



# Povećanje odgovornosti u oblasti javne potrošnje kroz uspostavljanje odgovarajućih kontrolnih mehanizama

Vanja Milašinović

## Sadržaj

<b>Uvod</b>	<b>2</b>
Korupcija kao široko rasprostranjen fenomen u BiH	2
Lijek za korupciju	2
Štruktura službi revizije javnog sektora u BiH	3
Javna potrošnja u BiH	3
Izvori finansiranja javnih ustanova	4
Postojeći i predloženi kontrolni mehanizmi	4
<b>Opis problema</b>	<b>5</b>
<b>Moguća rješenja za izmjenu sektorske politike</b>	<b>7</b>
<b>Zaključci i preporuke</b>	<b>16</b>
Objavljivanja revizorskih izvještaja i obaveza vršenja revizije i	16
Dodjeljivanje poslova revizije vanjskim revizorskim kućama	16
Odbori za internu reviziju	16
Kancelarija za reviziju javnog sektora	16
Primjena računovodstvenih standarda	17
Prilozi	18
Bibliografija	19
Poveznice na Internetu	19

## Sažetak

Ova studija iz oblasti sektorske politike daje niz konstruktivnih i progresivnih rješenja za potrebnu nadogradnju važećih politika i načina rada, čija je svrha da obezbijede bolju kontrolu i veću transparentnost u finansiranju i poslovanju javnih ustanova u Republici Srpskoj i Bosni i Hercegovini.

Transparentno finansijsko izvještavanje i uspostavljanje odgovarajućih mehanizama kontrole pokazali su se kao ključni faktori u borbi protiv korupcije i malverzacija u svim modernim društvima. Predložena rješenja se zasnivaju na analizi postojećeg zakonodavstva i prakse. Namijenjena su licima i institucijama ključnim u donošenju odluka na odgovarajućim nivoima vlasti, s izrazitim akcentom na provođenje predloženog okvira kako bi se popunila praznina koja trenutno postoji u zakonima koji regulišu oblast javne potrošnje.

Jedan od najčešćih mehanizama kontrole javne potrošnje je revizija finansijskih izvještaja. Glavna svrha revizije je provjera finansijskog knjigovodstva i računa. Revizija kao usluga značajno doprinosi transparentnoj i namjenskoj javnoj potrošnji, tako što dijagnostikuje prekomjerno i nepravilno trošenje javnih sredstava. Međutim, revizije finansijskih izvještaja ne uklanjaju u potpunosti sve nedostatke u načinu na koji određena ustanova troši javna sredstva, iako doprinosi vjerodostojnosti i kredibilitetu njenih finansijskih izvještaja.

## Uvod

### Korupcija kao široko rasprostranjen fenomen u BiH

Uprkos dugotrajnim reformama, sveobuhvatnim analizama i milijardama dolara strane pomoći koji su uloženi u poslijeratni razvoj Bosne i Hercegovine u proteklih 15 godina, zemlja se još uvijek suočava s izazovima poput korupcije i nemoći institucija da se izbore s njom. Političari u Bosni i Hercegovini tvrde da država provodi većinu evropskih praksi u borbi protiv korupcije. Državni službenici kao i šira javnost podcjenjuju važnost različitih mjerila koja se koriste za izvještavanje o korupciji. Jedno od tih mjerila izvještavanja je indeks percepcije korupcije urađen po metodologiji koju je razvila NVO Transparency International. Prema indeksu percepcije korupcije TI za 2010. godinu, Bosna i Hercegovina dijeli mjesta 91-97 sa zemljama kao što su Džibuti i Gambija. Kosovo je jedina evropska zemlja koja je rangirana niže na toj ljestvici od BiH. BiH se nalazi na samom dnu u smislu postojanja korupcije u javnoj upravi.<sup>1</sup> Druga istraživanja od značaja za ovaj problem takođe stavljaju zemlju na listu najkorumpiranijih evropskih zemalja, pri čemu ističu da je tip korupcije koji je rasprostranjen u Bosni i Hercegovini jedan od najozbiljnijih, jer oštećuje osnovne elemente društva, čime onemogućava da zemlja, a djelimično i njezine ustanove, funkcionišu efikasno i djelotvorno. Nedostatak političke volje i jasnog strateškog okvira i mehanizama za provođenje antikorupcijske politike izrazito su prisutni svih ovih proteklih godina.

Čini se da se korupcija više ne posmatra kao društveni problem, već kao način obavljanja i rješavanja stvari. Ovo potvrđuju i razni drugi izvještaji (npr., globalni barometar korupcije) brojnih međunarodnih organizacija i institucija koje djeluju u Bosni i Hercegovini, koji svi pokazuju da zemlja gubi bitku protiv korupcije, iz godine u godinu padajući sve niže na navedenim listama.

### Lijek za korupciju

Korupcija je vrlo složen fenomen. Borba protiv korupcije zahtijeva donošenje niza propisa protiv korupcije i sveobuhvatna pravila ponašanja, a takođe zahtijeva kampanje u cilju podizanja svijesti o ovom problemu, obrazovanje državnih službenika, razvoj efikasnih mehanizama unutrašnje kontrole, mehanizme kažnjavanja i stimulisanja, kao i otvoren pristup u finansijskom izvještavanju. Korupcija se u najvećoj mjeri odvija neformalnim putem, kao i kroz izolovane kontakte. Strane koje sudjeluju u korupciji na taj način ostavljaju vrlo malo dokaza koji mogu potvrditi njihovu upletenost i odgovornost. Društvo očekuje od revizora da efikasno doprinose smanjenju korupcije, ako ne i njezinom iskorjenjivanju.<sup>2</sup> S druge strane, revizori mogu uspjeti u borbi protiv korupcije samo pod uslovom da postoji adekvatno okruženje za njihov rad. Nadalje, revizori se uglavnom koncentrišu na materijalne ili fizičke dokaze, koje je često teško obezbijediti. Stoga im se često čini da ne mogu učiniti puno kada se radi o korupciji. Ipak, premda nisu u stanju da utvrde razmere korupcije, revizori mogu ukazati na postojanje mogućnosti za korupciju. Ovaj rad ima za cilj da definiše ulogu revizora u borbi protiv korupcije u Republici Srpskoj, kao i da predloži načine za njeno poboljšanje. Osim toga, predlažu se mjere potrebne za povećanje transparentnosti i otvorenosti javne potrošnje usvajanjem i unošenjem konkretnih odredbi o transparentnosti revizorskih izvještaja u zakonodavstvo RS.

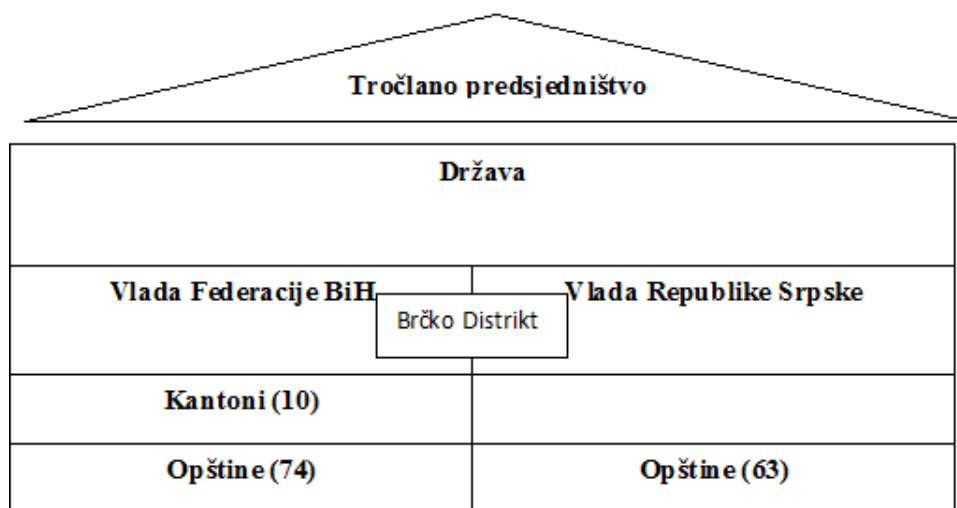
<sup>1</sup> Više informacija se može naći na: [http://www.transparency.org/policy\\_research/surveys\\_indices/cpi/2009](http://www.transparency.org/policy_research/surveys_indices/cpi/2009)

<sup>2</sup> Akram Khan, M. (2006) Role of audit in fighting corruption, rad pripremljen za potrebe hitnog sastanka radne grupe za Etiku, integritet i odgovornost u javnom sektoru: vraćanje povjerenja javnosti kroz realizaciju konvencije UN za borbu protiv korupcije.



