacivanje fokusa na diskusiju o finansijskim rezultatima, stanju i održivosti institucija.
 - izvještavanje o oblastima kao što je interna kontrola treba biti fokusirano na nivo uvjerenja koji one daju
- ▶ Uredi za reviziju trebaju razmotriti izradu tematskih izvještaja o konkretnim subjektima revizije. Naprimjer, o ključnim pitanjima koja se odnose na javne nabavke, a koja proizilaze iz pojedinih revizija, moglo bi se izvjestiti tematski u jednom izvještaju.
- ▶ Uredi za reviziju trebaju razmotriti ukidanje praksi uključivanja u izvještaje o reviziji preporuka koje izlaze izvan mandata konkretnog subjekta revizije te iznaći alternativne metode za davanje takvih preporuka (dalje razrađeno u 6. poglavlju).

5.7. Osiguranje i kontrola kvaliteta

Zakoni¹⁸⁵ od ureda za reviziju zahtijevaju da uspostave i implementiraju sisteme kontrole i osiguranja kvaliteta, kako bi osigurali da njihov rad bude u skladu sa standardima, pravilima i propisima koji se odnose na reviziju.

VRI koje pretendiraju i pozivaju se na usklađenost sa ISSAI, moraju poštovati odredbe ISSAI u pogledu osiguranja kvaliteta quality (OK/eng. QA) i kontrole kvaliteta (KK/eng. QC). Međutim, ISSAI su prilično uopćene i ponekad kontroverzne u pogledu objašnjenja opsega oba koncepta. Terminologija koju uredi za reviziju koriste u svojim izvještajima o aktivnostima a i u vodiču¹⁸⁶ služi kao dokaz da se koncepti ponekad tumače različito i da je potrebno određeno dotjerivanje i usklađivanje. Naprimjer, naslov Vodiča za osiguranje kvaliteta revizije učinka (2013.) nije uistinu najprecizniji, budući da sadržaj obuhvata i KK, a

¹⁸⁵ Zakon o VRI BiH, čl. 2., Zakon o VRI FBiH, čl. 10.5, Zakon o GSRJS RS, čl. 15.3, , Zakon o VRI BD, čl. 10.3

¹⁸⁶ Vodič za osiguranje kvaliteta revizije učinka (2013).

ne samo OK. Predlažemo korekciju naslova, ako i kada se bude ažurirao Vodič, budući da revizori moraju adekvatno razumjeti gore spomenute koncepte koji moraju biti ugrađeni u njihov svakodnevni rad.

Standardi, politike, vodiči i metodologije za OK i KK

Pregledali smo sisteme OK i KK u sva četiri ureda za reviziju u odnosu na temeljne odredbe INTOSAI Okvira za mjerenje učinka vrhovnih institucija za reviziju (PMF) koji je razvio IDI, a koji zahtijeva da sistemi OK i KK u VRI uključuju:

- **politike** osmišljene da se ostvare ciljevi sistema osiguranja i kontrole kvaliteta i
- **procedure** neophodne da se implementiraju politike i prati njihova implementacija. Procedure obuhvataju:
 - **metodologije** osiguranja i kontrole kvaliteta (*kako?*) i
 - interne procese (*ko i kada?*).

Uredi za reviziju su trenutno izradili i primjenjuju samo **metodologije**¹⁸⁷ a čini se da politike za OK i KK i interni procesu nedostaju (osim u slučaju GSRJS RS), čime se ograničavaju mogućnosti rukovodstvu da odlučuje o konzistentnim mjerama u slučajevima, recimo, nedostatka ljudskih resursa za reviziju i kontrolu. Isto tako, ovo revizorima otežava da razumiju 'učesnike' u konkretnim procesima KK i OK, da se pridržavaju rokova, itd.

*Vodič za kontrolu kvaliteta u reviziji*¹⁸⁸ (samo za *finansijske revizije*) opisuje zahtjeve u pogledu kvalitete za revizijske proizvode u različitim fazama projektnog ciklusa (npr. strategija i plan revizije, revizijski dokaz, izvještaj o reviziji), i predlaže različite opcije za provođenje mjera OK i KK¹⁸⁹. Ovo svakom uredu za reviziju nameće da, uz Vodič, mora izraditi sopstvenu metodologiju za osiguranje i kontrolu kvaliteta i interne procese, u kojima su opisani pristupi OK i KK i definirane kompetencije uposlenika. I pored toga, Vodič za kontrolu kvaliteta u reviziji sadrži kontrolne liste KK za vođu revizijskog tima i menadžera revizije (rukovodilac sektora) za sve faze revizije.

U *Vodiču za osiguranje kvaliteta revizije učinka* (2013.) opisani su zahtjevi u pogledu kvalitete za revizijske proizvode u različitim fazama projektnog ciklusa (npr. predstudijski memorandum, plan revizije, revizijski dokaz, izvještaj o reviziji), i predložene liste verifikacija koje dalje treba uključiti u kontrolne liste za kontrolu kvaliteta (i osiguranje kvaliteta). Međutim, u listama verifikacija ne pravi se razlika između verifikacija koje trebaju obaviti menadžeri revizije (rukovodioci sektora), vođe timova i bilo koji drugi kontrolori koji su 'vanjski element' u revizijskim timovima. Ovo je razumljivo i prikladno, zato što četiri ureda za reviziju imaju različite organizacijske strukture i radna mjesta. Međutim, ovo isto tako svakom uredu za reviziju nameće da, uz Vodič, mora izraditi sopstvenu metodologiju za osiguranje i kontrolu kvaliteta (i kontrolne liste), u kojima se definirane kompetencije kontrolora (ko šta provjerava?) i opisani radni procesi.

Jedino je GSRJS RS izradio svoju metodologiju kontrole kvaliteta (koja obuhvata i – finansijske revizije i revizije učinka)¹⁹⁰, i koja se redovno ažurira¹⁹¹. Ovo se može objasniti činjenicom da su ostale VRI očekivale da zajednički vodiči za kontrolu i osiguranje kvaliteta budu ažurirani i odobreni od strane KO, kao i različitim percepcijama uloge KO. Metodologija GSRJS RS sadrži navode za kontrolne liste koje

¹⁸⁷ Vodič za kontrolu kvaliteta u reviziji (samo za finansijske revizije) (2009.) i Vodič za osiguranje kvaliteta revizije učinka (2013).

¹⁸⁸ Vodič za kontrolu kvaliteta u reviziji (samo za finansijske revizije) (2009.)

¹⁸⁹ Npr. pogavlje 4.2.2. o tri opcije za OK.

¹⁹⁰ Metodologija za kontrolu kvaliteta.

¹⁹¹ Npr. ažuriranje br.050512/142-19 od 11.02.2019.

trebaju koristiti kontrolori u različitim fazama ciklusa revizije. VRI FBiH također koristi formalne kontrolne liste za kontrolu kvaliteta za svaku fazu revizije, a VRI BiH koristi 'neformalizirane' kontrolne liste. Što se tiče internih procesa, VRI BiH i VRI FBiH su sačinili proceduru za fazu završetka revizije, o izradi i distribuciji izvještaja o reviziji (kako za finansijsku reviziju tako i za reviziju učinka)¹⁹². GSRJS RS je osmislio proceduru za čitav revizijski ciklus - "Proces (procedura) za provođenje mjera kontrole kvaliteta u GSRJS RS"¹⁹³. U vrijeme terenskih misija tima za ocjenu, GSRJS RS je bio jedini ured koji je izradio zvanični izvještaj o mjerama osiguranja i kontrole kvaliteta provedenim u prethodnoj godini¹⁹⁴, iako je nakon toga VRI FBiH izvijestio o rezultatima 'hladnih pregleda'.¹⁹⁵

5.8. Prakse OK i KK (osiguranja i kontrole kvaliteta)

VRI BiH ima dva odjela za metodologiju i kontrolu kvaliteta, jedan za finansijske revizije/revizije usklađenosti, a drugi za revizije učinka.

Kod finansijskih revizija/revizija usklađenosti, KK ('vrući pregledi/eng. *hot reviews*') uključuju svaku reviziju i sve faze revizije i provode se na dva nivoa, vođa tima kontroliše članove tima, dok menadžer revizije kontroliše rad vođe tima i članova tima. Odjel za KK finansijske revizije/revizije usklađenosti obavlja pregled nacrtu izvještaja o finansijskoj reviziji/reviziji usklađenosti kao vanjski kontrolor u timovima za reviziju. Primjera radi, odjel je pregledao 74 nacrtu izvještaja o finansijskoj reviziji/reviziji usklađenosti. Međutim, zbog nedostatka resursa, Odjel za KK u finansijskim revizijama/revizijama usklađenosti nije dobio uvjerenje da su svi validni komentari uvršteni u konačne nacrtu izvještaja. Procesom se jako teško upravlja i zato što se kontrolne liste, po svemu sudeći, ne koriste, a svi komentari se daju (od svih nivoa kontrolora) kroz 'promjene/*track changes*' u dokumentima o reviziji. Po svemu sudeći, konzistentan softver za reviziju je ključni preduslov za jačanje uticaja kontrole kvaliteta.

Odjel za kontrolu kvaliteta finansijske revizije/revizije usklađenosti također sačinjava izvještaj o KK ('vrućem pregledu')¹⁹⁶ kao sažeti prikaz obavljenih pregleda, što članovi tima za profesionalnu ocjenu rada smatraju dobro praksom. Istovremeno, sam Odjel za kontrolu kvaliteta finansijske revizije/revizije usklađenosti je uključen u reviziju. Odjel provodi 6 finansijskih revizija/revizija usklađenosti, dok drugi ('standardni') timovi za reviziju provode svaki 11 revizija. VRI BiH je ponovo uvjerio članove tima za profesionalnu ocjenu rada da Odjel za kontrolu kvaliteta finansijske revizije/revizije usklađenosti nije uključen u kontrolu kvaliteta revizija koje oni provode, već da njihove revizijske 'proizvode' provjeravaju drugi odjeli za reviziju.

Odjel za kontrolu kvaliteta finansijske revizije/revizije usklađenosti provodi aktivnost osiguranja kvaliteta ('hladni pregled/eng. *cold review*'). Posljednji je proveden na uzorku revizija iz 2016. godine. Odjel za kontrolu kvaliteta finansijske revizije/revizije usklađenosti počinje sa planom osiguranja kvaliteta (OK/QA)¹⁹⁷ u kojem indentifikuje, argumentira i obrazlaže uzorak, a proces se završava izdavanjem izvještaja o OK¹⁹⁸. Provjere osiguranja kvaliteta su opsežne i obuhvataju sve faze i elemente revizije, uključujući rizike, materijalnost, uzorkovanje, pouzdanost u IA, itd. I plan za OK i izvještaj sadrže dovoljno informacija, razumljivi su, a izvještaj sadrži dobre preporuke za poboljšanje sistem. Međutim, posljednja

¹⁹² Uputstvo o izradi, odobravanju i diseminaciji izvještaja o reviziji (Ured za reviziju institucija BiH), odobreno odlukom GR, januar 2010.

¹⁹³ Br. 05/0109-171/19, 28.02.2019.

¹⁹⁴ Izvještaj o implementaciji mjera kontrole, br..05/0512-140/ 19, 11.02.2018 .

¹⁹⁵ Nalazi u pogledu kontrole kvaliteta I Preporuke za osiguranje kvaliteta, oktobar 2019.

¹⁹⁶ Izjava o kontroli kvaliteta u fazi izvještavanja za 2017. ("vrući" pregled).

¹⁹⁷ Neovisni interni plan ("hladni" pregled) finansijskih izvještaja iz 2016.

¹⁹⁸ Izvještaj o kontroli kvaliteta finansijske revizije za 2016., 12.12.2017.

intervencije u vidu osiguranja kvaliteta provedena je 2017., a čini se da su daljnje aktivnosti OK odgođene zbog drugih prioriteta. U 2018. je bilo planirano da se provede hladni pregled uzorka revizija iz 2017. (jedna revizija iz svakog dijela o reviziji), ali to nije urađeno.

Kod revizija učinka, Odjel za reviziju učinka provodi svoje 'interne' mjere kontrole kvaliteta – nacrti planova predstudija, izvještaja o predstudiji, planove rada i izvještaje o reviziji se verifikuju od strane vođe tima i rukovodioca odjela/sektora. Nakon toga Odjel/sektor za kontrolu kvaliteta revizija učinka provodi 'eksterni' pregled kontrole kvaliteta navedenih nacrti.

Odjel za kontrolu kvaliteta revizija učinka provodi preglede u svrhu kontrole kvaliteta tokom svih faza revizije učinka – odbira tema za reviziju, odluke o pokretanju predstudija, nacrti programa rada, nacrti izvještaja o reviziji i konačnih izvještaja o reviziji¹⁹⁹. U 2018., svih pet izvještaja o revizijama učinka podvrgnuto je 'eksterno' kontroli kvaliteta²⁰⁰. Odjel za kontrolu kvaliteta revizija učinka ne koristi kontrolne liste za KK u toku kontrola kvaliteta. Umjesto toga, komentari kontrolora su dati u 'track changes' u revizijskom dokumentu/datoteci (file-u), te dopunjeni općim komentarima u naslovnom e-mailu. Ponekad se nacrti izvještaja o reviziji učinka šalju na komentare timovima za finansijsku reviziju. Ne postoje interni procesi u kojima bi bilo opisano ko šta radi i kada. Članovi tima za profesionalnu ocjenu rada nisu dobili dokaz o bilo kakvim mjerama OK provedenim u reviziji učinka.

VRI BiH provodi politiku stalne rotacije revizijskog osoblja između revizijskih angažmana. Osoblje se izmjenjuje nakon 3 do 5 godina.

VRI FBiH ima jedan Sektor za metodologiju i upravljanje kvalitetom²⁰¹ za obje vrste revizije – finansijske revizije/revizije usklađenosti i revizije učinka. Ovaj odjel treba da provodi KK ('vruće preglede') svih nacrti izvještaja o finansijskoj reviziji/reviziji usklađenosti i nacrti izvještaja o reviziji učinka, te konačnih izvještaja o ovim revizijama.

Za finansijske revizije/revizije usklađenosti – VRI FBiH je osmislio i usvojio interni proces (proceduru tj. postupak), u kojem su opisani cirkulacija, pregled (kontrola kvaliteta) i poboljšanje nacrti izvještaja o finansijskoj reviziji²⁰², što unosi jasnoću kod moguće saradnje između tima za reviziju i vanjskih kontrolora tima za reviziju (Sektora za razvoj, metodologiju i upravljanje kvalitetom). Međutim, zbog nedostatka ljudskih resursa, mjere KK ('vrući pregledi') nisu pokrenute, a pomoćni vodiči (npr. kontrolne liste za kontrolu kvaliteta) nisu izrađene. Umjesto toga, nakon završetka prethodnih revizija, timovi za reviziju imaju sastanak sa rukovodstvom ureda za reviziju kako bi predstavili strategije i planove revizija (materijalnost, rizike, uzorkovanje, vremenski raspored, itd.). Što se tiče izvještaja o reviziji, nacrti se distribuiraju timu za reviziju i menadžeru revizije (rukovodilac odjela/sektora), ostalim menadžerima revizije (rukovodiocima drugih odjela/sektora), menadžeru za kontrolu kvaliteta, generalnom revizoru i zamjeniku generalnog revizora, a zajednički sastanci se održavaju kako bi se razgovaralo o komentarima²⁰³. Prema tome, ove procedure kontrole kvaliteta su prilično neformalne prirode, a revizijski trag različitih ulaznih informacija (inputa) na nacrti izvještaja može predstavljati izazov.

Posljednje intervencije u vidu osiguranja kvaliteta ('hladni pregled') provedene su 2017., u vezi sa izvještajima o finansijskoj reviziji za 2016. godinu. Osiguranje kvaliteta finansijske revizije/revizije usklađenosti pokrenuto je odlukom generalnog revizora. Identifikovani su kriteriji za odabir uzorka, sam

¹⁹⁹ Tačka 2.4, Godišnji program VRI BiH 2018.; 05.07.2019. Intervju sa rukovodiocem odjela za reviziju učinka.

