

Uloga i značaj nezavisnih institucija

URED ZA REVIZIJU INSTITUCIJA BOSNE I HERCEGOVINE



Sarajevo, 2020.

Uloga i značaj nezavisnih institucija

URED ZA REVIZIJU INSTITUCIJA BOSNE I HERCEGOVINE



Sarajevo, 2020.

Impressum

Izdavač:

Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine

Sjedište: Sarajevo

Hamdije Čemerlića 2/XIII,

71 000 Sarajevo, Bosna i Hercegovina

tel/fax: 033 70 35 73, 033 70 35 65

Email: saibih@revizija.gov.ba, saibih@bih.net.ba

www.revizija.gov.ba



URED ZA REVIZIJU INSTITUCIJA BIH
КАНЦЕЛАРИЈА ЗА РЕВИЗИЈУ ИНСТИТУЦИЈА БИХ
AUDIT OFFICE OF THE INSTITUTIONS OF BOSNIA AND HERZEGOVINA

www.revizija.gov.ba

Pripremio:

Prof. Dr. Nino Serdarević

Implementacija:

INNOVA Management Consulting



Dizajn i DTP:

Ferida Abdagić

Tiraž:

30

Podrška izradi ove publikacije pružena je u okviru Programa jačanja javnih institucija u BiH kao dio podrške reformi javne uprave u BiH. Program jačanja javnih institucija provodi Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH u ime Saveznog ministarstva za ekonomsku saradnju i razvoj Njemačke savezne vlade u saradnji s Vladom Ujedinjenog Kraljevstva. Mišljenja i stavovi izraženi u ovoj publikaciji ne odražavaju stavove niti službene politike vlada Njemačke i Ujedinjenog Kraljevstva.



Implemented by



In cooperation with:





SADRŽAJ

Uvod	6
1. Vrhovne revizijske institucije kao nezavisne institucije nadzora	7
1.1. Definicija nezavisnih (nadzornih) institucija	7
1.2. Nadležnosti vrhovnih revizijskih institucija	8
1.3. Imperativ nezavisnosti	10
2. Uloga i značaj vrhovnih revizijskih institucija	12
2.1. Očekivanja od vrhovnih revizijskih institucija na međunarodnom planu	12
2.2. Pojam vrijednosti za novac	14
2.3. Jačanje odgovornosti, transparentnosti i učinkovitosti rada javne uprave	14
2.4. Sprječavanje korupcije	15
3. Mandat Ureda i osnovni principi revizije	17
3.1. Nadležnost i mandat	17
3.2. Finansijska revizija i revizija usklađenosti	17
3.3. Revizija učinka	22
4. Komunikacija Ureda sa zainteresovanim stranama i praćenje	28
4.1. Komunikacija sa subjektom koji je predmetom revizije	28
4.2. Komunikacija s predstavnicima civilnog društva	29
4.3. Komunikacija s parlamentom BiH	29
4.4. Praćenje realizacije preporuka (follow-up)	29
Bibliografija	32

SKRAĆENICE:

BD = Brčko Distrikt Bosne i Hercegovine
FBIH = Federacija Bosne i Hercegovine
IFPP = Međunarodni okvir profesionalnih objava (eng. International Framework of Professional Pronouncements)
INTOSAI = Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (eng. International Organization of Supreme Audit Institutions)
ISSAI = Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (eng. International Standards of Supreme Audit Institutions)
MSFI = Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja
RS = Republika Srpska
VRI = Vrhovne revizijske institucije

UVOD

Revizija javnog sektora predstavlja dio regulatornog sistema čiji je cilj pravovremeno otkriti devijacije od usvojenih standarda i kršenja principa zakonitosti, efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti upravljanja javnim sredstvima, kako bi se omogućilo preduzimanje korektivnih mjera u pojedinačnim slučajevima, a odgovorne primoralo da prihvate odgovornost ili kako bi se preduzeli koraci na sprječavanju ili barem otežavanju takvih prekršaja.

Nesporna činjenica jeste da revizija javnog sektora doprinosi povećanju odgovornosti javne uprave, te da postoje nebrojeni dokazi o uticaju rada revizije kako na transparentnost, tako i na efektivnost i efikasnost rada tijela, koja su predmetom revizije.

Ured za reviziju institucija BiH, shodno nalazima revizije, daje preporuke za otklanjanje nepravilnosti i slabosti koje su konstatovane u procesu revizije. Institucije BiH postupajući po izdatim preporukama osiguravaju usklađenost budućeg rada s relevantnim regulatornim okvirom i upravljanje javnim sredstvima na ekonomičan, efikasan i efektivan način.

Stoga stepen realizacije preporuka predstavlja jedan od ključnih parametara učinkovitosti Ureda, a informacije o obavljenim revizijama, izdatim preporukama i statusu realizacije svake preporuke Ured prezentuje putem ažuriranog registra objavljenog na web portalu, te time omogućava transparentnost rezultata svoga rada i postupanja institucija Parlamentarnoj skupštini BiH, građanima i ostalim zainteresovanim stranama.

Ova brošura ima za cilj državne službenike u institucijama BiH upoznati sa osnovnim načelima i principima rada vrhovnih revizijskih institucija, a u skladu s kojima Ured planira i provodi svoje aktivnosti. U posebnome, brošurom se promoviše odgovorno postupanje po datim preporukama i pojašnjava direktna poveznica postupanja po izdatim preporukama i jačanja odgovornosti, transparentnosti i učinkovitosti vlade i vladinih tijela.

Brošura je koncipirana na način da čitaocu predstavi:

- Nadležnost i ulogu državne revizije, kao nezavisne institucije u parlamentarnom i javnom nadzoru izvršne vlasti;
- Ulogu revizije u jačanju odgovornosti, transparentnosti i učinkovitosti javne uprave i sprječavanja korupcije;
- Principe rada Ureda za reviziju institucija BiH, davanje preporuka i
- Praćenje realizacije preporuka i uticaj na jačanje javne uprave.

1. Vrhovne revizijske institucije kao nezavisne institucije nadzora

1.1. Definicija nezavisnih (nadzornih) institucija

U praksi ne postoji unifikovana definicija nezavisnih nadzornih institucija, niti njihovog mandata, a uspostavljene institucije i njihove nadležnosti u značajnom se razlikuju u nacionalnim jurisdikcijama. De Vrieze (2019), pak, navodi da postoje određene zajedničke karakteristike u opusu djelovanja nezavisnih nadzornih institucija, a isto je sadržano u nadzoru nad demokratskim funkcionisanjem i integritetom izvršne vlasti i javne uprave. Postoji također i distinktivna razlika između tijela koja su primarno zadužena za nadzor i regulatornih tijela.

Regulatorna tijela svoju nadležnost crpe u regulisanju i nadzoru određenog sektora politika i regulatornog okvira.

Nezavisne nadzorne institucije, s druge strane, imaju dosta širi mandat, a koji obuhvata i dobro upravljanje (učinkovitost i efikasnost) u javnoj upravi, kao i zaštitu prava građana. Samim time, nezavisnost nadzornog tijela za razliku od nezavisnosti u radu regulatornog tijela podrazumijeva i diskreciju opredjeljenja subjekta koji će biti predmetom nadzora.

Institucije pravosuđa također u svojoj nadležnosti imaju nadzornu funkciju, bilo da se radi o ocjeni postupanja javne uprave u skladu s relevantnim zakonskim okvirom ili ustavnosti predloženih zakona, ali primarno se svojom nadležnošću ne svrstavaju u nezavisne nadzorne institucije.

U konkretnom, nezavisne nadzorne institucije obuhvataju državne revizore, institucije za ljudska prava, instituciju ombudsmena za ljudska prava, javne pravobranioce, etičke komisije, agencije za borbu protiv korupcije, kao i specifične mehanizme za podnošenje i procesuiranje žalbi građana.

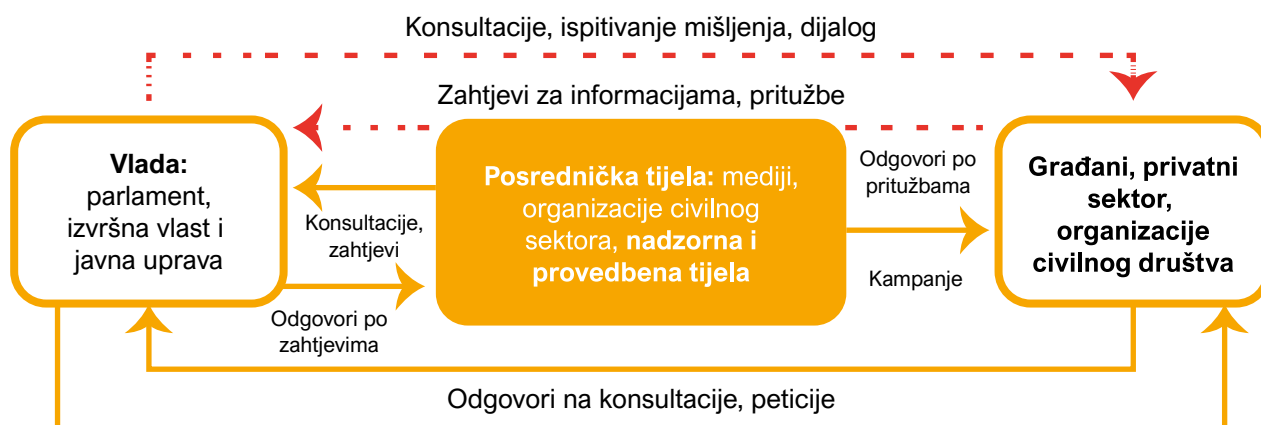
WFD (2020) svrstava sve nezavisne nadzorne institucije u četiri kategorije:

- a. Nadzorne institucije u domenu ljudskih prava, koje obuhvataju i ombudsmene za ljudska prava;
- b. Vrhovne revizijske institucije (u daljnjem „VRI“), koje ujedno predstavljaju najstarije nezavisne institucije u većini država;
- c. Nadzorne institucije zadužene za borbu protiv korupcije, između ostalog i predmet preporuke za njihovo osnivanje sadržan u UN Konvenciji za borbu protiv korupcije;
- d. Nezavisne institucije zadužene za nadzor nad organizacijom i provedbom izbora, kao najznačajnijim aspektom demokratske uprave.

Položaj nezavisnih nadzornih institucija bi trebao osigurati ravnotežu između izvršne i zakonodavne vlasti u dijelu gdje parlament koristi institucionalne kapacitete i ekspertizu nezavisnih nadzornih institucija kako bi djelotvorno analizirao postupanja vlade.

Njihova uloga u dijelu nadzora nad radom javne uprave može biti u nezavisnom provođenju istraga, izdavanju obavezujućih ili neobavezujućih nalaza i preporuka po pitanjima odgovornosti i integriteta javne uprave, ocjeni provedbe zakonodavnog okvira i javnih politika, ali i objedinjavanje podataka o podnesenim žalbama. U osnovi, nezavisnost institucija prevashodno je neophodna kako bi se osigurala odgovornost javne uprave i gradilo povjerenje zainteresovanih strana, obezbijedila suštinska osnova za dijalog i saradnju.