## Struktura službi revizije javnog sektora u BiH

Službe revizije javnog sektora u Bosni i Hercegovini strukturisane su tako da prate ustavnu organizaciju zemlje. Zemlja funkcioniše kroz sistem upravljanja na tri nivoa, kao što je prikazano u tabeli koja slijedi.



### Ustavna organizacija Bosne i Hercegovine<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Više informacija se može naći na: <http://publicintelligence.net/bosnia-and-herzegovina-country-assistance-strategy-fy08-fy11/>

U skladu s gore datom tabelom, postoje u suštini tri vrhovne revizorske institucije u Bosni i Hercegovini, od kojih svaka ima nadležnosti propisane zakonom. To su:

- Kancelarija za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine
- Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske
- Kancelarija za reviziju institucija Bosne i Hercegovine

Kancelarija za reviziju institucija BiH ima nadležnost nad državnim institucijama, dok su pravna lica i ustanove na entitetskom nivou u nadležnosti preostale dvije kancelarije.

Državne revizorske institucije Bosne i Hercegovine imaju čvrste zakonske osnove u tri odgovarajuća zakona o vanjskoj reviziji javnog sektora, koji su uglavnom u skladu sa međunarodnim standardima. Bez obzira na to obaveza vršenja vanjske revizije još uvijek nije unesena u ustave zemlje. Od 2000. godine, tri kancelarije za reviziju postepeno poboljšavaju svoje kapacitete i povećavaju broj institucija koje kontrolišu, tako što povećavaju osoblje i dodatno ga stručno osposobljavaju, i razvijaju metode razmatranja revizorskih izvještaja od strane nadležnih odbora Narodne skupštine.<sup>4</sup>

<sup>4</sup> SIGMA (2009), Bosnia and Herzegovina External Audit Assessment.

## Javna potrošnja u BiH

Ovde je bitno napomenuti da je država naslijedila glomazan aparat javnog sektora iz socijalističkog perioda, koji se dodatno proširio u međuvremenu, zbog složene ustavne organizacije zemlje. Kao direktnu posljedicu sve većeg broja javnih ustanova imamo povećanje potrošnje u javnom sektoru. Primijećeno je da javna potrošnja u Bosni i Hercegovini iz godine u godinu konstantno raste. Ukupni budžeti BiH, FBiH i RS porasli su sa 2,5 milijarde KM u 2005. na gotovo 5,9 milijardi KM u 2011.<sup>5</sup> Planirani budžet za 2012. u Republici Srpskoj je 1,8 milijarde KM.<sup>6</sup> Teško je reći koliko će iznositi ukupni budžeti svih nivoa vlasti u Bosni i Hercegovini, ali neke procjene kažu da će vjerovatno preći iznos od 6 milijardi KM. Važno je naglasiti da ta cifra

<sup>5</sup> Više informacija se može naći na: [http://www.oma.uino.gov.ba/04\\_izvjestaji.asp?l=b](http://www.oma.uino.gov.ba/04_izvjestaji.asp?l=b)

<sup>6</sup> Ministarstvo finansija Republike Srpske (2011), Nacrt budžeta, Novembar 2011.

uključuje sredstva koja se raspoređuju kroz budžetski sistem, ali da postoje značajna sredstva koja se ostvaruju kroz preduzeća u državnom vlasništvu i kroz javne institucije koje se samostalno finansiraju. Neke procjene govore da se radi o iznosu koji je ravan najmanje još jednom budžetu. Ove institucije su uglavnom na nivou entiteta i njima upravljaju entitetske vlade. Svi ti podaci pokazuju da se više novca nalazi u opticaju, što u kombinaciji sa slabim institucionalnim sistemom može značiti veću opasnost od korupcije.

### Izvori finansiranja javnih ustanova

Većina javnih ustanova se finansira iz budžeta, iako se značajan izvor sredstava takođe ostvaruje pružanjem usluga kao i prikupljanjem raznih poreza i davanja. Iako gotovo sve javne ustanove imaju svoje odbore za internu reviziju, dosadašnja praksa je pokazala da su kontrola i javni nadzor nad tim ustanovama prilično slabi. Članovi odbora za internu reviziju obično se biraju prema političkoj podobnosti, tako da ne posjeduju potrebnu stručnost. U ovom trenutku, kontrolni mehanizmi koji postoje u tim ustanovama mogu se smatrati prilično neefikasnim, jer se redovno prijavljuju novi slučajevi korupcije. Opšti utisak je da javne institucije ne funkcionišu na transparentan način i da javnost često nije upoznata s načinom na koji se troše sredstva. Ovakav netransparentan način rada doveo je do situacije da nikada nema dovoljno sredstava za pokriće svih potrebnih troškova.

### Postojeći kontrolni mehanizmi i prijedlozi za njihovu dopunu

Glavni cilj ovog istraživanja je utvrditi kontrolne mehanizme koji mogu ograničiti korupciju i zloupotrebu ili nekontrolisano trošenje javnih sredstava u RS. Uvođenje ovih kontrolnih mehanizama predlaže se kroz izmjene i dopune važeće sektorske politike kojom se reguliše oblast javne potrošnje. Uz utvrđivanje odgovarajućih kontrolnih mehanizama, potrebno je postići transparentniju i otvoreniju javnu potrošnju, usvajanjem konkretnih principa o transparentnosti finansijskih i revizorskih izvještaja ustanova u javnom sektoru. Da bi se postigli navedeni ciljevi, ovaj rad mora takođe analizirati postojeće zakonodavstvo i sve njegove prednosti i nedostatke. Na praktičnom nivou, ova studija neće moći da pokrije sve javne institucije koje postoje u Republici Srpskoj i Bosni i Hercegovini. Ona će se usredotočiti na one ustanove koje potpadaju pod definiciju javnih institucija. Ukratko, ona će analizirati trenutnu situaciju po pitanju finansijske kontrole javnih ustanova, navodeći neke primjere kao ilustraciju neodgovarajuće kontrole ili njenog nepostojanja, kao uzročnika prethodno definisanog problema u oblasti sektorske politike. Na kraju, rad će dati određene preporuke koje bi tvorci sektorske politike trebalo da uzmu u obzir u budućnosti.

Predložene izmjene bi trebalo da ostave manje prostora za korupciju i nezakonite radnje tako što će stvoriti dodatne mehanizme kontrole trošenja javnih sredstava. Mehanizmi unutrašnje kontrole mogu se uspostaviti formiranjem efikasnijih odbora za reviziju za svaku javnu ustanovu ponaosob.<sup>7</sup> U ovom trenutku, nadležnosti tih tijela nisu jasno definisane. Dodatni mehanizam vanjske kontrole može se osigurati propisivanjem obavezne revizije finansijskih izvještaja svih državnih institucija i javnih preduzeća od strane ovlaštenog revizorskog društva najmanje jednom u tri godine. Nakon provođenja revizija, odbori za unutrašnju reviziju svih ustanova trebalo bi da prate provedbu provođenja datih od strane vanjskih revizora.

<sup>7</sup> U članu 41 Direktive 2006/43/EC Evropskog parlamenta i Savjeta Evrope od 17. maja 2006. date su slične preporuke.



## Opis problema

S vremena na vrijeme otkrivaju se novi slučajevi zloupotrebe javnih sredstava u Bosni i Hercegovini i Republici Srpskoj. Ono što ovaj problem čini znatno ozbiljnijim je činjenica da vremenom raste broj takvih slučajeva. Ove anomalije se javljaju u gotovo svim segmentima bosanskohercegovačkog društva. Svojeviti su svim nivoima vlasti u Bosni i Hercegovini, bilo da se radi o državnom, entitetskom, kantonalnom ili lokalnom nivou. Iako je društvo po svom sastavu veoma heterogeno, čini se da je korupcija jednako raširena među svim etničkim grupama koje žive u zemlji. Prema nekim procjenama, godišnje se pronevjeri između 600 i 700 miliona KM zbog loše kontrole trošenja javnih sredstava.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> Više informacija se može naći na: <http://www.tender.ba/Aktuelno.html>

Takve nepravilnosti obično otkrivaju državni revizori i mediji. Poboljšanje situacije u ovoj oblasti je moguće samo pod uslovom da javnost izvrši pritisak na državne ustanove da djeluju racionalno i odgovorno. Ako se objavljuju podaci o tome kako državne institucije troše sredstva, ne samo da će javnost biti obaviještena o tome, već će i vodeći dužnosnici ovih institucija osjećati da su pod nadzorom i kontrolom. Takav dodatni pritisak će uticati na njih da djeluju odgovornije. Ovakav efekat pritiska koji se stvara objavljivanjem informacija često potvrđuje gospodin Boško Čeko, glavni revizor za javni sektor Republike Srpske. Na pitanje da li je ikada pod pritiskom političara ili dužnosnika javnih ustanova u kojima vrši reviziju, on naglašava da nije problem kada oni, kao državni revizori, daju negativno mišljenje i kvalifikaciju na finansijske izvještaje određene institucije, problemi nastaju kada je takav stav javno objavljen, da li na web stranici ili negdje drugdje. Osnovno načelo rada je transparentnost, dakle, svi izvještaji koji se izdaju se stavljaju na službenu web stranicu. Prema tome, ukoliko se revizorsko mišljenje ne objelodani, institucija koja je predmet revizije će se vjerovatno osjećati zaštićeno i privilegovano.

