

## САДРЖАЈ

УВОД.....	5
-----------	---

### ПРВИ ДЕО

#### *Значај парламентарне контроле*

<b>I. КОНТРОЛНА ФУНКЦИЈА ПАРЛАМЕНТА .....</b>	<b>9</b>
---	----------

1. Форме парламентарне контроле.....	10
2. Однос парламента и независних државних тела .....	14
3. Независна државна контролна тела као „четврта грана власти“ .....	15
4. Правни оквир парламентарне контроле у Србији .....	16
5. Надлежност Народне скупштине Србије.....	18

<b>II. КОНТРОЛНИ ОРГАНИ УСПОСТАВЉЕНИ ПО УСТАВУ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ.....</b>	<b>20</b>
--	-----------

1. Заштитник грађана ( <i>омбудсман</i> ) .....	20
2. Државна ревизорска институција.....	23

<b>III. КОНТРОЛНИ ОРГАНИ У СРБИЈИ УСПОСТАВЉЕНИ ЗАКОНОМ .....</b>	<b>23</b>
--	-----------

1. Повереник за информације од јавног значаја.....	24
2. Агенција за борбу против корупције .....	26

<b>IV. ОДНОС ПАРЛАМЕНТА И ВРИ У ЗЕМЉАМА ЕВРОПЕ .....</b>	<b>27</b>
--	-----------

1. Примери односа парламентарних одбора и ВРИ у земаљама ЕУ .....	30
2. Улога, састав и начин деловања парламентарних одбора .....	32
3. Разматрање годишњих извештаја ВРИ од стране парламентарних одбора.....	36
4. Поступање парламентарног одбора и ВРИ на основу извештаја о ревизији .....	36
5. Улога и утицај парламента на рад ВРИ .....	37
6. Утицај парламентарних одбора на избор ревизора за ревизију ВРИ .....	39

### ДРУГИ ДЕО

#### *Ревизија јавног сектора као најзначајнији инструмент парламентарне контроле*

<b>I. РЕВИЗИЈА ЈАВНОГ СЕКТОРА.....</b>	<b>41</b>
--	-----------

1. Циљ и потреба ревизије јавног сектора .....	41
2. Надлежности државне ревизије.....	43
3. Организационе структуре државне ревизије у свету .....	46

<b>II. ПРАВНИ ОКВИР РЕВИЗИЈЕ ЈАВНОГ СЕКТОРА У СРБИЈИ .....</b>	<b>53</b>
--	-----------

1. Устав Републике Србије.....	53
--------------------------------	----

2.	Закон о буџетском систему .....	54
3.	Закон о Државној ревизорској институцији .....	55
<b>III.</b>	<b>ИСТОРИЈСКИ ОСВРТ НА РАЗВОЈ РЕВИЗИЈЕ У СРБИЈИ .....</b>	<b>57</b>
1.	Настанак и развој ревизије на глобалном и националном нивоу .....	57
2.	Развој ревизије у Србији и на просторима бивше Југославије .....	58
<b>IV.</b>	<b>ИСТОРИЈСКИ РАЗВОЈ ПАРЛАМЕНТАРИЗМА У СРБИЈИ .....</b>	<b>60</b>

## ТРЕЋИ ДЕО

### *Јавне финансије, извештавање и контрола*

<b>I.</b>	<b>ОДНОС ЈАВНИХ ФИНАНСИЈА И ПАРЛАМЕНТАРНЕ КОНТРОЛЕ.....</b>	<b>68</b>
1.	Појам, предмет, функције и значај јавних финансија .....	68
2.	Правни оквир јавних финансија у Републици Србији .....	76
3.	Јавна својина.....	78
3.1.	Облици јавне својине.....	78
3.2.	Предмет јавне својине .....	79
3.3.	Право јавне својине и право коришћења .....	80
3.4.	Корисници ствари у јавној својини .....	80
<b>II.</b>	<b>ИНСТИТУЦИЈЕ ЈАВНОГ СЕКТОРА .....</b>	<b>81</b>
1.	Сектор опште државе и његови подсектори .....	83
1.4.	Подсектор централне власти.....	86
1.3.	Покрајински или регионални ниво власти .....	87
1.3.	Локални ниво власти .....	88
1.4.	Фондови социјалног осигурања .....	88
2.	Подсектор јавних нефинансијских предузећа.....	89
3.	Подсектор јавних финансијских предузећа.....	89
<b>III.</b>	<b>БУЏЕТ КАО ИНСТРУМЕНТ ДРЖАВЕ.....</b>	<b>91</b>
1.	Појам буџета.....	91
2.	Функције буџета.....	92
3.	Буџетски принципи или буџетска начела.....	94
4.	Буџет Републике Србије.....	97
5.	Консолидовани рачун трезора и главна књига трезора .....	102
6.	Доношење буџета и његово објављивање .....	106
7.	Припрема и доношење буџета и финансијских планова .....	108
8.	Фискално управљање у Републици Србији.....	112
9.	Фискална стратегија за 2013. и пројекцијама за 2014. и 2015. годину .....	120
<b>IV.</b>	<b>ИЗВЕШТАВАЊЕ И КОНТРОЛА У ЈАВНОМ СЕКТОРУ .....</b>	<b>123</b>

1. Рачуноводство у јавном сектору .....	124
2. Облици финансијске контроле у јавном сектору.....	130
2.1. Интерна контрола .....	130
2.2. Интерна ревизија.....	137
3. Финансијско управљање и контрола у јавном сектору у Републици Србији .....	138
4. Ревизија јавног сектора .....	141

## ЧЕТВРТИ ДЕО

### *Професионални регулаторни оквир ревизије јавног сектора*

<b>I. ПРОФЕСИОНАЛНИ ОКВИР ДРЖАВНЕ РЕВИЗИЈЕ У СРБИЈИ.....</b>	<b>143</b>
1. Међународна организација врховних ревизорских институтција .....	143
2. Стандарди и смернице ревизије јавног сектора.....	145
2.1. Ниво 1: Основна начела – Лимска декларација.....	147
2.2. Ниво 2: Предуслови за деловање врховних ревизорских институција .....	152
2.3. Ниво 3: Основни стандарди .....	156
2.4. Ниво 4: Смернице ревидирања.....	161
2.5. Специфичне смернице.....	163
<b>II. ВРСТЕ РЕВИЗИЈЕ ЈАВНОГ СЕКТОРА.....</b>	<b>168</b>
1. Ревизија финансијских извештаја ( <i>financial audit</i> ) .....	169
2. Ревизија усклађености пословања с прописима ( <i>compliance audit</i> ).....	170
3. Ревизија сврсисходности ( <i>performance audit</i> ) .....	176
4. Међународна искустава у вези са извештајем о ревизији .....	180
<b>III. ПРОЦЕС РЕВИЗИЈЕ .....</b>	<b>183</b>
1. Извештавање .....	184
2. Мишљење ревизора .....	186

## ПЕТИ ДЕО

### *Мера доприноса ВРИ парламентарној контроли и борби против корупције*

<b>I. ДОПРИНОС ВРИ ЕФИКАСНОЈ ПАРЛАМЕНТАРНОЈ КОНТРОЛИ.....</b>	<b>190</b>
1. Јачање одговорности и интегритета ентитета јавног сектора .....	191
2. Информисање о значају рада ВРИ .....	194
3. Личним примером ВРИ треба да представља узорну организацију.....	196
<b>II. МЕРЕЊЕ УЧИНКА ДРЖАВНЕ РЕВИЗИЈЕ .....</b>	<b>198</b>
1. Оквир за мерење учинка врховне ревизорске институције .....	203

2.	Стратешки развој врховних ревизорских институција .....	205
3.	Значај стратешког плана за развој ДРИ у Србији.....	212
<b>III.</b>	<b>РЕВИЗИЈА ЈАВНОГ СЕКТОРА У БОРБИ ПРОТИВ КОРУПЦИЈЕ .....</b>	<b>216</b>
1.	Значај и улога државне ревизије за борбу против корупције.....	219
1.1.	Одговорност руководства у вези криминалних радњи .....	222
1.2.	Одговорности ревизора .....	222
1.3.	Циљеви ревизора.....	224
1.4.	Индикације које указују на могућу превару.....	224
1.5.	Одговорност ревизора у јавном сектору.....	225
2.	Допринос ревизије јавног сектора борби против корупције .....	227
<b>ШЕСТИ ДЕО</b>		
<i>Успостављање и ефекти рада државне ревизије у Србији</i>		
<b>I.</b>	<b>ДРЖАВНА РЕВИЗИЈА У СРБИЈИ.....</b>	<b>230</b>
1.	Успостављање државне ревизије .....	230
2.	Надлежност Државне ревизорске институције .....	231
3.	Организација процеса ревизије .....	237
4.	Послеревизиони поступак.....	243
5.	Организација државне ревизије у Србији.....	245
<b>II.</b>	<b>ФАКТОРИ УТИЦАЈА НА КВАЛИТЕТ РАДА И РАЗВОЈ ДРИ СРБИЈЕ .....</b>	<b>249</b>
1.	Независност државне ревизије – кључни фактор квалитета .....	249
1.1.	Независност ВРИ дефинисана Лимском декларацијом .....	250
1.2.	Независност ДРИ Србије по критеријумима Лимске декларације.....	252
2.	Разлике између комерцијалне и државне ревизије.....	255
<b>III.</b>	<b>ЕФЕКТИ РАДА ДРИ СРБИЈЕ ОД ОСНИВАЊА ДО ДАНАС .....</b>	<b>258</b>
1.	Извештаји о спроведеним ревизијама.....	259
2.	Предузете мере по ревизионим налазима.....	262
3.	Годишњи извештаји о раду ДРИ Народној скупштини .....	265
<b>ЗАКЉУЧАК.....</b>		<b>268</b>
<b>ПРЕГЛЕД СЛИКА И ТАБЕЛА.....</b>		<b>279</b>
<b>ЛИТЕРАТУРА: .....</b>		<b>281</b>

## УВОД

Савремена парламентарна демократија почива на одговорности извршне власти, која подлеже парламентарној контроли. Стога контролна функција парламента, поред законодавне, постаје све важнија. Међутим, парламентарни надзор над радом извршне власти у савременим условима постаје све сложенији, не само због величине и комплексности модерне државе већ и због веома сложеног система извршне власти.

Ефикасну и ефективну контролу извршне власти парламент обавља непосредно или преко органа специјализованих за надзор над различитим активностима извршне власти. Поред осталих независних контролних органа, преко којих парламент врши надзор над радом извршне власти, најзначајнију улогу има врховна ревизорска институција.

Врховна ревизорска институција, као највиши државни орган ревизије јавних средстава у свакој земљи, обављајући своју уставом и законом поверену функцију, помаже парламенту да на ефикаснији начин обави своју контролну функцију.

С обзиром на то да контролна функција парламента поред законодавне функције у савременим условима постаје све значајнија, и улога врховне ревизорске институције, као независног контролног органа, постаје све важнија.

Својим свеукупним активностима врховна ревизорска институција помаже парламенту да на ефикаснији начин контролише функционисање извршне власти у трошењу јавних средстава и управљању јавном имовином.

Значај постојања и јачања врховне ревизорске институције за ефикаснију парламентарну контролу истиче се и у Резолуцији Уједињених нација, која подстиче државе чланице да промовишу добро управљање, ефикасност, одговорност, ефективност и транспарентност јавне управе јачањем врховних ревизорских институција.

Иако врховне ревизорске институције у различитим земљама функционишу у складу са различитим законским надлежностима и моделима, основни принципи њиховог деловања имају за циљ да саопште и промовишу вредности и користи које својим активностима доприносе демократском окружењу, као и повећању одговорности извршне власти у трошењу јавних средстава.

У првом делу ове дисертације биће обрађена питања везана за различите форме парламентарне контроле и за све већи значај и потребу јачања парламентарне контроле рада извршне власти. Посебна пажња ће бити посвећена правном оквиру парламентарне контроле у Србији и односу парламента и контролних органа, при чему ће акценат бити стављен на однос са врховном ревизорском институцијом.

Извршићемо упоредну анализу односа парламента и врховне ревизорске институције у земљама Европе по битним питањима тог односа.

Други део дисертације ће бити посвећен ревизији јавног сектора, као најзначајнијем инструменту парламентарне контроле. Иако парламент располаже бројним разноврсним инструментима контроле извршне власти, у овом раду ће акценат бити на активностима врховних ревизорских институција, које представљају јадан од веома моћних инструмената парламентарне контроле.

Врховна ревизорска институција као независно парламентарно тело пружа подршку парламенту при реализацији његових уставом утврђених обавеза и побољшању учинка извршних власти за добробит грађана у свакој земљи.

У овом делу ће бити анализирана потреба за постојањем државне ревизије, циљ и предмет државне ревизије, као и неопходност правног институцијалног оквира за успостављање државне ревизије. При томе ће посебно бити размотрен правни оквир за успостављање ревизије јавног сектора у Србији.

У посебном трећем делу дисертације ће бити разматрана питања у вези са управљањем јавним финансијама, извештавању и контроли у јавном сектору, институцијама јавног сектора, а посебна пажња ће бити посвећена финансијском управљању и контроли у јавном сектору у Србији.

Правилно и ефикасно коришћење јавних средстава представља један од основних предуслова за правилно управљање јавним финансијама, као и за рационално и ефективно доношење одлука надлежних извршних власти у вези са трошењем јавних средстава и управљања јавном имовином. Један од најважнијих контролних механизма правилног и ефикасног коришћења јавних средстава у демократски уређеним земљама је државна ревизија или ревизија јавног сектора.

Четврти део ће бити посвећен професионалном регулаторном оквиру ревизије јавног сектора, у коме ћемо покушати да расветлимо значај и потребу примене међународних стандарда ревизије за јавни сектор, које објављује и унапређује INTOSAI Међународна организација врховних ревизорских институција, чији је члан и Државна ревизорска институција Србије.

У овом делу ће бити објашњен и сам процес ревизије и врсте ревизије јавног сектора, извештавање и врсте мишљења ревизора о предмету ревизије.

У циљу ефикасног пружања подршке парламенту, врховна ревизорска институција мора да делује на професионалан, непристрасан, неидеолошки и објективан начин, који се заснива на чињеницама, а послове ревизије треба да обавља у складу са прописима и општеприхваћеним стандардима и принципима ревизије.

У петом делу дисертације анализираћемо разлоге и потребу за оцену и мерење доприноса врховних ревизорских институција ефикасној парламентарној контроли и већој одговорности и интегритета извршне власти.

Како у земљама са развијеном тржишном привредом и институцијама демократског парламентарног система, тако и у земљама транзиције, врховна ревизорска институција има значајну улогу у остваривању стабилности финансијског система земље, а својим активностима и извештајима треба да улије поверење парламенту, грађанима земље и осталим заинтересованим странама.

Ефекти рада државне ревизорске институције од оснивања до данас биће анализирани у шестом делу ове дисертације, у коме ће посебно бити анализирани фактори утицаја на квалитет њеног рада, као и предузимање мера по ревизионим налазима.

Циљ истраживања је да се утврди мера значаја државне ревизије за економску и финансијску стабилност како демократски развијених земаља, тако и Србије, у којој је државна ревизија у зачетку. Ако се узме у обзир да јавни сектор у већини земаља представља око 50% националне економије, онда је разумљиво да је значај ревизије јавног сектора веома велики.

Улога државне ревизије је да изврши проверу и анализира протекле финансијске догађаје, као и да утврди постојање незаконитих поступака у трошењу јавних финансијских средстава и да својим извештајима увери парламент и грађане у квалитет извештаја извршне власти о трошењу новца пореских обвезника, као и о управљању имовином и обавезама које подлежу јавној контроли.

Суштинска функција државне ревизије је да подржава и промовише јавну одговорност. Својим објективним, независним и правовременим извештајима о правилности и законитости трошења средстава пореских обвезника, врховна ревизорска институција са једне стране задовољава потребу парламента, пореских обвезника и других заинтересованих страна за објективним, независним и правовременим информацијама, а са друге стране утиче на јачање одговорности извршне власти у трошењу јавних средстава и управљању јавним добрима.

Предмет истраживања ће бити и мера доприноса државне ревизије укупној парламентарној контроли, унапређењу управљања јавним средствима и промовисању одговорности извршне власти, са посебним освртом на меру доприноса борби против корупције, која је у свим земљама па и у Србији представља велику претњу за јавни сектор.

Покушаћемо да сагледамо да ли законски и институционални оквир у Србији омогућава да Државна ревизорска институција врши своју надлежност у складу са законом и усвојеним међународним стандардима ревизије за јавни сектор, да у свом раду примењује високе стандарде интегритета и етике за запослене на свим нивоима, да извештава парламент и јавност о резултатима обављених ревизија и закључака у вези са својим укупним активностима и да унапређује квалитет и кредибилитет свога рада.

Структура дисертације је конципирана у складу са постављеним циљем и предметом истраживања – да се сагледа допринос државне ревизије јачању парламентарне контроле и стабилности финансијског система па ће на почетку рада бити дат осврт на развој парламентаризма у Србији и на настанак и развој ревизије на глобалном и националном нивоу.

Да би одговорила на све захтеве који се пред њу постављају, ревизија јавног сектора у свим земљама, па и у Србији, мора да буде институционално независна, што се регулише уставом и посебним законом, у складу са Лимском декларацијом, у којој се истиче важност високог степена независности и аутономије Врховне ревизорске институције...

Посебна пажња ће бити посвећена анализи досадашњг рада Државне ревизорске институције у Србији, ефектима њених активности од почетка постојања до данас и доприносу ефикаснијој парламентарној контроли извршне власти у трошењу јавних средстава и управљању јавном имовином у Србији.

Извршићемо упоредна истраживања и анализу података о свим битним питањима која се тичу активности и резултата рада врховних ревизорских институција у земљама Европе, а посебно у земљама окружења, узимајући у обзир чињеницу да је Државна ревизорска институција Србије успостављена тек 2007. године, а да у неким земљама државна ревизија постоји више стотина година (Енглеска, Холандија, Норвешка, Шведска итд.).



## ПРВИ ДЕО

### *Значај парламентарне контроле*

#### **I. КОНТРОЛНА ФУНКЦИЈА ПАРЛАМЕНТА**

У сваком демократском систему модерне уставне државе систем власти почива на начелу поделе власти на законодавну, извршну и судску власт, коју врше различити државни органи, при чему парламент, као највише представничко тело, у свим демократским системима заузима централно место.

Једна од битних одлика парламентаризма је парламентарна контрола извршне власти. Овлашћење парламента да контролише рад извршне власти је суштина односа и природа парламентарног система. Парламент располаже бројним разноврсним инструментима за контролу извршне власти, при чему неки од њих само омогућавају увид у активности владе (посланичка питања, анкетни одбори, парламентарне истраге, рад сталних парламентарних одбора, давања сагласности на именовања у извршној власти), док други могу принудити владу на оставку или изазвати њен пад (интерпелација, гласање о поверењу влади, буџетско право парламента) итд. Потреба за ефикасном парламентарном контролом постаје све очигледнија у савременим условима све снажније извршне власти у целом свету.

„Права је делатност представничке скупштине [...] у томе да надгледа и контролише владу, да светлом јавности расветли све њезине послове, да је натера да у потпуности изложи и оправда сваку акцију коју би ико могао сматрати сумњивом, да их осуди ако су за осуду, а ако људи који су у саставу владе злоупотребљавају указано им поверење, или се понашају супротно осмишљеним осећајима нације, да их истера из службе и изричито или посредно именује њихове наследнике. То је сигурно обиље моћи и довољно осигурање за слободу нације“<sup>1</sup>.

Контролну функцију парламента многи аутори сматрају важнијом од законодавне функције, јер модерна парламентарна демократија почива на одговорности. Одговорност извршне власти се постиже ефикасном контролом, коју народно представништво спроводи непосредно или посредно преко независних државних органа.

---

<sup>1</sup> Ш. Монтескје, из излагања Петров В., 2009., на Конференцији „Народна скупштина и независни државни органи/тела“, Издавач Програм Уједињених нација за развој у Србији, Београд.

## 1. Форме парламентарне контроле

Савремена парламентарна демократија почива на одговорности извршне власти, која подразумева непосредну или посредну парламентарну контролу. За ефикасну и ефективну контролу извршне власти парламент<sup>2</sup> располаже различитим инструментима, које може да користи непосредно или преко других органа, специјализованих за надзор над различитим активностима владе и извршне власти у целини.

Парламентарна контрола извршне власти се обично спроводи путем следећих инструмената:

- парламентарни одбори
- посланичка питања
- јавна слушања
- питања и интерпелација
- специјалне комисије и анкетни одбори
- независна државна тела.

### *Парламентарни одбори*

Парламентарни одбори су најраспрострањенија и најсистематичнија форма парламентарне контроле извршне власти, који прате рад појединих владиних органа и министарстава, спровођење њихове политике и начин руковођења.<sup>2</sup> Структура одбора у већини парламената усклађена је са структуром министарстава, тако да сваки одбор надгледа рад одређеног министарства. На тај начин се одбори специјализују за област надлежности једног министарства, што доприноси већој ефикасности њиховог рада. Иако су ресурси парламентарних одбора ограничени, па не могу да прате целокупан рад одређеног министарства, ипак сама чињеница да одбори постоје и да им је надлежност да контролишу рад министарства подстиче одговорност органа који су предмет парламентарне контроле. Да би одбори успешно вршили контролну функцију, неопходни су одговарајући материјални и људски ресурси, као и стручна подршка, самосталност у доношењу одлуке у надгледању рада министарства, овлашћења да позивају министре и државне службенике да одговарају на питања посланика, као и приступ информацијама, укључујући и поверљиве.

Показатељ успешности контроле парламентарних одбора су поступање извршне власти по препорукама парламента, садржаним у извештајима о разматрању одређене владине политике.

---

<sup>2</sup> Beetham D., 2006, *Parliament and democracy in the 21st century*, Interparliamentary Union, стр. 128.

У парламентарној пракси Србије, одбори у оквиру свог делокруга, поред осталог, прате спровођење политике Владе.

У Народној скупштини Србије, питањима контроле трошења јавних средстава и ревизије јавног сектора, бави се Одбор за финансије, републички буџет и контрола трошења јавних средстава, поред других 20 одбора<sup>3</sup>, који у својој надлежности поред осталог имају и контролу других области везаних за функционисање извршне власти.

Када се на седници одбора разматрају извештаји, иницијативе и питања из надлежности државних органа, организација и тела, на седницу се позивају и њихови представници, а у раду одбора могу, по позиву, да учествују и научници и стручњаци.

Поред наведеног, у извршавању послова из свог делокруга, одбор може од министарства и другог републичког органа да тражи податке и информације од значаја за рад одбора.

#### *Посланичка питања*

Један од механизма којима се јавност упознаје с радом министара су посланичка питања, без обзира на то да ли се постављају писменим или усменим путем. Министри су обавезни да се редовно појављују пред посланицима, аргументују своју политику и јавно одговарају на било какве појаве које су везане за рад њихових министарстава.

У парламентарној пракси Србије такође се примењује ова врста парламентарне контроле. Наиме, председник Народне скупштине, на предлог посланичке групе, најмање једанпут у току месеца одређује дан када ће поједини министри у Влади одговорати на посланичка питања у вези с неком актуелном темом.

Предлог посланичке групе упућује се председнику Народне скупштине у писаном облику, који треба да садржи прецизно навођење актуелне теме о којој ће се постављати питања, име и презиме надлежног министра, односно функцију другог одговорног лица које треба да одговара на питања.

#### *Јавна слушања*

Јавна слушања, као инструмент парламентарне контроле, све се чешће примењују у парламентарној пракси. Ова форма постаје стандардни начин да се прикупе информације које посланици и парламентарни одбори користе вршећи своју законодавну и контролну функцију. Информације се прикупљају из

---

<sup>3</sup> Пословник Народне скупштине („Сл. Гласник РС“ бр. 9/2010).

сведочења стручњака или представника заинтересованих страна, из примљених писаних коментара, стручних мишљења или примера из праксе.

Јавна слушања организују надлежни одбори у српском парламенту ради прибављања информација, односно стручних мишљења о предлогу акта који је у скупштинској процедури, разјашњења појединих решења из предложеног или важећег акта, разјашњења питања значајних за припрему предлога акта или другог питања које је у надлежности одбора, као и ради праћења спровођења и примене закона, односно остваривања контролне функције Народне скупштине, при чему предлог за организовање јавног слушања може да поднесе сваки члан одбора.<sup>4</sup>

У току 2013. и 2014. године у Народној скупштини су одржана јавна слушања на следеће теме:

- Интеграциони процеси на евроазијском простору и перспективе за сарадњу са Србијом;
- Женско предузетништво у Србији;
- Дигитализација – Рационално коришћење фреквенцијског спектра;
- Нацрт закона о изменама и допунама Закона о високом образовању;
- Методологија процене стања животне средине и отклањања привремене и трајне штете у животној средини проузрокованој поплавама у Републици Србији.

Према истраживањима Одсека за информативно-истраживачке послове за потребе рада народних посланика и Службе Народне скупштине<sup>5</sup>, од 31 земље обухваћене анкетом Европског центара за парламентарна истраживања и документацију<sup>6</sup>, у парламентима само неколико земаља и међународних организација је детаљније регулисана процедура јавних слушања и то у: Великој Британији, Норвешкој, Португалији, Финској, Европској унији и Савету Европе.<sup>6</sup>

<sup>4</sup> Јавно слушање у организацији Одбора за спољне послове, на тему: Интеграциони процеси на евроазијском простору и перспективе за сарадњу са Србијом, одржано у Дому Народне скупштине 25. новембра 2013; 26. новембра 2013. Одржано јавно слушање о женском предузетништву у Србији; 12. новембар 2013. Одржано јавно слушање на тему „Дигитализација – Рационално коришћење фреквенцијског спектра“; У 2014. години одржано јавно слушање на тему: Нацрт закона о изменама и допунама Закона о високом образовању 25.07.2014. први и други део; Методологија процене стања животне средине и отклањања привремене и трајне штете у животној средини проузрокованој поплавама у Републици Србији 05.06.2014. и на тему: Ауторско право и колективно остваривање ауторског и сродних права драмских, филмских и телевизијских уметника и интерпретатора 14.07.2014.

<sup>5</sup> тема: Јавна слушања, од 17/11/2011, з-25/10.

<sup>6</sup> *Извор информација:* Европски центар за парламентарна истраживања и документацију (*European Centre for Parliamentary Research and Documentation: Request 1791 The procedure for public hearings: rules on public hearings by the National Assembly of Serbia*).

### *Комисије и анкетни одбори*

Парламентарна контрола се може по појединим питањима спроводити и путем разних комисија и анкетних одбора који се формирају по потреби.

У Србији се поред редовних формирају и привремена радна тела у форми анкетних одбора и комисија.

Народна скупштина образује анкетни одбор, односно комисију, ради сагледавања стања у одређеној области и утврђивања чињеница о појединим појавама или догађајима.

Одлуком о образовању анкетног одбора утврђује се састав и задатак одбора, као и рок за његово извршење, а одлуком о образовању комисије утврђује се њен задатак и састав.

Анкетни одбор се образује из реда народних посланика, док се комисије образују из реда народних посланика, представника органа и организација, научника и стручњака.

### *Независна тела*

Поред непосредне парламентарне контроле, парламент контролише извршну власт и преко посебних контролних органа – независних тела, која се формирају или на основу одредби устава или посебним законом. Независна тела су основ за формирање и јачање независног и непристрасног система надзора над радом извршне власти, заснованог на њиховој сарадњи са парламентом. Наиме, снажна и ефикасна сарадња између независних државних тела и парламената представља основу за јачање системске и сталне контроле рада извршне власти широм света.

Савремена парламентарна пракса наглашава неопходност постојања специјализованих и независних органа у контроли рада извршне власти, која за свој рад мора да полаже рачуне парламенту. При томе су стручност, интегритет и независност независних тела од непроцењиве важности за ефикасну парламентарну контролу. Рад независних државних институција није само од виталне помоћи парламентима да остваре своју, уставом утврђену, надзорну улогу над радом владе, већ је и важан корективни фактор рада владе, јер својим извештајима и препорукама може давати смернице које доприносе ефикаснијем и квалитетнијем раду владе.

Број независних државних органа/тела показује намеру парламента да ојача своју контролну функцију, чиме се истовремено ојачава легитимитет и интегритет владе кроз спољну, независну и непристрасну контролу њеног рада.

Независни државни органи, као савезници парламента у вршењу парламентарне контроле у савременим условима су: врховне ревизорске институције, канцеларије омбудсмана, антикорупцијске агенције итд.

## **2. Однос парламента и независних државних тела**

Иако су независна државна тела савремена творевина, као што је и термин одговорност јавне управе новијег датума, ипак су питања надзора над радом извршне власти и спречавање злоупотребе власти и корупције повезана са постојањем и развојем парламентаризма. Међутим, у савременим условима надзор над радом извршне власти постаје све сложенији не само због величине и комплексности модерне државе већ и због веома сложеног система извршне власти. Наведене чињенице указују на неопходност јачања ефикасности контролне улоге парламента и јасну дефиницију улоге парламента у систему одговорности, као и његов однос са другим механизмима и инструментима којима се контролише рад извршне власти. Сам парламент не може надзирати одговорност владе у читавом спектру њених активности, али уз савремене облике и инструменте надзора над радом владе, парламент има улогу и моћ да учини њихов рад транспарентним и релевантним, на тај начин што препоруке независних државних тела претвара у политичку одлуку и опредељење. Уважавајући налазе независних државних тела и користећи их за формулисање својих ставова и надзора над владином политиком и управљачким механизмима, парламент у савременим условима врши ефикасну парламентарну контролу.<sup>7</sup>

Како је већ наведено, савремени инструменти контроле рада владе су независни државни органи као што су врховне ревизорске институције, канцеларије омбудсмана, антикорупцијске агенције итд.

За ефикасан рад независних државних тела неопходно је постојање бар пет кључних елемената у вези са њиховом природом и њиховим местом у уставном систему земље и то:

- независност – политичка и финансијска;
- овлашћења – да самостално врши ревизије одређених питања/активности или поступа по притужбама;
- информације – приступ свим релевантним информацијама;
- ресурси – поседовање одговарајућих ресурса (материјалних и кадровских);
- извештавање – извештаји доступни јавности.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> *Report of the Hansard Society Commission on Parliamentary Scrutiny, 2001., The Challenge for Parliament: Making Government Accountable, Vacher Dod Publishing Ltd., стр.11.*

<sup>8</sup> *Hammond, K., 2005., Speech delivered at the Institute of Public Administration Australia, WA Division.*

Независна тела врше контролу поштовања постојећих законских норми, правилно доношење одлука и побољшање рада јавне управе, као и поштовање јавног интереса и јавног добра, ради чијег чувања су државне институције и основане. У вези са тим постоје и мишљења да развој независних тела води ка стварању „четврте гране власти“, поред три постојеће (законодавне, извршне и судске). Међутим, мора се нагласити да независна тела треба да буду како независна, тако и одговорна – односно да су за свој рад директно одговорна парламенту. У многим парламентарним системима основани су посебни одбори за сарадњу са независним телима у области надзора над радом извршне власти, као и за надгледање рада самих независних државних тела.

Стога је за успешан парламентарни надзор над радом извршне власти веома важно да парламент ту своју функцију обаља у сарадњи са независним државним телима. Кључ успеха лежи управо у доброј професионалној сарадњи и односима парламента и осталих тела која се баве одговорношћу и интегритетом владе.<sup>9</sup>

Независност контролних органа подразумева да су они независни у вршењу својих овлашћења од утицаја политичких власти, односно од владе, али и од самог парламента. Међутим, ни парламент се не може мешати у рад тих органа и издавати им конкретне налоге и упутства.<sup>10</sup> Парламент треба да има редован увид у рад контролних органа преко периодичних годишњих извештаја, који му они периодично подносе. Улога извештаја контролних органа је двострука. С једне стране, они су главни инструменти у рукама контролних органа којима они врше контролну функцију, преко којих се парламент обавештава о законитости и целисходности рада извршне власти, а са друге стране парламент се упознаје и са радом самих контролних органа. При томе треба имати у виду да контролни органи по правилу не одлучују мериторно и да немају суштинска овлашћења власти. Они кроз своје активности упозоравају, опомињују, саветују или препоручују. При томе њихова делатност има ефекта само ако парламент разматра њихове извештаје и предузме конкретне мере у циљу отклањања утврђених неправилности у раду извршне власти, наведених у извештајима независних контролних органа.

### **3. Независна државна контролна тела као „четврта грана власти“**

Иако независна државна тела, као парламентарни контролни органи, располажу одређеним правним елементима државне власти, ипак их не можемо

---

<sup>9</sup> Barberis, P., 1998., „The new public management and a new accountability”, *Public Administration*, 76, Autumn .

<sup>10</sup> Од тог правила, свакако, има изузетака. На пример, у Данској и Норвешкој парламент може издавати опште директиве омбудсману, али му се не може мешати у рад у конкретним случајевима.

уставноправно одредити као посебну власт. Они су по правилу организационо самостални и имају релативно прецизно одређена правна овлашћења, али њихова организациона самосталност је врло релативна у оним системима где се та тела правно дефинишу као парламентарна тела. Њихова правна овлашћења углавном не подразумевају доношење мериторних одлука. Чак и омбудсман, који је свакако најближи квалификацији посебног државног органа власти, свој рад ограничава на опомињање, извештавање парламента и јавности и упућивање критика. Практично, највећа његова овлашћења јесу покретање прекршајног, дисциплинског или кривичног поступка против одговорних лица, подношење законодавне иницијативе у области његове надлежности и, евентуално, покретање поступка за оцењивање уставности или законитости правних аката органа и организација. Главни акт који доноси већина контролних органа јесте извештај који се подноси парламенту и чије је правно дејство врло спорно. У појединим системима не постоји чак ни изричита правна обавеза парламента да узме у разматрање те извештаје и да о њима заузме став.

По мишљењу неких теоретичара, један од ретких модерних устава у коме према структури и систематици има основа за квалификацију контролних тела као „четврте власти“ јесте Устав Холандије из 2002. године. После поглавља о Влади и Парламенту, овај Устав садржи посебно поглавље о Државном савету, Рачунском суду, Националном омбудсману и сталним саветодавним телима (чл. 73–80 Устава Холандије).<sup>11</sup>

Иако са становишта уставног права нема довољно јаким аргумената да се контролни органи сматрају четвртом граном власти, ову идеју ипак не треба у потпуности одбацити, због њене изузетне важности за промоцију одговорности извршне власти у демократском друштву које тежи да то и остане.

У Уставу Србије из 2006. године учињен је напредак тако што су њиме устројене две основне врсте контролних органа: Заштитника грађана, чија се функција превасходно везује за контролу рада државне управе, и Државну ревизорску институцију, као „највиши државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији“, док се остали контролни органи парламентарне контроле успостављају посебним законима.

#### **4. Правни оквир парламентарне контроле у Србији**

„Језгро уставног система чини систем власти.“ Облик државне власти је „начин на који је организовано вршење државних власти и успостављен однос међу њима“.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> Петров, В., 2009, Материјал са конференције „Народна скупштина Републике Србије и независни државни органи /тела“, Издавач UNDP Србија, Београд.

<sup>12</sup> Марковић, Р., 2009, „Уставно право“, Београд, стр.176.



Систем власти модерне уставне државе почива на начелу поделе власти, које подразумева да законодавну, извршну и судску власт врше три различита државна органа. Међутим, подела власти углавном ни у једном систему није до краја спроведена, осим у случају судске власти која је самостална и независна. Однос између законодавне и извршне власти у суштини одређују систем власти у конкретном случају.

Уставни систем, међутим, обухвата ширу област од система власти, јер уставни систем чине и други субјекти без којих је у савременим условима незамисливо остварење уставне демократије, као што су политичке партије, уставни судови – као основни гарант владавине права, затим независни контролни државни органи (Омбудсман, Врховна ревизорска институција и др.).

У складу са одредбама Устава Републике Србије<sup>13</sup> правни поредак Републике Србије је јединствен. Уређење власти почива на подели власти на законодавну, извршну и судску, при чему се однос три гране власти заснива на равнотежи и међусобној контроли, док је судска власт независна. Тиме је опредељена класична, трихотомна подела власти, при чему је носилац уставотворне и законодавне власти Народна скупштина, носилац извршне власти Влада, док „судска власт у Републици Србији припада судовима опште и посебне надлежности“.

Систем власти у Републици Србији је парламентарни систем, а Влада као централни орган политичког одлучивања одговара Народној скупштини.

Независни самостални државни органи, као Државна ревизорска институција, Заштитник грађана (Омбудсман) су релевантни чиниоци уставног система Републике Србије, али нису релевантни чиниоци система власти.

Након петооктобарских промена 2000. године, независна тела, органи и агенције у правном систему Србије су се појавиле „спонтано“ на основу посебних одлука Владе – Агенција за реформу управе, Одбор за решавање о сукобу интереса, Савет за борбу против корупције итд. – због потребе да се контролишу поједине области државног (административног) система управљања у условима демократске транзиције и потребе образовања посебних тела која не припадају формалном систему државне управе (министарства и органи и организације у њиховом саставу), нарочито када је њихово формирање финансирано из иностраних донација и финансијске помоћи. Након тога су посебним законима успостављени независни државни органи, тела и агенције као што су Државна ревизорска институција, Заштитник грађана, Повереник за информације од јавног

---

<sup>13</sup> „Сл. гласник РС”, бр. 98/2006.

значаја, Комисија за заштиту конкуренције, Агенција за борбу против корупције и др.

## 5. Надлежност Народне скупштине Србије

Народна скупштина, као највише представничко тело и носилац *уставотворне и законодавне* власти у Републици Србији, има следеће надлежности и овлашћења:<sup>14</sup>

- доноси и мења устав;
- одлучује о границама Републике Србије;
- расписује референдум;
- потврђује међународне уговоре предвиђене законом;
- одлучује о рату и миру и проглашава ратно и ванредно стање;
- надзире рад служби безбедности;
- доноси законе и друге опште акте из надлежности Републике Србије;
- даје претходну сагласност на статут аутономне покрајине;
- усваја стратегију одбране;
- усваја план развоја и просторни план;
- усваја буџет и завршни рачун Републике Србије;
- даје амнестију за кривична дела.

Народна скупштина у остваривању *изборне* функције:

- бира Владу;
- бира и разрешава судије Уставног суда;
- бира и одлучује о престанку функције председника Врховног касационог суда, председнике судова, Републичког јавног тужиоца и јавне тужиоце;
- бира судије и заменике јавних тужилаца;
- бира и разрешава гувернера Народне банке Србије и Савет гувернера;
- бира и разрешава Заштитника грађана;
- бира и разрешава друге функционере одређене законом.

У остваривању *контролне функције* Народна скупштина врши надзор над радом:

- Владе и одлучује о престанку мандата чланова Владе;
- служби безбедности;
- гувернера Народне банке Србије;
- Заштитника грађана;
- других органа и тела у складу са законом.

---

<sup>14</sup> Закон о Народној скупштини „Сл. Гласник РС“ бр. 52/2010 и [www.parlament.rs](http://www.parlament.rs)

Народна скупштина, односно народни посланици у остваривању *представничке функције*, разматрају представке и предлоге грађана и одржавају састанке са грађанима.

Контролну функције над радом Владе Народна скупштина непосредно обавља на начин прецизиран посебним законом.<sup>15</sup>

Влада подноси Народној скупштини извештај о раду на захтев Народне скупштине, а најмање једном годишње.

Народна скупштина врши контролу над радом Владе путем посланичког питања, подношењем интерпелације, гласањем о неповерењу Влади и образовањем анкетног одбора.

*Поступак контроле Народне скупштине над радом Владе дефинисан је Пословником Народне скупштине*<sup>16</sup>

Посланик има право да у складу са одредбама Пословника постави:

- *Посланичко питање* – Народни посланик има право да постави посланичко питање поједином министру или Влади, из њихове надлежности.
- *Посланичка питања у вези с актуелном темом* – Председник Народне скупштине, на предлог посланичке групе, најмање једанпут у току месеца одређује дан када ће поједини министри из одређених области у Влади одговорати на посланичка питања у вези с неком актуелном темом.
- *Неповерење Влади или члану Владе* – Најмање 60 народних посланика може поднети предлог да се гласа о неповерењу Влади или поједином њеном члану.
- *Интерпелација у вези с радом Владе* – Најмање 50 народних посланика може да поднесе интерпелацију у вези с радом Владе или појединог члана Владе, која се подноси председнику Народне скупштине у писаном облику.
- *Извештавање Народне скупштине о раду Владе* – Влада извештава Народну скупштину о свом раду, а нарочито о вођењу политике, о извршавању закона и других општих аката, о остваривању плана развоја и просторног плана и о извршавању буџета Републике, по захтеву Народне скупштине, или по сопственој иницијативи, а најмање једанпут годишње.
- *Информисање одбора о раду министарства* – Министар информисае надлежни одбор Народне скупштине о раду министарства једном у три месеца, а на седници одбора, питања министру о поднетој информацији

---

<sup>15</sup> Закон о Народној скупштини „Сл. Гласник РС“ бр. 52/2010.

<sup>16</sup> Пословник Народне скупштине „Сл. Гласник РС“ бр. 9/2010.

могу да постављају чланови надлежног одбора и овлашћени представник посланичке групе која нема члана у том одбору.

### *Надзор над радом државних органа, организација и тела*

Надзор над радом државних органа, организација и тела обавља се на основу извештаја који ти органи подносе Народној скупштини. Поднесене извештаје Народној скупштини, председник Народне скупштине доставља народним посланицима и надлежном одбору.

Поред наведеног непосредног надзора Народна скупштина своју контролну функцију над радом извршне власти обавља и преко сталних и привремених радних тела, као и преко независних контролних органа и тела.

## **II. КОНТРОЛНИ ОРГАНИ УСПОСТАВЉЕНИ ПО УСТАВУ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ**

Одредбама Устава Републике Србије из 2006. године успостављена су два контролна органа и то:

- Заштитника грађана, чија се функција превасходно везује за контролу рада државне управе, и
- Државну ревизорску институцију, као „највиши државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији“.

