



**Monitoring funkcionisanja institucija za reviziju javnog sektora za
period 2011—2012.**

Autor: Srđan Šušnica¹

Urednik: Transparency International BiH

Avgust, 2013. godine

Podržano od strane:

Fond
otvoreno društvo
Bosna i Hercegovina



¹ Srđan Šušnica je diplomirani pravnik, zaposlen u Glavnoj službi za reviziju javnog sektora Republike Srpske

1. Regulatorni okvir rada institucija za reviziju i prakse koje ugrožavaju nezavisnost, profesionalnost i učinkovitost eksterne revizije javnog sektora u BiH

U Bosni i Hercegovini (BiH) djeluju četiri službe ili ureda za eksternu reviziju institucija javnog sektora (u daljem tekstu VRI): Ured za reviziju institucija BiH (VRI BiH)², Ured za reviziju institucija Federacije BiH (VRI FBiH)³, Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske (GSR RS)⁴ i Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH (VRI BD BiH)⁵. Prva tri ureda su započela sa radom tokom 2000. godine, nakon usvajanja prvih zakona o reviziji javnog sektora u entitetskim i Parlamentu BiH, a ured u Brčko distriktu je započeo sa radom tokom 2007. i 2008. godine.

Ove četiri institucije međusobno saraduju u okviru Koordinacionog odbora vrhovnih institucija za reviziju javnog sektora u BiH (KO BiH), čije postojanje, način i djelokrug rada su predviđeni članom 46. Zakona o reviziji institucija BiH, a članstvo Glavnih/Generalnih revizora i njihovih zamjenika iz četiri VRI je predviđeno entitetskim i zakonom BD BiH o reviziji javnog sektora. KO BiH je koordinaciono i regulatorno tijelo koje ima svoj Poslovnik o radu i kojim predsjedava Generalni revizor VRI BiH. Nadležnosti KO BiH su: uspostavljanje konzistentnih vodiča i uputstava zasnovanih na INTOSAI revizijskim standardima; razmjena profesionalnih iskustava i težnja ka osiguranju konzistentnog kvaliteta revizije; organizacija i koordinacija razvojnih aktivnosti ureda za reviziju; dodjeljivanje revizorske odgovornosti za zajedničke aktivnosti i određivanje predstavljanja u međunarodnim tijelima.

Prema važećim zakonskim rješenjima, sve četiri VRI isključivo i jedino su odgovorne svojim parlamentima i u tom pogledu institucije predsjednika, vlada i ministarstava nemaju nikakve regulatorne, finansijske, proceduralne, nadzorne, ni suštinske ingerencije i nadležnosti nad njihovom organizacijom, radom i razvojem.

1.1 Vanustavna pozicija VRI

Za razliku od većine zemalja Evropske unije, pravno-politički i regulatorni osnov za rad i nadležnosti ni jedne VRI u BiH nikada nije postavljen u aktualne **ustave/statut** entiteta, BiH i BD BiH, koji ne poznaju funkciju parlamentarnog i javnog nadzora izvršne vlasti, javnih institucija i korporacija, i javnih finansija. Ne postoje ni ustavne odredbe o saradnji, koordinisanom djelovanju i razvoju VRI u BiH.

Zbog ovog nedostatka, VRI u BiH se suočavaju sa čitavim nizom suštinskih problema, kako u vezi sa svojom nezavisnošću i apolitičnošću, tako i sa domašajima i efektima svojih ovlašćenja, rada i uticaja na javne institucije i funkcionere. U većini zemalja EU, vrhovne institucije eksterne revizije javnog sektora, iako imaju, zavisno od države do države, različite zakonske mandate i ovlašćenja, sve listom imaju pravno-političku ustavnu poziciju smještenu u funkciji parlamentarnog nadzora izvršne vlasti, zbog čega se njihova snaga i uticaj u javnom sektoru gotovo izjednačava sa snagom i djelovanjem sudske vlasti, i onda kada

²<http://www.revizija.gov.ba>

³<http://www.saifbih.ba>

⁴<http://www.gsr-rs.org>

⁵<http://revizori-bdbih.ba>

nemaju kvazisudskih i procesnih ovlaštenja. Bez ustavne pozicije, nezavisnost i stručnost VRI u BiH je de iure prepuštena na milost i nemilost volji političkih lidera i stranaka, odnosno njihovih skupštinskih većina. Ovo doprinosi klimi u kojoj VRI i njihovi rukovodioci lako mogu biti meta vrlo uspješnih i protivzakonitih nasrtaja predstavnika izvršne vlasti, političkih lidera i stranaka.

Tako su političke stranke i predstavnici izvršne vlasti u mogućnosti da vrlo jednostavnim zakonodavnim (ili budžetskim) inženjeringom ugroze finansijsku nezavisnost VRI u BiH, kao što se to desilo u Republici Srpskoj dodjeljivanjem manjeg budžeta GSR RS za 2013. u odnosu na prethodne godine⁶, ili na državnom nivou, propisivanjem plata rukovodiocima i zaposlenima u VRI BiH tokom 2008. godine⁷, što je protivno postojećim zakonima o reviziji javnog sektora.

Također, moguće je da izvršna vlast i političke stranke protivzakonito i direktno utiču na nezavistan status institucija i revizora usvajanjem drugih sistemskih zakona (npr. Zakona o ministarstvima ili Zakona o državnoj upravi), koji iako se ne odnose na eksternu reviziju javnog sektora, ex lege pretvaraju te institucije u upravne organizacije,⁸ a revizore u državne službenike (sa pravima i obavezama uglavnom kao i službeničko i administrativno osoblje javne uprave)⁹. Ovo je bio slučaj sa udarom Vijeća ministara BiH na nezavisnost VRI BiH i njihovih revizora tokom 2009. godine.

Zbog odsustva ustavne pozicije institucija za reviziju i hrabrosti političkih lidera da rade protivno zakonima, moguće je da Vlada RS uvodi praksu po kojoj je ona ta koja prvo usvaja nacrt Strategije razvoja GSR RS u periodu 2013-2015. godine¹⁰, a potom ga šalje u parlamentarnu proceduru u NS RS na usvajanje. Ovim su direktno prekršeni Zakon o reviziji javnog sektora RS i međunarodni ISSAI principi i standardi te najbolje prakse, koji zagovaraju nezavisnost ovih institucija od akata i volje izvršne vlasti. Ispravan pristup bi bio da parlament bude taj koji će, nakon skupštinskog usvajanja prvog nacrta Strategije, zatraži mišljenje Vlade i resornih ministarstava, ali čuvajući nadležnost i nezavisnost institucije za reviziju da samostalno i u saradnji sa parlamentom, odlučuje o svom razvoju i funkcionisanju.

Također, iz ovih razloga je moguće da Vlada RS, opet protivzakonito, običnim podzakonskim aktom kakve su Smjernice, relativizira Zakon o reviziji javnog sektora RS i ISSAI revizorske principe i standarde, te nametne obavezu i ovlaštenje Ministarstvu finansija da u fazi pisanja revizorskog izvještaja arbitrira između GSR RS i revidiranog subjekta koji ima negativno mišljenje.¹¹ Koristeći ovaj mehanizam, izvršna vlast i funkcioneri političkih partija koji obnašaju javne funkcije u revidiranim subjektima, imaju priliku da samostalno ili preko Ministarstva finansija direktno utiču na revizore, vođe revizorskih timova i same revizorske izvještaje. Vlada RS je ovim Smjernicama uputila svojevrsni indirektni poziv revizorima da budu kooperativni pri sastavljanju izvještaja, naročito onih kojima se otkrivaju i impliciraju značajne nezakonitosti i neučinkovitosti institucija i neodgovornosti funkcionera. Nažalost, čini se da su pojedini revizori u GSR RS shvatili ovaj mehanizam previše ozbiljno i svoje revizije i izvještaje pretvorili u neformalne pregovore i „trgovanja“ sa onima čiji rad trebaju da revidiraju i ocjenjuju.

⁶Budžet Republike Srpske za 2013. godinu, pozicija 482100.

⁷Zakon o platama i naknadama u institucijama BiH, Službeni glasnik BiH broj 50/08

⁸Zakon o izmjenama i dopunama zakona o državnoj službi u institucijama BiH, Službeni glasnik BiH, broj 43/09

⁹Zakon o izmjenama i dopunama zakona o ministarstvima i drugim tijelima uprave BiH, Službeni glasnik BiH broj 103/09, uz napomenu da su Parlamentarna skupština i Dom naroda BiH, krajem 2012. i početkom 2013. godine, usvojili prijedlog Zakona o izmjeni Zakona o ministarstvima i drugim tijelima uprave BiH kojim se Ured za reviziju institucija BiH briše iz kategorije samostalnih upravnih organizacija.

¹⁰ Dnevni red i zapisnik sa 10. sjednice Vlade Republike Srpske od 10.5.2013. godine

¹¹ Smjernice za postupanje institucija javnog sektora Republike Srpske sa nacrtom izvještaja Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske koji sadrži negativno mišljenje, Službeni glasnik RS, broj 52/09

1.2 Četiri srodna zakona

Regulatorni okvir za rad institucija eksternih revizija javnog sektora nalazi se u **četiri aktuelna zakona**¹². Njihove odredbe su prilično usklađene i na gotovo identičan način definišu ciljeve, organizaciju i rukovođenje; nezavisnost, apolitičnost i finansiranje institucija za reviziju; mandat, okvire i način rada; ovlašćenja i nadležnosti revizora i revizija; standarde revizije; objavljivanje revizorskih izvještaja; zapošljavanje, plate i prava zaposlenih; izbor i imenovanje Glavnih/Generalnih revizora i njihovih zamjenika; odnos sa parlamentima i drugim javnim institucijama i međusobnu saradnju u okviru Koordinacionog odbora vrhovnih revizorskih institucija u BiH.

Iako ovi zakoni daju dovoljno čvrst okvir za normalno funkcionisanje VRI u BiH, oni nisu dovoljno precizni u definisanju njihovih ovlašćenja i nadležnosti, definisanju revizijske procedure i proceduralnih pitanja koji se tiču odnosa institucija za reviziju i izvršne vlasti, naročito u završnim fazama izrade, komuniciranja nalaza, objavljivanja i medijske promocije revizorskih izvještaja. Također, zakoni nisu ažurirani u pogledu proceduralne i materijalne razrade određenih ključnih ISSAI principa i standarda.¹³

Identičnost zakonskih rješenja u uslovima aktualne neracionalne kompleksnosti, podijeljenosti, neučinkovitosti i asimetričnosti pravno-političkog uređenja BiH, ne garantuje harmonično i uspješno djelovanje i razvoj institucija i profesije eksterne revizije javnog sektora. Udrobljenost centara političke moći u entitetima i kantonima, uz mnoštvo političkih stranaka koje participiraju u vlasti, čini cijeli javni sektor u BiH vrlo politički, ali i tehnički otpornim na bilo koju vrstu nadzora, a naročito na parlamentarni nadzor putem institucija za reviziju. Ova prenaplašena podijeljenost, ne samo da tehnički otežava rad i obesmišljava rezultate rada VRI (naročito na državnom nivou), već i stvara uslove u kojima se ove institucije i revizori ne mogu odbraniti od sve brojnijih političkih pritisaka raznih političkih lidera i centara u BiH.

Ovi problemi se posebno osjećaju u revizijama učinka i revizijama usklađenosti. U njima je gotovo nemoguće u potpunosti i po dubini istražiti neki javni resor, problem, oblast ili sistem, obzirom da su često određena pitanja van mandata, na primjer VRI BiH, jer se nalaze u unutrašnjim nadležnostima entiteta, kantona ili opština; ili su, na primjer, određene, vrlo značajne aktivnosti i odluke izvršne vlasti, u vezi sa međunarodnim obavezama BiH kao države, van mandata GSR RS i nalaze se u nadležnosti VRI BiH. Naravno, situacija u FBiH je i složenija i tehnički napornija za VRI FBiH, usljed postojanja kantonalnih nivoa vlasti.

Ovakva situacija stvara od pojedinih institucija za reviziju pravno-politički slabe, izolovane i ograničene organizacije, koja svaka za sebe obavlja revizije u onim mandatima koje su joj postavili politički lideri, od kojih trpe velike pritiske i koruptivne uticaje. Ove institucije, bez harmonizacije revizorske struke i prakse, razmjene iskustava, zajedničkih i koordiniranih aktivnosti, prepuštene su same sebi i političkim uticajima fragmentiranih političkih centara u BiH, od nivoa opštine do nivoa države. U svojoj izolovanosti i ograničenosti mandata, ove institucije, naročito na entitetskom nivou,

¹²Zakon o reviziji institucija Bosne i Hercegovine, Službeni glasnik BiH, broj 12/06

Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, Službene novine FBiH, broj 22/06

Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske, Službeni glasnik RS, broj 98/05

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

¹³To su ISSAI 100, 200, 300 i 400 (<http://www.issai.org/3-fundamental-auditing-principles/>) te ISSAI opšte smjernice za finansijsku reviziju - ISSAI 1000-2999 General Auditing Guidelines on Financial Audit; ISSAI opšte smjernice za reviziju učinka - ISSAI 3000-3999 General Auditing Guidelines on Performance Audit i ISSAI opšte smjernice za reviziju usklađenosti - ISSAI 4000-4999 General Auditing Guidelines on Compliance Audit (<http://www.issai.org/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines/>)

ne mogu sagledati cjelokupnu sliku evro-integrativnih procesa i međunarodnih obaveza države BiH koji nameću demokratičnije vrijednosti, nove standarde i korijenite reforme u organizaciji i funkcionisanju javnog sektora, a time i u načinu i praksama funkcionisanja institucija za reviziju.

Ovo je pogotovo vidljivo u stavovima entitetskih institucija, koje sebe smatraju vrhovnim revizorskim institucijama u svom entitetu, izjednačenim sa državnim institucijom, i koje smatraju (naročito GSR RS), da imaju jednako pravo na međunarodno predstavljanje i prepoznavanje. Međutim, gledano sa pozicija statuta INTOSAI i međunarodnog prava, u jednoj međunarodno priznatoj državi može da postoji samo jedna vrhovna revizorska institucija, dok se sve ostale posmatraju kao regionalne i uslovno vrhovne za svoje regije. Obaveze koje proizilaze iz članstva BiH u INTOSAI, zahtijevaju da jedna državna institucija za reviziju ima ključnu profesionalnu kontrolu i garantuje harmoničan i nezavistan razvoj funkcije eksterne revizije javnog sektora u cijeloj BiH. Od sposobnosti VRI BiH da uskladi i koordinira funkciju eksterne revizije, značajnim dijelom zavisi i stepen finansijske i regulatorne discipline i učinkovitosti javnog sektora, koji se u EU očekuje od BiH kao cjeline. Trenutno VRI BiH nije u mogućnosti da ostvari takav uticaj.