Ilustracija 1. Protok informacija u idealnom sistemu otvorene vlade



Izvor: *Involve* (2009)

Institucije ombudsmena i državnih revizora predstavljaju demokratske mehanizme pomoću kojih se ispituje izvršni dio vlade, ali i mehanizme upravljanja u dijelu njihove savjetodavne funkcije u segmentu odnosa s klijentima, građanskim pravima, djelotvornosti i učinkovitosti javne uprave (Kostadinova, 2015).

1.2. Nadležnosti vrhovnih revizijskih institucija

Prema DFID (2004), mandat vrhovnih revizijskih institucija se može pripisati jednom od modela, poput Westminster modela, pravosudnog modela ili kolegijalnog modela.

Westminsterski model, povezan sa sistemom parlamentarne odgovornosti (parlament odobrava buduće izdatke izvršne vlasti). Westminsterski model karakterizuje nacionalni ured za reviziju (NAO) s glavnim revizorom (s jakim zaštitnim mjerama koje osiguravaju nezavisnost glavnog revizora). VRI revidira budžete i dostavlja svoje nalaze revizije parlamentarnom tijelu. Zauzvrat, parlamentarna skupština izdaje vlastita izvješća i preporuke, na koje vlada odgovara.

Pravosudni model, u kojem je VRI dijelom sistema pravosuđa (nezavisno od izvršne i zakonodavne vlasti, imajući samo ograničenu interakciju s parlamentom). Državni revizori mogu izreći kazne i sankcije revidiranim službenicima. S druge strane, ovakav model implicira mogući nedostatak transparentnosti, ukoliko rasprave nisu otvorene i parlament nije uključen.

Kolegijalni model podrazumijeva da se odluke u državnoj reviziji donose na kolegijalan način, a da se članovi imenuju na određeno vrijeme glasanjem u parlamentu, pri čemu je moć donošenja odluka unutar VRI zajednička. Nezavisnost i nepristranost kolegija pri tome mogu biti narušeni ako politička stranka ima dominantan položaj i može uticati na postupak imenovanja, posebno ako se uslovi članova odbora VRI podudaraju s parlamentarnim uslovima. (Martini 2012).

Učinkovitost vrhovnih revizijskih institucija, osnovanih prema Westminsterском i kolegijalnom modelu je većim dijelom uslovljena učinkovitošću rada parlamentarnih komisija, posebno u dijelu davanja naloga vršiocima državne vlasti da postupe u skladu s preporukama revizije.

Eksterna revizija javnog sektora u Bosni i Hercegovini se obavlja putem četiri institucije, Ureda za reviziju institucija BiH, Ureda za reviziju institucija Federacije BiH, Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske i Ureda za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BiH.

Saradnja institucija je osigurana putem Koordinacionog odbora, čija nadležnost i djelokrug rada su detaljnije regulisani članom 46. Zakona o reviziji institucija BiH. Odborom predsjedava Generalni revizor Ureda BiH, a članovi su generalni revizori i njihovi zamjenici Ureda za reviziju institucija BiH, Ureda za reviziju institucija u FBiH, Glavne službe za reviziju javnog sektora RS, te Ured za reviziju Brčko distrikta u svojstvu aktivnog posmatrača. Prema informacijama iz Kolegijalnog pregleda 2012. godine, u Bosni i Hercegovini:

Nadležnosti i djelokrug rada eksternih revizora za javni sektor je definisana relevantnim zakonima na nivou Bosne i Hercegovine, Republike Srpske i Federacije BiH, a koji navode nezavisan status revizorskih institucija. Prema članu 4. tih zakona, revizorske institucije, u obavljanju svojih dužnosti i provođenju nadležnosti, nezavisne su i ne podliježu upravljanju ili kontroli bilo kojeg drugog lica ili institucije, osim ako tim zakonima nije drugačije određeno.

Nezavisnost je definisana na sličan način: članovi 23-25. Zakona o VRI BiH i VRI FBiH, kao i članovi 9-10. VRI RS i članovi 25-28. VRI BD, regulišu imenovanje i razrješenje generalnog revizora i zamjenika generalnog revizora. Obje funkcije imenuju parlamenti nakon provođenja jasno definisane procedure za prijavu i odabir i imenuju se na mandat od sedam godina bez mogućnosti ponovnog imenovanja.

Procedura imenovanja se vrši putem parlamentarne komisije za izbor, a u slučaju entiteta, uz odobrenje predsjednika entiteta. Parlament imenuje generalnog revizora i zamjenika, na prijedlog predsjednika.

Parlamenti mogu **razriješiti** generalne revizore i njihove zamjenike (pismena ostavka, nemogućnost obavljanja dužnosti u periodu dužem od šest mjeseci ili kršenje odredbi zakona koje navode da se protiv glavnog revizora i zamjenika glavnog revizora ne može voditi krivični postupak i da nisu osuđeni na kaznu zatvora za krivična djela (Član 25(1) VRI BiH i VRI FBiH, Član 10(4) VRI RS)).

Svi zakoni obavezuju državne revizore da obavljaju funkcije revizije nezavisno i u skladu sa INTOSAI revizorskim standardima.

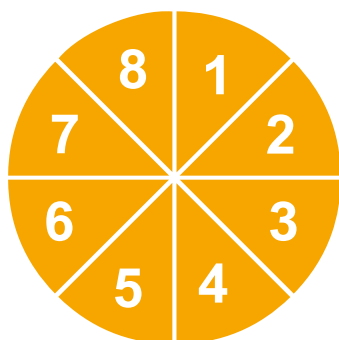
1.3. Imperativ nezavisnosti

Institucionalna nezavisnost, kako formalna, funkcionalna i suštinska, u svom provedbenom smislu mora obuhvatati i odgovornost, kako za dobro upravljanje resursima, tako i za relevantnost i uticaj institucije. Nezavisne nadzorne institucije, čiji se nalazi i preporuke zanemaruju, u biti se smatraju neefikasnim u svom radu. S tim u vezi, učinkovit nadzor od strane nezavisnih institucija podrazumijeva i sposobnost i mogućnost da svoje nalaze i preporuke djelotvorno komuniciraju zakonodavnim i pravosudnim tijelima, a kako bi osigurale da će iste rezultirati očekivanim promjenama. Nezavisnost je imperativ učinkovitosti i vrhovnih revizijskih institucija i institucija ombudsmena za ljudska prava. Preduslov učinkovitosti ovih nadzornih institucija je svakako u institucionalnom integritetu i integritetu zaposlenika, kao osnovnog preduslova da se nalazi i preporuke koje izdaju ove institucije razmatraju s dužnom pažnjom i prihvataju. Nadalje, posebno u slučaju institucije ombudsmena, nezavisnost predstavlja imperativ izgradnje povjerenja kod građana pri razmatranju podnošenja žalbi u situacijama kada vjeruju da su im ugrožena ljudska prava.

Potpisivanjem Deklaracije o smjernicama o pravilima revizije u Limi (Peru) 1977. godine na međunarodnom planu je inicirana neophodnost uspostave funkcionalne i suštinske nezavisnosti vrhovnih revizijskih institucija, a države kao pripadnice Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija i koje primjenjuju međunarodni okvir vrhovnih revizijskih institucija odnosno INTOSAI okvir profesionalnih objava, obavezale su se zakonski regulisati nezavisnost VRI.

Svjesni činjenice da Limska deklaracija polazi od pretpostavke da VRI ne mogu biti u potpunosti nezavisne institucije i da je neophodno daljnje fokusiranje na regulisanje nezavisnosti, članice INTOSAI mreže 2007. godine su potpisale Deklaraciju o nezavisnosti vrhovnih revizijskih institucija u Meksiku, s posebnim fokusom na težnju da članice obezbijede: Postojanje odgovarajućeg i djelotvornog ustavnog/ statutarnog/ pravnog okvira i de facto uredaba ovoga okvira; Nezavisnost čelnika VRI i članova kolegijalne institucije, uključujući sigurnost mandata i pravni imunitet u normalnom odrješenju njihovih dužnosti (uslovi imenovanja, ponovnog imenovanja, zapošljavanja, otkaza i umirovljenja čelnika; imunitet za bilo kakav progon koji proizlazi iz normalnog odbacivanja dužnosti); Dovoljno dug mandat te potpuna diskrecija, prilikom udaljavanja s funkcija vrhovne revizijske institucije (ovlasti VRI da provode revizije po korištenja javnih sredstava, resursa i imovine, Zakonitosti i regularnosti finansijskih izvještaja, Kvaliteti finansijskog menadžmenta i izvještavanja, Ekonomiji i učinkovitosti); Neograničen pristup informacijama; Pravo i obavezu izvještavanja o svom radu (Godišnji izvještaj o radu i rezultatima rada); Slobodu u odlučivanju o sadržaju i vremenu davanja izvještaja o revizijama te slobodu u objavljivanju istih; Postojanje djelotvornog popratnog mehanizma za preporuke vrhovne revizijske institucije; Finansijsku i upravljačku/administrativnu autonomiju te raspoloživost prikladnim materijalnim, monetarnim i ljudskim resursima.

Ilustracija 2. Stubovi nezavisnosti vrhovnih revizijskih institucija



1. Postojanje odgovarajućeg i djelujućeg ustavnog i zakonskog okvira
2. Nezavisnost rukovodilaca vrhovne institucije za reviziju i njenih članova
3. Dovoljno širok mandat i puna sloboda u vršenju funkcije vrhovne institucije za reviziju
4. Neograničen pristup informacijama
5. Prava i obaveze u pogledu izvještavanja o svom radu
6. Sloboda u odlučivanju o sadržaju izvještaja i vremenu njihovog objavljivanja i distribuisanja
7. Postojanje efektivnih mehanizama za praćenje realizacije preporuka
8. Finansijska i upravljačka autonomija i raspoloživost odgovarajućih ljudskih, materijalnih i finansijskih resursa

Generalna skupština UN-a je 2011. godine usvojila Rezoluciju A/66/209 o nezavisnosti VRI pod nazivom: "Promovisanje efikasnosti, odgovornosti, učinkovitosti i transparentnosti javne administracije jačanjem VRI", a 2014. godine i rezoluciju A/RES/69/228, kojom je proširila sadržaj prethodne rezolucije, zagovarajući daljnji rad na nezavisnosti i razvoju kapaciteta vrhovnih revizorskih institucija. I pored navedenog, globalno istraživanje provedeno 2017. godine ukazalo je na činjenicu da su kod 50% institucija uključenih u istraživanje zabilježene okolnosti koje djeluju prijeteći na njihovu nezavisnost.

U Bosni i Hercegovini, za razliku od većine država Evropske unije, pravno-politički i regulatorni osnov za rad i nadležnost vrhovnih revizijskih institucija nije integrisan u državni i entitetske ustave. U Ustavu BiH ne postoji funkcija parlamentarnog i javnog nadzora izvršne vlasti, a što dijelom nije u skladu s Limskom deklaracijom.