²⁰⁰ Izvještaj o aktivnostima za 2018, VRI BiH.

²⁰¹ 5 uposlenika na dan 31.12.2018.

²⁰² Procedura za podnošenje, razmatranje i izradu izvještaja o finansijskoj reviziji, br: 01-02-3-664/2019, 29.03.2019.

²⁰³ 11.06.2019., e-mail zaprimljen od VRI FBiH.

uzorak i odgovorni kontrolori²⁰⁴. Članovi tima za profesionalnu ocjenu rada su pregledali popunjene kontrolne liste za OK.²⁰⁵ Liste su prilično detaljne, i u dovoljnoj mjeri odražavaju obrazloženje kontrolora. Zbog ograničenih ljudskih resursa, odnosno angažovanja raspoloživog revizorskog osoblja na realizaciji Plana revizija za 2017/2018. godinu, Sektor u 2018. godini nije proveo planiranu kontrolu osiguranja kvalitete (tzv. hladni pregled)²⁰⁶.

Kad je riječ o mjerama OK i KK provedenim u procesima revizije učinka, VRI FBiH je osmislila interni proces (proceduru) u kojoj se opisuje cirkuliranje, pregled (kontrola kvaliteta) i poboljšanje nacrt izvještaja o reviziji učinka. Međutim, ovo još nije formalno odobreno. Nakon što je nacrt izvještaja revizije učinka validiran od strane šefa relevantnog odjela za reviziju, spomenuti nacrt izvještaja prolazi kontrolu kvaliteta od strane Sektora za metodologiju i upravljanje kvalitetom, a nakon toga bacrta izvještaja pregleda Kolegij koji se sastoji od generalnog revizora, zamjenika generalnog revizora i šefova odjela za reviziju. Komentari sa raznih nivoa kontrole se daju u vidu opcije praćenja promjena (*track changes*) i čuvaju korištenjem pohrane u 'cloud-u' i *backup* tehnologije. Međutim, finalizacija, odobrenje i saopćavanje relevantnog internog procesa (procedure) bi poboljšale efikasnost i učinkovitost procesa jačanjem linija odgovornosti, pojašnjavanjem redoslijeda intervencija i zadavanjem određenih rokova nivoima kontrole.

U GSRJS RS sistem kontrole kvaliteta se prati na nivou pojedinačnih angažmana i na nivou institucije. Kontrola kvaliteta na nivou pojedinačnih angažmana je osigurana od strane revizora (vođe timova) i menadžera (rukovodioci odjela/sektora) revizije (za finansijske revizije i revizije učinka).

Kod finansijskih revizija/revizija usklađenosti, menadžer revizije je dosta uključen u proces KK u toku faze planiranja revizije. Nacrti strategija i planova revizije se pregledaju kako bi se potvrdilo da su planovi adekvatni, analitični, a dokazni postupci u skladu sa ciljevima revizije, da je veličina uzorka ispravna, a revizijski pristup adekvatan²⁰⁷. Ovo je potvrđeno ispunjenim i potpisanim kontrolnim listama, koje su dio sopstvene metodologije GSRJS RS.

Vođa tima pregleda kompletan revizorski rad, a isti potom provjerava rukovodilac sektora. Vođa tima i rukovodilac sektora ispunjavaju kontrolne liste. Vođa tima priprema izvještaj, koji se dostavlja rukovodiocu sektora koji pregleda i kompletira kontrolne liste. Rukovodilac sektora potom šalje izvještaj generalnom revizoru i zamjeniku generalnog revizora koji će dati svoje komentare na izvještaj.

GSRJS RS također priprema godišnji izvještaj u kojem identifikuje nedostatke u pogledu kvalitete revizorskog rada i isti dostavlja ZGR u svrhu informacije. U ovim izvještajima date su detaljne informacije i argument (opravdanje) za modelitete KK, uključujući bilo kakve nedostatke i propuste, pa su samim tim korisni za rukovodstvo.²⁰⁸ Trenutno je fokus na revizijskom procesu umjesto na revizijskim prosudbama materijalnosti. Uz to, revizijski 'proizvodi' za finansijske revizije/revizije usklađenosti se verifikuju od strane Odjeljenja za planiranje, razvoj i kontrolu. U narednom periodu, GSRJS RS planira da izradi registar preporuka za KK i OK, kako bi olakšao praćenje statusa implementacije²⁰⁹.

²⁰⁴ Odluka o kontroli osiguranja kvaliteta (hladni pregled) finansijskih revizija za 2016., u 2017., br. 12-14-1307-1 / 17, 13.10.2017.

²⁰⁵ Kontrolna lista za osiguranje kvaliteta – hladni pregled.

²⁰⁶ Tačka 4, Godišnji izvještaj o aktivnostima Ureda za reviziju institucija u Federaciji BiH za 2018.godinu., br: 04-05-1-627/19, mart 2019.

²⁰⁷ Izvještaj o provođenju mjera kontrole kvaliteta, br.05/0512-140/ 19, 11.02.2018 .

²⁰⁸ Izvještaj o internim kontrolama kvaliteta provedenim u 2018., januar 2019.

²⁰⁹ Izvještaj o internim kontrolama kvaliteta provedenim u 2018, januar 2019.

Kad je riječ o reviziji učinka, rukovodilac sektora je uključen u odabir tema za reviziju, planiranje pojedinačnih revizija, fazu implementacije revizije, fazu izvještavanja i praćenje. Kroz ovu interakciju, rukovodilac popunjava kontrolnu listu za KK.

Tim za profesionalnu ocjenu rada nije dobio popunjene i potpisane kontrolne liste za uzorkovane mjere KK i OK, tako da ne može dati uvjerenje da su planirane mjere KK i OK adekvatno provedene.

VRI BD je osmislio proceduru koja predviđa da su timovi za reviziju obavezni da se pridržavaju metodologije i rokova. U VRI BD ne postoje zasebni odjeli za KK i OK, što je razumljivo imajući u vidu veličinu ureda. Mjere za KK u toku planiranja, provođenja i izvještavanja o reviziji provode zasebni timovi za reviziju, jedan tim provodi KK nad proizvodom drugog tima.²¹⁰

VRI BD je izradio i vodič za OK i KK, koji obuhvata sve aspekte upravljanja kvalitetom, te u kojem su definirane nadležnosti uposlenika u procesima OK i KK.²¹¹

U slučaju finansijskih revizija/revizija usklađenosti, tim za profesionalnu ocjenu rada pregledao je uzorke kontrolnih lista koje ispunjavaju vođe timova za reviziju. Spomenute kontrolne liste daju zadovoljavajuće obrazloženje vođe tima kod verifikacije rada članova tima²¹². VRI BD je članove tima za profesionalnu ocjenu rada informirao da se osiguranje kvaliteta provodi ('hladni pregledi') na kraju svake godine, pri čemu se za ovu svrhu odabere 1 od 7 izvještaja o reviziji; rezultati obavljenog OK se sažeto prikazu u izvještaju od 1-2 strane. Međutim, o ovome ne postoji nikakav dokumentirani dokaz. Složili bismo se da se mjere OK u VRI male veličine mogu doimati neefikasnim i takve VRI bi mogle primjenjivati samo mjere KK, pod uslovom da se iste provode na zadovoljavajući način.

U slučaju revizija učinka – sa finansijskim revizorima se razgovara o predstudiji, nacrtima planova i izvještaja, a potom ih provjerava ZGR, a nakon toga GR; postoje fokus grupe sa vanjskim ekspertima u okviru kojih se razgovara o nacrtima planova i izvještaja. Međutim, ovi procesi nisu dokumentirani; prema tome, tim za profesionalnu ocjenu rada nije dobio uvjerenje da se u procesu revizije učinka provode mjere osiguranja i kontrole kvaliteta.

5.9. Procjena sistema osiguranja i kontrole kvaliteta

ISSAI zahtjeva da sve vrhovne revizijske institucije utvrde politike i procedure namjenjene promovisanju kvaliteta kao ključnog u obavljanju svih njihovih poslova²¹³ i da uspostave sisteme za razmatranje rizika koji proizilaze iz obavljanja posla²¹⁴. Iako je Koordinacijski odbor (KO) izradio i usvojio detaljne smjernice u kojima opisuje različite aspekte osiguranja i kontrole kvalitete i nudi niz opcija za intervencije osiguranja i kontrole kvalitete, čini se da ne postoje jasne **politike osiguranja kvalitete i kontrole kvalitete** definisane u pojedinačnim uredima za reviziju. Uredi za reviziju djeluju u različitim okruženjima i u svom radu se suočavaju sa različitim rizicima, što logički rezultira u neophodnosti razmatranja različitih kontrola u najrizičnijim operacijama (faze revizije), zahtjevajući određene resurse, neke teške odluke i spremnost tolerisanja određenih rizika.

ISSAI standardi predlažu osnovne principe osiguranja i kontrole kvaliteta i pružaju određenu fleksibilnost i opcije u primjeni. Politike osiguranja i kontrole kvaliteta trebale bi prilagoditi ove principe i opcije svojim

²¹⁰ Odluka o planiranju finansijskih revizija i revizija učinka i osiguranju potrebnog osoblja, br. 01-02-386/18, 7.9.2018. .

²¹¹ Vodič za kontrolu kvalitete revizije, Brčko, oktobar 2009.

²¹² Kontrolne liste - JP Autoceste 2018.

²¹³ Stranica 5, ISSAI 40.

²¹⁴ Stranica 8, ISSAI 40.

pojedinačnim okolnostima tako što će procijeniti rizike sa kojima se suočavaju i dati pravac za mjere osiguranja i kontrole kvaliteta da upravljaju (izbjegnu ili ublaže, ili tolerišu) određene rizike kratkoročno, srednjoročno i dugoročno. Naprimjer, suočavanje sa nedostatkom osoblja, što ograničava priliku za provedbu mjera kontrole kvaliteta na adekvatan način i dovodi do situacije gdje se aktivnosti kontrole kvaliteta provode paralelno s revizijskim poslom, bez efektivne dokumentacije i jasnih tragova o tome kako su oslovljeni komentari, dovodi u pitanje utjecaj kontrole kvaliteta. Rukovodstvo ureda za reviziju moglo bi razmotriti da kratkoročno započne sa minimalnim mjerama osiguravanja i kontrole kvaliteta, ali da ih pravilno izvede kako bi postupno unaprijedilo kvalitet revizije i izbjeglo pritisak na svoje osoblje. Iako ISSAI standardi predviđaju veće kontrole, generalni revizor mogao bi razraditi srednjoročnu strategiju uvažavajući značaj potrebnih kontrola, ali prikazujući put postupnog dolaska do istih.

Koordinacijski odbor je izradio i usvojio **metodologije osiguranja i kontrole kvaliteta**. Međutim, metodologije su veoma općenite i daju niz opcija koje mogu služiti kao metodologije za svaki pojedinačni ured za reviziju. Uredi za reviziju trebaju izraditi svoje metodologije u skladu sa smjernicama koje je odobrio Koordinacijski odbor, ali ih prilagoditi potrebama i politikama svakog zasebnog Ureda za reviziju

ISSAI standardi zahtijevaju uspostavu **procedura** (procesa) **osiguranja i kontrole kvaliteta**, uključujući izdavanje ovih izvještaja o autorizaciji²¹⁵. Iako su neki Uredi za reviziju izdali odvojena uputstva kojima uređuju određene faze revizije, ne postoje dobro opisani i uzajamno potpuni procesi (ko šta radi). Smatramo da su interni procesi preduslov dobrog upravljanja, štoviše imajući u vidu da bi VRI trebali voditi primjerom i u upravljanju svojom institucijom. Uredi za reviziju mogu se odlučiti za razvoj vlastitih metodologija i internih procesa kao jedinstvenog dokumenta.

ISSAI standardi zahtijevaju da VRI dokumentuje proces pregleda, uključujući sve razlike u mišljenju unutar VRI²¹⁶. Iako postoje opšte smjernice i kontrolne liste se ponekad popunjavaju, procesi u principu nisu dokumentovani na način koji bi osigurao adekvatan revizijski trag svih komentara na nacrt dokumenata. Rezultat toga je loše formalizovan proces koji razvodnjava odgovornosti svih uključenih strana. Shvatamo da bi dokumentovanje moglo biti mnogo lakše ako bi postojao adekvatan revizijski softver. Međutim, u međuvremenu je potrebno jasno razmisliti o razvoju adekvatne dokumentacije.

Kako procesi osiguranja i kontrole kvaliteta trebaju biti usklađeni bez obzira na vrstu revizije i biti zasnovani na jedinstvenoj politici osiguranja i kontrole kvaliteta VRI, uredi za reviziju mogu razmotriti razvoj vlastitih metodologija osiguranja i kontrole kvaliteta za finansijsku reviziju, reviziju usklađenosti i reviziju učinka kao jednog dokumenta.

Rukovodstvo ureda za reviziju se poziva da prilikom izrade metodologija i procedura pažljivo razmotri koristi u odnosu na troškove kontrola i da pokuša uravnotežiti kontrole tako što će izbjeći preklapanja, dodati vrijednost i na umu imati postojeće resurse. Revizori koji su predmet kontrola često ih vide kao dodatni teret ako rukovodstvo nije dobro iskomuniciralo razlog za internu kontrolu ili su kontrole formalne, neuravnotežene i nemaju dodane vrijednosti.

5.10. Preporuke

Preporuke Tima za profesionalnu ocjenu rada u pogledu osiguranja i kontrole kvaliteta su:

- ▶ Uvažavamo da su resursi Ureda za reviziju ograničeni i da su intervencije osiguranja i kontrole kvaliteta skupe, međutim Uredi bi trebali razmotriti izradu srednjoročne strategije osiguranja i

²¹⁵ Stranica 12, ISSAI 40.

²¹⁶ Stranica 11-12, ISSAI 40.

kontrole kvalitete, prepoznavajući važnost kontrola traženih ISSAI standardima i u isto vrijeme predviđajući postepenu provedbu (korak po korak). Ovdje se treba početi sa minimalnim mjerama osiguranja i kontrole kvaliteta potrebnim za oslovljavanje najrizičnijih područja, a koje se pravilno provode kako bi se poboljšao kvalitet i izbjeglo izlaganje osoblja stresu.

- ▶ Uredi za reviziju trebaju dokumentovati i arhivirati intervencije kontrole kvaliteta kako bi osigurali revizijski trag i olakšali „učenje iz greški“; educiranje i obučavanje osoblja o koristima adekvatne kontrole kvaliteta treba se posmatrati kao preduslov aktivnosti.
- ▶ Uredi za reviziju trebaju razmotriti prilike za suradnički rad na osiguranju kvaliteta i čak je utvrditi kao zajedničku funkciju. Uredi za reviziju su u jedinstvenoj poziciji da provedu takav pristup.

6. Ostvarenje rezultata

6.1. Uvod

Revizorski izvještaji su ključni izlazni rezultati VRI i bitno je da su relevantni njihovih ključnim akterima i da imaju utjecaj. VRI treba dati visokokvalitetne i blagovremene rezultate koji su javno dostupni i imaju odjeka. Kao podršku postizanju gore navedenog VRI trebaju osigurati da:

- su revizije završene i izvještaju dostavljeni nadležnim tijelima u skladu sa zakonskim zahtjevima i/ili pravovremeno kako bi se osigurala njihova relevantnost.
- pravovremeno objavljuju svoje izvještaje i ostale rezultate u skladu sa propisanim zakonodavstvom i na način koji je lako dostupan različitim ključnim sudonicima.
- posjeduju procese i sisteme za praćenje da li su subjekti revizije ili drugi odgovorni subjekti poduzeli odgovarajuće radnje na osnovu primjedbi i preporuka VRI.
- izvještavaju o provedbi svojih preporuka i utjecaju svoga rada.

6.2. Praćenje provedbe preporuka revizije

U poređenju sa fazama planiranja, izvršenja i zaključivanja revizije, u IFPP nisu nametnuti opsežni zahtjevi u vezi sa praćenjem provedbe revizorskih preporuka i naknadnim revizijama. Međutim, naknadna kontrola je jedan od najvažnijih zadataka VRI, jer je provedba revizorskih preporuka glavna dodana vrijednost i utjecaj iz revizije. Nema svrhe da VRI provodi više revizija ako ne uspije pružiti pomoć u provedbi ranijih preporuka.