Остали контролни органи који врше парламентарну контролу успостављају се посебним законима, као што су Повереник за информације од јавног значаја, Агенција за борбу против корупције и друга тела.

### **1. Заштитник грађана (омбудсман)**

Посебан вид контроле јавних институција, пре свега државне управе, у многим земљама остварује се увођењем институције Омбудсмана (*ombudspersone*), као „заштитника права грађана“.<sup>17</sup> Историјски посматрано Омбудсман је институција која је уведена у Шведској почетком 19. века Уставом из 1809. У постфеудалним политичким борбама између тадашњег шведског краља – апсолутисте и парламента као представника народа, омбудсман је био специјални повереник Парламента задужен да прати како краљ и управа спроводе законе које је изгласао шведски Парламент.<sup>18</sup> Овлашћења тадашњег шведског омбудсмана

<sup>17</sup> Лилић, С., Миленковић Д., Ковачевић-Вучо, Б., 2002, „Омбудсман – међународни документи, упоредно право, законодавство и пракса“, Комитет правника за људска права, Београд.

<sup>18</sup> Donald, R., 1965, *The Ombudsman, Citizens' Defender*, London.

састојала се у томе што је од управних власти могао да тражи податке и објашњења зашто се поједини закони уопште не примењују или се не примењују у потпуности, као и да покреће одговарајуће поступке ради утврђивања одговорности управних службеника у вези са тим. О својим налазима омбудсман је подносио извештај Парламенту, који је на основу тога могао да постави питање о поверењу појединим краљевим министрима, односно о њиховој смени.

Суштина наведених овлашћења омбудсмана задржала су се и до данас, иако је дошло до бројних модалитета те институције у зависности од конкретног правног система поједине земље. Иако је Омбудсман као институција парламента постојао у нордијским земљама још од почетка 20. века, многе земље га уводе средином века, тако да данас готово и да нема земље која не познаје неки облик омбудсмана, при чему је Србија дуго била изузетак.

Иако је омбудсман у основи остао повереник парламента, задужен да прати примену закона од стране управе и извршне власти, данас се на њега гледа као на институцију чији је основни задатак заштита права грађана од незаконитог и неправилног рада управе. Тако је „...скандинавски израз *омбудсман* постао део нашег свакодневног говора, иако је пре свега тридесетак година он био готово непознат како широј, тако и правној јавности. Данас, не само да је израз одомаћен готово у свим земљама света, већ се и самој суштини ове институције приступа са великим уважавањем.“<sup>19</sup>

Ефикасност омбудсмана у заштити права грађана и контроли управе заснована је пре свега, на његовој могућности да, на основу свог извештаја које подноси парламенту, скрене пажњу јавности и парламента на жалбе грађана. Сама свест о надзору омбудсмана врши позитиван утицај на цео управни систем.<sup>20</sup>

Заштитник грађана Републике Србије је независан и самосталан државни орган, уведен Уставом Републике Србије и Законом о Заштитнику грађана.<sup>21</sup> Надлежност Заштитника грађана је да контролише законитост и правилност рада органа управе у вези са остваривањем индивидуалних и колективних права грађана, да штити и унапређује људске и мањинске слободе и права грађана.

Основни принципи рада Заштитника грађана су независност и самосталност. Оба принципа су преузета из међународних докумената о омбудсману а подразумевају да је Заштитник грађана организационо и функционално одвојен од органа управе чији рад контролише, као и да самостално обавља послове из своје надлежности.

Заштитника грађана бира Народна скупштина и он за свој рад, према Уставу и Закону, одговара Народној скупштини. У свом раду поступа у оквиру Устава,

<sup>19</sup> Freedman, K. 1979., "The Ombudsman", *Canadian Essays On Human Rights And Fundamental Freedoms* (Eds. R. Macdonald, J. Humphry), Toronto, стр 337.

<sup>20</sup> Wade, H.W.R., 1982, *Administrative Law*, Oxford, 5. издање, стр. 76.

<sup>21</sup> Закон о Заштитнику грађана („Службени гласник Републике Србије“, број 79/05 и 54/07)

Закона, других прописа и општих аката, као и ратификованих међународних уговора и општеприхваћених правила међународног права.

Поред права на покретање и вођење поступка контроле рада органа јавне управе, Заштитник грађана може да пружањем добрих услуга, посредовањем између грађана и органа управе и давањем савета и мишљења о питањима из своје надлежности, делује превентивно, у циљу унапређења рада органа управе и унапређења заштите људских слобода и права.

Заштитник грађана има и право законодавне иницијативе, тако што може да предлаже законе из своје надлежности, подноси иницијативе за измену или доношење нових прописа ако је то од значаја за остваривање и унапређивање права грађана. Овлашћен је и да Влади и Народној скупштини даје мишљења о прописима у припреми. Такође, Заштитник грађана је овлашћен да покрене поступак пред Уставним судом за оцену уставности и законитости закона, других прописа и општих аката.

Својим активностима Заштитник грађана контролише поштовање права грађана, утврђује повреде учињене актима, радњама или нечињењем органа управе и утврђује да ли је неки орган јавне управе законито и правилно радио у ствари која се тиче права, слобода или на закону заснованих интереса грађана.

Поред формалног поштовања закона, Заштитник грађана испитује етичност, савесност, непристрасност, стручност, сврсисходност, делотворност, поштовање достојанства странке и остале особине које треба да карактеришу јавну управу какву грађани с пуним правом очекују од оних које као порески обвезници плаћају.

Препоруке, ставови и мишљења Заштитника грађана нису правно обавезујући, али снагом аргумената, као и институционалним и личним ауторитетом, треба да увери органе јавне управе у неопходност отклањања пропуста и унапређивања начина рада.

Међутим, органи управе имају законску обавезу да сарађују са Заштитником грађана, омогуће му приступ својим просторијама и ставе на располагање све податке којима располажу, без обзира на степен тајности (када је то од интереса за поступак који се води). Непоштовање ових законских обавеза основ је за покретање одговарајућих дисциплинских и других поступака.

Такође, Заштитник грађана може да препоручи разрешење функционера кога сматра одговорним за повреду права грађана, да иницира покретање дисциплинских поступака против запослених у органима управе, да поднесе захтев, односно пријаву за покретање кривичног, прекршајног или другог одговарајућег поступка.

Заштитник грађана подноси Скупштини редован годишњи извештај, у коме се наводе подаци о активностима у претходној години, подаци о уоченим недостацима у раду органа управе, као и предлози за побољшање положаја грађана у односу на органе управе. Извештај о раду објављује се у Службеном гласнику Републике Србије и на интернет страници Заштитника грађана, а доставља се и средствима јавног информисања. Средства за рад Заштитника грађана обезбеђују се из буџета Републике.

## 2. Државна ревизорска институција

Улога и положај државне ревизије у Србији дефинисана је одредбама Устава Републике Србије<sup>22</sup>, у којима се наводи да је Државна ревизорска институција највиши државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији, самостална је и подлеже надзору Народне скупштине, којој и одговара. Такође је наведено да се о Државној ревизорској институцији доноси посебан закон<sup>23</sup>.

У Уставу се даље наводи да извршавање свих буџета контролише Државна ревизорска институција, а Народна скупштина разматра предлог завршног рачуна буџета по прибављеном мишљењу Државне ревизорске институције. Тиме је јасно дефинисано да Народна скупштина може да разматра предлог завршног рачуна буџета тек по прибављеном мишљењу Државне ревизорске институције.

Правни оквир за успостављање државне ревизије у Србији поред Устава је Закон о Државној ревизорској институцији<sup>24</sup>, Закон о буџетском систему, Закон о буџету и одговарајућа подзаконска акта.

Правни оквир за успостављање државне ревизије у Србији биће детаљно разматран у посебном поглављу ове дисертације.

## III. КОНТРОЛНИ ОРГАНИ У СРБИЈИ УСПОСТАВЉЕНИ ЗАКОНОМ

У Србији је осим Устава усвојено више закона којима је успостављања институционална контрола извршне власти од стране независних органа, тела и агенција, са циљем заштите јавног интереса, заштите јавних средстава и имовине.<sup>25</sup>

<sup>22</sup> „Службени гласник Републике Србије“, бр 83/2006 и 98/2006

<sup>23</sup> Народна скупштина Србије је усвојила Закон о Државној ревизорској институцији 14. новембра 2005. године, који се примењује од 2006. године.

<sup>24</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 101/2005, 54/2007 и 36/2010

<sup>25</sup> Закон о заштитнику грађана, Закон о слободном приступу информацијама од јавног значаја, Закон о заштити података о личности, Закон о Агенцији за борбу против корупције, Закон о спречавању сукоба интереса при вршењу јавних функција, Закон о Државној ревизорској институцији, Закон о заштити конкуренције, Закон о јавним набавкама и др.

## 1. Повереник за информације од јавног значаја

Свест о неопходности јавности рада органа власти датира из 18. века и први пут је озаконена у Шведској 1766. године, када је грађанима призната доступност докумената и података у поседу управне власти („Tryckfrihetsforordning” из 1766. године). Значај ове идеје долази до пуног изражаја тек током последње три деценије 20. века, са ширењем и општим прихватањем концепта „људских права“, с једне стране, и концепта „доброг управљања“ (*good governance*) и принципа јавности у раду (*transparency*) државних органа, с друге стране.

Данас у преко 50 земаља је законом прописан слободан приступ информацијама од јавног значаја у поседу државних органа, а у више од 30 земаља се уставом гарантује то право, док су у више од 30 земаља такви закони у поступку припреме или усвајања.<sup>26</sup> Поред држава, данас се и међународне организације руководе принципом јавности у свом раду и доступности информација. Као пример може се навести Европска унија, чији оснивачки уговор садржи одредбе о доступности података у поседу њеног Парламента, Комисије и Савета министара, а Повеља о основним правима ЕУ гарантује грађанима Уније слободан приступ тим информацијама.

Повереник за информације од јавног значаја и заштиту података о личности у Србији је самосталан државни орган, који је независан у вршењу своје надлежности, што практично значи да је организационо и функционално одвојен од органа управе и других органа јавне власти чији рад контролише.

Ради остваривања права на приступ информацијама од јавног значаја, 2004. године установљена је институција Повереника Законом о слободном приступу информацијама од јавног значаја<sup>27</sup>. Четири године касније, Поверенику је поверена и надлежност заштите података о личности одредбама Закона о заштити података о личности<sup>28</sup>.

Слободан приступ информацијама од јавног значаја у Србији регулисан је наведеним законом. Иако Устав Србије није установио Повереника као независно тело, његовим одредбама прописано је да „Свако има право на приступ подацима који су у поседу државних органа и организација којима су поверена јавна овлашћења, у складу са законом“.

Информација од јавног значаја, у смислу наведеног закона, јесте информација којом располаже орган јавне власти, настала у раду или у вези с радом органа

<sup>26</sup> Ackerman, J.M., Sandoval-Ballesteros, I. E. 2006., “The Global Explosion of Freedom of Information Laws”, *Administrative Law Review*, Vol. 58, br. 1, , str. 86.

<sup>27</sup> „Сл. гласник РС”, бр. 120/2004, 54/2007, 104/2009 и 36/2010.

<sup>28</sup> „Сл. гласник РС”, бр. 97/2008 и 104/2009.



јавне власти, садржана у одређеном документу, а односи се на све оно за шта јавност има оправдан интерес да зна. Да би се нека информација сматрала информацијом од јавног значаја, није битно да ли је извор информације орган јавне власти или неко друго лице, није битна форма информација (папир, трака, филм, електронски медији и сл.), датум настанка информације, начин сазнавања информације, нити су битна друга слична својства информације.

Законом о слободном приступу информацијама од јавног значаја уређују се права на приступ информацијама од јавног значаја којима располажу органи јавне власти, ради остварења и заштите интереса јавности и остварења слободног демократског поретка и отвореног друштва, којим је установљен Повереник за информације од јавног значаја, као самосталан државни орган, независан у вршењу своје надлежности.

Повереник, у обављању своје надлежности у суштини, располаже са две врсте овлашћења, од којих се једно односи на његово деловање као другостепеног органа који право на заштиту података о личности штити у поступку по жалби а друго овлашћење се односи на његово деловање као надзорног органа у функцији спровођења закона.

Повереника бира Народна скупштина Републике Србије.

### *Овлашћења Повереника*

Суштина овлашћења Повереника према наведеном закону је да решава по жалбама против решења органа власти којима су повређена законом утврђена права, да прати поштовање обавеза органа власти уређених законом, као и да врши надзор над спровођењем и извршавањем заштите података о личности<sup>29</sup>.

### *Обавезе Повереника*

Обавезе Повереника су да подноси Народној скупштини годишњи извештај о радњама предузетим од стране органа власти у примени наведена два закона, као и о својим активностима и учињеним издацима у обављању своје

---

<sup>29</sup> Прати поштовање обавеза органа власти утврђених законом и извештава јавност и Народну скупштину о томе; предлаже органима власти предузимање мера у циљу унапређивања њиховог рада уређеног законом; обавештава јавност о садржини и правима из Закона о слободном приступу информацијама од јавног значаја и Закона о заштити података о личности; има право приступа и увида у сваки носач информација на који се односи Закон о приступу информацијама, као и у податак, збирку података, комплетну документацију, опште акте, простор и опрему руковоаоца подацима о личности; врши надзор над спровођењем и извршавањем Закона о заштити података о личности и одлучује по жалби у случајевима прописаним тим законом; надзире и дозвољава изношење података из Републике Србије; указује на уочене злоупотребе приликом прикупљања података; прати примену мера за заштиту података и предлаже побољшање тих мера и даје предлоге и препоруке за унапређење заштите података.

надлежности, као и да упознаје јавност са садржином и поштовањем права на приступ информацијама од јавног значаја и заштиту података о личности, путем медија.

## 2. Агенција за борбу против корупције

Агенција за борбу против корупције, као независан државни орган, основана је Законом о Агенцији за борбу против корупције<sup>30</sup>, којим је уређен правни положај, надлежност, организација и начин рада Агенције, правила у вези са спречавањем сукоба интереса при вршењу јавних функција, пријављивањем имовине лица која врше јавне функције, као и поступак у случају повреде овог закона, увођење планова интегритета, и др.

Агенција је самосталан и независан државни орган који је за обављање послова из своје надлежности одговоран Народној скупштини, којој је дужна да у прописаном року поднесе годишњи извештај о свом раду. Извештај садржи податке о спровођењу Стратегије, Акционог плана и секторских акционих планова. На захтев Народне скупштине или по сопственој иницијативи Агенција може да подноси и ванредне извештаје о раду.

Одредбама закона Агенцији су поверене надлежности, од којих се знатан број, по својој природи и карактеру, налази у сфери превентивног антикорупцијског деловања, које подразумева идентификовање појава и ситуација које пружају подстицаје за коруптивна понашања. Осим идентификације, превентивна делатност обухвата и осмишљавање и успостављање механизма чија је сврха да се подстицајна окружења за појаву корупције отклоне пре него што доведу до коруптивних понашања.

Агенцији су, такође, поверене и надлежности чији је циљ успостављање и спровођење надзора и контроле над правилним и сврсисходним коришћењем јавних овлашћења, која су дата јавним функционерима како би могли да се старају о заштити јавног интереса у областима у којима врше своје дужности. Надзорне и контролне надлежности служе да се провери да ли постојеће окружење већ садржи неправилности у располагању јавним овлашћењима које имају потенцијал да прерасту у коруптивно понашање и, уколико је исход провере позитиван, да се предузму мере за отклањање таквих неправилности и њихових последица, као и да се иницирају поступци за утврђивање одговорности и санкционисање особа које су их својим понашањем проузроковале или су им допринеле.

Агенција је дужна да ради и на разоткривању неправилности које су суштински коруптивног карактера, или представљају дела корупције у свом класичном виду.

---

<sup>30</sup> „Сл. гласник РС”, бр. 97/2008

Будући да је природа оваквих неправилности и дела корупције таква да се одвијају у уском кругу непосредних актера, сазнања особа које су спремне да у јавном интересу укажу на коруптивне праксе у средини у којој раде имају непроцењив значај у борби против корупције, па су и могући ефекти ове надлежности Агенције велики. Са друге стране, импликације случајева у којима је пријављивана коруптивна пракса имају значајну улогу у формулисању јавних политика како у области превентивне делатности, тако и надзорних и контролних функција Агенције.<sup>31</sup>

#### **IV. ОДНОС ПАРЛАМЕНТА И ВРИ У ЗЕМЉАМА ЕВРОПЕ**

Врховне ревизорске институције у различитим земљама Европе успостављају различите форме односа са парламентом тих земаља, односно имају различит статус у односу на парламент.

У највећем броју земаља Европе врховне ревизорске институције су независне како у односу на парламент тако и у односу на извршну власт, а њихов рад је углавном усмерен ка парламенту.

У неким земљама врховне ревизорске институције по свом карактеру су део законодавне гране власти, иако су неке од њих првобитно успостављене у сфери извршне гране власти, а касније пребачене у законодавну сферу.<sup>32</sup>

Током протекле три деценије односи између врховне ревизорске институције и парламента знатно су оснажени у већини земаља Европе. У ранијем периоду односи између врховне ревизорске институције и парламента су били ретка појава и углавном су се сводили само на подношење годишњег извешта и евентуално повремено подношење детаљних извештаја о ревизији. Последњих година, међутим, односи између врховних ревизорских институција и парламента су постали чвршћи. Тако побољшани чвршћи односи допринели су да посланици парламента стичу све више информација о питањима везаним за ревизију, као и да парламент ефикасније врши своју функцију надзора над извршном влашћу.

У већини земаља кандидата, односно чланица Европске уније, врховне ревизорске институције имају блиске односе са парламентима тих земаља.

Односи врховних ревизорских институција и парламента су најчешће везани за именовање/разрешење са дужности руководиоца врховне ревизорске институције, разматрање извештаја о ревизији, разматрање предлога закона (нарочито у

---

<sup>31</sup> Извештај о раду Агенција за борбу против корупције за 2012. годину

<sup>32</sup> Извод из SIGMA документа бр. 33

области финансијске контроле), разматрање годишњег програма и активности врховне ревизорске институције, захтеве за ревизију одређених области, усвајање буџета врховне ревизорске институције итд.

Односи између парламената и врховних ревизорских институција се реализују непосредно или посредно преко парламентарних одбора.

У свим земљама ЕУ и земљама кандидатима за придруживање ЕУ, обухваћених анализом, постоји врховна ревизорска институција задужена за праћење трошења јавних средстава.<sup>33</sup> Као независне институције углавном имају обавезу извештавања парламента о својим активностима и то:

- о налазима након сваке ревизије, као што је случај у Аустрији, Финској или Словенији,
- годишњи извештај о раду и извештаје о ревизијама:
  - У Финској је обавезно подношење годишњег извештаја парламенту у септембру.
  - У Хрватској, годишње извештаје о свом раду и извештаје о обављеним ревизијама Државни уред за ревизију подноси Парламенту до краја текуће за претходну годину.
  - У Србији, ДРИ подноси Народној скупштини годишњи извештај о свом раду, као и посебне извештаје о свим извршеним ревизијама.
  - У Словачкој о резултатима ревизорске активности у прошлој календарској години Парламент се извештава до краја марта текуће.
  - У Словенији Рачунски суд подноси једном годишње на разматрање Парламенту извештај о раду, а једанпут у два месеца обавештава председавајућег Одбора за контролу јавних финансија о текућим ревизијама.

Поред годишњег извештавања о свом раду однос између парламента и врховне ревизорске институције, реализује се и достављањем извештаја о ревизорским налазима по захтеву парламента:

- У Финској се спроводи појачана парламентарна контрола у циљу унапређења буџетске аутономије парламента. ВРИ је издвојена из Министарства финансија као независно тело и повезана је са парламентом од јануара 2001. године. ВРИ у овој земљи обавља годишње ревизије и, по

---

<sup>33</sup> Студија Европског центра за парламентарна истраживања и документацију, 2012.: *Parliamentary control of budget implementation, Study 2012. European Parliament, Policy Department D: Budgetary Affairs.*

потреби, ванредне ревизије. Извештај саставља након сваке ревизије и доставља их, поред осталих, и парламентарном Одбору за ревизију.

- Хрватски Државни уред за ревизију подноси извештаје о обављеној ревизији државног буџета и корисника буџета, а о изнетим подацима расправља на парламентарним одборима, а затим на пленарној седници Хрватског сабора.
- У Словачкој постоји Врховна ревизорска канцеларија Републике Словачке, као независан орган власти врши ревизију управљања буџетским средствима која се у складу са законом одобравају од стране Парламента или Владе.

У табели која следи дат је приказ у којим одборима се разматрају извештаји ВРИ и подаци да ли постоји еквивалент Одбору за контролу буџета Европског парламента (*the Committee on Budgetary Control-COCOBU*), односно да ли наведене извештаје поред надлежног сталног радног тела разматра и Одбор за буџет. Може се видети да се у парламентима Чешке, Француске, Пољске и Словачке по потреби оснивају пододбори Одбора за буџет.

Табела бр. 1

**Врсте парламентарних одбора у којима се разматрају извештаји ВРИ**

Зетља	Еквивалент СОСОВУ <sup>34</sup>	Одбор за буџет	Пододбор одбора за буџет	Стално радно тело
Аустрија	+		+	
Белгија		+	+	+
Бугарска		+	+	
Кипар	+			
Чешка	+	+	+ по потреби	+
Данска	+	+		+
Естонија	+			+
Финска	+			
Француска		+	+ по потреби	
Немачка		+	+	
Грчка	+			
Мађарска		+	+	+
Ирска	+			
Италија		+	+	+
Летонија	+			
Литванија	+	+		+
Луксембург	+			
Малта	+			
Холандија	+			+
Пољска	+	+	+ по потреби	+
Португалија		+		+
Румунија		+	+	
Словачка		+	+ по потреби	+
Словенија	+			+
Шпанија	+			
Шведска				+
Уједињено Краљевство	+			+
ЕУ	+			+

Извор података: *Parliamentary control of budget implementation, Study 2012. European Parliament, Policy Department D: Budgetary Affairs*

**1. Примери односа парламентарних одбора и ВРИ у земаљама ЕУ**

Односи између парламената и врховних ревизорских институција углавном се састоје из разматрања годишњих програма ревизије и ревизорских активности, као и вредновања резултата ревизије. Поред тога важна област сарадње односи

<sup>34</sup> Одбор за контролу буџета Европског парламента (*the Committee on Budgetary Control-COCOBU*)

се на предузимање мера у вези налаза ревизије у циљу успостављања законитог и сврсисходног рада ревидираних субјеката јавног сектора. Та сарадња се најчешће успоставља преко парламентарних одбора.

Према истраживањима OECD/SIGMA<sup>35</sup> врховне ревизорске институције земаља кандидата, односно чланица ЕУ, сарађују са следећим парламентарним одборима:<sup>36</sup>

- 1) са одборима који су задужени за разне делове управе и економије – гранским одборима (економију, транспорт, пољопривреду и здравство), који разматрају и припремају расправе о питањима која се односе на конкретну област, а тренутно су предмет расправе у парламенту;
- 2) са одборима одговорним за питања државне ревизије (ревизорским одборима), који се могу поделити у три групе:
- 3) одбори за јавне финансије, одговорни за разматрање питања у вези са јавним финансијама, или питања која им проследи на расправу парламент, министар или руководилац врховне ревизорске институције (Кипар, Малта);
- 4) државни ревизорски одбори који у име парламента разматрају деловање врховне ревизорске институције. Ови одбори:
  - дају мишљења о годишњим програмима ревизије.
  - процењују активности врховне ревизорске институције,
  - разматрају део извештаја о ревизији и координирају односе између врховне ревизорске институције и других парламентарних одбора,
  - у неким случајевима исти одбори су одговорни и за функционисање других инспекцијских и контролних органа конкретне земље, као и за сарадњу тих органа са врховном ревизорском институцијом (Државни ревизорски одбор у Мађарској, Државни одбор за контролу у Пољској).
- 5) стални ревизорски пододбор у оквиру одбора за буџет, који решава питања везана за систем ревизије, нарочито за активности и статус врховне ревизорске институције (Чешка Република);
- 6) са одборима који су задужени за разматрање питања у вези са буџетом и финансирањем рада врховне ревизорске институције као што су: одобравање буџета врховне ревизорске институције, именовање спољног

---

<sup>35</sup> Извод из SIGMA документа бр. 33.

<sup>36</sup> Оригинал је објавио OECD на енглеском језику под насловом "Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees, Sigma Papers, No. 33, © 2002 OECD. <http://dx.doi.org/10.1787/5kml60vd5x8r-en>.

ревизора за ревизију финансијских извештаја врховне ревизорске институције и разматрање тих извештаја (Одбор за ревизију националних рачуна на Малти и Румунији).

Врховне ревизорске институције у различитим земљама Европе успостављају редовне односе било са једним, или са више парламентарних одбора и то:

- са разним гранским одборима (Хрватска, Естонија, Летонија, Литванија, Румунија);
- са разним гранским одборима и са државним одбором за ревизију (Мађарска, Пољска).

У земљама са дводомним парламентом<sup>37</sup>, сарадња се обавља са одбором који је овлашћен да надзире рад владе:

- са једним, и то најчешће са гранским одбором који се бави питањима везаним за јавне финансије (Албанија, Бугарска, Словачка Република, Словенија);
- са одбором за јавне финансије (Кипар, Малта) или са сталним пододбором за ревизију у оквиру одбора за буџет (Чешка Република).

## **2. Улога, састав и начин деловања парламентарних одбора**

Искуства земаља Европе у којима парламент успоставља сарадњу са врховним ревизорским институцијама су различита у погледу састава и начина деловања тих одбора, у погледу начина заказивања и расправљања о питањима везаним за рад ВРИ, као и у погледу улоге парламентарних одбора у резултатима рада ВРИ.

### *Састав и начин деловања парламентарних одбора*

Парламентарни одбори, преко којих парламент сарађује са врховном ревизорском институцијом, оснивају се у складу са општим принципима, по којима се оснивају и други стални одбори, а састављени су искључиво од посланика.

Број чланова одбора се углавном утврђује пословником парламента или посебном одлуком о именовању. У пракси, број чланова парламентарних одбора у разним земљама кандидатима, односно чланицама ЕУ варира између 7 и 40 посланика.

---

<sup>37</sup> Скупштина може бити једнодомна, дводомна или из вишедомна (ретко). У дводомном парламенту постоји тзв. *доњи* и *горњи дом*. Доњи дом, дводомног парламента, по правилу има углавном законодавну и друге надлежности, док горњи дом има саветодавну или надзорну функцију.



Састав парламентарног одбора се обично заснива на принципу пропорционалне заступљености у парламенту, што одражава политичку структуру парламента, па је углавном већина чланова одбора из владајуће политичке странке.

Веома је важно да поступање парламента, као и парламентарних одбора не би требало да буде политички обојено у случајевима када се расправља о питањима везаним за врховну ревизорску институцију. Најважнији фактори који доприносе да се седнице везане за врховну ревизорску институцију не политизују су:

- рад парламентарних одбора, организује се на основу пословника парламента,
- у седницама парламентарних одбора учествују функционери задужени за питања о којима се расправља и други стручњаци,
- у раду парламентарних одбора учествују све политичке странке и сви чланови имају право на то да буду саслушани,
- сваки посланик полаже заклетву, којом се обавезује да ће се придржавати устава и других закона,
- у неким земљама посланици се труде да избегну политизацију заседања парламентарних одбора када се расправља о питањима везаним за врховну ревизорску институцију,
- у случају одбора који се, искључиво или углавном, баве питањима државне ревизије, у неким земљама председник или заменик председника одбора је представник неке опозиционе странке (Чешка Република, Малта, Пољска, Словенија).

#### *Заседања парламентарних одбора у вези рада ВРИ*

У већини земаља не постоји пракса одржавања састанака парламентарних одбора и врховне ревизорске институције. Изузетак су земље у којима постоје одбори задужени за питања државне ревизије (Кипар, Мађарска, Малта), или где постоји устаљена традиција да већина парламентарних одбора разматра извештаје о ревизији (Пољска).

Број седница парламентарних одбора на којима се расправљало о питањима везаним за врховну ревизорску институцију током године варира од земље до земље:

- у Албанији, Бугарској, Летонији и Литванији једна до три;
- у Хрватској, Чешкој Републици, Естонији, Румунији, Словачкој Републици и Словенији – неколико;

- у Мађарској и на Малти – око 20;
- на Кипру – око 75 и
- у Пољској 70–100.
- у већини случајева питања везана за врховну ревизорску институцију су само једна од ставки на дневном реду одбора.

У парламентима земаља Европе углавном не постоји посебна процедура о поступању са питањима везаним за врховну ревизорску институцију. Извештаји о ревизији разматрају се у складу са сличним процедурама које се примењују на друга документа која подносе органи извршне власти. Законске одредбе углавном не прописују обавезу да све извештаје врховне ревизорске институције разматра парламент, осим извештаја о ревизији државног буџета, па се стога на заседањима парламентарних одбора разматрају само неки извештаји о ревизији.

#### *Улога парламентарних одбора*

Извештаји о ревизији, као резултат рада врховне ревизорске институције садрже налазе ревизорског рада и препоруке за отклањање утврђених неправилности у поступку ревизије код конкретног субјекта ревизије. Извештаји о ревизији се односе на ревизију финансијских извештаја ентитета јавног сектора, затим ревизију правилности и сврсисходности пословања ентитета јавног сектора као и на друга питања из делокруга рада једне врховне ревизорске институције. Најчешћи тип извештаја које припремају врховне ревизорске институције су извештаји о ревизији финансијских извештаја, затим о ревизији правилности пословања (правилности примене законских прописа и одлука) и извештаји о сврсисходности пословања (оцена економичности, ефикасности и ефективности пословања). У годишњим извештајима врховне ревизорске институције дају приказ о својим свеукупним активностима.

Поједине врховне ревизорске институције објављују појединачне извештаје о свакој спроведеној ревизији, док друге институције објављују извештаје који истовремено обухватају више налаза ревизије.

Обим рада и начин објављивања извештаја о спроведеним ревизијама зависи и од величине врховне ревизорске институције о којој је реч, као и од прописане обавезе да се извештаји о спроведеним ревизијама јавно публикују.

Број запослених у врховној ревизорској институцији једне земље углавном зависи од величине те земље и од обима уставом и законима дефинисаних овлашћења врховне ревизорске институције за обављање ревизорске надлежности.

У различитим врховним ревизорским институцијама број запослених знатно се разликује од земље до земље и креће се у распону од неколико десетина до неколико стотина и то:

- мање од стотину (Кипар, Естонија, Малта)
- неколико стотина (Чешка Република, Мађарска)
- више стотина (Пољска, Румунија).

У складу са одредбама устава или закона врховне ревизорске институције су углавном у обавези да парламенту подносе своје главне извештаје о ревизији – извештај о ревизији државног буџета и извештаје о ревизији по захтеву парламента и нарочито годишњи извештај о свом раду. У неким земљама ревизорски извештаји садрже мишљење о стању јавних финансија, а подносе се и извештаји о коришћењу и чувању државне имовине, као и о износу јавног дуга. У Чешкој Републици Врховна ревизорска институција све своје извештаје о ревизији подноси Парламенту.

Парламентарни одбори не разматрају све извештаје о ревизији које ВРИ поднесе парламенту. Парламентарни одбори редовно разматрају пре свега оне извештаје о ревизији које је парламент обавезан да разматра, као и извештаје о ревизијама које су сами наложили или предложили.

У већини земаља парламентарни одбори не разматрају више од половине примљених извештаја о ревизији и то:

- разматрају већину њих на неколико заседања током читаве године (Кипар, Мађарска, Пољска, Малта).
- разматрају само мали број примљених извештаја (Чешка Република, Естонија, Летонија, Словачка Република).
- У неким земљама најзначајнији налази ревизије садржани су у годишњем извештају и/или у ревизорском извештају о располагању државним буџетом. Њих разматрају парламентарни одбори на једној или више седница (Албанија, Бугарска, Румунија).
- на неколико седница се разматра већи број извештаја о ревизији од којих је већина везана за ревизију финансијских извештаја локалних самоуправа, при чему се детаљније разматра мали број тих извештаја (Хрватска, Литванија, Словенија).

### **3. Разматрање годишњих извештаја ВРИ од стране парламентарних одбора**

У свим земљама кандидатима, односно чланицама ЕУ, парламентарни одбори разматрају, процењују и анализирају извештаје о ревизији (или их бар примају к знању без расправе). Скоро у свим случајевима процедура је иста као са другим документима који се разматрају и о којима се расправља током седница одбора. Правило је да се извештаји о ревизији подносе пре седнице, тако да чланови парламентарног одбора имају времена да се упознају са извештајем о коме треба да се расправља.

Након разматрања извештаја о ревизији, неки парламентарни одбори припремају сопствене извештаје у којима излажу своја гледишта, коментаре и препоруке упућене парламенту (Хрватска, Румунија, понекад и на Кипру), или формулишу нацрт резолуције парламента (Летонија).

У Мађарској парламентарни одбори доносе званичну одлуку о томе да одобре или одбаце извештај Врховне ревизорске институције, и та се одлука прослеђује Парламенту.

Парламентарни одбори у неким земљама разматрају извештаје о ревизији, али не доносе никакве званичне одлуке/резолуције (Албанија, Бугарска, Естонија, Литванија, Малта и Словенија), док се на Малти транскрипти са седница парламентарних одбора шаљу Врховној ревизорској институцији и субјектима ревизије.

У неким земљама парламентарни одбори примају извештаје о ревизији али о њима званично не расправљају (Словачка Република). У Чешкој Републици пододбор Одбора за буџетска питања расправља о извештајима Врховне ревизорске институције и подноси предлог нацрта резолуције Одбору, који га затим подноси Парламенту. У другим пак земљама, доносе се одлуке/резолуције само у вези са годишњим извештајем о раду врховне ревизорске институције, а не и о извештајима о ревизији (Бугарска, Словенија).

Надлежни парламентарни одбор у Пољској може да се изјасни о ревизорском извештају у форми резолуције, али се у пракси закључци одбора обично наводе само у записнику са седнице.

### **4. Поступање парламентарног одбора и ВРИ на основу извештаја о ревизији**

Пракса земаља кандидата/чланица ЕУ у погледу предузимање мера након разматрања извештаја о ревизијама је различита:

1. У већини земаља након разматрања извештаја о ревизији врховна ревизорска институција или/и парламентарни одбор, предузимају одређене мере (Хрватска, Кипар, Чешка Република, Мађарска, Малта, Пољска, Румунија, Словачка Република и Словенија).
2. У другим земљама, ни врховне ревизорске институције ни парламентарни одбори по правилу не предузимају никакве кораке после разматрања извештаја о ревизији.

Форма, врсте и обим мера који се предузимају на основу налаза у извештајима о ревизији, разликују се од земље до земље и то:

- У неким земљама сами ревизори врховне ревизорске институције у послеревизионом поступку врше проверу отклањања утврђених неправилности и предузетих мера у циљу унапређења пословања у субјекту ревизије (у многим земљама послеревизиони поступак је део ревизорске методологије и процедура ревизије).
- У пракси неких земаља је да се провера отклањања неправилности у извештају о ревизији укључује у поступак ревизије наредне године (Кипар, Мађарска).
- У неким земљама парламентарни одбор, на основу извештаја о ревизији, усваја резолуцију којом се дају налози извршној власти да отклони незаконитости и неправилности утврђених ревизионим налазом, као и да поднесу извештај о предузетим мерама за њихово отклањање. Од органа извршне власти, коме је упућена таква резолуција, захтева се да достави информацију и објашњење парламентарном одбору у одређеном року (Чешка Република, Пољска, Словачка Република).
- На основу извештаја ВРИ парламентарни одбор може да упути извештај парламенту са конкретним предлозима за предузимање мера (Румунија).
- У многим земљама ентитет јавног сектора код кога су у поступку ревизије утврђене неправилности или неефикасност у пословању обавезан је да врховној ревизорској институцији поднесе извештај о отклањању откривених неправилности и неефикасности у пословању у остављеном року (Србија).

## **5. Улога и утицај парламента на рад ВРИ**

Скоро у свим земљама врховне ревизорске институције имају одређени степен независности у припреми и доношењу програма ревизије. У неким земљама парламент или појединачни парламентарни одбори ни на који начин не могу

утицати на врховну ревизорску институцију приликом израде њиховог програма ревизије (Албанија, Кипар, Чешка Република, Естонија, Малта). Међутим, у неким земљама врховна ревизорска институција је у одређеној мери изложена утицајима у том погледу, иако главни део рада који обавља углавном зависи од приоритета и одлука саме ревизорске институције.

Парламент и парламентарни одбори у неким земљама могу утицати на програм ревизија врховне ревизорске институције у виду њиховог права да разматрају (или одобравају) годишњи програм ревизија или да наложе одређене ревизије. Примери у којима парламент утиче на годишњи програм ревизија врховне ревизорске институције су:

- 1) У Хрватској, у складу са законским одредбама хрватски Сабор пошто прими предлог програма, треба да одобри годишњи програм рада Врховне ревизорске институције (у пракси, Сабор никада није имао утицај на годишњи програм рада врховне ревизорске институције);
- 2) У Словенији, Врховна ревизорска институција има обавезу да у свој план рада укључи пет предлога Парламента, од којих два треба да потичу од посланика из опозиционих странака, а два од парламентарних одбора;
- 3) У Мађарској, председник Врховне ревизорске институције одређује садржину годишњег програма ревизија, пошто је обавио консултације са Државним одбором за ревизије;
- 4) У Пољској, по закону, Врховна ревизорска комора обавља своје задатке на основу периодичних планова, који се подносе на одобравање Сејму<sup>38</sup>. Државни одбор за контролу расправља о годишњем плану ревизија пошто га одобри Врховна ревизорска комора.
- 5) У Чешкој Републици, годишњи план ревизорских активности подноси се на увид Представничком дому и Сенату (председник Врховне ревизорске институције лично извештава о годишњем плану ревизорских активности у оквиру седнице Одбора за буџет).

У неким земљама парламент или парламентарни одбор може да захтева додатне ревизије и то:

- У неким случајевима, само један од домова парламента може захтевати ревизију при чему то право немају појединачни парламентарни одбори (Бугарска – до три ревизије годишње, Хрватска, Мађарска, Литванија, Румунија и Словачка Република). Парламентарни одбори имају могућност да се обрате на пленарној седници парламенту да би наложили врховној

---

<sup>38</sup> Сејм је назив Парламента Пољске.

ревизорској институцији да унесе измене у годишњи програм ревизија или да у свој план рада унесе неку нову тему. У пракси се, међутим, тако нешто ретко дешава.

- У Пољској, „Врховна ревизорска комора врши ревизије по налогу Сејма<sup>39</sup> или његових органа“. Парламентарни одбор издаје налог када донесе резолуцију о ревизији коју треба да спроведе Врховна ревизорска комора.
- У Летонији, парламентарни истражни одбор, у складу са налогом добијеним од Парламента, има право да захтева спровођење ревизије.

У многим земљама кандидатима/чланицама ЕУ поред наведеног, постоји неформална пракса да парламентарни одбори подносе предлоге за обављање ревизија, које врховна ревизорска институција може али не мора да укључи у свој план ревизија. Иако такви предлози нису обавезујући, врховне ревизорске институције их најчешће узимају у разматрање.

Нису познати примери да је парламент или парламентарни одбор спречавао планирање или спровођење ревизија од стране врховне ревизорске институције у неком ентитету јавног сектора. Теоријски посматрано такве ситуације су могуће тако што би се извршио политички притисак на врховну ревизорску институцију, или тако што би се угрозио прилив средстава из буџета који су јој намењени.

## **6. Утицај парламентарних одбора на избор ревизора за ревизију ВРИ**

У неким земљама кандидатима/чланицама ЕУ прописано је овлашћење парламентарних одбора да одреде или предложе спољног ревизора који ће спровести годишњу ревизију финансијских извештаја врховне ревизорске институције конкретне земље (Албанија, Естонија, Мађарска, Малта, Словенија). У неким пак земљама, сама врховна ревизорска институција бира спољног ревизора (Чешка Република, Летонија) или сама врши ревизију свог пословања (Бугарска, Хрватска, Кипар). У Словачкој Републици ревизију финансијских извештаја Врховне ревизорске институције врши Министарство финансија. У Пољској и Литванији ревизију финансијских извештаја Врховне ревизорске коморе надзире парламент.

Извештај о ревизији финансијских извештаја врховне ревизорске институције у неким земљама шаљу се ради информисања одговарајућем парламентарном одбору (Албанија, Чешка Република, Мађарска, Малта, Румунија).

Поред наведеног, код свих 14 врховних ревизорских институција, које су биле обухваћене анализом,<sup>40</sup> наводи се да се парламентарни одбори не могу мешати у

---

<sup>39</sup> Парламент.

ревизорски рад и методологију рада ревизорских институција, да су активности, организација и методологија рада која се примењује прерогативи врховне ревизорске институције. У неким случајевима су ревизорске процедуре врховних ревизорских институција одређене законом и прихваћеним стандардима врховних ревизорских институција, па стога утицаји такве врсте нису ни могући.

*Може се закључити да је однос и утицај парламента, преко парламентарних одбора, на рад ВРИ у земљама Европе, које су биле обухваћене анализом OECD/SIGMA у 2002. години веома различит, како у погледу начина сарадње, тема које су биле предмет анализе, начина разматрања извештаја, састављања годишњих програма ревизије, као и начина деловања парламентарних одбора по препорукама из извештаја ВРИ. Заједничко за све земље је, међутим, да се парламентарни одбори не мешају у ревизорски рад и методологију рада које примењују ревизорске институције, њихову организацију и активности пре свега због тога што су ревизорске процедуре уређене законом и међународним стандардима ревизије за јавни сектор.*

---

<sup>40</sup> Народна скупштина Републике Србије и независни државни органи/тела UNDP Србија, 2009., Издавач Стилос, Нови Сад.



