

Časopis za poslovnu teoriju i praksu
Rad primljen: 23.04.2019.
Rad odobren: 27.05.2019.

UDK 342.53: 328.18(4-672EU)
DOI 10.7251/POS1922142C
Originalan naučni rad

Čajić Kužet Renata, Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske, Banja Luka, Bosna i Hercegovina, renata.cajic@gmail.com

Babić Zoran, Univerzitet za poslovne studije, Banja Luka, Bosna i Hercegovina

ZNAČAJ EFIKASNE KOMUNIKACIJE REVIZORSKE INSTITUCIJE I PARLAMENTA U SISTEMU ODGOVORNOSTI IZVRŠNE VLASTI

Rezime: *Temelj odnosa između vrhovnih revizorskih institucija i parlamenata su revizorski izvještaji koji se, na osnovu provedenog procesa revizije, dostavljaju parlamentima, odnosno parlamentarnim odborima. Iako sve vrhovne revizorske institucije izvještavaju parlamente, postoje brojne razlike u tome: kako, kada i koliko često se to radi. Takođe, razlike u modalitetima izvještavanja postoje i zbog različitih parlamentarnih sistema i strukture samih parlamenata, različite strukture i nadležnosti vrhovne revizorske institucije (VRI), njene ustavne i istorijske pozicije te mnogih drugih faktora koji oblikuju odnose između VRI i parlamenta. U radu su identifikovani brojni faktori koji mogu uticati na odnose vrhovne revizorske institucije i parlamenata, odnosno parlamentarnih odbora, kako bi se mogla napraviti poboljšanja i promovirati dobre prakse. Sve sa ciljem da rad revizije javnog sektora doprinese poboljšanju standarda upravljanja, kvalitetnijem donošenju odluka te posljedično, efikasnijem korišćenju javnog novca. Rad je nastao na osnovu javno dostupne literature, prvenstveno zakonskih i drugih propisa koji uređuju rad VRI i sistem javnih finansija, uz korišćenje podataka i informacija dobijenih direktno od VRI te uzimajući u obzir zahtjeve ISSAI i drugih relevantnih standarda.*

Ključne riječi: *revizija, javni sektor, odgovornost, parlamentarni sistem*

JEL klasifikacija: *H83*

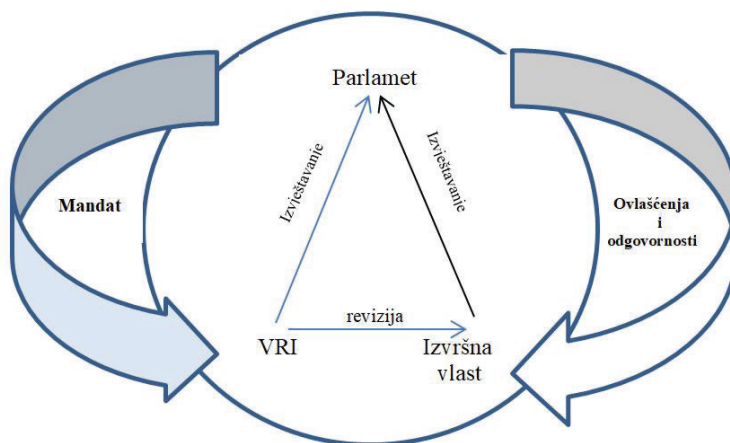
UVOD

U kompleksnom sistemu javne finansijske odgovornosti, uloga parlamenta je da odobri budžet vladi, odnosno da povjeri obavljanje javnih poslova i korišćenje javnih resursa za zadovoljavanje širokog spektra direktnih i indirektnih potreba građana, institucijama izvršne vlasti, kao i da vodi računa o izvršenju budžeta, osiguravajući u ime građana i korisnika javnih usluga da se resursi koriste namjenski, zakonito i odgovorno, uz poštovanje principa efikasnosti i ekonomičnosti. Naime, nema nijednog demokratskog tijela osim nacionalnog parlameneta koje bi dalo legitimitet i koje bi obnašalo demokratsku kontrolu rada nacionalne vlade (Bačić 2006, 10). Da bi se to postiglo, članovi parlamenta, odnosno politički izabrani predstavnici, treba da imaju objektivnu i na činjenicama zasnovanu bazu informacija o tome kako i koliko dobro izvršna vlast prikuplja i troši javna sredstva. S obzirom na to da parlamenti obično nemaju kapacitet za stručne i precizne analize pri kontroli korišćenja javnih sredstava od strane izvršne vlasti, oni se oslanjaju na objektivno i stručno mišljenje revizora i tako revizorske izvještaje koriste kao izvor pouzdanih informacija o tačnosti finansijskih izvještaj i o korišćenju javnih resursa na zakonit, ekonomičan i efikasan način. Praksa pokazuje da će parlamenti koristiti izvještaje revizora samo ako su oni razumljivi te pravovremeni i zanimljivi u političkom kontekstu.

Jasno je da VRI igraju važnu ulogu u ovom sistemu odgovornosti između parlamenta kao zakonodavne vlasti i vlada kao izvršne vlasti, ali i eksterno – prema građanima i korisnicima javnih usluga. Kao revizori javnog sektora, oni putem izvještaja parlamentu (ali i drugim zainteresovanim korisnicima) pružaju nezavisne i objektivne informacije o: pouzdanosti finansijskih izvještaja, pojedinačnih, kompiliranih ili konsolidovanih (Santis, Grossi and Bisogno 2018, 231), namjenskom korišćenju sredstava, čuvanju imovine i resursa koji su povjereni na upravljanje, poštovanju zakona i drugih propisa, primjeni standarda i principa dobre prakse u smislu efektivnog, efikasnog i ekonomičnog trošenja javnog novca.

1. OČEKIVANJA OD REVIZORA JAVNOG SEKTORA

Pojednostavljeno se može reći da je osnovni razlog zašto postoje VRI da se pruže pouzdane i kredibilne informacije zainteresovanim stranama u interesu javnosti. Zbog toga su VRI i pozicionirane kao jedan od instrumenata parlamentarnog nadzora, nezavisan od izvršne vlasti, ali i u najvećoj mjeri izdvojen iz sudbene vlasti, odnosno institucija za sprovođenje zakona. Odnos VRI sa parlamentom i vladom najčešće i najjednostavnije je predstavljen tzv. trouglom odgovornosti (Slika 1).



Slika 1. Trougao odgovornosti u odnosima VRI sa parlamentom (Autori)

U odnosima parlamenta i izvršne vlasti leže bitni problemi takozvane „političke volje“ u osiguravanju jednakosti građana i svih ostalih pred zakonom. U središtu formiranja takve političke volje nelazi se problem demokratskog nadzora nad nosiocima (izvršne, to jest zbiljske) vlasti, odnosno njezine političke odgovornosti (Smerdel 2012, 25). Prema tome, VRI u okviru „trougla odgovornosti“ treba da razvija modalitete i pronalazi načine kako najbolje da ispuni svoju funkciju u odnosu na druge aktere u sistemu upravljanja javnim finansijama, a sve to uzimajući u obzir zahtjeve ISSAI i drugih standarda, koji za VRI postavljaju okvire profesionalnog rada. Revizori javnog sektor moraju imati kontinuiranu saradnju sa svojim parlamentima (preko nadležnog parlamentarnog odbora) kako bi bili svjesni njihovih očekivanja i kako bi bili sigurni da izabrani predstavnici razumiju i prihvataju ulogu VRI i na koji način mogu imati koristi od njenog rada.

Osnovni principi za rad vrhovnih revizorskih institucija, koji postavljaju preduslov za nezavisnost revizorskih institucija javnog sektora, su sadržani u ISSAI 1 - Limska deklaracija o smjernicama za pravila revizije i u ISSAI 10 - Meksička deklaracija o nezavisnosti VRI (INTOSAI 2014).