Navedeni problemi se manifestuju i na primjeru javne kontrole sredstava iz evropskih fondova (trenutno IPA, a kasnije fondova za članice), jer ni jedna od postojećih institucija za reviziju, zbog nedostatka mandata, nije u mogućnosti provesti potpunu (od dna do vrha) reviziju, na primjer efekata i načina trošenja sredstava iz IPA fondova. Slična situacija bi se desila i u slučaju svih onih aktivnosti izvršnih vlasti i utrošaka javnih resursa koje se protežu od međunarodnog do nivoa lokalne zajednice (revizije javnih infrastrukturnih projekata sa stranim kontraktorima, međunarodne koncesije, međunarodni javni konzorciji, elektroprenos, međunarodni saobraćaj, organizovani kriminal i korupcija i slično).

1.3 ISSAI principi i standardi – dio pravnog sistema u BiH

Pored navedenih zakona o reviziji, pravni okvir za djelovanje institucija za reviziju je početkom 2011.g. proširen i osnažen preuzimanjem i automatskom inkorporacijom **kompletnog ISSAI okvira međunarodnih principa i standarda**¹⁴ za eksternu reviziju javnog sektora u domaći pravno-politički sistem. U januaru 2011.g. KO BiH je usvojio Odluku o preuzimanju međunarodnih standarda ISSAI okvira u BiH, čijim je objavljivanjem u službenim glasnicima entiteta i države, polovinom 2011.¹⁵, kompletan ISSAI okvir postao dio pravnog sistema u BiH, kao skup pozitivnopravnih normi i pravosnažnih profesionalnih principa i standarda za sve vrste revizija za koje institucije u BiH imaju zakonski mandat, i sa obavezujućom primjenom na cijeloj teritoriji i u cijelom javnom sektoru u BiH. Uz ovu Odluku su u službenim glasnicima 2011. godine objavljeni i Limska deklaracija (koja sadrži temeljne principe i smjernice za pravila eksterne revizije ISSAI 1), Meksička deklaracija (koja sadrži preduslove za nezavistan rad vrhovnih revizorskih institucija - ISSAI 10) i Osnovni principi revizije u javnom sektoru (ISSAI 100, 200, 300 i 400), a još 2001.g. je u službenim glasnicima u BiH objavljen ISSAI 30 - Etički kodeks za revizore u javnom sektoru.

¹⁴ISSAI okvir(<http://www.issai.org>) je integralni, klasifikovani i sistematizovan skup temeljnih revizorskih principa, standarda i smjernica za postojanje, rad i razvoj nezavisne eksterne revizije javnog sektora, koje je tokom svog postojanja razvijala i usvojila Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija INTOSAI. Prvi kompletirani set ISSAI standarda je predstavljen na XX Kongresu INTOSAI u Johanezburgu u Južnoafričkoj Republici, a opredjeljenost i namjere INTOSAI u pogledu ISSAI okvira su izraženi u Južnoafričkoj deklaraciji. ISSAI okvir se sastoji od 5 nivoa, odnosno dijelova: 1. nivo–*Temeljni principi* (ISSAI 1i2); 2. nivo–*Preduslovi za rad vrhovnih revizorskih institucija* (ISSAI 10, 11, 20, 21, 30i 40); 3. nivo–*Osnovni principi revizije u javnom sektoru* (ISSAI 100, 200, 300 i 400), 4. nivo– *Revizorski standardi i smjernice* podijeljeni u *Opšte revizorske standarde i smjernice* (ISSAI 1000-4200), među kojima i *Revizorske standarde i smjernice za specifične revidirane oblasti i subjekte* (ISSAI 5000-5699) i *INTOSAI smjernice za dobro upravljanje u javnom sektoru* (INTOSAI GOV 9100-9199).

¹⁵Odluka o preuzimanju okvira međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija ISSAIokvira u BiH (Službeni glasnik BiH broj 38/11, Službeni glasnik RS 55/11)

Ovim je ISSAI okvir postao pravno obvezujući izvor prava u BiH, a time su i vodiči i uputstva INTOSAI Komiteta za profesionalne standarde¹⁶ dobili značajnije mjesto na listi pravnih izvora koje bi institucije za reviziju u BiH trebale konsultovati u svom radu, kako bi uspješno implementirale ISSAI principe i standarde. Ovo je utoliko značajnije jer VRI u BiH nemaju sve potrebne pravosnažne i efektivne vodiče kojima bi (u svjetlu ISSAI standarda) propisale obavezujuće revizorske procedure i metode.

I prije 2011. godine, sva četiri zakona koji regulišu eksternu reviziju javnog sektora su sadržavali odredbe prema kojima su revizori i revizije bili obavezni da primarno primjenjuju INTOSAI standarde. Međutim, implementacija je išla i još uvijek ide vrlo sporo, nesistematski, individualno i prilično neformalno, naročito na entitetskom nivou. To je bio i jedan od razloga što je KO BiH odlučio da ove standarde direktno inkorporira u pravni sistem BiH i time osnaži svoju nezavisnost i profesionalnost revizija. No, i dalje se oni ne ugrađuju u interna pravila i procedure pojedinih institucija za reviziju, zbog čega izostaje obaveza njihove proceduralne primjene u različitim fazama revizije (na primjer: prilikom izbora najrizičnijih institucija, područja i tema za revidiranje, kontrole kvaliteta samih revizija, ili u proceduri finalne izrade revizorskih izvještaja i njihovog objavljivanja, itd). Tako se primjena ISSAI principa i standarda ostavlja individualnim tumačenjima i praksama revizora i srednjeg menadžmenta, što je naročito izraženo u praksama revizija usklađenosti i revizija učinka. Revizori se najčešće formalistički pozivaju na ove standarde, ali bez jasne slike veze između pravila na koje oni upućuju i njihovog revizorskog ili menadžerskog rada. Štaviše, institucije za reviziju i KO BiH dobar dio ISSAI principa i standarda ili nisu zvanično preveli sa engleskog jezika ili nisu zvanično ažurirali njihove ranije prevode, što njihovu primjenu čini jako otežanom, jer većina revizora i srednjeg menadžmenta u BiH slabo ili uopšte ne poznaje engleski jezik.

Problem primjene ISSAI standarda se već duži period pokušava ublažiti djelovanjem KO BiH. Glavni/Generalni revizori i njihovi zamjenici koji učestvuju u radu KO BiH i radne grupe koje su imenovali, uspjeli su izraditi i usvojiti nekoliko zajedničkih BiH uputstava za provođenje pojedinih vrsta revizije, baziranih na ISSAI standardima koji predstavljaju pokušaj njihovog obaveznog uvođenja u revizorsku proceduru i praksu. Do sada su izrađeni i usvojeni: Vodič za finansijsku reviziju (2005.), Vodič za IT reviziju (2006.), Principi revizije učinka u VRI u BiH (2009.), Vodič za reviziju učinka (2013.), a u pripremi je i Vodič za kontrolu kvaliteta u reviziji učinka. Međutim, u praksi ovi vodiči nisu shvaćeni kao obavezujući, naročito u entitetskim VRI, a izostala je i njihova zvanična pravna inkorporacija u interne akte ovih institucija. Zbog svega toga, izostaju ozbiljniji efekti primjene ovih standarda i uputstava.

Iako postoje mehanizmi za prevazilaženje pravno-političkog partikularizma u djelovanju institucija za reviziju u BiH i za harmonizaciju revizorske struke, prakse, kvaliteta i procedura revizije, oni se rijetko ili uopšte ne koriste. Izostaje intezivnija razmjena profesionalnih iskustava između institucija i revizora i obezbjeđivanje konzistentnog kvaliteta revizija. Takođe, iako postoje zajedničke strategije razvoja¹⁷ i zajednički planovi komunikacije¹⁸, izostaje organizacija i koordinacija aktivnosti na njihovoj implementaciji u sve četiri VRI podjednako.

Iako za provođenje koordiniranih, pa i zajedničkih revizorskih aktivnosti, ne postoje ni stručne ni zakonske prepreke (dokle god revizori iz jedne revizorske institucije vrše reviziju i provode ovlaštenja nad javnim institucijama i sektorom kojem pripada njihova institucija), do sada KO BiH nije uspio dogovoriti i provesti ni jednu tako koordinisanu revizijsku aktivnost u cijeloj BiH. Ovakve aktivnosti bi naročito bile značajne za reviziju IPA fondova, te svih onih oblasti i tema koje se mandatno protežu od državnog, preko entitetskog i kantonalnog, do lokalnog nivoa. Očigledno je da, pored drugih motiva, članovi KO BiH osjećaju i veliki

¹⁶Više na: <http://www.psc-intosai.org/>

¹⁷Strateški planovi razvoja VRI u BiH za periode 2007-2009. i za period 2009-2012.

¹⁸Plan komunikacije VRI u BiH iz 2009. godine

pritisak aktualnih političkih lidera i politike, kao i to da političkim liderima i predstavnicima izvršne vlasti na svim nivoima odgovara ova ograničenost i fragmentiranost mandata institucija za reviziju u BiH, te neharmonizacija, razjedinjenost i nesaradnja revizorske struke i prakse, kao uostalom i u mnogim drugim područjima javne kontrole i nadzora nad radom javnih institucija (inspekcije, policija, tužilaštva i slično). Ove boljke eksterne revizije će oslabiti implementaciju ISSAI revizijskih principa i standarda na svim nivoima, te nastaviti da olakšavaju politički uticaj na institucije i revizore, ugrožavaju nezavisnost i degradiraju revizijsku struku. To se naročito odnosi na ona rizična područja, institucije i procese, koji su posebno osjetljivi na sve oblike korupcije. Za rješavanje ovih problema ne postoji politička volja, ali zato postoji volja da se mijenjaju postojeći zakoni o reviziji.

Trenutno, Vlada RS i Ministarstvo finansija pripremaju novi nacrt Zakona o reviziji javnog sektora RS. U sam proces je djelomično, mada ne i ključno, uključena i GSR RS, a suština promjena i njihovi pravno-politički motivi su još uvijek tajna za većinu poslanika i članova nadležnog parlamentarnog odbora za reviziju NS RS, za same revizore u GSR RS, stručnu javnost, akademsku zajednicu i nevladin sektor. Sam način na koji se trenutno izrađuje novi zakon u suprotnosti je sa principom nezavisnosti GSR RS od izvršne vlasti i budi sumnje da će nova rješenja očuvati i dosadašnji nivo nezavisnosti GSR RS, ili unaprijediti saradnju i harmonizirati eksternu reviziju javnog sektora u BiH, već upravo suprotno.

Ovakav način funkcionisanja i pravno-politički tretman VRI je u potpunoj suprotnosti sa strategijom evro-integracija i harmonizacijom BiH sa evropskim pravom, standardima i praksom, naročito u pogledu implementacije principa nezavisne i stručne javne (parlamentarne) kontrole i odgovornosti. Ovo tim prije što institucije EU očekuju od svake zemlje buduće članice da posjeduje potpun, koherentan, nezavistan, stručan i učinkovit sistem javne odgovornosti i javnog nadzora nad javnim finansijama, upravljanja javnim resursima i učinkovitošću institucija javnog sektora, od nivoa opštine do nivoa države. Sistem u BiH je daleko od toga.

2. Finansiranje rada VRI u BiH

U pogledu načina finansiranja VRI u BiH, postojeći zakoni o reviziji i prakse nisu promijenjeni u protekle dvije do tri godine.

Tabela 1 – Usporedni pregled budžeta institucija za reviziju u BiH, period 2010-2013. godina.

Godina	VRI BiH	VRI BD BiH	VRI FBiH	GSR RS
2013. (plan)	3,665,000 KM	860,827 KM	3,765,268 KM	3,250,000 KM
2012. (izvršenje)	3,545,000 KM (plan)	738,893 KM (97%)	3,316,565 KM (98%)	3,500,000 KM (100%)
2011. (izvršenje)	2,843,504 KM (100%)	714,552 KM (98%)	3,378,867 KM (98%)	3,500,000 KM (100%)
2010. (izvršenje)	2,712,234 KM (78%)	795,929 KM (plan)	3,100,162 KM (100%)	3,500,000 KM (100%)

Budžeti i izvršenje budžeta sve četiri VRI se planiraju po proceduri koja je ista za sve budžetske korisnike, i kreću se od Glavnih/Generalnih revizora, preko ministarstava finansija, do parlamenta koji ih odobravaju i usvajaju. Ministarstva finansija prikupljaju zahtjeve za budžetskim sredstvima od svih institucija za reviziju na sličan način. Ti zahtjevi imaju određenu klasifikaciju troškova koji se planiraju u institucijama za reviziju, a zatim se objedinjuju sa zahtjevima drugih korisnika u jedinstveni predlog budžeta koji se šalje parlamentu

na razmatranje i usvajanje. Slično je i sa izvještavanjem o izvršenju budžeta. Međutim, tu postoje značajne razlike između GSR RS i drugih institucija za reviziju u BiH, u smislu da GSR RS ima najveću finansijsku autonomiju i samostalnost u načinu trošenja dodijeljenih sredstva u BiH.

