

**prof.dr.sc. Duško Šnjegota**

Ekonomski fakultet, Univerzitet Banja Luka, BiH

dusko.snjegota@efbl.org

## **DOMETI I OGRANIČENJA U RAZVOJU EKSTERNE JAVNE REVIZIJE U BOSNI I HERCEGOVINI**

*Pregledni rad*

### **Sažetak**

*Razvoj funkcije eksterne javne revizije, kao dio sveukupne eksterne revizije, nužno je promatrati kao dugoročni, kontinuirani proces koji mora da prođe kroz različite razvojne faze. To se najbolje prepoznaje u neminovno postepenoj izgradnji nužnih kapaciteta za reviziju, posebno kvalitetnog kadrovskeg potencijala, postepenom ulasku u različite oblike eksterne javne revizije, postepenom povećanju razine razumijevanja stvarne uloge i dometa eksternih javnih revizora, itd. U uvjetima ekonomske i finansijske krize, posebno kada postoji izražena percepcija o visokom nivou korupcije i drugih nezakonitih pojava u javnom sektoru, u javnosti se snažno artikulira potreba efikasnog utvrđivanja odgovornosti (prije svega krivične) osoba koje rukovode aktivnostima entiteta javnog sektora. Iz perspektive realno mogućeg utjecaja eksterne javne revizije na zakonitost i pravilnost u poslovanju entiteta javnog sektora, do posebnog izražaja dolazi revizija usklađenosti. Međutim, upravo stvarni i realni dometi revizije usklađenosti predstavljaju jedan od najvećih izazova pred kojim se nalaze eksterni javni revizori, jer ova vrsta revizije je nesumnjivo najviše udaljena od izvornih načela i principa eksterne revizije a najviše se, u odnosu na druge oblike eksterne revizije, približava oblastima za koje tradicionalni eksterni revizori, po prirodi stvari, nemaju niti mogu da imaju dovoljno profesionalnih znanja i vještina. S druge strane, najveći doprinos unapređenju sistema upravljanja javnim sredstvima u nekom pravnom entitetu eksterni javni revizori mogu dati kroz obavljanje kvalitetnih i svrsishodnih revizija učinka, kao jednog od tri oblika eksternih revizija prepoznatih kroz relevantni globalni okvir međunarodnih standarda revizije. Fokus ove revizije je u ocjeni ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u funkcioniranju entiteta javnog sektora i jedino ova revizija može da pokaže da li se, inače nedostajuća javna sredstva, koriste za zaista opravdane namjene i u skladu s utvrđenim strategijama i programima na određenim razinama vlasti.*

**Ključne riječi:** *eksterna javna revizija, revizija usklađenosti, revizija učinka, ekonomska i finansijska kriza, korupcija*

**JEL:** M420

## 1. UVOD

Zakonom propisana eksterna revizija u javnom sektoru u Bosni i Hercegovini odvija se kroz dva paralelna i u određenoj mjeri isprepletana procesa revizije, tj. primarno, kao eksterna revizija za čije provođenje su zadužene i ovlašten vrhovne revizorske institucije u BiH i, manjim dijelom, kao eksterna revizija koju provode privredna društva registrirana za pružanje usluga eksterne revizije. Međutim, činjenica je kako revizori iz oba „revizorska tabora“ treba da djeluju u cilju zaštite općeg, javnog interesa. U vezi s tim, analiza relevantnih zakonskih pravila i pravila profesionalne regulative jasno upućuje na zaključak da dvije, naizgled različite revizorske funkcije, imaju dosta dodirnih točaka, kako u pogledu primjene revizorskih standarda, načela i principa, tako i s aspekta provedbe revizije. Pojedine, organizacijske i funkcionalne razlike između njih uvjetovane su karakteristikama postojeće regulative, a neke tek relativno uobičajenim postupanjem i shvaćanjem uloge eksternih revizora (Šnjegota, 2014.).

Oblasti u kojima se ovlaštenja i interesi eksternih revizora, bar potencijalno, najviše prepliću odnose se na reviziju financijskih izvještaja u javnim poduzećima i jednom dijelu javnih ustanova, a u perspektivi i na reviziju projekata i programa financiranih iz europskih fondova, projekata javno-privatnog partnerstva i sl. Sličnosti i razlike u načinu organiziranju i oblastima djelovanja zakonom uspostavljenih eksternih revizora iz javnog i privatnog sektora nedvosmisleno ukazuju na to da se u suštini radi o jednoj, jedinstvenoj profesiji, kojoj je primarni cilj zaštita javnog interesa. Opravdano je, stoga, zaključiti da je profesionalni razvoj i jednih i drugih u budućem periodu u značajnoj mjeri moguće trasirati kroz relativno ujednačene programe obuke i profesionalnog usavršavanja. Ovo tim prije što su postojeći funkcionalni kapaciteti za sveobuhvatno provođenje zakonom propisane revizije u svim njenim segmentima još uvijek nedovoljno razvijeni.

## 2. EKSTERNA JAVNA REVIZIJA KAO BITNA DETERMINANTA ZAKONITOG POSLOVANJA ENTITETA JAVNOG SEKTORA

Komparativna analiza dva paralelna sustavom zakonom propisane eksterne revizije pokazala je (Šnjegota, 2014.):

- 1) kako se najviše dodirnih točaka između ovih revizorskih funkcija može pronaći u segmentu javnog sektora koji obuhvata javna poduzeća i jedan dio javnih ustanova,
- 2) kako se u provođenju revizije financijskih izvještaja, svi eksterni revizori, u većoj ili manjoj mjeri, oslanjaju na primjenu Međunarodnih standarda revizije, utvrđenih od strane Međunarodne federacije računovođa,

- 3) kako je forma i sadržaj revizorskih mišljenja koja se javno prezentiraju po okončanju revizije financijskih izvještaja u oba slučaja u najvećem dijelu identični,
- 4) kako svi ovlaštene revizori imaju obvezu da se pridržavaju etičkog kodeksa, odnosno visoko uspostavljenih profesionalnih i etičkih standarda i normi,
- 5) kako su obe funkcije zakonom propisane eksterne revizije potpuno neovisne u svom radu, ali podliježu javnom nadzoru i eksternoj kontroli kvaliteta rada,
- 6) te u oba slučaja identificirane obveze i realna potreba kontinuiranog profesionalnog usavršavanja i razvoja angažiranih revizora.