VRI treba imati sistem za praćenje da li su subjekti revizije ili drugi odgovorni subjekti poduzeli odgovarajuće radnje na osnovu primjedbi i preporuka koje je dao ured za reviziju i treba izvještavati o provedbi svojih preporuka i utjecaju svoga rada. INTOSAI-P10²¹⁷ i ISSAI100²¹⁸ jasno navode važnost naknadne kontrole u radu VRI. To uključuje:

- postojanje formalnih mehanizama za prijavljivanje kako subjekti revizije reaguju na preporuke VRI;
- postojanje odgovarajućih procedura, kriterija i metodologija za odlučivanje o provođenju naknadne kontrole;
- praćenje provedbe preporuka od strane subjekata revizije i izvještaja prema potrebi;
- VRI analizira svoje aktivnosti vezane za naknadnu kontrolu i ostale odgovarajuće informacije kako bi procijenila utjecaj svoga djelovanja;
- Izvještava o postignutim rezultatima – npr. vrijednost ušteda postignutih provedbom revizorskih preporuka.

Dogovaranje rokova i načina na koji će preporuke ureda za reviziju biti provedene je sljedeći korak nakon izrade i izdavanja preporuka. *Zakoni o VRI BiH, FBiH i RS*²¹⁹ zahtijevaju da subjekat revizije dostavi odgovor (akcioni plan) uredima za reviziju i drugim relevantnim akterima u roku od 60 dana od dana

²¹⁷ INTOSAI-P10, Meksička deklaracija o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija

²¹⁸ ISSAI 100 Osnovni principi revizije javnog sektora

²¹⁹ Zakoni o VRI BiH, član 16.3, Zakon o VRI FBiH, član 16.3, Zakon o VRI RS, član 19.4

prijema završnog revizorskog izvještaja, naznačavajući radnje koje je subjekat revizije poduzeo kako bi prevazišao slabosti, nepravilnosti i kršenja identifikovana u revizorskom izvještaju. *Zakon o VRI Brčko distrikta*²²⁰ zahtijeva od subjekta revizije da djeluje u roku od 30 dana.

Smatramo da su ovi rokovi predugački i ne vidimo osnovni razlog za to. U skladu sa najboljim praksama, korektivne mjere i njihovi rokovi trebaju se dogovoriti prije davanja i objave revizorskih izvještaja kako bi se uredu za reviziju omogućilo da ocijeni adekvatnost radnji i u budućnosti izbjegnu potencijalni nesporazumi između revizora i subjekata revizije. Uredi za reviziju trebaju razmotriti ovo pitanje kada i ako se budu mijenjali relevantni zakoni.

Postotak provedenih preporuka kod svih ureda za reviziju je prilično nizak i kreće se između 25% i 60%. Uredi za reviziju smatraju da nemaju učinkovite mehanizme kako bi osigurali da su njihove preporuke provedene ako žele da djeluju u skladu s ISSAI i prate ISSAI filozofiju koja kaže da iako preporuke nisu obavezujuće, one su profesionalne i dodaju vrijednost tako da su subjekti revizije spremni da ih provedu. Smatramo da postoji niz opcija koje bi uredi za reviziju mogli razmotriti kako bi poboljšali provedbu preporuka, na primjer, uspostavljanje bliske saradnje sa parlamentima koji bi, ovisno o svojim poslovnica o radu, mogli koristiti nalaze ureda za reviziju kako bi izdali svoje nalaze i preporuke i tako ih učiniti obaveznim za vladu. Međutim, uredi za reviziju moraju osigurati da su preporuke profesionalne, relevantne, troškovno učinkovite i materijalne kako bi se provelo ovo ili bilo koje drugo rješenje.

Uvrštavanje u revizorske izvještaje preporuka koje su izvan mandata određenog subjekta revizije je još jedan razlog za nizak stepen provedbe revizorskih preporuka. Analiza ureda za reviziju pokazuje da se preporuke koje zahtijevaju djelovanje samo određenog subjekta revizije generalno provode, dok se one izvan mandata subjekta revizije ne provode. Pristup koji uredi za reviziju trenutno primjenjuju mogao bi imati demotivirajući uticaj na subjekte revizije, prije svega zbog toga što su revizorski izvještaji javni, veliki broj preporuka umanjuje njihov ugled, jer javnost općenito ne razumije linije odgovornosti, nego samo broj preporuka. Kao drugo, javne institucije često nemaju alate da utječu na rad, recimo, vlade, osim ako nisu veoma moćne. Nadalje, uredi za reviziju moraju biti svjesni da takav pristup nije u skladu sa ISSAI standardima²²¹, koji navode da preporuke moraju biti namijenjene subjektima revizije.

U skladu s zakonima, sva četiri ureda za reviziju pripremaju *Godišnje revizorske izvještaje o najznačajnijim nalazima i preporukama*.

Za finansijske revizije/revizije usklađenosti *VRI BiH* je u 2017. godini izdao 572 preporuke institucijama BiH i njihov utjecaj se procjenjuje tokom 2018. godine prilikom finansijskih revizija/revizija usklađenosti. Posljednja analiza stepena provedbe preporuka otkriva da je oko 60% preporuka provedeno ili se provodi. Ovaj trend, upoređen sa ranijim razdobljima, pokazuje manji porast. Međutim, prilikom razmatranja procenta, u obzir treba uzeti težinu i važnost preporuka.

Praćenje provedne revizorskih preporuka se provodi 100% za sve revizije. Neke preporuke se provjeravaju tokom prethodne revizije, a ostatak tokom završne revizije.²²²

Po pitanju revizija učinka, *VRI BiH* provodi naknadnu (kontrolnu) reviziju svake godine, koja uglavnom obuhvata dva ili više izvještaja revizije učinka objavljenih u prethodnim godinama. U posljedne tri godine provedba preporuka je praćena za ukupno 12 izvještaja revizije učinka, objavljenih 2013. i 2014. godine. Ukupno je izdato 110 preporuka, od čega 8% nije provedeno, dok je 92% preporuka provedeno ili se provodi.

²²⁰ Zakon o VRI Brčko distrikt, članovi 17.3 i 17.4

²²¹ Npr. član 128, ISSAI 3000.

²²² Godišnji izvještaj o aktivnostima *VRI BiH* za 2018. godinu

VRI BiH redovno održava i ažurira Registar preporuka na svojoj internet stranici²²³, koji obuhvata informacije o statusu provedbe svake pojedinačne preporuke²²⁴. U vrijeme provođenja profesionalne ocjene rada, registar nije bio ažuriran tako da uvrsti revizije provedene u 2018. fiskalnoj godini. VRI BiH također vodi i registar preporuka revizije učinka.

VRI FBiH također provodi praćenje preporuka finansijske revizije/revizije usklađenosti – tokom finansijskih revizija/revizija usklađenosti 2017. godine procijenjena je provedba preporuka izdatih u ranijim godinama. Međutim, samo se preporuke namjenjene subjektima revizije, a koje su ponovno uvrštene u plan finansijske revizije/revizije učinka Ureda za reviziju za sljedeću godinu, prate tokom prethodne revizije i završnih finansijskih revizija/revizija učinka.

Praćenje preporuka ocijenjeno je kod 41 subjekta revizije, a provedeno je samo 209 od 839 preporuka. Prijašnjih godina procjena je dala slične rezultate, tako da Ured za reviziju mora ozbiljno razmotriti neke korektivne mjere. Još jedan značajan problem je to što neki subjekti revizije već ignorišu Ured za reviziju tako što ne šalju očitovanje u roku od 60 dana od dana prijema završnog izvještaja kako je to propisano zakonom, te tako ne definišu radnje/mjere za rješavanje nedostataka, nepravilnosti i prekršaja koji su identifikovani u revizorskim izvještajima. Na primjer, sedam veoma bitnih subjekata revizije, među kojima su kantoni i opštine, kao i FBiH Komisija za vrijednosne papire, nisu se očitovali na konačne revizorske izvještaje za finansijsku reviziju/reviziju usklađenosti u 2017. godini. Vlada FBiH i Ministarstvo finansija također nisu reagovali na konsolidovani izvještaj o izvršenju budžeta FBiH za 2017. godinu.²²⁵

Gore navedeni problem je ozbiljan, jer 2000 subjekata revizije VRI FBiH predstavlja 65% ukupne javne potrošnje u BiH.

Registar preporuka²²⁶ za revizije koje se provode godišnje prvi put je objavljen na web stranici 2018. godine.²²⁷

Po pitanju revizija učinka donesena je odluka 2018. godine da se uradi revizija u svrhu praćenja provedbe preporuka iz dva prijašnja izvještaja revizije učinka²²⁸, umjesto da se provode nove revizije učinka kako je to izvorno planirano. Izvještaji o praćenju realizacije preporuka su, slično finansijskim revizijama/revizijama usklađenosti, pokazali neuspjeh potpune provedbe većine preporuka. Nadalje, parlament i Vlada FBiH nisu poduzeli radnje na osnovu izvještaja revizije usklađenosti, naime nisu donijeli odluke koje bi obavezale institucije da provedu preporuke²²⁹. Izvještaji o praćenju realizacije preporuka su objavljeni na web stranici VRI FBiH.

U 2018. godini GSRJS RS je izvršila reviziju 309 preporuka datih subjektima revizije u prijašnjem periodu (170 preporuka u vezi sa finansijskim izvještajima i 139 u vezi sa usklađenošću)²³⁰. GSRJS RS vodi registar preporuka finansijske revizije/revizije učinka²³¹ koji se redovno ažurira, a u vrijeme ove ocjene već je sadržavao informacije o prvom kvartalu 2019. godine.

²²³ Registar preporuka finansijske revizije, 01.01.2015.-31.12.2017

²²⁴ Godišnji izvještaj o aktivnostima VRI BiH za 2018. godinu

²²⁵ Godišnji izvještaj o aktivnostima VRI FBiH za 2018. godinu, br.: 04-05-1-627/19, mart 2019. godine

²²⁶ Registar preporuka finansijske revizije, 01.01.2016.-31.12.2018.

²²⁷ Godišnji izvještaj o aktivnostima VRI FBiH za 2018. godinu, br.: 04-05-1-627/19, mart 2019. godine.

²²⁸ Podrška razvoju malih i srednjih preduzeća u FBiH (objavljen 2013. godine), Poboljšanje energetske učinkovitosti u institucijama FBiH (objavljen 2015. godine).

²²⁹ Godišnji izvještaj o aktivnostima VRI FBiH za 2018. godinu, tačka 3.2.

²³⁰ Godišnji izvještaj o aktivnostima VRI RS za 2018. godinu, februar 2019.

²³¹ VRI RS, Registar preporuka finansijske revizije, 01.01.2013.-30.04.2019.

GSRJS RS i VRI BiH vode i redovno ažuriraju evidenciju izvještaja o praćenju realizacije preporuka revizije učinka (uz izuzetak 2018. godine). Pored statusa provedbe preporuka, ovi izvještaji opisuju radnje koje je subjekt revizije poduzeo. Ovakvu vrstu izvještaja smatramo dobrom praksom.

Analiza podataka pokazuje da ministarstva i druge institucije javnog sektora ponekad nevoljno predlažu akcijske planove za provedbu preporuka. GSRJS RS nije pratio provedu preporuka revizije učinka u 2018. godini, a jedan od razloga je nedostatak resursa u GSRJS RS ²³².

U 2018. godini VRI Brčko distrikta BiH je izvršila 29 finansijskih revizija/revizija usklađenosti i izdala 364 preporuke. Provedba preporuka iz ranijih godina praćena je tokom ovih revizija. Subjekti revizije proveli su 50% preporuka, što se ne može smatrati zadovoljavajućim nivoom provedbe²³³. U slučajevima gdje preporuka proizilazi iz nalaza koji utječe na mišljenje finansijske revizije/revizije učinka, preporuka se ponavlja i prati. Posljednje tri godine VRI BD je u revizorski izvještaj uvrstila posebno poglavlje o provedbi preporuka.

VRI BD također vodi registar preporuka finansijske revizije/revizije usklađenosti²³⁴ koji se redovno ažurira. Registar preporuka za revizije učinka se ne vodi i ne objavljuje na internet stranici. Štoviše, provedba preporuka se ne prati.

Smatramo da je praćenje realizacije preporuka jedan od slabijih karika operativnih praksi ureda za reviziju osim u slučaju finansijskih revizija/revizija usklađenosti koje je proveo VRI BiH gdje se, toku finansijskih revizija/revizija učinka koje se provode naredne godine, vrši 100%-tni monitoring preporuka. Razumijemo da nedostatak resursa za praćenje može biti značajan problem, međutim uredi za reviziju bi trebali od subjekata revizije bar zahtjevati redovne izvještaje o provedbi i na svojim internet stranicama davati ilustrativniji pregled neprovođenja preporuka po subjektima revizije.

Uredi za reviziju također trebaju razmotriti promjenu svoga pristupa i slijediti ISSAI standarde u smislu upućivanja revizorskih preporuka isključivo subjektima revizije.

6.3. Pravovremenost radnji – provođenje, izvještavanje i objavljivanje

VRI treba dati kvalitetne i blagovremene izlazne rezultate, koji su javno dostupni i koji imaju utjecaj. IFPP ukazuje na važnost blagovremenog izvještavanja kroz stručne objave. To podrazumjeva osiguravanje:

- da su ispoštovani zakonski rokovi za završavanje i izvještavanje o revizijama (pod pretpostavkom da su ostale strane ispoštovale svoje obaveze);
- da su ispoštovani zakonski rokovi za objavu izvještaja i drugih rezultata;
- da, u slučaj kada su revizorski izvještaji pripremljeni po odluci VRI, isti trebaju biti pripremljeni kako bi se osiguralo da su nalazi relevantni i ažurni. Ovi izvještaji se također trebaju blagovremeno objaviti.
- da su objavljeni izvještaji i rezultati lako dostupni različitim akterima kroz niz komunikacijskih kanala.

Uredi za reviziju općenito prate rokove za finansijske revizije/revizije usklađenosti pošto su propisani zakonom i uredi ne praktikuju prolongiranje za finansijske revizije/revizije učinka. Suprotno tome, revizije učinka su ponekad predmet produžavanja roka, u osnovi iz razloga što su , u početku, potrebne ulazne

²³² Godišnji revizorski izvještaj za 2018. godinu, 5/17/2019

²³³ Godišnji izvještaj o aktivnostima VRI BD za 2018. godinu, tačka 5.3, februar 2019.

²³⁴ Registar preporuka finansijske revizije, 01.01.2016.-31.12.2018.

informacije za reviziju bile podcijenjene. Postoji dobra namjera da se pokuša skratiti rok za provođenje revizija učinka što je pozitivno. Članovi tima predlažu da se pažljivo ocijeni kompleksnost pojedinačnih revizija učinka prilikom izrade memoranduma o predstudiji i/ili programa rada. Praksa produžavanja roka za reviziju učinka treba biti svedena na minimum, jer subjekte revizije i relevantne aktere dovodi u zabunu, te utječe na kredibilitet ureda za reviziju.

Izveštaji finansijske revizije/revizije usklađenosti i revizije učinka objavljuju se na internet stranicama ureda za reviziju čim se odobre i stupe na snagu. Uredi za reviziju također pripremaju saopštenja za javnost i u nekim slučajevima organizuju konferencije za novinare. U slučaju finansijske revizije/revizije usklađenosti neki Uredi (npr. VRI BiH) objavljuju saopštenja za javnost na kraju svih godišnjih revizija. VRI FBiH izdaje saopštenja za štampu nakon što su završene sve obavezne revizije i jedno saopštenje za štampu nakon što su završene sve neobavezne revizije. Saopštenja za štampu izdaju se i nakon završetka svih revizija učinka. VRI BiH objavljuje sva 74 izvještaja na svojim web stranicama istovremeno i izdaje jedno saopštenje za medije. Jedan mjesec kasnije objavljuje izvještaj o konsolidovanim pregledima uz izvještaj o glavnim nalazima i saopštenje za javnost. Ne održavaju se konferencije za novinare.

