



USAID
OD AMERIČKOG NARODA

PROJEKAT PRAVOSUĐA
U BOSNI I HERCEGOVINI

ANALIZA

O KORIŠTENJU REVIZORSKIH NALAZA U TUŽILAŠTVIMA

USAID-OV PROJEKAT PRAVOSUĐA U BOSNI I HERCEGOVINI



USAID-ov Projekat pravosuđa u Bosni i Hercegovini

Grbavička 4, V
Sarajevo, Bosna i Hercegovina
Telefon: +387 33 219 678

www.usaidjp.ba

Juli 2019. godine

IZJAVA O OGRANIČENJU ODGOVORNOSTI

Stavovi koji su izneseni u ovom dokumentu ne odražavaju nužno stavove USAID-a ili Vlade Sjedinjenih Američkih Država.

Analiza o korištenju revizorskih nalaza u tužilaštvima dostupna je na www.usaidjp.ba



USAID
OD AMERIČKOG NARODA

PROJEKAT PRAVOSUĐA
U BOSNI I HERCEGOVINI

ANALIZA

O KORIŠTENJU REVIZORSKIH NALAZA U TUŽILAŠTVIMA

USAID-OV PROJEKAT PRAVOSUĐA U BOSNI I HERCEGOVINI

SADRŽAJ

SKRAĆENICE I AKRONIMI	4
PREDGOVOR	5
IZVRŠNI SAŽETAK	7
Razlozi, svrha i cilj Analize	7
Cilj Analize	8
Svrha Analize:.....	8
Metodologija:.....	8
Sadržaj Analize	8
Nalazi i zaključci Analize:	9
Ukratko o nalazima Analize.....	10
UVOD	15
Značenje pojmova u Analizi – standardi ravnopravnosti spolova.....	16
Metodologija izrade Analize	16
I. POJAM, ZNAČAJ I PRAVNI OKVIR ZA PROVOĐENJE REVIZIJE	17
I.1. Pojam, značaj i vrste revizije	17
I.1.1. Definicija revizije i karakteristike	17
I.1.2. Tipovi revizije.....	17
I.1.3. Vrste revizije.....	19
I.1.4. Posebno o forenzičkoj reviziji	21
I.2. Pravni i institucionalni okvir revizije javnog sektora u bosni i hercegovini	22
I.2.1. Pravni i institucionalni okvir za reviziju javnog sektora u BiH	22
I.2.2. Primjena međunarodnih standarda za reviziju javnog sektora u BiH.....	25
I.3. Proces revizije javnog sektora	26

2. ULOGA TUŽILAŠTAVA I VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA U BORBI PROTIV KORUPCIJE.....	31
2.1. Uloga revizije u pogledu otkrivanja prevara i korupcije	31
2.2. Dostavljanje izvještaja i informacija o provedenim revizijama organima za provođenje zakona.....	32
2.3. Postupanje tužilaštava u vezi sa revizorskim izvještajima i nalazima	34
2.4. Saradnja između tužilaštava i institucija za reviziju javnog sektora u procesu otkrivanja počinitelja krivičnog djela u BiH, zemljama regije i Evropske unije.....	36
3. ISTRAŽIVANJE O KORIŠTENJU REVIZORSKIH NALAZA U TUŽILAŠTVIMA	39
3.1. Statistički pregled obavljenih revizija	39
3.2. Analiza nalaza iz revizorskih izvještaja sa negativnim mišljenjem.....	42
3.3. Istraživanje o postupanju tužilaštava	44
3.4. Sastanci između tužilaštava i vrhovnih revizorskih institucija u BiH u procesu izrade analize.....	47
4. ZAKLJUČCI I PREPORUKE ZA BUDUĆE DJELOVANJE	51
PRILOG - Pregled revizorskih izvještaja sa izraženim negativnim mišljenjem koji su korišteni u svrhu Analize, prema grupama uočenih nepravilnosti.....	59

SKRAĆENICE I AKRONIMI

BiH	Bosna i Hercegovina
BD	Brčko distrikt BiH
FBiH	Federacija Bosne i Hercegovine
IFAC	Međunarodna federacija računovođa
INTOSAI	Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija
ISSAI	Međunarodni standardi vrhovnih revizorskih institucija
KZ	Krivični zakon
MRS	Međunarodni računovodstveni standardi
MSFI	Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja
Projekat	Projekat pravosuđa u BiH Američke agencije za međunarodni razvoj (USAID)
RS	Republika Srpska
USAID	Američka agencija za međunarodni razvoj
VRI	Vrhovne revizorske institucije na nivoima BiH, FBiH, RS i BD
VSTV	Visoko sudsko i tužilačko vijeće BiH
ZKP	Zakon o krivičnom postupku

PREDGOVOR

USAID-ov Projekt pravosuđa u Bosni i Hercegovini (Projekat) je petogodišnja inicijativa u oblasti vladavine prava koja se provodi u periodu od oktobra 2014. do septembra 2019. godine. Svrha Projekta je pružanje podrške pravosudnim institucijama BiH u provođenju mjera i aktivnosti ka jačanju institucionalnog i sistemskog djelovanja protiv korupcije i drugih složenih oblika krivičnih djela, te jačanju integriteta, odgovornosti i transparentnosti pravosudnih institucija.

Programska podrška Projekta obuhvata, između ostalog, analizu identifikovanih izazova koji otežavaju istragu i dokazivanje krivičnih djela korupcije, privrednog i organiziranog kriminala. Jedan od identifikovanih izazova je postupanje tužilaštava po revizorskim izvještajima u kojima je izraženo negativno revizorsko mišljenje, koje vrhovne revizorske institucije (VRI-e) u Bosni i Hercegovini dostavljaju tužilaštvima po sili zakona ili ustanovljenoj praksi.

U javnosti se često iznose mišljenja o neophodnosti kažnjavanja svih koji su zloupotrijebili ili nenamjenski trošili sredstva javnih obveznika. Javnost očekuje da se počinioci nezakonitih postupanja što prije izvedu „pred lice pravde“ i adekvatno kazne, kao i da se dostupnim učine informacije o tome ko je, na koji način i koliko oštetio „javnu kasu“ i imovinu, te koje su posljedice takvog postupanja i njihov uticaj na ekonomiju, socijalnu sigurnost i razvoj društva u cjelini. Javnost također očekuje da se počiniocima krivičnih djela, pored kažnjavanja, oduzme nezakonito stečena imovina, te time nadoknade ili bar ublaže posljedice njihovog djelovanja.

Percepcija javnosti o efikasnosti pravosuđa u ovoj oblasti je negativna, a rezultati pravosuđa u procesuiranju zloupotreba u upravljanju javnim novcem i imovinom, uključujući i korupciju, nisu zadovoljavajući. Stoga je Projekat pristupio izradi ove Analize kako bi se detaljnije razmotrili izazovi u vezi sa korištenjem revizorskih nalaza u tužilaštvima i identifikovali mogući pravci djelovanja koji mogu dovesti do unapređenja stanja u ovoj oblasti, u okviru postojećeg pravnog okvira.

Ova Analiza je izrađena u 2017. godini i poslužila je, na sastancima koje je Projekat organizovao tokom 2017. i 2018. godine, kao osnova za razmatranje mjera za unapređenje komunikacije između tužilaštava i VRI-a. Doprinos u izradi ove Analize pružili su tužiteljica Halida Vrabac i drugi tužitelji koji su učestvovali na brojnim skupovima, Projektni stručni konsultanti za finansijske istrage i predstavnici VRI-a. Ovom prilikom izražavamo zahvalnost na njihovim naporima i doprinosu. Konačan tekst Analize, koji sadrži dodatne informacije proistekle iz Projektnih aktivnosti u toku 2017. i 2018. godine, izradili su članovi Projektnog tima.

IZVRŠNI SAŽETAK

RAZLOZI, SVRHA I CILJ ANALIZE

USAID-ov Projekat pravosuđa u BiH (Projekat) pristupio je analizi izazova sa kojima se suočavaju tužilaštva u Bosni i Hercegovini (BiH) prilikom postupanja po zaprimljenim revizorskim izvještajima, sa fokusom na revizorske izvještaje u kojima je izraženo negativno revizorsko mišljenje. Analiza o korištenju revizorskih nalaza u tužilaštvima (Analiza) je provedena u okvirima mandata Projekta koji se odnosi na pružanje podrške tužilaštvima da unaprijede kapacitete za otkrivanje i procesuiranje počinitelja srednje i visoke korupcije, privrednog i organiziranog kriminala. Analiza je izrađena u 2017. godini i fokusira se na analizu stanja i mjere unapređenja korištenja revizorskih nalaza u tužilaštvima, unutar postojećeg zakonodavnog okvira kojim se reguliše rad tužilaštava i vrhovnih revizorskih institucija¹ (VRI) u BiH. Analiza je poslužila kao osnova za razmatranje mjera za unapređenje praksi tužilaštava i jačanje komunikacije između tužilaštava i VRI-a, na sastancima koje je Projekat organizovao tokom 2017. i 2018. godine. Konačan tekst Analize, koji sadrži dodatne informacije proistekle iz ovih aktivnosti izradili su članovi Projektnog tima.

Tužilaštva i tužioci imaju ključnu ulogu u sprovođenju pravde u krivičnim predmetima i obavezu da, na osnovu ustava i zakona, nezavisno i nepristrasno procjenjuju činjenice i dokaze, donose tužilačke odluke i zastupaju optužnice pred sudovima. Efikasnim i efektivnim procesuiranjem korupcije i krivičnih djela koja imaju za posledicu štetu za javne finansije i imovinu, tužilaštva značajno doprinose zaštiti ekonomske, finansijske i socijalne stabilnosti društva, i jačanju povjerenja javnosti u rad pravosuđa. Sa druge strane, VRI-e imaju mandat da provode revizije poslovanja institucija i javnih preduzeća, te kroz izražavanje nezavisnih revizorskih mišljenja vrše važnu ulogu u izgradnji efikasnog, efektivnog i transparentnog sistema upravljanja javnim sredstvima i imovinom. Na ovaj način, VRI-e doprinose jačanju integriteta institucija vlasti i izgradnji povjerenja javnosti u njihov rad.

Djelujući u okviru svojih mandata ove institucije čine, između ostalih, stubove integriteta u Bosni i Hercegovini, i očekivanja javnosti su visoka. S jedne strane, javnost često očekuje da VRI-e identifikuju malverzacije, prevare, korupciju i druge oblike nezakonitog postupanja a, s druge strane, da tužilaštva na osnovu nalaza revizija što prije provedu istrage, podignu optužnice i dokažu krivicu počinitelja nezakonitih radnji, te da sudovi donesu osuđujuće presude s primjerenim sankcijama, uz oduzimanje nezakonito stečene imovinske koristi. Očekivanja javnosti u pogledu otkrivanja i sankcioniranja počinitelja su posebno izražena kada su u pitanju revizorski izvještaji sa izraženim negativnim mišljenjem. Ovi izvještaji se "po sili zakona" dostavljaju nadležnim tužilaštvima u Republici Srpskoj (RS) i Brčko distriktu (BD), dok je na nivou Bosne i Hercegovine (BiH) i Federacije Bosne i Hercegovine (FBiH) uspostavljena praksa dostavljanja takvih izvještaja tužilaštvima, iako za takvo postupanje ne postoji zakonska obaveza. U medijima, društvu i pravosudnom profesionalnom okruženju ovi izvještaji se često nazivaju "negativni revizorski izvještaji", a ocjena „negativan“ se u javnosti često percipira kao svojevrsan "dokaz" da postoje nezakonitosti koje je potrebno sankcionirati u krivičnom postupku.

Postavlja se pitanje da li su očekivanja javnosti u potpunosti ostvariva u kontekstu postojećeg zakonskog okvira i standarda za rad tužilaštava i VRI-a, te koji su i kako prevazići postojeće izazove sa kojima se tužilaštva suočavaju u vezi sa korištenjem revizorskih nalaza, odnosno da li je moguće u tužilaštvima unaprijediti efikasnost i efektivnost korištenja revizorskih nalaza u okviru postojećeg pravnog okvira i, ako jeste, na koji način.

¹ Vrhovne revizorske institucije su institucije osnovane na temelju ustava ili zakona sa ciljem da vrše reviziju upravljanja javnim finansijama i imovinom. Pored informacija navedenih u Analizi, više informacija o mandatu i djelovanju VRI-a u BiH se može naći na web stranicama: Ureda za reviziju institucija BiH (<http://www.revizija.gov.ba>), Ureda za reviziju institucija u FBiH (<http://www.saifbih.ba>), Glavne službe za reviziju javnog sektora RS-a (<http://www.gsr-rs.org>) i Kancelarije za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu (<http://www.revizija-bd.ba/>). Engl. Supreme Audit Institutions (SAI)

Cilj Analize

Cilj Analize jeste da se:

- 1) analizira nadležnosti i izazove s kojima se tužioci suočavaju pri razmatranju nalaza u revizorskim izvještajima u svrhu otkrivanja i procesuiranja počinilaca krivičnih djela, s fokusom na zaprimljene izvještaje u kojima je izraženo negativno revizorsko mišljenje;
- 2) sagledaju aspekti komunikacije između VRI-a u BiH i tužilaštava o pitanjima od značaja za efikasno i efektivno korištenje revizorskih nalaza u tužilaštvima; i
- 3) daju preporuke za unapređenje stanja u ovoj oblasti u okviru postojećeg pravnog okvira u BiH.

Svrha Analize:

Svrha Analize je da posluži pravosudnoj zajednici i drugim relevantnim tijelima u identifikaciji i implementaciji mjera koje, u okviru postojećeg pravnog okvira, mogu dovesti do efikasnijeg korištenja revizorskih nalaza u otkrivanju i procesuiranju počinilaca korupcije, privrednog i organiziranog kriminala. Iako Analiza ne sadrži konkretne preporuke za izmjenu pravnog okvira, ona sadrži korisne informacije za procjenu uticaja postojećih pravnih propisa u cilju identifikacije potreba i potencijalnih mjera za izmjenu relevantnog zakonodavnog okvira.

Metodologija:

Metodologija korištena u izradi Analize je kombinacija analitičkog pristupa, ankete za tužioce i konsultativnog procesa s predstavnicima VRI-a i tužilaštava. Konsultativni proces je proveden u partnerstvu sa Komisijom za efikasnost tužilaštava Visokog sudskog i tužilačkog vijeća BiH (VSTV). Analiza predstavlja rezultat zajedničkih napora svih učesnika u procesu izrade Analize i ovom prilikom im se najiskrenije zahvaljujemo.

Sadržaj Analize

U prvom dijelu Analiza pruža uvid u pojmovni i pravni okvir provođenja postupka revizije koju vrše VRI-e na nivou BiH, FBiH, RS i BD, uključujući i međunarodne standarde koji čine sastavni dio pravnog okvira u BiH. Također, date su informacije o ulozi revizije u otkrivanju prevara i korupcije, te o forenzičkoj reviziji koja se u savremenom dobu razvija kao odgovor na nove, i paralelno sa rapidnim razvojem informacione tehnologije, rastuće oblike prevara u poslovanju.

U drugom dijelu fokus je na analizi međusobne korelacije nadležnosti tužilaštava i VRI-a u vezi sa otkrivanjem korupcije i drugih oblika kriminala, unutar postojećeg pravnog okvira u BiH. U ovom dijelu identificirane su slabosti koje se uočavaju u praksi zbog nedovoljno iskorištenih, zakonom utvrđenih, ovlasti i nedovoljne komunikacije između ovih institucija. Uporedno, dat je prikaz sistema funkcionisanja VRI-a i tužilaštava u odabranim državama u regionu i Evropi.

U trećem dijelu prezentirana je analiza revizorskih nalaza iz 92 revizorska izvještaja VRI-a sa izraženim negativnim mišljenjem, objavljenim u periodu od 2010. do 2014. godine. Sadržaj uključuje statistički pregled objavljenih revizorskih izvještaja u petogodišnjem periodu (2010.-2015.), analizu postupanja tužilaštava po zaprimljenim revizorskim izvještajima u 2016. i 2017. godini, kao i analizu anketnih odgovora tužilaca koji su prikupljeni u toku 2016. godine, sve u cilju detaljnijeg sagledavanja izazova u vezi sa korištenjem revizorskih nalaza u tužilaštvima. Ovaj dio sadrži i informacije o pitanjima i rezultatima konsultativnih sastanaka koje je Projekat organizirao između tužilaštava i VRI u toku 2017. i 2018. godine.

U završnom, četvrtom dijelu Analiza sadrži sumirane zaključke i preporuke za unapređenje efikasnosti i efektivnosti korištenja revizorskih nalaza u tužilaštvima, u svrhu otkrivanja i procesuiranja počinilaca korupcije, privrednog i organiziranog kriminala.

Nalazi i zaključci Analize:

1. Postoji jaz u shvatanjima nadležnosti i ulogama VRI-a, tužilaštava i javnosti. Jaz u očekivanjima je posljedica međusobnog nerazumijevanja nadležnosti, nedovoljno iskorištenih zakonskih ovlasti i nedostatka proaktivne komunikacije između tužilaštava i VRI-a, i prema javnosti.
 2. Revizorski izvještaji i nalazi se izrađuju u skladu sa revizorskim standardima i, u pravilu, ne sadrže formulacije koje, per se, daju osnov za tužilačku odluku da postoji ili ne postoji osnov sumnje da je počinjeno krivično djelo. Ipak, revizorski nalazi, uz relevantne finansijske izvještaje i drugu dokumentaciju koja je bila predmet revizije, mogu pružiti značajne polazne informacije za dalje postupanje tužilaštava. Ured za reviziju institucija u FBiH je, počev od 2018. godine, pokrenuo novu praksu da uz revizorski izvještaj dostavlja dokument sa posebno izdvojenim nalazima koji bi mogli biti od interesa za tužilaštva, što predstavlja primjer pozitivne prakse u komuniciranju revizorskih nalaza prema tužilaštvima.
 3. Karakter izraženog revizorskog mišljenja – pozitivno, mišljenje s rezervom ili negativno revizorsko - se definiše u skladu sa revizorskim standardima i u naravi ne korespondira sa zakonskim kriterijima za utvrđivanje krivične, prekršajne ili građanske odgovornosti, odnosno ne ukazuje da li je do nepravilnog prikazivanja u izvještajima došlo zbog greške, zloupotrebe ili prevare. Stoga, dostavljanje revizorskih izvještaja sa izraženim negativnim mišljenjem tužilaštvima „po sili zakona“ ili uspostavljenoj praksi ne podrazumijeva nužno i postojanje osnova za tužilačko djelovanje. Ovakav pristup može dodatno doprinijeti zabuni i produbiti jaz u nerealnim očekivanjima.
 4. Tužilaštva nisu dovoljno proaktivna u komunikaciji sa VRI-ama u svrhu razjašnjavanja revizorskih nalaza ili prikupljanja informacija i dokumentacije u vezi sa revizijom, koje su od interesa za donošenje tužilačke odluke i sprovođenje istrage u konkretnom predmetu.
 5. Tužilaštva nemaju razvijene kapacitete koji će osigurati efikasnu i efektivno razmatranje i korištenje revizorskih nalaza u tužilaštvima. Neophodno je osigurati ekonomske stručnjake u tužilaštvima za podršku tužiocima i izgraditi kapacitete tužilaca za razumijevanje ekonomskih i revizorskih pojmova i nalaza.
 6. Nadležnost VRI-a, utvrđena relevantnim zakonima o reviziji institucija i javnog sektora na nivou BiH, FBiH, RS i BD, uključuje „tradicionalne“ zadatke i vrste revizije. Međunarodni standardi i principi revizije javnog sektora, primjenjivi za date nadležnosti, dio su pravnog okvira u BiH. Iako nadležnost VRI-a primarno ne uključuje otkrivanje krivičnih dijela u vezi sa prevarom i korupcijom, postojeći pravni okvir za rad VRI-a, uz primjenu preuzetih međunarodnih standarda i primjenu zakona o krivičnom postupku, daju poluge za proaktivno djelovanje VRI-a i informisanje tužilaštava i drugih organa za provedbu zakona, u slučaju kada postoje indicije o značajnim kršenjima zakona ili sumnje da je počinjeno krivično djelo. Postoje pozitivni primjeri, ali u cjelini gledano ove ovlasti nisu u dovoljnoj mjeri iskorištene u praksi, i potrebno je jačanje kapaciteta VRI-a u ovoj oblasti.
 7. Neophodno je osigurati funkcionalne mehanizme komunikacije između tužilaštava i VRI-a, uz međusobno uvažavanje principa za rad ovih institucija, koji su utvrđeni relevantnim zakonima i primjenjivim međunarodnim standardima.
 8. Postoji deklarativno izražena spremnost od strane tužilaštava i VRI-a da jačaju međusobnu komunikaciju, što je rezultiralo učešćem svih VRI-a i tužilaštava u razmatranju uspostave komunikacijskih kanala i prijedloga preporuka za unapređenje stanja na sastancima koji su održani u toku 2017. i 2018. godine u organizaciji USAID-ovog Projekta pravosuđa u BiH. Važnost jačanja komunikacije i edukacije tužilaca i sudija o revizorskim nalazima i terminologiji prepoznata je u Akcionom planu za sprovođenje Strategije za borbu protiv korupcije u RS od 2018. do 2022. godine². Pored inicijalnih pozitivnih pomaka u odnosu na početno
- 2 Akcioni Plan za sprovođenje Strategije za borbu protiv korupcije u RS od 2018. do 2022. godine usvojen je na sjednici Vlade RS od 22. 09. 2018. godine. U okviru ciljanog rezultata 2.2. - Povećati djelotvornost rada javnih tužilaštava i Službe za reviziju u detekciji i procesuiranju koruptivnih djela, i ciljanog rezultata 2.4. - Unaprijediti saradnju relevantnih aktera u detekciji, procesuiranju i kažnjavanju koruptivnih djela, planirane se konkretne aktivnosti za unapređenje kapaciteta tužilaca i saradnje između tužilaštava i VRI-a. Određen broj aktivnosti korespondira sa predloženim aktivnostima naznačenim u nacrtu ove Analize koja je bila prezentirana i razmatrana na sastancima između tužilaštava i VRI-a održanim u toku 2017. i 2018. godine.

stanje, rezultati mogu izostati ukoliko VSTV i tužilaštva ne osiguraju kontinuitet i proaktivno djelovanje u izgradnji pravosudnih kapaciteta i komunikacije sa VRI-ama.

9. Tužilaštva nedovoljno komuniciraju informacije o rezultatima razmatranja revizorskih nalaza prema javnosti i VRI-ama, što negativno utiče na percepciju o radu tužilaštava.

Ukratko o nalazima Analize

U kontekstu naznačenih ciljeva ove Analize, razmotreni su pravni okvir i praksa VRI-a i tužilaštava koji se odnose na korištenje revizorskih nalaza u tužilaštvima. Analiza se ne bavi statusom, funkcionisanjem i rezultatima rada VRI-a u BiH i tužilaštava uopćeno. Ona se radije fokusira na aktuelne izazove i moguća rješenja koja mogu doprinijeti unapređenju kvalitete korištenja revizorskih nalaza u otkrivanju i procesuiranju počinilaca krivičnih djela u okviru postojećeg pravnog okvira, i koja ne zavise od zakonodavnih procesa čije trajanje, u kontekstu postojećih složenih političkih prilika, karakteriše dugotrajnost.