Ključne razlike između dvije identificirane funkcije eksterne revizije ogledaju se u sljedećem (Šnjegota, 2014.):

- 1) proces zakonom propisane eksterne revizije za kojeg su nadležna privredna društva za reviziju financira se na tržišnim principima (iako to, indirektno, često podrazumijeva i trošenje budžetskih sredstava), dok se eksterna javna revizija financira iz budžeta,
- 2) eksterna revizija koju provode privredna društva za reviziju primarno je usmjerena k društvima kapitala koja kotiraju na burzi (uglavnom emitentima vlasničkih vrijednosnim papirima) i financijskim institucijama (bankama, osiguravajućim društvima, investicijskim fondovima i sl.), dok su aktivnosti eksterne javne revizije primarno usmjerene ka korisnicima prihoda budžeta,
- 3) eksterna javna revizija nije ograničena samo na reviziju financijskih izvještaja, jer su vrhovne revizorske institucije ovlaštene da provode i reviziju učinka (reviziju ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti) i reviziju usklađenosti (pravilnosti), dok privredna društva za reviziju, osim revizije financijskih izvještaja, mogu da pružaju i tzv. usluge srodne reviziji koje po svojoj prirodi mogu da imaju određene karakteristike revizije učinka i revizije usklađenosti,
- 4) relevantnu globalnu međunarodnu asocijaciju za eksterne revizore angažirane od strane privrednih društava za reviziju predstavlja Međunarodna federacija računovođa (IFAC), koja okuplja računovodstvena i revizorska tijela (saveze, komore, udruženja, institute i dr.) iz cijelog svijeta, dok su vrhovne revizorske institucije okupljene u i oko Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI).

Kada je u pitanju primjena revizorskih standarda, načela i principi, poznato je da su ISSAI okvirom međunarodnih revizorskih standarda na kojeg se u svom radu naslanjaju vrhovne revizorske institucije, pored ostalog, obuhvaćeni i Međunarodni standardi revizije, relevantni za reviziju financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa koju provode privredna društva za reviziju.

U skladu sa ISSAI okvirom međunarodnih standarda revizije, vrhovne revizorske institucije imaju mandat da provode tri vrste eksterne revizije<sup>1</sup>:

- 1) reviziju finansijskih izvještaja, čiji je osnovni cilj utvrđivanje da li revidirani finansijski izvještaji, u svim materijalno značajnim aspektima, prikazuju zahtijevane informacije finansijskog i nefinansijskog karaktera (u slučaju budžetskih korisnika, kao posebno značajne kategorije entiteta javnog sektora, to su pretežno informacije o izvršenju budžeta, kao i njihovom imovinskom i finansijskom položaju, posebno ako se za potrebe pripreme i prezentacije finansijskih izvještaja koristi obračunski temelj budžetskog računovodstva),
- 2) reviziju usklađenosti (pravilnosti), u čijem fokusu se nalazi ocjena usklađenosti poslovanja revidiranih subjekata sa zakonima i drugim relevantnim propisima, posebno onim koji se odnose na sustav javnih nabavki, pripremu i izvršenje budžeta, zapošljavanje u javnom sektoru, obračun i isplatu plaća i drugih osobnih primanja, primjenu propisanog okvira finansijskog izvještavanja i utvrđenih računovodstvenih politika i sl.,
- 3) reviziju učinka (svrsishodnosti, uspješnosti), koja za cilj ima ocjenu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u provođenju različitih aktivnosti, programa i projekata za čiju realizaciju su zaduženi entiteti javnog sektora.

Iz perspektive realno mogućeg utjecaja eksterne javne revizije na zakonitost u poslovanju entiteta javnog sektora, do posebnog izražaja dolazi revizija usklađenosti. Kao relativno novi oblik revizije na našim prostorima, revizija usklađenosti obično se odvija u okviru tzv. finansijske revizije (što je samo jedan od mogućih modela za njeno uspostavljanje), pri čemu eksterni javni revizori ocjenu usklađenosti primarno vrše u kontekstu utjecaja neusklađenosti, tj. nepoštivanja zakona i drugih propisa na informacije prezentirane u finansijskim izvještajima entiteta javnog sektora. Po prirodi stvari, rukovodstvo entiteta javnog sektora odgovorno je osigurati poslovanje entiteta u skladu s odredbama zakona i drugih relevantnih propisa. Ti propisi na različite načine mogu da utječu na finansijske izvještaje entiteta:

- 1) na primjer, mogu direktno da utječu na specifična objavljivanja u finansijskim izvještajima koja se zahtijevaju od entiteta,
- 2) na osnovu njih, za entitet mogu da budu uspostavljena određena zakonska prava i obveze od kojih se neke odražavaju i na informacije u finansijskim izvještajima,
- 3) također, zakonima i drugim propisima obično su predviđene kazne za entitet u slučajevima neusklađenosti, itd.

