

# **GUID 5260**

## **Upravljanje javnom imovinom**

INTOSAI Smjernice izdaje  
Međunarodna organizacija vrhovnih  
revizorskih institucija, INTOSAI, kao dio  
INTOSAI okvira profesionalnih izjava.  
Za više informacija posjetite  
[www.issai.org](http://www.issai.org)



Pre-IFPP dokument - ovaj dokument je razvijen  
prije izrade INTOSAI okvira profesionalnih izjava  
(IFPP) 2016. Stoga se, u formalnoj svrsi, može  
razlikovati od skorijih INTOSAI Smjernica za  
reviziju.



INTOSAI, 2019.

- 1) Usvojen 2016. godine, kao INTOSAI GOV 9160 - Unaprijeđenje dobrog upravljanja javnom imovinom - Vodeći principi za implementaciju
- 2) Uspostavljanjem Intosai okvira profesionalnih izjava (IFPP), preimenovan u GUID 5260 – Upravljanje javnom imovinom sa uređivačkim izmjenama u 2019. godini.

# SADRŽAJ

Lista skraćenica	6
<b>UVOD</b>	7
<b>1 OSNOVNI POJMOVI</b>	10
1.1. ODGOVORNOST	10
1.2 IMOVINA	11
1.3 KORUPCIJA	12
1.4 PREVARA	12
1.5 DOBRO UPRAVLJANJE	13
1.6 INTEGRITET	16
1.7 PRANJE NOVCA	17
1.8 UPRAVLJANJE RIZICIMA	17
1.9 PROCJENA RIZIKA	18
1.10 ZAINTERESIRANE STRANE	19
1.11 TRANSPARENTNOST	19
<b>2 ULOGE I ODGOVORNOSTI ZAINTERESIRANIH STRANA U UNAPRIJEĐIVANJU DOBROG UPRAVLJANJA JAVNOM IMOVINOM</b>	20
2.1 ZAKONODAVCI I REGULATORI	20
2.2 ODBORI ZA REVIZIJU	20
2.3 VLADA	20
2.4 JEDINICE ZA FINANSIJSKO OBAVJEŠTAVANJE	21
2.5 VRHOVNE REVIZORSKE INSTITUCIJE	21
2.6 OSTALE ORGANIZACIJE SPOLJNE REVIZIJE	22
2.7 DRUGE ZAINTERESIRANE STRANE	22
2.8 INTERNI REVIZORI	22
2.9 MENADŽERI	23
2.10 UPOSLENICI	23
<b>3 PROCJENA STANDARDA DOBROG UPRAVLJANJA JAVNOM IMOVINOM</b>	24
3.1 OKVIR ZA UPRAVLJANJE IMOVINOM	24

3.2 STRATEGIJA UPRAVLJANJA IMOVINOM	25
» 3.2.1 PLAN NABAVKE	26
» 3.2.2 OPERATIVNI PLAN	27
» 3.2.3 PLAN ODRŽAVANJA	27
» 3.2.4 PLAN OTUĐENJA	28
3.3 PLAN UPRAVLJANJA KAPITALOM	28
3.4 VODIČ ZA POLITIKE I PROCEDURE UPRAVLJANJA IMOVINOM	29
3.5 REGISTAR IMOVINE	30
3.6 MJERENJE UČINKA	31
3.7 EKSTERNI REVIZORI, REGULATORI I DRUGE EKSTERNE ORGANIZACIJE	33
3.8 UNUTRAŠNJA REVIZIJA I SARADNJA SA EKSTERNOM REVIZIJOM	34
3.9 ULOGA INTERNE REVIZIJE	35
3.10 IZVJEŠTAJI O AKTIVNOSTIMA VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA	36
3.11 IZVJEŠTAJI O AKTIVNOSTIMA VLADINIH ORGANIZACIJA	37
3.12 WEB STRANICA I BILTEN JAVNIH INFORMACIJA	37
<b>4 PROCJENA STANDARDA DOBROG UPRAVLJANJA JAVNOM IMOVINOM</b>	<b>38</b>
4.1 OSNOVNI ZAHTJEVI ZA VRHOVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE	39
4.2 PRINCIPI DOBRE UPRAVE	40
» 4.2.1 PRIMJENA NAČELA JEDNAKOSTI	41
» 4.2.2 IZGRADNJA GRAĐANSKOG KONSENZUSA	41
» 4.2.3 NJEGOVANJE TRANSPARENTNOSTI	42
» 4.2.4 EVALUACIJA UPRAVLJANJA LJUDSKIM RESURSIMA	42
4.3 ŽALBE I ZAHTJEVI	43
4.4 SPRJEČAVANJE SUKOBA INTERESA I DRUGE ZLOUPOTREBE	44
» 4.4.1 NEPRAVILNOSTI U PROCESU DONOŠENJA ZAKONA	44
» 4.4.2 PREVELIKA DISKRECija JAVNIH FUNKCIONERA I SUKOB INTERESA	44
» 4.4.3 NEDOSTATAK PRINCIPA ODGOVORNOSTI ILI NJEGOVA NEODGOVARAJUĆA PRIMJENA	46
» 4.4.4 SLABOSTI UNUTRAŠNJE KONTROLE I NADZORA	46
» 4.4.5 SLABOSTI RAČUNOVODSTVENOG SISTEMA	47
» 4.4.6 ODUSUSTVO PRIMJENE NAČELA DOKUMENTOVANJA I IZVJEŠTAVANJA	50
» 4.4.7 PREKOMJERNO KORIŠTENJE PODIZVOĐAČA I POSREDNIKA	51
» 4.4.8 UNAPRIJEĐENJE DOBROG UPRAVLJANJA PREKO POJEDINAČNIH SLUŽBENIKA	51

» 4.4.9 OSTALI SPECIFIČNI ANTIKORUPCIJSKI KORACI KROZ UNAPRIJEĐENJE DOBRE UPRAVE JAVNOM IMOVINOM	52
<b>5 PROMOVIRANJE DOBRE UPRAVE KROZ UPRAVLJANJE RIZICIMA</b>	54
ANEKS: REFERENCE	56

## **LISTA SKRAĆENICA**

ISA – Međunarodni revizijski standardi

INTOSAI - Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija - IIA – Institut internih revizora - VRI – Vrhovna revizorska institucija

AML – Protiv pranja novca

WGF ACML – Radna grupa za borbu protiv korupcije i pranja novca

COSO – Komitet sponzorskih organizacija Treadway komisije

O&M – Rad i održavanje

FATF – Radna grupa za finansijsku djelatnost

FIU – Jedinica za finansijsku obavještajnu službu

SETC – Specifikacija osnovnih uslova ugovora

ERM – Preduzeće za upravljanje rizikom

HR – Ljudski resursi

PMI – Institut za upravljanje projektima

CMP – Plan upravljanja kapitalom

AMG – Vodič za politike i procedure upravljanja imovinom

## UVOD

Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI) je autonomna, nezavisna, profesionalna i nepolitička organizacija, koja obezbjeđuje forum za vladine revizore iz cijelog svijeta, kako bi razgovarali o pitanjima od zajedničkog interesa i bili u toku s najnovijim dešavanjima u reviziji i drugim primjenjivim profesionalnim standardima i najboljim praksama.<sup>1</sup> Kako bi ostvario svoju misiju, INTOSAI organizira svoj rad oko četiri strateška cilja: (1) Odgovornost i profesionalni standardi, (2) Institucionalna izgradnja kapaciteta, (3) Razmjena znanja i usluge znanja, i (4) Model međunarodne organizacije.

Budući da vrhovne revizorske institucije (VRI) igraju glavnu ulogu u reviziji vladinih računa i operacija, te u promoviranju dobrog finansijskog upravljanja i ukupne odgovornosti u svojim vladama, INTOSAI podstiče saradnju i kontinuirano poboljšanje VRI kroz razmjenu ideja i iskustava. Takva razmjena znanja može uključivati obezbjeđivanje referentnih vrijednosti, provođenje studija najbolje prakse, izradu materijala s uputstvima za reviziju i izvođenje istraživanja o pitanjima od zajedničkog interesa i zabrinutosti. Ovo je suština INTOSAI-jevog Strateškog cilja 3 „Usluge razmjene znanja i usluga znanja“, u okviru kojeg je osnovana Radna grupa za borbu protiv korupcije i pranja novca (WGFACML).

Stoga, WGFACML nastoji da podrži jedan od strateških prioriteta INTOSAI: „Naprijed u borbi protiv korupcije“. Korupcija je široko rasprostranjen globalni problem koji ugrožava javno finansiranje, pravni poredak i društveni prosperitet, ugrožavajući socijalnu sigurnost i ometajući smanjenje siromaštva.<sup>2</sup>

Uzimajući u obzir da je glavni zadatak VRI-ja da ispita da li se javna sredstva troše ekonomično i efikasno u skladu sa postojećim pravilima i propisima, njihov doprinos borbi protiv korupcije je vodeći primjer i ispunjava njihovu odgovornost da se osigura transparentnost i prevencija kroz reviziju vlade. Primarni cilj VRI-ja je da preispita upravljanje javnim subjektima i zaštitu javne imovine od zloupotrebe, prevare i korupcije. Vrhovna revizija stvara transparentnost, čini rizik vidljivim i jača interne kontrole kako bi

---

<sup>1</sup> INTOSAI (oktobar 2010). Strateški plan 2011-2016

<sup>2</sup> Proširena definicija korupcije predstavljena je u Indeksu Transparency International-a.

doprinijela prevenciji korupcije, u skladu sa duhom Konvencije Ujedinjenih nacija protiv korupcije<sup>3</sup>.

Da bi se efikasno spriječila i sprovodila borila protiv korupcije, INTOSAI zahtijeva jake, nezavisne i multidisciplinarne VRI-je. Da bi se postigao ovaj cilj i podstaklo dobro upravljanje, INTOSAI obezbjeđuje i održava ažuriran okvir profesionalnih međunarodnih standarda, koji je relevantan za zadatke i potrebe njenih VRI članica i zainteresovanih strana.

*GUID 5260 - Upravljanje javnom imovinom* je dokument koji je izradila Radna grupa za borbu protiv korupcije i pranja novca, u svjetlu uticaja globalne finansijske krize i nakon prepoznavanja potrebe za smjernicama koje se odnose na ulogu VRI-ja u jačanju integriteta, transparentnosti, odgovornosti i dobrog upravljanja javnom imovinom u javnim tijelima.

Osnovni koncept "dobre uprave" podrazumijeva preduslov za održivi razvoj društava i nacija. To znači kompetentno upravljanje resursima zemlje i javnim zadacima na način koji je prikladan, transparentan, odgovoran, pravičan i odgovara potrebama ljudi. Time se implementacijom dobrog upravljanja uspostavlja okruženje koje ne favorizuje ili ne omogućava korupciju ili drugo neetičko ponašanje. Iako vlade imaju veliku odgovornost za stvaranje takvog okruženja, pitanja upravljanja se razlikuju od zemlje do zemlje, a rješenja za probleme upravljanja moraju biti individualno prilagođena. Svaka VRI ima ključnu ulogu u osiguravanju dobrog upravljanja.

U tom smislu, upravljanje imovinom je suštinska komponenta dobrog upravljanja i u javnom i u privatnom sektoru, i trebalo bi da bude usklađeno i integrисано sa strateškim, korporativnim i finansijskim planiranjem entiteta.

Kako bi se javna imovina koristila na odgovarajući način, može se pretpostaviti da postoji potreba za povećanjem vještina upravljanja javnim resursima.

Oslanjajući se na međunarodno iskustvo, WGFACML je utvrdio određene široke vodeće principe, kako bi VRI unaprijedile dobro upravljanje javnom imovinom. Ovi principi i način na koji ih VRI mogu implementirati, obrađeni su u ovom dokumentu.

Cilj smjernica je da pomogne VRI-ju u procjeni snaga i slabosti trenutne prakse upravljanja u vezi sa upravljanjem javnom imovinom, te u predlaganju preporuka za poboljšanje. Smjernice se sastoje od šest poglavlja.

---

<sup>3</sup> Konvencija Ujedinjenih nacija protiv korupcije, Njujork, 2004., <http://www.unodc.org/unodc/en/treaties/CAC/> [pristup: 03.08.2015].

Prvo poglavlje, "Osnovni pojmovi", definiše termine relevantne za ključne teme o kojima se govori u ovom uputstvu. Dodatno, opisani su obim i principi dobrog upravljanja.

Drugo poglavlje, „Uloge i odgovornosti zainteresiranih strana u jačanju dobrog upravljanja javnom imovinom“, utvrđuje sve uključene strane i njihove glavne uloge. Pominje se i koordinacija i unakrsna komunikacija među zvaničnim zainteresiranim stranama. Ovo poglavlje opisuje kompetencije dionika, procjenjuje snage i slabosti njihove koordinacije i identificira buduće izazove.

Treće poglavlje "Procjena standarda dobrog upravljanja javnom imovinom" upoznaje čitaoca s različitim dostupnim mehanizmima ili potencijalnim aktivnostima koje bi relevantni dionici mogli koristiti kada procjenjuju i pokušavaju poboljšati osnovne karakteristike ili principe dobrog upravljanja javnom imovinom. Stoga, ovo poglavlje također pruža informacije o tome kako učiniti revidirana tijela odgovornim i uključiti ih u dalje učešće u procesu sa svojim zainteresovanim stranama.

Četvrto poglavlje „Uloga vrhovnih revizorskih institucija u jačanju dobrog upravljanja javnom imovinom“ utvrđuje niz specifičnih uloga i odgovornosti VRI. Prekomjerna diskrecija javnih službenika i upravljanje sukobom interesa su također obrađeni u ovom poglavlju.

Peto poglavlje „Promovisanje dobrog upravljanja kroz upravljanje rizicima“ opisuje važnost promocije dobrog upravljanja kroz upravljanje rizicima u javnim tijelima.

Zbog velikog broja zemalja uključenih u INTOSAI, ova smjernica ne daje reference na nacionalne zakone i propise. Ova smjernica je usmjerenica na stvaranje zajedničkog fronta protiv korupcije kroz efikasno promicanje institucionalne svijesti, standarda, politika i najboljih praksi, uz dužno razmatranje mandata, ovlaštenja i kapaciteta VRI. Ovo predstavlja okvir za VRI da provedu akcije vrhovne revizije imajući u vidu etičke standarde ili kodekse ponašanja javnih subjekata, kao i njihove društvene odgovornosti, uz razumijevanje da svaka javna institucija treba biti u potpunosti odgovorna za vlastito upravljanje javnom imovinom.

Ova smjernica uključuje osnovne i zajedničke reference na osnovu kojih tijela u različitim zemljama mogu razviti standarde po mjeri. Smjernice ne pružaju detaljne politike, procedure i prakse za unaprijeđenje integriteta, transparentnosti, odgovornosti i dobrog upravljanja javnom imovinom. Odgovornost svake VRI je, uzimajući u obzir svoj mandat i pravni okvir, kao i kulturni kontekst, da razvije dalje specifične politike po ovom pitanju.

## 1 OSNOVNI POJMOVI

### 1.1. ODGOVORNOST

Odgovornost podrazumijeva da su pojedinci, agencije i organizacije (javne, privatne i civilno društvo) odgovorne za pravilno izvršavanje svojih ovlaštenja. Polazeći od ove široke definicije, treba uzeti u obzir dva koncepta:

- Odgovornost je proces u kojem se tijela javnih službi i pojedinci unutar njih smatraju odgovornim za svoje odluke i radnje, uključujući njihovo upravljanje javnim sredstvima i svim aspektima učinka i usklađenosti sa važećim zakonima i propisima u upravljanju javnim sredstvima i postizanju ciljeva učinka.
- Odgovornost je obaveza nametnuta licu ili revidiranom tijelu da pokaže da je upravljao ili kontrolisao sredstva koja su mu povjerena, u skladu sa uslovima pod kojima su sredstva obezbjedena.

U pogledu upravljanja javnom imovinom, odgovornost bi se mogla definisati kao obaveza lica ili tijela (uključujući javna preduzeća i korporacije) kojima su povjereni javni resursi da budu odgovorni za fiskalne, upravljačke i programske odgovornosti koje su im dodjeljene, i da izvještavaju onima koji su im dodijelili ove odgovornosti.