Limska deklaracija, koja je aklamacijom delegata usvojena 1977. godine, imala je odlučujući uticaj na razvijanje revizije javnih institucija u kontekstu svake zemlje pojedinačno i postavila

je osnovna očekivanja za dugogodišnji odnos VRI sa parlamentima. Prema Limskoj deklaraciji, uspostavljanje revizije javnog sektora i sam koncept revizije neodvojivi su od upravljanja javnim finansijama, jer upravljanje javnim sredstvima predstavlja povjerenu obavezu. Pri tome bi trebalo imati u vidu da su sredstva u javnom sektoru ona sredstva koja su kontrolisana od strane države i koja služe za proizvodnju dobara ili pružanje usluga za javno korišćenje, dakle ne samo novčana budžetska sredstva. Principi koji se primjenjuju za vrednovanje sredstava u javnom sektoru su u suštini isti koji se primjenjuju i za sredstva u privatnom sektoru (Ćurić and Babić 2017, 86).

Revizija tako nije sama sebi svrha, već predstavlja dio šireg regulatornog sistema, u funkciji parlamentarnog nadzora, čiji je cilj da se otkriju odstupanja od uspostavljenih standarda i kršenja principa zakonitosti, efektivnosti, ekonomičnosti i efikasnosti pri upravljanju javnim sredstvima, a sve to da bi se omogućilo preduzimanje korektivnih mjera u pojedinačnim slučajevima. U Limskoj deklaraciji poglavlje VI, dio 16 (INTOSAI 2014) se jasno navodi: „Vrhovna revizorska institucija je ovlašćena i od nje će se ustavom zahtijevati da o svojim nalazima godišnje podnosi izvještaj parlamentu ili drugoj nadležnoj javnoj instituciji i da se ovaj izvještaj objavljuje.“ Osim toga, VRI će biti ovlašćena da podnosi izvještaj o naročito važnim i značajnim nalazima tokom godine.

Nakon nekoliko decenija od uspostavljanja osnovnih principa za rad vrhovnih revizorskih institucija, 2007. godine donesena je Meksička deklaracija o nezavisnosti u kojoj, između ostalog, stoji da VRI podnose svoje izvještaje zakonodavnoj vlasti, nekom od njenih komisija/odbora ili, pak, upravnom odboru subjekta revizije (zavisno od konkretnog slučaja) na razmatranje i praćenje realizacije preporuka datih radi provođenja korektivnih mjera. Ova obaveza dostavljanja izvještaje o praćenju realizacije preporuka na razmatranje parlamentu, to jest, nekom od njegovih odbora/komisija, prisutna je čak i u slučajevima kada VRI imaju spostvena zakonska ovlašćenja za praćenje realizacije i sankcionisanje: ISSAI 10, princip 7 (INTOSAI 2014).

Sve ovo ukazuje na neophodnost dobro koordinisane i tijesno „skopčane“ saradnje i komunikacije vrhovne revizorske institucije i parlamenta, a ustav i zakonodavni okvir svake pojedine zemlje, te ISSAI 1 i ISSAI 10 predstavljaju kontekst za taj ključni odnos. Međunarodni standardi vrhovnih revizorskih institucija (engl. *The International Standards of Supreme Audit Institutions* ISSAI) su detaljnije razrađeni, pružajući dodatne smjernice i smjernice o različitim aspektima ovog odnosa i očekivanjima koja se postavljaju pred VRI u razvoju i održavanju odnosa sa parlamentom (i drugim zainteresovanim stranama). Standardi, takođe, postavljaju očekivanja u vezi sa kvalitetom informacija kojima se izvještava parlament, ukazujući da informacije koje se pružaju moraju biti relevantne, objektivne i pravovremene. Revizorski izvještaji bi trebalo da istaknu teme, zajedničke nalaze, trendove, uzroke i preporuke, a kad god je to moguće, ohrabruje se i pružanje smjernica dobre prakse: ISSAI 12, Princip 3 (INTOSAI 2014).

1.1. Izvještavanje parlamenta – osnov svih odnosa

Osnova svih odnosa između VRI i parlamenta su revizorski izvještaji. Iako sve evropske VRI izvještavaju parlament, postoje značajne razlike u tome kada, kako i koliko često to rade. Principom 6 Meksičke deklaracije naglašena je sloboda VRI od odlučivanja o sadržaju i vremenu objavljivanja i slanja izvještaja o reviziji, osim tamo gdje su posebni zahtjevi u pogledu izvještavanja propisani zakonom. Zakonodavna vlast propisuje minimalne zahtjeve u pogledu izvještavanja, a VRI imaju slobodu da iznose zapažanja i daju preporuke u izvještajima o reviziji, uzimajući u obzir, gde je to prikladno i gledišta subjekta revizije. VRI mogu da uzmu u obzir posebne zahtjeve za provođenje revizije na prijedlog parlamenta ili parlamentarnih odbora/komisija ili vlade. Pored toga, kako pokazuju komparativna istraživanja u ekonomijama kao što su Velika Britanija i Njemačka (Elbakrya i Nwachukwub i Abdouc i Elshandidy 2017, 24): može se pretpostaviti da je prelazak na novi međunarodni

sistem izvještavanja uveo određene nejasnoće u odmjerenju računovodstvenih podataka i zakona koji su osmišljeni kako bi se lokalna pravila uskladila s međunarodnim standardima. Shodno tome, uticaj novih direktiva EU o izvještavanju na menadžerske podsticaje i pravne i institucionalne aranžmane u državama članicama je pitanje koje je vrijedno pažnje u daljnim istraživanjima.

Dakle, različita zakonska rješenja i prostor koji ISSAI omogućavaju slobodu VRI pri odlučivanju o sadržaju i vremenu slanja i objavljivanja izvještaja o reviziji, doveli su do različitih rješenja u praksi, tako da se primjena ovih principa razlikuje od zemlje do zemlje.

Neke od dobrih praksi koje se primjenjuju prilikom podnošenja izvještaja parlamentu su:

- Dostavljanje izvještaja parlamentu i njihovo javno objavljivanje u isto vrijeme;
- Distribuiranje izvještaja svim relevantnim tijelima (odborima i komisijama) unutar parlamenta;
- Prezentacije ili kratki izvodi iz izvještaja za potrebe parlamentarnih odbora;
- Korišćenje saopštenja za medije da bi se istakla važni dijelovi/nalazi u izvještaju;
- Povremeno razmatranje tematskih izvještaja (ili više njih) na sektorskim parlamentarnim odborima, a ne samo na odboru za reviziju ili budžet.

Kako da u sprovođenju svoje misije VRI osiguraju da njihov rad dodaje vrijednost i ima društveni uticaj, između ostalih, ISSAI 12 (INTOSAI 2014): „Vrijednosti i koristi VRI – pokretanje promjena u životima građana“ daje prilično autoritativne smjernice o ovom pitanju. VRI mogu pokazati svoju relevantnost adekvatnim odgovorom na aktualna društvena pitanja, izazove građana, očekivanja različitih zainteresovanih strana, kao i nastajućih rizika i promjena okruženja u kojima se revizije provode. Nadalje, važno je da VRI imaju u kontinuitetu, razumijevanje dešavanja u širem javnom sektoru i da održavaju smislen i efikasan dijalog sa zainteresovanim stranama o tome kako revizorski rad i izvještaji mogu da doprinesu razvoju javnog sektora, donošenju kvalitetnijih strateških i operativnih parlamentarnih odluka, poboljšanju finansijske discipline i praćenju rezultata i efekata pojedinih programskih mjera. Kada se takva komunikacija uspostavi, to omogućava VRI da budu vjerodostojan izvor informacija za parlament, odnosno da omogući nezavisan i objektivan uvid, podržavajući korisne promjene u javnom sektoru.

