

Kurt Griter, direktor Savezne revizorske uprave Švajcarske

Uslovi za uspešnu reviziju: Izbegavanje preklapanja zaduženja između kontrolnih organa, saradnja sa Narodnom skupštinom

Uvod

Kada pogledamo švajcarsko društvo, brzo postaje jasno da ne postoji jedinstveni sistem nadzora. Grubo rečeno, razlikuju se tri osnovna tipa: jedan, u kome Vrhovni sud revizora ima sudsku vlast, a koji se naziva Napoleonovim modelom, ili, drugi, u kome Vrhovni sud revizora nema sudsku vlast, i treći, u kome postoji nezavisna revizorska institucija, tzv. Vestminsterski model. Svaki sistem nadzora oslikava dati politički sistem. U centralističkoj državi, nadzor sigurno izgleda drugačije nego u političkom sistemu koji ima federalnu strukturu. U sistemu koji se zasniva na konceptu većine i opozicije, revizorska institucija će imati drugačije prioritete nego u višepartijskom sistemu. I, konačno, glas građana takođe igra značajnu ulogu u demokratskom društvu poput onoga u Švajcarskoj.

Kriterijumi za nezavisnost vrhovnog nadzornog organa zaduženog za kontrolu finansija

Bez obzira na tip vrhovnog nadzornog organa zaduženog za kontrolu finansija i obim njegove delatnosti, ono što je značajno je stepen njegove nezavisnosti. Do 1977. godine Deklaracija iz Lime, INTOSAI određivala je stanarde nezavisnosti koje je svaka revizorska institucija morala da ispuni da bi time garantovala da može da radi objektivno i bez rezerve. Prema deklaraciji, revizorska institucija mora da poseduje organizacionu, funkcionalnu i finansijsku nezavisnost od ustanova koje su predmet njenih istraga, drugim rečima, od vlade i ministarstava.

Organizaciona nezavisnost sprečava da ustanova koja je predmet revizije vrši uticaj, kako na unutrašnju strukturu, tako i na profesionalnu karijeru revizora koji su zaposleni u državnoj revizorskoj ustanovi. Pre svega, ne sme da se ostavi mogućnost da vodeći kadar revizorske institucije može da bude smenjen proizvoljno, na primer, kao posledica nepovoljnog revizorskog izveštaja.

Funkcionalna nezavisnost treba da obezbedi maksimalnu autonomiju za revizorsku instituciju u pravljenju nacрта revizorskog programa, kao i da je, što je još važnije, zaštititi od toga da joj bilo koji organ izvršne vlasti zabrani da sprovede određene revizije.

Konačno, finansijska nezavisnost treba da obezbedi da državna revizorska institucija dobije svu finansijsku podršku koja joj je potrebna da može nesmetano da radi, što znači da treba da bude tako organizovana da sredstva može da traži direktno od parlamenta. Niti ministar finansija, niti vlada ne smeju da budu u mogućnosti da vrše uticaj na revizorski program preko dodele finansijskih sredstava.

Odgovornost za zaštitu finansijske nezavisnosti revizorske institucije kao njene najvažnije prednosti, leži najviše u parlamentu kao zakonodavnoj vlasti. Neophodno je da

se spreči svaki pokušaj da vlada manipuliše radom revizorske institucije, kao i da se osigura njena nezavisnost stvaranjem adekvatne legalne zaštite protiv narušavanja iste.

Uloga parlamenta

Tražili ste od mene da se usredsredim na povezanost i saradnju između parlamenta i revizorske institucije. Dozvolite da počnem sa nekim osnovnim primedbama. Položaj koji se daje revizorskoj instituciji zaduženoj za kontrolu finansija u okviru strukture svake države može da se smatra pokazateljem stepena njene demokratičnosti.

Ova povezanost između demokratije i državne revizije nije samo rezultat puke slučajnosti, već je zasnovana na obavezama i odgovornosti svojstvenim revizorskoj instituciji zaduženoj za kontrolu finansija: kontrola državnog prihoda i rashoda vodi do kontrole državnih službenika odgovornih za vođenje javnih finansija. A, oni su, na kraju krajeva, članovi vlade. Naravno, finansijska kontrola se ograničava na finansijska pitanja i ne uključuje političku kontrolu nad vladom ili ministarstvima. U demokratiji, politička kontrola nad vladom vrši se preko parlamenta u smislu da njega čine, narodnom voljom, izabrani poslanici. Ne samo da moć da se odredi budžet leži na parlamentu, već je na njemu i pitanje finansijske kontrole, a samim tim i prvenstvo u demokratskim društvima. Na operativnom nivou, međutim, parlament, sam po sebi, ne vrši ovu kontrolnu funkciju, čak nije ni u poziciji da to čini – bar ne u svim oblastima. Umesto toga, on se oslanja na aktivnosti i izveštaje revizorskih institucija zaduženih za kontrolu finansija. Na taj način postaje moguća potpuna simbiotska veza između parlamenta, kao suverenog, vrhovnog nosioca finansijske kontrole i državne revizorske institucije.

