



centar za humanu politiku
center for humane politics

i z v j e š t a j
o provedenom istraživanju
u oblasti revizije i javne
potrošnje u BiH

septembar, 2009. godine



Istraživanje u oblasti revizije javnog sektora u BiH traži odgovor na dva osnovna pitanja: prvo, koliko su institucije za reviziju javnog sektora nezavisne i efikasne i drugo, da li nadležne institucije postupaju po revizorskim nalazima na potreban način? Ovo istraživanje traži odgovor na oba pitanja, uz napomenu, da je fokus istraživanja na postupanju revidiranih subjekata, parlamenata, vlada i tužilaštava po negativnim revizorskim nalazima i preporukama.

U prvom dijelu izvještaja analizira se rad državne i entitetskih revizorskih institucija sa aspekta normativnog, organizaciono-kadrovskog, vremenskog, obuhvatnog, sadržajnog, uporednog, antikoruptivnog i percepcijskog. Analizirana je zakonska regulativa i njena primjena, organizacija, sistematizacija i kadrovska popuna, broj subjekata revizije i revizorski izvještaji u pogledu mišljenja, provođenja preporuka, vremenskog izvršenja i karakterističnih nalaza. Dio rezultata o sadržajima revizorskih izvještaja dobijen je metodom analize sadržaja, a rezultati o percepciji nezavisnosti revizorskih institucija metodom ankete. Iako nije postojala ambicija da se sveobuhvatno analizira rad državne i entitetskih revizorskih institucija, dobijeni rezultati su dovoljni sa ocjenu trenutnog stanja, međusobne uporedivosti i potrebe da se unaprijedi nezavisnost i efikasnost rada revizorskih institucija.

U drugom dijelu izvještaja analizira se postupanje nadležnih institucija po negativnim revizorskim nalazima i preporukama. Rad revizorskih institucija u javnom sektoru gubi smisao, ako nema odgovarajućeg postupanja revidiranih subjekata, parlamenata, vlada i tužilaštava po negativnim revizorskim nalazima. Postupanje revidiranih subjekata analizirano je sa aspekta provođenja preporuka revizora, a postupanje parlamenata i vlada sa aspekta zakonske obaveze, odgovornosti za zakonito i uspješno upravljanje javnim sredstvima i korištenja zakonskih mogućnosti za sankcionisanje odgovornih u revidiranim subjektima sa negativnim revizorskim nalazima. Postupanje revizorskih institucija analizirano je sa aspekta izvršavanja zakonske obaveze dostavljanja revizorskih izvještaja tužilaštvima, a postupanje tužilaštava analizirano je sa aspekta odgovornosti za proučavanje stanja u oblasti revizije javnog sektora, korištenja javno objavljenih revizorskih izvještaja i postupanja po dostavljenim revizorskim izvještajima, koji sadrže nalaze o nezakonitostima sa obilježjima krivičnog djela.

U trećem dijelu izvještaja analizira se javna potrošnja sa aspekta visine, trenda, strukture i uporedivosti sa zemljama iz okruženja, kao i mogućnosti uštede, pravičnije raspodjele i bolje naplate javnih prihoda. U oblasti javne potrošnje postoje dva osnovna problema, prvi je visina javne potrošnje, a drugi je pravičnost raspodjele, opravdanost javnih troškova i zloupotrebe u raspolaganju javnim sredstvima.

U poslednjem dijelu izvještaja nalaze se zaključci i preporuke. Ovo istraživanje neće imati mnogo smisla i opravdanosti, ukoliko ne uslijede aktivnosti na informisanju javnosti, rasprave sa odgovornim institucijama o potrebi prevazilaženja identifikovanih problema i medijske kampanje pritiska.

revizija javnog sektora

Stanje u oblasti revizije javnog sektora u BiH analizirano je korištenjem specifične metodologije, kojom su predviđeni i obezbijeđeni dovoljni indikatori za analizu i ocjenu stanja u ovoj oblasti. Ovakav pristup isključivao je analizu i ocjenu konkretnih revizorskih nalaza, mišljenja i postupaka sa aspekta njihove nezavisnosti, objektivnosti, nepristrasnosti i istinitosti.

Regulativa i institucije. Državni i entitetski zakoni o reviziji u oblasti javnog sektora usvojeni su prvi put u BiH 1999. godine. Sledeće godine uspostavljene su državna i entitetske revizorske institucije, koje su postale operativne 2001. godine. Novi državni i entitetski zakoni u oblasti revizije javnog sektora usvojeni su 2005. i 2006. godine. Uporednom analizom ovih zakona utvrđen je visok nivo identičnosti zakonskih normi.

Državni i entitetski zakoni definišu institucije za reviziju javnog sektora kao nezavisne i depolitizovane. Generalnog (glavnog) revizora i njegovog zamjenika na sedmogodišnji mandat imenuje parlament, na prijedlog predsjednika entiteta, odnosno komisije parlamenta BiH. Za generalnog (glavnog) revizora i njegovog zamjenika predlaže se kandidat sa rang liste, koju utvrđuje posebna parlamentarna komisija od prijavljenih na javni konkurs. Generalnog (glavnog) revizora i njegovog zamjenika parlament može smijeniti prije isteka mandata samo u izuzetnim i jasno propisanim slučajevima. Generalni (glavni) revizor ovlašten je za donošenje pravilnika o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji, godišnjeg plana rada, drugih internih akata i odluka o zapošljavanju, na osnovu rang liste po konkursu.

Državna i entitetske revizorske institucije nadležne su za finansijsku reviziju, reviziju učinka i druge specifične revizije. Državna revizorska institucija ovlaštena je za reviziju predsjedništva, vijeća ministara, ministarstava i drugih korisnika državnog budžeta, a entitetske revizorske institucije ovlaštene su za reviziju entitetskog parlamenta, predsjednika, vlade i ministarstava, kantonalnih parlamenata i vlada, opština, javnih fondova, javnih preduzeća i drugih budžetskih korisnika. Državna i entitetske revizorske institucije, takođe su ovlaštene za reviziju nebudžetskih sredstava ustanovljenih zakonom i budžetskih sredstava, koja su dodijeljena drugim institucijama i organizacijama. Državna i federalna revizorska institucija ovlaštene su da vrše reviziju kompanija u kojim država ima preko 50% vlasništva, dok je entitetska revizorska institucija iz RS ovlaštena da vrši reviziju kompanija u kojim država ima direktni ili indirektni vlasnički udio. Državna i entitetske revizorske institucije obavezne su da vrše godišnju reviziju parlamenata, predsjedništva (predsjednika), vlada, ministarstava, ostalih budžetskih korisnika i javnih fondova, dok zakonom revizija ostalih subjekata nije vremenski definisana. Za razliku od BiH, državna revizorska institucija iz Hrvatske ima savjetodavno tijelo, nadležnost za vršenje revizije privatizacije i obavezu da vrši godišnju reviziju budžeta regionalnih i lokalnih jedinica vlasti. Državna i entitetske revizorske institucije dužne su pojedinačne revizorske izvještaje učiniti javnim i dostaviti revidiranom subjektu, parlamentu i drugim institucijama, a godišnje izvještaje nadležnom parlamentu. Institucije za reviziju javnog sektora dužne su informisati organe za sprovođenje zakona,

kada utvrde postojanje ozbiljnih nezakonitosti u revidiranim subjektima. Državni i entitetski parlamenti mogu smanjiti budžetska sredstva revidiranim subjektima i preduzeti druge mjere, a parlamentarne komisije (odbori) nadležni za reviziju imenuju posebnu nezavisnu komisiju za reviziju revizorskih izvještaja i iniciraju svake četvrte godine profesionalnu evaluaciju rada državne i entitetskih revizorskih institucija.

Organizacija i kadrovi. Podaci o broju planiranih i zaposlenih revizora u državnoj i entitetskim revizorskim institucijama bitan su indikator za analizu i ocjenu stanja u oblasti revizije javnog sektora. Osnovni podaci o organizacionoj i kadrovskoj izgrađenosti institucija za reviziju javnog sektora u BiH i Hrvatskoj iskazani su u sledećoj tabeli.

tabela 1

revizorska institucija	ukupno			finansijska revizija			revizija učinka		
	plan	popunjeno		plan	popunjeno		plan	popunjeno	
uribih	60	39	65%	30	21	70%	5	3	60%
urifbih	106	57	54%	64	34	53%	10	6	60%
gsrjrs	65	53	82%	38	33	87%	9	7	78%
ukupno, bih	231	149	65%	132	88	67%	24	16	67%
durh	307	284	93%	np	np	np	np	np	np

izvor podataka: državna i entitetske revizorske institucije; skraćenice: (1) ured za reviziju institucija u bih (uribih), (2) ured za reviziju institucija u federaciji bih (urifbih), (3) glavna služba za reviziju javnog sektora rs (gsrjrs), (4) državni ured za reviziju hrvatske (durh) i (5) nema podataka (np).

Prethodni podaci pokazuju da je u institucijama za reviziju javnog sektora u BiH popunjeno 2/3 planiranih radnih mjesta i revizora. Najbolju kadrovsku popunjenost ima entitetska revizorska institucija iz RS u odnosu na ukupan broj planiranih radnih mjesta, kao i sistematizovanih mjesta u sektoru finansijske revizije i revizije učinka, a najlošiju, federalna revizorska institucija. U prvoj godini rada institucija za reviziju javnog sektora, broj planiranih i zaposlenih revizora bio je manji za oko 60% u odnosu na stanje u ovoj godini. Treba istaći da je, u odnosu na finansijsku reviziju, kasnila uspostava i kadrovska popuna revizije učinka, koja još nije u potpunosti operativna. Za poređenje, državna revizorska institucija iz Hrvatske ima 2,2 puta više revizora u odnosu na državnu i entitetske revizorske institucije iz BiH.

U odnosu na unutrašnju organizaciju, državna i entitetske revizorske institucije imaju razdvojenu finansijsku reviziju i reviziju učinka. Entitetska revizorska institucija iz RS ima centralizovanu organizaciju finansijske revizije, a federalna revizorska institucija ima finansijsku reviziju organizovanu u posebne sektore za federalne institucije, kantone, opštine i javna preduzeća. Federalna revizorska institucija je teritorijalno decentralizovana (centralni i 3 područna ureda), kao što je slučaj sa državnom revizorskom institucijom iz Hrvatske (centralni i 20 područnih ureda).

Osnovni organizacioni i kadrovski problemi institucija za reviziju javnog sektora u BiH su planiranje potrebnog broja revizora i dinamika popune. Može

se konstatovati da su entitetske revizorske institucije potcijenile broj potrebnih revizora u odnosu na zakonske obaveze i područje djelovanja. Takođe, državna i entitetske revizorske institucije imale su neadekvatnu dinamiku zapošljavanja potrebnog broja finansijskih revizora, a posebno revizora učinka.

Subjekti revizije. Subjekti revizije u oblasti javnog sektora su državni, entitetski, kantonalni i lokalni budžetski organi, javne ustanove, javni fondovi, javna preduzeća i drugi korisnici javnih sredstava. Podaci o broju i vrsti subjekata revizije su dobar indikator za analizu i ocjenu stanja u oblasti revizije javnog sektora sa normativnog, kadrovskog, planskog, obuhvatnog i uporednog aspekta. U sledećoj tabeli dati su podaci o broju i vrsti subjekata revizije po nadležnosti institucija za reviziju javnog sektora iz BiH i Hrvatske.

tabela 2

revizorska institucija	ukupno	subjekti revizije						
		dbk	ebk	kbk	opštine	fond	preduzeća	ostali
uribih	70	63	-	-	-	1	-	6
urifbih	1400	-	61	10	80	14	np	np
gsrjsrs	950	-	98	-	63	12	np	np
ukupno, bih	2420	63	159	10	143	27	np	np
durh	14000	np	-	-	np	np	np	np

izvor podataka: državna i entitetske revizorske institucije; skraćenice: (1) državni budžetski korisnici (dbk), (2) entitetski budžetski korisnici (ebk) i (3) kantonalni budžetski korisnici (kbk).

Prethodni podaci pokazuju da u BiH ima 2420 subjekata za reviziju u oblasti javnog sektora, uz napomenu da je dio podaka procijenjen od strane entitetskih revizorskih institucija. U nadležnosti državne revizorske institucije iz Hrvatske je oko 14.000 subjekata, što je za 6 puta više u odnosu na BiH. Entitetske revizorske institucije nemaju precizne podatke o svim subjektima revizije, što je veoma ozbiljan propust i problem.

Prema državnom i entitetskim zakonima o reviziji u javnom sektoru subjekti su podijeljeni u dvije grupe. Prvu grupu čine subjekti u kojima se vrši obavezna godišnja revizija, a drugu, subjekti u kojima se vrši povremena revizija. U odnosu na ukupan broj, zakonima je u samo 10% subjekata predviđena obavezna godišnja revizija. Hrvatska ima oko 640 subjekata u kojim se vrši obavezna godišnja revizija.

Planiranje revizije. Državna i entitetske revizorske institucije imaju zakonsku obavezu godišnjeg planiranja revizije. Institucije za reviziju javnog sektora u BiH pripremaju, donose i sprovode godišnje planove revizije. Utvrđeno je da u proteklom periodu godišnjim planovima revizije nisu obuhvaćeni svi subjekti za koje postoji godišnja obaveza revizije, dok za drugu grupu subjekata ne postoje potrebni kriteriji za planiranje revizije. Nepostojanje potrebnih kriterija za planiranje revizije dovodi do toga da značajan dio subjekata nije ni jednom revidiran u proteklih osam godina, dok su kod druge grupe subjekata primijećeni veliki vremenski razmaci između revizija i druge neujednačenosti.