Naime, iako GSR RS zahtijeva budžetska sredstva kao i svi budžetski korisnici, njihove zahtjeve Ministarstvo finansija RS ne tretira na isti način, odnosno ne predlaže parlamentu sredstva iz Budžeta RS za GSR RS po određenoj strukturi i ekonomskoj klasifikaciji rashoda, već kao jedinstveni monolitni godišnji budžetski iznos koji se definiše kao transfer i koji najviše podsjeća na grant. Tako u planiranju i predlaganju, izvršna vlast ne zadaje i ne nameće GSR RS strukturu rashoda i troškova po namjenama ili po programskim ciljevima, niti na neki drugi način utiče na plan i dinamiku izvršenja budžeta u GSR RS. Ovakav budžet se doznajuje GSR RS u jednakim mjesečnim tranšama, dvanestinama, i to ne preko trezora (kakav je slučaj u ostale tri institucije za reviziju), već kao transfer na samostalni bankovni račun kojeg GSR RS ima u poslovnoj banci. Ove tranše se također odobravaju GSR RS u jednom monolitnom iznosu, bez ikakve nametnute i obavezne klasifikacije troškova. Tim mjesečnim iznosom, kao i cjelokupnim godišnjim budžetom, uz punu samostalnost, upravlja Glavni revizor, određujući troškove za plate, materijalne i druge troškove, mjesečne i godišnje troškove, a u skladu sa unaprijed definisanim planom rada i finansijskog poslovanja GSR RS, kojeg izrađuje i usvaja sam Glavni revizor. U tom smislu GSR RS ima mnogo više autonomije i slobode da raspolaže i upravlja budžetskim sredstvima dodjeljenim za određenu godinu i da ih prilagođava sopstvenim strateškim i godišnjim ciljevima, planovima, potrebama i aktivnostima, ali i očekivanim rezultatima. Iako se od GSR RS očekuje da sredstva troši u skladu sa zakonom i usvojenim planom, izvršna vlast, ni u strukturi plana, ni u strukturi novčanih transfera, za sada ne utiče na način upotrebe i realokacije ovih sredstava. Ovo nameće i veliku odgovornost rukovodstvu GSR RS i Glavnom revizoru da dobro planiraju i definišu svoje ciljeve, aktivnosti i željene rezultate i efekte rada i usklade ih sa NS RS, kako bi opravdali svoju ulogu, finansijsku autonomiju i garantovali transparentno i učinkovito trošenje javnog novca. S druge strane, ovo predstavlja i rizik od netransparentnog i neučinkovitog trošenja sredstava u GSR RS, tim prije što prilikom planiranja rada i finansijskih potreba u GSR RS (kao ni u drugim VRI u BiH), ne postoji direktan link između planiranja i raspodjele troškova na jednoj strani, i planiranih i očekivanih mjerljivih rezultata i ciljeva, na drugoj strani. Tako ni u izvještavanju nema ove veze između izvještaja o radu i rezultatima i izvještaja o utrošenom budžetu. Ovakvo planiranje i trošenje javnih sredstava je generalni problem i rizik u cijelom javnom sektoru u BiH. Čak ni NS RS, koja je jedina nadležna za GS RS, ne vrši integralnu kontrolu rezultata i efekata rada GSR RS i dodijeljenih finansijskih sredstava, niti na bilo koji način proaktivno utiče na strategiju i plan rada i planiranje troškova u GSR RS. U tom smislu postoji i slaba veza između GSR RS i NS RS i nadležnih odbora za reviziju, kao i u slučaju ostala tri ureda za reviziju i njihovih parlamenata i nadležnih odbora, koji nemaju nikakve utvrđene strategije i planove za rad VRI, pa ni utvrđene kriterije njihove učinkovitosti. Ovo je jako neobično obzirom da sve četiri VRI jedino, isključivo i direktno odgovaraju samo svojim parlamentima i njihovim nadležnim odborima. Stiče se utisak da su parlamenti u BiH generalno ispustili iz svog vidokruga i nadzora ovaj vid kontrole rada izvršne vlasti, kao i da su, usljed njihovog nerazumijevanja i političkog ignorisanja, VRI prepuštene same sebi. Parlamentarci očekuju da brigu o finansiranju ovih institucija vode ministarstva finansija, a da se rezultati rada revizija koriste isključivo u dnevopolitičke svrhe. To potvrđuje i činjenica generalno slabe i nedovoljno stručne upotrebe revizorskih izvještaja u parlamentima prilikom usvajanja budžeta ili izvještaja o izvršenju budžeta. Na primjer, NS RS često, pri usvajanju vladinog izvještaja o izvršenju budžeta, uopšte ne konsultuje završni konsolidovani i druge revizorske izvještaje finansijske revizije, niti izvještaje revizije učinka. Čak se dešava i da NS RS usvoji konsolidovani revizorski izvještaj GSR RS tek nakon usvajanja vladinog izvještaja o izvršenju budžeta, što je neshvaćen nonsens koji dovodi u pitanje sam razlog postojanja revizije javnog sektora u RS. Jedan od razloga za to je što NS RS nema zakonsku obavezu da prije usvajanja vladinog izvještaja razmatra izvještaj eksterne revizije, a drugi, manje značajan razlog, je što ovi procesi nisu sinhronizovani. Naime, GSR je dužna objaviti završni revizorski

izvještaj sa 31. avgustom tekuće godine za budžet iz prethodne godine, dok NS RS često razmatra vladin izvještaj o izvršenju budžeta za prethodnu godinu u prvoj polovini tekuće godine. Najveći razlog zapravo leži u nepostojanju profesionalne i političke volje i odgovornosti poslanika i parlamenata u BiH da detaljno i transparentno kontrolišu rad i rezultate rada vlada u BiH.

U slučaju ostale tri institucije za reviziju, ministarstva finansija izrađuju, tretiraju i predlažu njihove budžete, ne kao monolitni budžetski transfer, već po unaprijed definisanim ekonomskim klasifikacijama i namjenama, kao i za sve ostale budžetske korisnike. Ovakvim planiranjem budžeta VRI u FBiH, BD BiH i institucijama BiH, ozbiljno se dovodi u pitanje njihova realna nezavisnost i samostalnost rada. Kako im se sredstva planiraju po strogo određenoj namjeni, tako im se i mjesečno doznačuju, po kodovima ekonomske klasifikacije (posebno za plate, posebno za materijalne troškove itd). Za razliku od GSR RS, ove institucije posluju preko trezora i nemaju svoj samostalni račun. One mogu trošiti doznačena sredstva samo za tako definisane namjene i njihova rukovodstva nemaju slobodu da ovim novcem raspolažu samostalno u skladu sa strateškim i godišnjim planovima i potrebama, da utiču na nagrađivanje, stimulacije i plate, na troškove u skladu sa godišnjim tempom rada, koji nije uvijek lako unaprijed planirati. Ovo je tim prije veći problem jer i ovdje vlada generalna slabost da se pri planiranju sredstava za ove institucije ne razmatraju i ne postavljaju mjerljivi i opipljivi rezultati i efekti rada i ne povezuju se sa planiranim budžetima, kao i već istaknuti problem nezainteresovanosti parlamenata u BiH da se bave radom i rezultatima VRI.

Time je u slučaju ove tri institucije za reviziju stvoren prostor da izvršne vlasti mogu vršiti značajan i nelegitiman uticaj na način planiranja, doznačivanja i trošenja budžetskih sredstava, a time i na rad i snagu ovih institucija. Dešavalo se, na primjer u VRI BiH, da im se prilikom izvršenja budžeta institucija BiH smanjuju ili kasne plate, kao i svim drugim budžetskim korisnicima sa kojima dijele isti tretman. S druge strane, ne zna se šta će u smislu finansiranja rada GSR RS donijeti novi nacrt Zakona o reviziji javnog sektora RS koji je u pripremi u Ministarstvu finansija RS.

3. Imenovanje Glavnih/Generalnih revizora i njihovih zamjenika i prakse koje narušavaju zakonitost, nezavisnost i stručnost procesa

U posljednje 2 do 3 godine, procedura imenovanja Glavnih/Generalnih revizora i njihovih zamjenika nije se mijenjala u postojećim zakonima, ali je izbor novog Glavnog revizora i njegovog zamjenika GSR RS u 2012. godini, pokazao sve slabosti, netransparentnost i nedovoljnu uređenost ove procedure imenovanja na vrlo značajne funkcije. To je moguće opisati u sljedećih nekoliko tačaka:

1. Zakoni u BiH su predlaganje kandidata za Glavne/Generalne revizore i zamjenike povjerali parlamentarnim komisijama za izbor i imenovanje koje su dužne od svih pristiglih aplikacija napraviti rang listu kandidata. Međutim, ni jednim propisom nije definisana procedura i poslovanje ove komisije, niti je garantovana javnost njenog rada. Nisu predviđeni ni kriteriji na osnovu kojih bi komisija bodovala i rangirala kandidate, te članovi komisije ocjenjuju podobnost svakog od kandidata na osnovu dostupnih informacija i poluinformacija, uglavnom paušalno i voluntaristički. Ovakav izbor i rang listu, parlamentarna komisija dostavlja Predsjedniku/Predsjedništvu, koji, osim političkih, nemaju nikakvih drugih kapaciteta da provjeri stručnost kandidata, čime se još više narušava kvalitet i politizuje izbor i imenovanje Glavnog/Generalnog revizora i njegovog zamjenika.

2. Navedeno je omogućilo da prvi izbor ove komisije za Glavnog revizora u RS bude osoba sa neodgovarajućom i na sumnjiv način stečenom diplomom, gospodin Mile Banika (postoje indicije da su i pojedini

drugi prijavljeni kandidati imali slično neodgovarajuće i/ili sumnjive diplome), što je predstavljalo još jedno narušavanje ugleda i slabljenje profesije i institucije eksterne revizije u RS. Ovakav prijedlog je komisija uputila Predsjedniku RS, što je praćeno intenzivnim medijskim pisanjem o slučaju „diplome Mile Banike“¹⁹. Nakon ovih pisanja, Predsjednik RS je rang listu vratio komisiji na ponovno razmatranje, poslije čega je ona uputila novi izbor koji je usvojen od strane Predsjednika RS i upućen NS RS na glasanje i usvajanje²⁰. Ovakva promjena prvorangiranih kandidata od strane Predsjednika RS i komisije nije predviđena i propisana ni jednim aktom, te je jedna od brojnih netransparentnih improvizacija koje se dešavaju pri imenovanju visokih funkcionera u RS, ali i cijeloj BiH. Takođe, čitav proces rada ove komisije nije bio javan, a javnosti nisu ni sada dostupna mišljenja i zapisnici sa njenih sjednica.;

3. Zakoni nalažu da, pored završenog ekonomskog fakulteta, 10 godina radnog iskustva i neosuđivanosti za krivična djela na kazne duže od 6 (odnosno 9) mjeseci, kandidati nisu u sukobu interesa u institucijama svojih entiteta, odnosno države. Republička komisija za utvrđivanje sukoba interesa u organima vlasti RS je, na upit Komisije za izbor i imenovanje Glavnog revizora kojom je predsjedavao poslanik SNSD Radovan Vuković, tokom oktobra 2012. godine dala kratko, neobjavljeno i ničim dokumentovano konsultativno saopštenje da kandidat za Glavnog revizora nije u sukobu interesa. Međutim medijski napisi i stručna javnost su ukazivali na određene činjenice zbog kojih se kandidat za Glavnog revizora, Duško Šnjegota možda nalazi u sukobu interesa i zbog kojih neće moći validno obavljati funkciju Glavnog revizora, niti potpisivati izvještaje koji se tiču revizije jednog od ključnih organa u Vladi RS, Ministarstva finansija RS²¹. Niko se nije bavio vrlo indikativnom činjenicom da je supruga kandidata za Zamjenika glavnog revizora u RS, Darka Pejića, u trenutku njegovog kandidovanja i izbora, obnašala vrlo povjerljivu i visoku poziciju internog revizora u Kabinetu Predsjednika RS, u neposrednoj blizini funkcionera koji je svojim mandatom, političkim uticajem i odlukom vrlo lako mogao uticati da se kandidatura Darka Pejića nađe ili ne nađe pred poslanicima NS RS. O ovom slučaju se nije odredila niti Komisija za utvrđivanje sukoba interesa, niti Komisija za izbor i imenovanje Glavnog revizora i zamjenika.

4. Zapošljavanje i edukacija revizora i srednjeg menadžmenta i prakse koje narušavaju njihovu nezavisnost, stručnost i učinkovitost

4.1 Zapošljavanje u institucijama za reviziju

Zakonska obaveza institucija za reviziju u BiH je da se svi revizori zapošljavaju na osnovu javno objavljenog konkursa i u propisanoj proceduri, a da se zapošljavanje bez javnog konkursa može desiti izuzetno, samo uz argumentovane razloge hitnosti, na određeno vrijeme i to korištenjem rang lista sa prethodnih konkursa. Međutim, u institucijama za reviziju, naročito entitetskim, prisutan je hroničan problem netransparentnog zapošljavanja revizora, bez javnih konkursa i bez poštovanja zakonske procedure. Obzirom da su ove evidencije nedostupne, ne zna se tačan broj, ali prema raspoloživim informacijama se može pretpostaviti da je na ovaj način zaposlena polovina svih revizora javnog sektora, pogotovo u entitetskim institucijama. Tako je, na primjer u GSR RS posljednja javna konkursna procedura za zapošljavanje, prije ovogodišnje, od 11.6.2013., objavljena i obavljena još 2008. godine, a u međuvremenu je zaposleno više od 10 revizora u finansijskoj i reviziji učinka, uglavnom na neodređeno vrijeme. Na osnovu informacija dobijenih od zaposlenih u ovoj instituciji, ova lica su dovedena na insistiranje i uticaj rukovodioca i privilegovanih pojedinaca u ovoj instituciji, a na zahtjev i po želji njihovih uticajnih „prijatelja“ i rođaka, rukovodioca javnih institucija, univerzitetskih profesora i političkih funkcionera.

Ovakve prakse daju indicije o privatizaciji revizorskih institucija od strane menadžmenta i zaposlenih koji imaju političku podršku partija i lidera na vlasti, i koji tim putem u institucije za reviziju upošljavaju svoje rođake, prijatelje ili vraćaju „usluge“, kao i i snažnim političkim pritiscima na rukovodioce VRI. Posljedice

ovoga su tim veće jer su upravo revizorske institucije te koje bi svojim vlastitim primjerom i djelovanjem trebale suzbijati kako pojave korupcije i netransparentnosti, tako i prostore i uslove koji pogoduju ovim pojavama.

Ni u ovom segmentu, zakonima i internim aktima VRI u BiH, ni poslije 13 godina od njihovog uspostavljanja, nije predviđena detaljna interna procedura i pravila testiranja kandidata, rada komisije, intervjua i kriterija, te procedura bodovanja i donošenja odluka o rangiranju, izboru i zapošljavanju revizora i ostalog osoblja, osim opštih i posebnih uslova za određena radna mjesta.

Problem nezakonitog i koruptivnog zapošljavanja naročito ostavlja posljedice na dva nivoa:

1. U pogledu stručnosti i sposobnosti tako zaposlenih revizora da profesionalno i učinkovito obavljaju poslove, tim prije što nemaju nikakav program inicijalnih obuka i edukacija koji bi im podigli kapacitete da se uhvate u koštac sa ISSAI standardima, javnim sektorom i revizijama, a što uveliko utiče na kvalitet revizorskih izvještaja i degradira ugled struke.

2. U pogledu nezavisnosti tako zaposlenih revizora da razmišljaju, edukuju se i rade revizorski posao samostalno, stručno i bez straha i uticaja kolega preko kojih su došli u instituciju. Ovo je izrazito opasno jer može da dovede do toga da rukovodni kadar, protivno pravilima i standardima, utiče na revizore i revizijske izvještaje. Zbog ovoga se i dešava da revizorski izvještaji pretrpe krupne izmjene u završnim fazama pisanja od strane srednjeg menadžmenta i „kružoka“ povjerljivih revizora, i to bez znanja i saglasnosti vođe ili drugih članova revizorskih timova“.

4.2 Edukacija revizora

Poseban i ozbiljan problem u institucijama za reviziju jeste nepostojanje kontinuirane i sistematske edukacije, naročito one koja bi bila zajednička svim revizorima javnog sektora u BiH. BH institucije za reviziju ni interno, ni na nivou KO BiH, ne posjeduju programe i pravila kontinuiranog usavršavanja i edukovanja, niti primjenjuju finansijske i druge mehanizme kojima bi ohrabile revizore da se usavršavaju van okvira ovih institucija. Sve je uglavnom prepušteno samim revizorima.

KO BiH je usvojio dva Strateška plana razvoja VRI u BiH 2007-2009. i 2009-2012., u kojima značajno mjesto zauzima edukacija revizora i razmjena iskustava i znanja između institucija i revizora. Međutim, kao što je pomenuto u prethodnom poglavlju, ovi planovi nisu implementirani na odgovarajući način i njihovi ozbiljniji efekti na planu edukacija su izostali.