U teoriji, prema Vodiču za borbu protiv korupcije iz 2009. godine koji je izradila Transparency International, postoje tri oblika odgovornosti: dijagonalna, horizontalna i vertikalna.<sup>4</sup>

- Dijagonalna odgovornost je kada građani koriste vladine institucije da podstaknu bolji nadzor nad državnim djelovanjem, te kada se u tom procesu uključuju u kreiranje politike, budžetiranje, praćenje rashoda i druge aktivnosti.
- Horizontalna odgovornost podvrgava javne službenike obuzdavanju i nadzoru, ili provjerama i ravnotežama od strane drugih vladinih agencija (tj. VRI, sudova,

---

<sup>4</sup> Vodič za borbu protiv korupcije, Transparency International 2009. Vidi takođe: Institucionalizacija horizontalne odgovornosti: Kako se demokratije mogu boriti protiv korupcije i zloupotrebe moći, National Endowment for Democracy.

ombudsmana, centralnih banaka) koje mogu dovesti u pitanje i na kraju kazniti službenika za nedolično ponašanje.

- Vertikalna odgovornost drži javnog funkcionera odgovornim biračkom tijelu ili građanstvu putem izbora, slobodne štampe, aktivnog civilnog društva i drugih sličnih kanala.

U tom kontekstu, VRI su ključni mehanizam u horizontalnom sistemu, koji je fokusiran na reviziju aktivnosti javnih službenika i institucija odgovornih za upravljanje javnom imovinom.

## 1.2 IMOVINA

Izraz "imovina" odnosi se na sve predmete ekonomске vrijednosti u vlasništvu pojedinca ili korporacije. „Imovina je resurs koji kontroliše tijelo kao rezultat prošlih događaja, i od kojeg se očekuje da će buduće ekonomске koristi ili potencijal usluga pricati u tijelo”<sup>5</sup>. Imovina može imati različite oblike: finansijske, materijalne ili nematerijalne. Bez obzira na oblik imovine, općenito postoje dvije vodeće karakteristike koje određuju šta čini sredstvo: ono će imati vrijednost (u obliku budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala) tokom perioda svog korisnog vijeka trajanja i to je resurs koji kontrolira preduzeća kao rezultat prošlih događaja. Neka imovina, kao što su informacije, ne može imati nikakvu ekonomsku vrijednost, ali može biti od najveće važnosti da se pravilno zaštitи (npr. povjerljive informacije od strane države).

Strukturisane procjene imovine(a) tijela nastoje da utvrde informacije o učinku kao što su korištenje i funkcionalnost sredstava. Odluke koje donose donosioći odluka nakon analize rezultata procjene ubrajaju se u strategiju upravljanja imovinom tijela.

Sva imovina se priznaje u izvještaju o finansijskom položaju tijela, uključujući slučajevе kada je vjerovatno da će buduće ekonomске koristi ili uslužni potencijal pricati u tijelo. Prema obračunskom računovodstvu, sredstva imaju trošak i vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti.

Na osnovu navedenog, javna imovina su i finansijski, fizički ili čak nematerijalni resursi od kojih se očekuju buduće ekonomске koristi. Međutim, njihova relevantnost je drugačija

---

<sup>5</sup> MRSJS 1 – Prezentacija finansijskih izveštaja, objavljenih od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde (IASB).

od one privatne imovine. To je zato što upravljanje javnom imovinom uključuje upravljanje nadležne strane (tj. opštinske, državne, pokrajinske ili savezne stranke), kao i očekivanja građana. Javna imovina jasno podrazumijeva koncept javnog interesa.

### 1.3 KORUPCIJA

Prema Ujedinjenim nacijama, ne postoji jedinstvena univerzalno prihvaćena definicija korupcije. Na primjer, Konvencija Ujedinjenih nacija protiv korupcije ne sadrži jednu definiciju korupcije, već navodi nekoliko specifičnih vrsta ili djela korupcije<sup>6</sup>. Svjetska banka definiše korupciju kao zloupotrebu javnih sredstava i/ili službe za privatnu ili političku korist<sup>7</sup>.

Korupcija je uži pojam od upravljanja jer se često definiše kao zloupotreba javnih ovlaštenja ili povjerenja za privatne koristi. Ova dva koncepta su usko povezana - tamo gdje je loše upravljanje, veći su poticaji i veći prostor za korupciju. Stoga promocija dobrog upravljanja pomaže u borbi protiv korupcije. Također nadopunjuje napore koji su direktnije usmjereni na korupciju, kao što je podizanje svijesti javnosti i jačanje provođenja antikorupcijskih zakona<sup>8</sup>.

### 1.4 PREVARA

Prevara<sup>9</sup> je namjerna radnja jednog ili više pojedinaca među rukovodstvom, onih koji su zaduženi za upravljanje, zaposlene ili treće strane, što uključuje korištenje obmane za sticanje nepravedne ili nezakonite prednosti. Faktori rizika od prevare su događaji ili uvjeti koji ukazuju na poticaj ili pritisak da se počini prevara ili daju prilike za počinjenje prijevare.

<sup>6</sup> Priručnik Ujedinjenih nacija za borbu protiv korupcije, 3. izdanje. UNODC, 2004. Dostupno na: [www.undoc.org/documents/corruption/publications\\_toolkit\\_sep04.pdf](http://www.undoc.org/documents/corruption/publications_toolkit_sep04.pdf), str. 10 [pristup: 03.08.2015].

<sup>7</sup> <http://www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/corruptn/cor02.htm> [pristup: 03.08.2015].

<sup>8</sup> Z. Dobrowolski, Povjerenje, korupcija i prevara [u:] B. Kožuch, Z. Dobrowolski (ur.), *Stvaranje javnog povjerenja. Organizaciona perspektiva*, Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main 2014, str. 120.

<sup>9</sup> ISSAI 2240 Odgovornosti revizora u vezi sa prevarama u reviziji finansijskih izveštaja, par.11.

## 1.5 DOBRO UPRAVLJANJE

Prema OECD-u, upravljanje je vršenje političke, ekonomске i administrativne vlasti neophodne za upravljanje poslovima nacije<sup>10</sup>. Upravljanje uključuje proces donošenja odluka i proces kojim se odluke provode. Upravljanje obuhvata vršenje ovlasti kako bi se osiguralo da će tijelo kojim se upravlja (obično organizacija) postići svoje ciljeve.

Dobro upravljanje se može definisati kao vršenje moći ili ovlašćenja, kao što su politička, ekonomска, administrativna ili druga, u cilju upravljanja resursima i poslovima zemlje na pravedan, pravičan, transparentan, etički i nediskriminoran način. Sastoji se od mehanizama, procesa i institucija kroz koje građani i grupe artikulišu svoje interese, ostvaruju svoja zakonska prava, ispunjavaju svoje obaveze i posreduju u njihovim razlikama<sup>11</sup>.

Dobro upravljanje karakteriše sljedeća paradigma: javni sektor, posebno javna uprava, važan je dio društva koji komunicira sa dionicima društva kroz odgovarajuće participativne procese koje karakterizira uključenost dionika, otkrivanje i transparentnost, jednakost, ne-diskriminacija u korišćenju javnih usluga i odgovornost donosilaca odluka.

Relevantnost ovog koncepta se oslanja na to da javne organizacije igraju značajnu ulogu u postojećem upravljačkom okruženju, te u ostvarivanju javnog interesa. Javna uprava je finansirana od strane poreskih obveznika i predstavlja važnu ulogu u dopuni ustavne vlasti jer podržava pomoćne funkcije ovih tijela, pruža im usluge, učestvuje u vršenju izvršnih ovlašćenja i rješava zajedničke probleme. Javna procjena vladinih aktivnosti nije fokusirana samo na socio-ekonomske programe koji se nude građanima, već i na to kako državni organi izvršavaju svoje zadatke<sup>12</sup>. Javna uprava stoga mora biti efikasna u svom djelovanju, što uključuje, između ostalog, njenu sposobnost da efikasno rješava specifične društvene probleme. Ova efikasnost se može postići udaljavanjem od imperativnog pristupa rješavanju problema ka integraciji različitih zainteresovanih strana u procesu iniciranja i izvršavanja zadataka, kao i u procesu procjene njihovog uticaja.

Dobro upravljanje zahtijeva prelazak sa tretiranja građana samo kao birača i korisnika javnih usluga. Tretiranje njih kao suostvaritelja javnog interesa je suština dobrog upravljanja<sup>13</sup>. Stoga, koncept dobrog upravljanja nadilazi tradicionalni pojam vlade i

<sup>10</sup> OECD Rječnik statističkih termina, <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=7236> [pristup: 03.08.2015].

<sup>11</sup> Dobro upravljanje. Vodeći principi za implementaciju, Commonwealth of Australia 2000.

<sup>12</sup> Z. Dobrowolski, Uloga Vrhovnog ureda za reviziju u izgradnji povjerenja javnosti kroz borbu protiv pogrešnih radnji [u:] B. Kožuch, Z. Dobrowolski (ur.), Stvaranje povjerenja javnosti, op. cit., str. 166-167

<sup>13</sup> HC Boyte, Reframing Democracy: Governance, Civic Agency and Politics, Public Administration Review br. 5, Američko društvo za javnu upravu 2005; Z. Dobrowolski, Poverenje, korupcija i prevara, op. cit., str. 115

fokusira se na odnose između lidera, javnih institucija i građana, uključujući procese u kojima oni donose i provode odluke. Dobro upravljanje, u okviru javnog upravljanja, karakteriše se kao participativno, odgovorno, transparentno, efikasno, orijentisano na konsenzus, odgovorno i inkluzivno, poštujući vladavinu prava i minimiziranje mogućnosti za korupciju<sup>14</sup>. Dakle, to podrazumijeva kompetentno upravljanje resursima i poslovima zemlje na način koji je otvoren, transparentan, odgovoran, pravičan i koji odgovara potrebama ljudi<sup>15</sup>. Dakle, sve to vodi dobrom menadžmentu, dobrom učinku, dobrom upravljanju javnim novcem, dobrom javnom angažmanu i, na kraju, dobrim rezultatima<sup>16</sup>. Osigurava da je korupcija svedena na minimum, da se stavovi manjina uzimaju u obzir i da se glasovi najugroženijih u društvu čuju u donošenju odluka. Također odgovara postojećim i budućim društvenim potrebama.<sup>17</sup> U ovom trenutku, potrebno je pozabaviti se ključnim principima<sup>18</sup> dobrog upravljanja, koji uključuju: odgovornost, koherentnost, orijentisanost na konsenzus, efikasnost, pravičnost i inkluzivnost, učešće, odgovornost, vladavinu prava i otvorenost<sup>19</sup>.

- a) Odgovornost – kao što je već navedeno, obuhvaća odgovornosti pojedinih institucija za vođenje javnih politika, koje omogućavaju dobro uspostavljene i efektivne demokratske mehanizme i objektivnu ocjenu efektivnosti, efikasnosti i ekonomičnosti. To također znači obezbjeđivanje jasne podjele nadležnosti u obavljanju njihovih zadataka prilikom upravljanja javnom imovinom.
- b) Koherentnost – upravljanje integracijom različitih javnih politika, kao i između različitih nivoa javnih vlasti (u okviru višestepenog sistema upravljanja), konzistentnost njihovog rizika, što zahtijeva izgradnju mehanizama koordinacije.
- c) Usmjerenost na konsenzus – postoji nekoliko aktera i mnogo gledišta u datom društvu. Dobro upravljanje zahtijeva posredovanje različitih interesa u društvu kako bi se postigao široki konsenzus o tome šta je u najboljem interesu cijele

---

<sup>14</sup> Vodič za borbu protiv korupcije, Transparency International 2009.

<sup>15</sup> Dobro upravljanje. Vodeći principi za implementaciju, Commonwealth of Australia 2000.

<sup>16</sup> Standard dobrog upravljanja za javne usluge, Nezavisna komisija za dobro upravljanje u javnim službama, Office for Public Management Ltd., Ovlašćeni institut za javne finansije i računovodstvo, London, UK 2004.

<sup>17</sup> Šta je dobro upravljanje. Komisija Ujedinjenih nacija za ekonomska i društvena pitanja za Aziju i Pacifik, [www.unescap.org](http://www.unescap.org) (pristup: 03.08.2015)

<sup>18</sup> Evropsko upravljanje. Bijela knjiga, Komisija evropskih zajednica, Brisel 2001.

<sup>19</sup> Iz perspektive pojedinačne javne organizacije, drugi principi dobrog upravljanja uključuju: fokusiranje na ciljeve i ishode organizacije; efikasno obavljanje jasno definisanih funkcija i uloga; promoviranje i stavljanje vrijednosti dobrog upravljanja za cijelu organizaciju u praksu; posjedovanje i korišćenje kvalitetnih informacija, objektivnih savjeta i podrške, obezbjeđivanje transparentnog procesa odlučivanja i djelotvornog sistema upravljanja rizicima u radu; osiguravanje da najviši menadžment ima vještine, znanje i iskustvo koje su im potrebne za dobro obavljanje poslova, te osiguranje ocjene i pregleda učinka pojedinačnog najvišeg menadžmenta i u okviru grupe, te stvaranje efektivne odgovornosti.

zajednice i kako se to može postići. To također zahtijeva široku i dugoročnu perspektivu o tome šta je potrebno za održivi ljudski razvoj i kako postići ciljeve takvog razvoja. Ovo može proizaći samo iz razumijevanja istorijskog, kulturnog i društvenog konteksta datog društva ili zajednice.

d) Efikasnost i efektivnost – dobro upravljanje znači da procesi i institucije daju rezultate koji zadovoljavaju potrebe društva, dok na najbolji način koriste resurse koji su im na raspolaganju. Koncept efikasnosti u kontekstu dobrog upravljanja obuhvaća i održivo korišćenje prirodnih resursa i zaštitu životne sredine. U drugim regionima, ključni elementi dobrog upravljanja definisani su na sličan način<sup>20</sup> definisanih funkcija i uloga; promoviranje i stavljanje vrijednosti dobrog upravljanja za cijelu organizaciju u praksu; posedovanje i korišćenje kvalitetnih informacija, objektivnih saveta i podrške, obezbeđivanje transparentnog procesa. Ovaj princip podrazumijeva poboljšanje administrativnih kapaciteta (državnih kapaciteta) za nesmetanu implementaciju ciljeva javnih politika. Kriterijum dobrog upravljanja uključuje dva dodatna pravila:

- d.1) princip proporcionalnosti, koji prepostavlja da sprovođenje javnih politika treba da bude proporcionalno ciljevima, te da se stoga sprovodi na optimalan način;
- d.2) princip supsidijarnosti, pri čemu je rad viših nivoa uprave samo sekundaran u odnosu na aktivnosti koje se sprovode na nižim nivoima upravljanja.

e) Ravnopravnost i inkluzivnost – dobrobit društva zavisi od toga da svi njegovi članovi osjećaju da imaju udjela u njemu i da se ne osjećaju isključenim iz glavnih tokova društva. To zahtijeva da sve grupe, a posebno one najugroženije, imaju prilike da poboljšaju ili održe svoje blagostanje. Potrebno je razjasniti koncept ravnopravnosti vlasti i aktera u ostvarivanju javnih interesa. Normativni akti razlikuju odgovornost za vršenje javnih dužnosti. Javne organizacije su obavezne da takve poslove obavljaju za sve građane. Zadaci koje realizuju drugi akteri, kao što su nevladine organizacije, mogu biti upućeni određenim grupama i nisu obavezni. Javne organizacije su odgovorne za podršku aktivnostima zainteresovanih strana u pružanju javnih usluga, kao i za praćenje i evaluaciju realizacije ovih zadataka.

f) Otvorenost – institucije javne uprave treba da budu transparentne, što znači da javnost treba da ima što širi pristup informacijama o njihovom radu.

---

<sup>20</sup> Vidi na primjer: Dobro upravljanje. Vodeći principi za implementaciju, Commonwealth of Australia 2000.

- g) Participacija – uključivanje javnosti u rad organa državne uprave na svim nivoima (višestepeno partnerstvo), te u svim važnijim fazama realizacije javnih politika (tj. u toku programiranja, implementacije i praćenja). Treba naglasiti da je od ključnog značaja učešće nevladinih organizacija (tzv. građanski dijalog) i predstavnika poslodavaca i sindikata (socijalni dijalog).
- h) Odgovornost – dobro upravljanje zahtijeva da institucije i procesi pokušaju služiti svim zainteresovanim stranama u razumnom vremenskom okviru.
- i) Vladavina prava – za dobro upravljanje su potrebni pravični pravni okviri koji se nepristrasno sprovode. Za nepristrasno sprovođenje zakona potrebno je nezavisno sudstvo i nepristrasna i nepotkupljiva policija.
- j) Strateška vizija – lideri i javnost treba da imaju široku i dugoročnu perspektivu o dobrom upravljanju i ljudskom razvoju, zajedno sa osjećajem šta je potrebno za takav razvoj. Također bi trebalo da postoji razumjevanje istorijskih, kulturnih i društvenih složenosti na kojima je ta perspektiva utemeljena.