U sledećoj tabeli dati su podaci o planiranim finansijskim revizijama za 2009. godinu.

tabela 3

revizorska institucija	ukupno	po vrstama subjekata							subjekti	
		dbk	ebk	kbk	opšt.	fond	jp	ost.	svi	zakon
uribih	65	65	-	-	-	-	-	-	93%	100%
urifbih	67	-	28	10	13	2	14	-	5%	40%
gsrjsrs	55	-	47	-	-	8	-	-	6%	50%

izvor podataka: državna i entitetske revizorske institucije

Prethodni podaci pokazuju da je državna revizorska institucija planirala reviziju u 93% subjekata u odnosu na njihov procijenjen ukupan broj, a da je obavezna godišnja revizija planirana u svim zakonom predviđenim subjektima. Federalna revizorska institucija predviđela je reviziju u 5% subjekata u odnosu na njihov ukupan broj, a obaveznu godišnju reviziju u 40% zakonom predviđenih subjekata. Od ukupnog broja planiranih subjekata za reviziju u FBiH za 2009. godinu, 45% pripada grupi subjekata kod kojih se vrši obavezna godišnja revizija, a 55% grupi ostalih subjekata. Planom entitetske revizorske institucije iz RS za 2009. godinu predviđena je revizija u 6% subjekata u odnosu na njihov ukupan broj, a obavezna godišnja revizija u 50% zakonom predviđenih subjekata. Svi subjekti, koji su planirani za reviziju u RS 2009. godine, pripadaju grupi onih kod kojih se vrši obavezna godišnja revizija, što znači da među planiranim subjektima nema opština, javnih preduzeća i ostalih. Po ovakvim planovima entitetskih revizorskih institucija, trebalo bi 20 godina da se jednom u svim subjektima izvrši revizija.

Za razliku od institucija za reviziju javnog sektora u BiH, državna institucija za reviziju iz Hrvatske ima potrebne kriterije za godišnje planiranje revizije. Ovi kriteriji, osim obaveza revizije po zakonskim odredbama, obuhvataju izraženo nepovoljno mišljenje u prethodnom razdoblju, materijalnu značajnost, prijave državnih institucija, prijave drugih lica i saznanja iz medija.

Revizije po vrstama. Državna i entitetske revizorske institucije nadležne su prvenstveno za finansijsku reviziju, ali i za reviziju učinka i ostale ili specifične revizije. Revizije mogu biti redovne ili planirane i vanredne ili neplanirane. Podaci o broju izvršenih revizija po vrstama su dobar indikator za analizu i ocjenu stanja u oblasti revizije javnog sektora sa normativnog, institucionalnog i funkcionalnog aspekta. U sledećoj tabeli dati su podaci o vrstama revizija po revizorskim institucijama, u periodu od njihovog osnivanja do kraja 2008. godine.

tabela 4

revizorska institucija	izvršene revizije									
	ukupno		finansijska		učinka		vanredna		ostale	
uribih	332	100%	328	99%	1	-	1	-	2	1%
urifbih	482	100%	468	97%	1	-	-	-	13	3%
gsrjsrs	419	100%	413	98%	3	1%	-	-	3	1%
ukupno	1233	100%	1209	98%	5	-	1	-	18	2%

izvor podataka: državna i entitetske revizorske institucije.

Prethodni podaci pokazuju da su državna i entitetske revizorske institucije izvršile u proteklih osam godina 1233 revizije, od čega 1209 finansijskih revizija, 5 revizija učinka i 18 ostalih revizija. Dominiraju finansijske revizije, koje učestvuju sa 98% u ukupnom broju izvršenih revizija. Simboličan broj izvršenih revizija učinka, ukazuje na institucionalnu neizgrađenost za vršenje ove vrste revizija, a broj vanrednih revizija na nedovoljan uticaj vanrednih okolnosti na vršenje revizija. Za izuzetno ozbiljan problem neizgrađenosti funkcije revizije učinka u državnoj i entitetskim revizorskim institucijama najodgovorniji su generalni (glavni) revizori, a nerazvijenost ove funkcije čini reviziju u javnom sektoru nepotpunom.

Revizije po godinama. Podaci o broju revizija po vrstama subjekata i godinama su dobar indikator za ocjenu trenda i stanja u oblasti revizije javnog sektora sa aspekta efikasnosti i obuhvatnosti. U sledećoj tabeli dati su podaci o broju revidiranih subjekata po godinama, vrstama subjekata i revizorskim institucijama.

tabela 5

institucije revizije	subjekti revizije	ukupno	broj revizija po godinama							
			2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
uribih	ukupno	328	20	25	32	38	43	53	57	60
	urifbih	468	45	62	63	54	56	66	64	58
urifbih	ebk	240	26	35	40	26	24	27	33	29
	kbk	69	3	6	10	10	10	10	10	10
	opštine	44	12	15	9	1	-	1	3	3
	fondovi	29	3	2	2	5	4	7	3	3
	jp	63	-	4	2	10	14	15	10	8
	ostali	23	1	-	-	2	4	6	5	5
	gsrjsrs	ukupno	413	44	43	45	40	45	84	63
ebk		278	42	36	32	28	24	65	27	24
opštine		79	2	1	-	5	9	15	32	15
fondovi		28	-	4	11	2	3	4	2	2
jp		20	-	2	1	4	9	-	1	3
ostali		8	-	-	1	1	-	-	1	5

izvor podataka: državna i entitetske revizorske institucije.

Prethodni podaci pokazuju da su državna i entitetske institucije za reviziju javnog sektora izvršile 1209 finansijskih revizija u proteklih osam godina ili u prosjeku 151 finansijsku reviziju godišnje. Kod državne revizorske institucije u proteklom periodu prisutan je godišnji trend rasta broja izvršenih finansijskih revizija, dok je kod entitetskih revizorskih institucija prisutan oscilirajući godišnji trend. Prosječna efikasnost institucija za reviziju javnog sektora u BiH, posmatrana kroz broj revizija po jednom revizoru godišnje, bila je 1,6 revizija po revizoru u 2008. godini. Za poređenje, državna revizorska institucija iz Hrvatske uradila je u 2008. godini preko 5 puta više revizija u odnosu na institucije za reviziju javnog sektora iz BiH, a njena efikasnost bila je 3,9 revizija po revizoru.

Efikasnost državne revizorske institucije bila je 2,5 revizija po revizoru u 2008. godini, a u prvoj godini rada ove institucije, 1,2 revizije po revizoru. Efikasnost federalne revizorske institucije bila je u prvoj godini rada 2,2 revizije po revizoru, a 1,7 revizija po revizoru u 2008. godini. Efikasnost entitetske revizorske institucije iz RS bila je u prvoj godini rada 4,4 revizije po revizoru, a osam godina kasnije, 1,5 revizija po revizoru. Ovi podaci pokazuju da je državna revizorska institucija imala u proteklih osam godina trend rasta efikasnosti, dok je kod entitetskih revizorskih institucija postojao trend pada efikasnosti, koji je naročito bio izražen kod entitetske revizorske institucije iz RS.

Federalna revizorska institucija izvršila je 468 finansijskih revizija u proteklih osam godina ili u prosjeku 59 revizija godišnje. Finansijska revizija izvršena je u 176 subjekta, što znači da je revizijom ostalo neobuhvaćeno 87% subjekata u javnom sektoru iz FBiH. U proteklom periodu revizija je vršena u 58 entitetskih budžetskih korisnika, 10 kantonalnih budžeta, 44 opštine, 11 javnih fondova, 32 javna preduzeća i 21 ostalih subjekata. Svake godine finansijska revizija je vršena u 17 entitetskih budžetskih korisnika i 3 kantona ili u 11% revidiranih subjekata. U proteklih osam godina samo je jednom vršena revizija u 64% revidiranih subjekata.

Entitetska revizorska institucija iz RS izvršila je 413 finansijskih revizija u proteklih osam godina ili u prosjeku 52 revizije godišnje. Finansijska revizija izvršena je u 172 subjekta, što znači da je revizijom ostalo neobuhvaćeno 82% subjekata u javnom sektoru iz RS. U proteklom periodu revizija je vršena u 83 entitetska budžetska korisnika, 63 opštine, 6 javnih fondova, 14 javnih preduzeća i 6 ostalih subjekata. U proteklom periodu svake godine je vršena finansijska revizija u ministarstvima finansija, unutrašnjih poslova, pravde, uprave, saobraćaja, poljoprivrede, zdravlja, rada i izbjeglica i poreskoj upravi, dok revizija konsolidovanog izvještaja bužeta RS nije vršena u prvoj godini rada revizije. Samo je jednom vršena revizija u 58% revidiranih subjekata u proteklih osam godina.

Revizije po mišljenjima. Revizorska mišljenja po osnovu izvršene revizije mogu biti pozitivna ili bezuslovna, sa rezervom ili uslovna, negativna ili nepovoljna i uzdržana. Podaci o revizorskim mišljenjima su dobar indikator za analizu i ocjenu stanja u javnom sektoru, usklađenosti revizorskih mišljenja i revizorskih nalaza i postupanja revidiranih subjekata i nadležnih institucija. U sledećoj tabeli dati su podaci o revizorskim mišljenjima po revizorskim institucijama i vrstama revidiranih subjekata, u periodu od osnivanja revizorskih institucija do kraja 2008. godine.

tabela 6

revizorska institucija	subjekti revizije	ukupno	revizorska mišljenja							
			pozitivno		rezerva		negativno		uzdržano	
bih	ukupno	1097	226	21%	552	50%	261	24%	58	5%
uribih	ukupno	328	95	29%	223	68%	6	2%	4	1%
urifbih	ukupno	356	39	11%	182	51%	124	35%	11	3%
	ebk	178	28	16%	97	54%	53	30%	-	-
	kbk	65	2	3%	31	48%	32	49%	-	-

	opštine	17	-	-	7	41%	10	59%	-	-
	fondovi	13	3	23%	7	54%	3	23%	-	-
	jp	58	5	9%	31	53%	12	21%	10	17%
	ostali	25	1	4%	9	36%	14	56%	1	4%
gsrjsrs	ukupno	413	92	22%	147	36%	131	32%	43	10%
	ebk	278	91	33%	96	35%	62	22%	29	10%
	opštine	79	1	1%	37	47%	41	52%	-	-
	fondovi	28	-	-	5	18%	10	36%	13	46%
	jp	20	-	-	7	35%	12	60%	1	5%
	ostali	8	-	-	2	25%	6	75%	-	-

izvor podataka: državna i entitetske revizorske institucije; ostale napomene: za urifbih nisu uključeni podaci za prve dvije godine rada.

Prethodni podaci pokazuju da je u proteklom periodu bilo ukupno 21% revizorskih izvještaja sa pozitivnim mišljenjem, 50% revizorskih izvještaja sa rezervom, 24% revizorskih izvještaja sa negativnim mišljenjem i 5% revizorskih izvještaja sa uzdržanim mišljenjem. Postoje značajnije razlike između revizorskih institucija u odnosu na strukturu revizorskih mišljenja. U odnosu na revizorske institucije, najviše revizorskih izvještaja sa pozitivnim mišljenjem ima državna revizorska institucija, a najmanje federalna revizorska institucija. Revizorskih izvještaja sa negativnim mišljenjem znatno više imaju entitetske revizorske institucije u odnosu na državnu revizorsku instituciju. U odnosu na subjekte revizije najlošija mišljenja imaju opštine, kantoni, javni fondovi, preduzeća i ostale institucije, dok najbolja mišljenja imaju državni i entitetski budžetski korisnici.

Prema revizorskim mišljenjima državne revizorske institucije u proteklom periodu:

- (1) najbolja revizorska mišljenja imaju agencija za državnu službu, agencija za javne nabavke, fond za povratak i odbor državne službe za žalbe, koji u svim revizijama imaju pozitivno mišljenje,
- (2) niko od revidiranih subjekata nema dva negativna mišljenja,
- (3) pozitivno mišljenje nije dobilo 28% revidiranih subjekata,
- (4) pozitivno mišljenje nije dobilo predsjedništvo i ministarstva civilnih poslova, bezbjednosti, odbrane i komunikacija,
- (5) od subjekata, koji su revidirani dva i više puta, jedno ili isto mišljenje ima 36% subjekata, dva različita mišljenja ima 57% i tri različita mišljenja ima 7% subjekata,
- (6) kod revidiranih subjekata, pozitivan trend u mišljenjima ima 36% subjekata, negativan trend ima 19% subjekata i bez trenda je 45% subjekata.

Prema ograničenim podacima o revizorskim mišljenjima federalne revizorske institucije iz proteklog perioda:

- (1) bolja revizorska mišljenja od ostalih imaju federalne institucije, a najlošija revizorska mišljenja imaju opštine,

- (2) najlošija revizorska mišljenja kod federalnih institucija imaju federalni budžet, ministarstvo unutrašnjih poslova i zavod za javno zdravstvo, a kod kantona unsko-sanski, zapadno-hercegovački i herceg-bosanski.

Prema revizorskim mišljenjima etitetske revizorske institucije iz RS u proteklom periodu:

- (1) najbolja revizorska mišljenja imaju republički zavod za statistiku i centralni registar hartija od vrijednosti, koji u svim revizijama imaju pozitivno mišljenje,
- (2) najlošija revizorska mišljenja imaju vlada RS, po osnovu revizije konsolidovanog izvještaja budžeta RS i ministarstvo prosvjete, sa pet negativnih mišljenja i ministarstva za izbjeglice, rad i unutrašnje poslove, fondovi zdravstvenog i penziono-invalidskog osiguranja i zavod za zapošljavanje, sa tri negativna mišljenja,
- (3) nikada nisu dobili pozitivno mišljenje iz dvije ili više revizija, vlada RS, po osnovu revizije konsolidovanog izvještaja budžeta RS, ministarstva finansija, prosvjete i poljoprivrede, republička uprava za geodetske poslove, fondovi zdravstvenog osiguranja, penziono-invalidskog osiguranja i dječije zaštite, zavod za zapošljavanje, grad Banjaluka, opštine Brod, Derventa, Doboje, Foča, Gacko, Gradiška, Novi Grad, Pale, Prijedor, Teslić i Zvornik i javna preduzeća za šume, pošte, elektroprivredu i željeznice,
- (4) ni jedno pozitivno mišljenje nemaju javni fondovi, javna preduzeća i javne zdravstvene ustanove,
- (5) od 63 revidirane opštine, samo je opština Bijeljina dobila pozitivno mišljenje,
- (6) od subjekata, koji su revidirani dva i više puta, jedno ili isto mišljenje ima 24% subjekata, dva različita mišljenja ima 39% subjekata, tri različita mišljenja ima 24% subjekata i četiri različita mišljenja ima 13% subjekata,
- (7) kod revidiranih subjekata, pozitivan trend u mišljenjima ima 41% subjekata, negativan trend ima 30% subjekata i bez trenda je 29% subjekata.

