

ДРЖАВНА РЕВИЗОРСКА ИНСТИТУЦИЈА У ПРАВУ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

Љубиша Ц. Дабић, Милорад Ч. Зекић
Висока школа за менаџмент и економију, Крагујевац
Бојан Савић
Универзитет у Београду, Пољопривредни факултет

Истраживање правног статуса институције државне ревизије у Републици Србији представља основну идеју овог рада. С једне стране, у раду се анализира и приказује на целовит начин настанак, успостављање и развој врховне ревизорске институције у Републици Србије, а с друге, омогућава да се на једном месту сагледају порекло, успостављање и настанак Државну ревизорску институцију као највишег органа ревизије јавних финансија у Србији.

Предмет овог рада систематизован је кроз читав период егзистирања ревизорске институције у Републици Србији кроз настанак, имплементацију и развој Државне ревизорске институције, а обрађена питања се заснивају на одговарајућим изворима права и релевантним мишљењима и ставовима из одговарајуће економско-правне литературе.

Сврха овог истраживања се огледа у бољем разумевању бића врховне ревизорске институције, тј. Државне ревизорске институције у праву ревизије јавног сектора СрбијеЕУ.

Кључне речи: *буџетско право, Државна ревизорска институција, јавне финансије*

Увод

Сврха овог истраживања се огледа у бољем разумевању места, улоге и значаја Државне ревизорске институције у савременом праву ревизије јавног сектора Србије и у утврђивању њеног статуса, правне природе и садржине. Настојало се да се пруже одговори на питања о њеном пореклу, настанку, успостављању и развоју, готово кроз два века.

У овом истраживању акценат је стављен, најпре, на изучавању правног положаја државне ревизије од почетка XXI века, када је на просторима Србије успостављен савремени правни облик за вршење државне ревизије над директним и индиректним корисницима буџетских средстава - Државна ревизорска институција.

У савременим правним системима у свету, укључујући правни систем Србије, врховне ревизорске институције (ВРИ) имају посебан положај одређен уставом и законом, јер су предмет регулација у контексту јавних финансија, још ближе у контексту извршавања буџета.

Доношењу Закона о Државној ревизорској институцији (2005)¹ у Србији претходила је израда нацрта закона из ове материје (1990). Дужина периода од иницијалног корака до доношења предметног закона „сведочи о неспремности надлежних државних органа да уведу овај облик парламентарног надзора“². Државна ревизорска институција (ДРИ) је у праву Србије начелно уређена Уставом (2006)³, а предмет је детаљнијег регулисања посебним законом и ближег одређивања њеног положаја у правном систему Србије.

У изради текста предметног закона, непосредним учешћем, помоћ су пружили представници Рачунског суда Словеније и специјални консултанти SIGME и OEBS, док су писаним сугестијама и примедбама помогли: Светска банка, Рачунски суд Белгије, Канцеларија Генералног ревизора Канаде и Парламентарни центар Канаде за Југоисточну Европу⁴.

ДРИ, као највиши државни орган, улази у организацију јавне власти Србије, али не и у организацију јавне управе. Међутим, она има додирних тачака са недржавном управом, због одређених својстава и карактеристика, и то не по основу територијалне, већ по основу функционалне децентрализације.

Рад и пословање ДРИ подлежу надзору парламентарне власти. За обављање послова из своје надлежности она је одговорна искључиво Народној скупштини.

Избор институционалног модела за вршење државне ревизије⁵ у праву Србије, у облику ДРИ, извршен је на основу искуства вршења и развоја државне ревизије у европским земљама и земљама у регионалном окружењу, као и на основу искуства тих земаља у поступку европске интеграције.

Одређене карактеристике које ДРИ има, дају јој својства регулаторног тела.

Овај период развоја се може ближе систематизовати и обрадити кроз следећа питања: настанак и успостављање ДРИ; правни положај ДРИ; однос ДРИ и извршне власти; однос ДРИ и парламентарне власти; ДРИ у контексту система организовања ВРИ у упоредном праву; ДРИ као регулаторно тело; значај ДРИ.

Настанак и успостављање државне ревизорске институције

У историјском контексту, Србија је по први пут после Другог светског рата, на почетку XXI века, поново уредила државну ревизију, а њено вршење ставила је у надлежност посебног државног органа, који је назвала „Државна ревизорска институција“. Ова ВРИ је организована и успостављена на основу посебног Закона о Др-

¹ Закон о Државној ревизорској институцији, „Сл. гласник РС“, бр. 101/2005, 54/2007 и 36/2010.

² Милорад Стојилковић, *Стање и перспективе развоја државне ревизије у Републици Србији*, Рачуноводство, бр. 9-10/2007, стр. 26.

³ Устав Републике Србије, „Сл. гласник РС“, бр. 98/2006 и 113/2006.

⁴ Народна скупштина Републике Србије, Предлог закона о Државној ревизорској институцији са образложењем, Београд 2005, стр. 12.

⁵ Видович, З., & Милуновић, М. (2017). Ревизија сврсисходности пословања. Одитор - часопис за Менаџмент, финансије и право, 3(2), 37-53.

