

PROBLEMI JAVNE I DRUŠTVENE
KONTROLE U SVIJETU I U NAS

Svako razvijeno i organizirano društvo, kao i svaki velik, složen i dinamičan sistem, ima u svoj mehanizam upravljanja ugrađen sistem eksterne kontrole. Funkcija ovakve kontrole predstavlja u izvjesnoj mjeri povratnu vezu u zatvaranju kružnog procesa upravljanja, kao i djelotvornog zaštitnika interesa cjelokupnog društvenog sistema. Zato se djelovanje javne ili društvene kontrole, zavisno o društveno-ekonomskom i političkom uređenju zemlje, ne može gledati i promatrati odvojeno od cjelokupnog društvenog i ekonomskog života jedne nacije. Razmatranje problema ove složene institucije postaje svakim danom sve značajnije jer su konflikti privatnog i javnog, kao i sukobi između grupno-svojinskog ili užeg teritorijalnog interesa sve više prisutni u sistemu upravljanja javnim i društvenim poslovima.

Ova tema je značajna u vrijeme stalnog razvoja i jačanja samoupravnog socijalističkog upravljanja na kojem su temeljeni ustavni principi u Jugoslaviji. Studije i rasprave o društvenom samoupravljanju nisu više ograničene na našu zemlju, nego su postale preokupacija mnogih institucija i izvan nje. To posebno dolazi do izražaja u borbi demokratskih i svih naprednih snaga u svijetu koje u samoupravljanju vide izlaz iz nastalih suprotnosti u kapitalističkom sistemu. U zemljama istočnog bloka, gdje prevladava uloga države u upravljanju, a sredstva za proizvodnju su društvena i odnosi socijalistički, takodjer nastaju konflikti koji su rezultat suprotnosti interesa državnih, društvenih i ličnih.

Privredni, a naročito nagli razvoj nauke i tehnologije, sve više utječe na zaoštavanje suprotnosti interesa, a prema tome i na društvene konflikte. Sve veći je jaz između razvijenih i nerazvijenih, između siromašnih i bogatih nacija, a taj se više ne može otkloniti ratovima, okupacijom i drugim imperijalističkim metodama i zaplašivanjem. Jačaju snage otpora takvoj politici i postupcima, jačaju međunarodne organizacije i veze među narodima, koje se sve više odražavaju na međunarodnim susretima - u Ujedinjenim nacijama prvenstveno. Rješenja se traže u sporazumijevanju i iznalaženju novih međusobnih odnosa, i u unutar-njim odnosima i umedjunarodnom planu. Samoupravljanje temeljeno

na socijalističkim principima postaje jedna od najpovoljnijih alternativa za razvijene i nedovoljno razvijene zemlje i narode. Imperijalističke metode dominacije u svijetu putem finansijskih monopola i multinacionalnih kompanija javno su kompromitirane i nepoželjne za većinu naroda u svijetu i traže se putevi koji vode političkoj i privrednoj demokraciji na temelju sporazumijevanja, a ne dominacije i eksploatacije.

Ovaj sažeti uvod, bez pretenzija na dublju analizu društveno-ekonomskih i političkih zbivanja u svijetu, dat je više u cilju razumijevanja jednog segmenta koji održava ova društvena kretanja. Kao što je u početku rečeno - ovdje ćemo promatrati probleme javne i društvene kontrole kao sastavnog dijela upravljanja javnim i društvenim poslovima. Stalno koristimo oba termina "javni" i "društveni" jer nas interesira ova pojava u društveno-ekonomskim i političkim sistemima koji vladaju u svijetu. Javni, a poistovjetuju ih često i s "državnim" interesima 1), razlikuju se od društvenih koji su vezani za društvena sredstva i samoupravljanje. U kapitalizmu bi suština javnog interesa mogla biti potpuno poistovjeđena s državnim jer je zaista država zaštitnik interesa vladajuće klase - kapitalista. Međutim, izgleda da se radi zamagljivanja stvarnosti više koristi termin "javni", štiti i odgovara zemljama istočnog bloka koje također teže prikrivanju vladajuće uloge države u socijalističkim uvjetima privredjivanja. Za naše uvjete u samoupravnom socijalističkom uređenju potpuno je čist izraz "društveni" jer se zaista temelji na društvenoj svojini i društvenom upravljanju. Ovu napomenu dajemo radi jasnoće stava koji zauzimamo u ovoj temi.