U tom smislu, ISSAI 12 kroz Princip 5: Odgovor na promjene u okruženju i rizike koji nastaju, Princip 6: Efektivna komunikacija sa učesnicima i Princip 7: Vjerodostojan izvor nezavisnog i objektivnog uvida i smjernica za postizanje pozitivnih promjena u javnom sektoru; opisuju jasna očekivanja od VRI koja, kao aktivni partner u „trouglu odgovornosti“, mora da osigura da njen rad bude prepoznat kao relevantan, što uključuje nastojanje VRI da:

- Bude svjesna očekivanja zainteresovanih strana i adekvatno reaguje na ta očekivanja;
- Ponudi odgovore na ključna pitanja koja su u fokusu društveno-ekonomskih dešavanja i da ih uzima u obzir prilikom razvoja svog programa rada;
- Procijeni promjenjive i narastajuće rizike u revizionom okruženju i da blagovremeno odgovori na njih;
- Osigura da se očekivanja zainteresovanih strana i rizici, pema potrebi, uključe u strateške i operativne planove revizije;
- Razmotri i uvaži stavove zainteresovanih strana u procesu planiranja revizorskih aktivnosti, ali bez ugrožavanja nezavisnosti;
- Nakon svakog revizionog ciklusa procijeni da li ključni akteri (zainteresovane strane) imaju povjerenje da je VRI djelotvorna i da doprinosi ukupnom poboljšanju u javnom sektoru.

Iako je važno da VRI slobodno i samostalno razvija program i određuje plan rada, dvosmjerna komunikacija i angažman sa parlamentom i drugim akterima je od suštinskog značaja.

Istraživanja (Vivian i Maroun 2019, 44) potvrđuju stav da računovodstvena profesija, kao sastavni dio sistema tržišta kapitala, vrši pritisak na pokretanje standardizacije finansijskih računovodstvenih praksi za javni i za privatni sektor. Nasuprot tome, vladine agencije podržavaju računovodstvene sisteme usklađene sa konvencionalnim principima odgovornosti,

koji su usklađeni sa kontekstima specifičnim za nadležnost. Interakcija ovih suprotnih perspektiva je primarna odrednica promjene računovodstvene prakse u prostoru javnog sektora, što se određuje pojmom novo javno upravljanje. Međutim, oprečni su zaključci o efektima tog „novog javnog upravljanja“ za koji se kaže: (Steccolini 2019, 255) da može predstavljati novo doba (new age), ali isto tako i „zlatni kavez“ (“*a golden cage*”).

1.2. Komunikacija i razumijevanje uloge i rada VRI

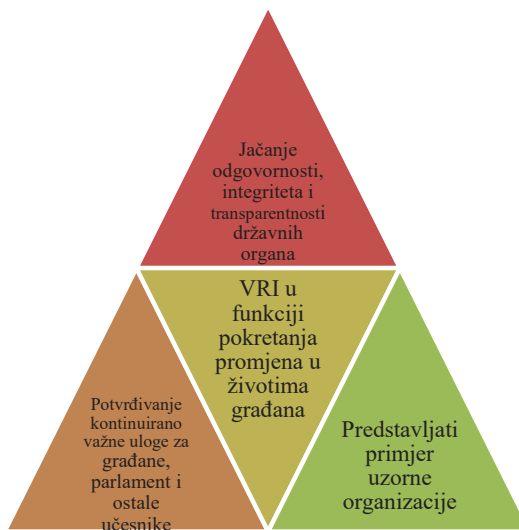
Kako bi se podržali i unaprijedili mehanizmi odgovornosti, sve VRI u savremenim demokratijama u okviru svojih mandata, prevazilaze samo dostavljanje izvještaja o reviziji parlamentima, time što preduzimaju inicijative za uspostavljanje boljih i efektivnijih odnosa sa parlamentarnim odborima, kroz podizanje svijesti o ulozi VRI i pružanje pomoći u razumijevanju revizorskih izvještaja. Ovim aktivnostima na poboljšanju komunikacije, takođe, se nastoji povećati pažnja parlamenti i staviti fokus na izvještaje VRI, ali i uticati na osnaživanje javnosti u zahtijevanju odgovornosti od vlade i subjekata javnog sektora. Mada, treba imati u vidu i tzv. „paradokse odgovornog upravljanja u javnom sektoru“ (Humphrey i Miller i Scapens 1993, 14), odnosno činjenicu da što su više u primjeni efikasne kontrole (Duvnjak 2018), različiti indikatori vrijednosti za novac, inspekcije i revizije, to se sve jače postavljaju uslovi i stvara javni pritisak za odgovornije upravljanje javnim novcem.

Postoji niz aktivnosti koje čine dobre prakse koje su VRI usvojile i koje primjenjuju u komunikaciji sa parlamentom, među kojima su:

- Održavanje redovnih sastanaka, dopunjenih neformalnim kontaktima na operativnom nivou;
- Usaglašavanje dnevnog reda i rasporeda izvještavanja;
- Intervjui i javna saslušanja odgovornih lica po pitanjima iz revizorskog izvještaja;
- Organizovanje konferencija, okruglih stolova i radionice za članove palamenta, ali i za druge zainteresovne učesnike;
- Dogovaranje memoranduma o razumijevanju i uspostavljanje procedura za saradnju;
- Donošenje strategije komunikacije i uspostavljanje međusobno kompatibilnih komunikacionih politika;
- Poboľšanje razumijevanja putem privremenog upućivanja osoblja na praktičan rad iz jedne u drugu instituciju.

Sve ovo može da doprinese raspravama u smijeru unapređenja u javnom sektoru, a bez ugrožavanja nezavisnosti VRI. Stepem u kojem su VRI u stanju da pokrenu promjene u životima građana zavisi od VRI, a to se može ilustrovati na sljedeći način (Slika 2).

Kvalitet revizije poboljšava kvalitet finansijskog izvještavanja povećavajući vjerodostojnost finansijskih izvještaja. Dakle, kvalitet revizije je komponenta kvaliteta finansijskog izvještavanja (DeFond i Zhang 2014, 276), što je primjenljivo i na privatne kompanije i na subjekte iz javnog sektora.



Slika 2. Tri cilja VRI za promjene u životima građana (ISSAI 12 - Vrijednost i korist VRI – pokretanje promjena u životima građana)

2. OČEKIVANJA OD PARLAMENTA

2.1. Modaliteti parlamentarnog nadzora

Parlament ima jedinstvenu ustavnu funkciju nadzora. Parlamentarni nadzor je sredstvo pomoću koga izabrani predstavnici, u ime naroda, pozivaju vladu na odgovornost između izbora. Takođe, parlamenti su ti, koji usvajanjem zakona definišu računovodstveni okvir i standarde izvještavanja. Kako pokazuju ranije studije (Bartorneu i Magee 2015, 285) konačni standardi proizlaze iz procesa političkog kompromisa, koji ne može imati koristi od neorganizovanih interesnih grupa ili grupa čiji interes leži u manjini. Primjena pravila objavljivanja je obavezna za sve firme kojima se trguje na javnom tržištu, a javna firma ne može se isključiti i napisati svoja vlastita pravila, čak i ako je to u najboljem interesu njegovih dioničara.

