

Glavni revizor

Quis custodiet ipsos custodes? (Ko će čuvati čuvare?)

Juvenal (Satores. vi. 347)

Javni službenici moraju biti odgovorni pred javnošću i organima zakonodavne vlasti za svoje poslovanje i način upravljanja državnim fondovima i imovinom. Mera finansijske odgovornosti je informacija, ali ministri i službenici nisu baš uvek spremni da se slože sa članovima zakonodavnih tela o kvantitetu i kvalitetu informacija koje treba dati.

Pošto je tako, služba glavnog revizora (revizor pojedinac ili vrhovna revizorska ustanova) stoji na vrhu piramide institucija kojima se obezbeđuje finansijska odgovornost. Zbog toga je od suštinske važnosti da izbor na ovu funkciju ne bude dar partije koja je na vlasti. Ukoliko jeste, to bi bilo kao dati lopovu mogućnost da izabere svog čuvara. I stvarno, u mnogim zemljama sveta je biranje glavnog revizora po političkoj liniji naškodilo sistemu društvenog integriteta.

Služba glavnog finansijskog revizora

Glavni revizor i njegova služba predstavljaju jednu od okosnica sistema integriteta jedne zemlje. On je službenik odgovoran za nadzor prihoda i rashoda vlasti i kada je uspešan, on deluje kao najbolji čuvar integriteta finansijskih operacija i verodostojnosti finansijskih izveštaja. Evo jednog klasičnog opisa uloge službe glavnog revizora:

"(Glavni revizor) vrši nadzor nad raspodelom odobrenih sredstava u ime donjeg doma. On je spoljni revizor poslovanja vlade, deluje u ime svih poreskih obveznika preko parlamenta i parlament mora da se osloni na njegovu reviziju kada razmatra tačnost i ispravnost vladinih finansijskih izveštaja."¹

U domenu odgovornosti službe glavnog revizora je i da:

- obezbedi počinjanje izvršne vlasti volji zakonodavne, iskazanoj prilikom raspodele budžetskih sredstava (aproprijacija);
- unapredi efikasnost i racionalnost trošenja sredstava;
- utiče na sprečavanje korupcije tako što će osmisliti finansijski postupak i postupak nadzora u pravcu povećanja verovatnoće otkrivanja korupcije.²

Proces imenovanja

Služba glavnog revizora je od takve važnosti da je neophodno propisati posebne odredbe za imenovanje i razrešenje glavnog revizora, kao i za zaštitu nezavisnosti nosioca ove funkcije od kontrole vladajuće partije, političara i viših državnih činovnika. Pitanja izbora, odgovornosti i ovlašćenja glavnog revizora najbolje bi bilo ugraditi u ustav zemlje.

Glavni revizor se u javnosti prihvata slično kao ombudsman jer se na obe te službe gleda kao na nezavisne i poštene čuvare finansijske odgovornosti. Procedura za izbor glavnog revizora je zato veoma značajna. Ako izvršna vlast zadrži za sebe pravo da bira i razrešava glavnog revizora a da pri tom ne obavi konsultacije sa drugima i ako se imenovanje zasniva na političkim razlozima, javnost

Paragvaj: Pokušaji da se glavni kontrolor dovede na sud propali

Donji dom Kongresa u Paragvaju nije uspeo u pokušajima da inicira politički proces protiv glavnog kontrolora, Daniel Fretes Ventre-a, zbog optužbe za korupciju. Fretes, koji je zadužen za borbu protiv korupcije, u zemlji je pod istragom za 18 krivičnih dela, među kojima su nezakonit rad, iznuđivanje, ucenjivanje, pranje novca i prikrivanje. Potrebno je, međutim, da dve trećine ukupnog broja kongresmena glasa za takvu odluku kako bi ona bila formalno ispravna (47 od 76). Samo je 44 kongresmena glasalo za, 25 protiv, a uzdržanih je bilo 7, što je praktično okončalo postupak pokrenut prošlog novembra. "Ovo je za žaljenje, jer dokazi pokazuju da je glavni kontrolor zloupotrebio poziciju za ličnu korist, da nije poštovao ustav, da je iznuđivao i nagonio podređene da čine ozbiljne zločine", rekao je opozicioni poslanik Rafael Filizzola agenciji Rojters.

Reuters, 2. mart 2000.