1. POJAVA PROBLEMA JAVNE EKSTERNE KONTROLE I REVIZIJE

Ispitivanje i postavljanje problema za područje javne eksterne kontrole ima mali historijat koji moramo navesti. Ovaj je problem vezan za rad Međunarodne organizacije institucije vrhovne revizije (International Organization Of Supreme Audit Institutions - INTOSAI), čiji je osnivački kongres održan 1953. u Havi (Kuba) kojem su prisustvovali delegati iz 39 zemalja. Već na tom kongresu stavljen je na dnevni red problem preventivne kontrole i revizije javnih institucija i državnog budžeta. U raspravama je istaknuta važnost prethodne kontrole, način obavljanja, samostalnost ovlaštenih osoba za obavljanje te kon-

1) Richard Musgrave: "Teorija javnih financija" - I Glava, str. 3 ("Naučna knjiga" - Beograd - 1973).

trole i potreba za komplementarnošću s organizacijom naknadne kontrole i revizije.

Na ostalim kongresima, kojih je do sada održano osam (sazivaju se svake treće godine), sve dublje se razrađuju pitanja i problemi djelovanja institucija vrhovne revizije u pojedinim zemljama s posebnim osvrtom na obavljanje revizije i utvrđivanja određenih kriterija i principa na tom području. Tako su na primjer sve teme Drugog kongresa ove međunarodne organizacije bile upućene na probleme obavljanja eksterne revizije i kontrole. Prva se odnosila na poduzimanje institucionalnih mjera za osiguranje nezavisnosti organa vrhovne revizije, druga na odgovarajuće mjere za obavljanje financijske kontrole međunarodnih i multinacionalnih kompanija, treća na poduzimanju mjera u odnosu na financijsku kontrolu nacionaliziranih poduzeća i organizacija koje primaju državnu dotaciju, te u četvrtoj se govorilo o svrsi i pravilima sistema prethodne kontrole javnih prihoda i rashoda. Na Četvrtom kongresu INTOSAI-a bile su dvije teme vezane za kontrolu i reviziju, i to državnih nadležstava i drugih institucija koje djeluju u inozemstvu te kontrola institucija dotiranih od strane javnih fondova. Peti kongres je obratio pažnju na dva problema koji su proizašli iz ranijih rasprava, a vezani su za obavljanje kontrole i revizije, a to su utjecaj automatizacije poslovanja na obavljanje revizije i kontrole, kao i pitanje unifikacije terminologije na ovom području. Šesti kongres INTOSAI-a s dvije teme bavio se pitanjem metoda i postupaka vrhovne revizije te metodama izvještavanja. Na Sedmom se kongresu raspravljalo o problemima automatizacije sa šireg aspekta; s jedne strane kako koristiti tehnička dostignuća u automatizaciji za obavljanje poslova kontrole i revizije, a s druge kako ostvariti uvid u financijsko poslovanje gdje je uvedena automatizacija tog poslovanja. Osmi kongres, koji je održan 1973. u Madridu, pokušao je već naći rješenja u nekoliko ključnih pitanja kontrole i revizije. Raspravljala su se slijedeća pitanja:

- potreba za internom kontrolom i njenim razvojem,
- cilj obavljanja kontrole i revizije putem institucija vrhovne kontrole,
- smjernice internoj kontroli od strane vrhovne revizije,
- način kontrole organa interne kontrole u javnim organima i institucijama,
- zadaci institucija vrhovne revizije u kontroli naplata javnih prihoda.

Vrlo interesantna tema na ovom kongresu bila je usmjerena na pitanja financijske kontrole s posebnim osvrtom na odgovarajuće preporuke ranijih kongresa. Ovdje treba spomenuti da se po svakoj temi kongresa donosi rezolucija ili preporuka koja treba članicama ove međunarodne organizacije da posluži kao orijentacija u svakodnevnom radu. Svakako da se u rezolucijama o pojedinim pitanjima uvijek utvrđuje da kod provođenja djeluje institucija vrhovne revizije u pojedinoj zemlji. Tako je na Osmom kongresu INTOSAI-a donijeta posebna rezolucija koja preporuča članicama poštivanje odredjenih principa u obavljanju financijske kontrole i revizije. Najznačajniji su slijedeći principi:

- ostvarenje ustavne, zakonske i institucionalne nezavisnosti institucija vrhovne revizije,
- utvrđivanje vlastitih izvora prihoda kao garancije nezavisnosti ovih institucija,
- garancija članovima i funkcionerima institucije vrhovne revizije za punu nezavisnost u njihovoj profesionalnoj karijeri, a posebno od utjecaja onih koji se kontroliraju,
- osiguravanje publiciteta rezultata kontrole koje je postigla institucija vrhovne revizije,
- omogućavanje nezavisnosti u kontroli međunacionalnih i super nacionalnih kompanija,
- prenošenje nadležnosti institucije vrhovne revizije na kontrolu financijskog poslovanja subvencioniranih institucija i onih za koje je država financijski zainteresirana.