## 1.6 INTEGRITET

INTOSAI definiše integritet kao kvalitet ili stanje zdravog moralnog principa; poštenje i iskrenost; želja da se uradi prava stvar, da se ispovjeda i živi u skladu sa skupom vrijednosti i očekivanja.

Termin integritet može se odnositi na vrlinu, neiskvarenost i stanje neoštećenosti. Integritet je usko povezan sa odsustvom prevare i korupcije, ali podrazumijeva i uobičajenu pristojnost. Na taj način, to je pozitivan i širok koncept koji se odnosi na etiku i kulturu<sup>21</sup>.

Na institucionalnom nivou, integritet se može razmatrati u pet različitih konteksta:

- Kao odgovornost javnog tijela za integritet.
- Kao preduslov za autoritet vlasti i povjerenje javnosti.
- Kao moralnu odgovornost, a ne samo odredbu utvrđenu zakonom ili pravilom.
- Kao preventivna, a ne samo represivna mjera uključena u institucionalnu politiku.
- Kao stalna obaveza koju trebaju ispuniti javne institucije i službenici.

---

<sup>21</sup> *Priročnik za samoprocjenu integriteta*, Revizorski sud Holandije, 2011, str. 9-10.

## 1.7 PRANJE NOVCA

Definicija pranja novca, usvojena u Konvenciji Ujedinjenih nacija protiv nezakonitog prometa opojnih droga i psihotropnih supstanci kaže da:

- Konverzija ili prijenos imovine, znajući da je takva imovina [izvedena trgovina drogom] krivičnog djela ili krivičnih djela ili iz djela sudjelovanja u takvom krivičnom djelu ili prekršajima, u svrhu prikrivanja ili skrivanja nezakonitog porijekla imovine ili pomaganja bilo kojoj osobi koja je uključena u izvršenje takvog djela ili krivičnih djela da izbjegne pravne posljedice njegovih radnji;
- Prikrivanje ili skrivanje prave prirode, izvora, lokacije, raspolaganja, kretanja, prava u odnosu na ili vlasništvo nad imovinom, znajući da takva imovina proizlazi iz krivičnog djela ili prekršaja ili iz čina sudjelovanja u takvom krivičnom djelu ili prekršajima<sup>22</sup>.

Radna grupa za finansijsku akciju (FATF), koja je priznata kao postavljač međunarodnih standarda za napore u borbi protiv pranja novca (AML), jezgrovito definiše pranje novca kao „obradu [...] prihoda od kriminala kako bi se prikriло njihovo nezakonito porijeklo“ kako bi se „legitimizirala“ nezakonito stečena dobit od kriminala.<sup>23</sup> Međutim, u svojih 40 preporuka za borbu protiv pranja novca, FATF posebno uključuje tehničku i pravnu definiciju pranja novca iz Bečke konvencije i preporučuje da predikat te definicije uključuje sva teška krivična djela.

## 1.8 UPRAVLJANJE RIZICIMA

Sistem upravljanja rizicima je sastavni dio pristupa menadžmenta ispunjavanju poslovnih ciljeva i predstavlja sistematski proces dizajniran za identifikaciju, procjenu, tretiranje, upravljanje i komuniciranje rizika. To je sistematski proces razumijevanja, evaluacije i rješavanja ovih rizika kako bi se maksimizirale šanse za postizanje ciljeva i osiguralo da su organizacije, pojedinci i zajednice održivi. Upravljanje rizikom također koristi mogućnosti koje može donijeti neizvjesnost, omogućavajući organizacijama da budu svjesne novih mogućnosti. U suštini, efikasno upravljanje rizikom zahtijeva informisano razumijevanje relevantnih rizika, procjenu njihovog relativnog prioriteta i

<sup>22</sup> Bečka konvencija, <http://www1.worldbank.org/finance/assets/images/01-chap01-f.qxd.pdf> [pristup: 03.08.2015.]

<sup>23</sup> Četrdeset preporuka FATF. Radna grupa za finansijsku akciju (FATF), 2003.

rigorozan pristup njihovom praćenju i kontroli<sup>24</sup>. Da bi bilo efikasno, upravljanje rizikom mora biti proporcionalno veličini i prirodi organizacije.

Upravljanje rizikom preduzeća (ERM) se odnosi na pristup upravljanja rizikom koji obuhvata čitavu organizaciju, koristeći jasno artikulisane okvire i procese. Upravljanje rizikom treba da bude ugrađeno u opšte upravljanje organizacijom i potpuno integrисано sa drugim poslovnim funkcijama kao što su finansije, strategija, interna kontrola, nabavke, planiranje kontinuiteta, ljudski resursi (HR) i usklađenost. Stepen integracije će se razlikovati između organizacija u zavisnosti od njihove kulture, procesa implementacije, načina rada i eksternog okruženja.

## 1.9 PROCJENA RIZIKA

Svaki subjekt se suočava sa različitim rizicima iz eksternih i internih izvora koji moraju biti procijenjeni. Preduslov za procjenu rizika je postavljanje ciljeva, a sama procjena rizika je identifikacija i analiza rizika vezanih za postizanje ovih ciljeva. Procjena rizika je preduslov za određivanje načina na koji se rizicima treba upravljati. Rizici se analiziraju, uzimajući u obzir vjerovatnoću i uticaj, kao osnovu za određivanje načina na koji njima treba upravljati. Rizici se procjenjuju na inherentnoj i rezidualnoj osnovi. U suštini, efikasno upravljanje rizikom zahtijeva informisano razumijevanje relevantnih rizika, procjenu njihovog relativnog prioriteta i rigorozan pristup njihovom praćenju i kontroli<sup>25</sup>.

Prema COSO modelu, principi koji se odnose na procjenu rizika su:

Princip 6. Organizacija precizira ciljeve dovoljno jasno da omogući identifikaciju i procjenu rizika koji se odnose na ciljeve.

Princip 7. Organizacija utvrđuje rizike za postizanje ciljeva u cijelom subjektu i analizira rizike kao osnovu za određivanje načina na koji se rizicima treba upravljati.

Princip 8. Organizacija razmatra potencijal za prevaru u procjeni rizika za postizanje ciljeva.

---

<sup>24</sup> Institut za upravljanje rizicima. Izgradnja izvrsnosti u upravljanju rizicima, <https://www.theirm.org/about/risk-management/> [pristup: 03.08.2015]

<sup>25</sup> *Interna kontrola – Integrисани okvir*, Komitet sponzorskih organizacija Treadway komisije (COSO), 2013. i GUID 5270 Smjernica za reviziju prevencije korupcije, Poglavlje 2.4 „Procjena rizika i analiza rizika (upravljanje rizikom)“, januar 2015.

Princip 9. Organizacija utvrđuje i procjenjuje promjene koje bi mogle značajno utjecati na sistem interne kontrole.

## 1.10 ZAINTERESIRANE STRANE

Zainteresirane strane u strateškom menadžmentu su osobe ili institucije na čiju aktivnost može utjecati na ili biti pogođena uspjehom kompanije, organizacije, projekta<sup>26</sup>. Tu spadaju vlasnici kompanije, zaposleni, kupci, lokalne zajednice i drugi. Stoga, donošenje odluka zahtijeva analizu interesa, uključujući, na primjer, izradu mapa interesa ili scenarija njihovog ponašanja.

Zainteresirane strane u upravljanju projektom su osobe koje nisu direktno uključene u projekat, ali su živo zainteresirane za uspješan ili neuspješan završetak projekta, jer su za njih značajni njegovi rezultati. Iz tog razloga, i rukovodilac projekta i sponzor moraju uzeti u obzir zainteresirane strane (i njihove recenzije). Prema široj definiciji, pojam stejkholdera uključuje sve osobe, jedinice ili institucije koje su zainteresirane za završetak projekta ili nedostatak istog.

## 1.11 TRANSPARENTNOST

Transparentnost se može definisati kao karakteristika vlada, kompanija, institucija, organizacija i pojedinaca koji jasno otkrivaju informacije, pravila, planove, procese i akcije. U principu, javni funkcioneri, državni službenici, menadžeri i direktori kompanija i organizacija i upravni odbori imaju dužnost da djeluju vidljivo, predvidljivo i razumljivo, kako bi promovirali učešće i odgovornost<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> Z. Dobrowolski, Povjerenje, korupcija i prevara, op. cit.

<sup>27</sup> Vodič za borbu protiv korupcije na jednostavnom jeziku, Transparency International 2009.

## **2 ULOGE I ODGOVORNOSTI ZAINTERESIRANIH STRANA U UNAPRIJEĐIVANJU DOBROG UPRAVLJANJA JAVNOM IMOVINOM**

### **2.1 ZAKONODAVCI I REGULATORI**

Zakonodavci i regulatori uspostavljaju pravila rada i direktiva u vezi sa djelovanjem organizacije. Oni treba da doprinesu ostvarivanju javnih dužnosti u skladu sa principima dobrog upravljanja kroz osiguranje kvaliteta zakonodavstva. Zakonodavci i regulatori mogu koristiti stalne parlamentarne komitete za javne račune ili slične komitete da pregledaju rad revizije u vezi sa korupcijom i pranjem novca, kako bi se unaprijedilo dobro upravljanje i odgovornost. Zakonodavci bi trebalo da osiguraju nadzor, tako što će odgovarati na izvještaje koji se podnose njihovim odborima i odborima za portfelj.

### **2.2 ODBORI ZA REVIZIJU**

U nekim zemljama, nezavisni odbor za reviziju ili sličan komitet ima vitalnu ulogu u korporativnom upravljanju. Odbor za reviziju je kritična komponenta u osiguravanju integriteta integrisanog izvještavanja i finansijskih kontrola, kao i pravilne identifikacije i upravljanja finansijskim rizicima i integriteta prakse izvještavanja. Interna revizija je dužna da funkcionalno izvještava odbor za reviziju.

### **2.3 VLADA**

Vlada je jedan od najvažnijih učesnika u upravljanju u javnom sektoru. Ostali učesnici uključeni u upravljanje razlikuju se u zavisnosti od nivoa vlasti o kojem se raspravlja. Svi učesnici, osim vlade i vojske, grupirani su zajedno kao dio „civilnog društva“ (koje se može smatrati zajednicom građana povezanih zajedničkim interesima i kolektivnim aktivnostima). Vlada usmjerava rad državnih organa i ima kontrolu nad njima. Od vlade se očekuje da efikasno, efektivno i ekonomično koristi javne resurse, da održava nacionalnu ekonomiju kroz osiguranje unutrašnje i vanjske sigurnosti države, te sigurnosti finansijskog i ekonomskog prometa. Zadatak Vlade je izvršenje budžeta i obezbjeđivanje uslova za održiv ekonomski razvoj. Vlada također vrši nadzor nad aktivnostima lokalne uprave. Pored toga, Vlada je odgovorna za koordinaciju rada ministarstava i specijalnih istražnih agencija, militarizovanih jedinica, kao i za osiguranje unutrašnje i vanjske

sigurnosti. Vlada je također odgovorna za borbu protiv organizovanog kriminala: borbu protiv korupcije, pranja novca i drugih vrsta krivičnih djela. U cilju zaštite javne imovine, vlada može osnovati specijalizovana odjeljenja ili tijela odgovorna za gore navedene radnje.

## 2.4 JEDINICE ZA FINANSIJSKO OBAVJEŠTAVANJE

Jedinice za finansijsko obavještavanje (FIU) su nacionalni centri za prikupljanje, prijem i zahtjev (ako je dozvoljeno) objelodanjivanja finansijskih informacija, kao i za analizu i distribuciju finansijskih informacija<sup>28</sup>, koje mogu imati vezu s mogućim prihodima kriminalnih aktivnosti povezanih sa korupcijom. Nacionalne FIU treba da analiziraju trendove među finansijskim transakcijama koje obavljaju banke koje posluju u zemlji i inostranstvu.

FIU bi trebalo da bude specijalizovano tijelo uključeno u borbu protiv pranja novca. Pored analize finansijskih transakcija, trebalo bi da identificuje i transakcije za koje se sumnja da se radi o pranju novca i da bude u stanju da blokira sumnjive transakcije i bankovne račune koji se koriste u shemi.

FIU treba da ima ovlašćenja u vezi sa istragom i analizom operacija koje se koriste za finansiranje terorizma. FIU treba da sarađuje sa međunarodnim institucijama uključenim u sprječavanje uvođenja imovine ili sredstava dobijenih iz nezakonitih ili neotkrivenih izvora u finansijski promet, kako bi pomogli u suzbijanju finansiranja terorizma. Oni također treba da doprinesu preventivnim mjerama u vezi sa ovim pitanjima, kao što su kursevi obuke koje održavaju finansijske institucije, banke, osiguravajuća društva, uredi lokalne i centralne vlade, tužilaštva i druge institucije angažovane na finansijskim tržištima. FIU treba da sarađuje sa agencijama za sprovođenje zakona i da nadgleda, prati i sprovodi usklađenost sa zakonima o finansijskoj obavještajnoj službi.

## 2.5 VRHOVNE REVIZORSKE INSTITUCIJE

Vrhovne revizorske institucije (VRI) podstiču i podržavaju obavljanje javnih dužnosti u skladu sa principima dobrog upravljanja. Procjene poslovanja organizacije vrše se tokom revizije usklađenosti, finansijske revizije i učinka VRI. U zavisnosti od svog specifičnog zakonodavnog mandata, VRI mogu saopštavati svoje nalaze i preporuke zainteresiranim

---

<sup>28</sup> Definicija FOJ Egmont grupe, 1995. (izmijenjena 2004.)

stranama. Svojim svakodnevnim radom, VRI pomažu u izgradnji integriteta, transparentnosti i odgovornosti, te povjerenja javnosti, omogućavajući nadzor, odgovornost i upravljanje u javnom sektoru<sup>29</sup>.

## 2.6 OSTALE ORGANIZACIJE SPOLJNE REVIZIJE

Eksterni revizori treba da daju savjete o radu organizacije. Organizacija za eksternu reviziju također može igrati ulogu u reviziji internih kontrola vladinog tijela. Većina vladinih subjekata je također podvrgnuta reviziji od strane funkcije eksterne revizije. Eksternog revizora često imenuje nadzorno tijelo subjekta i njemu podnosi izvještaj. Eksterni revizor može ispitati i predložiti poboljšanja interne kontrole subjekta.

## 2.7 DRUGE ZAINTERESIRANE STRANE

Druge eksterne zainteresirane strane kao što su NVO, mediji, međunarodne organizacije itd. također igraju važnu ulogu u procesu jačanja integriteta, transparentnosti, odgovornosti i drugih principa dobrog upravljanja javnom imovinom. Oni mogu doprinijeti postizanju ciljeva organizacije ili pružiti informacije koje mogu biti korisne u donošenju odluka. Međutim, oni nisu odgovorni za dizajn, implementaciju, pravilno funkcionisanje, održavanje ili dokumentiranje djelovanja organizacije, ali mogu imati utjecaja na ove oblasti.

## 2.8 INTERNI REVIZORI

Interni revizori su dio okvira interne kontrole vladine organizacije, ali nisu odgovorni za implementaciju specifičnih procedura interne kontrole u revidiranoj organizaciji. Uloga revizora je da revidiraju politike, prakse i procedure interne kontrole organizacije kako bi osigurali da su kontrole adekvatne za postizanje misije organizacije, i da obezbijede sigurnost u pogledu adekvatnosti dizajna i efektivne implementacije internih kontrola. Oni ispituju i doprinose tekućoj efektivnosti sistema interne kontrole kroz svoje evaluacije i preporuke, te stoga igraju značajnu ulogu u procjeni unutrašnjih kontrola. Međutim, oni nemaju primarnu odgovornost menadžmenta za dizajniranje, implementaciju, održavanje i dokumentovanje internih kontrola. Sistem unutrašnje kontrole treba da osigura integritet, transparentnost, odgovornost i druge principe dobrog upravljanja javnom imovinom.

---

<sup>29</sup> Osnovni principi rada VRI izneseni su u INTOSAI-P 1 – Limska deklaracija, INTOSAI, 1977.