Analiza je potvrdila da je pravni, institucionalni položaj i rad VRI-a na nivou BiH, RS, FBiH i BD usklađen sa međunarodnim standardima i principima za reviziju javnog sektora (ISSAI okvir) usvojenim od strane Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI)³ i Međunarodne federacije računovođa (IFAC)⁴. U tradicionalnim okvirima VRI-e vrše:

- a. reviziju pravilnosti finansijskih izvještaja, čime se utvrđuje da li su finansijske informacije subjekta revizije predstavljene u skladu s regulatornim računovodstvenim i okvirom za finansijsko izvještavanje (**finansijska revizija**);
- b. procjenjuje da li su aktivnosti, finansijske transakcije i informacije iskazane u finansijskim izvještajima usklađene sa zakonskim i ostalim propisima i kako se vrši funkcija interne kontrole (**revizija usklađenosti**);
- c. reviziju efektivnosti, efikasnosti i ekonomičnosti, koja obuhvata pregled ili ispitivanje određenog aspekta poslovanja cijele ili dijela institucije, programa ili aktivnosti, i procjene učinka korištenja resursa u odnosu na utrošena finansijska sredstva (**revizija učinka**)⁵.

Ove vrste revizija su zastupljene i kontinuirano se razvijaju u BiH. Iako relevantni zakoni kojima se reguliše rad VRI-a ne uređuju na identičan način vrste revizije koju provode VRI-e⁶, one se u biti provode u sličnom obimu, ili kao posebne vrste revizija ili u sklopu aktivnosti jedne od revizija (naprimjer, finansijske revizije). Pri tome, VRI-e koriste relevantne INTOSAI standarde (ISSAI okvir) za provođenje revizija, uključujući i izradu revizorskih izvještaja. Sve VRI-e također provode godišnju reviziju izvršenja godišnjeg budžeta koji je usvojen od strane parlamenta/skupštine na relevantnom nivou vlasti (BiH, FBiH, RS i BD).

Prema relevantnim zakonima o reviziji institucija, mandat VRI-a u BiH ne uključuje eksplicite zadatke u vezi sa otkrivanjem krivičnih djela ili prekršaja, ili u vezi sa izricanjem sankcija zbog uočenih propusta, odnosno zbog nepostupanja po prethodnim revizorskim preporukama. Ipak, relevantni zakoni o reviziji institucija i zakoni kojima se reguliše krivični postupak u BiH sadrže odredbe koje upućuju VRI-e da, u slučaju kada postoji indicija o značajnim materijalnim kršenjima, odnosno kada postoji sumnja o počinjenom krivičnom djelu, reaguju i

- 3 Okvir se sastoji od dokumenata koje je usvojio Kongres Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI – engl. International Congress of Supreme Audit Institutions) i koji imaju za svrhu reguliranje profesionalnih standarda koje koriste VRI-e.
- 4 Engl. International Federation of Accountants (IFAC)
- 5 Za više informacija vidjeti Zakon o reviziji institucija Bosne i Hercegovine (Službeni glasnik BiH, br. 12/06), Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine (Službene novine FBiH, br. 22/06), Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske (Službeni glasnik Republike Srpske, br. 98/05 i 20/14) i Zakon o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, br. 40/08, 29/14 i 23/16).
- 6 Naprimjer, na nivou Brčko distrikta, Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH definiše pet vrsta revizija (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH 23/2016) i to: a) finansijsku reviziju; b) reviziju podudarnosti; c) reviziju učinka; d) specijalne revizije; e) posebne revizorske izvještaje."

dostave informacije relevantnim institucijama (uključujući i tužilaštva)⁷. Mandat VRI-a u BiH također ne uključuje provođenje forenzičke revizije, koja se u posljednje vrijeme posebno razvija u svijetu u svrhu otkrivanja i istraživanja prevara i zloupotreba, i prikupljanja dokaza prema standardima koji su primjenjivi za sudski postupak, te se stoga po svojim karakteristikama forenzička revizija razlikuje od „tradicionalne“ revizije.

Ukupan broj subjekata revizije u nadležnosti VRI-a je različit. Ured za reviziju institucija BiH ima 74 subjekata za reviziju, od čega su svi budžetski korisnici. Glavna služba za reviziju javnog sektora RS-a ima preko 1.800 subjekata za reviziju (od čega oko 800 budžetskih subjekata), dok Ured za reviziju institucija u FBiH ima preko 2.000 subjekata za reviziju (od čega se oko 1.050 u potpunosti finansira iz budžeta), a broj subjekata u BD je znatno manji.

Sve VRI-e redovno izrađuju godišnji plan revizija za narednu godinu koji sadrži, pored ostalog, listu institucija (subjekata revizije) u kojima će se provesti revizija, kao i listu oblasti za reviziju učinka. Postoje određene zakonodavne razlike između različitih nivoa vlasti u pogledu procedure i tijela/institucija kojima VRI-e dostavljaju godišnje planove, te individualne revizorske izvještaje. Ipak, za sve VRI-e je zajedničko to da su obavezne dostaviti sve revizorske izvještaje, pored subjekta revizije, nadležnom parlamentarnom/skupštinskom tijelu, te najvišem organu izvršne vlasti i vladi. Također, sve VRI-e dužne su da izvrše reviziju izvještaja o izvršenju godišnjeg budžeta za relevantni nivo vlasti, te da dostave godišnji izvještaj o svom radu nadležnom parlamentu/skupštini. Sve VRI-e provode, prema potrebi, i posebne revizije koje zahtijevaju parlamenti ili nadležna parlamentarna tijela. U okviru svojih aktivnosti, sve VRI-e kontinuirano prate provedbu mjera u svrhu otklanjanja nepravilnosti koje su utvrđene revizijom. Slično kao i za pravosuđe, u realnosti postoji rizik od političkog ili drugog pritiska na rad i djelovanje ovih institucija, te je potreba za očuvanjem integriteta VRI-a također izražena.

U pogledu zakonske obaveze dostavljanja revizorskih izvještaja tužilaštvima postoje izvjesne razlike. VRI-e na nivou RS i BD imaju zakonsku obavezu da dostave revizorski izvještaj u kojem je izraženo negativno revizorsko mišljenje nadležnom tužilaštvu, dok takva zakonska obaveza ne postoji za VRI-e na nivou BiH i FBiH. Ipak, u praksi, sve VRI-e dostavljaju tužilaštvima izvještaje u kojima je izraženo negativno revizorsko mišljenje.

U anketi koja je u svrhu izrade ove Analize provedena u tužilaštvima u BiH, većina anketiranih tužilaca smatra da je jedan od ključnih izazova za efikasnije postupanje tužilaštava po revizorskim izvještajima taj što u izvještajima nedostaju jasne informacije koje ukazuju na postojanje krivičnog djela i postojanje osnova sumnje, što su osnovne pretpostavke za donošenje tužilačke odluke o otvaranju ili neotvaranju istrage u skladu sa zakonima o krivičnom postupku na relevantnim nivoima vlasti. Također, većina anketiranih tužilaca smatra da dostavljanje negativnih revizorskih mišljenja tužilaštvima, po sili zakona ili prema uspostavljenoj praksi, ne može dati odgovarajući efekat u smislu rezultata istraga i krivičnog postupka. Dodatni argument koji tužioci navode jeste da **tužilačka praksa također pokazuje da vrsta izraženog revizorskog mišljenja (pozitivno, negativno, s rezervom ili uzdržavanje od mišljenja) **nije u direktnoj vezi s postojanjem ili nepostojanjem krivičnog djela.****

Analiza pravnog okvira za rad VRI-a pokazuje da se revizorski izvještaji kreiraju u skladu sa standardima za izradu revizorskih izvještaja (ISSAI) koji se primjenjuju u vezi sa zakonom utvrđenim nadležnostima VRI-a. Pri tome, kriterij za izražavanje revizorskog mišljenja pri vršenju finansijske revizije i revizije usklađenosti (naprimjer: pozitivno mišljenje, mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje) jeste stepen razumnog uvjerenja revizora da finansijski izvještaji, aktivnosti, finansijske transakcije i informacije u finansijskim izvještajima, kao cjelina ne sadrže (ili sadrže) materijalno značajne pogrešne prikaze. Prema međunarodnim standardima, pogrešni prikazi koji mogu nastati kao posljedica greške ili prevare, smatraju se materijalno značajnim ako, pojedinačno ili u cjelini, mogu uticati na ekonomske odluke korisnika koje se donose na osnovu finansijskih izvještaja. „Razumno uvjerenje predstavlja visoki nivo, ali ne i apsolutno uvjerenje, uzimajući u obzir inherentna ograničenja revizije, rezultat kojeg je da će većina revizorskih dokaza koje prikupi revizor biti uvjerljivi prije nego nepobitni“⁸.

7 Detaljne informacije prezentirane su u Odjeljku 2. ove Analize.

8 Osnovni principi finansijske revizije - ISSAI 200; paragraf 38. U istom paragrafu stoji: „Općenito, revizije s razumnim uvjerenjem osmišljene su kako bi rezultirale zaključkom koji se iskazuje u potvrdnoj formi poput „prema našem mišljenju, finansijski izvještaji na fer način prikazuju (ili daju istinit i fer prikaz), po svim značajnim pitanjima, finansijskog stanja ..., finansijskih rezultata i novčanih tokova...“ ili, u slučaju kada se radi o okviru usklađenosti, „prema našem mišljenju, izvještaji su, po svim značajnim pitanjima, pripremljeni u skladu s ...“

U praksi to znači da, naprimjer, pozitivno revizorsko mišljenje nije garancija da je finansijsko poslovanje subjekta revizije, u periodu koji je obuhvaćen revizijom, bilo u potpunosti u skladu sa zakonom i računovodstvenim standardima, i da nema značajnih materijalnih pogreški, pa čak i elemenata krivičnog djela. I obmuto, činjenica da je u konkretnom izvještaju izraženo negativno revizorsko mišljenje ne indicira postojanje elemenata krivičnog djela. Stoga, revizorski nalazi u pravilu ne sadrže eksplicite informacije koje, per se, daju osnovu za donošenje tužilačke odluke o pokretanju ili nepokretanju krivične istrage. Ipak, revizorski nalazi VRI-a mogu biti izuzetno korisna informacija za tužilaštva u otkrivanju počinitelja krivičnih djela u vezi sa zloupotrebama u upravljanju i korištenjem javnih finansija i imovine.

Kako bi se identificirali najčešći propusti u poslovanju budžetskih korisnika koji su rezultirali izražavanjem negativnog revizorskog mišljenja, izvršena je analiza nalaza iz 92 „negativna revizorska izvještaja“. Utvrđene su četiri najčešće grupe nedostataka (nepravilnosti). **Najčešći nedostaci su:**

- d. **nepravilnosti i nedostaci u vezi s planiranjem i donošenjem budžeta**, usklađivanjem budžeta i budžetskim izvještavanjem (nepostupanje u skladu sa zakonima o budžetu na nivou BiH, FBiH, RS i BD);
- e. **netačno ili nepotpuno prikazivanje** stalnih sredstava, potraživanja i obaveza u finansijskim izvještajima (nepostupanje u skladu sa zakonima o računovodstvu);
- f. **nepravilnosti i nedostaci u izvršenju budžeta; i**
- g. **nepravilnosti i nedostaci u procesu javnih nabavki** (nepostupanje u skladu sa Zakonom o javnim nabavkama).

Što se tiče postupanja tužilaštava nakon zaprimanja negativnih revizorskih izvještaja, istraživanje pokazuje da tužilaštva često dodatno ispituju informacije i, u većem broju slučajeva, otvaraju istrage (u 75% slučajeva), ali krivične istrage rezultiraju podizanjem optužnice u samo 25% slučajeva.

U procesu razmatranja revizorskih nalaza VRI-a **tužilaštva i tužioci se suočavaju s kontinuiranim nedostatkom stručnjaka za ekonomska pitanja unutar tužilaštava**, kao i nedovoljnim poznavanjem značenja pojmova koji se koriste u revizorskom nalazima i postupku revizije VRI-a. Tužilaštva nisu izgradila praksu proaktivnog komuniciranja sa VRI-ama u svrhu razjašnjavanja revizorskih nalaza ili prikupljanja dokumentacije na osnovu koje je izraženo određeno revizorsko mišljenje. Ovi izazovi značajno utiču na efikasnost i efektivnost postupanja u pojedinačnim predmetima.

U toku konsultacija organiziranih od strane Projekta u procesu izrade ove Analize tokom 2017. i 2018. godine, veći broj predstavnika tužilaštava i VRI-a su se saglasili da do tada nisu imali priliku direktno razgovarati o stanju i mogućnostima unapređenja komunikacije. Iako u praksi postoje primjeri komunikacije između tužilaštava i VRI-a, može se reći da je obim komunikacije gotovo zanemariv.

Sa druge strane, **iako mandat VRI-a primarno ne obuhvata otkrivanje i istraživanje prevara i zloupotreba**, to ne znači da VRI-e nemaju nikakvu ulogu u prijavljivanju indicija ili sumnji ukoliko tokom procjene rizika od prevare, u procesu pripreme revizije ili tokom same revizije, dođu do informacija koje upućuju na indicije značajnih kršenja ili prevare, kao i sumnje da postoji krivično djelo. Zakonima o krivičnom postupku na nivoima BiH, entiteta i Brčko distrikta utvrđena je dužnost za službene i odgovorne osobe u svim organima (relevantnog nivoa vlasti), javnim preduzećima i ustanovama da prijave krivična djela o kojima su obaviješteni ili za koja saznaju na neki drugi način. U takvim okolnostima, službena ili odgovorna osoba će: preduzeti mjere kako bi se sačuvali tragovi krivičnog djela, predmeti na kojima je ili pomoću kojih je učinjeno krivično djelo i drugi dokazi o njima, te obavijestiti ovlaštenu službenu osobu ili tužilaštvo bez odlaganja. Ova obaveza se odnosi i na revizore.⁹

9 Članovi 213. i 214. Zakona o krivičnom postupku BiH (Službeni glasnik Bosne i Hercegovine, br. 3/03, 32/03, 36/03, 26/04, 63/04, 13/05, 48/05, 46/06, 76/06, 29/07, 32/07, 53/07, 76/07, 15/08, 58/08, 12/09, 16/09, 93/09 i 72/13); članovi 228. i 229. Zakona o krivičnom postupku FBiH (Službene novine FBiH, br. 35/03, 37/03, 56/03, 78/04, 28/05, 55/06, 27/07, 53/07, 9/09 i 12/10); članovi 221. i 222. Zakona o krivičnom postupku Republike Srpske (Službeni glasnik RS-a, br. 53/12); članovi 213. i 214. Zakona o krivičnom postupku Brčko distrikta BiH – prečišćeni tekst (Službeni glasnik BD-a BiH, br. 33/13).

Također, u skladu sa međunarodnim standardima i postojećim zakonskim okvirom u BiH, VRI-e mogu informisati nadležna tijela, uključujući i tužilaštva, da postoje značajna kršenja zakona. Ova praksa nije u dovoljnoj mjeri razvijena.

Stoga, **Analiza identifikira slabosti u komunikaciji i međusobnom razumijevanju uloga tužilaštava i VRI-a, kao jedan od prioriteta za efikasnije razmatranje revizorskih nalaza od strane tužilaštava. Također, nije u dovoljnoj mjeri razvijena praksa tužilaštava da, u skladu sa zakonskim mogućnostima, pružaju javnosti informacije o svojim postupanjima po revizorskim izvještajima. Ovaj nedostatak informacija može negativno uticati na percepciju javnosti.**

Preporuke

Postojeći pravni okvir daje poluge za proaktivnije djelovanje VRI-a i tužilaštava u komuniciranju informacija i indicija koje mogu biti od značaja za otkrivanje počinitelja krivičnih djela. Preporuke se mogu svrstati u četiri grupe:

- Izgradnja funkcionalnog modela komunikacije između VRI-a i tužilaštava;
- Jačanje kapaciteta i uloge tužilaštava u korištenju revizorskih nalaza;
- Edukacija i
- Transparentno informisanje javnosti.

UVOD

USAID-ov Projekat pravosuđa u BiH (Projekat) predstavlja dio širih napora u jačanju vladavine prava u Bosni i Hercegovini (BiH) i realizira se u periodu od oktobra 2014. do oktobra 2019. godine. Jedan od osnovnih ciljeva Projekta je pružanje podrške tužilaštvima u BiH u njihovim naporima da efikasno provode krivične postupke u predmetima korupcije i drugim složenim krivičnim predmetima privrednog i organiziranog kriminala. Fokusirana stručna i tehnička projektna pomoć tužilaštvima se pruža putem tužilačkih partnerskih programa koji predstavljaju okvir za saradnju između pojedinih tužilaštava i Projekta.

U okviru brojnih aktivnosti, podrška tužilaštvima obuhvata i analizu potreba i izazova u radu, kako bi se unaprijedio proces planiranja i organizacije rada na predmetima korupcije i drugim složenim predmetima. Jedan od značajnijih izazova identificiranih od strane tužilaštava jeste i pitanje efikasnosti korištenja nalaza iz revizorskih izvještaja u procesu otkrivanja i procesuiranja počilaca krivičnih djela u vezi s raspodjelom, korištenjem i raspolaganjem javnim finansijskim resursima i imovinom.

Očekivanja javnosti u pogledu otkrivanja i sankcioniranja počilaca krivičnih djela su posebno izražena kada su u pitanju negativni revizorski izvještaji, koji se na određenim nivoima vlasti dostavljaju tužilaštvima ex lege. Ovi revizorski izvještaji se, u javnosti, vrlo često percipiraju kao svojevrstan "dokaz" da postoje nezakonitosti koje je potrebno sankcionirati u krivičnom postupku, te se od tužilaštava očekuje efikasna istraga i postupanje. S druge strane, od VRI-a javnost često očekuje da utvrde malverzacije, prevare, korupciju i druge oblike nezakonitog postupanja. Djelujući u okviru svojih mandata ove institucije čine, između ostalih, stubove integriteta u Bosni i Hercegovini.

Postojeći pravni okvir za rad ovih institucija daje "poluge" za postupanje, ali i određena ograničenja koja utiču na obim "odgovora" koje ove institucije pružaju u odnosu na očekivanja javnosti. Postavlja se pitanje da li su očekivanja javnosti u potpunosti ostvariva u kontekstu postojećeg zakonskog okvira i standarda za rad tužilaštava i VRI-a, te koji su i kako prevazići postojeće izazove sa kojima se tužilaštva suočavaju u vezi sa korištenjem revizorskih nalaza, odnosno da li je moguće u tužilaštvima unaprijediti efikasnost i efektivnost korištenja revizorskih nalaza i, ako jeste, na koji način.

Cilj Analize jeste da se:

1. analizira stanje i izazove s kojima se tužioci suočavaju pri razmatranju nalaza u revizorskim izvještajima u svrhu otkrivanja i procesuiranja počilaca krivičnih djela, s fokusom na zaprimljene izvještaje u kojima je izraženo negativno revizorsko mišljenje;
2. sagledaju aspekti komunikacije između VRI-a u BiH i tužilaštava o pitanjima od značaja za efikasno i efektivno korištenje revizorskih nalaza u tužilaštvima; i
3. daju preporuke za unapređenje stanja u ovoj oblasti u okviru postojećeg pravnog okvira u BiH.

Svrha Analize je da posluži pravosudnoj zajednici i drugim relevantnim tijelima u identifikaciji i implementaciji mjera koje, u okviru postojećeg pravnog okvira, mogu dovesti do efikasnijeg korištenja revizorskih nalaza u otkrivanju i procesuiranju počilaca korupcije, privrednog i organiziranog kriminala. Iako Analiza ne sadrži konkretne preporuke za izmjenu pravnog okvira, ona sadrži korisne informacije za procjenu uticaja postojećih pravnih propisa u cilju identifikacije potreba i potencijalnih mjera za izmjenu relevantnog zakonodavnog okvira.

Doprinos u izradi ove Analize su pružili: stručni konsultanti za finansijske istrage koji su angažirani od strane Projekta u podršci jačanju kapaciteta partnerskih tužilaštava, predstavnici tužilaštava i vrhovnih revizorskih institucija u BiH. Ovom prilikom, Projekat izražava zahvalnost na njihovim naporima i doprinosu.

Analiza je izrađena u 2017. godini, poslužila kao osnova za razmatranje mjera za unapređenje praksi tužilaštava i jačanje komunikacije između tužilaštava i VRI-a, na sastancima koje je Projekat organizovao tokom 2017. i 2018.

godine. Konačan tekst Analize, koji sadrži dodatne informacije proistekle iz ovih aktivnosti izradili su članovi Projektnog tima.

Značenje pojmova u Analizi – standardi ravnopravnosti spolova

Izrazi i pojmovi u ovom dokumentu trebaju se tumačiti u svjetlu poštivanja principa i načela ravnopravnosti spolova i imaju neutralno značenje u odnosu na spolove.

Metodologija izrade Analize

Metodologija korištena u izradi Analize je kombinacija analitičkog pristupa, ankete za tužioce i konsultativnog procesa s predstavnicima VRI-a i tužilaštava. Konsultativni proces je proveden u partnerstvu sa Komisijom za efikasnost tužilaštava Visokog sudskog i tužilačkog vijeća BiH (VSTV).

Izvršena je analiza informacija iz 92 revizorska izvještaja sa izraženim negativnim revizorskim mišljenjem, kako bi se utvrdilo koji su najčešći razlozi za izdavanje negativnih mišljenja, te procijenili izazovi tužilaštava u postupanju po zaprimljenim izvještajima. Analiza korištenja revizorskih nalaza u tužilaštvima vršena je na osnovu podataka prikupljenih od strane tužilaštava o postupanju u krivičnim predmetima koji su otvoreni na osnovu revizorskih izvještaja. Obradom tih podataka sumirani su: postupci tužilaštava po revizorskim izvještajima, najčešće vrste istražnih i radnji provjera koje tužilaštva preduzimaju, kao i učinci tih radnji u vezi s kvalitetom prikupljenih dokaza i efikasnošću postupka. **Provedena je anketa, te su analizirani odgovori tužilaca u partnerskim tužilaštvima**, pri čemu se nastojalo utvrditi pristup, kao i iskustveni stavovi tužilaca o postupanju po revizorskim izvještajima. **Održane su dvije zajedničke konsultacije s tužiocima i predstavnicima institucija za reviziju javnog sektora** s ciljem rasprave o nalazima i preporukama Analize. Nakon ovih radionica prikupljene su sugestije u pisanom obliku i tokom sastanaka s pojedinačnim institucijama za reviziju javnog sektora.

I. POJAM, ZNAČAJ I PRAVNI OKVIR ZA PROVOĐENJE REVIZIJE

I.1. POJAM, ZNAČAJ I VRSTE REVIZIJE

U ovom dijelu Analize su prezentirani pojmovi u vezi sa revizijom javnog sektora, koji su bazirani na relevantnom međunarodnom pravnom okviru i ključni za sagledavanje pravnog okvira i uloge VRI-a u BiH.