S obzirom na to da postoje specifičnosti u organizaciji samih parlamenata, razlikuju se i vidovi parlamentarnog nadzora javnih finansija, koji se provodi uz pomoć revizorskih izvještaja i informacija prezentovanih od strane VRI. Pojedini parlamenti se direktno bave radom i izvještajima VRI, dok se drugi oslanjaju na odgovarajući parlamentarni odbor. U Republici Srpskoj to je Odbor za reviziju, u Republici Srbiji je Odbor za finansije, republički budžet i kontrolu trošenja javnih sredstava sa pododborima (Pododbor za razmatranje izvještaja o obavljenim revizijama Državne revizorske institucije). Uspostavljanje posebnog parlamentarnog odbora zaduženog za reviziju omogućava konkretniju i efikasniju saradnju sa VRI, angažovanje specijalističkih asistencija i pravovremeno reagovanje na nalaze revizije, dok s druge strane, odnos sa VRI preko odbora sa širim ovlaštenjima kao što je odbor za budžet i javne finansije daje mogućnost da se parlament bavi revizorskim izvještajima ne samo po njihovom nastajanju, nego i prilikom donošenja budžeta, jer takav parlamentarni odbor, koji je zadužen za rad VRI, direktno je uključen u proces odobravanja budžeta te su time pažnja i interes unekoliko različiti od odbora koji je nadležan samo za rad VRI.

U parlamentima gdje je dvodomni sistem, česti su primjeri zajedničkih sjednica odbora oba doma parlamenta, prilikom razmatranja revizorskih izvještaja i izvještaja o radu VRI. U većini evropskih VRI sve više se teži da se revizorski izvještaji dostavljaju odgovarajućem odboru za reviziju, ali i relevantnom sektorskom odboru na razmatranje (npr. odbor za

socijalna pitanja, zdravstvo, obrazovanje, odbranu i sl.) prije održavanja sjednice plenuma. Ovo je naročito naglašeno i smatra se dobrom praksom za izvještaje revizije učinka koji se odnose na određeno područje/sektor ili društveni problem. U Švedskoj je specifično da se izvještajima VRI isključivo bave sektorski ili predmetni odbori, a ne postoji jedan specijalizovani parlamentarni odbor (za reviziju). U Velikoj Britaniji su sve glasnjiji zahtjevi za jačanjem parlamentarne kontrole. Odbori bi mogli biti efikasniji ako budu selektivniji, ali i sistematičniji u svom pristupu kontroli prije imenovanja (Hazzel 2019, 225) najviših javnih zvaničnika.

Jasno je da ne postoji model parlamentarnog rada koji je najbolji, odnosno koji odgovara svima, već to prije svega zavisi od veličine parlamenta, strukture i efikasnosti parlamentarnih odbora, mogućnosti uspostavljanja pododбора, mogućnosti zajedničkog rada više parlamentarnih odbora, ali i od zainteresovanosti članova parlamenta da učestvuju u radu odbora ili na plenarnoj sjednici za pitanja koja se odnose na revizorske izvještaje i radu VRI.

2.2. Parlamentarni odbori/komisije koji se bave izvještajima revizije

Nadovezujući se na temeljne principe koji su definisani deklaracijama iz Lime i Meksika, kroz ISSAI okvir se naglašava i izražava očekivanje da će VRI razviti efikasne odnose i linije komunikacije sa parlamentom, odnosno njegovim odborima/komisijama. U ISSAI 12 – „Vrijednost i koristi VRI – pokretanje promjena u životu građana“ - Princip 3, tačka 2, naglašava (INTOSAI 2014) da VRI treba da, u skladu sa svojim mandatom, parlamentu, njegovim odborima/komisijama, rukovodstvu revidiranih institucija i upravnim odborima dostavlja relevantne, objektivne i blagovremene informacije.

Uz to, VRI o objektivnim informacijama treba da izvještava na jednostavan i jasan način, koristeći se jezikom koji razumiju svi učesnici. U praksi to znači da će izabrani predstavnici koji u parlamentu i parlamentarnim odborima predstavljaju volju birača koristiti izvještaje revizora samo ako su oni pravovremeni, ali prije svega razumljivi te zanimljivi u političkom kontekstu.

Jasna očekivanja od VRI, odnosno o tome šta se smatra relevantnim informacijama, nisu precizno navedena, ali obično obuhvataju aktivnosti koje omogućavaju da u VRI budu svjesni očekivanja zainteresovanih strana i da mogu reagovati na ta očekivanja, a prilikom razvoja vlastitih programa rada, treba da budu u mogućnosti da ponude odgovor na ključna pitanja od uticaja na društvo.

Parlamenti u svim zemljama imaju neku vrstu diskrecionog prava o tome kako se angažuju u odnosima sa VRI, o čemu je već prethodno navedeno. Jedan od modaliteta je i formiranje parlamentarnog odbora ili komisije koji je zadužen za eksternu reviziju i za bavljenje izvještajima koje dostavlja VRI. Forma, struktura i djelokrug rada pojedinih odbora se uređuje propisima na nacionalnom nivou (što uključuje ustavne i zakonske odredbe, skupštinske poslovničke, uredbe i procedure), budući da nema obavezujuće međunarodne ili evropske konvencije koja uređuje ovo pitanje. Iz navedenog proizilazi da je, u sistemima gdje se takvi posebni parlamentarni odbori formiraju, od suštinskog značaja za efektivan i efikasan rad VRI, osim njene vlastite nezavisnosti, bitno i to: koja ovlašćenja ima parlamentarni odbor zadužen za eksternu reviziju i na koji način se taj odbor bavi informacijama koje prima od VRI.

U tom kontekstu, uvijek vodeći računa o tome da princip nezavisnosti VRI ne bude doveden u pitanje, jasnom komunikacijom sa parlamentarnim odborom koji je zadužen za reviziju, VRI obezbjeđuje da su parlamentarna očekivanja i mišljenja o bitnim društvenim temama prisutni, razmotreni i (shodno mogućnostima) uvaženi, dok se sa druge strane omogućava da parlamentarni predstavnici razumiju izazove sa kojima se suočava VRI, uzimajući u obzir raspoložive resurse i zakonske obaveze.

Formalna zakonska pa i poslovnička obaveza parlamentarnih odbora je da razmatraju revizorske izvještaje, imajući pri tome odgovornost da se na taj način kroz formalne

mehanizme kontrolišu i usmjeravaju rad vlade u pogledu raspolaganja javnim resursima. Drugi bitan element ovog mehanizma je da parlamentarni odbori/komisije koji su zaduženi za eksternu reviziju razmatraju sve dostavljene izvještaje sa dužnom pažnjom, čime doprinose dobrom funkcionisanju sistema javne odgovornosti. Za upražnjavanje ovih zakonskih prava i privilegija koje imaju parlamentarni odbori zaduženi za eksternu reviziju od ključne važnosti su njihovi kadrovski resursi, kako bi se na svrsishodan način iskoristile informacije koje VRI pružaju kroz svoje izvještaje i kako bi se doprinijelo efektivnoj funkciji nadzora i odgovornosti parlamenta u cjelini.

Veoma je važno imati u vidu da se parlamenti, pa samim tim, i parlamentarni odbori formiraju nakon provedenih parlamentarnih izbora, po izbornim ciklusima, što u praksi znači da se struktura odbora mijenja u roku od najduže četiri do pet godina. Pored toga što iskustva razvijenih parlamentarnih demokratija i različite smjernice koje se periodično upućuju u vidu preporuka zemljama koje teže da se pridruže Evropskoj uniji naglašavaju da se od parlamentarnog odbora za reviziju očekuje da radi na nepristrasan nači i da čini sve da parlament u cjelini bude informisan o nalazima revizije, postoje i određene formalne sugestije/preporuke koje parlamentarni odbori za reviziju treba da ispunjavaju, a to su:

- Da imaju najmanje pet članova (do maksimalno 11);
- Da predsjedavajući odbora bude iz reda opozicionih stranaka;
- Da imaju jasan mandat i ovlašćenja pomoću kojih mogu osigurati provođenje preporuka koje daje revizija;
- Da koriste revizora (tj. VRI) kao stručnog savjetnika u svim svojim razmatranjima, a naročito pri saslušanju odgovornih lica u institucijama izvršne vlasti;
- Da imaju adekvatne resurse, uključujući kompetentno osoblje sa odgovarajućom obukom i vještinama za razumijevanje revizorskih izvještaja;
- Da mogu osigurati da izvještaji VRI, uključujući sve ključne nalaze i preporuke, budu pripremljeni na vrijeme i kao takvi prezentovani parlamentu zajedno sa zaključcima odbora.