¹ House of Commons, *First Special Report from the Committee of Public Accounts, zasedanja 1980-1981*, "Uloga kontrolora i glavnog državnog revizora", tom 1, izveštaj HMSO, 4. februar 1981. godine.

² Glavni revizor ne treba, naravno, da bude nadležan i za razvoj finansijskih procedura i za nadgledanje njihove primene. To bi dovelo do konfuzije između uloge koju on ima kao nezavisno telo i onih koje vrši izvršna vlast.

će takvog glavnog revizora verovatno smatrati običnim činovnikom vlade, a ne nezavisnim i kvalifikovanim revizorom.

Izbor mora da bude zasnovan na ličnim kvalitetima, a u proces treba uključiti i institucije i pojedince koji su izvan kontrole partije na vlasti. Za diskusiju je pitanje uloge profesionalnih udruženja računovođa i revizora prilikom izbora glavnog revizora. U nekim zemljama takva udruženja se brižljivo trude da bude imenovana visokoprofesionalna osoba. U idealnom slučaju imenovanje bi trebalo da bude potvrđeno od strane kvalifikovane većine poslanika u skupštini.

Odgovornost

Da bi bio efikasan, svaki spoljni revizor mora biti imun na pritiske klijenata ili institucija u kojima vrši nadzor. Klijenti glavnog revizora su parlament i državni službenici kojima je povereno rukovanje državnim novcem. Na nesreću, služba glavnog revizora može biti izuzetno osetljiva na pritiske ako izvršna vlast:

- postavlja glavnog revizora;
- određuje izvore i visinu sredstava koji se dodeljuju službi;
- određuje uslove za prijem službenika u radni odnos (stepen i vrstu školske spreme), kao i njihovo raspoređivanje;
- odgovara za celokupno poslovanje i administraciju finansija (preko ministra finansija).

Glavni revizor koji nije adekvatno zaštićen ustavom i zakonima podložan je proizvoljnom uklaňanju usled kaprica nezadovoljne državne uprave. Većina administracija koje pretrpe ozbiljnu kritiku zbog lošeg finansijskog poslovanja pre će "ubiti glasnika" loših vesti nego što će prihvatiti odgovornost za svoje pogrešne postupke.

Ovaj se problem može smanjiti ako se nosilac funkcije glavnog revizora imenuje kao službenik zakonodavne vlasti umesto da bude samo dodatak izvršne. Na primer, britansko zakonodavstvo sada propisuje da će "kontrolor, odnosno glavni revizor samom činjenicom da radi u toj službi biti činovnik Donjeg doma (predstavničkog doma parlamenta)".³

Da bi služba bila istinski nezavisna i ustrojena u skladu sa ustavom, i ona treba nekom da odgovara za svoje postupke, pa se iz tog razloga podvrgava periodičnim kontrolama zakonodavne vlasti (u mnogim zemljama kontrolu vrši parlamentarni Odbor za javne prihode i javne rashode /*Public Accounts Committee*). Službi se omogućava neposredan pristup parlamentarnom Odboru za javnu potrošnju (*Public Expenditure Committee*), javnom tužilaštvu (*Director of Public Prosecutions*) i drugim istražnim organima, ako je potrebno. Uz to, najbolja iskustva upućuju na to da služba glavnog revizora treba i sama da bude podložna nadzoru spoljnih revizora i inspekcija.⁴

Pitanje sklapanja ugovora sa privatnim sektorom

U vreme kada se širom sveta teži smanjenju birokratije tako što vlasti sa privatnim sektorom sklapaju ugovore kojima im poverava vršenje određenih poslova koji su tradicionalno pripadali javnom domenu, treba voditi računa da se očuvaju ustavne funkcije službe glavnog revizora.