Neki uredi za reviziju razmatraju izradu komunikacijskih strategija, što članovi tima snažno podržavaju, jer se percepcija društva u vezi sa prijemom informacija uveliko promijenila i uredi za reviziju trebaju dopuniti kanale komunikacije i prilagoditi svoje poruke ciljanoj publici kako bi pojačali svoj uticaj. U sljedećem poglavlju detaljno se govori o postojećoj komunikaciji ureda za reviziju sa njihovim glavnim partnerima.

Preporuke

Preporuke tima za profesionalnu ocjenu rada po pitanju postizanja rezultata su:

- ▶ Uredi za reviziju trebaju razmotriti napuštanje prakse uvrštavanja preporuka koje nisu u nadležnosti određenog subjekta revizije u revizorske izvještaje. Takva praksa nije nužno poštena prema subjektima revizije, demotiviše ih i nije u skladu sa ISSAI standardima. Umjesto toga Ured za reviziju bi trebao razmotriti užu saradnju sa parlamentarnim odborima, zahtjevajući od njih da izdaju takozvane „horizontalne“ preporuke, upućene vladi samim tim ih čineći obavezujućim za vladu.
- ▶ Ako i kada se budu radile izmjene zakona o VRI, treba razmisliti o tome da se uključi obaveza za subjekte revizije da uredima za reviziju dostave plan aktivnosti za provedbu preporuka u roku od 30 dana od dana prijema konačnog izvještaja o reviziji. U zakonima o VRI bi potencijalno trebala biti sadržana obaveza za subjekte revizije da uredima za reviziju dostave svoj plan aktivnosti unutar rokova koje utvrde uredi za reviziju.
- ▶ U međuvremenu, uredi za reviziju bi trebali razmisliti o tome da sa relevantnom parlamentarnom komisijom/odborom pregovaraju o mogućnosti da ta komisija uvrdi rokove za subjekte revizije da planove aktivnosti i izvještaje o aktivnosti dostave neposredno nakon objave izvještaja o reviziji, kao i rokove za davanje povratnih informacija na planove aktivnosti i izvještaje o aktivnosti.
- ▶ Uredi za reviziju trebaju razmotriti mogućnost provedbe revidiranog dogovora za izvještavanje što bi uključivalo dogovaranje korektivnih mjera i rokova sa subjektima revizije prije izdavanja i objave revizorskih izvještaja, umjesto traženja odgovora na izvještaje u roku od 30 do 60 dana od dana izdavanja izvještaja.
- ▶ Uredi za reviziju trebaju osigurati praćenje realizacije svih preporuka finansijske revizije/revizije usklađenosti i značajnog dijela revizija učinka – čak i po cijenu smanjenja broja revizija; mišljenja

smo da nema svrhe ulagati u nove revizije ako se ne može osigurati provođenje preporuka iz ranijih revizija.

- ▶ Preduslov za povećanje postotka provedenih preporuka i sposobnost ureda za reviziju da prate realizaciju 100% preporuka jesu kvalitet i dodana vrijednost preporuka. Zbog toga predlažemo da uredi za reviziju razmotre postojeće prakse davanja preporuka, ne samo u smislu pravih adresa za te preporuke, nego i u smislu vjerovatnoće njihove provedbe, ocjene odnosa troškova i koristi, te izbjegavanja velikog broja nerelevantnih preporuka.
- ▶ Uredi za reviziju trebaju razmotriti uvođenja zahtjeva za subjekte revizije da dostavljaju redovne izvještaje o provođenju od strane subjekata revizije, i davanja ilustrativnijeg pregleda neprovođenja preporuka po subjektima revizije na internet stranicama ureda za reviziju.

7. Odnosi i komunikacija sa relevantnim akterima

7.1. Uvod

INTOSAI načela zahtjevaju od VRI da komuniciraju o svojim ulogama, odgovornostima i rezultatima svoga rada. VRI bi, na primjer, trebale imati dobar odnos sa parlamentom, vladom i upravom²³⁵ i biti osnažene da svoje nalaze na godišnjoj osnovi i neovisno dostave parlamentu ili bilo kojem drugom nadležnom tijelu²³⁶ i javnosti.²³⁷

Kako bi bile učinkovite, VRI trebaju osigurati dobru komunikaciju sa revidiranim subjektima i drugim povezanim akterima, te pružati relevantne, objektivne i blagovremene informacije zakonodavnoj vlasti, njenim odborima ili rukovodstvu i upravnim odborima revidiranih subjekata.²³⁸ VRI trebaju blagovremeno i široko komunicirati svoje aktivnosti i rezultate revizije putem medija, internet stranica i drugih sredstava kako bi olakšale komunikaciju sa građanima²³⁹.

VRI također trebaju saradivati sa ključnim akterima, prepoznavajući njihove različite uloge i razmatrajući njihove stavove bez kompromitovanja neovisnosti VRI-a, te periodično procjenjivati da li ključni akteri vjeruju da VRI komunicira učinkovito.²⁴⁰ Način na koji bi VRI mogli ispuniti ove zahtjeve naveden je u INTOSAI smjernicama.²⁴¹

U ovom poglavlju ocjenjujemo stanje u području komunikacija i odnosa sa ključnim akterima u četiri Ureda za reviziju. Opisujemo i analiziramo funkciju interne komunikacije, komunikacijske strategije, odnose sa parlamentom, ministarstvima finansija i revidiranim subjektima, kao i odnose sa građanima, organizacijama civilnog društva (OCD) i medijima.

7.2. Funkcija komunikacije

U slučaju gdje postoji, funkcija komunikacije ureda za reviziju smještena je u malim jedinicama za međunarodne odnose i odnose s javnošću sa jednim ili dva uposlana pozicioniranim ispod Kabineta. Njihovi zadaci su uređeni sistematizacijom. Zadaci obuhvataju sve - od organizovanja, koordinacije i provedbe aktivnosti za javnost i medije o djelokrugu i rezultatima rada ureda za reviziju, do pripreme publikacija, biltena i brošura, te osiguranja dosljednosti poruka, jezika i grafika u dokumentima i informacijama koje se predstavljaju parlamentu i javnosti.

Pored komuniciranja i promoviranja rada i rezultata ureda za reviziju, jedinice su također odgovorne za davanje odgovora medijima i građanima, redovno ažuriranje intraneta sa novinskim člancima i vijestima koji su ili mogu biti relevantni za rad ureda za reviziju, praćenje izvještaja o uredima za reviziju u medijima putem novinskih isječaka (*press clipping*) i novih dešavanja u području međunarodne revizije.

²³⁵ INTOSAI – P 1 Limska deklaracija, odjeljak 8 i 9

²³⁶ INTOSAI – P 1 Limska deklaracija, odjeljak 16

²³⁷ INTOSAI – P 20 načelo 7

²³⁸ INTOSAI – P 12 načelo 3

²³⁹ INTOSAI – P 20 načelo 8

²⁴⁰ INTOSAI – P 12 načelo 6

²⁴¹ INTOSAI smjernica „Komuniciranje i promoviranje vrijednosti i koristi VRI-a“

Funkcija komunikacije ureda za reviziju još nije u potpunosti razvijena. GSRJS RS ²⁴² nema specifičnu funkciju za komuniciranje sa ključnim akterima. VRI BiH²⁴³ i VRI FBiH imaju jednog zaposlenog koji je odgovoran za eksternu komunikaciju, domaće i međunarodne odnose. Mada su njihove dužnosti prilično sveobuhvatne, u praksi oni nemaju vremena da završe sve svoje obaveze na odgovarajući način. Uredi za reviziju svjesni su da je potrebno poboljšati saradnju sa parlamentima i drugim ključnim akterima. U njihovim strateškim razvojnim planovima su formulisani ciljevi komunikacije, ali svi ovi ciljevi nisu još uvijek postignuti, kao što će ostatak ovog poglavlja i pokazati.

7.3. Komunikacijska strategija

U strateškim razvojnim planovima ureda za reviziju predstavljeni su ciljevi za izradu komunikacijskih strategija, ali nijedan od ureda ih nije izradio. U strateškim razvojnim planovima je prepoznato da bi se eksterna komunikacija trebala poboljšati. VRI BiH i VRI FBiH definišu kao slabost komunikaciju sa vanjskim akterima u smislu podizanja nivoa razumijevanja osnovnih poruka koje se šalju kroz revizorske izvještaje (parlament, mediji, javnost, itd.). GSRJS RS kao slabost prepoznaje nedovoljno razvijen proces aktivne komunikacije sa vlastima, nedostatak svijesti o stvarnoj ulozi i dostignućima eksterne revizije i neprikladnom prezentacijom internet stranice. Svi uredi za reviziju su definisali strateške ciljeve i programe kako bi poboljšali komunikaciju sa vanjskim ključnim akterima kao što su parlament, subjekti revizije, mediji, NVO-e i građani.

Programi VRI BiH i VRI FBiH

- promoviraju načela javne odgovornosti, transparentnosti, dobre uprave, te zakonitog i učinkovitog korištenja javnih resursa
- povećavaju nivo provedbe preporuka revizije
- poboljšavaju odnose sa medijima, građanima i drugim institucijama
- poboljšavaju i izrađuju nove modele saradnje sa Parlamentnom
- poboljšavaju saradnju sa organizacijama civilnog društva koje djeluju u antukorupcijskoj mreži i sličnim aktivnostima.

GSRJS RS ima slične programe, ali su isti definisani na detaljniji način. Ti programi su:

- aktivna podrška edukaciji javnosti o ulozi i važnosti eksternih revizija koje provodi vrhovna revizorska institucija
- formalizacija saradnje sa akademskom zajednicom
- formalizacija saradnje sa stručnim i drugim relevantnim nevladinim tijelima
- izrade moderne internet stranice vrhovne revizorske institucije
- definisanje pravila i procedura za komunikaciju sa medijima, nevladinim i sličnim organizacijama
- poboljšanje saradnje sa parlamentarnim odborom za reviziju
- poboljšanje saradnje sa internom revizijom u javnom sektoru
- precizno pozicioniranje i uspostava pravila i načela za učešćivanje rukovodstva vrhovne revizorske institucije u radu KO
- poboljšanje saradnje sa ostalim eksternim revizorima

²⁴² Tabelarni pregled sistematizovanih, popunjenih i upražnjenih radnih mjesta u Glavnoj službi za reviziju javnog sektora Republike Srpske, 18. novembar, 2018. godine

²⁴³ Sistematizacija VRI BiH je 2 uposlena za komunikaciju i međunarodne odnose

Jedino je VRI BiH započela izradu komunikacijske strategije. Uz vanjsku podršku je 2018. godine pokrenula projekt izrade takve strategije. Dvije radionice sa učešćem fokus grupa održane su te godine, jedna sa predstavnicima medija i jedna sa predstavnicima civilnog društva. Cilj je bio razgovarati o ulozi i radu VRI BiH, korisnosti rada ovog ureda i izvještaja za njih i da li VRI BiH komunicira na zadovoljavajući način. Kao nastavak te aktivnosti VRI BiH je organizovala konsultativni sastanak sa organizacijama civilnog društva o godišnjem planu revizije učinka krajem 2018. godine. Dvije dodatne radionice su održane 2019. godine, jedna sa predstavnicima subjekata revizije, s ciljem da se dobiju povratne informacije o njihovim iskustvima sa VRI BiH kao i o njihovim očekivanjima od VRI BiH, dok je druga radionica održana sa zaposlenim u VRI BiH s ciljem povećanja kvalitete interne komunikacije. Na osnovu dobijenih informacija od relevantnih aktera²⁴⁴ sa kojima su vršene konsultacije VRI BiH želi definisati ciljeve komunikacijske strategije, koja bi trebala biti završena 2020. godine.

Informacije dobijene od ključnih aktera sa kojima su vršene konsultacije je već doveo do promjena u komunikaciji. Kako bi poboljšali kvalitet VRI BiH izvještaja, izvještaji su dostupniji korisnicima, uvedena su vizualna i grafička rješenja, a svaki izvještaj ima brendiranu naslovnu stranicu koja je povezana sa sadržajem izvještaja. Nadalje, VRI BiH je otvorio Twitter nalog.

VRI FBiH i GSRJS RS su ostvarile određeni napredak u poboljšanju komunikacije sa ključnim akterima, iako bez vanjske podrške. Novo rukovodstvo VRI FBiH se je prema medijima otvorilo 2016. godine. Institucija dobija mnogo zahtjeva medija o datumima objave revizorskih izvještaja i iskoristila je priliku da sa njima dogovori sastanke i da razgovara. VRI FBiH je na ad hoc osnovi kontaktirala organizacije civilnog društva. VRI FBiH aktivno učestvuje u prilikama za podizanje svijesti (okrugli stolovi). Internet stranica je korištena kao glavni komunikacijski alat i na njoj je objavljen video o ulozi Ureda kao i medijski izvještaji o provedenim revizijama. VRI FBiH je također pokušala skratiti izvještaje i učiniti ih jednostavnijim za korištenjem, ali revizori još oklijevaju da skrate izvještaje. GSRJS RS je tokom završavanja svojih izvještaja o reviziji učinka uvela korištenje fokus grupa, gdje se ključni nalazi revizija predstavljaju subjektima revizije i drugim relevantnim akterima, te se o njima razgovara i isti se testiraju.

Zbog ograničenih ljudskih resursa za VRI FBiH i GSRJS RS predstavlja izazov da proaktivno sarađuju sa ključnim akterima. One također nisu aktivne na društvenim medijima.

Niti u jednoj VRI ne postoje interni propisi o tome ko sarađuje sa parlamentarnom komisijom ili medijima.

VRI prepoznaju potrebu da poboljšaju komunikaciju sa ključnim akterima te su s tim u vezi definisale ciljeve u svojoj strateškim razvojnim planovima, ali nedostaje strateški pristup o tome kako sarađivati sa svim njihovim akterima. Ovaj ad hoc pristup je razumljiv, kada se uzmu u obzir ograničeni resursi dostupni za komunikaciju. Sve provedene komunikacijske aktivnosti su definitivno korisne i potrebne, ali nisu dio šireg koncepta angažmana. Projekat koji je VRI BiH započela 2018. godine jasno je pokazao da trenutno, bez vanjske pomoći, uredima za reviziju izrada širokobuhvatnijih komunikacijskih strategija koje su orjentirane ka akterima predstavlja veliki izazov. Projekat je naglasio koristi takvog ciljanog pristupa. Ulazne informacije koje su dobijene od aktera sa kojima su obavljene konsultacije, mogu se odmah iskoristiti za poboljšanje proizvoda VRI BiH i komunikacije o istim.

²⁴⁴ Članovi Komisije za budžet BiH Parlamenta nisu mogli biti konsultovani, ova komisija nije još uvijek bila uspostavljena u vrijeme održavanja radionica sa ključnim akterima.

7.4. Odnosi sa parlamentom

Odnos sa parlamentom je za svaki ured za reviziju od iznimne važnosti. U INTOSAI načelima značajna pažnja je posvećena komunikaciji i odnosima sa parlamentima.

U INTOSAI-P 1, odjeljak 16, zahtijeva se da VRI budu osnaženi i Ustavom obavezni svoje nalaze godišnje i neovisno prijavljivati parlamentu ili bilo kojem drugom nadležnom tijelu i da se ovaj izvještaj mora objaviti. Općenito gledano, godišnji izvještaj pokriva sve aktivnosti Vrhovne revizorske institucije. INTOSAI-P 10, odjeljak 8 zahtijeva da VRI imaju visok stepen inicijative i autonomije kada djeluju kao agent parlamenta i obavljaju revizije po njegovim uputstvima i da se odnos između VRI i parlamenta reguliše Ustavom. INTOSAI-P 20, načelo 7 zahtijeva da VRI javno objavljuju rezultate svojih revizija i zaključke u vezi opštih vladinih aktivnosti i održavaju snažan odnos sa relevantnim parlamentarnim komisijama kako bi im pomogli da bolje razumiju revizorske izvještaje i zaključke, te poduzmu odgovarajuće aktivnosti. INTOSAI-P 12, načelo 3 zahtijeva da VRI pruže zakonodavnim tijelima, njihovim odborima ili upravama i upravnim odborima subjekata revizije relevantne, objektivne i pravovremene informacije.