жавној ревизорској институцији (2005). Претходницу у доношењу овог закона представљао је поступак редефинисања наслеђеног система јавних финансија у Србији, доношењем Закона о буџетском систему (2002). Овим законом је на јединствен начин уређено планирање, припрема, доношење и извршење буџета на свим нивоима, од републичког до нивоа јединица локалне самоуправе. Такође, овим законом је по први пут предвиђена ревизија јавних расхода, која је била обједињена са функцијом контроле буџетске инспекције министарства финансија. Даље, наведени закон је предвиђао могућност екстерне ревизије буџета Републике, локалних власти и финансијских планова организација обавезног социјалног осигурања. На крају, његовим прелазним и завршним одредбама било је уређено да до успостављања самосталне екстерне ревизије Народна скупштина одлучује о ангажовању ревизора за обављање државне ревизије завршног рачуна буџета Републике и организација обавезног социјалног осигурања⁶.

Закон о Државној ревизорској институцији представљао је оснивачки акт ДРИ. Реч је о општем правном акту, нормативне и јавноправне природе на основу кога настаје јавноправни субјект у праву Србије. Претежно је акт организационо-правне природе. Истине ради, треба рећи да је у претходном наслеђеном правном систему окосницу вршења контролних функција у области јавних финансија представљала СДК. Њен основни задатак је био вршење контроле друштвених предузећа и других субјеката, уз обављање платног промета и одређених послова статистике. У тако наслеђеном систему, као што је у овом раду већ констатовано, постојали су одређени елементи ревизије, али са потпуно другачијом организацијом, надлежностима и начином рада, у односу на ДРИ. Због тога, Србија је доношењем посебног закона, по први пут у савременој историји основала и успоставила самосталну организација за контролу јавних прихода и расхода, сагласно потребама савремене државе. Реч је о ДРИ, као новом, централизованом и највишем државном органу у вршењу ревизије јавних финансија Србије. Она је представљала дисконтинуитет у односу на наслеђени систем у овој области, који се огледао како у институционалном, тако и у пословном смислу. Успостављена је потпуно нова институција, са сопственом организацијом, независношћу и самосталношћу у односу на извршну и управну власт, чији је персонал изворно именован и/или запослен. Изгледа да има аутора са другачијим становиштем, који истичу да „посебно треба нагласити да је ДРИ преузела доста послова Службе друштвеног књиговодства и успоставила ново системско уређење државне ревизије“⁷.

У концепцијском и институционалном смислу, успостављањем ДРИ у правни систем Србије, направљен је отклон од некадашње СДК. Истовремено, независно од превелике временске дистанце, направљен је својеврсни континуитет са Главном контролом, која је постојала пре Другог светског рата, уз уважавање савременог развоја ВРИ у свету и земљама Европске уније.

ДРИ је фактички успостављена избором њених чланова органа управљања – Савета, од стране Народне скупштине (2007), који су затим положили заклетву и ступили на дужност крајем септембра 2007. Овај датум се узима за почетак рада ДРИ у Србији. Тек крајем 2009., били су запослени први ревизорски кадрови, чиме

⁶ Закон о буџетском систему („Сл. гласник РС“, бр. бр. 9/2002, 87/2002, 66/2005, 85/2006 и 86/2006), чл. 80.

⁷ Љубиша Станојевић – Зденка Видовић, *Ревизија јавног сектора*, Београд 2014, стр. 14.

су се створили неопходни минимални услови за пословање ДРИ. Због тога што политичка власт није журила са доношењем закона о ДРИ и њеног успостављања у пословној пракси, дошло је до одређених последица у области управљања јавним финансијама. Једна од њих је да у периоду 2002.-2007. у Србији није вршена ревизија завршног рачуна буџета. Нови избор чланова савета ДРИ уследио је 2012. Међутим, ДРИ се и даље суочава са одређеним проблемима, нпр. не располаже адекватним (јединственим) простором за рад, потребним кадровима и др.

Развој ревизије јавног сектора и успостављање ДРИ у Србији, био је праћен и низом проблема, застоја и контроверзи. Након доношења посебног закона о ДРИ, на самом почетку њеног успостављања није било довољно политичке воље за брзом применом закона и њеним оживотворењем у пракси. Власти су отезале са обезбеђивањем неопходног пословног простора, са издвајањем потребних финансијских средстава у буџету за њен несметани рад и пословање, као и са избором чланова органа управљања ове институције. Све је то било праћено објективним недостатком кадрова у овој области, њиховим зарадама које су биле значајније ниже у односу на зараде ревизора запослене у друштвима за ревизију, али и неизбежном политичком кадрирању на овим просторима.

У литератури су идентификована и анализирана три разлога против брзе институционализације ДРИ у пракси. Осим пруженог отпора од стране самог државног апарата (извршна власт), недовољног утицаја професионалног удружења - Савеза рачуновођа и ревизора Србије, у ове разлоге треба укључити и одређени „отпор“ од стране тзв. велике четворке – међународних ревизорских фирми које су пословале и у Србији. У прилог последњем разлогу били су изнети и следећи аргументи: брзо увођење државне ревизије није одговарало великим ревизорским кућама, јер би ревизијско окружење у Србији било боље регулисано, у ком случају би велика четворка „изгубила одређени део колача“⁸.