Kada država unajmljuje izvestan broj privatnih računovodstvenih i revizorskih firmi da obave deo njenog posla, neke stvari se dovode u pitanje:

- očuvanje i razvoj specijalizacije za poslove revizije u javnom sektoru;
- kontinuitet (firme iz privatnog sektora zavisice od dobre volje onih koji ih unajmljuju u pogledu budućeg angažovanja);
- dobra reputacija koju su javne računovodstvene i revizorske službe održavale dugi niz godina;
- uzdržavanje javnih službenika od nepravilnih i nezakonitih postupaka ili rasipničkih odluka kao posledica saznanja da nema više glavnog revizora koji u bilo kom trenutku može da izvrši nadzor nad njihovim radom;

"Nacija traži psa čuvara javnih finansija koji laje i ujeda"

"Posledice dodeljivanja dužnosti (kontrolora i glavnog revizora - CAG) nekvalifikovanim osobama bile su pogubne za Indiju... Snažan i uspešan glavni revizor je najbolji saveznik kojeg vlada i narod mogu da imaju u nastojanju da smanje ogromne gubitke i prevare koje vidimo na sve strane, kako u centralnoj tako i u vladama saveznih država. Bilo bi u interesu vlade da ne podlegne pritisku penzionisanih vladinih službenika koji su postrojani u redu čekali da dobiju posao, već da nađe profesionalnog, kvalifikovanog i nezavisnog glavnog revizora... Naciji je potrebno da vidi psa čuvara javnih finansija koji i laje i ujeda. Sad je vreme da potražimo takvog. Priliku ne bi trebalo da izgubimo."

"*Selecting the Next CAG*", K.P. Joseph u članku za *Economic and Political Weekly*, 27. maj 1995.

³ *National Audit Act* Velike Britanije iz 1983. godine, odeljak 1 (2).

⁴ *Auditing Standards* Vlade SAD iz 1994. (opštepoznati kao Žuta knjiga) naveliko se koriste širom sveta. Objavila ih je američka Služba za računovodstvo (General Accounting Office) i u njoj stoji da "svaka organizacija za reviziju pri sprovođenju revizije u skladu sa ovim standardima trebalo bi da... prođe pregled spoljne kontrole kvaliteta svog rada".

- nepristrasnost pri obavljanju dužnosti; i
- mehanizam odgovornosti javnih službi prema parlamentu.

Štaviše, činjenica da se revizorske kuće nadmeću na tenderima kako bi dobile posao uznemirava revizore u smislu da takvo nadmetanje može da šteti kvalitetu obavljanja posla. Ta zabrinutost je naročito izražena među računovođama i revizorima u SAD.⁵

Ako razlog za ugovaranje revizorskih usluga sa privatnim sektorom nije pokušaj da se smanji odgovornost vlasti, takav potez bi mogao da se zasniva na prećutnom uverenju da revizorske kuće iz privatnog sektora bolje mogu da obave reviziju poslovanja privrednih organizacija nego služba glavnog revizora. Ako je taj razlog u pitanju, onda treba raditi na tome da služba glavnog revizora bude bolje opremljena i obučena. Ako pak okolnosti nalažu da deo revizije obavi neko spolja i da to bude u skladu sa ustavnim odredbama, najbolje je da glavni revizor zadrži svoju nadležnost, ali da nakon konsultacija sa resornim ministrom odluči da kao podizvođača za deo poslova revizije uzme neku privatnu revizorsku kuću.⁶ Od suštinskog je značaja da glavni revizor bude i ostane ovlašćeni revizor poslovanja svih državnih organa i javnih službi.

Kada bi svaka javna služba imala potpunu slobodu pri odlučivanju koju će revizorsku kuću da odabere i na koje vreme, to bi bila snažna provokacija konceptu javne odgovornosti. S druge strane, ima situacija, posebno u zemljama u kojima je slabo razvijena revizija u javnom sektoru, kada privatne firme moraju da budu angažovane.

Stalna opasnost pri angažovanju privatnih firmi za poslove iz domena glavnog revizora je sukob interesa. Revizorskim firmama iz privatnog sektora trebalo bi zabraniti da pružaju druge usluge službi ili ministarstvu u kojem obavljaju reviziju makar za vreme trajanja ugovora o reviziji. Jedan od glavnih argumenata koje privatne revizorske kuće navode u svoju korist je taj da one mogu da pruže niz dodatnih finansijskih usluga koje služba glavnog revizora ne može. Mada istinit, ovaj argument zanemaruje važnost pitanja sukoba interesa.

Najvažniji argument protiv davanja poslova privatnom sektoru jeste taj da glavni revizor deluje kao "filter" između službi, ministarstava i pojedinaca nad kojima se sprovodi revizija, s jedne, i zakonodavne vlasti s druge strane. Ako zakonodavna vlast ne može da se osloni na to da će od glavnog revizora dobiti izveštaj o najvažnijim pitanjima, doći će u situaciju da se suoči sa zbrkom izveštaja koje podnosi veliki broj revizorskih kuća. U takvoj situaciji zadatak parlamenta da iz brojnih izveštaja koji privlače njegovu pažnju izdvoji najvažnije probleme bio bi i skup i spor.