Trenutna situacija u zemlji u smislu finansijske kontrole i nadzora nad javnim finansijama nije zadovoljavajuća. Bilo je čak slučajeva da visoki funkcioneri, poput ministara, javno priznaju da nisu imali odgovarajuća saznanja o stvarnoj finansijskoj situaciji u nekim javnim preduzećima, kao u slučaju Željeznica Republike Srpske. Iako je vršena revizija ovog preduzeća (čak i od strane vanjskog revizora), ni uprava ni političari nisu uzeli u obzir izvještaje revizije, tako da su se problemi u tom preduzeću vremenom nagomilavali.<sup>9</sup> Eskalirali su u vidu dvomjesečne obustave rada, koja se dogodila tokom 2011. godine. Obustava je prekinuta nakon dugih i iscrpljujućih pregovora između vladinih predstavnika na jednoj strani i radnika preduzeća na drugoj. Nijedna od strana koje su učestvovala u pregovorima nije ponudila rješenje za nagomilane probleme u preduzeću i razumno je za očekivati da će se obustava ponoviti. Neodgovarajuće izvještavanje o javnim finansijama nekih institucija je zaprijetilo da dovede do potpune obustave njihovog rada ili poslovanja. Na primjer, Okružno tužilaštvo u Banjoj Luci neko vrijeme mje bilo u mogućnosti da vodi neke od najvažnijih istraga u zemlji.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> Više informacija se može naći na: <http://www.capital.ba/prikrivani-podaci-o-poslovanju-u-zeljeznicama-rs/>

<sup>10</sup> Više informacija se može naći na: <http://www.nezavisne.com/novosti/bih/Okruznotuzilastvo-Banjaluca-Dug-blokirao-istrage-91431.html>

Osim ovih primjera, postoje i javna preduzeća čiji se finansijski izvještaji provjeravaju na godišnjem nivou. Ti izvještaji nisu dostupni javnosti, što ostavlja prostor za spekulacije i glasine. Ovo se može ilustrovati primjerom JP „Putevi Republike Srpske“. Ovo javno preduzeće je uzelo više kredita od domaćih i stranih povjerilaca, tako da je uslov za njih da ugledne i kredibilne revizorske kuće vrše kontrolu njegovih finansijskih izvještaja. Godine 2011. mediji su izvijestili o navodnom slučaju malverzacija u tom preduzeću.<sup>11</sup> Ovo se može protumačiti kao pokazatelj netransparentnog finansijskog izvještavanja, što podstiče spekulacije i nepovjerenje javnosti u pogledu potrošnje javnih sredstava.

<sup>11</sup> Više informacija se može naći na: <http://novitalas.com/2011/07/23/jp-putevi-rs-naracunu-fali-4-miliona/>

Proces privatizacije je pomogao da se razotkrije niz nezakonitih radnji, koje određene slojeve vlasti povezuju sa zloupotrebom javnog novca, što ukazuje na loše rukovođenje javnim preduzećima i dokazuje postojanje brojnih nepravilnosti. Iako je malo dokaza o postojanju nezakonitih radnji došlo do suda, oni potvrđuju postojanje korupcije. Na primjer, nije neuobičajeno vidjeti u medijima da je za kupovinu određenih roba ili usluga u postupku javnih nabavki plaćeno nekoliko puta više od njihovih tržišnih cijena. Na osnovu toga se da lako zaključiti da je nemoguće preduzeti takve nezakonite radnje bez neposrednog učešća i podrške visokih struktura vlasti.<sup>12</sup> Svakodnevno se otkrivaju slučajevi pronevjere i nenamjenskog trošenja sredstava, pri čemu takvo stanje pogoršava slabost institucionalnih kapaciteta države. Takve slučajeve razotkrivaju mediji, a ponekad se o njima sazna slučajno, tokom političkih sukoba između političkih protivnika. Slabost institucionalnih kapaciteta dokazuju dva odvojena i krajnje indikativna slučaja. Prvi se tiče pronevjere novca od strane knjigovođe koja je radila za jednu entitetsku javnu ustanovu. Računovođa je krivotvorila potpise ovlaštenih osoba kako bi pristupila novcu koji se nalazio na tekućem računu ustanove. To je činila otprilike dvije godine, tako da je ukupni iznos uzet sa računa po osnovu krivotvorenog potpisa dostigao oko 300 hiljada KM.<sup>13</sup> Drugi slučaj odnosi se na nezakonito sticanje imovine od strane predsjednice jednog opštinskog suda, koja je naplaćivala više novca za sudske takse nego što je to propisano Zakonom o sudskim taksama. Iako se dodatni novac nije koristio u privatne svrhe, navedeno jasno ukazuje na manjkavost sistema unutrašnje kontrole u navedenom opštinskom sudu.

Svaki od gore navedenih primjera ne ukazuje samo na slabost državnih institucija, već i na nepostojanje ili neadekvatnost mehanizama **kontrole javne potrošnje**. Stoga, **netransparentno i nekontrolisano trošenje javnih sredstava ostavlja prostor za najrazličitije radnje u smislu korupcije i pronevjere**. S druge strane, reakcija javnosti i nadležnih organa, kao što je tužilaštvo, uobičajeno je više nego oprezna i troma, čak bi se moglo reći da izostaje.<sup>14</sup> Zaključak je da je u interesu poreskih obveznika i javnosti da se uspostave kontrolni mehanizmi, jer takve pojave i okolnosti najozbiljnije ugrožavaju upravo njih.

<sup>12</sup> Transparency International, Bosna i Hercegovina (2007), Studija sistema nacionalnog integriteta.

<sup>13</sup> Više informacija se može naći na: <http://www.glassrpske.com/vijest/6/hronika/38584/lat/Crna-hronika-vikend-14-15-april.html>

<sup>14</sup> Više informacija se može naći na: <http://www.glassrpske.com/vijest/6/hronika/19821/lat/Nedjija-Sehalic-oslobodjena-optuzbe.html>



## Moguća rješenja za izmjenu sektorske politike

Javni službenici moraju da snose odgovornost pred javnošću i zakonodavnim tijelima za svoj rad i upravljanje javnim sredstvima i imovinom. Jedinica kojom se mjeri finansijska odgovornost je informacija, ali dužnosnici se vjerojatno neće uvijek složiti s poslanicima u Skupštini po pitanju količine i sadržine informacija koje treba pružiti na uvid. Kancelarija za reviziju institucija BiH nalazi se na vrhu piramide finansijske odgovornosti. Stoga je važno da izbor njenih službenika ne bude prepušten vladajućoj političkoj strukturi. U suprotnom, to je kao da od provalnika tražite da odabere psa čuvara. Zaista, politička imenovanja revizora osnovni su uzrok mnogih problema u sistemu finansijske kontrole u različitim dijelovima svijeta.

Dok pojedini revizori imaju ovlaštenja za preduzimanje odgovarajućih mjera u vezi sa nepravilnostima koje otkriju, ta ovlaštenja su uglavnom ograničena. Njihovo djelovanje obično uključuje davanje preporuka ili podnošenje zaključaka nekim drugim tijelima koja zatim preuzimaju odgovarajuće korake. Stvarna moć revizora počiva na činjenici da su revizorski izvještaji javni. U ovom trenutku, ne postoji odredba u Zakonu o javnim preduzećima u Republici Srpskoj ili bilo kojem drugom zakonu koji propisuje takvu obavezu. Revizorski izvještaji o radu javnih ustanova koje sačinjavaju komercijalne revizorske kuće ne objavljuju se u Službenom glasniku, niti se objelodanjuju na neki drugi način. Za razliku od zakonodavstva Bosne i Hercegovine, Direktiva 2006/43/EC Evropske unije jasno navodi odredbe kojima se propisuje obavezna revizija javnih ustanova, uz uslov da one moraju biti javne. Ona jasno definiše uslove pod kojima se revizorski izvještaji objavljuju zajedno s ostalom potrebnom dokumentacijom. Obaveza objavljivanja finansijskih i revizorskih izvještaja mora biti eksplicitno navedena u zakonima RS koji uređuju rad javnih institucija.