2. Uloga i značaj vrhovnih revizijskih institucija

2.1. Očekivanja od vrhovnih revizijskih institucija na međunarodnom planu

Uloga vrhovnih revizijskih institucija u segmentu jačanja integriteta (odgovornosti, transparentnosti), učinkovitosti i efikasnosti javne uprave je decidno i detaljno opisana u cjelokupnom okviru ISSAI standarda, između ostalog i u samim principima finansijske revizije, revizije učinkovitosti i revizije usklađenosti. Revizija subjekata javnog sektora dokazano ostvaruje pozitivan učinak na povjerenje u društvu, jer upućuje na činjenicu u kojoj mjeri se dobro upravlja javnim resursima, a što kao rezultantu ima povećanje odgovornosti i unaprijeđene odluke. Vrhovne revizijske institucije objavljuju rezultate revizije i omogućavaju građanima da tijela javnog sektora pozovu na odgovornost, čime državna revizija implicitno povećava transparentnost javne uprave, ali i omogućuje prostor za učinkovitiju i odgovorniju javnu upravu. Nezavisna, učinkovita i vjerodostojna državna revizija neophodna je za adekvatan nadzor nad upravljanjem i korištenjem javnih resursa, a kako bi se izabrani dužnosnici mogli pozvati na odgovornost pri donošenju odluka. S druge strane, vrhovne revizijske institucije podliježu zahtjevima objektivnosti, kredibiliteta, kompetentnosti i nezavisnosti, kao i odgovornosti za aktivnosti koje preduzimaju, a kako bi izgradili povjerenje kod korisnika svojih izvještaja. Primarni korisnici izvještaja o provedenim revizijama time su građani, parlamenti i ostale interesne grupe.

INTOSAI/EUROSAI

Na globalnoj razini najvažnija platforma za saradnju je Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), osnovana 1953. INTOSAI pruža svjetskoj revizorskoj zajednici institucionalizirani okvir koji potiče razvoj stručnosti i razmjenu znanja. Misija INTOSAI, kao posrednika u razmjeni znanja, sadržana je u misiji „Uzajamno iskustvo koristi svima“. INTOSAI okuplja 195 revizijskih institucija, kao i predstavnike različitih međunarodnih organizacija, Ujedinjenih naroda i Svjetske banke. EUROSAI predstavlja regionalnu organizaciju unutar INTOSAI-a, osnovanu 1990., koja danas u svom članstvu okuplja vrhovne revizijske institucije 49 evropskih država i Evropski revizorski sud.

Kroz procese otvorenog dijaloga i razmjene ideja i stručnosti, INTOSAI također ima za cilj donijeti rezolucije i preporuke kojima se poboljšava finansijsko upravljanje i odgovornost vlada diljem svijeta, čime se građanima pruža vrijednost.

INTOSAI Okvir profesionalnih objava (eng. Framework of Professional Pronouncements)

Načela (INTOSAI-P)	Međunarodni standardi VRI (ISSAI)	Intosai smjernice (GUID)
<p>Osnova načela:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Određuju ulogu i funkcije VRI ▪ Pojašnjavaju ulogu VRI u društvu, ▪ Osiguravaju preduslove za pravilno funkcionisanje i profesionalno ponašanje 	<p>Svrha ISSAI:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ osigurati kvalitetu provedenih revizija ▪ jačati vjerodostojnost izvještaja revizije za korisnike ▪ povećati transparentnost postupka ▪ navesti odgovornost revizora ▪ definisati različite vrste revizijskih angažmana 	<p>Upute:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Kako primijeniti ISSAI u finansijskoj reviziji, reviziji usklađenosti i reviziji učinka, kao i u drugim angažmanima ▪ Razumijevanje određenog predmeta i primjena relevantnih ISSAI

INTOSAI – P 12 obuhvata fundamentalna očekivanja od vrhovnih revizijskih institucija, a kako bi se osiguralo pokretanje pozitivnih promjena za građane, sadržana u tri poglavlja:

Jačanje odgovornosti, transparentnosti i integriteta vlada i tijela javnog sektora. VRI jača odgovornost, transparentnost i integritet provedbom nezavisnih revizija javnog sektora i izvještavanjem o činjeničnim nalazima. Navedenim se poziva osobe zadužene za upravljanje tijelima u javnom sektoru da iznesu svoj stav kao odgovor na nalaze i preporuke, kao i da preduzmu neophodne korektivne aktivnosti, a čime se zatvara ciklus odgovornosti.

Demonstriranje neprekidne relevantnosti za građane, parlament i ostale interesne grupe.

Revizijske institucije su dužne odgovoriti na izazove građana i očekivanja interesnih grupa, kao i nadolazeće rizike promjenjivog okruženja u kojima se provode revizije, a kako bi osigurale neprekinutu relevantnost postupaka za građane. Nadalje, od institucija se očekuje da posjeduju dobro razumijevanje o razvoju u širem javnom sektoru i preduzmu smislen dijalog sa sudionicima, kako bi olakšale neophodna poboljšanja u javnom sektoru.

Predstavljatnje modela organizacije na vlastitom primjeru. Da bi bile učinkovite u svom radu, revizijske institucije moraju graditi povjerenje, a kredibilitet institucija je u direktnoj međusprezi s njihovom nezavisnošću, kompetentnošću i javnom odgovornošću za svoje aktivnosti.

Ured za reviziju institucija BiH

- Član INTOSAI-a od 2001. godine i EUROSAI-a od 2002. godine.; aktivno učešće u kongresima, programima obuke, seminarima, konferencijama, radnim grupama;
- Aktivni član Mreže vrhovnih institucija za reviziju zemalja kandidata i potencijalnih kandidata za članstvo u EU, uz podršku zajedničke inicijative Evropske unije i Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD) SIGMA.

Koordinacioni odbor BiH

- Usvojio Odluku o preuzimanju međunarodnih standarda ISSAI okvira u BiH (2011. godine);
 - Usvojio Odluku kojom su u službenim glasnicima objavljene Limska deklaracija, Meksička deklaracija i Osnovni principi revizije u javnom sektoru.
-

2.2. Pojam vrijednosti za novac

U pokušaju da odgovore na pitanje mjerenog učinka postojanja i rada vrhovnih revizijskih institucija, većina autora, uključujući i Moore-a, kao jednog od najistaknutijih autora čiji rad je dijelom i transponovan u ISSAI okvir, pretpostavku učinkovitosti revizije temelje na opredjeljenju takozvane javne vrijednosti. Različite interesne grupe zahtijevaju od tijela javnog sektora da ostvari određena postignuća i izvijesti o tim postignućima na osnovu brojnih ciljeva, a koji uključuju i učinkovito i efikasno postizanje društvenih rezultata, pravednosti i poštenja (Moore, 1995). Ipak, uprkos činjenici da se izvještavanje o javnoj vrijednosti utilitarnih ciljeva povećalo, poteškoće u mjerenju, odnosno izvještavanju postignuća u odnosu na deontološke ciljeve, smatraju se neadekvatnima (Moore, 2013).

Ključnom mjerom javne vrijednosti, iz perspektive rada revizije javnog sektora, smatra se pozivanje na odgovornosti javnog sektora, izvještavanjem. Najčešće, VRI objavljuju izvještaje podnesene Parlamentu (ili odgovarajućem tijelu).

Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine, slijedeći principe transparentnosti u svom radu, putem web platforme objavljuje sve izvještaje po obavljenim revizijama, Godišnji izvještaj revizije o izvršenju budžeta, Godišnji izvještaj revizije o glavnim nalazima i preporukama i ažurirani Registar preporuka revizije.

2.3. Jačanje odgovornosti, transparentnosti i učinkovitosti rada javne uprave

Revizija javnog sektora predstavlja dio regulatornog sistema čiji je cilj pravovremeno otkriti devijacije od usvojenih standarda i kršenja principa zakonitosti, efikasnosti, učinkovitosti i ekonomičnosti upravljanja javnim sredstvima, kako bi se omogućilo preduzimanje korektivnih mjera u pojedinačnim slučajevima, a odgovorne primoralo da prihvate odgovornost, kako bi se nadoknadila šteta, ili kako bi se preduzeli koraci na sprječavanju ili barem otežavanju takvih prekršaja.

U praksi je u potpunosti nesporna činjenica da revizija javnog sektora doprinosi povećanju odgovornosti javne uprave, te da postoje nebrojeni dokazi o uticaju rada revizije kako na transparentnost, tako i na učinkovitost i efikasnost rada tijela, koja su predmetom revizije, bilo da se radi o prethodnim finansijskim revizijama, revizijama usklađenosti, revizijama učinka ili savjetodavnoj ulozi koju provode određene vrhovne revizijske institucije.

Doprinos jačanju javne uprave je evidentan i na strateškoj razini, poput učinka na unaprjeđenje sistema planiranja i prognoziranja (finansijskog) i odgovora na krizne situacije (poput COVID-19), uključivanja građana u proces signaliziranja društvenih problema, provedbu društvene revizije i konsultacije, do odgovora na strateške odrednice u segmentu primjene Ciljeva održivog razvoja i praćenja pokazatelja na nacionalnoj razini, pa i djelovanja na polju otkrivanja i suzbijanja korupcije, slabosti ili slabe primjene regulatornog okvira, nedostajućih kapaciteta za provedbu programa koji se finansiraju od strane međunarodnih organizacija itd.

Međutim, u postojećoj literaturi umnogome nedostaje uvid u **mjerljivi učinak postojanja i rada revizije javnog sektora**. Iz navedenog se učestalo javlja i problem komuniciranja same svrhe revizije javnog sektora, čije postojanje i rad se bazira na setu jasno utvrđenih standarda, koji između ostalog podrazumijevaju i takozvani „kolegijalni“ nadzor u formi ocjene funkcionisanja institucije u određenoj jurisdikciji. Navedeno umnogome uzrokuje poteškoće za predstavnike vrhovnih revizijskih institucija da predstave svrhu, ciljeve i očekivani učinak svoga rada, kako tijelima koja su predmetom revizije, tako i ostalim interesnim grupama, prije svega predstavnicima parlamenata, ali i samim građanima i civilnom društvu u cjelini.

2.4. Sprječavanje korupcije

Vrhovne revizijske institucije se ne smatraju antikorupcijskim tijelima jer nemaju nadležnost da istražuju koruptivna djela. Primarna odgovornost za otkrivanje korupcije je na institucijama za provođenje zakona i/ili agencijama za borbu protiv korupcije. Međutim, javnost opravdano ima snažna očekivanja od VRI u pogledu otkrivanja zloupotreba. Svjetska banka javnu reviziju smatra pokretačem sistema integriteta zemlje, jer revizija može pomoći u:

- suzbijanju korupcije i djelovanju kao moćno sredstvo odvratanja od rasipanja i zloupotrebe javnih sredstava;
- jačanju pravnog, finansijskog i institucionalnog okvira;
- uspostavljanju predvidljivosti ponašanja i smanjenju slobodnog tumačenja u primjeni zakona i pravila; i
- javnom izlaganju netransparentnih praksi protiv javnog interesa.

U skladu sa uputom GUID 5270, VRI analizira pojavnost, uzroke, područja i mehanizme korupcije tokom svake revizije i pokušava utvrditi načine za smanjenje diskrecije u primjeni pravila i propisa, pojednostavljenju administrativnih postupaka i eliminisanju nejednakog pristupa informacijama. VRI posjeduje mehanizme za preporuke korektivnih mjera po utvrđenim nepravilnostima, ali isto tako VRI u BiH nemaju izvršne ovlasti i ne donose pravne presude.