Međutim, trend je da se firme u državnom vlasništvu (koje kontroliše izvršna vlast) sve češće oslobađaju nadzora glavnog revizora tako što stiču mogućnost da imenuju privatne revizorske kuće na osnovu sopstvenih pravila. U takvoj situaciji može se reći da izvršna vlast sama sebi postavlja revizora.⁷

Najbolje što se može reći u prilog takvoj praksi jeste da izvršna vlast veruje da se time dobija na efikasnosti, a pri tom ne gubi na odgovornosti. Najgore što se može reći jeste da u mnogim zemljama postoji više nego sumnja da su firme u vlasništvu države, koje kontroliše vlada, iskoristile priliku da izbegnu kontrolu glavnog revizora.

Epitaf za jednog časnog revizora

Ubrzo nakon što je sačinio godišnji izveštaj, glavni revizor Zapadne Samoe, Sua Rimoni D. Ah. Čong, bio je uklonjen sa te pozicije. U njegovom izveštaju bile su detaljno opisane krupne finansijske greške u upravljanju visokih funkcionera, od kojih nijedna nije suštinski opovrgnuta. Razlog za razrešenje bio je taj što je on neovlašćeno uputio poziv jednoj međunarodnoj revizorskoj kući da mu pomogne prilikom traganja za podacima.

"Obavljanje dužnosti kontrolora i glavnog revizora u malom mestu u Zapadnoj Samoju stvara uistinu tešku odgovornost, čijih potpunih posledica tek počinjem da bivam svestan.

⁵ Vidi, na primer, B. Simmons, "The Case for Audit Tenders", *Business Review Weekly*, 4 November 1988, p. 117; M. Peers, "Auditors in uproar over fee discounts", *Australian Financial Review*, 17 August 1988; i T. Thomas, "No Merger, But Links to be Stronger", *Business Review Weekly*, 16 December 1988, p. 89.

⁶ Takva preporuka postoji u Australiji. Vidi: *The Auditor General: Ally of the People and Parliament - Report 296* Joint Committee of Public Accounts, Australian Government Printing Service, Canberra, 1989, p. 108. Njome je podržana slična preporuka koju je dao Stalni odbor Senata za finansije i vladino poslovanje u 1982. godini.

⁷ U nekim zemljama je zbog ovakvih postupaka porastao broj pritužbi na snižavanje profesionalnog standarda, posebno u Sjedinjenim Državama. Vidi *United States General Accounting Office, Report to Chairman, Legislation and National Security Subcommittee, Committee on Government Operations, House of Representatives, CPA Audit Quality: "Many Governmental Audits Do Not Comply With Professional Standards"*, USAGO iz marta 1986. godine.

Odluke koje moram da donesem da bi se ostvarila funkcija moje Službe, o pitanjima koja proizlaze iz revizija koje sam sačinio, utiču i nastaviće da utiču na mnoge moćne ljude i neke od mojih prijatelja i rođaka, jer su njihove odluke i ponašanja u vezi sa raspolaganjem državnim novcem i imovinom dovedene u pitanje. Ono što me je držalo 'imunog na uticaje' jeste moje čvrsto uverenje da budućnost naše dece, našeg naroda i naše zemlje zavisi od toga da li ćemo uspeti da postignemo da naš sistem funkcioniše ispravno, jednako za sve, onako kako je naš ustav i predvideo... To je obaveza svake uspešne vlade prema narodu, a parlament treba da obezbedi da vlada ide putem koji vodi doseganju i održavanju toga cilja."⁸

Pet godina pošto je revizor uklonjen sa dužnosti, ministar koji je pokušavao da zadrži bujanje korupcije u administraciji, na koje je revizor Ah Čong ukazao, ubijen je od strane dva bivša ministra i sina jednog od njih.

Delotvornost

Očita je anomalija kada pravni sistem omogućava da izvršna vlast kontroliše osoblje i finansiranje službe glavnog revizora. Ako je izvršnoj vlasti prepušteno da odredi izvore sredstava za ovu službu, ona će biti u iskušenju da na njoj štedi. Mnogo je bolje da visinu sredstava za finansiranje službe obezbedi zakonodavna vlast.