Drugo suštinski važno pitanje za VRI, tamo gdje je uspostavljen parlamentarni odbor nadležan za eksternu reviziju je na koji način se taj odbor bavi informacijama koje dobija od VRI.

3. FAKTORI BITNI ZA ODNOS VRI I PARLAMENTA

Iako su uloge i djelokrug rada vrhovnih revizorskih institucija i parlamentarnih odbora zaduženih za reviziju i/ili javne finansije obično dobro zakonski i ustavno definisane, postoje brojni faktori koji mogu da utiču na to da međusobni odnosi VRI i parlamentarnih odbora budu više ili manje efektivni i efikasni. Neki od tih faktora koji oblikuju odnose između VRI i nadležnih skupštinskih odbora su: istorijska i ustavna pozadina VRI, parlamentarni sistem i izborni ciklusi, budžetski i računovodstveni sistem, pa čak, i razvijenost nevladinog sektora.

Od VRI se, s jedne strane, očekuju revizorski izvještaji visokog kvaliteta, to jest, izvještaji koji su stručni, standardizovani, ali i kredibilni, relevantni, da dodaju vrijednost i imaju uticaj, kako putem izvještavanja o onome što se dogodilo, ali i kroz identifikovanje područja gdje se mogu napraviti poboljšanja uz promovisanje dobre prakse. Na ovaj način revizija javnog sektora bi trebalo da doprinosi boljem upravljanju i donošenju odluka iz oblasti javnih finansija i efikasnijem korišćenju javnog novca. Sa druge strane, parlamenti i parlamentarni odbori će izvještaje, koje „proizvodi“ VRI, koristiti u političkom kontekstu, oslanjajući se tako na ekspertska znanja revizora u kontroli trošenja javnog novca od strane izvršne vlasti, ali samo kada su ti izvještaji razumljivi, zanimljivi i dovoljno aktuelni.

Vrhovna revizorska institucija (VRI) je tu da pruži sigurnost i dodatne informacije o pouzdanosti finansijskih izvještaja, namjenskom i svrsishodnom korišćenju javnih resursa i drugim pitanjima zavisno od zakonskog mandata, a parlament, odnosno nadležni parlamentarni odbor, da putem usmjeravajućih i obavezujućih odluka kanališe rad vlade i

drugih izvršnih organa uz kontrolu korišćenja javnih sredstava. Prema tome, proizilazi da je neophodno da saradnja i veza između VRI i nadležnih skupštinskih odbora bude dobra, efikasna i pravovremena. Bitno je, međutim, imati u vidu kako međunarodne standarde, tako i kontekstualne faktore, ali i dobre prakse i primjere efikasnih odnosa nadležnih parlamentarnih odbora i VRI u pojedinim zemljama.

3.1. Organizacioni modeli i mandat VRI

Iako većina VRI slijedi jedinstven okvir kojeg postavljaju ISSAI, ipak postoje brojne razlike u modelu organizovanja, ali i u definisanom mandatu VRI u pojedinim zemljama. Svaka VRI se razvila u okvirima pravne, političke i kulturne tradicije pojedine zemlje, oslanjajući se na iskustva i prakse proistekla iz takve tradicije i kontekstualnog okvira. Međutim, većina VRI prati jedan od tri modela, a to su:

- Monokratski ili anglosaksonski model (model kancelarije);
- Sudski ili napoleonski model;
- Model odbora ili kolegijuma.

U monokratskom modelu, instituciju, uglavnom, vodi jedan rukovodilac, generalni ili glavni revizor, a da bi ovaj model bio uspješan i efikasan, VRI treba da ima dobru saradnju sa parlamentom. U nekim sistemima (kao što je slučaj u Velikoj Britaniji) generalni revizor je službenik parlamenta, što implicira i samo po sebi uključuje blisku vezu sa parlamentom. VRI u ovom modelu su uglavnom fokusirane na finansijsku reviziju, uključujući reviziju zakonitosti poslovanja u mjeri u kojoj to utiče na finansijske izvještaje, a sve više se razvija revizija učinka/svrishodnosti. Prema pojedinim zakonskim rješenjima, VRI ovog modela ima obavezu da dostavi određene predmete/izvještaje tužilačkim organima, ali generalno, ove VRI nemaju nikakvu moć da iniciraju sankcije protiv javnih zvaničnika. Prema nekim zakonskim rješenjima, kao što je slučaj i u Bosni i Hercegovini, parlamentarni odbor ima mehanizam da predloži umanjene budžeta institucije kod koje su utvrđena značajne nepravilnosti, a na parlamentu je da li će takav prijedlog da prihvati. Struktura profesionalnog osoblja (revizora) je primarno finansijsko-računovodstvene orijentacije. Rad VRI organizovane po modelu kancelarije ima veći uticaj samo kada se parlament aktivno interesuje za rad revizora javnog sekora i kada to koristi za razmatranje korišćenja javnih resursa od strane izvršne vlasti, što podrazumijeva jaku parlamentarnu kontrolu. Vrhovne revizorske institucije u Bosni i Hercegovini su organizovne po modelu kancelarije, a to su: Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske i Kancelarija za reviziju institucija Federacije BiH koje po teritorijalnom i funkcionalnom principu imaju nadležnosti na entitetskim nivoima i izvještaje podnose Narodnoj skupštini Republike Srpske, odnosno Parlamentu Federacije BiH, kao i odgovarajućim opštinskim, gradskim i kantonalnim parlamentima; zatim Kancelarija za reviziju institucija na nivou BiH i Kancelarija za reviziju Brčko Distrikta, koje u svom mandatu imaju obavezu revizije subjekata određenog institucionalnog nivoa i izvještaje podnose nadležnom parlamentu. Po modelu kancelarije su organizovane i VRI u Hrvatskoj i Sjevernoj Makedoniji, a značajne karakteristike ovog modela ima i Računsko sodišče Republike Slovenije (VRI Slovenije).

U sudskom modelu, VRI funkcioniše po principima suda, članovi uprave imaju status sličan sudijama u pravosuđu, a stručno osoblje ima primarno pravnu pozadinu. Revizija ovako organizovanih VRI je istorijski i kontekstualno bila usmjerena na provjeru i ocjenu zakonitosti provedenih transakcija koje rezultiraju finansijskim (završnim) računima. Svojim presudama VRI ocjenjuju zakonitost rada javnih računovođa, mogu izricati sankcije do određenog nivoa, ali većina VRI i ovog modela imaju mandat koji uključuje finansijsku reviziju i reviziju učinka te izvještavanje o sistemskim pitanjima. Ovakav model imaju VRI: Francuske, Belgije, Španije, Portugalije, Italije, Grčke i Turske.