## 2.9 MENADŽERI

Menadžeri su odgovorni za uspostavljanje efektivnog kontrolnog okruženja u svojim organizacijama. Ovo je dio njihove odgovornosti upravljanja korištenjem vladinih resursa. Zaista, ton koji menadžeri postavljaju svojim postupcima, politikama i komunikacijama može rezultirati kulturom pozitivne ili slabe kontrole. Planiranje, implementacija, nadzor i praćenje su osnovne komponente interne kontrole. Ove aktivnosti možete obavljati rutinski, a da o njima ne razmišljate kao o dijelu širokog kontrolnog okruženja koje pomaže da se osigura odgovornost. Interna kontrola, ili kontrola upravljanja, pomaže da se pruži razumna sigurnost da se organizacija pridržava zakona, propisa i uputstava upravljanja; promoviše uredno, ekonomično, efikasno i efektivno poslovanje i postiže planirane rezultate; štiti resurse od korupcije, prevare, rasipanja, zloupotrebe i lošeg upravljanja; pruža kvalitetne proizvode i usluge u skladu sa misijom organizacije; i razvija i održava pouzdane finansijske i upravljačke informacije, i poštено objavljuje te podatke kroz blagovremeno izvještavanje. Njihove odgovornosti variraju u zavisnosti od njihove funkcije u organizaciji i od karakteristika organizacije.

## 2.10 UPOSLENICI

Uposlenici također doprinose internim kontrolama. Interne kontrole su eksplicitan ili implicitan element dužnosti svakog uposlenika. Svi uposlenici igraju ulogu u vršenju kontrole i trebali bi biti odgovorni za prijavljivanje problema u radu, nepoštivanja kodeksa ponašanja ili kršenja politike koja rezultiraju nedostatkom integriteta, transparentnosti, odgovornosti i drugih principa dobrog upravljanja javnom imovinom.

### **3 PROCJENA STANDARDA DOBROG UPRAVLJANJA JAVNOM IMOVINOM**

Procjena standarda dobrog upravljanja javnom imovinom je važna komponenta revizija VRI, jer takva procjena može pomoći da se utvrde ekonomske i druge vrste efikasnosti u načinu na koji vlada upravlja javnom imovinom. Opšti okvir o tome kako se upravlja javnom imovinom je od ključnog značaja za pomoći revizorima da bolje procijene da li učinak javne imovine ispunjava šire i uže entiteta, kao i potrebe krajnjih korisnika. Okvir postavlja standarde za ulogu VRI-ja u promovisanju dobrog upravljanja javnom imovinom, kao i način na koji VRI planiraju i upravljaju revizijama upravljanja javnom imovinom.

#### **3.1 OKVIR ZA UPRAVLJANJE IMOVINOM**

„Principi upravljanja imovinom su<sup>30</sup>:

- odluke o nabavci, otuđivanju i upravljanju imovinom u toku životnog ciklusa su integrisane u strateško i organizaciono planiranje entiteta;
- odluke o planiranju imovine zasnivaju se na evaluaciji alternativa, koja procjenjuje rizike i koristi, i primjenjuje osnovni vladin princip nabavke vrijednosti za novac tokom životnog ciklusa imovine;
- uspostavlja se efektivna struktura kontrole za upravljanje imovinom;
- uspostavlja se odgovornost za stanje imovine, upotrebu i učinak; i
- odluke o raspolaganju se zasnivaju na analizi metoda kojima se postiže najbolji raspoloživi neto povrat.

Principi upravljanja imovinom proističu iz praktičnog iskustva i rasuđivanja, i informišu kako strateško upravljanje imovinom tako i njegovu praktičnu primjenu u životnom ciklusu imovine. Odluke o upravljanju imovinom ne treba da se donose izolovano od šireg donošenja odluka i finansijskog upravljanja entiteta. Upravljanje imovinom u organizaciji dio je cjelokupnog okvira donošenja odluka u organizaciji, integrirajući njen portfolio sredstava u okviru strateških ciljeva subjekta. Upravljanje imovinom je najefikasnije kada je usklađeno sa isporukom rezultata i programa entiteta. Šest faza životnog ciklusa imovine, koje su opisane u donjoj tabeli, pružaju strukturu za

---

<sup>30</sup> Vodič za bolju praksu o strateškom i operativnom upravljanju imovinom od strane subjekata javnog sektora: Isporuka dogovorenih rezultata kroz efikasnu i optimalnu bazu sredstava, Australijski državni ured za reviziju, septembar 2010.

inkorporiranje zahtjeva za imovinom subjekta u njegovu širu dokumentaciju strateškog i korporativnog planiranja.”

*Tabela: Faze životnog ciklusa imovine<sup>31</sup>*

Aktivnost	Prateća dokumentacija
Planiranje	Strategija upravljanja imovinom je sastavni element korporativnog planiranja entiteta i zasniva se na metodologijama životnog ciklusa. Sredstva obično postoje samo da podrže isporuku programa entiteta
Kapitalno budžetiranje	Plan upravljanja kapitalom konsoliduje inicijative, ciljeve i strategije koje su u osnovi sadašnjeg i budućeg upravljanja bazom sredstava entiteta. On postavlja projektovane dugoročne izglede i detaljno opisuje strategije finansiranja sredstava budžeta za nabavku imovine, kao i projektovane finansijske uticaje na finansijske izvještaje entiteta.
Nabavka	Kao element strategije upravljanja imovinom, plan nabavke postavlja obrazloženje za nabavku ili zamjenu imovine i uključuje se u plan upravljanja kapitalom.
Računovodstvo	Sveobuhvatni vodič za politike i procedure upravljanja imovinom je važan u identifikaciji zahtjeva za usklađenost sa relevantnim zakonodavstvom i računovodstvenim standardima. Efikasna struktura interne kontrole zasnovana na riziku će obezbijediti da imovina bude zaštićena od gubitka, štete ili zloupotrebe.
Upravljanje	Upravljanje imovinom je integrисано u organizaciono planiranje i strateške perspektive. Indikatori učinka imovine primjenjuju se na bazu nefinansijske imovine kako bi se utvrdilo stanje imovine i potreban nivo i učestalost održavanja. Traženi standardi odražavaju nivo kvaliteta koji su potrebni za optimalnu efikasnost i upravljanje imovinom.
Otuđenje	Plan otuđenja utvrđuje obrazloženje i vrijeme otuđenja imovine i razmatra optimalnu strategiju za otuđenje.

### 3.2 STRATEGIJA UPRAVLJANJA IMOVINOM

Strategija upravljanja imovinom postavlja strateške ciljeve za portfelj sredstava navodeći koji će programi biti isporučeni, metode isporuke programa, uključujući rješenja koja nisu vezana na sredstva, te koja sredstva i resursi će biti potrebni.

<sup>31</sup> Ibidem.

Strategija upravljanja imovinom je praktična implementacija strateških ciljeva entiteta i pomaže u identifikaciji optimalne baze sredstava koja je neophodna za podršku zahtjevima za isporuku programa. Sastoje se od niza planova koji detaljno opisuju kako će tijelo koristiti svoja sredstva na efikasan i djelotvoran način tokom životnog ciklusa svakog sredstva ili grupe sredstava, kako bi podržao isporuku programa. Strategija upravljanja imovinom obično će pokrivati razvoj i implementaciju planova i programa za stvaranje imovine<sup>32</sup>, rad, održavanje, sanaciju, zamjenu, odlaganje i praćenje učinka, kako bi se osiguralo da željeni nivoi isporuke programa i drugi operativni ciljevi postižu uz optimalnu cijenu.

Strategija upravljanja imovinom će pomoći subjektima u planiranju tokom čitavog životnog ciklusa imovine, putem utvrđivanja međuzavisnosti sredstava, kao što su:

- odluke o planiranju koje utiču na dugoročne operativne troškove i troškove održavanja;
- loše osmišljeni i vođeni programi održavanja koji dovode do planiranja zamjene sredstava ranije nego što je predviđeno; i
- obrazloženja za otuđenje imovine, kao što su niska iskorištenost, loša funkcionalnost ili kraj korisnog vijeka, koji će se uključiti u širi proces planiranja.

Sveobuhvatna strategija upravljanja imovinom utvrđuje zahtjeve učinka sredstava gdje su subjekti posvećeni korištenju sredstava kako bi postigli svoje zahtjeve za isporukom programa.

Strategija upravljanja imovinom će obično imati dugoročni fokus, poduprt detaljnijim kratkoročnim planovima koji će obično uključivati plan nabavke, operativni plan, plan održavanja i plan odlaganja.

### » 3.2.1 PLAN NABAVKE

Plan nabavke je ključni dokument za nabavku svih glavnih sredstava i povezuje zahtjeve za isporuku programa sa potrebnim sredstvima. Plan ulazi direktno u proces planiranja upravljanja kapitalom (CMP). Razmotrone su opcije za nabavku imovine i odluka o nabavci imovine će biti određena kroz proces strateškog upravljanja kapitalom, te će

---

<sup>32</sup> Na primjer, interno razvijen softver, imovina proizvedena *in-house*, otkrivanje imovine u finansijskim iskazima itd.

se izraditi poslovni planovi za procjenu alternativa. Detaljni planovi se pripremaju za značajne nabavke, bilo u smislu cijene ili složenosti, i mogu uključivati:

- izjavu o potrebi i obrazloženje nabavke;
- uloge i odgovornosti osoblja potrebnog za upravljanje nabavkom;
- aktivnosti koje su potrebne za nabavku, kao što su upravljanje ugovorima, tehnička, zakonodavna i upravljačka razmatranja;
- vremenski okviri nabavke i ključne tačke odlučivanja;
- vrijeme i iznosi odliva kapitala;
- indikativni troškovi životnog ciklusa; te
- nadzor i drugi kontrolni procesi kako bi se osiguralo da se akvizicija dogodi kako je predviđeno.

### » 3.2.2 OPERATIVNI PLAN

Operativni plan dopunjuje planove nabavke, održavanja i otuđenja, te detaljno opisuje operativne aspekte sredstva na osnovu njegovog životnog ciklusa. Revizije stanja imovine i formalno praćenje pokazatelja učinka imovine pomoći će subjektima da optimiziraju svoju bazu imovine i donesu odluke o imovini na dosljednoj i pouzdanoj osnovi. Operativni plan će odrediti uloge i odgovornosti menadžera programa i sredstava, i dodijeliti odgovornost za performanse imovine i obračun troškova životnog ciklusa uključujući: mjere učinka imovine, stanje imovine, fizičku sigurnost i zaštitu, amortizaciju, finansijske troškove, operativne troškove kao što su troškovi energije i čišćenja, troškovi zaposlenika kada je potrebno stručno osoblje za upravljanje imovinom, troškovi održavanja i značajni troškovi odlaganja kao što su troškovi zamjene sredstava, rušenja ili restauracije. Operativni troškovi se mogu klasificirati u glavne kategorije imovine koje odražavaju poslovanje subjekta, kao što su: upravljanje objektima i informaciona tehnologija i komunikacije.

### » 3.2.3 PLAN ODRŽAVANJA

Održavanje je kritična aktivnost u životnom ciklusu imovine. Loše održavanje često dovodi do kraćeg korisnog vijeka od onog koji je predviđen projektnim specifikacijama i može dovesti do gubitka funkcionalnosti, smanjenja korištenja, predstavlja prijetnju sigurnosti ljudi ili rezultira kršenjem zakona. Osim toga, glavne

aktivnosti održavanja mogu zahtijevati dugoročno planiranje kako bi se omogućilo da kritična sredstva budu isključena na duži vremenski period.

#### » 3.2.4 PLAN OTUĐENJA

Plan otuđenja trebao bi biti integralni dio strategije upravljanja imovinom u smislu da vodi u proces planiranja nove ili zamjenske imovine i predstavlja moćno upravljačko sredstvo u procjeni zašto učinak određene imovine možda neće funkcionisati kako je predviđeno. Značajni prihodi mogu proizaći iz prodaje imovine i oni se mogu vratiti vlasti ili koristiti za finansiranje budućih nabavki imovine, ovisno o prirodi otuđenja i podložnim dostupnim propisima.

### 3.3 PLAN UPRAVLJANJA KAPITALOM

Plan upravljanja kapitalom (CMP) je sveobuhvatni dokument koji je dio strateškog okvira tijela za upravljanje imovinom kojim se bilježi kako tijelo može alocirati resurse na svoju bazu sredstava i donositi strateške odluke o imovini kako bi podržao realizaciju programa. To je ključni mehanizam pomoću kojeg menadžment praktično implementira strateške ciljeve tijela za portfelj sredstava na nivou pojedinačnih sredstava. CMP se može definisati kao sveobuhvatan i strukturiran pristup dugoročnom upravljanju portfeljom imovine tijela radi efikasnog i efektivnog pružanja usluga.

CMP se može razviti samo nakon što je subjekt postavio strateške ciljeve za portfelj sredstava, uspostavio strategiju upravljanja imovinom i implementirao odgovarajuće mjere upravljanja. U praktične svrhe, CMP je spremište podataka koje detaljno opisuje nedavne stvarne istorije transakcija imovine kao i način na koji će strateški ciljevi biti postavljeni u srednjoročnom i dugoročnom periodu. Na primjer, a u zavisnosti od pojedinačnih okolnosti, srednjoročni ili dugoročni plan može biti definiran kao pet godina, 10 godina ili, u nekim slučajevima, čak 15 godina.

Četiri koraka u procesu razvoja CMP-a su:

- 2) Projektovanje portfelja sredstava. Tijelo bi, u razvoju CMP-a, projektovalo svoj registar imovine tokom višegodišnjeg perioda, kako bi izradilo osnovne procjene.

- 3) Revidirati projekcije za strateške namjene. Predviđene osnovne procjene se zatim prilagođavaju tako da odražavaju strateške ciljeve subjekta za njegov portfelj imovine, koji su navedeni u strategiji upravljanja imovinom.
- 4) Odrediti izvor finansiranja. Utvrditi da li je imovina koja će se nabaviti nova ili zamjenska imovina, te da li se treba financirati.
- 5) Osiguranje kvaliteta. Ovo se poduzima putem pokretača kapitalnih investicija, analize imovine visoke vrijednosti i provjere integriteta eksternih procjena.

### **3.4 VODIČ ZA POLITIKE I PROCEDURE UPRAVLJANJA IMOVINOM**

Vodič za politike i procedure upravljanja imovinom (AMG) je najbolja praksa i ključni element okruženja interne kontrole tijela. AMG jasno utvrđuje šta je potrebno za evidentiranje, obračun, kontrolu i zaštitu imovine u okviru dostupnih propisa. AMG može biti strukturiran tako da daje praktične smjernice o tome kako preduzeti svakodnevno upravljanje imovinom. AMG također može ojačati strateški pravac subjekta kroz rezultate strategije upravljanja imovinom i procesa planiranja upravljanja kapitalom.

Ključni elementi za većinu subjekata vjerovatno će obuhvatiti:

- 1) sticanje i otuđenje: objašnjava procese nabavke i otuđenja;
- 2) evidentiranje: definiše šta čini sredstvo, pragove i grupisanje sredstava, klase sredstava i registar imovine;
- 3) kontrola i upravljanje: postavlja ono što je potrebno u okviru regulatornog okruženja i detaljnije operativne zahtjeve, uključujući uloge i odgovornosti upravljanja imovinom, fizičku sigurnost, inventarizaciju/inventar, lična pitanja i zajmove, gubitke i štete, pokazatelje učinka imovine, otuđenje, otpis i osiguranje; i
- 4) računovodstvo: pruža smjernice za vođenje evidencije imovine uključujući procjenu, umanjenje vrijednosti, korisni vijek trajanja, restrukturiranje, imovinu koja se drži radi otuđenja, metode i stope amortizacije, i naslijeđe i kulturna dobra. Kontrolna lista tema koje su obično uključene u AMG, kao i dalji komentari o značajnim i složenijim oblastima računovodstva imovine.

### 3.5 REGISTAR IMOVINE

Registrar imovine je kamen temeljac okvira za upravljanje imovinom za entitete, bez obzira na veličinu njihovog portfelja imovine, jer čuva informacije o imovini, kao i historijsku evidenciju o finansijskim i nefinansijskim sredstvima o životnom ciklusu svakog sredstva u svrhu planiranja imovine, pružanja pomoći u ispunjavanju računovodstvenih standarda i usklađenosti sa zakonima, praćenja učinka i odgovornosti.

Registrar imovine je ključ za detaljno razumijevanje koja sredstva posjeduje i kontroliše tijelo i, u zavisnosti od složenosti unesenih informacija, može se koristiti za određivanje:

- 1) vjerovatnog trenutnog stanja imovine;
- 2) kada je potrebno izvršiti zamjenu sredstava;
- 3) informacije potrebne za ispunjavanje računovodstvenih standarda i drugih propisa;
- 4) lokacije imovine i čuvari imovine za inventarizaciju;
- 5) nivo i učestalost programa održavanja imovine; i
- 6) troškovi životnog ciklusa prema imovini, programu i poslovnim aktivnostima.