Važno je da parlament vidi VRI kao relevantnog partnera u nadzoru nad izvršnom vlasti. Oni ovise jedni od drugih u izvršavanju funkcije nadzora. Zakonodavna vlast mora da se oslanja na VRI da će pregledati račune i korištenje javnih sredstava. S druge strane VRI treba podršku parlamenta kako bi pozvali na odgovornost predstavnike vlade. Zbog toga je sposobnost parlamenta da pročita i iskoristi izvještaje Ureda za reviziju od velike važnosti za učinkovitost VRI-a.

U svim zakonima o VRI sadržana je odredba o odnosima sa parlamentom. Odredba pokriva različite aktivnosti, od izvještavanja Parlamenta o finansijskom izvještavanju²⁴⁵ do izvještavanja o rezultatima revizije subjekta revizije i parlamenta, godišnji izvještaj²⁴⁶ i dostavljanje dodatnih izvještaja parlamentu ako Ured za reviziju to smatra neophodnim.²⁴⁷

Svi Uredi za reviziju poštuju zakonske zahtjeve. U svojim godišnjim izvještajima informišu parlament i svakog zainteresiranog čitaoca o provedenim revizijama, tj. kombinovanim finansijskim revizijama i revizijama usklađenosti, revizijama učinka i posebnim revizijama. U godišnjim izvještajima također se navode informacije o misiji, ulozi i mandatu ureda, neovisnosti; okviru revizije; situaciji sa strateškim razvojnim planovima; ulozi Koordinacijskog odbora; strategiji revizije; kvaliteti i temeljnim vrijednostima; komuniciranju i izvještavanju; te organizacijskim pitanjima.²⁴⁸

Komisija za finansije i budžet Parlamentarne skupštine BiH, Zajednička Parlamentarna komisija odgovorna za reviziju (FBiH), Odbor za reviziju Narodne skupštine Republike Srpske, i Komisija za budžet Skupštine Brčko distrikta BiH imaju interne propise o postupanju sa izvještajima VRI-a.

U praksi, uredi za reviziju su uspostavili dobru saradnju sa parlamentarnim komisijama, iako je Odbor RS izrazio i nekoliko kritika.²⁴⁹

Relevantne komisije i odbori za VRI BiH i GSRJS RS raspravljaju o revizijskim izvještajima ureda za reviziju na raspravama sa subjektima revizije i izdaju izvještaje sa preporukama koji su zasnovani na radu ureda za reviziju. Članovi parlamenta postavljaju pitanja subjektu revizije, a uredi za reviziju djeluju kao

²⁴⁵ Zakon o VRI BiH, član 6; Zakon o VRI FBiH, član 5 i Zakon o VRI RS, član 25

²⁴⁶ Zakon o VRI BiH, član 16; Zakon o VRI FBiH, član 16 i Zakon o VRI RS, član 21

²⁴⁷ Zakon o VRI BiH, član 17; Zakon o VRI FBiH, član 17 i Zakon o VRI RS, član 22

²⁴⁸ Godišnji izvještaj VRI BiH za 2018. godinu

²⁴⁹ Eksperti SIGMA-e nisu bili u mogućnosti susresti se sa predstavnicima parlamentarnih komisija za VRI BiH i VRI FBiH.

posmatrači. Međutim, u Federaciji, VRI FBiH mora izložiti svoj izvještaj, potom subjekat revizije odgovora na pitanja, a parlamentarni odbor reaguje na odgovore subjekta revizije. U Federaciji parlamentarna komisija dostavlja svoje vlastite izvještaje Parlamentu, a ne izvještaje VRI-a. Odbor za reviziju Narodne skupštine RS dobija sve izvještaje koje dostavi Glavna služba za reviziju javnog sektora RS, ali u praksi raspravlja samo o izvještajima sa negativnim mišljenjem, uglavnom iz razloga što negativni izvještaji moraju biti uvršteni na dnevni red Narodne skupštine (to je obavezno).

Skupštine u BiH i RS prave zaključke na nalaze finansijske revizije ureda za reviziju te daju preporuke koje subjekti revizije trebaju uzeti u obzir.

Predstavnici VRI BiH redovno prisustvuju sjednicama parlamentarnih komisija za finansije i budžet i druga oba doma Parlamenta BiH po potrebi, kao i sjednice komisija koje imaju na dnevnom redu tačke koje se odnose na rad VRI BiH.

U 2018. godini predstavnici Ureda su učestvovali na 10 sjednica komisije za budžet i finansije Parlamentarne skupštine BiH i šest sjednica Zastupničkog doma te dvije sjednice Doma naroda Parlamentarne skupštine BiH.

VRI FBiH se ne poziva na sastanke kantonalnih skupština ili opštinskih vijeća kada se na njima raspravlja o revizorskim izvještajima²⁵⁰. Institucija općenito samo dobije zaključak diskusije sa sastanka kantonalne skupštine ili opštinskog vijeća. Budući da nedostaje debata sa kantonalnim ili općinskim vijećima, VRI FBiH je odlučila da se samoupravama obrati pojedinačno i obavijesti skupštine/vijeća da je u mogućnosti prisustvovati raspravama.

U 2017. godini VRI FBiH je bila uključena u aktivnu saradnju sa Federalnim parlamentom, ali mnogo manje u 2018. godini. Parlament još uvijek nije raspravljao o izvještajima o reviziji iz 2017. godine jer parlamentarna komisija nije bila formirana nakon izbora.

Predstavnici Odbora za reviziju NS RS izrazili su različita mišljenja o radu Glavne službe za reviziju javnog sektora RS, uglavnom motivirani političkim perspektivama. Naveli su da bi se odnos sa Glavnom službom za reviziju mogao poboljšati i da postoji potreba da GSRJS RS podiže svijest o svojoj ulozi i radu. Na primjer, GSRJS RS bi mogla održati prezentaciju novim članovima odbora nakon parlamentarnih izbora o ulozi i zadacima GSRJS RS, kako Odbor i GSRJS RS mogu sarađivati i šta GSRJS RS može uraditi za Odbor za reviziju Narodne skupštine RS. Glavna služba za reviziju javnog sektora RS bi također mogla više konsultovati ključne aktere i odbor prije početka godišnjeg procesa planiranja.

U 2018. godini održana je samo jedna sjednica Odbora za reviziju NS RS, koja se je bavila sa 4 ili 5 izvještaja. Odbor za reviziju NS RS ih nije detaljno pregledao i nisu bili prisutni subjekti revizije. U vrijeme ove procjene izbori su završili i izabrano je članstvo Odbora. U to vrijeme nije održan niti jedan sastanak i Odbor za reviziju Narodne skupštine RS je tek primao revizorske izvještaje koji se odnose na reviziju za 2018. godinu.

Teško je predstaviti opštu analizu odnosa ureda za reviziju sa parlamentarnim komisijama. Prvo, jer se ovi odnosi razlikuju, a drugo jer nismo imali priliku konsultovati komisije svih entiteta o njihovoj percepciji odnosa. Niti jedan od ureda za reviziju nije proveo ankete kako bi ocijenio mišljenje parlamentaraca o funkcionisanju ureda za reviziju i njihovim odnosima sa njima. S druge strane, stekli smo utisak da bi se odnosi sa parlamentarnim komisijama mogli poboljšati. Uloge i odgovornosti ureda za reviziju po INTOSAI načelima nisu u potpunosti uspostavljene i u funkciji. Primjer je uloga koju VRI FBiH ima u raspravama, koje su do 2017. godine izgledale kao da je ured za reviziju tema diskusije, a ne njegov

²⁵⁰ Nije propisano u Zakonu o VRI FBiH.

nalazi o subjektima revizije. Situacija se u međuvremenu poboljšala. Još jedan primjer je fokus parlamentarnih komisija i odbora u BiH i RS na negativna mišljenja, a ne na funkcionisanje svih vladinih institucija, što je ono o čemu izvještavaju uredi za reviziju. Percepcija predstavnika parlamentarnih/skupštinskih odbora i komisija u RS i BD da VRI mogu biti korišteni iz političkih razloga je znak da parlamentarci još uvijek nužno ne razumiju dobro ulogu i rad VRI.

7.5. Ministarstva finansija i revidirani subjekti

Zahtjev u INTOSAI-P12, načelo 3, jeste da VRI „treba da osiguraju dobru komunikaciju sa subjektima revizije i ostalim povezanim učesnicima i kvalitetno ih informišu tokom procesa revizije o pitanjima koja proizilaze iz rada VRI“. VRI treba da „rukovodstvu revidiranih institucija i upravnim odborima dostavljaju relevantne, objektivne i blagovremene informacije.“ Nadalje, u INTOSAI-P12, načelu 6 se zahtijeva da „treba da komuniciraju na način koji povećava znanje i razumijevanje relevantnih aktera o ulozi i odgovornosti VRI kao neovisnog revizora javnog sektora“ i „komunikacija koju VRI vrše treba da doprinese svijesti relevantnih aktera o potrebi za transparentnošću i odgovornošću u javnom sektoru.“

Komunikacija o reviziji je utvrđena u priručnicima o reviziji ureda za reviziju. U principu, uredi za reviziju najave reviziju i traže dokumentaciju. Tokom revizije revizori obavještavaju subjekte revizije kroz čitav revizijski proces. Nakon prethodne revizije uredi za reviziju razgovaraju sa subjektom revizije o nalazima i onda sačinjavaju izvještaj koji dostavljaju revidiranom subjektu.

Početnom i završnom sastanku uglavnom prisustvuju ministar, pomoćnici ministra, sekretar i revizorski tim, a završnom sastanku može prisustvovati ZGR. Komentari subjekata revizije na izvještaje ureda za reviziju se uvrštavaju u konačne revizorske izvještaje. Uredi za reviziju sačinjavaju izvještaje na vrijeme i subjektima revizije se daju povratne informacije na njihove komentare.

Generalno gledajući, komunikacija ureda za reviziju sa subjektima revizije o nalazima revizije i preporukama je dobra. Međutim, tokom intervjuva subjekti revizije su izrazili svoje razočarenje zbog kontradiktorne procedure. Oni smatraju se njihovi komentari ne razmatraju ozbiljno, te da nije moguće održati sastanak ili raspravu o njihovim komentarima. Glavni revizor VRI BiH potvrdio je da bi zadnja faza izvještavanja mogla biti poboljšana. Naveo je da njegovi revizori rade sve da zadovolje subjekte revizije, ali je zadnja faza vremenski veoma ograničena i revizori imaju malo vremena da o komentarima razgovaraju sa subjektima revizije. Rok je 31. maj i izvještaji bi se trebali dostaviti parlamentu prije 1. augusta svake godine. Subjekti revizija koje provodi Glavna služba za reviziju javnog sektora RS su se također žalili na kontradiktornu proceduru. Oni su naveli da ih GSRJS RS sluša, ali da ne uzme uvijek u obzir njihove komentare.

Saradnja ureda za reviziju sa centralnim harmonizacionim jedinicama (CHJ) ministarstava finansija se razlikuje. Rukovodilac CHJ Ministarstva finansija RS održava redovnu komunikaciju sa GSRJS RS i GSRJS RS podržava CHJ RS. GSRJS RS je dosta doprinijela poboljšanju interne revizije u proteklih 10 godina i podržavala je CHJ RS putem obuka.

CHJ Federalnog ministarstva finansija u načelu ima dobre odnose sa VRI FBiH, ali navode da bi se mogli poboljšati. Oni smatraju da bi VRI FBiH trebala imati širu perspektivu o ulozi CHJ i sagledati širu sliku, a ne se samo fokusirati na završavanje konkretnih kontrolnih listi. CHJ Ministarstva finansija BiH je navela da postoji dobra saradnja u pogledu obuka, ali kao i kod CHJ Federalnog ministarstva, u nalazima godišnje finansijske revizije ili revizije učinka se ne uzima u obzir jedinstvena pozicija koju CHJ ima u razvoju finansijskog upravljanja i kontrole, kao i interne revizije.

Kako bi dobila bolji uvid u mišljenja subjekata revizije o ulozi i radu VRI i načinu na koji komuniciraju, SIGMA je provela anketu među subjektima revizije VRI BiH, VRI FBiH i GSRJS RS. Pored toga, SIGMA je organizovala sastanak „fokus“ grupa sa predstavnicima subjekata revizije VRI BiH radi projekta komunikacijske strategije i sastala se sa nekoliko subjekata revizije ureda za reviziju tokom profesionalne ocjene rada.

Kad je riječ o davanju odgovora na upitnik među subjektima revizije, 37 od ukupno 74 subjekta revizije VRI BiH popunili su upitnik, što je 50%. Stopa odgovora za VRI FBiH bila je mnogo niža, sa 13 od ukupno 69 ministarstava, kantona, opština, zavoda, fondova, agencija i javnih preduzeća koji su popunili upitnik, što je 18%. Stopa odgovora kod GSRJS RS je bila bolja, sa 24 od ukupno 44 subjekta revizije koji su popunili upitnik, što je 55%. Dok stopa odgovora za VRI FBiH nije baš reprezentativna za sve subjekte revizije, ipak daje indikaciju njihove perspektive i rezultati su uvršteni u sljedeću analizu.

Upitnik je podijeljen u sedam dijelova:

1. Svijest o ulozi i položaju ureda za reviziju (pitanja 1-3)
2. Korisnost rada i izvještaja u ureda za reviziju (pitanje 4)
3. Kvaliteta prezentovanja rada u izvještajima (pitanje 5)
4. Relevantnost rada ureda za reviziju (pitanja 6 -7)
5. Kvaliteta komunikacije i internet stranice (pitanja 8-11)
6. Kvaliteta programiranja, revizija i izvještavanja (pitanja 12-14)
7. Povratne informacije od ureda za reviziju (pitanja 15-17)

Odgovori subjekata revizije su općenito veoma pozitivni (detaljna analiza pitanja data je u Prilogu 2). Subjekti revizije su svjesni da je glavna uloga ureda za reviziju da pozovu vladu na odgovornost. Rad i izvještaji ureda za reviziju smatraju se veoma pozitivnim. Predstavljanje rezultata rada ureda za reviziju se ocjenjuje između razumno do odlično, a izvještaji finansijske revizije se smatraju najkorisnijim, iako su ispitanici VRI BiH ocijenili izvještaj sa glavnim nalazima i preporukama najkorisnijim. Uredi za reviziju se vide kao institucije koje doprinose boljem finansijskom upravljanju Vlade i poštivanju zakona. Komunikacija ureda za reviziju sa subjektima revizije nije pokazala neke stvarne probleme. Internet stranice se smatraju veoma dobrim izvorom informacija. Subjekti revizije su dali pozitivno mišljenje o kvaliteti i profesionalizmu osoblja ureda za reviziju, odnosima sa uredima, razmjeni informacija o napretku revizija, kvaliteti revizorskih izvještaja i istakli da se izvještaji vide kao dokumenti koji se fokusiraju na bitna pitanja. Međutim, ispitanici nisu zadovoljni sa mogućnošću da utječu na izgled revizija, utjecajem koji revizije ureda za reviziju imaju na njihov svakodnevni posao, uzimanjem u obzir njihovih komentara u završnom izvještaju i mogućnostima razgovora o godišnjem programu. Subjekti revizije su jasno naveli da uredi za reviziju nemaju mehanizme da sistematski ocijene svoj vlastiti učinak, kao što su redovni zahtjevi za upitnike o kvaliteti njihovih revizija²⁵¹.