Određeni napredak je bio zabilježen za vrijeme intenzivnije konsultantske podrške Švedskog ureda za reviziju (SNAO), ali smanjivanjem njihovih aktivnosti u BiH i fokusiranjem pažnje na druge zemlje u regionu, interne i eksterne edukacije revizora su također smanjenje.²²

Rukovodstva VRI pokušavaju i periodično uspijevaju da pronađu i pošalju revizore i srednji menadžment na eksterne edukacije u i van BiH koje organizuju strani i međunarodni razvojni programi (USAID, OSCE i dr.), tijela EU ili edukativni centri (npr. Centar za izvrsnost u finansijama Ljubljana, ICGFM – Međunarodni konzorcijum za finansijsko upravljanje u javnom sektoru i dr.). Međutim, ovi edukativni događaji nisu sistematični, a često ili nisu prilagođeni revizorima javnog sektora i iskustvu zaposlenih, ili su fokusirani na ciljevima nekih projekata, a ne na potrebama revizora, ili se javlja problem nepoznavanja engleskog jezika i nemogućnosti praćenja ovih edukacija od strane većine revizora u BiH. Stoga su te aktivnosti sporadične. I onda kada neko iz institucija za reviziju učestvuje na nekim od edukativnih događaja, mehanizmi diseminacije naučenih lekcija su vrlo skromni, a mehanizmi za primjenu naučenih novih iskustava uopšte ne postoje. Stiče se utisak da se sve radi zbog formalnosti, a ne zbog kreativnijeg i uspješnijeg vršenja poslova revizije. Ovo može biti posljedica toga što u institucijama za reviziju već godinama rade i rukovode iste osobe, pogotovo na srednjim rukovodnim mjestima, koje imaju otpor bilo kakvim značajnijim promjenama načina rada (motivi variraju od nespoznavanja i neshvatanja dobrih praksi i iskustava zemalja EU, suštinskog nepoznavanja i nerazumijevanja dejstava demokratskih principa i mehanizama i uloge institucije za reviziju demokratskom društvu, neshvaćanja značaja i obaveza BiH u evro- integracijama, do čuvanja pozicija i privilegija koje idu uz te pozicije, i td.).

Neke od slabosti u domenu upravljanja ljudskim resursima i kvalitetom revizorskog rada, istakla je i organizacija SIGMA koja vrši eksternu kolegijalnu reviziju institucija za reviziju javnog sektora, a koja je u svojim procjenama kvaliteta tokom 2005. i 2011. ukazala na sljedeće:

- *nedovoljan broj zaposlenih za predviđeni obim revizije javnog sektora;*
- *neblagovremeno prevođenje objavljenih revizorskih standarda i smjernica i ažuriranje Vodiča za reviziju i Vodiča za kontrolu kvaliteta;*
- *neobezbjedena podrška iz oblasti pravne struke;*
- *nepostojanje analize potreba i planova kontinuiranih obuka zaposlenih;*
- *neuspostavljen sistem monitoringa i interne procjene kvaliteta;*
- *postojanje prostora za unapređenje efikasnosti procesa i djelotvornosti rezultata kroz svrsishodnije planiranje, statističko uzorkovanje i povećanje kvaliteta izvještavanja.*

Uz pitanje edukacije, usko je vezano i pitanje obuke revizora za usvajanje, razumijevanje i implementaciju ISSAI principa i standarda i BH vodiča o reviziji, a s tim i pitanje harmonizacije revizorskih standarda u praksi, za koje je prethodno konstatovano da nije uspješno. Naime, institucije i profesija eksterne revizije nemaju svoje udruženje, profesionalnu komoru, niti strukovni sindikat, ni na jednom nivou. Porazno je da nakon 13 godina funkcionisanja eksterne revizije u BiH, ovakve organizacije ne postoje i ne vrše ulogu u uvezivanju, licenciranju i harmonizaciji ove profesije. Povezano je i pitanje licenciranja i statusa eksternih revizora javnog sektora, naročito u odnosu na već postojeće sisteme licenciranja finansijskih (tzv. ovlaštenih) revizora i internih revizora u privatnom sektoru, kao i internih revizora u javnom sektoru. U ovim

²²Naime, SNAO je u proteklih 7 godina provodio (i još provodi) redovne seminare i radionice sa revizorskim osobljem i edukativne konsultacije sa revizorskim timovima u toku vršenja pojedinih revizija (naročito revizora i revizija učinka), ali i periodične edukacije rukovodstva institucija za reviziju i parlamentarnih odbora za reviziju. Bez SNAO projekta, rukovodstva kao stalni vid obuke revizora imaju samo seminare za ovlaštene računovođe i revizore ili interne revizore u strukovnim asocijacijama, kojivrlo rijetko ili uopšte ne tretiraju materiju ISSAI standarda i metodologije rada koji su potrebni revizorima javnog sektora (naročito reviziji učinka). Da situacija bude složenija, rukovodstvo GSR RS je odbilo potpisati ugovor o nastavku projekta sa SNAO, tako da je njeno osoblje lišeno i ovog, do sada jedinog stalnog vida edukacija.

profesijama postoje organizacije koje pružaju obuku i izdaju licence za rad, i to su u slučaju ovlaštenih (eskternih) revizora u privatnom sektoru Savezi računovođa i revizora u entitetima, u slučaju internih revizora u privatnom sektoru to je Udruženje internih revizora BiH, a u slučaju internih revizora u javnom sektoru to su Centralne harmonizacijske jedinice u okvirima Public Internal Financial Control modela (PIFC) koje se u posljednje 2-3- godine razvijaju na svim nivoima u BiH.

Bez internih (u pojedinim institucijama) i/ili zajedničkih (na nivou KO BiH) stručnih i licencirajućih programa edukacije i usavršavanja, eksterni revizori u javnom sektoru ne samo da su prepušteni sebi, već su prepušteni i uplivima koji dolaze od Saveza računovođa i revizora. Dobar dio finansijskih revizora u VRI u BiH imaju licence ovlaštenih revizora koje izdaju ovi savezi, a institucije za reviziju su do skora plaćale zaposlenima učešće na njihovim seminarima. Jedan dio zaposlenih revizora i srednjeg menadžmenta revizorskih institucija drži predavanja na seminarima ovih Saveza. Također, postoje i pojedina udruženja ekonomista kao npr. UE SWOT iz Banja Luke, koji bez ikakvih referenci pokušavaju da popune nepopunjen prostor (tržište) edukacije i licenciranja internih ili eksternih revizora javnog sektora, kao i Savezi računovođa i revizora. U tome često imaju podršku pojedinih javnih revizora, koji vjerovatno u njihovim aktivnostima vide priliku za ličnu promociju i dodatnu zaradu, iako ta udruženja nemaju mnogo zajedničkog sa eksternom revizijom javnog sektora, pogotovo sa revizijom učinka.

Zanimljiv primjer koji govori o partikularnosti, izolovanosti i nekoordiniranosti profesije eksternih revizora javnog sektora, jeste i nelogičnost fragmentiranih entitetskih propisa koji dozvoljavaju da revizori npr. u GSR RS mogu obavljati javnu funkciju u FBiH i dalje biti revizori u RS, a ako je ta javna funkcija formalno neplaćena, ne trebaju za nju tražiti ni odobrenje Glavnog revizora. Isti je slučaj i u zakonu koji ovu oblast reguliše u FBiH.

5. Revizorski izvještaji i prakse koje narušavaju nezavisnost, stručnost i učinkovitost revizija i izvještaja

U izvještajnom periodu, institucije za reviziju javnog sektora su obavljajući finansijske revizije (i u sklopu njih revizije usklađenosti), revizije učinka i IT revizije, te objavljujući revizorske izvještaje, ispunjavale svoje zakonske obaveze.

5.1 Finansijska revizija

Finansijske revizije u sve četiri VRI provedu godišnje između 200 i 220 finansijskih revizija, pokušavajući njima obuhvatiti predimenzionirani javni sektor u BiH. Entitetske i državna institucija za reviziju provedu u prosjeku svaka od 60 do 70 finansijskih revizija godišnje, dok URI BD BiH godišnje uradi 26 finansijskih revizija.

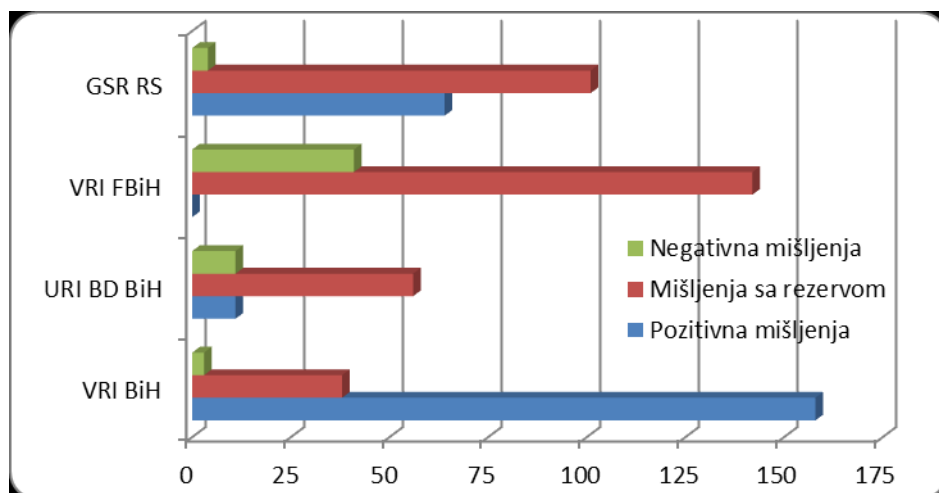
Tabela 2 – Usporedni pregled obavljenih i objavljenih finansijskih revizija za period 2010-2012. godina (revidirane godine 2009-2011.) u sve četiri institucije za reviziju u BiH

Revidirana godina	Godina obavljanja i/ili objavljivanja revizija	VRI BiH ²³ ukupno			BD BiH ²⁴ ukupno			VRI FBiH ²⁵ ukupno			GSR RS ²⁶ ukupno						
		+	R	-	+	R/U	-	+	R	-	+	R	-				
2011.	2012.	71	61	6	3	26	3	22	1	60	0	45	15	53	29	22	1
2010.	2011.	68	50	17	0	26	2	18	6	63	0	47	16	62	21	39	1
2009.	2010.	63	47	15	0	26	6	16	4	61	0	50	10	56	14	40	2
Ukupno		202²⁷	158	38	3	78	11	56	11	184²⁸	0	142	41	171²⁹	64	101	4

Kao što se vidi u tabeli 2 i grafikonima 1 i 2, usporedni rezultati finansijskih revizija u BiH u 4 VRI pokazuju velike razlike u godišnjoj i trogodišnjoj strukturi i trendovima datih mišljenja i ocjena finansijskih revizora. Tako u periodu 2010-2012., najveće učešće pozitivnih revizorskih mišljenja ima VRI BiH (78%), zatim GSR RS (37%), a najmanje VRI FBiH (0%) i URI BD BiH (14%). Najveće učešće negativnih mišljenja ima VRI FBiH (22%) i URI BD BiH (14%), a najmanje VRI BiH (1,5%) i GSR RS (2,3%). Najviše mišljenja sa rezervom je za ove tri godine dato u VRI FBiH (77%) i GSR RS (59%).

Trendovi pokazuju da je u ove tri godine broj negativnih mišljenja u laganom porastu u VRI BiH i VRI FBiH, a u opadanju u GSR RS i URI BD BiH. S druge strane, broj mišljenja sa rezervom datih u VRI BiH, VRI FBiH i GSR RS je u blažem ili jačem opadanju, a u URI BD BiH u porastu. Broj pozitivnih mišljenja u VRI BiH i GSR RS je u porastu, u VRI FBiH u stagnaciji, a u URI BD BiH u opadanju.

Grafikon 1 – Usporedni prikaz strukture ukupno datih revizorskih mišljenja za period 2010-2012. godina (revidirane godine 2009-2011.) u sva četiri ureda za reviziju javnog sektora u BiH



²³Izvori: Godišnji zbirni izvještaj o reviziji institucija BiH i glavnim nalazima i preporukama za 2009. (Sarajevo, 2010.), za 2010. (Sarajevo, 2011.) i za 2011. godinu (Sarajevo, 2012.)

²⁴Izvor: Javni izvještaj o provedenim revizijama u 2011. godini, Brčko, avgust 2012. godine

²⁵Izvor: Izvještaji o poslovanju Ureda za reviziju institucija u FBiH za 2010. godinu (Sarajevo, februar 2011.), za 2011. (Sarajevo, februar 2012.) i za 2012. godinu (Sarajevo, mart 2013.)

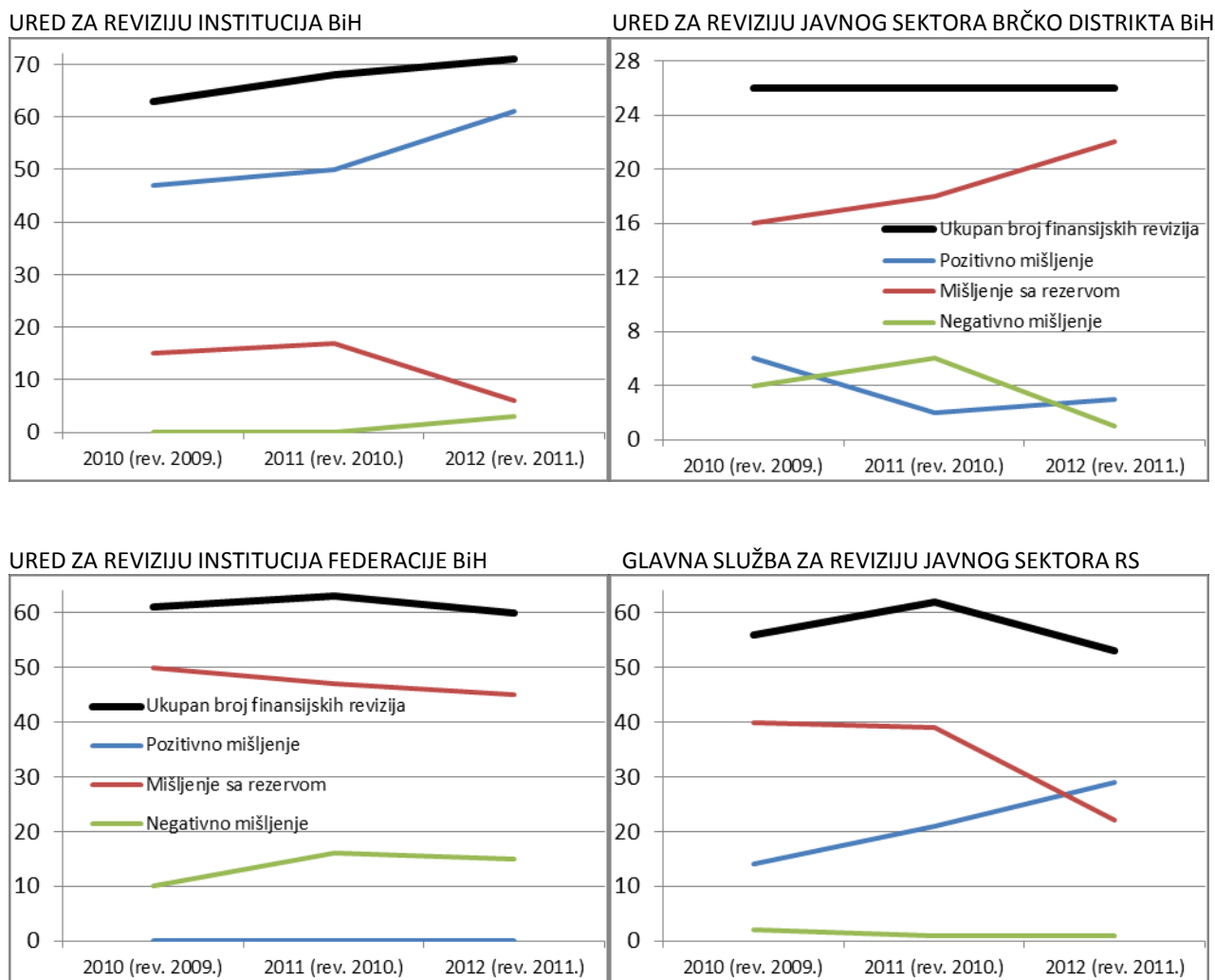
²⁶Izvor: Nacr Strategije razvoja Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske u periodu 2013-2015.godine, Banja Luka, maj 2013. godine

²⁷Za revidirane 2011. i 2010. godine su izrađeni po 1 izvještaj o finansijskoj reviziji koji su sadržavali uzdržavajuća mišljenja revizora, a za revidiranu 2009. izrađen je revizorski izvještaj Obavještajno-sigurnosne agencije BiH, čiji rezultati nose oznaku tajnosti, te to objašnjava razliku u ukupnom zbiru.