Правни положај државне ревизорске институције

ВРИ у упоредном праву имају посебан положај у уставном и законодавном систему једне државе. ДРИ у праву Србије начелно је уређена Уставом, у одељку о јавним финансијама. Њен уставни статус је изграђен на одређеним принципима, и то: највиши је државни орган; врши државну ревизију; врши ревизију корисника јавних средстава у Србији; самостална је организација; има централизовану унутрашњу организацију и у правном промету се појављује као јединствена организација; подлеже надзору Народне скупштине; одговорна је Народној скупштини; предмет је законског регулисања. У првим уставним изменама ДРИ треба учинити првенствено независном, уз задржавање њене самосталности. Подизањем ДРИ на уставно-правни ранг су створени правни темељи за њену независност и самосталност у раду, а значај њеног уставног регулисања је вишеструк. Својеврсни недостатак представља временски раскорак у њеном успостављању и регулисању, јер је најпре успостављена законом (2005), а тек онда и уставом (2006).

⁸ Иван Милојевић – Александар Мајсторовић, *Државна ревизија у Србији: стање и перспективе*, Ревизор, бр. 33/2006, стр. 20.

ДРИ врши посебну и на целовит начин изворну и уставну власт у области државне ревизије јавних средстава Србије, на основу и у складу са посебним законом. Њена ауторитативна овлашћења у својству државног органа неодвојива су од њених послова и задатака које обавља и чине њену суштину. ДРИ је надлежна за контролу извршавања свих буџета на територији Србије. Народна скупштина разматра предлог завршног рачуна буџета Србије по прибављеном мишљењу ДРИ.

ДРИ је предмет детаљнијег регулисања у посебном Закону о Државној ревизорској институцији и ближег одређивања њеног статуса. Тим законом је одређено да је ДРИ највиши државни орган ревизије јавних средстава у Србији, уједно самосталан и независан државни орган. Она има својство правног лица, посебан је правно-организациони облик, а за обављање послова из своје надлежности одговорна је Народној скупштини. У односу на уставне поставке, законодавац је успоставио за ДРИ још нека начела: самосталан је и независан државни орган; има својство правног лица; посебан је правни облик; недобитна је организација; осим што је самостална, она је и независна организација; има изворна законска овлашћења; акти којима врши своју надлежност ревизије не могу бити предмет оспоравања пред судовима и другим државним органима и др. У будућим измена закона, законодавац треба првенствено да потенцира независност ДРИ.

Органи ДРИ уређени су законом и пословником који доноси ДРИ⁹. ДРИ има председника, потпредседника, савет, ревизорске службе и пратеће службе. Њој је препуштено да ближе уреди послове и задатке, начин њиховог обављања, унутрашњу организацију и систематизацију радних места.

ДРИ обавља законом одређене послове, а субјекти државне ревизије су директни и индиректни корисници буџетских средстава у Србији. ДРИ врши ревизију у складу са општеприхваћеним начелима и правилима ревизије и у складу са одабраним међународно прихваћеним стандардима ревизије.

ДРИ нема сопствена административна и кривично-правна овлашћења, у погледу санкционисања субјеката ревизије у поступку предузимања правних мера исправљања незаконитих аката. Међутим, она има овлашћења да директно издаје налог субјектима ревизије за поступање, у случају када се у спровођењу поступка ревизије открије озбиљније кршење прописа. ДРИ о томе непосредно извештава Народну скупштину и јавност, а надлежне органе позива да санкционишу актере који су директно умешани у предметни случај. ДРИ, уколико основано посумња да је од стране ревидираног субјекта учињен прекршај или кривично дело, предлаже надлежном органу покретање прекршајног поступка, тј. подноси кривичну пријаву.

Однос државне ревизорске институције и извршне власти

ДРИ је највиши државни орган искључиво у контексту вршења државне ревизије јавног сектора Србије. На основу уставних овлашћења, она је предмет посебног законског регулисања, али не и Закона о министарствима и Закона о државној управи. У најширем смислу, ДРИ као највиши државни орган улази у организацију јавне власти Србије (али,

⁹ Пословник Државне ревизорске институције, „Сл. гласник РС“, бр. 9/2009.

не и у организацију јавне управе), са незнатним својствима државног органа а са много више својстава посебне државне организације. Међутим, у ужем смислу, ДРИ има додирних тачака са недржавном управом због одређених својстава и карактеристика, и то не по основу територијалне децентрализације (органи управе територијалне аутономије и локалне самоуправе), већ по основу функционалне децентрализације (јавне агенције)¹⁰.

Функционална независност ВРИ не мора да искључи потребну и корисну сарадњу са извршном влашћу у одређеним питањима, нпр. пословни односи, кадрови, управљање имовином или заједничким јавним набавкама. Међутим, извршна власт не би смела да има надлежности за доношење одлука које би могле довести у питање независност ове институције у извршавању њених надлежности¹¹.

Начела на којима ДРИ врши своје послове и задатке у највећој мери се поклапају са начелима на којим државни органи управе остварују свој делокруг послова. Она су следећа: независност и самосталност, политичка неутралност, законитост, стручност и професионалност, одговорност, непристрасност, делотворност (економичност, ефикасност и ефективност), јавност рада, употреба језика и писма и др.