Uz ovo je donijet zaključak da se za slijedeći Deveti kongres INTOSAI-a, koji treba da se održi u Limi (Peru) u listopadu 1977, pripremi posebna deklaracija o principima eksterne financijske revizije. Ova deklaracija ima za cilj da u najvećoj mjeri uskladi stavove pojedinih zemalja o ovom problemu.

Iz ovoga je vidljivo koliko je ova međunarodna organizacija zaokupljena problemom eksterne kontrole i revizije i kako su oni zajednički za sve njene članice. Bez obzira na društveno-politički sistem, koji vlada u zemljama članicama, problemi su slični, a u pojedinim slučajevima identični. Zato iz godine u godinu raste članstvo INTOSAI-a tako da se broj članica povećao od 39, koliko je bilo delegirano na Prvom kongresu, pa do 92 članice, koliko ih je bilo zastupano na Osmom kongresu u Madridu. Otvorena pitanja ne rješavaju se samo na kongresima,

nego se u trogodišnjem razdoblju između održavanja kongresa organiziraju seminari na kojima se detaljnije razradjuju pojedina pitanja i pripremaju prijedlozi za konkretna rješenja koja se stavljaju na dnevni red kongresa. Teme ovih seminara bile su u posljednjim godinama ove: Državni budžet i njegova kontrola, Kontrola obračuna državnih prihoda, Kontrola javnih radova i javnih institucija, te Osnovni problemi državne (javne) kontrole. Odaziv na ove seminare je veoma velik tako da se na jedan seminar u Berlinu javilo 59, a na drugi u Beču 63 zemlje.

TRAŽENJE RJEŠENJA O POJEDINIM PITANJIMA EKSTERNE KONTROLE I REVIZIJE

svaki od osam održanih kongresa INTOSAI-a pokušao je dati određena rješenja za neko od otvorenih pitanja postavljenih u komitetima koji su radili u toku održavanja kongresa. Naime, organizacija svakog kongresa je tako postavljena da se na plenarnim sjednicama razmatraju zajednička pitanja, a obavezno na kraju kongresa na posljednjoj plenarnoj sjednici usvajaju se rezolucije i preporuke koje su o pojedinoj temi pripremljene u komitetima. Treba još napomenuti da se već godinu dana prije održavanja kongresa upućuju svim članicama ove organizacije osnovni referati o svakoj temi (obično se stavljaju četiri teme na dnevni red). Svaka zemlja ima pravo da svakoj temi dade svoj doprinos u obliku koreferata koji se moraju dostaviti Generalnom sekretarijatu i organizatoru kongresa najmanje šest mjeseci prije održavanja kongresa. Svi koreferati, koji na vrijeme stignu, publiciraju se i šalju svim članicama kako bi se spremali za raspravu i diskusiju na kongresu. Ove rasprave vode se u komitetima podijeljenim za svaku temu posebno i imaju obično dva dana, odnosno dvije sjednice na raspolaganju. Na kraju rasprave podnosi se rezolucija ili preporuka u kojoj se predlažu konkretna rješenja. Ove rezolucije znaju biti razradjene i do detalja ako je suglasnost postignuta u najvećoj mjeri. Na zadnjoj plenarnoj sjednici još uvijek ima mogućnost da se nešto u predloženoj rezoluciji i preporuci mijenja i nakon izglasavanja ona postaje konačna. Ove "odluke" ne obavezuju nijednu članicu s obzirom na specifične uvjete i organizaciju djelovanja institucija vrhovne misije u pojedinoj zemlji.