<sup>1</sup> ISSAI – INTOSAI smjernice za reviziju, [www.issai.org](http://www.issai.org)

Efekti primjene različitih zakona i drugih propisa na financijske izvještaje nekog entiteta javnog sektora razlikuju se u velikoj mjeri. Tako, na primjer:

- 1) postojanje posebnih pravila o načinima i uslovima za raspodjelu grantova i subvencija ima direktan utjecaj na financijske izvještaje entiteta,
- 2) relevantnim okvirom financijskog izvještavanja u javnom sektoru, posebno u onom dijelu koji se odnosi na budžetske korisnike, uobičajeno se zahtijeva da entitet u setu svojih financijskih izvještaja prezentira i izvještaj o izvršenju budžeta kao i druge informacije budžetskog tipa - kada okvir financijskog izvještavanja uključuje takve informacije, revizori javnog sektora treba da razmotre posebne zakone i propise čija primjena može da ima direktan ili indirektan efekt na njihovu prezentaciju, itd.

Općenito gledajući, cilj revizije usklađenosti je da omogući stjecanje razumnog uvjerenja da revidirani entitet postupa u skladu sa utvrđenim kriterijima. Kriteriji mogu biti izvedeni iz relevantnog okvira financijskog izvještavanja, zakona, podzakonskih propisa, parlamentarnih odluka, uvjeta utvrđenih ugovorom ili sporazumom i sl. Revizija usklađenosti može biti uspostavljena na dva različita načina i to<sup>2</sup>:

- 1) kao revizija koja se obavlja odvojeno od revizije financijskih izvještaja, odnosno kao poseban revizorski zadatak, u kom slučaju se primjenjuje ISSAI 4100 – Smjernice za reviziju usklađenosti – za revizije odvojene od revizije financijskih izvještaja,
- 2) kao revizija usklađenosti u vezi sa revizijom financijskih izvještaja, uz primjenu odredaba ISSAI 4200 – Smjernice za reviziju usklađenosti povezanu sa revizijom financijskih izvještaja.

U smislu smjernice za reviziju ISSAI 4200, smatra se da su revizija usklađenosti i izvještavanje o reviziji usklađenosti u kontekstu revizije financijskih izvještaja:

- 1) ukoliko je mišljenje revizije o usklađenosti dio sveukupnog izvještaja o reviziji financijskih izvještaja,
- 2) ukoliko su financijski izvještaji pripremljeni u skladu s okvirom financijskog izvještavanja kojim se zahtijeva da financijski izvještaji odražavaju usklađenost s određenim zakonima i propisima.

Nesumnjivo, eksterna javna revizija se može smatrati krajnje bitnom determinantom u postizanju i očuvanju očekivane razine zakonitosti u poslovanju različitih entiteta javnog sektora. Posebno u okolnostima kada zakonodavna i sudska vlast

---

<sup>2</sup> ISSAI – INTOSAI smjernice za reviziju, [www.issai.org](http://www.issai.org)

daju adekvatne i blagovremene odgovore na propuste u funkcioniranju izvršne vlasti koja se, konceptualno, nalazi u fokusu eksterne javne revizije.

### **3. NEKE KONTRAVERZE U SVEZI SA STVARNOM ULOGOM EKSTERNE JAVNE REVIZIJE U BORBI PROTIV KORUPCIJE I DRUGIH NEZAKONITIH POJAVA U JAVNOM SEKTORU**

U uvjetima ekonomske i financijske krize, posebno kada postoji izražena percepcija o visokoj razini korupcije i drugih nezakonitih pojava u javnom sektoru, u javnosti se snažno artikulira potreba efikasnog utvrđivanja odgovornosti (prije svega krivične) osoba koja rukovode aktivnostima entiteta javnog sektora. Opće očekivanje je da te osobe budu prikladno sankcionirane i to odmah nakon što se utvrdi da ne poštuju odgovarajuće zakonske i druge propise na što revizori, po pravilu, ukazuju u svojim revizorskim izvještajima. Iako ovo pitanje izlazi iz mandata vrhovnih revizorskih institucija, upravo su one često izložene pritisku javnosti i označene kao institucije koje bi trebale da igraju ključnu ulogu u rješavanju problema od značaja za efikasnu i efektivnu borbu protiv različitih oblika nezakonitog ponašanja, uključujući i korupciju. Bez sumnje, korupcija utječe na povećanje javnih rashoda i smanjenje interesa kod vlasnika kapitala, posebno stranih, da investiraju u domaću privredu što, povratno, ima negativan utjecaj na efikasnost i efektivnost entiteta javnog sektora. Međutim, kako bi borba protiv korupcije mogla biti uspješna, nužno je da se uspostavi okruženje, odnosno sustav zakonskih, profesionalnih i običajnih standarda i normi koji ne podržavaju praksu koruptivnog ponašanja. Drugim riječima, nužno je djelovati sistemski i preventivno, jer je korupciju i druge nezakonite radnje mnogo bolje sprečavati nego otkrivati nakon što se već dogode.

Vrhovne revizorske institucije borbi protiv korupcije i drugih nezakonitih radnji doprinose kroz svoj zakonski i profesionalni mandat, tj. putem revizija koje provode. U ovom kontekstu, korisno je osvrnuti se na neke osnovne premise sadržane u relevantnom ISSAI okviru revizorskih standarda u vezi sa očekivanim postupanjem vrhovnih revizorskih institucija. Kao dobar primjer mogle bi poslužiti odredbe Smjernice za reviziju 5700 – Prevencija korupcije u državnim agencijama<sup>3</sup>, čija primjena se očekuje od 2016. godine. Prema nacrtu ove smjernice, vrhovne revizorske institucije treba da kreiraju vlastitu strategiju za borbu protiv korupcije i drugih vrsta nepravilnosti i nezakonitosti, poput pranja novca, različitih oblika poslovnih prevara, itd. Jedan od najvažnijih elemenata efikasnog programa borbe protiv korupcije nalazi se u doprinosu eksternih javnih revizora povećanju zakonitosti i transparentnosti u aktivnostima revidiranih javnih institucija koje, zajedno sa drugim javnim institucijama i tijelima, treba da čine sustav

<sup>3</sup> [www.issai.org](http://www.issai.org)

nacionalnog integriteta. Ovaj sustav se primarno temelji na planovima integriteta koje bi trebalo da usvoje različite institucije u javnom sektoru, uključujući i vrhovne revizorske institucije.