U modelu odbora (kolegijuma) revizorskom institucijom upravlja kolegiju, odbor odnosno grupa generalnih revizora istog ranga. U nekim zemljama članovi odbora imaju sličan status

kao sudije u sudovima (primjer: SR Njemačka, Moldavija), mada to nije pravilo, jer su se neke VRI razvile po modelu odbora, ali u kontekstu finansijske revizije, što je primjereno modelu kancelarije, a neke uz pravnu pozadinu sličnu sudskom modelu (npr. u Luksemburgu ili Nizozemskoj). Jedna od takvih revizorskih institucija je Evropski revizorski sud, koji djeluje kao kolegijalni organ sastavljen od 28 članova, po jedan iz svake države članice EU. Takođe, ovakav model VRI je zastupljen u Srbiji, Crnoj Gori, Rumuniji, Češkoj, Slovačkoj i u još nekim evropskim zemljama, gdje sam model nije moguće jednoznačno kategorizovati (npr. u Švedskoj). Naime, ove tri grupa (modela) nisu potpuno homogene te pojedine VRI nije jednostavno pozicionirati samo u jednu grupu, budući da imaju više od jedne karakteristike nekog modela, dok su pojedine VRI tokom svog razvoja prešle, odnosno evoluirale, iz jednog modela u drugi.

Mandat VRI često je usko povezan sa oblikom (modelom) organizovanja VRI, ali i tradicija i kulturno-istorijski kontekst zemlje igraju značajnu ulogu u tome da li je revizorski pristup primarno finansijski ili pravni te kakve su veze i odnosi sa parlamentom. Ipak, kako računovodstveni i revizorski standardi postaju sve više formalizovani i međunarodno ujednačeni, to je u gotovo svim oblicima VRI moguće identifikovati: finansijske revizije, revizije usklađenosti i revizij učinka/svršishodnosti. Pa tako, VRI sa sudskom ulogom i dalje imaju ovlašćenja da procjenjuju i sankcionišu zakonitost transakcija. Međutim, njihov mandat se zakonski definiše ili proširuje i na finansijske revizije i na revizije učinka. S druge strane, VRI koje su orgnizovane po modelu kancelarije ili modelu odbora, nemaju sudsku ulogu u pogledu utvrđivanja zakonitosti transakcija, ali u skladu sa relevantnim standardima i zakonskim rješenjima, provode određeni nivo revizije usklađenosti kako bi osigurali informacije o tome da li su revidirani subjekti prilikom izvršavanja finansijskih transakcija pridržavali odgovarajućih zakonskih propisa. U nekim zemljama, kao što su Srbija i Crna Gora, postoje specifične odgovornosti za koje VRI u slučaju nepoštovanja na nivou prekršaja podnosi prijave i/ili izriče mjere.

Osim mandata koji prvenstveno proizilazi iz modela organizovanja VRI i kroz taj model datih ovlašćenja, bitan element pri razmatranju revizorskog mandata nalazi se u vrsama javnih subjekata koji su u nadležnosti VRI. Sve VRI provode reviziju finansijskih izvještaja, javnih računa i upotrebe resursa tzv „centralne vlade“ i o tome podnose izvještaj državnom parlamentu. Međutim, VRI imaju različito definisan mandat, odnosno stepen uključenosti u revizije regionalnih i lokalnih (samo)uprava, opština, javnih preduzeća, nezavisnih agencija, finansijskih institucija i drugih javnih tijela. Pri tome treba imati u vidu da (Heald and Steal 2018,151): oni koji su odgovorni za upravljanje određenim javnim tijelima moraju ne samo da se nose s konfliktnim očekivanjima, već i sa mogućom neusklađenošću svojih statutarnih obaveza sa političkim preferencijama njihovih trenutnih ministara.

Na primjer, VRI u Republici Srpskoj i Federaciji BiH imaju nadležnost za sve nivoe vlasti (entitet, opštine, gradove, kantone), javna preduzeća i sva druga javna tijela, pa tako VRI kada vrši reviziju tih subjekata mora da ostvari komunikaciju i sa lokalnim parlamentima što dodaje nivo složenosti u sam revizorski rad. S druge strane, VRI za institucije na nivou BiH nema taj nivo složenosti rada, s obzirom na strukturu subjekata (samo državni nivo) i komunikaciju sa samo jednim parlamentom.

3.2. Zakonski okvir za izvještavanje parlamenta

S obzirom na svoju ustavnu ili zakonsku ulogu, sve VRI izvještavaju parlamente. Najčešće se revizorski izvještaji dostavljaju parlamentu (parlamentarnom odboru) istovremeno kada i revidiranom subjektu, tako da, ispunjavajući svoju funkciju parlamentarnog nadzora, VRI omogućava da se revizorski nalazi razmatraju blagovremno i u okviru nadležnog sektora. U nekim slučajevima (primjer Velike Britanije) revizorski izvještaj je adresiran na revidiranog subjekta koji je dužan da zajedno sa finansijskim izvještajem parlamentu dostavi i izvještaj VRI.

Broj, vrsta i priroda izvještaja koje VRI dostavljaju parlamentima, takođe, varira od države do države. Pojedine VRI parlamentu dostavljaju jedan godišnji izvještaj u kome se sažimaju nalazi iz čitavog niza revizija (po subjektima i po vrstama revizija), dok drugi dostavljaju parlamentu sve izvještaje o pojedinačnim revizijama (po subjektima, vrstama revizije ili temama). Prema tome, i priroda i intenzitet odnosa između VRI i parlamenta će u određenoj mjeri odražavati način izvještavanja parlamenta. U nekim zemljama, kao što je slučaj u Velikoj Britaniji, revizorima se sve više nameću i nove statutarne obaveze da izvještavaju o „sumnjivim aktivnostima“ koje se, ako su identifikovane moraju prijaviti, a takva nova kvazi policijska uloga je u suprotnosti sa tradicionalnom prirodom odnosa revizor – subjekt revizije (Norton 2018, 61). Poenta je da revizor može postati usredsređen na stvaranje pokazatelja najbolje prakse i birokratske usklađenosti radije nego da se fokusira na suštinsko prosuđivanje (Norton 2018, 62).

Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske svaki pojedinačni izvještaj o reviziji dostavlja subjektu revizije i skupštinskom odboru (kao i određenim drugim korisnicima, što je definisano zakonom), a uz izvještaj o reviziji vladinog konsolidovanog godišnjeg izvještaja o izvršenju budžeta Republike, dostavlja se i godišnji revizorski izvještaj u kojem se navode najvažniji nalazi i preporuke iz finansijske revizije, revizije učinka i posebnih revizija. Takođe, Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske ima obavezu da prilikom sačinjavanja svojih finansijskih izvještaja za fiskalnu godinu, skupštinskom odboru dostavi i godišnji izvještaj o aktivnostima, koji obuhvata i informacije o poslovanju Glavne službe kao institucije javnog sektora. Na ovaj način je obezbijeđeno da parlament pravovremeno, jasno i u kontinuitetu bude informisan o svim pojedinačnim revizijama, sažeto i sa najvažnijim informacijama o svim revizijama u toku godine dana (sa najznačajnijim nalazima, preporukama, vrstama mišljenja, brojem i strukturom provedenih preporuka, itd), kao i godišnje o radu same revizorske institucije, resursima, rezultatima i budžetu.

3.3. Uloga parlamentarnog odbora u određivanju programa rada VRI

Značajan faktor za usmjeravanje odnosa VRI i parlamenta je i opseg prava, odnosno sposobnost parlamenta da utiče ili da određuje godišnji program rada VRI. U većini zemlja taj mandat je definisan zakonom, u smislu odredbi i mogućnosti za parlament da traži od VRI da određena pitanja, teme ili subjekte uvrsti u godišnji program revizije. U nekim zemljama VRI je obavezna da prihvati zahtjev parlamentarnog odbora, iako je broj revizija koje može izvršiti na zahtjev ograničen kako bi se zaštitila nezavisnost i izbjeglo prekomjerno opterećenje (npr. u Austriji VRI može da prihvati do tri zahtjeva, a VRI Portugalije najviše dva zahtjeva godišnje, dok je u Bugarskoj definisano do pet zahtjev godišnje). Parlament Slovenije ima mogućnost da podnese zahtjeve za reviziju od kojih VRI mora da razmotri najmanje pet (najmanje dva na prijedlog opozicije), iako je konačna odluka o prihvatanju takvih zahtjeva prepuštena VRI. Čak i tamo gdje ne postoje zakonske odredbe, VRI bi trebalo da prime sugestije ili zahtjeve parlamenta i drugih zainteresovanih strana, da ih razmotre i da, potom, nezavisno odluče o uvrštavanju takvih revizija u godišnji plan. Bitan dio dobre komunikacione strategije je da VRI pruži obrazloženje nadležnom parlamentarnom odboru o mogućnosti da se određeni zahtjevi uvrste ili ne u revizorski plan.