Revizije po nalazima. Revizorski nalazi mogli bi se kategorisati kao uobičajeni ili najčešći i specifični, u zavisnosti od revidiranog subjekta i iskazanog revizorskog mišljenja. Uobičajeni i ilustrativni revizorski nalazi su dobar indikator za analizu i ocjenu stanja u cilju ukazivanja na probleme koje trebaju otkloniti revidirani subjekti i nadležne institucije ili koje treba dodatno istražiti. Najčešći negativni revizorski nalazi kod državne i entitetskih revizorskih institucija su:

- (1) neprovođenje preporuka iz prethodnih revizorskih izvještaja, koji se kreću u rasponu od neprovođenja manjeg dijela preporuka, preko neprovođenja većeg dijela ili svih preporuka, pa do ponavljanja nepravilnosti utvrđenih u preporukama iz prethodnih revizorskih izvještaja,
- (2) neizgrađen sistem interne kontrole, sa većim ili manjim nedostacima u internom normiranju i provođenju normiranog u oblastima kontrolnog

- okruženja, procjene rizika, kontrolnih aktivnosti, komunikacija, informisanja i monitoringa,
- (3) neadekvatno planiranje prihoda budžetskih korisnika, posebno u dijelu koji se odnosi na plate i naknade za nepopunjena radna mjesta,
 - (4) neadekvatno upravljanje višemilionskim potraživanjima u poreskim upravama, opštinama, javnim preduzećima, direkcijama i drugim institucijama, koje se kreće od klasične birokratsko-institucionalne inertnosti do svjesnog propuštanja naplate potraživanja, koje može imati obilježja krivičnog djela,
 - (5) nezakonitosti u provođenju nabavki, sa manjim ili većim nedostacima u rasponu od nedonošenja godišnjeg plana nabavki i manjih propusta, do pokušaja „izigravanja zakona“, nekvalitetne tenderske dokumentacije, podešavanja postupka željenom dobavljaču i drugih oblika vrlo ozbiljnog nepoštivanja propisanih i obaveznih procedura,
 - (6) nepostojanje potrebnih i pravičnih kriterija i postupaka za dodjelu grantova i drugih javnih sredstava,
 - (7) nezakonita isplata troškova zaposlenim i privremeno angažovanim, koja se manifestuje kroz isplate naknada za topli obrok i javni prevoz licima koja nisu ostvarila to pravo, isplatu stimulacija zaposlenim bez kriterija, isplatu naknada zaposlenim za rad u komisijama u radno vrijeme, isplatu honorara licima angažovanim po ugovoru o djelu na poslovima koji su sistematizovani, isplatu naknada za školovanje i slično,
 - (8) nedokumentovani ili sporni troškovi za službena putovanja i gorivo,
 - (9) neograničeni ili prekoračeni troškovi telefona i reprezentacije,
 - (10) propusti u popisu imovine, potraživanja i obaveza, gdje su najčešće primjedbe neevidentiranje cjelokupne imovine, neusklađenost stanja i prekoračenje rokova za popis.

Postoje revizorski nalazi koji bi se mogli nazvati izuzetnim u pogledu dobre prakse, koju, nažalost ne primjenjuje većina revizora. Primjer za ovo su pozitivni revizorski nalazi, kao što su (1) da je dodjela stipendija studentima i učenicima izvršena putem javnog konkursa, na osnovu prethodno utvrđenih i primijenjenih kriterija i (2) da je dodjela građevinskog zemljišta vršena putem javnog konkursa. Ima i primjera sa negativnim revizorskim nalazima, kao što su nalazi (1) da su realizovane nezakonite i štetne javne nabavke višemilionske vrijednosti, sa konstatacijama o nekvalitetnoj tenderskoj dokumentaciji, favorizovanju ponuđača i prihvatanju ponuda po znatno višoj cijeni, (2) da su kriteriji za dodjelu grantova uopšteni, neprecizni i podložni uticaju pojedinaca i (3) da godišnji plan ulaganja u puteve ne sadrži nazive, vrste, iznose i količine.

Postoje revizorski nalazi koji se mogu svrstati u ekstremne po negativnom, pod uslovom da se radi samo o izuzetnim slučajevima ili u šire rasprostranjene, ako se radi o pojavi, koju samo rijetki revizori registruju. U većini ovakvih slučajeva izostaje utvrđivanje odgovornosti i sankcija, kao što su smjene odgovornih, istrage tužilaštava i primjerene sudske kazne, pod uslovom da ovakvi slučajevi imaju svoju sudsku fazu. Najveći broj subjekata, koji ima ove nalaze, nije dobio negativno revizorsko mišljenje. Prvi primjer za ovo su revizorski nalazi, kao što su (1) da je izvršena nabavka u vrijednosti od

93 miliona KM, putem pregovaračkog postupka bez oglašavanja, iako je po zakonu trebalo sprovesti otvoreni postupak, (2) da je izvršena nabavka u vrijednosti 13,5 miliona KM putem otvorenog postupka, prilikom čega je konstatovana nedosljednost komisije, favorizovanje određenih ponuđača i odsustvo konkurentnosti, (3) da je u jednoj nabavci prihvaćena ponuda od 6,5 miliona KM, iako je najniža bila manja za 2,5 miliona KM, (4) da su nenaplaćena potraživanja, starija od godinu dana, u iznosu od 20 miliona KM, najvjerovatnije izgubljena i (5) da se drvni sortimenti isporučuju kupcima koji ne izmiruju obaveze. Drugi primjer za ovo su revizorski nalazi, kao što su (1) da je na ime putnih troškova jednom licu isplaćeno preko 3.000 KM u jednom mjesecu, (2) da je za jedan račun reprezentacije plaćeno 7.000 KM, (3) da je mjesečni račun za mobilni telefon iznosio 2.500 KM, (4) da je zaposlenom licu uz redovnu platu, isplaćeno i 20.000 KM za godinu dana, po osnovu ugovora o djelu i (5) da je isplaćivana naknada za rad članovima komisija, kojima je to redovna obaveza.

Postoje oblasti kod revidiranih subjekata u javnom sektoru koje državna i entitetske revizorske institucije nedovoljno ili uopšte ne kontrolišu. Revizorske institucije nedovoljno kontrolišu ili ne iznose potpune nalaze o javnim nabavkama, naplati javnih prihoda, upravljanju imovinom i drugim sumnjivim poslovima, a posebno izbjegavaju da u revizorskim nalazima navedu finansijsku štetu, koja je nastala ili je mogla nastati, nezakonitim i štetnim poslovima. Upravljanje prostorom i građenje je jedna od oblasti koju entitetske revizorske institucije uopšte ne kontrolišu, a to je oblast za koju se veže postojanje „građevinske mafije“.

Konstataciju o neusklađenosti revizorskih mišljenja i revizorskih nalaza, ilustruju sledeći primjeri. Prvi primjer je slučaj revidiranog subjekta koji je dobio mišljenje sa rezervom, a imao sledeće nalaze (1) da se ne primjenjuje zakon o koncesijama kod dodjele prava na eksploataciju šljunka, (2) da se ne kontrolišu zaključeni ugovori, (3) da nisu kontrolisani prihodi i potraživanja, kao i da nisu evidentirana višemilionska potraživanja po osnovu vodoprivrednih naknada, (4) da se ne vrši dodjela grantova po usvojenoj internoj proceduri i (5) da zaposleni imaju vlasnički interes kod ugovaranja usluga. Drugi primjer je slučaj revidiranog subjekta koji je dobio pozitivno mišljenje, a imao sledeće nalaze (1) da vrši zapošljavanje na radna mjesta koja nisu sistematizovana, (2) da se ne uplaćuju naknade direktno na račun javnih prihoda, (3) da nisu evidentirana potraživanja po osnovu naknada i drugih obaveza, (4) da nema kriterija za raspodjelu sredstava za sport, (5) da se izvode dodatni radovi prije zaključivanja aneksa ugovora, (6) da se koristi nekvalitetna tenderska dokumentacija, (7) da je veća cijena prihvaćenih ponuda od planiranih sredstava i (8) da se ne sprovodi predviđena kontrola potrošnje kod budžetskih korisnika.

Revizije po sadržaju. U revizorskim izvještajima iz 2008. godine analizirana je zastupljenost sadržaja sa neutralnim, pozitivnim, negativnim i izuzetno negativnim obilježjima. Pozitivni sadržaji podrazumjevaju nalaze u revizorskim izvještajima koji na nedvosmislen način govore o zakonitom, usklađenom i pozitivno ocijenjenom radu revidiranog subjekta, a negativni, sadržaje suprotne pozitivnim. Pod izuzetno negativnim sadržajima podrazumjevaju se

ozbiljne nezakonitosti, propusti i primjedbe, koje su konstatovane u revizorskim izvještajima i koje bi trebale biti dovoljan osnov za smjenu ili krivičnu istragu. Neutralni sadržaji su svi oni koji se nisu mogli svrstati u prethodne dvije, odnosno tri kategorije. Podaci o analiziranim sadržajima iz revizorskih izvještaja su dobar indikator za ocjenu stanja sa aspekta principijelnosti i usklađenosti revizorskih nalaza i revizorskih mišljenja. U sledećoj tabeli dati su rezultati analize zastupljenosti sadržaja u revizorskim izvještajima.

tabela 7

institucije revizije	revizorsko mišljenje	sadržaji u revizorskim izvještajima (%)			
		neutralni	pozitivni	negativni	izuzetno neg
uribih	ukupno	46	14	38	2
	pozitivno	62	18	20	-
	rezerva	42	13	43	2
	negativno	40	14	42	4
urifbih	ukupno	32	20	44	4
	pozitivno	30	36	32	2
	rezerva	33	20	43	4
	negativno	27	10	55	8
gsrjsrs	ukupno	34	21	42	3
	pozitivno	36	30	32	2
	rezerva	33	20	44	3
	negativno	28	10	56	6
durh	ukupno	47	13	36	4

izvor podataka: revizorski izvještaji državne i entitetskih revizorskih institucija za 2007. godinu.

Prethodni rezultati ne pokazuju značajnije razlike u sadržajima revizorskih izvještaja između državne i entitetskih revizorskih institucija. Kada se upoređuju sadržaji revizorskih izvještaja između institucija za reviziju javnog sektora u BiH, vidljivo je da najviše negativnih sadržaja ima u revizorskim izvještajima federalne revizorske institucije, nešto manje u revizorskim izvještajima entitetske revizorske institucije iz RS i najmanje u revizorskim izvještajima državne revizorske institucije iz BiH. Kada se upoređuju sadržaji revizorskih izvještaja iz BiH sa sadržajima revizorskih izvještaja iz Hrvatske, vidljivo je da u revizorskim izvještajima iz BiH ima oko 45 %, a u Hrvatskoj 40% negativnih sadržaja. Ove manje razlike u zastupljenosti negativnih sadržaja u revizorskim izvještajima mogu ukazivati na razlike u stanju kod revidiranih subjekata ili su posljedica različitih kriterija kod institucija za reviziju javnog sektora.

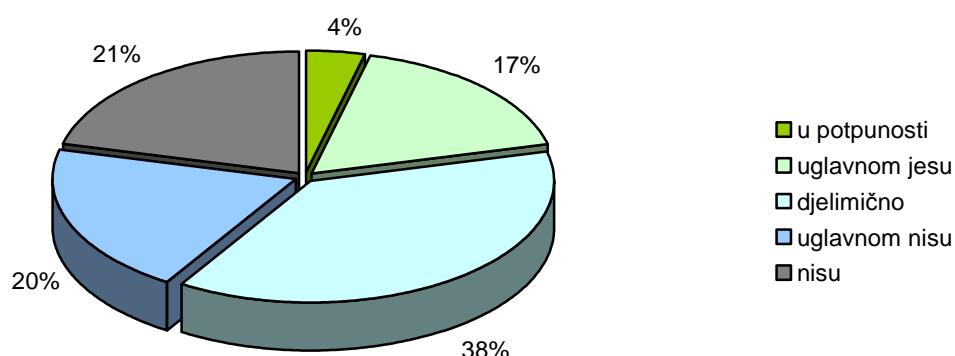
Analizirana zastupljenost sadržaja u odnosu na dato mišljenje u revizorskim izvještajima, unutar iste ili između različitih revizorskih institucija, pokazuju uočljivu i logičnu razliku između prisutnosti negativnih i izuzetno negativnih sadržaja. Rezultati pokazuju da je u revizorskim izvještajima sa pozitivnim mišljenjem, koje su dale entitetske revizorske institucije, prisutna u prosjeku 1/3 negativnih sadržaja, sa 2% izuzetno negativnih sadržaja. U revizorskim izvještajima sa pozitivnim mišljenjem državne revizorske institucije utvrđeno je znatno manje negativnih sadržaja. Uočene su velike i nelogične razlike u prisutnosti negativnih sadržaja u revizorskim izvještajima sa pozitivnim

mišljenjem kod entitetskih revizorskih institucija. Kod federalne revizorske institucije ovaj raspon se kreće od 4% do 54 % (3% izuzetno negativnih sadržaja), a kod entitetske revizorske institucije iz RS od 11% do 59% (4% izuzetno negativnih sadržaja). Velike razlike između datog mišljenja i prisutnosti negativnih sadržaja mogu ukazivati na nedovoljnu principijelnost i objektivnost u radu revizorskih institucija, kao i na nesklad između sadržaja revizorskog izvještaja i konačnog mišljenja.

Kod revizorskih izvještaja sa rezervom, takođe su uočene velike razlike u prisutnosti negativnih sadržaja. Kod državne revizorske institucije, raspon u prisutnosti negativnih sadržaja u revizorskim izvještajima sa ovim mišljenjem je od 18% do 66% (5% izuzetno negativnih sadržaja), kod federalne revizorske institucije od 13% do 66% (8% izuzetno negativnih sadržaja) i kod entitetske revizorske institucije iz RS od 29% do 58% (5% izuzetno negativnih sadržaja).