Kao primjer međunarodne suradnje u rješavanju zajedničkih problema treba iznijeti nešto što je neobično važno i za naše uvjete - izgradjivanje socijalističkog samoupravnog društva. Na predstojećem Devetom kongresu INTOSAI-a, koji se održava u listopadu ove godine, jedna od tema bit će prijedlog "Deklaracije o principima javne eksterne revizije". Ovaj prijedlog pripremile su dvije članice; Institucije vrhovne revizije Italije i SR Njemačke, koristeći sve ranije izglasane rezolucije i

preporuke u vezi ovog problema. To je zapravo pokušaj da se zauzme stav u svim pojedinačnim pitanjima koja su raspravljana na dosadašnjim kongresima. Cilj ovakve deklaracije bio bi usmjerenje postupaka i djelovanja svih institucija vrhovne revizije na pridržavanje usvojenih principa iz ove deklaracije. S obzirom na to da su se gledišta i stavovi u dvadesetgodišnjem radu i djelovanju postepeno približili i da nema više velikih odstupanja u gledanjima, smatralo se da se može pristupiti izradi jednog dokumenta koji bi po značenju bio veći od donijetih rezolucija i preporuka. One su djelomično razrješavale ili pokušavale riješiti neka od otvorenih problema obavljanja funkcije javne ili društvene kontrole. Sada se ocijenilo, a takav je bio i zaključak Osmog kongresa INTOSAI-a, da se pristupi analizi rezolucija usvojenih na ranijim kongresima u cilju potvrđivanja njihove valjanosti i kompilacije zauzetih stavova. Ovakav dokumenat također bi predstavljao smjernicu za buduće zakonodavstvo o institucijama vrhovne revizije, i to posebno u zemljama u razvoju. Ovdje vrijedi još jedna napomena da se kod pripreme deklaracije naišlo na to da su neki raniji usvojeni principi evoluirali od jednog do drugog kongresa, pa ih je trebalo sada prilagoditi izmijenjenim uvjetima.

Prijedlog deklaracije sastoji se od uvodnog dijela i kompilacije principa eksterne revizije. U uvodu se konstatira da moderno društvo traži da država i drugi javni organi preuzmu zadatke koji prelaze tradicionalnu preokupaciju države, a koji se odnose na interveniranje na ekonomskom i socijalnom području, te da briga za opstanak jedinice u društvu postaje sve više zadatak države. S druge strane ukazuje se na opasnost prekomjernog razvoja svemoći države a time i progresivno opadanje prava i mogućnosti razvoja pojedinca, kao i opasnost očajurivanja i birokracije što dovodi do neracionalnog i neadekvatnog korištenja javnih sredstava i otežavanje realizacije odgovornih zadataka. Zato postoji uvjerenje da rentabilno, uspješno i ekonomično upravljanje općim dobrima predstavlja osnovni preduvjet za vođenje privrede jedne zemlje. U cilju osiguranja ovih preduvjeta potrebna je i dobro organizirana institucija vrhovne revizije u svakoj zemlji, koja treba da djeluje na otklanjanju neželjenih posljedica spomenute ekspanzije državne uprave. Kontrola ove institucije treba biti usmjerena na ispitivanje da li se rentabilno, uspješno i ekonomično koriste i upravljaju javni fondovi, da li se savjesno i točno radi u javnoj administraciji, ali uz napomenu da se takva kontrola ne smatra sama sebi svrhom, nego kao sastavni dio regulacionog sistema državnih i javnih financija. Na kraju uvodnog dijela utvrđuje se da ova kva kompilacija principa javne eksterne revizije treba da djeluje:

- na daljnje usavršavanje funkcioniranja institucija vrhovne revizije,
- kao pomoć državama čije institucije vrhovne revizije nisu još formirane ili nisu osnovane u potpunosti na ovim principima,
- na buduće preporuke kongresa koje će biti razmatrane i postepeno realizirane u pojedinim zemljama.

Kompilacija principa podijeljena je na nekoliko poglavlja, a unutar svakog konkretno su razradjeni pojedini principi i stavovi. S obzirom na opsežnost materije (7 poglavlja s ukupno 24 točke) ovdje će biti prikazani samo značajniji principi, kao i oni na koje je Služba društvenog knjigovodstva Jugoslavije, kao članica ove međunarodne organizacije, dala svoje primjedbe.