Однос ДРИ према извршној власти може се сагледавати кроз анализу њених основних карактеристика, и то: као државног органа односно органа јавне власти, као недржавне управе и као управне (државне) и јавне (недржавне) агенције¹².

ДРИ у праву Србије је независан и самосталан државни орган са статусом правног лица. За обављање послова из своје надлежности одговорна је искључиво законодавној власти, односно Народној скупштини. ДРИ је на тај начин дата институционална независност у односу на Владу и ревидиране субјекте. Запослени у ДРИ подлежу, под законом утврђеним условима, следећим облицима одговорности: кривичној, прекршајној, материјалној (имовинској) и дисциплинској. Одређена лица у ДРИ подлежу и професионалној и/или етичкој одговорности (државни ревизори, овлашћени државни ревизори, друга лица).

Однос државне ревизорске институције и парламентарне власти

У праву Србије контрола трошења буџетских средстава се врши преко надлежног скупштинског одбора - Одбора за финансије, републички буџет и контролу трошења јавних средстава (Одбор)¹³ и ДРИ, која је успостављена за државну ревизију јавног сектора. ДРИ је по природи послова које обавља помоћан и стручан орган парламентарне власти. Међутим, и сам рад и пословање ДРИ подлеже надзору Народне скупштине.

¹⁰ Детаљније видети: Зоран Томић, *Опште управно право*, Београд 2012, стр. 143-145.

¹¹ Вера Леко, „Основне методолошке поставке државне ревизије јавних средстава“, Група аутора (уред. Вера Леко), *Врховна државна ревизија јавних средстава*, Београд 2008, стр. 529.

¹² Детаљније видети: Љубиша Дабић, „Правни положај Државне ревизорске институције (у праву државне ревизије јавног сектора Републике Србије)“, у зборнику радова *Људска права – између идеала и изазова садашњости*, Косовска Митровица 2016, стр. 632-635.

¹³ Пословник Народне скупштине („Сл. гласник РС“, бр. 52/2010, 13/2011 и 20/2012-пречишћени текст), чл. 46. ст. 1. тач. 8.

Извештај који ДРИ подноси Народној скупштини дужан је да разматра Одбор. Након његовог разматрања, Одбор подноси извештај Народној скупштини, с предлогом закључка односно препоруке и са мерама за унапређење стања у тим областима. У раду седница Одбора и Народне скупштине учествује представник ДРИ чији се извештај разматра. По закључењу расправе, Народна скупштина одлучује већином гласова народних посланика.

У контексту ДРИ, Народна скупштина врши све своје функције (законодавну, изборну и контролну), осим представничке¹⁴. Између осталог, доноси законе и друге опште акте као и буџет и завршни рачун. Као носилац уставотворне и законодавне власти, њој је стављено у надлежност и да усваја буџет и завршни рачун Србије, на предлог Владе. У остваривању изборне функције, Народна скупштина бира и чланове савета ДРИ.

Завршни рачун буџета Србије и завршни рачун организација обавезног социјалног осигурања обавезно подлежу екстерној државној ревизији од стране ДРИ¹⁵. Одбор разматра предлог завршног рачуна буџета и извештај ДРИ о обављеној ревизији завршног рачуна буџета Републике, завршних рачуна финансијских планова организација обавезног социјалног осигурања и консолидованих финансијских извештаја Републике, о чему подноси извештај Народној скупштини.

Република Србија, аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе имају буџете у којима морају бити приказани сви приходи и расходи којима се финансирају њихове надлежности. Посебним Законом о буџетском систему морају се утврдити рокови у којима буџет мора бити усвојен и начин привременог финансирања. Контрола извршавања свих буџета у Србији стављена је у надлежност ДРИ. Народној скупштини је стављено у дужност да разматра предлог завршног рачуна буџета по претходно прибављеном мишљењу ДРИ.

Уставом је прописано да је ДРИ независан и самосталан државни орган са статусом правног лица који за обављање послова из своје надлежности одговара искључиво Народној скупштини. Та одговорност је одређена уставом и законом и оставља ДРИ висок степен независности у раду. ДРИ је на овај начин дата институционална независност у односу на Владу и субјекте који су предмет ревизије.

Пословање ДРИ је јавно. Јавност у њеном раду обезбеђује се на начин одређен законом и њеним пословником. ДРИ је дужна да најмање једном годишње Народној скупштини подноси на разматрање извештај о свом раду.

Државна ревизорска институција у контексту система организовања врховних ревизорских институција

Схватајући значај контроле трошења буџетских средстава, све економски развијене земље успоставиле су и развиле националне ВРИ за њихово ревидирање. Осим одређених међусобних сличности, ВРИ се разликују, у мањој или већој мери, по називу, начину организовања, начину вршења државне ревизије, органима, над-

¹⁴ Закон о Народној скупштини („Сл. гласник РС“, бр. 9/2010), чл. 7.

¹⁵ Закон о буџетском систему („Службени гласник РС“, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012 и 62/2013, 63/2013, 108/2013, 142/2014, 68/2015 - други закон, 103/2015 и 99/2016), чл. 92.

лежностима, законским овлашћењима и др. Треба нагласити да су ВРИ чланице Међународне организације врховних ревизорских институција (*The International Organization of Supreme Audit Institution – INTOSAI*), али и других регионалних организација.