Opasnosti od ugovaranja sa privatnim sektorom...

Opasnosti od sklapanja ugovora o reviziji sa privatnim sektorom osvetlio je 1989. godine gospodin Kenet Daj (Kenneth Dye), u to vreme kanadski glavni revizor, kada je opisao kako su revizori iz privatnog sektora postavljeni da nadgledaju državne korporacije: "(Državna korporacija) ne postavlja sopstvenog revizora. To radi vlada, pa tako, na primer, direktor pošte nema mnogo izbora; on ne zna ko će biti njegovi sledeći revizori. Oni će biti postavljeni na mig kabineta vlade. Obično ostaju na položaju pet godina, ali ponekad je to drugačije i teži se da se oni menjaju sa promenom vlade... Čvrsto sam zastupao stanovište da računovodstvenim i revizorskim kućama ne treba da bude dozvoljeno da daju priloge političkim partijama jer one to mogu činiti na osnovu očekivane nagrade u budućnosti... Postoji povezanost između visine priloga i određivanja revizorskih kuća od strane vlade." Dokazi koji su ponuđeni skupštinskom odboru.

Citirano u The Auditor-General: Ally of the People and Parliament Report 296 Joint Committee of Public Accounts, Australian Government Printing Service, Canberra, 1989, p. 113.

Neke zemlje (poput Australije i Britanije, na primer) osnovale su parlamentarne odbore čiji je zadatak da savetuju glavnog finansijskog revizora o prioritarnim oblastima u kojima parlament želi da se revizija obavi, kao i da do detalja razmatraju finansiranje službe glavnog revizora. Među članovima odbora nalaze se i predsednik Odbora za javne prihode i javne rashode (koji je odgovoran za razmatranje izveštaja glavnog revizora) i ministar finansija, čime se obezbeđuje da zahtevi za finansiranje budu podvrgnuti istom nivou analize i procene kao i kada je reč o drugim državnim organima. Rezultat je podeljena odgovornost između izvršne i zakonodavne vlasti. Argument protiv ovakvog rešenja je običaj da samo izvršna vlast priprema i predlaže troškove parlamentu. Međutim, taj običaj se ne krši jer parlament samo učestvuje u procesu u kojem su van parlamenta već načinjene procene troškova.

Da bi u potpunosti bila uspešna, služba glavnog revizora treba da ima relativnu slobodu u upravljanju sopstvenim budžetom, kao i pravo da unajmljuje i raspoređuje odgovarajuće stručno osoblje. Obično se stručno osoblje nalazi u privatnom sektoru i ono se može privući da radi u službi ukoliko se obezbedi adekvatna nadoknada.⁹ Kako bi služba mogla da parira privatnom sektoru u pogledu ponuđenih zarada, tendencija je da se ona izdvoji iz opšteg okvira sistema plata u javnom sektoru, čime joj se omogućava da sama odredi uslove zaposlenja. Služba takođe treba da ima mogućnost da proširi svoja znanja i sposobnosti zapošljavanjem ili privremenim angažovanjem lica zaposlenih u privatnom sektoru. Teško je očekivati da bi u državnoj službi mogle da budu obezbeđene plate kakve dobijaju rukovodioci u privatnom sektoru. Ako je ta-

ko, put koji vredi probati je privremeno angažovanje viših službenika iz privatnog sektora na osnovu dogovora sa profesionalnim asocijacijama računovođa i revizora.¹⁰

Pitanje adekvatnog finansiranja je od važnosti za obezbeđivanje delotvornosti službe glavnog revizora. Ponekad, posebno u manjim zemljama, glavnom revizoru može da bude potrebna pomoć spolja da bi razrešio određene složene situacije. Bez stavke u budžetu koja bi glavnom revizoru omogućila da angažuje međunarodne revizorske kuće ili druge stručnjake služba može biti nemoćna u većini ozbiljnih slučajeva. Ako je lišena neophodnih izvora sredstava, služba takođe može biti onemogućena da ide u korak sa savremenom računovodstvenom praksom i tehnologijom i da efikasno obavlja svoj posao. Razvijene zemlje delotvornosti revizije posvećuju i do 50% ukupnih prihoda službe. Procenat koji mogu da izdvoje zemlje u razvoju daleko je niži i ponekad čak zanemarljiv.