Prema navodima iz Strategije borbe protiv korupcije u Republici Srpskoj u razdoblju od 2013. do 2017. godine, osnovni cilj planova integriteta sadržan je u težnji da se u institucijama vlasti, ali i u drugim institucijama i dijelovima javnog sektora i društva u cjelini, postigne određenu razinu antikorupcijske kulture. Smatra se da je ovo mehanizam koji predstavlja jednu od najmodernijih preventivnih metoda za uspostavljanje legalnog i etičkog kvaliteta rada vladinih i drugih institucija. Plan integriteta radi se po obrascu identifikacije osjetljivih aktivnosti u nekoj organizaciji ili instituciji, a sve u cilju povećanja stupnja njihove otpornosti na pojavu mita, nepotizma, klijentelizma, sukoba interesa i drugih koruptivnih pojava. Izradu plana integriteta obično prati nekoliko ključnih aktivnosti: ocjena razine koruptivnog rizika, utvrđivanje potencijalnih koruptivnih točaka, ocjena potencijalnog koruptivnog utjecaja, te ocjena efikasnosti poduzetih antikorupcijskih mjera. Među ključnim prioritetima, utvrđenim Strategijom borbe protiv korupcije u Republici Srpskoj<sup>4</sup>, nalaze se:

- 1) povećanje razine povjerenja u javne institucije, što podrazumijeva transparentnost u njihovom radu, slobodan pristup informacijama kojima upravljaju, te visoku razinu profesionalizma i neovisnosti tih institucija,
- 2) jačanje politike preventive i mehanizama odvratanja od korupcije; smatra se da postojanje funkcionalne javne uprave u velikoj mjeri doprinosi suzbijanju korupcije i da promocija integriteta kroz praksu treba da bude odgovornost svakog javnog službenika i dio opisa posla svakog rukovoditelja tijela uprave,
- 3) podizanje stupnja provođenja zakona i drugih propisa,
- 4) preispitivanje politike sankcija, kako bi one postale djelotvornije.

U smislu Smjernice za reviziju ISSAI 5700<sup>5</sup>, neke od aktivnosti vrhovnih revizorskih institucija za koje se smatra da mogu doprinijeti efikasnoj borbi protiv korupcije, odnosno prevenciji i sprečavanju njene pojave u javnom sektoru obuhvaćaju:

- 1) inkorporiranje procedura značajnih za prevenciju i borbu protiv korupcije u redovne, gotovo rutinske aktivnosti revizora (što podrazumijeva postojanje planova integriteta u revidiranim subjektima),
- 2) doprinos izgradnji visoke razine svijesti kod javnosti o uzrocima nastanka i posljedicama koruptivnih aktivnosti i drugih nepravilnosti, putem

<sup>4</sup> [www.vladars.net](http://www.vladars.net)

<sup>5</sup> [www.issai.org](http://www.issai.org)

- blagovremenog i javnog objavljivanja revizorskih izvještaja, nalaza i preporuka,
- 3) unapređenje metoda, tehnika i alata za sistemsku borbu protiv korupcije i drugih vidova nepravilnosti,
  - 4) osiguranje odgovarajućih postupaka i procedura za korištenje tzv. insajderskih informacija o slučajevima korupcije i drugim nepravilnostima,
  - 5) suradnju s drugim institucijama, uključujući i organe za provođenje zakona, u prevenciji i borbi protiv korupcije i sl.

Ne zanemarujući pri tom značaj efikasnih i pravičnih sankcija, odnosno represivnih mjera koje nadležni organi poduzimaju protiv osoba za koja se utvrdi da su odgovorne za korupciju i druge nezakonite radnje, iz perspektive standarda, načela i principa djelovanja vrhovnih revizorskih institucija, prednost u odnosu na represivne mjere daje se preventivnom djelovanju, odnosno različitim revizorskim aktivnostima usmjerenim k uspostavljanju efikasnog, efektivnog i transparentnog sustava upravljanja javnim sredstvima. Uostalom, i poduzete represivne mjere bi, prije svega, trebale da imaju preventivno djelovati na potencijalne prekršitelje zakona.

Prema ISSAI smjernici za reviziju 5700, svaka vrhovna revizorska institucija bi trebala veliki značaj pridavati svojoj komunikacijskoj funkciji i ulozi u podizanju javne svijesti o korupciji i drugim nepravilnostima kroz blagovremene i javno objavljene nalaze revizije. Povećana svijest javnosti o korupciji pomaže i potiče transparentnost i odgovornost u poslovanju entiteta javnog sektora. Nesumnjivo, efikasnost jedne vrhovne revizorske institucije u otkrivanju različitih nezakonitosti i nepravilnosti u javnom sektoru rezultat je mandata koji joj je utvrđen zakonom i, u skladu s tim, raspoloživim kapacitetima (ljudskim, financijskim i dr.) potrebnim za ispunjenje takvog mandata, ali i njene vlastite strategije. Metodologiju za identifikaciju i suzbijanje nepravilnosti u revidiranim subjektima nužno je uspostaviti i razvijati na sistemski i strukturalan način što, pored ostalog, znači da je fokus u eksternoj javnoj reviziji nužno primjereno usmjeriti i ka obuci zaposlenih jer, uspjeh u borbi protiv različitih nezakonitosti i nepravilnosti nikako ne ovisi samo od revizorskih postupaka, procedura i alata, već i od spremnosti revizorskog osoblja da identificira i procijeni sve potencijalne neregularnosti, što nije moguće ukoliko ne posjeduje odgovarajuće vještine, znanja i sposobnosti.