Sastanci sa predstavnicima subjekata revizije VRI BiH tokom projekta komunikacije i intervjui sa subjektima revizije tokom profesionalne ocjene rada potvrđuju gore navedene opšte zaključke, osim za revizije učinka. Sastanci sa predstavnicima subjekata revizije VRI BiH dali su manje pozitivnu sliku revizija učinka. Oni su naveli da ne znaju koji se kriteriji koriste u revizijama učinka dok ne vide izvještaj, a često su preporuke izvan nadležnosti institucije, naprimjer, preporuke upućene Vladi ili preporuke u vezi sa

²⁵¹ VRI BiH je 2016. godine organizovala upitnik za subjekte revizije o tome da li je njihova finansijska revizija u skladu sa ISSAI 40. Bilo je kako i pozitivnih tako i negativnih reakcija. U 2019. godini, VRI BiH je provela ispitivanje u svim institucijama. VRI FBiH je subjekte revizije anketirala po prvi put u vezi sa finansijskim revizijama za 2018., a rezultati su detaljno saopćeni zaposlenicima ureda.

centralnim IT sistemom gdje bi daljnje korake trebao provesti vlasnik tog sistema koji nije subjekt revizije, nisu realne (ne mogu se provesti) ili su previše uopćene tako da niko ne zna ko šta treba provesti.

Ispitanici, fokus grupa subjekata revizije VRI BiH i subjekti revizije koji su intervjuisani tokom ocjene rada su općenito pozitivnog mišljenja o funkcionisanju i radu Ureda za reviziju. Uvažavanje rada Ureda za reviziju moglo bi se poboljšati ako bi institucije uključile subjekte revizije u ciklus programiranja i izrade pojedinačnih revizija (uglavnom revizija učinka) i dalje kroz poboljšanje nalaza i preporuka njihovih izvještaja. Na kraju, ali ne manje važno, uredi za reviziju trebaju pažljivije slušati povratne informacije subjekata revizije na rezultate njihovih revizija i komunikaciju tokom i nakon revizija.

Uredi za reviziju ne uvažavaju u potpunosti ključna, najvažnija zapažanja subjekata revizije. VRI BiH je mišljenja da se dosta pažnje posvećuje formulaciji preporuka revizije s ciljem da iste budu upućene na ispravan način, da se mogu implementirati i da su konkretne, u onoj mjeri u kojoj to omogućavaju standardi revizije. VRI BiH naglašava činjenicu da se institucije nikada nisu spominjale navedena pitanja u svojim povratnim informacijama na nacрте izvještaja, niti su ikada kontaktirale VRI BiH nakon objavljivanja kako bi zatražile pojašnjenje preporuka u cilju boljeg razumijevanja i dosljedne implementacije istih. Stoga VRI BiH smatra da institucije loše provođenje preporuka pripisuju neodređenosti ili nerazumljivosti preporuka. VRI FBiH je izjavila da održava sastanke na zahtjev subjekata revizije (sastanku mogu prisustvovati GR/ZGR, rukovodioci i vođa tima, ovisno o tome čije se prisustvo traži) i da subjektima revizije nikada nije uskraćen sastanak kada su ga tražili.

Treba istaći da analiza ureda za reviziju pokazuje da se preporuke u kojima se traži djelovanje samo određenog subjekta revizije općenito govoreći provode, dok se one koje prevazilaze mandat subjekta revizije ne provode. Praksa davanja preporuka koje prevazilaze mandate subjekata revizije se koristi s namjerom, budući da uredi za reviziju smatraju da će subjekti revizije u tom slučaju biti motivirani da se obrate nadležnim tijelima i zatraže korektivne mjere.²⁵²

Za ureda za reviziju od ključnog je značaja da ono što rade ima odjeka, što implicitno znači da je potreba ureda za revizijom za otvorenom i prihvaćenom dvosmjernom komunikacijom sa subjektima revizije od presudne važnosti. Gore navedeno odstupanje u percepcijama načina kako uredi za reviziju komuniciraju sa subjektima revizije razlog je da se preispitaju postojeće politike komunikacije.

7.6. Odnos sa građanima, medijima i OCD

VRI treba biti percipiran kao vjerodostojan izvor neovisnog i objektivnog uvida i usmjeravanja kako bi podržao korisnu promjenu u javnom sektoru.²⁵³ Šira diseminacija revizorskih izvještaja može promovisati kredibilnost funkcije revizije.²⁵⁴ VRI trebaju otvoreno komunicirati sa medijima kao glavnim kanalom komunikacije, ili drugim zainteresiranim stranama o svom radu i rezultatima revizije, te biti vidljivi u javnosti. VRI trebaju poticati interes javnosti i akademske zajednice za svoje najvažnije zaključke. Njihovi izvještaji trebaju biti dostupni i razumljivi široj publici kroz različita sredstva (npr. sažetke, grafike, video prezentacije, saopštenja za javnost).²⁵⁵ Kako bi znali da li je njihovo djelovanje učinkovito i da li doprinosi poboljšanjima u javnom sektoru, VRI trebaju periodično konsultovati relevantne aktere kao što su mediji, OCD i građani.²⁵⁶

²⁵² Vidjeti i 4. pasus odjeljka 6.2 –strana 69

²⁵³ ISSAI - 12 - 7

²⁵⁴ ISSAI - 300-41

²⁵⁵ ISSAI 20 - 8

²⁵⁶ ISSAI 20 - 7

Komunikacija sa građanima, medijima i OCD: Perspektiva VRI

Komunikaciju sa medijima, OCD i građanima organizuju i vode male jedinice za komunikaciju i odnose s javnošću u uredima za reviziju. Pisane procedure za rješavanje medijskih upita su dio Komunikacijskog plana iz 2006. godine kojeg je usvojio KO, ali mora biti ažuriran. Svake godine u maju kada se objave revizorski izvještaji i u junu kada se objave konsolidovani izvještaji, uredi za reviziju prime veliki broj medijskih zahtjeva za informacije. Uredi za reviziju najavljuju svoje izvještaje putem saopštenja za javnost, ali općenito ne organizuju konferencije za novinare.

Internet stranica je glavni izvor komunikacije za sve urede za reviziju. Revizorski izvještaji su u cjelosti i bez odlaganja dostupni javnosti putem internet stranica ureda. Uredi za reviziju na svojim internet stranicama također objavljuju izvještaje o svojim aktivnostima, ulogama i odgovornostima. Kada god je to moguće, Uredi za reviziju aktivno učestvuju u događajima u svrhu jačanja svijesti kao što su okrugli stolovi koje organizuje vanjske strane. Uredi za reviziju nisu aktivni na društvenim medijima, iako je 2019. godine VRI BiH otvorila nalog na Twitteru.

GSRJS RS ima uspostavljenu saradnju sa akademskom zajednicom koja joj omogućava da promoviše revizije (posebno revizije učinka) na raznim studijskim programima i različitim nivoima studija.

Uredi za reviziju sistematski prate objavu njihovih izvještaja u medijima. Na primjer, jedinica za komunikacije i međunarodne odnose VRI BiH objavljuje na intranet stranici dnevne novinske isječke (štampani i elektronski mediji) o radu ureda za reviziju ili onome što bi moglo biti relevantno za njihov posao. Godišnji izvještaji sadrže statističke informacije o pokrivenosti u medijima, tj. broj relevantnih članaka objavljenih na intranetu i broj onih koji se direktno odnose na rad ureda za reviziju.

Prepoznajući potrebu za poboljšanjem komunikacije sa relevantnim akterima u smislu razvoja mehanizama za dvosmjernu komunikaciju, VRI BiH je, uz vanjsku podršku, 2018. godine pokrenuo projekat izrade komunikacijske strategije. Kao rezultat ovog projekta VRI BiH je već poboljšao predstavljanje svojih rezultata u izvještajima o reviziji i godišnjeg izvještaja o aktivnostima. Kao nastavak te aktivnosti projekta, VRI BiH je krajem 2018. godine organizovao konsultacijski sastanak sa organizacijama civilnog društva kako bi ih upoznao sa načinom pripreme godišnjeg plana revizija učinka, te im pružio mogućnost da daju ulazne informacije za taj plan.²⁵⁷

Komunikacija sa građanima, medijima i OCD: njihova perspektiva

Kao dio projekta sa VRI BiH iz 2018. godine, provedena je anketa među medijima i organizacijama civilnog društva kako bi se dobilo mišljenje ovih relevantnih aktera o ulozi i radu VRI. Također su održani sastanci fokus grupa sa predstavnicima medija i OCD. Pitanja su uglavnom bila ista kao ona za subjekte revizije (vidjeti odjeljak 7.5).

Odgovori na upitnik za OCD su dati u razumnom broju (6 od 9), ali su odgovori na upitnik za medije bili ograničeni (2 od 10).

Odgovori medija i ODC-a su općenito bili veoma pozitivni. Kao što su rezultati upitnika za subjekte revizije pokazali, oni su svjesni da je glavna uloga VRI BiH da poziva Vladu na odgovornost. Rad i izvještaje VRI BiH smatraju veoma korisnim. Predstavljanje rezultata rada VRI BiH je dobro, a internet stranica je veoma dobar izvor informacija za njih. Mediji i OCD smatraju VRI BiH najvažnijim i najpouzdanijim izvorom informacija o funkcionisanju izvršne vlasti.

²⁵⁷ Godišnji plan VRI BiH 2019. godina,

Međutim, mediji i OCD su uputili i poneku kritiku. OCD bi željele da VRI BiH bolje promovise svoju ulogu i djelovanje. OCD strahuju da bi kredibilitet VRI BiH mogao nestati, jer se ne postižu nikakve promjene u poboljšanju javne uprave (ne prate se preporuke). Također imaju pomješane osjećaje o relevantnosti djelovanja VRI BiH za građane. OCD bi željele da budu uključene u radi VRI BiH kroz, recimo, razmjenu informacija, davanje ulaznih informacija za programiranje revizije i konsultovanje o revizijama koje provodi VRI BiH. Međutim, nisu skloni ideji pomaganja Uredu za reviziju u obavljanju revizije. Predstavljanje izvještaja moglo bi biti poboljšano pojednostavljenjem teksta i korištenjem manje tehničkog jezika. Vizualna rješenja u predstavljanju nalaza, više grafikona, tabela i infografike mogli bi poboljšati prilagođenost izvještaja korisniku. OCD su bile podjeljenog mišljenja o relevantnosti rada VRI BiH, ali su zaključile da građane treba edukovati o Uredu za reviziju (javnost je loše informisana), odabrane teme (za revizije učinka) trebaju biti građanima razumljive, a Ured za reviziju treba se fokusirati na sistemske ključne probleme građana.

Nije postojao opšti koncenzus među OCD o komunikaciji sa VRI BiH, budući da to ovisi o njihovom individualnom iskustvu sa VRI BiH. OCD bi željele biti uključene u rad VRI BiH kroz razmjenu informacija, davanja ulaznih informacija za programiranje revizija i konsultovanja o revizijama koje provodi VRI BiH.

Mediji nisu baš bili otvoreni o VRI BiH. Kao glavni pružatelji vijesti, oni bi željeli imati pravovremene informacije na veoma detaljnom nivou. Nadalje, ako imaju pitanja voljeli bi imati direktan kontakt sa revizorima. Mediji su se pozitivno izrazili o izvještajima VRI BiH: informacije se lako nalaze, predstavljanje sadržaja je odlično i razumno, internet stranica VRI BiH je odlična i razumna. VRI BiH treba koristiti moderne tehnike kao što je infografika, ali opšti pravac svih odgovora je bio: nema potrebe za dramatične promjene.

OCD i mediji su dali i neke preporuke. **OCD** su, na primjer, predložile:

- da VRI bude otvorena za saradnju sa OCD i da izgrade partnerstvo kako bi razumjeli odnose sa društvom;
- intenziviranje saradnje u obliku konsultativnih sastanaka i okruglih stolova;
- javno promovisanje aktivnosti VRI BiH uključujući pojašnjenje njegove uloge i opsega revizije. Javnost općenito nije svjesna da je izvještaj VRI BiH objavljen;
- poboljšati kvalitetu publikacija i javnog predstavljanja revizorskih izvještaja;

Mediji su predložili da:

- edukuje novinare o ulozi i funkciji Ureda;
- Ured bude otvoren za dostavljanje medijskih upita;
- Ured objavljuje blagovremenije informacije o svojim aktivnostima (planiranje rada, seminari o reviziji učinka, itd.).

Tokom profesionalne ocjene rada sastali smo se i sa nekoliko predstavnika OCD-a i medija. Njihova iskustva sa svim uredima za reviziju odgovaraju rezultatima predstavljenim gore iz upitnika VRI BiH za OCD i medije. Mediji su ohrabрили urede za reviziju da prošire svoje revizije javnih preduzeća, budući da ove kompanije ne objavljuju mnogo informacija o sebi, te su izvještaji revizije jedini izvor informacija.

Da sumiramo, uredi za reviziju su više pasivni nego aktivni u svojoj komunikaciji sa građanima, medijima i OCD-a. S jedne strane, mogući uzrok ove situacije su ograničeni kapaciteti dostupni za komunikacije i odnose s javnošću, a s druge strane uzrok može biti konzervativan pristup prema komunikaciji sa relevantnim akterima. Jedinice za komunikaciju i odnose s javnošću čine sve što mogu da informišu građane, medije i OCD o radu njihovih ureda, ali uglavnom na ad hoc osnovi. Nedostaje jasna komunikacijska politika i to ne samo da utiče na rad ovih jedinica, nego i na sam uticaj koji uredi za reviziju imaju u društvu. Rezultati upitnika, fokus grupa i intervju pokazuju da OCD i mediji kao i subjekti

revizije veoma cijene rad ureda i urede za reviziju smatraju najpouzdanijim izvorom informacija o funkcionisanju vlasti. To je prednost koju uredi trebaju njegovati, ali im treba biti i poziv na djelovanje da nastave raditi na poboljšanju komunikacije sa svojim relevantnim akterima. Uvođenje dvostrane komunikacije kroz slušanja ključnih aktera, njihovo uključivanje u rad ureda za reviziju i rad na boljoj vidljivosti u društvu, sve dok to ne utječe na njihovu neovisnost, će približiti rad ureda za reviziju jednom od njihovih ključnih aktera i poboljšati utjecaj njihovog djelovanja.

7.7. Zaključak

Funkcija komunikacije ureda za reviziju je nedovoljno razvijena i ne postoje komunikacijske strategije. Odnosi ureda za reviziju sa parlamentarnim partnerom razlikuju se za svaki ured za reviziju, ali u konačnici odnos nije dovoljno dobar niti za jedan od ureda za reviziju. Međutim, subjekti revizije, OCD i mediji imaju pozitivno mišljenje o funkcionisanju i radu ureda za reviziju. Komunikacija sa subjektima revizije, OCD i medijima mogla bi se poboljšati ako bi institucije sarađivale sa ovim ključnim akterima u ciklusu programiranja, otvorile se prema njima i gradile odnose sa njima. Dvosmjerna komunikacija će stvoriti povoljnu situaciju za sve uključene strane.

7.8. Preporuke

Po pitanju komunikacije sa relevantnim akterima, tim za profesionalnu ocjenu rada preporučuje da uredi za reviziju prvo trebaju izraditi komunikacijsku strategiju sa fokusom na poboljšanje odnosa sa parlamentom i uspostavljanje dvosmjerne komunikacije sa subjektima revizije, OCD i medijima.

Komunikacijska strategija trebala bi obuhvatiti minimalno sljedeće:

- potrebu za formalizacijom saradnje sa parlamentom, subjektima revizije, tijelima za provedbu zakona i OCD, kao i stepen te saradnje;
- prednosti i nedostatke uspostave dvosmjerne komunikacije sa svakim od ostalih ključnih aktera: subjektima revizije, OCD, medijima i građanima;
- podizanje svijesti građana o ulozi i radu ureda za reviziju;
- potrebu za politikom o korištenju medija kao komunikacijskog alata;
- potrebu za uvođenje novih proizvoda;
- potrebu za diverzifikacijom kanala komunikacije
- mehanizme za dobijanje povratnih informacija od različitih relevantnih aktera
- ulogu i poziciju komunikacijske funkcije unutar ureda za reviziju
- rad na razvoju izvještavanja u cilju povećanje utjecaja.

8. Put za poboljšanje

Uredi za reviziju u Bosni i Hercegovini su relativno zrele javne institucije. Kvalitet eksterne revizije u BiH je prilično visok. Rukovodstvo ureda za reviziju također je opredijeljeno da osigura daljni institucionalni i stručni razvoj i usavršavanje, što je vidljivo i iz zahtjeva za provođenje ove profesionalne ocjene rada, te njihovog razvoja nakon prethodnih profesionalnih ocjena rada provedenih 2005. i 2012. godine.