Ovom analizom je utvrđeno da revizorski izvještaji iz BiH imaju manje ukupnog sadržaja od revizorskih izvještaja iz Hrvatske. Kod revizorskih izvještaja iz BiH, najviše sadržaja ima u revizorskim izvještajima entitetske revizorske institucije iz RS, nešto manje u revizorskim izvještajima federalne revizorske institucije i najmanje u revizorskim izvještajima državne revizorske institucije (oko tri puta manje sadržaja u odnosu na izvještaje entitetskih revizorskih institucija).

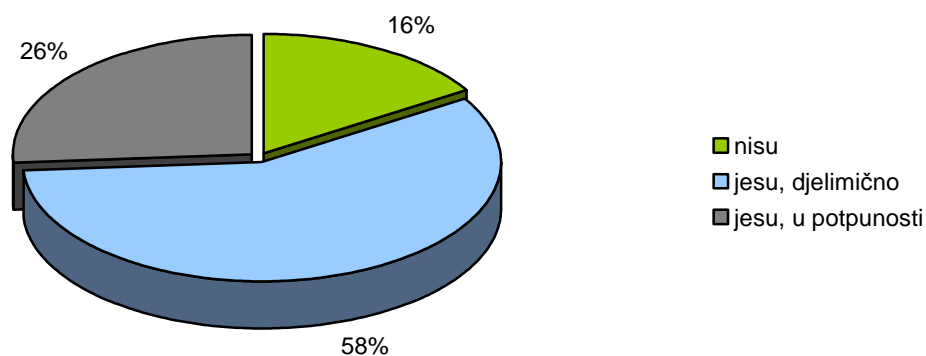
Građani o reviziji. Anketnim istraživanjem, na reprezentativnom uzorku od 400 građana u BiH, dobijeni su rezultati o tome šta građani misle o revizijama u javnom sektoru. Mišljenje građana je dobar indikator za analizu i ocjenu rada državne i entitetskih revizorskih institucija sa aspekta percepcije o nezavisnosti, objektivnosti i istinitosti. Koliko građani u BiH vjeruju u objektivnost i istinitost revizorskih izvještaja, pokazuju sledeći rezultati.



Rezultati pokazuju da samo 4% građana u BiH vjeruje u potpunu objektivnost i istinitost revizorskih izvještaja, odnosno da 21% građana vjeruje revizorskim

izvještajima. Čak 79% građana smatra da revizorski izvještaji u BiH nisu dovoljno objektivni i istiniti.

Koliko građani vjeruju da su institucije za reviziju javnog sektora u BiH izložene nedozvoljenom uticaju u svom radu, pokazuju sledeći rezultati.



Rezultati pokazuju da samo 16% građana vjeruje da nema nedozvoljenog uticaja na rad institucija za reviziju javnog sektora u BiH, a da 84% građana vjeruje da postoji nedozvoljen uticaj na rad ovih institucija u većem ili manjem obimu. Ovaj i prethodni rezultat anketnog istraživanja, uz druge činjenice iz ovog istraživanja, ukazuju na problem neostvarene ili nedostignute nezavisnosti institucija za reviziju javnog sektora u BiH. Na pitanje da li postoje nezavisne državne i entitetske institucije, 21% anketiranih je odgovorilo potvrdno, dok 79% anketiranih smatra da ne postoje ili o tome nezna ništa. Korelacija ovog i prvog rezultata, dodatno potvrđuje objektivnost ovog anketnog istraživanja i rezultat o procentu građana koji vjeruje revizorskim izvještajima.

Ocjena revizorskih institucija. Ocjena stanja u oblasti revizije javnog sektora vršena je na osnovu uspostavljenog modela, koji predviđa ocjene potpuno zadovoljavajuće, uglavnom zadovoljavajuće, djelimično zadovoljavajuće, uglavnom nezadovoljavajuće i nezadovoljavajuće. Kriteriji za navedene ocjene bili su:

- (1) potpuno zadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: optimalna kadrovska popunjenost revizorskih institucija, postojanje ažurne evidencije subjekata, postojanje potrebnih kriterija za godišnje planiranje revizije, potpuno izvršavanje redovne godišnje revizije, vršenje revizije u svim subjektima za 3 godine, efikasnost preko 5 revizija godišnje po revizoru, redovno dostavljanje revizorskih izvještaja tužilaštvima i drugim institucijama, potpuna osposobljenost za vršenje svih revizija i povjerenje građana veće od 80%,
- (2) uglavnom zadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: najmanje 75% optimalne kadrovske popunjenosti, postojanje ažurne evidencije subjekata, postojanje potrebnih kriterija za godišnje

- planiranje revizije, potpuno izvršavanje redovne godišnje revizije, vršenje revizije u svim subjektima za 4 godine, efikasnost preko 4 revizije godišnje po revizoru, redovno dostavljanje revizorskih izvještaja tužilaštvima i drugim institucijama, potpuna osposobljenost za vršenje svih revizija i povjerenje građana veće od 66%,
- (3) djelimično zadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: najmanje 50% optimalne kadrovske popunjenosti revizorskih institucija, postojanje ažurne evidencije subjekata, postojanje potrebnih kriterija za godišnje planiranje revizije, potpuno izvršavanje redovne godišnje revizije, vršenje revizije u svim subjektima za 5 godina, efikasnost preko 3 revizije godišnje po revizoru, redovno dostavljanje revizorskih izvještaja tužilaštvima i drugim institucijama, potpuna osposobljenost za vršenje svih revizija i povjerenje građana veće od 50%,
- (4) uglavnom nezadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: najmanje 25% optimalne kadrovske popunjenosti revizorskih institucija, nepostojanje ažurne evidencije subjekata, nepostojanje potrebnih kriterija za godišnje planiranje revizije, nepotpuno izvršavanje redovne godišnje revizije, vršenje revizije u svim subjektima za 10 godine, efikasnost preko 2 revizije godišnje po revizoru, neredovno dostavljanje revizorskih izvještaja tužilaštvima i drugim institucijama, nepotpuna osposobljenost za vršenje svih revizija i povjerenje građana manje od 50%,
- (5) nezadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: manje od 25% optimalne kadrovske popunjenosti revizorskih institucija, nepostojanje ažurne evidencije subjekata, nepostojanje potrebnih kriterija za godišnje planiranje revizije, neizvršavanje redovne godišnje revizije kod manje od 50% subjekata, nevršenje revizije u svim subjektima za 10 godine, efikasnost manja od 2 revizije godišnje po revizoru, nedostavljanje revizorskih izvještaja tužilaštvima i drugim institucijama, neosposobljenost za vršenje svih revizija i povjerenje građana manje od 20%.

Na osnovu primjene kriterija iz uspostavljenog modela, stanje u oblasti revizije javnog sektora u BiH ocijenjeno je kao uglavnom nezadovoljavajuće, uz napomenu da je stanje u državnoj revizorskoj instituciji nešto bolje od stanja u entitetskim revizorskim institucijama.

postupanje po reviziji

Postupanje po reviziji podrazumjeva uključenost i aktivnost revidiranih subjekata, parlamenata, parlamentarnih komisija i odbora za reviziju, vlada, tužilaštava i drugih institucija, sa ciljem da se otklone prisutne nepravilnosti utvrđene u revizorskim nalazima, unaprijedi upravljanje javnim sredstvima i utvrdi pojedinačna odgovornost. Uspostavljena je specifična metodologija kojom su predviđeni i obezbjeđeni dovoljni indikatori za analizu i ocjenu stanja institucionalne odgovornosti i efikasnosti za postupanje po revizorskim nalazima.

Postupanje revidiranih. Provođenje preporuka revizora od strane revidiranih subjekata pokazuje njihovu odgovornost za vršenje javnih poslova i interes da se upravljanje javnim sredstvima poboljša ili ne, kao i odnos prema kontrolnim institucijama. Podaci o provođenju revizorskih preporuka su dobar indikator za analizu i ocjenu institucionalne odgovornosti za postupanje po revizorskim preporukama i uticaju provođenja preporuka na revizorska mišljenja. U sledećoj tabeli dati su podaci o provođenju preporuka revizora od strane revidiranih subjekata u 2008. godini.

tabela 8

revizorska institucija	revidirani subjekti		provođenje preporuka							
			potpuno		djelimično		nije uopšte		nije kontrol.	
ukupno	154	100%	7	5%	110	71%	6	4%	31	20%
uribih	56	100%	5	9%	39	69%	1	2%	11	20%
urifbih	55	100%	1	2%	40	73%	3	5%	11	20%
gsrjsrs	43	100%	1	2%	31	72%	2	5%	9	21%

izvor podataka: revizorski izvještaji državne i entitetskih revizorskih institucija za 2007. godinu.

Prethodni podaci pokazuju da je samo 5% revidiranih subjekata u BiH provelo u potpunosti preporuke revizora. Najviše je revidiranih subjekata koji su djelimično proveli preporuke revizora, uz napomenu, da dominiraju oni koji su preporuke proveli samo u manjem dijelu i kod kojih se nepravilnosti iz preporuka godinama ponavljaju. Preporuke uopšte nije provelo 4% revidiranih subjekata, dok kod 20% revidiranih nije kontrolisano provođenje preporuka. Među revidiranim subjektima, kod kojih nije kontrolisano provođenje preporuka, najviše je onih kod kojih se revizija vrši prvi put. Za prethodno revidirane subjekte, kod kojih nije kontrolisano provođenje preporuka, nema obrazloženja zbog čega to nije učinjeno ili se navodi da je od prethodne revizije prošlo dosta vremena. Nekontrolisanje provođenja preporuka kod revidiranih subjekata, u slučajevima kada za to ne postoje opravdani razlozi, može izazivati sumnju u objektivnost i istinitost revizorskih nalaza.

Nema značajnijih razlika u provođenju preporuka između revidiranih subjekata u odnosu na revizorsku instituciju. Preporuke je u potpunosti provelo 9% revidiranih subjekata od strane državne revizorske institucije, dok je potpuna provodivost preporuka kod samo 2% revidiranih subjekata od strane entitetskih revizorskih institucija. Takođe je utvrđeno da provodivost preporuka od strane revidiranih subjekata nedovoljno utiče na konačno mišljenje revizora. Da je provođenje preporuka irelevantno i ignorisano, pokazuje primjer entitetske revizorske institucije, koja daje pozitivno mišljenje revidiranim subjektima kada su proveli u potpunosti preporuke, kada su to učinili djelimično i kada to nisu učinili.

Ocjena postupanja revidiranih subjekata vršena je na osnovu uspostavljenog modela, koji predviđa ocjene potpuno zadovoljavajuće, uglavnom zadovoljavajuće, djelimično zadovoljavajuće, uglavnom nezadovoljavajuće i nezadovoljavajuće. Kriteriji za ocjenu potpuno zadovoljavajuće bili su potpuno provođenje svih revizorskih preporuka, za ocjenu uglavnom zadovoljavajuće

su potpuno provođenje preko 75% revizorskih preporuka, za ocjenu djelimično zadovoljavajuće potpuno provođenje preko 50% revizorskih preporuka, za ocjenu uglavnom nezadovoljavajuće potpuno provođenje preko 25% revizorskih preporuka i za ocjenu nezadovoljavajuće provedeno manje od 25% revizorskih preporuka. Na osnovu primjene kriterija iz uspostavljenog modela, postupanje revidiranih subjekata po revizorskim preporukama u proteklih osam godina ocijenjeno je kao nezadovoljavajuće.

Postupanje parlamenata. Postupanje parlamenata i nadležnih parlamentarnih komisija i odbora po revizorskim izvještajima i drugoj problematici iz oblasti revizije javnog sektora ima poseban značaj i ulogu. Parlamenti su institucije koje u sebi objedinjuju funkcije zakonodavstva, nadzora i nadređenosti vladama i institucijama za reviziju javnog sektora. Postupanje parlamenata po revizorskim izvještajima trebalo bi biti prvenstveno u funkciji jačanja i promovisanja institucije revizije i odgovornosti za upravljanje javnim sredstvima. Podaci o sjednicama, razmatranim izvještajima i preduzetim mjerama na osnovu zakonskih ovlaštenja od strane parlamenata i njihovih komisija ili odbora su dobar indikator za analizu i ocjenu institucionalne odgovornosti za postupanje po revizorskim izvještajima. U sledećoj tabeli dati su podaci o postupanju državnog i entitetskih parlamenata i parlamentarnih komisija i odbora u ovom mandatu.

tabela 9

institucija	razmatrano			preduzete mjere		
	sjednica	izvještaja		smjene	budžet	ostalo
pdpbih	15	99	54%	-	-	6
dnpbih	7	91	50%	-	-	6
kfbpdpbih	30	99	54%			7
kfbdnpbih	26	91	50%	-	-	8
pdpfbih	3	2	1%	-	-	-
dnpfbih	1	1	1%	-	-	-
korpfbih	26	45	32%	-	-	1
nsrs	4	7	5%	-	-	-
odbor za reviziju	27	7	5%	-	-	-

izvor podataka: državni i entitetski parlamenti; skraćenice: (1) predstavnički dom parlamenta bih (pdpsbih), (2) dom naroda parlamenta bih (dnpbih), (3) komisija za finansije i budžet predstavničkog doma parlamenta bih (kfbpdpbih), (4) komisija za finansije i budžet doma naroda parlamenta bih (kfbdnpbih), (5) predstavnički dom parlamenta federacije bih (pdpfbih) (6) dom naroda parlamenta federacije bih (dnpfbih) (7) komisija odgovorna za reviziju parlamenta federacije bih (korpfbih) i (8) narodna skupština rs (nsrs); ostale napomene: obuhvaćen period od novembra 2006. do jula 2009. godine.