## ДРУГИ ДЕО

### *Ревизија јавног сектора као најзначајнији инструмент парламентарне контроле*

#### **I. РЕВИЗИЈА ЈАВНОГ СЕКТОРА**

##### **1. Циљ и потреба ревизије јавног сектора**

Правилно и ефикасно коришћење јавних средстава представља један од основних предуслова за правилно управљање јавним финансијама, као и за рационално и ефективно доношење одлука надлежних власти.

Основни циљ сваке ревизије, па и ревизије јавног сектора, јесте да се уз најмање трошкове и на ефикасан начин добију довољни, одговарајући и поуздани ревизиони докази за давање мишљења. Мишљење се односи на предмет ревизије и оно може бити дефинисано као просто или сложено, у зависности од законских обавеза и надлежности врховних ревизорских институција, као и циљева и врсте ревизије.

Државна ревизија није сама себи циљ, већ је нераздвојни део регулаторног система помоћу ког треба да се открију одступања од прихваћених стандарда и кршења принципа законитости, ефикасности, ефективности и економичности финансијског управљања довољно рано, да би се омогућило предузимање неопходних корективних мера у циљу спречавања или бар отежавања настанка негативних последица због неодговорног понашања појединаца у власти.

Улога државне ревизије је да изврши проверу и анализира протекле финансијске догађаје, као и постојање незаконитих процедура за трошење јавних финансијских средстава и да кроз своје извештаје увери парламент, владу и грађане у квалитет извештаја о трошењу новца пореских обвезника, као и о управљању имовином и обавезама које подлежу јавној контроли. Суштинска функција државне ревизије је да подржава и промовише јавну одговорност.

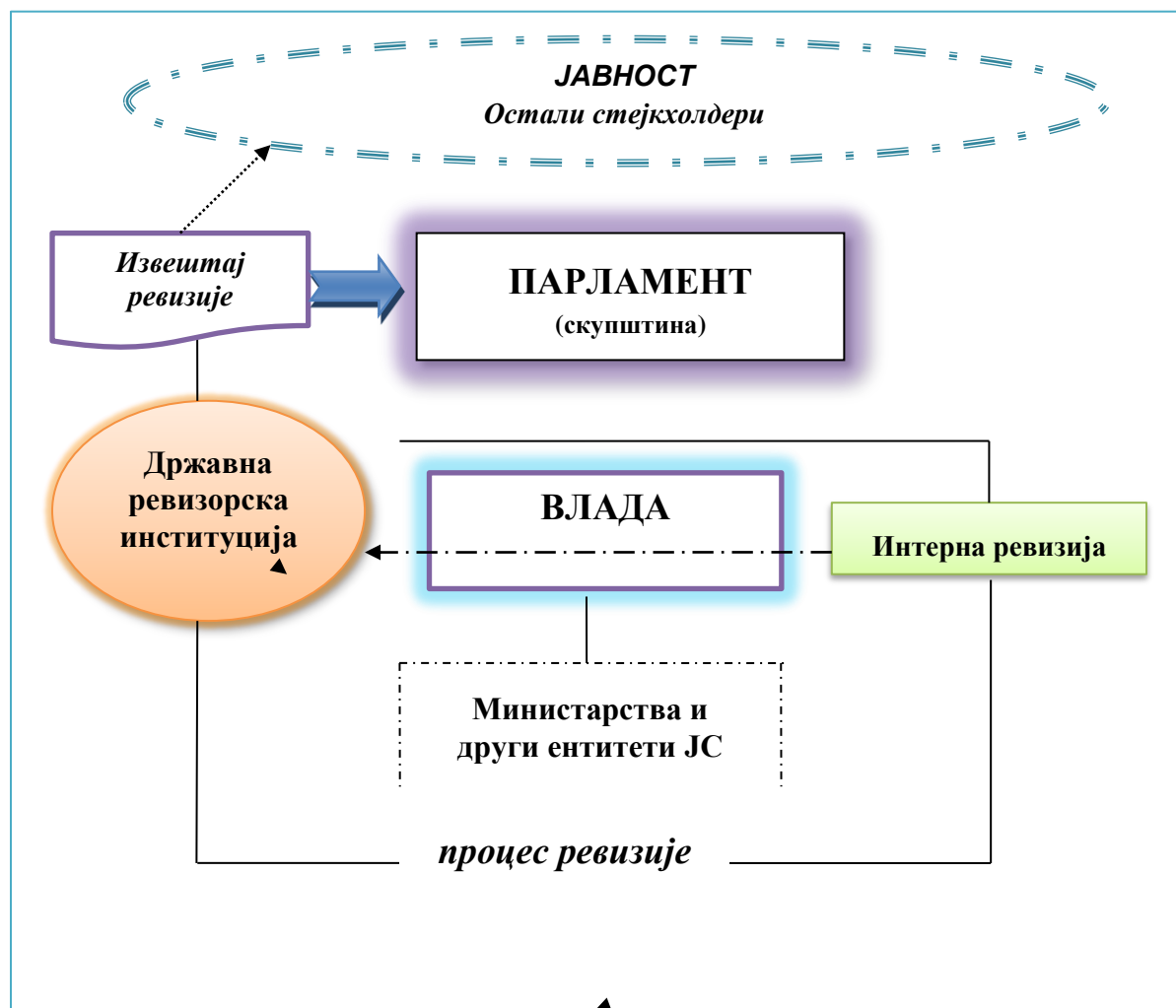
Један од најважнијих контролних механизма правилног и ефикасног коришћења јавних средстава у демократски уређеним земљама је државна ревизија или ревизија јавног сектора.

Чињеница да је данас присутна стално растућа потреба за информацијама, као и да бројним интересним групама пажњу привлачи посебно прикупљање и трошење јавних финансијских средстава, упућује на једноставан закључак о важности

државне ревизије. Наиме, заинтересована јавност и други стејкхолдери траже од државе да је извештава о трошењу јавних средстава, а да би те информације биле убедљиве, потребно је и мишљење независне, компетентне организације, на које извршна власт не може да утиче, односно потребно је мишљење независне ревизије.

Слика бр. 1

**Шематски приказ односа ДРИ, парламента, и осталих заинтересованих субјеката**



Независна ревизија јавног сектора има изузетно важну улогу и место у укупним активностима земаља тржишне привреде због остваривања дугорочне монетарне стабилности, сузбијања инфлације, подстицања инвестиционих улагања, раста производње, заустављања пораста јавних расхода и ефектног усклађивања јавних

прихода и расхода, односно остваривања стабилности финансијског система земље. Суштина није само у контроли презентованих финансијских извештаја, већ много значајније – у давању предлога и препорука за побољшање функционисања јавног сектора, као и у постизању највишег могућег оквира вредности уложених јавних средстава у извршавање утврђених функција.

Јавност увек очекује да постоји одговорност за трошење финансијских средстава државе, а ревизија је важна карика у ланцу одговорности. Она појачава одговорност, јер с једне стране проверава оне који прикупљају средства, а с друге, проверава оне који та средства троше.

Међународни стандарди ревизије дефинишу циљ ревизије на следећи начин: „Циљ ревизије финансијских извештаја је да омогући ревизору да изрази мишљење да ли су финансијски извештаји по свим битним аспектима састављени у складу са идентификованим оквиром за финансијско извештавање“<sup>41</sup>. Примарни циљ сваке ревизије је формирање и саопштавање мишљења о сагласности финансијских извештаја са установљеним критеријумима заинтересованим корисницима.

## 2. Надлежности државне ревизије

Државна ревизија се може дефинисати као посебан вид парламентарне контроле законитости трошења јавних финансијских средстава и управљања јавном имовином коју врше надлежни државни органи и институције. Стога институције које обављају ревизију јавног сектора представљају један од најважнијих инструмената парламентарне контроле.

Како у земљама са развијеном тржишном привредом и институцијама демократског парламентарног система, тако и у земљама транзиције, државна ревизорска институција има значајну улогу у остваривању стабилности финансијског система земље. Својим извештајима о ревизији државна ревизорска институција треба да улије поверење грађанима земље и другим стејкхолдерима.

Улога државне ревизије је да изврши проверу и анализира протекле финансијске догађаје, као и постојање незаконитих процедура за трошење јавних финансијских средстава и да кроз своје извештаје увери парламент, владу и грађане у квалитет извештаја о трошењу новца пореских обвезника, као и о управљању имовином и обавезама које подлежу јавној контроли. Суштинска функција државне ревизије је да подржава и промовише јавну одговорност.

У професионалном смислу, државна ревизорска институција треба да буде независна у обављању послова из своје надлежности, како од извршне власти

---

<sup>41</sup> Међународни стандарди ревизије, 2006., превод Савеза рачуновођа и ревизора Србије,

тако и од парламента, који је оснива и коме подноси извештаје о ревизији и извештаје о свом раду.

Да би одговорила захтевима који се пред њу постављају, врховна ревизорска институција у свим земљама, па и у Србији мора да буде институционално независна, што се регулише посебним законом.

Веза између врховне ревизорске институције и парламента као законодавног тела државе објашњена је Лимском декларацијом. У Декларацији се наводи да је „независност ВРИ гарантована уставом конкретне земље“<sup>42</sup>, као и да је „Врховна ревизорска институција уставом овлашћена да независно извештава парламент или друго компетентно јавно тело о својим налазима, као и да објави извештај”.

Дакле уставом и законом конкретне земље врховна ревизорска институција се овлашћује да независно врши ревизију и извештава парламент о свом налазу.

Врховна ревизорска институција једне државе, својим извештајима о налазима ревизије, као и осталим активностима кроз међусобну сарадњу са парламентом, владом и осталим ентитетима, треба да допринесе повећавању одговорности у трошењу јавних средстава и управљању јавном имовином.

Иако је независност основни предуслов за обављање ревизије јавног сектора, добар однос између врховне ревизорске институције и осталих државних тела, као и њихова међусобна сарадња не би требало да угрози успостављање и одржавање независности врховне ревизорске институције.

Скоро све врховне ревизорске институције извештавају парламент о налазима надзора над јавним финансијама. Стога су врховна ревизорска институција и парламент у међусобном узрочно-последичном односу. Заједничка и одговорна сарадња ова два државна органа могу ефективно деловати у корист пореских обвезника.

Државна управа и организације које је основала влада или парламент, одговорне су парламенту и јавности. Исте се финансирају директно из државног буџета, из прихода који су утврђени посебним законима, или из сопствених прихода. Неке организације јавног сектора имају законом прописано обавезно годишње ревидирање финансијских извештаја, док остале не подлежу оваквим законским одредбама, али подлежу надзору који врши врховна ревизорска институција. Ревидирање које обављају врховне ревизорске институције и остали спољни ревизори је важно због тога што пружа посланицима и јавности информације о јавној потрошњи. Ревизија даје непристрасне оцене о извршењу надлежности

---

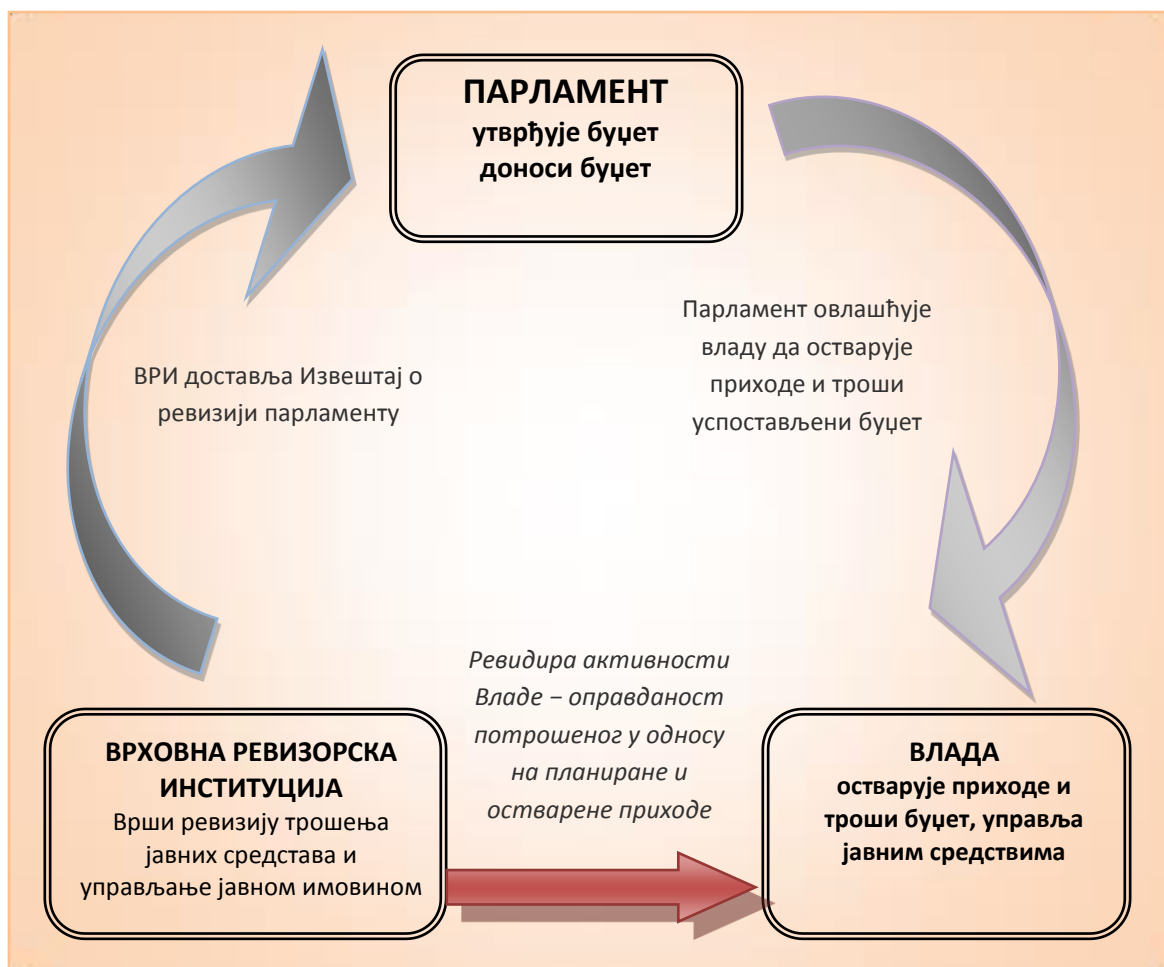
<sup>42</sup> ISSAI 1- *The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts* was adopted in October 1977 at the IX INCOSAI in Lima (Peru), 1978., објавио INTOSAI

владе, и тиме омогућавају посланицима да врше надзор над активностима које су одобрили усвајањем буџета.

Врховна ревизорска институција вршећи законом поверену надлежност да независно обавља ревизију извршних органа власти (владе и других ентитета) и о свом налазу извештава парламент практично »затвара« такозвани »круг одговорности« у јавном сектору. Парламент, наиме законом овлашћује извршну власт да прикупља јавне приходе, доноси закон о буџету, којим дефинише расходе за сваку годину и усваја завршни рачун буџета по истеку буџетске године. Међутим, истинитост извештаја владе о трошењу буџетских средстава од стране овлашћених ентитета, о стању јавне имовине и обавезама треба да потврди врховна ревизорска институција својим извештајем о ревизији, који подноси парламенту. Тиме се круг одговорности затвара.

Слика бр. 2

### Шематски приказ „Круг одговорности“



Основни принципи ревизије управо указују да са повећањем јавне свести расте и потреба за јавном одговорношћу лица или ентитета која управљају државним ресурсима, тако да постоји и потреба за јачањем система одговорности који треба да функционише ефективно.

Ревизија јавног сектора се, дакле, може дефинисати као посебан вид парламентарне контроле, која је усмерена на контролу извештаја које извршна власт подноси парламенту о трошењу јавних средстава и на извештавања о законитости пословања извршних органа, као и о економичности, ефикасности и ефективности прикупљања и трошења јавних финансијских средстава.

### 3. Организационе структуре државне ревизије у свету

Сврха постојања врховне ревизорске институције би требало да буде иста у свакој земљи. ВРИ треба да извести парламент и јавност на основу извршене ревизије да ли су јавна финансијска средства утрошена у складу са одобрењем као и да ли извештај о реализацији презентује стварно стање јавне имовине и обавеза у складу са одговарајућим стандардима. Врховна ревизорска институција је у већини земаља успостављена уставом и посебним законом, независна је и има потпун и слободан приступ свим документима и информацијама. Врховна ревизорска институција представља орган законодавне, а не извршне власти, који је одговоран за ревизију државних активности.

Врховна ревизорска институција<sup>43</sup> се у различитим земљама означава под различитим називима. Тако се у Енглеској она назива Национална ревизорска канцеларија (NAO)<sup>44</sup>, у Сједињеним Америчким државама је то Канцеларија за одговорну власт (GAO)<sup>45</sup>, у Норвешкој Канцеларија генералног државног ревизора Норвешке (OAGN)<sup>46</sup> у Јапану – Јапански ревизорски одбор итд. Искуство многих земаља показује да улога врховне ревизорске институције може бити дефинисана на различите начине и може имати различите организационе структуре. У свету постоје три модела организовања државне ревизије:

- 1) англосаксонски или парламентарни модел
- 2) модел суда или Наполеонов модел и
- 3) модел одбора или колегијалног тела.

Парламентарни модел организовања усвојиле су следеће земље: Велика Британија и већина земаља Комонвелта, Ирска, Данска, неке земље Африке.

<sup>43</sup> *Supreme Audit Institution – SAI.*

<sup>44</sup> *National Audit Office-NAO.*

<sup>45</sup> *The U.S. Government Accountability Office (GAO).*

<sup>46</sup> *Office of the Auditor General of Norway- OAGN.*

Начин функционисања парламентарног или англосаксонског модела је следећи:

- Парламент одобрава средства за трошкове владе и других јавних тела;
- Влада и сви њени органи као и остала јавна тела троше средства, сачињавају и достављају финансијске извештаје о томе;
- Државна ревизија доставља ревизорски извештај на разматрање парламенту путем одговарајућих парламентарних комитета. Комитет анализира ревизорске извештаје по утврђеној процедури, сачињава нацрт свог извештаја са закључцима и/или препорукама и доставља га влади и/или ентитетима јавног сектора. У том процесу позива и саслушава одговорна лица и поставља упите;
- Влада одговара на извештај парламентарног комитета и образлаже шта је предузела у вези са његовим препорукама заснованим на извештају ревизије.

Основна карактеристика англосаксонског модела је постојање једног руководиоца који се обично назива главни или генерални ревизор и који има најшира права, овлашћења и одговорности. С обзиром на то, успех државне ревизије у највећој мери зависи од избора праве особе за посао генералног ревизора, па се процесу његовог именовања и прописивању његових овлашћења посвећује највећа могућа пажња.

Врховне ревизорске институције организоване по англосаксонском моделу углавном су усредсређене на ревизију финансијских извештаја и ревизију успешности. Због тога претежно запошљавају особе са професионалним искуством рачуновођа и ревизора.

У моделу суда врховна ревизорска институција функционише као део правосудног система државе (под називом Ревизорски суд, Рачунски суд или Суд ревизора), а не као инструмент законодавне власти. Модел функционише по следећим принципима:

На места главних рачуновођа у министарствима и ентитетима под ингеренцијом владе запошљавају се службеници министарства финансија;

- Ови службеници (професионалне јавне рачуновође) потпуно су независни од организације у којој раде. Они се сматрају одговорним за све трансакције у вези са буџетом што значи да исплате не могу бити извршене без одговарајућег одобрења, супротно намени или у износима већим од оних који су предвиђени буџетом;

- Министарство финансија има активну улогу у прописивању правила рада овлашћених јавних рачуновођа и брине се о њиховом спровођењу;
- Ревизорски суд спроводи ревизију финансијских извештаја и проверава законитост рада јавних рачуновођа. На крају године Суд подноси парламенту извештај о извршеној ревизији како би парламент имао увид у рад владе. С обзиром на споредну улогу парламента, обично не постоји посебан парламентарни комитет који разматра ревизорске извештаје.

С обзиром на то да врховне ревизорске институције организоване по овом моделу имају судску надлежност, њихов рад је пре свега усмерен ка ревизији усаглашености односно законитости рада, па није ни чудно што највећи број запослених чине правници.

Овај модел организације поред Француске усвојиле су следеће земље: Шпанија, Италија, Турска, Бразил, Колумбија, афричке земље француског говорног подручја и др.

Модел одбора организације врховне ревизорске институције у великој мери подсећа на англосаксонски модел. Најзначајнија разлика је у томе што у моделу одбора врховном ревизорском институцијом руководи управљачко тело у форми управног одбора, а то узрокује подељену односно заједничку одговорност више особа. Извештаји ревизора се по правилу усаглашавају на седницама одбора и тек потом достављају на увид заинтересованим странама.

Предност модела одбора у односу на англосаксонски модел првенствено се односи на спречавање могућности функције државне ревизије да буде у потпуности блокирана због погрешног избора главног ревизора, чиме се смањује могућност злоупотреба. Основна слабост модела одбора је спорост у раду, будући да се одлуке доносе на бази консензуса.

Овај модел организације усвојиле су земље: Немачка, Холандија, Индонезија, Јапан, Јужна Кореја и др.

У државама чланицама ЕУ постоје такође три врсте или три организациона модела врховне ревизорске институције. У наставку се даје преглед модела организовања врховне ревизорске институције у Европи са подацима о години њеног оснивања у конкретној земљи и то:



Табела бр. 2

**Преглед модела организовања  
врховних ревизорских институција у земљама Европе**

Држава	Правосудно тело	Главни државни ревизор	Одбор	Година оснивања
Велика Британија		X		1314.
Холандија			X	1447.
Данска		X		
Финска		X		1824.
Норвешка		X		1814.
Немачка			X	1714.
Француска	X			1318.
Белгија	X			1830.
Италија	X			1862.
Португалија	X			1933.
Грчка	X			1862.
Шпанија	X			1436.
Албанија		X		
Босна и Херцеговина		X		2000.
Исланд		X		
Македонија		X		1999.
Црна Гора			X ?	2004.
Србија			X?	2005.
Турска	X			

**Организација државне ревизије у земљама окружења**

Државна ревизија Републике Српске регулисана је Законом о ревизији, донетим 1999. године. Државну ревизију у Републици Српској обавља Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске. Институција је организована у складу са Законом. Она нема врховно тело, већ главног ревизора и заменика. Именовање врши Народна скупштина Републике Српске, на период трајања мандата од седам година, без права обнове истог. Степен независности је потпун у односу на било коју другу институцију. У свом раду институција се ослања на MPC, МСФИ, INTOSAI стандарде и Кодекс етике IFAC-а, поред Закона о ревизији и пратећих аката. Октобра 2005. године усвојен је нови Закон о ревизији јавног сектора Републике Српске.

После сваке завршене ревизије, Главни ревизор доставља субјекту ревизије нацрт извештаја, на које исти може у законом допуштеном року доставити примедбе. Уважавајући или одбијајући добијене примедбе Главни ревизор сачињава и доставља коначни извештај ревизије, и то ревидираном субјекту, Одбору за ревизију именованом од стране Народне скупштине Републике Српске, ресорном министру, Влади Републике Српске и Министарству финансија, а по потреби и другим институцијама. Извештаје Главне службе за ревизију јавног сектора Републике Српске разматра скупштинска комисија, односно поменути Одбор за ревизију, који се састоји од чланова, припадника свих странака.

У Босни и Херцеговини, према Закону о ревизији институција БиХ (Муслиманско-хрватска федерација), ревизију обавља Уред за ревизију институције БиХ, основан 2000. године са седиштем у Сарајеву. Уред за ревизију врши финансијске ревизије проверавајући при томе финансијске извештаје и припадајуће рачуне институција, с циљем процене да ли су финансијски извештаји поуздани и да ли биланси у потпуности одражавају резултате извршења буџета. Уред процењује и да ли руководство Институције следи све важеће прописе, да ли се средства користе за одговарајуће намене и оцењује финансијско управљање, функције интерне ревизије и системе интерне контроле. Уред за ревизију, између осталог, сваке године врши ревизију и даје мишљење о годишњем извештају о извршењу буџета, а врши ревизију учинка, односно проверава економичност, ефикасност и ефективност пословања ентитета јавног сектора.

Уредом за ревизију институција БиХ управља генерални ревизор који је одговоран за дужности и овлашћења дата Уреду за ревизију Законом о ревизији институција БиХ. Генерални ревизор има два заменика који му помажу у обављању дужности Уреда за ревизију и који могу, према упутствима генералног ревизора, извршавати све дужности, обавезе и овлашћења генералног ревизора. Уред тренутно запошљава 35 извршиоца, махом овлашћених рачуновођа и ревизора.

Значајан орган је и Координациони одбор – Институција за ревизију, која је основана у складу са Законом о ревизији институција БиХ, Законом о ревизији институција у Федерацији БиХ и Законом о ревизији јавног сектора Републике Српске.

Координациони одбор врховних институција за ревизију чине генерални ревизори и заменици генералних ревизора Уреда за ревизију институција БиХ, Републике Српске и Федерације Босне и Херцеговине. Координационим одбором председава генерални ревизор Уреда за ревизију, а у његовом одсуству, овлашћени представник.

Надлежности Координационог одбора су:

- успостава конзистентних водича и процедура заснованих на INTOSAI ревизијским стандардима;
- размена професионалних искустава и тежња ка осигурању квалитета у ревизији;
- организација и координација развојних активности сва три уреда за ревизију;
- додела ревизорске одговорности за заједничке активности;
- одређивање представника у међународним телима;

Координациони одбор доноси одлуке консензусом, при чему сваки уред за ревизију има по један глас.

У Хрватској државна ревизија регулисана је Законом из 2003. године, којим је ревизија дефинисана као поступак испитивања финансијских трансакција које представљају државне издатке у смислу законски прописаног коришћења средстава. Ревизију обавља Државни уред за ревизију (ДУР), основан још 1993. године, а своје активности почиње да обавља 1994. године. Државни уред за ревизију организован је као јединствена институција која има Средишњи уред у Загребу и 20 подручних уреда смештених у жупанијским средиштима. Подручни уреди обављају ревизију локалних самоуправа и јавних предузећа који се налазе на подручју локалне самоуправе на којој је уред и основан. Овакв децентрализован систем прилагођен је броју и размештају субјеката ревизије, чиме се постиже већи учинак и рационалност у пословању.

Главни државни ревизор има заменика и помоћнике, који помажу главном државном ревизору у руковођењу Уредом, а с начелницима сектора и челницима подручних уреда координирају обављање ревизија и друге послове. Главни државни ревизор има и своје саветодавно тело – Стручно веће, кога чине заменик и помоћници главног државног ревизора, те екстерни независни стручњаци из подручја економије, права, ревизије и финансија, професори Загребачког свеучилишта.

Ревизија се обавља уважавањем поступака утврђених ревизорским стандардима, обухвата оцену економичности обављања делатности и остварених циљева из одговарајућих програма, а обављају је овлашћени државни ревизори са сертификатом професионалног рачуновође. Годишње извештаје о обављеним ревизијама Државни уред за ревизију подноси хрватском Сабору, коме директно одговара. Сви подаци, чињенице и околности за које се сазнало у поступку одлучивања морају се штитити као поверљиви. Пословне тајне се чувају у складу

са Законом о заштити тајности података. Осим Међународних стандарда и Етичког кодекса, Закон о ревизији регулише државну ревизију на националном нивоу.

У Црној Гори област државне ревизије регулисана је Уставом Црне Горе, Законом о Државној ревизорској институцији и подзаконским актима у које спадају: Пословник Државне ревизорске институције, Упутство о методологији рада Државне ревизорске институције, Етички кодекс државних службеника и намештеника у Државној ревизорској институцији, као и Правилник о начину полагања испита за државног ревизора и Правилник о програму за полагање испита за државног ревизора. Скупштина Црне Горе, доношењем Закона о Државној ревизорској институцији<sup>47</sup>, успоставља Државну ревизорску институцију Републике Црне Горе као институционалну, екстерну, независну, стручну и објективну контролу трошења буџетских средстава и управљања државном имовином у Црној Гори.

Основни циљ ревизије је добијање извештаја и битних чињеница о законитости, односно правилности, затим ефективности и ефикасности пословања субјекта ревизије. Задатак ревизије првенствено се остварује ревизијом законитости завршног рачуна буџета тзв. финансијска ревизија, и ревизијом ефективности, законитости и ефикасности управљања буџетом, имовином и економским пословима тзв. ревизијом перформанси. Државни ревизор не сме изнети у јавност податке и сазнања до којих је дошао у поступку вршења ревизије. Уколико је неопходно ДРИ може саопштити резултат ревизије надлежним органима за кривично гоњење, односно државном тужилаштву. Подаци о сазнању из поступка вршења ревизије имају поверљив карактер, уколико у закону није друкчије одређено. Државна ревизорска институција је обавезна да годишње извештаје учини доступним јавности.

У Словенији област државне ревизије регулисана је Законом о рачунском суду и Пословником рачунског суда Републике Словеније. Рачунски суд Републике Словеније, као највише тело контроле државног буџета и јавне потрошње, регулисана је и Уставом. Поменути Закон регулише његову организацију, обавезе и овлашћења, као независног тела. Рачунски суд представља независну и аутономну институцију у односу на друге државне органе.

Јавност рада институције регулисана је Законом као и Пословником о раду. Објављивањем годишњих извештаја који се достављају Парламенту на усвајање осигурана је јавност рада, као и све информације у вези са радом ове Институције које су јавне. Извештај се разматра на седницама надлежног одбора, које су отворене за представнике медија.

---

<sup>47</sup> „Службени лист РЦГ“, бр. 28/2004.

Извештај је доступан јавности на званичном сајту, а по потреби се организује и конференција за штампу. О прекршајима и неправедностима субјеката ревизије ВРИ обавештава Парламент, а надлежно радно тело даје препоруке у циљу спречавања даље неправилности. Исто тако, Рачунски суд даје препоруке за законску процедуру.

Први кораци у обликовању самосталног независног Рачунског суда направљени су 20. јула 1994. године, када је Парламент Републике Словеније усвојио Закон о рачунском суду и када су исте године именовани први чланови и председник Рачунског суда. Према Закону о рачунском суду донетом 1995. године колегијум је чинило 9 чланова, које је именовао Парламент на предлог председника државе, на мандате од 9 година. Председника рачунског суда именује Парламент, као и његова 2 заменика на предлог председника Републике.

Укинута је овлашћење суда да доноси одлуке о предузимању мера и исправки и да предузима санкције са усвајањем новог закона 2001. године. У Словенији ревизиона служба је до 2001. године функционисала по колегијалном моделу. Словенија се померила ка систему вољне сагласности, који је налик West Minister-ском моделу.

## **II. ПРАВНИ ОКВИР РЕВИЗИЈЕ ЈАВНОГ СЕКТОРА У СРБИЈИ**

Како у земљама са развијеном тржишном привредом и институцијама демократског парламентарног система, тако и у земљама транзиције, државна ревизорска институција има значајну улогу у остваривању стабилности финансијског система земље, а својим активностима и извештајима треба да улије поверење Парламенту, грађанима земље и осталим заинтересованим субјектима.

Правни оквир за успостављање државне ревизије у Србији су Устав Републике Србије, Закон о Државној ревизорској институцији, Закон о буџетском систему, Закон о буџету и одговарајућа подзаконска акта.

### **1. Устав Републике Србије**

Уставом Републике Србије дефинисана је улога и положај државне ревизије у Србији. Одредбама члана 96. Устава Републике Србије<sup>48</sup> је уређено да је Државна ревизорска институција највиши државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији, самостална је и подлеже надзору Народне

---

<sup>48</sup> „Службени гласник Републике Србије“, бр. 83/2006 и 98/2006

скупштине, којој и одговара. Такође је наведено да се о Државној ревизорској институцији доноси посебан закон. Тиме је постављен темељ независности државне ревизије у Србији у складу са основним постулатима Лимске декларације.

У Уставу Републике Србије даље је дефинисано да извршавање свих буџета контролише Државна ревизорска институција, а Народна скупштина разматра предлог завршног рачуна буџета по прибављеном мишљењу Државне ревизорске институције. Тиме је јасно дефинисано да Народна скупштина може да разматра предлог завршног рачуна буџета тек по прибављеном мишљењу Државне ревизорске институције.

Због чињенице да се са оснивањем и успостављањем државне ревизије у Србији каснило, ниједан завршни рачун буџета Републике Србије после 2000. године Народна скупштина није усвојила.

У одредбама Уставног закона је наведено да ће новоизабрани састав Народне скупштине, након избора Владе изабрати органе Државне ревизорске институције.

## **2. Закон о буџетском систему**

Успостављање државне ревизије било је најављено 2002. године усвајањем Закона о буџетском систему<sup>49</sup>, у коме је наведено да завршни рачун буџета Републике, буџета локалне власти и финансијских планова организација обавезног социјалног осигурања подлежу екстерној ревизији. Одредбама тог Закона је било предвиђено да ће до установљавања врховне екстерне ревизорске институције Народна скупштина одлучити о ангажовању ревизора са одговарајућим квалификацијама за обављање екстерне ревизије завршног рачуна буџета и организација за обавезно социјално осигурање.

Законом о буџетском систему из 2005. године прописано је да завршни рачун буџета поред осталог мора да садржи и извештај екстерне ревизије о финансијским извештајима завршног рачуна буџета.

Одредбама Закона о буџетском систему из 2009. и 2010. године дефинисано је да завршни рачун буџета Републике Србије и завршни рачуни организација за обавезно социјално осигурање обавезно подлежу екстерној ревизији у складу са одредбама закона којим се уређује надлежност Државне ревизорске институције.

Екстерној ревизији подлежу такође и завршни рачуни буџета локалних власти, коју изузетно може, уз сагласност ДРИ, на основу одлуке скупштине локалних власти, да обави и лице које испуњава услове за обављање послова ревизије

---

<sup>49</sup> „Сл. гласник РС”, бр. 9/2002,87/2002.

финансијских извештаја прописане законом којим се уређује рачуноводство и ревизија.

Законом о буџетском систему уређује се планирање, припрема, доношење и извршење буџета Републике Србије и буџета локалне власти, финансијских планова фондова за обавезно социјално осигурање, буџетско рачуноводство и извештавање, финансијско управљање, контрола и ревизија корисника јавних средстава, надлежност и организација Управе за трезор, као органа управе у саставу Министарства финансија, фискални принципи, врсте и припадност јавних прихода и примања, јавних расхода и издатака.

### **3. Закон о Државној ревизорској институцији**

Закон о Државној ревизорској институцији је Народна скупштина Републике Србије усвојила у новембру 2005. године, њиме је Државна ревизорска институција дефинисана као највиши државни орган ревизије јавних средстава у Републици. Институција је самосталан и независан државни орган, има својство правног лица, са седиштем у Београду, а поседује и печат у складу са Законом.

До доношења овог Закона Србија је била једина земља у региону која није успоставила државну ревизију, већ је надзор над трошењем јавних средстава обављала буџетска инспекција у саставу Министарства финансија.

Закон о Државној ревизорској институцији је један од ретких Закона који није предложила Влада већ посланици Народне скупштине.

Иако је Закон на снази од новембра 2005. године, његова примена започиње од маја 2006. године избором чланова Савета Институције.

Законом о Државној ревизорској институцији уређена су питања: надлежности Институције, њене организације и састава, процеса извођења ревизије, начина извештавања и друга питања значајна за рад Институције, као и права и обавезе субјеката ревизије.

#### *Разлози за доношење Закона о Државној ревизорској институцији*

Доношење закона који регулише рад ДРИ је било неопходно из три основна разлога:

- Србија је била једина земља у ближем региону која није успоставила државну ревизију, односно ревизију јавног сектора. Надзор над трошењем јавних средстава вршила је буџетска инспекција која је саставни део Министарства финансија, због чега је независност и објективност практично неостварива.

- Потреба да се у организацији власти у Србији доследно примени подела власти, и тиме створе услови да се Државна ревизорска институција дефинише као независан орган од извршне власти.
- Успостављање Државне ревизорске институције у Србији је један од незаобилазних услова за њено прикључење Европској унији.

Законом о Државној ревизорској институцији уређена је надлежност, организација и састав Институције, затим процес извођења ревизије, као и начин извештавања.

Државна ревизорска институција је највиши државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији. Институција је самосталан и независан државни орган, има својство правног лица, са седиштем у Београду.

За обављање послова из своје надлежности Институција је одговорна Народној скупштини Републике Србије.

Институција обавља своју ревизиону надлежност у складу са општеприхваћеним начелима и правилима ревизије и у складу са одабраним међународно прихваћеним стандардима ревизије.

Институција је овлашћена да преводи одабране међународно прихваћене стандарде ревизије и другу професионалну регулативу и да исте објављује у „Службеном гласнику Републике Србије”.

Државна ревизорска институција се определила да прихвати INTOSAI оквир професионалних стандарда и смерница релевантних за потребе њених чланица.

Пословником Институције се ближе уређује начин и поступак по коме врши своју надлежност ревизије, начин обезбеђивања јавности рада Институције, одлучивање и друга питања утврђена Законом која су од значаја за рад Институције. Пословник доноси Савет Државне ревизорске институције уз претходно добијену сагласност Народне скупштине Републике Србије.

Законом је такође предвиђено да Институција подзаконским актима може уређивати организацију и начин рада.

Институција може образовати организационе јединице изван седишта, при чему ове организационе јединице немају својство правног лица.

Такође се наводи да ако се у извршавању ревизорске надлежности Институције појави питање које није уређено овим Законом, да ће се примењивати одговарајуће одредбе Закона, којима се уређује управни поступак.

Поред Пословника, којим се детаљно уређује сам поступак ревизије, акт о организацији, етички кодекс и друга акта Институције који се доносе у складу са Законом, објављују се у „Службеном гласнику Републике Србије”.



### **III. ИСТОРИЈСКИ ОСВРТ НА РАЗВОЈ РЕВИЗИЈЕ У СРБИЈИ**

#### **1. Настанак и развој ревизије на глобалном и националном нивоу**

Улога рачуновођа и ревизора од најстаријих цивилизација до данас била је заштита интегритета финансијског система. Развој рачуноводства и савремене ревизије финансијских извештаја у директној је вези са развојем великих корпорација на глобалном тржишту, као и самим историјским развитком.

Ревизија настаје као резултат друштвено-економских односа и потреба власника капитала да на адекватан начин управљају својом имовином и капиталом. У раној фази капитализма није постојала потреба додатне контроле и надзора јер су пословним процесима као и економским управљали сами власници. Проширењем пословања долази до потребе за додатним ангажовањем кадрова у пословању, а самим тим и потребе за додатном контролом и надзором над тим пословањем. Свакако, у том периоду историјског развоја такав надзор не можемо назвати независном ревизијом, али свакако представља облик проширеног надзора.

Интензивна индустријализација, период привредног развоја праћен великим бројем привредних субјеката, стварање мултинационалних корпорација и укрупњавање капитала представља најзначајнији период за настанак независне услуге – ревизије. Стварањем таквог повољног привредног амбијента неминовно је повећан и број лица заинтересованих за рад и резултате рада привредних субјеката. У тој фази експанзије, потреба за додатним капиталом, у циљу развоја и проширења производње, доводи до појаве да садашњи власници уступају другим – инвеститорима, кроз акције, део власништва. Ти нови власници нису нужно индустријалци, односно не воде процесе у компанијама, већ ангажују спремне и способне менаџере, чиме долази до раздвајања власничке од управљачке функције. Супротност интереса ове две структуре огледа се у ангажовању капитала, која иницира потребу за успостављањем одређеног вида надзора од стране независног, објективног и професионалног лица – ревизора, које би дало своје мишљење о финансијском стању.

Значајан период за настанак и развој ревизије представља крај двадесетих и почетак тридесетих година прошлог века, за време и након велике светске економске кризе. Последицама које је проузроковала криза придружује се и одсуство екстерног и интерног надзора што доводи до привредног дисбаланса и хиперпродукције, а самим тим и до великих штета у привреди и земљи у целини.

Центар развоја ревизије и финансијских извештаја све до двадесетих година XX века било је Уједињено Краљевство, а након тог периода центар су постале САД. Иако су крајем XX века центар независне ревизије и даље САД, сам процес

независне ревизије све више се глобализовао. У складу са карактеристикама савременог пословног окружења у условима глобализације, долази до промена услова и циљева независне ревизије, који се свде на повећање кредибилитета информација (финансијских и нефинансијских) које менаџмент презентује у својим финансијским извештајима, затим на извештавање различитих стејхолдера, а у извесним ситуацијама и регулаторних органа о незаконитим радњама које су откривене у процесу ревизије, на пружање саветодавних услуга, итд.

У глобалу, развој светске привреде директно је утицао на значај ревизије као фактора управљања и развоја предузећа са настојањем да се поступци максимално унифицирају у чему значајну улогу имају Међународни рачуноводствени стандарди и Међународни стандарди ревизије као подлога за постојање и примену ревизије у светским размерама.

## 2. Развој ревизије у Србији и на просторима бивше Југославије

Сретенским уставом из 1835. године прописана је обавеза контроле и надзора над трошењем народног новца следећом одредбом: „Књаз и државни Совјет поставиће главну рачунциницу, која ће прегледати све рачуне финансије, и мотрити, да се народни новац не троши на друге потребе, развје на оне које су Скупштином народном одобрене.“<sup>50</sup>

Први пропис о ревизији у Србији, везује се за одредбе о ревизији задруга, који су били обухваћени у Закону о земљорадничким и занатским задругама из 1898. године.<sup>51</sup>

За разлику од задруга, увођење ревизије за незадружне привредне организације је уведено знатно касније, након оснивања заједничке државе Јужних Словена, тек 1935. године када је основан Ревизорски уред при Трговинско-индустријској комори у Загребу, који је укинут након четири године доношењем Уредбе о привредним саветницима (1939. године). Овом Уредбом је привредним саветницима, поред осталог, била поверена и функција обављања ревизије на читавом подручју ондашње Југославије. Међутим, та ревизија предузећа је била факултативна, пошто је вршена само на захтев судских и управних органа или овлашћених приватних лица. Међутим, ревизија задруга, за разлику од предузећа, по Закону о привредним задругама из 1937. године, била је обавезна. По одредбама овог Закона, свака задруга је морала да буде подвргнута ревизији најмање једанпут годишње.