У упоредном праву у националним правним системима и пракси постоји неколико система организовања ВРИ, који су по правилу оквирно успостављени уставом, а детаљније уређени посебним законом.

У теорији постоје различите класификације система организовања ВРИ. Највећи број аутора сматра да постоје три система екстерне ревизије јавног сектора, и то: 1) англосаксонски или парламентарни модел - монархиска канцеларија, 2) модел суда и 3) модел одбора или колегијалног тела¹⁶. Други аутори у класификацији система ВРИ полазе од констатације да данас не постоји унифицирани назив за ове институције. Одатле, органи ВРИ се могу поделити на две основне групе, полазећи од критеријума да ли је рачунско-судска контрола јавног сектора организована као ВРИ са генералним ревизором или колегијалним органом (*Supreme Audit Institution*) и рачунским суд (*The Court of Auditors*)¹⁷. Ова класификација полази од тога да ли се има у виду англосаксонски или европско-континентални (романско-германски) систем права. За представника романско-германског права се узима Француски рачунски суд (укључујући Италију, Немачку, Шпанију, Словенију и Европску унију), а за представнике англосаксонског права Државни уред за вршење ревизије јавних расхода Велике Британије (*National Audit Office*) и Генерални рачуноводствени биро САД (*General Accounting Office - GAO*), укључујући Јапан, Русију, Аустрију, Данску.

У оквиру Европске уније поједини аутору препознају четири основна система ВРИ, и то: суд, са судским функцијама (Француска, Италија, Белгија, Шпанија, Португал, Румунија); колегијално тело, без судских функција (Немачка, Холандија, Луксембург, Словенија, Чешка, Летонија, Пољска, Бугарска); независна ревизорска канцеларија, коју води генерални ревизор са структуром која личи на владину (Велика Британија, Ирска, Данска, Кипар, Естонија, Литванија, Финска, Малта, Словачка); посебни системи ВРИ, коју води председник (Аустрија) или која је подељена на два организациона дела, на одељење за ревизију и на одељење које има судску функцију. ВРИ у форми независне институције, које имају искључиво функцију ревидирања, заступљене су у већини земаља света, а међу њима се убраја и ДРИ Србије¹⁸.

У контексту ВРИ земаља у окружењу, Србија је са незнатним закашњењем схватила значај постојања националне ВРИ, и управо из тог разлога њено институционално решење се заснива на искуствима европских земаља и земаља у окружењу. Поједине ВРИ земаља у окружењу настале су као одговор на обавезе које прозиле у поступку придруживања европској интеграцији.¹⁹

У поступку израде и доношења Закона о Државној ревизорској институцији, било је разматрано више система ВРИ за ДРИ, укључујући и систем ревизорског су-

¹⁶ Мирко Андрић, *Ревизија јавног сектора*, Суботица 2012, стр. 129.

¹⁷ Вера Леко – Даница Леко, *Методологија државне ревизије јавних средстава*, Београд 2008, стр. 22.

¹⁸ Љубиша Станојевић – Зденка Видович, *Ревизија јавног сектора*, Београд 2014, стр. 121.

¹⁹ Милојевић И., Михајловић М., Вукша С. (2018) Новчани токови привредног субјекта као предмет ревизије. Војно дело, 70(3), 361-371

да. На основу извршене компаративне анализе словеначког и српског закона из ове области, може се са много сигурности констатовати да је законодавац Србије био под великим утицајем словеначких законских решења. И при доношењу предметног закона, било је констатовано да је ДРИ “по својим карактеристикама најближа (је) моделу Рачунског суда Словеније”²⁰. Опет, на основу темељне анализе словеначких законских решења, може се недвосмислено констатовати да је словеначки законодавац, у концепцијском смислу и у погледу конкретних решења²¹, у значајној мери пошао и ослонио се на прописе о Главној контроли Краљевине Југославије. Због тога се може извести закључак да је законодавац Србије у доношењу предметног закона показао одређену лењост и површност.

Србија се приликом успостављања ВРИ није определила за неки од постојећих модела организације из упоредног права, већ за посебан, особен, мешовит модел њеног организовања. Може се констатовати да се Србија у одређивању статуса ДРИ определила за комбинацију система колегијалног тела и система независне ревизорске институције каква постоји у САД и Великој Британији. Тако изабрани модел може да представља слабост у њеном раду и пословању, јер „мешовити модел“ организовања не задовољава у потпуности захтеве Лимске декларације за независношћу ВРИ. Како је запажено у економској науци, за организацију и састав ДРИ изабран је модел који тешко може да издржи критику са становишта компетентности и независности државне ревизије, иако INTOSAI у континуитету инсистира на независности ВРИ која се огледа у организационој, функционалној и финансијској независности. Наиме, по овом систему врховни државни ревизор, који је подређен председнику ВРИ, има виши ниво компетентности од председника ове институције. Штавише, врховни државни ревизор је за свој рад одговоран председнику ДРИ²².