Smjernice za reviziju prevencije korupcije (GUID 5270; ISSAI okvir), koje polaze od pretpostavke da je osnovni motiv za borbu protiv korupcije u sprječavanju iste, preporučuje da vrhovne revizijske institucije:

- uključe problem korupcije i nezakonitog postupanja u rutinu revizijskog rada;
- jačaju svijest o korupciji i drugim nezakonitim postupcima, pravodobno i javno objavljivanje nalaza revizije;
- unaprijede metode i alate borbe protiv korupcije i drugih vrsta nezakonitih djela;
- pružaju instrumente putem kojih uzbunjivači mogu prijaviti slučajeve neregularnosti; i
- ostvaruju saradnju s drugim institucijama u borbi protiv korupcije.

Učinkovitost i djelotvornost revizije na području otkrivanja nezakonitih djela proizilazi iz njihove strategije. Od revizije se očekuje da sistemski djeluje u domenu unaprjeđenja metodologije za utvrđivanje i borbu protiv neregularnosti. U posebnom, od VRI se očekuje da vrši ocjenu djelotvornosti sistema za borbu protiv korupcije, procjenom djelotvornosti sistema internih kontrola i organizacijske kulture.

Antikorupcijsko djelovanje revizorskih institucija jesu:

Odvraćanje (eng. deterrence). Objavljivanje nepravilnosti kroz javne dostupne izvještaje o reviziji može imati snažan 'odvraćajući' učinak po rukovodioce javnih institucija, jer ih obeshrabruje da se upuštaju u moguća koruptivna djela (povećava se vjerovatnoća izlaganja koruptivnih praksi javnosti i biračima povećavajući moguće pravne, ali i reputacijske troškove takvih postupaka).

Otkrivanje. Revizija, izvještavanjem o istinitosti prikaza finansijskih izvještaja (koji mogu prikrivati koruptivne aktivnosti), o neregularnim procedurama javnih nabavki, o netransparentnom zapošljavanju u institucijama javnog sektora i sl. može ukazati nadležnim institucijama na postojanje koruptivnog ponašanja. Pored izvještavanja u okvirima finansijskih i revizija usklađenosti, i revizije učinka mogu, npr. izvještavanjem o neefektivnosti ili neefikasnosti nekog programa, biti signal za uzbunu i dodatnu istragu.

Fokusiranjem revizorske pažnje na oblasti koje su tradicionalno podložne korupciji, kao što su javne nabavke ili zapošljavanje, VRI pomažu primarnim tijelima za borbu protiv korupcije tako što se u izvještajima navode konkretne situacije, finansijski podaci i efekti nepravilnosti uočeni revizijom.

Odvraćajući učinak biti će veći ukoliko postoje postrevizionni mehanizmi za ispravljanje nepravilnosti kroz angažman drugih nadležnih institucija poput parlamenata i institucija za provođenje zakona. Javna parlamentarna saslušanja dobar su primjer za ovo.

Smjernice preporučuju set pitanja koja trebaju biti uključena prilikom provođenja angažmana od strane VRI, a vezana su za ocjenu sistema internih kontrola: *Da li kontrola posao obavlja odgovorno, posmatra provedbu finansijskih zakona i uticaj s ciljem otkrivanja neregularnosti? Da li kontrola postupa po etičkim normama i sudjeluje u aktivnostima koje mogu uticati na njihovu nepristrasnu prosudbu, te da li je prihvatilo neku materijalnu korist, koja može uticati na njihovu prosudbu? Da li kontrola evidentira nalaze otkrivene tokom rada i postupa u skladu s principima povjerljivosti nalaza? Da li kontrola postupa s dužnom pažnjom i standardima struke i radi na povećanju učinkovitosti i djelotvornosti svog rada?*

3. Mandat Ureda i osnovni principi revizije

3.1. Nadležnost i mandat

Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine je vrhovna institucija za reviziju u Bosni i Hercegovini osnovana 2000. godine. Mandat Ureda je određen Zakonom o reviziji institucija BiH, općeprihvaćenim revizionim standardima i ISSAI okvirom (Limskom deklaracijom, Smjernicama o pravilima revizije, Meksičkom deklaracijom o nezavisnosti, INTOSAI revizionim standardima i etičkim kodeksom za revizore u javnom sektoru). Glavni cilj Ureda za reviziju (član 3. Zakona) je da, provođenjem revizije, osigura nezavisna mišljenja o sljedećim stavkama:

- izvršenju budžeta i finansijskim izvještajima,
- korištenju resursa i upravljanju državnom svojinom od Vijeća ministara, budžetskih i javnih institucija u BiH.

Navedenim se doprinosi pouzdanom izvještavanju o korištenju budžetskih sredstava, transparentnom i kvalitetnom upravljanju javnim приходima, troškovima i državnom svojinom.

Misija Ureda za reviziju institucija Bosne i Hercegovine se ogleda u tome da je ona nezavisna, profesionalna i nepolitična institucija uspostavljena s ciljem promovisanja transparentnog i odgovornog upravljanja javnim resursima putem obavljanja revizija koje su zasnovane na principima efikasnosti, efektivnosti, ekonomičnosti i vladavini prava. Ured je organ koji uživa povjerenje građana i profesionalni ugled u društvu, pružajući podršku Parlamentarnoj skupštini Bosne i Hercegovine u osiguravanju propisnog, ekonomičnog, efikasnog i efektivnog raspolaganja javnim sredstvima i javnom imovinom. Osnova zalaganja predstavnika Ureda za reviziju može se razmotriti kroz četiri strateška cilja, definisana za period 2014. – 2020. godine, a koji obuhvataju kako integritet i povjerenje u rad Ureda kao institucije, tako i učinkovitost u provedbi revizijskih angažmana i postupanja revidiranih tijela shodno preporukama i nalazima, koji su sačinjeni i prezentovani u vidu izvještaja o provedenim revizijama, kao i pokazatelja sadržanih u Godišnjem izvještaju o radu Ureda. U toku je izrada strateškog plana za naredni period.

3.2. Finansijska revizija i revizija usklađenosti

Predmet, kriterij i cilj revizije

U skladu s principima finansijske revizije (ISSAI 200), finansijska revizija podrazumijeva stjecanje uvjerenja, kroz prikupljanje revizijskih dokaza, o tome da li su finansijske informacije subjekta predstavljene u njegovim finansijskim izvještajima u skladu s regulatornim okvirom koji se primjenjuje, pri čemu u slučaju

- okvira ocjenjivanja fer prikaza, revizor procjenjuje da li su informacije fer i realno predstavljene.
- ocjene usklađenosti, revizor ocjenjuje razinu usklađenosti.

Cilj finansijske revizije je, putem prikupljanja dovoljnih primjerenih dokaza, pružiti razumno uvjerenje u obliku revizijskog mišljenja ili izvještaja o tome da li su finansijski izvještaji ili drugi oblici prezentacije finansijskih podataka fer i/ili u svim značajnim aspektima predstavljeni u skladu s primjenjivim regulatornim okvirom i okvirom finansijskog izvještavanja.

Tradicionalni model predstavlja osnovu mandata revizije javnog sektora u domenu finansijskog izvještavanja, zasnovan na finansijskoj reviziji i reviziji usklađenosti. Osnovu modela predstavlja ocjena prikaza prihoda i rashoda određenog tijela javne uprave.

Aktivnosti u provedbi revizije po tradicionalnom modelu prije svega podrazumijevaju:

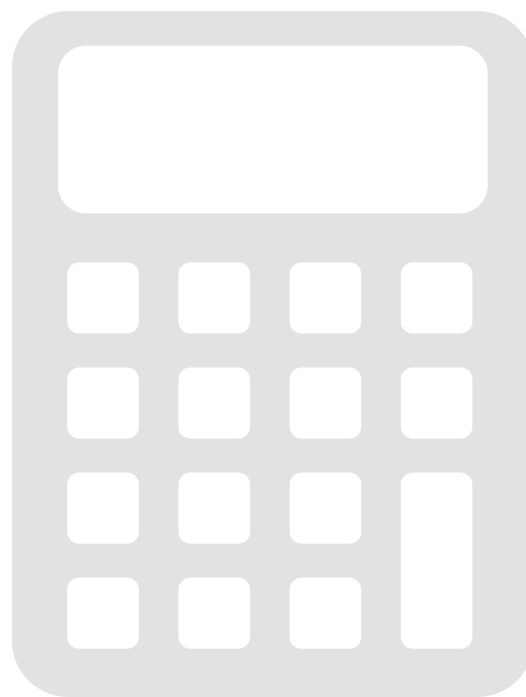
- ispitivanje iskazanih stavki po osnovu rashoda tijela javne uprave,
- ocjene učinkovitosti procedura za upravljanje, monitoring i nadzor finansijskih alokacija (usklađenost unutrašnjih realokacija, adekvatnost periodičnih izvještaja o realizaciji budžeta, ispitivanje tačnosti i razumnosti godišnjih izvještaja).

Zakoni o reviziji u BiH definišu da je cilj finansijske revizije da: procjeni da li su finansijski izvještaji pripremljeni u skladu sa okvirom finansijskog izvještavanja; da li rukovodioci institucija primjenjuju zakone i propise i koriste sredstva za odgovarajuće namjene; da ocjeni finansijsko upravljanje, funkciju interne revizije kao i sisteme internih kontrola, te primjenu preporuka datih iz prethodnih revizija i analiza preduzetih mjera.

Prema utvrđenoj metodologiji, vrhovne revizijske institucije u BiH sačinjavaju izvještaje o finansijskoj reviziji prezentujući dva odvojena mišljenja, i to

- mišljenje o pouzdanosti finansijskih izvještaja i
- mišljenje o usklađenosti aktivnosti, finansijskih transakcija i informacija iskazanih u finansijskim izvještajima sa zakonima i drugim propisima.

Metodologija rada finansijske revizije sadrži procedure usklađene s ISSAI standardima, pri čemu ključni koncept metodologije predstavlja pristup reviziji temeljen na riziku i oslanjanju na interne kontrole subjekta revizije.