---

<sup>50</sup> Први највиши правни акт у историји Србије, познат и као Сретењски устав, усвојен је 15. фебруара 1835. године. Устав Књажевства Србије 1835. године, Глава десета - О финансији (азандарству) тачка 107

<sup>51</sup> Мартић С., 1987. Београд, „Контрола и ревизија“, Економски факултет, стр. 22-27.

После II светског рата основан је Ревизорски завод са седиштем у Београду за територију новоосноване југословенске републике. Овај завод се више бавио увођењем једнообразног књиговодства у сва државна предузећа, што је био сложен и важан задатак, него самом ревизијом.

У току 1948. године донета је Уредба о ревизији државних привредних предузећа, надлештава и установа и Упутство за спровођење те уредбе. Задаци ревизије по наведеној Уредби су били: провера резултата свих привредних планова и општедржавног буџета; снижење пуне цене коштања коришћењем скривених резерви, бољом организацијом, повећањем продуктивности рада и штедњом; откривање расипништва и штеточинства сваке врсте; као и откривање злоупотреба, неправилности и пропуста и предузимање мера за њихово спречавање и отклањање.

Ревизија задружних организација је била прописана одредбама Основног закона о земљорадничким задругама из 1949. године.

По завршетку административног периода управљања привредом, престала је важност ових прописа и настао је вакуум у делатности екстерне ревизије и пораст привредног криминала. Да би се то спречило, неке републике (посебно Хрватска и Србија) су иницирале организовање систематске ревизије на својим територијама. Захваљујући томе, привредни криминал је донекле смањен али не и искорењен.

Са развојем самоуправног система, који је достигао свој врхунац седамдесетих година прошлог века, уместо ранијих јединствених радних организација организоване су тзв. основне организације удруженог рада. У периоду експанзије светских тржишта капитала у форми тзв. петро долара, која је била условљена првом нафтном кризом (1973/74. године), ондашња СФРЈ је знатно повећала свој спољњи дуг, што је утицало на потребу увођења савремене екстерне ревизије. Страни партнери, који су склапали уговоре о заједничким улагањима са нашим предузећима, у уговоре су уносили клузуле о обавезној ревизији финансијских извештаја по међународним принципима.

Послови ревизије финансијских извештаја предузећа која су склапала уговоре о заједничким улагањима са ино-партнерима поверена је Служби друштвеног књиговодства (СДК), на основу посебних одредби у Закону о служби друштвеног књиговодства.

Служба друштвеног књиговодства је послове екстерне ревизије по међународним стандардима за потребе иностраних партнера у заједничким улагањима или даваоца кредита (IFC, Светска банка, и др.) обављала у периоду од 1974. до деведесетих година прошлог века.

Након доношења Закона о ревизији рачуноводствених исказа (1996. године) долази до оснивања првих ревизорских фирми са домаћим капиталом којих тренутно има преко тридесет.

Поред ревизорских предузећа са домаћим капиталом у Србији су основана и ревизорска предузећа од стране великих међународних фирми (Deloitte Touch, KPMG, и других).

Одредбама Закона о рачуноводству и ревизији<sup>52</sup> прописана је обавеза примене Међународних рачуноводствених стандарда (МРС)<sup>53</sup>, Међународних стандарда финансијског извештавања (МСФИ)<sup>54</sup> и Међународних стандарда ревизије (МСР)<sup>55</sup>. Тиме су створени реални услови да се Србија укључи у процес хармонизације рачуноводствене и ревизорске праксе, као једне од основних карактеристика процеса глобализације савремених економских и финансијских токова и процеса.

#### IV. ИСТОРИЈСКИ РАЗВОЈ ПАРЛАМЕНТАРИЗМА У СРБИЈИ

Настанак и историјски развој парламентаризма у Србији јасно се може пратити кроз историјски развој и трансформације форме и суштине устава као основног правног акта државе који је у неку руку представљао и основни политички акт.

Оквир правног система сваке државе је устав, као основни правни акт.

Уставом као највишим и основним правним актом једне државе у савременим условима уређују се пре свега:

- територијална и функционална организација државне власти и начин њеног функционисања;
- уређивање структуре и организације државне власти;
- односи између највиших државних органа, расподела надлежности међу њима и основ за доношење аката из њихове надлежности;
- основи економског и социјалног уређења;
- слободе и права грађана, као и мањинска и етничка права;
- начин обликовања политичке воље грађана и облици њеног изражавања, као и начин политичког представљања грађана.

Устав доноси или уставотворна скупштина – скупштина коју чине народни представници изабрани управо и једино са задатком да донесу устав, након чега

<sup>52</sup> "Сл. гласник РС", бр. 46/2006.

<sup>53</sup> *International Accounting Standards-IAS*.

<sup>54</sup> *International Financial Reporting Standards-IFRS*.

<sup>55</sup> *International Standards of Audit-ISA*.

им мандат престаје, или скупштина (парламент) као законодавни орган, али, по правилу, по посебном поступку који се примењује само на доношење и промену устава.

Уставом се дефинишу основни принципи функционисања државе, а његове норме представљају основ и оквир за уређење државне власти и свих друштвених односа у једној држави и утврђују положај, права и слободе грађана који у тој држави живе. Устав је истовремено и највиши правни акт јер из њега проистичу и са његовим одредбама морају бити усаглашени сви закони и други општи акти ниже правне снаге.

Теоретичари истичу да устав, поред наведених правних својстава, представља на одређени начин и политички акт јер сваки устав, донет у одређено време и од стране конкретног доносиоца, одражава преовлађујућу политичку вољу и политичке ставове, доносиоца, његов однос према фундаменталним питањима (подела државне власти, међусобни односи носиоца власти, положај грађана, основи економског уређења и др.).

### ***Развој уставности и парламентаризма у Србији до 1918. године***

Почеци развоја уставности у Србији везују се за доба Првог српског устанка, а условљени су борбом за власт између Карађорђа и нахијских војвода, са једне стране, и неодређеном улогом Карађорђа и Правитељствујућег совјета, са друге стране. Из тог периода постоје одређени писани акти који највише личе на двострано обавезујуће уговоре између војда и Правитељствујућег совјета (Совјета), а којима су регулисани односи и расподела надлежности између ова два органа.

Први прави устав Србије је тзв. Сретењски устав из 1835. године, Србија га је донела самостално, без консултације и сагласности Порте. Према овом Уставу, Србија је имала три централна државна органа: кнеза, Државни савет и Народну скупштину. Кнез и Државни савет су делили извршну и законодавну власт, при чему је улога кнеза била доминантна. Народна скупштина је утврђивала порезе и друге дажбине и одлучивала о задуживању Србије у иностранству. Иако је Народна скупштина била уставотворни орган, није била и законодавно тело, пошто је законе доносио Државни савет. Ипак, Народна скупштина је имала обележја и модерних парламената у том смислу што је била у потпуности изборни орган и уставотворне одлуке доносила је квалификованом већином.

Сретењски устав је садржао и одредбе о људским, пре свега личним правима, а садржао је и одредбу којом се чиновницима гарантовала сталност запослења и државна пензија за случај болести и старости. Нажалост, овако напредан Устав, донет под утицајем Француског устава из 1791. године, није одговарао ни

унутрашњим приликама тадашње Србије нити спољним факторима који су одлучивали о њеној судбини (Аустрија, Русија и Турска), посебно одредаба о Народној скупштини и људским правима, те је Сретењски устав суспендован после нешто мање од месец дана важења.

У Србији је парламентаризам коначно уведен доношењем Устава из 1888. године којим Србија постаје парламентарна монархија (власт монарха је ограничена влашћу парламента). Органи државне власти, по овом Уставу, јесу краљ, Народна скупштина, Влада и Министарски савет. Народна скупштина на одређени начин има законодавну власт, министри се бирају у Скупштини, Влада је политички одговорна такође Скупштини, гарантују се грађанска права, избори су непосредни, судство је независно, а уведена је окружна, среска и општинска самоуправа.

#### *Уставни развој Србије у првој југословенској држави*

Краљевина Срба, Хрвата и Словенаца створена у децембру 1918. године донела је први устав 1921. године, познат као Видовдански устав. Према њему, нова држава је била уставна, унитарна, парламентарна, наследна монархија која је имала српско-хрватско-словеначки службени језик. Почивала је, формално, на начелу поделе власти, али је бројним ограничењима власт краља била доминантна над осталим органима. Централни органи власти били су краљ, Народна скупштина и Министарски савет, а судску власт вршили су судови. Овај Устав увео је и поделу државе на административно-територијалне јединице: области, округе, срезове и општине, а предвиђао је и облике локалне самоуправе за обављање послова месног карактера, као што су: јавни радови, прописивање услова везаних за изградњу објеката, локалне финансије, локални путеви. Устав из 1931. године донео је самостално краљ Александар, мимо Народне скупштине, (октроисани устав).

#### *Уставни развој и распад друге Југославије*

Након завршетка Другог светског рата Уставотворна скупштина је 1946. године донела први устав друге Југославије – Федеративне Народне Републике Југославије, коме је узор био Устав Совјетског Савеза. Битне одлике овог Устава су да је он уважавао резултате социјалистичке револуције и да је, признавао постојање више равноправних народа на подручју Југославије, што је резултирало федералним уређењем. ФНРЈ је имала шест федералних јединица – шест република, а у саставу једне од њих, Србије, образоване су две аутономне јединице: Покрајина Војводина и Косовско-метохијска област. Уставом је уведена друштвена својина, којом је управљала држава и њиме су успостављени нови социјалистички друштвено-економских односи. Овај Устав је искључио сваки облик плурализма укључујући и облике својине, јер се организација власти

темељила на принципу тзв. „демократског“. Држава је имала одлучујућу улогу у развоју политичког, привредног и целокупног друштвеног живота земље, а нарочито је била доминантна њена улога у привреди.

Почетком педесетих година се улази у период такозваног самоуправног социјализма, када је уведена друштвена својина над средствима за производњу, којом уместо државе управљају радници преко радничких савета остварујући самоуправљање у привреди и у друштвеним делатностима – образовању, култури и социјалним службама. Уместо Президијума Народне скупштине ФНРЈ и Владе ФНРЈ, уведени су нови носиоци извршне власти – председник Републике и Савезно извршно веће.

Уставом Социјалистичке Федеративне Републике Југославије из 1963. године јача се положај и улога радног човека у социјалистичком друштвено-економском систему, у коме произвођачи, управљајући средствима у друштвеној својини, управљају процесом производње, а преко тога и целокупним друштвеним збивањима. Устав не само да је променио назив државе већ ју је дефинисао као „савезну државу добровољно уједињених и равноправних народа и социјалистичку демократску заједницу, засновану на власти радног народа и самоуправљању“. Самоуправљање постаје неприкосновено и најзначајније људско право. Ово је био први социјалистички устав који је увео уставне судове и тврдњу да је устав не само највиши правни него и политички акт.

Одредбе Устава СФРЈ из 1974. године у великој мери су слабиле положај и улогу федерације а јачале улогу република, односно конфедералне елементе државе, што је значајно погодовало њеном распаду. У вршење функција федерације непосредно су били укључени републички органи, а Савезној скупштини, која је била организована на систему дводомости, грађани нису били непосредно представљени ни у једном дому. У оба дома налазили су се представници република и покрајина које су биле сразмерно заступљене, а одлуке су се доносиле консензусом. За извршавање савезних прописа били су надлежни органи република и покрајина, а федерација није располагала инструментима за њихово спровођење. Судски систем је био тако организован да је суђење завршавано у републикама, односно покрајинама. Устав је увео „делегатски систем“ – делегатски начин образовања органа и тела у којима се доносе одлуке, чиме су истиснути грађани као непосредни бирачи из система одлучивања.

Ова уставна решења су омогућила расцеп јединственог привредног подручја СФРЈ у економски затворене територије република, у којима су се привредни капацитети дуплирали, што је доводило до политичког, привредног и економског слабљења земље. Унутрашње, пре свега, политичке прилике, као и одређена међународна констелација снага довеле су до тога да су се, почев од Словеније и

Хрватске, преко БиХ до Македоније, од 1990. до 1992. године, ове до тада федералне јединице својим једностраним актима отцепиле и прогласиле за самосталне и независне државе. Тиме је, уз трагичне догађаје који су пратили издвајање, посебно Хрватске и БиХ, престала да постоји тзв. друга Југославија.

#### *Устав Републике Србије из 1990. године*

Устав Републике Србије из 1990. године је, са једне стране, предвиђао да Србија остане у саставу федералне државе (садржао је клаузулу о лојалности федералној држави и њеном уставу), а са друге стране уређивао је целину уставне материје једне државе која је сваког тренутка могла да почне самостално да функционише, што је било нужно у условима већ започетог распада Југославије. Тај Устав концепцијски је уредио положај Републике Србије на битно другачијим основама, уводећи у уставно уређење класичне постулате грађанске демократије, као што су начело владавине права, начело поделе власти, политички плурализам и широк круг људских слобода и права. Устав карактерише тзв. мешовити систем власти који је типичан за бивше социјалистичке земље и више нагиње парламентарном него председничком систему. У систем власти који је у основи парламентарни (законодавна власт припада Народној скупштини) унети су елементи председничког система (непосредни избор председника Републике, из кога произлазе поједина овлашћења председника према парламенту: право суспензивног законодавног вета и коначног распуштања Скупштине на образложен предлог Владе). Извршна власт припада Влади коју бира Народна скупштина. Судска власт припада судовима, који су независни, а судијска функција је стална. Оцену уставности и законитости врши Уставни суд, чије су одлуке општеобавезујуће и извршне.

Што се тиче територијалне организације, по Уставу, територију Републике Србије чине аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе (општине, градови и град Београд).

#### *Уставно уређење Југославије Уставом из 1992. године*

Савезна Република Југославија је настала као последица распада СФРЈ, одлуком две преостале државе чланице, Републике Србије и Републике Црне Горе, да наставе да живе у заједничкој држави, што је резултирало доношењем Устава СРЈ 1992. године. Тај Устав је по свој концепцији веома сличан Уставу Републике Србије из 1990. године, с тим што садржи ширу лепезу људских и грађанских слобода и права и одредбу по којој се у СРЈ, поред људских слобода и права које су у Уставу изричито наведене, гарантују и оне које признаје међународно право.



Савезна скупштина је била дводомо тело састављено од Већа грађана и Већа република, чији су се представници бирали непосредно на период од четири године. Председник републике се такође бирао непосредним тајним изборима, на период од четири године, с тим да је исто лице могло да буде бирано за председника највише два пута. Савезну владу је бирала Савезна скупштина, већином гласова посланика у сваком од скупштинских домова. Савезна Република Југославија је имала и Савезни суд.

### *Државна заједница Србија и Црна Гора*

Престанак постојања СРЈ, условљен проблемима у функционисању савезне државе и тежње Црне Горе да се осамостали, уследио је потписивањем политичког споразума између представника Републике Србије и Републике Црне Горе и једног представника Европске уније. По престанку СРЈ бивше федералне јединице су се конституисале као самосталне државе и ујединиле у специфичан државно-правни облик назван „Државна заједница Србија и Црна Гора“. Уставну материју ове нове државне творевине уређивала су два уставноправна акта – Уставна повеља државне заједнице СЦГ из 2003. године и Повеља о људским и мањинским правима као саставним делом Уставне повеље. Државна заједница није била држава већ заједница две државе које су на заједницу пренеле одређене надлежности, и имала међународноправни субјективитет. Државна заједница је имала Скупштину СЦГ, председника СЦГ и Савет министара – врста владе, који је имао пет ресора: спољне послове, одбрану, међународне економске односе, унутрашње економске односе и људска и мањинска права.

Уставна повеља је предвиђала могућност да, после истека прелазног периода од три године, држава чланица има право да покрене поступак за излазак из државне заједнице. При чему држава чланица која изађе из заједнице нема право на државни континуитет са СЦГ. Република Црна Гора је искористила ову могућности и после одржаног референдума 2006. године донела одлуку о свом осамостаљивању изласком из државне заједнице, а Република Србија је постала самостална држава и сукцесор (правни наследник) бивше државне заједнице.

### *Важећи Устав Републике Србије*

Преамбула важећег Устава Републике Србије, проглашеног у Народној скупштини 8. новембра 2006. године, указује на то да се тај Устав доноси полазећи од државне традиције српског народа и равноправности свих грађана и етничких заједница у Србији. Даље се истиче да је Косово и Метохија саставни део територије Србије, који има положај суштинске аутономије у оквиру суверене државе Србије и да из таквог положаја Покрајине Косова и Метохије произлази обавеза свих државних органа да заступају и штите државне интересе на Косову и

Метохији у свим унутрашњим и спољним политичким односима. Већ из преамбуле јасно произлази да је очување јединства територије Републике Србије главни приоритет Србије као суверене државе.

Начелима Устава Републике Србије дефинише се Република Србија, одређују се носиоци суверености, владавина права, подела власти, политички плурализам, забрањује се сукоб интереса, утврђују се симболи државе, језик и писмо, утврђује световност државе, покрајинска аутономија и локална самоуправа, заштита националних мањина, утврђује равноправност полова, међународни односи и положај странаца.

Уставом је Република Србија дефинисана као држава српског народа и свих грађана који у њој живе, заснована на владавини права и социјалној правди, начелима грађанске демократије, људским и мањинским правима и слободама, као и припадности европским принципима и вредностима.

У складу са одредбама Устава, основу економског уређење Србије чине: тржишна привреда, отворено и слободно тржиште, слобода предузетништва, самосталност привредних субјеката и равноправност приватне и других облика својине.

Устав познаје три облика својине: приватну, задружну и јавну својину.

Јавна својина може бити: државна својина, својина аутономне покрајине и својина јединице локалне самоуправе. Средства из јавне својине отуђују се на начин и под условима прописаним законом, а сви облици својине уживају једнаку правну заштиту.

Државну имовину као облик јавне својине чине: природна богатства, добра за која је законом одређено да су од општег интереса, као и имовина коју користе органи Републике Србије. У складу са законом, Устав допушта да и друге ствари и права могу бити у државној имовини. Под условима утврђеним законом, физичка и правна лица могу стећи поједина права на добрима у општој употреби. Природна богатства користе се под условима и на начин предвиђен законом.

Када су у питању јавне финансије, Устав утврђује да се средства за финансирање надлежности Републике Србије, аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе обезбеђују из пореза и других прихода утврђених законом, као и да је обавеза плаћања пореза и других дажбина општа, и да се заснива на економској моћи обвезника. Такође, утврђује се да је буџет правни акт који морају да имају Република Србија, аутономне покрајине и све јединице локалне самоуправе, у којем морају бити приказани сви приходи и расходи којима се финансирају њихове надлежности. Законом се утврђују рокови у којима буџет мора бити усвојен, као и начин привременог финансирања.

Уставна новина је увођење уставног основа за постојање посебног државног органа, Државне ревизорске институције која контролише извршавање свих буџета. Државна ревизорска институција је највиши државни орган ревизије јавних средстава, самостална је и подлеже надзору Народне скупштине, којој и одговара за свој рад.

Народна банка је централна банка Републике Србије, која је такође самостална и подлеже надзору Народне скупштине, којој одговара за свој рад. О Народној банци доноси се закон, а њом руководи гувернер кога бира Народна скупштина.

### *Уређење државне власти*

Мада држава по својој природи представља јединствен и целовит организам, у смислу вршења суверене власти на одређеној територији, због свеобухватности послова које држава обавља у вршењу те власти могуће је говорити о појединим функцијама државе, које остварује преко појединих државних органа.

Део Устава који се односи на уређење државне власти утврђује државне органе који су носиоци појединих функција државне власти у Републици Србији, њихов састав, положај и однос са другим органима у држави. Сагласно уставном начелу поделе власти, уређење власти у Републици Србији почива на подели на законодавну, извршну и судску власт.

Основна функција државног органа који има законодавну власт јесте доношење закона.

Законодавну власт, према Уставу, врши Народна скупштина.

Основна функција државног органа који има извршну власт јесте непосредно и конкретно обављање мноштва државних послова којима је циљ извршавање закона. Према Уставу, извршну власт у Републици врши Влада.

Устав садржи општу дефиницију Републике Србије, која кроз начела која следе добија своју пуну разраду. Као врховне вредности истичу се владавина права, социјална правда, грађанска демократија, заштита људских и мањинских права и слобода и опредељеност Србије да поштује и примењује европске принципе и вредности.

## ТРЕЋИ ДЕО

### Јавне финансије, извештавање и контрола

#### I. ОДНОС ЈАВНИХ ФИНАНСИЈА И ПАРЛАМЕНТАРНЕ КОНТРОЛЕ

##### 1. Појам, предмет, функције и значај јавних финансија

Финансије у ширем смислу су научна дисциплина која се бави свим питањима везаним за проблем новца, за његово стварање, токове, поништавање, његова сложена деловања у привреди, токове дохотка уопште, његову расподелу, прерасподелу, облике, инструменте и субјекте његовог трошења, као и бројна сложена деловања у савременој привреди.<sup>56</sup>

Јавне финансије представљају финансијску делатност државе и других јавноправних лица, којима су, на основу законске регулативе, поверене функције прикупљања и трошења материјалних средстава ради остваривања опште корисних циљева.

Какав је значај јавних финансија и зашто је важно њихово изучавање на сликовит начин је описао *Joseph E Stiglitz* у следећој реченици „Држава својим активностима на безброј начина утиче на наше животе – од рођења па до смрти.“<sup>57</sup>

Држава своју финансијску функцију обавља кроз систем јавних финансија у циљу задовољавања одређених јавних потреба и обезбеђивању новчаних средстава да би се те потребе могле финансирати.

Суштинска карактеристика јавних финансија је у одлучивању државе којом се врши прерасподела дела националног дохотка у сврху обезбеђивања новчаних средстава за финансирање основних функција државе и подмиривање општих и заједничких друштвених потреба.

Јавне финансије дакле обухватају активности државе у „прикупљању, расподели, управљању и трошењу новчаних средстава потребних за подмиривање општих и заједничких потреба, односно јавних потреба.“<sup>58</sup>

Део новчаних токова који је везан за расподелу, прерасподелу и трошење националног дохотка представља предмет изучавања јавних финансија. Новчани

<sup>56</sup> Комазец, С., Ристић Ж. 1996 „Монетарне и јавне финансије“, Етно Стил д.о.о. Београд.

<sup>57</sup> *Stiglitz E. Joseph*, 2004. „Економија јавног сектора“, Економски факултет у Београду, Београд.

<sup>58</sup> Перишин, И. 1967. „Финансијски лексикон“, Информатор, Загреб.

токови, везани за систем стварања, циркулацију и поништавање новца, јесу предмет изучавања монетарних финансија. Јасно је да су новчани токови међусобно повезани и међузависни и да их је немогуће одвојити, мада их је могуће одвојено изучавати. Међутим, без познавања токова новца и токова дохотка у економском систему земље и њиховог узајамног деловања, није могуће ни схватити суштину савремених финансија.

Укупне финансије у држави, или финансије у ширем смислу, обухватају финансирање како потреба привредног тако и јавног сектора и у суштини чине новчано изражени бруто домаћи производ. Укупне финансије обухватају и платни промет са иностранством, примљене кредите и дуговања према иностранству, као и директна улагања страног капитала, бесповратну помоћ и др.

Један део вредносно исказаног бруто домаћег производа остаје у привреди, у привредном сектору и користи се за финансирање привреде и становништва у тржишним условима привређивања, а други део укупних финансијских средстава узима се углавном фискалним начином из привреде и од становништва – грађана и користи се за финансирање јавних потреба.

### ***Дефиниција јавних финансија***

Иако у литератури постоје различите дефиниције јавних финансија, оне се углавном свде на то да су јавне финансије наука или теорија, која изучава појаве, односе и институције у вези са прикупљањем, расподелом, трошењем и управљањем, јавним новчаним средствима ради задовољавања општих и заједничких друштвених потреба (школство, култура, судство, одбрана, заштита и др.).

Као научна дисциплина, јавне финансије изучавају финансијску делатност државе и других јавноправних тела и органа којима су на основу устава, закона и других прописа поверене одређене функције прикупљања и трошења материјалних средстава ради остваривања општих друштвених циљева. Дакле, јавне финансије су најуже повезане са постојањем државе и посебно са постојањем новца.<sup>59</sup>

Јавне финансије представљају један од најважнијих сегмената економије државе, а њихов значај се огледа у јачању или слабљењу економског потенцијала државе, зависно од политике јавних финансија и начина управљања ресурсима који су на располагању.

Систем јавних финансија или финансијски систем јавног сектора обухвата систем прикупљања, систем трошења јавних средстава, као и финансијску активност

---

<sup>59</sup> Раичевић, Б., 2005, „Јавне финансије“, Економски факултет, Београд.

државе у остваривању одређених развојних, социјалних, стабилизационих, редистрибутивних циљева у држави.

Економска и финансијска активност државе у остваривању одређених развојних, социјалних, стабилизационих, редистрибутивних циљева у држави често се назива *фискалне финансије*.

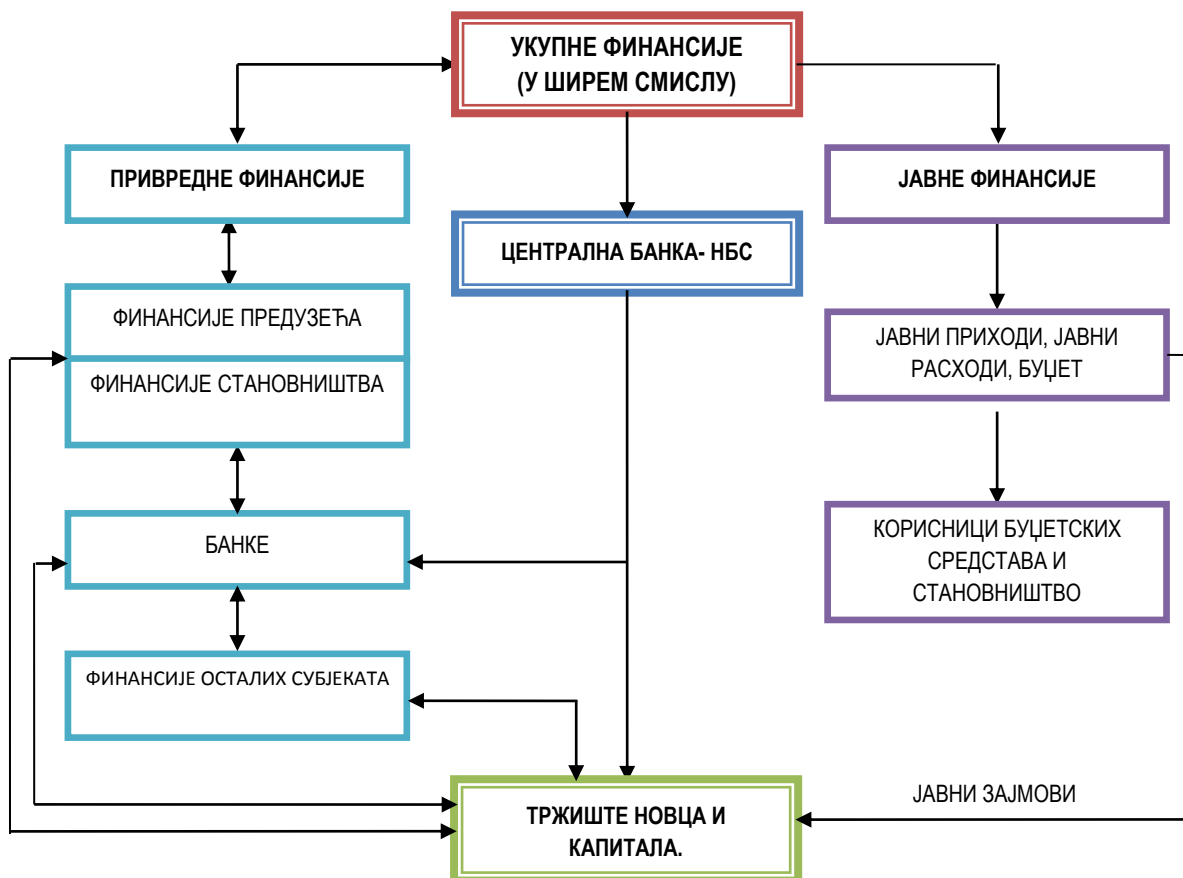
Држава је у периоду либералног капитализма (до економске депресије 1930–1933. године) захватала и редистрибуисала кроз буџетску потрошњу око 10–15% друштвеног производа. Међутим у време економске кризе 1929. године и након ње настаје нагло ширење јавног сектора, тако да се *државни интервенционизам* у економији нагло шири, а развојем јавног сектора повећава се учешће државе у друштвеном производу.<sup>60</sup> У просеку јавне финансије обухватају око 20% БДП-а, а у неким развијеним земљама чак и до 50% БДП-а.

---

<sup>60</sup> Ристић, К., Ристић, Ж., 2012. „Јавне финансије ЕУ- Пореска и буџетска политика“, Етно Стил д.о.о., Београд.

Слика бр. 3

**Шематски приказ односа финансија у ширем смислу и јавних финансија**



**Предмет и функције јавних финансија**

Предмет јавних финансија је изучавање настанка и развоја јавних потреба, управљење јавним потребама и начином финансирања јавних потреба.

Јавне потребе се јављају од почетка формирања првобитних људских заједница, а карактер тих општих, друштвених потреба се мења од првобитне заједнице, када још нису биле формиране класе, до појаве и развоја класног друштва.

Јавне потребе се јављају данас у свакој друштвеној заједници, без обзира на друштвено-политичке и економске односе и оне се морају задовољити да би се заједница одржала и даље развијала.

Јавне потребе се могу дефинисати као потребе које су заједничке свим члановима друштва у једној држави, али које може подмирити само држава и њени органи.

Јавне потребе нису механички збир већ синтеза постојања свести о потреби остваривања колективних друштвених, политичких културних социјалних потреба, које имају посебан квалитет у односу на личне, појединачне и групне потребе.

Преко друштвених потреба одражавају се политички, економски, социјални, развојни, демографски и други циљеви у развоју државе, односно оне су израз постојећег њиховог комплексног деловања и односа.

Да би постојећи политички, правни, економски и други системи у свакој држави као организованом субјекту могли да се очувају, неопходно је да постоје одређене институције као што су војска, судство, здравство, школство, култура, образовање, администрација и др. За финансирање функционисања тих неопходних институција држава мора да обезбеди средства, односно да предвиди одређене расходе, који попримају какавтер друштвених или јавних (општих, колективних) расхода.

Новчани токови у држави се одвијају унутар појединачних сектора укупне економије (привредни сектор, сектор становништва, финансијски сектор, сектор државе-јавни сектор). Новчана средства напуштају сектор привредних предузећа приликом расподеле дохотка и одливају се у сектор становништва, банака и државе, односно у иностранство. С обзиром на то да сектори добијена новчана средства троше за куповину роба или услуга у привредном сектору, то се новчани доходак, преливен у њих, поново враћа у сектор привредних субјеката. Тиме се завршава један циклус кружног кретања доходака у привреди.

Дакле, јавне финансије су научна дисциплина која се бави изучавањем питања везаних за формирање и задовољавање јавних потреба, затим прикупљање, чување и расподелу прикупљених средстава, при чему је држава основни покретач и организатор јавних потреба и носилац потрошње у друштву.

Држава је у свим земљама носилац фискалне политике која представља део укупне економске политике. Јавне финансије су један од најважнијих инструмената економске и социјане политике савремених држава.

„Основни задатак буџетске економије је мобилизација финансијских ресурса за алиментирање друштвених потреба, реализујући, при томе, основне економске функције у домену алокације привредних ресурса, редистрибуције националног дохотка, економске стабилности, нивоа цена и запослености и привредног раста. Алокациона, редистрибутивна, стабилизациона и развојна функција представљају, према томе, стратешке циљеве и задатке функционисања економије опште и заједничке потрошње, инокорпоришући се, посредством механизма друштвених



расхода и друштвених прихода, у реалне токове друштвене репродукције као материјалне базе.“<sup>61</sup>

Фискална политика, као сегмент економске политике, поред фискалне функције у савременој држави има и друге функције од којих су најзначајније:

- алокативна;
- редистрибутивна;
- стабилизациона;
- развојна.

*Алокативна функција* јавних финансија обезбеђује оптималну алокацију расположивих средства у држави на део који служи задовољењу јавних потреба, односно финансирању понуде јавних добара и други део који осигурава понуду приватних добара. Ова функција фискалне политике остварује се преко приходног и расходног механизма, преко кога се смањује економска снага пореског обвезника, чиме се обезбеђују средства држави за финансирање јавних расхода.

*Редистрибутивна функција* јавних финансија представља прераспodelу дохотка између појединаца, сектора, региона и др. Примарна расподела дохотка, која се остварује на тржишту, ма колико била ефикасна, не задовољава социјалне и политичке критеријуме, па се прераспodelа националног дохотка обавља такође преко приходног и расходног механизма. Редистрибуција националног дохотка и акумулације подразумева трансфер средстава пореских обвезника у корист финансијских институција јавног сектора (буџет и фондови).

Основни инструмент расходног механизма којим се коригује остварена расподела путем тржишта јесу трансфери. Постоје две врсте трансфера:

1. трансфери са економским наменама:
  - субвенције (бесповратна помоћ)
  - рефакција (повраћај уплаћених дажбина, стимулације извоза)
2. трансфери са социјалним наменама – заштита животног стандарда становништва.

*Стабилизациона функција* јавних финансија остварује се у условима привредних поремећаја, кад је неопходно да држава интервенише мерама економске политике, у оквиру јавних расхода и прихода, да би се успоставила поремећена економска равнотежа и остварила тржишна стабилност (цена, курса, пуна

---

<sup>61</sup>Ристић, Ж., Вукша С. 2010 „Финансијске институције - Буџет и трезор“, Етно Стил д.о.о. Београд.

запосленост људских и материјалних ресурса, спољнотрговински биланс, стопа привредног раста динамика структурних промена).

*Развојна функција јавних финансија* састоји се у стварању услова за хармоничан привредни развој и позитивну стопу привредног раста државе, а остварује се истовременом употребом јавних расхода и јавних прихода. Јавним расходима се финансирају инвестициони пројекти производног карактера од националног значаја, подржавају поједине привредне гране (пољопривреда, саобраћај, туризам, итд.) изградња инфраструктурних објеката и др.

Међутим ова функција јавних финансија се у правом смислу остварује приходним механизмом као што је: стимулисање акумулације (порески стимуланс за стране инвеститоре), стимулисање штедне становништва (неопорезивање прихода од камата на штедне улоге и јавне зајмове), усмеравање инвестиција (различитим пореским стопама), умањење пореских основица за нове инвестиције, ослобађање од ПДВ-а и царина на увоз нове опреме, стимулисање извозно оријентисаних грана и предузећа, бенефицирани фискални третман при запошљавању појединих категорија радне снаге итд.

Мере фискалне и економске политике морају бити координиране, правовремене и пажљиво одабране да би дале жељене резултате, при чему је важно да се све функције јавних финансија морају остваривати истовремено, у истом буџетском процесу.

Пошто су јавне финансије интегрални део привредног система сваке националне привреде, оне имају утицај на процес привређивања на различите начине. Стога институције привредног система које су одговорне за привредни развој државе треба да обезбеде оптималне односе између фактора производње, сходно приоритетним циљевима привредног развоја.

За земље у развоју је од посебног значаја да држава путем јавних расхода ангажује потребан обим акумулације за финансирање привредног развоја, за економске и социјалне инфраструктуре, за побољшање услова привређивања, за промену привредне структуре, и нарочито за подстицање извозне оријентације одређених привредних грана.

У савременим условима присутна је све активнија економска улога државе и јавног сектора у структури и обиму привредних инвестиција, у расподели националног дохотка, у расподели и алокацији акумулације, у регионалном размештају и развоју производних снага, због неопходности структурних промена и развоја одређених индустријских грана за које није заинтересован приватни капитал, као и због потребе стимулисања развоја домаће науке и технологије, у

потреби равномернијег регионалног развоја и изградње инфраструктурних објеката.

Стога је за бржи економски развој државе неопходно да тзв. „административни буџет“ у што већој мери уступи место тзв. „развојном буџету (*development budget*), односно да јавни расходи непродуктивне јавне потрошње уступе место инвестиционим јавним расходима, који непосредно или посредно утичу на бржи привредни развој.

Међутим, у земљама у развоју, због недовољног обима домаће акумулације и недовољног прилива страног капитала, јавља се проблем дефицитарног буџетског финансирања монетарном експанзијом, што има за последицу пораст цена и инфлаторне тенденције.

### **Елементи финансирања јавних потреба**

Држава задовољава јавне потребе обављајући своје бројне функције, које су кроз развој државе постајале све сложеније. Јавне потребе, које држава задовољава обављајући функције су: правне (судство, тужилаштво), политичке (делатности органа јавне управе и локалне самоуправе), безбедоносне (спољашња и унутрашња безбедност) културно-образовне, социјалне и економске, као најважнија функција савремене државе.

Основни елементи финансирања јавних потреба су:

1. јавни расходи и издаци;
2. јавни приходи и примања;
3. буџет државе;
4. односи (финансијски и фискални) између различитих нивоа државне заједнице од централног нивоа државе до локалних власти
5. финансијска (фискална) политика која обухвата алокативну, дистрибутивну и стабилизациону улогу јавних финансија.

Јавне финансије поред теоријског аспекта имају системско-институционални аспект као и практични аспект, јер изучавају оптималности у креирању и примени система јавних финансија у конкретним институционалним, материјалним и другим специфичним условима одређене земље.

Међународни монетарни фонд класификује јавне расходе по функционалном и економском критеријуму, а у наставку се даје шематски приказ класификације јавних расхода по методологији ММФ.<sup>62</sup>

Табела бр. 3

**Приказ класификације јавних расхода по методологији ММФ**

<b>КЛАСИФИКАЦИЈА ЈАВНИХ РАСХОДА ПО ФУНКЦИЈАМА</b>	<b>ЕКОНОМСКА КЛАСИФИКАЦИЈА ЈАВНИХ РАСХОДА</b>
1. Јавне услуге	I. Текући јавни расходи
2. Одбрана	1. Куповна добра и услуге
3. образовање	2. Плате и наднице
4. Здравство	3. Остали расходи за добра и услуге
5. Социјално осигурање и благостање	II. Трансферни јавни расходи
6. Становање и заједнички живот	1. Камата на јавни дуг
7. Остале комуналне и социјалне услуге	2. Субсидије и остали текући трансфери
8. Економске услуге државе	3. Трансфери осталим нивоима јавне власти
<b>УКУПНИ ЈАВНИ РАСХОДИ</b>	<b>УКУПНИ ЈАВНИ РАСХОДИ</b>

Поред наведене класификације јавних расхода Међународног монетарног фонда у савременој фискалној теорији и пракси се користи и класификација OECD.

Класификација јавних расхода у Србији се врши у складу са међународном GFS методологијом (Статистика државних финансија)<sup>63</sup>, што је и наведено у Правилнику о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем.

## **2. Правни оквир јавних финансија у Републици Србији**

Правни оквир јавних финансија у Србији дефинисан је Уставом Републике Србије<sup>64</sup>, Законом о буџетском систему<sup>65</sup>, подзаконским актима и другим законима.

<sup>62</sup> Извор ММФ, *Government Finance Statistics, Yearbook, vol. X, 1986.* стр. 34. и 36.

<sup>63</sup> *International Monetary Fund- Government Finance Statistics Manual 2001 (GFSM 2001).*

<sup>64</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 98/2006.

Одредбама Устава у одељку „Јавне финансије“ дефинисано је да се средства из којих се финансирају надлежности Републике Србије, аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе обезбеђују из пореза и других прихода утврђених законом, при чему је обавеза плаћања пореза и других дажбина општа обавеза и заснива се на економској моћи обвезника.

У овом одељку се даље наводи да Република Србија, аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе имају буџете у којима морају бити приказани сви приходи и расходи којима се финансирају њихове надлежности.

У посебним члановима истог одељка дате су одредбе у вези са јавним дугом, равномерним одрживим регионалним развојем, Народном банком Србије и Државном ревизорском институцијом.

Овим одредбама Устава Републике Србије, као и посебним законима, који су донети на основу наведених одредби, дефинисан је и јавни сектор у Србији.

### **Функције Републике Србије, преко којих држава задовољава јавне потребе**

Држава своју финансијску функцију обавља кроз систем јавних финансија у циљу задовољавања одређених јавних потреба које се могу класификовати на административне, безбедносне, социјалне, економске, културне и друге ванредне потребе.

Јавне потребе у Србији држава задовољава обављајући функције које су класификоване Правилником о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем<sup>66</sup>, а који је усклађен са Приручником државне финансијске статистике из 2001. године Међународног монетарног фонда,<sup>67</sup> као и са класификацијом државних функција коју доноси Организација уједињених нација.

Функционална класификација исказује издатке по функционалној намени за одређену област и независна је од организације која ту функцију спроводи.

Буџетски корисник може обављати активности у оквиру једне или више функција и више буџетских корисника могу имати исту функционалну класификацију.

Класификација функција Републике Србије обухвата:

- 1) Опште јавне услуге;

---

<sup>65</sup> „Службени гласник РС“, бр. 61/05, 107/2009, 78/2011 и 101/2011.

<sup>66</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 92/2002, 64/2003, 125/2003, 58/2004, 63/2004, 85/2004, 99/2004, 117/2004, 137/2004, 140/2004, 21/2005, 36/2005, 51/2005, 54/2005, 104/2005, 112/2005, 11/2006, 27/2006, 51/2006 и 79/2006.

<sup>67</sup> *International Monetary Fund - Government Finance Statistics Manual 2001 (GFSM 2001)*.

- 2) Одбрану;
- 3) Јавни ред и безбедност;
- 4) Економске послове;
- 5) Заштиту животне средине;
- 6) Становање и комуналне послове;
- 7) Здравство;
- 8) Рекреацију, културу и религију;
- 9) Образовање;
- 10) Социјалну заштиту.