U prvom poglavlju: *O p ć e n a p o m e n e* - daju se principi ciljeva revizije, prethodne i naknadne kontrole, interne i eksterne revizije, te principi samog postupka revizije. Razrada ovih principa ukazuje na slijedeće bitne elemente:

- Revizija nije sama sebi cilj, već je prijeko potreban element kontrolnog sistema koji iznosi u pravo vrijeme odstupanja od utvrdjenih normi, povrede zakonitosti, te principa rentabilnosti, uspješnosti i ekonomičnosti financijskog rukovodjenja. Ovom aktivnošću utvrđuje se odgovornost nadležnih organa i visina naknada štete, ili se poduzimaju mjere u cilju sprečavanja ili otežavanja ponavljanja takvih prekršaja u budućnosti.
- Prethodna kontrola je ona koja intervenira prije izvršenja postupaka oko korištenja i raspolaganja javnim sredstvima, dok je sve ostalo naknadna kontrola. Bez djelotvorne prethodne kontrole nezamislivo je vođenje zdravih javnih financija jer ona sprečava štete prije nego se ove učine. Naknadna kontrola, koju obavlja institucija vrhovne revizije, mora biti nezavisna od prethodne kontrole.
- Institucija unutrašnje kontrole ustanovljava se unutar pojedinih organa, službi i institucija. Međutim institucija eksterne revizije, koju obavlja institucija vrhovne revizije, ne može biti ovisna o organizaciji koja se revidira. Zadatak institucije vrhovne revizije jest da ispituje institucije interne kontrole. Treba ostvariti razumnu podjelu dužnosti i prijenosa zadataka, kao i suradnju između institucije vrhovne revizije i institucija interne kontrole.

- Tradicionalni zadatak institucija vrhovne revizije je usmjerenje na provjeravanje zakonitosti financijskih transakcija i rada računovodstava.

U slijedećem poglavlju: **N e z a v i s n o s t** - u prvom se redu govori o nezavisnosti institucije vrhovne revizije, bez čega se ne može ispuniti njen cilj, i to u odnosu na one organe ili institucije koje revidira, kao i na potrebu osiguravanja od vanjskih pritisaka. Stupanj njene nezavisnosti mora biti utvrđen ustavom, a posebnim zakonom treba to detaljno razraditi. Naročito mora biti osigurana pravna zaštita koju pruža Vrhovni sud zemlje, i to u odnosu na sve vrste uplitanja na nezavisnost i nadležnost institucija vrhovne revizije. Nezavisnost institucije tijesno je vezana s nezavisnošću njenih članova i funkcionera. I njihova nezavisnost mora biti osigurana ustavom, ona ne smije biti ograničena raznim oblicima opozivanja. Medjutim, imenovanje i opozivanje funkcionera u instituciji vrhovne revizije zavisi od ustavne strukture pojedine zemlje. Takodjer sami revizori u svojoj profesionalnoj karijeri ne treba da budu izloženi nikakovom utjecaju onih organa ili organizacija koje revidiraju, a i ne mogu ni zavisiti o njima. Posebno se još ističe i financijska nezavisnost institucija vrhovne revizije. U prvom redu ova institucija mora raspolagati onolikim sredstvima, kolika im omogućuju obavljanje postavljenih zadataka, te joj se mora dati pravo da ih po potrebi i traži odgovornost budžetskog organa. Ona takodjer mora biti ovlaštena za raspolaganje financijskim sredstvima u okviru vlastite odgovornosti po posebnim budžetskim propisima.

Treće poglavlje: **O d n o s p r e m a s k u p š t i n i** (p a r l a m e n t u), v l a d i i a d m i n i s t r a c i j i - proizlazi iz njene nezavisnosti. Prema tome ona djeluje maksimalno s vlastitom inicijativom i odgovornošću, i to kao organ skupštine (parlamenta) i obavlja reviziju u njeno ime. Položaj ove institucije prema skupštini takodjer treba biti reguliran ustavom, ali prema uvjetima i zahtjevima pojedine zemlje. U odnosu na vladu i državnu (javnu) upravu one se potčinjavaju reviziji od strane institucije vrhovne revizije, ali to ne znači da je vlada ili uprava njoj uopće potčinjena.

Četvrto poglavlje: **D j e l o k r u g i n s t i t u c i j e** vrhovne revizije obuhvaća tri pitanja:

- djelokrug ispitivanja - po kojem institucija vrhovne revizije treba da ima uvid u sve isprave i dokumente koji se odnose na poslovanje, kao i da može revidirati sve podatke koji su joj potrebni i to tako da ih zatraži usmenim ili pismenim putem. Institucija odredjuje mjesto pregleda koje može biti kod

samog organa koji se kontrolira ili u sjedištu institucije
vrhovne revizije. Rokovi podnošenja odredjenih podataka, pod-
razumijevajući ovdje i završne račune, utvrđuju se zakonom
ili ih određuje sama institucija,

- realizacija nalaza revizije - zakonskom roku onaj organ ili organizacija, koja je revidirana, mora dati svoj stav u vezi nalaza revizije instituciji vrhovne revizije, kao i izvjestiti je o poduzetim mjerama. Ukoliko nalaz nema formu definitivne i izvršne presude, onda se institucija vrhovne revizije mora obratiti nadležnim vlastima radi poduzimanja mjera i traženja odgovornosti,
- aktivnost stručnjaka - institucija vrhovne revizije može, u važnim slučajevima, svoja specijalizirana znanja ustupiti skupštini (parlamentu) ili administraciji u formi ekspertiza, podrazumijevajući tu i zauzimanje stava u vezi zakona i drugih predviđenih propisa. Tako se kod propisa u vezi knjigovodstva obavezno ujednačavaju stavovi s institucijom vrhovne revizije .

