

Mr Ivana Rakić
Istraživač saradnik
Institut za uporedno pravo u Beogradu

Pregledni naučni rad
UDK: 336.126.55(497.5)

EKSTERNA REVIZIJA U JAVNOM SEKTORU – PRIMER HRVATSKE

Apstrakt

U radu se daje prikaz eksterne revizije u Republici Hrvatskoj koja se ogleda u radu Državnog ureda za reviziju koji je osnovan 1994. godine kao nezavisno telo, odgovorno parlamentu. Državni ured za reviziju je član INTOSAI i ima ugled nezavisne i efikasne revizorske institucije, posebno zato što je njegov položaj sada učvršćen Ustavom, nakon izmena iz 2010. godine, i zato što Zakon o Državnom uredu za reviziju obezbeđuje njegovu institucionalnu, funkcionalnu i finansijsku nezavisnost. Od Hrvatske se očekuje da prilikom obavljanja eksterne revizije Državni ured nastavi da primenjuje INTOSAI standarde i da obezbedi stalnu obuku državnih revizora kako bi se eksterna revizija obavljala u skladu sa Međunarodnim standardima za reviziju i najboljom evropskom praksom. Potrebno je ipak uložiti značajne napore da se ojača organizacija i da se uveća uticaj eksterne revizije, unapređivanjem mehanizama za praćenje učinaka revizije i kontrole kvaliteta rada Državnog ureda.

Ključne reči: eksterna revizija, državna revizija, finansijska kontrola, javni sektor, Hrvatska, EU.

1. Uvodna razmatranja

U okviru procesa pristupanja Evropskoj uniji, Hrvatska je u junu 2011. godine službeno zatvorila sva poglavlja pretpristupnih pregovora za članstvo u EU, uključujući Poglavlje 32 – Finansijska kontrola, pošto je procenjeno da je Hrvatska sposobna da preuzme obaveze koje proizlaze iz članstva i da je u mogućnosti da sprovede i primeni pravne tekovine EU. Poglavlje 32. privremeno je zatvoreno još u julu 2010. godine, ali je Komisija EU nastavila da redovno prati položaj i aktivnosti Državnog ureda za reviziju i napredak u oblasti eksterne revizije i da ocenjuje spremnost Hrvatske da uspešno upravlja javnim sredstvima, a posebno sredstvima iz EU fondova.

Oblast eksterne revizije se sagledava u okviru Poglavlja 32, tako što se analizira institucionalni i pravni okvir za eksternu reviziju, uspostavljanje nezavisne i funkcionalne vrhovne revizorske institucije (VRI), praksa obavljanja revizije i sprovođenje mišljenja i preporuka VRI. Na taj način se prati izgradnja kapaciteta i stvaranje ambijenta odgovorne javne uprave kako bi se uspostavio sistem zakonitog, transparentnog i efikasnog korišćenja sredstava iz EU fondova. Eksterna revizija je najvažniji mehanizam institucionalne kontrole izvršenja budžeta, a nezavisna VRI je osnovni uslov za formiranje javne odgovornosti svih budžetskih korisnika za upravljanje javnim finansijama i važan činilac u sprečavanju i otkrivanju korupcije.

Regulisanje eksterne revizije u javnom sektoru izuzetno je važno za sprečavanje korupcije, jer revizori mogu da utvrde da li je postupanje državnih organa u skladu sa utvrđenim standardima finansijskog izveštavanja i računovodstvenim standardima i da na vreme utvrde pokazatelje zloupotrebe, znakove upozorenja i činioce koji utiču na korupciju. Ovi načini sprečavanja korupcije ključni su mehanizmi kojima se obezbeđuje pravilno korišćenje javnih resursa u smislu zakonitosti, regularnosti, efikasnosti i ekonomičnosti, tako da u slučaju nepostojanja odgovarajuće eksterne revizije javna sredstva mogu biti zloupotrebljena. Značaj eksterne revizije naročito dolazi do izražaja u uslovima (svetske) ekonomske krize, kada VRI ostvaruju specifičnu ulogu u kontroli trošenja budžetskih sredstava, a upravljanje budžetskim sredstvima privlači ogromnu pažnju građana. Država je tada posebno odgovorna prema svojim građanima i ima obavezu da im objasni kako se koriste javna sredstva i kako to doprinosi

pružanju kvalitetnijih javnih usluga. Revizijom javnih rashoda utvrđuje se na koji način se troše budžetska sredstva i da li se ona troše namenski, čime se uspostavlja disciplina u trošenju javnih resursa, što je veoma važno i predstavlja prvi korak ka ublažavanju posledica ekonomske krize.¹

Prema Limskoj deklaraciji o smernicama za pravila revizije, eksterna revizija je neophodan element kontrolnog sistema u javnom sektoru čiji je cilj utvrđivanje odstupanja od usvojenih standarda i od načela zakonitosti, ekonomičnosti, efektivnosti i efikasnosti upravljanja javnim sredstvima, kako bi se na vreme preduzele korektivne mere u pojedinačnim slučajevima, a odgovorne strane naterale da prihvate odgovornost, kao i da bi se na vreme obezbedila nadoknada ili preduzele mere za sprečavanje takvih prekršaja ili barem za ublažavanje prekršaja.²