Буџет Републике Србије се припрема и извршава на основу система јединствене буџетске класификације, која поред напред наведене функционалне класификације обухвата економску класификацију прихода и примања, економску класификацију расхода и издатака, организациону класификацију и класификацију према рачуноводственим фондовима.

Организациона класификација, функционална класификација и класификација издатака према рачуноводственим фондовима сачињавају стандардни класификациони оквир, о чему ће бити посебно речи у оквиру поглавља „*Буџет Републике Србије*“.

### **3. Јавна својина**

#### ***3.1. Облици јавне својине***

Одредбама Устава Републике Србије економија Србије се представља као тржишна привреда, отвореног и слободног тржишта, слободног предузетништва, коју карактерише самосталност привредних субјеката и равноправност приватне и других облика својине.

Својина може бити приватна, задружна и јавна. Јавна својина се дели на државну својину, својину аутономних покрајина и својину јединица локалне самоуправе.

Државна имовина, као облик јавне својине, обухвата природна богатства, добра за која је законом одређено да су од општег интереса, као и имовину коју користе органи Републике.

Према одредбама Закона о јавној својини у Републици Србији, облици јавне својине су класификовани *према праву својине*<sup>68</sup> и према том критеријуму постоје три облика јавне својине то:

- државна својина – право својине Републике Србије
- покрајинска својина – право својине аутономне покрајине и
- општинска, односно градска својина – право својине јединице локалне самоуправе.

### **3.2. Предмет јавне својине**

Предмет јавне својине су:

- 1) природна богатства (воде, водотоци и њихови извори, минерални ресурси, ресурси подземних вода, геотермални и други геолошки ресурси и резерве минералних сировина, и друга добра која су посебним законом одређена као природна богатства, у својини су Републике Србије);
- 2) добра од општег интереса и добра у општој употреби, за која је законом утврђено да су у јавној својини.
  - Добра од општег интереса у јавној својини су ствари које су законом одређене као добра од општег интереса (пољопривредно земљиште, шуме и шумско земљиште, водно земљиште, водни објекти, заштићена природна добра, културна добра и др.), због чега уживају посебну заштиту.
  - Добрима у општој употреби у јавној својини сматрају се оне ствари које су због своје природе намењене коришћењу свих и које су као такве одређене законом (јавни путеви, јавне пруге, мост и тунел на јавном путу, пружи или улици, улице, тргови, јавни паркови, гранични прелази и др).

Добра у општој употреби су у својини Републике Србије, изузев државних путева другог реда, који су у својини аутономне покрајине на чијој се територији налазе, као и изузев некатегорисаних путева, општинских путева и улица (који нису део ауто-пута или државног пута I и II реда) и тргова и јавних паркова, који су у својини јединица локалне самоуправе на чијој територији се налазе.

---

<sup>68</sup>Закон о јавној својини „Сл. гласник РС”, бр. 72/2011.

- Мреже, као добро од општег интереса, јесу збир ствари намењених протоку материје или енергије ради њихове дистрибуције корисницима или одвођења од корисника.

3) ствари које користе органи и организације Републике Србије, аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе, установе, јавне агенције и друге организације чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина и јединица локалне самоуправе

4) друге ствари које су, у складу са законом, у јавној својини.

Намена ствари у јавној својини одређује се законом или одлуком надлежног органа, а свако ко одлучује о стварима у јавној својини, ко их користи или њима управља, дужан је да поступа као добар домаћин и одговоран је за њих.

Предмет јавне својине су и финансијска средства (новчана средства и хартије од вредности) у својини Републике Србије, аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе, што се уређују посебним законом.

Овде треба посебно нагласити да према одредбама Закона о јавној својини под јавном својином не сматрају се ствари организација обавезног социјалног осигурања.

### ***3.3. Право јавне својине и право коришћења***

Носиоци права јавне својине су Република Србија, аутономна покрајина и општина, односно град, (јединице локалне самоуправе).

Установе и јавне агенције и друге организације (укључујући и Народну банку Србије) чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе, које немају статус државног органа и организације, органа аутономне покрајине, односно органа јединице локалне самоуправе или јавног предузећа, односно друштва капитала, имају право коришћења на непокретним и покретним стварима у јавној својини које су им пренете на коришћење.

### ***3.4. Корисници ствари у јавној својини***

Корисници ствари у јавној својини су:

1. државни органи и организације;
2. органи и организације аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе;
3. јавна предузећа, друштва капитала чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина и јединица локалне самоуправе, као и њихова зависна



друштва, на основу уговора закљученог на основу акта надлежног органа, а којим нису пренете у својину тог јавног предузећа, односно друштва.

Државни органи и организације, органи и организације аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе користе непокретне и покретне ствари у јавној својини које су намењене извршавању њихових надлежности.

*Одредбама Закона о буџетском систему дефинисана су јавна средства као средства на располагању и под контролом Републике Србије, локалне власти и организација за обавезно социјално осигурање.*<sup>69</sup>

## II. ИНСТИТУЦИЈЕ ЈАВНОГ СЕКТОРА

Из садржаја претходног поглавља јасно произлази да јавне финансије представљају финансијску делатност државе и других јавноправних лица – институција јавног сектора, којима су, на основу законске регулативе, поверене функције прикупљања и трошења материјалних средстава ради остваривања општекорисних циљева, то је за даље разматрање неопходно дефинисати институције јавног сектора и његове основне компоненте.

За дефинисање институција јавног сектора најчешће се користи Приручник за статистику финансија Владе – *Government Finance Statistics Manual (GFSM)*, Међународног монетарног фонда<sup>70</sup>, који омогућава свеобухватну процену економског утицаја активности институционалних јединица јавног сектора сваке државе и одрживост њене политике, а који је прихваћен у законским и подзаконским прописима у Републици Србији.

Јавни сектор обухвата државу на свим нивоима власти, централну банку, разне државне фондове и агенције и предузећа у државном власништву, а састоји се од Сектора опште државе и свих јавних предузећа и финансијских институција.

Јавни сектор, дакле, поред јединица опште државе, обухвата и све институционалне јединице које јединице опште државе директно или индиректно контролишу, па тако јавни сектор чине општа држава и сва јавна нефинансијска предузећа и јавне финансијске институције.

*У складу са одредбама Закона о буџетском систему Јавни сектор је дефинисан као део националне економије који обухвата општи ниво државе, као и нефинансијска предузећа под контролом државе (јавна предузећа) која се примарно баве комерцијалним активностима.*

---

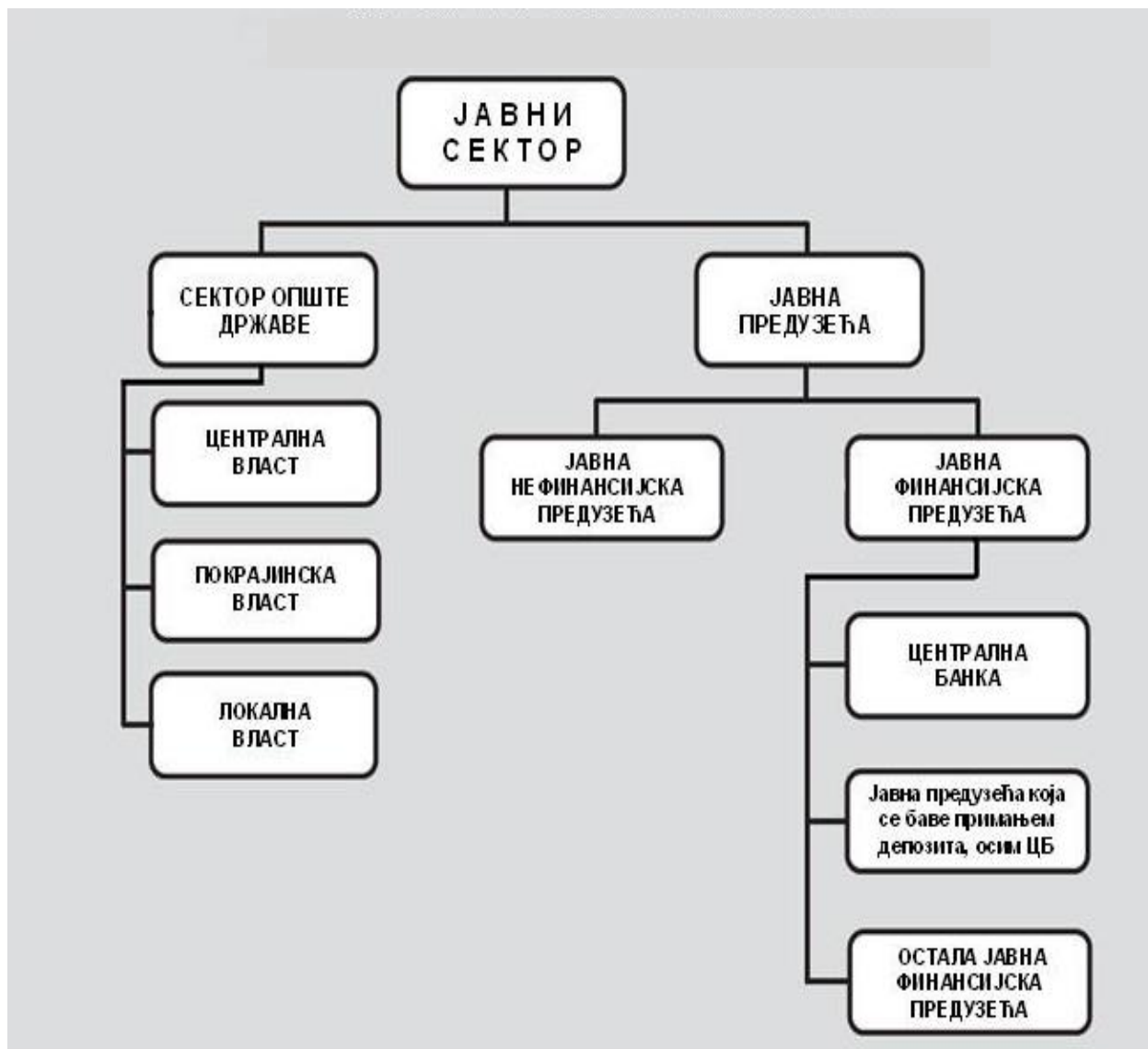
<sup>69</sup> Закон о буџетском систему „Сл. гласник РС”, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011 и 93/2012.

<sup>70</sup> *International Monetary Fund-Government Finance Statistics Manual 2001 (GFSM 2001)*.

У наставку се даје шематски приказ Јавног сектора и његових компонената.

Слика бр. 4

**Јавни сектор и његове главне компоненте**



На претходној слици јасно се уочава да се јавни сектор састоји од сектора опште државе и сектора јавних предузећа, који се састоје од одговарајућих подсектора, а што ће детаљно бити анализирано у наставку текста.

## 1. Сектор опште државе и његови подсектори

Општу државу чине оне институционалне јединице које обезбеђују робу и услуге за личну или колективну потрошњу претежно на нетржишној основи и које врше прераспodelу дохотка и богатства уз остварење политичких обавеза и обављање улоге економског регулатора.

Сектор опште државе састоји се од подсектора централне државе, регионалне и локалне власти и фондова социјалног осигурања (фондови социјалног осигурања се могу класификовати у посебан подсектор или се могу посматрати као део оног нивоа власти који њима управља и у оквиру кога функционишу, као што је и уобичајено у међународној пракси).<sup>71</sup>

Постоје две основне методе за одређивање подсектора а разлика између њих је резултат различитог третмана фондова социјалног осигурања. У зависности од правног и административног уређења, може постојати више од једног нивоа власти у земљи.

Према GFS<sup>72</sup> методологији ММФ, који се примењује и у Србији постоје три подсектора Сектора опште државе и то: централни ниво државе, покрајински или регионални и локални ниво. Немају све земље сва три нивоа власти јер неке могу да имају само централни ниво, или централни ниво плус један ниво испод, а друге земље могу да имају више од три нивоа.

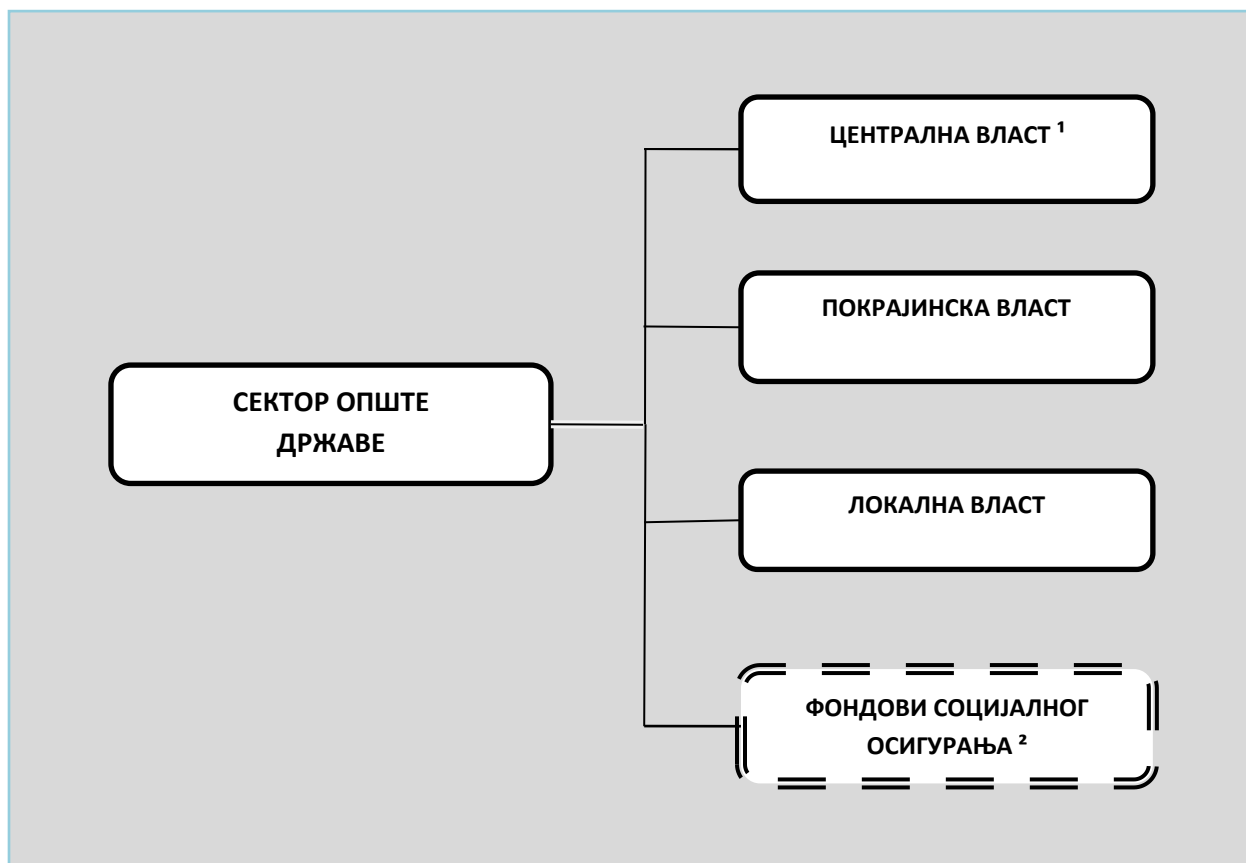
---

<sup>71</sup> Фискални савет, 2012., Београд.

<sup>72</sup> *Government Finance Statistics* - Државна финансијска статистика.

Слика бр. 5

### Сектор опште државе и његови подсектори



<sup>1</sup> Укључује и фондове социјалног осигурања

<sup>2</sup> Алтернативно, фондови социјалног осигурања могу бити класификовани у посебан подсектор

У оквиру сваког од ова три подсектора, разликују се буџетске и ванбуџетске јединице (без обзира на третман фондова социјалног осигурања). Буџетска јединица може садржати само јединице које улазе у главни (општи) буџет, док ће, у том случају, ванбуџетска јединица садржати све преостале јединице које конституишу тај ниво власти, искључујући фондове социјалног осигурања. Да ли су одређене јединице класификоване као буџетске или ванбуџетске, зависи од појединачних случајева у оквиру сваке земље.

У свим земљама постоји једна институционална јединица Сектора опште државе која је важна у смислу величине и моћи, посебно моћи да врши контролу над многим другим јединицама и субјектима. Буџетска централна власт је јединствена јединица у оквиру централног нивоа власти која обухвата основне активности националне извршне, законодавне и судске власти. Ова компонента централне власти је обично покривена главним (општим) буџетом. Буџетски приходи

централне власти, као и њихови трошкови и издаци, регулисани су и контролисани од стране Министарства финансија, или његовог функционалног еквивалента, посредством главног (општег) буџета одобреног законом. Већина министарстава, одељења, агенција, одбора, комисија, правосудних органа, законодавних тела, као и други субјекти који чине буџетску централну власт, нису одвојене институционалне јединице. То је зато што они углавном немају овлашћења да поседују имовину, намећу обавезе или да се самостално ангажују у трансакцијама. Подсектори покрајинског или локалног нивоа власти такође имају своју буџетску покрајинско/локалну компоненту која обухвата основну извршну, законодавну и судску власт за ове нивое власти. Ови подсектори такође могу имати ванбуџетске компоненте.

Јединице Сектора опште државе са индивидуалним буџетима који нису у потпуности покривени главним (општим) буџетом се сматрају ванбуџетским јединицама. Ови субјекти обављају активности на основу овлашћења или контроле централне, покрајинске или локалне власти. Типично, ванбуџетски субјекти имају сопствене изворе прихода, поред трансфера из главног (општег) буџета или других извора, и имају дискреционо право у погледу обима и структуре њихове потрошње. Такви субјекти се често оснивају за обављање специфичних послова, као што су изградња путева или пружање непрофитних здравствених и образовних услуга. Буџетска уређења се веома разликују између земаља и разни термини се користе да опишу ове субјекте, али се често називају „ванбуџетски фондови” или „децентрализоване агенције”.

Нетржишне непрофитне институције контролисане од стране владе типично се класификују као ванбуџетске јединице зато што оне уобичајено имају овлашћење да поседују имовину, намећу обавезе, или самостално иступају у трансакцијама. Прецизније, оне су класификоване према оном нивоу власти који их контролише, односно централни, покрајински или локални ниво.

Влада може основати централну управу за задуживање, која би, како се чини, припадала јавном финансијском сектору, али је у ствари државна институционална јединица. Централна управа за задуживање се задужује на тржишту, и онда та средства позајмљује искључиво институционалним јединицама Сектора опште државе, обично по тржишним условима. Такви субјекти значајно олакшавају задуживање државе и требало би их класификовати у Сектор опште државе – или као посебна институционална јединица (ванбуџетска) или у оквиру државне јединице која контролише централну буџетску управу (буџетска).

Следећи параграфи ближе одређују подсекторе Сектора опште државе. Ове дефиниције се користе и ако су фондови социјалног осигурања укључени у онај

ниво власти који их организује и управља њима, као и ако су ови фондови посебан подсектор Сектора опште државе.

*Општи ниво државе, у складу са одредбама Закона о буџетском систему, обухвата све субјекте који су одговорни за пружање, претежно, нетржишних услуга и прерасподелу дохотка и богатства на свим нивоима државе; обухвата буџет Републике Србије, буџете локалних власти, ванбуџетске фондове, укључујући и фондове социјалног осигурања на свим нивоима власти, као и нетржишне и непрофитне институције које су контролисане и финансиране од стране државе на свим нивоима власти;*

*У Србији, сектор опште државе, поред централне државе (Република), чине и регионални ниво државе (Аутономна покрајина Војводина), локални ниво државе (општине, градови и град Београд), фондови социјалног осигурања и ЈП Путеви Србије. Организације обавезног социјалног осигурања или фондови социјалног осигурања су: Републички Фонд ПИО, Републички завод за здравствено осигурање и Национална служба за запошљавање.*

#### **1.4. Подсектор централне власти**

Подсектор централног нивоа власти се састоји од институционалних јединица централне власти и нетржишних непрофитних институција које су под контролом централне власти. Политичка овлашћења централног нивоа власти се протежу на целој територији државе. Централна власт, стога, има овлашћење да уводи порезе на све институционалне јединице, резиденте, и нерезиденте који су укључени у обављање економске активности у оквиру територије земље. Њене политичке одговорности су: одбрана земље, одржавање реда и мира и односи са другим државама. Она такође настоји да обезбеди ефикасно функционисање друштвеног и економског система преко одговарајућег правног система и регулативе. Централна власт је одговорна за пружање јавних услуга и добробит заједнице као целине, и из тих разлога сноси издатке за националну одбрану и јавну администрацију. Такође, она може сносити издатке и за обезбеђивање одређених услуга, као нпр. за образовање и здравствену заштиту, првенствено за добробит појединачног становништва; односно може вршити трансфер средстава другим институционалним јединицама, укључујући остале нивое власти.

У већини земаља подсектор централне власти је комплексан и уобичајено се састоји од буџетских јединица централне власти, ванбуџетских јединица и фондова социјалног осигурања (уколико фондови не припадају посебном подсектору).

Иако централна власт може контролисати нефинансијска и финансијска предузећа, она су класификована ван централне (и опште) власти, али су део јавног сектора. Међутим, ако су институционалне јединице које су под контролом владе основане као предузећа, а баве се нетржишном делатношћу, оне се класификују као део Сектора опште државе, а не као сектор јавних предузећа.

*У Србији је централни ниво државе дефинисан Законом о буџетском систему којим је прецизирано да централни ниво државе обухвата све субјекте који су одговорни за пружање, претежно, нетржишних услуга и прераспделу дохотка и богатства на нивоу земље као целине; обухвата буџет Републике Србије и ванбуџетске фондове, укључујући и фондове социјалног осигурања.*

### **1.3. Покрајински или регионални ниво власти**

Подсектор покрајинског нивоа власти се састоји од покрајинских, регионалних влада које су самосталне институционалне јединице, као и нетржишних непрофитних институција које су под њиховом контролом. Покрајинске владе су институционалне јединице које извршавају одређене функције владе на нивоу који је испод нивоа централне владе а изнад локалног нивоа власти. То су институционалне јединице чија се законодавна, извршна и судска овлашћења протежу само на индивидуалне територије „покрајине” на које земља може бити подељена. Такве „покрајине” могу бити формиране по различитим принципима у различитим земљама. У многим земљама, нарочито оним мањим, индивидуалне покрајине и покрајинске владе не постоје. Међутим, у великим земљама, нарочито оним са федералним уређењем, значајна одговорност може бити поверена покрајинским владама.

Покрајинска влада обично има фискални ауторитет да намеће порезе на институционалне јединице које су резиденти, или су укључене у обављање економске активности или трансакција, у оквиру територије њених ингеренција. Покрајинска влада је институционална јединица ако управља пуним сетом рачуна, поседује добра и имовину у свом власништву, обавља нетржишне активности које су јој поверене законом, и у могућности је да намеће обавезе и улази самостално у уговорне односе. Такође, мора бити овлашћена да алоцира један, или укупан део пореза или других прихода које оствари обављајући своје активности, у оквиру основних законских регулатива у земљи, иако одређени трансфери које прима из главног (општег) буџета могу имати унапред дефинисану намену. Такође, покрајинска влада би требало да има самостално овлашћење да поставља службенике, независно од екстерне административне контроле. С друге стране, уколико је регионална јединица у потпуности зависна од средстава главног (општег) буџета, и ако централна власт такође одређује начин и намену

трошења ових средстава на регионалном нивоу, онда би требало да се третира као државна агенција централног нивоа власти, а не као посебан ниво власти.

### ***1.3. Локални ниво власти***

Подсектор локалне власти састоји се од локалних влада које су посебне институционалне јединице и оних нетржишних непрофитних институција које су под контролом локалне власти. У начелу, јединице локалне власти су институционалне јединице чија се законодавна, фискална и извршна овлашћења протежу на најмање географске целине земље, идентификоване у политичке и административне сврхе. Обим и величина њихових овлашћења је генерално доста мања од централног и покрајинског нивоа власти, и оне могу али и не морају бити овлашћене да намећу порезе институционалним јединицама, резидентима, на њиховој територији. Оне су, врло често, претежно зависне од трансфера средстава са виших нивоа власти, и могу да, до одређене мере, иступају као агенти централне или покрајинске власти. Међутим, да би се нека институционална јединица класификовала као јединица локалне власти, она мора да управља целим сетом рачуна, поседује добра и услуге у свом власништву, обавља нетржишне активности за које је одговорна законом, и има способност да намеће обавезе и самостално иступа у уговорним односима. Такође, требало би да има могућност да самостално поставља своје службенике, независно од екстерне административне контроле. Чак и када локална власт наступа као агент централне или покрајинске власти, она би требало да буде класификована као посебан ниво власти, уколико су у могућности да прикупе и потроше одређен обим средстава на своју иницијативу и своју одговорност.

Јединице локалне власти су у непосредном контакту са институционалним јединицама, резидентима, на својој територији, и оне обично пружају читав сет услуга локалним резидентима, које у некој мери могу бити финансиране средствима виших нивоа власти. Иста правила и принципи за производњу добара и пружање услуга који важе за централни и покрајински ниво, важе и за локални ниво власти.

### ***1.4. Фондови социјалног осигурања***

Фондови социјалног осигурања чине јединице које се баве системом социјалне сигурности. Систем социјалне сигурности представља систем социјалног осигурања који покрива заједницу (друштво) као целину, или велике делове заједнице, и наметнути су и контролисани од стране државне јединице. Систем социјалне сигурности покрива широк обим програма, обезбеђује бенефиције у новцу или роби старим особама, инвалидима, породицама умрлих, преживелима,



болеснима и хранитељима; накнаде у случају: повреда на раду, незапослености, здравствене заштите и др.

У макроекономским статистикама фонд социјалне сигурности се признаје само ако је организован и њиме се управља независно од осталих активности државних јединица; уколико поседује своју имовину и обавезе одвојено од других државних јединица и независно и самостално наступа у финансијским трансакцијама.

*У Србији постоје три организације за социјално осигурање и то: Републички фонд за пензијско инвалидско осигурање, Републички фонд за здравствено осигурање и Национална служба за запошљавање.*

## **2. Подсектор јавних нефинансијских предузећа**

Овај подсектор чине сва нефинансијска предузећа, резиденти, која су под контролом државних јединица или јавних предузећа. Нефинансијска предузећа су предузећа чија је примарна делатност производња добара за тржиште или пружање нефинансијских услуга.

Типични примери јавних нефинансијских предузећа су: националне авио-компаније, националне електропривредне компаније и националне железнице. Ова категорија такође укључује јавне непрофитне институције које се баве тржишним активностима (болнице, школе, факултети који наплаћују цене својих услуга по тржишном принципу). Међутим, ова категорија искључује субјекте који примају финансијску помоћ од владе али нису под њеном контролом.

*У Србији Јавна нефинансијска предузећа су: ЈП „Железнице Србије“, ЈП ЕПС, ЈП ЕМС, ЈП „Србијагас“, ЈП Аеродром „Никола Тесла“, „Агенција за контролу летења Србије и Црне Горе“ и друге.*

## **3. Подсектор јавних финансијских предузећа**

Овај подсектор чине сва финансијска предузећа (компаније), резиденти, које су под контролом државних јединица или јавних предузећа. Финансијска предузећа чине сва предузећа, резиденти, чија је основна делатност пружање финансијских услуга укључујући финансијско посредовање, осигурање и добровољно пензијско осигурање, као и јединице које обављају активности које олакшавају финансијско посредовање са другим институционалним јединицама.

Подсектор јавних финансијских предузећа може бити даље подељен на: јавне компаније која се баве примањем депозита и остале јавне финансијске компаније.

*У Србији финансијске институције обухватају централну банку (НБС), депозитне институције осим централне банке (пословне банке у власништву*

*државе, нпр. „Комерцијална банка“) и остале финансијске институције (Фонд за развој, осигуравајућа друштва, на пример „Дунав осигурање“ и друге).*

### ***Јавне финансијске компаније које се баве примањем депозита***

Јавне финансијске компаније које се баве примањем депозита су финансијске компаније под контролом јединица опште државе или других јавних компанија чија је основна делатност финансијско посредовање и које имају обавезе у форми депозита или финансијских инструмената који су блиски супститути депозита. Могу се разликовати две групе јавних финансијских компанија које се баве примањем депозита: централна банка и јавне компаније које се баве примањем депозита, осим централне банке.

*У Србији депозитне институције осим централне банке су пословне банке у власништву државе, нпр. „Комерцијална банка“, „Поштанска штедионица“, „Српска банка“ и др.*

### ***Централна банка***

Централна банка је национална финансијска институција која врши контролу над кључним аспектима финансијског система, при чему се централна банка бави монетарном политиком, емисијом националне валуте, управља девизним курсом, управља девизним резервама, врши контролу банака и других финансијских институција.

*Централна банка у Србији је Народна банка Србије.*

### ***Остале јавне финансијске компаније***

Остале јавне финансијске компаније чине све финансијске компаније, резиденти, осим јавних финансијских компанија које се баве примањем депозита, које су под контролом јединица опште државе или јавних предузећа. Овај подсектор укључује јединице које прикупљају средства на финансијским тржиштима, а не путем депозита, и та средства користе за прибављање финансијске имовине. Примери јединица које припадају овом сектору су: фондови тржишта новца; инвестициони фондови тржишта капитала; остали финансијски посредници (осим осигуравајућих компанија и пензионих фондова); институције финансијског саветовања (укључујући супервизорске органе уколико су формирано као посебне институционалне јединице); осигуравајуће компаније и добровољни пензиони фондови.

*Остале финансијске институције у Србији су Фонд за развој Републике Србије, осигуравајућа друштва, на пример „Дунав осигурање“, Централни регистар депоа и клиринга хартија од вредности, и друге.*

### III. БУЏЕТ КАО ИНСТРУМЕНТ ДРЖАВЕ

Буџет представља основни финансијски, политички и правни инструмент сваке државе, којим се за одређени период предвиђају јавни приходи потребни за финансирање јавних расхода, којима се обезбеђује спровођење текућих и будућих циљева државе, а спроводи га представнички орган.

#### 1. Појам буџета

Буџет је основни финансијски инструмент државе, или ужих друштвено-политичких заједница, а настао је у одређеним друштвено-економским и политичким условима, и стога представља њихов конкретни облик испољавања.

Буџет је најважнији финансијски документ државе, имајући у виду да се односи на финансирање јавног сектора, јер се њиме располаже оним материјалним средствима којима се директно финансирају делатности државе.

Ако се буџет посматра шире као буџетска политика, он је инструмент економске политике за остваривање бројних циљева и задатака у друштвеној репродукцији, иако се буџетом финансирају само општедруштвене потребе (а не и привредне потребе предузећа). Буџетом и буџетском политиком остварују се функције у домену алокације привредних ресурса, прерасподеле националног дохотка, економске стабилизације и привредног развоја.<sup>73</sup>

Као одређени биланс друштвених прихода и расхода, буџет има важну улогу управо као финансијски инструмент државе преко кога се прерасподељује велики део националног дохотка.

Буџет, дакле, представља основни финансијски инструмент сваке политичко-територијалне заједнице којим се за одређени период предивађају новчани расходи и приходи, сагласно карактеру продукционих односа, како за текуће, тако и за одређене будуће циљеве, а спроводи га одређени представнички орган.

Имајући у виду да јавни расходи учествују у расподели националног дохотка у високом проценту – најмање 25%, а у економски развијеним државама и преко 50%, буџет представља основни инструмент финансирања јавних расхода у свим савременим државама, а у неким земљама и једини.

У савременим условима, буџет добија изузетно велики значај, јер у модерној привреди постаје један од најзначајних инструмента кроз који се врши прерасподела и трошење великог дела националног дохотака, па је тиме »неутралност« буџета све мање заступљена.

---

<sup>73</sup> Ристић, Ж., 2012 „Фискални менаџмент и економија јавног сектора“, Етно Стил д.о.о.Београд.

У складу са одредбама Закона о буџетском систему буџет је дефинисан као свеобухватан план прихода и примања и план расхода и издатака, организован у два одвојена рачуна: а) рачун прихода и примања остварених по основу продаје нефинансијске имовине и расхода и издатака за набавку нефинансијске имовине и б) рачун финансирања; буџет је основни документ економске политике Владе.

## 2. Функције буџета

Функције буџета су у суштини везане за циљеве које држава жели и планира да оствари кроз деловање буџета.

Као финансијска институција буџет је током своје историје попримио читав низ функција, и то: политичку, правну, финансијску, контролну, планску, економску и стабилизациону функцију,<sup>74</sup> од којих у модерној финансијској теорији доминирају његове три функције:

1. Економско-финансијска функција,
2. Политичка функција,
3. Правна функција.

### *Економско-финансијска функција буџета*

Најважнија функција буџета данас је свакако његова *економско-финансијска функција* у развоју привреде.

Модерни буџет је, пре свега, економски инструмент у склопу развојне политике (инструмент државног интервенционизма у привредном развоју и социјалној политици).

У савременим државама буџет све више постаје средство интервенције у приведи којом се усмеравају њени токови, постиже равнотежа производње, расподеле и потрошње, штедње и инвестиција, па чак и регулишу платно-билансни односи. Све већи део јавних расхода држава покрива јавним зајмом или чистом емисијом новца, што само увећава домет деловања буџета на економском подручју. Модерни буџет је стога, пре свега, економски инструмент у склопу развојне политике. Равнотежа прихода и расхода као један од основних начела класичних финансија, уступила је место сталном буџетском дефициту. Равнотежа буџета жртвована је равнотежи привреде, стопи раста и пуној запослености.

---

<sup>74</sup> Ристић Ж. 2012 „Фискални менаџмент и економија јавног сектора“, Етно Стил д.о.о. Београд.

Кроз фискалну политику, политику буџетског дефицита или суфицита, држава може да води антицикличну економску или стабилизациону политику, тако што у периоду депресије и незапослености води политику дефицита и подстицања тражње и потрошње, а у фази просперитета и инфлације води политику суфицита и смањења тражње односно потрошње. На тај начин политика дефицита или суфицита буџета постаје средство државне интервенције у циљу успостављања привредне равнотеже.

Кроз наплату пореза, царина, такси и других облика прихода с једне стране и јавним расходима с друге стране, држава преко буџета делује на производњу, потрошњу, инвестиције, цене, стандард, новчане токове и др.

Прерасподелом великог дела националног дохотка кроз буџет, држава може да делује у знатној мери на подстицање улагања капитала у инвестиције и на оживљавање привреде (пример јавних радова у неким земљама као САД, Француска, Италија и др.).

У савременој финансијској науци све више се поклања пажња узајамном деловању буџетске и монетарне политике, монетарно деловање буџетских расхода и прихода, посебно јавног дуга, и сл.

### **Политичка функција буџета**

Са становишта *политичке функције* „буџет је акт који доноси представничко тело.“<sup>75</sup> У политичком процесу доношења буџета највише представничко тело одобрава висину средстава (глобално и структурално), дефинише изворе средстава, утврђује приходе, одобрава њихово прикупљање, као и трошење прикупљених средстава за одређене намене. Како се буџетом у суштини политички циљеви претварају у конкретне програме расхода, он је заправо израз политичког програма владе. Помоћу буџета се парламенту представља политика владе и управе за одређено будуће раздобље.

### **Правна функција буџета**

Са становишта *правне функције* „буџет је правни акт и као такав, буџет производи одређене правне последице, одређена права и обавезе“. Правна функција буџета састоји се у обавези владе и управе да се у својим активностима придржавају садржаја буџета у погледу прихода и висине и врсте расхода који се могу извршити. За извршну власт буџет је и директива и правило којег се она мора придржавати. Ово се посебно односи на висину јавних расхода и њихову структуру коју она не може премашити, или мењати, без одобрења парламента

---

<sup>75</sup> Лончарић-Хорват, О., 1977 „Наука о финансијама и финансијско право“, Загреб.

(скупштине). Буџет за извршну власт значи и овлашћење да може убирати одговарајуће облике јавних прихода и чинити одговарајуће јавне расходе.

Правна функција буџета укључује у себи и контролну функцију, која подразумева контролу парламента (или скупштине ниже политичке организације) у вези са извршењем буџета.

### **3. Буџетски принципи или буџетска начела**

Буџетски принципи су основна правила која би требало да се примењују приликом израде, доношења и извршења буџета. Настали су као резултат сталног настојања и борбе парламента да ограничи право извршне власти како по основу увођења обавезе плаћања разних дажбина, тако и приликом утврђивања намене њиховог трошења и самог трошења јавних средстава. Дугогодишња пракса и сама финансијска теорија утицали су на промене основних буџетских начела.

У савременој теорији која се бави јавним финансијама и буџетском политиком општеприхваћени буџетски принципи се сврставају у осам основних принципа.<sup>76</sup>

#### ***Принцип јавности***

Принцип јавности, као основни политички принцип, подразумева да буџетска процедура око доношења буџета мора бити јавна. Закон о буџету, као финансијски закон којим се одобравају средства и дају друге информације о буџету, морају бити публиковани. Осим тога, извештај о извршењу буџета такође мора бити јаван као и извештај о контроли извршења буџета, односно контроли завршног рачуна буџета.

Приликом доношења буџета обично се даје приказ економског, социјалног и финансијског стања државе, затим перспективе и правци економског развоја државе.

Поштовањем овог принципа омогућава се контрола како у току извршења, тако и у процедури доношења буџета, чиме се обезбеђује далеко већи утицај широких слојева друштва на доношење и политику трошења јавних расхода.

---

<sup>76</sup> 1. Принцип јавности буџета;  
2. Принцип буџетског јединства (плурализма);  
3. Принцип потпуности буџета;  
4. Принцип буџетске равнотеже;  
5. Принцип буџетске класификације;  
6. Принцип периодичности буџета;  
7. Принцип претходног одобрења буџета;  
8. Принцип буџетске реалности (тачности).

### **Принцип буџетског јединства**

Принцип буџетског јединства подразумева правило да сви јавни приходи и расходи у буџету буду приказани у једном буџету, чиме представничко тело (парламент) добија целовит увид у стање државних финансија, на основу чега се обезбеђује утицај парламента на финансијску привреду земље. Међутим, током времена указале су се потребе за финансирањем неких јавних потреба, не само кроз буџет, него и преко других финансијских инструмената (финансијских програма, јавних фондова и др.), што је условило појаву буџетског плурализма.

Разлози за буџетски плурализам су системи специјалних буџета у савременим јавним финансијама, а објашњавају се повећаном економском активношћу државе и специфичном улогом буџета у остваривању циљева економске политике земље, који се јављају у пракси као двојни буџети (редовни и капитални буџети), анексни буџет (прилог уз буџет за подмирење потреба које нису потребе јавних органа – јавна предузећа) и аутономни буџет (доносе га органи управљања корисника средстава).

### **Принцип потпуности буџета**

Принцип буџетске потпуности подразумева да се у буџету сви приходи и расходи прикажу по бруто принципу, без пребијања износа, прикривања или смањивања, преношења и сл. Примена овог принципа је нарочито важна за ефикасну контролу извршења буџета и контролу спровођења буџетске политике.

### **Принцип буџетске равнотеже (покрића буџетских расхода)**

Принцип буџетске равнотеже подразумева поштовање правила да приходи и расходи у буџету морају бити у равнотежи, односно да се буџетски расходи морају покривати редовним изворима јавних прихода.

Буџетска равнотежа је нарушена уколико су буџетски расходи већи од буџетских прихода (тзв. буџетски дефицит), односно ако су буџетски приходи већи од буџетских расхода (тзв. буџетски суфицит). Наиме, уколико се у току извршења буџета појави мањак или вишак у буџету, онда се предузимају мере за успостављање нарушене буџетске равнотеже. Нарушена равнотежа може се успоставити на више начина. Уколико редовни приходи нису били довољни да покрију буџетске расходе, па се недостајућа средства морају прикупљати увођењем ванредних пореза, задуживањем државе путем јавних зајмова, средствима примарне емисије новца и сл., онда говоримо о дефицитарном буџетском финансирању.

Класична финансијска теорија била је против буџетског дефицита и буџетског суфицита, сматрајући принцип буџетске равнотеже „златним правилом” јавних финансија.<sup>77</sup>

Међутим, према савременој финансијској теорији, покриће буџетских расхода могуће је вршити из јавних зајмова у недостатку јавних прихода. У савременим условима јавни дуг је постао готово редован облик покрића јавних расхода.

Дакле, савремена финансијска теорија начело буџетске равнотеже замењује принципом неравнотеже и уводи буџетски дефицит као инструмент за оживљавање привреде у време економске кризе, као важеће начело активне и антицикличне буџетске политике.<sup>78</sup>

### ***Принцип буџетске класификације (спрецификације)***

Принцип буџетске класификације обезбеђује да се приходи и расходи у буџету групишу на јединствен начин и то приходи према изворима, а расходи према њиховој намени. Груписање буџетских прихода и расхода врши се применом утврђених класификационих бројева који су јединствени за све буџете, како ужих, тако и ширих политичко-територијалних јединица.

Принцип класификације буџета олакшава представничком телу (парламенту), као и најширој јавности, потпун увид у стање државних финансија, као и оцену остварења буџетске политике земље.

Дакле, примена буџетске класификације је неопходна поред осталог и да би се кроз буџет могле спроводити и остваривати његове економске, правне и политичке функције.

### ***Принцип периодичности буџета***

Као финансијски инструмент буџет је стриктно везан за одређени временски период. Буџет се обично односи за годину дана, јер је углавном везан за стварање и расподелу националног дохотка који је остварен у тој години. Најчешће се буџетска година подудара с календарском годином, мада има и случајева (САД, В. Британија и др.) где се буџетска година не подудара са календарском годином, јер почиње 1. априла или 1. јула, па траје до 31. марта, односно до 30. јуна.

У класичној теорији принцип једногодишњости буџета било је једно од основних начела, паралелно с принципом сталне једногодишње буџетске равнотеже.