Prethodni podaci pokazuju da su domovi parlamenta BiH i njihove komisije za finansije i budžet bili aktivni po broju održanih sjednica na kojim je razmatrana problematika revizije i pojedinačni revizorski izvještaji, ali ne i po usvojenim i realizovanim konkretnim mjerama po razmatranim revizorskim izvještajima. Komisija za finansije i budžet predstavničkog doma parlamenta BiH razmatrala je revizorske izvještaje i drugu problematiku iz oblasti revizije

javnog sektora na 30 sjednica, od ukupno održanih 50 u ovom mandatu. Komisija za finansije i budžet doma naroda parlamenta BiH razmatrala je revizorske izvještaje i drugu problematiku iz oblasti revizije javnog sektora na 26 sjednica, od ukupno održanih 34 u ovom mandatu. Komisije za finansije i budžet oba doma razmatrale su sve revizorske izvještaje u poslednje dvije godine mandata, a najznačajnija novina je uvođenje u rad komisija metoda javnog saslušanja revidiranih subjekata. Iako se u diskusijama članova komisije za finansije i budžet govorilo o korištenju zakonske mogućnosti za smanjenje budžetskih sredstava revidiranim subjektima, ova mogućnost nikada nije realizovana. Od ostalih mjera treba istaći zaključak da se tužilaštvu BiH dostave na razmatranje revizorski izvještaji i da u roku od 30 dana komisija doma naroda bude informisana o postupanju revidiranih subjekata po zaključcima i preporukama iz revizorskog izvještaja. U zahtjevu vijeću ministara da utvrdi disciplinsku odgovornost za revidirane subjekte sa ozbiljnim ili ponovljenim nepravilnostima, nije se bilo istrajno i iskreno. Komisija za finansije i budžet doma naroda konstatovala je da ne postoji prepoznatljiva granica između pozitivnog i mišljenja sa kvalifikacijom, što je problem koji je prisutan i u entitetskim revizorskim institucijama.

Predstavnički dom parlamenta BiH razmatrao je revizorske izvještaje i drugu problematiku iz oblasti revizije javnog sektora na 14 sjednica, od ukupno održanih 58 u ovom mandatu. Dom naroda parlamenta BiH razmatrao je revizorske izvještaje i drugu problematiku iz oblasti revizije javnog sektora na 6 sjednica, od ukupno održanih 34 u ovom mandatu. Polovina sjednica domova parlamenta BiH, na kojim su razmatrani izvještaji i druga problematika iz oblasti revizije javnog sektora, protekla je bez rasprave. Od ukupnog broja diskusija, 72% diskusija odnose se na poslanike i delegate, koji pripadaju parlamentarnoj većini. Dominiraju zaključci u kojim se "skreće pažnja" vijeću ministara, ministarstvu finansija i drugim institucijama na njihovu odgovornost za stanje u revidiranim subjektima. Na zajedničkoj sjednici oba doma parlamenta BiH, koja je održana u martu 2009. godine, razmatran je izvještaj o reviziji institucija BiH za 2007. godinu i usvojeno više konkretnih zaključaka. Od vijeća ministara zatraženo je da uvede praksu redovnog razmatranja revizorskih izvještaja, da do kraja prvog tromjesečja razmotri revizorske izvještaje za 2007. godinu, da ustanovi obavezu utvrđivanja disciplinske odgovornosti u institucijama BiH za ponovljene negativne revizorske nalaze, da izvrši dodatnu centralizaciju javnih nabavki za institucije BiH i da obaveže ministarstvo finansija na izradu programa obuke zaposlenih u institucijama BiH i instrukcija za budžetske korisnike, sa ciljem otklanjanja revizorskih primjedbi. Ministarstvu finansija je naloženo da izradi sve podzakonske akte utvrđene zakonom o platama i naknadama u institucijama BiH i da otkloni dosadašnje propuste u planiranju budžetske potrošnje institucija BiH. Institucijama BiH je zapriječeno da će biti budžetski sankcionisane, ukoliko ne sprovedu zaključke komisije za finansije i budžet iz pojedinačnih izvještaja za 2007. godinu. Zatražena je informacija od tužilaštva BiH o preduzetim aktivnostima na utvrđivanju krivične odgovornosti u institucijama BiH, koje imaju revizorsko mišljenje sa rezervom za 2007. godinu.

U odnosu na državni parlament u ovom mandatu, entitetski parlamenti bili su znatno manje aktivni po broju održanih sjednica na kojim je razmatrana problematika revizije i pojedinačni revizorski izvještaji. Predstavnički dom parlamenta FBiH je u ovom mandatu na 3 sjednice razmatrao 2 revizorska izvještaja, a dom naroda parlamenta FBiH, na jednoj sjednici, samo jedan izvještaj parlamentarne komisije o reviziji u jednom subjektu. Parlamentarna komisija odgovorna za reviziju, za dvije godine rada u ovom mandatu, održala je 26 sjednica i razmatrala 45 revizorskih izvještaja. Prethodni podaci pokazuju da su domovi federalnog parlamenta razmatrali samo 1%, a parlamentarna komisija odgovorna za reviziju oko 1/3 revizorskih izvještaja u odnosu na potreban broj u ovom mandatu. Parlamentarna komisija odgovorna za reviziju razmatrala je revizorske izvještaje u prisutstvu predstavnika revidiranih subjekata i federalne institucije za reviziju, a bilo je više slučajeva da se razmatranje revizorskih izvještaja odlaže zbog nedolaska predstavnika revidiranih subjekata. Nedolazak predstavnika revidiranih subjekata na sjednice parlamentarne komisije odgovorne za reviziju može biti znak nepoštovanja i ignorisanja institucija parlamenta i revizije javnog sektora. U zaključcima parlamentarne komisije po razmatranim revizorskim izvještajima uglavnom su ponovljeni revizorski nalazi i nema adekvatne reakcije na negativne revizorske nalaze, izuzev u slučaju RTVFBiH, kada je zatražena smjena upravnog odbora.

Narodna skupština RS razmatrala je problematiku iz oblasti revizije javnog sektora na 4 sjednice, od ukupno održanih 32 u ovom mandatu. Na ovim sjednicama razmatrani su izvještaji o reviziji konsolidovanih finansijskih izvještaja budžeta RS za 2005., 2006. i 2007. godinu, izvještaji o radu glavne službe za reviziju javnog sektora za 2006. i 2007. godinu i pojedinačni revizorski izvještaji za puteve RS i službu predsjednika RS. Prilikom razmatranja ovih revizorskih izvještaja narodna skupština RS je usvojila prilično uopštene izvještaje skupštinskog odbora za reviziju i nije imala svoje zaključke u vezi razmatrane problematike. Skupštinski odbor za reviziju održao je 27 sjednica u ovom mandatu, a samo su na 5 sjednica razmatrani revizorski izvještaji, koje je razmatrala i narodna skupština RS. Po dva razmatrana revizorska izvještaja skupštinski odbor za reviziju nema zaključaka, a zaključci po tri revizorska izvještaja su “nalaže se poštovanje zakonske odredbe o dostavljanju programa za otklanjanje utvrđenih nepravilnosti u revizorskom izvještaju”, “preporučuje se glavnoj službi za reviziju javnog sektora da prati provođenje mjera na otklanjanju nepravilnosti putem ekspertiza naučnih i stručnih institucija”, “traži se utvrđivanje odgovornosti za učinjene propuste u procesu investiranja javnog novca” i “podržava se kadrovsko i materijalno jačanje glavne službe za reviziju javnog sektora”. Prethodni podaci pokazuju da su narodna skupština RS i njen odbor za reviziju razmatrali samo 5% revizorskih izvještaja u odnosu na potreban broj u ovom mandatu.

Ocjena postupanja parlamenata i njihovih komisija i odbora vršena je na osnovu uspostavljenog modela, koji predviđa ocjene potpuno zadovoljavajuće, uglavnom zadovoljavajuće, djelimično zadovoljavajuće, uglavnom nezadovoljavajuće i nezadovoljavajuće. Kriteriji za ove ocjene su:

- (1) potpuno zadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: redovno razmatranje u parlamentu godišneg izvještaja o radu revizorskih institucija, konsolidovanog budžetskog izvještaja i izvještaja sa negativnim nalazima, donošenje konkretnih mjera u parlamentu o sankcijama za sve negativne revizorske nalaze, razmatranje svakog pojedinačnog revizorskog izvještaja u parlamentarnoj komisiji i odboru, korištenje metoda javnog saslušanja za negativne revizorske nalaze u parlamentarnim komisijama i odborima,
- (2) uglavnom zadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: redovno razmatranje u parlamentu godišneg izvještaja o radu revizorskih institucija i konsolidovanog budžetskog izvještaja, donošenje konkretnih mjera u parlamentu o sankcijama za preko 50% negativnih revizorskih nalaza, razmatranje svakog pojedinačnog revizorskog izvještaja u parlamentarnoj komisiji i odboru, korištenje metoda javnog saslušanja za izvještaje sa negativnim revizorskim nalazima u parlamentarnim komisijama i odborima,
- (3) djelimično zadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: redovno razmatranje u parlamentu godišneg izvještaja o radu revizorskih institucija i konsolidovanog budžetskog izvještaja, donošenje konkretnih mjera u parlamentu o sankcijama za manje od 50% negativnih revizorskih nalaza, razmatranje svakog pojedinačnog revizorskog izvještaja u parlamentarnoj komisiji i odboru, korištenje metoda javnog saslušanja za izvještaje sa negativnim revizorskim nalazima u parlamentarnim komisijama i odborima,
- (4) uglavnom nezadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: redovno razmatranje u parlamentu godišneg izvještaja o radu revizorskih institucija i konsolidovanog budžetskog izvještaja, razmatranje manje od polovine pojedinačnih revizorskih izvještaja u parlamentarnoj komisiji i odboru
- (5) nezadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: neredovno razmatranje u parlamentu godišneg izvještaja o radu revizorskih institucija i konsolidovanog budžetskog izvještaja, neredovno razmatranje pojedinačnih revizorskih izvještaja u parlamentarnoj komisiji i odboru.

Na osnovu primjene kriterija iz uspostavljenog modela, postupanje parlamenta BiH, odnosno njegovih domova i komisija za finansije i budžet domova parlamenta BiH ocijenjeno je kao uglavnom nezadovoljavajuće, a postupanje entitetskih parlamenata i njihovih komisija i odbora za reviziju, nezadovoljavajuće. Treba napomenuti da je postupanje po revizorskim izvještajima komisije odgovorne za reviziju parlamenta FBiH ocijenjeno kao bolje od postupanja odbora za reviziju narodne skupštine RS. Državni i entitetski parlamenti i njihove komisije i odbori nisu predložili i usvojili ni jednu smjenu odgovornih, mjeru umanjena budžeta i druge sankcije za revidirane subjekte sa negativnim revizorskim nalazima.

Postupanje vlada. Vlade bi trebale razmatrati revizorske izvještaje i drugu problematiku iz oblasti revizije javnog sektora s obzirom na njihovu odgovornost za uspješno upravljanje javnim sredstvima i zakonit rad institucija, kao i nadležnost za preduzimanje mjera prema revidiranim

subjektima. Takođe, postoji zakonska obaveza da institucije za reviziju javnog sektora dostavljaju pojedinačne izvještaje o reviziji vladinim ministarstvima za finansije. Podaci o sjednicama, razmatranim izvještajima i preduzetim mjerama na osnovu zakonskih ovlaštenja od strane vlada i ministarstava finansija su dobar indikator za analizu i ocjenu institucionalne odgovornosti za postupanje po revizorskim izvještajima. U sledećoj tabeli dati su podaci o postupanju vlada u ovom mandatu.

tabela 10

institucija	razmatrano			preduzete mjere		
	sjednica	izvještaja		smjene	budžet	ostalo
vijeće ministara	2	1	1%	-	-	-
vlada fbih	1	1	1%	-	-	-
vlada rs	2	2	1%	-	-	-

izvor podataka: vijeće ministara i entitetske vlade.

Prethodni podaci pokazuju da su vijeće ministara i entitetske vlade u ovom mandatu nedovoljno razmatrale izvještaje i druga pitanja iz oblasti revizije javnog sektora. Vijeće ministara je na dvije sjednice u 2009. godini, upoznato sa izvještajem parlamentarne komisije o obavljenoj reviziji budžeta institucija BiH za 2007. godinu i spomenutim zaključcima državnog parlamenta. Vijeće ministara je, tek pod pritiskom parlamenta, po prvi put razmatralo izvještaj nadležne parlamentarne komisije za reviziju i uopšte, problematiku revizije javnog sektora u ovom mandatu. Ministarstvo finansija i trezora je do sada razmatralo samo godišnje izvještaje o izvršenju budžeta institucija BiH. Pod pritiskom zaključaka parlamenta, ovo ministarstvo je sačinilo akcioni plan sa konkretnim mjerama i aktivnostima. Do sada je realizovano 45% predviđenih aktivnosti iz ovog akcionog plana, a najznačajnije su donošenje zakona o internoj reviziji u institucijama BiH, jedinstvenog zakona o platama i naknadama u institucijama BiH i instrukcije za budžetske korisnike o obaveznom planiranju budžeta prema stvarnom broju zaposlenih.

U ovom mandatu vlada FBiH je razmatrala samo izvještaj o reviziji za 2006. godinu. Vlada FBiH nije razmatrala izvještaj o reviziji za 2007. godinu, niti je postupila po zaključcima doma naroda parlamenta FBiH. U zaključcima doma naroda zadužuje se vlada FBiH da obezbijedi zakonito izvršavanje budžeta, sprovođenje revizorskih preporuka u vezi sa unutrašnjim dugom, namjenskim trošenjem budžetskih sredstava od prihoda po osnovu GSM licence i popisom imovine, donošenje kriterija za dodjelu budžetskih sredstava i umanje plate odgovornim osobama u institucijama sa negativnim revizorskim mišljenjem. U ovom mandatu vlada RS, razmatrala je plan aktivnosti na realizaciji preporuka po revizorskom izvještaju konsolidovanog izvještaja budžeta RS i revizorskog izvještaja za puteve RS. Vlada RS usvojila je zaključke kojim se zadužuju budžetski korisnici da uvedu interne kontrole i zadužila nadležno ministarstvo i menadžment puteva RS da sa entitetskom revizorskom institucijom razmotre i usaglase sporne stavove u vezi revizorskog izvještaja. U vezi razmatranih revizorskih izvještaja i stanja kod većine revidiranih entitetskih budžetskih korisnika, može se konstatovati da vlada RS nije preduzela adekvatne i konkretne mjere iz svoje nadležnosti. Entitetska ministarstva finansija nisu uopšte razmatrala revizorske izvještaje koji su im

redovno dostavljani u proteklom periodu, niti su preduzimala adekvatne mjere po negativnim revizorskim nalazima i preporukama.