²⁸Za revidiranu 2009. godinu izrađen je i 1 izvještaj o finansijskoj reviziji koji je sadržavao uzdržavajuće mišljenje revizora, te to objašnjava razliku u ukupnom zbiru.

²⁹Za revidirane 2011. i 2010. godinu izrađeni su i po 1 izvještaj o finansijskoj reviziji koji su sadržavali uzdržavajuća mišljenja revizora, te to objašnjava razliku u ukupnom zbiru.

Grafikon 2 – Trendovi datih revizorskih mišljenja za period 2010-2012. godina (revidirane godine 2009-2011.) u sva četiri ureda za reviziju javnog sektora u BiH



Kada se pogleda glomaznost, rasparčanost i kompleksnost javnog sektora u BiH, broj od 200 do 220 finansijskih revizija godišnje je samo kap u moru, obzirom da svaki političko-administrativni nivo vlasti donosi i raspolaže vlastitim budžetom.

Na državnom nivou djeluje 74 budžetskih korisnika. Brčko distrikt BiH ima oko 26 javnih institucija, jedinica i preduzeća koji podliježu finansijskoj reviziji. U javnom sektoru u RS i njene 63 opštine djeluje oko 800 javnih entitetskih i lokalnih organizacionih jedinica, korisnika budžeta, i oko 150 javnih preduzeća, koji svi podliježu kontroli finansijske revizije. Nikada nije objavljen tačan podatak, ali pretpostavlja se da u Federaciji BiH, njenih 10 kantona i 79 opština, djeluje oko 1500 javnih organizacionih jedinica i preduzeća, koji podliježu kontroli finansijske revizije.

Prostom računom dolazi se do konstatacije da 4 institucije za reviziju u BiH pokušavaju da kontrolišu javnu potrošnju i poslovanje oko 2500 javnih organizacionih jedinica i javnih preduzeća na svim nivoima. Ukupni prihodi i rashodi države BiH (uključujući i međunarodne obaveze), Brčko distrikta BiH, FBiH i RS su samo za 2012. godinu bili planirani u iznosu od oko 5,4 milijarde KM, a za 2013. godinu oko 6,14 milijardi KM (za javnu potrošnju za 2012. godinu, na nivou države planirano je 1,39 milijardi KM, u Brčko distriktu 220,2 miliona KM, u FBiH 1,92 milijardi KM, a u RS 1,82 milijardi KM). Ovaj iznos je i veći jer u računici nisu uključeni budžeti kantona i opština.

Očigledno je da finansijska revizija sve 4 VRI objektivno ne uspijeva godišnje pokriti ni 10% institucija i organizacionih jedinica javnog sektora u cjelokupnoj BiH, tako da van radara finansijske kontrole često izostaju poslovanja lokalnih institucija, javnih preduzeća, te entitetskih, kantonalnih i opštinskih institucija na periferiji (obrazovne organizacije, centri za socijalni rad, domovi zdravlja, bolnice, klinički centri, instituti, zavodi i agencije), a češće su u fokusu centralne entitetske i kantonalne jedinice, pogotovo one koje podliježu obaveznim godišnjim revizijama (parlamenti, predsjednici, vlade i ministarstva, upravne organizacije, agencije i fondovi).

Ovi nesrazmjeri veličine javnog sektora i nemogućnosti njegove obuhvatnije revizije su još očigledniji ako se uzme u obzir da u cijeloj BiH finansijsku reviziju provodi oko 115 finansijskih revizora (u VRI BiH radi oko 30 finansijskih revizora i pomoćnik revizora, u URI BDBiH oko 10, u VRI FBiH oko 40, a u GSR RS oko 35). U 4 institucije za reviziju BiH ima ukupno oko 200 zaposlenih.

5.1.1 Nalazi finansijskih revizija

Generalno, u javnim institucijama svih nivoa u BiH ne postoji učinkovit sistem pojedinačne i opšte upravljačko-političke i profesionalno-menadžerske odgovornosti za utrošeni javni novac (principi, standardi, kriteriji, mjerila, pravila i procedure, kontrole, nagrade i sankcije). Sistem izvještavanja o radu i rezultatima rada je često sveden na izvještavanje o planiranim, ostvarenim i utrošenim sredstvima iz budžeta, a vrlo malo ili nimalo pažnje se posvećuje informisanju javnosti o planiranim i ostvarenim rezultatima/učincima, tj. o vrijednostima koje su građani i poreski obveznici dobili za njihov utrošeni (javni) novac. Izvještaji i analize o radu javnih institucija ne sadrže ni kriterije i mjerila za utvrđivanje odgovornosti rukovodilaca, funkcionera i drugih odgovornih lica i tijela za učinkovito, ekonomično i zakonito upravljanje javnim novcem i resursima.

Sistem interne kontrole

U vezi sa prethodno rečenim, u javnom sektoru BiH postoji nedovoljno razvijen i učinkovit sistem internih kontrola, interne revizije i funkcija centralnih harmonizacijskih jedinica. Ovo dodatno čini funkcionere u javnom sektoru slobodnim od bilo kakve odgovornosti za rukovođenje javnim institucijama i servisima za trošenje i upravljanje javnim novcem i resursima.

Plate i naknade

Principi, regulativa, kriteriji, računovodstvene i druge prakse o obračunu i isplaćivanju plata i naknada za službenike i zaposlene u javnom sektoru nisu razdvojeni i prilagođeni za različite grane vlasti i revizorske institucije kao nezavisne parlamentarne agencije. Nisu prilagođena i odvojena ni jedinstvena pravila obračuna i isplata plata i naknada za javne korporacije i one javne institucije koje dio prihoda ostvaruju iz vlastitih autonomnih izvora (npr. regulatorne agencije za osiguranje, komisije za hartije od vrijednosti i slično) ili iz komercijalnih aktivnosti (npr. javne zdravstvene ustanove, univerziteti i slično). Dodatno, na nivou državnih institucija, ne postoji jednak porezni tretman za sve zaposlene kako bi u konačnici 'svi imali istu platu za isti posao', obzirom da je u praksi različit porezni tretman zaposlenih u odnosu na mjesto prebivališta.

Plate i naknade u BH javnom sektoru se ne obračunavaju po učinku, a svijest i vizija odgovornih osoba daleko su od toga. Ne postoje nikakve naznake da bi se u doglednoj budućnosti mogao uvesti takav sistem plaćanja. Često se narušava hijerarhija propisa i nepoštuju ni one norme koje postoje u zakonskim i podzakonskim aktima, a mnoga pravila obračuna i isplate plata i naknada su ostavljena nedorečena, pa čak i ne postoje, što situaciju čini nejasnom, nereguliranom i slobodnom za manipulacije.

Ističe se i problem netransparentnog, nepravičnog i neregularnog zapošljavanja u javnim institucijama u cijeloj BiH (posebno zapošljavanje bez konkursa, namještanja konkursa za osobe koje su već zaposlene na određeno vrijeme ili po ugovoru o djelu ili po ugovoru o privremenim i povremenim poslovima). Pritom, ne postoje adekvatne reakcije javnih organa koji za to imaju zakonski mandat, kao što su agencije za državnu službu, radne i upravne inspekcije. Ovo dodatno povećava nepovjerenje građana u institucije i otvara velike mogućnosti za korupciju.

Materijalni troškovi

U javnim institucijama u BiH ne postoje nedvosmisleni i jasni standardi i pravila potrošnje i ponašanja za frekventne troškove poslovanja, tj. odgovarajući interni akti kojima bi se adekvatno razradili i definisali kriteriji, standardi i pravila namjenske potrošnje. To je pogotovo vidljivo u osjetljivim kategorijama troškova kao što su: naknade troškova za službene puteve, upotreba i nabavka službenih automobila, nabavka računarske opreme, usluge reprezentacije, telefoni i PTT usluge, odvojeni život i smještaj i slično. A upravo u ovim troškovima pojavljuju se značajne nepravilnosti, nelogičnosti, zloupotrebe i neujednačenosti: bez argumentovanih dokaza i analiza opravdanosti kupuje se skuplja i navodno „kvalitetnija“ oprema ili viša klasa vozila isključivo određene marke; češće se mijenja vozni park i računarska oprema; putuje se biznis klasom; vrši se javna nabavka i iznajmljivanje poslovnih mlaznjaka za prevoz funkcionera u situaciji kada BiH nema ni jedne letjelice za gašenje požara ili spašavanje života; ulažu se ogromna sredstva u helikopterski servis koji ne služi ni za jedne druge društvene namjene osim prevoza funkcionera (često i za privatne potrebe); iznajmljuju se hoteli viših kategorija; na putovanja se šalje veći broj lica nego što je neophodno; postoje neusklađenosti između isplaćenih troškova i vjerodostojne dokumentacije/evidencije o radnim satima, izvršenom službenom putovanju, troškovima korištenog goriva, dnevnicama i slično.

Planiranje i izvršenje budžeta

Poslovne aktivnosti budžetskih korisnika često nisu u skladu sa planom utroška sredstava, što je posljedica nepostojanja programskog budžetiranja. U svim javnim institucijama u BiH izrada budžeta se obavlja potpuno odvojeno od dugoročnih i kratkoročnih strategija, programa i planova rada, a pritom se ne zadaju nikakvi očekivani i mjerljivi rezultati, efekti i rokovi utroška javnog novca. Tako je system potrošnje novca odvojen od objektivnog rada institucija, očekivanih i potrebnih rezultata i efekata, i vrlo često i od stvarnih potreba građana, korisnika javnih usluga i poreskih obveznika. Budžetski planovi se donose na bazi sistematizacija radnih mjesta, instrukcija ministarstava finansija i neformalnih političkih i personalnih uticaja i želja. U ovakvom nerealnom planiranju, ne vrše se preko potrebne analize i procjene potreba i rizika, kako za tekuće, tako i za kapitalne izdatke, što uveliko povećava rizik nenamjenske, neučinkovite, neregularne i koruptivne potrošnje javnog novca. Na primjer, čest je slučaj da se grantovi odobravaju i isplaćuju bez jasno utvrđene programske i projektne namjene i cilja, bez postojanja ili dosljedne primjene kriterija i procedura za odobravanje i praćenje namjenskog korištenja i rezultata, a često se vrši i naknadna promjena namjena grantova. Također, čest je slučaj da se značajni kapitalni projekti i troškovi planiraju, odobravaju i plaćaju bez prethodnog obezbjeđenja neophodnih pravnih i tehničkih pretpostavki za njihovu realizaciju, procjene rizika, bez planiranja mjerljivih efekata, ishoda i uticaja i redovno nekoordinisano sa bliskim, susjednim, javnim ili privatnim oblastima i poslovima. Na ovaj način, javne institucije uvijek iskazuju veće potrebe i rezervišu više sredstava od realno potrebnih, pretvarajući se u institucije koje primarno služe zapošljavanju i isplaćivanju plata po sistematizaciji, a ne u institucije od kojih se očekuju vrlo konkretni i vidljivi rezultati i efekti. Često je slučaj i da institucije premašuju odobrene budžete i traže rješenja u realokacijama sa drugih budžetskih stavki ili u trošenju sredstava posebnih namjena, ili pak u domaćem ili inostranom/međunarodnom kreditnom zaduženju. Ovakvom praksom su naročito pogođeni mnogobrojni javni fondovi socijalnog osiguranja u BiH, tim prije što oni javni novac troše posredstvom mnogih drugih javnih subjekata (zdravstvene ustanove, centri za socijalni rad, opštine i dr.). Zbog ovakve nerealne i neanalizirane masovne javne potrošnje, često postoje ogromni deficiti sredstava za ključne, građanima i

društvu značajne potrebe, kao što su, na primjer, banke tkiva i transplativnih organa i ćelija, skupe i specifične zdravstvene usluge, operacije i njege drugog i trećeg nivoa i dr. U prilog ovome govori i činjenica da dinamika zapošljavanja u javnim institucijama u BiH tokom budžetske godine često nadilazi planirani broj zaposlenih po kojem je izrađena projekcija budžeta. Također, nalazi finansijskih revizija govore da su najveći nedostaci i nedosljednosti u izvršenju budžeta javnih institucija u BiH prisutni u oblastima obračuna i isplate bruto plata i naknada, putnih troškova, izdataka za PTT usluge, upotrebu službenih vozila, usluge reprezentacije, ugovora o djelu, a zatim i u oblastima kapitalnih izdataka i tekućih grantova.

Javna imovina

U javnom sektoru BiH od državnog nivoa, preko javnih korporacija i preduzeća, do institucija lokalne samouprave, nije adekvatno popisan/evidentiran, a često ni riješen status i vlasništvo nad javnom imovinom i infrastrukturom. Tako mnogi javni subjekti uopšte ne posjeduju ili posjeduju neažuriran, nekvalitetan, sporan, netačan i nepotpun katastarski i zemljišno-knjižni popis/evidenciju sopstvene imovine, tj. imovine koju koriste, kojom upravljaju ili raspoložu., "Lideri" neurednog imovinskog stanja su javne korporacije/preduzeća i opštine i generalno institucije koje u svojim mandatima imaju obavezu izgrađivanja, obezbjeđivanja i upravljanja infrastrukturom.