U principu, VRI imaju potpuno diskreciono pravo pri određivanju subjekata ili tema kojima će se baviti, uz određene izuzetke kao što su:

- Zakonsko definisanje obaveznih revizija (u Republici Srpskoj je to definisano Zakonom o reviziju javnog sektora);
- Mogućnost da VRI provede određeni broj revizija po zahtjevu parlamenta, a koje će biti posebno finansirane mimo redovnog godišnjeg budžeta.

Pojedine VRI, iako nemaju zakonsku obavezu, aktivno traže i prikupljaju prijedloge za revizije i revizijske teme.

Uvažavajući princip nezavisnosti, kao temeljni postulat postojanja i rada svake revizije, VRI moraju biti slobodne od smjernica ili uplitanja od strane parlamenta, a naročito od izvršne vlasti u procesu programiranja, planiranja revizija i izbora revizijskih tema te u planiranju i provođenju pojedinačnih revizijskih angažmana, izvještavanju i naknadnom praćenju provođenja preporuka. Istovremeno, VRI mogu, a često je to dio dobre prakse, prilagoditi svoje planove posebnim zahtjevima za reviziju određenih oblasti ili tema, uzimajući u obzir opštedruštvenu korist, očekivanja zainteresovanih strana.

U Republici Srpskoj rad odbora za reviziju, koji ima devet članova izabranih iz reda narodnih poslanika, određen je članovima 67 i 68 Poslovnika Narodne skupštine Republike Srpske. Tu je definisano da Odbor za reviziju, između ostalog: razmatra izvještaje po obavljenim revizijama Glavne službe za reviziju budžetskih i drugih pravnih lica; razmatra godišnje planove za reviziju; daje inicijativu za profesionalne ocjene rada Glavne službe za reviziju i razmatra izvještaje o izvršenoj profesionalnoj ocjeni. Odbor, takođe, ima ovlaštenje da zahtijeva od Glavne službe da izvrši posebne revizije (po potrebi), ali i da daje prijedloge Narodnoj skupštini o smanjenju budžeta budžetskih korisnika, na osnovu nalaza i preporuka iz izvještaja o reviziji. Odbor za reviziju upućuje Narodnoj skupštini na razmatranje sve negativne izvještaje Glavne službe za reviziju.

3.4. Budžetski i računovodstveni sistem i organizacija izvršne vlasti

Još jedan od faktora koji može značajno da utiče na odnos, to jest, na razumijevanje između VRI i parlamentarnog odbora je uspostavljeni budžetski i računovodstveni sistem. Tamo gdje se računovodstveni sistem javnog sektora zasniva na gotovinskom principu, fokus revizije i pažnja zainteresovanih strana će, usljed prirode i strukture finansijskih izvještaja, biti usmjerena na izvršenje budžete. To može dovesti do potpuno različitih zaključaka i uopšte pristupa reviziji i rezultatima revizije u odnosu na to kada je računovodstveni (i budžetski) sistem uspostavljen po obračunskom principu. Takođe, mogu se razlikovati sistemi u kojima je budžetiranje i finansiranje bazirano na više budžetskih/programskih linija ili kada se određeni projekti planiraju, prate i izvršavaju izvan redovnog godišnjeg budžeta. Ipak, ne bi trebalo svu pažnju usmjeriti na posmatranje finansijskih izvještaja iz ugla njihovih korisnika, već i iz ugla subjekata koji moraju da pripreme ponekad veoma kompleksne izvještaje. Kako pokazuju neka istraživanja (Chychyla i Leone i Minutti-Meza 2019, 230) složena računovodstvena pravila za pripremu finansijskih izvještaja i finansijski izvještaji sa složenijim računovodstvenim stavkama imaju relativno veću kompleksnost, što povećava potrebu za većom računovodstvenom ekspertizom u odborima za reviziju.

Sve ovo, iako ne utiče direktno na uspostavljen i na zakonu zasnovani odnos VRI i parlamenta, imaće indirektan uticaj na komunikaciju VRI i parlamenta, odnosno parlamentarnog odbora, tako što će se neminovnom promjenom vrste i forme revizorskog izvještaja, mijenjati i zahtjevi koji se postavljaju pred članove parlamentarnog odbora zaduženog za eksternu reviziju. U dugom roku, može izostati mogućnost poređenja niza revizorskih izvještaja (za pojedine subjekte, sektore ili programe), što politički izabranim predstavnicima, posebno kada je u međuvremenu došlo do promjene u strukturi zakonodavne vlasti, treba da bude dodatno argumentovano. VRI bi trebalo da sve ovo ima u vidu prilikom izrade strategije razvoja i/ili strategije komunikacije, kako bi na najbolji mogući način odgovorila izazovima koje može predstavljati evolucijska dinamika u budžetskom ili računovodstvenom sistemu.

Organizacija izvršne vlasti, tamo gdje VRI ne izvještava parlament samo kroz jedan godišnji izvještaj, nego dostavlja svaki pojedinačni izvještaj o reviziji, može predstavljati komunikacijski izazov zbog toga što su pojedini akteri izvršne vlasti (npr. agencije) autonomni u izvještavanju i direktno odgovorni parlamentu. U tim okolnostima, u trouglu odgovornosti (Slika 1) nije moguće prepoznati samo jednog učesnika na poziciji izvršne vlasti, već će najvjerovatnije postojati oblici izvještaja i rokovi koji se razlikuju u pogledu

izvještavanja i adresiranja preporuka koje VRI upućuje odgovornim licima. Tako, u Republici Srpskoj postoje razlike u formi i sadržaju revizorskih izvještaja koji se odnose na budžetske korisnike (koji nemaju vlastite račune i imaju ograničen pravni subjektivitet) u odnosu na izvještaje pravnih lica iz javnog sektora koji raspolažu vlastitim izvorima prihoda i time nose veći nivo odgovornosti za donesene odluke.

Takođe, uticaj i osnaživanje revizije učinka može značajno da doprinese promjeni stavova u vezi odgovornosti nosilaca javne vlasti i preporuka revizije. Kako pokazuju novija istraživanja (Parker, Jacobs and Schmitz 2019, 280) rast revizije učinka se nastavlja, ali ne uvijek dosljedno tokom vremena i kroz revizijske jurisdikcije. Uprkos diskursu revizora u vezi sa nastojanjima revizije učinka koje su snažno usmjerene na procjenu ishoda programa, objavljeni izvještaji u prvoj fazi zadržavaju snažan fokus na kontroli. Iako se čini da to odražava neodlučnosti revizora da kritikuje vladinu politiku, ipak postoje naznake direktnih i indirektnih rekurzivnih odnosa koji se pojavljuju između: revizora, parlamentaraca, medija i javnosti.

U svakom slučaju, VRI treba da nastoji da sve članove parlamenta, a naročito predstavnike u parlamentarnom odboru koji je zadužen za eksternu reviziju, uputi u pojedinosti i razlike koje su rezultat razlika u primijenjenom računovodstvenom okviru, tamo gdje se može pretpostaviti da je postojeći deficit odgovornosti u suštini povezan sa računovodstvenim greškama (Chow i Pontoppidan 2019, 22) budžetskom sistemu i sistemu organizacije izvršne vlasti, ali i mogućih vrsta i oblika revizorskih izvještaja.