Strategija upravljanja imovinom, proces kapitalnog budžetiranja i plan upravljanja kapitalom su najefikasniji kada su popunjeni tačnim i ažurnim informacijama, od kojih se većina može dobiti iz registra imovine. Funkcionalni zahtjevi registra imovine ovisit će o veličini i prirodi aktivnosti subjekta i portfelja imovine i bit će konfigurirani tako da budu u skladu sa svrhom, tj. da isporuče mjere učinka i odgovornosti koje su srazmjerne iznosu i ulozi imovine i nivo aktivnosti upravljanja imovinom koja se poduzima unutar tijela.<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> Vodič za bolju praksu o strateškom i operativnom upravljanju imovinom od strane subjekata javnog sektora: Isporuka dogovorenih rezultata kroz efikasnu i optimalnu bazu sredstava, Australijski nacionalni ured za reviziju, septembar 2010.

Okvir upravljanja imovinom koji je gore razmotren može pomoći VRI-jima da primjene najbolje prakse za upravljanje javnom imovinom kao dio svojih revizija, pomažući tako VRI-jima u njihovoj ulozi promoviranja dobrog upravljanja javnom imovinom. Konkretno, sljedeći elementi mogu pomoći VRI-jima u planiranju i upravljanju revizijama upravljanja javnom imovinom:

- 1) okvirni pregled upravljanja javnom imovinom koji opisuje ciljeve, principe i ključne elemente okvira, kao i njegovu povezanost sa borbom protiv korupcije i pranja novca;
- 2) set smjernica o ulozi VRI-ja u promovisanju dobrog upravljanja javnom imovinom koji artikuliše minimalne standarde, kao i politike i procese za upravljanje javnom imovinom i njihovu korelaciju sa borbom protiv korupcije i pranja novca; i niz praktičnih alata o tome kako uloga VRI-ja u promovisanju dobrog upravljanja javnom imovinom, kao što su tehničke smjernice, uzorci dokumenata, šabloni i priručnici, treba da se razvijaju i usavršavaju tokom vremena, kako bi se podržalo efikasno, odgovorno upravljanje kapitalom.

### 3.6 MJERENJE UČINKA

Okvir upravljanja imovinom je djelimično zasnovan na principu jake odgovornosti u fleksibilnom, pojednostavljenom procesu. Sastavni dio ove odgovornosti uključuje mjerjenje učinka – proces kojim se rezultati programa, usluge, projekta i/ili sredstava mjere u odnosu na planirane ciljeve.

Na organizacijskom nivou, mjerjenje učinka pomaže da se osigura da<sup>34</sup>:

- organizacija upravlja u okviru fiskalnih ciljeva vezanih za kapital iz godine u godinu;
- predložene strategije i projekti se provode iz godine u godinu; i
- postižu se široki ciljevi upravljanja imovinom (npr. prosječna starost zaliha kapitala, stope iskorištenosti objekata i ciljevi troškova održavanja).

Na nivou programa ili projekta, mjerjenje učinka se može koristiti za određivanje:

---

<sup>34</sup> Okvirne smjernice za upravljanje kapitalnom imovinom, Britanska Kolumbija, maj 2002.

- koliko efikasno imovina podržava ciljeve pružanja usluga;
- koliko se dobro upravlja projektima, uključujući to da li se projekti isporučuju prema obimu, rasporedu i budžetu i da li se rizicima efikasno upravlja; i
- da li fizička sredstva ispunjavaju svoje tehničke ciljeve učinka.

Slijedeće poglavljje nudi smjernice o mjerenu učinka i na korporativnom i na projektnom nivou, uključujući kriterije za razvoj i korištenje mjera učinka za podršku kulturnog poboljšanja.

Mjerenje učinka treba da bude komponenta okvira odgovornosti svake javne agencije. Okvir treba da uključi početne mjere učinka i da omogući njihovo naknadno praćenje, mjerjenje, evaluaciju i reviziju.

#### I. Mjere učinka

##### a. Jasni ciljevi:

Ciljevi usluge ili projekta trebaju jasno definirati šta agencija planira postići, mjeriti i procijeniti – i vremenski okvir.

##### b. Uspostavljene strategije za postizanje ciljeva:

Strategije bi trebale biti uspostavljene za podršku programa, projekta i korporativnih ciljeva/ciljeva agencije. Povezani planovi trebaju postaviti jasne, mjerljive ciljeve i indikatore učinka.

##### c. Usklađeni sistemi upravljanja:

Sistemi upravljanja treba da podrže postizanje ciljeva. Ovlašćenja i odgovornosti treba da budu jasno definisani kako bi se osiguralo da odluke i radnje preduzimaju odgovarajući ljudi, sa potrebnim znanjem, vještinama i alatima.

#### II. Monitoring, mjerjenje, evaluacija i revizija

##### a. Mjerenje učinka i izvještavanje:

Učinak treba mjeriti i izvještavati u odnosu na korporativne, programske i projektne ciljeve i planirane rezultate.

b. Stvarne posljedice:

Agencije bi trebale ocijeniti rezultate učinka i poduzeti odgovarajuće mjere – uključujući reviziju ili preciziranje mjera učinka, prema potrebi.

### **3.7 EKSTERNI REVIZORI, REGULATORI I DRUGE EKSTERNE ORGANIZACIJE**

„Spoljni revizori, regulatori i druge eksterne organizacije nalaze se izvan strukture organizacije, ali mogu imati važnu ulogu u ukupnoj strukturi upravljanja i kontrole organizacije. Ovo je posebno slučaj u regulisanim industrijama, kao što su finansijske usluge ili osiguranje. Regulatori ponekad postavljaju zahtjeve namijenjene jačanju kontrola u organizaciji, a u drugim prilikama obavljaju nezavisnu i objektivnu funkciju za procjenu cijele ili jednog dijela prve, druge ili treće linije odbrane s obzirom na te zahtjeve. Kada se efikasno koordiniraju, eksterni revizori, regulatori i druge grupe izvan organizacije mogu se smatrati dodatnim linijama odbrane, pružajući sigurnost dioničarima organizacije, uključujući upravljačko tijelo i više rukovodstvo. Međutim, s obzirom na specifičan obim i ciljeve njihovih misija, prikupljene informacije o riziku su generalno manje opsežne od obima kojim se bave interne „Tri linije odbrane“ organizacije (vidi tabelu ispod).

<b>TRI LINIJE ODBRANE</b>		
<b>PRVA LINIJA ODBRANE</b>	<b>DRUGA LINIJA ODBRANE</b>	<b>TREĆA LINIJA ODBRANE</b>
<b>Vlasnici rizika/Menadžeri</b>	<b>Kontrola i usklađenost rizika</b>	<b>Osiguranje rizika</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Operativno upravljanje</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ograničena nezavisnost</li> <li>• Izvještava primarno menadžmentu</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Interna revizija</li> <li>• Veća nezavisnost</li> <li>• Izvještava upravnom tijelu</li> </ul>

Budući da je svaka organizacija jedinstvena i da se specifične situacije razlikuju, ne postoji jedan „pravi“ način za koordinaciju tri linije odbrane. Prilikom dodjele

specifičnih dužnosti i koordinacije između funkcija upravljanja rizikom, može biti od pomoći imati na umu osnovnu ulogu svake grupe u procesu upravljanja rizikom. Sve tri linije trebale bi postojati u nekom obliku u svakoj organizaciji, bez obzira na njenu veličinu ili složenost. Upravljanje rizikom je obično najjače kada postoje tri odvojene i jasno identifikovane linije odbrane. Međutim, u izuzetnim situacijama koje se razvijaju, posebno u malim organizacijama, određene linije odbrane se mogu kombinovati. Na primjer, postoje slučajevi u kojima je od interne revizije zatraženo da uspostavi i/ili upravlja aktivnostima upravljanja rizikom ili usklađenosti organizacije. U tim situacijama, interna revizija treba jasno komunicirati upravljačkom tijelu i višem rukovodstvu o uticaju kombinacije. Ako se dvostrukе odgovornosti dodijele jednoj osobi ili odjelu, bilo bi prikladno kasnije razmotriti odvajanje odgovornosti za ove funkcije kako bi se uspostavile tri linije.<sup>35</sup>

### 3.8 UNUTRAŠNJA REVIZIJA I SARADNJA SA EKSTERNOM REVIZIJOM

Ciljevi finansijske revizije u javnom sektoru su često širi od izražavanja mišljenja da li su finansijski izvještaji pripremljeni, u svim materijalnim aspektima, u skladu sa primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja (tj. opsegom Međunarodnih standarda revizije). Dodatni ciljevi mogu uključivati odgovornosti revizije i izvještavanja, na primjer, u vezi sa izvještavanjem o tome da li su revizori javnog sektora otkrili bilo kakve slučajeve nepoštivanja ovlaštenja, uključujući budžete i okvire odgovornosti, i/ili izvještavanje o djelotvornosti interne kontrole. Revizori u javnom sektoru mogu pronaći aktivnosti koje sprovodi funkcija interne revizije, a koji se odnose na neusklađenost subjekta sa ovlaštenjima, uključujući budžet, odgovornost i djelotvornost interne kontrole subjekta relevantne za reviziju. U takvim slučajevima, revizori javnog sektora mogu koristiti rad internih revizora da dopune rad eksterne revizije u ovim oblastima.

Kao eksterni revizor, VRI ima zadatak da ispita efikasnost internih revizora. Ukoliko se ocijeni da je interna revizija djelotvorna, uložiti će se napor, ne dovodeći u pitanje pravo VRI-ja da izvrši sveobuhvatnu reviziju, da se postigne

---

<sup>35</sup> Dokument Instituta internih revizora: *Tri linije odbrane u efektivnom upravljanju i kontrolom rizika*, Institut za interne revizore, januar 2013.

najprikladnija podjela ili dodjela zadataka i saradnja između VRI i interne revizije<sup>36</sup>.

### 3.9 ULOGA INTERNE REVIZIJE

Institut internih revizora (IIA) definiše internu reviziju kao nezavisnu, objektivnu aktivnost uvjeravanja i savjetovanja dizajniranu da doda vrijednost i unaprijedi poslovanje organizacije. Pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve uvođenjem sistematskog, disciplinovanog pristupa za evaluaciju i poboljšanje efektivnosti procesa upravljanja rizikom, kontrole i upravljanja. Interna revizija može analizirati snage i slabosti interne kontrole organizacije, uzimajući u obzir njeno upravljanje, organizacionu kulturu i povezane prijetnje i mogućnosti za poboljšanje koje mogu uticati na to da li je organizacija u stanju da postigne svoje ciljeve. Analiza procjenjuje da li upravljanje rizicima identificuje rizike i postavlja kontrole za upravljanje javnim sredstvima na efikasan i efektivan način. Interna revizija radi sa onima koji su zaduženi za upravljanje, kao što su odbor, komitet za reviziju, više rukovodstvo ili, gdje je prikladno, vanjsko nadzorno tijelo, kako bi se osiguralo da su dizajnirani i implementirani odgovarajući sistemi interne kontrole. Kao takva, interna revizija može pružiti pomoć u postizanju ciljeva i zadataka, jačanju kontrola i poboljšanju efikasnosti i efektivnosti poslovanja i usklađenosti sa vlastima. Važno je pojasniti da, iako interna revizija može pružiti pomoć u unutrašnjoj kontroli, ona ne treba da obavlja upravljačke ili operativne dužnosti. Interna revizija se provodi u različitim pravnim i kulturnim okruženjima, unutar organizacija koje se razlikuju po svrsi, veličini, složenosti i strukturi, te od strane osoba unutar ili izvan organizacije. Iako razlike mogu uticati na praksu interne revizije u svakom okruženju, usklađenost sa Međunarodnim standardima za profesionalnu praksu interne revizije je od suštinskog značaja za ispunjavanje odgovornosti internih revizora.

Svi revizori moraju obratiti pažnju na mogućnost sumnjivih transakcija povezanih sa korupcijom i pranjem novca i, s tim u vezi, na mogućnost računovodstvene prevare i drugih ilegalnih aktivnosti. U okviru pripremnih radnji, revizori treba da procijene rizik od te vrste nepravilnosti i pravila ponašanja prilikom obavljanja revizije koja se u tu svrhu koristi, između ostalog, standardom „IIA Vodič o prevari“. Budući da prevara i druge vrste prekršaja

---

<sup>36</sup> INTOSAI-P 1 – Deklaracija Lima (1977)

imaju negativan uticaj na organizacije na mnogo načina: finansijski, reputacijski i kroz psihološke i društvene implikacije; ključno je imati snažan program prevare koji uključuje mjere podizanja svijesti, prevencije i otkrivanja, kao i proces procjene rizika od prevare kako bi se identifikovali rizici unutar organizacije. Prema vodiču koji je objavio IIA, Američki institut za certificirane javne račune (AICPA), Vodič Udruženja certificiranih ispitivača prijevara (ACFE) "Upravljanje poslovnim rizikom od prijevare", pažnju treba obratiti na sljedeće elemente<sup>37</sup>:

- svijest o prevari/korupciji (npr. razlozi i primjeri prevare i potencijalni indikatori prevare),
- uloge i odgovornosti prevare/korupcije,
- odgovornosti interne revizije tokom revizorskih angažmana (npr. izvršne odgovornosti i komunikacija s odborom),
- procjena rizika od prevare i korupcije (npr. utvrđivanje relevantnih faktora rizika od prevare i mapiranje postojećih kontrola sa potencijalnim šemama prevare i utvrđivanje nedostataka),
- sprječavanje i otkrivanje prevare/korupcije,
- istraga prevare/korupcije,
- formiranje mišljenja o internim kontrolama u vezi sa prevarom i korupcijom.

Vodič također uključuje referentni materijal, pitanja koja treba razmotriti i obrazac za procjenu rizika od prevare.

### 3.10 IZVJEŠTAJI O AKTIVNOSTIMA VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA

U skladu sa INTOSAI-P 20 – Načela transparentnosti i odgovornosti, jedan od glavnih elemenata aktivnosti nacionalnih revizorskih tijela je izrada godišnjeg sažetka njihovog rada i izrada godišnjeg izvještaja (Izvještaj o aktivnostima)<sup>38</sup>. Pravovremenim i javnim objavljivanjem nalaza revizije, VRI podiže svijest javnosti o prijetnjama javnosti i podstiče odgovornost. Takav izvještaj predstavlja zbir znanja o aktivnostima nezavisnog nacionalnog revizorskog tijela. Treba ga dostaviti najvišem zakonodavnom tijelu u državi i analizirati, razmotriti i potom objaviti.

<sup>37</sup> Upravljanje poslovnim rizikom od prevare: Praktični vodič, Institut internih revizora, Američki institut za sertifikovane javne račune i Udruženje sertifikovanih ispitivača prevara.

<sup>38</sup> INTOSAI-P 20.

Ovaj dokument treba da sadrži informacije o godišnjim aktivnostima revizorskog tijela, uključujući glavne nalaze, rezultate revizije, analize, preporuke, efekte finansijskih rezultata, kao i zakonske prijedloge koji proizilaze iz implementacije postrevizijskih preporuka.

Jedan od bitnih elemenata ovakvog izvještaja trebalo bi da bude poglavlje posvećeno aktivnostima VRI-ja u borbi protiv prevara, korupcije, pranja novca i drugih vrsta krivičnih djela. Ovo poglavlje treba da opiše nalaze i preduzete radnje revizorskog tijela, informacije o finansijskim gubicima, preporuke nakon revizije i korektivne mjere koje su preduzela revidirana tijela.

Također treba da opiše metodologiju koja se koristi za određivanje svih oblasti izloženosti riziku i antikorupcijskih aktivnosti koje se preduzimaju, kao i da predstavi pregled rezultata revizije/inspekcije koja je otkrila pretnju.

Posebnu pažnju treba posvetiti pitanju individualne krivične odgovornosti koja proizilazi iz uspostavljenih politika i procedura za istraživanje takvih nepravilnosti, kao i razvojne aktivnosti.

Što se tiče zakonodavne vlasti (npr. parlamenta), VRI, na osnovu nalaza izvršenih revizija, treba da izradi analizu rizika od korupcije i prevara koja potencijalno može obuhvatiti različite oblasti državnih aktivnosti.

### **3.11 IZVJEŠTAJI O AKTIVNOSTIMA VLADINIH ORGANIZACIJA**

Državne organizacije mogu objavljivati godišnje izvještaje o radu u skladu sa nacionalnim zakonodavstvom. Ovi izvještaji mogu obuhvatiti ciljeve organizacije, preduzete mjere, aktivnosti, rashode itd., kao i analizu odstupanja i postignutih rezultata. Takve izvještaje VRI mogu koristiti u svrhu revizije.