Изабрани систем организације и састав за ВРИ у Србији (ДРИ) не може да издржи све аргументе критике, првенствено са становишта потребе за њеном независношћу. По Лимској декларацији, формалноправно, ВРИ треба да поседују независност која се простире у четири правца, и то у: функционалном, организационом, финансијском и персоналном смислу²³. Колико је значај независности ВРИ за остваривање њихових задатака може се сагледати и кроз усвајање, објављивање и дистрибуирање Мексичке декларације о независности ВРИ, на основу које су ВРИ, чланице INTOSAI, прихватиле осам кључних принципа који произлазе из Лимске декларације и одлука усвојених на XVII конгресу INTOSAI, као основне предуслове за добро функционисање ревизије јавног сектора²⁴.

²⁰ Народна скупштина Републике Србије, Предлог закона о Државној ревизорској институцији са објашњењем, стр. 2.

²¹ Закон о рачунском содишчу, „Урадни лист РС“, шт. 11/2001 и 109/2012-нелужбени пречишћени текст. Овом закону је претходио Закон о рачунском содишчу, „Урадни лист РС“, шт. 48/1994.

²² Мирко Андрић, *Поглед на Закон о државној ревизорској институцији*, Рачуноводство, бр. 11-12/2005, стр. 64.

²³ Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, Foreword. Видети пето, шесто и седмо поглавље. Интернет, <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/befa05/LimaDeclaration.pdf> (Приступљено: 15.05.2017).

²⁴ Mexico Declaration on SAI Independence. Видети опште одредбе. Интернет, http://www.issai.org/media/12922/issai_10_e.pdf (Приступљено: 15.05.2017).

Државна ревизорска институција као регулаторно тело

ДРИ није сама себи циљ, већ представља нераздвојни део регулаторног система једне државе. Уз помоћ тог система треба да се открију одступања од прихваћених стандарда и непоштовања законитости, ефикасности, ефективности и економичности финансијског управљања. Откривање одступања треба да уследи благовремено, како би се омогућило предузимање неопходних корективних мера ради спречавања или отежавања настанка негативних последица услед поступања или понашања појединаца на власти²⁵.

Одређене карактеристике које има ДРИ дају јој својства регулаторног тела. Та својства се огледају, првенствено, у њеној независности, самосталности и одговорности, али и у другим елементима, и то: њеној стручности и професионалности, јер обавља државну ревизију као професионалну делатност, са елементима слободне професије; посебном положају државних и овлашћених државних ревизора; правилима струке на којима заснива вршење ревизије у јавном сектору; етичком кодексу за државне ревизоре; професионалном удруживању; аутономној регулативи и у др.

Успостављена ДРИ на почетку XXI века у Србији и вршење ревизије јавног сектора доприноси јачању јавности рада државних органа и других директних и индиректних корисника јавних средстава, као и њиховој одговорности у раду, управљању и трошењу буџетских средстава. ДРИ представља једну врсту независног, стручног и помоћног органа Народне скупштине, која јој помаже у вршењу финансијске контроле над радом извршне власти у поступку прикупљања и трошења буџетских средстава.

Ревизија јавног сектора од стране ДРИ успостављена је у складу са светском праксом, а врши се на основама закона, стандарда државне ревизије и етичког кодекса за државне ревизоре. Она је од великог значаја за привредни развој Србије и њено укључивање у међународне привредне токове. Заједно са другим институцијама, ДРИ чини део јединственог система управљања јавним финансијама. Она „ревидира пословање јавног сектора, извештава о налазима и помаже у позивању на одговорност оних који управљају јавним сектором”²⁶.

ДРИ има велики значај у подизању свести код корисника јавних средстава о одговорнијем и рационалнијем коришћењу и располагању средствима која су им дата на коришћење. INTOSAI стандарди²⁷, у оквиру основних постулата, јасно дефинишу да би основна функција ВРИ свих земаља, без обзира на њихово институционално уређење, требало да буде заговарање и повећање јавне одговорности код ревидираних субјеката. Због тога, ДРИ треба да доприноси обезбеђењу трошења јавноправних средстава на најбољи могући начин. Ову своју мисију она постиже редовним вршењем ревизије буџета Србије, територијалне аутономије и локалне самоуправе, али и контролом рада фондова, Народне банке Србије, јавних предузећа, политичких странака, фондова Европске уније, донација и међународне помоћи.

²⁵ Радослав Сретеновић – Љубица Јанковић Андријевић, *Вишеспорни аспект државне ревизије у Србији кроз призму досадашњег искуства*, Рачуноводство, бр. 9-10/2011, стр. 3.

²⁶ Стратешки план Државне ревизорске институције за период 2016-2020. године, стр. 1.

²⁷ Зорић, М., & Јовановић, В. (2018). Правно историјска димензија друштвених наука. Одитор - часопис за Менаџмент, финансије и право, 4(3), 128-136.