Što efikasnije radi državna revizorska institucija i što više ima prava i ovlašćenja da istražuje, tim pre parlament može da upotrebi svoj suverenitet u finansijskoj kontroli vlade i njenih članova. Sa druge strane, moć kontrolisanja institucija i prava parlamenta zaviće od uverljivosti parlamenta u kontaktu sa vladom. U državama, sa relativno slabim parlamentima, status kontrolnih institucija je uglavnom podređen, dok jaki parlamenti imaju suštinski interes za snažnu kontrolu državnih institucija. To potvrđuje gore navedenu vezu između parlamentarne demokratije i kontrole institucija, kao i raniju izjavu da ovakve državne revizorske institucije zadužene za kontrolu finansija znače veliku podršku za parlamentarni sistem i demokratiju. Jer bez njihovih izveštaja i revizorskih aktivnosti, parlament ne bi bio u mogućnosti da izvrši finansijsku, a time i političku kontrolu vlade na koju ima pravo.

Položaj Savezne revizorske uprave Švajcarske (SFAO)

Uzimajući u obzir da samo nezavisna revizorska institucija može da vrši uspešan nadzor, Parlament Švajcarske je dodelio neophodnu nezavisnost Saveznoj revizorskoj upravi Švajcarske (SFAO). Institucionalna nezavisnost SFAO-a je očigledna u smislu da ona pravi svoj godišnji revizorski program nezavisno, kao i da je slobodna da odbije bilo koji poseban zadatak koji joj naloži Vlada ili Parlament, ako bi se njime ugrozila puna primena predviđenog revizorskog programa. Pored toga, ima pravo – i obavezu – da objavljuje godišnje izveštaje koji obuhvataju pregled njenih aktivnosti, kao i važne izjave i procene. Može, takođe, da objavljuje i pojedinačne revizorske izveštaje. Sarađuje

direktno sa skupštinskim odborima i Vladom, kao i sa administrativnim telima i organizacijama koji su predmet njenog nadzora.

Nezavisni status SFAO-a zahteva specijalnu organizacionu strukturu koja bi potvrdila da ona zaista može da radi, a da se na njen rad ne može vršiti uticaj. Njena nezavisnost u radu garantovana je na sledeći način:

- Direktora uprave prvo imenuje Vlada, a zatim tu odluku odobrava Parlament.
- Direktor je nadležan za angažovanje čitavog personala SFAO-a, kao i za rešavanje ostalih personalnih pitanja.
- Određivanje godišnjeg budžeta SFAO-a od strane Saveznog parlamenta, bez mogućnosti da Vlada odbije predlog budžeta SFAO-a.
- Direktor određuje unutrašnju organizaciju SFAO-a nezavisno.

Saradnja Savezne revizorske uprave Švajcarske sa Saveznom skupštinom

Švajcarsku konfederaciju i njen dvodomni zakonodavni sistem doslovno karakteriše pluralizam kontrole. Uzimajući u obzir skromne revizorske resurse i široko polje nadzora, efikasna koordinacija je od vitalnog značaja. U ovom kontekstu, SFAO ima ključnu ulogu.

Saradnja između SFAO-a i Parlamenta je tesna i raznolika. Prvi kontakt je Finansijska delegacija koja se sastoji iz članova oba doma. Ona ima ovlašćenje da izdaje zadatke SFAO-u, daje primedbe na godišnji program rada i godišnje izveštaje SFAO-a, kao i da diskutuje o pojedinačnim revizorskim izveštajima. SFAO šalje potpune izveštaje Finansijskoj delegaciji, zajedno sa svom pratećom dokumentacijom i izjavom subjekta koje je predmet revizije. Zakon o saveznoj reviziji rešava odnose i saradnju sa Parlamentom, kao što su nalog da SFAO može da bude pozvan na preliminarne pregovore o budžetu od strane onih koji pripremaju budžet, kao i na individualan zahtev. Dalje, SFAO je ovlašćen da sarađuje direktno sa skupštinskim odborima.

Da bi se sprečilo da Savezna revizorska uprava postane instrument političkih stranaka, nalozi se daju direktno SFAO-u preko Finansijske delegacije. Drugim rečima, tim eksperata mora da uputi svoj zahtev Finansijskoj delegaciji i ubedi je u važnost istog. Isto važi za članove Parlamenta ponaosob. Finansijska delegacija proučava zahteva i naloge i predaje ih SFAO-u.