Efikasnost i efektivnost nacionalnog sustava prevencije i borbe protiv korupcije i drugih vrsta nepravilnosti ovise od aktivnosti čitavog niza institucija i tijela koje čine sustav nacionalnog integriteta, među kojima je i vrhovna revizorska institucija, koja bi trebala da blisko surađuje sa svima drugima. I kada imaju određenu ulogu i odgovarajuće alate za prikupljanje informacija od značaja za borbu protiv korupcije i drugih nepravilnosti, kao i mogućnost (ili obvezu) da prijavljuju



slučajeve korupcije u javnom sektoru, eksterni javni revizori, po pravilu, nikad nemaju mandat koji se dodjeljuje tijelima za provođenje zakona, kao što su policija ili tužilaštva. U slučaju osnovane sumnje na postojanje nekog krivičnog djela u vezi sa aktivnostima revidiranog subjekta, vrhovna revizorska institucija može tek da obavijesti tijela relevantna i pozvana da istraže stvarno postojanje tih krivičnih djela i da, u okviru svog zakonskog mandata, surađuje s njima. Dakle, djelovanje eksternih javnih revizora je sistemskog i preventivnog karaktera. U mjeri u kojoj svojim aktivnostima uspijevaju da doprinesu konstantnom poboljšanju kvalitativnih karakteristika sistema finansijskog upravljanja u javnom sektoru, vrhovne revizorske institucije direktno doprinose jačanju sustavu nacionalnog integriteta i efikasnoj borbi protiv korupcije i drugih nezakonitih pojava. Za eksterne revizore, posebno značajnu kariku u ovom procesu predstavljaju interna revizija i sve druge aktivnosti osmišljene u pravcu ocjene kvaliteta sustava internih kontrola u revidiranim subjektima, kao i preporuke koje daju u cilju jačanja sistema internih kontrola i internih kontrolnih aktivnosti.

Ključnu odgovornost u stvaranju efikasnog i efektivnog sustava i okruženja za prevenciju i borbu protiv korupcije i drugih nezakonitih radnji imaju organi i institucije zakonodavne i izvršne vlasti. S druge strane, na svim razinama vlasti nužno je osigurati političku, finansijsku, pravnu i svaku drugu podršku uspostavljanju i očuvanju tog sistema, uz primjenu principa transparentnosti i odgovornosti u odnosu na upravljanje javnim sredstvima.

#### **4. ZNAČAJ KONTINUIRANOG USKLAĐIVANJA METODOLOGIJE I PRINCIPA EKSTERNE JAVNE REVIZIJE SA MEĐUNARODNIM REVIZORSKIM STANDARDIMA I DOBRIM REVIZORSKIM PRAKSAMA ZA NJEZIN KVALITETAN BUDUĆI RAZVOJ**

Važećim zakonskim propisima kojima su osnovane i na temelju kojih funkcioniraju vrhovne revizorske institucije u BiH utvrđena je obveza za eksterne javne revizore da revizorski posao obavljaju neovisno, objektivno i u skladu sa INTOSAI revizorskim standardima i revizorskim standardima Međunarodne federacije računovođa (IFAC). U međuvremenu, okvir tzv. INTOSAI revizorskih standarda konstantno je dograđivan i danas ga, konceptualno gledajući, čine četiri razine smjernica, načela i principa, počevši od Limske deklaracije sa prvog, do tzv. smjernica za reviziju, sa četiri razine. Odlukom o preuzimanju okvira međunarodnih standarda vrhovnih revizorskih institucija – ISSAI okvira u BiH iz 2011. godine<sup>6</sup>, Koordinacijski odbor koga čine glavni/generalni revizori u vrhovnim revizorskim institucijama u BiH i njihovi zamjenici potvrdio je preuzimanje cjelokupnog Okvira međunarodnih standarda vrhovnih revizionih institucija – ISSAI

<sup>6</sup> Službeni glasnik Republike Srpske, br. 55/11

okvira u BiH. Tokom 2014. godine donesena je Odluka o izmjenama i dopunama odluke o preuzimanju okvira međunarodnih standarda vrhovnih revizionih institucija – ISSAI okvira u BiH<sup>7</sup>, kojom je izvršeno potpuno ažuriranje preuzetih dijelova ISSAI okvira, pa čak izraženo i jasno opredjeljenje da se pojedine smjernice za reviziju koje se trenutno nalaze u nacrtu, nakon njihovog usvajanja primijene za potrebe eksterne javne revizije koju provode vrhovne revizorske institucije u BiH. Sveukupno gledajući, ISSAI okvir međunarodnih revizorskih standarda predstavlja veoma kompleksan skup revizorskih standarda, načela i principa, kao i smjernica i preporuka za njihovu primjenu koji za cilj ima uspostavljanje i održavanje visoko profesionalne, objektivne, nezavisne i nadasve etične funkcije eksterne javne revizije koja bi, globalno promatrajući, u maksimalno mogućoj mjeri trebala da bude ujednačena i standardizirana između različitih zemalja, odnosno u različitim jurisdikcijama.