Javne nabavke

U oblasti javnih nabavki proces zakonodavne harmonizacije sa legislativom EU nije doživio značajnije pomake. U izvještajima finansijske revizije se konstatuje da postoje određena poboljšanja i napredak, te tendencija smanjenja broja institucija kod kojih se uočavaju značajnije nepravilnosti, ali i da još uvijek postoji dosta prostora za unapređenje ove oblasti.

Dio javnih institucija na svim nivoima u BiH, opravdano ili neopravdano kasni u pokretanju i/ili okončavanju procedure javnih nabavki, tako da je često slučaj da se u tekućoj godini nabavke vrše od dobavljača koji su izabrani u prethodnim, a kod pojedinih institucija i prije 2-3 godine. Također, neke institucije izbjegavaju pokretati javne tendere i pribjegavaju zatvorenijim i manje javnim konkurentskim procedurama ili direktnim pogodbama. Ovakvom praksom, institucije se izlažu riziku da odugovlačanjem postupka nabavke i proizvoljnim izborom dobavljača preplate nabavljeni materijal i usluge ili da ostvare poslovnu saradnju sa pravnim subjektima koji ne poštuju poreske i druge propise u svom poslovanju i tako direktno oštećuju državni budžet i podržavaju sivu ekonomiju. Ovime se znatno više izlažu riziku da srednji rukovodni kadar, interne komisije za nabavke ili sami rukovodioci institucija uđu u opasnu zonu koruptivnog djelovanja i privilegovanja pojedinih poslovnih subjekata koji su za to spremni dati neformalnu i personalnu protivuslugu ili mito.

Javne institucije u BiH nemaju koordinisanu politiku javnih nabavki i okvirno definisane standarde i tehničke karakteristike artikala koji se nabavljaju, ni za jedan nivo vlasti posebno, niti između kantona i entiteta i državnog nivoa. Ovim bi se sprečile manipulacije i namještanja tendera, u kojima se tenderskim uslovima predviđaju predetaljne tehničke karakteristike artikala, uz definisanje "specifičnih" finansijskih uslova nabavke i održavanja, koji zajedno unaprijed preferiraju marke i dobavljače i sužavaju krug potencijalnih dobavljača, obično na jednog. Time bi se smanjili izdaci za javne nabavke, omogućilo uspostavljanje mehanizma kojim bi se snizile cijene nabavki većih količina i skupljih artikala, te olakšalo nabavljanje manjim i novoosnovanim institucijama.

Kod značajnog broja institucija, a posebno kod manjih i novoosnovanih, i dalje je prisutan problem nedostatka adekvatnog kadra, nedovoljne osposobljenosti članova komisija koji provode procedure javnih nabavki, kao i problem njihove višestruke uloge jer se često nalaze i u ulozi sastavljača tenderske dokumentacije, ocjenjivača ponuda, te sastavljača ugovora, što nisu spojive dužnosti. Također, kod nekih

institucija postoji praksa da se imenuju personalno iste i nepromjenljive komisije za javne nabavke ili da se jedna ista osoba imenuje u sve komisije.

Česte su i nepravilnosti pri određivanju obima planirane nabavke i vrijednosnog razreda i/ili dijeljenja predmeta nabavke, te neusaglašenosti kod određivanja strukture LOT-ova, čime se, ustvari, narušava princip aktivne i pravične konkurencije, a javni subjekt (ugovorni organ) onemogućava da objektivno vrednuje i pravilno izabere najpovoljnije ponude. Ovo često za rezultat ima neracionalno trošenje javnih sredstava, poništavanje i obnavljanje postupaka zbog podnesenih žalbi, primjenu manje transparentnih postupaka, kao i izvršenje pojedinih nabavki prije okončanja provođenja postupka uz navođenje razloga hitnosti.

Pored navedenih, finansijska revizija ističe i sljedeće nedostatke u javnim nabavkama: česti propusti i proceduralne pogreške u sastavljanju tenderske dokumentacije; nepostojanje ili nedovoljno kvalitetan plan nabavki; nekompletni predmeti javnih nabavki; neažurne evidencije direktnih sporazuma; iznosi direktnih sporazuma iznad iznosa propisanih zakonima; neobezbjeđivanje zadovoljavajućeg nivoa konkurentnosti i transparentnosti postupaka; pogrešan izbor postupaka ili nedostatak obrazloženja za provođenje odabranog postupka; neargumentovano dijeljenje postupaka i uzimanje jediničnih cijena kao kriterija nabavke bez okvirnih količina zasnovanih na prethodno donesenim analizama potreba i planovima; nepostojanje sistema kontrole ispunjenja stavki iz ugovora (rokovi isporuke, rokovi plaćanja, kvalitet); angažovanje različitih dobavljača od onih koji su izabrani kroz tendersku proceduru i sa kojima je zaključen ugovor; nastavak postupka javnih nabavki iako ne postoji dovoljan broj zadovoljavajućih ponuda; razmatranje ponuda prispjelih nakon definisanog roka za prijem; neobjavljivanje obavijesti o dodjeli ugovora; nedostavljanje izvještaja o provedenim postupcima Agenciji za javne nabavke; korištenje kriterijuma evaluacije koji nisu u duhu zakona ili njihovo neprecizno definisanje; vrednovanje ponuda koje nije izvršeno u skladu sa definisanim kriterijumima onda kada su oni već jasno definisani.

Dio ovih problema bi se mogao riješiti adekvatnim i koordinisanim zajedničkim nabavkama, ali u proteklom periodu javne institucije u BiH i njihovi rukovodioci, slučajno ili namjerno, nisu uvidjeli dobre, ekonomične i antikoruptivne osobine zajedničkih nabavki, te nisu u dovoljnoj mjeri usvojili njihove principe i dobre prakse. Navedene problematične prakse govore da u cijelom javnom sektoru u BiH ne postoji pravičan, transparentan, učinkovit, ekonomičan, regularan i kontrolisan sistem javnih nabavki. Postoji mnogo pogrešaka i namjernih zaobilaženja i izigravanja zakonskih kriterija, pravila i procedura, što sve zajedno ozbiljno narušava ekonomičnost i efikasnost javnih nabavki i stvara značajan prostor za pretjeranu potrošnju, korupciju i prevare.

5.1.2 Primjena preporuka finansijskih revizora

Prema dostupnim podacima, realizacija i poštovanje preporuka revizorskih institucija je na vrlo niskom nivou i godinama ima iste, niske, vrijednosti.

Prema podacima za period 2008-2012., revidirane državne institucije prosječno svake godine potpuno realizuju manje od pola (42%) datih preporuka VRI BiH. U momentu narednog revizijskog pregleda i analize primjene preporuka finansijske revizije, ostane nerealizovano ili djelomično realizovano prosječno oko 55% datih preporuka.

U istom periodu, revidirane entitetske institucije u RS do momenta narednog revizijskog pregleda i analize, u potpunosti realizuju prosječno 58% datih preporuka GSR RS, dok prosječno oko 42% preporuka ostaje nerealizovno ili djelimično realizovano.

Može se zaključiti da na nivou cijele BiH, prema dostupnim podacima, revidirane institucije izvršne vlasti i javnog sektora svake godine u potpunosti realizuju polovinu (49%) datih preporuka finansijske revizije, do momenta narednog revizijskog pregleda. Oko 19% datih preporuka se ne primijeni i ne realizuje, a oko 29% datih preporuka bude djelomično realizovano, vodeći računa da ovi procenti variraju od jedne do druge revizorske institucije i od godine do godine (Tabela 3).

Polovina preporuka koje se moraju realizovati u toku jednogodišnjeg računovodstvenog perioda, da bi imale svoj efekat, ustvari se ili realizuju mnogo kasnije ili uopšte ne realizuju. Ovakva ignorantska praksa revidiranih institucija i nemoć revizorskih institucija da osiguraju provođenje preporuka, ostavlja velike posljedice na istinitost i ispravnost računovodstvenih evidencija, kao i na rezultate finansijskog poslovanja i upravljanje rizicima, od kojih je korupcija u javnim nabavkama jedan od materijalno, krivično i društveno najvećih, najznačajnijih i najprisutnijih problema.

Ovo ima za posljedicu i to da revizorske institucije rade neefektivan posao, a značajan dio problema finansijskog izvještavanja javnih institucija se ponavlja iz godine u godinu. Zato se može reći da je stepen nepoštovanja preporuka od strane revidiranih institucija, u stvari stepen neefikasnosti i neefektivnosti revizora i revizorskih institucija.

Tabela 3 – Nivo poštovanja preporuka datih u reviziji finansijskih izvještaja u VRI BiH³⁰

	Broj preporuka datih u 2009. za revidiranu 2008. i njihova primjena	%	Broj preporuka datih u 2010. za revidiranu 2009. i njihova primjena	%	Broj preporuka datih u 2011. za revidiranu 2010. i njihova primjena	%	Broj preporuka datih u 2012. za revidiranu 2011. i njihova primjena	%
Ukupno preporučenih	242	100.0	286	100.0	463	100.0	412	100.0
Nerealizovane	39	16.1	61	21.3	80	17.3	-	-
Realizovane	123	50.8	113	39.5	183	39.5	-	-
Realizacije djelimične ili u toku	80	33.1	112	39.2	137	29.6	-	-
Nisu mogle biti sagledane ³¹	0	0.0	0	0.0	63	13.6	-	-

Tabela 4 – Nivo poštovanja preporuka datih u reviziji finansijskih izvještaja u GSR RS³²

	Broj preporuka datih u 2009. za revidiranu 2008. i njihova primjena	%	Broj preporuka datih u 2010. za revidiranu 2009. i njihova primjena	%	Broj preporuka datih u 2011. za revidiranu 2010. i njihova primjena	%	Broj preporuka datih u 2012. za revidiranu 2011. i njihova primjena	%
Ukupno preporučenih	174 (341) ³³	100.0	301 (153) ³⁴	100.0	232 (279) ³⁵	100.0	165	100.0
Nerealizovane	55	31.6	47	15.6	38	16.4	-	-
Realizovane			186	61.8	146	62.9	-	-
Realizacije djelimične ili u toku	119	68.4	68	22.6	48	20.7	-	-

³⁰ Izvor: Godišnji izvještaji revizije o glavnim nalazima i preporukama VRI BiH za revidiranu 2009. (septembar 2010.), revidiranu 2010. (oktobar 2011.) i revidiranu 2011. (oktobar 2012.) godinu, Sarajevo

³¹ Nisu mogle biti sagledane zbog privremenog finansiranja državnih institucija BiH u 2011. godini.

³² Izvori: Godišnji izvještaji Glavnog revizora RS o izvršenim revizijama iz 2009. (za revidiranu 2008.), iz 2010. (za revidiranu 2009.), iz 2011. (za revidiranu 2010.) i iz 2012. (za revidiranu 2011.) godine, Banja Luka

³³ Prikazan je različit broj ukupno datih preporuka za revidiranu 2008. godinu, jer dva sukcesivna godišnja izvještaja Glavnog revizora pružaju različite podatke na uvid. Tako izvještaj iz 2009. govori da je u toj godini dato ukupno 341 preporuka za revidiranu 2008. godinu, a analiza primjene preporuka datih u 2009., u izvještaju iz 2010. govori o 174 ukupno date preporuke za revidiranu 2008. godinu.

³⁴ Godišnji izvještaju Glavnog revizora iz 2010. govori da je u toj godini ukupno dato 153 preporuke za revidiranu 2009. godinu, a analiza primjene preporuka datih u 2010., u izvještaju iz 2011. govori o 301 ukupno dato preporuci za revidiranu 2009. godinu.

³⁵ Godišnji izvještaju Glavnog revizora iz 2011. govori da je u toj godini ukupno dato 279 preporuke za revidiranu 2010. godinu, a analiza primjene preporuka datih u 2011., u izvještaju iz 2012. govori o 232 ukupno date preporuke za revidiranu 2010. godinu.

5.2 Revizija učinka

Revizija učinka je u BiH počela sa radom 2006. godine u entitetskim i državnoj instituciji za reviziju, a u BD BiH 2008. godine. Aktivnosti SNAO projekta u BiH su od tada uglavnom bile fokusirane na razvoj ove vrste revizije.

Tabela 3 – Usporedni pregled obavljenih i objavljenih revizija učinka za period 2006-2013. godina u sve četiri institucije za reviziju u BiH

Godina objavljivanja revizijskih izvještaja	VRI BiH ukupno ³⁶	URI BD BiH ukupno ³⁷	VRI FBiH ukupno ³⁸	GSR RS ukupno ³⁹
2013.	4	1	2	2
2012.	3	0	1	3
2011.	2	1	2	4
2010.	0	0	0	0
2009.	1	0	2	2
2008.	1	-	0	0
2007.	1	-	1	1
2006.	-	-	-	-
Ukupno	12	2	8	12

Obzirom na metodologiju, zahtjevnost i dužinu trajanja pojedinačnih projekata revizije učinka, VRI nisu u mogućnosti da svake godine započnu nove revizijske projekte. U prosjeku, revizije učinka u BiH traju od 1,5 do 2 godine, zavisno od složenosti i obima revidirane teme, iskustva tima i drugih metodoloških preduslova. Najveći broj revizija do sada je proveo VRI BiH (koji će do kraja 2013. godine objaviti još 2 izvještaja revizije učinka), koji u posljednje 3 godine ozbiljnije i intezivnije od drugih ureda radi kako na popunjavanju revizorskim osobljem, tako i na razvoju i implementaciji standarda i BH vodiča o reviziji učinka, kao i na promociji revizorskih izvještaja. Njihovi intezivniji međunarodni kontakti, te međunarodni status državne vrhovne revizorske institucije za BiH, uveliko im pomažu u razvoju svih funkcija. No i njihov rad obilježavaju slični nedostaci i slabosti, kako oni eksterni koji uglavnom dolaze od izvršne vlasti, tako i oni unutrašnji, organizacioni.

³⁶Revidirane teme u reviziji učinka u VRI BiH su sljedeće: „Rad komisija institucija Bosne i Hercegovine“; „Upravljanje robom oduzetom u carinskim postupcima“; „Uslovi za efikasnu i efektivnu kontrolu PDV-a i prisilnu naplatu duga“; „Upravljanje zasnovano na rezultatima kroz planove i izvještaje institucija Vijeća ministara BiH“; „Upravljanje voznim parkom u institucijama BiH“; „Višegodišnja kapitalna ulaganja institucija BiH“; „Stambeno zbrinjavanje povratnika“; „Upravljanje troškovima zakupa za rad i smještaj institucija BiH“; „Naknadna revizija - Informacija o realizaciji preporuka Ureda za reviziju institucija BiH iz oblasti revizije učinka“; „Nabavka računarske opreme u institucijama BiH“; „Proces zapošljavanja državnih službenika u institucijama Bosne i Hercegovine“.

³⁷Revidirane teme u reviziji učinka u URI BD BiH su sljedeće: „Efikasnost u rješavanju imovinsko pravnih odnosa u postupku eksproprijacije“; „Efikasnost Vlade Brčko distrikta BiH u rješavanju žalbi građana na rad javne uprave“.