I.1.1. Definicija revizije i karakteristike

U stručnoj literaturi uopćeno ne postoji identična i jedinstvena definicija revizije. Različiti autori i institucije definiraju pojam “revizija” na različite načine. U najširem smislu revizija podrazumijeva postupak procjene i pružanje nezavisnih mišljenja o vjerodostojnosti, zakonitosti i efektivnosti upravljanja pravnog lica finansijskim sredstvima i imovinom. Zajedničko za sve definicije jeste da postupak revizije uključuje sljedeće:

- **Nezavisnost, odnosno objektivnost** – odnosi se na postupak prikupljanja dokaza, evidencije, analize i pružanja objektivne procjene i mišljenja od strane revizora kao osoba/institucija koje u svom djelovanju kontinuirano ispoljavaju integritet (nezavisnost, nepristrasnost, etičnost, nepokolebljivost i stručnost);
- **Jasno definiran cilj revizije** – što korespondira s vrstom revizije koja se provodi (najpoznatije su finansijska revizija, revizija učinka i revizija usklađenosti);
- **Sistematičan postupak ispitivanja** – odnosi se na činjenicu da se procesu revizije pristupa sistematično, uz pomno planiranje prikupljanja, analize i sistematizacije podataka;
- **Predmet revizije su finansijski izvještaji, dokazi i evidencije pravnih subjekata** – što uključuje proces provjere podudarnosti finansijskih izvještaja s dokazima i evidencijama pravnih subjekata, u skladu s kriterijima;
- **Ciljna publika su zainteresirani korisnici** – koja može da uključuje pravna ili fizička lica s kojima revidirani subjekat stupa u poslovne odnose, vlade i druga tijela koja vrše nadzor nad subjektima poslovnog prometa, odnosno javnim organima, te javnost.

I.1.2. Tipovi revizije

Sa aspekta organa koji vrše reviziju, sve revizije mogu se podijeliti u tri grupe, i to:

- Javna, državna ili budžetska revizija (revizija javnog sektora),
- Komercijalna revizija, i
- Interna revizija.

a. Javna, državna ili budžetska revizija

Upravljanje javnim sektorom uključuje različite aktivnosti organa vlasti s ciljem efikasnog pružanja usluga građanima i ekonomsko-socijalnog razvoja društva. U tom procesu, revizija javnog sektora djeluje kao eksterna revizija i pružanjem objektivne procjene o tome da li se javnim resursima upravlja odgovorno i efikasno, pomaže parlamentu, vladi i subjektima javnog sektora da identificiraju izazove i loše prakse, te provedu korektivne mjere u zaštiti javnih dobara i integriteta javnih institucija.

Ova revizija se često isključivo veže za reviziju javnih rashoda. Iako je glavno težište na ispitivanju rashoda, revizija javnog sektora obuhvata i reviziju javnih prihoda. Revizija javnih prihoda je limitirana i podrazumijeva

reviziju primjene poreskih zakona, reviziju efikasnosti sistema prikupljanja poreza, reviziju ostvarenja prikupljenih sredstava u odnosu na plan, i sl.

Uloga revizije u javnom sektoru je važna jer se njome parlament, vlada i građani redovno uvjeravaju u kvalitetu izvještaja o potrošnji novca poreskih obveznika, kao i o upravljanju imovinom i obavezama koje spadaju pod javnu kontrolu.

Institucije za reviziju javnog sektora su osnovane ustavom i/ili zakonom i djeluju kao vrhovne revizorske institucije (VRI). Gotovo sve imaju isti primarni zadatak, a to je da parlament ili druga nadležna tijela informiraju o:

- Pouzdanosti finansijskih izvještaja subjekata u javnom sektoru, uključujući javne kompanije,
- Usaglašenosti poslovanja sa zakonima i propisima,
- Ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti korištenja javnih sredstava u realizaciji programa i aktivnosti vlasti.

Konačni ciljevi revizije javnog sektora su:¹⁰

- Osiguravanje **transparentnosti** javne potrošnje prezentiranjem revizorskih mišljenja parlamentu, javnosti i medijima,
- Povećanje **odgovornosti** u trošenju javnih sredstava,
- Unapređenje **kvaliteta i pouzdanosti** finansijskih transakcija putem preporuka budžetskim organima,
- Osiguravanje poštivanja **zakonitosti** u realizaciji budžeta i vanbudžetskih fondova, rada budžetskih korisnika, identifikacija odstupanja i predlaganje mjera za otklanjanje odstupanja,
- Stvaranje mogućnosti zakonodavnim i izvršnim organima vlasti da, korištenjem izvještaja revizije, poduzimaju akcije u cilju **efikasnije potrošnje javnih sredstava**, i
- Jačanje **povjerenja** domaće i strane javnosti u institucije države.

Revizijom se mogu:

- Ustanoviti pouzdanost izvještaja o provođenju budžeta i da li bilanci u potpunosti odražavaju rezultate izvršenja budžeta / finansijskog plana,
- Prepoznati slučajeve i modeli rasipanja i neefikasnosti koji bi, ukoliko se isprave, omogućili ekonomičniju upotrebu raspoloživih budžetskih sredstava,
- Osigurati pouzdani podaci o programskim rezultatima kao osnova za buduće izmjene zakona, politika i budžetskih projekcija, i
- Otkriti nepravilnosti u korištenju javnih sredstava (uključujući i indicije o značajnim kršenjima koji mogu biti rezultat greške ili prevare, uključujući i korupciju), i identificirati slabosti u sistemu interne kontrole koje mogu ugroziti integritet organizacije i efikasno provođenje budžetskih i ostalih političkih odluka.

b. **Komercijalna revizija**

Komercijalnu reviziju obavljaju vanjski (eksterni) neovisni ovlašteni revizori. Vanjska revizija nazvana je i komercijalnom, jer se naknada za obavljanje revizije ugovara na komercijalnoj osnovi. Objekt vanjske revizije (u daljnjem tekstu: revizija) primarno je ispitivanje objektivnosti i realnosti temeljnih finansijskih izvještaja, a posredno i ispitivanje osnivanja i poslovanja klijenata, organiziranosti poslovnih funkcija, način donošenja poslovnih odluka i funkcioniranja informacijskog sustava.

¹⁰ Zbornik radova (2002). Računovodstvo i revizija privrednih društava javnog sektora – III. Međunarodni simpozij. Sarajevo: Revicon d.o.o., str. 289.

c. Interna revizija u javnom sektoru

Za razliku od "eksterne" revizije, interne revizije se uspostavljaju u okviru javnih tijela, te stoga odgovaraju rukovodstvu institucije u sklopu koje su uspostavljene.

Relevantni zakoni o internoj reviziji u javnom sektoru, koji se primjenjuju na nivou BiH, FBiH i RS, na isti način definišu termin „interna revizija“ i definicija glasi:

„Interna revizija je nezavisno, objektivno uvjeravanje i konsultantska aktivnost kreirana s ciljem da se doda vrijednost i unaprijedi poslovanje organizacije. Ona pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve osiguravajući sistematičan, discipliniran pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja.“¹¹

Na nivou Brčko distrikta BiH nije donesen poseban zakon o internoj reviziji javnog sektora, ali je ovo pitanje regulisano Zakonom o budžetu Brčko distrikta BiH:

„Interna revizija je jedinica ili cjelina budžetskog korisnika, koja utvrđuje ostvarivanje cjelovitih zadataka i funkcija budžetskih korisnika, upozorava na nepravilnosti i usklađenost sa zakonom i drugim propisima kojima je utvrđeno poslovanje, predlaže mjere za otklanjanje nepravilnosti i mjere za unapređenje poslovanja.“¹²

U okviru organa uprave i u javnim preduzećima preduzimaju se određene mjere koje imaju za cilj osigurati funkcionalnu i organizacijsku nezavisnost internih revizora. Sistem internih finansijskih kontrola regulisan je posebnim propisima na relevantnim nivoima vlasti. U skladu sa propisima, subjekti revizije donose okvirna pravila kojim se regulišu principi i postupak djelovanja, utvrđuje svrha, cilj, uloga i djelokrug rada interne revizije, organizacioni status i nezavisnost, odgovornost i ovlašćenja, postupanje u slučaju utvrđivanja nepravilnosti i sumnja na prevaru, izvještavanje i saradnja sa nadležnim ministarstvom, eksternom revizijom i drugim relevantnim subjektima.

Primjera radi, Odlukom Centralne harmonizacijske jedinice, uspostavljene pri Ministarstvu finansija i trezora BiH, utvrđen je tekst i forma Povelje interne revizije koju donose institucije na nivou BiH. Poveljom je utvrđeno da je cilj interne revizije pružanje usluga koje trebaju pomoći rukovodstvu organa uprave "u efikasnom izvršavanju njihovih obaveza, provjeravajući da li je provođenje upravljačkih i kontrolnih mehanizama odgovarajuće, ekonomično i dosljedno u odnosu na zakonske propise, uputstva za rad, interne akte i ugovore i druge propise, dajući preporuke i savjete u vezi sa aktivnostima koje su predmet revidiranja"¹³.

Prema INTOSAI standardima, te u skladu sa zakonima o reviziji u BiH, "eksterna" revizija, odnosno revizija koju provode VRI-e, ispituje efikasnost sistema internih kontrola, te uspostavlja saradnju s ciljem ostvarivanja efikasne i djelotvorne interne i eksterne revizije.

I.1.3. Vrste revizije

U praksi postoje različite vrste revizije, ali najčešće su:

- Revizija finansijskih izvještaja, i
- Revizija učinka.

a. Revizija finansijskih izvještaja

Prema ISSAI 200¹⁴, cilj revizije finansijskih izvještaja je utvrđivanje da li su finansijske informacije subjekta revizije predstavljene u skladu s primjenjivim regulatomim i okvirom finansijskog izvještavanja. Svrha revizije finansijskih izvještaja je unaprijediti stepen povjerenja predviđenih korisnika u finansijske izvještaje, što se postiže iskazivanjem

11 Član 2. Zakona o internoj reviziji u institucijama BiH (Prečišćeni tekst - Službeni glasnik BiH br. 30/18), Član 2. Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH (Službene novine FBiH", broj 47/08), Član 2. Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske („Službeni glasnik RS" br. 17/08).

12 Član 44. Zakona o budžetu Brčko distrikta (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH br. 34/08).

13 Povelja interne revizije, Centralna harmonizacijska jedinica, Ministarstvo finansija i trezora BiH.

14 Međunarodna organizacija vrhovnih institucija za reviziju, ISSAI 200 – Osnovni principi finansijske revizije.

mišljenja revizora na to jesu li finansijski izvještaji, u svim bitnim pitanjima, izrađeni u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.

U obavljanju revizije finansijskih izvještaja, opći ciljevi revizora su:

- steći razumno uvjerenje o tome da finansijski izvještaji kao cjelina ne sadrže značajne pogrešne prikaze, bilo zbog prevare ili zbog pogreške, omogućavajući tako revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li finansijski izvještaji izrađeni, u svim značajnim pitanjima, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja; i
- izvjestiti o finansijskim izvještajima te iskomunicirati rezultate revizije, u skladu s nalazima revizora.

b. Revizija učinka

Revizija učinka je relativno noviji oblik revizije javnog sektora.

Revizija učinka je nezavisan periodični pregled djelovanja vlade, programa ili organizacija u pogledu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti potrošnje javnih sredstava.

Prema **INTOSAI** međunarodnim standardima revizije¹⁵, revizija učinka obuhvata:

- *reviziju ekonomičnosti* administrativnih aktivnosti u skladu sa administrativnim principima i praksama, kao i rukovodnim politikama,
- *reviziju efikasnosti* korištenja ljudskih, finansijskih i ostalih resursa, uključujući ispitivanje informacionih sistema, mjera uspjeha i aranžmana nadgledanja, kao i procedura kojih su se pridržavali revidirani subjekti radi korigiranja ranije utvrđenih nedostataka,
- *reviziju efektivnosti* u odnosu na postignute ciljeve jedinice u kojoj se obavlja revizija, te
- *reviziju ostvarenih aktivnosti* u usporedbi s planiranim.

Revizija učinka je, po prirodi, sveobuhvatna te može trajati i više godina. Pregled ključnih karakteristika i razlika između dvije prethodno objašnjene vrste revizije nalazi se u tabeli ispod:

ASPEKTI	Revizija finansijskih izvještaja	Revizija učinka
Cilj	Procijeniti da li su finansijske informacije određenog tijela prezentirane u skladu s primjenjivim regulatomim i okvirom finansijskog izvještavanja.	Procijeniti da li intervencije, programi i institucije funkcioniraju u skladu s principima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti, te da li ima mjesta za unapređenje.
Područje	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Finansijsko stanje, ▪ poslovanje, ▪ novčani tok, ili ▪ drugi elementi koji se utvrđuju, mjere i prezentiraju u finansijskim izvještajima. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Konkretni programi, tijela ili određene aktivnosti (s njihovim ishodima, rezultatima i učincima), ▪ postojeća stanja (uključujući uzroke i posljedice), kao i ▪ nefinansijske i finansijske informacije o bilo kojem od ovih elemenata.
Metode	Standardizirani pristup	Standardi koji se primjenjuju razlikuju se od revizije do revizije u zavisnosti od predmeta revizije.
Kriteriji	Standardizirani kriteriji koji su propisani zakonima ili drugim aktima.	Revizor utvrđuje jedinstvene kriterije za svaku pojedinačnu reviziju.
Izvještaj	Revizorski izvještaj koji je u pravilu standardiziran.	Objavljuje se <i>ad hoc</i> i struktura zavisi od utvrđene metodologije.

15 ISSAI 300 – Osnovni principi revizije učinka, dostupna na: http://www.revizija.gov.ba/zakoni_i_akti/issai_okvir/Default.aspx?id=3816.

Tabela: Prikaz razlika između revizije finansijske pravilnosti i revizije učinka

Na primjer, revizijom finansijskih izvještaja nekog subjekta revizije iz javnog sektora, utvrđeno je da su sve poslovne transakcije u vezi s nabavkom robe, usluga i radova evidentirane i u finansijskim izvještajima iskazane u skladu s primjenjivim okvirom. Revizijom usklađenosti, nisu utvrđene nepravilnosti u postupku javnih nabavki. Ispostovane su odredbe Zakona o javnim nabavkama BiH i procedure subjekta revizije, a ugovori o nabavci su dodijeljeni ponuđačima koji su ponudili najnižu cijenu. Međutim, revizijom učinka je utvrđeno da su najpovoljnije cijene višestruko veće od tržišnih cijena.

Nabavka robe, radova i/ili usluga po znatno višim cijenama od tržišnih može biti indikator korupcije. No, s obzirom da je postupak javne nabavke proveden u skladu s odredbama Zakona o javnim nabavkama i usvojenim procedurama i da su sve transakcije u vezi s javnim nabavkama dokumentovane validnim knjigovodstvenim ispravama, pravilno evidentirane u knjigovodstvenoj evidenciji i objelodanjene u finansijskim izvještajima, u skladu s primjenjivim okvirom, potencijalni problem (indikator korupcije) je moguće identifikovati samo revizijom učinka.

Navedenu činjenicu bi trebalo uzeti u obzir prilikom analize i razmatranja revizorskih izvještaja u cilju identifikovanja indikatora krivičnog djela i donošenja tužilačke odluke.

1.1.4. Posebno o forenzičkoj reviziji

Forenzička revizija (ili forenzičko računovodstvo) je relativno nova u komercijalnom i javnom sektoru. Osnovni cilj forenzičke revizije je efikasno otkrivanje prevara u finansijskom izvještavanju, zloupotreba i korupcije¹⁶.

Kao i za pojam "revizija", ne postoji jedinstvena definicija forenzičke revizije. Sumiranjem različitih definicija, pojam "forenzička revizija" uključuje sveobuhvatnu istragu finansijskih dokumenata u svrhu otkrivanja prevare i korupcije, prikupljanja dokaza i, po potrebi, prezentiranja dokaza pred sudom, za potrebe korporacija, vlada i agencija za provedbu zakona. Provođenje forenzičke revizije zahtijeva dodatne i specifične vještine koje prevazilaze obim vještina i znanja koja se primjenjuju u oblasti "tradicionalne" revizije.

Posljednjih decenija ova vrsta revizije se posebno razvija u komercijalnom sektoru. Kada su u pitanju VRI-e, njihova uloga u sprečavanju prevara i korupcije je posebno razmotrena na XVI. Međunarodnom kongresu vrhovnih revizorskih institucija (INCOSAI)¹⁷ koji je u organizaciji Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI) održan u Urugvaju 1998. godine. Na tom kongresu učesnici su se "složili da su prevare i korupcija važni problemi koji utječu na sve zemlje u različitim stupnjevima te da VRI-e mogu i trebaju nastojati stvoriti okruženje nepovoljno za prevare i korupciju"¹⁸. Između ostalih, na Kongresu su doneseni zaključci da bi VRI-e, tamo gdje je to moguće, trebale "(...) 2. preuzeti aktivniju ulogu u procjeni učinkovitosti i djelotvornosti sistema finansijskih i unutarnjih kontrola i agresivno pratiti preporuke VRI-a (...) 6. razmotriti bližu suradnju i odgovarajuću razmjenu informacija s drugim nacionalnim i međunarodnim tijelima koja se bore protiv korupcije (...)".

Slijedom ovih zaključaka, u mnogim državama je došlo do razvoja praksi i intenzivnije uloge VRI-a. Neke od takvih praksi su prezentirane u stručnom članku "Otkrivanje prevara i korupcije od strane vrhovnih revizorskih institucija" autora Kennetha M. Dyea¹⁹ i glase:

"(...) VRI-e mogu poduzeti mnoge akcije kako bi poboljšale svoje antikorupcijske i prevarene učinke. Mnoge progresivne VRI-e već rade sljedeće:

16 U pravnim aktima i praksi u vezi s pojmom forenzičke revizije često se spominje samo termin "prevara". Prema literaturi, uobičajeno se spominju tri vrste prevare, a to su prevare finansijsko izvještavanje, zloupotreba imovine i korupcija.

17 International Congress of Supreme Audit Institutions (INCOSAI)

18 Kenneth M. Dye: "Corruption and Fraud Detection by Supreme Audit Institutions", neslužbeni prijevod naziva članka: "Otkrivanje korupcije i prevara od strane vrhovnih revizorskih institucija", dostupno na linku: <http://siteresources.worldbank.org/INTWBI/GOVANTCOR/Resources/CorruptionSupreme.pdf>.

19 Generalni revizor Kanade u periodu 1981–1991. godine. U toku svog mandata je pružao stručnu podršku vladama Kine, Australije i Rusije u procesu razvoja vrhovnih revizorskih institucija.

(...)

- Jačanje istražnih ovlasti;
- Uspostavljanje jedinica forenzičke revizije;
- Uspostavljanje standarda revizije prevare; (...)
- Podrška i suradnja s nacionalnim agencijama za borbu protiv prevara;
- Poticanje programa obuke i jačanja svijesti o etici i prevari;
- **Poticanje ministarstava, odjela i agencija za stvaranje planova kontrole prevara (...)**

U Bosni i Hercegovini sve je više inicijativa da se uvede ova vrsta revizije budući da u nadležnim tužilaštvima upravo nedostaju ovi kapaciteti.

I.2. PRAVNI I INSTITUCIONALNI OKVIR REVIZIJE JAVNOG SEKTORA U BOSNI I HERCEGOVINI

I.2.1. Pravni i institucionalni okvir za reviziju javnog sektora u BiH

U skladu sa ustavnim uređenjem Bosne i Hercegovine, oblast eksterne revizije javnog sektora uređena je zakonima koji su doneseni na nivou BiH, na nivou entiteta i Brčko distrikta:

- Zakon o reviziji institucija Bosne i Hercegovine (Službeni glasnik BiH, br. 12/06);
- Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine (Službene novine FBiH, br. 22/06);
- Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske (Službeni glasnik Republike Srpske, br. 98/05 i 20/14);
- Zakon o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, br. 40/08, 4/15, 29/14 i 23/16; Prečišćeni tekst 18/18).

Može se zaključiti da u Bosni i Hercegovini postoje pravne pretpostavke za provođenje revizije javnog sektora koje su zasnovane na međunarodnim standardima revizije.

Ovi zakoni²⁰, većim dijelom na identičan način, uređuju ključne segmente revizije javnog sektora, a specifičnosti se odnose na različite nadležnosti koje su utvrđene Ustavom BiH, ustavima entiteta i Statutom Brčko distrikta. Također, u velikoj mjeri, ovi zakoni osiguravaju usklađenost pravnog i institucionalnog sistema Bosne i Hercegovine s međunarodnim standardima u oblasti revizije javnog sektora i može se zaključiti da oni stvaraju kvalitetne pretpostavke za provođenje revizije javnog sektora.

Navedenim zakonima su posebno uređene sljedeće oblasti: VRI-e koje provode reviziju, garancije nezavisnosti, standardi za provođenje revizije javnog sektora, institucije / privredni subjekti nad kojima se provodi revizija (subjekti revizije), način izvještavanja, korisnici izvještaja, obaveza transparentnog djelovanja i, konačno, unutrašnja struktura institucija za reviziju.

Kada su u pitanju institucije koje obavljaju reviziju javnog sektora, one djeluju kao VRI-e na različitim nivoima vlasti i to su:

- Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine – obavlja reviziju institucija organiziranih na nivou Bosne i Hercegovine,
- Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine – obavlja reviziju javnog sektora u Federaciji BiH,

²⁰ Pregled razlika u nadležnosti između ovih zakona se nalazi u tabeli ispod.

- Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske – obavlja reviziju javnog sektora u Republici Srpskoj,
- Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH – obavlja reviziju javnog sektora Distrikta Brčko.

Zakonima su uređena pitanja koja osiguravaju funkcionalnu nezavisnost ovih institucija. Principi nezavisnosti i apolitičnosti institucija, rada glavnih/generalnih revizora i revizora su zakonom utvrđeni, kao i izvori finansiranja VRI-a, te princip konkurencije kod izbora glavnog i zamjenika glavnog revizora.

Šta je cilj revizije javnog sektora u BiH?

Prema relevantnim zakonima, osnovni cilj VRI-a jeste da, kroz provođenje revizija, osigura nezavisna mišljenja o izvršenju budžeta i finansijskim izvještajima, korištenju resursa i upravljanju javnom imovinom od strane budžetskih i javnih institucija / javnih preduzeća (na nivou BiH, FBiH, RS-a i BD-a). Na taj način ove institucije pružaju doprinos pouzdanom izvještavanju o korištenju budžetskih sredstava, transparentnom i kvalitetnom upravljanju javnim prihodima, troškovima i imovinom. VRI-e informiraju odgovorne institucije i javnost o svojim nalazima i preporukama pravovremenim i javnim objavljivanjem revizorskih izvještaja.

Osnovna svrha revizije javnog sektora u BiH je da doprinese pouzdanom izvještavanju o korištenju budžetskih sredstava, transparentnom i kvalitetnom upravljanju javnim prihodima, troškovima i imovinom.