	Finansijska revizija	Revizija usklađenosti
	Revizija finansijskih izvještaja	Revizija usklađenosti sa zakonima i propisima
Predmet	Finansijski izvještaji (finansijsko stanje, finansijski rezultati (učinak), novčani tokovi i napomene prezentovane uz finansijske izvještaje	Predmet revizije usklađenosti uslovljen je obimom određene revizije. Tu se može raditi o usklađenosti aktivnosti, finansijskih transakcija ili informacijama sa zakonima ili drugim specifičnim propisima.
Kriterij	Okvir finansijskog izvještavanja	Zakoni i propisi (budžet, primanja, javne nabavke, zapošljavanje i dr.)
Cilj	Utvrđiti predstavljaju li finansijski izvještaji fer, finansijsko stanje i rezultate poslovanja i novčane tokove u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.	Utvrđiti da li su transakcije usklađene s primjenjivim propisima (budžetskim, provedbenim pravilima, posebnim propisima, odlukama o finansiranju i ugovornim odredbama)
Posebna pitanja	<i>Ispitivanja uzroka u odabranim temama (na osnovu prioriteta) u određenom trenutku poput istraga uzroka velike učestalosti nezakonitih ili neregularnih transakcija utvrđenih u prethodnim revizijama ili funkcionisanje određenog kontrolnog sistema.</i>	
Sistem internih kontrola	<i>Ispitivanje učinkovitosti sistema unutarnje kontrole, poput pouzdanosti godišnjih finansijskih izvještaja ili kontrola vezanih za sprječavanje ili otkrivanje i ispravljanje nezakonitih i neregularnih prihoda i rashoda.</i>	

Ciljevi revizije se odnose se ispitivanje tvrdnji i stavova, pri čemu tvrdnje mogu biti:

- **Eksplisitne** (poput finansijskih izvještaja pripremljenih u skladu s relevantnim kriterijem) i
- **Implicitne** (menadžment podrazumijeva da su transakcije prihvatljive u skladu s relevantnim okvirom).

Revizor koristi tvrdnje kako bi razmotrio različite vrste potencijalnih pogrešnih prikazivanja ili neusklađenosti koje bi se mogle dogoditi.

Specifične tvrdnje o pouzdanosti, zakonitosti i pravilnosti i sistemima interne kontrole

Pouzdanost	Zakonitost i pravilnost
<p>Tvrdnje o klasama transakcija i događaja za razdoblje</p> <ul style="list-style-type: none"> zabilježene transakcije i događaji dogodili su se i odnose se na entitet; zabilježene su sve transakcije i događaji koji su trebali biti zabilježeni; iznosi i drugi podaci koji se odnose na zabilježene transakcije i događaje zabilježeni su na odgovarajući način; transakcije i događaji zabilježeni su u ispravnom obračunskom razdoblju; transakcije i događaji zabilježeni su na odgovarajućim finansijskim izvještajima; dostupna su budžetska sredstva 	<p>Stvarnost i mjerenje</p> <p>temeljne operacije postoje i tačno su utvrđene</p> <p>Prihvatljivost osnovnih transakcija</p> <p>Zadovoljeno za različite transakcije</p>
<p>Tvrdnje o finansijskom položaju na kraju razdoblja</p> <ul style="list-style-type: none"> imovina, obaveze i udjeli u kapitalu postoje; subjekt posjeduje ili kontroliše prava na imovinu, a obaveze predstavljaju obaveze za subjekt; evidentirana je sva imovina, obaveze i udjeli u kapitalu koji su trebali biti evidentirani; imovina, obaveze i udjeli u kapitalu uključuju se u finansijske izvještaje po odgovarajućim iznosima, a sva usklađenja koja nastaju zbog procjene ili raspodjele prikladno se evidentiraju. 	<p>Usklađenost sa zakonima koji su odabrani</p> <p>Tačnost iz finansijskih izvještaja</p> <p>(u skladu s definisanim cijenama, stopama isl.)</p>
<p>Tvrdnje o prezentaciji i otkrivanju</p> <ul style="list-style-type: none"> Objavljeni događaji, transakcije i druga pitanja dogodila su se i odnose se na subjekt. Uključena su sva otkrivanja koja su trebala biti uključena u finansijske izvještaje. Finansijski podaci prikladno su predstavljeni i opisani, a otkrivanja su jasno izražena. Finansijski i drugi podaci objavljuju se u fer odgovarajućim iznosima. 	<p>Potpunost i tačnost finansijskih izvještaja</p> <p>Sve se transakcije knjiže, ne uključuju se više puta i evidentiraju u ispravnom obračunskom izvještajnom razdoblju i po ispravnoj vrijednosti</p>

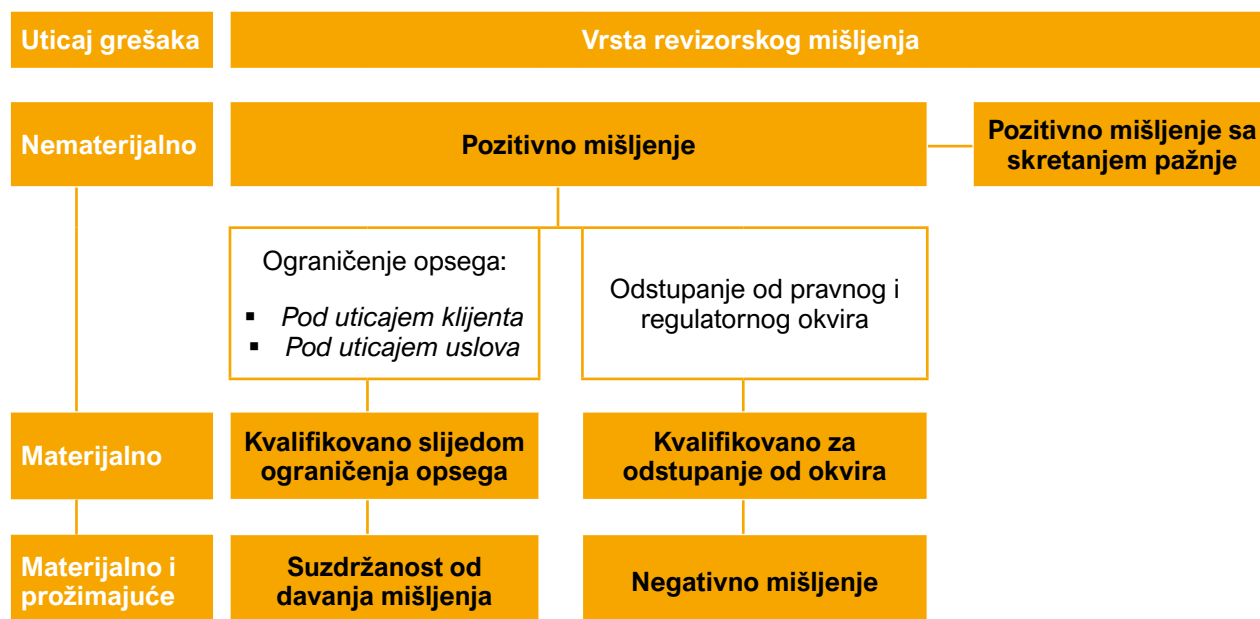
Izveštavanje (ISSAI 1700, 1701, 1705, 1706, 1720)

Ciljevi revizora u dijelu izveštavanja su u: pružanju zapažanja koja proizlaze iz revizije i koja su relevantna za odgovornost osoba zaduženih za upravljanje; komuniciranju nedostataka u upravljanju u internoj kontroli koji su relevantni za reviziju; usporedba dobivenih revizijskih dokaza s **navedenim revizijskim kriterijima** kako bi oblikovao revizijske nalaze za revizijske zaključke; zaključak u izvještaju o reviziji (mišljenje, zaključak, odgovor na određena revizijska pitanja ili preporuke).

Kriterij mišljenja o pouzdanosti predstavlja primjenjivi okvir finansijskog izveštavanja u skladu s kojim se sastavljaju finansijski izvještaji (zakoni o budžetima, uredbe o računovodstvu budžeta, pravilnici o knjigovodstvu budžeta, pravilnici o finansijskom izveštavanju i godišnjem izvještaju budžeta, kao i zakoni o računovodstvu i reviziji), odnosno Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja u slučaju privrednih društava u većinskom državnom vlasništvu¹, shodno činjenici da se radi o profitnim privrednim društvima, koja koriste različitu podlogu izveštavanja o uspješnosti poslovanja, položaju i gotovinskim tokovima koji iz toga proizilaze.

¹ Revizije usklađenosti finansijskog izveštavanja s Međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja (MSFI) nisu predmetom rada Ureda za reviziju institucija BiH

Ilustracija 3. Kriteriji za opredjeljenje mišljenja



Izvor: Evropski revizorski sud, 2017.

Mišljenje o usklađenosti se zasniva na relevantnim zakonima i propisima, koji utvrđuju pravila djelovanja, poslovanja revidiranog subjekta ili oblast koja je primjenjiva na više subjekata.

ISSAI 1705	Finansijska revizija	Revizija usklađenosti
POZITIVNO MIŠLJENJE	Finansijski izvještaji pripremljeni, u svim značajnim aspektima, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja (FI) (razumno uvjerenje da finansijski izvještaji ne sadrže materijalno značajne pogreške, bilo zbog prevare ili pogreške)	Temeljne transakcije u svim materijalnim aspektima u skladu s pravnim i regulatornim okvirom primjenjivim (PRO) na takve transakcije.
MIŠLJENJE S REZERVOM	Pogrešne izjave, pojedinačno ili u cjelini, značajne, ali ne i prožimajuće u finansijskim izvještajima ili povezanim transakcijama. <ul style="list-style-type: none"> (a) prikladnost odabranih računovodstvenih politika i usklađenost s okvirom FI. (b) primjena odabranih računovodstvenih politika; (c) prikladnost objava u finansijskim izvještajima, tj. (sveobuhvatnost, usklađenost s FI okvirom, fer prikaz) 	Transakcije nisu u svim materijalnim aspektima, ali ne i prožimajuće, u skladu s PRO; <ul style="list-style-type: none"> a. primjerenost postupaka i politika usklađenosti (u skladu s PRO ili nisu prikladni; rezultiraju time da transakcije nisu u skladu s PRO). b. primjena PRO nedosljedna; netačna metoda primjene ili postoji neslaganje oko temeljnih činjenica; subjekt nije udovoljio novim zahtjevima nakon promjene pravila.
NEGATIVNO MIŠLJENJE	Pogrešne izjave ili slučajevi neusklađenosti, koji su značajni pojedinačno ili u cjelini i prožimajuće za godišnje finansijske izvještaje ili povezane transakcije.	
SUZDRŽANOST	Nemogućnost pribavljanja dovoljnih odgovarajućih revizijskih dokaza na kojima će se temeljiti mišljenje (mogući učinci na godišnje finansijske izvještaje ili povezane transakcije neotkrivenih pogrešnih prikazivanja su i materijalni i prožimajući)	

Izvor: Evropski revizorski sud, 2017.

Revizije izvršenja budžeta

U posljednje vrijeme, a kao što je to slučaj u brojnim državama, vrhovne revizijske institucije proširuju opseg djelovanja u domenu ispitivanja finansijskih informacija i pouzdanosti izvještavanja po izvršenjima budžeta na nove funkcije finansijskog menadžmenta, a čime osim funkcije nadzora streme i jačanju svoje savjetodavne funkcije. Ovi modeli otvaraju određene mogućnosti za ocjenu kredibilitnosti budžeta i to:

- **Izvršenje budžeta** – mehanizmi koji omogućuju prikaz pokazatelja kvaliteta informacija tokom izvršenja budžeta; Mehanizmi opredjeljenja kvaliteta i pouzdanosti predviđanja i fiskalnih planova; Nadležnosti tijela da realociraju sredstva u toku godine.
- **Budžetsko planiranje** – Sveobuhvatnosti, pouzdanosti i tačnosti budžetskih dokumenata, kao i usklađenosti informacija budžeta sa računovodstvenim standardima (klasifikacija, mjerenje); Kvaliteta nacionalnih okvira za upravljanje budžetima, a na osnovu kojih se promoviše optimalna alokacija resursa, implementacija, evaluacija i pregled; Adekvatnost procesa budžetskog planiranja i usklađenost sa strateškim ciljevima, kako bi se osigurala pouzdanost i kvalitet budžetskih alata, upravljanja javnim dugom, održivost dugotrajne imovine, upravljanje višegodišnjim realokacijama resursa.
- **Nadzor nad budžetom** – mehanizmi putem kojih vlada upravlja uspješnošću, a koji uključuju i informisanost o budžetskom procesu.