U Strateškom okviru razvoja te pojedinačnim strateškim razvojnim planovima (SRP) za svaki ured za reviziju koji ističu krajem 2020. godine, u širem smislu su kao ciljevi utvrđeni dalje jačanje područja u kojima su već ostvarena postignuća u oblasti institucionalnog jačanja, stručno usavršavanje osoblja i osiguranje daljnjeg uticaja revizija. U svim ovim oblastima, uredi za reviziju i dalje se suočavaju sa ograničenjima u pogledu resursa, što predstavlja prepreku daljnjem razvoju. Međutim, do ovog trenutka, nisu iskorištene sve postojeće mogućnosti za efikasnije i učinkovitije korištenje resursa putem bolje saradnje kroz Koordinacioni odbor (KO) i njegove radne grupe, ili unapređenjem efikasnosti i efektivnosti revizijskog procesa. U novim strateškim razvojnim planovima za period od 2021. godine, trebale bi se iskoristiti mogućnosti koje u tom smislu postoje, te obezbijediti odgovarajuće strategije za održavanje napretka koji je već ostvaren. Strateški razvojni planovi trebaju biti podržani matricama za implementaciju ili akcionim planovima, u kojima su utvrđene konkretne i detaljne aktivnosti koje je potrebno provesti, uz sisteme za praćenje napretka i izvještavanje o istom.

Od svog osnivanja, KO je usvojio ključne metodologije za reviziju i strategije za razvoj ureda za reviziju, ali u zadnje vrijeme ovaj proces je sve teži. Ovo se mora riješiti kao bi se sigurno kontinuirani razvoj svih ureda za reviziju. Saradnja između ureda za reviziju pod okriljem Koordinacionog odbora važna je za razvoj ureda za reviziju u svakoj oblasti: stručnom usavršavanju i obuci, kontroli kvaliteta revizije, komunikaciji sa akterima, jačanju imidža i položaja eksterne revizije, te u efikasnom korištenju sredstava. Uz predstojeći projekat tehničke pomoći uredima za reviziju u razvoju kompjuteriziranog sistema dokumentacije i upravljanje revizijama, efikasna saradnja će biti od izuzetnog značaja kako bi se razvio sistem koji odgovara svim uredima za reviziju. Za ovo će biti potrebno i da uredi za reviziju osiguraju da svi imaju jasno dokumentirane procese i procedure kako bi podržali dobro razrađene metodologije i smjernice za reviziju.

Osigurati da vanjski akteri adekvatno razumiju ulogu nezavisne eksterne revizije u javnom sektoru i da efikasno iskoriste izvještaje ureda za reviziju ima svoje izazove. Fokus treba biti na ovom ključnom pitanju kako bi se osiguralo da je rad ureda za reviziju relevantna i da ima odjeka. Postoji prostor za razvoj i poboljšanje uključenosti aktera. Ovo nesumnjivo predstavlja izazov, kao što jeste za sve VRI, ali postoji prostor za poboljšanje sadržaja i komunikacije izvještaja ureda za reviziju, kako bi se osiguralo da je poruka bolje shvaćena i da ima jači uticaj. Prostora za poboljšanje ima i u pogledu daljeg razvoja odnosa sa odgovarajućim ministarstvima finansija, i ostalim akterima vlade, s ciljem promoviranja i poticanja zdravog finansijskog upravljanja i kontrole.

Funkcije podrške kao što su upravljanje ljudskim potencijalima i stručno usavršavanje su prijeko potrebne za lakše rukovođenje i funkcioniranje ureda za reviziju. Kao posljedica ograničenih resursa, razvoj upravljanja ljudskim potencijalima predstavlja izazov, te ima prostora da uredi razvijaju i poboljšaju svoje funkcije upravljanja ljudskim resursima, uključujući planiranje i politike ljudskih resursa, te stručno usavršavanje i obuku.

Stoga, u smislu strateških pravaca za predstojeće godine, članovi tima za profesionalnu ocjenu rada preporučuju da se investira u strateško razmišljanje, programiranje i planiranje, uključujući izradu strategija, kako bi se sagledale mogućnosti za uštedu resursa, povećanje učinkovitosti i uticaja, razvoj upravljanja ljudskim resursima te bolju komunikaciju i uključivanje. Članovima tima za profesionalnu

ocjenu je jasno da se uredi za reviziju suočavaju sa izazovima i da neće biti lak zadatak provesti preporuke date u izvještaju.

Ured za reviziju će dobiti podršku kroz prethodno navedeni projekat tehničke pomoći za razvoj kompjuteriziranog sistema dokumentiranja i upravljanja revizijama. Međutim, imajući u vidu šira pitanja obuhvaćena u ovom izvještaju, uredi za reviziju bi trebali razmisliti o mogućim opcijama za vanjsku podršku od koje bi imali koristi i za koju bi imali dovoljne kapacitete za apsorpciju. KO i uredi za reviziju trebaju ispitati alternativne izvore savjeta i podrške koji su mogući da se pomogne konsolidirati i održati značajan napredak koji je već postignut. Pored toga, vanjska podrška će pomoći da se osigura da se započne, što je prije moguće, raditi na ispunjavanju prioriteta koji su identifikovani u izvještaju o profesionalnoj ocjeni rada, te da samim tim vlasti i građani BiH osjete dobrobiti moderne, efikasne eksterne revizije javnog sektora.

Prilog 1 – Spisak intervjuisanih osoba

Institucije BiH

VRI BiH

G. Dragan Vrankić, GR – Generalni revizor

G. Ranko Krsman, ZGR - Zamjenik generalnog revizora

G. Jasmin Pilica, ZGR - Zamjenik generalnog revizora

Gđa. Ivona Krištić, Šef kabineta

Gđa. Jasmina Galijašević, Šef Odsjeka za međunarodnu saradnju i odnose s javnošću

Odjeljenje za razvoj, metodologiju i kontrolu kvaliteta revizije

G. Dragoljub Kovinčić, Rukovodilac Odjeljenja za razvoj, metodologiju i kontrolu kvaliteta revizije

Gđa. Nataša Timotija, Viši revizor za poslove kontrole kvaliteta

G. Nermin Hamzagić, Viši revizor za poslove kontrole kvaliteta

Tim za reviziju (MO)

Gđa. Munevera Baftić, Rukovodilac Odjeljenja I za finansijsku reviziju

Gđa. Nataša Avdalović, Viši revizor za finansijsku reviziju

G. Srđan Krajišnik, Revizor za finansijsku reviziju

Gđa. Seida Kapo, Revizor za finansijsku reviziju

G. Sadržmir Teskeredežić, Revizor za pravne poslove

G. Slaviša Vuković, Šef Odsjeka za IT poslove

Tim za reviziju (Agencija za statistiku)

Gđa. Snježana Bastinac, Viši revizor za finansijsku reviziju, Vođa tima

Gđa. Fatima Mehanović, Revizor za finansijsku reviziju

G. Adnan Muharemagić, Revizor za finansijsku reviziju

Služba za opće, pravne i finansijske poslove

Gđa. Anka Šešlija, Načelnik Službe za opće, pravne i finansijske poslove

Odjeljenje za kontrolu kvaliteta, metodologiju i planiranje revizije učinka

G. Radivoje Jeremić, Rukovodilac Odjeljenja za kontrolu kvaliteta, metodologiju i planiranje revizije učinka

G. Eldin Subaša, Revizor učinka

G. Hrvoje Tvrtković, Rukovodilac Odjeljenja za reviziju učinka

Centralna harmonizacijska jedinica

G. Ranko Šakota, CHJ *

Ministarstvo finansija i trezora BiH

G. S. Marić, Šef kabineta ministra finansija i trezora BiH *

Mr. D. Saric, Stručni savjetnik ministra *

Parlamentarna skupština BiH

Gđa. Muhameda Humačković *

Ministarstvo odbrane BiH

G. Muhamed Smajić *

Agencija za državnu službu BiH*

Gđa Amra Suljić
G. Milinko Kovač*

PARCO - Ured koordinatora za reformu javne uprave

G. Kenan Avdagić*

Tužilaštvo BiH

Gđa Ivana Skakavac*

Agencija za javne nabavke BiH

Gđa Voljenka Bašić*

Ministarstvo pravde BiH

Gđa Mubera Nefić*

Generalni sekretarijat Vijeća ministara

G. Nemanja Gojković*
G. Alvid Hubijar*

Predsjedništvo BiH

Gđa Aida Pašalić*
Gđa Zorica Jovanović*

Uprava za indirektno oporezivanje BiH

Gđa Ervina Samardžić*

* Intervjuirani kao dio projekta izade komunikacijske strategije sa VRI BiH

Federacija BiH

VRI FBiH

G. Dževad Nekić, GR – Generalni revizor
G. Dragan Kolobarić, ZGR - Zamjenik generalnog revizora
Gđa. Mia Buljubašić, Viši revizor za međunarodnu saradnju i komunikacije

Odjeljenje za pravne i opće poslove i ljudske resurse

Gđa. Selima Agić, Rukovodilac Odjeljenja za pravne i opće poslove i ljudske resurse

Sektor za razvoj, metodologiju i upravljanje kvalitetom

G. Munib Ovčina, Rukovodilac Sektora za razvoj, metodologiju i upravljanje kvalitetom

Sektor za finansijsku reviziju

G. Sead Čorbo, Rukovodilac Sektora za finansijsku reviziju institucija kantona, gradova i općina
Gđa. Mirsada Janjoš, Rukovodilac Sektora za finansijsku reviziju institucija u FBiH
G. Danko Buhač, Viši revizor
G. Mirko Mišić, Viši revizor

Sektor za reviziju učinka

Gđa. Aida Đozić, Koordinator za reviziju učinka

Gđa. Dubravka Barbarić, Revizor učinka

Gđa. Irena Vuković, Pomoćni revizor učinka

Kanton Sarajevo

G. Sanel Gazija, Pomoćnik ministra finansija

Gđa. Kadira Halilović, Rukovodilac interne revizije

Federalno ministarstvo finansija

Gđa. Fatima Obhodaš, Pomoćnik ministra – Centralna harmonizacijska jedinica

Federalno ministarstvo rada i socijalne politike

G. Benjamin Mešak- Interni revizor

Gđa. Džana Kilić – Pomoćnica ministra u Sektoru za pravne i kadrovske, ekonomsko-finansijske i opće poslove

Republika Srpska

GSRJS RS

G. Jovo Radukić, GR – Generalni revizor

Gđa. Božana Trninić, ZGR - Zamjenik generalnog revizora

Gđa. Ljubinka Travar, Rukovodilac Odjeljenja za pravnu i administrativnu podršku

Gđa. Renata Čajić Kužet, Rukovodilac Odjeljenje za metodologiju, razvoj i kontrolu kvaliteta

G. Vedran Stanetić, Viši revizor, Vođa tima za reviziju Ministarstva zdravlja i socijalne zaštite

G. Goran Četojević, Pomoćni revizor, Tim za reviziju Ministarstva zdravlja i socijalne zaštite

Gđa. Milena Šikman, Revizor, Tim za reviziju Ministarstva zdravlja i socijalne zaštite

G. Vladimir Grahovac, Niži revizor, Tim za reviziju Agencije za agrarna plaćanja Republike Srpske

G. Nenad Dmitrović, Viši revizor, Vođa tima za reviziju Agencije za agrarna plaćanja Republike Srpske

G. Milovan Bojić, Rukovodilac Sektora za reviziju učinka

G. Bojan Dragišić, Vođa tima za reviziju učinka

G. Momir Crnjak, Revizor učinka

Ministarstvo finansija Republike Srpske

Gđa. Zora Vidović, Ministar finansija

Gđa. Jelena Ljuboja

Gđa. Sonja Toprek

Ministarstva zdravlja i socijalne zaštite RS

G. Alen Šeranić, Ministar zdravlja i socijalne zaštite

Gđa. Blanka Gaćanović, Sekretar Ministarstva zdravlja i socijalne zaštite RS

Gđa. Maja Gajanović, Rukovodilac Sektora za finansije i računovodstvo

Agencije za agrarna plaćanja Republike Srpske

G. Savo Minić, Direktor

Gđa. Aleksandra Tomišić, Rukovodilac Odjeljenja za finansijsko-računovodstvene poslove
Gđa. Spomenka Vujasinović, Interni revizor
Mr. Ljubinko Kecman, Zamjenik direktora

Odbor za reviziju Narodne skupštine RS

G. Igor Sekulić, Sekretar odbora
G. Tomica Stojanović, Predsjednik
Gđa. Željka Stojičić (predsjedavajuća Odbora za finansije i budžet)
G. Nebojša Vukanović

Brčko distrikt BiH

VRI BD

G. Nekir Suljagić, GR – Generalni revizor
G. Safet Nišić, Vođa tima za finansijsku reviziju
Gđa. Ivana Gavrić, Vođa tima za reviziju učinka

Direkcija za finansije

G. Mato Lučić, Direktor

Komisija za budžet Skupštine Brčko distrikta BiH

G. Adnan Drapić, Predsjednik
Gđa. Lidija Ljubojević, Član

Ostali

Mediji

G. Emir Skenderagić, Reporter medijske kuće Al Jazeera
G. Ervin Mušinović, Reporter informativnog portala www.Klix.ba
Gđa. Vedrana Kulaga, Reporter dnevnih novina 'Glas Srpske'

CCI (NVO)

Gđa. Jasmila Pašić, Projektni menadžer
G. Alen Ćulap, Konsultant za praćenje/monitoring

Transparency international

Gđa. Ivana Korajlić, Izvršna direktorica

Švedski državni ured za reviziju

Hazim Šabanović, Oficir za vezu za Zapadni Balkan, Švedski državni ured za reviziju

Prilog 2 – Analiza osoblja VRI – januar 2012. i sredina 2019. godine

Ured za reviziju	Broj uposlenih 2012.	Broj uposlenih 2019.	Stručne kvalifikacije	Br. 2012.	Br. 2019.	Područje odgovornosti	Br. 2012.	Br. 2019.	
VRI BiH	46	63	Univerzitetske diplome:	33	42	Najviše rukovodstvo	3		
			- Ekonomija	2	2	Podrška najvišem rukovodstvu	2	6	
			- IT	1	5	Finansijski revizori	21	25	
			- Pravo	2	5	Revizori učinka	6	9	
			- Ostalo	38	54	Kontrola kvaliteta	3	8	
			- Ukupno	8	9	IT revizori/tehničko osoblje	3	2	
			Srednjoškolske diplome	-	-	Pravne itd. usluge	8	10	
			Ostalo	46	63				
			Ukupno					46	63
VRI FBiH	61	66	Univerzitetske diplome:	43	51	Najviše rukovodstvo	2		
			- Ekonomija	-	-	Podrška najvišem rukovodstvu	1	2	
			- IT	5	3	Finansijski revizori	37	38	
			- Pravo	2	6	Revizori učinka	7	8	
			- Ostalo	52	60	Kontrola kvaliteta	-	5	
			- Ukupno	7	5	IT revizori/tehničko osoblje	2	3	
			Srednjoškolske diplome	2	1	Pravne itd. usluge	12	8	
			Ostalo	61	66				
			Ukupno					61	66

Ured za reviziju	Broj uposlenih 2012.	Broj uposlenih 2019.	Stručne kvalifikacije	Br. 2012.	Br. 2019.	Područje odgovornosti	Br. 2012	br. 2019
SAI RS	61	66	Univerzitetske diplome:	45	53	Najviše rukovodstvo	2	
			- Ekonomija	1	2	Podrška najvišem rukovodstvu	1	-
			- IT	1	1	Finansijski revizori	33	38
			- Pravo	4	2	Revizori učinka	11	11
			- Ostalo	51	58	Kontrola kvaliteta	-	3
			- Ukupno	4	7	IT revizori/tehničko osoblje	2	2
			Srednjoškolske diplome	2	-	Pravne itd. usluge	8	9
			Ostalo	57	65			
			Ukupno					57
SAI BD	13	66	Univerzitetske diplome:	7	-	Najviše rukovodstvo	3	
			- Ekonomija	1		Podrška najvišem rukovodstvu	-	
			- IT	1		Finansijski revizori	7	
			- Pravo			Revizori učinka	1	
			- Ostalo	9		Kontrola kvaliteta	-	
			- Ukupno	-		IT revizori/tehničko osoblje	-	
			Srednjoškolske diplome	4		Pravne itd. usluge	2	
			Ostalo	13				
			Ukupno					13

Izvori: Informacije dala odgovarajuća VRI

Prilog 3 – Detaljna analiza odgovora na pitanja u ispitivanju provedenom među subjektima revizije

1. Svijest o ulozi i položaju ureda za reviziju

Većina subjekata revizije (>75 %) je svjesna uloge i mandata ureda za reviziju, ali 32 %²⁵⁸ ispitanika koje revidira VRI BiH, 16% ispitanika koje revidira VRI FBiH i 25% ispitanika koje revidira GSRJS RS smatra da je glavni zadatak VRI BiH da pomaže tijelima za provođenje zakona.