U dvodomnom sistemu Parlamenta Švajcarske, koji ima brojne nadzorne komitete, od suštinske važnosti je koordinacija različitih revizorskih aktivnosti. Zbog toga je Parlament osnovao Konferenciju predsednika kontrolnih odbora (CRC), u kojoj su zastupljeni odbori raznih nadzornih komitete i SFAO-a. Ona se sastaje jednom u pola godine i koordiniše revizije i istrage.

Pojedinačan slučaj: nadzor nove železničke linije koja prolazi kroz Alpe (NRLA)

Švajcarska trenutno radi na jedinstvenom infrastukturnom projektu koji je u svakom pogledu ambiciozan: železničkom tunelu koji prolazi kroz Alpe i koji će dodatno

približiti Severnu i Južnu Evropu. Projekat za ovaj tunel, dugačak pedeset i sedam kilometara, što ga čini najdužim tunelom na svetu, je gotov i izgradnja tunela je započeta. Ukupna cena, po trenutnim cenama, procenjuje se na 16 milijardi evra. U projekat su uključeni brojni učesnici: železničke kompanije, građevinske firme, kao i nadležno ministarstvo. Železničke i građevinske kompanije imaju svoje interne i eksterne revizorske organe. Ministarstvo za saobraćaj isto tako ima izvesne nadzorne funkcije. SFAO ima na raspolaganju široka revizorska ovlašćenja, a takođe koordiniše i rad raznih revizorskih organa, budući da je od suštinskog značaja u ovom kompleksnom projektu, čiji je period izgradnje preko 20 godina da se na pravi način izbegnu prekidi ili dupliranje posla. Pored toga, SFAO je pomagao nadležnom ministarstvu u izradi detaljnih direktiva za kontrolu i pripremu izveštaja.

Tokom proteklih deset godina, SFAO je vršio dodatni nadzor finansija. Svake godine on sprovodi dve ili tri revizije. U početnoj fazi, akcenat revizije leži na ugovorima o uslugama, pa je transparentnost u pojedinim slučajevima bila ograničena, jer oni nisu bili u potpunosti zasnovani na principu konkurentnosti. Pregledane nabavke u vezi sa velikim ugovorima od preko 100 miliona švajcarskih franaka pokazale su da su se poštovali principi konkurentne nabavke i transparentnosti, kao i da su ugovori valjano sprovedeni. Dade su brojne preporuke u vezi sa većom transparentnošću i jasnoćom samog procesa transakcije, čija implementacija doprinosi važnosti samog zakona tako da bi se, shodno tome, rizik smanjio.

Saradnja sa finansijskim inspektoratima

Paralelno sa razvojem nadzora finansija tokom prethodnih 20 godina u privatnom sektoru, došlo je i do jasne podele zadataka između internog i eksternog nadzora finansija u državnoj administraciji. Na inicijativu SFAO-a, zadatak interne revizije u slučajevima jednog broja izabranih subjekata prebačen je na autonomne i nezavisne finansijske inspektorate. SFAO je zadužen za nadzor finansijskih inspektorata. Zadatak se prvenstveno sastoji od monitoringa uspešnosti njihovih revizija. U tom smislu, u SFAO moraju da stignu njihovi godišnji programi za reviziju kao i svi izveštaji, a SFAO mora biti odmah obavešten problemima koji mogu da dovedu do suštinskih ili značajnih finansijskih posledica. SFAO može da izda i tehničke instrukcije. Takođe, mora da osigura koordinaciju između sopstvenih revizorskih programa i programa finansijskih inspektorata. Konačno, SFAO je ogovoran za obuku i specijalističku obuku zaposlenih u finansijskim inspektoratima. SFAO trenutno analizira način rada i učinak finansijskih inspektorata u okviru svojih *cross section* revizija. U zavisnosti od ishoda, SFAO će dati preporuke kako da se unapredi interna revizija savezne administracije.

Saradnja sa ostalim nadzornim organima

Efikasna revizorska aktivnost podrazumeva i izbegavanje preklapanja revizorskih aktivnosti različitih nadzornih organa, kao i da ta aktivnost ne remeti rad subjekta koje je predmet revizije više nego što je potrebno. Zato je koordinacija između SFAO-a i Parlamentarne kontrole administracije (PCA) institucionalizovana i naložena je razmena revizorskih programa.

Ono što SFAO otkrije u toku svoje revizorske aktivnosti treba da doprinese poboljšanju administrativnih procesa. Zato je obavezan da obavesti odgovarajuće *cross section* uprave o nalazima koji prevazilaze nadležnost SFAO-a, poput nedostataka u organizaciji, izvršavanju zadataka ili pravnoj osnovanosti, tako da mogu da se preduzmu potrebni koraci u cilju poboljšanja. Ovo se prevashodno odnosi na nosioce *cross section* procesa, poput sektora finansija, nekretnina i sektora informacione tehnologije.