U oblasti eksterne revizije ne postoje propisi EU koje je potrebno preneti u domaće pravo, pošto se obaveze država u toj oblasti odnose na usvajanje opšteprihvaćenih međunarodnih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI) i najbolje prakse EU, u cilju unapređenja sistema upravljanja javnim sredstvima i kontrole tog sistema.³

2. Međunarodni standardi

Eksterna revizija je najvažniji mehanizam koji poreskim obveznicima omogućava da provere kako vlada koristi javna sredstva, zbog čega je u uporednom pravu prihvaćeno rešenje osnivanja nezavisnih vrhovnih revizorskih institucija koje imaju zadatak da ispituju trošenje sredstava iz budžeta i drugih javnih sredstava, odnosno da ispituju zakonito i efikasno

¹ Više o ovoj ulozi VRI i o ulozi VRI u sprečavanju korupcije v. N. Sándor, „*The role of Supreme Audit Institutions in fight against the consequences of financial and economic crisis: A theoretical approach*“, u: *Crisis Aftermath: Economic policy changes in the EU and its Member States*, Conference Proceedings, Szeged, University of Szeged, 2012, 270-282; M. Borge, *The role of Supreme Audit Institutions (SAIs) in Combating Corruption*, 9th International Anti-Corruption Conference, Durban, October 1999, http://9iacc.org/papers/day4/ws2/dnld/d4ws2_mborge.pdf, 20.01.2013, 3 i dalje.

² V. Poglavlje 1. Limske deklaracije (*Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*).

³ Više v. A. Rabrenović, *Financial Accountability as a Condition for EU Membership*, Institute of Comparative Law, Belgrade, 2009, 167-168.

korišćenje javnih fondova.⁴ Okvir Međunarodnih standarda VRI sastoji se od dokumenata koje je usvojio Kongres Međunarodne organizacije VRI (INCOSAI), s ciljem regulisanja profesionalnih standarda rada vrhovnih revizorskih institucija.⁵

Dokumenti ISSAI okvira su razvrstani u četiri nivoa – *Nivo 1*: Osnovni principi, sadržani u Limskoj deklaraciji o smernicama za pravila revizije; *Nivo 2*: Preduslovi za funkcionisanje vrhovnih revizorskih institucija (Meksička deklaracija o nezavisnosti vrhovnih revizorskih institucija,⁶ Principi transparentnosti i odgovornosti,⁷ Etički kodeks i dokumenti o kvalitetu revizije);⁸ *Nivo 3*: Fundamentalni principi revizije (Osnovni principi, Opšti standardi, Standardi obavljanja revizije, Standardi izveštavanja); *Nivo 4*: Smernice za reviziju (Smernice za primenu standarda za finansijsku reviziju, reviziju učinka i reviziju usklađenosti, i posebne smernice o pojedinim tematskim oblastima). Pored ovih dokumenata, primenjuju se i INTOSAI Smernice za dobro upravljanje (INTOSAI GOV) – Standardi interne kontrole i Računovodstveni standardi.

Najvažnijim dokumentima se smatraju Limska i Meksička deklaracija iz 1977, odnosno 2007. godine koje definišu nezavisnost VRI i utvrđuju osnovne principe nezavisnosti, odnosno standarde koje bi VRI trebalo da ispune kako bi kvalitetno obavljale eksternu reviziju.⁹ Iako bi sve države trebalo u potpunosti da usvoje međunarodne standarde za eksternu reviziju, praksa u mnogim državama pokazuje da VRI nisu funkcionalne kao što bi trebalo. Često im nedostaju neophodna ovlašćenja, veštine i sredstva da bi vršile reviziju i da bi slobodno i bez ikakvog straha objavljivale rezultate svog rada.¹⁰

Svaka država bi trebalo da ima VRI – nezavisnu javnu instituciju koja je odgovorna parlamentu i koja u skladu sa zakonom obavlja najvišu funkciju revizije javnih sredstava, pri čemu je naknadna (*ex post*) revizija

⁴ U većini zemalja centralne i istočne Evrope, uspostavljanje VRI je usledilo nakon pada Berlinskog zida. – *Ibid.*, 52 fn. 128.

⁵ *International Standards of Supreme Audit Institutions* – ISSAI okvir.

⁶ ISSAI 10 – Mexico Declaration on Independence.

⁷ ISSAI 20 – Principles of transparency and accountability.

⁸ Etički kodeks obuhvata sledeće principe: integritet, nezavisnost, objektivnost i nepristrasnost, profesionalno čuvanje tajne, stručnost.

⁹ Good Practices in Supporting Supreme Audit Institutions, OECD, <http://www.oecd.org/dac/aideffectiveness/Final%20SAI%20Good%20Practice%20Note.pdf>, 20.01.2013, 15.