⁸ Su'a Rimoni D. Ah. Chong, Controller and Chief Auditor, Audit Office, Zapadna Samoa, 6. juli 1994. godine u svom izveštaju skupštini za period od 1. januara 1993. do 30. juna 1994. godine.

⁹ U Australiji su, na primer, plate viših službenika u službi glavnog revizora bile upola manje nego kod zaposlenih sličnog ranga u privatnom sektoru, što je stvaralo probleme u traženju osoblja i umanjilo delotvornost i efikasnost službe. Videti: *The Auditor General: Ally of the People and Parliament - Report 296 Joint Committee of Public Accounts*, Australian Government Printing Service, Canberra, 1989, p. XV.

¹⁰ Takva sugestija je data u Australiji.

Ipak, ukoliko te zemlje žele da se značajnije razviju, uz što manje korupcije i lošeg upravljanja javnim fondovima, tada im delotvorna revizija omogućava da izvuku maksimalnu korist upotrebljavajući svoja ograničena sredstva.

Delotvornost službe glavnog revizora može takođe biti podrivena propisima kojima se stvaraju kvaziautonomne državne organizacije sa funkcijama sličnim službi, ili kada se privatizuju funkcije koje pripadaju izvornom delokrugu službe. Novinari, javnost i parlamentarna opozicija treba budno da motre i da budu na oprezu zbog svakog neopravdanog smanjenja nadležnosti glavnog revizora. Uz to, propisi koji uređuju osnovna načela finansijskog upravljanja, kontrole i odgovornosti u javnim fondovima i upravljanja državnom svojinom treba da budu strogi i ažurni.

Odnosi sa drugim službama

Služba glavnog revizora sve češće tesno saraduje sa službenicima koji se bave kontrolom primene zakona u drugim organima vlasti kako bi razmenili iskustva i kako bi služba postala što sposobnija u otkrivanju korupcije. Skorašnji događaji su otkrili manjkavosti u tradicionalnoj odvojenosti funkcija raznih organa vlasti. Na primer, kada je došlo do promena u klasičnom načinu rada, u Nemačkoj je sredinom 1995. izbio na videlo izvestan broj ozbiljnih skandala. Rad na tim slučajevima doveo je do jačanja saradnje između službe glavnog revizora i poreskih vlasti s jedne i policije i tužilaštva s druge strane. Pokazalo se da i mali tim brižljivo odabranih istražitelja najvišeg integriteta, koji poseduje odgovarajuća ovlašćenja, nezavisan je od političke kontrole i uživa podršku sa najviših mesta, može da predstavlja odgovarajuće telo za istraživanje korupcije velikog obima i odvratanje od nje.

Primena

Primena jasnih finansijskih procedura i adekvatno reagovanje na izveštaje glavnog revizora treba da imaju praktične efekte. Na primer, mala je korist od toga što visoki politički funkcioneri obelodane stanje svojih finansija ako neko te podatke ne analizira i ne proveriti njihovu potpunost i istinitost. To ne znači da baš svaka takva izjava mora da bude proverena, ali mora da postoji svest o velikoj verovatnoći da će to biti urađeno i o riziku koji davanje lažnih informacija nosi.

Ustanovljavanje odgovarajućih metoda za istraživanje i sprečavanje korupcije počinje izgradnjom institucija. U prvim redovima sistema integriteta institucija nalaze se oni javni službenici koji su ujedno i članovi profesionalnih asocijacija, kao što su udruženja advokata, računovođa i revizora, istraživača i istražitelja. Osim odgovornosti koju imaju prema neposredno pretpostavljenima, oni mogu biti podvrgnuti i disciplinskim merama u okviru profesionalnih asocijacija ako se pokaže da su profesionalne dužnosti obavljali neetički. U situacijama kada su javni službenici ujedno i članovi profesionalnih asocijacija, oni treba da u okviru posebne sekcije vode rasprave o etičkim i profesionalnim pitanjima koja mogu da se pojave tokom obavljanja dužnosti.¹¹