Nadležnost VRI-a u BiH

Za sve VRI-e u BiH zakoni propisuju istu nadležnost, a ona se odnosi na:

- Finansijsku reviziju** – u praksi najzastupljeniji oblik revizije, čiji je cilj utvrditi da li su finansijski izvještaji (bilans stanja, bilans uspjeha, izvještaj o gotovinskom toku, te bilješke uz finansijske izvještaje) objavljeni u skladu s određenim kriterijima (računovodstvenim standardima). U praksi se danas, paralelno sa finansijskom revizijom, provodi i revizija kojom se utvrđuje da li su aktivnosti, finansijske transakcije i informacije u skladu sa relevantnim zakonskim okvirom i drugim pravnim propisima (**revizija usklađenosti**).
- Reviziju učinka** – koja predstavlja nezavisno, objektivno i pouzdano ispitivanje ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti poslovanja.
- Druge specifične/specijalne revizije** – koje podrazumijevaju dodatne revizije na zahtjev parlamentarnih tijela.

Koji su subjekti i finansijska sredstva obuhvaćeni revizijom?

Revizijom su obuhvaćene sve institucije vlasti, javne institucije i javna preduzeća. Navedenim zakonima je propisano da su, prema izvoru finansiranja, revizijom javnog sektora obuhvaćena sljedeća finansijska sredstva: budžetska, vanbudžetska, donatorska sredstva (uključujući i prihode od prodaje imovine, privatizacije i koncesija), te finansijska sredstva preduzeća u kojima država ima vlasnički udio od 50% plus jednu dionicu ili više, odnosno javna preduzeća. U RS-u revizija javnog sektora obuhvata sva javna i druga preduzeća u kojima država ima direktni ili indirektni vlasnički udio.

Transparentnost

Zakonima je uređeno i pitanje javnosti izvještaja o reviziji koji se dostavlja subjektu revizije i nadležnom zakonodavnom tijelu, tijelu izvršne vlasti, predsjedniku/predsjedništvu, a može se dostaviti i drugim nadležnim institucijama. Revizorski izvještaji su, nakon njihovog podnošenja, dostupni javnosti putem web stranica institucija za reviziju javnog sektora (osim povjerljivih informacija). Na nivou BiH i FBiH, pregled revizorskih izvještaja se objavljuje i u *Službenom glasniku BiH*, odnosno *Službenim novinama FBiH*.

Ključne karakteristike VRI-a u BiH mogu se sumirati na sljedeći način²¹:

Propis	Zakon o reviziji institucija BiH (Službeni glasnik BiH, br. 12/06);	Zakon o reviziji institucija u FBiH (Službene novine FBiH, br. 22/06);	Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske (Službeni glasnik Republike Srpske, br. 98/05 i 20/14);	Zakon o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, br. 40/08, 29/14 i 23/16)
Institucija	Ured za reviziju institucija BiH	Ured za reviziju institucija u FBiH	Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske	Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH
Rukovodilac	Glavni revizor	Glavni revizor	Glavni revizor	Glavni revizor
Koje javne institucije su obuhvaćene revizijom	Parlament, Predsjedništvo, Vijeće ministara i budžetske institucije	Sve javne institucije u FBiH uključujući: Parlament FBiH, predsjednika FBiH, Vladu FBiH i njena ministarstva, vanbudžetska sredstva koja mogu biti uspostavljena zakonom, javne fondove, zavode i agencije, skupštine i vlade kantona na teritoriji FBiH, općine na teritoriji FBiH.	Narodna skupština RS-a, Služba predsjednika RS-a, Generalni sekretarijat Vlade RS-a, ministarstva i drugi republički organi, Vijeće naroda RS-a, budžeti općina i gradova.	Javne uprave, skupštine pravosudnih institucija, javnih fondova, zavoda i drugih institucija koje se finansiraju iz budžeta Distrikta.
Koje institucije su dodatno obuhvaćene revizijom u zavisnosti od izvora finansiranja	Budžetska, vanbudžetska, donatorska sredstva i kompanije u kojima država ima vlasnički udio od 50% plus jednu dionicu ili više, uključujući procesuiranje i prihode od prodaje imovine, privatizacije i koncesija.	Budžetska, vanbudžetska, donatorska sredstva i kompanije u kojima država ima vlasnički udio od 50% plus jednu dionicu ili više, uključujući procesuiranje i prihode od prodaje imovine, privatizacije i koncesija.	Budžetska, vanbudžetska, i donatorska sredstva, javna i druga preduzeća u kojima država ima direktni ili indirektni vlasnički udio, uključujući procesuiranje i prihode od prodaje imovine, privatizacije i koncesija.	Budžetska, vanbudžetska, donatorska sredstva i kompanije u kojima država ima vlasnički udio od 50% plus jednu dionicu ili više, uključujući procesuiranje i prihode od prodaje imovine, privatizacije i koncesija.

21 Više informacija o mandatu i djelovanju VRI-a se može naći na web stranicama sljedećih institucija: Ureda za reviziju institucija BiH (<http://www.revizija.gov.ba>), Ureda za reviziju institucija u FBiH (<http://www.saifbih.ba>), Glavne službe za reviziju javnog sektora RS-a (<http://www.gsr-rs.org>) i Kancelarije za reviziju Brčko distrikta (<http://www.revizija-bd.ba/>).

Kome se dostavlja izvještaj	Subjektu revizije i Parlamentu, Vijeću ministara i Predsjedništvu BiH, a može se dostaviti i svakoj drugoj nadležnoj instituciji, javnosti. Finansijske revizije o izvršenju budžeta dostavljaju se i Ministarstvu finansija i trezora. Godišnji izvještaj VRI dostavlja Parlamentu.	Subjektu revizije, Parlamentu FBiH, Vladi FBiH i predsjedniku FBiH, a može se dostaviti i svakoj drugoj nadležnoj instituciji, javnosti.	Subjektu revizije i Narodnoj skupštini, Vladi i predsjedniku Republike, javnosti i tužilaštvu (negativni revizorski izvještaji).	Subjektu revizije, skupštini i vladi, tužilaštvu (negativni revizorski izvještaji), javnosti.
Gdje se objavljuju izvještaji	U Službenom glasniku BiH i na web stranici Ureda za reviziju, osim povjerljivih informacija.	U Službenim novinama FBiH i na web stranici Ureda za reviziju, izuzev povjerljivih informacija.	Dostupni javnosti i objavljeni na web stranici Glavne službe za reviziju, izuzev povjerljivih informacija.	Internet stranici Ureda, izuzev povjerljivih informacija

1.2.2. Primjena međunarodnih standarda za reviziju javnog sektora u BiH

Relevantni zakoni kojima se reguliše rad VRI-a u BiH sadrže odredbu kojom se ove institucije obavezuju na primjenu međunarodnih INTOSAI standarda (uključujući ISSAI okvir) i revizorskih standarda Međunarodne Federacije računovođa (IFAC)²².

Dodatno, Koordinacioni odbor VRI-a u BiH²³ je 25. 01. 2011. godine donio Odluku o preuzimanju Okvira međunarodnih standarda vrhovnih revizorskih institucija u Bosni i Hercegovini (ISSAI okvira)²⁴. ISSAI okvir integriše sljedeće temeljne elemente: Limska deklaracija o revizorskim smjernicama i pravilima (načela nezavisnosti), Revizijski standardi (principi revizijskog rada) i Etički kodeks (vrijednosti i principi revizora), koje usvaja INTOSAI.

Uz navedenu odluku, objavljeni su dijelovi ISSAI okvira u BiH:

- ISSAI I – Limska deklaracija o smjernicama za pravila revizije,
- ISSAI 10 – Meksička deklaracija o nezavisnosti vrhovnih revizorskih institucija,
- ISSAI 100-400 – Osnovni principi revizije javnog sektora (ISSAI 100), Opći standardi revizije javnog sektora (ISSAI 200), Standardi obavljanja revizije javnog sektora (ISSAI 300), Standardi izvještavanja u reviziji javnog sektora (ISSAI 400),

Bosna i Hercegovina je, u skladu sa mandatom VRI-a u BiH preuzela Okvir međunarodnih standarda vrhovnih revizorskih institucija.

22 Član 10. Zakona o reviziji institucija u BiH (Službeni glasnik BiH, br. 12/06), član 10. Zakona o reviziji institucija u FBiH (Službeni glasnik FBiH br. 22/06), član 15. Zakona o reviziji javnog sektora RS (Službeni glasnik RS br. 98/05 i 20/14), član 10. Zakona o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, br. 40/08, 29/14, 4/15 i 23/16).

23 Koordinacioni odbor institucija za reviziju osnovan je u skladu sa Zakonom o reviziji institucija BiH, Zakonom o reviziji institucija u Federaciji BiH, Zakonom o reviziji javnog sektora RS i Zakonom o reviziji javne uprave i institucije u Brčko distriktu BiH. Koordinacioni odbor čine generalni revizori i zamjenici generalnih revizora ureda za reviziju institucija BiH, RS, FBiH i BD. Nadležnosti Koordinacionog odbora su: a) uspostava konzistentnih vodiča i uputstava zasnovanih na INTOSAI revizijskim standardima; b) razmjena profesionalnih iskustava i težnja k osiguranju konzistentne kvalitete u reviziji; c) organizacija i koordinacija razvojnih aktivnosti svih triju ureda za reviziju; d) dodjela revizorske odgovornosti za zajedničke aktivnosti; e) određivanje predstavnika u međunarodnim tijelima. Koordinacioni odbor donosi odluke konsenzusom. Svaki ured za reviziju ima po jedan glas. Ove informacije su preuzete sa web stranice Ureda za reviziju institucija u BiH. Link: http://revizija.gov.ba/koordinacioni_odbor/Default.aspx

24 Koordinacioni odbor vrhovnih institucija za reviziju u Bosni i Hercegovini, Odluka o preuzimanju Okvira međunarodnih standarda vrhovnih revizorskih institucija – ISSAI okvira u Bosni i Hercegovini (Službeni glasnik BiH, br. 38/11 i 48/14).

- ISSAI 30 – INTOSAI etički kodeks za revizore u javnom sektoru (objavljen je u Službenom glasniku BiH, br. 12/01),
- Posebne smjernice za reviziju prevencije korupcije ISSAI 5700 – Smjernice za reviziju prevencije korupcije u javnom sektoru (preuzete 2014. godine²⁵).

Limska deklaracija o smjericama za pravila revizije²⁶ je usvojena je 1977. godine na IX. Kongresu Međunarodne organizacije vrhovnih institucija za reviziju održanog u Limi (Peru) i smatra se "Magna Cartom" revizije javnog sektora.

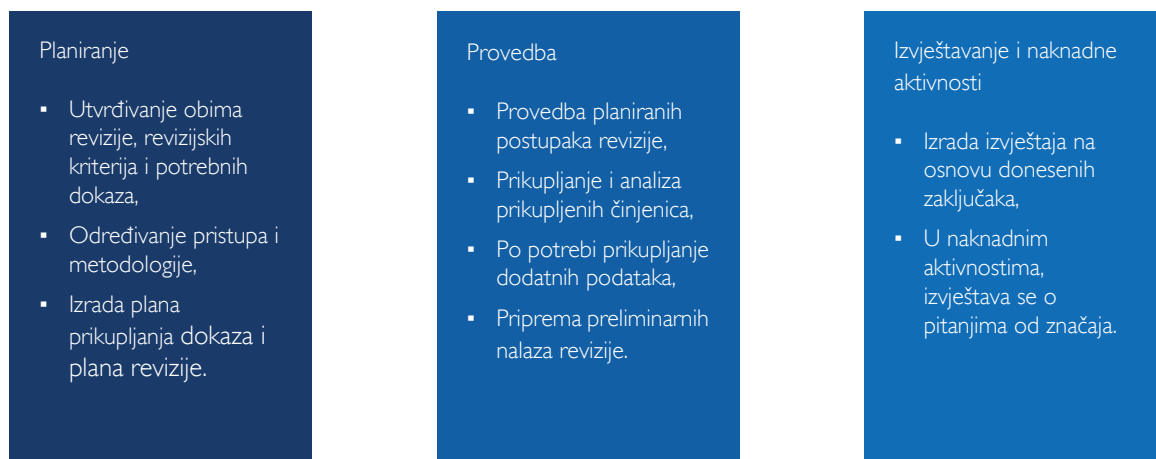
Glavni cilj Limske deklaracije je „pozvati na nezavisnu reviziju institucija vlasti“, putem definisanja osnovnih principa i standarda koji će omogućiti VRI-ama da ispune svoju ulogu. Međutim, zahtjevi Limske deklaracije se ne zadovoljavaju samo deklarativnim postizanjem nezavisnosti, nego ova nezavisnost zahtijeva postojanje uporišta u zakonodavstvu i ustavu. Deklaracija ima isti značaj za sve članice bez obzira na regionalnu pripadnost, stepen dostignutog razvoja, mjesto u sistemu vlasti ili način organiziranja.

Na međunarodnom planu, VRI-e ostvaruju saradnju preko Međunarodne organizacije vrhovnih institucija za reviziju i njenih regionalnih organizacija, uključujući i Evropsku organizaciju vrhovnih revizorskih institucija (EUROSAI). INTOSAI standardi odražavaju konsenzus najboljih praksi koje se primjenjuju u VRI-ama i, kao takvi, predstavljaju svojevrsnu zbirku standarda u provođenju nezavisne revizije javnog sektora širom svijeta.

U odnosu na međunarodne standarde, zakonima u BiH je jasno potvrđeno da institucije za reviziju javnog sektora primjenjuju INTOSAI revizorske standarde, a prilikom revizije javnih kompanija koriste se i revizorski standardi Međunarodne federacije računovođa (IFAC)²⁷.

1.3. PROCES REVIZIJE JAVNOG SEKTORA

Revizija je proces koji je kumulativan i koji se ponavlja. Prema osnovnim principima revizije javnog sektora, revizija se provodi u tri faze: I – planiranje revizije, II – provođenje revizije, i konačno, III – izvještavanje i praćenje revizije. Pregled ključnih faza procesa revizije je prikazan u shemi ispod.



25 Odluka o izmjenama i dopunama Odluke o preuzimanju okvira međunarodnih standarda VRI-a – ISSAI okvira u Bosni i Hercegovini (Službeni glasnik BiH, br. 48/14).

26 Limska deklaracija o smjericama za pravila revizije, Međunarodna organizacija vrhovnih institucija za reviziju, Lima, 1977. godine (engl. Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts).

27 engl. International Federation of Accountants.

a. Planiranje revizije

Sve VRI-e redovno izrađuju godišnji plan revizija za narednu godinu koji sadrži, pored ostalog, listu institucija (subjekata revizije) u kojima će se provesti revizija, kao i listu oblasti za reviziju učinka i/ili specijalne revizije (ukoliko će se takva revizija provesti). Svaki proces revizije sadrži fazu planiranja, pri čemu je ključni element odrediti obim revizije i procijeniti rizik, kako bi se osigurao maksimalni efekat utroška sredstava iskorištenih za reviziju, i to na način da se revizija usmjeri na oblasti najvišeg nivoa rizika za subjekat revizije. Revizor se upoznaje s uslovima poslovanja, funkcionisanjem interne kontrole i faktorima rizika kod klijenta, i izrađuje se plan revizije.

b. Provođenje revizije

Druga faza u procesu revizije javnog sektora je provođenje revizije na osnovu izrađenog plana revizije. U toj fazi, provodi se procedura revizije. Prikupljaju se i analiziraju informacije koje osiguravaju dovoljne revizijske dokaze za donošenje zaključaka koji će biti sastavni dio izvještaja.

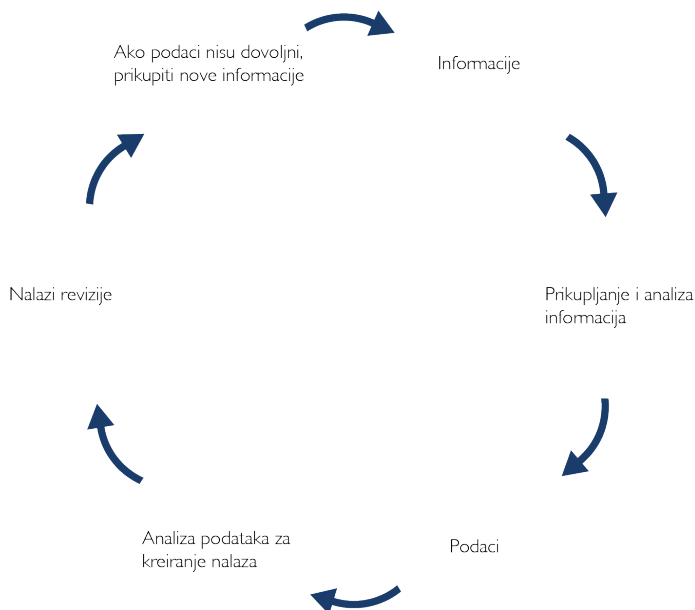
Revizijski dokazi su sve informacije koje revizija koristi kako bi utvrdila da li predmetno pitanje ispunjava primjenjive kriterije koji su utvrđeni prema cilju i odabranom metodu revizije. Ovi dokazi mogu biti u različitoj formi, poput elektronskih ili "papirnatih" evidencija o transakcijama, pisana ili elektronska komunikacija s vanjskim akterima, opservacije revizora, te usmene ili pisane izjave subjekta revizije.

Metode za pribavljanje revizorskih dokaza mogu podrazumijevati pregled (finansijskih izvještaja, finansijske dokumentacije i sl.), opservaciju, upite (npr. prema dobavljačima), potvrđivanje (npr. usklađenosti s finansijskim izvještajima), ponovne kalkulacije, ponovno provođenje, analitičke postupke i/ili druge istraživačke tehnike.

Dokazi bi, količinom, trebali biti dovoljni kako bi se osoba s odgovarajućim znanjem uvjerila da su nalazi razumni i odgovarajući (kvalitetom), tj. da su bitni, pouzdani i vjerodostojni. Ako prikupljene informacije ne ispunjavaju ove kriterije, revizija prikuplja nove informacije s ciljem provjere nalaza.

U ovoj fazi, preliminarni nalazi se predstavljaju i raspravljaju sa subjektom revizije kako bi se potvrdila njihova validnost, odnosno kako bi se provjerilo da li su svi faktori uzeti u razmatranje. Nakon okončanja revizorskih postupaka prikupljanja, analize i verifikacije nalaza, VRI-a primjenom profesionalne procjene dolazi do zaključka o predmetu revizije ili informaciji o predmetu revizije.

Dijagram: Informacije, podaci i nalazi revizije



Sve prikupljene informacije i dokazi postaju dio radne dokumentacije koja sadrži: zabilješke o planiranju i provođenju revizije, o vrsti i obimu provedenih revizorskih postupaka, o rezultatima takvih postupaka, kao i o zaključcima dobijenim na osnovu revizorskih dokaza. Dokumentacija uključuje materijale koje pripremaju revizori u svrhu objavljivanja rezultata revizije ili materijale koji se prikupljaju od drugih. Revizori obavezno analiziraju rizik od prevare za svaki subjekt revizije i o tome kreiraju poseban radni papir. Radna dokumentacija nije sastavni dio izvještaja revizije, ali može biti od velike koristi drugim organima, kao što je tužilaštvo, prilikom donošenja tužilačke odluke o eventualnom krivičnom gonjenju.

c. Revizorsko izvještavanje

Proces revizije uključuje izradu izvještaja kojim se rezultati revizije prenose relevantnim akterima, a prvenstveno: subjektu revizije, zakonodavnim tijelima, tijelima zaduženim za upravljanje javnim sredstvima, te široj javnosti. Svrha izvještaja je i olakšati praćenje realizacije preporuka revizije i korektivnih mjera.

Sastavni dio revizorskog izvještaja čini revizorsko mišljenje, izvještaj o obavljenoj reviziji i prilozi. Uobičajeno, revizorsko mišljenje je standardnog oblika i sadržaj mišljenja jasno ukazuje da li se radi o **bezuslovnom (mišljenje bez kvalifikacije) ili uslovnom mišljenju (mišljenje s kvalifikacijom)**. Mnogi smatraju da razumiju šta znače pojedine varijacije u izražavanju revizorskog mišljenja, s obzirom da se izrazi "pozitivan", "negativan" i "s rezervom" koriste u svakodnevnom rječniku sa sasvim jasnim i uobičajenim značenjem. Međutim, tek prilikom upoznavanja s revizorskim standardima, postaje jasno šta predstavlja pojedina vrsta mišljenja u kontekstu rada revizora.

Niže je prikazan primjer revizorskih standarda koji predstavljaju osnov za donošenja odluke o vrsti revizorskog mišljenja u konkretnom procesu finansijske revizije (INTOSAI standardi, ISSAI 200)²⁸:

Oblik mišljenja	Uslovi pod kojima se daje mišljenje prema ISSAI 200
Pozitivno mišljenje	Ukoliko je zaključeno da su finansijski izvještaji pripremljeni, po svim materijalnim pitanjima, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, revizor treba izraziti mišljenje bez kvalifikacije.
Mišljenje s rezervom	Revizor treba izraziti mišljenje s kvalifikacijom (mišljenje s rezervom) ukoliko: (1) nakon što je prikupio dovoljnu količinu primjerenih dokaza, revizor zaključi da su pogrešni prikazi, pojedinačno ili agregatno, materijalni po finansijske izvještaje, ali ne i prožimajući (sveprisutni, rasprostranjeni); ili (2) revizor nije bio u mogućnosti prikupiti dovoljnu količinu primjerenih revizorskih dokaza na kojima bi zasnovao mišljenje, ali zaključuje da bi uticaj bilo kojeg od neotkrivenih pogrešnih prikaza mogao biti materijalan po finansijske izvještaje, ali ne i prožimajući (sveprisutni, rasprostranjeni).
Negativno mišljenje	Revizor treba izraziti negativno mišljenje ukoliko, nakon što je prikupio dovoljnu količinu primjerenih revizorskih dokaza, revizor zaključi da su pogrešni prikazi, pojedinačno ili agregirani i materijalni po finansijske izvještaje, i prožimajući (sveprisutni, rasprostranjeni)

Na osnovu citiranih međunarodnih revizorskih standarda jasno se može zaključiti da vrsta revizorskog mišljenja ne govori o tome da li u nekoj instituciji ima kriminala ili ne, nego jednostavno predstavlja stručnu ocjenu materijalnosti i značaja uočenih pogreški.

Vrsta mišljenja revizije ne ukazuje da li je došlo do greške, zloupotrebe ili prevare javnih sredstava ili ne.

Najjednostavnije rečeno, revizor, na osnovu prikupljenih dokaza, ocjenjuje da li je neka greška materijalno značajna ili nije, te koliki su efekti te greške ili grešaka na poslovanje subjekta revizije. Pri tome, standard za izražavanje mišljenja je stepen „razumnog uvjerenja“ revizora. „Razumno uvjerenje predstavlja visoki nivo, ali ne i apsolutno

28 ISSAI 200 – Osnovni principi finansijske revizije, tačke 147, 152 i 153.

uvjerenje, uzimajući u obzir inherentna ograničenja revizije, rezultat kojeg je da će većina revizorskih dokaza koje prikupi revizor biti uvjerljivi prije nego nepobitni²⁹.

Primjena i pojam materijalnosti je određen revizorskim standardima³⁰:

“58. Pri planiranju i provođenju revizije, revizor treba na odgovarajući način primjenjivati pojam materijalnosti.

59. Pogrešni prikaz je materijalan, kao pojedinačan ili sumirano s drugim pogrešnim prikazima, ukoliko se razumno može očekivati da utiče na odluke koje korisnici donose na osnovu finansijskih izvještaja...”