### **3.12 WEB STRANICA I BILTEN JAVNIH INFORMACIJA**

U današnjem informacionom društvu, internet je bitan element komunikacije sa građanima. Korisnici interneta mogu pristupiti informacijama o ustanovi, njenoj organizaciji i aktivnostima. Koristeći internet i informacione tehnologije, VRI treba da pruži javnom mnjenju informacije o funkcionisanju države, uključujući nepravilnosti koje uočavaju, nalaze i zaključke revizije.

## 4 PROCJENA STANDARDA DOBROG UPRAVLJANJA JAVNOM IMOVINOM

Važna uloga koju VRI igraju u promovisanju dobrog upravljanja obično proizilazi iz njihovog posebnog položaja u odnosu na vladu. Na primjer, u mnogim zemljama, VRI je vrhovni organ državne revizije, nezavisan u odnosu na izvršnu i sudsku vlast, i podređen zakonodavnoj vlasti. Imajući široke revizorske mandate, VRI ocjenjuju funkcionisanje cjelokupnog vladinog sistema za borbu protiv nezakonitih radnji, uključujući korupciju i pranje novca. Iz tako široke perspektive, oni mogu savjetovati kako ojačati javne institucije<sup>39</sup>.

Implementacija dobrog upravljanja zahtijeva okruženje koje ne favorizira niti omogućava korupciju, pranje novca i druge vrste prekršaja. Iako je negativne ekonomski efekte pranja novca na ekonomski razvoj teško kvantificirati, jasno je da takva aktivnost šteti institucijama finansijskog sektora koje su ključne za ekonomski rast. Pranje novca narušava razvoj finansijskih institucija iz dva razloga. Prvo, pranje novca erodira finansijske institucije. Unutar ovih institucija često postoji korelacija između pranja novca i prijevarnih radnji koje poduzimaju uposleni. Drugo, pranje novca narušava povjerenje korisnika u finansijske institucije, ne samo u zemljama u razvoju već i širom svijeta. Povjerenje kupaca je fundamentalno za rast i stabilnost zdravih finansijskih institucija, a uočeni rizik za deponente i investitore od institucionalne prevare i korupcije je prepreka takvom povjerenju. Osim negativnog efekta pranja novca na ekonomski rast kroz eroziju finansijskih sektora zemalja, pranje novca ima direktniji negativan efekat na ekonomski rast u realnom sektoru, preusmjerenjem resursa na manje produktivnu aktivnost, i olakšavanjem domaće korupcije i kriminala, što zauzvrat smanjuje ekonomski rast<sup>40</sup>.

Korupcija stvara i neke kategorije troškova:

- troškove uzrokovane gubitkom prihoda od poreza, carina, privatizacije i troškove nastale korupcijom u javnim nabavkama;

---

<sup>39</sup> Z. Dobrowolski, Promoviranje sigurnosti i stabilnosti kroz dobro upravljanje. Djelatnost poljskog Vrhovnog ureda za reviziju kao primjer međuagencijske saradnje u borbi protiv korupcije, pranja novca i drugih vrsta prekršaja, 20. OEBS-ov ekonomski i ekološki forum, Organizacija za evropsku sigurnost i saradnju , Prag 2012, str. 1-4

<sup>40</sup> Ibidem; BL Bartlett, Negativni efekti pranja novca na ekonomski razvoj, Međunarodna ekomska grupa Dewey B Ballantine LLP, 2002, str. 1.

- smanjena produktivnost investicija i ekonomski rast, uključujući i zloupotrebu regulatornih ovlasti;
- opterećenje za društvo, uključujući prekomjerno oporezivanje, nizak kvalitet usluga; i
- gubitak povjerenja u javne institucije, što može narušiti poštovanje javnog reda i sigurnosti, pa čak i ideju Države<sup>41</sup>.

#### 4.1 OSNOVNI ZAHTJEVI ZA VRHOVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE

U skladu sa svojim mandatom, u oblasti unaprijeđenja dobrog upravljanja, svaka VRI treba da kreira sveobuhvatnu strategiju borbe protiv korupcije, pranja novca i drugih vrsta prekršaja. Jedan od najvažnijih elemenata programa VRI za suzbijanje nezakonitosti je rad na jačanju javnih institucija, koje su elementi sistema nacionalnog integriteta. Svaka javna ustanova, u okviru svojih zakonskih ovlašćenja, podržava ovaj sistem nacionalnog integriteta poput stubova koji nose krov zgrade. Dobro upravljanje u takvom sistemu zasniva se na integritetu, transparentnosti i odgovornosti.<sup>42</sup>

Vrijedi napomenuti da upravljanje javnim sektorom ima za cilj osigurati da javna organizacija postigne svoje ukupne rezultate na način da poveća povjerenje u organizaciju, njene odluke i djelovanje. Dobro upravljanje, dakle, znači da se rukovodstvo organizacije, njeno osoblje, vlada, parlament i građani mogu osloniti na organizaciju da će dobro obavljati svoj posao

Dobro upravljanje se generalno fokusira na dva glavna zahtjeva organizacije:

- učinak, pri čemu organizacija koristi svoje aranžmane upravljanja da doprinese svom ukupnom učinku i isporuci svojih dobara, usluga ili programa; i
- usklađenost, pri čemu organizacija koristi svoje aranžmane upravljanja kako bi osigurala da ispunjava zahtjeve zakona, propisa, objavljenih standarda i očekivanja javnosti o poštenju, odgovornosti i otvorenosti.

---

<sup>41</sup> Z. Dobrowolski, Povjerenje, korupcija i prevara, op. cit., str. 137-138.

<sup>42</sup> Z. Dobrowolski, Promovisanje sigurnosti i stabilnosti kroz dobro upravljanje. Djelatnost poljskog Vrhovnog ureda za reviziju kao primjer međuagencijske saradnje u borbi protiv korupcije, pranja novca i drugih vrsta prekršaja. 20. OEBS-ov ekonomski i ekološki forum, Organizacija za evropsku sigurnost i saradnju , Prag 2012, str. 1-4 44

Upravljanje rizikom treba da podupre pristupe organizacije za postizanje ciljeva učinka i usklađenosti.

Zbog svog značaja u borbi protiv korupcije, VRI treba da prošire primjenjenu metodu za evaluaciju integrisanog sistema na okruženje za upravljanje rizicima i kontrolu (uključujući internu kontrolu) i da kodificiraju potencijalne rizike. Odgovarajući sistem treba da pruži razumnu sigurnost da će organizacija postići svoje ciljeve u okviru prihvatljivog stepena rizika.

U skladu sa svojim zakonskim ovlašćenjima, napori VRI da unaprijede dobro upravljanje treba da budu višestruki. Ovi napori mogu uključivati, ali nisu ograničeni na:

- uključivanje pitanja dobrog upravljanja u rutinski revizorski rad VRI-ja;
- povećanje javne svijesti o značaju kontinuiranog integriteta, transparentnosti i odgovornosti unutar vlade;
- unaprijeđenje metoda i alata za borbu protiv nezakonitih radnji, kao što su korupcija, prevara, zloupotreba ovlasti, rasipanje itd.;
- pružanje sredstava uzbunjivačima da prijave slučajeve takvog prekršaja; i
- saradnju sa drugim institucijama koje imaju aktivnu ulogu u suzbijanju takvih prekršaja i jačanju principa dobrog upravljanja.

Prilikom planiranja i izvršenja revizija, VRI treba da uzmu u obzir međunarodne sporazume, INTOSAI standarde, svoja pravila i propise, najbolje metode revizije i kriterije za dobro upravljanje. To će pomoći VRI-ju u procjeni snaga i slabosti aktivnosti revidiranog tijela i davanju preporuka za poboljšanje.

Procjena aktivnosti revidiranog tijela u oblasti dobrog upravljanja javnom imovinom koju vrši VRI treba da ide daleko od tradicionalnih aspekata sertifikovanih finansijskih revizija koje daju mišljenja o pitanjima kao što su finansijski izvještaji i interna kontrola finansijskih pitanja.

## 4.2 PRINCIPI DOBRE UPRAVE

VRI treba da uzme u obzir slijedeća načela dobrog upravljanja:

#### » 4.2.1 PRIMJENA NAČELA JEDNAKOSTI

To znači jednak tretman građana uspostavljanjem jedinstvenih i objektivnih kriterija. To također znači pružanje mogućnosti zainteresiranim stranama da iznesu svoje stavove, argumente, kao i da ocijene djelovanje javne uprave. Navedeni princip treba primijeniti u javnoj raspravi, a neophodan je kako bi se osigurala otvorenost i transparentnost javne uprave, odgovornost donosilaca odluka i aktera uključenih u izvršavanje javnih dužnosti.

U javnoj upravi neophodna je javna rasprava, koja se podrazumijeva kao proces odabira i tumačenja najvažnijih pitanja od javnog interesa. Kao sredstvo za strukturiranje preferencija i rejtinga zainteresiranih strana, kao i za generisanje opšteg znanja, javna debata je neophodna u formulisanju jasnih i pristupačnih pravila koja predstavljaju osnovu za legitimnost djelovanja javnih organa. Jednak pristup pouzdanim informacijama je neophodan za javni diskurs i informacije treba da budu razumljive građanima. Tek tada je moguće na odgovoran način formulisati ne samo zahtjeve koji se upućuju organu vlasti za rješavanje konkretnih problema, već i način na koji se vrše tačne procjene aktivnosti od javnog interesa<sup>43</sup>.

VRI stoga ne bi trebalo samo da pregledaju i ocjenjuju tačnost informacija, već također da procijene da li su informacije koje se pružaju javnosti razumljive. VRI bi također trebalo da procjeni da li javne organizacije razvijaju građansko učešće u javnim aktivnostima.

Osiguravanje nezavisnosti medija (npr. kroz zakone i vlasničke strukture) i zaštita njihovih izvora važni su za njihov rad i vlade bi to trebale osigurati. Organizacije civilnog društva također treba da uživaju nezavisnost i slobodu da se uključe u svoje aktivnosti. VRI treba da procijene da li se politika vlade u vezi sa gore navedenim pitanjima pravilno realizuje.

#### » 4.2.2 IZGRADNJA GRAĐANSKOG KONSENZUSA

VRI bi trebalo da pomognu u izgradnji građanskog konsenzusa kako bi se naglasila važnost postizanja zajedničkog društvenog mišljenja o aktivnostima javnog

---

<sup>43</sup> Z. Dobrowolski, Prevencija korupcije i prevara [u:] B. Kožuch, Z. Dobrowolski (ur.), Stvaranje povjerenja javnosti, op.cit., str. 165-170.

sektora, koje bi trebalo da uzme u obzir šire društvene i pravne norme. Usklađenost javnih službenika sa standardima i pravilima ponašanja u velikoj mjeri zavisi od šireg normativnog i proceduralnog okvira. Standardima ponašanja javnih službenika, kao što su kodeksi ponašanja, potrebno je vrijeme da se asimiliraju i postanu dio svakodnevne birokratske rutine. Stoga je ključno podizanje svijesti javnih službenika o važnosti njihovog integriteta, ne samo za adekvatno pružanje javnih usluga, već, prije svega, za jačanje povjerenja građana u javne institucije. U tom kontekstu, VRI treba da ocjenjuju aktivnosti javnih organizacija koje se odnose na obuku i druge napore u cilju sprječavanja etičkog kolapsa u javnim organizacijama. Pored toga, VRI bi trebalo da preduzmu korake da podstaknu javne organizacije da razviju i ažuriraju kodekse ponašanja javnih službenika. Mehanizmi praćenja integriteta javnog sektora moraju se stalno jačati. Ovo posebno važi za praćenje sukoba interesa i upravljanje javnom imovinom.

#### » 4.2.3 NJEGOVANJE TRANSPARENTNOSTI

Transparentnost je princip koji VRI treba da podstiču u svojim pregledima procedura u javnom sektoru. Zbog složenosti procesa donošenja odluka vezanih za sprovođenje javnih zadataka, javni službenici dobijaju diskreciono ovlašćenje, što zauzvrat može povećati neizvjesnost; stoga je transparentnost od najveće važnosti za efikasnost i efektivnost javnih institucija. Uvođenje visokog stepena transparentnosti u procedure javnog sektora smanjuje slobodu diskrecije pojedinca i smanjuje rizik od neprikladnog uticaja.

#### » 4.2.4 EVALUACIJA UPRAVLJANJA LJUDSKIM RESURSIMA

Upravljanje ljudskim resursima zasnovano na zaslugama je ključni element u unaprijeđenju dobrog upravljanja. Kako bi se spriječio neprikladan uticaj procesa upravljanja ljudskim resursima u javnom sektoru, kriteriji i procedure odabira i napredovanja moraju biti fer, unaprijed definisani i jasno dokumentovani, tako da je diskreciono pravo i arbitraža ograničena. Također je potrebno uspostaviti žalbene strukture i mehanizme, kako bi se osigurala efikasna sanacija. Efikasno upravljanje ljudskim resursima može smanjiti potencijalne rizike i slabosti kontrole kroz imenovanje kompetentnog osoblja za implementaciju procedura i kontrola. VRI bi se trebale sve više fokusirati na periodičnu obuku svog osoblja, znajući da uspjeh borbe protiv nezakonitih radnji ne zavisi samo od revizorskih procedura i alata, već i od posjedovanja osoblja sa odgovarajućim vještinama, znanjem i

sposobnostima za identifikaciju i procjenu potencijalnih krivičnih djela. VRI treba da konstantno i sistematski radi na poboljšanju svoje metodologije, kako bi identifikovale i suzbile prekršaje i unaprijedile integritet, transparentnost, odgovornost i druge principe dobrog upravljanja javnom imovinom.

#### 4.3 ŽALBE I ZAHTJEVI

Imajući u vidu obim svog pravnog okvira, VRI treba redovno voditi evidenciju o žalbama i zahtjevima građana, sredstvima javnog informisanja, središnjim uredima i drugim izvorima. Prikupljeni materijal treba da bude podvrнут analizi, nakon čega VRI treba da odluče da li će preuzeti akciju ili ne.

Utvrđen način klasifikacije pitanja treba da omogući utvrđivanje oblasti koje pokazuju trendove u nepravilnostima. Posebno je važno, sa stanovišta postojećih prijetnji, saznati na koji način pritužbe i prijave mogu biti od pomoći u ciljanju revizije na datu materiju.

Stoga, VRI mogu utvrditi da je neophodno izvršiti reviziju, npr. ad hoc reviziju, prijetnji koje se smatraju kritičnim i koje su potvrdili višestruki izvori. U tom smislu, ako je obim fenomena značajan, može se utvrditi da je neophodno pripremiti opsežniji plan ili strategiju revizije. Ako je primjenjivo, VRI mogu obavijestiti građane, medije, itd. o radnjama koje su preuzete kao odgovor na pritužbe. VRI takođe treba da preuzmu odgovarajuće radnje kako bi zaštitile povjerljivost onih koji podnose pritužbe i povezane informacije.

VRI treba da nastoje stvoriti posvećenost individualnom integritetu kroz postupke svog osoblja. VRI bi trebalo da bude institucija kojoj uzbunjivači iz drugih institucija mogu dati informacije o sumnjama ili stvarnim prekršajima na radnom mjestu. Pojedinci treba da podnesu navode o korupciji, prevari, rasipanju, zloupotrebi ili lošem upravljanju javnim sredstvima i drugim vrstama prekršaja, tako što će poslati pisane informacije VRI-ju, lično kontaktirati predstavnike VRI-ja ili uspostaviti kontakt putem žalbene mreže VRI-ja. Sve informacije koje prikupi ComplaintNET VRI-ja treba da se prenesu putem sigurne veze, a VRI treba da zaštitи sve informacije koje daju uzbunjivači od neovlašćenog otkrivanja. Žalbe koje zaprimi VRI su vrijedan izvor informacija o socio-ekonomskoj situaciji u zemlji i mogu se koristiti za pregled i ocjenu aktivnosti subjekata revizije. Broj primljenih pritužbi

građana može se smatrati pokazateljem stepena povjerenja javnosti u VRI<sup>44</sup>. Nakon što su utvrdili mehanizme koji povećavaju rizik od korupcije i drugih vrsta prekršaja zbog nejasnih propisa ili zakonskih rupa, VRI bi trebalo da procijene, otkriju i predlože izmjene relevantnih propisa u svojim zemljama.