Temelj i polaznu osnovu za izgradnju ovako definiranog okvira revizorskih standarda čini tzv. Limska deklaracija o smjernicama za pravila revizije, koja je značajna za sve vrhovne revizorske institucije okupljene u i oko INTOSAI-a, bez obzira kojoj državi ili regiji pripadaju, koliko dug i kakav razvoj su prošle, kako i koliko su integrirane u sustav vlasti i kako su organizirane u institucionalnom, organizacijskom i funkcionalnom smislu. Njen nesumnjivo veliki uspjeh pripisuje se činjenici da obuhvata sve bitne ciljeve i pitanja u vezi sa efikasnom i efektivnom eksternom revizijom entiteta javnog sektora. Primarni cilj Limske deklaracije je uspostavljanje nezavisne eksterne revizije entiteta javnog sektora, prije svega različitih institucija, organa i tijela izvršne vlasti. Deklaracija se temelji na shvaćanju da vrhovne revizorske institucije svoje ciljeve objektivno i efikasno mogu da realiziraju samo ako su neovisne u odnosu na subjekte koje revidiraju i ako su zaštićene od bilo kakvog nedozvoljenog vanjskog utjecaja i uplitanja u rad eksternih javnih revizora. Za funkciju eksterne javne revizije koja se institucionalno provodi kroz aktivnosti vrhovnih revizorskih institucija u BiH, može se reći da se od njenog uspostavljanja do danas temelji upravo na snažnom prihvaćanju i primjeni relevantne međunarodne revizorske regulative i dobrih praksi eksterne javne revizije. To je ujedno bila i jedna od ključnih pretpostavki efikasnog i efektivnog ostvarivanja zacrtanih razvojnih i operativnih ciljeva u provođenju zakonom propisane eksterne revizije u javnom sektoru. Vrhovne revizorske institucije u BiH su već u prvim godinama svog funkcioniranja postigle i do danas očuvale značajnu razinu neovisnosti u institucionalnom, organizacijskom i funkcionalnom smislu, što uključuje i finansijski aspekt te neovisnosti. Ipak, sveukupni razvoj funkcije eksterne javne revizije još uvijek nije, niti je objektivno mogao biti okončan, posebno ne uz sve izazove koji godinama prate razvoj modernog, efikasnog i efektivnog sustava upravljanja javnim sredstvima.

<sup>7</sup> Službeni glasnik Republike Srpske, br. 49/14

## 5. STRATEŠKI CILJEVI BUDUĆEG RAZVOJA EKSTERNE JAVNE REVIZIJE U BOSNI I HERCEGOVINI

Vizija budućeg razvoja eksterne javne revizije u BiH primarno je zasnovana na težnji ka dosljednom provođenju revizije u skladu sa ISSAI okvirom revizorskih standarda i usmjerena ka stvaranju dodane vrijednosti u javnom sektoru, kroz poticanje efikasne i efektivne upotrebe javnih resursa, te stalnom unapređenju sustavu transparentnog financijskog upravljanja i povećanju javne odgovornosti za upravljanje javnim sredstvima. Osnovna načela i principi na kojima se temelji rad eksternih javnih revizora obuhvaća neovisnost, nepristranost, političku neutralnost, profesionalnu osposobljenost i kompetentnost, profesionalno ponašanje, etičnost, integritet, objektivnost i standardiziranost u pristupu reviziji, povjerljivost, posvećenost instituciji i javnu odgovornost. Ova načela i principe treba stalno njegovati i konstantno poduzimati mjere i aktivnosti u pravcu izgradnje što jačeg profesionalnog identiteta i kredibilitnosti angažiranog revizorskog osoblja. Među osnovnim strateškim ciljevima budućeg razvoja eksterne javne revizije identificirani su (Šnjegota, 2015.):

- 1) povećanje kvaliteta zakonom propisane eksterne javne revizije, utemeljene na međunarodnim standardima revizije i najboljim međunarodnim praksama, što uključuje osiguranje kontinuiranog pristupa ažurnim prijevodima svih ISSAI i drugih relevantnih međunarodnih standarda, načela i principa revizije, izradu uputa o primjeni međunarodnih standarda revizije i dr.,
- 2) unapređenje općeg pravnog okvira za zakonom propisanu reviziju,
- 3) jačanje materijalne osnove za funkcioniranje vrhovnih revizorskih institucija, uključujući osiguranje adekvatnih radnih uvjeta, trajno sigurnih i dovoljnih izvora financiranja, pristup suvremenim informacijskim tehnologijama pogodnim za primjenu u eksternoj javnoj reviziji i dr.,
- 4) unapređenje partnerske suradnje i odnosa s relevantnim domaćim okruženjem u cilju jačanja profesionalnog ugleda i utjecaja revizije (aktivna podrška procesu edukacije javnosti o ulozi i značaju eksterne javne revizije, formaliziranje suradnje s akademskom zajednicom, profesionalnim i drugim relevantnim nevladinim tijelima, komunikacija s javnošću putem moderne internet prezentacije, uređivanje pravila i procedura komunikacije s medijima, nevladinim organizacijama i sl.),
- 5) iznalaženje novih formi i oblika međunarodne suradnje kroz formaliziranje profesionalne suradnje s revizorskim institucijama iz okruženja, osiguranje studijskih putovanja i drugih vidova pristupa dobrim međunarodnim praksama i razmjeni iskustava, sudjelovanje u seminarima, simpozijima i kongresima od međunarodnog značaja i dr.,
- 6) unapređenje sustava profesionalnog razvoja i upravljanja ljudskim resursima, osiguranjem trajnog pristupa angažiranog revizorskog osoblja sustavu

profesionalne kontinuirane edukacije, poticanjem angažiranih revizora na aktivno sudjelovanje u edukaciji drugih o reviziji i revizorskim alatima i vještinama, uspostavljanjem i razvojem sistema interne edukacije zaposlenih, poticanjem procesa samoedukacije, itd.,

- 7) uspostavljanje funkcionalne i fleksibilne organizacije vrhovne revizorske institucije i primjena novih upravljačkih praksi,
- 8) unapređenje sustava kontrole kvalitete, itd.