Ured godišnje provodi i objavljuje izvještaj o finansijskoj reviziji izvršenja budžeta institucija Bosne i Hercegovine. Ovaj izvještaj predstavlja konsolidovani – zbirni izvještaj svih budžetskih korisnika i daje ukupnu sliku budžetske potrošnje na nivou institucija BiH. U tom smislu izvještaj o izvršenju budžeta institucija BiH predstavlja zajedničku odgovornost budžetskih korisnika, Ministarstva finansija i trezora i Vijeća ministara BiH.

3.3. Revizija učinka

Pored termina revizija učinka u teoriji i praksi revizije pojavljuju se i drugi termini kao revizija uspjeha - uspjehnosti, revizija ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti (revizija 3E) i revizija vrijednosti za novac. Pomenuti termini u revizijskoj terminologiji suštinski imaju isto značenje. U osnovi revizija učinka daje odgovor na sljedeća pitanja: da li se rade pravi poslovi; da li se poslovi rade na pravi način.

Revizija učinka (ISSAI 300) podrazumijeva nezavisno, objektivno i pouzdano ispitivanje posluju li preduzeća, sistemi, operacije, programi, aktivnosti ili organizacije u skladu s načelima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti, te da li je potrebno poboljšanje. Pri tome:

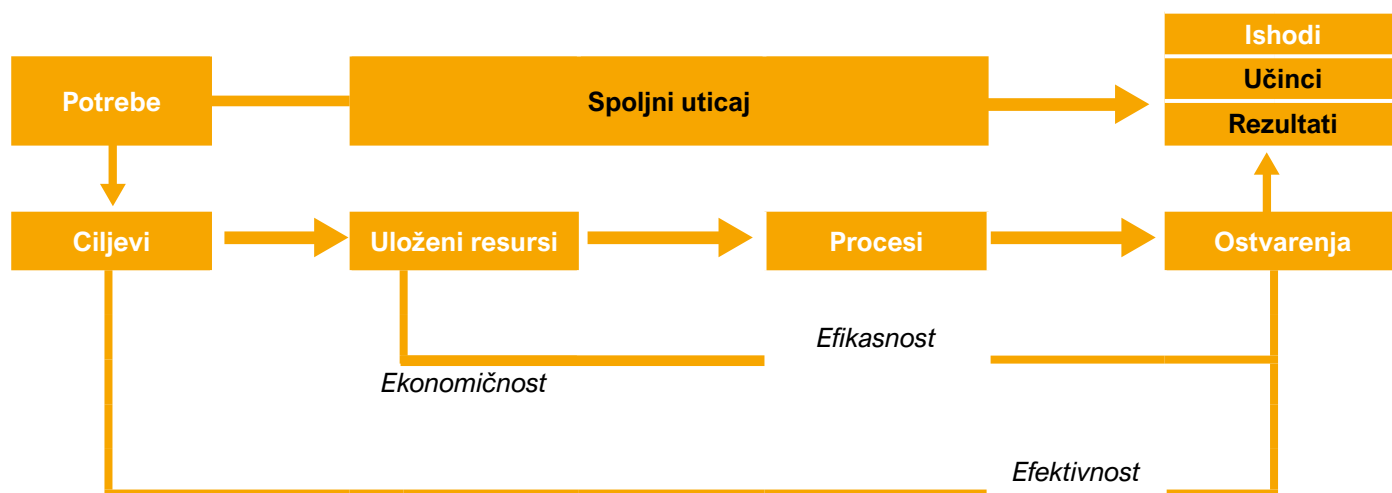
- načelo ekonomičnosti zahtijeva da su sredstva kojima se subjekt nad kojim se obavlja revizija koristi u obavljanju svojih djelatnosti pravodobno dostupna, u primjerenoj količini i primjerene kvalitete te po najboljoj cijeni;
 - načelo efikasnosti odnosi se na postizanje najboljeg odnosa između upotrijebljenih sredstava i postignutih rezultata;
 - načelo efektivnosti odnosi se na postizanje određenih postavljenih ciljeva i željenih rezultata.
-

Metodologija rada revizije učinka je zasnovana na ISSAI standardima revizije učinka, Smjernicama za reviziju učinka i Smjernicama za osiguranje kvaliteta u reviziji učinka.

Revizije učinka, shodno predmetu i kriteriju provedbe, se razmatraju u formi:

- a. **Revizije predmetnog subjekta (institucije).** Osnovni cilj predstavlja ocjena postignutog učinka, na ime uloženi resursa, ostvarenja, rezultata. U slučaju zadovoljavajuće uspješnosti, pretpostavlja se da je rizik od problema u osmišljavanju ili provedbi aktivnosti, odnosno izradi ili primjeni kontrolnih sistema nizak (politike prikladno provedene, ostvareni predviđeni ciljevi, otklonjene neželjene posljedice za finansije, ekonomiju, društvo i okoliš). Provedba direktne revizije ima smisla ukoliko se može utvrditi **odgovarajući kriterij** za mjerenje količine, kvalitete i troškova uloženi resursa, ostvarenja, rezultata i učinaka. Postavka procesa revizije se time zasniva na načelima programskog logičkog okvira.
- b. **Revizije kontrolnih sistema.** Osnovni cilj je utvrditi da li je tijelo nad kojim se obavlja revizija izradilo i primijenilo sisteme upravljanja i praćenja kojima je ostvarena optimalna razina ekonomičnosti, efektivnosti i efikasnosti u datim okolnostima (kao i usklađenosti s ciljevima politike), te da li postojeći sistemi pružaju relevantne, pouzdane i pravodobne informacije o promjenama u finansijskim, ljudskim i drugim resursima, provedbi aktivnosti (procesu) i postignutim ostvarenjima.

Ilustracija 5. Logički okvir za ocjenu učinka



Ekonomičnost se ispituje uobičajenim setom pitanja:

- da li je subjekt nad kojim se obavlja revizija nabavio resurse odgovarajuće vrste i kvalitete te u prikladnoj količini i uz najmanje moguće troškove
- upravlja li subjekt nad kojim se obavlja revizija svojim resursima na način da nastoji svesti ukupne troškove na najmanju moguću razinu
- da li je intervenciju bilo moguće osmisлити i provesti na drugi način koji bi doveo do manjih troškova.

Efikasnost se ispituje da li su dostupnim resursima u najkraćem mogućem roku postignuta najveća moguća količina ostvarenja ili rezultata najbolje moguće kvalitete: *jesu li ostvarenja ili rezultati postignuti na isplativ način; postoje li uska grla koja je moguće izbjeći ili bespotrebna preklapanja.*

U domenu **efektivnosti** revizija je usmjerena na utvrđivanje mjere u kojoj su ostvarene različite vrste ciljeva:

- *operativni ciljevi – razina postignutih predviđenih ostvarenja;*
- *neposredni ciljevi - ostvareni jasni i pozitivni rezultati za direktne korisnike;*
- *prelazni i cjelokupni ciljevi – nastoje se izmjeriti učinci javne intervencije, uzimajući u obzir spoljne uticaje (da rezultati nisu posljedica spoljnih uticaja).*

Elementi revizije učinka mogu biti sastavni dio opsežnije revizije kojom su obuhvaćeni i aspekti revizije usklađenosti i finansijske revizije. Pri utvrđivanju jesu li upravo pitanja učinka ta koja predstavljaju osnovni cilj revizionog angažmana, treba imati na umu da je revizija učinka usredotočena na aktivnosti i rezultate, a ne na izvještaje i finansijske izvještaje, te da je njezin glavni cilj promovisanje ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti, a ne izvještavanje o usklađenosti za zakonima i propisima.

Revizija učinka predstavlja nezavisno, objektivno i pouzdano ispitivanje kojim se utvrđuje da li državna preduzeća, sistemi, projekti, programi, aktivnosti ili organizacije posluju, rade, odnosno provode se u skladu s principima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti, te da li ima prostora za poboljšanja.

Predmet revizije

Predmet revizije učinka može obuhvatati aktivnosti (zajedno s njihovim izlaznim ostvarenjima, ishodima i učincima) ili postojeća stanja (uključujući uzroke i posljedice).

Predmet revizije je određen revizionim ciljem i ogleda se u revizionim pitanjima, birajući obično jedan od sljedeća tri pristupa:

- ***pristup okrenut sistemima***, kod kojega se ispituje propisno funkcionisanje upravljačkih sistema, npr. sistema finansijskog upravljanja;
- ***pristup okrenut rezultatima***, kod kojega se ocjenjuje jesu li ciljevi vezani uz ishode ili izlazna ostvarenja postignuti kako je to predviđeno, odnosno provode li se programi i obavljaju li se usluge kako je to zamišljeno;
- ***pristup okrenut problemima***, kod kojega se ispituju, provjeravaju i analiziraju uzroci određenih problema ili odstupanja od utvrđenih kriterija.

Kriteriji revizije

Prikladni kriteriji su oni koji odgovaraju revizionim pitanjima i povezani su s principima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Kriteriji mogu biti kvalitativni ili kvantitativni i trebaju jasno odrediti u odnosu na što će se ocijeniti revidirani subjekt. Kriteriji mogu biti opći ili posebni, pri čemu ih je moguće usredotočiti na ono što bi trebalo biti u skladu sa zakonskim propisima ili ciljevima; što se očekuje u skladu s dobrim principima, naučnim spoznajama i najboljim običajima; ili što bi moglo biti (steknu li se bolji uslovi).