Ukratko, čini se da subjekti revizije, općenito govoreći, dobro razumiju ulogu i mandat VRI BiH.

2. Korisnost rada i izvještaja ureda za reviziju

Sve ocjene za korisnost, relevantnost rada i odabranih tema i kvalitet izvještaja se kreću od 'dobro' do 'odlično' (7/8 od 10). Za VRI FBiH, 50% ispitanika je kvalitet ocijenilo sa 5/6²⁵⁹. Ispitanici u anketi VRI BiH imali su nekoliko kritičkih komentara (tri institucije), koji se odnose na to da se u konačnom izvještaju u obzir ne uzimaju komentari subjekta revizije; na potrebu za konkretnijim prijedlozima za podršku poboljšanju koji se mogu provesti, a kritikovano je i to što se previše pažnje posvećuje minornim pitanjima, umjesto važnim i ključnim pitanjima.

Ukratko, rad i izvještaji ureda za reviziju se smatraju jako važnim za subjekte revizije, ali se zaprimljeni komentari treba ozbiljno uzeti u obzir.

3. Kvaliteta prezentovanja rada u izvještajima

Ispitanici u svim anketama smatraju da je prezentiranje sadržaja, stil, vizualni elementi itd. u izvještajima ureda za reviziju više nego razumno (95%). Komentari ispitanika na pitanja iz ankete VRI BiH su također pozitivni, kao što je komentar "sadrži relevantne informacije, npr. informacije o uočenim nedostacima ili propustima, kao i jasne preporuke kojih se institucije trebaju pridržavati kako bi uklonile ili smanjile spomenute nedostatke" ili "U izvještajima su nalazi predstavljeni na skladan, jasan i pitak način". Dva komentara u kojima su upućene kritike odnose se na nedosljednosti u mišljenjima ("Različite institucije dobijaju različita revizorska mišljenja o istoj stvari") i na nedostatak sažetosti u izvještajima (".. mogli bi biti manje apstraktni, a više konkretni"). Fokus grupa imala je različita mišljenja: neki učesnici u fokus grupi bili su jako zadovoljni izvještajima VRI BiH, koji su po njihovom mišljenju bili odgovarajuće dužine, sažeti, i pisani razumljivim jezikom, ali to ovisi o timu za reviziju. Drugi su bili mišljenja da se preporuke u nekim slučajevima ne slažu sa nalazima, da nisu realistične, da su previše uopćene ili da ih institucija ne može provesti (ne spadaju u okvir njenog mandata).

Ukratko, kvalitet prezentiranja rada u izvještajima smatra se dobrim, ali se zaprimljeni komentari trebaju ozbiljno uzeti u obzir.

²⁵⁸ Izgleda da su se neki subjekti revizije u anekti VRI BiH odlučili za dvije opcije, umjesto jedne.

²⁵⁹ Ograničeni broj ispitanika utiče na rezultat u pitanjima.

4. Relevantnost rada ureda za reviziju

Subjekti revizije smatraju da su izvještaji o finansijskoj reviziji važni (51% ispitanika VRI BiH, 62% ispitanika VRI FBiH i 73% ispitanika GSRJS RS), ali godišnji izvještaj o nalazima i preporukama ima čak i bolji rezultat (68%)²⁶⁰, što je motivirano sljedećim -“ kako bi se riješile prepreke i uvela poboljšanja u naš rad, smatramo da naglasak treba staviti i na glavne nalaze i preporuke koje je dao VRI BiH” i “Informacije sadržane u Godišnjem izvještaju revizije o glavnim nalazima i preporukama su važne i korisne za poboljšanje upravljanja javnim finansijama, te ih čine transparentnijim i troškovno efikasnijim”. Anketom je utvrđeno da ispitanici nisu smatrali da su revizije učinka interesantne (samo tri ispitanika među ispitnicima ankete VRI BiH, a nijedan ispitanik među ispitanicima VRI FBiH i GSRJS RS). Međutim, učesnici koji su bili na sastancima SIGMA-e sa subjektima revizije VRI BiH, kao i subjekti revizije sa kojima su obavljani intervjui u toku profesionalne ocjene rada, smatrali su revizije učinka jako vrijednim, ali su isto tako zaključili i da je uticaj ovih revizija još uvijek mali.

Subjekti revizije svih ureda za reviziju dijele mišljenje da oni doprinose, na pozitivniji način, tradicionalnim aspektima rada i djelovanja vlasti, kao što je “povećana usklađenost sa zakonima, itd” te boljem finansijskom upravljanju”, nakon čega slijedi “poboljšano finansijsko izvještavanje” u slučaju odgovora ispitanika VRI BiH i GSRJS RS , te “smanjena prevara i korupcija” kada je riječ o ispitanicima koji su odgovarali na pitanja VRI FBiH. Doprinos ureda za reviziju je manji kod izazovnijih aspekata rada vlade, kao što je “pojačan fokus na građane, bolje korištenje IT, podrška inovacijama i pojačan fokus na ishod”.

Ukratko govoreći, odgovori ispitanika na pitanja o relevantnosti rada ureda za reviziju su veoma interesantni, i tjeraju na razmišljanje o programiranju, razvoju i promoviranju aktivnosti koje provode uredi za reviziju.

5. Kvaliteta komunikacije i internet stranice

Komunikacija subjekata revizije sa VRI BiH generalno govoreći je veoma dobra (100% je naznačilo da se kreće u rasponu od razumne do odlične). Komentari ispitanika VRI BiH su pozitivni: “Komunikacija sa VRI BiH je otvorena i pravovremena, a timovi za reviziju su uvijek na raspolaganju za bilo kakvu informaciju koje instituciji može zatrebati”, i “Efikasna i prikladna komunikacija i dobri profesionalni odnosi”. Međutim, upućene su i kritike. Dobra komunikacija ponekad ovisi o timu za reviziju: “Komunikacija bi mogla biti bolja, ovisno o timu za reviziju” i “Ovisno o timu za reviziju komunikacija može biti jako dobra” (VRI BiH i GSRJS RS). Ostale primjedbe su bile: “Svi timovi za reviziju nemaju identičan pristup instituciji i njenim problemima u radu; stoga je neophodno revidirati sve aspekte poslovanja/radnih procesa, kaako interno tako i eksterno” i “Prilikom provođenja revizije u određenoj instituciji, bilo bi poželjno smanjiti količinu i opseg kopiranja dokumenata (VRI BiH i GSRJS RS). Ispitanik VRI FBiH je uočio da mišljenje koje je dato (pozitivno, negativno, ili s rezervom) u izvještajima koje je pripremio ured za reviziju u nekim slučajevima nije objektivno, te ne održava sadržaj izvještaja.

Prilikom sastanaka koji se održani između SIGMA-e i subjekata revizije VRI BiH, kao i u toku intervjua u okviru profesionalne ocjene rada, potvrđen je dobar odnos VRI BIH sa subjektima revizije

Internet stranice VRI se smatraju veoma dobrim (“Web stranica ima dobar izgled, raspored i prilagođena je korisniku”).

²⁶⁰ Izgleda da su se neki subjekti revizije odlučili za dvije opcije, umjesto jedne

Ukratko govoreći, komunikacija ureda za reviziju sa njihovim subjektima revizije, kao i web stranice ureda za reviziju se percipiraju kao veoma dobre, iako su data neke kritičke primjedbe o komunikaciji timova za reviziju sa subjektima revizije.

6. Kvaliteta programiranja, revizija i izvještavanja

Subjekti revizije svih ureda za reviziju se slažu da imaju dobar radni odnos sa revizorskim osobljem, koje se smatra kompetentnim i profesionalnim. Jedan ispitanik je preporučio da VRI BiH uključi nekoliko profesija u tim za reviziju, ne samo ekonomiste, već i profesije koje uključuju pravo i koje se odnose na upravu i način upravljanja.

Općenito govoreći, revizorsko osoblje informira subjekte revizije o napretku, iako 33% ispitanika VRI FBiH nije zadovoljno²⁶¹. Izvještaji su jasni i relevantni, sa fokusom na važna pitanja i sadrže utemeljene i razborite preporuke, te su odgovarajuće dužine. Međutim, kod ankete VRI BiH ispitanici su izrazili sumnju u pogledu aspekta relevantnosti (“previše pažnje se pridaje stvarima koje su manje važne”) i dužine izvještaja (“izvještaji su preopširni”). Ispitanici cijene kontradiktornu proceduru VRI BiH. Neki učesnici sastanaka SIGMA-e sa subjektima revizije VRI BiH također su se kritički izrazili po pitanju relevantnosti svih prijavljenih nalaza (“previše detaljni”).

Ispitanici su bili manje zadovoljni njihovim uključivanjem u programiranje revizija, gdje je samo 43% ispitanika VRI BiH, te 50% ispitanika VRI FBiH i GSRJS RS izrazilo zadovoljstvo što imaju priliku da razgovaraju ili daju komentare o ciljevima, metodologiji, vremenu provođenja (tajmingu) i komunikaciji revizije na uvodnim sastancima. Štoviše, oni se nisu složili sa tim da planiranje i provođenje revizije stvara minimalni nepotrebn poremećaj u njihovoj instituciji. Također nisu bili ubijeđeni da se njihovi komentari uzimaju u obzir nepristrano i kako treba, i da se uvrstavaju u konačne izvještaje. (“nemamo povratne informacije o tome da li su komentari uzeti u obzir na pravičan i objektivan način, te da li su uvršteni u izvještaj ili nisu. Jedina informacija koju dobijemo je da naši komentari, iako opravdani, nisu prihvaćeni. Nikada se ne spominje način na koji se komentari razmatraju, kao ni to da li isti uopće postoji”- VRI BiH). Učesnici sastanaka SIGMA-e sa subjektima revizije VRI BiH i intervjuisani subjekti revizije su potvrdili da ih uredi za reviziju ne uključuju u programiranje (uglavnom revizija učinka) revizija, niti ih informišu zašto njihovi komentari na nalaze i preporuke nisu uzeti u obzir. Nekada dobiju dopise u kojima su objašnjeni razlozi, ali nema objašnjenja o komentarima subjekata revizije koji nisu uzeti u obzir.

Međutim, drugi komentar u anketi VRI BiH bio je izbalansirani u pogledu toga kako ured obično radi: “Smatramo da se naši komentari na nacrtu izvještaja uzimaju u razmatranje, ali to nije garancija da će biti i uvršteni u konačni izvještaj”.

Ukratko govoreći, po mišljenju subjekata revizije, kvalitet programiranja i provođenja revizija, te izvještavanja o revizijama je više nego zadovoljavajući. Međutim, ispitanici nemaju baš dobro mišljenje o uključivanju subjekata u programiranje revizija, generalno gledano, a posebno u slučaju kada se radi o pojedinačnim revizijama. Ispitanici cijene kontradiktornu proceduru, ali neki subjekti revizije i učesnici sastanka sa subjektima revizije izrazili su sumnju o tome da li se njihovi komentari uzimaju u razmatranje na pravičan i objektivan način i da li se uvrstavaju u konačne izvještaje. Za ove aspekte komunikacije potrebna je posebna pažnja rukovodstva ureda za reviziju.

7. Povratne informacije o radu ureda za reviziju

²⁶¹ I ovdje ograničeni broj ispitanika utiče na rezultat u pitanjima.

Ispitanici u anketama svih ureda za reviziju i učesnici sastanka SIGMA-a sa subjektima revizije VRI BiH bili su prilično jednoglasni u svom mišljenju o tome da li uredi za reviziju traže povratne informacije od njihove institucije o kvalitetu svog rada, osoblja i sistema. Oko 80% je odgovorilo NE. Iako, kako je ranije naznačeno, treba istaći da je VRI BiH u 2017. organizirao anketu među svojim subjektima revizije, a da je na kraju 2019. bio u procesu provođenja još jedne ankete.

Ukatko, mehanizmi davanja povratnih informacija još uvijek nisu funkcionalni i ovo zahtijeva posebnu pažnju rukovodstva ureda za reviziju

8. Opće mišljenje ispitanika (pitanje 18)

Neki ispitanici su izrazili svoje mišljenje. Većina je imala veoma pozitivno mišljenje o saradnji sa i profesionalizmu rukovodstva i uposlenika ureda za reviziju. Međutim, bilo je i nekih negativnih mišljenja i prijedloga za poboljšanje u vezi sa:

- Sažetošću tj. konciznošću nalaza i preporuka
- Relevantnošću tema za reviziju
- Očitovanjem institucija uključenih u revizije
- Uključenosti u proces programiranja ureda za reviziju.
- Vremenom provođenja revizija.

SIGMA Program

SIGMA (Podrška za poboljšanje vladavine i upravljanja) zajednička je inicijativa Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD) i Evropske unije, koju pretežno finansira EU. SIGMA saraduje sa partnerskim zemljama na jačanju sistema javnog upravljanja i kapaciteta javne uprave od 1992. godine.

- U partnerstvu sa Generalnom direkcijom za susjedstvo i pregovore o proširenju Evropske komisije (eng. DG NEAR), trenutno radimo sa: Albanijom, Bosnom i Hercegovinom, Kosovom*, Crnom Gorom, Sjevernom Makedonijom, Srbijom i Turskom kao zemljama kandidatima za članstvo u EU i potencijalnim kandidatima; i
- Alžir, Armenijom, Azerbejdžanom, Bjelorusijom, Egiptom, Gruzijom, Jordanom, Libanom, Moldavijom, Marokom, Palestinskom samoupravom¹, Tunisom i Ukrajinom kao zemljama u susjedstvu EU-a.

SIGMA pruža podršku u šest ključnih oblasti:

1. Strateški okvir reforme javne uprave
2. Izrada i koordinacija politika
3. Državna služba i upravljanje ljudskim potencijalima
4. Odgovornost
5. Pružanje usluga
6. Finansijsko upravljanje u javnom sketoru, javne nabavke eksterna revizija.

SIGMA provodi pregled i daje povratne informacije u pogledu:

- Sistema i institucija upravljanja
- Pravnih okvira
- Reformskih strategija i akcionih planova
- Napretka u provođenju reformi
- SIGMA pruža:
 - Savjetovanje u kreiranju i prioritizaciji reformi
 - Metodologije i alate za podršku implementaciji
 - Preporuke za poboljšanje propisa i upravnih rješenja
 - Mogućnosti za razmjenu dobrih praksi iz velikog broja zemalja, uključujući regionalne događaje
- Dokumente politika i komparativne studije koje obuhvataju više zemalja.

Za više informacija o programu SIGMA, posjetite našu web stranicu:

www.sigmaweb.org

© OECD 2020

Budući da je SIGMA dio OECD-a, na njene publikacije odnose se isti uslovi korištenja:

<http://www.oecd.org/termsandconditions>.

* Ova oznaka ne prejudicira stavove o statusu, te je u skladu s Rezolucijom Vijeća sigurnosti Ujedinjenih naroda 1244/99 i Mišljenjem Međunarodnog suda pravde o Deklaraciji o nezavisnosti Kosova.

¹ Fusnota Evropske službe vanjskih poslova i Evropske komisije: ova oznaka se ne smije tumačiti kao priznavanje Palestinske države i ne prejudicira o individualnim stavovima zemalja članica Evropske unije po ovom pitanju.