Iz prethodne odredbe možemo zaključiti da mišljenje koje nije „pozitivno“ ukazuje na postojanje određenih pogrešnih prikaza i propusta u, npr. finansijskim izvještajima, koje su (po ocjeni revizora) materijano značajne. Koliki je prag “značajnosti” određuje sam revizor, ocjenjujući koji novčani (ili kvalitativni) nivo greške će uticati na odluke korisnika finansijskih izvještaja i u kojoj mjeri su takve greške rasprostranjene u poslovnoj praksi subjekta revizije.

Naprimjer: Revizor može odrediti da je “prag značajnosti” 10.000 KM. To znači da revizor smatra da greške ispod 10.000 KM neće uticati na odluke korisnika izvještaja. Ako je korisnik izvještaja npr. neka banka koja odobrava kredit, revizor smatra da greške do 10.000 KM neće uticati npr. na odluku banke da odobri dugoročni kredit toj instituciji. Nasuprot tome, u konkretnom primjeru, sva pogrešna prikazivanja iznad 10.000 KM mogu biti od uticaja na odluke banke, i u tom slučaju će se smatrati materijalno značajnim pogreškama.

Također, može se zaključiti da, čak i u revizorskim izvještajima koji su pozitivni, ima grešaka, ali da po revizorovoj ocjeni te greške nisu “materijalno značajne”, te neće uticati na odluke korisnika izvještaja. Posebno je potrebno naglasiti činjenicu da procjenu “kolika će greška uticati na poslovne odluke korisnika izvještaja” daje revizor, a ne subjekt revizije ili korisnik izvještaja (npr. parlament).

U praksi to znači da, naprimjer, pozitivno revizorsko mišljenje nije garancija da je finansijsko poslovanje subjekta revizije, u periodu koji je obuhvaćen revizijom, bilo u potpunosti u skladu sa zakonom i računovodstvenim standardima, i da nema značajnih materijalnih pogreški, pa čak i elemenata krivičnog djela. I obrnuto, činjenica da je u konkretnom izvještaju izraženo negativno revizorsko mišljenje ne indicira postojanje elemenata krivičnog djela. Stoga, revizorski nalazi u pravilu ne sadrže eksplicite informacije koje, per se, daju osnovu za donošenje tužilačke odluke o pokretanju ili nepokretanju krivične istrage. Ipak, revizorski nalazi VRI-a mogu biti izuzetno korisna informacija za tužilaštva u otkrivanju počilaca krivičnih djela u vezi sa zloupotrebama u upravljanju i korištenjem javnih finansija i imovine.

29 Osnovni principi finansijske revizije - ISSAI 200; paragraf 38. U istom paragrafu stoji: „Općenito, revizije s razumnim uvjerenjem osmišljene su kako bi rezultirale zaključkom koji se iskazuje u potvrdnoj formi poput „prema našem mišljenju, finansijski izvještaji na fer način prikazuju (ili daju istinit i fer prikaz), po svim značajnim pitanjima, finansijskog stanja ..., finansijskih rezultata i novčanih tokova...” ili, u slučaju kada se radi o okviru usklađenosti, „prema našem mišljenju, izvještaji su, po svim značajnim pitanjima, pripremljeni u skladu s ...”

30 ISSAI 200 – Osnovni principi finansijske revizije, tačke 58 i 59.

2. ULOGA TUŽILAŠTAVA I VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA U BORBI PROTIV KORUPCIJE

Djelujući u okviru svojih mandata, VRI-e i tužilaštva imaju važnu ulogu u jačanju vladavine prava, zaštiti javnih dobara i finansijske stabilnosti, i u konačnici zaštite socijalne i ekonomske stabilnosti društva u cjelini. Nesporno je da su tužilaštva kao i VRI-e važni (ali ne i jedini) stubovi integriteta od čije interakcije zavisi borba protiv korupcije.

Putem efikasnog otkrivanja i procesuiranja počinitelja krivičnih djela u oblastima finansijskog poslovanja i upravljanja imovinom u javnom sektoru, tužilaštva doprinose efikasnom sankcioniranju nezakonitih ponašanja koja nanose značajnu štetu sistemu upravljanja javnim dobrima u cjelini.

Kroz proces revizije, VRI-e doprinose pouzdanom izvještavanju o izvršenju budžeta, transparentnom i kvalitetnom upravljanju javnim prihodima, troškovima i javnom imovinom. Revizorski izvještaji pružaju važne informacije o potrebi korektivnih mjera za osiguranje punog poštivanja zakona i standarda, i djelovanju sistema interne kontrole u poslovanju javnih institucija, i time naročito doprinose prevenciji korupcije.

2.1. ULOGA REVIZIJE U POGLEDU OTKRIVANJA PREVARA I KORUPCIJE

Prema postojećem pravnom okviru, VRI-e u BiH imaju mandat da provode tzv. „tradicionalnu reviziju“, pri čemu je značajna uloga data prevenciji korupcije kroz izdavanje preporuka za otklanjanje nedostataka u poslovanju i kroz kontrolu funkcionisanja sistema interne revizije. Revizijski standardi jasno naglašavaju da revizor nije odgovoran za sprečavanje pronevjera, već da je to odgovornost menadžmenta odnosno rukovodioca³¹. Ipak, *“revizor treba identifikovati i procijeniti rizike od materijalno pogrešnih prikazivanja u finansijskim izvještajima do kojih je došlo zbog prevare, treba prikupiti dovoljno odgovarajućih revizorskih dokaza u smislu procijenjenih rizika od materijalno pogrešnih prikazivanja, te bi trebao na odgovarajući način odgovoriti na prevaru ili sumnju na prevaru koju utvrdi tokom revizije.”*³²

ISSAI 1240³³ uređuje postupanje revizora u slučajevima kada postoje naznake prevare (uključujući i korupciju). „U skladu sa ISSAI 1240/P21, revizori u javnom sektoru mogu imati obavezu da izvještavaju o okolnostima koje mogu ukazati na mogućnost prevare ili zloupotrebe nadležnim organima ili relevantnom vladinom ili zakonodavnom tijelu, poput tužiteljstva i policije. Općenito govoreći, VRI nemaju aktivnu ulogu u otkrivanju slučajeva prevare ili korupcije, ali bi trebale biti svjesne mogućih rizika prevare te uzimati te faktore rizika u obzir pri planiranju i provedbi revizije. Revizori u javnom sektoru se trebaju truditi da izbjegavaju uplitanje u potencijalne istrage ili pravne postupke. Revizori u javnom sektoru također trebaju biti upoznati sa važećim zakonima i propisima koji se odnose na prijavljivanje, komuniciranje i dokumentiranje indikacija ili sumnji da je počinjena prevara. Nadalje, smatra se da revizori u javnom sektoru trebaju dobijati pravne savjete o pitanjima koja se odnose na indikacije prevare.”³⁴

Vrhovne revizorske institucije u BiH nemaju aktivnu ulogu u otkrivanju prevare ili korupcije. Ipak, prema međunarodnom standardu ISSAI 1240/P21, VRI mogu imati obavezu da o indicijama prevara ili zloupotreba koje u postupku revizije identifikuju izvještavaju nadležne organe, poput tužilaštava i policije. Pravni okvir u BiH daje poluge za aktivno djelovanje u slučaju postojanja indicija o značajnim kršenjima ili sumnji da je počinjeno krivično djelo.

31 ISSAI 200 – Osnovni principi finansijske revizije, tačka 105.

32 ISSAI 200 – Osnovni principi finansijske revizije, tačka 104.

33 ISSAI 1240 – Odgovornost revizora da u reviziji finansijskih izvještaja razmotri prevare i pogreške.

34 „Izvještaj o kolegijalnom pregledu vrhovnih revizorskih institucija u Bosni i Hercegovini 2012“, koji je izradila SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management). SIGMA je zajednička inicijativa Evropske unije i Organizacije za ekonomsku

U skladu sa ISSAI 5700 – Smjernice za reviziju prevencije korupcije u javnom sektoru, jedan od načina borbe VRI protiv korupcije je saradnja sa drugim institucijama.

Odgovornost revizora je da obavi svoj posao s “profesionalnom dužnom pažnjom”. Također, ukoliko utvrdi slabosti ili rizike u sistemu unutrašnje kontrole koji mogu ukazati na prevare, revizor će o tome obavijesti menadžment institucije, i druga nadležna tijela, u skladu sa zakonom. Važno je napraviti razliku između greške i prevare, a na koje je revizor dužan ukazati. Prevara predstavlja namjerno pogrešan prikaz koji može obuhvatiti falsificiranje isprava, protivpravno prisvajanje imovine, falsificiranje knjiženja, isprava i sl. Pogreška, s druge strane, predstavlja nenamjerno pogrešan iskaz, kao što su matematičke ili štamparske greške, pogrešno interpretiranje činjenica, itd.

Kao što je naprijed navedeno, međunarodni revizorski standardi previđaju mogućnost da se od revizora može zahtijevati da se indikacije koje ukazuju na značajna kršenja, uključujući i prevaru prenesu istražnim tijelima, te čak da se s takvim tijelima saraduje pri utvrđivanju da li je došlo do prevare ili zloupotrebe. Ovo je predviđeno i zakonima Bosne i Hercegovine kroz obavezu revizora da prijavi krivično djelo prema Zakonu o krivičnom postupku (ZKP), što će biti detaljnije objašnjeno u tekstu koji slijedi. Prema međunarodnim standardima, revizori mogu biti i obavezani da, o okolnostima koje mogu ukazivati na mogućnost prevare ili zloupotrebe, izvijeste mjerodavni organ za provođenje zakona. U takvim slučajevima, od revizora se može zatražiti prekid aktivnosti provođenja revizije ili odgoda daljnjeg rada na aktivnostima provođenja revizije ili dijela aktivnosti kako se ne bi ometala istraga.

Značaj efikasnog suzbijanja prevara i korupcije, u funkcioniranju javnog sektora, poziva na kontinuiranu, funkcionalnu i efikasnu saradnju između ovih institucija, ali i drugih institucija u okviru sistema vlasti, u skladu sa utvrđenim nadležnostima. Ova saradnja ne samo da je potrebna nego je i obavezujuća u smislu postojećih zakonskih propisa. Važnost komuniciranja između ovih institucija, ali i postojeći izazovi prepoznati su kako od tužilaštava³⁵ tako i od VRI-a³⁶.

2.2. DOSTAVLJANJE IZVJEŠTAJA I INFORMACIJA O PROVEDENIM REVIZIJAMA ORGANIMA ZA PROVOĐENJE ZAKONA

Zakon o reviziji institucija BiH i Zakon o reviziji institucija u FBiH uređuju ovo pitanje na način da, kada su “primijećene indikacije o značajnim kršenjima”, ured za reviziju ima dužnost obavijestiti organe za provođenje zakona, ministarstvo finansija, kao i odgovornog ministra odnosno rukovodioca³⁷. Za razliku od toga, zakon u RS-u omogućava da se kopije mogu dostaviti i drugoj instituciji, državnom tužiocu Republike Srpske i ministarstvu unutrašnjih poslova, ali obavezuje Službu za reviziju da kod “izražavanja negativnog revizorskog mišljenja o sprovedenoj finansijskoj reviziji, kopija dijela revizorskog izvještaja označenog nazivom ‘Izveštaj glavnog revizora’, obavezno se dostavlja glavnom republičkom tužiocu Republike Srpske”³⁸. Slično je uređeno u BD-u, gdje “ukoliko je izvještaj negativan, dostavlja se i Tužilaštvu”³⁹.

saradnju i razvoj (OECD) čiji je cilj da podrži procese unapređenja upravljanja u zemljama koje se nalaze u procesu pristupanja Evropskoj uniji. Izvještaj je dostupan putem linka: <http://www.revizija.gov.ba/novosti/pdf/?id=2846>

35 Ovo je jedan od razloga koji su naveli USAID-ov Projekat pravosuđa da pokrene izradu ove Analize.

36 Izvještaj o kolegijalnom pregledu vrhovnih revizorskih institucija (2012), str. 54, dostupan je na linku: <http://www.revizija.gov.ba/novosti/pdf/?id=2846>

37 Član 19, Zakon o reviziji institucija Bosne i Hercegovine (Službeni glasnik BiH, br. 12/06); član 19, Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine (Službene novine FBiH, br. 22/06).

38 Član 24, stav (6), Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske (Službeni glasnik Republike Srpske, br. 98/05 i 20/14);

39 Član 17, stav (2), i član 18, stav (3), Zakon o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, br. 40/08, 29/14 i 23/16).

Zakon o reviziji institucija Bosne i Hercegovine	Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine
Član 19.	Članak 19.
(Informacije organima za provođenje Zakona)	Informacije tijelima za provođenje zakona
Ured za reviziju dužan je, nakon što informira rukovodioca revidirane institucije, osim ako to neće uticati na istragu, obavijestiti organe za provođenje Zakona da su primijećene indikacije o značajnim kršenjima. U tim situacijama, Ured za reviziju dužan je informirati i Ministarstvo finansija i trezora BiH i resomog ministra.	Ured za reviziju dužan je, nakon što informira rukovoditelja revidirane institucije, izuzev ukoliko se time neće prouzročiti utjecaj na istragu, izvijestiti mjerodavna tijela za provođenje zakona kada postoje indicije o postojanju značajnih kršenja zakona. U takvim situacijama, Ured za reviziju je dužan informirati Ministarstvo financija i odgovornog ministra.
Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske	Zakon o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH
Član 24.	Član 17.
Informacije organima za sprovođenje zakona	(Konačni izvještaji)
1) Glavna služba za reviziju dužna je da organima za sprovođenje zakona, na njihov zahtjev, dostavi kopiju bilo kog javno objavljenog revizorskog izvještaja ili nekog njegovog dijela, kao i kopiju bilo kog dokumenta pribavljenog tokom sprovođenja procesa revizije. 2) U slučaju izražavanja negativnog revizorskog mišljenja o sprovedenoj finansijskoj reviziji, kopija dijela revizorskog izvještaja označenog nazivom "Izvještaj glavnog revizora", obavezno se dostavlja glavnom republičkom tužiocu Republike Srpske. 3) Sva druga pravila i procedure komunikacije između Glavne službe za reviziju i organa za sprovođenje zakona, kao i prava i obaveze strana učesnica u toj komunikaciji, utvrđuju se u formi protokola/sporazuma/memoranduma ili nekog drugog odgovarajućeg dokumenta potpisanog između tih strana.	(1) Ured je dužan dostaviti konačan izvještaj instituciji u kojoj je vršena revizija, kao i informaciju Skupštini i Vladi, u roku od 15 dana od dana dostavljanja primjedbi iz člana 16. (2) Ukoliko je izvještaj negativan, dostavlja se i Tužilaštvu. (3) Revidirana institucija dužna je u roku od 30 dana od dana prijema revizorskog izvještaja, dostaviti Uredu program mjera otklanjanja uočenih nedostataka. (4) U programu mjera iz stava 2 ovog člana navode se radnje koje su preduzete radi prevazilaženja propusta i nepravilnosti utvrđenih u revizorskom izvještaju, sa određenim rokovima i izvršiocima.
	Član 45
	(Povjerljive informacije)
	Informacije koje revizor dobije u toku obavljanja poslova revizije ne smije otkrivati, niti prenositi trećim licima, osim za obavljanje poslova Ureda, ili ako je zakonom dato pravo da otkrije ili prenese takve informacije.

Pored toga, bez obzira što u navedenim zakonima nisu detaljnije precizirane odgovornosti revizora u vezi s prijavljivanjem krivičnih djela, treba imati u vidu i opće odredbe krivičnih zakona, koje jasno definiraju obavezu prijavljivanja krivičnih djela od strane službenih i odgovornih osoba, ali i građana.

Zakonima o krivičnom postupku na nivoima BiH, entiteta i Brčko distrikta utvrđena je dužnost za službene i odgovorne osobe u svim organima (relevantnog nivoa vlasti), javnim preduzećima i ustanovama, da prijave krivična djela o kojima su obaviješteni ili za koja saznaju na neki drugi način. U takvim okolnostima, službena ili

odgovorna osoba će: preduzeti mjere kako bi se sačuvali tragovi krivičnog djela, predmeti na kojima je ili pomoću kojih je učinjeno krivično djelo i drugi dokazi o njima, te obavijestiti ovlaštenu službenu osobu ili tužilaštvo bez odlaganja.⁴⁰ Ovim zakonima je, također, propisano pravo svakog građanina da prijavi izvršenje krivičnog djela, kao i dužnost prijavljivanja činjenja krivičnog djela, s obzirom da neprijavlivanje krivičnog djela predstavlja krivično djelo.

U posljednje vrijeme, u Bosni i Hercegovini su se počeli razvijati novi modeli saradnje između tužilaštava i institucija za reviziju javnog sektora. Tako je na nivou FBiH, nakon održanog sastanka između glavnog tužioca FBiH i generalnog revizora FBiH, u toku 2016. godine kreirana lista kontakt-osoba, u svim kantonalnim tužilaštvima, koje su na raspolaganju Uredu za reviziju institucija FBiH kada imaju dilemu tokom provođenja revizije. Prema informacijama koje su prikupljene za potrebe ove Analize, slične inicijative ne postoje na drugim nivoima vlasti. Sporazum o profesionalnoj saradnji između Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske i Ministarstva unutrašnjih poslova Republike Srpske je već potpisan i uređuje pitanja saradnje između ove dvije institucije.

Neophodno je unaprijediti komunikaciju i saradnju između tužilaštava i VRI-a, uz poštovanje nezavisnosti, principa i profesionalnih standarda u oblastima u kojima djeluju.

2.3. POSTUPANJE TUŽILAŠTAVA U VEZI SA REVIZORSKIM IZVJEŠTAJIMA I NALAZIMA

Osnovno pravo i dužnost tužioca jeste otkrivanje i gonjenje počinitelja krivičnih djela. Po saznanju da postoje osnovi sumnje da je počinjeno krivično djelo, tužilac preduzima potrebne mjere u cilju njegovog otkrivanja, sprovođenja istrage, pronalaženja osumnjičenog, rukovođenja i nadzora nad istragom, kao i radi upravljanja aktivnostima ovlaštenih službenih lica u vezi s pronalaženjem osumnjičenog i prikupljanjem izjava i dokaza.

Kada tužioci ocijene da postoje osnovi sumnje, tada se, shodno zakonu o krivičnom postupku, donosi odluka o sprovođenju istrage u formi naredbe o sprovođenju istrage. Ova naredba, s jedne strane, predstavlja odluku tužioca o postojanju osnova sumnje, dok, s druge strane, predstavlja svojevršno planiranje istrage u njenoj početnoj fazi, te razradu istražne strategije i taktike koja će obezbijediti efikasno krivično gonjenje. Elementi koje mora sadržavati naredba o sprovođenju istrage jesu: podaci o počiniocu krivičnog djela ukoliko su poznati, opis djela iz kojeg proizlaze zakonska obilježja krivičnog djela, zakonski naziv krivičnog djela, okolnosti koje potvrđuju osnovu sumnje za sprovođenje istrage i postojeće dokaze. Tužilac će, u naredbi, navesti koje okolnosti treba istražiti i koje istražne radnje treba preduzeti.

U odnosu na izvještaje o provedenoj reviziji, postavlja se pitanje: "Koje vrste informacija izvještaj o provedenoj reviziji sadrži u kontekstu utvrđivanja osnova sumnje, odnosno donošenja naredbe o pokretanju istrage?"

Izvještaji VRI-a su pretežno zasnovani na knjigovodstvenoj dokumentaciji i njenoj analizi, a imajući u vidu status ove institucije, izvještaji predstavljaju zakonit dokaz – sam po sebi – u krivičnom postupku. Međutim, budući da uloga VRI-a nije utvrđivanje individualne odgovornosti određenih lica za nezakonite radnje, izvještaji o provedenoj reviziji najčešće mogu biti važna informacija, odnosno pokazatelj, uz priložene finansijske izvještaje koji su obuhvaćeni revizijom, na osnovu kojih tužilac može razmotriti da li postoje osnovi sumnje i identifikovati finansijsku i drugu dokumentaciju koju je potrebno dodatno ispitati. Često se koristi i analiza više revizorskih izvještaja u proteklom višegodišnjem periodu kako bi se ustanovilo da li određene nepravilnosti i kršenje zakona opisani u revizorskom nalazu, kumulativno, mogu indicirati zloupotrebu ili drugi oblik krivičnog djela.

Stoga, informacije sadržane u izvještajima revizije, a posebno uočene nepravilnosti, tužilaštva trebaju uporediti s odgovarajućim zakonskim odredbama i utvrditi ko je propustio da postupa, odnosno ko je postupao u

40 Članovi 213. i 214. Zakona o krivičnom postupku BiH (Službeni glasnik Bosne i Hercegovine, br. 3/03, 32/03, 36/03, 26/04, 63/04, 13/05, 48/05, 46/06, 76/06, 29/07, 32/07, 53/07, 76/07, 15/08, 58/08, 12/09, 16/09, 93/09 i 72/13); članovi 228. i 229. Zakona o krivičnom postupku FBiH (Službene novine FBiH, br. 35/03, 37/03, 56/03, 78/04, 28/05, 55/06, 27/07, 53/07, 9/09 i 12/10); članovi 221. i 222. Zakona o krivičnom postupku Republike Srpske (Službeni glasnik RS-a, broj 53/12); članovi 213. i 214. Zakona o krivičnom postupku Brčko distrikta BiH – prečišćeni tekst (Službeni glasnik BD-a BiH, br. 33/13).

preduzimanju određenih radnji koje su ocijenjene nepravilnim ili nezakonitim. Nakon toga je neophodno utvrditi da li navedene nepravilnosti, odnosno nezakonitosti, imaju obilježja nekog krivičnog djela.

Koji podaci će biti dovoljni tužilaštvu da ocijeni osnove sumnje zavisit će od slučaja do slučaja. Međutim, vrlo je malo vjerovatno da će izvještaj o provedenoj reviziji biti jedina informacija koja će dovesti do zaključka o osnovama sumnje. Procjena informacija sadržanih u revizorskim izvještajima iz ugla njihove upotrebljivosti od strane tužilaštava će biti prezentirana u nastavku ove Analize.

Tek će se istragom prikupiti činjenice čijom će se dubljom analizom i povezivanjem otkriti neki od oblika zloupotrebe, prevare ili pronevjere, kao i drugih koruptivnih radnji koje će činiti osnov za podizanje optužnice. Istraga će, u slučajevima kada je jedna od informacija za donošenje naredbe izvještaj o provedenoj reviziji, u velikoj mjeri biti usmjerena na analizu i prikupljanje dokaza o informacijama koje su sadržane u revizorskim nalazima. Pored toga, u ovoj fazi je bitno da se ostvari saradnja s nadležnom VRI-om kako bi se stekao uvid u dokumentaciju koja je prikupljena za vrijeme provođenja revizije, a koja je doprinijela utvrđivanju nepravilnosti i/ili nezakonitosti.