Ocjena postupanja vlada i ministarstava finansija vršena je na osnovu uspostavljenog modela, koji predviđa ocjene zadovoljavajuće, uglavnom zadovoljavajuće, djelimično zadovoljavajuće, uglavnom nezadovoljavajuće i nezadovoljavajuće. Kriteriji za ove ocjene su:

- (1) potpuno zadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: redovno razmatranje revizorskog konsolidovanog budžetskog izvještaja i revizorskih izvještaja sa negativnim nalazima, preduzimanje konkretnih mjera smjene odgovornih i drugih sankcija za sve negativne revizorske nalaze, razmatranje od strane ministarstva finansija svakog pojedinačnog revizorskog izvještaja, redovno informisanje vlade i preduzimanje potrebnih mjera,
- (2) uglavnom zadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: redovno razmatranje revizorskog konsolidovanog budžetskog izvještaja i revizorskih izvještaja sa negativnim mišljenjem, preduzimanje konkretnih mjera smjene odgovornih i drugih sankcija za sve negativne revizorske nalaze, razmatranje od strane ministarstva finansija svakog pojedinačnog revizorskog izvještaja, redovno informisanje vlade i predizimanje potrebnih mjera,
- (3) djelimično zadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: redovno razmatranje revizorskog konsolidovanog budžetskog izvještaja, preduzimanje konkretnih mjera protiv odgovornih za negativne revizorske nalaze, razmatranje od strane ministarstva finansija svakog pojedinačnog revizorskog izvještaja, redovno informisanje vlade i predizimanje potrebnih mjera,
- (4) uglavnom nezadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: redovno razmatranje revizorskog konsolidovanog budžetskog izvještaja i povremeno razmatranje od strane ministarstva finansija pojedinačnih revizorskog izvještaja,
- (5) nezadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: neredovno razmatranje revizorskog konsolidovanog budžetskog izvještaja, nepreduzimanje konkretnih mjera protiv odgovornih za negativne revizorske nalaze, nerazmatranje od strane ministarstva finansija pojedinačnih revizorskog izvještaja.

Na osnovu primjene kriterija iz uspostavljenog modela, postupanje vlada i ministarstava finansija po revizorskim izvještajima ocijenjeno je kao nezadovoljavajuće. Vijeće ministara i entitetske vlade imaju vremena da raspravljaju o informacijama o odgodi naplate poreskih obaveza, kupovini udžbenika, ambroziji i raznim pomoćima, a nemaju vremena ili interesa da razmatraju revizorske izvještaje i drugu problematiku iz oblasti revizije javnog sektora. Vijeće ministara i entitetske vlade nisu izvršili ni jednu smjenu odgovornih, predložili mjeru umanjenja budžeta i izrekli druge sankcije za revidirane subjekte sa negativnim revizorskim nalazima.

Postupanje tužilaštava i sudova. Tužilaštva imaju obavezu da otkrivaju i gone izvršioce krivičnih djela iz oblasti privrednog, organizovanog i drugog

kriminala, a sudovi da vode krivični postupak po optužnicama tužilaštava. Rad revizorskih institucije trebao bi biti u funkciji otkrivanja ili pomoći u otkrivanju zloupotreba i drugih krivičnih djela u raspolaganju javnim sredstvima i vršenju javnih poslova. Državna i entitetske revizorske institucije imaju zakonsku obavezu da tužilaštvima i drugim organima dostavljaju revizorske izvještaje i druge informacije u slučaju kada postoji sumnja da je izvršeno krivično djelo u revidiranom subjektu. Takođe, tužilaštva su obavezna da po službenoj dužnosti proučavaju i koriste revizorske izvještaje, kao javno objavljene dokumente. Podaci o dostavljenim i razmatranim revizorskim izvještajima, sprovedenim istragama, podignutim optužnicama, donesenim presudama i izrečenim kaznama dobar su indikator za analizu i ocjenu stanja u oblasti institucionalne efikasnosti i odgovornosti za antikoruptivno djelovanje. U sledećoj tabeli dati su podaci o postupanju tužilaštava i sudova po dostavljenim ili korištenim revizorskim izvještajima.

tabela 11

institucija revizije	dostavljeno tužilaštvima	postupanje tužilaštava po revizorskim izvještajima						pravosnažne osuđujuće presude	
		razmatrano		istrage		optužnice			
ukupno	480	163	34%	80	17%	15	3%	3	1%
uribih	300	14	5%	4	1%	-	-	-	-
urifbih	np	48	-	-	-	-	-	-	-
gsrjsrs	75	44	59%	21	28%	15	20%	3	4%

izvor podataka: tužilaštva i revizorske institucije.

Prethodni podaci pokazuju da je nadležnim tužilaštvima u BiH, od 2001. do kraja 2008. godine, dostavljeno 480 izvještaja o reviziji subjekata u javnom sektoru, što je jedna trećina u odnosu na ukupan broj revizorskih izvještaja. Nadležna tužilaštva su razmatrala 34% dostavljenih revizorskih izvještaja, sprovedila istrage za 17% dostavljenih revizorskih izvještaja i podigla optužnice za 3% dostavljenih revizorskih izvještaja, sa napomenom da 20% istraga još nije okončano. Od ukupnog broja podignutih optužnica, 7% je odbijeno, za 40% je donesena oslobađajuća presuda i za 33% postupak pred sudovima još nije okončan. Nadležni sudovi su donijeli pravosnažne osuđujuće presude za 1% dostavljenih revizorskih izvještaja ili za 20% podignutih optužnica.

Državna i entitetske revizorske institucije trebale su u proteklih osam godina tužilaštvima dostaviti najmanje 871 revizorski izvještaj sa negativnim, rezervnim i uzdržanim mišljenjem, a tužilaštva su trebala po službenoj dužnosti razmatrati više od 1000 revizorskih izvještaja sa negativnim nalazima. Na ovaj način entitetske revizorske institucije i nadležna tužilaštva pružili su zaštitu odgovornim iz više od polovine revidiranih subjekata za nezakonitosti i druge propuste koji mogu imati obilježja krivičnog djela.

Prema podacima revizorskih institucija, državna revizorska institucija dostavljala je u prvih sedam godina rada sve revizorske izvještaje tužilaštvu BiH, a u poslednjoj godini samo izvještaje sa rezervom i negativnim mišljenjem, entitetska revizorska institucija iz RS dostavila je tužilaštvu RS samo 17% revizorskih izvještaja i federalna revizorska institucija dostavljala je

tužilaštvima revizorske izvještaje samo u prvim godinama svoga rada. Iako postoje identične zakonske odredbe o obavezi dostavljanja revizorskih izvještaja sa nalazima koji bi mogli imati obilježja krivičnog djela, revizorske institucije su se ponašale različito. U vezi ove zakonske obaveze, može se konstatovati da je državna revizorska institucija u potpunosti ili na najbolji način izvršavala ovu obavezu, da je entitetska revizorska institucija iz RS to činila selektivno i da je federalna revizorska institucija uglavnom ignorisala ovu zakonsku obavezu. Selektivno i neodgovarajuće postupanje entitetskih revizorskih institucija, u vezi zakonske obaveze dostavljanja revizorskih izvještaja tužilaštvima, može značiti skrivanje odgovornih od javnosti i nadležnih institucija. U funkciji skrivanja odgovornih može biti i praksa nepostavljanja revizorskih izvještaja na internet stranicu, što je prisutno kod federalne revizorske institucije. Ni jedno tužilaštvo u BiH nije tražilo i koristilo revizorske izvještaje, kao javno objavljene dokumente za istrage i proučavanje stanja u oblastima njihovog interesa.

Nije jasno kojim kriterijima se rukovodila entitetska revizorska institucija iz RS prilikom dostavljanja revizorskih izvještaja tužilaštvima. Ova revizorska institucija je u proteklih osam godina dostavila tužilaštvima samo polovinu revizorskih izvještaja sa negativnim mišljenjem i nekoliko revizorskih izvještaja sa rezervom i uzdržanim mišljenjem. Od ukupnog broja dostavljenih revizorskih izvještaja, 36% se odnosi na revizorske izvještaje iz 2002. godine. Nakon ove godine broj dostavljenih revizorskih izvještaja tužilaštvima drastično opada, tako da je u 2006. godini dostavljeno 7, u 2007. godini 5 i u 2008. godini samo 2 revizorska izvještaja. U proteklom periodu tužilaštvu su dostavljena po 3 revizorska izvještaja za ministarstvo unutrašnjih poslova, ministarstvo saobraćaja i agenciju za bankarstvo, a po 2 revizorska izvještaj su dostavljena za vladu, ministarstvo prosvjete, ministarstvo rada, ministarstvo za izbjeglice, republičku upravu za geodetske poslove, fond zdravstvenog osiguranje, pošte, šume, elektroprivredu i petrol. Tužilaštvu nije dostavljen ni jedan revizorski izvještaj za fond za zapošljavanje, fond dječije zaštite i opštinu Zvornik, iako su imali tri, odnosno dva revizorska izvještaja sa negativnim mišljenjem. Većina izvještaja dostavljena je tužilaštvima u roku od nekoliko mjeseci, izuzev revizorskih izvještaja za vladu, ministarstvo unutrašnjih poslova, ministarstvo saobraćaja, agenciju za bankarstvo i fond penziono-invalidskog osiguranja, koji su dostavljeni nakon više od 3 godine poslije njihove izrade. Selektivan pristup, višegodišnje kašnjenje i odsustvo jasnih i poštenih kriterija za dostavljanje revizorskih izvještaja tužilaštvima, pojačava sumnju o nedozvoljenom političkom i drugom uticaju na rad ove revizorske institucije.

Sledeća tabela sadrži podatke o postupanju tužilaštava po revizorskim izvještajima.

tabela 12

tužilaštvo	postupanje po revizorskim izvještajima				
	dostavljeno	razmatrano	istrage	optužnice	os.presude
tužilaštvo bih	300	14	4	-	-
tužilaštvo fbih	-	-	-	-	-
kantonalno sarajevo	46	46	-	-	-
kantonalno mostar	-	-	-	-	-

kantonalno tuzla	2	2	-	-	-
kantonalno zenica	-	-	-	-	-
kantonalno bihać	-	-	-	-	-
kantonalno travnik	-	-	-	-	-
kantonalno livno	-	-	-	-	-
kantonalno široki brijeg	-	-	-	-	-
kantonalno orašje	-	-	-	-	-
kantonalno goražde	-	-	-	-	-
tužilaštvo rs	72	57	-	-	-
specijalno rs	1	1	1	-	-
okružno banjaluka	46	15	4	2	1
okružno doboj	8	8	3	1	-
okružno bijeljina	13	13	8	8	-
okružno i. sarajevo	5	5	3	2	1
okružno trebinje	2	2	2	2	1
brčko distrikt	57	57	55	-	-

izvor podataka: tužilaštva i revizorske institucije.

Prethodni podaci pokazuju da je tužilaštvu BiH dostavljeno najviše revizorskih izvještaja i da postoji značajna razlika između broja dostavljenih i razmatranih revizorskih izvještaja. Većina kantonalnih tužilaštava nije postupala po revizorskim izvještajima, jer im nisu ni dostavljani. Podatak o dostavljenim revizorskim izvještajima kantonalnim tužilaštvima nije se mogao provjeriti iz drugog izvora, jer federalna institucija za reviziju javnog sektora nije obezbijedila takvu vrstu podataka. Po dostavljenim revizorskim izvještajima, 40% tužilaštava je sprovodilo istrage, 25% tužilaštava je podizalo optužnice i 15% tužilaštava je po optužnicama ostvarilo pravosnažne osuđujuće presude.

Ako se posmatra prvo postupanje tužilaštava u odnosu na dostavljene revizorske izvještaje, može se konstatovati da je većina tužilaštava razmatrala sve dostavljene revizorske izvještaje, izuzev tužilaštva RS i banjalučkog okružnog tužilaštva, koje je razmatralo samo trećinu dostavljenih revizorskih izvještaja. Treba napomenuti da je banjalučkom okružnom tužilaštvu dostavljeno 61%, od ukupnog broja revizorskih izvještaja koji su dostavljeni okružnim tužilaštvima. Nijednu istragu po dostavljenim revizorskim izvještajima nisu sproveli sarajevsko i tuzlansko kantonalno tužilaštvo, a istrage po svim dostavljenim revizorskim izvještajima sproveli su trebinjsko okružno i specijalno tužilaštvo. Brčansko i specijalno tužilaštvo nisu podigli ni jednu optužnicu, a bijeljinsko i trebinjsko tužilaštvo su podigli optužnice po svim revizorskim izvještajima po kojim su vođene istrage. Po dostavljenim revizorskim izvještajima tužilaštva su donosila naredbe o nesprovođenju istrage u rasponu od 15 dana do 2 godine i 6 mjeseci, neke istrage nisu završene ni poslije 5 godina i 2 mjeseca i najkraći istražni postupak do podizanja optužnice trajao je 13 mjeseci. Istraga po revizorskom izvještaju za Petrol nije završena ni poslije 5 godina i 2 mjeseca, jer ekonomski institut iz Banjaluke nije završio vještačenje za 4 godine. Osim Petrola, istraga po revizorskim izvještajima za rafineriju nafte i elektroprivredu RS traje 5 godina.

Sve oslobađajuće presude po žalbi donosili su drugostepeni sudovi. U jednom slučaju prvostepeni sud je osudio na zatvorske kazne 3 lica, a drugostepeni sud po žalbi donio presudu, kojom je prvostepenu kaznu zatvora od 3 godine, izmijenio u uslovnu kaznu zatvora od 6 mjeseci, a za ostala lica donio oslobađajuću presudu.