U posljednje vrijeme postignut je određen napredak na ovom području. Vlada Republike Srpske je 2011. godine provela postupak u sklopu kojeg je svako ministarstvo analiziralo usklađenost relevantnih važećih zakona i odredaba sa zakonodavstvom Evropske unije. Ova analiza proistekla je iz obaveza koje je država preuzela potpisivanjem Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju. Kao rezultat toga, izmijenjen je Zakon o javnim preduzećima, koji propisuje da sve finansijske i organizacione strukture preduzeća moraju biti objelodanjene. Ovo predstavlja poboljšanje, iako Zakon ne daje preciznu definiciju termina „finansijska struktura” i „organizaciona struktura”.

Jedan od kamena temeljaca kontrole trošenja javnih sredstava je kontrola u obliku godišnje revizije finansijskih izvještaja. Revizija institucija igra ključnu ulogu u prevenciji raznih nezakonitih radnji. Time što su revizorski izvještaji dostupni javnosti, oni pomažu medijima i društvu u cjelini da postanu svjesni finansijske situacije u određenoj ustanovi. Ovo takođe može dovesti do promjena, u smislu da novinari počnu da postavljaju nezgodna pitanja političarima na vlasti i direktorima javnih preduzeća.<sup>15</sup> Javni karakter revizorskih izvještaja trebalo bi da podstakne dužnosnike da počnu djelovati i ponašati se odgovornije. Transparentnije finansijsko upravljanje javnim ustanovama i preduzećima pomoglo bi ne samo odgovornim licima, već i svima ostalima za koje su ova pitanja od interesa u donošenju odgovarajućih odluka.

<sup>15</sup> Više informacija se može naći na: <http://www.oslobodjenje.ba/index.php/swf/swf/index.php?id=3836>

Kao što je prethodno navedeno, struktura revizorskih službi za javni sektor BiH prati ustavnu strukturu zemlje, što se vidi na šemi koja slijedi:



Govoreći figurativno, vrhovna revizorska institucija je okosnica sistema integriteta jedne zemlje. Kao tijelo nadležno za kontrolu državnih prihoda i troškova, revizor za javni sektor služi kao svojevrsni čuvar finansijskog integriteta i garant vjerodostojnosti iznesenih informacija.

Tradicionalno shvatanje uloge državne revizorske kancelarije je da revizor za javni sektor kontrolira namensko trošenje sredstava u ime zakonodavnih tijela. On je vanjski kontrolor vlade, koji radi u interesu poreskih obveznika i djeluje kroz Narodnu skupštinu, koja se mora osloniti na njegove izvještaje u smislu potvrde tačnosti i ispravnosti finansijskih izvještaja državnih ustanova.

Osnovna svrha revizije je provjera finansijskog knjigovodstva, načina rada ili funkcija od strane lica ili tijela koja su dovoljno nezavisna od institucije koja se kontrolira, kako bi se izbjegla njihova pristrasnost ili neprimjereni uticaji tokom rada. Revizije se razlikuju prema stepenu temeljitosti i detaljnosti. Međutim, u opštem smislu, trebalo bi da su u stanju da u potpunosti ispituju tačnost i nekorumpiranost rada ili poslovanja i finansijskih knjiga i izvještaja.

Konvencija Ujedinjenih nacija protiv korupcije smatra obaveznu reviziju elementom prevencije, kako u javnom tako i u privatnom sektoru. Međutim, određeni elementi ove Konvencije, kao što je uslov da se očuva finansijska pravovaljanost i nekorumpiranost finansijskih knjiga, izvještaja i drugih dokumenata, jasno ukazuju da ona podrazumijeva i funkcije odvratanja, otkrivanja, istrage i zakonskog terećenja.<sup>16</sup>

<sup>16</sup> Anti-corruption toolkit UN, 3rd edition, (2004). Više informacija se može naći na: [http://www.unodc.org/documents/corruption/publications\\_toolkit\\_sep04.pdf](http://www.unodc.org/documents/corruption/publications_toolkit_sep04.pdf)





Kao i u slučaju mnogih drugih preventivnih radnji, revizori suzbijaju korupciju tako što je čine rizičnijom i težom, dok u isto vrijeme stvaraju osnove za mjere reagovanja i korekcija u slučajevima kada za to ne postoje zabrane ili ograničenja. **Revizije funkcionišu prvenstveno zahvaljujući transparentnosti.** Dok neki revizori imaju ovlaštenja da djeluju na osnovu svojih saznanja ili otkrića, njihove odgovornosti su obično ograničene na istragu, izvještavanje o činjeničnom stanju, te ponekad i na davanje preporuka ili podnošenje zaključaka drugim nadležnim tijelima koja potom mogu da reaguju. **Iako revizori podnose izvještaje različitim tijelima kao što su vlada, upravni odbori ili odbori za unutrašnju reviziju, njihova stvarna moć počiva u činjenici da se njihovi izvještaji dostavljaju javnosti.**

Nakon obavljanja revizije, njeni rezultati služe sljedećim konkretnim ciljevima:

- Na nezavisan način se potvrđuje tačnost informacija i formira tačna slika o instituciji ili pojedinačnoj funkciji koja je predmet revizije.
- Otkrivaju se slabosti sistema unutrašnje kontrole, greške u rukovođenju ili drugi nedostaci koje ljudi unutar organizacije nisu u stanju ili ne žele da prepoznaju.
- Revizijom javnog sektora javnosti se stavljaju na uvid pouzdane informacije, čime se vrši politički pritisak na odgovorne i nosioce funkcija na vlasti da reaguju na otkrivene probleme.

Tamo gdje se otkriju određene anomalije, revizori predstavljaju mehanizam putem kojeg se o problemima obavještavaju organi zakona ili druga nadležna disciplinska tijela, koja su nezavisna od institucije koja je bila predmet revizije.

Revizije se mogu znatno razlikovati po obimu, predmetu, ovlaštenjima revizora, nezavisnosti revizora od institucija ili osoba nad kojima se vrši revizija, i prema onome šta se radi sa izvještajima i zaključcima i drugim rezultatima. Revizije se kreću u rasponu od manjih ugovornih poslova, u kojima se od revizora može tražiti da ispita određeni segment ili aspekt poslovanja privatne kompanije, do zapošljavanja stotina stručnjaka za reviziju, odgovornih za provjeru čitavog niza aktivnosti velikih vlada. Revizorima može biti povjereno obavljanje posebnih zadataka, iako to može ugroziti njihovu nezavisnost, ili im se mogu dati opšta ovlaštenja, ne samo za vršenje revizije, nego i u smislu odlučivanja o tome koje aspekte rada neke firme ili javne službe ispituju svake pojedinačne godine. Revizori u javnom sektoru su uglavnom u ovoj drugoj kategoriji zbog velike količine informacija koje treba ispitati, potrebne stručnosti i delikatnosti informacija koje se pregledaju. Potreba za visokim stepenom autonomije i otpornosti na neželjene uticaje je takođe važan razlog davanja širokih ovlaštenja revizorima javnog sektora.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Ibid.

U zavisnosti od obima kontrole i stepena tražene objektivnosti, revizije mogu obavljati specijalizovane jedinice koje djeluju unutar vlade ili potpuno nezavisne institucije ili privatne vanjske kuće. Interne revizije su korisne za brzu, efikasnu provjeru unutrašnjih aktivnosti i, u nekim slučajevima, za revizije koja zahtijevaju pristup osjetljivim informacijama. Međutim, ove institucije kontrolišu lica na čelu odjeljenja ili organizacionih jedinica nad kojima se vrši revizija, tako da se izvještaji ne mogu iznijeti javno ili objelodaniti izvan samih tih institucija. Vanjske revizorske kuće nude daleko veću nezavisnost, uz bolje garancije transparentnosti i javne dostupnosti rezultata revizije.