Moguće je identificirati četiri faze postupka kada je u pitanju odnos izvještaja o provedenoj reviziji i djelovanje tužilaštava po istim:

- Faza sprovođenja revizije i izrada izvještaja o provedenoj reviziji sa uočenim nepravilnostima;
- Faza ocjene osnova sumnje prema informacijama koje su sadržane u nalazima revizije u vezi s drugim informacijama u posjedu tužilaštva;
- Faza donošenja naredbe o sprovođenju istrage uz angažiranje ovlaštenih službenih lica i nastavak prikupljanja dokaza kroz finansijsku istragu, usmjeren ka dokumentaciji koja je korištena za izradu izvještaja o provedenoj reviziji; i
- Faza analize prikupljenih dokaza s aspekta ispunjenosti svih obilježja krivičnog djela i njegove pravne kvalifikacije radi utvrđivanja postojanja osnovane sumnje i donošenja odluke o podizanju optužnice ili naredbe o obustavi istrage.

Saradnja VRI-a i tužilaštava bi trebala biti najintenzivnija tokom istrage, kako bi informacije koje su prikupljene za vrijeme provođenja revizije usmjerile istragu.

Primjer: Nabavka usluga

Postoji širok spektar mogućih nelegalnih aktivnosti u segmentu javnih nabavki. Nepravilnosti u sprovedenim javnim nabavkama se često utvrđuju izvještajima o revizijama.

U jednom od primjera, u Izvještaju o reviziji finansijskih izvještaja s negativnim mišljenjem, VRI konstatira:

"Izbor najpovoljnijeg ponuđača na ime usluga marketinške kampanje (...) u ukupnom iznosu od 2.720.366 KM, za izradu Srednjoročne strategije (...) i za izradu operativnih programa (...) 510.000 KM, nije izvršen sukladno odredbama Zakona o javnim nabavama u BiH. Zaključenim ugovorima sa izabranim dobavljačima za izradu Strategije i operativnih programa regulirano je plaćanje obveze, prije izvršenja ugovorene usluge bez osiguranja odgovarajućeg instrumenta plaćanja, a evidentiranje obveze po navedenom temelju."

Ključne informacije koje ukazuju na nepravilnosti, odnosno nezakonitosti, koje mogu predstavljati krivično djelo iz navedenog paragrafa:

- Procedura nije bila sprovedena u skladu sa zakonom iako su iznosi značajni;
- Nije jasno da li je postojala stvarna potreba za navedenim uslugama;
- Plaćanje usluga je obavljeno prije izvršenja ugovorne usluge;

- Postoji mogućnost da je proizvedena šteta za budžet u iznosu od preko 3.000.000 KM.

Na osnovu ovih podataka, tužilaštva bi mogla kreirati tri scenarija koja bi upućivala na krivična djela:

- Nesavjestan rad u službi i/ili zloupotreba položaja i ovlaštenja od strane odgovornog lica za neprovođenje Zakona o javnim nabavkama;
- Primanje dara i drugih oblika koristi od strane lica zaposlenih u revidiranom subjektu; i
- Davanje dara i drugih oblika koristi od strane ugovorne strane licima zaposlenim u revidiranom subjektu.

Na osnovu navedenih informacija i mogućih scenarija, čini se da postoji dovoljno osnova sumnje da se donese naredba o provođenju istrage, te da se istraga usmjeri u pravcu pribavljanja dodatnih dokaza. U odnosu na bića sva tri krivična djela, bit će neophodno prikupiti dokaze koji se odnose na umišljaj, imovinsku korist i počinioca/e krivičnog/lh djela.

2.4. SARADNJA IZMEĐU TUŽILAŠTAVA I INSTITUCIJA ZA REVIZIJU JAVNOG SEKTORA U PROCESU OTKRIVANJA POČINILACA KRIVIČNOG DJELA U BiH, ZEMLJAMA REGIJE I EVROPSKE UNIJE

Saradnja između tužilaštava i institucija za reviziju javnog sektora u Bosni i Hercegovini se, u pravilu, ograničava na dostavljanje revizorskih izvještaja s negativnim mišljenjima nadležnim tužilaštvima. Ovakva saradnja je posljedica zakonskih rješenja i prakse.

U državama okruženja postoje drugačiji modeli saradnje između tužilaštava i revizorskih institucija. Tako je, npr. u Srbiji, Državna revizorska institucija dužna da, bez odlaganja, podnese zahtjev za pokretanje prekršajnog postupka, odnosno podnese krivičnu prijavu nadležnom organu, ako u postupku revizije otkrije materijalno značajne radnje koje ukazuju na postojanje elemenata prekršaja, odnosno krivičnog djela⁴¹. Slično rješenje postoji i u Crnoj Gori⁴² i Makedoniji⁴³, gdje su institucije za reviziju javnog sektora također dužne da, bez odlaganja, podnesu krivičnu prijavu ukoliko u postupku revizije utvrde da postoje osnovi sumnje da je učinjeno krivično djelo.

Prema Statutu Državnog ureda za reviziju Republike Hrvatske⁴⁴, Državni ured, na zahtjev pravosudnih tijela, dostavlja izvještaj o obavljenoj reviziji. Pored toga, izvještaj o obavljenoj reviziji u kojem je izraženo negativno revizorsko mišljenje, ili izvještaj u kojem opisana nepravilnost ukazuje na sumnju u postojanje obilježja kaznenog djela, Državni ured dostavlja Državnom odvjetništvu Republike Hrvatske odmah nakon što mišljenje postane konačno. Uz izvješće o obavljenoj reviziji, dostavljaju se i kopije dokumenata, koje potvrđuju opisane nepravilnosti.

U nekim drugim državama Evropske unije, saradnja između ureda za reviziju javnog sektora i tužilaštava je uređena potpisivanjem sporazuma o saradnji kojim se uređuju osnovna pitanja u vezi s nadležnostima ovih institucija. To je slučaj u Mađarskoj, Bugarskoj, Litvaniji i Poljskoj, gdje je fokus na saradnji stručnjaka s komplementarnim nadležnostima u zaštiti javnog interesa. U Poljskoj su za tu svrhu imenovani koordinatori u regionalnim uredima tužilaštava, kao i pravni savjetnici za saradnju s tužilaštvima u uredu za reviziju.

Tokom prvog konsultativnog sastanka o preliminarnim nalazima i preporukama Analize o korištenju revizorskih izvještaja od strane tužilaštava u otkrivanju i procesuiranju počinitelja krivičnih djela, održanog 10. 03. 2017. godine u hotelu "Europe" u Sarajevu, spomenut je model koji postoji u Švedskoj. Ovaj model funkcioniše na način da

41 Zakon o državnoj revizionoj instituciji (Službeni glasnik RS-a, br. 101/2005, 54/2007 i 36/2010).

42 Član 23., (1), Zakon o državnoj revizorskoj instituciji (Službeni list Republike Crne Gore, br. 28/04 od 29. 04. 2004., 27/06 od 27. 04. 2006., 78/06 od 22. 12. 2006., Službeni list Republike Crne Gore, br. 17/07 od 31. 12. 2007., 73/10 od 10. 12. 2010., 40/11 od 08. 08. 2011., 31/14 od 24. 07. 2014).

43 Član 35., Zakon o državnoj reviziji (Službeni glasnik Republike Makedonije, br. 66/10, 145/10, 12/14, 43/14, 154/15, 192/15 i 27/16).

44 Statut Državnog ureda za reviziju Republike Hrvatske, URBROJ: 613-01-01-15-1, Zagreb, 17. april 2015.

revizorska institucija, ukoliko identificira određene indicije o mogućem postojanju kriminalne aktivnosti, stupa u preliminarni kontakt s tužilaštvom i traži odgovore na pitanja koji bi joj mogli pomoći u daljnjem postupanju, ali pritom ne otkrivajući identitet lica niti detalje koji mogu uputiti na konkretnog počinioca navodnog kriminalnog ponašanja. Nakon prijema preliminarnog mišljenja tužilaštva o tome da li konkretne činjenice iz slučaja mogu upućivati na krivično djelo, revizorska institucija može tužilaštvu dostaviti informaciju o mogućem počinjenju krivičnog djela, uz dodatnu relevantnu dokumentaciju.

3. ISTRAŽIVANJE O KORIŠTENJU REVIZORSKIH NALAZA U TUŽILAŠTVIMA

Za potrebe ove Analize izvršen je uvid u 80% revizorskih izvještaja sa izraženim negativnim mišljenjem koji su objavljeni na *web* stranicama sva tri ureda za reviziju javnog sektora u periodu od 2010. do 2015. godine.

Ova Analiza je provedena sa svrhom da se utvrdi do koje mjere izdati negativni izvještaji VRI-a u BiH imaju elemente na osnovu kojih bi se mogle utvrditi indicije o osnovima sumnje, a koji su potrebni za postupanje nadležnih tužilaštava. Na ovaj način, usmjerena analiza pokušava da utvrdi efekte dostavljanja negativnih revizorskih izvještaja nadležnim tužilaštvima. Ova Analiza je provedena u svjetlu zaključka iz analize međunarodnih revizorskih standarda prema kojima svrha revizorskog izvještaja nije da utvrdi da li u nekoj instituciji ima kriminala ili ne, nego jednostavno predstavlja revizorovu stručnu ocjenu značajnosti (materijalnosti) uočenih pogreški.

3.1. STATISTIČKI PREGLED OBAVLJENIH REVIZIJA

Izvršen je uvid u sve revizorske izvještaje objavljene na *web* stranicama sva tri ureda za reviziju javnog sektora (BiH, FBiH i RS)⁴⁵ u periodu od 2010. do 2015. godine, kako bi se utvrdilo koliko je procesa revizije izvršeno, te kakva je struktura revizorskih mišljenja. Nakon toga su izdvojeni revizorski izvještaji u kojima je dato negativno mišljenje.

Primjenom analize informacija određenog broja slučajeva negativnih revizorskih mišljenja, utvrđeno je koji su najčešći razlozi za izdavanje negativnih mišljenja, te je izvršena ocjena upotrebljivosti revizorskih izvještaja za tužilaštva.

Na osnovu uvida u analizirane revizorske izvještaje, prije svega je utvrđen broj obavljenih revizija, a zatim i struktura revizorskih mišljenja.

VRSTA MIŠLJENJA	GODINA OBJAVLJIVANJA					
	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.
Ured za reviziju institucija BiH u periodu od 2010. do 2014. godine						
Pozitivna mišljenja	59	63	63	62	66	67
Mišljenja s rezervom	13	7	9	7	4	6
Suzdržavanje od mišljenja	0		1	1		1
Negativno mišljenje		3				
Ukupno revizija	72	73	73	70	70	74
Ured za reviziju institucija u FBiH – od 2010. do 2015. godine						
Pozitivna mišljenja				1	5	7
Mišljenja s rezervom	50	47	45	47	38	37
Suzdržavanje od mišljenja	1				1	
Negativno mišljenje	10	16	15	24	12	12
Ukupno revizija	61	63	60	72	56	59

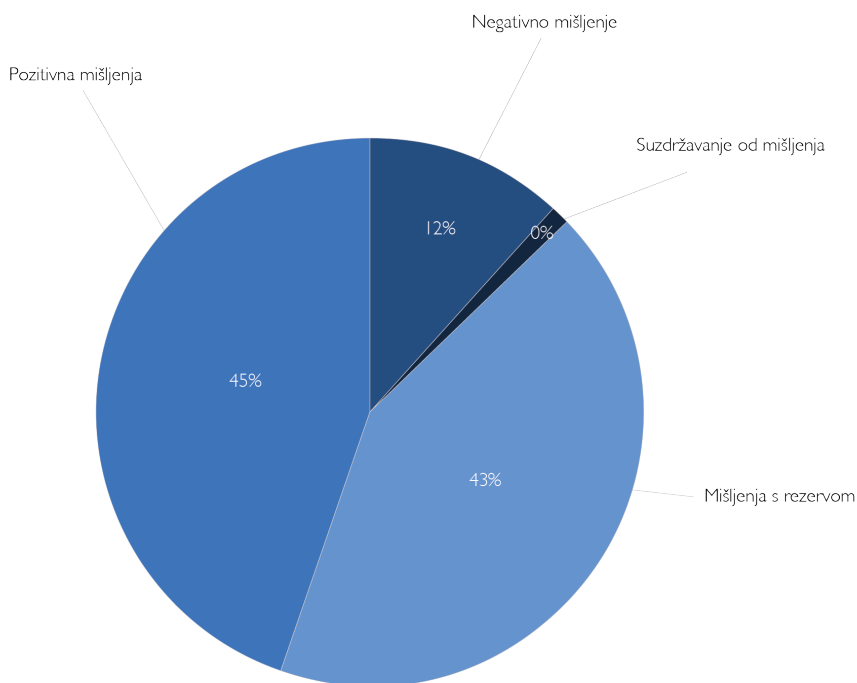
45 Nije vršena analiza za Brčko distrikt.

Glavna službe za reviziju RS-a – od 2010. do 2015. godine						
Pozitivna mišljenja	13	18	25	15	14	23
Mišljenja s rezervom	15	29	22	24	35	31
Suzdržavanje od mišljenja			0			
Negativno mišljenje		1	6	12	6	13
Ukupno revizija	54	57	56	57	51	65

Prethodna tabela prikazuje da je, u periodu od 2010. do 2015. godine, bilo ukupno 117 (12% od ukupnog broja) revizorskih izvještaja s negativnim mišljenjem.

Naredne tabele prikazuju objavljene revizorske izvještaje s negativnim mišljenjem po vrstama institucija i po godinama objavljivanja izvještaja:

Vrsta mišljenja (2010-2015.)



Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine

VRSTA INSTITUCIJE	GODINA OBJAVLJIVANJA NEGATIVNOG IZVJEŠTAJA	UKUPNO					
	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.	
Ministarstvo odbrane BiH		1					1
Ministarstvo vanjskih poslova BiH		1					1
Ministarstvo za ljudska prava i izbjeglice BiH		1					1
Ostala ministarstva i agencije	0	0	0	0	0	0	0
Ukupno	0	3	0	0	0	0	3

Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine

VRSTA INSTITUCIJE	GODINA OBJAVLJIVANJA NEGATIVNOG IZVJEŠTAJA	UKUPNO					
	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.	
Federalne institucije	1	2	3	6		3	15
Kantoni i kantonalne institucije	5	6	6	7	6	4	34
Vanbudžetski korisnici i općine		3	2	9		2	16
Javna preduzeća	4	5	4	2	4	3	22
Ukupno	10	16	15	24	12	12	87

Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske

VRSTA INSTITUCIJE	GODINA OBJAVLJIVANJA NEGATIVNOG IZVJEŠTAJA	UKUPNO					
	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.	
Ministarstva		1		1	1	1	4
Institucije RS-a				1		4	5
Javni fondovi RS-a				1			1
Općine				1	5	6	12
Javna preduzeća					1	2	3
UKUPNO	0	1	0	4	7	13	25

Prethodne tabele prikazuju da je u periodu od 2010. do 2015. godine objavljeno ukupno 115 revizorskih izvještaja s negativnim mišljenjem. Najviše negativnih mišljenja (87) dao je Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, u čijoj je nadležnosti i najveći broj subjekata koji podliježu reviziji. Ured za reviziju

institucija Bosne i Hercegovine je u promatranom razdoblju dao samo tri negativna mišljenja, a sva tri su data u 2011. godini.

3.2. ANALIZA NALAZA IZ REVIZORSKIH IZVJEŠTAJA SA NEGATIVNIM MIŠLJENJEM

U svrhu izrade ove Analize, razmotreni su nalazi iz određenih revizorskih izvještaja, te je utvrđeno koji su najčešći razlozi za izdavanje negativnih mišljenja.

Analizom su obuhvaćeni nalazi iz:

- revizorskih izvještaja Ureda za reviziju institucija Bosne i Hercegovine za 2011. godinu (tri izvještaja);
- revizorskih izvještaja Ureda za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine za razdoblje od 2010. do 2014. godine (77 izvještaja); i
- revizorskih izvještaja Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske za razdoblje od 2010. do 2014. godine (12 izvještaja).

Dakle, analizirani su nalazi iz 92 izvještaja od ukupno 117 objavljenih revizorskih izvještaja sa izraženim negativnim revizorskim mišljenjem (u daljnjem tekstu: negativni revizorski izvještaj), što čini 80% od ukupnog broja izvještaja i dokazuje da je formiran relevantan istraživački uzorak.

Analizom je utvrđeno da postoje četiri grupe nedostataka (nepravilnosti) usljed kojih su revizori davali negativno mišljenje:

GRUPA NEPRAVILNOSTI	Broj revizorskih izvještaja			
	Institucije BiH	Institucije FBiH	Institucije RS-a	UKUPNO
1. Nepravilnosti i nedostaci u vezi s donošenjem budžeta, budžetskim planiranjem, usklađivanjem budžeta, budžetskim izvještavanjem	0	44	4	48
2. Netačno prikazivanje stalnih sredstava, potraživanja i obaveza u finansijskim izvještajima	3	69	10	82
3. Nepravilnosti i nedostaci u korištenju budžetskih sredstava	3	38	9	50
4. Nepravilnosti i nedostaci u procesu javnih nabavki	2	36	6	44

Nepravilnosti, odnosno nedostatke, usljed kojih su revizori davali negativno mišljenje, analizirat ćemo po navedenim grupama i to u odnosu na svaki od ureda za reviziju:

a. **Nepravilnosti i nedostaci u vezi s donošenjem budžeta, budžetskim planiranjem, usklađivanjem budžeta, budžetskim izvještavanjem (nepostupanje u skladu sa zakonima o budžetu)**

Ovaj nalaz je evidentiran kod 19 institucija u FBiH (u 44 izvještaja), kao i u četiri institucije u RS-u (u četiri izvještaja).

Karakteristični nalazi ove vrste su:

- Vlada nije postupila u skladu sa zakonom u dijelu predlaganja izmjena Parlamentu;
- Nije postupljeno u skladu s odredbama Zakona o budžetima i Zakona o trezoru u dijelu sačinjavanja planova novčanih tokova, odobravanja tromjesečnih i mjesečnih planova,

- Nije postupljeno u skladu s odredbama Zakona o budžetima i Zakona o izvršavanju budžeta u dijelu sačinjavanja izvještaja o izvršenju Budžeta s propisanim analizama;
- Nisu poštovane odredbe Zakona o budžetima jer nije vršeno blagovremeno usaglašavanje rashoda s ostvarenim prihodima;
- Veliki broj izvršenih realokacija, te značajno prekoračenje pojedinačnih budžetskih pozicija, potvrđuje potpuno odsustvo planske funkcije.

b. Netačno ili nepotpuno prikazivanje stalnih sredstava, potraživanja i obaveza u finansijskim izvještajima (neusklađenost sa zakonom o računovodstvu)

Ovaj nalaz je evidentiran u 33 institucije u FBiH (u 69 izvještaja) i u 10 institucija u RS-u (u 10 izvještaja).

Karakteristični nalazi ove vrste su:

- U finansijskim izvještajima nije evidentiran dio obaveza u skladu sa Zakonom o budžetima i Uredbom o računovodstvu;
- Nisu provedeni zakonski propisi u vezi s rješavanjem pitanja imovine, potraživanja i obaveza institucija koje su u ranijem periodu prošle s federalnog na državni nivo;
- U finansijskim izvještajima nisu iskazane pozajmice date kantonima koje su odobrene Budžetom;
- Prihodi od zakupa poslovnog prostora su potcijenjeni za određeni novčani iznos KM za 2010. godinu, dok su za 2011. potcijenjeni za određen novčani iznos KM;
- Rashodi su potcijenjeni za iznos naknada po ugovorima o djelu;
- Popis stalnih sredstava, novčanih sredstava, obaveza i potraživanja nije izvršen u skladu sa odgovarajućim propisima.

c. Nepravilnosti i nedostaci u korištenju budžetskih sredstava

Ovaj nalaz je evidentiran kod 20 institucija u FBiH (u 38 izvještaja) i u devet institucija u RS-u (u devet izvještaja).

Karakteristični nalazi ove vrste su:

- Nedosljedna primjena zakona u dijelu odobravanja sredstava tekućih transfera u skladu s kriterijima utvrđenim programima utroška sredstava,
- Nisu provedene odredbe Zakona o budžetima, Zakona o izvršavanju budžeta FBiH i Odluke o kriterijima raspodjele finansijskih sredstava iz tekuće rezerve Budžeta,
- Nisu dosljedno primijenjeni pozitivni zakonski propisi u dijelu trošenja odobrenih budžetskih sredstava za naknade za rad članovima stručnih komisija, naknade po osnovu ugovora o djelu,
- Isplate za troškove mobilnih telefona nisu usaglašene sa internim aktom ministarstva,
- Korištenje službenih vozila i trošenje sredstava na ime reprezentacije nije potkrijepljeno odgovarajućim evidencijama i dokumentacijom na osnovu kojih se može potvrditi namjensko trošenje sredstava,
- Veći dio sredstava tekućih i kapitalnih pomoći, u vezi s Programima za omladinu i sport, dodjeljivan je mimo konkursa.

d. Nepravilnosti i nedostaci u procesu javnih nabavki (neusklađenost sa Zakonom o javnim nabavkama)

Ovaj oblik nepravilnosti evidentiran je kod 16 institucija u FBiH (u 36 izvještaja) i u šest institucija u RS-u (u šest izvještaja).

Karakteristični nalazi ove vrste su:

- Budžetski korisnici nisu dosljedno provodili odredbe Zakona o javnim nabavkama BiH;

- Nisu provedene procedure nabavki za pojedine robe i usluge, te su nabavke vršene na osnovu ranije zaključenih ugovora;
- Nije osigurano blagovremeno provođenje procedura javnih nabavki za pojedine realizirane tekuće izdatke;
- Uprava nije donijela Uputstvo o nabavci.

Analizom nalaza iz negativnih revizorskih izvještaja mogu se izvesti sljedeći zaključci:

Revizori su u svojim nalazima u negativnim revizorskim izvještajima, u pravilu, utvrđivali nepravilnosti ili neusklađenosti, odnosno greške i nedostatke. Ni u jednom slučaju revizorski nalazi ne sadrže formulacije koje, per se, ukazuju na postojanje osnova sumnje da je počinjeno krivično djelo, niti ukazuju na bilo kakav nastanak štete ili neopravdane koristi, ni na namjeru nekog fizičkog lica da nanese štetu budžetskom korisniku ili omogućiti sebi ili trećem licu sticanje neopravdane koristi. Ipak, određeni propusti mogu od interesa za detaljniju tužilačku analizu. Naprimjer:

- Najčešće nepravilnosti se odnose na kršenje zakona o budžetu, zakona o računovodstvu, zakona o javnim nabavkama i internih akata. Ove nepravilnosti otežavaju praćenje efikasnosti (učinkovitosti) budžetskih korisnika;
- Neizvršenje propisa je često administrativni propust, ali utiče na slabljenje sistema internih kontrola, što povećava rizik od prevare;
- Nedostaci u kvalitetu budžeta i neadekvatno planiranje također povećavaju rizik od prevare;
- Potcjenjivanje ili precjenjivanje ili neevidentiranje bilansnih pozicija utiče na tačnost finansijskih izvještaja. Iako nije nastala šteta za pravno lice, sigurno je da se na ovaj način povećava rizik od prevare (npr. sredstva mogu biti prodana po knjigovodstvenoj vrijednosti koja je potcijenjena);
- Naročito je povećan rizik od prevare kada je u pitanju davanje grantova, poticaja i realizacija nabavki.

Revizorski izvještaji daju određene informacije, ali se najčešće ne može donijeti tužilačka odluka samo na osnovu tih informacija. Ipak, revizorski izvještaji su značajan resurs za identifikaciju finansijskih i drugih dokumenata koje je potrebno dodatno ispitati, te u cjelini poslužiti kao polazna osnova za donošenje tužilačke odluke.