Uz to, profesionalno osoblje javnih službi može da bude odgovorno i prema službama koje se nalaze van organa vlasti u kojem rade. Na primer, službenicima interne revizije i računovodama pojedinih državnih službi se ponekad omogućava da se obrate službi glavnog revizora kada veruju da im pretpostavljeni postavljaju zahteve koje po pravilima svoje profesije ne bi smeli da izvrše. Snagu njihovom obraćanju daje podvrgavanje internih revizora nadzoru glavnog revizora. Na sličan način, pravnici iz raznih vladinih službi bi mogli da budu odgovorni državnom tužiocu (engl. Attorney General, institucija čiji je status drugačiji od statusa državnog tužioca u Srbiji - prim. prev.) za profesionalno obavljanje posla. Ovo snaženje profesionalne odgovornosti može u velikoj meri da zauzda korupciju. Drugačije mišljenje imaju oni koji tvrde da analogija između državnog tužioca i glavnog revizora navodi na pogrešan put jer je državni tužilac deo izvršne vlasti, a funkcije glavnog revizora se najbolje obavljaju kada je ta služba u potpunosti odvojena od izvršne vlasti, a ne kada je njen deo.

Samoanski političari osuđeni na smrt vešanjem

"Ubijeni ministar bio je popularan čovek i snažan protivnik korupcije. Dva bivša ministra su osuđena na smrt zbog ubistva svog bivšeg kolege koji je pretio da će razotkriti korupcijski skandal. Razrešeni ministar za ženska pitanja, Leafa Vitale, 57, i bivši ministar saobraćaja, Toi Aukuso, 68, osuđeni su zbog zavere koja je dovela do ubistva Luagalau Levaula Kamu-a, 44, koji je pogođen u glavu tokom političkog skupa prošlog jula... Alaitise Leafa Vitale, 34, najstariji sin ministra Leafa Vitale, koji je prošle godine priznao krivicu za ubistvo ministra, svedočio je da su mu njegov otac i porodični prijatelj Aukuso naredili da to ubistvo izvrši. Tužilaštvo je tvrdilo da je ministar ubijen da bi se sprečilo da obelodani dokaze o raširenoj korupciji i zloupotrebi javnih fondova."

BBC World Service, 14. april 2000.

¹¹ Videti, na primer, diskusiju profesora Džona Edvardsa (John LI. Edwards) o jurisdikciji udruženja pravnika ili advokatske komore nad državnim tužiocem kada se on ponaša neprofesionalno u vršenju funkcije, "The Office of Attorney-General: New Levels of Public Expectations and Accountability", in *Memoranda presented to the 1993 Meeting of Commonwealth Law Ministers*, Grand Baie, Mauritius (Commonwealth Secretariat, London: 1995).

Jedanaest preporuka za proveru

Shvatajući značaj institucije glavnog revizora, predstavnici zemalja koje su bile u procesu pridruživanja Evropskoj uniji usvojile su sledećih 11 preporuka u oktobru 1999. godine¹²:

Pravni okvir

Preporuka broj 1: Vrhovne institucije za reviziju treba da budu zasnovane na čvrstoj, stabilnoj i primenjivoj osnovi, zasnovanoj na ustavu i zakonima, upotpunjenoj drugim propisima, pravilima i procedurama.

Preporuka broj 2: Vrhovne institucije za reviziju treba da budu funkcionalno, organizaciono, operativno i finansijski nezavisne u meri koja je potrebna da zadatke ispune na objektiv i delotvoran način.

Preporuka broj 3: Vrhovne institucije za reviziju treba da imaju ovlašćenja i sredstva, jasno predviđena ustavom i zakonima, za potrebe revizije svih javnih fondova, sredstava i operacija (uključujući tu i fondove i sredstva EU) bez obzira na to da li su ti fondovi i sredstva predstavljeni u državnom budžetu i bez obzira na to ko se koristi tim javnim sredstvima i fondovima, odnosno ko njima upravlja.

Preporuka broj 4: Vrhovne institucije za reviziju treba da preduzmu reviziju javnog sektora u punom obimu kontrolišući kako regularnost, tako i način rada.

Preporuka broj 5: Vrhovne institucije za reviziju moraju da imaju mogućnost da slobodno i bez ograničenja izveštavaju o nalazima svog rada. Izveštaji mogu da se podnose parlamentu i treba da budu javni.