Općenito, kvaliteta svake razvojne strategije u velikoj mjeri ovisi od načina na koji je organiziran sam proces strateškog planiranja. Za budući razvoj funkcije eksterne javne revizije u BiH, od posebnog značaja je prepoznavanje bitnih elemenata tog procesa, među kojima su:

- 1) prisutnost liderstva i snažne vizije budućeg razvoja,
- 2) visok stupanj sudjelovanja cjelokupnog angažiranog revizorskog osoblja,
- 3) suradnja sa širokim spektrom eksternih faktora koji se mogu smatrati sastavnim dijelom sveukupnog procesa razvoja eksterne javne revizije,
- 4) korištenje najboljih iskustava drugih, prilagođenih specifičnim potrebama institucije i resursima kojima raspolaže,
- 5) prikupljanje čvrstih dokaza u cilju dokumentiranja ostvarenih ciljeva i adekvatnog informiranja zainteresirane javnosti o tome,
- 6) osiguranje kontinuiteta kojim se omogućava da se strateški planovi redovno podvrgavaju analizi i reviziji, itd.

Na osnovu analize aktualnih revizorskih ciklusa i kvalitativnih karakteristika procesa eksterne javne revizije, za veći dio utvrđenih strateških ciljeva u razvoju eksterne javne revizije moglo bi se reći da su, u većoj ili manjoj mjeri, prepoznati kroz konkretne aktivnosti koje se provode samostalno ili kroz suradnju s drugim relevantnim institucijama i tijelima. Tako je, na primjer, u prethodnom razdoblju izvršen prijevod značajnog dijela dosad neprevedenih smjernica za reviziju, izvršeno ažuriranje ranije prihvaćenog ISSAI okvira revizorskih standarda, unaprijeđena zakonska regulativa eksterne javne revizije, uspostavljena profesionalna suradnja s nekoliko novih vrhovnih revizorskih institucija, kao i sa akademskom zajednicom i nekolicinom drugih referentnih međunarodnih organizacija, povećan kadrovski potencijal u segmentu financijske revizije i revizije učinka, unaprijeđen sustav mjera i aktivnosti usmjerenih ka proaktivnoj komunikaciji sa javnošću, itd. Dakle, iz perspektive eksternih javnih revizora u BiH, i njihovih profesionalnih stremljenja i težnji, budući razvoj funkcije eksterne javne revizije je potpuno neupitan. Ipak, svaka vrhovna revizorska institucija samo je jedna od bitnih institucija u sustavu i njezin razvoj, po prirodi stvari, u mnogome ovisi i od utjecaja eksternih faktora, prije svega onih iz političkog i ekonomskog okruženja

i (ne)postojanje snažne, opće, podrške funkciji nadzora i kontrole sistema upravljanja javnim sredstvima.

## 6. ZAKLJUČAK

Bez obzira na njen značaj, posebno u uvjetima ekonomske i financijske krize i snažno izražene percepcije o visokoj razini kriminala, korupcije i drugih vidova nezakonitog ponašanja i nepravilnosti u javnom sektoru, razvoj funkcije eksterne javne revizije moguće je promatrati samo kao dugoročni, kontinuirani proces koji, neminovno, mora da prođe kroz različite razvojne faze. Fazni razvoj u uspostavljanju ekonomične, efikasne i efektivne eksterne javne revizije može se uočiti u različitim segmentima i oblastima njenog djelovanja, kao što su:

- 1) postepena izgradnja nužnih kapaciteta za reviziju, posebno kvalitetnog kadrovskog potencijala,
- 2) postepeni ulazak u različite oblike eksterne javne revizije,
- 3) postepeno povećanje razine razumijevanja stvarne uloge i dometa eksterernih javnih revizora od strane zainteresiranih korisnika informacija iz revizorskih izvještaja, itd.

Kada je riječ o kadrovskom potencijalu, potpuno je jasno da ukupan broj eksterernih javnih revizora trenutno angažiranih na poslovima revizije u javnom sektoru u BiH ne zadovoljava stvarne potrebe, zbog čega značajan dio javnog sektora još uvijek ostaje nerevidiran. Ipak, kvalitetan revizorski kadar se ne može izgraditi preko noći, a vrhovna revizorska institucija nije jedina od koje ovisi da li se „regrutiranje“ novih kvalitetnih revizora vrši u skladu sa prihvatljivom dinamikom. U odnosu na vrste revizija koje je vrhovna revizorska institucija ovlaštena da provodi u skladu sa zakonom i ISSAI okvirom revizorskih standarda, načela i principa, uobičajeni razvojni put jedne vrhovne revizorske institucije ukazuje na činjenicu da se u prvim godinama njenog rada najviše pažnje posvećuje reviziji financijskih izvještaja entiteta javnog sektora i tek djelomičnoj ocjeni zakonitosti i primjerenosti u njihovom ponašanju. Kako vrijeme teče, posebno ako se usporedo događa razvoj kvalitetnog sustava financijskog izvještavanja u javnom sektoru, u sljedećoj fazi se ulazak u reviziju učinka nameće potpuno logičnim, jer su korisnici informacija iz revizorskih izvještaja, uključujući i institucije zakonodavne i izvršne vlasti, sve više zainteresiranih za sagledavanje ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti različitih aktivnosti, programa i projekata koji se realiziraju u javnom sektoru ili u sprezi između javnog i privatnog sektora.