Postupak revizije

Utvrđivanje pitanja	
Revizija sistema kontrole <i>(na koji su osmišljeni ciljevi intervencije, realistični, relevantni i korisni; korišteni pokazatelji, da li se pravilno mjeri napredak; IT sistemi za upravljanje programima), posjed stvarnih, tačnih i ključnih podataka i tumačenja; informacije na kojima se temelje ti podaci; kriteriji za odabir projekata koji su korišteni pri dodijeli resursa.</i>	Revizija učinka Usmjerena na postizanje ciljeva subjekta nad kojim se obavlja revizija. Ukoliko su ciljevi odgovarajuće osmišljeni, oni čine osnov za ocjenjivanje učinka subjekta.
Utvrđivanje opsega	
Utvrđivanje kriterija	
Kriteriji: objektivni, relevantni, opravdani, dostizni i iz priznatih izvora, po mogućnosti:	
<ul style="list-style-type: none"> • Kriteriji koji se temelje na zakonodavstvu, propisima ili priznatim stručnim standardima. • Obaveze u vezi sa standardima, mjerama i rezultatima koje je usvojila uprava subjekta nad kojim se obavlja revizija. • Uspješnost usporedivih organizacija, najbolja praksa, koja je utvrđena uspoređivanjem na osnovu referentnih vrijednosti ili savjetovanjem. 	
Utvrđivanje dostatnih, relevantnih i pouzdanih dokaza	
Komunikacija sa subjektom	
Početak revizije	Predstavka razloga za provedbu revizije, predloženih pitanja, opsega, kriterija i metodologije, vremenskog rasporeda i radnih postupaka.
Izjava o preliminarnim nalazima	Dokumentovanje nalaza utvrđenih revizijom i obavještanje subjekta nad kojim se obavlja revizija
Rasprava	Konsultacije s ciljem sporazumne saglasnosti s predloženim nalazima
Izveštavanje	<ul style="list-style-type: none"> • Uvodni dio, kojim se predstavljaju ciljevi intervencija, osnovni propisi, budžetski mehanizmi i učinci, osnovni procesi i sistemi, (opis i vrsta finansiranih aktivnosti). • Opseg revizije i revizijski pristup (metodologija na osnovu koje je sastavljen izvještaj) - predmet revizije, razlozi za obavljanje revizije, revizijska pitanja na koja se traže odgovori, revizijski kriteriji, revizijska metodologija i pristup, izvori podataka te bilo kakva ograničenja u vezi s upotrijebljenim podacima. • Opažanja s revizijskim nalazima i dokazima, oblikovana prema revizijskim pitanjima. • Zaključci i preporuke na osnovu revizijskih pitanja i opažanja. Za svaki segment gdje je naveden zaključak da postoji prostor za poboljšanje, neophodno je preporukom obrazložiti postupak postizanja poboljšanja.

Primjer: Revizije učinka Ureda BiH

Ured je u dosadašnjem radu obavio više od 50 revizija učinka, od toga u 2019. godini ukupno četiri, i to reviziju sistema (upravljanje troškovima prevoza), reviziju zasnovanu na problemima (rad Ureda za razmatranje žalbi BiH), reviziju rezultata (obaveze po EU *acquis communautaire* i Agende 2030).

Predmet revizije	Potrebe i nalaz
„Upravljanje troškovima prevoza u institucijama BiH“	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Jednoobrazan, transparentan postupak ostvarivanja prava na naknadu troškova prevoza zaposlenih u institucijama BiH ▪ Blagovremeno evidentiranje nelogičnosti i otklanjanje greške i sumnje u mogućnost zloupotreba (ekonomičnost) <p>Nalaz: Nije uspostavljen jednoobrazan sistem</p>
„Pravna zaštita u postupcima javnih nabavki pred Uredom za razmatranje žalbi BiH“	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Žalbe zaustavljaju postupke javnih nabavki; ▪ Očekivanja ugovornih organa i ponuđača u BiH usmjerena na što kvalitetniju pravnu zaštitu u postupcima javnih nabavki. <p>Nalaz: URŽ nije osigurao kvalitetnu pravnu zaštitu u svim slučajevima rješavanja žalbi u postupcima javnih nabavki.</p>
„Sigurnost proizvoda i integracije u EU“	<p>Propisi o sigurnosti proizvoda ne donose se u predviđenim rokovima;</p> <p>BiH značajno zaostaje za zemljama u okruženju kada je u pitanju usklađivanje propisa o sigurnosti proizvoda s propisima EU.</p>
„Spremnost institucija BiH da odgovore na preuzete obaveze iz Programa održivog razvoja do 2030. godine“	<p>U periodu 2015 – 2020. u BiH nisu osigurane osnovne pretpostavke za provođenje obaveza iz Agende.</p>

Ured je u praćenju realizacije preporuka 14 izvještaja revizije učinka, objavljenih u 2013., 2014. i 2015. godini (134), došao do zaključka da je više od polovine preporuka realizovano djelomično ili u potpunosti u periodu 2016 – 2019. godine.

Primjer: COVID-19 nabavke u Engleskoj

Revizija učinka na osnovu izražene zabrinutosti zbog rizika za javni novac koji bi mogao proizaći iz veće upotrebe uredbe o nabavkama u slučajevima potrebe. Angažman proveden na osnovu više od 20 dopisa javnosti i članova Parlamenta, koji su izrazili zabrinutost zbog transparentnosti ugovora koji se dodjeljuju tokom pandemije, potencijalne pristranosti ili sukoba interesa u postupku nabave, kao i zbog toga što neki ugovori mogu biti dodijeljeni neprikladnim dobavljačima.

Predmet revizije	Potrebe i nalaz
<p>Istraga o državnoj nabavi tokom pandemije COVID-19</p>	<p>Kriterij: Nabavka u vrijeme COVID-19. Smjernice koristeći se pravilom 32 (2) (c) prema Propisima o javnim ugovorima iz 2015. godine (uključujući direktne nagodbe).</p> <p>Problem: Rizik trošenja javnog novca:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ transparentnosti trošenja, ▪ dodjele ugovora nekvalifikovanim dobavljačima; ▪ konflikt interesa <p>Predmet:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ ispitivanje potrebe za brzom nabavkom robe, usluga i radova, propisi koji se na to primjenjuju i uloge i odgovornosti; ▪ aktivnost nabave tokom pandemije; i ▪ upravljanje rizicima nabave. <p>Nalaz:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ 18 milijardi funti kroz 6.800 ugovora ▪ Brojni direktni sporazumi – sumnje u učinkovitost sistema sprječavanja konflikta interesa ▪ Određene nabavke provedene bez prethodnih propisanih kontrola ▪ Retroaktivno ugovaranje po provedenoj isporuci <p>Preporuke:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Objavljivanje sklopljenih ugovora u roku od 90 dana ▪ Izmjene u smjernicama uz obavezu provedbe konkurentskog postupka ▪ Izrada jasne dokumentacije (kriterija) s ciljem sprječavanja nejednakog tretiranja dobavljača ▪ Za direktne pogodbe neophodna dodatna pojašnjenja kako ugovorno tijelo vrši kontrolu sprječavanja konflikta interesa

4. Komunikacija Ureda sa zainteresovanim stranama i praćenje

Rezultati rada Ureda su njegovi izvještaji o finansijskim i revizijama učinka. Na godišnjem nivou, Ured objavljuje preko 80 izvještaja koje uključuju finansijske revizije 74 budžetska korisnika na nivou institucija BiH, pet revizija učinka, izvještaj o finansijskoj reviziji izvršenja budžeta institucija BiH, godišnji izvještaj o glavnim nalazima i preporukama.

Ukazivanjem na nepravilnosti u radu institucija BiH, kako na pojedinačne, tako i na one systemske prirode, objavljivanjem izvještaja o reviziji utemeljenih na međunarodnim revizorskim standardima, te davanjem konkretnih nalaza i preporuka, Ured je dao značajan doprinos u:

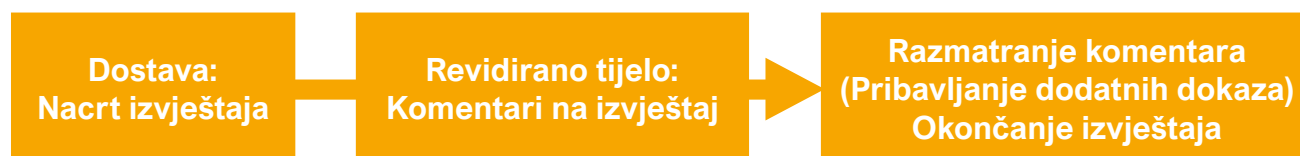
- uspostavljanju zakonodavnog okvira za poslovanje institucija BiH (donošenju zakonskih i podzakonskih akata kao što je npr. Zakon o plaćama i naknadama u institucijama BiH, Zakon o javnim nabavkama, Zakon o internoj reviziji, jedinstvenih pravila i procedura za rashode po budžetskim pozicijama),
- uspostavljanju i primjeni sistema trezorskog poslovanja i sistema finansijskog upravljanja i kontrole,
- izmjenama popisa koji regulišu radno-pravni status zaposlenih,
- razvoju sistema javnih internih finansijskih kontrola – PIFC-a u cjelini,
- unaprjeđenju transparentnosti i zakonitosti u korištenju javnih sredstava
- aktivnijem pristupu institucija BiH u borbi protiv korupcije, prevara i nepotizma,
- unaprjeđenju IT sistema i donošenju IT strategija.

Nalazi finansijske revizije u velikom opsegu obrađuju i pitanja systemske prirode, poput pitanja statusa državne imovine, popisa sredstava i obaveza, tehničkog mandata imenovanih lica, stepena razvoja sistema finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije, dodatka na rad, javnih nabavki, višegodišnjih kapitalnih ulaganja, ugovora o djelu, transparentnosti procesa zapošljavanja, IT sistema i dr., a što implicira direktnu ulogu Ureda u jačanju odgovornosti u postupanju s javnim sredstvima, transparentnosti i efikasnosti u radu institucija BiH.

4.1. Komunikacija sa subjektom koji je predmetom revizije

Komunikacija Ureda sa tijelima koja su predmetom revizije obuhvaćena je članom 15. Zakona, pri čemu Ured za reviziju prije završetka konačnog revizorskog izvještaja priprema nacrt revizije, koji dostavlja rukovodiocu institucije BiH radi davanja komentara.

Ilustracija 6. Komunikacija s tijelom koje je predmetom revizije



Komentar institucije BiH o nacrtu izvještaja o reviziji se dostavlja Uredu za reviziju u roku od 15 dana nakon prijema nacрта izvještaja ili u dužem roku o kojem odluči Ured za reviziju. Ured za reviziju dužan je da razmotri ove komentare prije pripreme konačnog izvještaja i, u slučajevima neslaganja, u konačni izvještaj uvrstiti relevantne komentare.

4.2. Komunikacija s predstavnicima civilnog društva

Ured na godišnjoj razini organizuje konsultativni sastanak s predstavnicima organizacija civilnog društva s ciljem upoznavanja organizacija s godišnjim planom revizije učinka, te komuniciranja društveno značajnih tema za koje organizacije smatraju da postoji eventualna potreba posebnog nadzora, u formi revizije učinka.

4.3. Komunikacija s Parlamentom BiH

Vrhovne institucije za reviziju, u skladu sa zakonom i standardima struke, prikupljaju profesionalne i objektivne informacije koje parlamenti koriste kako bi se uvjerali u pouzdanost finansijskog izvještavanja i način upotrebe javnih resursa. U tom smislu, veliku ulogu u unaprjeđenju transparentnosti i javne odgovornosti imaju nadležne parlamentarne komisije koje, kroz svoje djelovanje, podupiru nastojanja vrhovnih revizijskih institucija i, kroz insistiranje na realizaciji preporuka i praćenje njihove realizacije, pomažu razvoju sistema odgovornosti u javnom sektoru.

Ured, između ostalog, kontinuirano naglašava i moralnu odgovornost, odnosno važnost etičnog ponašanja, prevencije i detekcije prevare i korupcije u javnom sektoru. Opća očekivanja su da državni službenici trebaju raditi u javnom interesu, pravilno, transparentno i učinkovito koristiti javna sredstva. Zato je etičnost u državnoj službi preduslov javnog povjerenja, što je čini ključnim faktorom dobrog upravljanja.