## 4.4 SPRJEČAVANJE SUKOBA INTERESA I DRUGE ZLOUPOTREBE

VRI bi trebalo da njeguju i promovišu postojanje sistema interne kontrole korišćenjem odgovarajućeg okvira u javnom sektoru, jer ugradnja ovih standarda predstavlja efikasnu mjeru jačanja odgovornosti. VRI bi trebalo da utvrde i procijene mehanizme koji stvaraju uslove za podsticanje zloupotrebe, posebno u oblasti upravljanja imovinom. VRI treba da nastoje procijeniti postojanje principa za uspostavljanje mehanizama za sprječavanje sukoba interesa, nezakonitih koristi, zloupotrebe povjerljivih informacija i nepoštivanja u obavljanju javnih funkcija. Nakon što su utvrdile mehanizme koji povećavaju rizik od korupcije i drugih vrsta prekršaja zbog nejasnih propisa ili pravnih rupa u zakonu, VRI bi trebalo da procijene, otkriju i predlože promjene u obavezujućim propisima u svojim zemljama.

### » 4.4.1 NEPRAVILNOSTI U PROCESU DONOŠENJA ZAKONA

Uzimajući u obzir da rupe u zakonu ili nedostatak jasnoće u propisima i nedostatak administrativnih pravila mogu biti uzrok nepravilnosti, VRI treba da se usmjeri na kvalitet zakonodavstva. Nepotpuni, neprecizni ili neusaglašeni zakoni mogu dovesti do pretjerane diskrecije u tumačenju obavezujućih propisa i ponašanju javnih službenika.

### » 4.4.2 PREVELIKA DISKRECIJA JAVNIH FUNKCIONERA I SUKOB INTERESA

Prihvatljivo rješenje u okviru nekih administrativnih postupaka je da se ostavi diskreciona sloboda u donošenju odluka za slučajeve u kojima stvarno rješenje zavisi od pristupa datog državnog službenika i prepoznavanja situacije. Problem nastaje, međutim, kad god se diskrecija pretvorи u pretjeranu slobodu, pri čemu državni službenici rješavaju slučaj ne oslanjajući se na provjerljive kriterije, već slijedeći vlastitu diskreciju. Ovaj mehanizam se sastoji u nedostatku transparentnih

<sup>44</sup> Z. Dobrowolski, Promoviranje sigurnosti i stabilnosti kroz dobro upravljanje, op. cit. , str. 1-8.

kriterija za rješavanje pitanja, zbog čega službenici mogu donositi odluke uprkos negativnom mišljenju konsultantskih organa. To je nedostatak jasnoće i nepreciznosti zakona i prečeste izmjene.

U cilju smanjenja rizika od korupcije i pranja novca u vezi sa javnom imovinom, menadžment treba da uvede dovoljno jasne i precizne odredbe, posebno one koje regulišu procedure donošenja odluka u ime javnog interesa kako bi se spriječila različita tumačenja. U zavisnosti od zakonskog okvira, VRI bi posebno trebalo da se zalažu za definisanje uslova koje moraju da ispune donosioci odluka, koje dokumente moraju podnijeti, rok za donošenje odluka i opravdanja potrebna za odluke (bilo negativne ili pozitivne), posebno kada postoje konkurenčni interesi ili entiteti.

Neophodan je kontinuirani pregled postupaka donošenja odluka za predlaganje amandmana, posebno u slučajevima kada kriteriji nisu precizni i kada daju prostor za diskreciju. Osim toga, suštinski instrument za sprječavanje prekomjerne diskrecije izvršne vlasti i postojanja sukoba interesa je primjena tzv. „pravila mnogih očiju“, što znači da osobe koje odlučuju o javnoj imovini ne rade samostalno, već dijele ovlasti s drugima.

Efikasno sredstvo za eliminiranje administrativne diskrecije u upravljanju javnom imovinom je širi publicitet i transparentnost postupaka. Prije svega, treba poštovati princip jednakog pristupa informacijama o ostvarivanju beneficija u okviru javnih rashoda. Ovo se ne odnosi samo na nabavku, već i na privatizaciju, prodaju i zakup imovine, grantove, kredite i sl.

Tokom revizija, VRI treba da usmjeri pažnju na organizaciju rada unutar kancelarije revidiranog tijela, na sistem za provjeru donošenja odluka i na dodjelu odgovornosti u različitim koracima u procesu. Treba uzeti u obzir poteškoće u vezi sa složenošću procesa donošenja odluka u administraciji. VRI treba da pažljivo ispitaju štetne efekte administrativnih odluka, kako sa stanovišta učinkovitog upravljanja javnom imovinom (finansijske implikacije), tako i sukoba interesa između zvaničnika i druge strane. VRI takođe treba da procjene transparentnost postupaka donošenja odluka i procesa javnih nabavki.

#### » 4.4.3 NEDOSTATAK PRINCIPA ODGOVORNOSTI ILI NJEGOVA NEODGOVARAJUĆA PRIMJENA

Još jedan faktor koji podstiče nepravilnosti je neprimjena principa odgovornosti, što proizilazi iz nedostatka efikasne implementacije sistema interne kontrole gdje, shodno tome, javni službenici ne upravljaju dobro javnim sredstvima. Odgovornost treba da se sastoji od najmanje tri aspekta:

- treba da bude eksterna, da bude kontrolna mjera od strane osobe koja nije član kontrolisanog tijela ili institucije.
- Interakcija na najmanje dva nivoa, vezana za zahtjev za odgovorom na pitanje, odgovor i potencijalno odricanje od odgovornosti.
- Trebalo bi da predstavlja pravo više instance da traži odgovor, zajedno sa pravom na dobijanje informacija i potencijalno izricanje sankcija.

„Odgovornost se umanjuje ako se shvati kao princip transparentnosti vlade, koji se primjenjuje samo u prenošenju i primanju informacija, bez navođenja rezultata interakcije datih informacija koje bi trebalo da procjene VRI“<sup>45</sup>.

Načelo odgovornosti čini neophodnom primjenu specifičnih standarda ponašanja, uključujući netoleranciju na sukob interesa u aktivnostima javnih službenika i izbjegavanje prekomjernih ovlaštenja u rukama jednog javnog funkcionera.

VRI treba da ocjenjuju efikasnost implementiranih mehanizama za ličnu odgovornost u revidiranim tijelima.

#### » 4.4.4 SLABOSTI UNUTRAŠNJE KONTROLE I NADZORA

Na prvoj liniji odbrane, efikasan sistem unutrašnje kontrole i nadzora je najvažnija komponenta dobrog upravljanja. To je ključni instrument za prevenciju korupcije i drugih vrsta prekršaja u javnim organizacijama.

---

<sup>45</sup> Dokument razvijen za tehnički sastanak OLACEFS Komisije za odgovornost u Argentini, avgust 2008.

Rukovodstvo javne organizacije odgovorno je da obezbijedi da se poslovanje odvija na način koji omogućava postizanje ciljeva javne organizacije. Ovo se postiže efikasnom implementacijom i održavanjem sistema unutrašnje kontrole.

VRI treba da ispitaju i procijene interne kontrole revidiranog tijela, kako bi utvrdile da li je to integralni proces koji implementiraju menadžment i osoblje, i da li je dizajniran da se bavi rizicima, i da pruži razumnu sigurnost u izvršavanju misije subjekta.

VRI treba da procijene da li se postižu sljedeći opći ciljevi internih kontrola revidiranog tijela:

- izvršavanje urednih, etičkih, ekonomičnih, efikasnih i efektivnih operacija;
- ispunjavanje obaveza odgovornosti;
- usklađenost sa važećim zakonima i propisima;
- čuvanje resursa od gubitka, zloupotrebe i oštećenja.

VRI bi trebalo da smatraju da je slaba posvećenost identifikovanju i ispravljanju problema, kao i sprječavanju budućih pojava od strane supervizora, potencijalni pokazatelj nepravilnosti.

#### » 4.4.5 SLABOSTI RAČUNOVODSTVENOG SISTEMA

Revizijski mandat koji proizilazi iz zakona, propisa, ministarskih direktiva, zahtjeva vladine politike ili rezolucija zakonodavnog tijela može rezultirati dodatnim ciljevima. Ovi dodatni ciljevi mogu uključivati odgovornosti revizije i izvještavanja, na primjer, u vezi sa izvještavanjem o tome da li su revizori javnog sektora otkrili bilo kakve slučajeve nepoštivanja ovlaštenja, uključujući budžete i okvire odgovornosti i/ili izvještavanje o djelotvornosti internih kontrola. Međutim, čak i kada ne postoje takvi dodatni ciljevi, mogu postojati opća očekivanja javnosti da revizori javnog sektora izvještavaju o bilo kakvom neusklađenju sa ovlaštenjima otkrivenim tokom revizije ili da izvještavaju o djelotvornosti internih kontrola. Ove dodatne odgovornosti i povezane rizike prevare revizor javnog sektora treba uzeti u obzir prilikom planiranja i obavljanja revizije<sup>46</sup>.

Jačanje računovodstvenog sistema revidiranog tijela aktivnim nastojanjem da se obezbijedi kontinuirani integritet, transparentnost i odgovornost unutar tijela, i

<sup>46</sup> ISSAI 2240 - Odgovornosti revizora u vezi sa prevarom u reviziji finansijskih izvještaja, INTOSAI

dalje u okviru vlade, stvoriće preventivno okruženje koje ne favorizuje prevaru i korupciju. Efikasan računovodstveni sistem nameće odgovornost pripremanjem i predstavljanjem potpunih i tačnih informacija na blagovremen način, čime se ograničavaju mogućnosti za nepravilnosti, uključujući prevaru i korupciju.

VRI treba da ispitaju funkcionisanje računovodstvenog sistema (također i sistema gotovinskog računovodstva) i da svoju pažnju usmjere, između ostalog, na prihvaćene metode vrednovanja zaliha i rezervi, obaveza i potraživanja, metode amortizacije osnovnih sredstava i na upravljanje kapitalnim i finansijskim tokovima.

U toj oblasti, VRI treba da se fokusiraju na ispunjavanje obaveza izvještavanja od strane subjekata revizije. VRI također treba da provjere tačnost finansijskih izvještaja, pregledaju finansijske knjige subjekata revizije, eliminišu slučajeve manipulisanja finansijskim rezultatima i elemente „kreativnog računovodstva“. Kada je to potrebno, eksterni stručnjaci treba da izvrše detaljnu analizu.

Jedan od najvažnijih izvora informacija o aktivnostima tijela su njegovi finansijski izvještaji. Kroz proceduru provjere i odobravanja, finansijski izvještaji su pouzdan izvor informacija za kreatore politike, javnost i različite državne organe. Uzimajući u obzir hronologiju, finansijski izvještaji su sekundarni u odnosu na knjiženja u jedinici računa. Osim toga, sadrže agregirane podatke o stanju imovine, finansijama, kao i rezultatu aktivnosti koje provodi jedinica.

Finansijski izvještaji su suštinski izvor informacija za investitore i kreatore politike, kako u privatnom tako i u javnom sektoru. Zaista, oni sadrže podatke neophodne za donošenje racionalnih odluka. Sprovodenje prevare je namjerna obманa kupaca i korisnika finansijskih izvještaja predstavljanjem materijalnih i finansijskih informacija drugačijih od činjenica.

Svrha revizije finansijskih izvještaja je da se utvrdi da li su oni u skladu sa primjenjenim računovodstvenim politikama, te da li pošteno i jasno predstavljaju imovinu i finansijske rezultate tijela. Revizori posebno treba da utvrde da li je pregledani finansijski izvještaj:

- sastavljen na osnovu pravilno vođenih računa;
- sačinjen u skladu sa posebnim odredbama zakona;
- da li prikazuje pošteno i jasno sve informacije relevantne za procjenu tijela.

Revizori treba da ispitaju i utvrde da li je entitet koristio bilo koje nezakonite metode i tehnike ili različite metode kreativnog računovodstva u pripremi finansijskih izvještaja. Revizori bi trebali provjeriti da li su operacije evidentirane i da li su finansijski izvještaji izrađeni u skladu sa standardima revizije koji se primjenjuju na predmet revizije. Glavni zadatak finansijske revizije je definisan kao provjera u odnosu na standarde uz druge kriterije koji se smatraju izuzecima.

Ciljevi finansijske revizije u javnom sektoru često su širi od izražavanja mišljenja da li su finansijski izvještaji posebne namjene pripremljeni, u svim materijalnim aspektima, u skladu sa važećim okvirom finansijskog izvještavanja (tj. opsegom Međunarodnih standarda revizije). Revizijski mandat ili obaveze za tijela javnog sektora, koje proizilaze iz zakona, propisa, ministarskih direktiva, zahtjeva vladine politike ili rezolucija zakonodavnog tijela mogu rezultirati dodatnim ciljevima. Ovi dodatni ciljevi mogu uključivati odgovornosti revizije i izvještavanja, na primjer, u vezi sa izvještavanjem da li je revizor otkrio bilo kakve slučajeve nepoštovanja ovlaštenja, uključujući budžet i odgovornost, i/ili izvještavanje o djelotvornosti internih kontrola<sup>47</sup>.

U jedinici, između ostalog, treba istražiti sljedeće:

- priznavanje troškova poslovnih jedinica u odgovarajućim periodima izvještavanja,
- upravljanje nabavkom i računovodstveno priznavanje poboljšanja ili osnovnih sredstava (ovo uključuje nadogradnju i popravku osnovnih sredstava),
- kreiranje inventara obezvređenja i potraživanja,
- pravila za utvrđivanje i obračun amortizacije osnovnih sredstava,
- kreiranje bilansnih rezervi,
- računovodstveno priznavanje kupovine usluga lizinga i
- računovodstvo gubitaka.

U slučaju prodaje imovine, procedure odabira kupaca moraju biti fokusirane na:

---

<sup>47</sup> Detaljne informacije o ulozi VRI u reviziji finansijskih izvještaja uključene su u ISSAI 2240, ISSAI 2800, ISSAI 2805 i ISSAI 2810.

- način na koji se vodi evidencija o prodaji, s posebnim osvrtom na ubrzano fakturisanje,
- odlaganje prodaje robe metodom „round robin“ poreza (uključujući iznude poreza na robu i usluge u sistemu tržišta),
- obračun „fiktivne“ prodaje,
- mogući sukob interesa i
- rješavanje neopravdanih rezervi.

Ove radnje će omogućiti, ili će barem pomoći, da se utvrdi da li u ovoj oblasti ima korupcije i da li postoji sumnja na pranje novca. Primjeri nedostataka u dizajnu kontrola uključuju:

- neadekvatan dizajn interne kontrole nad sastavljanjem finansijskih izvještaja koji se revidiraju,
- neadekvatan dizajn interne kontrole nad značajnim računom ili procesom,
- neadekvatno dokumentiranje komponenti interne kontrole,
- odsustvo ili neadekvatno razdvajanje dužnosti u okviru značajnog računa ili procesa,
- odsustvo kontrole ili neadekvatne kontrole nad čuvanjem imovine,
- neadekvatan dizajn informacione tehnologije (opće i aplikativne kontrole koje sprječavaju informacioni sistem da pruži potpune i tačne informacije u skladu sa ciljevima finansijskog izvještavanja i trenutnim potrebama),
- propust da se izvrši usaglašavanje značajnih računa,
- rukovodstvo zaobilazi kontrole,
- lažno predstavljanje od strane osoblja klijenta revizoru (može biti pokazatelj prevare).

Neopravdana pristrasnost ili nedostatak objektivnosti od strane onih koji su odgovorni za računovodstvene odluke, npr. dosljedno potcenjivanje troškova ili precjenjivanje odobrenja.

#### » 4.4.6 ODUSUSTVO PRIMJENE NAČELA DOKUMENTOVANJA I IZVJEŠTAVANJA

Spisi se smatraju nepotpunim kada su odluke zasnovane na nepotpunim i netačnim prijedlozima dotičnih pojedinaca. Zahtjevi koji se odnose na dokumentovanje i izvještavanje mogu se posmatrati kao nepotrebna birokratija, dok u stvari dokumentovanje i izvještavanje često predstavljaju najbolju garanciju

transparentnosti u administrativnim procedurama ili u transakcijama u kojima je javna imovina. Neophodno je uspostaviti uslove za ispravnu dokumentaciju i izvještavanje o svim aktivnostima javnih organizacija od strane javnih organizacija. U ovoj oblasti, VRI treba da se fokusiraju na ispunjavanje obaveza izvještavanja od strane revidiranih tijela.