Prema Zakonu o reviziji javnog sektora u Republici Srpskoj, Kancelarija za reviziju javnog sektora Republike Srpske je zadužena za reviziju javnih finansija svih ministarstava, sudova i dru-

gih državnih tijela, opštinska organa, javnih fondova i drugih javnih ustanova. Takođe, Zakon propisuje da Vrhovna kancelarija vrši godišnju reviziju konsolidovanih finansijskih izvještaja o budžetu Vlade Republike Srpske. Kancelarija vrhovnog revizora utvrđuje učestalost i način revizije pojedinačnih institucija, uzimajući u obzir prethodne revizije od strane komercijalnih kuća u skladu s važećim standardima.<sup>18</sup> Od svog formiranja 2001, Kancelarija za reviziju javnog sektora Republike Srpske je izvršila nekoliko stotina revizije. Ove brojne revizije su značajno doprinijele kontroli javne potrošnje i provedbi odgovarajućih zakona. Poređenja radi, samo 2 posto ustanova u kojima je izvršena revizija 2001. godine dobilo je pozitivna i mišljenja bez skretanja pažnje, dok je ta brojka dosegla čak 33 posto u 2010. Jasno je da je došlo do određenog napretka u oblasti javne potrošnje. Nažalost, zbog slabog razumijevanja revizorskih izvještaja i letargičnosti nadležnih tijela, odnosno vlasti, tek je na osnovu nekolicine izvještaja došlo je do pokretanja postupka od strane tužilaštva.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> Zakon o reviziji javnog sektora, Službeni glasnik Republike Srpske 98/05, član 18.

<sup>19</sup> Više informacija se može naći na: <http://www.mojevijesti.ba/novost/75086/borba-protiv-korupcije-samo-deklarativna>

U tom smislu, važno je naglasiti da Kancelarija za reviziju javnog sektora Republike Srpske u posljednjih deset godina provodi reviziju na gotovo svim nivoima vlasti. Ova kancelarija je uložila napore da se pronađu počinioci nezakonitih radnji, iako se dešava da druge institucije ignorišu njihove dobre namjere. Zabilježeni su i slučajevi opovrgavanja revizorskih izvještaja od strane poslanika Narodne skupštine. Iako je došlo do objelodanjivanja nekih slučajeva, prije svega od strane medija, odgovor nadležnih tijela je generalno spor i inerten.

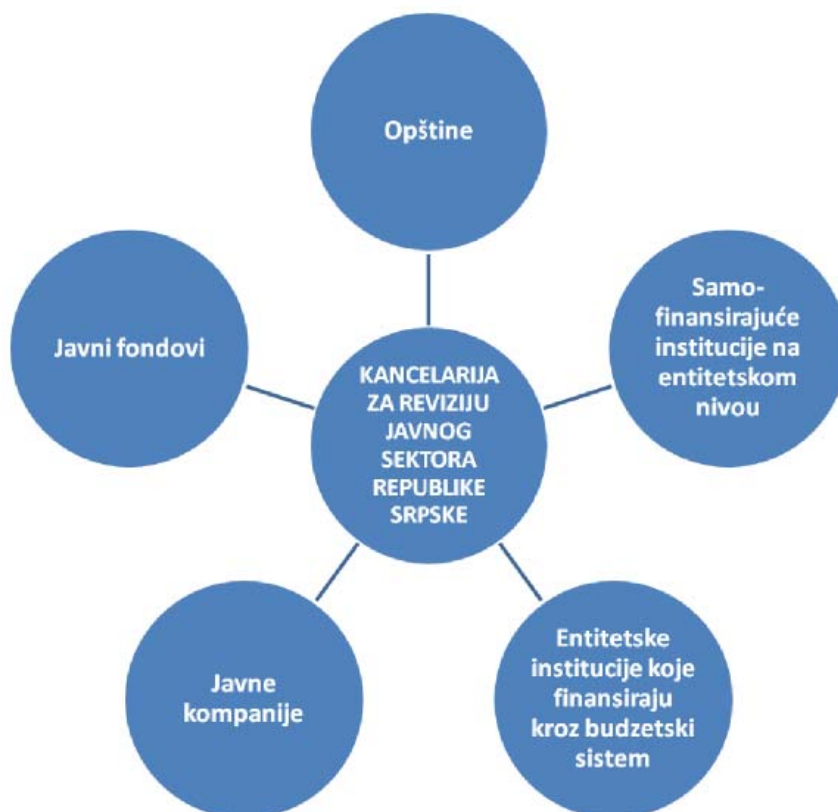
Međutim, **značajan dio javnih ustanova, opština, javnih preduzeća, kao i ustanova koje upravljaju javnim fondovima, a koje se samostalno finansiraju, i dalje ne podliježe reviziji, a samim tim ni kontroli.** Razlozi za to leže u činjenici da Kancelarija za reviziju javnog sektora raspolaže ograničenim novčanim i ljudskim resursima. Odbor za reviziju Narodne skupštine Republike Srpske je 2011. predložio povećanje budžeta Kancelarije za reviziju javnog sektora. Međutim, prijedlog je odbijen od strane parlamentarne većine u Narodnoj skupštini, što ukazuje na činjenicu da vladajuće političke strukture ne shvataju važnost finansijske kontrole javne potrošnje. Osim toga, glavni revizor za javni sektor je javno kritikovan za davanje kvalifikovanog mišljenja o ukupnim finansijskim izvještajima o budžetu za 2010. godinu. Kritiku je uputio ministar finansija Republike Srpske, koji je javno izjavio da rad glavnog revizora treba da ispita neka druga institucija, iako zakon to ne propisuje.

Međutim, došlo je do određenih poboljšanja, iako ograničenih, u načinu na koji se postupa s ustanovama i tijelima koja su od strane Kancelarije glavnog revizora dobila negativan izvještaj revizije. Odbor za reviziju Narodne skupštine Republike Srpske je 2010. godine donio izmjene i dopune Pravilnika Narodne skupštine Republike Srpske, kojima se propisuje obaveza javnog saslušanja rukovodilaca ustanova koje dobiju negativno mišljenje. Shodno tome, pošto je Ministarstvo porodice, omladine i sporta dobilo negativno mišljenje o svom finansijskom izvještaju za 2010. godinu, nadležni odbor je 2011. proveo javno saslušanje ministra Proke Dragosavljevića.<sup>20</sup> U ishodu saslušanja, nadležni skupštinski odbor je odlučio da se sva dokumentacija koja ukazuje i odnosi se na nezakonite aktivnosti Ministarstva preda nadležnom javnom tužilaštvu. Osim toga, Odbor je također predložio smanjenje budžeta tog Ministarstva za iduću fiskalnu godinu.

<sup>20</sup> Više informacija se može naći na: <http://www.6yka.com/index.php/prokdod>



U nastavku je dat grafikon koji prikazuje strukturu javnih institucija u Republici Srpskoj:



Najnoviji podaci za Republiku Srpsku pokazuju da je Kancelarija za reviziju javnog sektora Republike Srpske izvršila 39 revizija za 2010. godinu. U tabeli u nastavku upoređuje se broj revidiranih institucija s ukupnim brojem institucija koje postoje. Ove brojke odnose se samo na fiskalnu 2010. godinu.

Vrsta ustanove <sup>21</sup>	Broj revizija u 2010.	Ukupan broj ustanova	Procenat pokrivenosti
Javne ustanove koje se finansiraju iz budžeta (vlada i njeni organi)	25	86	29%
Javne ustanove koje se finansiraju iz sopstvenih izvora	2	13	15%
Javni fondovi	3	12	25%
Javna preduzeća	0	23	0%
Opštine	9	63	14%
<b>Ukupno</b>	<b>39</b>	<b>197</b>	<b>20%</b>

Gore data shema i tabela jasno pokazuju da Kancelarija za reviziju javnog sektora ne može kontrolisati sve budžetske i vanbudžetske fondove. Budžetske korisnike je nešto lakše kontrolisati, budući da svi oni dobijaju sredstva iz istog izvora, dok se s druge strane javna preduzeća samostalno finansiraju, pružanjem usluga koje su obično monopolističkog karaktera. Na primjer, ako uporedimo ukupan prihod svih preduzeća koja čine Elektroprivredu RS, lako je zaključiti da iznosi koliko i trećina godišnjeg budžeta Republike Srpske (600 miliona KM u odnosu na 1,8 milijardi KM). Simptomatično je da je u posljednjih nekoliko godina korupcija uglavnom otkrivena u institucijama u kojima se rijetko vrši revizija ili koje se uopšte rijetko kontrolišu. Ovaj problem

<sup>21</sup> Više informacija se može naći u Izvještaju revizora za javni sektor Republike Srpske za ukupne finansijske izvještaje Republike Srpske.

može biti riješen donošenjem propisa o obaveznoj reviziji svih javnih preduzeća i obaveznom objavljivanju revizorskih izvještaja.