ZAKLJUČAK

Da bi se u potpunosti ili u najvećoj mogućoj mjeri ispunila uloga koju vrhovna revizorska institucija (VRI) kao najviši državni organ kontrole upotrebe javnih resursa ima u nekoj zemlji, potrebno je da svi akteri prihvate proaktivnu ulogu u razvoju i primjeni svih raspoloživih komunikacionih alata, kako bi iz njihove profesionalne saradnje proizašla korist za društvo i kako bi se ispunila očekivanja građana.

Gljučnu ulogu u ovoj vrsti interakcije imaju predstavnici VRI i parlamentarni odbori odgovorni za eksternu reviziju.

Međunarodnim standardom revizije javnog sektora ISSAI 12 - Princip 5, tačka 1 (INTOSAI 2014), je načelno definisano da VRI treba da budu svjesne očekivanja zainteresovanih strana i da odgovore na njih, po potrebi, blagovremeno i bez ugrožavanja svoje nezavisnosti. Dvosmjerna komunikacija u tom smislu znači da VRI treba da olakša pristup svojim izvještajima svim zainteresovanim stranama i po tom pitanju su već ustanovljene i široko se primjenjuju dobre prakse, kao što su: izrada izvještaja i drugih informacija dostupnih na web-stranici VRI, držanje konferencija za medije, sačinjavanje izvoda iz izvještaja sa najznačajnijim nalazima, publikovanje i podjela godišnjih izvještaja o reviziji, pa do sve prisutnije upotrebe društvenih mreža kao što su Fejsbuk, Tviter i sl. U odnosima sa relevantnim zakonodavnim tijelom, odnosno parlamentom ili nadležnim parlamentarnim odborom, VRI treba da razvije dobre, profesionalne i uzajamne odnose kako bi doprinijela boljem razumijevanju revizorskih izvještaja, zaključaka i preporuka i kako bi se osiguralo preduzimanje odgovarajućih mjera. Ovo, u stvari, znači da samo formalno podnošenje izvještaja nadležnom skupštinskom odboru možda neće biti dovoljno za stimulisanje adekvatnog praćenja i pobuđivanje efektivne i djelotvorne reakcije. VRI, dakle, treba da učini više, da preduzme inicijativu, kako bi se kroz proaktivan pristup objasnili pozadina i kontekst revizije, naglasili ključni i sistemski nedostaci i stvorile pretpostavke da buduće revizije i revizorski izvještaji rezultiraju preduzetim mjerama u vezi sa njihovim preporukama.

Nadležni skupštinski odbor (ili više njih), sa druge strane, treba da ima u vidu da je odnos između VRI i parlamenta determinisan čitavim nizom faktora, od zakonskih ovlašćenja pa do ličnog odnosa predstavnika VRI i predsjednika parlamentarnog odbora. Da bi se održali efektivni i za opšti interes konstruktivni odnosi, neophodno je da komunikacija sa VRI bude

prilagodljiva i fleksibilna, sa mogućnošću da odgovori na eventualnu promjenu okolnosti. To podrazumijeva kontinuitet u komunikaciji, kako bi se obezbijedilo da parlamentarni odbor stalno prati rad VRI, a da VRI uzima u obzir potrebe ključnih učesnika. Osim toga, samo jake i djelotvorne veze između VRI i parlamenta, bez narušavanja principa nezavisnosti, omogućit će onima koji su zaduženi za upravljanje u javnom sektoru da ispunjavaju svoje odgovornosti, u skladu sa nalazima i preporukama revizije, da se preduzimaju odgovarajuće korektivne mjere, čime se zatvara ciklus odgovornosti i jača integritet državnih i javnih organa.

LITERATURA

1. Bačić, Arsen. 2006. „O položaju, ulozi i značaju nacionalnog parlamenta u EU konstitucionalizmu“. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*. 43:2.1–23.
2. Bertomeu, Jeremy and Magee, Robert. 2015. “Mandatory disclosure and asymmetry in financial reporting“. *Journal of Accounting and Economics* 59(2–3): 284-299. doi:10.1016/j.jacceco.2014.08.007.
3. Chow, Danny and Pontoppidan, Caroline Aggestam. 2019. “The United Nations' (UN) decision to adopt international public sector accounting standards (IPSAS)“. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management* 4:4-22. doi: 10.1108/JPBAFM-08-2018-0087
4. Chychyla, Roman and Leone, Andrew and Minutti-Meza, Miguel. 2019. “Complexity of financial reporting standards and accounting expertise“. *Journal of Accounting and Economics*. 67(1):226-253. doi:10.1016/j.jacceco.2018.09.005
5. Ćurić, Bojan and Babić, Zoran. 2017. “Influence of the financial statements quality on valuation of the companies in the process of ownership transformation in the countries in the region“. *Business Studies*. 9(17-18): 97-114.
6. DeFond, Mark, and Zhang, Jieying. 2014. “A review of archival auditing research“. *Journal of Accounting and Economics*. 58(2–3): 275-326. doi:10.1016/j.jacceco.2014.09.002.
7. Duvnjak, Valentina. 2018. "Coping with Crisis in the EU Periphery: The Case of Bosnia and Herzegovina." *Journal of Balkan and Near Eastern Studies*. 20(2): 196-210.
8. Elbakrya, Ashraf and Nwachukwub, Jacinta and Abdouc, Hussein and Elshandidy, Tamer. 2017. “Comparative evidence on the value relevance of IFRS – based accounting information in Germany and the UK“. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 28: 10–30. doi: 10.1016/j.intaccudtax.2016.12.002
9. Hazell, Robert J D. 2019. “Improving Parliamentary Scrutiny of Public Appointments“. *Parliamentary Affairs* 72:2. 223–244. doi:10.1093/pa/gsy017.
10. Heald, David and Steel, David. 2018. “The governance of public bodies in times of austerity“. *The British Accounting Review* 50(2): 149-160. doi:10.1016/j.bar.2017.11.001.
11. Humphrey, Christopher and Miller, Peter and Scapens, Robert. 1993. "Accountability and Accountable Management in the UK Public Sector". *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 6(3):7-29. doi:10.1108/09513579310042542.
12. INTOSAI Professional Standards Committee. 2014. “International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs)“. Accessed February 27, 2014. <http://www.issai.org/>.
13. Norton, Simon Dominic. 2018. “Suspicion of money laundering reporting obligations: Auditor compliance, or sceptical failure to engage?“. *Critical Perspectives on Accounting*. 50:56-66. doi: 10.1016/j.cpa.2017.09.003
14. Parker, Lee and Jacobs, Kerry and Schmitz, Jana 2019. "New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 32(1): 280-306. doi:10.1108/AAAJ-06-2017-2964.
15. Santis, Serena and Grossi, Giuseppe and Bisogno, Marco. 2018. "Public sector consolidated financial statements: a structured literature review". *Journal of Public*

Budgeting, Accounting & Financial Management. 30(2): 230-251. doi:10.1108/JPBAFM-02-2018-0017

16. Smerdel, Branko 2012. „Parlamentarna odgovornost zaključci nakon tri desetljeća istraživanja“. Rad prezentovan na Naučnom skupu Politička odgovornost, Zagreb, Hrvatska, Novembar 22, 1-26.
17. Steccolini, Ileana. 2019. "Accounting and the post-new public management: Re-considering publicness in accounting research". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 32(1): 255-279. doi:10.1108/AAAJ-03-2018-3423.
18. Vivian, Bruce and Maroun, Warren. 2018. "Progressive public administration and new public management in public sector accountancy: An international review". *Meditari Accountancy Research*. 26(1): 44-69. doi: 10.1108/MEDAR-03-2017-0131.