Иако савремена финансијска теорија формално прихвата принцип једногодишњег буџета, због његовог политичког аспекта везаног за буџетску процедуру израде,

<sup>77</sup> Луковић, В., 2009 „Економија јавног сектора“, Београд.

<sup>78</sup> Савремени економски теоретичари: Далтон, Х., Хансен, А., Лернер, А.



доношење и контролу извршења буџета, неке позиције буџета се могу односити на дужи временски период, дакле, преносе се на неколико година. То је најчешће везано за дужину једног економског циклуса или за време потребно за одређене технолошке, инвестиционе и друге јавне интервенције и ефекте тих интервенција (вишегодишње инвестиције, вишегодишње војне набавке, стамбена изградња, итд.).

### ***Принцип претходног одобрења буџета***

Основни предуслов за трошење буџетских средстава је усвајање буџета од стране представничког тела (парламента, скупштине), које одлучује о врсти и висини државних расхода, затим о врсти и висини државних прихода за одређени временски период. На тај начин парламент добија одлучујућу улогу у утврђивању финансијске политике државе у наредном периоду, чиме се самовоља извршне власти у трошењу буџетских прихода и употреби јавних средстава своди на најмању могућу меру.

### ***Принцип буџетске реалности (тачности)***

Принцип буџетске реалности подразумева да приходи и расходи буџета буду реално утврђени како у поступку извршења буџета не би долазило до значајних одступања између буџета као плана јавних прихода и расхода, с једне стране, и остварења тог плана, с друге стране. Бројни су разлози који могу довести до одступања између планиране висине прихода које треба прикупити током године и планиране висине јавних расхода који ће се подмирити из буџета, на једној страни, као и стварно прикупљених буџетских прихода и извршених расхода из буџета, на другој страни. Да би се то одступање svelo на најмању могућу меру, потребно је добро познавање свих релевантних фактора који утичу на висину буџетских прихода и расхода, постојање јасне правне регулативе као и адекватна методологија планирања.

## **4. Буџет Републике Србије**

Буџет Републике Србије као основни финансијски, политички и правни инструмент представља део укупног буџетског система Србије.

## **Буџетски систем Републике Србије**

**Буџетски систем** Републике Србије уређен је Законом о буџетском систему, затим Законом о буџету, који се доноси за сваку буџетску годину и низом подзаконских аката, која се усвајају на основу овлашћења из наведених и других закона.

Буџетски систем Републике Србије чине буџет Републике Србије, буџети локалне власти и финансијски планови организација за обавезно социјално осигурање.

Интегритет буџетског система Републике Србије обезбеђује се:

- заједничким правним основом,
- јединственом буџетском класификацијом,
- употребом јединствене буџетске документације за израду нацрта буџета, средњорочних и финансијских планова,
- јединственим системом буџетског рачуноводства,
- јединственим критеријумима за буџетску контролу и ревизију,
- преносом статистичких извештаја и података са једног нивоа буџета на други и
- принципима на којима се заснива буџетски поступак.

Успостављени фискални оквир у коме су утврђени фискални принципи, правила и процедуре обезбеђује дугорочну одрживост фискалне политике у Србији.

Овим законом је уређено:

1. планирање, припрема, доношење и извршење:
  - буџета Републике Србије,
  - буџета локалне власти
  - финансијских планова организације за обавезно социјално осигурање (Републичког фонда за пензијско и инвалидско осигурање, Републичког фонда за здравствено осигурање, Фонда за социјално осигурање војних осигураника и Националне службе за запошљавање;
2. буџетско рачуноводство и извештавање, финансијско управљање, контрола и ревизија корисника јавних средстава и буџета Републике Србије, буџета локалне власти и финансијских планова организација за обавезно социјално осигурање;

3. надлежност и организација Управе за трезор, као органа управе у саставу Министарства финансија (у даљем тексту: Управа за трезор) и трезора локалне власти; друга питања од значаја за функционисање буџетског система.

Буџетски систем обезбеђује свеобухватне, релевантне и поуздане информације о раду Владе, „пирамидалног“ је карактера са буџетом Републике на врху.

### **Буџетски циљеви**

Буџетски циљеви су усклађени са циљевима фискалне политике, који означавају прецизне нумерички исказане циљне вредности главних фискалних агрегата које Влада настоји да оствари у буџету.

Буџетски циљеви, које буџетски систем у Републици Србији треба да оствари су:

1. укупна фискална одрживост и контрола, која подразумева спровођење политика без значајних измена у консолидованом билансу сектора државе, уз свеобухватну контролу укупних буџетских средстава, кроз успостављање ограничења на расходе и издатке који су загарантовани законом, како на укупном нивоу, тако и на нивоу корисника буџетских средстава;
2. алокацијска ефикасност која подразумева могућност успостављања приоритета унутар буџета, распоређивање средстава у складу са приоритетима Владе унутар буџета, као и могућност пребацивања средстава са старих на нове или са мање продуктивних на више продуктивне приоритете;
3. техничка или оперативна ефикасност која подразумева коришћење буџетских средстава и могућност њихове примене са што нижим трошковима.

Приоритетни буџетски циљеви у припреми и извршењу буџета су и макроекономска стабилност, ниска инфлација, економски развој, подстицање регионалног развоја и смањење финансијског ризика Републике Србије.

Буџетски систем обезбеђује свеобухватне, релевантне и поуздане информације о раду Владе.

Приликом припреме и извршења буџета морају се поштовати принципи ефикасности, економичности, ефективности, јавности, потпуности, тачности и јединствене буџетске класификације.

Одредбе Закона о буџетском систему односе се на део јавног сектора, односно на део јавне имовине пошто обухватају:

- 1) Јавна средства која су на располагању и под контролом Републике Србије, локалне власти и организација за обавезно социјално осигурање;
- 2) Кориснике јавних средстава који су директни и индиректни корисници буџетских средстава, корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање и јавна предузећа основана од стране Републике Србије, односно локалне власти, правна лица основана од стране тих јавних предузећа, правна лица над којима Република Србија, односно локална власт има директну или индиректну контролу над више од 50% капитала или више од 50% гласова у управном одбору, као и друга правна лица у којима јавна средства чине више од 50% укупних прихода,<sup>79</sup>
- 3) Кориснике буџетских средстава који су директни и индиректни корисници буџетских средстава Републике Србије, односно локалне власти;
  - Директни корисници буџетских средстава су органи и организације Републике Србије, односно органи и службе локалне власти;
  - Индиректни корисници буџетских средстава јесу: правосудни органи, буџетски фондови; месне заједнице; јавна предузећа, фондови и дирекције основани од стране локалне власти који се финансирају из јавних прихода чија је намена утврђена посебним законом; установе основане од стране Републике Србије, односно локалне власти, над којима оснивач, преко директних корисника буџетских средстава, врши законом утврђена права у погледу управљања и финансирања;
  - Корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање су организације за обавезно социјално осигурање и корисници средстава Републичког завода за здравствено осигурање (здравствене и апотекарске установе чији је оснивач Република Србија, односно локална власт);
  - Ванбуџетски фондови обухватају правна лица основана законом која се финансирају из специфичних пореза, наменских доприноса и непореских прихода.

Приликом припреме и извршења буџета морају се поштовати принципи ефикасности, економичности, ефективности, јавности, потпуности, тачности и јединствене буџетске класификације.

---

<sup>79</sup> Министар посебним актом утврђује списак директних и индиректних корисника средстава буџета Републике Србије, односно буџета локалне власти, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање, као и других корисника јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора (у даљем тексту: корисници јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора.

## **Обим буџета**

Буџетски приходи и примања који припадају Републици Србији, односно локалној власти, распоређују се и исказују по изворима у буџету, а Буџетски расходи и издаци Републике Србије, односно локалне власти одређују се по појединачној намени у буџету.

Приходи и примања се исказују у укупно оствареним износима, а расходи и издаци у укупно извршеним износима. Уколико се поједини приходи и примања, расходи и издаци, као и буџет локалне власти утврђују релативно, као проценат буџета Републике Србије, њихов износ, односно висина, утврдиће се примењујући као основицу приходе и примања од продаје нефинансијске имовине, ако није друкчије дефинисано законом.

Изузетно, у случају да виши ниво власти својим актом определи нижем нивоу власти наменска средства за надокнаду штета услед елементарних непогода, локални орган управе надлежан за финансије на основу тог акта отвара одговарајуће апропријације за извршавање издатака по том основу. Изузетно, у случају да један ниво власти својим актом определи другом нивоу власти наменска трансферна средства, као и у случају уговарања донације, чији износи нису могли бити познати у поступку доношења буџета, орган управе надлежан за финансије на основу тог акта отвара одговарајуће апропријације за извршавање расхода и издатака по том основу.

У случају да корисник буџетских средстава оствари наменски и сопствени приход у већем износу од планираног, орган управе надлежан за финансије по захтеву тог корисника може да увећа одобрене апропријације за извршавање расхода и издатака из тих прихода.

Буџетски приходи и примања морају бити у равнотежи са буџетским расходима и издацима.

У току године Влада, односно надлежни извршни орган локалне власти, може располагати средствима која су у буџету остварена до истека текуће године, осим у случају суфинансирања пројеката од стране Европске уније, а по основу одговарајућег финансијског споразума између Владе Републике Србије и Европске уније, неутрошена средства се преносе у наредну годину.

Корисник буџетских средстава може стварати обавезе и користити буџетску апропријацију до износа утврђеног за поједину намену у буџету, односно до износа апропријације утврђене у оквиру програма.

*Апропријација* је дато овлашћење Влади, односно надлежном извршном органу локалне власти од стране Народне скупштине, односно скупштине локалне

власти, Законом о буџету Републике Србије, односно одлуком о буџету локалне власти, за трошење јавних средстава до одређеног износа и за одређене намене за буџетску годину, односно износ средстава утврђен у финансијском плану организације за обавезно социјално осигурање за одређене намене. Постоји стална апропријација и апропријације за индиректне кориснике буџетских средстава

- стална апропријација је апропријација у буџету којом се обавезно утврђују средства на име отплате дуга и датих гаранција;
- апропријације за индиректне кориснике буџетских средстава се исказују збирно по врстама индиректних корисника и наменама средстава у оквиру раздела директног корисника који је, у буџетском смислу, одговоран за те индиректне кориснике буџетских средстава.

## **5. Консолидовани рачун трезора и главна књига трезора**

*Консолидовани рачун трезора Републике Србије* је обједињени рачун динарских и девизних средстава корисника средстава буџета Републике Србије, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и других корисника јавних средстава који су укључени у консолидовани рачун трезора Републике Србије, а који се отвара Републици Србији и води у Управи за трезор.

*Консолидовани рачун трезора локалне власти* је обједињени рачун динарских и девизних средстава припадајућих корисника средстава буџета локалне власти и других корисника јавних средстава који су укључени у консолидовани рачун трезора локалне власти, а који се отвара локалној власти и води у Управи за трезор.

Консолидовани рачуни трезора Републике Србије и консолидовани рачуни локалне власти чине *систем консолидованог рачуна трезора* који се води у Народној банци Србије.

У оквиру консолидованог рачуна трезора и консолидованих рачуна локалне власти отварају се подрачуни динарских и девизних средстава корисника јавних средстава који су укључени у консолидовани рачун трезора Републике Србије, односно у консолидовани рачун трезора локалне власти.

Корисницима јавних средстава који нису укључени у систем консолидованог рачуна трезора, а којима се врши пренос средстава из буџета, отвара се посебан наменски рачун у Управи за трезор за та средства, који је укључен у консолидовани рачун трезора, односно у консолидовани рачун трезора локалне власти.

*Подрачун* је евиденциони рачун корисника буџетских средстава и корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање, односно трансакциони рачун других корисника јавних средстава, који се отвара у оквиру припадајућег консолидованог рачуна трезора, а води се у Управи за трезор;

Изузетно, корисници јавних средстава који су укључени у консолидовани рачун трезора Републике Србије, односно у консолидовани рачун трезора локалне власти, могу имати девизне рачуне у Народној банци Србије, ако је то посебним законом или међународним уговором уређено, или код овлашћене банке, по одобрењу министра.

Народна банка Србије обезбеђује податке о стању страних средстава плаћања на рачунима корисника јавних средстава који се воде код ње и доставља их Министарству финансија месечно, односно по захтеву корисника или Министарства.

Новчана средства буџета Републике Србије, директних и индиректних корисника средстава тог буџета, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање, као и других корисника јавних средстава који су укључени у консолидовани рачун трезора Републике Србије, воде се и депонују на консолидованом рачуну трезора Републике Србије.

Новчана средства буџета локалне власти, директних и индиректних корисника средстава тог буџета, као и других корисника јавних средстава који су укључени у консолидовани рачун трезора локалне власти, воде се и депонују на консолидованом рачуну трезора локалне власти.

Начин коришћења средстава са подрачуна у оквиру КРТ-а, односно других рачуна, извештавање о коришћењу тих средстава, као и пласирања слободних новчаних средстава, ближе уређује министар финансија.<sup>80</sup>

#### *Инвестирање средстава*

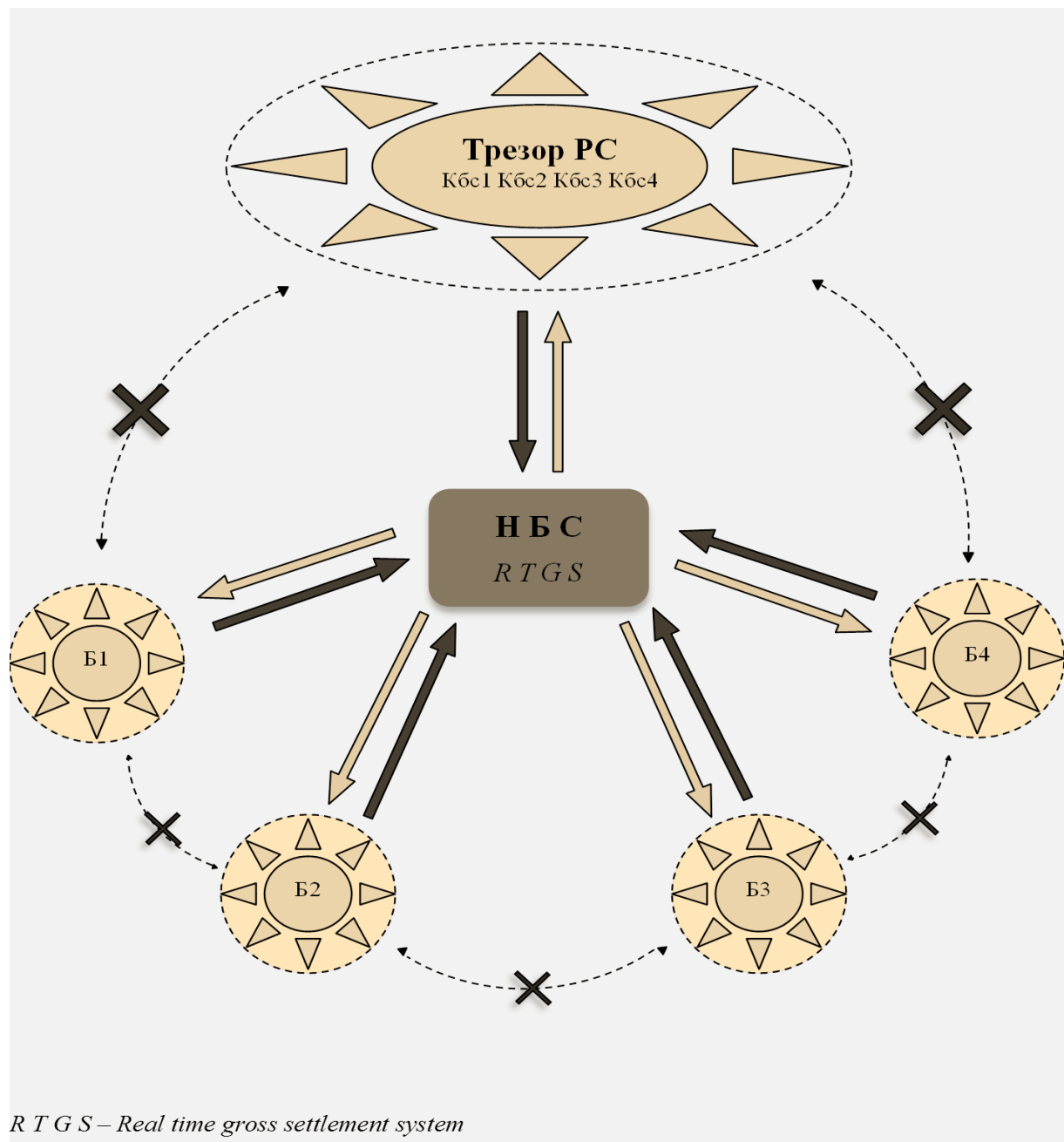
Новчана средства на консолидованом рачуну трезора Републике Србије и новчана средства на консолидованом рачуну трезора локалне власти могу се инвестирати по посебним прописаним условима, а приходи од инвестирања уплаћују се на одговарајући консолидовани рачун трезора.

*У наставку се даје шематски приказ укључивања Консолидованог рачуна трезора у систем платног промета Републике Србије, који се обједињује преко Народне банке Србије.*

<sup>80</sup> Правилник о систему извршења буџета Републике Србије („Службени гласник РС”, бр. 83/2010, 53/2012) 2) Правилник о условима и начину за отварање и укидање подрачуна консолидованог рачуна трезора код Управе за трезор 3) Правилник о плану рачуна консолидованог рачуна трезора („Службени гласник РС”, бр. 42/2010).

Слика бр. 6

**Шематски приказ укључивања Консолидованог рачуна трезора у платни промет Републике Србије**



Претходна слика гаје графички приказ система платног промета у Републици Србији, у коме се обрачун плаћања између учесника у платном промету обавља преко Народне банке Србије, која је одговорна за платни систем земље.



Народна банка Србије је оператор три платна система у Србији и то:

- RTGS система,<sup>81</sup>
- Клиринг система<sup>82</sup> и
- Система међубанкарског и међународног клиринга плаћања у девизама.

Консолидовани рачун трезора Републике Србије – банка Републике Србије, у оквиру које се извршава буџет Републике Србије и буџети локалне власти, као и финансијски планови организација за обавезно социјално осигурање, заједно са директним и индиректним корисницима буџетских средстава укључује се у платни промет преко рачуна Народне банке Србије. Сва плаћања између корисника буџетских средстава и њихових индиректних корисника који су укључени у Консолидовани рачун трезора обављају се у оквиру платног промета Консолидованог рачуна трезора. Уколико се плаћања врше у корист рачуна комитената других учесника у платном промету (других банака) обрачун се врши преко Народне банке Србије, а преко рачуна Систем консолидованог рачуна трезора Републике Србије.

### **Главна књига трезора**

Главну књигу трезора републике Србије води Министарство финансија – Управа за трезор, а главну књигу трезора локалне власти води локални орган управе надлежан за финансије.

Трансакције и пословни догађаји, укључујући приходе и расходе, као и стање и промене на имовини, обавезама и капиталу, евидентирају се у главној књизи трезора у складу са контним планом и у складу са буџетском класификацијом.

У главној књизи трезора Републике Србије, односно трезора локалне власти, води се посебна евиденција за сваког директног и индиректног корисника буџетских средстава. За организације за обавезно социјално осигурање води се посебна евиденција.

Министар ближе уређује начин евидентирања и садржину главне књиге и пословних књига трезора Републике Србије, односно трезора локалне власти.

---

<sup>81</sup> RTGS систем-обрачун у реалном времену по бруто принципу подразумева пријем и извршавање појединачних налога за плаћање банака на износе веће од 250.000 динара („велика плаћања“) у најкраћем могућем времену од момента њиховог пријема до висине покрића на рачуну.

<sup>82</sup> Под клирингом (нето обрачун), подразумева се пријем појединачних налога за плаћање, или група налога за плаћање, уз које се доставља спецификација појединачних налога, ради обрачуна мултилатералних нето износа на обрачунским рачунима. Након тога, за сваког учесника у клирингу утврђује се нето позиција, чије се поравнање врши преко његовог жиро рачуна.

## 6. Доношење буџета и његово објављивање

Народна скупштина доноси закон о буџету Републике Србије, а скупштина локалне власти доноси одлуку о буџету локалне власти.

Финансијски план организације за обавезно социјално осигурање доноси надлежни орган организације за обавезно социјално осигурање, у складу са законом и другим прописом, а Народна скупштина доноси одлуке о давању сагласности на финансијске планове организација за обавезно социјално осигурање.

Влада доставља Народној скупштини:

1. Фискалну стратегију;
2. предлог закона о буџету Републике Србије;
3. предлоге одлука о давању сагласности на финансијске планове организација за обавезно социјално осигурање и њихове финансијске планове.

Надлежни извршни орган локалне власти доставља скупштини локалне власти предлог одлуке о буџету.

Закон о буџету Републике Србије, ревидирана Фискална стратегија, одлуке о давању сагласности на финансијске планове организација за обавезно социјално осигурање и финансијски планови организација за обавезно социјално осигурање објављују се у „Службеном гласнику Републике Србије”, а одлуке о буџетима локалне власти објављују се у службеним гласилима локалне власти.

### **Ограничења код доношења буџета**

Приликом разматрања и усвајања предлога буџета, који је доставила Влада, Народна скупштина, односно скупштина локалне власти, може предлагати измене само у оквиру максимума укупног фискалног дефицита утврђеног у предлогу буџета Владе, односно надлежног извршног органа локалне власти, а суфицит утврђен у предлогу буџета не може се користити за повећање расхода и издатака предложених буџетом.

Такође, предлог Народне скупштине, односно скупштине локалне власти за смањење прихода, мора да садржи мере за увећање других прихода или умањење расхода и издатака за исти износ, а предлог за увећање расхода и издатака мора да садржи мере за увећање прихода или умањење других расхода и издатака за исти износ.

### **Буџетска класификација и стандардни класификациони оквир**

Буџет се припрема и извршава на основу система јединствене буџетске класификације. Јединствена буџетска класификација се користи у сврхе јединствене припреме буџета и финансијских планова, финансијског извештавања и вођења свих евиденција у извршењу буџета и финансијских планова код корисника средстава.

Буџетска класификација и стандардни класификациони оквир дефинисан је Правилником о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем<sup>83</sup>

Буџетска класификација обухвата програмску класификацију, организациону класификацију, функционалну класификацију, економску класификацију прихода и примања, економску класификацију расхода и издатака и класификацију према изворима финансирања (рачуноводственим фондовима).

*Стандардни класификациони оквир* за буџетски систем чине програмска класификација, организациона класификација, функционална класификација и класификација према рачуноводственим фондовима.

*Економску класификацију* чине класе прихода и примања, односно расхода и издатака, у оквиру Контног плана и то:

- Економска класификација прихода и примања исказује приходе и примања на основу прописа или уговора који одређују изворе прихода, односно примања.
- Економска класификација расхода и издатака исказује појединачна добра и услуге и извршена трансферна плаћања.

Стандардни класификациони оквир и Контни план имају циљ да обезбеде основу за организацију и евидентирање свих финансијских трансакција код корисника буџетских средстава и корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања (корисници средстава).

*Програмска класификација* приказује примања и издатке према задацима и активностима корисника буџетских средстава који се спроводе у циљу ефикасног управљања средствима по предложеним програмима, а који доприносе остварењу стратешких циљева у складу са економском политиком земље:

---

<sup>83</sup> „Службени гласник РС”, бр. 10/11

- Стратешке области су оне области у оквиру којих корисник буџетских средстава пружа услуге и обавља активности средствима распоређеним у његовом финансијском плану.
- Главни програм је општи програм који је део стратешке области и спроводи се преко једног или више програма који су у надлежности једног или више корисника буџетских средстава.
- Програм је део главног програма и у надлежности је само једног корисника буџетских средстава, има јасно одређене специфичне циљеве и показатеље успешности и делотворности који доприносе остварењу општих циљева главног програма.

*Организациона класификација* исказује издатке по корисницима средстава са расподелом апропријација између корисника и организована је по хијерархији, у складу са буџетом Републике, буџетима локалних власти, као и финансијским плановима организација обавезног социјалног осигурања.

*Функционална класификација* исказује издатке по функционалној намени за одређену област и независна је од организације која ту функцију спроводи. Корисник средстава може обављати активности у оквиру једне или више функција, а више корисника средстава могу имати исту функционалну класификацију.

## **7. Припрема и доношење буџета и финансијских планова**

Поступак припреме и доношења буџета и финансијских планова организација за обавезно социјално осигурање извршава се према прописаном буџетском календару. Буџетски календар је посебно прописан за ниво Републике Србије, а посебно за локалне власти.

### ***Поступак планирања буџета***

Планирање буџета за наредну буџетску годину започиње на почетку календарске године (у марту) за наредну фискалну годину тако што буџетски корисници утврђују средњорочне приоритете јавних инвестиција у оквиру предлога за приоритетне области финансирања за буџетску и наредне две фискалне године а на основу инструкција примљених од министра финансија. Средњорочни приоритети јавних инвестиција укључују се у Фискалну стратегију.

Након разматрања предлога приоритетних области финансирања за буџетску и наредне две фискалне године, министар финансија у сарадњи са министарствима и институцијама надлежним за економску политику и привредни систем доставља Влади на претходно разматрање *Фискалну стратегију*, која садржи предлоге

економске и фискалне политике са пројекцијама за буџетску и наредне две фискалне године.

На основу примљене сагласности Владе, министар финансија припрема нацрт Фискалне стратегије која садржи конкретне одлуке о приоритетним областима финансирања, које обухватају и средњорочне приоритете јавних инвестиција.

Припремљени нацрт Фискалне стратегије министар финансија доставља Фискалном савету на мишљење, који након разматрања даје мишљење министру финансија.

По прибављеном мишљењу Фискалног савета, министар финансија саставља предлог Фискалне стратегије и исти доставља Влади на усвајање. Уколико било која препорука Фискалног савета није ушла у Фискалну стратегију, то се обавезно констатује и наводе се разлози за такву одлуку, а достављено мишљење Фискалног савета у целини се прилаже уз Фискалну стратегију.

Влада усвојену Фискалну стратегију доставља Народној скупштини на разматрање. На основу достављених препорука Народне скупштине, Влада може на предлог министра да исту измени и допуни и састави ревидирану Фискалну стратегију, коју доставља Народној скупштини пре упућивања предлога буџета за наредну годину.

Након примљених препорука и коментара Народне скупштине у вези са предлогом Фискалне стратегије, министар саставља Упутство за припрему буџета Републике Србије и исто доставља директним корисницима буџета Републике Србије.

Министар финансија такође доставља упутство за припрему одлуке о буџету локалној власти и припрему финансијских планова Организацијама за обавезно социјално осигурање, којима такође доставља и Фискалну стратегију.

Уколико након усвајања фискалне стратегије дође до промене макроекономског оквира, на основу којег је предложена Фискална стратегија, Министар доставља Влади предлог ревидиране Фискалне стратегије, са информацијама о финансијским и другим ефектима нових политика, узимајући у обзир промене макроекономског оквира. Након усвајања Влада доставља ревидирану Фискалну стратегију Народној скупштини.

На основу примљеног упутства за припрему нацрта буџета Републике Србије директни корисници средстава буџета Републике Србије и организације за обавезно социјално осигурање достављају Министарству финансија предлог финансијског плана за наредну буџетску годину и предлог средњорочног финансијског плана.

Након разматрања достављених предлога финансијских планова корисника буџетских средстава, које укључује и одрђене консултације и преговарање, министар доставља Влади нацрт закона о буџету Републике Србије, нацрте одлука о давању сагласности на финансијске планове организација за обавезно социјално осигурање и њихове финансијске планове.

Влада усваја предлог закона о буџету Републике Србије и доставља га Народној скупштини, заједно са предлозима одлука о давању сагласности на финансијске планове организација за обавезно социјално осигурање и њихове финансијске планове.

Народна скупштина доноси закон о буџету Републике Србије и одлуке о сагласности на финансијске планове организација за обавезно социјално осигурање до краја календарске године за наредну буџетску годину.

У наставку се даје прописани Буџетски календар за припрему и доношење буџета и финансијских планова организација за обавезно социјално осигурање.

### ***Припрема буџета – структура буџета и финансијских планова***

Буџет се припрема и извршава на основу система јединствене буџетске класификације, која обухвата економску класификацију прихода и примања, економску класификацију расхода и издатака, организациону класификацију, функционалну класификацију, програмску класификацију и класификацију према изворима финансирања, а која се примењује и на иностране и домаће изворе финансирања, као и на отплату иностраног и домаћег дуга.

Буџетску класификацију ближе уређује министар финансија, подзаконским актом, а обавезни су да примењују у припреми и извршавању буџета Република Србија и локална власт, корисници буџетских средстава и корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање у припремању финансијских планова.<sup>84</sup>

Буџет Републике Србије се доноси у форми закона којим се уређују приходи и примања, расходи и издаци буџета Републике Србије за сваку буџетску годину, његово извршавање, обим задуживања за потребе финансирања дефицита и конкретних пројеката и давање гаранција, управљање јавним дугом, коришћење донација, пројектних зајмова, коришћење сопствених прихода, права и обавезе корисника буџетских средстава.

---

<sup>84</sup> Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем („Службени гласник РС”, бр. 10/11).

Буџет је свеобухватан план прихода и примања и план расхода и издатака, организован у два одвојена рачуна: а) рачун прихода и примања остварених по основу продаје нефинансијске имовине и расхода и издатака за набавку нефинансијске имовине и б) рачун финансирања.

Буџет Републике Србија је основни документ економске политике Владе.

Буџет се састоји из два основна дела и то:

1. Општи део буџета
2. Посебан део буџета

Општи део буџета обухвата:

- 1) рачун прихода и расхода и нето набавку нефинансијске имовине, буџетски суфицит, односно дефицит;
- 2) укупни фискални суфицит, односно укупни фискални дефицит;
- 3) рачун финансирања, односно предлог за коришћење суфицита, а у случају дефицита – изворе за његово финансирање исказане и квантификоване појединачно по врстама извора;
- 4) преглед очекиваних средстава из финансијске помоћи Европске уније;
- 5) процену неопходних финансијских средстава за финансирање учешћа Републике Србије у спровођењу финансијске помоћи Европске уније;
- 6) процену укупног новог задужења, односно раздужења Републике Србије у току буџетске године;
- 7) процену укупног износа нових гаранција Републике Србије током буџетске године;
- 8) преглед планираних капиталних издатака буџетских корисника за текућу и наредне две буџетске године;
- 9) сталну, текућу и буџетску резерву за подршку децентрализованом управљању финансијском помоћи Европске уније.

Посебни део буџета садржи финансијске планове директних корисника буџетских средстава, према принципу поделе власти на законодавну, извршну и судску.

Расходи и издаци директних корисника буџетских средстава у посебном делу буџета структурирани су у складу са економском, функционалном и класификацијом према изворима финансирања, у складу са одредбама Правилника о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем.

Посебни део буџета може такође бити исказан и по програмској класификацији којом се приказују циљеви, очекивани резултати, активности и средства потребна за остваривање наведених циљева.

Финансијски план организације за обавезно социјално осигурање састоји се од општег и посебног дела, утврђен на начин који прописује министар.

Законом о буџету Републике Србије, односно одлуком о буџету локалне власти, утврђује се износ укупног фискалног суфицита и начин његовог распоређивања.

Износ укупног фискалног дефицита и начин његовог финансирања утврђује се Законом о буџету Републике Србије, односно одлуком о буџету локалне власти.

Фискалном стратегијом, која садржи економску и фискалну политику Владе са пројекцијама за конкретну буџетску годину и наредне две фискалне године утврђује се консолидовани буџет опште државе и укупни фискални суфицит, односно укупни фискални дефицит опште државе.

#### *Утврђивање суфицита и дефицита*

Законом о буџету Републике Србије, односно одлуком о буџету локалне власти, обавезно се утврђује износ укупног и фискалног суфицита, односно износ укупног и фискалног дефицита.

У случају планираног укупног и фискалног суфицита Законом о буџету Републике Србије, односно одлуком о буџету локалне власти, прописује се и начин његовог распоређивања.

Међутим, у случају планираног укупног и фискалног дефицита истим актима уређује се и начин његовог финансирања, односно начин његовог покрића.

## **8. Фискално управљање у Републици Србији**

За спровођење фискалне политике и управљање јавном имовином, јавним приходима и примањима, јавним расходима и издацима у складу са прописаним принципима, правилима и процедурама одговорна је Влада, односно извршни орган локалне власти.

### ***Принципи фискалног управљања***

Фискални принципи означавају принципе који се примењују у поступку одговорног фискалног управљања.

Принципи фискалног управљања се деле на опште и посебне принципе одговорног фискалног управљања.



*Општи принципи фискалног управљања су:*

1. *принцип полагања* рачуна подразумева да је Влада, односно извршни орган локалне власти, одговоран Народној скупштини, односно скупштини локалне власти за извршавање својих надлежности у вези са управљањем фискалном политиком;
2. *принцип правичности* подразумева да се управљање фискалном политиком спроводи тако што ће се у обзир узети њен утицај на благостање садашњих и будућих генерација;
3. *принцип одговорности* подразумева да се управљање јавном имовином и обавезама, природним ресурсима и фискалним ризицима, спроводи на начин који учвршћује фискалну одрживост;
4. *принцип стабилности* подразумева да се фискална политика спроводи на начин који не изазива нагле промене у кретањима макроекономских и фискалних индикатора;
5. *принцип транспарентности* подразумева да су јасно утврђени и дефинисани задаци и одговорности различитих државних органа, односно органа локалне власти и функционера у вези са управљањем фискалном политиком; да су обезбеђене ажурне финансијске и нефинансијске информације које се односе на управљање фискалном политиком, да су доступне како би се омогућила делотворна јавна провера вођења фискалне политике и стања јавних финансија; да они који су одговорни за објављивање таквих информација те информације не ускраћују, осим ако би њихово објављивање нанело значајну штету националној безбедности, одбрани или међународним односима Републике Србије.

*Посебни принципи фискалног управљања су:*

1. одрживост дуга државе;
2. уредно сервисирање дуга;
3. предвидљивост нивоа пореских стопа и пореских основица за наредне године;
4. одговорно управљање фискалним ризицима;
5. управљање јавном имовином и обавезама, природним ресурсима, на начин који неће оптерећивати будуће генерације;
6. подстицање привредног раста.

## **Фискална стратегија**

Фискална стратегија је документ који Влада подноси Народној скупштини сваке године за наредну фискалну годину, којом се утврђују следећи циљеви:

1. краткорочни и средњорочни циљеви фискалне политике Владе за период од три узастопне фискалне године, почев од фискалне године за коју се Фискална стратегија подноси;
2. образложење усклађености наведених средњорочних циљева са прописаним фискалним принципима и правилима;
3. процена утицаја фискалне политике на међугенерациску расподелу дохотка, као и процена одрживости фискалне политике.

### *Садржај фискалне стратегије*

Фискална стратегија садржи следеће прописане податке:

- 1) средњорочне пројекције макроекономских агрегата и индикатора;
- 2) средњорочне пројекције фискалних агрегата и индикатора;
- 3) циљеве и смернице економске и фискалне политике Владе за средњорочни период за који се доноси Фискална стратегија;
- 4) извештај о пореској политици укључујући и извештај о пореским расходима;
- 5) консолидовани буџет општег нивоа државе, као и консолидоване буџете централног и локалног нивоа државе;
- 6) преглед приоритетних области финансирања, које укључују и средњорочне приоритете јавних инвестиција;
- 7) средњорочни оквир расхода буџета Републике Србије, укључујући и укупне расходе по корисницима буџетских средстава за наредну буџетску годину и две наредне буџетске године;
- 8) преглед и анализу фискалних импликација економских политика и структурних реформи;
- 9) процену и квантификацију фискалних ризика и потенцијалних обавеза;
- 10) стратегију за управљање дугом државе у периоду за који се доноси Фискална стратегија.

Уз Фискалну стратегију прилаже се изјава о одговорности коју потписује министар финансија.

Обавезни додатак уз Фискалну стратегију је:

- мишљење Фискалног савета о нацрту Фискалне стратегије;
- мишљење Народне банке Србије о нацрту Фискалне стратегије;

- извештај о напретку оствареном у спровођењу фискалне политике дефинисане у Фискалној стратегији која је усвојена у претходној фискалној години.

*Извештај о оствареном напретку* обавезно садржи следеће информације:

- 1) ажурирану процену средњорочних макроекономских и фискалних трендова и пројекција садржаних у Фискалној стратегији на који се односи Извештај о оствареном напретку;
- 2) део који садржи процену напретка оствареног у односу на утврђену фискалну политику и индикаторе утврђене у Фискалној стратегији на који се односи Извештај о оствареном напретку;
- 3) део који садржи оцену о томе у којој мери је Влада током претходне фискалне године водила фискалну политику у складу са принципима и правилима одговорног фискалног управљања, утврђених у овом закону и друге информације.

### **Фискална правила**

Фискална правила могу бити општа и посебна, а односе се на општи ниво државе.

*Општим фискалним правилима* одређује се циљни средњорочни фискални дефицит, као и максимални однос дуга према БДП са циљем да се обезбеди дугорочна одрживост фискалне политике у Републици Србији.

*Посебна фискална правила* одређују кретање плата и пензија, као и начин обухвата јавних инвестиција при рачунању фискалног дефицита и јавних расхода и издатака у периоду од 2011. до 2015. године.

*Општа фискална правила* су:

1. циљни годишњи фискални дефицит износиће у средњем року 1% БДП<sup>85</sup>;
2. дуг општег нивоа државе, не укључујући обавезе по основу реституције, неће бити већи од 45% БДП.

Изузетно, фискални дефицит ће бити мањи од циљног или ће се остваривати фискални суфицит у годинама када је стопа раста БДП већа од потенцијалне, док ће се у годинама када је стопа раста мања од потенцијалне, остваривати фискални дефицит који је већи од циљног дефицита.

Да би се обезбедило да стварни фискални дефицит у средњем року буде једнак циљном, а да се истовремено омогући реализација антицикличне фискалне

<sup>85</sup> Потенцијална стопа раста БДП је највећа стопа раста која може бити достигнута у одређеном периоду, без повећања стопе инфлације.

политике, за одређивање горње границе фискалног дефицита у години  $t$  примењује се следећа формула:

$$d_t = d_{t-1} - a(d_{t-1} - d^*) - b(r_t - r^*)$$

$d_t$  = дефицити у годинама  $t$  (изражен у процентима од БДП)

$d_{t-1}$  = дефицити у годинама  $t-1$  (изражен у процентима од БДП)

$d^*$  = циљни фискални дефицит који је одређен на нивоу од 1% БДП у години  $t$

$r^*$  = потенцијална средњорочна реална стопа раста БДП (у процентима).

$a$  = коефицијент прилагођавања показује брзину којом се стварни дефицит приближава циљном дефициту

$b$  = показује колико фискални дефицит у години  $t$  одступа од циљног дефицита услед одступања стопе раста БДП у години  $t$  од потенцијалне стопе раста БДП.

У периоду од 2011. до 2013. године нумеричка вредност коефицијената је одређена на нивоу:

$$a=0,3$$

$$b=0,4$$

$$r^*=4\% \text{ – потенцијална стопа раста БДП}$$

Законом је предвиђено да почев од 2014. године нумеричку вредност коефицијената  $a$  и  $b$ , као и потенцијалну стопу раста БДП, одређује Фискални савет и она ће важити у периоду који не може бити краћи од три године.

Дуг општег нивоа државе обухвата директни дуг општег нивоа државе и издате гаранције општег нивоа државе (индиректни дуг), према домаћим и страним повериоцима, при чему, уколико дуг општег нивоа државе, без дуга по основу реституције<sup>86</sup>, пређе 45% БДП, Влада је дужна да Народној скупштини, заједно са буџетом за наредну годину, поднесе и програм за смањење дуга у односу на БДП<sup>87</sup>, на који Фискални савет подноси Народној скупштини образложено мишљење.

Ако се анализирају подаци односа између оствареног дефицита буџета и бруто домаћег производа за земље еврозоне може се закључити да у већини земаља учешће укупног буџетског дефицита у бруто друштвеном производу тих земаља расте.

<sup>86</sup> Влада је обавезна да предлог закона којим се уређује питање реституције усклади са принципима фискалне одговорности.

<sup>87</sup> Према фискалној стратегији за период 2012–2015. године дуг општег нивоа државе ће бити сведен на законом предвиђени ниво од 45% БДП тек 2020. године. За 2012. годину планирано је учешће јавног дуга општег нивоа у БДП од 65,1%, и даље је планирано његово повећање све до 2013. године до нивоа од 65,2% БДП, након чега се планира постепено смањење учешћа јавног дуга опште државе у БДП све до 2020. године, за коју је планиран законом предвиђено учешће у БДП од 45%.