Do sada je praksa u pogledu obavezne revizije i objavljivanja rezultata revizije prilično varirala i bila nedefinisana. Politika ustanova po pitanju revizije finansijskih izvještaja se razlikuje. Zakon propisuje da neke institucije i javna preduzeća svoje izvještaje daju na vanjsku reviziju privatnim revizorskim kuća, ali on ne važi za većinu ustanova. Imamo pozitivan primjer Regulatorne komisije za energetiku Republike Srpske, koja svake godine bira eksternog revizora putem javnog konkursa, postupkom koji je krajnje transparentan. Isto tako, njihovi izvještaji su dostupni javnosti na njihovoj web stranici. Ova institucija je otišla još dalje, tako što je usvojila posebne interne akte o dostupnosti informacija u skladu sa Zakonom o slobodi pristupa informacijama. Još jedan pozitivan primjer takve prakse je Javni RTV servis Republike Srpske (RTRS). Ovo javno preduzeće je takođe donijelo interna pravila koja propisuju reviziju finansijskih izvještaja RTRS, kao i javno objavljivanje izvještaja revizije.

S druge strane, računari Elektroprivrede RS takođe se kontrolišu kroz reviziju jednom godišnje od strane eksterne revizorske kuće. Budući da se sva pojedinačna preduzeća koja čine sistem Elektroprivrede kotiraju na Banjalučkoj berzi, ti izvještaji su dostupni javnosti. Međutim, glavni izvještaj o konsolidovanim finansijskim izvještajima cijelog sistema se ne objelodanjuje. Ovo se objašnjava činjenicom da bi se takvim izvještajem otkrile povjerljive informacije o samom sistemu, što je argument koji se kosi sa Zakonom o slobodi pristupa informacijama koji je trenutno na snazi u Bosni i Hercegovini.

Situacija u pogledu finansijske kontrole je vjerovatno najgora u slučaju javnih fondova. Tri javna fonda raspoložu najvećim finansijskim sredstvima, a to su Fond za penziona i invalidsko osiguranje Republike Srpske, Fond zdravstvenog osiguranja Republike Srpske i Investiciono-razvojna banka Republike Srpske. U stvarnosti, Investiciono-razvojna banka Republike Srpske upravlja sa šest različitih javnih fondova, a to su:

- Fond stanovanja Republike Srpske
- Fond za razvoj i zapošljavanje Republike Srpske
- Fond za razvoj istočnog dijela Republike Srpske
- Akcijski fond Republike Srpske
- Fond za restituciju Republike Srpske
- Fond za upravljanje nekretninama i potraživanjima Republike Srpske

Fond za penziona i invalidsko osiguranje Republike Srpske prikuplja penziona davanja od svih pravnih lica u Republici Srpskoj. Godišnji budžet Fonda iznosi približno milijardu KM. Kancelarija za reviziju javnog sektora Republike Srpske je prije dvije godine izvršila reviziju ovog fonda. Fond zdravstvenog osiguranja Republike Srpske prikuplja zdravstvene doprinose od svih pravnih lica u Republici Srpskoj. Godišnji budžet tog Fonda iznosi oko pola milijarde KM. Kancelarija za reviziju javnog sektora Republike Srpske je posljednji put izvršila reviziju te institucije prije dvije godine. Revizorski izvještaji za oba ova fonda otkrili su da postoji određeno kršenje zakona, ali ni za jednog od njih ne postoji zakonska obaveza u smislu angažovanja vanjskih revizorskih kuća.

Investiciono-razvojna banka RS, zajedno sa svim svojim fondovima, najveća je entitetska finansijska ustanova u Republici Srpskoj. Ukupna imovina svih fondova zajedno procjenjuje se na nekoliko milijardi KM. Postoji zakon koji propisuje godišnju reviziju finansijskog poslovanja Banke (Zakon o Investiciono-razvojnoj banci). Međutim, Narodnoj skupštini Republike Srpske dostavljaju se na usvajanje samo izvještaji o poslovanju Investiciono-razvojne banke, dok se



izvještaji o radu pojedinačnih fondova nikada ne objavljuju javno. Ovim se revizija u velikoj mjeri obesmišljava, budući da su upravo fondovi ti koji odobravaju zajmove.

Kada su u pitanju opštine, nadzor nad njihovim finansiranjem je takođe ograničen, a vrši ga isključivo Kancelarija za reviziju javnog sektora RS. Opštinski budžeti znatno se razlikuju, i kreću se od oko 1.000.000 KM (npr., Opština Istočni Stari Grad Sarajevo), pa do 140 miliona KM (budžet Grada Banja Luka, koja se smatra najvećom opštinom po visini budžeta). U posljednje tri godine nije vršena revizija budžeta najveće opštine.

Teorijski, bilo bi moguće da se angažuje Kancelarija za reviziju javnog sektora RS da vrši kontrolu svih javnih institucija na godišnjem nivou, iako bi takva praksa zahtijevala značajno povećanje budžeta ove institucije. Vrlo je vjerovatno da se to neće dogoditi, budući da vlasti na svim nivoima pokušavaju da „stegnu kaiš“. Osim toga, godišnja revizija institucija se može pokazati kontraproduktivnom u određenoj mjeri, jer objektivnost revizora može doći u pitanje.

Kako stvari trenutno stoje, Kancelarija za reviziju javnog sektora RS donosi godišnji plan, koji usvaja i odobrava Narodna skupština Republike Srpske. Postupak odabira ustanova u kojima će se vršiti revizija mora biti pažljivo osmišljen. Iako se trenutno ne vrše konsultacije s vanjskim stručnjacima vezano za odabir institucija za reviziju, takav potez bi se mogao pokazati korisnim i svrsishodnim.

Angažovanje privatnog sektora u postupku finansijske kontrole trošenja javnog novca imalo bi svoje prednosti i mane. Privatni sektor je definitivno produktivniji i efikasniji, ali treba imati na umu da funkcioniše na komercijalnoj osnovi. Najefikasnije rješenje bi vjerovatno predstavljala kombinacija privatne i državne revizije. U skladu s tim, moguće je definisati sljedeće opcije za izmjenu važeće politike u oblasti revizije javnih ustanova:

Opcija	Nulta opcija (trenutna situacija)	Opcija 1 (obavezna godišnja revizija svih ustanova)	Opcija 2 (revizija zavisi od prethodnih izvještaja)	Opcija 3 (revizija zavisi od prethodnih izvještaja)
Obavezna godišnja revizija od strane Kancelarije za reviziju javnog sektora	Ne (samo ukoliko je to predviđeno planom Kancelarije za reviziju javnog sektora)	Ne (samo ukoliko je to predviđeno planom Kancelarije za reviziju javnog sektora)	Ne (Revizije bi vršila Kancelarija za reviziju javnog sektora u onim institucijama u čijim finansijskim izvještajima su prethodno otkrivene nepravilnosti.)	Ne (Revizije bi vršila Kancelarija za reviziju javnog sektora u onim ustanovama u čijim finansijskim izvještajima su prethodno otkrivene nepravilnosti, kao i u ustanovama predviđenim godišnjim planom.)
Obavezna godišnja revizija od strane privatne eksterne firme.	Nedefinisano (samo sporadični slučajevi)	Da	Ne (Revizija bi se vršila jednom u tri godine, ukoliko se pokaže da je finansijsko poslovanje ustanove ispravno. U suprotnom, vršila bi se na godišnjem nivou.)	Ne (Revizija bi se vršila jednom u tri godine, ukoliko se pokaže da je finansijsko poslovanje ustanove ispravno. U suprotnom, vršila bi se na godišnjem nivou.)
Učestalost revizije od strane privatnog ugovarača	Nije precizirano	Godišnje	Jednom u tri godine	Jednom u tri godine
Transparentnost kao uslov	Ne postoji	Da	Da	Da
Procjena troškova	Umjereni	Veoma visoki	Srednji	Visoki
Procenat pokrivenosti ustanova	Umjerena	Puna (100%)	Srednja	Visok

Nulta opcija opisuje trenutnu situaciju. Kako stvari stoje, zakonodavstvo koje je na snazi ne propisuje obaveznu godišnju reviziju, tako da ih Kancelarija za reviziju javnog sektora provodi prema svom godišnjem planu. S druge strane, zakoni ne definišu učestalost ili transparentnost revizija koje vrše privatne revizorske kuće. Prema tome, izvještaji privatnih revizorskih kompanija, koje povremeno vrše reviziju određenih ustanova, ne objavljuju se javno.