Većina nepravilnosti koje su utvrđene revizorskim nalazima odnosi se na računovodstvenu problematiku, pa je logično da tužioci teško mogu samostalno analizirati revizorske nalaze. Zbog toga bi tužioci, pri analizi revizorskih nalaza, morali imati pomoć ekonomsko/finansijskih stručnjaka, i izgraditi praksu komuniciranja sa vrhonom revizorskim institucijama u svrhu pribavljanja dokumentacija koja je bila osnov za donošenje revizorskog mišljenja i razjašnjenja revizorskih nalaza.

U tom smislu, neophodno je dodatno izgraditi kapacitete kako u tužilaštvima, tako i u VRI-ama, u svrhu osiguranja efikasne komunikacije informacija iz revizorskih izvještaja.

3.3. ISTRAŽIVANJE O POSTUPANJU TUŽILAŠTAVA

Za potrebe ove Analize prikupljeni su i analizirani podaci od tužilaštava o postupanju u krivičnim predmetima koji su otvoreni na osnovu revizorskih izvještaja. Obradom ovih podataka, utvrđen je dosadašnji način postupanja tužilaštava po revizorskim izvještajima, najčešće vrste istražnih i radnji provjera koje tužilaštva preduzimaju, kao i učinak tih radnji u smislu kvaliteta prikupljenih dokaza i efikasnosti postupka.

Za svaki izdvojeni negativni revizorski izvještaj utvrđeno je koje je tužilaštvo nadležno, a zatim je tom tužilaštvu poslan upitnik u kojem je trebalo dati odgovor na pitanje o tome šta je poduzeto po konkretnom revizorskom izvještaju. Anketa je provedena u osam tužilaštava⁴⁶ na koje se, po njihovoj mjesnoj nadležnosti, odnosi 58

46 Kantonalno tužilaštvo Sarajevo, Kantonalno tužilaštvo Zenica, Kantonalno tužilaštvo Tuzla, Kantonalno tužilaštvo Mostar, Kantonalno tužilaštvo Široki Brijeg, Okružno tužilaštvo Istočno Sarajevo, Okružno tužilaštvo Trebinje i Okružno tužilaštvo

revizorskih izvještaja kod 39 institucija. Prema podacima koji su prikupljeni za potrebe ove Analize, tužilaštvima je dostavljeno 12 revizorskih izvještaja.

Anketom su obuhvaćeni sljedeći revizorski izvještaji, prema nadležnostima tužilaštava:

BR.	TUŽILAŠTVO	Predmet revizorskog izvještaja	Godina objave	
1.	FEDERACIJA BIH	Budžet FBiH	2010., 2011., 2012., 2013., 2014., 2015.	
2.		Federalna agencija za autoceste	2009.	
3.		Federalno ministarstvo rada i socijalne politike	2011., 2012., 2013.	
4.		Federalno ministarstvo poljoprivrede	2012., 2013., 2014., 2015.	
5.		Federalno ministarstvo pravde	2013.	
6.		Federalno ministarstvo za pitanja boraca	2013.	
7.		Federalna uprava civilne zaštite	2013.	
8.		Federalno ministarstvo finansija	2015.	
9.		Budžet Kantona Sarajevo	2010., 2011., 2012., 2013., 2014., 2015.	
10.		JP Željeznice FBiH	2010., 2012., 2014.	
11.		GRAS Sarajevo	2009.	
12.		BH Airlines	2010., 2012., 2014.	
13.		RTV FBiH	2010., 2012., 2014.	
14.		Terminali FBiH	2012.	
15.		TUŽILAŠTVO ZENIČKO-DOBOJSKOG KANTONA (ZDK)	Općina Vareš	2011.
16.			Zavod za zdravstvo ZDK-a	2012.
17.			JP Grijanje Zenica	2009.
18.		TUŽILAŠTVO TUZLANSKOG KANTONA	Općina Gradačac	2013.
19.			Centralno grijanje Tuzla	2009.
20.		TUŽILAŠTVO HERCEGOVAČKO-NERETVANSKOG KANTONA (HNK)	Budžet HNK-a	2010., 2011., 2012.
21.			Općina Prozor-Rama	2011.
22.			Općina Konjic	2013.
23.			Vodovod Mostar	2009.
24.			HT Mostar	2010.
25.			Ceste Mostar	2014.
26.			Općina Čitluk	2013.
27.		TUŽITELJSTVO ŽUPANIJE ZAPADNOHERCEGOVAČKE (ŽZH)	Proračun Županije Zapadnohercegovačke	2009., 2010., 2011., 2012., 2013., 2014., 2015.
28.			Zavod za zdravstvo ŽZH-a	2015.
29.			Općina Ljubuški	2015.

Doboj.

30.	REPUBLIKA SRPSKA	OKRUŽNO TUŽILAŠTVO ISTOČNO SARAJEVO	Opština Istočni Stari Grad	2015.
31.			Opština Vlasenica	2014.
32.			JZU Bolnica Istočno Sarajevo	2015.
33.			Opština Istočno Novo Sarajevo	2015.
34.			Grad Istočno Sarajevo	2014.
35.			Opština Tmovo	2014.
36.		OKRUŽNO TUŽILAŠTVO TREBINJE	Opština Trebinje	2015.
37.			Opština Nevesinje	2015.
38.			JZU DZ Trebinje	2015.
39.		OKRUŽNO TUŽILAŠTVO DOBOJ	JZU DZ Derventa	2015.

Iz tabele se vidi da je anketa sprovedena u osam tužilaštava. Kao što je već rečeno, anketom je bilo obuhvaćeno 58 revizorskih izvještaja kod 39 institucija.

Može se konstatirati da su, u svih 12 slučajeva zaprimanja revizorskih izvještaja u tužilaštvima, preduzete radnje provjere, ali je samo u osam slučajeva, i to kod četiri tužilaštva, donesena naredba o provođenju istrage. U jednom slučaju donesena je odluka o neprovođenju istrage, a u pet slučajeva, u dva tužilaštva, donesena je i naredba o obustavi istrage.

Provjere su vršene na različite načine. U dva slučaja je angažiran vještak ekonomsko-finansijske struke, a u dva slučaja upućen je zahtjev službi revizije za dostavu dokumentacije. U dva tužilaštva, dat je nalog policiji da izvrši provjere. U jednom slučaju, za provjere je angažirana Finansijska policija. Može se reći da, ni u jednom slučaju, izvršene provjere nisu dale tužiocima nova saznanja. Samo u jednom tužilaštvu, i to u tri slučaja (u vezi s istim budžetskim korisnikom), tužilac je imao elemente za podizanje optužnice, što je rezultiralo jednom osuđujućom i dvjema oslobađajućim pravomoćnim presudama.

Iskazano u procentima, provjere se vrše u 100% zaprimljenih revizorskih izvještaja. U 75% slučajeva, od ukupnog broja dostavljenih izvještaja, donesena je naredba o provođenju istrage, ali optužnica je podignuta u samo 25% slučajeva. Pravomoćna osuđujuća presuda je donesena u 8,33% predmeta od ukupnog broja dostavljenih izvještaja (jedan predmet).

Kada se uzmu u obzir ovi podaci i nalazi analize informacija sadržanih u revizorskim izvještajima, **opravdano se postavlja pitanje efikasnosti postupanja po revizorskim nalazima i pristupa prema kojem se očekuje da tužilaštava otvaraju predmet po svim negativnim revizorskim izvještajima. Također, ovi podaci ukazuju i na potrebu dodatne obuke tužilaca u oblasti tumačenja i postupanja po informacijama iz revizorskih izvještaja i drugih informacija iz revizorskog postupka.**

Za potrebe ovog istraživanja, pored upitnika koji su se odnosili na postupanje po predmetima, obavljani su i strukturirani intervjui s tužiocima koji su postupali po revizorskim nalazima u svom radu. Strukturiranim intervjuima se, pored ostalih pitanja, nastojao utvrditi pristup i stavovi tužilaca o revizorskim nalazima, odnosno o korisnosti revizorskih nalaza za tužilaštva.

Izrađen je anketni upitnik koji je distribuiran glavnim tužiocima i tužiocima zaduženim za predmet po konkretnom revizorskom izvještaju. Rezultati anketnog upitnika potvrđuju ranije zaključke iz ovog dokumenta koji se odnose na postupanje tužilaštava po revizorskim izvještajima.

Prije svega, anketirana tužilaštva su saglasna da revizorski izvještaji ne daju dovoljno elemenata za utvrđivanje postojanja osnova sumnje i donošenje naredbe o provođenju istrage, kao i da nisu jasno utvrđene obaveze tužilaštava u vezi s negativnim revizorskim izvještajima. Rezultati potvrđuju da su tužilaštva, također, svjesna jaza između očekivanja javnosti o postupanju tužilaštava i općenito o djelovanju revizije javnog sektora. Tužilaštva prepoznaju potrebu uspostavljanja mehanizma za kreiranje liste prioriteta u odnosu na revizorske izvještaje s aspekta rizika postojanja krivičnog djela.

Većina anketiranih tužilaštava smatra da očekivanje, odnosno čak i zakonska obaveza, da tužilaštva razmatraju sve negativne revizorske izvještaje, ne osigurava efikasno korištenje tužilačkih niti policijskih resursa, te prepoznaju potrebu saradnje sa institucijama za reviziju javnog sektora.

Konačno, mišljenja tužilaca su podijeljena kada su u pitanju moguća rješenja (obaveza postupanja po revizorskim izvještajima revizije javnog sektora u kojima postoji negativno mišljenje i potreba za pristupom kompletnoj dokumentaciji koju revizor ima u svom dosjeu za pojedinu reviziju s negativnim mišljenjem), što se i moglo očekivati.

Također, **postoji potreba za dodatnom obukom tužilaca** u oblasti tumačenja i postupanja po informacijama iz revizorskih izvještaja i drugih informacija koje proizlaze iz revizorskog postupka.

Potrebno je naglasiti da se ovim nalazima ni u kom slučaju ne želi umanjiti vrijednost i važnost revizorskih izvještaja i njihove uloge u osiguranju zakonitosti i efikasnog funkcioniranja javnog sektora. Logično je da, u sistemu javnog sektora, najveći broj nepravilnosti nisu krivičnopravne prirode i da je važno da se takve nepravilnosti isprave i otklone, kao i da se spriječi njihovo ponavljanje. Međutim, posljedice koje krivična djela mogu ostaviti na sigurnost i stabilnost finansijskog upravljanja i upravljanja imovinom u javnom sektoru, zahtijevaju poseban oprez i proaktivno djelovanje u svim slučajevima kada se primijete indicije o postojanju krivičnog djela.

Zbog toga se opravdano postavlja pitanje efikasnosti postojećeg mehanizma komunikacije između institucija za reviziju javnog sektora i nadležnih tužilaštava, a posebno kada se uzme u obzir korištenje dostupnih resursa tužilaštava, s jedne strane, i VRI-a, s druge strane.

3.4. SASTANCI IZMEĐU TUŽILAŠTAVA I VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA U BiH U PROCESU IZRADE ANALIZE

U svrhu razmatranja pitanja koja nameće ova Analiza, preliminarnih nalaza i mišljenja, Projekat je organizirao dva konsultativna sastanka između tužilaštava i vrhovnih revizorskih institucija u BiH.

Prvi konsultativni sastanak je održan 10. 03. 2017., drugi sastanak održan je 31. 05. 2017., a treći 16. i 17. 10. 2017. godine. Na prvom sastanku su izneseni značajni komentari i stavovi učesnika, te oni koji su uzeti u obzir u izradi ovog Nacrta Analize. Jasno je naznačen mandat VRI-a, prema kojem otkrivanje krivičnih djela nije cilj ovih institucija. Navedeno je da VRI trebaju biti oprezni u čuvanju nezavisnosti i ne uplitati se u istrage i sudske postupke. Između ostalog, na sastanku je potvrđena spremnost tužilaštava i VRI-a za nastavak razgovora s ciljem kreiranja funkcionalnog mehanizma komunikacije i saradnje, u svrhu provedbe postojećih zakonskih obaveza i u skladu sa zakonima o reviziji i zakonima o krivičnom postupku na svim nivoima vlasti.

Stoga je organiziran drugi konsultativni sastanak, čija je glavna tema bio razgovor o mogućem mehanizmu komunikacije i saradnje. Iskazana spremnost je ohrabrujuća i pruža nadu da će se kreirati funkcionalan mehanizam saradnje, uz puno poštovanje nezavisnosti i standarda revizorske i tužilačke profesije, koji će imati značajne pozitivne efekte, kako u pogledu efikasnog otkrivanja i procesuiranja počililaca krivičnih djela, tako i u pogledu unapređenja rada, ekonomičnosti u korištenju resursa i jačanja povjerenja između javnosti i tužilaštava.

Tokom trećeg sastanka učesnici su upoznati s modelom komunikacije koji je razvijen između Državnog ureda za reviziju Švedske i tužilaštava u toj zemlji. Tokom tog sastanka učesnici iz BiH su prepoznali potrebu definiranja funkcionalnog mehanizma komunikacije na operativnom nivou kako bi se saznanja i informacije o indicijama o mogućim krivičnim djelima efikasno i pravovremeno razmjenjivale. Tada je zaključeno da ovaj mehanizam komunikacije može uključiti razvijanje internih procedura i imenovanje kontakt-osoba u tužilaštvima i vrhovnim revizorskim institucijama.

U aprilu i julu 2018. godine organizirani su sastanci između tužilaštava u FBiH i Ureda za reviziju institucija u FBiH (VRI FBiH). Na prvom sastanku, kojem su prisustvovali glavni tužioci u FBiH i generalni revizor FBiH konstatovano je da je u većini tužilaštava određen tužilac za saradnju sa VRI FBiH, identifikovana je nova praksa VRI FBiH – dostavljanje izvoda iz revizorskog izvještaja sa informacijama koje mogu biti od posebnog interesa za tužilaštvo, te je prihvaćena inicijativa generalnog revizora VRI FBiH da se organizuje poseban sastanak u

prostorijama VRI FBiH kojem će prisustvovati revizori i predstavnici tužilaštava, tužioci ovlašteni za saradnju sa VRI. Slijedom dogovorenog, na drugom sastanku je prezentiran rad VRI FBiH i aktuelni izazovi za tužilaštva. Učesnici su izrazili usaglašen stav da je neophodno raditi na izgradnji komunikacije i spremnost da pruže svoj doprinos unapređenju stanja u ovoj oblasti.

4. ZAKLJUČCI I PREPORUKE ZA BUDUĆE DJELOVANJE

Nalazi i zaključci Analize:

1. Postoji jaz u međusobnim očekivanjima tužilaštava, VRI-a i javnosti. Jaz u očekivanjima je posljedica međusobnog nerazumijevanja nadležnosti, nedovoljno iskorištenih zakonskih ovlasti i nedostatka proaktivne komunikacije između tužilaštava i VRI-a, i prema javnosti.
2. Revizorski izvještaji i nalazi se izrađuju u skladu sa revizorskim standardima i, u pravilu, ne sadrže formulacije koje, per se, daju osnov za tužilačku odluku da postoji ili ne postoji osnov sumnje da je počinjeno krivično djelo. Ipak, revizorski nalazi, uz relevantne finansijske izvještaje i drugu dokumentaciju koja je bila predmet revizije, mogu pružiti značajne polazne informacije za dalje postupanje tužilaštava. Ured za reviziju institucija u FBiH je, počev od 2018. godine, pokrenuo novu praksu da uz revizorski izvještaj dostavlja dokument sa posebno izdvojenim nalazima koji bi mogli biti od interesa za tužilaštva, što predstavlja primjer pozitivne prakse u komuniciranju revizorskih nalaza prema tužilaštvima.
3. Karakter izraženog revizorskog mišljenja – pozitivno, mišljenje s rezervom ili negativno revizorsko - se definiše u skladu sa revizorskim standardima i u naravi ne korespondira sa zakonskim kriterijima za utvrđivanje krivične, prekršajne ili građanske odgovornosti, odnosno ne ukazuje da li je do nepravilnog prikazivanja u izvještajima došlo zbog greške, zloupotrebe ili prevare. Stoga, dostavljanje revizorskih izvještaja sa izraženim negativnim mišljenjem tužilaštvima „po sili zakona“ ili uspostavljenoj praksi ne podrazumijeva nužno i postojanje osnova za tužilačko djelovanje. Ovakav pristup može dodatno doprinijeti zabuni i produbiti jaz u nerealnim očekivanjima.
4. Tužilaštva nisu dovoljno proaktivna u komunikaciji sa VRI-ama u svrhu razjašnjavanja revizorskih nalaza ili prikupljanja informacija i dokumentacije u vezi sa revizijom, koje su od interesa za donošenje tužilačke odluke i sprovođenje istrage u konkretnom predmetu.
5. Tužilaštva nemaju razvijene kapacitete koji će osigurati efikasnu i efektivno razmatranje i korištenje revizorskih nalaza u tužilaštvima. Neophodno je osigurati ekonomske stručnjake u tužilaštvima za podršku tužiocima i izgraditi kapacitete tužilaca za razumijevanje ekonomskih i revizorskih pojmova i nalaza.
6. Nadležnost VRI-a, utvrđena relevantnim zakonima o reviziji institucija i javnog sektora na nivou BiH, FBiH, RS i BD , uključuje „tradicionalne“ zadatke i vrste revizije. Međunarodni standardi i principi revizije javnog sektora, primjenjivi za date nadležnosti, dio su pravnog okvira u BiH. Iako nadležnost VRI-a primarno ne uključuje otkrivanje krivičnih dijela u vezi sa prevarom i korupcijom, postojeći pravni okvir za rad VRI-a, uz primjenu preuzetih međunarodnih standarda i primjenu zakona o krivičnom postupku, daju poluge za proaktivno djelovanje VRI-a i informisanje tužilaštava i drugih organa za provedbu zakona, u slučaju kada postoje indicije o značajnim kršenjima zakona ili sumnje da je počinjeno krivično djelo. Postoje pozitivni primjeri, ali u cjelini gledano ove ovlasti nisu u dovoljnoj mjeri iskorištene u praksi, i potrebno je jačanje kapaciteta VRI-a u ovoj oblasti.
7. Neophodno je osigurati funkcionalne mehanizme komunikacije između tužilaštava i VRI-a, uz međusobno uvažavanje principa za rad ovih institucija, koji su utvrđeni relevantnim zakonima i primjenjivim međunarodnim standardima.
8. Postoji deklarativno izražena spremnost od strane tužilaštava i VRI-a da jačaju međusobnu komunikaciju, što je rezultiralo učešćem svih VRI-a i tužilaštava u razmatranju uspostave komunikacijskih kanala i prijedloga preporuka za unapređenje stanja na sastancima koji su održani u toku 2017. i 2018. godine u organizaciji USAID-ovog Projekta pravosuđa u BiH. Važnost jačanja komunikacije i edukacije tužilaca i sudija o revizorskim nalazima i terminologiji prepoznata je u Akcionom planu za sprovođenje Strategije za borbu protiv korupcije u RS od

2018. do 2022. godine⁴⁷. Pored inicijalnih pozitivnih pomaka u odnosu na početno stanje, rezultati mogu izostati

ukoliko VSTV i tužilaštva ne osiguraju kontinuitet i proaktivno djelovanje u izgradnji pravosudnih kapaciteta i komunikacije sa VRI-ama.

9. Tužilaštva nedovoljno komuniciraju informacije o rezultatima razmatranja revizorskih nalaza prema javnosti i VRI-ama, što negativno utiče na percepciju o radu tužilaštava.

Preporuke

Preporuke koje su date u ovoj Analizi fokusiraju se na aktuelne izazove i moguća rješenja koja mogu doprinijeti unapređenju kvalitete korištenja revizorskih nalaza u otkrivanju i procesuiranju počinitelja krivičnih djela u okviru postojećeg pravnog okvira.

47 Akcioni Plan za sprovođenje Strategije za borbu protiv korupcije u RS od 2018. do 2022. godine usvojen je na sjednici Vlade RS od 22. 09. 2018. godine. U okviru ciljanog rezultata 2.2. - Povećati djelotvornost rada javnih tužilaštava i Službe za reviziju u detekciji i procesuiranju koruptivnih djela, i ciljanog rezultata 2.4. - Unaprijediti saradnju relevantnih aktera u detekciji, procesuiranju i kažnjavanju koruptivnih djela, planirane se konkretne aktivnosti za unapređenje kapaciteta tužilaca i saradnje između tužilaštava i VRI-a. Određen broj aktivnosti korespondira sa predloženim aktivnostima naznačenim u nacrtu ove Analize koja je bila prezentirana i razmatrana na sastancima između tužilaštava i VRI-a održanim u toku 2017. i 2018. godine.