Saradnja sa kantonima

Kantoni raspolažu širokom finansijskom autonomijom. Zato su slobodni da izaberu finansijski nadzor prema svojim potrebama u okviru svoje sfere uticaja. Budući da postoji veliki broj aktivnosti koje zajednički finansiraju Konfederacija i kantoni, saradnja sa kantonalnim revizorskim organima je veoma značajna. Imajući u vidu veliki broj doprinosa koji se daju kantonima ili koje kantoni predaju, u Zakonu o saveznoj reviziji postoji dogovor koji vodi računa o federalnoj strukturi Konfederacija Švajcarske i kantonalnim administracijama, kao i o legitimnom pravu Konfederacije da traži superviziju troškova svojih fondova na odgovarajući način.

Prema Zakonu o saveznoj reviziji, SFAO ima ovlašćenje da vrši nezavisnu reviziju u kantonima, pod uslovom da prema Konfederaciji postoji pravni osnov za istu, a takođe i da SFAO ima pravo da u datom slučaju postupi. Čak i ako ovi uslovi nisu zadovoljeni, revizija može da se izvrši, pod uslovom da se vlada datog kantona složi. Saradnja sa kantonalnim revizorskim organima i moć SFAO-a da im delegira neke revizorske zadatke takođe su predviđeni Zakonom.

Saradnja sa kantonalnim finansijskim revizorskim organima je u toku proteklih godina ojačala i proširila se. Na godišnjoj konferenciji razmatrala su se pitanja vezana za predmete od zajedničkog interesa kao finansijsko izjednačenje ili revizija u posebnim oblastima poput zdravstva. Radne grupe su se bavile pitanjima revizorskih standarda i metodama u oblastima saobraćaja, poreza na prihod i visokog obrazovanja. Konačno, projekti koji su finansirani zajedničkim sredstvima su bili predmet revizije mešovitenih revizorskih timova. Ova saradnja se pokazala veoma korisnom i naglasila je vodeću ulogu SFAO-a u kontroli javnih finansija.

Ko vrši reviziju revizora?

Dozvolite mi da završim odgovarajući na ovo često postavljeno pitanje, koje je u tesnoj vezi sa onim o nezavisnosti vrhovnog organa za finansijsku reviziju.

Pitanje ko vrši reviziju revizora zaista se često postavlja. Široka nezavisnost i autonomija vrhovnog organa za finansijsku reviziju traži posebnu vrstu predanosti, odnosno predanosti profesionalnom, transparentnom i efikasnom obavljanju poslova. A Parlament ima pravo da zna kako revizorski organi rade. On mora da bude u mogućnosti da se osloni na činjenicu da je revizorska aktivnost zasnovana isključivo na objektivnom i pravno utemeljenom kriterijumu. Od SFAO-a se očekuje da sprovede i samokritičnu procenu, pa je odlučeno da se podvrgne dobrovoljnoj proverbi. Posle razmatranja alternativa, SFAO se odlučio za "reviziju od strane pandan institucija" ili "reviziju od

strane institucija koji imaju isti stepen nadležnosti'', pristupu koji je predložio i INTOSAI. *Bundesrechnungshof*, Savezni sud revizora Nemačke, pristao je da analizira metod rada SFAO-a. Između ostalog razmatralo se i pitanje da li SFAO izvršava svoje zadatke profesionalno i efikasno i da li SFAO ima dodatnu korist od svog rada. Ovo istraživanje se pokazalo efikasno, budući da je SFAO mogao dodatno da unapredi metod svog rada, dok je Savezni sud revizora Nemačke dobio uvidom u rad drugog revizorskog organa.

Zaključak

Svaka nacija mora da odluči da li modeli finansijske revizije odgovaraju potrebama i zahtevima njenog parlamenta i društva. Važno je da se poštuju principi nezavisnosti organa finansijske kontrole koje je odredio INTOSAI. Iskustva širom sveta pokazuju da samo nezavisna institucija finansijske kontrole može da bude u mogućnosti da efikasno pomogne parlamentu u nadzoru izvršne vlasti. Dok je na parlamentu da obezbedi okvir i pravne premise, on, sa druge strane, može da računa i na profesionalnu podršku u vidu revizorskih aktivnosti od strane vrhovnog finansijskog revizorskog organa. Mora se obratiti pažnja na koordinaciju različitih nadzornih organa kad god tip revizije to nalaže. U tom smislu, vrhovni finansijski revizorski organ ima ključnu ulogu i mora da preduzme inicijativu, bez obzira na okolnosti. Saradnja između institucija koje imaju ista ovlašćenja i isti stepen nadležnosti je bolja od autoritarnog pristupa.