Opcija 1 znači propisivanje obavezne redovne revizije za sve javne ustanove od strane privatnih komercijalnih kuća na godišnjem nivou. Sem toga, Kancelarija za reviziju javnog sektora bi vršila reviziju tih istih ustanova prema svom planu. Ova opcija bi se pokazala preskupom, jer bi pokrila sve javne ustanove u okviru sistema. Ovakva praksa ne bi bila isplativa, jer bi podrazumevala utrošak značajnih sredstava.

Opcija 2 podrazumeva obaveznu redovnu reviziju svih javnih ustanova od strane privatnih komercijalnih kompanija najmanje jednom u tri godine. U slučaju da komercijalna revizija utvrdi postojanje nepravilnosti, Kancelarija za reviziju javnog sektora bi takođe morala da izvrši reviziju te ustanove. Iako bi ova opcija bila neznatno skuplja, sistem bi se u znatnoj meri oslanjao na komercijalnu reviziju i mišljenje privatnih kuća o finansijskoj ispravnosti ustanova i preduzeća.

Trećom opcijom se propisuje redovno vršenje revizije javnih ustanova od strane Kancelarije za reviziju javnog sektora i privatnih kuća. Komercijalna revizija bi se vršila jednom u tri godine, u slučajevima kada su finansijske knjige ustanova ispravne, dok bi u isto vrijeme Kancelarija za reviziju javnog sektora radila prema svom godišnjem planu. Sem toga, ona bi se uključivala u slučajevima kada komercijalna revizija otkrije nepravilnosti.

Iako bi troškovi provodjenja ove opcije bili nešto viši, njome bi se sigurno poboljšala finansijska disciplina javnih ustanova. Osim toga, došlo bi i do znatnih ušteda troškova, jer bi kontrola institucija bila kontinuirana. Dakle, u datim okolnostima, ova opcija se pokazuje najpraktičnijom i najizvodljivijom.

U slučaju prihvatanja posljednje opcije, trebalo bi imati na umu pozitivne i negativne aspekte uključivanja privatnog sektora tj. komercijalnih revizorskih kuća u provjeru finansijskih izvještaja. Jedna od najvećih prednosti ovakve politike bila bi smanjenje birokratije. Privatne revizorske kuće bi takođe bile efikasnije od državnih revizorskih institucija. Međutim, kako komercijalne kuće rade za novac, lako bi moglo doći do pritiska od strane mogućih klijenata u smislu nedodjeljivanja ugovora, ukoliko im se ne izađe u susret. Vršenje revizije od strane vanjskih revizorskih kuća bi moglo ugroziti kvalitet postupka. Revizorske firme se sve više takmiče za dobijanje poslova, što brine stručnjake u oblasti revizije, koji tvrde da pad ugovornih cijena može uticati negativno na kvalitet rada revizora. Istovremeno, ovo je postalo veliki razlog za zabrinutost među revizorima u pojedinim zemljama.

Ukoliko se komercijalnoj eksternoj reviziji ne pristupa namjerno s ciljem smanjenja odgovornosti državnih revizora, takav potez bi se temeljio na uvjerenju da državni revizori zaostaju u radu za privatnim revizorskim kućama. To bi ukazalo na potrebu jačanja kapaciteta kancelarije za reviziju javnog sektora. Ukoliko, međutim, okolnosti nalažu da bi bilo najbolje da se pojedine revizije provedu eksterno, ispoštovaće se ustavne odredbe ukoliko Kancelarija za reviziju javnog sektora formalno ostane u nadležnosti revizije, a u dogovoru s nadležnim tijelima odluči da povjeri posao komercijalnoj revizorskoj kući. Od kritične je važnosti da Kancelarija za reviziju javnog sektora bude i ostane zakonski revizor svih javnih ustanova. Svakako, ideja da javna institucija



može slobodno da bira kojoj privatnoj revizorskoj kući i koliko dugo će odgovarati za ispravnost svog poslovanja i finansijskih knjiga direktno podriva koncept održive odgovornosti.

U skladu s navedenim, biće situacija, posebno u zemljama čije su državne revizorske službe malih kapaciteta, gdje će privatne kompanije morati da budu uključene. Kod dodjeljivanja poslova revizije rada državnih ustanova vanjskim kućama uvek je prisutna opasnost od sukoba interesa. Privatnoj revizorskoj firmi bi trebalo da bude zabranjeno pružanje drugih usluga javnoj ustanovi nad kojom vrši reviziju, barem za vrijeme trajanja ugovora. Doista, najuvjerljiviji argument privatnog sektora je da eksterni revizor može pružiti niz dodatnih finansijskih usluga koje državni revizori trenutno ne pružaju. Ovaj argument zanemaruje važnost sukoba interesa u radu javnog sektora.

Možda je najjači argument protiv dodjeljivanja poslova revizije privatnom sektoru taj da kancelarija za reviziju javnog sektora djeluje kao filter između revidiranih odjeljenja, ministarstava i pojedinaca na jednoj strani, i zakonodavnih tijela na drugoj. Ako se zakonodavna tijela ne mogu osloniti na kancelariju za reviziju javnog sektora da izdvoji najvažnije probleme, biće suočena s nizom izvještaja bezbroj računovodstvenih firmi. U svjetlu mnogih pojedinačnih izvještaja, od kojih svaki zahtijeva pažnju zakonodavca, zadatak identifikovanja najvažnijih pitanja biće za nadležna zakonodavna tijela izuzetno naporan i dugotrajan.

U nekim zemljama postoji trend oslobađanja ustanova u državnom vlasništvu ili pod kontrolom države obaveze revizije od strane kancelarije za reviziju javnog sektora, tako što se opunomoćuju da imenuju revizore iz privatnog sektora za obavljanje revizije u okviru domaćeg zakonodavstva i mimo nadzora kancelarije za reviziju javnog sektora. S obzirom na okolnosti, takva praksa u ovoj zemlji ne bi bila moguća, pošto je Kancelarija za reviziju javnog sektora prilično nezavisna u donošenju svojih godišnjih planova poslova revizije.

## Zaključci i preporuke

### **Objavljivanja revizorskih izvještaja i obaveza vršenja revizije i**

1. **Obaveza objavljivanja revizorskih izvještaja mora se eksplicitno navesti u propisima koji se tiču rada javnih ustanova.** Stvarna moć revizora ostaje u činjenici da se revizorski izvještaji objavljuju u javnosti. Ove aktivnosti obično znače davanje preporuka ili podnošenje zaključaka nekim drugim tijelima, koja potom reaguju. U ovom trenutku, ne postoji posebna odredba u Zakonu o javnim preduzećima ili u nekom drugom zakonu u Republici Srpskoj kojom se to propisuje. Neki revizorski izvještaji o radu javnih ustanova ne objavljuju se u Službenom glasniku Republike Srpske, niti se objelodanjuju na neki drugi način. Za razliku od zakonodavstva Bosne i Hercegovine, Direktiva 2006/43/EC Evropske unije jasno propisuje obavezno vršenje revizije javnih ustanova. Njome se jasno definišu uslovi pod kojima se objavljuju revizorski izvještaji zajedno sa drugom pratećom dokumentacijom. Ipak, određeni pomaci postignuti su na tom području u drugoj polovini 2011. godine. Nakon potpisivanja Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju, Bosna i Hercegovina je preuzela obvezu da izvrši promjene odgovarajućih važećih zakonskim propisa u smislu povećanja transparentnosti finansijskih i organizacionih struktura. U skladu s navedenim uslovom, Republika Srpska je na određeni način promijenila Zakon o javnim preduzećima. Uz to, takođe je usvojila odredbu kojom su sve javne ustanove dužne da daju podatke o korištenju javnih sredstava. Ipak, ovaj propis ih još uvijek ne obvezuju da javno objavljuju svoje finansijske i revizorske izvještaje. Osim toga, različite ustanove će vjerovatno različito tumačiti ovaj zakon i propis, jer se ne precizira kako tačno treba da izgledaju finansijski izvještaji i prateće napomene. Takođe, ne navodi se ni koliko detaljni treba da budu, pa se može pretpostaviti da će ustanove stavljati samo najopštije informacije na svoje web stranice.