¹⁰ *Ibid.*, 13. Posebno o VRI u zemljama EU v. State Audit in the European Union, National Audit Office, 2005, http://www.nao.org.uk/publications/0506/state_audit_in_the_eu.aspx, 20.01.2013, 16 i dalje.

neophodan zadatak svake VRI, bez obzira na to da li vrši i prethodnu (*ex ante*) reviziju. VRI tradicionalno vrše finansijsku reviziju (reviziju ispravnosti i zakonitosti upravljanja finansijama i reviziju računovodstva), ali pored toga vrše i reviziju rezultata rada (učinka).¹¹ Revizijom se utvrđuje da li su finansijski izveštaji istiniti, da li je primenjena važeća regulativa i da li su budžetska sredstva iskorišćena u okviru predviđenog budžeta, i to na efikasan i svrsishodan način. Revizija je dakle usmerena ne samo na ispitivanje i izražavanje mišljenja o istinitosti i objektivnosti finansijskih izveštaja, već i na analizu celokupnog poslovanja budžetskih korisnika da bi se utvrdilo da li su ispunjeni unapred postavljeni kriterijumi i da bi se izrazile preporuke za otklanjanje uočenih nedostataka, nepravilnosti i nezakonitosti.

Nezavisnost VRI i osoblja i funkcionera VRI mora biti obezbeđena u funkcionalnom, institucionalnom i finansijskom smislu. VRI se uspostavljaju ustavom, kojim se i garantuje nezavisnost VRI i članova VRI, a detaljnije se regulišu zakonom. Ustav mora posebno regulisati postupke razrešenja sa položaja, koji ne smeju ugrožavati nezavisnost članova, a mora se garantovati pravna zaštita nezavisnosti, koju će pružati vrhovni sudovi. Članovi VRI su nezavisni od subjekata revizije i zaštićeni su od njihovog uticaja. Vrhovnim revizorskim institucijama moraju se obezbediti finansijska sredstva neophodna za izvršavanje njihovih zadataka, a VRI moraju imati pravo da se neposredno obrate za potrebna sredstva javnoj instituciji koja odlučuje o državnom budžetu. VRI mogu da koriste sredstva koja su im dodeljena pod odvojenom stavkom budžeta onako kako one smatraju za shodno.¹²

VRI vrše reviziju aktivnosti vlade, njenih upravnih organa i drugih podređenih institucija, a u pogledu odnosa sa parlamentom mora im se garantovati visok stepen inicijative i autonomije.¹³ VRI bi trebalo da imaju pristup svim zapisima i dokumentima u vezi sa finansijskim upravljanjem i trebalo bi da su ovlašćene da od subjekta revizije usmeno ili pismeno zahtevaju sve informacije koje smatraju potrebnim. Svaka VRI samostalno utvrđuje plan i program revizije i slobodna je da odlučuje o vrsti i obimu revizije.¹⁴ Sve javne finansijske operacije, bez obzira na to da

¹¹ Poglavlje 2. i 4. Limske deklaracije.

¹² V. poglavlja 5-7. Limske deklaracije.

¹³ V. poglavlja 8-9. Limske deklaracije.

¹⁴ V. poglavlja 10. i 13. Limske deklaracije.

li se i na koji način reflektuju u nacionalnom budžetu, trebalo bi da budu predmet revizije, a delovi finansijskog upravljanja koji nisu obuhvaćeni budžetom takođe moraju biti predmet revizije.¹⁵ VRI mora ustavom biti ovlašćena i obavezana da najmanje jednom godišnje izveštava parlament ili drugu nadležnu javnu instituciju o svojim nalazima. Izveštavanje mora biti nezavisno, a izveštaj se mora objaviti, kako bi se obezbedila opsežna distribucija i rasprava i unapredilo sprovođenje nalaza VRI.¹⁶ VRI moraju imati pravo da slobodno izveštavaju i objavljuju rezultate svoga rada. Posebno je važno pratiti sprovođenje preporuka VRI i parlamenta.

Polazeći od osnovnih principa Limske deklaracije, Meksička deklaracija predviđa određene standarde za nezavisnost VRI i zahteva od država usvajanje sledećih osnovnih načela:

- Postojanje odgovarajućeg i efektivnog ustavnog/pravnog okvira i *de facto* primena tog okvira;
- Nezavisnost članova VRI, uključujući sigurnost mandata i pravni imunitet u slučaju normalnog razrešenja sa dužnosti;
- Dovoljno širok mandat i potpuna diskrecija, prilikom udaljavanja s funkcija VRI;
- Neograničen pristup informacijama;
- Pravo i obaveza izveštavanja o radu;
- Sloboda odlučivanja o sadržaju i vremenu izveštavanja i sloboda objavljivanja izveštaja;
- Postojanje efektivnih mehanizama za praćenje postupanja po preporukama VRI;
- Finansijska i upravljačka/administrativna autonomija i raspoloživost odgovarajućih ljudskih, materijalnih i finansijskih resursa.¹⁷

Uspostavljanje i obezbeđivanje odgovornosti korisnika budžetskih sredstava u državama koje žele da pristupe EU nameće se kao posebna obaveza u okviru pregovora o učlanjenju u EU (Poglavlje 32), a analiza

¹⁵ Poglavlje 18. Limske deklaracije.

¹⁶ Poglavlje 16. Limske deklaracije.