Konačno, zbog ne tako povoljnih karakteristika, kako domaćeg, tako i globalnog ekonomskog, socijalnog i političkog okruženja, ali i razvoja relevantnog okvira revizorskih standarda, eksterni javni revizori se sve više nalaze pred ozbiljnim

izazovom, odnosno očekivanjima da se što snažnije i eksplicitnije posvete provođenju revizije usklađenosti (pravilnosti). Ova revizija opet, s jedne strane, podrazumijeva ocjenu da li se revidirani subjekti ponašaju u skladu sa relevantnom regulativom i primjerenim i u javnosti očekivanim pravilima ponašanja (što osim pravila utvrđenih zakonima, uključuje i profesionalna, običajna i druga pravila, standarde i norme) a s druge, adekvatno i pravovremeno informiranje zainteresiranih korisnika, uključujući i organe za provođenje zakona, o nezakonitim postupcima i drugim oblicima nepravilnosti. Pod okolnostima u kojima se trenutno ostvaruje funkcija eksterne javne revizije u BiH, stvarni i realni dometi revizije usklađenosti predstavljaju jedan od najvećih izazova pred kojima se nalaze eksterni javni revizori. Jer, ova vrsta revizije je nesumnjivo najviše udaljena od izvornih načela i principa eksterne revizije a najviše se, u odnosu na druge oblike eksterne revizije, približava oblastima za koje tradicionalni eksterni revizori, po prirodi stvari, nemaju niti mogu lako da imaju dovoljno profesionalnih znanja i vještina. Istovremeno, čini se da trenutno, u javnosti prepoznatljiv nivo (ne) razumijevanja stvarne uloge eksternih javnih revizora primarno ovisi upravo od očekivanja u pogledu doprinosa eksternih javnih revizora istragama i procesuiranjima odgovornih za različita nezakonita ponašanja i nepravilnosti.

## LITERATURA

1. Šnjegota, D., Poljašević, J. (2014.): Financijsko izvještavanje i revizija entiteta u javnom sektoru u skladu sa međunarodnim standardima. I susret Katedri za računovodstvo ekonomskih fakulteta zemalja regije, Vlašić, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Mostaru, Mostar,
2. Šnjegota, D. (2014): Revizija na učinkot vo funkcija na zgolemuvanje na ekonomičnosta, efikasnosta i efektivnosta na javnite investicii. XVI Simpozium na smetkovoditelite na Republika Makedonija, Struga
3. Šnjegota, D. (2014): Revizija usklađenosti u funkciji zakonitosti poslovanja entiteta javnog sektora. IX Kongres računovođa i revizora Crne Gore, Bečići,
4. Šnjegota, D. (2015.): Uloga vrhovnih revizorskih institucija u uspostavljanju i promoviranju koncepta održivog razvoja. Deseti Simpozijum o korporativnom upravljanju, Banja Vrućica, Teslić,
5. Šnjegota, D. (2015.): Uloga vrhovnih revizorskih institucija u povećanju efikasnosti i efektivnosti sistema upravljanja javnim sredstvima. 46. Simpozijum Saveza računovođa i revizora Srbije, Zlatibor,
6. Strategija borbe protiv korupcije u Republici Srpskoj, [www.vladars.net](http://www.vladars.net),
7. Odluka o uspostavljanju INTOSAI revizorskih standarda (‘‘Službeni glasnik Republike Srpske’’, broj 20/01),

8. Odluka o preuzimanju okvira međunarodnih standarda vrhovnih revizorskih institucija – ISSAI okvira u BiH (“Službeni glasnik Republike Srpske”, br. 55/11 i 49/14),
9. ISSAI – INTOSAI smjernice za reviziju, [www.issai.org](http://www.issai.org),
10. ISA – Međunarodni standardi revizije, [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

**Duško Šnjegota, Ph.D.**

Faculty of Economics, University of Banja Luka, BiH  
dusko.snjegota@efbl.org

## ACCOMPLISHMENTS AND LIMITATIONS IN THE DEVELOPMENT OF EXTERNAL PUBLIC AUDIT IN BOSNIA AND HERZEGOVINA

*Review*

### **Abstract**

*Development of function of external public audit, as part of the overall external audit, it is necessary to observe as long-term, continuous process that has to go through various development phases. It is best recognized in the inevitably gradual building of the necessary capacity for audit, particularly high-quality personnel, a gradual entry into the various forms of external public audit, gradually increase of the level of understanding the real role and scope of external public auditors, etc. In terms of the economic and financial crisis, particularly when there is a strong perception of high-level corruption and other illegal phenomenon in the public sector, in the the publicit is strongly articulated the need of establishing effective persons' responsibility (especially criminal) who manage the activities of public sector entities. From the perspective of the real possible impact of external public audit on the legality and regularity of the operations of the public sector entities, compliance audits comes to the fore. However, real results of compliance audits are one of the biggest challenges faced by external public auditors, because this type of audit is undoubtedly the most distant from the original principles and standards of the external audit and the most compared to other forms of external audit approaches areas for which traditional external auditors, by their nature, do not have, nor they can have sufficient professional knowledge and skills.*

*On the other hand, the greatest contribution to the improvement of the system of management of public funds in a legal entity public external auditor can give through the performance of high-quality, cost-effective performance audit, as one of the three forms of external auditing recognized by the relevant global framework of international auditing standards. The focus of this audit is assessing the economy, efficiency and effectiveness in the functioning of public sector entities and only these audits can demonstrate whether, otherwise missing public funds, are used to actually justified purposes and in accordance with established strategies and programs on different levels of government.*

**Keywords:** *external public audit, compliance audit, performance audit, economic and financial crisis, corruption*

**JEL:** M420