Usvajanje i primena standarda za revizije

Preporuka broj 6: Vrhovne institucije za reviziju, uz priznanje postojećeg iskustva u državnim okvirima, treba da formalno usvoje, objave i razdele načela i standarde za revizije, koji su u skladu sa standardima za revizije INTOSAI, evropskim smernicama za primenu standarda za revizije INTOSAI i svim bitnim standardima za revizije javnog sektora koje izda IFAC i koje prihvati EU. Standardi za revizije treba da budu primenjivani na dosledan i pouzdan način, koji ima osnovu u radu SAI, kako bi se obezbedilo da revizije imaju prihvatljiv kvalitet i kompetentnost. SAI će u tu svrhu izraditi priručnike za obavljanje revizije i detaljna tehnička uputstva, sa ciljem da se pomogne unapređenje standarda u praksi i njihovo dostizanje.

Upravljanje institucijom za reviziju

Preporuka broj 7: Vrhovne institucije za reviziju treba da obezbede da se njihovi ljudski i finansijski resursi koriste na najefikasniji način, koji obezbeđuje delotvorno obavljanje njihove uloge. U tom smislu, rukovodstvo SAI treba da razvije i uobliči odgovarajuće stavove i mere koji bi garantovali da je SAI organizovan dovoljno kompetentno da može da pruži visokokvalitetne i delotvorne revizije i izveštaje.

Preporuka broj 8: Vrhovne institucije za reviziju treba da razviju svoju unutrašnju organizacionu strukturu tako da ona omogući pravilan rad na ostvarenju zahteva priprema za ulazak u EU.

Preporuka broj 9: Vrhovne institucije za reviziju treba da obezbede kompetentno, sposobno i posvećeno osoblje, i to na način koji garantuje da će rad revizora biti usklađen sa međunarodnim standardima i dobrom evropskom praksom.

Preporuka broj 10: Vrhovne institucije za reviziju treba da razvijaju tehničku i stručnu osposobljenost svog osoblja kroz obrazovanje i obuku.

¹² Preporuke za rad vrhovnih institucija za reviziju u kontekstu procesa evropskih integracija iz oktobra 1999. pripremila je radna grupa koju su činili predstavnici vrhovnih institucija za reviziju iz Albanije, Bugarske, Hrvatske, Češke, Estonije, Mađarske, Letonije, Rumunije, Slovenije, Slovačke, Evropskog revizijskog suda, pod predsedavanjem Vrhovnog veća za kontrolu Poljske. Predsednici SAI su odobrili 11 preporuka i saglasili se da daju pun prioritet njihovoj upotrebi i razvoju u radu svojih institucija.

Uloga SAI u ocenjivanju i podsticanju razvoja unutrašnjih kontrola

Preporuka broj 11: Vrhovne institucije za reviziju treba da se usmere na razvoj visokokvalitetnih, delotvornih unutrašnjih kontrolnih sistema u entitetima nad kojima sprovode reviziju.

Pokazatelji za ocenu službe glavnog revizora u funkciji stuba društvenog integriteta

- Da li je zagarantovana stalnost glavnog revizora (ustavom ili na drugi način obezbeđena zaštita od političkog uticaja)?
- Da li se mesto glavnog revizora smatra nepolitičkom funkcijom?
- Da li je nadoknada za rad glavnog revizora adekvatna?
- Da li je osoblje službe glavnog revizora odgovarajuće?
- Da li su izveštaji koje glavni revizor podnosi zakonodavnoj vlasti ažurni?
- Da li se izveštaji odmah stavljaju na uvid javnosti?
- Da li skupštinski odbor za javne prihode i javne rashode ili drugo za to određeno telo razmatra izveštaje glavnog revizora?
- Da li se preduzimaju mere u skladu sa nalazima iz izveštaja?
- Da li postoje pravila na osnovu kojih su državne i paradržavne institucije obavezne da podvrgnu reviziji svoje godišnje finansijske izveštaje i da li je obavezno objavljivanje tih izveštaja? Da li je glavni revizor odgovoran za sačinjavanje tih izveštaja?
- Da li postoji sistem praćenja stanja imovine državnih i paradržavnih institucija koji omogućava da se periodično proverava da li su sredstva nabavljena za potrebe tih institucija sve vreme pod njihovom kontrolom?
- Da li služba glavnog revizora primenjuje odgovarajuće standarde za računovodstvo i revizije?
- Da li služba stvarno dobija ono što je za nju predviđeno odlukom ministarstva finansija, odnosno zakonodavne vlasti?