¹⁷ V. Meksičku deklaraciju o nezavisnosti VRI.

eksterne revizije koja se ogleda u radu VRI vrši na osnovu procene da li su i u kojoj meri prihvaćeni međunarodni standardi. S obzirom na to da se zbog različitih okolnosti (društvenih, istorijskih, ekonomskih, kulturoloških i dr.) ne mogu usvojiti isti propisi u državama, nemoguće je dati jedan univerzalni model VRI koji bi prihvatile sve države. Čak se i u državama članicama EU pristup eksternoj reviziji, definisanje njene uloge i organizacija eksterne revizije značajno razlikuju, iako su sve članice prihvatile osnovne principe državne revizije i normativno uspostavile nezavisne VRI.¹⁸

3. Uspostavljanje VRI u Hrvatskoj

Vrhovna revizorska institucija u Hrvatskoj jeste Državna kancelarija za reviziju (*Državni ured za reviziju*), osnovana 1994. godine, kao samostalni i najviši državni organ kontrole upravljanja budžetskim sredstvima koji je odgovoran samo parlamentu. Državni ured za reviziju je uspostavljen Ustavom, odnosno zakonom na osnovu Ustava, koji garantuje njegovu samostalnost i nezavisnost. Pod pritiskom EU, a u skladu sa međunarodnim standardima VRI, odnosno preporukama Limske i Meksičke deklaracije, u Hrvatskoj su ustavne garancije nezavisnosti Državnog ureda za reviziju utvrđene tek 2010. godine, izmenama Ustava koji je donet 1990. godine, a pored Ustava primenjuje se i Zakon o Državnom uredu za reviziju koji pruža dodatne garancije i bliže uređuje eksternu reviziju u Hrvatskoj.¹⁹ Ustav sadrži samo osnovna određenja Državnog ureda za reviziju, a svi ostali elementi su predmet zakonskog regulisanja. Ustavom je Državni ured za reviziju utvrđen kao najviša republička revizorska institucija koja je samostalna i nezavisna u svom radu, a Državnim uredom za reviziju upravlja glavni državni revizor koji o njegovom radu izveštava Hrvatski sabor.²⁰ Državni ured za reviziju je član INTOSAI od 1994. i EUROSAI od 1996. godine.²¹

Nezavisnost Državnog ureda za reviziju i njegovih funkcionera i osoblja obezbeđena je u funkcionalnom, institucionalnom i finansijskom smislu, pošto su prihvaćeni standardi koje predviđaju Limska i Meksička

¹⁸ V. *State Audit in the European Union*, 6. i 15; A. Rabrenović, 53.

¹⁹ Narodne novine, br. 80/11.

²⁰ V. čl. 53a. Ustava Republike Hrvatske, Narodne novine, br. 56/90, 135/97, 113/00, 28/01, 76/10.

²¹ EUROSAI je Evropska organizacija vrhovnih revizorskih institucija – European Organisation of Supreme Audit Institutions.

deklaracija, a revizija se sprovodi u skladu sa Međunarodnim standardima revizije predviđenim dokumentima ISSAI okvira. Zakon o Državnom uredu za reviziju (dalje u tekstu: Zakon) izričito predviđa da se revizija obavlja na način i prema postupcima utvrđenim okvirom revizorskih standarda Međunarodne organizacije VRI i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora.²²

Iako je preporuka Limske deklaracije da se u ustav unesu odredbe o imenovanju i razrešenju funkcionera, odnosno članova VRI, u Hrvatskoj je ovo pitanje uređeno Zakonom koji predviđa da glavnog državnog revizora bira i razrešava parlament. Glavnog državnog revizora, koji upravlja Državnim uredom za reviziju, imenuje Hrvatski sabor na predlog Odbora za izbor, imenovanja i upravne poslove, uz mišljenje Odbora za finansije i državni budžet. Glavni državni revizor imenuje se na period od 8 godina, uz mogućnost reizbora i ima imunitet kao i poslanici (*zastupnici*) u Hrvatskom saboru.²³

Hrvatski sabor može razrešiti dužnosti glavnog državnog revizora pre isteka perioda na koji je imenovan ako glavni državni revizor to sam zatraži, ako uz svoj pristanak bude imenovan na drugu dužnost, ako trajno izgubi sposobnost obavljanja svoje dužnosti ili ako bude pravno-snažno osuđen za krivično delo. Ako se protiv glavnog državnog revizora pokrene krivični postupak za krivično delo za koje se goni po službenoj dužnosti, a za koje se može izreći kazna zatvora od 5 godina ili teža kazna, glavni državni revizor ne može obavljati svoju dužnost do pravno-snažnog okončanja tog postupka. Odluku o udaljenju donosi Hrvatski sabor.²⁴

Reviziju vrše ovlašćeni državni revizori – nezavisna stručna lica koja imaju sertifikat ovlašćenog državnog revizora i ispunjavaju druge uslove iz Zakona. Zapošljavanje ovlašćenih državnih revizora u Državnom uredu za reviziju vrši se na osnovu javnog konkursa, a o prijemu u radni odnos i o prestanku rada ovlašćenih državnih revizora odlučuje glavni državni revizor. Njihova nezavisnost i objektivnost se obezbeđuje i odredbama o zabrani sukoba interesa, prema kojima ovlašćeni državni revizor ne sme biti član nadzornog odbora ili drugog organa privrednih društava i drugih pravnih lica koja podležu reviziji Državnog ureda za

²² Čl. 12. st. 3. Zakona o Državnom uredu za reviziju.