Табела бр. 4

 Упоредни преглед кретања буџетског дефицита/суфицита  
у односу на БДП у земаљама Европе

у % БДП-а

Земља / година	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.
Белгија	0,4	-0,1	-0,1	-0,1	-2,5	0,4	-0,1	-1	-5,6	-3,8	-3,7	-3,9
Бугарска	1,1	-1,2	-0,4	1,9	1	1,9	1,2	1,7	-4,3	-3,1	-2	-0,8
Чешка	-5,6	-6,5	-6,7	-2,8	-3,2	-2,4	-0,7	-2,2	-5,8	-4,8	-3,3	-4,4
Данска	1,5	0,4	0,1	2,1	5,2	5,2	4,8	3,2	-2,7	-2,5	-1,8	-4
Немачка	-3,1	-3,8	-4,2	-3,8	-3,3	-1,6	0,2	-0,1	-3,1	-4,1	-0,8	0,2
Естонија	-0,1	0,3	1,7	1,6	1,6	2,5	2,4	-2,9	-2	0,2	1,2	-0,3
Ирска	0,9	-0,4	0,4	1,4	1,7	2,9	0,1	-7,4	-13,9	-30,8	-13,4	-7,6
Грчка	-4,5	-4,8	-5,6	-7,5	-5,2	-5,7	-6,5	-9,8	-15,6	-10,7	-9,5	-10
Шпанија	-0,5	-0,2	-0,3	-0,1	1,3	2,4	1,9	-4,5	-11,2	-9,7	-9,4	-10,6
Француска	-1,5	-3,1	-4,1	-3,6	-2,9	-2,3	-2,7	-3,3	-7,5	-7,1	-5,3	-4,8
Хрватска	:	-4,1	-4,5	-4,3	-4	-3	-2,5	-1,4	-4,1	:	:	:
Италија	-3,1	-3,1	-3,6	-3,5	-4,4	-3,4	-1,6	-2,7	-5,5	-4,5	-3,8	-3
Кипар	-2,2	-4,4	-6,6	-4,1	-2,4	-1,2	3,5	0,9	-6,1	-5,3	-6,3	-6,3
Летонија	-2	-2,3	-1,6	-1	-0,4	-0,5	-0,4	-4,2	-9,8	-8,1	-3,6	-1,2
Литванија	-3,5	-1,9	-1,3	-1,5	-0,5	-0,4	-1	-3,3	-9,4	-7,2	-5,5	-3,2
Луксембург	6,1	2,1	0,5	-1,1	0	1,4	3,7	3,2	-0,8	-0,9	-0,2	-0,8
Мађарска	-4,1	-9	-7,3	-6,5	-7,9	-9,4	-5,1	-3,7	-4,6	-4,3	4,3	-1,9
Малта	-6,3	-5,7	-9	-4,6	-2,9	-2,7	-2,3	-4,6	-3,7	-3,6	-2,8	-3,3
Холандија	-0,2	-2,1	-3,1	-1,7	-0,3	0,5	0,2	0,5	-5,6	-5,1	-4,5	-4,1
Аустрија	0	-0,7	-1,5	-4,4	-1,7	-1,5	-0,9	-0,9	-4,1	-4,5	-2,5	-2,5
Пољска	-5,3	-5	-6,2	-5,4	-4,1	-3,6	-1,9	-3,7	-7,4	-7,9	-5	-3,9
Португалија	-4,8	-3,4	-3,7	-4	-6,5	-4,6	-3,1	-3,6	-10,2	-9,8	-4,4	-6,4
Румунија	-3,5	-2	-1,5	-1,2	-1,2	-2,2	-2,9	-5,7	-9	-6,8	-5,6	-2,9
Словенија	-4	-2,4	-2,7	-2,3	-1,5	-1,4	0	-1,9	-6,2	-5,9	-6,4	-4
Словачка	-6,5	-8,2	-2,8	-2,4	-2,8	-3,2	-1,8	-2,1	-8	-7,7	-5,1	-4,3
Финска	5,1	4,2	2,6	2,5	2,9	4,2	5,3	4,4	-2,5	-2,5	-0,8	-1,9
Шведска	1,5	-1,3	-1	0,6	2,2	2,3	3,6	2,2	-0,7	0,3	0,2	-0,5
Велика Британија	0,5	-2,1	-3,4	-3,5	-3,4	-2,7	-2,8	-5,1	-11,5	-10,2	-7,8	-6,3
Исланд	:	:	:	:	4,9	6,3	5,4	-13,5	-9,9	-10,1	-5,6	-3,4
Норвешка	13,5	9,3	7,3	11,1	15,1	18,5	17,5	18,8	10,5	11,1	13,4	13,9
Турска	-23,9	-10,2	-9	-4,4	-1,2	0,8	-1,5	-2,8	-7	-2,6	:	:
<b>Еврозона (17 зем)</b>	<b>-1,9</b>	<b>-2,6</b>	<b>-3,1</b>	<b>-2,9</b>	<b>-2,5</b>	<b>-1,3</b>	<b>-0,7</b>	<b>-2,1</b>	<b>-6,4</b>	<b>-6,2</b>	<b>-4,2</b>	<b>-3,7</b>
<b>ЕУ (27 земаља)</b>	<b>-1,5</b>	<b>-2,6</b>	<b>-3,2</b>	<b>-2,9</b>	<b>-2,5</b>	<b>-1,5</b>	<b>-0,9</b>	<b>-2,4</b>	<b>-6,9</b>	<b>-6,5</b>	<b>-4,4</b>	<b>-4</b>
<i>Напомена: извор - EUROSTAT</i>												
<b>Република Србија</b>	<b>:</b>	<b>:</b>	<b>-3,81</b>	<b>-1,62</b>	<b>1,15</b>	<b>-1,46</b>	<b>-1,95</b>	<b>-2,65</b>	<b>-4,46</b>	<b>-4,74</b>	<b>-4,94</b>	<b>-6,42</b>

Напомена: 1) За податке о буџетском дефициту коришћени су подаци о консолидованом билансу државе у периоду 2005 - 2013. године, Министарства финансија: Билтен јавних финансија, за април 2013. године; 2) За податке о БДП-у коришћени су званични јавно објављени подаци Републичког завода за статистику о оствареном Бруто домаћем производу Републике Србије у периоду 1997–2012, ажурирани: 23.07.2013. године.

Осим тога у већини савремених држава, појава и раст фискалног дефицита по правилу непосредно утиче на раст јавног дуга. Подаци такође показују да ниво задужености у земљама еврозоне расте, односно учешће јавног дуга у бруто друштвеном производу је у порасту. То је нарочито изражено у Грчкој, Португалији и Италији, код којих је учешће јавног дуга у бруто друштвеном производу чак већи од 100%. Из података у претходној табели јасно произлази да је у тим истим државама и учешће буџетског дефицита у БДП веома високо.

У наставку се даје упоредни преглед кретања учешћа јавног дуга у односу на бруто друштвени производ и земљама Европе у истом дванаестогодишњем периоду и за исте земље за који су дати подаци у претходној табели о односу дефицита и БДП.

Табела бр.5

Упоредни преглед кретања јавног дуга у односу на БДП  
у земаљама Европе

Земља / година	у % БДП-а											
	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.
Белгија												
Бугарска	106,5	103,4	98,4	94	92	88	84	89,2	95,7	95,5	97,8	99,6
Чешка	66	52,4	44,4	37	27,5	21,6	17,2	13,7	14,6	16,2	16,3	18,5
Данска	23,9	27,1	28,6	28,9	28,4	28,3	27,9	28,7	34,2	37,8	40,8	45,8
Немачка	49,6	49,5	47,2	45,1	37,8	32,1	27,1	33,4	40,7	42,7	46,4	45,8
Естонија	59,1	60,7	64,4	66,2	68,5	68	65,2	66,8	74,5	82,4	80,4	81,9
Ирска	4,8	5,7	5,6	5	4,6	4,4	3,7	4,5	7,2	6,7	6,2	10,1
Грчка	35,2	32	30,7	29,5	27,3	24,6	25,1	44,5	64,8	92,1	106,4	117,6
Шпанија	103,7	101,7	97,4	98,6	100	106,1	107,4	112,9	129,7	148,3	170,3	156,9
Француска	55,6	52,6	48,8	46,3	43,2	39,7	36,3	40,2	53,9	61,5	69,3	84,2
Хрватска	56,9	58,8	62,9	64,9	66,4	63,7	64,2	68,2	79,2	82,4	85,8	90,2
Италија	:	40	40,9	43,2	43,7	35,5	32,9	28,9	35,3	:	:	:
Кипар	108,3	105,4	104,1	103,7	105,7	106,3	103,3	106,1	116,4	119,3	120,8	127
Летонија	61,2	65,1	69,7	70,9	69,4	64,7	58,8	48,9	58,5	61,3	71,1	85,8
Литванија	14,1	13,6	14,7	15	12,5	10,7	9	19,8	36,9	44,4	41,9	40,7
Луксембург	23	22,2	21	19,3	18,3	17,9	16,8	15,5	29,3	37,9	38,5	40,7
Мађарска	6,3	6,3	6,1	6,3	6,1	6,7	6,7	14,4	15,3	19,2	18,3	20,8
Малта	52,7	55,9	58,6	59,5	61,7	65,9	67	73	79,8	81,8	81,4	79,2
Холандија	58,9	57,9	66	69,8	68	62,5	60,7	60,9	66,4	67,4	70,3	72,1
Аустрија	50,7	50,5	52	52,4	51,8	47,4	45,3	58,5	60,8	63,1	65,5	71,2
Пољска	66,8	66,2	65,3	64,7	64,2	62,3	60,2	63,8	69,2	72	72,5	73,4
Португалија	37,6	42,2	47,1	45,7	47,1	47,7	45	47,1	50,9	54,8	56,2	55,6
Румунија	53,8	56,8	59,4	61,9	67,7	69,4	68,4	71,7	83,7	94	108,3	123,6
Словенија	25,7	24,9	21,5	18,7	15,8	12,4	12,8	13,4	23,6	30,5	34,7	37,8
Словачка	26,5	27,8	27,2	27,3	26,7	26,4	23,1	22	35	38,6	46,9	54,1
Финска	48,9	43,4	42,4	41,5	34,2	30,5	29,6	27,9	35,6	41	43,3	52,1
Шведска	42,5	41,5	44,5	44,4	41,7	39,6	35,2	33,9	43,5	48,6	49	53
Велика Британија	54,7	52,5	51,7	50,3	50,4	45,3	40,2	38,8	42,6	39,4	38,4	38,2
Исланд	37,7	37,7	39,1	41	42,2	43,3	44,2	52,7	67,8	79,4	85,5	90
Норвешка	:	:	:	:	26	27,9	28,5	70,4	87,9	93	99,1	99
Турска	29,2	36,1	44,3	45,6	44,5	55,4	51,5	48,2	43	43	28,7	29,6
<b>Еврозона (17 зем.)</b>	77,9	74	67,7	59,6	52,7	46,5	39,9	40	46,1	42,4	:	:
<b>ЕУ (27 земаља)</b>	<b>68,2</b>	<b>68</b>	<b>69,2</b>	<b>69,6</b>	<b>70,3</b>	<b>68,6</b>	<b>66,4</b>	<b>70,2</b>	<b>80</b>	<b>85,4</b>	<b>87,3</b>	<b>90,6</b>
	<b>61,1</b>	<b>60,5</b>	<b>62</b>	<b>62,4</b>	<b>62,8</b>	<b>61,6</b>	<b>59</b>	<b>62,3</b>	<b>74,6</b>	<b>80</b>	<b>82,5</b>	<b>85,3</b>
<b>Србија</b>	<b>:</b>	<b>:</b>	<b>66,89</b>	<b>55,28</b>	<b>52,22</b>	<b>37,65</b>	<b>30,89</b>	<b>29,23</b>	<b>34,72</b>	<b>44,51</b>	<b>50,46</b>	<b>61,3</b>

Напомена: извор – 1)EUROSTAT;

2) За податке о јавном дугу у периоду 2008–2012. коришћени су подаци из Извештаја о ревизији јавног дуга Републике Србије за 2012. годину, у оквиру Министарства финансија – Управе за јавни дуг (који обухватају општи ниво државе), а за податке о јавном дугу пре 2008. године коришћени јавно објављени подаци у публикацији Министарства финансија: Билтен јавних финансија, за септембар 2013. године (који обухватају централни ниво државе).

Подаци у напред наведеним табелама јасно показују међузависност кретања буџетског дефицита и јавног дуга, јер у земљама у којима је учешће буџетског дефицита у бруто друштвеном производу у порасту, у порасту је ниво задужености тих земаља, односно учешће јавног дуга у бруто друштвеном производу код истих земаља, што је нарочито изражено у Грчкој и Португалији.

*Посебна фискална правила* уређена Законом о буџетском систему обезбеђују да се смањи фискални дефицит у односу на БДП смањењем текућих јавних расхода, променом структура јавне потрошње у правцу смањења текућих расхода и повећања јавних инвестиција, при чему примена посебних фискалних правила не може да угрози општа фискална правила.

Законом је прописана динамика повећања плата и пензија за период 2010–2014. године, који се од 2014. године усклађује се збиром стопе раста потрошачких цена у претходних шест месеци и половине стопе реалног раста БДП у претходној години, уколико је тај раст позитиван.

Посебна фискална правила, која регулишу кретање пензија и плата, примењиваће се и након 2014. године, све док учешће пензија у БДП не достигне 10%, а учешће плата 8%.

Влада може само изузетно и привремено да одступи од прописаних фискалних принципа и правила у случајевима природних катастрофа и екстерних шокова који утичу на угрожавање здравља људи, националне безбедности и пад привредне активности, о чему доноси посебну одлуку, а Народној скупштини подноси извештај у року од 30 дана у коме обавезно наводи:

1. разлоге за одступање од фискалних принципа или правила;
2. мере које влада намерава да предузме да би поново поштовала фискалне принципе или правила;
3. временски период у коме влада очекује да ће почети поново да се придржава фискалних принципа или правила.

## **9. Фискална стратегија за 2013. и пројекцијама за 2014. и 2015. годину**

У фискалној стратегији за 2013. годину и пројекцијама за 2014. и 2015. годину, коју је усвојила Влада, дефинисани су Основни циљеви економске политике, у којима се наводи да ће економска политика коју ће влада водити у том периоду створити услове за макроекономску стабилност и економски опоравак и раст привреде на бази повећања инвестиција и извоза који обезбеђује побољшање стања на тржишту рада и раст животног стандарда. У том погледу економска политика биће усмерена на обезбеђење и стварање средњорочно одрживе економске



стабилности и стварању амбијента за бржи привредни раст и смањење незапослености.

У Основним смерницама фискалне политике наведено је да ће Влада водити одговорну и предвидиву фискалну политику усклађену са принципом фискалне одговорности и фискалним правилима утврђеним Законом о буџетском систему са циљем смањења учешћа дуга у БДП.

Постизање макроекономске стабилности и остваривање привредног раста у наредне три године подразумева усредсређеност фискалне политике на кредибилан програм фискалног прилагођавања заснован на примени утврђених фискалних правила која се односе на фискални дефицит и јавни дуг. При томе, главни циљ фискалног програма је враћање јавног дуга опште државе на одржив ниво и стварање фискалног простора за додатну инвестициону потрошњу.

Фискална политика у целини у наредном средњорочном периоду биће усмерена на остваривање следећих циљева:

- 1) нижи удели јавних расхода, фискалног дефицита и дуга у БДП;
- 2) одржавање стабилног пореског оптерећења привреде, уз јачање пореске дисциплине;
- 3) јачање фискалне одрживости кроз спровођење структурних реформи, посебно реформи јавног сектора.

Основно опредељење средњорочне фискалне политике јесте да се фискално прилагођавање, потребно да се достигне ниво циљаног фискалног дефицита, оствари првенствено смањењем учешћа јавне потрошње у БДП, уз адекватне промене у пореској политици, структурне реформе великог и неефикасног јавног сектора, посебно унапређење пензионог система, здравства, образовања и јавних предузећа.

У наставку се дају пројекције и процене фискалног резултата и основних фискалних агрегата у периоду 2012–2015. године из Фискалне стратегије за 2013. годину са пројекцијама за 2014. и 2015. годину, коју је усвојила Влада Републике Србије.

Табела бр. 6

**Пројекције и процене фискалног резултата и основних фискалних агрегата у периоду 2012–2015. године<sup>88</sup>**

1. Раст БДП и кретање фискалног резултата у периоду 2013–2015. године у % БДП

	2013.	2014.	2015.
Фискални дефицит, у % БДП	3,6%	1,9%	1,0%
Реална стопа раста БДП	2,0%	3,5%	4,0%

2. Основни фискални агрегати периоду 2012–2015. године, у % БДП

<b>пројекција – процена</b>				
	2012.	2013.	2014.	2015.
Јавни приходи	43,7	44,1	44,1	43,7
Јавни расходи	49,8	47,7	46,0	44,7
Консолидовани фискални резултат	-6,1	-3,6	-1,9	-1,0
Примарни консолидовани резултат	-4,1	-1,1	0,6	1,2
Дуг сектора државе	65,1	65,2	58,7	58,4

Извор: Министарство финансија и привреде

Пројекције фискалних агрегата у периоду 2013–2015. године заснивају се на пројекцијама макроекономских показатеља за наведени период, изменама пореске политике, мерама на расходној страни и ефектима структурних реформи што доводи до смањења учешћа јавне потрошње у БДП и смањења дефицита сектора државе на 1,0% БДП на крају посматраног периода.<sup>89</sup>

3. Симулација нивоа јавног дуга у основном сценарију до 2020. године - Основни сценарио

	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.	2017.	2018.	2019.	2020.
Приходи	43,7	44,1	44,1	43,7	43,5	43,5	43,5	43,5	43,5
Расходи	49,8	47,7	46,0	44,7	43,5	43,1	42,7	42,5	42,4
- прилагођавање на расходној страни	-2,6	-1,6	-1,3	-1,2		-0,4	-0,3	-0,2	-0,2
Фискални резултат	-6,1	-3,6	-1,9	-1,0	0,0	0,4	0,8	1,0	1,1
Јавни дуг у БДП	65,1	65,2	58,7	58,4	56,9	54,0	51,0	48,0	45,0
БДП реални раст	-2,0	2,0	3,5	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0

Извор: Министарство финансија и привреде

<sup>88</sup> Фискална стратегије за 2013. годину са пројекцијама за 2014. и 2015. годину, коју је усвојила Влада

<sup>89</sup> Извор: Министарство финансија и привреде

#### IV. ИЗВЕШТАВАЊЕ И КОНТРОЛА У ЈАВНОМ СЕКТОРУ

Буџет, као основни документ економске политике владе, у суштини представља план прихода и примања и план расхода и издатака за одређену буџетску годину, неопходно је да се по истеку буџетке године састави извештај о реализацији плана садржаног у буџету за ту годину. Због тога се приступа састављању завршног рачуна буџета у коме се приказује како су се остварили планирани приходи и примања као и како су се реализовали расходи и издаци.

По истеку године на коју се буџет односи саставља се завршни рачун о извршењу буџета. У земљама где се буџет доноси на принципу календарске године, завршни рачун се доноси тек по истеку календарске године, док у земљама код којих је прихваћен принцип *буџетске године – завршни рачун буџета* се доноси крајем сваке године.

Неопходно је дакле по истеку буџетске године презентовати парламенту докуменат о наплаћеним приходима и оствареним расходима систематизованим на исти начин као у буџету у форми завршног рачуна буџета.<sup>90</sup>

Завршни рачун буџета се по правилу доноси у форми закона, као и буџет и усвајањем завршног рачуна буџета завршава се један буџетски циклус.

Извештаји о реализацији буџета састављају се на основу прописаних рачуноводствених и других евиденција за јавни сектор, а састоје се из финансијских извештаја о стању имовине, капитала и обавеза на одређени дан, као и оствареном финансијском резултату за одређени период, променама на имовини и капиталу.

Рачуноводствена евиденција треба да омогући динамичко праћење остваривања утврђених финансијских циљева буџета, као и исказивање финансијског резултата (буџетског суфицита, односно буџетског дефицита). Уопштено посматрано, основни инструменти који се користе за креирање информација у процесу управљања одређеним системом су финансијски извештаји, а што се односи и на управљање у јавном сектору.

Стога су уредне рачуноводствене евиденције и финансијски извештаји који се састављају на бази тих евиденција предуслов за доношење правилних одлука у сваком систему, а нарочито у јавном сектору у коме се користе и троше јавна средства. У уређеном систему у коме су рачуноводствене евиденције и финансијски извештаји истинити и фер парламентарна контрола, која укључује и

---

<sup>90</sup> Милојевић, А. , Тркља,М. 2000 „Јавне финансије“, Економски факултет, Српско Сарајево.

финансијску контролу, посредну или непосредну, много је ефикаснија и делотворнија.

## 1. Рачуноводство у јавном сектору

Рачуноводство представља процес евидентирања, класификовања и сумирања економских догађаја и трансакција на логичан начин са сврхом обезбеђивања финансијских информација доносиоцима одлука. На основу рачуноводствених и других евиденција састављају се финансијски извештаји о стању имовине, капитала и обавеза на одређени дан, као и оствареном финансијском резултату за одређени период, променама на имовини и капиталу, у прописаној форми и садржају уз примену Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор.

Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор, који се примењују на извештаје опште намене, промовишу квалитетно финансијско извештавање у циљу заштите јавног интереса и представљају инструмент хармонизације финансијских извештаја.

Ентитети јавног сектора воде рачуноводствене евиденције у оквиру буџетског рачуноводства, које обезбеђују евиденцију прихода и примања, преузетих обавеза, расхода и издатака директних и индиректних корисника буџетских средстава у складу са класификацијом издатака. Наиме, у буџетском рачуноводству се евидентира одобрени буџет конкретног ентитета (апроприација, расподеле), затим преузете обавезе, уговорене и неизмирене обавезе, као и све извршене исплате у складу са класификацијом издатака.

Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор<sup>91</sup> објављује Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор<sup>92</sup>, који представља организациони део Међународне федерације рачуновођа,<sup>93</sup> при чему се под појмом „јавни сектор” подразумевају националне владе, регионалне управе (покрајинске, територијалне), локалне управе (градске, општинске) и слични државни ентитети.

Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор (МРС ЈС) су висококвалитетни глобални стандарди и представљају скуп правила, процедура високог квалитета у вези са: признавањем, вредновањем, презентацијом билансних ставки и обелодањивањем.

---

<sup>91</sup> *International Public Sector Accounting Standards – IPSAS.*

<sup>92</sup> *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB* - функционише као независно тело које доноси стандарде под окриљем *IFAC* -а, има 18 чланова који се састају три пута годишње. Сви материјали који се разматрају доступни су јавности.

<sup>93</sup> *IFAC- International Federation of Accountants*, Основана је 1977. године и данас има око 160 чланица из преко 120 земаља света; ова организација окупља преко 2,5 милиона рачуновођа широм света.

Примена ових стандарда обезбеђује:

- Хармонизацију финансијског извештавања на глобалном нивоу
- Побољшање транспарентности извештаја ентитета јавног сектора
- Заштиту инвеститора, пореских обвезника, као најзначајнијих корисника финансијских извештаја
- Побољшање ефикасности менаџмента у јавном сектору

Први Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор објављен је 2000. године, а до краја 2010. године објављено је 31 MPC JC, који се примењују на финансијске извештаје опште намене.

Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор су засновани на одговарајућим Међународним рачуноводственим стандардима – MPC<sup>94</sup> и на Међународним стандардима финансијског извештавања – МСФИ<sup>95</sup>, односно преузели су од њих основне принципе признавања и вредновања билансних ставки, али садрже додатне коментаре, дефиниције и специфичне термине, како би били применљиви на јавни сектор.

### **Извештавање и буџетско рачуноводство у Републици Србији**

У складу са одредбама Закона о буџетском систему Влада ближе уређује буџетско рачуноводство и начин вођења консолидованог рачуна трезора.

Министар финансија уређује начин вођења буџетског рачуноводства и садржај и начин финансијског извештавања за директне и индиректне кориснике буџетских средстава, кориснике средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетске фондове Републике Србије и локалне власти, а може донети посебна упутства о финансијском извештавању за одређене органе државне управе, као и начин извештавања о укупним приходима и примањима и укупним расходима и издацима за трезоре локалне власти.

Министар такође уређује начин припреме, састављања и подношења финансијских извештаја директних и индиректних корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова Републике Србије и локалне власти.

---

<sup>94</sup> *International Accounting Standards-IAS*- Објављује Одбор за за међународне рачуноводствене стандарде IASB (*International Accounting Standards Board*).

<sup>95</sup> *International Financial Reporting Standards-IFRS*- објављује Одбор за међународне рачуноводствене стандарде IASB-Фондације Комитета за за међународне рачуноводствене стандарде (*International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF*).

На основу овлашћења из Закона о буџетском систему, Влада Републике Србије, као носилац извршне власти, донела је подзаконска акта којим је ближе уредила буџетско рачуноводство и начин вођења консолидованог рачуна трезора и то:

- Уредбу о буџетском рачуноводству<sup>96</sup> и
- Уредбу о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор.<sup>97</sup>

Уредбом о буџетском рачуноводству ближе се уређује буџетско рачуноводство и систем главне књиге трезора, при чему се под буџетским рачуноводством, у смислу ове Уредбе, подразумевају услови и начин вођења пословних књига, састављање, приказивање, достављање и објављивање финансијских извештаја.

Одредбе наведене Уредбе се примењују на буџет Републике, буџете територијалних аутономија и локалних самоуправа, као и на њихове директне и индиректне кориснике буџетских средстава и на организације обавезног социјалног осигурања, које су дужне да вођење пословних књига, састављање, приказивање, достављање и објављивање финансијских извештаја, врше у складу са законом и другим прописима којима се уређује ова област.

Уредбом о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор дефинисано је да ће се у Србији MPC – JC примењивати на вођење пословних књига и састављање, приказивање, достављање и објављивање финансијских извештаја директних и индиректних корисника буџетских средстава, корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања, буџетских фондова Републике Србије и буџетских фондова аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе, почев од 1. јануара 2011. године, а каснијим изменама тај рок је продужен на 2014. годину.

Истом Уредбом дефинисано је да се под Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор подразумевају Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор<sup>98</sup>, које објављује Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор<sup>99</sup>, организациони део Међународне федерације рачуновођа IFAC.

Министар, у име Владе, односно локални орган управе надлежан за финансије, у име надлежног извршног органа локалне власти, одговоран је за рачуноводство примљених зајмова и дугова.

---

<sup>96</sup> "Сл. гласник РС", бр. 125/2003 и 12/2006.

<sup>97</sup> "Сл. гласник РС", број 49/10.

<sup>98</sup> *International Public Sector Accounting Standards – IPSAS.*

<sup>99</sup> *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB.*

### **Периодично извештавање о извршењу буџета**

Министар финансија, односно локални орган управе надлежан за финансије, обавезан је да редовно прати извршење буџета и најмање два пута годишње информисе Владу, односно надлежни извршни орган локалне власти, а надлежни министри су обавезни да прате извршење финансијских планова организација за обавезно социјално осигурање и најмање два пута годишње информису Владу и министра финансија и то у року од петнаест дана по истеку шестомесечног, односно деветомесечног периода.

У року од петнаест дана по подношењу наведених извештаја Влада, односно надлежни извршни орган локалне власти, усваја и доставља извештаје Народној скупштини, односно скупштини локалне власти.

Извештаји о извршењу буџета обавезно садрже и одступања између усвојеног буџета и извршења као и образложење великих одступања.

### **Завршни рачун буџета**

Завршни рачун буџета Републике Србије се доноси у форми закона као и сам буџет.

Предлог закона о завршном рачуну буџета Републике Србије утврђује Влада, а предлог одлуке о завршном рачуну буџета локалне власти утврђује надлежни извршни орган локалне власти.

Поступак припреме, састављања и подношења завршних рачуна буџета Републике Србије, буџета локалне власти и организација за обавезно социјално осигурање и годишњих финансијских извештаја корисника буџетских средстава и корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање спроводи се у складу са прописаним календаром за подношење годишњих финансијских извештаја посебно за ниво републике Србије, а посебно за завршне рачуна буџета локалне власти.

### **Садржај завршног рачуна**

Садржај завршног рачуна уређен је одредбама Закон о буџетском систему и подзаконским прописима донесеним на основу тог закона и то:

- Уредба о буџетском рачуноводству;

- Правилник о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава и корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања.<sup>100</sup>

У складу са одредбама наведених прописа Завршни рачун буџета садржи:

1. годишњи финансијски извештај о извршењу буџета, са додатним напоменама, објашњењима и образложењима;
2. годишњи финансијски извештај о извршењу плана организација за обавезно социјално осигурање, као и годишњи консолидовани финансијски извештај Републичког фонда за здравствено осигурање, са додатним напоменама, објашњењима и образложењима;
3. извештај екстерне ревизије.

Годишњи финансијски извештаји који чине завршни рачун буџета Републике Србије, завршни рачун буџета локалне власти и завршни рачун организација за обавезно социјално осигурање, морају бити у складу са садржајем и класификацијом буџета, односно плана, с тим да се финансијски резултат у тим извештајима утврђује сагласно Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор – готовинска основа.

Међутим, примена ове законске одредбе одложена је до састављања завршног рачуна буџета за 2014. годину, последњим изменама Закона о буџетском систему из 2013. године, па ће се до тада примењивати одредбе важећих подзаконских прописа у вези са садржајем финансијских извештаја.

Годишњи финансијски извештаји буџета Републике и буџета територијалних аутономија и локалних самоуправа садрже:

*Прописани обрасци за састављање финансијских извештаја*<sup>101</sup>

1. Биланс стања – Образац 1,
2. Биланс прихода и расхода – Образац 2,
3. Извештај о капиталним издацима и финансирању – Образац 3,
4. Извештај о новчаним токовима – Образац 4,
5. Извештај о извршењу буџета – Образац 5.

Наведени прописани обрасци за састављање финансијских извештаја, иако су по структури и садржају слични обрасцима по Међународним рачуноводственим

<sup>100</sup> „Службени гласник РС”, бр. 51/07 и 14/08.

<sup>101</sup> Правилник о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава и корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања и Уредба о буџетском рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 51/07 и 14/08).



стандардима за јавни сектор, ипак постоји разлика због које се не може тврдити да је финансијско извештавање у јавном сектору Србије усклађено са међународном регулативом.

#### *Извештаји у писаном облику*

1. Објашњење великих одступања између одобрених средстава и извршења;
2. Извештај о примљеним донацијама и кредитима, домаћим и иностраним, и о извршеним отплатама дугова;
3. Извештај о коришћењу средстава из текуће и сталне буџетске резерве;
4. Извештај о гаранцијама датим у току фискалне године и
5. Извештај екстерне ревизије о финансијским извештајима.

Наведени извештаји у писаном облику по својој суштини представљају додатне напомене, објашњења и образложења уз обрасце финансијских извештаја, а у самим насловима садржана су питања о којима се даје додатно образложење.

У Извештају о примљеним донацијама и кредитима, домаћим и иностраним, и о извршеним отплатама дугова и Извештају о гаранцијама датим у току фискалне године дат је наративни извештај о позицијама јавног дуга. Међутим, из ових извештаја, као ни из образаца финансијских извештаја, није могуће утврдити стање јавног дуга на крају фискалне године нити је могуће утврдити да ли је поштовано опште фискално правило из Закона о буџетском систему, којим је прописано да јавни дуг општег нивоа државе не може бити већи од 45% БДП.

Стога је ревизија јавног дуга Републике Србије била неопходна за истинито информисање, како Народне скупштине, тако и јавности о нивоу задужености земље.

#### ***Консолидовани финансијски извештаји***

Консолидовани финансијски извештаји су финансијски извештаји директних корисника буџетских средстава састављени као извештај појединачног корисника.

Поступак консолидације финансијских извештаја директних корисника подразумева да корисник врши консолидацију извештаја својих индиректних корисника и укључује податке из својих књиговодствених евиденцијама о оствареним приходима, примањима, расходима и издацима у вршењу своје функције.

Индиректни корисници, чији се подаци укључују у консолидоване финансијске извештаје директних корисника буџетских средстава, преко којих се финансирају из буџета, састављају годишње финансијске извештаје на основу евиденција о

примљеним средствима и извршеним плаћањима која су усаглашена са трезором, као и на основу других аналитичких евиденција које воде.

## 2. Облици финансијске контроле у јавном сектору

Трошење јавних средстава и управљање јавном имовином подлеже контроли. Финансијска контрола у јавном сектору обавља се у интерном и екстерном поступку. Интерни поступк финансијске контроле се спроводи кроз систем интерне контроле и интерне ревизије, а екстерна контрола се спроводи кроз екстерну ревизију – ревизију јавног сектора коју спроводе врховне ревизорске институције.

### 2.1. Интерна контрола

Дефиниција интерне контроле дата је у познатом извештају о интерној контроли под насловом: „Internal Control – Integrated Framework“ (Интерна контрола – интегрални приступ)<sup>102</sup> из 1992. године, касније прихваћена под скраћеним називом „COSO Report“ – COSO Извештај, која гласи:

*„Интерна контрола је процес који иницирају управни одбори економских ентитета, менаџмент, или други запослени у тим ентитетима, који имају за циљ да пруже разумно уверавање које се односи на остварење циљева у следеће три категорије:*

- *поузданост финансијског извештавања*
- *ефикасност и ефективност пословања*
- *усаглашеност у примени закона и других прописа“.*

У COSO Извештају се даље наводи да горња дефиниција одржава четири фундаментална концепта интерне контроле – процесе, кадрове, разумно уверавање и категоризацију циљева.

Интерна контрола је процес који се свакодневно примењује у пословању економских ентитета и представља средство за остварење циљева.

Систем интерне контроле функционише захваљујући људима – кадровима. Економски ентитети могу успоставити процедуре за вођење пословне политике, прописане радне поступке, компјутерски контролисане информације и рачуноводствени систем, као и друге поступке контроле, али оно што чини да систем функционише на сваком нивоу менаџмента су кадрови (људи). Људи су ти

---

<sup>102</sup> The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission je 1992. godine objavio „Internal Control – Integrated Framework“ (Internakontrola – integralni pristup), „COSO Report“.

који дефинишу циљеве, контролне механизме за њихово остваривање и предузимају мере неопходне за ефикасно функционисање система контроле.

Интерна контрола представља скуп правила и процедура за постизање општих циљева и то:

- Успостављање пословања у складу са прописима
- Остваривање циља постојања ентитета
- Чување средстава и капитала
- Откривање и отклањање грешака
- Обезбеђење тачних и поузданих информација

Систем интерних контрола треба да буде у функцији спровођења политика руководства ентитета, очувања интегритета средстава, спречавања и откривања намерних и ненамерних грешака, као и потпуности рачуноводствених евиденција и благовремених финансијских информација.

Компоненте система интерне контроле према COSO приступу су:

1. контролно окружење;
2. процена ризика;
3. контролне активности;
4. информисање и комуникације;
5. праћење и процену система (мониторинг).

Ове компоненте су применљиве код свих економских ентитета. Међутим начин на које се оне примењују зависи од низа фактора као што су величина ентитета, њихова организација и власничка структура, врста делатности, различитост и комплексност пословања, начин обраде података, као и низ других околности.

Слика бр .7

**Компоненте система интерне контроле према COSO приступу**



**1) Контролно окружење**

Контролно окружење по мишљењу многих експерата представља једну од кључних компоненти, јер у суштини одржава пословну филозофију и понашање менаџмента и запослених. Контролно окружење дефинише интегритет, етичке вредности, компетенције појединаца у организацији и др. и представља основу за изградњу свих других компонената система интерне контроле. Укупно понашање, схватање и активности менаџмента у погледу система интерне контроле и њеног значаја у ентитету подразумева контролно окружење. Неefикасно контролно окружење може поништити користи које би донели други битни делови система интерне контроле. Контролно окружење, као једна од кључних компонената интерне контроле, даље се може рашчланити на већи број чинилаца које су у наставку детаљно анализирани.

*Интегритет и етичке вредности* јесу битан елемент контролног система јер утичу на облик, управљање и праћење осталих компонената система интерне контроле. Интегритет и етичке вредности укључују акције менаџмента за уклањање или смањење намера и покушаја особља ентитета да прибегну непоштеним, нелегалним и неетичким радњама.

*Компетација* подразумева знање и вештине које су неопходне да се остварују задаци и дефинишу послови појединаца. За ефективан систем интерне контроле неопходно је да одговарајуће задатке обавља стручно и обучено особље.

*Филозофија и пословни стил руководства* могу бити веома различити због различитих метода и начина управљања људским и материјалним ресурсима као и због различитих циљева ентитета. Кроз пословне активности које иницира, менаџмент даје јасне сигнале запосленом особљу о важности успостављања и функционисања система контроле.

*Организационе структуре* су унутрашњи оквир ентитета у коме се планирају, извршавају и надгледају пословне активности ентитета. Делегирање овлашћења и одговорности у сваком ентитету је значајано за процену контролног окружења.

*Политика и пракса коришћења кадровских ресурса* обухвата све активности у вези са управљањем људским ресурсима, а односи се на запошљавање, стручно усавршавање оцењивање и награђивање, напредовање и друге допунске мере. Кадрови су најважнији аспект интерне контроле. Уколико су запослени у фирми компетентни и људи од поверења, остали видови контроле и не морају бити присутни. С друге стране, чак и у случају да постоје бројни облици контроле, некомпетентни и непоштени људи могу да доведу у питање и најбољи систем контроле.

## **2) Процена ризика**

Ризици су резултат како екстерних тако и интерних фактора који могу ометати или онемогућавати остваривање циљева и планираних задатака ентитета. Процена ризика представља утврђивање и анализу ризика који значајно утичу на остваривање планираних циљева. После идентификације ризика, менаџмент треба да размотри њихов значај, вероватноћу настанка, као и начин управљања тим ризицима. Менаџмент може иницирати планове, програме или акције за утврђивање појединих типова ризика или се може одлучити на свесно прихватање ризика, упркос великим трошковима или неким другим негативним последицама.

У пословању ентитета услед низа околности ризици се појављују или се модификују, али менаџмент треба да процењује ризик као део функционисања система интерне контроле у циљу минимизирања грешака и незаконитих радњи.

Ризици који могу да омету остварење циљева ентитета могу произаћи из промена у пословном окружењу, запошљавања новог особља, увођењу новог информационог система, брзог раста, нове технологије, увођења нових производа, реструктурирање фирме, извозних послова, примене нових или измене до тада важећих рачуноводствених принципа, и друго.

### **3) Контролне активности**

Контролне активности представљају политике и поступке које менаџмент успоставља за остварење пословних циљева и оне се могу сврстати у пет основних категорија:

- правило разграничења дужности
- прописно одобрење трансакција и активности
- адекватност документације и евиденција
- физичка контрола документације и евиденција
- независна провера пословних учинака.

### **4) Информација и комуникација**

Информације су потребне на свим нивоима организације сваког ентитета, а могу бити: финансијске информације, пословне информације, информације о усклађености и информације о вањским догађајима, активностима и условима. Поменуте информације морају да буду утврђене, добијене и пренете у оној форми и временском оквиру који ће корисницима омогућити да обаве своје дужности и обавезе. Најважнији систем за интерну контролу је рачуноводствени систем, који представља низ активности и евидентирање пословних промена и финансијских трансакција ентитета, које се обрађују и евидентирају на прописани начин.

Циљ сваког система рачуноводственог информисања и комуницирања је у томе да идентификује, сабере, класификује, анализира, евидентира и извештава о пословним трансакцијама фирме, као и да обезбеди одговорност за одређену врсту имовине.

### **5) Мониторинг**

Битну компоненту система интерне контроле представља мониторинг или надзор. Мониторинг је процес повремене процене квалитета система интерне контроле, који подразумева процену успостављања и функционисања интерне контроле да би се оценила неопходност предузимање адекватних корективних мера.

Процена потребе за модификацију система интерне контроле врши се на основу различитих информација, укључујући ту студије о постојећем систему интерне контроле, извештаје интерних ревизора, извештаје о контролним активностима, извештаје регулативних тела, повратне информације оперативног особља и др.

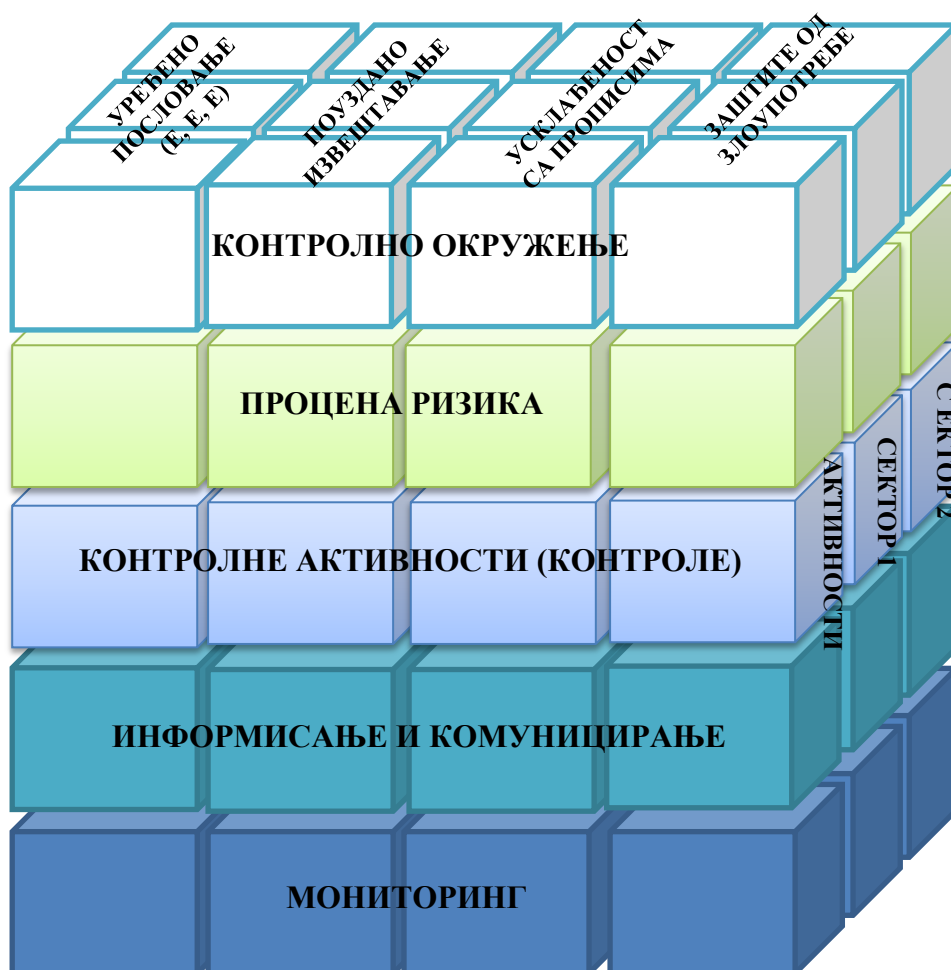
У наведеном COSO приступу уочава се директна веза између општих циљева, које организација жели да постигне, и компоненти интерне контроле, које представљају оно што је потребно учинити да би се постигла општа сврха, или циљ. Односи између општих циљева и компоненти интерне контроле се могу представити у тродимензионалном матриксу у облику коцке.