U petom poglavlju: *M e t o d e r e v i z i j e* - razmatraju se principi metoda i postupaka revizije o osoblju revizije i međunarodnoj razmjeni iskustava. Institucija vrhovne revizije provodi svoju aktivnost na temelju svog programa rada. Kako nije moguća potpunost revizije, to se ograničava na ispitivanja, ali svakako prema utvrđenom modelu i broju koji omogućava stvaranje mišljenja o kvaliteti i ispravnosti poslovanja onog organa ili organizacije koju se revidira. Metode treba da se uvijek prilagođavaju napretku nauke i tehnike, i to u odnosu na poslovanje. Preporuča se izrada priručnika za rad revizora. U vezi članova i revizora u ovim institucijama, radi uspješnog izvršavanja zadataka, oni moraju posjedovati znanje i sposobnosti iznad prosječnog nego što se traži za odgovarajuća profesionalna zanimanja, kao i moralnu čvrstinu. Usavršavanje ovih kadrova mora biti iznad pravno-ekonomskog i knjigovodstvenog poznavanja i mora obuhvatati druge tehnike ekonomske poduzeća, podrazumijevajući i automatsku obradu podataka. Da bi se garantirao izvanredni kvalitet kadrova u reviziji, institucija se mora pobrinuti za odgovarajuća osobna primanja. Ukoliko nije dovoljno osoblja za određene slučajeve, dozvoljava se mogućnost obraćanju stručnjacima van službe, a posebno za potrebe specijaliziranog znanja (tehničkog). Dalje se utvrđuje da je međunarodna razmjena ideja i iskustava u Međunarodnoj organizaciji institucija vrhovne revizije (INTOSAI) veoma uspješna i djeluje na unapređenje ove djelatnosti. Kongresi, seminari za obuku i drugi oblici suradnje, i to posebno s odgovarajućim organima Ujedinjenih nacija i drugim međunarodnim institucijama, doprinose ostvarenju ovog

cilja. U ovu svrhu takodjer je od prvorazredne važnosti izrada jedinstvene terminologije s područja eksterne revizije.

Posebno je tretirano pitanje i z v j e š t a j a u šestom poglavlju. To se naročito odnosi na izvještaje skupštini (parlamentu) i javnosti koji se daju obavezno jedanput godišnje. Izvještaji o aktivnosti institucije vrhovne revizije moraju biti objavljeni, što omogućuje informiranje i diskusiju, a to doprinosi i realizaciji nalaza što ih je obavila revizija. Samo u nekim slučajevima, kada se radi o interesima zaštite i čuvanja državne ili poslovne tajne, treba ocijeniti do koje se mjere određene činjenice mogu objavljivati. Naglašava se dalje da izvještaji trebaju biti jasni i objektivni i da predstavljaju činjenično stanje. Gledišta revidiranih organa i organizacija u vezi nalaza kontrole treba uzeti u razmatranje na podesan način.

U posljednjem sedmom poglavlju: *N a d l e ž n o s t i n s t i t u c i j a v r h o v n e r e v i z i j e u v r š e n j u s v o j e f u n k c i j e* - obuhvaćeno je osam pitanja u posebnim točkama, pa je ono i najopsežnije. Osnovni princip je da se nadležnost ove institucije određuje ustavom, a detalji se određuju zakonom, dok konkretan oblik nadležnosti zavisi od uvjeta i potreba dotične zemlje. Osnovna je nadležnost usmjerena na to da cjelokupna državna (javna) uprava podliježe reviziji Institucije vrhovne revizije, bez obzira da li je financirana iz državnog budžeta ili ne. Nacionalni organi i druge institucije formirane u inozemstvu takodjer podliježu reviziji ove institucije, ali za vrijeme revizije u sjedištu organa treba voditi računa o ograničenjima koje nameće međunarodno pravo. Što se tiče revizije državnih prihoda (poreza) na prvom mjestu je kontrola zakonitosti i urednosti, a pored toga može se ispitivati rentabilnost i organizacija prikupljanja i obračuna poreza. Revizija zahvaća i kontrolu državnih ugovora i javnih radova, za što se troše značajna sredstva. Kontrola javnih radova ne odnosi se samo na zakonitost plaćanja, nego i na rentabilnost i kvalitet radova. Slično je i s nabavkama elektronskih sistema za automatsku obradu podataka koje iziskuju velika ulaganja. Sistem kontrole uključuje u sebi planiranje potreba, ekonomičnost korištenja ove opreme, zapošljavanje odgovarajućih stručnjaka, te provjeru primjene nalaza kontrole.