Ured nema mehanizme da osigura da se preporuke iz izvještaja o reviziji provode te je njegova zadaća uočiti i dijagnosticirati probleme kroz svoje izvještaje i iste dostaviti Parlamentarnoj skupštini BiH. Parlamentarna skupština BiH na raspolaganju ima više mehanizama kojima može pokretati pitanje disciplinske, javne, moralne, političke i na kraju kaznene odgovornosti, a sve u svrhu osiguravanja transparentnog, ekonomičnog i efikasnog upravljanja javnim novcem.

Praksa Parlamenta BiH, između ostalog, predviđa saslušanja pred parlamentarnim komisijama, koja predstavljaju jedan od mehanizama za jačanje odgovornosti za realizaciju preporuka iz izvještaja o reviziji. Izjašnjavanje se očekuje od strane rukovodilaca institucija i otvorena su za javnost, čime se sužava prostor za izbjegavanje javne odgovornosti za upotrebu budžetskih sredstava.

4.4. Praćenje realizacije preporuka (follow-up)

U cilju unaprjeđenja poslovanja institucija BiH, a u skladu sa osnovnim principima revizije javnog sektora, Ured obavezno u izvještajima o reviziji, shodno nalazima revizije, daje preporuke za otklanjanje nepravilnosti i slabosti koje su konstatovane u procesu revizije. Revizija u utvrđenim nepravilnostima traži njihov uzrok koji nastoji otkloniti davanjem preporuka. Cilj revizije nije samo isticanje nepravilnosti i nedostataka, već preventivno djelovanje kako se uočene greške i nepravilnosti ne bi u budućnosti ponavljale.

Preporukama revizori ukazuju na neophodne promjene u postupanju institucija BiH kako bi njihovo poslovanje bilo u skladu sa regulatornim okvirom, a upravljanje javnim sredstvima se provodilo na ekonomičan, efikasan i efektivan način.

Stoga Ured posebnu pažnju poklanja realizaciji ranijih preporuka (follow-up) i izvještavanju o realizaciji preporuka revizije. Ocjena stepena realizacije preporuka se zasniva na dobrom poznavanju rada subjekta revizije, svim aktivnostima koje je subjekt revizije preduzeo na realizaciji date preporuke i unaprjeđenju poslovanja, vremenskom trajanju procesa realizacije te ukupnom odnosu subjekta revizije prema datim preporukama i stavovima revizije.

Praćenje se fokusira na to realizuju li subjekti revizije opažanja i preporuke revizije na odgovarajući način, odnosno na to da li su identifikovani nedostaci otklonjeni, a ne na to da li su navedene preporuke usvojene. Kroz procedure za naknadno praćenje realizacije preporuka subjektu revizije se omogućuje da dostavi informacije o preduzetim korektivnim mjerama radi prevazilaženja slabosti i nedostataka identifikovanih u izvještaju o reviziji ili obrazloženje zašto korektivne mjere nisu preduzete.

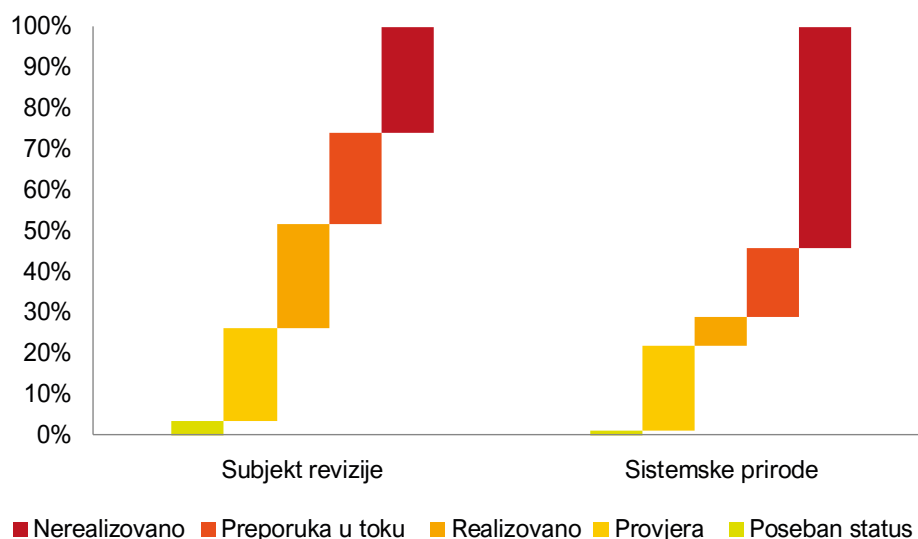
Praćenje preporuka i analiza mjera preduzetih na osnovu datih preporuka revizorima, izvršnoj vlasti i Parlamentarnoj skupštini BiH osigurava povratne informacije o efektima provedenih revizija. Ured, u tom smislu, na svojoj internetskoj stranici održava i redovno ažurira registar preporuka datih kroz revizije koje je obavio, a koji sadrži i status realizacije za svaku pojedinačnu preporuku datu u procesu finansijskih i revizija učinka.

Praćenje preporuka po finansijskim revizijama

Ured za reviziju institucija BiH je u prethodnom četverogodišnjem periodu izdao brojne preporuke upućene 76 institucija i vladinih tijela na državnom nivou. Neke od tih preporuka su systemske prirode. Ured putem registra izvještava o preporukama (realizovane, nerealizovane, preporuke čija je realizacija u toku, preporuke čija je provjera u toku, preporuke s posebnim statusom).

Svaki izvještaj finansijske revizije sadrži poglavlje koje tretira realizaciju preporuka finansijske revizije za prethodnu godinu, a kako bi informisala revidirani subjekt o stanju realizacije izdatih preporuka prethodnih razdoblja.

Ilustracija 7. Stepenn realizacije systemskih preporuka i preporuka vezanih za subjekt



Izvor: Izračun prema Registru preporuka Ureda. Period: 2015 – 2018.

Pri tome, nerealizovane sistemske preporuke čine 54,1% ukupnih sisemskih preporuka, dok je taj udio kod preporuka vezanih za subjekt dvostruko manji i iznosi 26,0%.

Posmatrano po revidiranoj instituciji ili vladinom tijelu, 38 od 76 institucija bilježi stepen nerealizovanih preporuka manji od 20% u odnosu na broj izdanih preporuka, 32 subjekta u rasponu od 20 do 40%, dok je kod 6 subjekata udio nerealizovanih preporuka u rasponu od 40 do 60%.

Učešće broja nerealizovanih preporuka u ukupnom broju preporuka	Broj institucija
Manje od 20%	38
Manje od 40%	32
Manje od 60%	6

Izvor: izračun prema podacima iz Registra

Praćenje preporuka po revizijama učinka

Realizacija preporuka revizije učinka, prema metodologiji i međunarodnim standardima, prati se putem izvještaja o realizaciji preporuka revizije učinka. Proces praćenja izvršenja preporuka doprinosi njihovoj učinkovitijoj implementaciji. Imajući u vidu značaj i potencijal koji preporuke imaju za promjenu stanja u revidiranim oblastima, Ured svake godine provodi jedno praćenje realizacije preporuka koje obuhvata dva ili više objavljenih izvještaja iz prethodnih godina.

Ured za reviziju institucija BiH je u periodu od 2014. do 2019. godine proveo 40 revizija učinka i po tom osnovu izdao 340 preporuka. Ukupno u Registru su dostupne informacije o implementaciji 163 preporuke, pri čemu je:

- 12,9% preporuka realizovano;
- 46,0% preporuka djelomično realizovano;
- Kod 34,4% preporuka su prepoznate početne aktivnosti;
- Dok kod 6,7% preporuka nije prepoznata niti jedna aktivnosti.

Uz sve probleme u realizaciji preporuka revizije učinka, ona je, ipak, donijela značajne promjene koje su postignute u mnogim oblastima. Napredak u transparentnosti institucija BiH, korištenje nalaza revizije učinka za izradu novog Zakona o javnim nabavkama, značajni iskoraci institucija BiH u efikasnijem korištenju kapaciteta za prenos podataka, unaprjeđenje upravljanja carinskim terminalima, su samo neki od konkretnih efekata našeg rada. U svakoj oblasti iz koje je rađena revizija učinka došlo je do određenih poboljšanja, ali i do ostvarivanja određenih ušteda budžetskog novca.

Bibliografija

Cordery CJ, Hay D. 2018, Supreme audit institutions and public value: Demonstrating relevance.

DFID. 2004. Characteristics of Different External Audit Systems.

Europski revizorski sud. 2017. Financial and Compliance audit Manual. Directorate of Audit Quality Control

Europski revizorski sud. 2017. Priručnik za reviziju uspješnosti

Gavelin, K., Burall, S., Willson, R. 2009. Open Government: beyond static measure. Involve prepared paper for OECD

IFAC. 2010. Handbook of International Quality Control Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements of the International Auditing and Assurance Standards Board Financial Acc & Man.;1–15.

Ingrams, A., Piotrowski, S., Berliner, D. 2020. Learning from Our Mistakes: Management Reform and the Hope of Open Government. Perspectives on Public Management and Governance, 2020, 1–16

Jaeger, Paul T., and John C. Bertot. 2010. Transparency and technological change: Ensuring equal and sustained public access to government information. Government Information Quarterly 27 (4): 371–6.

Kostadinova, P. 2015. Improving the transparency and accountability of EU institutions: The impact of the office of the European Ombudsman. Journal of CommonMarket Studies, 53, 1077–1093. <https://doi.org/10.1111/jcms.12245>

Martini M. 2012. Good Practice for Structuring Supreme Audit Institutions.

Meijer, A. J., Deirdre, C., Hillebrandt, M. 2012. Open government: connecting vision and voice. International Review of Administrative Sciences

Moore, M. H. (1995). Creating public value : strategic management in government. California, USA: Harvard University Press.

Moore, M. H. (2013). Recognizing Public Value. Cambridge & London: Harvard University Press.

OECD. 2018. European Ombudsman. The role of Ombudsman Institutions in Open Government. OECD Working Paper on Public Governance No. 29

Pollitt, Christopher, and Geert Bouckaert. 2011. Continuity and change in public policy and management. London, UK: Edward Elgar Publishing.

Romzek, Barbara S. and Melvin J. Dubnick. 1987. Accountability in the public sector: Lessons from the Challenger tragedy. Public Administration Review 47 (3):227–38.

Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine

Kontakt:

Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine

Hamdije Čemerlića 2/XIII,
71 000 Sarajevo

tel/fax:

033 70 35 73
033 70 35 65

Email:

saibih@revizija.gov.ba
saibih@bih.net.ba



www.revizija.gov.ba



URED ZA REVIZIJU INSTITUCIJA BiH
КАНЦЕЛАРИЈА ЗА РЕВИЗИЈУ ИНСТИТУЦИЈА БИХ
AUDIT OFFICE OF THE INSTITUTIONS OF BOSNIA AND HERZEGOVINA

www.revizija.gov.ba