#### » 4.4.7 PREKOMJERNO KORIŠTENJE PODIZVOĐAČA I POSREDNIKA

Prekomjerno korištenje podugovaranja i posrednika se dešava kada javna institucija angažuje eksterne konsultantske i stručne kompanije za obavljanje osnovnih poslova institucije po većoj cijeni od troškova onih aktivnosti koje institucija obavlja u okviru svojih bazičnih aktivnosti, što može omogućiti sticanje privatnih koristi.

VRI treba da procijene da li postoji prekomjerna ovisnost javne uprave o eksternim kompanijama, da li eksterni subjekti obavljaju poslove koje bi subjekt mogao samostalno obavljati i da li takav sistem rezultira pretjeranim uticajem na menadžment subjekta.

VRI treba da se fokusiraju na neophodnost postojanja vodećih principa za ugovaranje eksternih konsultanata i drugih konsulanata, zasnovanih na transparentnosti, proporcionalnosti i definisanim prioritetima.

#### » 4.4.8 UNAPRIJEĐENJE DOBROG UPRAVLJANJA PREKO POJEDINAČNIH SLUŽBENIKA

VRI bi trebalo da unaprijede dobro upravljanje putem pojedinačnih službenika. Njihovo ponašanje i radnje kako ih percipira osoblje na svim nivoima mogu doprinijeti efikasnom, efektivnom i etičkom ostvarivanju ciljeva njihove organizacije. Liderstvo koje obezbeđuju šefovi javnih organizacija i drugi viši službenici igra ključnu ulogu u određivanju koliko će javna organizacija biti efikasna u podsticanju ponašanja koje podržava dobro upravljanje u cijeloj organizaciji.

Svaki službenik treba da razumije zakone i standarde učinka relevantne za obavljanje njegovih ili njenih dužnosti. Svaki službenik treba da shvati kako njegov ili njen lični doprinos promoviše dobro upravljanje i, na kraju, postizanje institucionalnih ciljeva.

Organizacije treba da angažuju svoje osoblje i menadžere na razvoju, evaluaciji, praćenju i prijemu sledećih ključnih dokumenata i njihovoj efektivnoj implementaciji:

- jasna izjava o vrijednostima, praksama i ponašanjima koja se očekuju od zaposlenih u organizaciji,
- jasna izjava o sposobnostima politike ljudskih resursa u organizaciji, uključujući prava i obaveze koje postavlja na nadređene i podređene,
- sažete, ažurne i dosljedne informacije o aranžmanima upravljanja organizacijom, uključujući primjenjivi zakonodavni i politički okvir, odbore i komitete, njihove statute, članstvo i odnose sa druga upravljačka tijela, aranžmani revizije i kontrole prijevara, te zaštita uzbunjivača,
- jasna izjava o korporativnim ciljevima organizacije, ključni indikatori učinka i poslovni planovi, te
- pristup upravljanja rizicima organizacije, uključujući metodologiju, obim i parametre pregleda.

Vođe javnih organizacija treba da obezbijede:

- jasan skup ličnih dužnosti, delegiranja i ciljeva učinka koji se odnose na korporativne strategije i poslovne planove organizacije,
- redovne informacije o razmatranjima i odlukama ključnih odbora ili odbora koji upravljaju organizacijom,
- redovni izvještaji o učinku organizacije u odnosu na njene ključne indikatore i/ili ciljeve, s analizom koja će pomoći organizaciji da uči iz iskustva,
- Ohrabrenje osoblju na svim nivoima da doprinese dobrom upravljanju, uključujući uzorno vodstvo od strane višeg menadžmenta, i sistem ocjene učinka za vladine agencije koji je u korelaciji sa ispunjavanjem njihovih mandata.

VRI treba da preispitaju i procijene stepen do kojeg organizacija provodi svoju politiku dobrog upravljanja i ocijene koliko je ista efikasna u podsticanju ponašanja koje podržava dobro upravljanje u cijeloj organizaciji.

#### **» 4.4.9 OSTALI SPECIFIČNI ANTIKORUPCIJSKI KORACI KROZ UNAPRIJEĐENJE DOBRE UPRAVE JAVNOM IMOVINOM**

Očekuje se da će svaka javna organizacija izraditi program sistemskih aktivnosti osmišljen da eliminiše ili barem ozbiljno smanji rizik od korupcije i pranja novca. Pitanje suprotstavljanja korupciji i drugim vrstama prekršaja, kroz jačanje integriteta, transparentnosti, odgovornosti i drugih principa dobrog upravljanja javnom imovinom, trebalo bi da bude predmet internih diskusija i kurseva obuke.

Slabu posvećenost dizajniranju, implementaciji i nadzoru pravilnog funkcionisanja, održavanja i dokumentovanja antikorupcijskih koraka, kako je prilagođena potrebama organizacije, VRI bi trebalo da smatraju potencijalnim pokazateljem nepravilnosti.

VRI treba da procijene efikasnost primjene sankcija za javne službenike koji su umješani u prekršaje i da blisko sarađuju sa drugim državnim institucijama relevantnim za proces unaprijeđenja dobrog upravljanja. Kako efikasnost borbe VRI-ja protiv različitih vrsta prekršaja zavisi od aktivnosti drugih zainteresiranih strana, VRI bi trebalo blisko sarađivati sa tim institucijama. Ključne komponente vezane za takvu saradnju je međusobno razumijevanje ciljeva i metoda rada među organizacijama koje rade zajedno. Ako je potrebno, VRI treba da postigne dogovor sa državnim institucijama (npr. organima za sprovođenje zakona) koji olakšavaju sprovođenje efektivne i efikasne strategije unaprijeđenja principa dobrog upravljanja<sup>48</sup>.

---

<sup>48</sup> Z. Dobrowolski, *Promoviranje sigurnosti i stabilnosti*, op.cit. ; Z. Dobrowolski, *Uloga Vrhovnog ureda za reviziju u izgradnji povjerenja javnosti kroz borbu protiv pogrešnih radnji*, op.cit.

## 5 PROMOVIRANJE DOBRE UPRAVE KROZ UPRAVLJANJE RIZICIMA

Srž koncepta dobrog upravljanja je sposobnost organa upravljanja da sprovode ciljeve javnosti.

Stoga bi organi upravljanja trebali:

- 3) djelovati u interesu društva u cijelini, a ne u interesu aktuelnih političara na vlasti,
- 4) osigurati dugoročne implikacije sprovođenja svoje politike,
- 5) izbjegići pretjeranu regulaciju,
- 6) stvoriti odgovarajuću strukturu podsticaja za tržišne operatere, i
- 7) biti otporni na lobiranje i druge pritiske interesnih grupa.

Dobro upravljanje podrazumijeva korištenje takvih institucionalnih rješenja kojima se smanjuju nepravilnosti u funkcionisanju tržišta (tržišni neuspjeh), a s druge strane ograničavaju neadekvatnosti države (neuspjeh vlasti).

Javne organizacije se suočavaju sa širokim spektrom strateških, operativnih i finansijskih rizika, kako od unutrašnjih tako i od eksternih faktora, koji ih mogu spriječiti da ostvare svoje ciljeve. Upravljanje rizikom je planski i sistematski pristup identifikaciji, evaluaciji i odgovoru na rizike, i pruža sigurnost da su odgovori efikasni.

Rizici nastaju zbog neizvjesnosti u pogledu budućnosti. Izloženost riziku može proizaći iz mogućnosti ekonomskog, finansijskog ili društvenog gubitka ili dobiti, fizičke štete ili povrede, ili kašnjenja. To također može biti uzrokovano promjenama u odnosima između strana uključenih u nabavku, vlasništvo, rad i održavanje imovine u javnu ili privatnu svrhu.

Procesi upravljanja rizicima su dizajnirani da pomognu planerima i menadžerima u identifikaciji značajnih rizika i razvoju mjera za njihovo rješavanje i njihove

posljedice. To dovodi do efikasnijih i efektivnijih odluka, većeg stepena sigurnosti u ishode i smanjenu izloženost riziku.

VRI treba da promovišu i revidiraju implementaciju upravljanja rizikom u revidiranim tijelima. Konkretno, VRI treba da preispitaju da li tijela gledaju u budućnost kada identifikuju potencijalne rizike koji mogu imati uticaj na aktivnosti jedinice, kao i da li tijela pokušavaju da zadrže uticaj ovih rizika koji se materializuju na prihvatljivom nivou, kako bi osigurali ostvarenje svojih ciljeva. Upravljanje rizikom pomaže menadžmentu u donošenju odgovarajućih odluka u neizvjesnom okruženju putem razumijevanja, procjene i određivanja prioriteta prirode i uticaja rizika u kontekstu ciljeva organizacije. Također osigurava da menadžment poduzima korake za ublažavanje potencijalnih negativnih posljedica. Upravljanje rizikom uzima u obzir buduće uticaje nepoželjnih faktora i predviđa potencijalne pretnje fizičkim i ljudskim sredstvima u postizanju ciljeva organizacije. Ishod procesa upravljanja rizikom je procjena efektivnosti sprovedenih kontrolnih mjera i adekvatnosti dizajna tih kontrola u odnosu na troškove istih.

Sistem upravljanja rizikom treba da uzme u obzir čitav niz aktivnosti i odgovornosti organizacije, i da kontinuirano provjerava sprovedbu različitih dobrih praksi upravljanja, uključujući:

- da se strategije i politike primjenjuju u praksi u svim relevantnim dijelovima organizacije,
- da su strategije i politike dobro dizajnirane i redovno pregledane,
- da se visokokvalitetne usluge isporučuju efikasno i efektivno,
- da se učinak redovno i rigorozno prati i efikasne mjere se postavljaju za rješavanje lošeg učinka,
- da se poštuju zakoni i propisi,
- da su informacije koje koristi organizacija relevantne, tačne, potpune, blagovremene i pouzdane,
- da su finansijski izvještaji i druge informacije koje objavljuje organizacija tačni i pouzdani,
- da se finansijski i ljudski resursi upravljaju efikasno i efektivno i zaštićeni su.

U upravljanju rizikom, odnos troškova i koristi kontrola za adresiranje identifikovanih rizika je inherentno razmatranje.

Planiranje upravljanja rizikom se poduzima u fazi planiranja poduhvata/projekta i ima za cilj prvenstveno uspostavljanje koherentne strategije i metodologije djelovanja protiv nastalih prijetnji.

U procesu procjene rizika, menadžment treba da se fokusira na sljedeće elemente:

- identifikaciju rizika, na osnovu stečenog znanja i iskustva, te rezultata stručnih analiza,
- analizu uticaja potencijalnih rizika na postizanje ciljeva projekta,
- kvalitativne i/ili kvantitativne analize rizika, u cilju utvrđivanja vjerovatnoće nastanka rizika i njihovog potencijalnog efekta,
- planiranje odgovora na identifikovane rizike i poduzimanje odgovarajućih radnji, te
- praćenje i kontrolu rizika.

Sistem upravljanja rizikom također podržava godišnju izjavu o internim kontrolama koju mnoge javne organizacije moraju sačiniti. Odgovarajući odgovori na rizike će uključivati implementaciju internih kontrola, osiguranje od rizika, prekid aktivnosti koja uzrokuje rizik, modifikaciju aktivnosti koja uzrokuje rizik, podjelu rizika ili, u nekim okolnostima, prihvatanje rizika.

## ANEKS: REFERENCE

Ova smjernica je rezultat zajedničkih napora članova WGFACML-a, a razvijena je u skladu sa sljedećim međunarodnim konvencijama, zakonima, propisima i dobrim praksama, bez nastojanja da se dupliraju kodeksi i smjernice koje već postoje i primjenjive su na određene specifične vrste organizacija:

- » Konvencija UN protiv korupcije, Ujedinjene nacije, New York 2004:
  - ZAKONODAVNI Vodič za implementaciju Konvencije Ujedinjenih nacija protiv korupcije.
  - Tehnički vodič za Konvenciju Ujedinjenih nacija protiv korupcije.
  - Vodič za resurse o jačanju pravosudnog integriteta i kapaciteta.
  - Mechanizam za reviziju implementacije Konvencije Ujedinjenih nacija protiv korupcije — Osnovni dokumenti.
- » INTOSAI okvir profesionalnih izjava (IFPP), uključujući:
  - INTOSAI-P 1 Limsku deklaraciju.

- INTOSAI-P 10 Meksičku deklaraciju o nezavisnosti VRI-ja.
- INTOSAI-P 12 o vrijednostima i prednostima VRI-ja.
- INTOSAI-P 20 Principi transparentnosti i odgovornosti.
- ISSAI 130 Etički kodeks.
- ISSAI 2240 Odgovornosti revizora u vezi sa prevarom u reviziji finansijskih izvještaja.
- ISSAI 2250 Razmatranje zakona i uredbi u reviziji finansijskih izvještaja.
- ISSAI 2265 Saopštavanje o nedostacima u internoj kontroli onima koji su zaduženi za upravljanje.
- ISSAI 2610 Korišćenje rada internih revizora.
- GUID 9040 Dobre prakse u vezi sa transparentnošću VRI-ja.

» Međunarodni računovodstveni standardi u javnom sektoru (MSRJS), koje je razvio IFAC Odbor za međunarodne računovodstvene standarde u javnom sektoru (IPSASB), konkretno:

- IPSAS 1: Prezentacija finansijskih izvještaja.
- IPSAS 2: Izvještaji o novčanim tokovima.
- IPSAS 3: Promjene računovodstvenih politika u računovodstvenim procjenama i greške.
- IPSAS 24: Prezentacija budžetskih informacija u finansijskim izveštajima.

» IIA Vodič o prevari.

» Priručnik za samoprocjenu integriteta za vrhovne revizorske institucije, Revizorski sud Holandije, 2011.

» Konvencija OECD-a o borbi protiv podmićivanja stranih službenika u međunarodnim poslovnim transakcijama.

» Okvir integrisane interne kontrole izdat od strane Komiteta sponzorskih organizacija Treadway komisije (COSO), maj 2013.

» Evropsko upravljanje. Bijela knjiga, Komisija Evropskih zajednica, Brisel 2001.

- » Vodič za bolju praksu u strateškom i operativnom upravljanju imovinom od strane subjekata javnog sektora: Isporuka dogovorenih rezultata kroz efikasnu i optimalnu bazu sredstava, Australijska nacionalna kancelarija za reviziju, septembar 2010.
- » Kontrolne liste za upotrebu u finansijskoj reviziji i reviziji usklađenosti javnih nabavki, Kontaktni komitet Vrhovnih revizorskih institucija Evropske unije.
- » Direktiva 2005/60/EC Evropskog parlamenta i Vijeća od 26. oktobra 2005. o sprječavanju korištenja finansijskog sistema u svrhu pranja novca i finansiranja terorizma.
- » FATF Četrdeset preporuka, Radna grupa za finansijsku akciju (FATF), 2003.
- » Standard dobrog upravljanja za javne usluge, Nezavisna komisija za dobro upravljanje u javnim službama, Kancelarija za javno upravljanje doo, Ovlašćeni institut za javne finansije i računovodstvo, London, UK 2004.
- » Zaključci radionice Višegradske grupe „Uloga revizora u otkrivanju i sprječavanju prevara i korupcije“, Ljubljana, Slovenija 2011.
- » Najbolja praksa Poljskog SAI-ja<sup>49</sup>.
- » OLACEFS Deklaracija o principima odgovornosti predstavljena na XIX Generalnoj skupštini OLACEFS-a u Asunsionu, Paragvaj, oktobar 2009.
- » Institut internih revizora: “Tri linije odbrane u efikasnom upravljanju i kontroli rizika” januar 2013.
- » Boyte HC, Reframing Democracy: Upravljanje, građanska agencija i politika, Pregled javne uprave br. 5, Američko društvo za javnu upravu 2005.

---

<sup>49</sup> Rezultati revizija Poljske VRI: postrevizijske izjave upućene revidiranim tijelima, saopštenja o rezultatima revizije dostavljena Parlamentu i drugim nadležnim državnim organima, godišnji izvještaji o radu VRI Poljske, te višesektorske studije koje se tiču opasnosti od korupcije u svjetlu revizija poljske DRI, predstavljene Parlamentu i javnom mnjenju.

- » Dobrowolski Z., Promoviranje sigurnosti i stabilnosti kroz dobro upravljanje. Aktivnost poljskog Vrhovnog ureda za reviziju kao primjer međuagencijske saradnje u borbi protiv korupcije, pranja novca i drugih vrsta nezakonitosti, 20. Ekonomski i ekološki forum OSCE-a, Organizacija za evropsku sigurnost i saradnju, Prag 2012.
- » Kozuch B., Dobrowolski Z. (ur.). Stvaranje javnog povjerenja. Organizaciona perspektiva, Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main 2015.