Naročito je interesantno područje, koje je sve više rezultat širenja funkcija države u kapitalističkim zemljama, a to je kontrola nacionaliziranih poduzeća i poduzeća gdje država participira određenim dijelom. Smatra se da je najuspješniji način u naknadnoj reviziji koja treba da se usmjeri na utvrđivanje rentabilnosti, djelotvornosti i ekonomičnosti poslovanja. U izvještajima za javnost takodjer treba voditi računa o ograničenjima koja se od-

nose na očuvanje poslovne i trgovačke tajne. Slična je situacija i sa subvencioniranim institucijama, tj. onima koje uživaju dotaciju iz državnih ili javnih fondova. Kontrola mora biti usmjerena na cjelokupno upravljanje takvom institucijom, a ako se ustanovi da je subvencija nezakonito korištena, onda se zahtijeva njeno vraćanje. Nisu mimoidijene ni međunarodne i multinacionalne kompanije koje se podvrgavaju posebnom vidu kontrole. Ona mora biti prilagodjena strukturi i zadacima takve kompanije, a organizirana suglasno s principima institucija vrhovne revizije. Ova kontrola mora biti nezavisna, ali među izabranim članicama eksterne revizije treba da je jedan član iz institucije vrhovne revizije zemlje u kojoj se vrši revizija.

Ovaj sažeti pregled sadržaja Deklaracije o principima javne eksterne revizije čini nam se da pruža mogućnost razumijevanja intencije ovakvog dokumenta koji je poslan svim članicama INTOSAI-a na razmatranje. Po proceduri priprema svih dosadašnjih kongresa prikupljene primjedbe i dopune, kao i stavovi članica, objavljuju se u posebnom materijalu koji se šalje članicama nekoliko mjeseci prije kongresa. Međutim, do sada takav materijal još nije stigao tako da se ne zna kako je prihvaćen i da li će doživjeti veće izmjene na kongresu. U svakom slučaju problem je veoma interesantan jer usvajanje ovakve deklaracije značit će mnogo za rad i djelovanje ovih institucija u svakoj zemlji.

Zbog specifičnosti društveno-ekonomskog i političkog sistema u nas, a naročito sužavanje utjecaja i djelokruga djelovanja državnih organa, vidimo da neki od principa nisu primjenljivi. No, to ne znači da modifikacijom mnoge od njih treba primijeniti, odnosno uskladiti s našim uvjetima. Posebno kod nas ni ne postoji institucija vrhovne revizije u onom obliku kao u svijetu. Tu funkciju djelomično vrši Služba društvenog knjigovodstva koja po Ustavu SFRJ i ustavima republika i pokrajina obavlja društvenu eksternu kontrolu i reviziju. Međutim, ona je sasvim drugačijeg karaktera, ali ne smeta da ova Služba bude uključena u ovu međunarodnu organizaciju, i to baš zbog korištenja i prenošenja iskustva u ovoj domeni. Na nekoliko posljednjih kongresa INTOSAI-a, na kojima su predstavnici Službe učestvovali, pokazao se interes za organizaciju i djelovanje ove Službe, naročito za zemlje u razvoju koje uvode određene socijalističke i samoupravne principe u svoj sistem. Služba je zauzela stav u vezi predložene deklaracije i aktivno će učestvovati na kongresu, i to na još jednoj temi bliskoj zadacima Službe: "Osvrt na način kontrole zdravstvenih organizacija".