Entitetska revizorska institucija iz RS dostavila je 72 revizorska izvještaja tužilaštvu RS, a ono je 52 revizorska izvještaja prosljedilo nadležnim okružnim tužilaštvima i jedan revizorski izvještaj specijalnom tužilaštvu. Iz ovih podataka uočljivo je da se gubi 15 revizorskih izvještaja, koji nisu dostavljeni nadležnim okružnim tužilaštvima, niti je po njima postupalo tužilaštvo RS. Tužilaštvo RS je sve dobijene revizorske izvještaje iz 2001. godine prevelo na problem neplaćanja poreza i doprinosa i o tome obavijestilo poresku upravu. Takođe, nije jasno na osnovu čega se tužilaštvo RS opredijelilo da specijalnom tužilaštvu RS dostavi samo revizorski izvještaj službe predsjednika RS. Postupanje tužilaštva RS po dostavljenim revizorskim izvještajima nije bilo adekvatno, zbog (1) neprosleđivanja svih dobijenih revizorskih izvještaja nadležnim tužilaštvima, (2) nepraćenja postupanja okružnih i specijalnog tužilaštva po dostavljenim revizorskim izvještajima, (3) nekorištenja mogućnosti povjeravanja revizorskih izvještaja drugim okružnim tužilaštvima i nepreduzimanja vođenja istraga od okružnih tužilaštva, koja nisu u stanju efikasno postupati po revizorskim izvještajima i (4) nekorištenja revizorskih izvještaja, kao javno objavljenih dokumenata i revizorskih nalaza za procjenu stanja kriminaliteta u RS.

Ocjena postupanja tužilaštava po revizorskim izvještajima vršena je na osnovu uspostavljenog modela, koji predviđa ocjene potpuno zadovoljavajuće, uglavnom zadovoljavajuće, djelimično zadovoljavajuće, uglavnom nezadovoljavajuće i nezadovoljavajuće. Kriteriji za navedene ocjene su:

- (1) potpuno zadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: razmatranje svih objavljenih revizorskih izvještaja, sprovođenje istrage po svim revizorskim izvještajima sa negativnim mišljenjem i za polovinu revizorskih izvještajima sa rezervom, podizanje optužnice za više od polovine revizorskih izvještaja za koje je sprovedena istraga i izricanje osuđujućih presuda za najmanje 90% optužnica,
- (2) uglavnom zadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: razmatranje svih objavljenih revizorskih izvještaja, sprovođenje istrage po svim revizorskim izvještajima sa negativnim mišljenjem, podizanje optužnice za više od polovine revizorskih izvještaja za koje je sprovedena istraga i izricanje osuđujućih presuda za više od 75 % optužnica,
- (3) djelimično zadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: razmatranje svih objavljenih revizorskih izvještaja, sprovođenje istrage po više od polovine revizorskih izvještaja sa negativnim mišljenjem, podizanje optužnice za više od polovine revizorskih izvještaja za koje je sprovedena istraga i izricanje osuđujućih presuda za više od polovine optužnica,

- (4) uglavnom nezadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: razmatranje samo dostavljenih revizorskih izvještaja, sprovođenje istrage po više od polovine dostavljenih revizorskih izvještaja sa negativnim mišljenjem, podizanje optužnice za više od polovine revizorskih izvještaja za koje je sprovedena istraga i izricanje osuđujućih presuda za više od 25 % optužnica,
- (5) nezadovoljavajuće, koje podrazumjeva ispunjavanje sledećih uslova: nerazmatranje svih dostavljenih revizorskih izvještaja, sprovođenje istrage za manje od polovine dostavljenih revizorskih izvještaja sa negativnim mišljenjem, podizanje optužnice za manje od polovine revizorskih izvještaja za koje je sprovedena istraga i izricanje osuđujućih presuda za za manje od 25 % optužnica.

Na osnovu primjene kriterija iz uspostavljenog modela, postupanje tužilaštava po revizorskim izvještajima ocijenjeno je kao nezadovoljavajuće. U proteklih osam godina pravosnažnim presudama izrečene su za pet lica 3 uslovne kazne zatvora u ukupnom trajanju od 12 mjeseci i 3 novčane kazne u ukupnom iznosu od 7.800 KM. Za revizorske nalaze koji ukazuju na višemilionsku štetu u javnom sektoru, izrečene su kazne koje nisu dovoljne da pokriju troškove postupanja tužilaštva i sudova po jednom revizorskom izvještaju. Podaci o broju razmatranih revizorskih izvještaja, vođenih istraga, podignutih optužnica i pravosnažnih osuđujućih presuda ukazuju na nespremnost tužilaštava i sudova da se suoče sa stanjem u javnom sektoru, koje je mnogo ozbiljnije od revizorskih nalaza. Ova nespremnost tužilaštava i sudova da procesuiraju odgovorne iz javnog sektora po osnovu negativnih revizorskih nalaza posljedica su neizgrađenosti institucija pravosuđa, a posebno retardiranosti funkcija antikoruptivnog djelovanja i borbe protiv privrednog i organizovanog kriminala.

javna potrošnja

Javna potrošnja u BiH analizirana je sa aspekta visine, strukture, trenda, uporedivosti i percepcije, sa težištem da se posebno analizira naplata i mogućnosti uštede i pravičnije raspodjele javne potrošnje. Uspostavljena je specifična metodologija kojom su predviđeni i obezbjeđeni dovoljni indikatori za kraću analizu i ocjenu stanja u oblasti javne potrošnje, identifikaciju osnovnih problema koje treba dodatno istražiti i dovođenje u vezu ovih problema sa stanjem u oblasti revizije javnog sektora.

Nivo javne potrošnje. Visina javne potrošnje u BiH pripada grupi problema na koji se često ukazuje i o kojem se iznose različiti podaci. Podaci o visini i odnosu javne potrošnje i bruto društvenog proizvoda su dobar indikator za ocjenu stanja, trenda i uporedivosti u oblasti javne potrošnje. U sledećoj tabeli dati su podaci o visini javne potrošnje u BiH i zemljama okruženja u protekle četiri godine.

tabela 13

država	2005			2006			2007			2008		
	bdp	javna pot.		bdp	javna pot.		bdp	javna pot.		bdp	javna pot.	
bih	8681	3311	38%	9806	3931	39%	11101	4576	41%	12872	5426	42%
srbija	20358	8526	42%	23520	10682	45%	29543	13089	44%	34259	14802	43%
hrvatska	35725	13583	38%	39118	14716	38%	42810	16181	38%	47390	18041	38%

slovenija 28704 12276 43% 31008 13209 43% 34471 13915 40% 37126 15442 42%
 izvor podataka: centralna banka bih i ministarstva finansija srbije, hrvatske i slovenije;
 skraćenice: (1) bruto društveni proizvod (bdp) i (2) javna potrošnja (jp); ostale napomene: bdp
 i jp iskazani u milionima eura.

Prethodni podaci pokazuju da je u BiH povećano učešće javne potrošnje u bruto društvenom proizvodu, sa 38% u 2005. na 42% u 2008. godini. U odnosu na zemlje iz okruženja, BiH, Srbija i Slovenija imaju približno isto učešće javne potrošnje u bruto društvenom proizvodu, a najmanje učešće javne potrošnje u bruto društvenom proizvodu ima Hrvatska. U prethodne četiri godine u Srbiji je ostvaren nešto manji rast učešća javne potrošnje u bruto društvenom proizvodu, u Hrvatskoj je zadržano isto učešće javne potrošnje u bruto društvenom proizvodu i u Sloveniji je ostvaren manji pad učešća javne potrošnje u bruto društvenom proizvodu.

Struktura javne potrošnje. Struktura javne potrošnje ili učešće javnih troškova u ukupnoj javnoj potrošnji, najčešće je značajniji problem od same visine javne potrošnje. Podaci o specifičnoj strukturi javne potrošnje, koja do sada nije iskazivana i objavljivana, dobar su indikator za ocjenu stanja, pravičnosti i uporedivosti u oblasti javne potrošnje. U sledećoj tabeli dati su podaci o strukturi javne potrošnje u BiH i zemljama okruženja u 2008. godini.

tabela 14

javna potrošnja		bih		srbija		hrvatska		slovenija	
		milion eura	%	milion eura	%	milion eura	%	milion eura	%
1.	ukupno	5426	100%	14802	100%	18045	100%	15442	100%
1.1	javna uprava	910	17%	2724	18%	3247	18%	1896	12%
1.2	odbrana	164	3%	824	6%	750	4%	512	3%
1.3	parlamenti	33	1%	-	-	-	-	-	-
1.4	pravosuđe	160	3%	338	2%	298	2%	245	2%
1.5	obrazovanje	660	12%	1780	12%	1443	8%	1485	10%
1.6	zdravstvo	820	15%	1978	13%	2706	15%	2285	15%
1.7	penzije	1143	21%	4064	27%	4510	25%	3681	24%
1.8	subvencije	209	4%	955	6%	1126	6%	477	3%
1.9	ostalo	1327	24%	2139	15%	3965	22%	4861	31%
	zarade	1463	27%	3599	24%	4657	26%	3037	20%

izvor podataka: centralna banka bih i ministarstva finansija iz bih, srbije, hrvatske i slovenije.

Prethodni podaci pokazuju da BiH, u odnosu na zemlje iz okruženja, ima u javnoj potrošnji veće učešće troškova koji se odnose na zarade zaposlenih u javnom sektoru, pravosuđe i parlamente, a manje učešće troškova za penzije i odbranu. Slovenija, od svih zemalja u regiji, ima najbolju strukturu javne potrošnje. Učešće troškova javne administracije, uključujući i odbranu, u javnoj potrošnji u Sloveniji iznosi oko 20%, a u BiH oko 25%. Za obrazovanje, nauku, kulturu, zdravstvo, penzije i ostalu socijalnu zaštitu u BiH se izdvaja oko 60% javne potrošnje, a u Sloveniji oko 55% javne potrošnje. Učešće razvojne komponente javne potrošnje u ukupnoj javnoj potrošnji u Sloveniji iznosi oko 25%, a u BiH manje od 15%.

U sledećoj tabeli dati su podaci o strukturi javne potrošnje u BiH u prethodne četiri godine.

tabela 15

javna potrošnja		2005		2006		2007		2008	
		milion eura		milion eura		milion eura		milion eura	
1.	ukupno	3311	100%	3931	100%	4576	100%	5426	100%
1.1	javna uprava	495	15%	610	16%	715	16%	910	17%
1.2	odbrana	149	4%	133	3%	138	3%	164	3%
1.3	parlamenti	20	1%	22	1%	27	1%	33	1%
1.4	pravosuđe	100	3%	110	3%	125	3%	160	3%
1.5	obrazovanje	372	11%	400	10%	530	11%	660	12%
1.6	zdravstvo	490	15%	590	15%	670	15%	820	15%
1.7	penzije	664	20%	771	20%	907	20%	1143	21%
1.8	subvencije	111	3%	159	4%	194	4%	209	4%
1.9	ostalo	910	28%	1136	29%	1270	27%	1327	24%
	zarade	941	28%	1140	29%	1300	28%	1463	27%

izvor podataka: centralna banka bih i ministarstva finansija iz bih.

Prethodni podaci pokazuju da u prethodne četiri godine nije bilo značajnijih promjena u strukturi javne potrošnje u BiH. U ovom periodu došlo je do blagog povećanja učešća troškova javne uprave, obrazovanja, penzija i subvencija u javnoj potrošnji i do blagog smanjenja učešća troškova odbrane, zarada zaposlenih u javnom sektoru i ostalih troškova u javnoj potrošnji. U protekom periodu došlo je do povećanja učešće troškova javne administracije, uključujući i odbranu, sa 23% na 24% i do smanjenja učešća ostalih troškova, sa 28% na 25%.

U sledećoj tabeli dati su podaci o visini javne potrošnje u BiH po nivoima vlasti u prethodne četiri godine.

tabela 16

nivo vlasti	2005		2006		2007		2008	
	milion eura		milion eura		milion eura		milion eura	
bih, ukupno	3311	100%	3931	100%	4576	100%	5426	100%
bih	205	6%	366	9%	387	8%	549	10%
fbih	2094	63%	2354	60%	2827	62%	3279	61%
rs	929	28%	1122	29%	1261	28%	1469	27%
brčko	83	3%	89	2%	101	2%	129	2%
fbih	1025	49%	1082	46%	1300	46%	1499	46%
kantoni	838	40%	1012	43%	1188	42%	1379	42%
opštine	231	11%	260	11%	339	12%	401	12%
rs	741	80%	888	79%	985	78%	1152	78%
opštine	188	20%	234	21%	276	22%	317	22%

izvor podataka: centralna banka bih.

Prethodni podaci pokazuju da se u prethodne četiri godine nije bitnije mijenjala struktura javne potrošnje po nivoima vlasti u BiH. Učešće javne potrošnje na nivou državnih institucija u ukupnoj javnoj potrošnji u prethodne četiri godine povećano je sa 6% na 10%, a učešće javne potrošnje na nivou entiteta i Brčko distrikta u ukupnoj javnoj potrošnji, smanjeno je za 1%, odnosno 2%. Učešće javne potrošnje na entitetskom i lokalnom nivou nešto je veće u RS u odnosu na FBiH, zbog postojanja kantona i javne potrošnje na tom nivou vlasti.

Ušteda, bolja naplata i preraspodjela. Suštinski problem javne potrošnje u BiH je ušteda, bolja naplata javnih prihoda i pravičnija raspodjela sredstava za finansiranje javnih troškova. Efikasna revizija u javnom sektoru trebala bi da doprinese odgovornijem, uspješnijem i racionalnijem upravljanju javnim poslovima, sredstvima i imovinom, što direktno doprinosi uštedi, boljoj naplati i zakonitom raspolaganju sredstvima za finansiranje javne potrošnje. Podaci o mogućnostima uštede u javnom sektoru, boljoj naplati javnih prihoda i mišljenju građana o raspodjeli javne potrošnje dobar su indikator za analizu i ocjenu stanja u oblasti javne potrošnje sa aspekta racionalnosti, institucionalne efikasnosti i mogućnosti za pravičniju raspodjelu javne potrošnje. U sledećoj tabeli dati su procijenjeni podaci o mogućnostima uštede u javnom sektoru.

tabela 17

javna potrošnja	uštede u milionima eura			
	ukupno	zaposleni	nabavke	ostalo
ukupno	1000	475	200	325
javna administracija	400	300	50	50
zdravstvo	125	75	25	25
socijalna zaštita	100	-	-	100
javna preduzeća	275	100	125	50
ostala javna potrošnja	100	-	-	100

izvor podataka: centar za humanu politiku.