MODEL KOMUNIKACIJE IZMEĐU TUŽILAŠTAVA I VRI-a	<p>U svrhu pune implementacije postojećih zakona za rad VRI-a i zakona o krivičnom postupku na relevantnim nivoima pravosuđa, tužilaštva i VRI-e bi trebali proaktivno razvijati funkcionalni model komunikacije, koji će osigurati kontinuiranu i pravovremenu razmjenu informacija i dokumentacije u vezi sa revizorskim nalazima i zapažanjima u procesu revizije, od interesa za otkrivanje prevara, korupcije i drugih krivičnih djela.</p>
	<p>Model komunikacije bi se trebao zasnivati na poštivanju principa rada tužilaštava i VRI-a koji su utvrđeni relevantnim zakonima i primjenjivim međunarodnim standardima. Model bi trebao integrisati i promovirati sljedeće aspekte komunikacije:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Povjerljivost, ▪ Dvosmjernost u komunikaciji, ▪ Blagovremenost i periodičnost, ▪ Poštivanje institucionalne nezavisnosti, ▪ Harmonizacija u pristupu izgradnji komunikacijskih kanala i praksi.
	<p>Potrebno je u potpunosti implementirati relevantne preporuke iz Izvještaja o kolegijalnom pregledu vrhovnih revizorskih institucija u BiH (2012), dijela 6.6. „ Odnosi sa tužilaštvima“, koji je sačinila SIGMA:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ „Da bi se upravljalo pogrešnim očekivanjima, tim preporučuje da VRI: ▪ Izrade nacrt dokumenta koji jasno objašnjava razliku između kršenja administrativnih zakona i propisa i krivičnih djela i predlože precizne procedure koje će primjenjivati revizori i rukovodstva u oba ova slučaja; ▪ Razgovarati sa nadležnim organima gonjenja o sadržaju takvog dokumenta, dogovoriti se o objašnjenjima i predloženim procedurama i formalizirati ovo memorandumom o razumijevanju ili sličnim dokumentom; ▪ Jasno iskomunicirati razliku između kršenja administrativnih zakona i propisa i krivičnih djela, i dogovorene procedure koje trebaju primjenjivati mediji i članovi parlamenta; ▪ Osigurati da se ovo pitanje uključi u moguće radionice koje se organiziraju za članove parlamenta i/ili medije; ▪ Uključiti relevantne informacije o broju slučajeva sumnje da je počinjeno krivično djelo u godišnji izvještaj o radu koji se dostavlja javnom tužitelju.“
	<p>Preporučuje se da VRI-e i tužilaštva sarađuju u procesu izrade dokumenta kojim se objašnjava razlika između krivičnog djela i drugih prekršaja, što je jedna od preporuka iz Izvještaja o kolegijalnom pregledu vrhovnih revizorskih institucija u BiH (2012).</p>
	<p>Preporučuje se donošenje smjernica ili drugog odgovarajućeg dokumenta za tužilaštva koji će sadržavati jasne proceduralne smjernice/uputstva za komunikaciju sa VRI-ama i revizorima.</p>

	<p>Redovno organizirati periodične sastanke između glavnih tužilaca i generalnih/glavnih revizora u cilju razmjene informacija i razmatranja pitanja od strateškog značaja (strateški nivo komunikacije).</p> <p>U cilju osiguranja hamoziranog pristupa i razmatranja aktuelnih pitanja na cijelom području BiH, poželjno je nastaviti praksu organizacije zajedničkih sastanaka, najmanje jednom godišnje, kojem će prisustvovati članovi Stalne komisije za efikasnost tužilaštava VSTV BiH, glavni tužioc i u BiH, članovi Koordinacionog odbora vrhovnih institucija za reviziju u BiH i generalni/glavni revizori koji djeluju na nivou BiH, FBiH, RS i BD.</p> <p>Potrebno je proaktivno djelovati i razvijati praksu direktnog komuniciranja između tužilaca i revizora, kao profesionalaca koji imaju komplementarne nadležnosti, uz međusobno poštivanje principa rada institucija u kojima djeluju (operativni nivo komunikacije).</p> <p>U skladu sa zakonskim ovlastima i obavezama, uspostaviti i razvijati praksu infomiranja tužilaštava o indicijama o značajnim kršenjima zakona i/ili sumnji o počinjenom krivičnom djelu koji su uočeni u toku procesa revizije, kako bi se osigurala pravovremenost postupanja i otkrivanja korupcije i drugih krivičnih djela.</p> <p>Kontinuirano raditi na praćenju rezultata komunikacije i proaktivno rješavati pitanja u vezi sa izazovima u komunikaciji.</p> <p>VRI-e i tužilaštva aktivni su nosioci planiranih aktivnosti za implementaciju strateških planova za borbu protiv korupcije koji su usvojeni na različitim nivoima vlasti. Poželjno je institucionalno i u okviru saradnje pratiti provedbu komplementarnih aktivnosti i, na strateškom nivou saradnje, redovno razmatrati izazove u vezi sa njihovom realizacijom (naprimjer, implementacija aktivnosti usmjerenih ka VRI-ama i tužilaštvima iz Akcionog plana za provedbu Strategije u borbi protiv korupcije u RS 2018-2022).</p> <p>Primjere dobre prakse, poput dostavljanja tužilaštvu posebnog dokumenta koji sadrži ključne informacije koje mogu biti od interesa za tužilaštva, uz revizorski izvještaj, potrebno je promovirati i razvijati na cijelom području BiH (ovaj primjer dobre prakse je identifikovan kao novina u radu Ureda za reviziju institucija u FBiH u 2018. godini).</p>
TUŽILAŠTVA	<p>Neophodno je osigurati upošljavanje ekonomskih stručnjaka u tužilaštvima, koji će pružati kontinuiranu podršku tužiocima pri razmatranju nalaza u revizorskim izvještajima i identifikaciji potreba za pribavljanjem dodatnih informacija i dokaza neophodnih za donošenje tužilačke odluke.</p> <p>Tužilaštva bi trebala proaktivno djelovati prema VRI-ama i revizorima prilikom razmatranja informacija iz revizorskih izvještaja, u slučaju kada su potrebna dodatna objašnjenja o revizorskim indicijama i nalazima, ili ukoliko je potrebna dokumentacija koja je pribavljena u procesu revizije. Funkcionalni model komunikacije, usaglašen između VRI-a i tužilaštava bi umnogome olakšao rad i unaprijedio efikasnost ovog procesa.</p> <p>Kroz međusobnu komunikaciju kontinuirano raditi na razvoju stručnih kapaciteta tužilaca u korištenju revizorskih nalaza i jačanju kapaciteta revizora da identifikuju indicije o značajnim kršenjima zakona, odnosno sumnje da postoji mogućnost da je u konkretnom slučaju izvršeno krivično djelo, što može biti od interesa za tužilaštva.</p> <p>Poželjno je da tema korištenje revizorskih nalaza i komunikacija sa VRI-ama i revizorima bude jedna od tema koje će se periodično razmatrati na sastancima proširenih kolegija glavnih tužilaca i/ili kolegija tužilaca u tužilaštvima, kako bi se osigurao kontinuitet u praćenju tužilačke prakse, identifikaciji i rješavanju aktuelnih izazova u ovoj oblasti.</p>

EDUKACIJA	<p>Kroz saradnju i komunikaciju povodom konkretnih informacija ili revizorskih nalaza tužioci i revizori međusobno razvijaju kapacitete. Tužioci će jačati kapacitete da bolje razumiju revizorske nalaze i identifikuju potencijalne počiniocce krivičnih djela, a revizori će izgraditi kapacitete da prepoznaju elemente krivičnog djela i indicije o značajnim kršenjima zakona koji mogu biti od značaja za tužilaštva.</p>
	<p>Pored toga, potrebno je u okviru progama edukacije Centara za edukaciju sudija i tužilaca u FBiH i RS provoditi kontinuiranu obuku tužilaca u oblasti korištenja revizorskih nalaza za otkrivanje počinilaca korupcije, zloupotreba u postupcima javnih nabavki i drugih krivičnih djela.</p>
	<p>U obuku je poželjno uključiti i stručne saradnike.</p>
	<p>Obuka tužilaca i stručnih saradnika bi trebala uključiti sljedeće teme: razumijevanje terminologije i pretraživanje revizorskih izvještaja; tipovi revizije, vrste revizorskih mišljenja i analiza revizorskih nalaza, identifikacija elemenata krivičnog djela i mogućih počinilaca, saradnja sa VRI-ama i revizorima, planiranje istrage, mehanizam podrške za prikupljanje dokaza i rad sa vještacima.</p>
	<p>Potrebno je razmotriti mogućnost organizacije zajedničkih obuka ili savjetovanja između tužilaštava i VRI-a na temu saradnje u korištenju revizorskih nalaza u cilju otkrivanju zloupotreba u upravljanju javnim sredstvima.</p>
	<p>Poželjno je, uz saradnju između relevantnih institucija i organizacija koje djeluju u oblasti edukacije tužilaca, stručnih saradnika, ekonomskih savjetnika u tužilaštvima, policijskih istražitelja i specijaliziranih ovlaštenih lica, i uz saradnju sa VRI-ama, organizirati zajedničke edukativne aktivnosti na temu analize i korištenja revizorskih izvještaja u otkrivanju počinilaca krivičnih djela.</p>
	<p>Preporučuje se uključivanje obuke za ekonomske savjetnike u tužilaštvima u godišnje programe Agencija za državnu službu/upravu.</p>
KOMUNIKACIJA SA JAVNOŠĆU	<p>U okviru komunikacije na strateškom nivou, potrebno je razmatrati aktuelna pitanja u vezi sa jačanjem svijesti javnosti i profesionalne zajednice o bitnim karakteristikama mandata VRI-a i tužilaštava, kao i druga relevantna pitanja od značaja za transparentno informisanje javnosti i smanjenje jaza u očekivanjima.</p>
	<p>Sva tužilaštva u BiH bi trebala u svojim godišnjim izvještajima redovno informisati o rezultatima postupanja u vezi sa zaprimljenim revizorskim izvještajima, korištenju revizorskih nalaza uopćeno i o saradnji sa VRI-ama i revizorima i, ove informacije redovno komunicirati prema VRI-ama i javnosti.</p>
	<p>Institucije za reviziju javnog sektora bi trebale, u svojim godišnjim izvještajima, prema nadležnim zakonodavnim tijelima, dostavljati informacije o saradnji i oblicima saradnje s nadležnim tužilaštvima, kao i naporima koje ove institucije poduzimaju u pogledu otkrivanja zloupotrebe javnih sredstava.</p>
	<p>Tužilac, pri razmatranju izvještaja o reviziji subjekata iz javnog sektora, treba prvo da utvrdi o kojoj vrsti revizije je riječ (reviziji finansijskih izvještaja, reviziji usklađenosti, revizija učinka...), što je vidljivo iz samog naziva revizorskog izvještaja. Revizija usklađenosti se po pravilu obavlja istovremeno sa revizijom finansijskih izvještaja. U tom slučaju prvi dio revizorskog izvještaja se odnosi na reviziju finansijskih izvještaja, a drugi dio se odnosi na reviziju usklađenosti.</p>
	<p>Forma i sadržaj revizorskih izvještaja su standardizovani, što olakšava njihovu analizu i razmatranje od strane raznih korisnika.</p>
	<p>Najbolji efekti razmatranja revizorskih izvještaja u cilju identifikovanja indikatora krivičnog djela, radi donošenja tužilačke odluke, mogu se postići selekcijom značajnih pitanja. Na taj način se izbjegava analiziranje ukupnog sadržaja izvještaja. Pri tome je važno znati, da su sva relevantna pitanja zbog kojih je izraženo negativno mišljenje navedena i opisana u pasusu „Osnov za negativno mišljenje“ i u tačkama revizorskog izvještaja koje su navedene u tom pasusu.</p>

	<p>U cilju identifikovanja eventualnih indikatora prevare i korupcije, pored navedenih dijelova revizorskog izvještaja, potrebno je pažljivo razmotriti pasus „Ključna pitanja revizije“, kao i date preporuke u izvještajima o reviziji usklađenost i izvještajima o reviziji učinka.</p>
	<p>Primjer: revizijom učinka je utvrđeno da su najpovoljnije cijene višestruko veće od tržišnih cijena. Nabavka robe, radova i/ili usluga po znatno višim cijenama od tržišnih može biti indikator korupcije. No, s obzirom da je postupak javne nabavke proveden u skladu s odredbama Zakona o javnim nabavkama i usvojenim procedurama i da su sve transakcije u vezi s javnim nabavkama dokumentovane validnim knjigovodstvenim ispravama, pravilno evidentirane u knjigovodstvenoj evidenciji i objelodanjene u finansijskim izvještajima, u skladu s primjenjivim okvirom, potencijalni problem (indikator korupcije) je moguće identifikovati samo revizijom učinka.</p>
	<p>Jedan od mogućih načina razmatranja revizorskih izvještaja od strane tužioca, uz podršku finansijskog stručnjaka, podrazumijeva sljedeće korake:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ analiza pasusa „Osnov za negativno mišljenje“; ▪ analiza sadržaja svih referentnih tačaka iz pasusa „Osnov za negativno mišljenje“; ▪ analiza pasusa „Ključna pitanja revizije“; ▪ analiza datih preporuka (u izvještaju o reviziji usklađenosti i izvještaju o reviziji učinka“); ▪ izrada rezimea analize.
	<p>Analiza pasusa „Osnov za negativno mišljenje“</p> <p>Pažljivom analizom ovog pasusa, moguće je utvrditi da li je negativno mišljenje u revizorskom izvještaju izraženo zbog: kršenja zakona, pogrešne primjene MRS i MSFI ili zbog administrativne greške.</p>
	<p>Analiza referentnih tačaka iz pasusa „Osnov za negativno mišljenje“</p> <p>Analizom referentnih tačaka iz pasusa „Osnov za negativno mišljenje“, tužilac može utvrditi da li razlozi zbog kojih je izraženo negativno mišljenje (kršenje zakona, pogrešna primjena MRS i MSFI ili administrativna greška) sadrže indicije potencijalnog krivičnog djela.</p>
	<p>Analiza pasusa „Ključna pitanja revizije“</p> <p>Ključna pitanja revizije su pitanja koja su, po revizorovoj profesionalnoj procjeni, od najveće važnosti u reviziji finansijskih izvještaja, a koja ne utiču na vrstu mišljenja i kao takva nisu obuhvaćena pasusom „Osnov za negativno mišljenje“. To su pitanja o kojima je revizor komunicirao sa članovima uprave subjekta revizije, pitanja koja zahtijevaju posebnu revizorsku pažnju i pitanja od najveće važnosti u reviziji.</p> <p>Revizor može odlučiti da nema ključnih revizorskih pitanja. Međutim, ukoliko odluči da ima ključnih revizorskih pitanja, dužan je da ih navede i opiše u pasusu „Ključna pitanja revizije“. Opis ključnih pitanja revizora treba da bude specifičan za subjekta revizije i razumljiv svim korisnicima revizorskog izvještaja.</p> <p>Ukoliko revizorski izvještaj sadrži ključna pitanja revizije, ona bi obavezno trebala biti predmet analize od strane tužioca. Njihovom analizom, je moguće identifikovati određena pitanja koja zahtijevaju dodatna ispitivanja u cilju rasvjetljavanja eventualnih indicija prevare i korupcije.</p>

Analiza datih preporuka (u izvještaju o reviziji usklađenosti i izvještaju o reviziji učinka“)

Izvještaj o reviziji usklađenosti i izvještaj o reviziji učinka, po pravilu, sadrže preporuke revizora upravi revidiranog subjekta. Cilj tih preporuka je otklanjanje utvrđenih neusklađenosti u poslovanju subjekta revizije, odnosno efektivnije, efikasnije i ekonomičnije korišćenje resursa subjekta revizije učinka.

Pažljivom analizom datih preporuka, moguće je identifikovati eventualne indicije kršenja zakona, zloupotrebe službenog položaja ili ovlašćenja, nesavjesnog rada u službi i sl.

Izrada rezimea analize

Nakon provedene analize gore navedenih segmenata revizorskog izvještaja potrebno je izraditi, uz podršku finansijskog stručnjaka, rezime koji predstavlja rekapitulaciju sažetih rezultata analize u smislu odgovora na sljedeća pitanja:

Osnov za negativno mišljenje	DA/NE	Referentna tačka br.	Indicije potencijalnog KD	
			DA/NE	Član KZ (ako je odgovor „DA“)
1. Kršenje zakona				
2. Pogrešna primjena MRS i MSFI				
3. Administrativna greška				

Ukoliko pasus „Osnov za negativno mišljenje“ sadrži više razloga zbog kojih je izraženo negativno mišljenje, potrebno je dati odgovore na pitanja navedena u ovoj tabeli, za svaki razlog posebno;

Analiza pasusa „Ključna pitanja revizije“ i preporuka datih u izvještaju o reviziji usklađenosti i izvještaju o reviziji učinka, treba da rezultira odgovorima na slična pitanja.

Nakon završene analize naprijed navedenih dijelova revizorskog izvještaja i definisanih odgovora na relevantna pitanja, tužilac bi mogao donijeti odluku o tome da li će provoditi dalje istražne radnje.

Ukoliko, zbog korišćenja standardizovane i stručne terminologije ili nedostatka podataka i informacija, tužilac, nakon izvršene analize, nije u mogućnosti da jasno utvrdi da li postoje indicije da nepravilnosti prezentovane u revizorskom izvještaju predstavljaju krivično djelo, potrebno je o tim pitanjima obaviti razgovor sa revizorom i nakon tog razgovora donijeti odgovarajuću odluku.

PRILOG

PREGLED REVIZORSKIH IZVJEŠTAJA SA IZRAŽENIM NEGATIVNIM MIŠLJENJEM KOJI SU KORIŠTENI U SVRHU ANALIZE, PREMA GRUPAMA UOČENIH NEPRAVILNOSTI

- a. Nepravilnosti i nedostaci u vezi donošenja budžeta, budžetskog planiranja, usklađivanja budžeta, budžetskog izvještavanja

Ured za reviziju institucija u FBiH

Revidirana institucija	Godina objavljivanja izvještaja
Federacija Bosne i Hercegovine - budžet	2010, 2011, 2012, 2013, 2014
Federalno ministarstvo rada i soc politike	2011, 2012, 2013
Federalno ministarstvo poljoprivrede	2012, 2013, 2014, 2015
Federalno ministarstvo pravde	2013
Federalna uprava civilne zaštite	2013
Kanton Sarajevo - budžet	2010, 2011, 2012, 2013, 2014
Srednjobosanski kanton - budžet	2010, 2011, 2012, 2013, 2014
Općina Vareš	2011
Općina Gradačac	2013
Općina Konjic	2013
Zapadnohercegovački kanton - budžet	2010, 2011, 2012, 2013, 2014
Općina Čitluk	2013
Općina Fojnica	2013
Općina Travnik	2013
Općina Vitez	2013
Općina Gornji Vakuf	2013
Općina Busovača	2011
Unsko sanski kanton - budžet	2010, 2011, 2012, 2013, 2014
Općina Bos Grahovo	2013

Glavna služba za reviziju javnog sektora RS

Revidirana institucija	Godina objavljivanja
Ministarstvo porodice, omladine i sporta	2011
Ministarstvo poljoprivr i šumarstva	2014
Grad Istočno Sarajevo	2014
Općina Tmovo	2014

- b. Netačno ili nepotpuno prikazivanje stalnih sredstava, potraživanja i obaveza u finansijskim izvještajima (neusklađenost sa Zakonom o računovodstvu)

Ured za reviziju institucija BiH

Revidirana institucija	Godina objavljivanja izvještaja
Ministarstvo odbrane BiH	2011
Ministarstvo vanjskih poslova BiH	2011
Ministarstvo za ljudska prava i izbjeglice BiH	2011

Ured za reviziju institucija u FBiH

Revidirana institucija	Godina objavljivanja izvještaja
FBiH - budžet	2010, 2011, 2012, 2013, 2014
Federalno ministarstvo rada i soc politike	2011, 2012, 2013
Federalno ministarstvo poljoprivrede	2012, 2013, 2014
Federalno ministarstvo pravde	2013
Federalno ministarstvo za pitanja boraca	2013
Federalna uprava civilne zaštite	2013
Kanton Sarajevo - budžet	2010, 2011, 2012, 2013, 2014
Javno preduzeće Željeznice BiH	2010, 2012, 2014
BH Airlines	2010, 2012, 2014
Radiotelevizija FBiH	2010, 2012, 2014
Terminali FBiH	2012
Srednjobosanski kanton - budžet	2010, 2011, 2012, 2013, 2014
Općina Vareš	2011
Zavod za zdravstvo Zeničko-dobojskog kantona	2012
Općina Gradačac	2013
Hercegovačko-neretvanski kanton	2010, 2011, 2012
Općina Prozor Rama	2011
Općina Konjic	2013
HT Mostar	2010
Ceste Mostar	2014
Zapadnohercegovački kanton - budžet	2010, 2011, 2012, 2013, 2014
Općina Čitluk	2013
Općina Fojnica	2013
Općina Travnik	2013
Općina Vitez	2013
Općina Gornji Vakuf	2013
Općina Busovača	2011
Unsko sanski kanton- budžet	2010, 2011, 2012, 2013, 2014
Služba za zapošljavanje Unsko-sanskog kantona	2012
Livanjski kanton (Kanton 10) - budžet	2011, 2012, 2013, 2014
Općina Tomislavgrad	2013

Općina Bosansko Grahovo	2013
-------------------------	------

Glavna služba za reviziju javnog sektora RS

Revidirana institucija	Godina objavljivanja izvještaja
Ministarstvo porodice, omladine i sporta	2011
DZ M.Stojanović Laktaši	2013
Fond zdravstvenog osiguranja	2013
Ministarstvo poljoprivrede i šumarstva	2013, 2014
Opština Oštra Luka	2014
Javno preduzeće Željeznice RS	2014
Opština Vlasenica	2014
Grad Istočno Sarajevo	2014
Opština Tmovo	2014

- c. Nepravilnosti i nedostaci u korištenju budžetskih sredstava (nedostatak kriterija za transfere i grantove, neprincipijelno korištenje budžetskih rezervi, prekoračenja u isplata naknada zaposlenima i ugovora o djelu)

Ured za reviziju institucija BiH

Revidirana institucija	Godina objavljivanja izvještaja
Ministarstvo vanjskih poslova BiH	2011
Ministarstvo za ljudska prava i izbjeglice BiH	2011

Ured za reviziju institucija u FBiH

Revidirana institucija	Godina objavljivanja izvještaja
FBiH - budžet	2010, 2011, 2012, 2013, 2014
Federalno ministarstvo rada i socijalne politike	2011, 2012, 2013
Federalno ministarstvo poljoprivrede	2012, 2013, 2014
Federalno ministarstvo za pitanja boraca i invalida odbrambeno oslobodilačkog rata	2013
Federalna uprava civilne zaštite	2013
Kanton Sarajevo - budžet	2010, 2011, 2012, 2013, 2014
Srednjobosanskog kantona	2010
Općina Vareš	2011
Općina Gradačac	2013
Hercegovačko-neretvanski kanton – budžet	2010, 2011, 2012
Općina Prozor Rama	2011
Općina Konjic	2013
Ceste Mostar	2014
Zapadnohercegovački kanton - budžet	2010, 2011, 2012, 2013, 2014
Općina Čitluk	2013
Općina Fojnica	2013

Općina Travnik	2013
Općina Vitez	2013
Općina Busovača	2011
Služba za zapošljavanje Unsko-sanskog kantona	2012

Glavna služba za reviziju javnog sektora RS

Revidirana institucija	Godina objavljivanja izvještaja
Ministarstvo porodice, omladine i sporta	2011
DZ M.Stojanović Laktaši	2013
Fond zdravstvenog osiguranja	2013
Ministarstvo poljoprivrede i šumarstva	2013
Ministarstvo poljoprivrede i šumarstva	2014
Opština Oštra Luka	2014
Javno preduzeće Željeznice RS	2014
Opština Vlasenica	2014
Grad Istočno Sarajevo	2014
Opština Tmovo	2014

d. Nepravilnosti i nedostaci u procesu javnih nabavki (neusklađenost sa Zakonom o javnim nabavkama)

Ured za reviziju institucija BiH

Revidirana institucija	Godina objavljivanja izvještaja
Ministarstvo vanjskih poslova BiH	2011
Ministarstvo za ljudska prava i izbjeglice BiH	2011

Ured za reviziju institucija u FBiH

Revidirana institucija	Godina objavljivanja izvještaja
FBiH - budžet	2010, 2011, 2012, 2013, 2014
Federalno ministarstvo poljoprivrede	2012, 2013, 2014
Federalno ministarstvo pravde	2013
Federalna uprava CZ	2013
Budžet Kanton Sarajevo	2010, 2011, 2012, 2013, 2014
Javno preduzeće Željeznice BiH	2010, 2012, 2014
RTV FBiH	2010, 2012, 2014
Srednjobosanski kanton - budžet	2010, 2011, 2012, 2013, 2014
Općina Vareš	2011
Hercegovačko-neretvanski kanton - budžet	2010, 2011, 2012
Općina Prozor Rama	2011
Općina Konjic	2013
HT Mostar	2010
Ceste Mostar	2014

Zapadnohercegovački kanton - budžet	2014
Općina Fojnica	2013

Glavna služba za reviziju javnog sektora RS

Revidirana institucija	Godina objavljivanja izvještaja
Ministarstvo porodice, omladine i sporta	2011
DZ M.Stojanović Laktaši	2013
Opština Oštra Luka	2014
Opština Vlasenica	2014
Grad Istočno Sarajevo	2014
Opština Tmovo	2014