### **Dodjeljivanje poslova revizije vanjskim revizorskim kućama**

2. **Reviziju finansijskog poslovanja javnih ustanova bi trebalo da vrše vanjske revizorske kuće s kredibilitetom.** Dodjeljivanjem poslova finansijske kontrole privatnim kućama neće se samo poboljšati nadzor nad tim ustanovama, već će doći i do podjele odgovornosti. Predložene izmjene imaju za cilj da smanje mogućnost vršenja nezakonitih aktivnosti stvaranjem dodatnih mehanizama kontrole trošenja javnih sredstava. Takvi dodatni vanjski mehanizmi kontrole mogu biti stvoreni postavljanjem uslova obavezne revizije finansijskih izvještaja svih državnih ustanova i javnih preduzeća od strane ovlaštenih revizorskih kuća najmanje jednom u periodu od tri godine. Nakon provođenja revizije, nadležni odbor za reviziju bi trebalo da prati provođenje preporuka koje je dao vanjski revizor u svom izvještaju. U slučaju da se otkriju bilo kakve povrede zakona ili nepravilnosti, Kancelarija za reviziju javnog sektora bi takođe izvršila reviziju kako bi se potvrdili ili odbacili takvi rezultati. Na taj način, kontrola finansijskih sredstava bila bi u većoj mjeri usmjerena ka onim ustanovama za koje se ispostavi da su problematične.

### **Odbori za internu reviziju**

3. **Jačanje kapaciteta odbora za internu reviziju.** Moguće je uspostaviti unutrašnje mehanizme kontrole stvaranjem odbora za reviziju za svaku javnu ustanovu.<sup>22</sup> Trenutno, nadležnosti takvih tijela nisu precizno definisane.

### **Kancelarija za reviziju javnog sektora**

4. **Jačanje kapaciteta državnih revizorskih institucija.** Borba protiv korupcije i zloupotrebe sredstava zahtijeva pristup sa više strana, koji uključuje reformu javne uprave,

<sup>22</sup> Za više informacija pogledati Direktivu 2006/43/EC Evropskog parlamenta i Savjeta Evrope od 17. maja 2006. godine.





sudstva i povrh svega kulturnih vrijednosti određenog društva. S obzirom da predstavljaju nezmjenljiv faktor u toj borbi, državne kancelarije za reviziju javnog sektora bi trebalo da imaju bezrezervnu podršku, u smislu izdvajanja novčanih sredstava, institucionalne podrške i poboljšanja ljudskih kapaciteta.

#### ***Primjena računovodstvenih standarda***

5. **Obezbjeđivanje pune primjene međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor kao najboljeg načina finansijskog izvještavanja.** Relevantne međunarodne ustanove uspostavile su okvir za finansijsko izvještavanje, kojim se utvrđuju forma i sadržaj finansijskih izvještaja koje treba da objavljuju javne ustanove.

## Prilozi

**Prilog A:** Lista ustanova koje su bile predmet istraživanja

**Budžetske ustanove:** Vlada Republike Srpske i njena ministarstva, Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske, osnovni i okružni sudovi i tužilaštvo;

**Javne ustanove koje se samostalno finansiraju:** Regulatorna agencija za energetiku Republike Srpske, Komisija za hartije od vrijednosti Republike Srpske, Agencija za bankarstvo Republike Srpske, Agencija za osiguranje Republike Srpske, Srpska novinska agencija (SRNA);

**Javni fondovi:** Fond za penziono i invalidsko osiguranje Republike Srpske, Fond zdravstvenog osiguranja Republike Srpske, Investiciono-razvojna banka Republike Srpske, Fond stanovanja Republike Srpske, Fond za razvoj i zapošljavanje RS, Fond za razvoj istočnog dijela Republike Srpske, Akcijski fond, Fond za restituciju, Fond za upravljanje nekretninama i potraživanjima Republike Srpske;

**Javna preduzeća:** Elektroprivreda RS – matično preduzeće a.d. Trebinje, Javni radio-televizijski servis Republike Srpske (Radio-televizija Republike Srpske), Javno preduzeće „Putevi RS”, Aerodromi RS a.d. Banja Luka;

**Opštine:** Banja Luka, Laktaši, Prijedor, Istočno Sarajevo



## Bibliografija

1. Blagovčanin, Srđan. "Korupcija u Bosni i Hercegovini." Transparency International BiH. Juni 2009. [http://www.fes.ba/publikacije/2009Korupcija\\_u\\_BiH.pdf](http://www.fes.ba/publikacije/2009Korupcija_u_BiH.pdf)
2. Izvještaj Glavnog revizora Republike Srpske po izvršenoj reviziji Konsolidovanog izvještaja Budžeta RS i reviziji finansijskih izvještaja budžetskih korisnika RS za 2009. godinu a revidiranih u 2010. godini. Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske, Banja Luka. Avgust 2010.
3. The Global Programme against Corruption. UN Anti-Corruption Toolkit, United Nations Office on Drugs and Crime, 3<sup>rd</sup> edition, Vienna. Septembar 2004. [http://www.unodc.org/documents/corruption/publications\\_toolkit\\_sep04.pdf](http://www.unodc.org/documents/corruption/publications_toolkit_sep04.pdf)
4. Studija sistema nacionalnog integriteta. Transparency International, Bosnia and Herzegovina. 2007
5. Monitoring implementacije antikorupcione strategije 2009-2014, Bosna i Hercegovina. Decembar 2010; <http://ti-bih.org/2936/monitoring-provodenja-strategije-za-borbu-protiv-korupcije-2009-2014/>
6. Evropska komisija. "Izvještaj o napretku za Bosnu i Hercegovinu." Website Direkcije za evropske integracije Bosne i Hercegovine: [www.delbih.ec.europa.eu/docs/ProgressReport20091.pdf](http://www.delbih.ec.europa.eu/docs/ProgressReport20091.pdf)
7. Rajko Tomaš, *Kriza i siva ekonomija u Bosni i Hercegovini. Sarajevo, 2010.* <http://www.fes.ba/publikacije/2010-Kriza-i-Siva-ekonomija-u-BIH.pdf>
8. *Privatizacija državnog kapitala u Bosni i Hercegovini. Transparency International. Banja Luka, Juni 2009*
9. *Okvirni budžet institucija Bosne i Hercegovine u periodu 2010. do 2012, Ministarstvo Finansija Bosne i Hercegovine (2009)*
10. *Confronting corruption: The elements of a national integrity systems, Transparency International Source Book 2000, Jeremy Pope*
11. *Akcionni plan za borbu protiv korupcije 2009-2014, Transparency International BiH*

### Poveznice na Internetu:

<http://www.mojevijesti.ba/novost/75086/borba-protiv-korupcije-samo-deklarativna>  
[http://www.transparency.org/policy\\_research/surveys\\_indices/cpi/2009](http://www.transparency.org/policy_research/surveys_indices/cpi/2009)  
<http://www.glassrpske.com/vijest/6/hronika/38584/lat/Crna-hronika-vikend-14-15-april.html>  
<http://www.glassrpske.com/vijest/6/hronika/19821/lat/Nedjija-Sehalic-oslobodjena-optuzbe.html>  
<http://www.capital.ba/prikrivani-podaci-o-poslovanju-u-zeljeznicama-rs/>  
<http://www.oslobodjenje.ba/index.php/swf/swf/index.php?id=3836>  
<http://novitalas.com/2011/07/23/jp-putevi-rs-na-racunu-fali-4-miliona/>



**Vanja Milašinović** je ekonomist zainteresovan za područja javnih finansija i finansijskog izvještavanja. Tokom svoje karijere radio je za različite javne i privatne kompanije. Tokom posljednjih šest godina stalno je zaposlen kao revizor gdje radi za jednu od najvećih organizacija koje pružaju profesionalne usluge u svijetu. Vanja je predsjednik Udruženja za analizu javnih politika i član je Izvršnog odbora U.S. Alumni Asocijacije u BiH. Vanja je stekao diplomu iz ekonomije na Univerzitetu u Banjaluci i Master studije na Univerzitetu u Beogradu. On je takođe učestvovao na brojnim međunarodnim seminarima i proveo je godinu dana školovajući se u SAD-u. Vanja je radio kao konsultant i istraživač za nekoliko različitih međunarodnih organizacija.



Fond  
otvoreno društvo  
Bosna i Hercegovina

Fond otvoreno društvo BiH pokrenuo je Program podrške istraživanjima u oblasti javnih politika početkom 2004. godine. Osnovni cilj programa je unaprijeđenje istraživanja i analize javnih politika kako bi se potaknuo argumentovani dijalog i razvio takav način donošenja odluka u oblasti javnih politika koji će počivati na relevantnim informacijama i realnim opcijama.

Program obuhvata edukaciju iz oblasti istraživanja javnih politika, stipendije za istraživače i mentorstvo u toku istraživanja. Do sada je, u okviru ovog programa, stipendiran 81 istraživač.