²³ Čl. 8. Zakona o Državnom uredu za reviziju. Glavni državni revizor ima zamenika kojeg imenuje Hrvatski sabor na predlog glavnog državnog revizora, na period od osam godina (čl. 11. st. 1. Zakona). Zakonom su posebno utvrđeni uslovi za izbor glavnog državnog revizora i njegovog zamenika (čl. 8. st. 4. i čl. 11. st. 2).

²⁴ Čl. 10. Zakona o Državnom uredu za reviziju.

reviziju. Istovremeno, ovlašćeni državni revizor ne sme obavljati reviziju: ako je učestvovao u vođenju poslovnih knjiga ili izradi finansijskih izveštaja subjekta revizije, ili ako je supružnik, krvni srodnik u pravoj liniji do četvrtog stepena srodstva, a u pobočnoj liniji do drugog stepena srodstva, staratelj, usvojlac, usvojenik, hranitelj jednog od zakonskih predstavnika subjekta revizije ili članova nadzornog odbora.²⁵

Finansijska nezavisnost Državnog ureda za reviziju obezbeđena je na zadovoljavajući način, pošto se sredstva neophodna za njegov rad obezbeđuju iz republičkog budžeta, u skladu sa predloženim planom budžeta koji odobrava parlament. Zakon na uopšten način reguliše finansiranje Državnog ureda za reviziju, ali se može reći da su ispunjeni standardi o finansijskoj nezavisnosti, jer Državni ured za reviziju samostalno planira sredstva potrebna za svoj rad, a utvrđuje ih Hrvatski sabor u državnom budžetu Hrvatske. Državni ured za reviziju ima pravo da samostalno upravlja i raspolaže sredstvima za svoj rad, u skladu sa predviđenim budžetom i u skladu sa propisima, a može ostvarivati i vlastite prihode obavljanjem revizije nacionalnih i međunarodnih sredstava, kao i učestvovanjem u međunarodnim projektima i programima. Vlastiti prihodi koriste se za unapređenje rada Državnog ureda za reviziju.²⁶

Funkcionalna nezavisnost Državnog ureda za reviziju je obezbeđena, pošto Državni ured za reviziju planira i obavlja reviziju u skladu sa predviđenom godišnjim programom i planom rada koji samostalno utvrđuje. To znači da može slobodno da odlučuje o subjektima revizije, da definiše obim i vrstu revizije i da odredi vreme i način revizije. Izuzetno, Hrvatski sabor može predložiti obavljanje određenih revizija, ali Državni ured za reviziju nije obavezan da prihvati takav predlog, već će reviziju vršiti prema zahtevu Hrvatskog sabora samo ako glavni državni revizor oceni da je takav zahtev opravdan.²⁷ Pored toga, Državni ured za reviziju ima značajna istražna ovlašćenja koja mu daju pravo na slobodan i direktan pristup svim neophodnim dokumentima i informacijama u vezi sa upravljanjem javnim finansijama, a budžetski korisnici su dužni da državnim revizorima omoguće takav pristup i da im usmeno ili pisanim putem pruže tražene informacije. Zakonski predstavnik subjekta revizije dužan je ovlašćenom državnom revizoru staviti na raspolaganje svu potrebnu

²⁵ Čl. 19. Zakona o Državnom uredu za reviziju.

²⁶ Čl. 3. Zakona o Državnom uredu za reviziju.

²⁷ Čl. 12. Zakona o Državnom uredu za reviziju.

dokumentaciju, isprave, izveštaje, evidencije i druge informacije za potrebe obavljanja revizije, kao i dokumentaciju koja predstavlja poslovnu ili drugu tajnu radi obavljanja revizije.²⁸ Ukoliko subjekti revizije ne izvrše ovu obavezu, subjekti revizije i odgovorna lica će se kazniti novčanom kaznom za prekršaj.²⁹

Usvajanju konačnog izveštaja o obavljenoj reviziji prethodi izjašnjavaње subjekata revizije koji imaju pravo da se izjasne o izveštaju o reviziji i da iznesu svoje komentare na nalaze revizije. Nakon izvršene revizije, ovlašćeni državni revizori sastavljaju nacrt izveštaja o obavljenoj reviziji i dostavljaju ga zakonskom predstavniku subjekta revizije na odgovor. Zakonski predstavnik subjekta revizije mora u roku od 8 dana od dana prijema nacrta izveštaja da dostavi Državnom uredu za reviziju svoj odgovor na činjenice opisane u nacrtu izveštaja, da bi se na osnovu tog odgovora sastavio izveštaj o obavljenoj reviziji. Izveštaj o reviziji se zatim dostavlja zakonskom predstavniku subjekta revizije i na njega zakonski predstavnik subjekta revizije može staviti prigovor u roku od 8 dana od dana prijema izveštaja. O prigovoru odlučuje glavni državni revizor u roku 30 dana od dana prijema prigovora. U roku 60 dana od dana prijema izveštaja, zakonski predstavnik subjekta revizije je dužan da dostavi Državnom uredu za reviziju pisani izveštaj o preduzetim merama po nalazima revizije.³⁰

3.1. Obim i vrste revizije

Državnom uredu za reviziju omogućeno je da vrši reviziju svih javnih finansijskih operacija, tako da može da obavlja eksternu reviziju poslovanja svih korisnika javnih sredstava – direktnih i indirektnih budžetskih korisnika i pravnih lica koja su povezana sa budžetskom korisnicima. Finansijske operacije koje podležu reviziji zapravo se određuju preko subjekata revizije – nabranjanjem, odnosno definisanjem subjekata čije poslovanje se kontroliše.