OSVRT SLUŽBE NA PRINCIPE DEKLARACIJE

Kao što je naprijed vidljivo, u uvodu Deklaracije data su neka opća zapažanja i načelni pristup problemu. Ovom dijelu Deklara-

cije data je primjedba da nije jasno, a niti bliže objašnjeno, što se podrazumijeva pod javnim interesom, javnim financijama i fondovima, te uopće što znači primjena termina "javni". Prijedlog je Službe da se uz termin "javni" u bilo kojem dijelu Deklaracije uvijek doda i "društveni", što bi zadovoljilo jer bi tada to bilo u skladu s našim samoupravnim sistemom. To je zapravo prijedlog da se naglasi društvena svojina, za razliku od privatne i državne svojine nad sredstvima za proizvodnju. Ukoliko to ne mogu prihvatiti, onda se traži da termin "javni" nije sinonim "državnom", kao što stručna literatura ta dva termina poistovjećuje, nego da se "javni" proširi i na značenje "društveni". Ukoliko se ne usvoji ni jedan od ovih prijedloga, onda bi se naša delegacija morala od ove Deklaracije ograditi u pomenutom smislu. Nikako ne bismo trebali dozvoliti da prećutno prihvatimo Deklaraciju ne naglasivši ovaj naš stav koji je veoma principijelan i značajan.

Ostale naše primjedbe odnose se na pojedina poglavlja, odnosno na određene točke unutar poglavlja. One se svode na slijedeće:

- a) U vezi s ciljevima revizije (I poglavlje) predložili smo da se doda još jedna točka u kojoj bi se utvrdilo da je obavljanje poslova kontrole i revizije sastavni dio informativnog sistema u zemlji jer se takvom djelatnošću utvrđuje točnost i pouzdanost podataka, a i izvještaji (nalazi) revizije o raznim pojavama koriste se kao informacije nadležnim organima za donošenje određenih odluka koje mogu biti veoma značajne.
- b) U jednom od principa interne i eksterne revizije predviđa se da institucija interne kontrole treba biti podređena rukovodiocu ustanove gdje se ona formira. Smatramo da u specifičnim uvjetima društvenog upravljanja organ interne kontrole (revizije) može odgovarati samo onom društvenom ili kolektivnom organu koji ga i bira.
- c) U pogledu nezavisnosti članova i funkcionera institucije vrhovne revizije (II poglavlje) predlaže se još jedan stav koji bi regulirao pitanje odgovornosti tih osoba, kao i određivanje sankcija u vidu utvrđivanja krivice i suspenzije, te na kraju i razrješavanje dužnosti kada se dokaže utvrđen prestup ili povreda zakona.

Takodjer se smatra potrebnim dodati u odnosu na princip financijske samostalnosti i mogućnost iznalaženja takvog sistema financiranja koji se ne bi temeljio na budžetu. Iz iskustva financiranja Službe proizlazi da se ona može samostalno financirati utvrđiva-

njem posebne tarife usluga koju potvrđuje nadležna skupština (odnosno parlament). Na taj način izbjegava se budžetski sistem financiranja koji uvijek na neki način dovodi ovakvu nezavisnu instituciju u "financijsku" zavisnost od nadležnog budžetskog organa kojeg ova institucija po ustavu kontrolira. Kada se podnosi godišnji izvještaj o radu parlamentu, tada se podnosi i izvještaj o izvršenju prihoda i rashoda s bilancom na potvrdu. To znači da institucija vrhovne revizije svoj financijski plan i završni račun podnosi jedino skupštini (parlamentu).

d) U vezi odnosa prema parlamentu, vladi i državnim organima (III poglavlje) data je primjedba da bilo kakvo prenašanje ovlaštenja na vladu ili bilo koji državni organ vezan za nadzor nad radom institucija vrhovne revizije dovodi do toga da se od strane tih izvršnih organa može utjecati na ovu instituciju, odnosno može se ograničiti njena nezavisnost. Zato se predlaže da skupština (parlament) formira svoje tijelo (odbor ili komisiju) sastavljeno od poslanika (delegata) na koje se mogu prenijeti određena ovlaštenja za realizaciju nadzora nad radom Službe, odnosno institucije vrhovne revizije. Ovo se može riješiti odlukom skupštine ili posebnim zakonom, kako bi se institucija vrhovne revizije zaštitila od neposrednog utjecaja izvršnih organa vlasti.

e) U poglavlju sedmom, koje se odnosi na nadležnost institucija vrhovne revizije, i to u dijelu kontrole elektronske (automatske) obrade podataka, predlaže se da se na neki način riješi pitanje zaštite same kompjuterske opreme i podataka, kako od fizičkog onesposobljavanja, tako i od eventualne zloupotrebe kompjuterske obrade. Ovo tim više što u posljednje vrijeme ima sve više takvih pojava.