Значај ДРИ у борби против корупције је вишеструк. Прво, ДРИ треба да обезбеди услове за транспарентно управљање јавним финансијама. Друго, ДРИ вршењем својих послова и задатака повећава ниво поузданости извештавања о управљању јавним финансијама, што је од посебног значаја за борбу против корупције, пре свега у домену превенције и откривања коруптивних кривичних дела. Треба нагласити да рад ДРИ није примарно усмерена на откривање кривичних дела, али је свакако присутна у одређеној мери у вршењу послова државне ревизије.²⁸ Њен рад превентивно делује на потенцијалне извршиоце кривичних дела у овој области и доприноси смањењу тамне бројке криминалитета, посебно у области „криминалитета белог оковратника“. Треће, криминалитет у области управљања јавним финансијама има за последицу сиромашење државе и других јавноправних субјеката, али и грађана у својству пореских обвезника. Реч је првенствено о кривичним делима против службене дужности (нпр. примање мита, давање мита, трговина утицајем и др.), али и другим кривичним делима, који могу да допринесу повећању стопе извршења имовинских кривичних дела. Четврто, висок проценат корупције у једној држави од утицаја је на њену привреду, јер долази до стагнације или умањења страних и домаћих инвестиција као и до опадања конкурентности и продуктивности на нивоу предузећа и целе привреде. Пето, и у Националној стратегији за борбу против корупције у Републици Србији истиче се превентивни утицај који има ДРИ.²⁹

На крају, неуважавање поступка државне ревизије, који би био заснован на Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор и Међународним стандардима ревизије, минимизирали су значај ДРИ за унапређење пословања корисника буџета, па и умањења буџетског дефицита у Србији.³⁰

Закључак

Крајем XX и почетком XXI века, новонастале државе на тлу бивше Југославије су у правне системе успоставиле своје ВРИ, под различитим називима, а у Србији под називом „Државна ревизорска институција“.

ДРИ је у праву Србије начелно уређена Уставом (2006), а предмет је детаљнијег регулисања у посебном Закону о Државној ревизорској институцији (2005). Као највиши државни орган, улази у организацију јавне власти Србије, али не и у организацију јавне управе. Рад и пословање ДРИ подлежу надзору парламентарне власти. За обављање послова из своје надлежности она је одговорна искључиво Народној скупштини.

Како се истиче у литератури, у готово деценијском постојању ДРИ, државна ревизија није допринела унапређењу прописа о буџетском рачуноводству, нити је успоставила адекватну методологију ревизије. Погрешно су се примењивали Међународни стандарди финансијског извештавања, што је имало за последицу стварне и скри-

²⁸ Дуин, Д., Крстић, Д., Нешић, Б., & Калуђеровић, Н. (2017). Ревизија сврсисходности јавних набавки буџетских корисника. Одитор - часопис за Менаџмент, финансије и право, 3(3), 61-72.

²⁹ Национална стратегија за борбу против корупције у Републици Србији за период од 2013. до 2018. године, „Сл. гласник РС“, бр. 57/3013.

³⁰ Љубиша Станојевић – Зденка Видович, *оп. цит.*, стр. 438-439.

вене губитке у привреди Србије. Такође, значај улоге адекватног информисања још није заживео у пракси. Даље, није успостављен стандардни методолошки оквир, који је својствен ревизији у јавном сектору, јер је одомаћена пракса примене метода буџетске инспекције умногоме умањила ефекте државне ревизије вршене од ДРИ.

ДРИ је половином 2017. обележила првих десет година свог пословања. Како је истакао председник ДРИ, ова државна институција је посебно поносна на 100% прихваћених и 75% реализованих препорука упућених субјектима ревизије. И на тај начин се потврђује место и улога ДРИ као независног чувара јавних финансија у Србији. Постављени стратешки циљеви у њеном развоју не могу се постићи без постојања три предуслова: њене независности, јачање ревизије сврсисходности у будућој пракси и одговорнијег односа извршне власти према грађанима.

Литература

[1] Јовичић Миодраг, Предговор, у *Устави Кнежевине и Краљевине Србије: 1835-1903* (уредник: Миодраг Јовичић), Београд: САНУ, 1988.

[2] Јанковић Драгослав, Развитак уставности у Србији у XIX и почетком XX века, у *Устави Кнежевине и Краљевине Србије: 1835-1903* (уредник: Миодраг Јовичић), Београд: САНУ, 1988.

[3] Љушић Радош, О Уставу од 1838. године, у Зборнику радова *Уставни развитак Србије у 19. и почетком 20-тог века*, Београд 1990.

[4] Поповић Драгољуб, Устав од 1835. године – „Сретењски устав“, у „*Устави Кнежевине и Краљевине Србије: 1835-1903*“ (уредник: Миодраг Јовичић), Београд: САНУ, 1988.

[5] Марковић Стојан, *Администрација Краљевине Србије са нарочитим погледом на Науку о држави и државној управи, Књига прва – Општи део*, Београд 1893.

[6] Радојковић Милан, *Контрола буџета* (докторска дисертација), Београд 1940.

[7] Поповић Алек., *Одлуке Главне контроле Краљевине Срба, Хрвата и Словенаца и законодавство о Главној контроли*, Београд 1926.

[8] Кумануди Коста, *Административно право*, Београд 1921.

[9] Костић Лаза, *Коментар Устава Краљевине Југославије од 3 септембра 1931 (Југословенско уставно право)*, Београд 1934.

[10] Мирковић Мирко, Устав од 1903. године, у *Устави Кнежевине и Краљевине Србије: 1835-1903* (уредник: Миодраг Јовичић), Београд: САНУ, 1988.

[11] Lovčević Jovan, *Наука о финансијама*, Zagreb 1946.

[12] Илић Михаило, *Закон о Главној контроли с додатком: Уредба о организацији Главне контроле, Правила за извршење закона о уређењу Главне контроле, Правила о полагању испита за рачуноиспитаче Главне контроле, и Правила о полагању испита из двојног књиговодства за чиновнике Главне контроле*, Београд 1926.