Reviziji podležu državni prihodi i rashodi, finansijski izveštaji i

²⁸ Čl. 13. Zakona o Državnom uredu za reviziju.

²⁹ Čl. 23. Zakona o Državnom uredu za reviziju.

³⁰ V. čl. 14. Zakona o Državnom uredu za reviziju.

finansijske transakcije jedinica državnog sektora, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravnih lica koje se financiraju iz budžeta, pravnih lica čiji je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, društava i drugih pravnih lica u kojima Republika Hrvatska, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju većinsko vlasništvo, odnosno učešće u kapitalu. Pod jedinicama državnog sektora i jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave podrazumevaju se sva tela zakonodavne, izvršne i sudske vlasti, kao i sve agencije, institucije i drugi subjekti koji se financiraju iz državnog budžeta ili budžeta jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Nadležnost Državnog ureda za reviziju dakle obuhvata sve javne organe i institucije, ali i korisnike sredstava iz EU i drugih javnih fondova, jer eksternoj reviziji podleže i korišćenje sredstava Evropske unije i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za finansiranje javnih potreba.³¹

Zakon o finansiranju političkih aktivnosti i izborne kampanje, koji je usvojen 2011. godine zbog usklađivanja hrvatskih propisa sa pravom EU, proširuje nadležnosti Državnog ureda i sveobuhvatno uređuje reviziju i nadzor poslovanja, finansiranja i izveštavanja političkih stranaka, nezavisnih zastupnika, zastupnika nacionalnih manjina i nezavisnih članova predstavničkih tela lokalnih jedinica.³² Ovim zakonom je povećan obim poslova Državnog ureda, jer je propisana obaveza obavljanja revizije političkih stranaka, nezavisnih zastupnika, zastupnika nacionalnih manjina i nezavisnih članova predstavničkih tela lokalnih jedinica svake kalendarske godine za prethodnu godinu, koji su u skladu s propisima o vođenju računovodstva neprofitnih organizacija dužni sastavljati finansijske izveštaje. Državni ured ima i obavezu preduzimanja radnji u administrativnom postupku o obustavi isplate sredstava za redovno godišnje finansiranje iz budžeta, kao i obavezu da o utvrđenim povredama Zakona o finansiranju političkih aktivnosti i izborne kampanje obavesti Državno tužilaštvo Republike Hrvatske i dostavi svu dokumentaciju koja se odnosi na konkretni predmet.³³

³¹ V. čl. 6. Zakona o Državnom uredu za reviziju.

³² Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe, *Narodne novine*, br. 24/11, 61/11.

³³ O stanju zakonodavstva pre donošenja Zakona o finansiranju političkih aktivnosti i izborne kampanje i Zakona o Državnom uredu za reviziju v. *Analiza sustava nacionalnog integriteta – Izvješće*, Transparency International Hrvatska, Zagreb, 2005, 35-36. i 81-87.

U skladu sa međunarodnim standardima, Hrvatska je prihvatila rešenje po kojem Državni ured za reviziju, pored finansijske revizije, vrši i reviziju rezultata rada (učinka). Državni ured tradicionalno kontroliše pravilnost i zakonitost trošenja budžetskih sredstava i upravljanja imovinom države (finansijska revizija), pa otuda vrši ispitivanje finansijskih transakcija u smislu zakonitog korišćenja budžetskih sredstava i ispitivanje dokumenata, isprava, izveštaja, sistema interne kontrole i interne revizije, računovodstvenih i finansijskih postupaka i drugih evidencija radi utvrđivanja da li finansijski izveštaji prikazuju istinit finansijski položaj i rezultate finansijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i računovodstvenim standardima. Revizija ekonomičnosti, efektivnosti i efikasnosti poslovanja korisnika javnih sredstava (revizija učinka) normativno je ustanovljena u skladu sa međunarodnim standardima i obuhvata davanje ocene o efektivnosti i ekonomičnosti obavljanja delatnosti i davanje ocene o efikasnosti ostvarenja ciljeva poslovanja ili ciljeva pojedinih finansijskih transakcija, programa i projekata.³⁴