³⁸Revidirane teme u reviziji učinka u VRI FBiH su sljedeće: „Podrška u razvoju malog i srednjeg preduzetništva u FBiH“; „Prevenција poplava u FBiH“; „Upravljanje Programom zapošljavanja mladih“; „Upravljanje primarnom zdravstvenom zaštitom u FBiH“; „Upravljanje koncesijama u FBiH“; „Efikasnost nadležnih institucija u procesu plasiranja federalnih poticaja“; „Proces eksproprijacije nekretnina pri izgradnji dionica autoceste na Koridoru Vc“; „Planiranje visokog obrazovanja u FBiH“.

³⁹Revidirane teme u reviziju učinka u GSR RS su sljedeće: „Bezbjednost saobraćaja“; „Upravljanje grantovima“; „Stečajni postupci u RS“; „Upravljanje izgradnjom i rekonstrukcijom lokalne putne mreže“; „Distributivni gubici i potraživanja od kupaca u elektroenergetskom sektoru RS“; „Funkcionisanje projekata zapošljavanja pripravnika visoke stručne spreme“; „Naknadni pregled provođenja preporuka iz Izvještaja revizije učinka Efikasnost plasiranja podsticajnih sredstava za razvoj poljoprivrede“; „Dodjela i realizacija koncesija iz oblasti energetike (male hidroelektrane) u RS“; „Sistem izdavanja urbanističkih saglasnosti, odobrenja za građenje i odobrenja za upotrebu“; „Upravljanje primarnom zdravstvenom zaštitom“; „Efikasnost plasiranja podsticajnih sredstava za razvoj poljoprivrede“; „Efikasnost organa lokalne uprave u procesu registracije radnji zanatsko preduzetničke djelatnosti“.

Do sada provedene revizije učinka u BiH su uglavnom bile revizije efikasnosti (studije vremena, produktivnosti i kvaliteta) ili efektivnosti (studije rezultata, efekata i ishoda) rada javnih institucija i upotrebe javnih resursa, a nekada i mješavina ova dva pristupa. Studije ekonomičnosti su se vrlo rijetko provodile.

Nalazi i zaključci svih revizija učinka u BiH pokazuju:

- *da odgovorni menadžeri i funkcioneri javnih institucija i njihovi metodi i stilovi rukovođenja, planovi i izvještaji o radu, kao ni organizaciona kultura, profesionalna i institucionalna klima nisu uopšte orijentisani i posvećeni mjerenju i ocjenjivanju učinkovitosti (efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti) osoblja, menadžera, institucija i korištenja javnih resursa u tim institucijama;*
- *da javne institucije i njihovi funkcioneri nisu posvećeni pružanju kvalitetnih i blagovremenih usluga građanima, da su procedure komplikovane i skupe i da se razlikuju od opštine do opštine, od kantona do kantona, a u dva entiteta razlike su kao u dvije nezavisne države;*
- *da javne institucije i njihovi funkcioneri planiraju rad tih institucija i upotrebu javnih resursa bez jasnih, argumentovanih i objektivno utvrđenih ciljeva, kriterija i mjerila, a pogotovo bez onih kojima bi se strateško i operativno planiranje trošenja javnih resursa stavilo u funkciju učinkovitijeg, racionalnijeg, jeftinijeg, demokratičnijeg, pravičnijeg i transparentnijeg rada institucija, koje bi bilo orjentisano dostizanju evropskih i uopšte demokratskih standarda i kvaliteta, kako javnih servisa, tako i učešća građana u odlučivanju o upotrebi javnih resursa;*
- *da javne institucije i funkcioneri uopšte ne izgrađuju sistem javne upravljačko-političke odgovornosti menadžera u javnom sektoru, kako na nivoima parlamenata i vlada, tako ni na nivoima javnih servisa i procedura;*
- *da mnogobrojne procedure i javni servisi, mnogi procesi donošenja bitnih odluka na entitetskom i lokalnom nivou, pored toga što nisu učinkoviti, nisu ni definisani regulativom, ne mogu se pratiti i ocjenjivati, nisu transparentni i dokazivi (jer o mnogim procesima odlučivanja ne postoje pisani tragovi), što sve zajedno stvara ogroman prostor za korupciju i nezakonito trošenje javnih resursa i izbjegavanje svakog oblika odgovornosti funkcionera, a naročito u uslovima kompleksnog, izolovanog i razdjeljenog pravno-političkog, a time i pravosudnog, kaznenog i kontrolnog sistema u BiH;*
- *da sistemi interne kontrole i interne revizije u BiH uopšte nisu u funkciji u javnim institucijama, jer i tamo gdje postoje, ne vrše svoje međunarodnim standardima i metodologijama utvrđene funkcije i zadatke;*
- *da ne postoji učinkovita i kvalitetna razmjena podataka, znanja i iskustava ni između opština i kantona jednog entiteta, a kamoli između entiteta, ili entiteta i države;*
- *da usljed pravno-političke kompleksnosti i neracionalnosti uređenja u BiH, mnoge javne procedure, javne dužnosti i mandati, mnogi procesi i institucije koje trebaju da garantuju ispunjavanje prava građana (korisnika, potrošača, poreskih obveznika), nisu koordinisani, usklađeni ili izvodivi, bilo između države i entiteta ili između kantona i opština. Zbog toga su građani BiH uskraćeni za čitav niz građanskih i potrošačkih prava (kao npr. pravo na zdravu i kvalitetnu prehranu, zaštitu potrošača, pravo na dostupnost domaćim i stranim, pogotovo evropskim fondovima, pravo nad nekretninama i pravo na pravično, ravnopravno, zakonito i transparentno vođenje zemljišne evidencije, pravo na zdravstveno, penziono i druge vidove socijalnih osiguranja i slično);*
- *da krupne i ključne reformske promjene javnog sektora i društva u BiH nisu ni započete, i da zbog toga čitav niz javnih servisa i procedura koji su propisani i nadograđeni na nereformisane osnove (koje su uglavnom relikti prošlog socijalističkog sistema), nisu učinkoviti, pravični i transparentni, već razdijeljeni i nekoordinisani između opštinskih, kantonalnih, entitetskih i državnih mandata (npr. nisu provedene jedinstvene BH reforme poreskog sistema i sistema neporeskih nameta i*

javnih taksi; zemljišnih evidencija; zdravstvenog, penzionog i svih vidova socijalnog osiguranja; te reforma i racionalizacija javne uprave; reforma statusa i načina rada javnih monopola i javnih preduzeća; reforma tržišta rada i javnih regulatora tog tržišta; reforma visokog obrazovanja; reforma tržišta finansijskih usluga; reforma policijskih servisa; a nedovršena je i reforma pravosudnog i kaznenog servisa i dr.)

Primjetno je da funkcioneri i odgovorne osobe u javnim institucijama ne pridaju nikakav suštinski značaj reviziji učinka i njenim zaključcima i preporukama, smatraju je „bezopasnom“, tako da preporuke često ostaju samo mrtvo slovo na papiru. U pojedinim slučajevima gdje i postoji volja da se one provedu, to nije moguće zbog prethodno opisane pravno-političke razdjeljenosti i drugih osobina BiH javnog sektora. Do sada nije primjećen ozbiljniji zaokret javnih institucija i njihovih funkcionera ka principima učinkovitosti, transparentnosti i kvaliteti javnog odlučivanja, javnih servisa i trošenja javnih resursa, osim na riječima.

5.3 Slabosti u procesima revizije koje ugrožavaju objektivnost, kvalitet i nezavisnost revizija, revizorskih izvještaja i institucija za reviziju

U proteklom periodu proces vršenja revizija, izrade i objavljivanja revizorskih izvještaja su pratile karakteristične regulatorne, organizacione i systemske slabosti eksterne revizije, opisane u poglavlju 1. ovog izvještaja. U ovom poglavlju će biti prezentovane one najznačajnije sa aspekta nezavisnosti i transparentnosti institucija, revizora i revizija.

1. Snaga svake institucije za reviziju i revizionog projekta, u prvi mah, leži u činjenici da njihovi rukovodioci i srednji menadžment imaju priliku i obavezu da samostalno, nezavisno, i pomoću argumentovanih i objektivnih pokazatelja, biraju prioriteta područja, teme, projekte, institucije i periode za reviziju, bilo finansijsku ili reviziju učinka. ISSAI standardi i uputstva⁴⁰ poznaju najmanje 15 kriterija na osnovu kojih Glavni/Generalni revizori mogu argumentovano i stručno procjenjivati rizičnost, problematičnost i značaj određenih javnih resursa, institucija, tema, projekata i perioda.

Međutim, BH institucije za reviziju i njihovi rukovodioci uopšte ne koriste ni ISSAI ni neka druga uputstva i smjernice na osnovu kojih bi pred svaki revizionni ciklus procjenjivali najveće rizike, a time i revizijske prioritete. Redovan je slučaj da menadžerski odabir ili neodabir određenih područja, tema i perioda za reviziju učinka, ili javnih institucija, preduzeća i revidiranih godina za finansijsku reviziju, nije uopšte pisano obrazložen i potkrijepljen dokazima i indikacijama, a naročito ne u skladu sa ISSAI standardima i uputstvima. Štaviše, sastanci na kojima se biraju područja, teme i institucije za reviziju često nisu praćeni ni običnim zapisnicima, pa se ni na taj način ne može provjeriti kako i zašto je plan revizija takav kakav jeste. Revizori i timovi koji vrše revizije, nikada do sada nisu dobili pisana i obrazložena mišljenja, stavove, procjene rizika ili neke druge analize od svojih rukovodilaca, iz kojih bi se vidjeli razlozi i motivi odabira tema, perioda ili institucija. To bi bilo od velike koristi, jer bi s jedne strane, revizori znali na koji način razmišljaju rukovodioci, čime se vode i kako se njihovi stavovi mijenjaju (ako se mijenjaju) kako se revizije približavaju fazi izvještavanja, a s druge strane, same revizije bi bile otpornije na koruptivne uplive i pritiske koji dolaze izvana i iznutra. Intitucije za reviziju u tom pogledu ne posjeduju interna pravila i procedure koje definišu i garantuju kvalitet pri ciklusnom planiranju revizijskog područja rada. Ovakva praksa neformalnog i volontarističkog planiranja, na samom početku ozbiljno lomi kvalitet, nezavisnost i snagu revizija i revizorskih izvještaja i otvara značajan prostor za korupciju i miješanje funkcionera izvršne vlasti i revidiranih institucija u rad revizije.

⁴⁰INTOSAI Performance Audit Subcommittee: Selecting performance audit topics, <http://www.psc-intosai.org/media/33211/Selecting-Performance-Audit-Topics.pdf>

Često je slučaj da su srednji menadžment i zamjenici glavnih/generalnih revizora ti koji se nađu u prilici ili na meti uticaja i pritiska izvana, da svojim rukovodnim položajem utiču na odluke Glavnih/Generalnih revizora da se određene teme ili institucije ne diraju, naročito ako Glavni/Generalni revizori imaju snažne etičke i profesionalne distance u odnosu na izvršnu vlast. Ovo je naročito čest slučaj u reviziji učinka, obzirom da finansijska revizija ima određeni broj subjekata koje revidira svake godine. Međutim, kako VRI ne mogu svake godine revidirati sve fondove i institucije, i u oblasti finansijske revizije postoji veliki prostor za izbor institucija (fondova, javnih preduzeća i razvojnih banaka, zavoda, kliničkih centara, opština) i revidiranih godina, u kojima se koruptivnim tajmingom mogu izbjeći osjetljive teme i periodi. Uprkos brojnim rizicima, za sada institucije za reviziju nemaju transparentne pisane podatke i obrazloženja o motivima i razlozima odabira i planiranja revizionih ciklusa, a ako takvi zapisi negdje i postoje, oni nisu dostupni ni zaposlenim revizorima, a kamoli građanima koji plaćaju te institucije.

Kada se konačno, na gore opisan način, odaberu i planiraju revizije, onda se svakom revizorskom timu ostavlja na volju da sam vrši procjene rizika i značaja već zadatog revizijskog područja, institucije, projekta ili teme, što svaki revizorski tim i radi, u skladu sa svojim sposobnostima i znanjima, a ne na osnovu nekog obvezujućeg uputstva ili vodiča, jer takav akt ili ne postoji ili se ne primjenjuje.

2. Ovaj početni nedostatak najčešće se osjeti i proizvodi nove probleme za nezavisnost i kvalitet revizija u fazi pisanja i objavljivanja izvještaja. U toj fazi dolazi do pregledanja i komentarisanja nacрта izvještaja od strane srednjeg menadžmenta, Glavnih/Generalnih revizora i njihovih zamjenika. Intezitet njihovog miješanja zavisi od revidiranog područja, teme i institucije. Pri tome je često prisutan obrazac da su miješanja jača tamo gdje revizije obrađuju politički moćnije funkcionere i politički osjetljivije javne projekte i aktivnosti.

Često se dešava da srednji menadžment i rukovodstvo mijenja nalaze i zaključke u izvještajima. Po priznanju samih revizora, često se desi da izvještaji „ne liče na sebe“ i uopšte ne šalju one evaluacije, nalaze, ocjene i poruke o radu revidiranih institucija koje su revizori provobitno objektivno utvrdili i zabilježili na terenu, već sasvim druge, ublažene, pa i fingirane nalaze.

Pri ovakvim dorađivanjima izvještaja u završnim fazama, pribjegava se i praksi čestih formalnih i neformalnih sastanaka, od kojih mnogi nisu predviđeni metodologijom, ni planom rada, nisu formalno i pisano zakazani, a uglavnom nisu praćeni zapisnikom, niti bilo kakvim pisanim aktom. Sve se dešava apsolutno netransparentno, nekada uz pristanak ili aktivno učešće samih vođa timova i revizora, a nekada uz snažna ali neefektivna protivljenja revizora.

Ovakve prakse klijentelističkog ponašanja, ozbiljno i dugoročno ugrožavaju objektivnost, validnost, kvalitet, nezavisnost i ugled revizija, revizora i institucija, a omogućene su zbog odsustva referentnih obavezujućih internih pravila i procedura, nezakonitog i netransparentnog zapošljavanja „podobnih“ i „poslušnih“ revizora, i autokratskog rukovođenja unutar institucija.

3. Pored ovoga, prisutna je i tendencija da se određenim revizijama i revizorskim izvještajima u fazi izrade i objavljivanja ne pridaje apsolutno nikakva institucionalna pažnja, pa ni onaj, inače standardan publicitet. To se dešava najčešće u revizijama u kojima vođe timova snažno brane svoje nalaze i ne dozvoljavaju neargumentovano, nezakonito, nemetodološko i neformalno miješanje rukovodstva.

Takvi revizorski izvještaji se samo objavljuju na web stranicama institucija za reviziju, bez pres konferencije i druge vrste promocije, za razliku od onih revizija nad kojima se ima kakva takva kontrola ili pak onih „bezopasnih“. A upravo su te snažno promovisane revizije često najnekvalitetnije, jer su nastale koruptivnim miješanjem, te uglavnom ne sadrže neke značajne nalaze i ocjene o neregularnostima i neučinkovitostima revidiranih institucija i upravljačkoj odgovornosti funkcionera.