[13] Водопивец Х., Предговор, у Алек. Поповић, *Одлуке Главне контроле Краљевине Срба, Хрвата и Словенаца и законодавство о Главној контроли*, Београд 1926.

[14] Виторовић Богољуб, *Ревизија јавних расхода у светској теорији и пракси и потреба за њеним увођењем у СР Југославији*, Рачуноводство, бр. 7-8/1998, стр. 42-61.

[15] Стјепановић Никола, *Општа теорија о Главној контроли Краљевине Југославије*, Београд 1938.

[16] Костић Лаза, *Административно право II*, Београд 1936.

[17] Јовановић Слободан, *Уставно право*, Београд 1924.

[18] Тодоровић Милан, *Наука о финансијама, II Буџет*, Београда 1933.

- [19] Vujisić Dušan, *Zakon o Službi društvenog knjigovodstva, Savezni zakoni i podzakonski propisi s komentarom*, Zagreb 1984.
- [20] Поповић С. – Ђорђевић Ж., *Управно-рачунски спор и друштвено књиговодство*, Београд 1960.
- [21] Стојиљковић Милорад, *Функције и положај Службе друштвеног књиговодства* (докторска дисертација), Београд 1989.
- [22] Krbek Ivo, *Pravo Jugoslovenske javne uprave, II knjiga – Organizacija uprave i službenička prava*, Zagreb 1961.
- [23. Šušnjar Stanko, *Poveravanje javnih ovlašćenja*, *Pravni život*, br. 9/1995, стр. 731-737.
- [24. Гордана Матаија, *Однос државе према субјектима којима се поверавају јавна овлашћења – Уставна концепција и законодавна пракса*, *Право и привреда*, бр. 5-8/1998, стр. 831-839.
- [25] Група аутора (редактори: Šima Krasić, Lajoš Žager), *Državna revizija*, Zagreb 2009.
- [26] Михаило Ковачевић, Радован Бркљач и др., *Служба за платни промет као основни носилац платног промета*, *Билансирање и пословне финансије*, Београд, бр. 1/1995, стр. 5-13.
- [27] Драгојевић Драгутин, *Примењена ревизија у привреди и јавном сектору*, Београд 2007.
- [28] Мартић Славољуб, *Контрола и ревизија*, Београд 1987.
- [29] Драгојевић Драгутин, *Законски оквири ревизије код нас (законодавно регулисање ревизије)*, *Књиговодство*, бр. 6-7/1994, 152-165.
- [30] Суботић-Константиновић Невенка, *Правни статус ревизора у нашем и упоредном праву*, *Економски анали*, бр. 130/1996, стр. 67-74.
- [31] Стојиљковић Милорад, *Стање и перспективе развоја државне ревизије у Републици Србији*, *Рачуноводство*, бр. 9-10/2007, стр. 26-36.
- [32] Stanojević Ljubiša– Vidović Zdenka, *Revizija javnog sektora*, Beograd 2014.
- [33] Milojević Ivan – Majstorović Aleksandar, *Državna revizija u Srbiji: stanje i perspektive*, *Revizor*, br. 33/2006, стр. 13-25.
- [34] Tomić Zoran, *Opšte upravno pravo*, Beograd 2012.
- [35] Зорић, М., & Јовановић, В. (2018). *Правно историјска димензија друштвених наука. Одитор – часопис за Менаџмент, финансије и право*, 4(3), 128-136.
- [36] Leko Vera, „Osnovne metodološke postavke državne revizije javnih sredstava“, стр. 519-560; Група аутора (ured. Vera Leko), *Vrhovna državna revizija javnih sredstava*, Beograd 2008.
- [37] Дабић Љубиша, „Правни положај Државне ревизорске институције (у праву државне ревизије јавног сектора Републике Србије)“, стр. 621-650; у зборнику радова *Људска права – између идеала и изазова садашњости*, Косовска Митровица 2016.
- [38] Andrić Mirko, *Revizija javnog sektora*, Subotica 2012.
- [39] Leko Vera – Leko Danica, *Metodologija državne revizije javnih sredstava*, Beograd 2008.
- [40] Андрић Мирко, *Поглед на Закон о државној ревизорској институцији*, *Рачуноводство*, бр. 11-12/2005, стр. 61- 66.
- [41] Сретеновић Радослав – Јанковић Андријевић Љубица, *Вишеслојни аспект државне ревизије у Србији кроз призму досадашњег искуства*, *Рачуноводство*, бр. 9-10/2011, стр. 3-12.
- [42] Видовић, З., & Милуновић, М. (2017). *Ревизија сврсисходности пословања. Одитор – часопис за Менаџмент, финансије и право*, 3(2), 37-53.
- [44] Дуин, Д., Крстић, Д., Нешић, Б., & Калуђеровић, Н. (2017). *Ревизија сврсисходности јавних набавки буџетских корисника. Одитор - часопис за Менаџмент, финансије и право*, 3(3), 61-72.
- [45] Милојевић И., Михајловић М., Вукша С. (2018) *Новчани токови привредног субјекта као предмет ревизије. Војно дело*, 70(3), 361-371.