3.2. Izveštaji Državnog ureda za reviziju

Državni ured za reviziju ima pravo i obavezu da slobodno izveštava parlament o rezultatima obavljenih revizija podnošenjem godišnjeg izveštaja o radu i izveštaje o obavljenim revizijama, i da slobodno, bez ikakvih ograničenja objavljuje rezultate svog rada. Postupak izveštavanja i objavljivanja izveštaja u skladu je sa međunarodnim standardima, s obzirom na to da pravni okvir za eksternu reviziju sadrži ustavno ovlašćenje i obavezu glavnog državnog revizora da o radu Državnog ureda za reviziju izveštava Hrvatski sabor, a da je Zakon u čl. 15. bliže uredio način izveštavanja. Glavni državni revizor izveštava Hrvatski sabor o radu Državnog ureda za reviziju do kraja tekuće godine za period koji počinje 1. oktobra prethodne godine, a završava se 30. septembra tekuće godine. Revizija izveštaja o izvršenju državnog budžeta obavlja se svake godine, a izveštaj o obavljenoj reviziji dostavlja se Hrvatskom saboru do 1. juna tekuće godine za prethodnu godinu. Nakon podnošenja godišnjeg izveštaja parlamentu, izveštaj o radu Državnog ureda za reviziju i izveštaji o obavljenim revizijama objavljuju se na zvaničnoj internet prezentaciji (sajtu) Državnog ureda za reviziju i tako postaju dostupna javnosti.

³⁴ Čl. 7. Zakona o Državnom uredu za reviziju.

4. Zaključna razmatranja

Državni ured za reviziju Republike Hrvatske, prema važećim propisima, ima visok stepen institucionalne, funkcionalne i finansijske nezavisnosti i ostvaruje svoju izuzetno važnu ulogu u kontroli trošenja budžetskih sredstava u Hrvatskoj, s obzirom na to da su vidljivi brojni pozitivni efekti uspostavljanja Državnog ureda. Nezavisnost Državnog ureda je učvršćena nakon izmena Ustava iz 2010. godine, tako da postojeći pravni okvir za eksternu reviziju garantuje nezavisnost Državnog ureda i uređuje eksternu reviziju u skladu sa međunarodnim standardima.³⁵ Prema oceni Komisije EU, Hrvatska je ostvarila veliki napredak u pogledu razvoja eksterne revizije, a usklađivanje propisa sa standardima za eksternu reviziju je skoro završeno.³⁶ U tom smislu, Hrvatska može poslužiti kao primer za države u regionu koje žele da pristupe EU, a koje još uvek usklađuju svoje zakonodavstvo sa pravom EU.

Ipak, eksterna revizija u Hrvatskoj se još uvek razvija i čine se veliki naponi da eksterna revizija zaista postane glavni instrument kojim se jača odgovornost korisnika javnih sredstava i da se na taj način uspostavi poverenje građana u javni sektor. Potrebno je zato poboljšati postupanje Hrvatskog sabora nakon preporuka Državnog ureda, kontrolu kvaliteta rada Državnog ureda i nastaviti s edukacijom državnih revizora za rad sa savremenim revizorskim tehnikama prema međunarodnim standardima.³⁷

Zbog nedovoljne svesti budžetskih korisnika o ulozi eksterne revizije u kontroli trošenja budžetskih sredstava, najveći problemi u praksi i u radu Državnog ureda stvaraju se prilikom primene nalaza i preporuka koje Državni ured daje u svojim izveštajima. Dosadašnja praksa nije zadovoljavajuća, budući da korisnici budžetskih sredstava u velikoj meri odbijaju da postupe u skladu sa iznetim preporukama i da isprave svoje greške, zbog čega Državni ured često donosi ista (nepovoljna) mišljenja u pogledu istih subjekata revizije, budući da ponavljanje nepravilnosti i propusta i neizvršavanje naloga i preporuka utiče na vrstu izraženog

³⁵ Pojedini primeri iz prakse, kao što je afera *Kamioni*, pokazuju da Državni ured za reviziju *de facto* još uvek nije potpuno nezavisan i da je podložan političkim pritiscima. V. G. Mišić, *Controlling High Level Corruption in Croatia: The Role of Audit*, Central European University, Department of Public Policy, Budapest, 2011, www.etd.ceu.hu/2011/misic_gorana.pdf, 11. 01. 2013, 27-29.

³⁶ V. *Sveobuhvatno izvješće Evropske komisije o praćenju Hrvatske*, SWD(2012) 338, Komisija EU, Brisel, 2012, 53.

³⁷ *Ibid.*

mišljenja.³⁸ Ovakva praksa povremeno otežava i negativno se odražava na rad Državnog ureda, pošto Državni ured stalno insistira da se njegove preporuke sprovode, a nema ovlašćenja da sankcioniše budžetske korisnike koji nezakonito ili nesvršishodno troše budžetska sredstva ili koji ne dostavljaju tražene informacije i dokumenta. Izveštaj o radu državnog ureda za 2011. godinu pokazuje da su subjekti revizije postupili po preporukama koje su date u prethodnoj reviziji u 44,1% slučajeva, a da 49,8% preporuka i nalaza nije realizovano. Izveštaj o radu iz 2012. godine pokazuje da su subjekti revizije postupili prema 47,8% preporuka koje je dao Državni ured u prethodnoj reviziji, a da nije postupljeno prema 39,3% preporuka.³⁹