I ovakva praksa je omogućena upravo zato što ne postoje jasne i obvezujuće procedure koje će obezbijediti istovjetnost javne, medijske i stručne promocije i komunikacije revizorskih izvještaja, nalaza i ocjena ka građanima i transparentnost revizorskog rada i izvještavanja.

4. Jedan od značajnijih problema u funkcionisanju institucija za reviziju jeste nepostojanje pravila, procedura i odgovornosti za kontrolu kvaliteta i sukoba interesa revizorskog osoblja. Ovih procedura nema ni za procese provođenja revizija, prikupljanja dokaza i dokazivanja, ni za fazu pisanja i objavljivanja revizorskih izvještaja, kao ni za procese izbora i planiranja revizijskih područja, tema i projekata. U nedostatku sopstvenih internih akata, menadžeri u institucijama za reviziju mogu koristiti brojne metodologije za kontrolu kvaliteta i kontrolu sukoba interesa, ali je očigledno da za to nema profesionalne volje, ni odgovarajućeg profesionalnog i znalčkog okruženja. Posljedično, u institucijama za reviziju trenutno ne djeluje niti jedan mehanizam ili metodologija kontrole kvaliteta revizorskog rada i izvještavanja, pa ni sistem kolegijalnih pregleda. Postoje neki rudimentarni procesi praćenja i kontrole rada revizora ali oni suštinski nisu posvećeni podizanju kvalitete i nezavisnosti, već hijerarhijskoj, formalističkoj i netransparentnoj kontroli rokova, rada i vrlo upitnoj kontroli sadržaja revizorskih izvještaja. Čak i ovi procesi su lišeni bilo kakvih pisanih tragova komunikacije, timskog rada i slobode govora i mišljenja, koja je nužna za procese u eksternoj reviziji javnog sektora u jednom demokratskom društvu.

Ovaj nedostatak lišava odgovornosti menadžment institucija za reviziju za loše provedene revizije, nekvalitetne revizorske izvještaje i sukob interesa, a omogućava im da svu odgovornost za nekvalitet pripišu operativnim revizorima.

S druge strane, upravo ovaj nedostatak im omogućuje da se nemetodološki, neargumentovano, klijentelistički i koruptivno ponašaju, te da obavljaju revizije u institucijama gdje su zaposleni ili u nadzornim odborima sjede njihove supruge/supruzi, djeca, kumovi, braća, sestre, bliski rođaci i prijatelji. Primjera za tako nešto je bilo više u svim institucijama za reviziju, naročito na entitetskom nivou.

5. Na kraju, prilikom vršenja revizija, sve četiri VRI su dužne da obezbijede i provedu pravila i procedure pomoću kojih će od revizora prikupljati informacije, saznanja, podatke i dokaze o značajnim neregularnostima i sumnjama da u određenim institucijama postoje nezakonite i po javni novac štetne radnje. Ova zakonska obaveza postoji posljednjih 7 godina, ali ni danas VRI ne posjeduju ove procedure, kao ni registar takvih informacija, niti uspostavljene redovne kanale komuniciranja saznanja i sumnji prema nadležnim policijskim i istražnim tijelima. Zbog toga, ogroman broj informacija i saznanja o nezakonitim i koruptivnim ponašanjima odgovornih osoba u javnim institucijama ostaje neotkriven i neiskorišten, naročito kada su u pitanju javne nabavke, ugovaranja i aneksiranja poslova i usluga, izdavanje raznih vrsta dozvola, koncesionih odobrenja i saglasnosti i slično.

Umjesto toga, ovaj proces se odvija paušalno, neformalno i od slučaja do slučaja, uglavnom u usmenoj komunikaciji na liniji revizor - Glavni/Generalni revizor - policija/tužilac. S druge strane, ni tužilaštva ni policijske agencije nisu pokazali nikakav interes da istraže arhive institucija za reviziju i uspostave bližu i kontinuiranu saradnju sa njima, te da vođeni nalazima iz revizorskih izvještaja, u arhivima i razgovorima sa revizorima, pronalaze indicije i dokaze koji će poslužiti kao osnov za dalju finansijsko-forenzičku obradu i vještačenje (a kasnije i zvaničnu istragu).

Stiče se utisak da menadžeri u institucijama za reviziju, naročito entitetskim, nemaju volje, profesionalne snage, smjelosti, znanja ali i nezavisnosti da se odupru ovakvim neprofesionalnim i koruptivnim praksama i obrascima rada i upravljanja. Također, nemaju volje i smjelosti da medijski istupaju i iznose na vidjelo krupne probleme u funkcionisanju svojih institucija, kao ni da se upuste u proces intenzivnijeg i sistematičnijeg stručnog i medijskog promovisanja revizorskih nalaza i izvještaja i kritikovanja neučinkovitih i nezakonitih akata izvršne vlasti. Takve volje i snage izgleda nema dovoljno ni kada je u pitanju zaštita nezavisnosti sopstvene revizorske institucije i struke od napada i podrivanja, na koje se često odlučuje izvršna vlast.

6. Preporuke

Obzirom na sve rečeno i više je nego očigledno da institucije za reviziju javnog sektora, kao i sama profesija eksterne revizije, moraju doživjeti korjenite reforme i harmonizaciju sa ISSAI standardima, ali i principima, standardima i praksama zemalja Evropske unije. Također, pozicije revizorskih institucija u javnom sektoru i njihovi odnosi prema parlamentima i građanima (i njihovim organizacijama i interesima) moraju doživjeti značajan kvalitativni skok, jer u tim odnosima demokratske procedure i povjerenja leži polovina snage revizorskih izvještaja i njihovih mišljenja. S druge strane, odnosi revizorskih institucija sa institucijama izvršne vlasti i revidiranim subjektima javnog sektora moraju biti oslobođeni političkih pritiska i prestati ličiti na poslovno-partnerske odnose i nepotizam.

Ovdje će se navesti samo nekoliko osnovnih preporuka koje za cilj imaju transparentnije, zakonitije, stručnije i učinkovitije funkcionisanje institucija za reviziju javnog sektora u BiH.

1. Sve institucije za reviziju javnog sektora u BiH moraju dobiti jasnu ustavnu poziciju sa nedvosmislenim ustavnim mandatom i principima djelovanja, što mora obezbijediti da postojanje i rad ovih institucija i njihovih zaposlenih budu jasno, sistematično, učinkovito i isključivo vezani za parlamente i njihove ustavne mandate kontrole rada izvršne vlasti i kontrole upravljanja i trošenja javnog novca i resursa. U Ustavu BiH i zakonu na državnom nivou potrebno je odrediti jasnu poziciju, ulogu i ovlaštenja koordinacionog tijela revizorskih institucija, kao i poziciju i hijerarhiju samih revizorskih institucija.

2. U ustavu i zakonima, sve institucije za reviziju u BiH moraju dobiti jasna i nedvosmislena pravna ovlaštenja i mehanizme pomoću kojih bi efektivnije mogle uticati da revidirani subjekti i odgovorna lica i tijela primjenjuju njihove preporuke, a prije svega ovlaštenja da podnose odgovarajuće prijave nadležnim istražnim/tužilačkim organima i/ili da pred nadležnim sudovima pokreću prekršajne postupke za odgovorna

lica, i/ili procedure upravljačko-političke odgovornosti i saslušanja funkcionera, rukovodilaca i rukovodnih tijela pred parlamentom. Također, potrebno je da VRI dobiju jasna zakonska ovlaštenja i procedure za tretiranje i obradu sumnji, podataka i informacija o nezakonitim i neregularnim radnjama, počinocima i štetnim posljedicama, do kojih dođu u toku vršenja revizije ili putem zviždača/insajdera i anonimnih prijava.

3. U ustavu i zakonima bi se morali jasno i precizno utvrditi i razraditi principi, kriteriji, standardi, pravila i procedure komunikacije i odnosa između parlamenata i institucija za reviziju u eksternoj reviziji:

- u pogledu izrade, usvajanja i verifikacije internih akata, procedura i pravila rada tih institucija ;
- u pogledu analiziranja, izrade i usvajanja strateških i godišnjih programa i planova rada, kriterija i mjerljivih rezultata i efekata rada i izvještaja o radu i učincima institucija za reviziju;
- u pogledu finalizacije i objavljivanja revizorskih izvještaja i njihovog primarnog komuniciranja prema parlamentima, uključujući i obaveze svih parlamentarnih odbora da razmatraju revizorske izvještaje iz svojih resora, a ne da se svi revizorski izvještaji razmatraju u jednom jedinom odboru;
- u pogledu mehanizama obavezne i procesne reakcije parlamenata na negativne revizorske izvještaje ili njihove djelove i provođenja postupaka parlamentarnih saslušanja, istraga, pozivanja na odgovornost i ostavku/smjenu odgovornih funkcionera;
- u pogledu kriterija i procedure kandidovanja, provjere kandidata, ocjenjivanja, rangiranja i imenovanja Glavnih/Generalnih revizora i njihovih zamjenika, internog konkursa i izbora srednjeg rukovodnog kadra, te u pogledu ocjenjivanja i verifikacije kvaliteta pri zapošljavanju, edukaciji i certifikaciji revizorskog osoblja;
- u pogledu procesnog razmatranja, ispitivanja i preduzimanja korektivnih mjera u vezi sa pritužbama na rad institucija za reviziju, rukovodioca i revizorskog osoblja.

Čak i bez novih ustavnih i zakonskih rješenja, parlamenti u BiH bi se morali pozabaviti svojim odnosom i načinom komunikacije sa institucijama za reviziju, kontrolom kvalitete revizorskog osoblja i rada i načinima učinkovitijeg iskorištavanja njihovog rada, rezultata i izvještaja, za šta i sada imaju sve potrebne pravne i druge mehanizme.

4. Parlamenti i institucije za reviziju bi morali usvojiti značajan broj paketa internih akata, principa, standarda, kriterija, pravila i procedura kojima bi se ISSAI principi, standardi i uputstva zvanično preveli i uveli u obaveznu proceduralnu primjenu, te kojima bi se, precizno i jasno regulisali: način unutrašnje kancelarijske i revizorske komunikacije; obavezne revizorske i logističke procedure i vodiči; procedure tretiranja povjerljivih informacija; procedure formalne i jedino dozvoljene komunikacije rukovodilaca i revizora sa revidiranim subjektima, funkcionerima, odgovornim političarima i drugim uticajnim osobama; procedure ispitivanja i sankcionisanja sukoba interesa, korupcije, otkrivanja povjerljivih informacija, vanproceduralne komunikacije i neprimjerenih kontakata između rukovodioca i revizora i uticajnih političara i nadležnih osoba u revidiranim subjektima, i dr. Ova značajna pravila i procedure bi trebalo usvojiti i primijeniti jedinstveno za sve eksterne revizije u BiH.

5. Institucije za reviziju bi morale razviti i kontinuirano primjenjivati mehanizme za kontrolu kvaliteta i učinka rada revizora, rukovodioca i institucija, kao i mehanizme za ocjenjivanje učinkovitosti, težine i značaja svake revizije i revizorskog izvještaja, i prije i poslije provođenja revizije. U okviru sistema kontrole kvaliteta naročito bi se trebala posvetiti pažnja na stroga i formalna pravila i procedure komunikacije i

konsultacija sa parlamentima, institucijama izvršne vlasti i revidiranim subjektima u svim fazama revizionog ciklusa, od kandidovanja i izbora tema, do finalizacije i objavljivanja izvještaja. Također, pažnju bi trebalo posvetiti najranjivijim fazama u kojima se najčešće dešava kompromitovanje revizije i njenih nalaza, planiranje revizija i finalizacija izvještaja. U tom smislu, institucije bi morale razviti principe, precizna i stroga pravila, kriterije i procedure za planiranje revizija, kandidovanje, evaluaciju i izbor institucija, perioda, oblasti i tema za reviziju i za finalizaciju i komunikaciju izvještaja prema vani, njihovo objavljivanje i stručno-medijsku promociju. Pri tome bi se trebali primjeniti ISSAI standardi i uputstva, te vršiti ozbiljne i obimne analize i procjene rizika.

6. Institucije za reviziju bi, u saradnji sa parlamentima i organizacijama civilnog društva, morale razviti procedure i mehanizme intenzivne i kontinuirane komunikacije i odnosa sa javnošću i medijima. U tom smislu bi trebalo jasno odrediti koje informacije tekućih revizija su povjerljive i nedostupne i do kada, a koje nisu. VRI bi trebale razviti i implementirati principe, pravila i transparentne i olakšane mehanizme i procedure pristupa svim ostalim javnim informacijama, podacima i arhivskoj građi za sve zainteresovane stranke. Tako bi VRI morale na svojim web stranicama objaviti imena i kratke biografije revizorskog i nerevizorskog osoblja, sva interna akta i pravila, sve revizorske izvještaje i svoje strateške i godišnje planove, programe i izvještaje o radu i rezultatima rada, sve konkurse i potrebe za radnim osobljem. U okviru sistema za komunikaciju sa javnošću, bi trebale razviti i implementirati on-line i klasične mehanizme za olakšan pristup informacijama, procedure za pritužbe na rad revizora, rukovodioca i samih institucija, procedure za zviždače/insajdere i anonimne prijave nezakonitog, neučinkovitog i neregularnog trošenja i upravljanja javnim novcem i resursima. U okviru ovog sistema, VRI bi trebale (po mogućnosti zajednički i jedinstveno) uspostaviti edukativno-izdavačku djelatnost, pomoću koje bi izdavale sižee i komentare svojih izvještaja (i čitave izvještaje) i druge dokumente, te putem seminara, radionica i sistematične komunikacije doprli do svih građana i njihovih asocijacija (sindikati, poslodavci, profesionalne asocijacije, mediji, akademske zajednice, NVO, humanitarne organizacije, obrazovne institucije) i omogućili im da jasnije razumiju i snažnije iskorištavaju revizorske izvještaje i samu funkciju eksterne revizije.

7. Institucije za reviziju bi, u saradnji sa parlamentima i partnerskim institucijama iz inostranstva, morale zajednički razviti jedinstveni sistem kontinuirane i intenzivne edukacije i testiranja eksternih revizija u BiH, u okviru kojeg bi se razvio i sistem certifikacije eksternih revizora javnog sektora. Kao dio ovog sistema, trebale bi razviti i referentne mehanizme testiranja i ocjenjivanja kandidata pri zapošljavanju, kako bi se njihov ulazni kvalitet mogao uporediti sa kvalitetom postojećeg osoblja. Također, morale bi značajnije raditi na izgradnji profesije eksterne revizije javnog sektora i njenom jasnijem razgraničavanju od susjednih revizorskih profesija. U tom smislu bi se, u saradnji sa partnerima iz inostranstva, trebale formirati komore i/ili institute u kojima bi se vršile edukacije, testiranja i certifikacije, te strukovni sindikat eksternih revizora javnog sektora BiH.