Prethodni podaci pokazuju da su u javnom sektoru moguće uštede od najmanje milijardu eura godišnje po osnovu smanjenja broja zaposlenih i usklađivanja zarada, potpune primjene zakona kod javnih nabavki i ostalih racionalizacija. Uštede na troškovima zaposlenih moguće je ostvariti usklađivanjem, odnosno smanjenjem troškova zarada zaposlenih u javnoj administraciji i javnim preduzećima i smanjenjem viška zaposlenih u javnoj administraciji, zdravstvu i javnim preduzećima. Uštede na javnim nabavkama moguće je ostvariti potpunom primjenom zakona i eliminisanjem ili smanjenjem zloupotreba prilikom nabavki u cilju pribavljanja nezakonite imovinske koristi za predstavnike nabavljača i dobavljača. Ostale uštede moguće je ostvariti na smanjenju troškova telefona, goriva, smanjenju broja i troškova održavanja službenih automobila i drugih neracionalnosti, kao i na smanjenju broja spornih korisnika prava iz socijalne zaštite. Procjena je da bi se samo smanjenjem broja zaposlenih u lokalnoj upravi, po modelu jedan zaposleni na 1000 stanovnika, moglo uštedjeti najmanje 75 miliona eura

godišnje, a da bi se smanjenjem broja zaposlenog nemedicinskog osoblja u zdravstvu RS moglo uštedjeti najmanje 25 miliona eura godišnje. Bitno je istaći da bi sa ovim uštedama javni sektor sačuvao kapacitete za dosadašnje obavljanje javnih funkcija, a da bi ostvarene uštede mogle biti iskorištene za smanjenje javne potrošnje, preraspodjelu iz jedne u druge djelatnosti javnog sektora ili korištenje ušteda za jačanje funkcija u okviru iste djelatnosti javnog sektora. Uštede u oblasti zdravstva po osnovu smanjenja broja zaposlenog nemedicinskog osoblja i drugih ušteda bile bi iskorištene za podizanje kvaliteta zdravstvenih usluga i prava osiguranih lica, a u oblasti socijalne zaštite za pravičniju i bolju socijalnu zaštitu.

Problem nenaplaćenih javnih prihoda nije do sada dovoljno i ozbiljno razmatran od strane revizorskih institucija, tužilaštava, parlamenata i drugih institucija ili analitičara. Istina, na postojanje ovog problema ukazuje se u revizorskim nalazima.

tabela 18

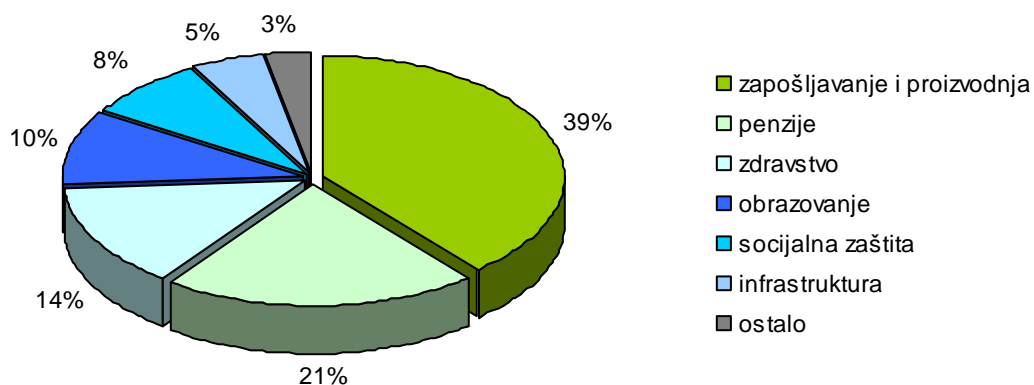
institucija	nenaplaćeni javni prihodi u milionima eura					
	ukupno	identifikovani			neidentifikovani	
		ukupno	redovni	reprogram		stečaj
ukupno	4000	2000	np	np	np	2000
uio	538	38	38	-	-	500
pufbih	1050	700	np	np	np	350
purs	904	654	362	141	151	250
pubd	23	23	9	-	-	-
opštine	400	150	150	-	-	250
javna preduzeća	900	400	400	-	-	500
ostali	185	35	35	-	-	150

izvor podataka: uprava za indirektno oporezivanje (uio), poreska uprava rs (purs), poreska uprava brčko (pubd) i centar za humanu politiku.

Prethodni podaci pokazuju da je u BiH trenutno nenaplaćeno najmanje dvije milijarde eura identifikovanih javnih prihoda, a procjena je da je ukupno nenaplaćeno više od četiri milijarde eura identifikovanih i neidentifikovanih akumuliranih poreskih i drugih javnih dugova. U procijenjenom ukupnom iznosu nenaplaćenih identifikovanih i neidentifikovanih javnih prihoda, nenaplaćeni javni prihodi iz nadležnosti uprave za indirektno oporezivanje i entitetskih poreskih uprava učestvuju za oko 60%, a neporeski i drugi prihodi iz nadležnosti opština, entitetskih direkcija za vode i puteve i javnih preduzeća za elektroprivredu, telekomunikacije, šume, vodosnadbijavanje, grijanje i gas oko 38%. Manji dio nenaplaćenih javnih prihoda posljedica je institucionalne inertnosti, neefikasnosti, tolerantnosti i neodgovornosti, zbog čega se ne izvrši pravovremena naplata ili identifikacija javnih prihoda. Veći dio nenaplaćenih javnih prihoda ima veze sa koruptivnim ponašanjem u institucijama javnog sektora, zbog čega dođe do nepravovremene naplate, reprograma, zastare ili neidentifikacije javnih prihoda. Nenaplaćeni identifikovani javni prihodi, koji iznose najmanje 37% godišnje javne potrošnje

u BiH, predstavljaju značajna sredstva i rezervu, čijom bi se naplatom mogla poboljšati javna potrošnja i eventualno, smanjiti poreska i druga opterećenja.

Anketnim istraživanjem, na reprezentativnom uzorku od 400 građana iz BiH, dobijeni su rezultati o tome šta građani misle o preraspodjeli javne potrošnje u BiH.



Rezultati pokazuju da najviše anketiranih građana u BiH smatra da je potrebno obezbijediti više javnih sredstava za podršku zapošljavanju i proizvodnji, dok preostali anketirani smatraju da su potrebna veća sredstva za penzije, zdravstvo, obrazovanje i infrastrukturu.

zaključak i preporuke

U oblasti revizije javnog sektora u BiH uspostavljene su, prije osam godina, državna i entitetske revizorske institucije, koje su izvršile 1233 revizija i doprinijele blagom poboljšanju stanja upravljanja javnim sredstvima kod većine revidiranih subjekta. Identifikovane su brojne slabosti u oblasti revizije javnog sektora, od koji su najznačajnije potcijenjeni kadrovski kapaciteti entitetskih revizorskih institucija, nedovoljna efikasnost entitetskih revizorskih institucija, nepostojanje potrebnih kriterija za godišnje planiranje revizija, nepotpuno izvršavanje obaveze godišnje revizije zakonom predviđenih subjekta, nevršenje revizije u 83% zakonom predviđenih subjekata, nerazvijena funkcija revizije učinka, omekšavanje kriterija kod iskazivanja nalaza i davanja konačnog revizorskog mišljenja, izuzetno malo povjerenje građana u rad institucija za reviziju javnog sektora i nepotpuno izvršavanje zakonske obaveze dostavljanja revizorskih izvještaja tužilaštvima i drugim institucijama od strane entitetskih revizorskih institucija.

U cilju promjene, uglavnom nezadovoljavajućeg, stanja u oblasti revizije javnog sektora i otklanjanja identifikovanih problema, preporučuje se:

- (1) potpuno uspostavljanje funkcije revizije učinka u državnoj i entitetskim revizorskim institucijama,

- (2) kadrovsko jačanje entitetskih revizorskih institucija za potpuno izvršavanje funkcije finansijske revizije,
- (3) potpuno izvršavanje obavezne godišnje revizije za zakonom predviđene subjekte, uz potrebu da se predvidi obavezna godišnja revizija za kantone, opštine i javna preduzeća,
- (4) definisanje obaveznih rokova od 3 do 5 godina u kojim se mora izvršiti najmanje jedna revizija u ostalim subjektima javnog sektora, uz obavezu vršenja revizije za period od prethodne revizije,
- (5) obavezni kriteriji za godišnje planiranje i vršenje revizije trebaju biti izraženo revizorsko mišljenje i preporuke iz prethodnog perioda, prihodi, imovina i rezultat poslovanja subjekta, prijave i saznanja iz medija,
- (6) napuštanje prakse omekšavanja revizorskih mišljenja, potpuno usklađivanje revizorskih mišljenja i nalaza i davanje negativnog mišljenja zbog neprovođenja preporuka,
- (7) unapređenje revizije u smislu specijalizacije, sveobuhvatnosti, fokusiranja na rizična područja i iskazivanja nedvosmislenih, preciznih i razumljivih nalaza,
- (8) obraćanje javnosti predstavnika revizorskih institucija razumljivim jezikom i sa nalazima koji odražavaju stvarno stanje u revidiranom subjektu, bez omekšavanja nalaza i korištenja jezika revizorskih fraza,
- (9) obavezno dostavljanje svih revizorskih izvještaja sa negativnim nalazima nadležnim tužilaštvima.

Postupanje revidiranih subjekata i nadležnih institucija po revizorskim izvještajima nije bilo adekvatno nalazima i stvarnom stanju u subjektima javnog sektora. Neprovođenje preporuka revizora postalo je sasvim normalno ponašanje revidiranih subjekata, koje niko ne sankcioniše. Državni parlament i nadležne komisije bili su aktivni u razmatranju revizorskih izvještaja, ali ne i u korištenju raspoloživih mogućnosti za sankcionisanje i mijenjanje nezadovoljavajućeg stanja. Aktivnost entitetskih parlamenta i njihovih komisija i odbora bila je nedovoljna i znatno manja u odnosu na državni parlament i njegove komisije. Vijeće ministara, entitetske vlade i ministarstva finansija bili su krajnje neodgovorni i neaktivni prema obavezi razmatranja revizorskih izvještaja i preduzimanja sankcija i drugih mjera prema revidiranim subjektima. Tužilaštva su sprovela istrage po manjem broju dostavljenih revizorskih izvještaja u kojim su konstatovane brojne nezakonitosti i štetni poslovi, a po optužnicama sudovi su izrekli smiješne kazne. Nijedno tužilaštvo nije koristilo revizorske izvještaje kao javno objavljene dokumente za otkrivanje, proučavanje i sprečavanje kriminala.

U cilju promjene nezadovoljavajućeg stanja u oblasti postupanja nadležnih institucija po revizorskim nalazima i otklanjanja identifikovanih problema, preporučuje se:

- (1) sankcionisanje revidiranih subjekata zbog neprovođenja revizorskih preporuka davanjem negativnog revizorskog mišljenja, finansijskim sankcijama i smjenama odgovornih osoba,
- (2) obavezno godišnje razmatranje problematike revizije javnog sektora u parlamentima, obavezno razmatranje svih revizorskih izvještaja u

- parlamentarnim komisijama i odborima, obavezno javno saslušanje u nadležnim parlamentarnim komisijama i odborima i korištenje svih raspoloživih mogućnosti za sankcionisanje revidiranih subjekata,
- (3) jačanje funkcije parlamentarnih komisija i odbora za reviziju,
 - (4) obavezno godišnje razmatranje u vladama problematike revizije javnog sektora i pojedinačnih revizorskih izvještaja sa kvalifikacijama i smjene odgovornih osoba u revidiranim subjektima sa negativnim mišljenjem i ozbiljnim nepravilnostima,
 - (5) obavezno razmatranje i preduzimanje mjera po pojedinačnim revizorskim izvještajima od strane ministarstava finansija i periodično obavještavanje vlada,
 - (6) obavezno upoznavanje tužilaštava sa svim revizorskim izvještajima, sa ciljem otkrivanja i gonjenja izvršilaca krivičnih djela i praćenja stanja i pojava od interesa za rad tužilaštava,
 - (7) analiziranje stanja u tužilaštvima zbog zabrinjavajuće neefikasnosti u borbi protiv organizovanog i privrednog kriminala, preduzimanje mjera protiv odgovornih tužilaca za skrivanje revizorskih izvještaja i stvaranje potrebnih normativnih, organizacionih i kadrovskih uslova za potpunu efikasnost tužilaštava i sudova,
 - (8) formiranje posebnih odjeljenja za organizovani i privredni kriminal u tužilaštvima i sudovima.

U oblasti javne potrošnje u BiH postojao je rast njenog učešća u bruto društvenom proizvodu u prethodne četiri godini, veće učešće troškova zarada zaposlenih u javnoj potrošnji i manje učešće troškova penzija u javnoj potrošnji u odnosu na zemlje iz okruženja. Utvrđeno je da u BiH postoje mogućnosti za uštede u javnom sektoru od najmanje milijardu eura. Nanaplaćeni identifikovani javni prihodi po osnovu dugovanja iznose najmanje dvije milijarde eura, a nenaplaćeni akumulirani identifikovani i neidentifikovani javni prihodi preko četiri milijarde eura.

U cilju promjene, uglavnom nezadovoljavajućeg, stanja u oblasti javne potrošnje i otklanjanja identifikovanih problema, preporučuje se:

- (1) zaustavljanje trenda rasta učešća javne potrošnje u bruto društvenom proizvodu,
- (2) preraspodjela javne potrošnje, kojom će se se obezbijediti pravičnija javna potrošnja i veće učešće sredstava za razvoj i penzije u javnoj potrošnji,
- (3) sprovođenje mjera reforme i racionalizacije javnog sektora, kojim će se obezbijediti ušteta od najmanje milijardu eura,
- (4) poboljšanje efikasnosti i odgovornosti u oblasti naplate javnih prihoda i upravljanja javnim dugom,
- (5) sprovođenje istrage i utvrđivanje odgovornosti za neefikasnost i koruptivno ponašanje u oblasti naplate javnih prihoda.