Zato bi trebalo još više unapređivati mehanizme za praćenje učinaka revizije i realizacije preporuka Državnog ureda (*follow-up*) i na taj način obezbediti efikasan i kvalitetan rad Državnog ureda, s obzirom na to da se u javnosti stiče utisak da se na rad Državnog ureda niko ne osvrće. Realizacijom datih preporuka bi se uklonile brojne nepravilnosti i propusti koji se odnose na finansijske izveštaje i poslovanje subjekata revizije ili bi se bar sprečilo da se oni ne ponavljaju u kasnijem poslovanju. U tom smislu bi bilo korisno primeniti neka od međunarodnih načela koja predviđaju nezavisno uređivanje postupaka za obezbeđivanje povratnih informacija o postupanju subjekata revizije po preporukama VRI, i npr. (kao što je to predloženo Državnoj revizorskoj instituciji u Srbiji) objavljivati odzivne izveštaje na internet prezentaciji Državnog ureda i objavljivati opšte preporuke subjektima i odgovore na njihova česta pitanja.⁴⁰

Osnaživanje kapaciteta i prakse razmatranja i sprovođenja nalaza Državnog ureda je neophodno, jer se revizijama još uvek utvrđuju brojni propusti (nepravilnosti i nezakonitosti) u radu budžetskih korisnika koji se uglavnom odnose na računovodstveno poslovanje, planiranje, prihode i rashode, postupke javne nabavke i dr.⁴¹ Zbog toga je za 2011. godinu Dr-

³⁸ *Ibid.*, 116-117.

³⁹ V. *Izvešće o radu Državnog ureda za reviziju za 2011*, Državni ured za reviziju, 2011, 107; *Izvešće o radu Državnog ureda za reviziju za 2012*, Državni ured za reviziju, 2012, 117.

⁴⁰ V. *Towards a More Financially Responsible Government in Serbia: Implementation of Recommendations and Measures of the Serbian State Audit Institution*, European Policy Centre, Belgrade, 2012, 80-81. Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija navodi brojne primere dobre prakse organizovanja follow-up funkcije, tako da postoje različite mogućnosti da se unaprede navedeni mehanizmi. *Ibid.*, 23-25.

⁴¹ V. *Izvešće o obavljenoj reviziji godišnjeg izveštaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2010*, Državni ured za reviziju, Zagreb, 2011, 15; *Izvešće o obavljenoj reviziji godišnjeg izveštaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2011*, Državni ured za reviziju, Zagreb, 2012, 15.

žavni ured dao 77,2% uslovnih mišljenja nakon obavljenih revizija, dok je kod 22,6% subjekata revizije ovo mišljenje bili bezuslovno. Za 2010. godinu, čak 84,8% mišljenja bilo je uslovno, dok je kod 14,6% subjekata revizije izraženo bezuslovno mišljenje.⁴² Ovi propusti su posledica i određenih nedostataka u funkcionisanju sistema internih finansijskih kontrola i nepridržavanja propisa, pa je istovremeno neophodno unapređivati i oblast finansijskog upravljanja i interne revizije, jer samo efektivna provera sistema upravljanja i kontrole javnih sredstava i sredstava Evropske unije može ojačati sveobuhvatnu finansijsku kontrolu u javnom sektoru.

Uprkos brojnim nepravilnostima u poslovanju budžetskih korisnika koje je utvrdio Državni ured, može se reći da je Zakonom o državnoj reviziji institucionalno dobro postavljen sistem kontrole budžeta i budžetskih korisnika i da su uočeni pozitivni efekti u trošenju i racionalnom upravljanju budžetskim sredstvima. To znači da rad Državnog ureda sve više doprinosi transparentnosti i poboljšanju upravljanja javnim sredstvima, a da uloženi napor da se unapredi praksa Državnog ureda i uveća njegov uticaj u Hrvatskoj ipak daju rezultata. Povećan je i broj izvršenih revizija, što se delimično objašnjava i povećanjem broja ovlašćenih državnih revizora i njihovim stručnim usavršavanjem, tako da je istovremeno bitno obezbediti i kontinuiranu obuku državnih revizora, ali i ojačati kapacitete Državnog ureda, odnosno uvećati broj revizora kako bi sve planirane revizije mogle da se obave i kako bi one mogle da se obave kvalitetno i profesionalno.

⁴² V. Izvešće o radu Državnog ureda za reviziju za 2012, 6-7; Izvešće o radu Državnog ureda za reviziju za 2011, 6.

Ivana Rakić, LL.M.
Associate Researcher
Institute of Comparative Law Beograd

EXTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC SECTOR – THE EXAMPLE OF CROATIA

Summary

The article deals with the external audit in Republic of Croatia and the State Audit Office (SAO) which was established in 1994, as an independent body, accountable to parliament. The SAO is a member of INTOSAI and has a reputation as an independent and efficient audit institution, because its position is now strengthened by the 2010 constitutional reforms and the Law on the SAO provides for institutional, functional and financial independence of the SAO. Regarding external audit, Croatia is expected to apply the norms defined by INTOSAI and training of external auditors needs to continue in order to carry out external audits in accordance with International Standards on Auditing and European best practice. Further efforts are required to strengthen the organisation and to enhance the impact of external audit, by improving the follow-up of the SAO's recommendations and quality control of the SAO's performance.

Keywords: external audit, state audit, financial control, public sector, Croatia, EU