Општи циљеви ентитета – одговорност, усклађеност са прописима, правилно пословање (уређено, етичко, економично, ефикасно и ефективно) и заштитни фактори су представљени у усправним колонама, пет компоненти су представљене у водоравним линијама, а активности и њена унутрашња организациона подела је представљена у трећој димензији матрикса.

У наставку се даје графички приказ односа циљева и компоненти интерне контроле, као и активности које је неопходно предузимати у сваком систему па и у ентитету јавног сектора у коме је успостављен ефикасан систем интерне контроле:

Слика бр. 8

**Однос циљева и компоненти интерне контроле**



На слици је представљено пет компоненти, које сачињавају слојеве интерне контроле које пресецају четири циља интерне контроле, који се односе на четири опште сврхе. На пример, финансијски и нефинансијски подаци из унутрашњих и спољних извора, који припадају садржају информисања и комуницирања су потребни за вођење пословања, а извештавање служи испуњењу одговорности и усклађености са прописима.



Циљ успостављања интерне контроле у јавном сектору је управљање јавним средствима и средствима страних фондова уз примену прописа у систему јавних финансија уз поштовање принципа:

- ефикасности
- ефективности
- економичности

Свака држава у оквиру своје надлежности даје посебан значај успостављању система интерних контрола које обављају сви запослени као саставни део својих редовних радних обавеза. У многим земљама тржишне економије се, исто тако, не може ни замислити да влада нема сопствени професионални механизам надзора над јавним расходима и другим пословима које обављају њени органи.<sup>103</sup>

За успостављање Финансијског управљања и контроле примењују се опште прихваћени INTOSAI стандарди интерне контроле за јавни сектор<sup>104</sup>, који обухватају и интегрисани оквир интерне контроле а који је дефинисала Комисија спонзорских организација – COSO<sup>105</sup>, не укључујући функцију интерне ревизије.

## **2.2. Интерна ревизија**

За разлику од интерне контроле, *интерна ревизија* представља критичко и накнадно испитивање протеклих збивања у одвијању пословног процеса.

Између система финансијског управљања и контроле и *интерне ревизије*, постоји јасна разлика али и међузависност. Руководилац субјекта је одговоран за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле, док су интерни ревизори одговорни за процену функционисања тог система, потенцијалних слабости, недостатака, нерегуларности и давање препорука за побољшање и предузимање корективних мера.

Основни циљ интерне ревизије је да идентификује ризике којима је организација изложена, да вреднује постојећи систем интерне контроле, да се увери да он функционише на адекватан начин и у складу са политикама и процедурама организације, да руководству даје препоруке и прати њихову реализацију, да оцењује ефективност и ефикасност радних процеса.

Међународни Институт интерних ревизора (IIA) је јуна 1999. године усвојио нову дефиницију интерне ревизије, у којима се наводи: „Интерна ревизија је активност независног, објективног уверавања и консултантска активност осмишљена са

---

<sup>103</sup> Видаковић С., „Ревизија“, Фабус, Нови Сад, стр. 516.

<sup>104</sup> INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector.

<sup>105</sup> The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

циљем креирања додатне вредности и унапређења пословања организације. Она помаже организацији у постизању циљева увођењем систематског, дисциплинованог приступа процени и унапређењу ефикасности процеса управљања ризиком, контроле и управљања.”<sup>106</sup>

Наведеном дефиницијом интерне ревизије дефинисане су две јасне улоге интерне ревизије и то: 1) пружање услуга уверавања и 2) услуга консалтинга. Кључни циљ ове две улоге је потреба да се одржи потпуна независност и објективност.

Услуге уверавања су дефинисане као „Објективан преглед података за сврхе давања независне оцене процеса управљања ризиком, контроле, или управљања организацијом. Примери ових ангажовања могу бити ангажовања у вези са финансијама, перформансима, усклађеностима, безбедности система и потврђивања.”<sup>107</sup>

Интерни ревизори оцењују цео управљачки процес планирања, организовања и усмеравања у циљу провере постојања оправданог уверавања да ће се циљеви остварити.

Међународни стандарди за професионалну праксу интерне ревизије<sup>108</sup>, садрже три групе стандарда и то: Стандарде атрибута, Стандарде рада и Стандарде имплементације. Стандарди атрибута и рада се примењују у свим активностима интерне ревизије. Стандарди атрибута описују дефинисане карактеристике организација и појединаца који обављају услуге интерне ревизије. Стандарди рада описују природу услуга интерне ревизије и дају критеријуме квалитета на основу којих се мери учинак ових услуга. Другим речима, они описују шта раде интерни ревизори и како то треба да раде. Стандарди за имплементацију се примењују само у одређеним ситуацијама.

### **3. Финансијско управљање и контрола у јавном сектору у Републици Србији**

У Републици Србији обавеза успостављања система интерне контроле у јавном сектору је регулисана Законом о буџетском систему<sup>109</sup> и Правилником о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и

<sup>106</sup> *The Institute of Internal Auditors*, [www.theiia.org](http://www.theiia.org) 3 *Institute of Internal Auditors, Glossary of Terms*, [www.theiia.org](http://www.theiia.org)

<sup>107</sup> *Institute of Internal Auditors, Glossary of Terms*, [www.theiia.org](http://www.theiia.org)

<sup>108</sup> Борд директора IIA (*The Institute of Internal Auditors Board of Directors*) је јуна 1999. године на предлог GTF групе и одлуке Одбора за стандард интерне ревизије (*IASB – Internal Auditing Standards Board*) одобрио предлог нових стандард интерне ревизије. Они су ступили на снагу 1. јануара 2002. године.

<sup>109</sup> „Сл.гласник РС”, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012 и 62/2013.

извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору<sup>110</sup>. Одредбама наведеног закона прописано је да корисници јавних средстава успостављају финансијско управљање и контролу, која се спроводи политикама, процедурама и активностима са задатком да се обезбеди разумно уверавање да ће своје циљеве остварити кроз:

1. пословање у складу са прописима, унутрашњим актима и уговорима;
2. реалност и интегритет финансијских и пословних извештаја;
3. економично, ефикасно и ефективно коришћење средстава;
4. заштиту средстава и података (информација).

Интерна финансијска контрола у јавном сектору у Републици Србији обухвата:

1. финансијско управљање и контролу код корисника јавних средстава;
2. интерну ревизију код корисника јавних средстава;
3. хармонизацију и координацију финансијског управљања и контроле и интерне ревизије коју обавља Министарство финансија – Централна јединица за хармонизацију.

### ***Систем интерне контроле у јавном сектору***

Финансијско управљање и контролу корисници јавних средстава организују као систем процедура и одговорности свих лица у том ентитету.

Компоненте финансијског управљања и контроле су идентичне компонентама наведеним у „COSO Report“<sup>111</sup>.

За успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле, одговоран је руководилац корисника јавних средстава, који ту своју надлежност може пренети на лице које он овласти.

Руководилац корисника јавних средстава је дужан да до 31. марта текуће године за претходну годину на прописани начин извештава министра о адекватности и функционисању система финансијског управљања и контроле, на начин прописан подзаконским актом.

### ***Интерна ревизија у јавном сектору у Републици Србији***

Правни оквир за успостављање интерне ревизије у јавном сектору у Републици Србији дат је у Закону о буџетском систему. У одредбама овог Закона дефинисана је

<sup>110</sup> „Службени гласник РС”, бр. 99/2011.

<sup>111</sup> 1) контролно окружење; 2) управљање ризицима; 3) контролне активности; 4) информисање и комуникације; 5) праћење и процену система.

обавеза корисника јавних средстава да успоставља интерну ревизију, при чему је за успостављање и обезбеђење услова за адекватно функционисање интерне ревизије одговоран руководилац корисника јавних средстава.

Интерна ревизија је организационо независна од делатности коју ревидира, није део ниједног пословног процеса, односно организационог дела ентитета, а у свом раду је непосредно одговорна руководиоцу корисника јавних средстава.

Функционална независност интерне ревизије се обезбеђује самосталним одлучивањем о: подручју ревизије на основу процене ризика, начину обављања ревизије и извештавању о обављеној ревизији.

Интерна ревизија, на основу објективног прегледа доказа, обезбеђује уверавање о адекватности и функционисању постојећих процеса управљања ризиком, контроле и управљања организацијом, да ли ови процеси функционишу на предвиђени начин и да ли омогућују остварење циљева организације.

Интерна ревизија пружа саветодавне услуге које се састоје од савета, смерница, обука, помоћи или других услуга у циљу повећања вредности и побољшања процеса управљања датом организацијом, управљања ризицима и контроле.

Интерну ревизију обављају интерни ревизори који у вршењу функције примењују међународне стандарде интерне ревизије, етички кодекс интерне ревизије и принципе објективности, компетентности и интегритета.

Министар финансија прописује заједничке критеријуме за организовање и стандарде и методолошка упутства за поступање и извештавање интерне ревизије и ближе уређује послове интерне ревизије у јавном сектору.

### ***Централна јединица за хармонизацију***

Хармонизацију финансијског управљања и контроле и интерне ревизије врши Министарство – Централна јединица за хармонизацију, која обавља следеће послове:

1. координације, праћење примене и сагледавање квалитета финансијског управљања и контроле и интерне ревизије у јавном сектору;
2. дефинисања заједничких критеријума и стандарда за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле;
3. дефинисања заједничких критеријума за организацију и поступање интерне ревизије у јавном сектору;
4. вођења регистра овлашћених интерних ревизора у јавном сектору и евиденције повеља интерне ревизије;

5. стручног усавршавања, сертификације и надзора над радом интерних ревизора;
6. стручног усавршавања руководиоца и запослених у јавном сектору из области финансијског управљања и контроле, у складу са међународно прихваћеним стандардима;
7. обједињавање садржине извештаја о стању финансијског управљања и контроле и интерне ревизије, који се доставља Влади.

#### **4. Ревизија јавног сектора**

Правилно и ефикасно коришћење јавних средстава представља један од основних предуслова за правилно управљање јавним финансијама, као и за рационално и ефективно доношење одлука надлежних извршних власти.

Државна ревизија се може дефинисати као посебан вид парламентарне контроле законитости трошења јавних финансијских средстава и управљања јавном имовином коју користе државни органи и институције. Стога, врховне ревизорске институције које обављају ревизију јавног сектора представљају један од најважнијих инструмената парламентарне контроле.

Врховна ревизорска институција има значајну улогу у остваривању стабилности финансијског система сваке земље, како оних са развијеном тржишном привредом тако и у земљама транзиције, јер својим извештајима о ревизији и свеукупним активностима не само да улива поверење парламенту и грађанима о правилности трошења јавних средстава, већ доприноси и одговорнијем понашању извршне власти при трошењу средстава пореских обвезника.

Улога државне ревизије је да изврши проверу и анализира протекле финансијске догађаје, са циљем да утврди да ли постоје незаконитости и непоштовање процедура у поступцима трошења јавних финансијских средстава и да кроз своје извештаје увери парламент и грађане у квалитет извештаја извршне власти о трошењу новчаних средстава пореских обвезника, као и о управљању имовином и обавезама. Суштинска функција државне ревизије је да подржава и промовише јавну одговорност.

У професионалном смислу, ВРИ треба да буде независна у обављању послова из своје надлежности, како од извршне власти тако и од парламента који је оснива и коме подноси извештаје о ревизији и извештаје о свом раду.

Да би одговорила захтевима који се пред њу постављају, ВРИ у свим земљама, па и у Србији, мора да буде институционално независна, што је регулисано посебним Законом<sup>112</sup>.

Веза између врховне ревизорске институције и парламента као законодавног тела државе објашњена је Лимском декларацијом, у којој се наводи да је „независност врховне ревизорске институције гарантована уставом конкретне земље”<sup>113</sup>, као и да је „Врховна ревизорска институција уставом овлашћена да независно извештава парламент или друго компетентно јавно тело о својим налазима, као и да објави извештај”.

Дакле, уставом и законом конкретне земље врховна ревизорска институција се овлашћује да независно врши ревизију и извештава парламент о свом налазу, па су стога врховна ревизорска институција и парламент у међусобном узрочно-последичном односу.

---

<sup>112</sup> Закон о Државној ревизорској институцији.

<sup>113</sup> *The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts.*

## ЧЕТВРТИ ДЕО

### *Професионални регулаторни оквир ревизије јавног сектора*

#### **I. ПРОФЕСИОНАЛНИ ОКВИР ДРЖАВНЕ РЕВИЗИЈЕ У СРБИЈИ**

Државна ревизорска институција Србије обавља ревизиону надлежност у складу са општеприхваћеним начелима и правилима ревизије и у складу са одабраним међународно прихваћеним стандардима ревизије.<sup>114</sup>

Институција је овлашћена да преводи одабране међународно прихваћене стандарде ревизије и другу стручну регулативу и да их објављује у „Службеном гласнику Републике Србије“.

Државна ревизорска институција се определила да прихвати INTOSAI оквир професионалних стандарда и смерница релевантних за потребе њених чланица, и постала је пуноправна чланица Међународне организације врховних ревизорских институција (INTOSAI), у новембру 2008. године.

##### **1. Међународна организација врховних ревизорских институтција**

*Међународна организација врховних ревизорских институтција INTOSAI*<sup>115</sup> је професионална организација врховних ревизорских институција у земљама које припадају Уједињеним нацијама или њиховим специјализованим агенцијама.

Међународна организација врховних ревизорских институтција INTOSAI је аутономна, независна и неполитичка организација и представља удружење организација које се баве екстерном државном ревизијом. Пружа институционализован оквир врховним ревизорским институцијама за унапређење развоја и преношење знања, глобално унапређење државне ревизије и јачање професионалних капацитета, положаја и утицаја врховних ревизорских институција – чланица. Врховне ревизорске институције имају главну улогу у ревизији државних рачуна и пословања извршних државних органа, као и у промовисању стабилног финансијског управљања и одговорности у својим владама.

Како грађани, међународни донатори и остали имају све већа очекивања од националних влада, стога владе зависе од свеукупних активности врховних ревизорских институција, које им помажу у обезбеђивању јавне одговорности.

---

<sup>114</sup> Закон о Државној ревизорској институцији.

<sup>115</sup> *International Organization of Supreme Audit Institutions.*

INTOSAI пружа подршку својим чланицама у овом задатку обезбеђујући им прилике за размену информација и искустава о ревизији и процењујући изазове са којима се суочавају у свету који се мења и постаје све више међусобно зависан.

INTOSAI је основана 1953. године и са првобитне 34 државе чланство се проширило на преко 190 врховних ревизорских институција (тренутно INTOSAI има 189 пуноправних чланица и три придружене чланице).

*Државна ревизорска институција Србије је пуноправна чланица INTOSAI од новембра 2008. године.*

### **EUROSAI<sup>116</sup> – Европска организација врховних ревизорских институција**

EUROSAI је регионална организација INTOSAI коју су створиле њене европске чланице 1989. године и која тренутно повезује 50 врховних ревизорских институција широм Европе (ВПИ 49 европских држава и Европски рачунски суд).

Циљеви ове организације су првенствено да промовише професионалну сарадњу међу ВПИ чланицама, размену информација и документације, проучавање ревизије јавног сектора, да подстиче стварање академских позиција у овој области и обезбеђује унификацију терминологије у области ревизије јавног сектора.

EUROSAI обавља своје активности кроз три тела: Конгрес, Управни одбор и Секретаријат. Пет званичних језика EUROSAI су: енглески, француски, немачки, руски и шпански.

У јуну 2009. године, на свом XXXV састанку у Кијеву, у Украјини, Управни одбор EUROSAI је примио Државну ревизорску институцију Србије у своје чланство.

*Државна ревизорска институција Србије је пуноправна чланица EUROSAI од 23. јуна 2009. године.*

### **ЕСА<sup>117</sup> – Европски рачунски суд**

Европски рачунски суд, као институција за екстерну ревизију Европске уније, развија добре контакте и односе са сличним организацијама широм света. Нарочиту пажњу поклања врховним ревизорским институцијама у Европи, у оквиру које је нарочито важна сарадња са врховним ревизорским институцијама држава чланица ЕУ и држава кандидата и потенцијалних кандидата за чланство у ЕУ.

---

<sup>116</sup> European Organization of Supreme Audit Institutions.

<sup>117</sup> European Court of Auditors.



Сарадња са врховним ревизорским институцијама централноевропских и источноевропских држава је започела 1993. године када је Европски рачунски суд организовао први састанак челника ових институција у Берлину. Циљ је била размена искустава на успостављању или реорганизацији врховних ревизорских институција у државама са демократијом у развоју.

Од 1997. године Европски рачунски суд и државе чланице ЕУ су повећале сарадњу са овим државама и новим државама потенцијалним кандидатима и њиховим врховним ревизорским институцијама, и на формалном и на практичном нивоу, како би се олакшале размене информација, развијале методологије ревизије и промовисала стручна обука. Током читавог периода, драгоцен партнер у сарадњи је била и SIGMA (*Support for Improvement in Governance and Management* – Подршка унапређења руковођења и управљања), која представља заједничку иницијативу Организације за економску сарадњу и развој (OECD)<sup>118</sup> и Европске уније, успостављену 1992. године, углавном финансирану од стране Европске уније.

Након пријема нових чланица у периоду од 2004. до 2007. године, настављена је сарадња са врховним ревизорским институцијама преосталих држава кандидата (Турске, Хрватске, Бивше Југословенске Републике Македоније и Исланда), као и са врховним ревизорским институцијама држава потенцијалних кандидата (Албаније, Босне и Херцеговине, Црне Горе и Србије).

Препознајући користи и вредности активности сарадње Мреже<sup>119</sup>, као и производа те сарадње за чланице које се припремају за придруживање ЕУ, врховне ревизорске институције ове Мреже су посвећене одржавању политике „отворених врата“ и проширењу чланства на нове државе потенцијалне кандидате, а на основу установљених правила и критеријума.

*Државна ревизорска институција Србије је чланица Мреже врховних ревизорских институција држава кандидата и потенцијалних кандидата за чланство у ЕУ од августа 2010. године.*

## **2. Стандарди и смернице ревизије јавног сектора**

Као професионална организација врховних ревизорских институција и међународно признати лидер у ревизији јавног сектора, INTOSAI објављује смернице за финансијско управљање и друге области, развија са њима повезане методологије, обезбеђује обуку и промовише размену информација међу

---

<sup>118</sup> *The Organisation for Economic Co-operation and Development.*

<sup>119</sup> Мрежа врховних ревизорских институција држава кандидата и потенцијалних кандидата за чланство у ЕУ.

чланицама. INTOSAI се користи са пет службених језика: арапским, енглеским, француским, немачким и шпанским.

Комитет за професионалне стандарде INTOSAI-а је одлучио да све документе, постојеће и нове стандарде и смернице, споји у један документ, тзв. заједнички оквир под новим називом Међународни стандарди врховних институција за ревизију – (ISSAI).<sup>120</sup>

Заједнички свеобухватни оквир професионалних стандарда ревизије у јавном сектору је формално одобрен у новембру 2007. године на XIX међународном конгресу врховних институција за ревизију – INTOSAI одржаном у Мексико Ситију.

У овом оквиру извршена је систематска класификација свих постојећих и будућих докумената у циљу општег унапређења стандарда и смерница, као и подршке у њиховој имплементацији у INTOSAI заједницу и јавну администрацију.

Пошто су врховне ревизорске институције пре свега национални органи, одговорност сваке од њих је да донесе одлуку о имплементацији ISSAI<sup>121</sup> на основу законских овлашћења конкретне државе.

У Србији је у одредбама Закона о Државној ревизорској институцији дефинисано да Државна ревизорска институција у обављању ревизије из своје надлежности примењује INTOSAI професионални оквир.

**Међународни стандарди врховних ревизорских институција (ISSAI)** одређују основне предуслове за правилно деловање и професионално понашање врховних ревизијских институција, као и основне принципе ревизије у јавном сектору.

У Јужноафричкој Републици у новембру 2010. године на састанку INTOSAI<sup>122</sup> усвојени су најновији стандарди, који се могу поделити у четири нивоа.

Документа INTOSAI формирају хијерархијски систем од четири нивоа:

- ❖ **Ниво 1: Основна начела** – (ISSAI 1 – *Лимска декларација*) – Ко смо?
- ❖ **Ниво 2: Општи стандарди** – Дефинишу предуслове функционисања врховних ревизорских институција (ISSAI 10 – 40: Мексичка декларација о независности ВРИ, Етички кодекс, Контрола квалитета и др.) – Како смо организовани?

<sup>120</sup> *The International Standards of Supreme Audit Institutions.*

<sup>121</sup> Сви стандарди и смернице су доступни на вебсајту [www.issai.org](http://www.issai.org) и нумерисани су у складу са сетом класификационих принципа.

<sup>122</sup> *International Organization of Supreme Audit Institutions.*

- ❖ **Ниво 3: Стандарди ревидирања** – садрже основне претпоставке и принципе за обављање државне ревизије и извештавање (ISSAI 100 – ISSAI 400) – Како радимо?
- ❖ **Ниво 4: Стандарди извештавања** – Смернице за имплементацију које садрже специфична и детаљна упутства о различитим темама (ISSAI 1000-2999 – Смернице за имплементацију ревизије финансијских извештаја; ISSAI 3000-3999 – Смернице за имплементацију ревизије сврсисходности пословања; ISSAI 4000-4999 – Смернице за имплементацију ревизије правилности или усклађености са прописима) – Који су учинци нашег рада?

Међународни стандарди ревизије (ISA<sup>123</sup>) које издаје Међународна организација рачуновођа (IFAC<sup>124</sup>) су интегрисани у Смернице INTOSAI за ревизију финансијских извештаја јавног сектора.

Пододбор за ревизију финансијских извештаја Одбора за професионалне стандарде (PSC) израђује INTOSAI Практична упутства која пружају релевантне смернице за примену ISA приликом ревизије финансијских извештаја субјеката у јавном сектору поред онога што је садржано у ISA стандардима.

Међународни стандарди ревизије (ISA) и припадајућа Практична упутства заједно чине јединствене смернице Међународних стандарда врховних ревизорских институција (ISSAI).

У пракси се приликом ревизије финансијских извештаја субјеката у јавном сектору поред ISA стандарда, који се примењују у комерцијалној ревизији, примењују и ISSAI стандарди за специфична питања која су карактеристична само за јавни сектор.

### **2.1. Ниво 1: Основна начела – Лимска декларација**

Темељни документ, који представља оквирни стандард државне ревизије, дефинисан је Декларацијом о основним смерницама и правилима ревизије, која је усвојена 1977. године на Конгресу INTOSAI у Лими познатом под називом *Лимска декларација*.

Декларација из Лиме је подједнако важна за све државне ревизорске институције – чланице INTOSAI-а, без обзира на регионалну лоцираност, степен развијености и облик организације.

<sup>123</sup> *International Standard of Auditing.*

<sup>124</sup> *International Federation of Accountants.*

Основни смисао Декларације из Лиме је у њеном ставу према независности државне ревизије. Врховне ревизорске институције (SAI)<sup>125</sup> које не функционишу у складу са овим захтевом, не могу постићи постављене стандарде. Због тога се независност SAI намеће као стална тема расправа у оквиру INTOSAI организације.

Декларативна независност није довољан услов да државна ревизија буде квалитетна. Неопходно је да она буде на правилан начин правно регулисана. Владавина права и демократија представљају основне претпоставке истинске независности државне ревизије, на чему посебно инсистира Лимска декларација.

Текст декларације садржи 25 делова, при чему Делови осам и девет Декларације истичу важност високог степена независности и аутономије ВРИ, које законом успоставља парламент сваке земље. Поред тога, ова два дела истичу одговорност владе и њен однос према ревизији. Однос врховне ревизорске институције и парламента у већем броју држава успоставља се уставом. Ревизија јавног сектора се не односи искључиво на парламент и владу, већ је и те како важна и за субјекте ревизије, као и за јавност у свакој држави.

Смернице и ревизорска правила у Лимској декларацији су организована у седам следећих сегмената:

- општи део,
- независност,
- однос са парламентом, владом и администрацијом,
- овлашћења ВРИ
- методе ревизије, ревизорски кадрови и међународна размена искустава,
- извештавање и
- надлежности врховних ревизорских институција.

### *Општи део*

Државна ревизија је нужан облик контроле јер се управљање јавним средствима заснива на поверењу. Ревизија није сама себи циљ, већ представља незаменљиви део регулаторног система који има за циљ да открива одступања од прихваћених стандарда и кршења принципа легалности, ефикасности, ефективности и економичности у финансијском управљању јавним средствима.

Државна ревизија може бити претходна и накнадна. Претходна ревизија је преглед који се врши пре административних и финансијских активности. Ефективна претходна контрола је незаменљива приликом провере управљања

---

<sup>125</sup> *State Audit Institution.*

јавним фондовима. Она је значајна зато што се евентуална штета може спречити, што је увек боље него да се она касније отклања. Накнадна ревизија од стране ВРИ даје оцену испуњавања обавеза субјеката који воде рачуноводствену евиденцију. Накнадна ревизија је незаобилазни део активности ВРИ, без обзира на то да ли се врши претходна ревизија. Ревизија економских активности државе може бити интерна и екстерна. Интерна ревизија се установљава као организациони део у оквиру државних одељења, агенција и институција, док екстерна ревизија представља активност ВРИ, која има задатак да у оквиру својих активности испита ефективност интерне ревизије.

### *Независност*

ВРИ може постићи циљеве објективно и ефективно само ако је независна од ентитета који је објекат државне ревизије и ако је заштићена од спољних утицаја.

Апсолутну независност је немогуће обезбедити, будући да су ВРИ део државе. Државне ревизорске фирме морају имати функционалну и организациону независност, јер само тако могу да извршавају задатке.

Установљавање неопходног нивоа независности државне ревизорске фирме треба да буде одређено уставом. Другим законима могу се регулисати само неки делови.

Независност ВРИ је нераскидиво повезана са независношћу њених чланова. Независност чланова мора бити гарантована уставом. То се посебно односи на начин запошљавања и давања отказа.

ВРИ мора имати финансијску независност. У том смислу она мора имати обезбеђена финансијска средства која ће јој омогућити да оствари планиране задатке.

### *Однос са парламентом, владом и администрацијом*

ВРИ врши ревизију активности владе и њених административних тела и институција. Извршена ревизија не ослобађа владу одговорности за свој рад и евентуалне пропусте.

Независност ВРИ која се уређује уставом мора гарантовати висок степен слободне иницијативе и аутономности, чак и када она делује као представник парламента и спроводи државну ревизију по његовим инструкцијама. Веза између SAI и парламента треба да буде уређена уставом у складу са условима и захтевима сваке државе.

## **Овлашћења ВРИ**

ВРИ треба да има приступ свим записима и документима који се односе на финансијско управљање средствима. Чланови ВРИ треба да буду овлашћени да захтевају, писмено или усмено, било коју информацију коју сматрају неопходном.

Одредбама закона или актима ВРИ треба да буду одређени временски термини за достављање информација, записа и документације, укључујући ту и финансијске извештаје.

Организације код којих се ревизија врши треба да пруже објашњења у вези са налазима ВРИ и треба да саопште које су мере у вези са тим питањем предузете. Уколико није задовољна овим саопштењима, ВРИ је овлашћена да се обрати надређеним органима и да од њих захтева да изврше утицај на организацију која је предмет ревизије.

Када је потребно, ВРИ могу ставити на располагање парламенту и влади своје професионално знање, у форми експертског мишљења, о нацртима закона и других финансијских прописа. Административна тела сnose одговорност за прихватање или одбијање експертских мишљења.

### *Методе ревизије, ревизорско особље и међународна размена искустава*

ВРИ треба да врши ревизију по самостално утврђеном програму. Ревизија ретко може бити свеобухватна, па због тога ВРИ могу користити ревизорско узорковање. Узорак треба да буде изабран на основу датог модела и да буде довољно велик да омогући формирање мишљења о квалитету и регуларности финансијског извештаја.

Ревизорски кадрови у државним ревизорским фирмама морају да поседују одговарајуће квалификације, морални интегритет, натпросечно знање и адекватно професионално искуство. Државни ревизори морају перманентно усавршавати теоријска и практична знања кроз интерне, универзитетске и међународне програме.

Међународна размена идеја и искустава у оквиру INTOSAI-а ефикасно је средство уз чију помоћ ВРИ могу да испуне задатке. То се постиже путем учешћа на конгресима, семинарима за обуку који се организују у сарадњи са Уједињеним нацијама и другим институцијама, кроз рад регионалних радних група и кроз публикације.

### *Извештавање*

ВРИ има уставно овлашћење и обавезу да о резултатима свога рада годишње независно извештава парламент или неко друго одговорно јавно тело, а њен извештај треба да буде публикован.

ВРИ такође треба да буде овлашћен да у току године извештава о посебно значајним налазима. Годишњим извештајем треба да буду обухваћене све активности врховних ревизорских институција. Уколико постоје питања која представљају државну тајну, ВРИ треба пажљиво да размотри изузимање ових питања из обавезе обелодањивања.

ВРИ извештаји треба да приказују чињенице на објективан и јасан начин уз усмерење пажње само на битне елементе. Изрази у извештају треба да буду прецизни и разумљиви.

#### *Надлежности врховних ревизорских институција*

Надлежности врховних ревизорских институција треба одредити уставом, а одређене појединости могу бити уређене посебним законом.

Све јавне финансијске активности, без обзира на то да ли се и како се њихово финансирање одражава на државни буџет, треба да буду подвргнуте државној ревизији.

Врховна ревизорска институција треба да инсистира на јасно дефинисаној класификацији буџета и једноставним и транспарентним рачуноводственим системима.

Основни принцип је да јавне институције које су формиране у иностранству такође треба да буду подвргнуте ревизији.

Врховна ревизорска институција треба да буде овлашћена да врши ревизију наплате пореза, која треба да буде превасходно усмерена на ревизију усаглашености. Када врше ревизију примене пореских закона, врховне ревизорске институције могу испитати и систем ефикасности наплате пореза, степен остварења циљних пореских прихода, као и да предложи могућа побољшања.

Прикупљање средстава путем јавних тендера и избор оптималних понуда су такође предмет државне ревизије. Уколико није објављен јавни тендер, врховна ревизорска институција треба да процени разлоге који оправдавају нерасписивање јавног тендера.

Када се врши ревизија јавних радова, врховна ревизорска институција треба да обухвата поред регуларности плаћања и ефикасност управљања изградњом и квалитет изведених радова.

Трошење значајних средстава на опрему за електронску обраду података је често предмет ревизије. Ова ревизија треба да буде заснована на системском приступу и да обухвати аспекте планирања потреба, економичност употребе опреме за електронску обраду података, превенцију злоупотребе итд.

Експанзија економских активности државе довела је до оснивања предузећа од стране државе на која се примењују закони који важе за приватни сектор. За ревизију тих предузећа надлежна је ВРИ, уколико држава у њима има значајно учешће (посебно ако има већинско учешће у капиталу) или може да оствари одлучујући (доминантан) утицај у управљању.

## 2.2. Ниво 2: Предуслови за деловање врховних ревизорских институција

У овом другом нивоу ISSAI дефинисани су предуслови функционисања врховних ревизорских институција, а чине их следећи стандарди:

Ознака	Назив	усвојен
ISSAI 10	Мексичка декларација о независности ВРИ	2007
ISSAI 11	INTOSAI смернице и добра пракса независности ВРИ	2007
ISSAI 20	Начела транспарентности и одговорности	2010
ISSAI 21	Начела транспарентности – добра пракса	2010
ISSAI 30	Етички кодекс – додатак	1998
ISSAI 40	Контрола квалитета ВРИ	2010

Наведени стандарди успостављају и разрађују основне претпоставке за правилан и професионалан рад ВРИ. У наставку су представљени само одабрани стандарди који су од значаја за спровођење ревизије.

*ISSAI 10 Мексичка декларација о независности* успоставља осам кључних начела који произлазе из Лимске декларације, и представљају суштинске услове које ВРИ треба да испуни у циљу правилног вршења ревизија јавног сектора и то:

1. Постојање одговарајућег и ефикасног правног оквира, и целисходна примена у пракси.
2. Независност руководства и чланова ВРИ, укључујући и правила о имунитету и заштити од разрешења са функције.
3. Задовољавајући обим надлежности ВРИ и потпуна самосталност у одлучивању.
4. Неограничен приступ подацима непоходних за вршење ревизије.
5. Право и обавеза извештавања о раду.
6. Слобода при одлучивању о предмету и времену издавања извештаја ревизије, те о објављивању и достављању извештаја.
7. Постојање ефикасног механизма прибављања повратних информација (*follow-up*) о препорукама ВРИ.



8. Финансијска и административна аутономија и аутономија располагања одговарајућим људским, материјалним и финансијским ресурсима.

#### *ISSAI 30 Етички кодекс*

INTOSAI етички кодекс заправо представља допуну која учвршћује INTOSAI ревизорске стандарде. Етички кодекс садржи вредности и принципе којима треба да се руководе државни ревизори у своме раду. Кодекс поставља високе захтеве у погледу интегритета, независности, објективности, поверљивости, политичке неутралности, сукоба интереса и компетентности државних ревизора. Будући да је схватање етике резултат историјског наслеђа и традиције и да се разликује од једне до друге државе, INTOSAI Етички кодекс има за циљ стварање основа за доношење националних етичких кодекса који треба да уважавају културне, језичке, правне и друштвене системе појединих земаља.

Међународна организација врховних ревизорских институција (INTOSAI) је, препознајући значај одговорности врховне ревизорске институције према парламенту и јавности, у Монтевидеу 1998. године донела Етички кодекс за ревизоре у јавном сектору (ISSAI 30). Овај кодекс усмерен је на ревизора као појединца, шефа врховне ревизорске институције, извршне службенике и све појединце који раде за и у име врховне ревизорске институције.

У свим околностима понашање ревизора мора бити беспрекорно, како професионално, тако и приватно и оно је гаранција квалитета и валидности његовог ревизорског рада. У супротном, ствара се сумња у поузданост и компетенцију ревизора ВРИ. Од велике је важности да се на ВРИ гледа са поузданошћу, поверењем и кредибилитетом. Важна је одговарајућа међусобна сарадња ревизора унутар професије заснована на фер односу. Њихов рад треба да увери јавност у правичност и непристрасност њиховог рада, што треба да буде регулисано националним Етичким кодексом. Мишљења ВРИ и извештаји треба да буду тачни и поуздани, тј. веродостојни.

Овај кодекс представља целовит скуп вредности и начела која се односе на свакодневни рад ревизора. Независност, надлежности и одговорности ревизора јавног сектора постављају пред ВРИ високе етичке захтеве. Кључни захтев који се ставља пред ВРИ је очување поверења и кредибилности у очима субјеката јавног сектора и јавности. Кодекс етике ревизора у јавном сектору мора поштовати опште етичке захтеве државних службеника и посебне захтеве који се стављају пред ревизоре, укључујући и професионалне обавезе.

INTOSAI етички кодекс је усмерен према појединачном ревизору, вођи ВРИ, извршиоцу, као и сваком лицу које је укључено у ревизију. Сврха INTOSAI етичког

кодекса је да утврди основе националног кодекса етике. Свака ВРИ је одговорна за обезбеђење да су сви ревизори упознати са вредностима и начелима националног кодекса етике, те да их поштују.

Од ревизора се очекује да усвоји и у свом раду примењује следеће етичке захтеве, које INTOSAI представља као кључне:

1. поштење, интегритет
2. независност, објективност и непристрасност,
3. професионалну тајност,
4. Компетенцију,
5. професионални развој.

Суштинска вредност Етичког кодекса је **поштење**. Дакле, понашање ревизора мора бити беспрекорно, у смислу да се у његов рад не може посумњати, те се на тај начин чува поверење јавности. Поштење изискује од ревизора да се придржава етичких норми, принципа независности и објективности, очување беспрекорних стандарда професионалног понашања при одлучивању увек имајући на уму јавни интерес. Понашање ревизора треба да буде тако да увећава, а не смањује њихову независност. Дакле, ревизори треба да буду независни, непристрасни, објективни у свакој прилици. Њихова независност не сме бити угрожена личним или другим интересима.

Објективност и непристрасност су нужне у свим пословима које обављају ревизори. Ревизори треба да прикупе информације о ставовима пословног субјекта у којем се врши ревизија, као и ставовима других страна, али не смеју утицати на ревизоров закључак. Да би завршили своје ревизорске активности на непристрасан начин, ревизори морају очувати своју неутралност у односу на политички утицај. Ревизори треба да штите своју независност, да избегавају сукобе интереса добијањем поклона или неких других користи. Треба да избегавају односе који могу компромитовати или угрозити њихову независност. Такође, треба да избегавају односе који би могли укључивати ризик од корупције. Не смеју користити информације које су добили као средство којим би осигурали корист за себе или друге или којим би штетили другима.

Професионална тајност је део етичког кодекса који наглашава да ревизори не смеју да открију информације које су добили у току процеса ревизије, осим у сврху испуњења статутарних или других одговорности које су дефинисане процедурама врховне ревизорске институције или су у складу са релевантним законима.

Компетенција је епитет који мора да стоји уз ревизора, јер је његова дужност да се понаша професионално и да примењује високе професионалне стандарде у

вршењу свог посла. Кодекс налаже ревизору да не сме да предузме било какав рад за који није компетентан, а да би један ревизор био компетентан, он мора добро да познаје стандарде ревизије и рачуноводства, финансијско пословање и извештавање, политике пословања, поступке и праксу, као и уставне, правне и институционалне принципе и стандарде субјекта где се ревизија обавља.

Ревизори морају обезбедити одговарајући ниво професионалности у спровођењу и надзору над ревизијом, као и при састављању извештаја. При вршењу ревизија, ревизори морају примењивати методе и праксу највишег могућег квалитета. При спровођењу ревизије и надзору над ревизијом, као и при извештавању, ревизори морају примењивати опште усвојене стандарде ревизије. Ревизори су у сваком тренутку обавезни да унапређују своје способности које су потребне за спровођење њихове професионалне надлежности.

Дакле, из INTOSAI кодекса закључујемо да информације добијене у току процеса ревизије, ревизори не смеју откривати трећим странама (усмено или писмено), сем у сврху реализације статутарних или других одговорности дефинисаних у ВРИ. Дужност ревизора јесте да се стално понашају на професионалан начин и да примењују високе професионалне стандарде при обављању свога посла, а који ће им омогућити непристрасно и компетентно вршење њихове дужности.

Од суштинске важности је постојање националног кодекса етике, јер законодавна и/или извршна власт, општа јавност и субјекти ревизије морају бити у потпуности уверени у поштеност и непристрасност рада ВРИ.

*Државна ревизорска институција Србије је усвојила 2009. године као свој етички кодекс „Етички кодекс за државне ревизоре и остале запослене у Државној ревизорској институцији.”<sup>126</sup>*

#### *ISSAI 40 Контрола квалитета ВРИ*

Контрола квалитета ВРИ представља кључна начела, дефинисана стандардом о контроли квалитета ISQC<sup>127</sup> 1, који је усвојио IFAC, а која су прилагођена особеностима ВРИ. Оквир система контроле квалитета ВРИ одређују следећих 6 елемената:

1. Одговорност руководства за квалитет унутар ВРИ – ВРИ треба да успостави упутства и поступке, који ће увести културу признавања квалитета као суштински елемент обављања задатака.

<sup>126</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 44/2009.

<sup>127</sup> *The International Standard on Quality Control.*

2. Одговарајући етички захтеви – ВРИ треба да усвоји упутства и процедуре који пружају разумне гаранције да ВРИ, укључујући све запослене и уговорне извођаче, делује у складу са етичким нормама.
3. Одређивање и спровођење задатака – ВРИ треба да примењује упутства и процедуре који пружају разумне гаранције да ће ВРИ спроводити ревизорске и остале активности из своје надлежности расположивим ресурсима у складу са захтевима етике, да поштује интегритет субјекта ревизије, као и да зна да управља ризиком квалитета.
4. Људски ресурси – ВРИ треба да усвоји упутства и процедуре који пружају разумне гаранције да ВРИ располаже задовољавајућим људским ресурсима (укључујући и спољне сараднике), компетентне, способне и опредељене за примену етичких начела, који извршавају задатке у складу са одговарајућим стандардима, важећом регулативом и да ВРИ издаје адекватне извештаје.
5. Изршења задатака – ВРИ треба да усвоји упутства и процедуре који пружају разумне гаранције да су задаци извршени у складу са одговарајућим стандардима, важећом регулативом, и да ВРИ издаје адекватне извештаје. Притом су обухваћена питања која се односе на обезбеђење конзистентности и квалитета обављеног посла и одговорност за надзор и контролу.
6. Праћење – ВРИ треба да усвоји упутства и процедуре који пружају разумне гаранције да су упутства и процедуре који се односе на систем контроле квалитета одговарајући и делотворни.

У ревизорској пракси, како у међународним оквирима, тако и у Србији, указује се на све већу потребу успостављања система контроле квалитета, на начин да пружи оправдано уверење да ревизорска институција и њени запослени раде у складу са професионалним стандардима и законским прописима.

### 2.3. Ниво 3: Основни стандарди

У ову групу стандарда сврставају се основни стандарди који представљају основна начела ревизије и то:

Ознака	Назив	усвојен
ISSAI 100	Стандарди ревидирања – основна начела – додатак	2001
ISSAI 200	Стандарди ревидирања – општи стандарди – додатак	2001
ISSAI 300	Стандарди ревидирања – стандарди ревидирања – додатак	2001
ISSAI 400	Стандарди ревидирања – стандарди извештавања – додатак	2001

Наведени стандарди садрже основна начела која се односе на ревизију субјеката јавног сектора.

*ISSAI 100 Основна начела државног ревидирања* – Основна начела ревидирања су основне претпоставке, доследне премисе, логична начела и захтеви који помажу развоју стандарда ревидирања и служе ревизорима при састављању мишљења и извештаја. Стандарди ревидирања морају бити усклађени са начелима ревидирања. У наставку су представљени најважнија основна начела:

ВРИ треба да поштује стандарде ревидирања INTOSAI и да делује у складу са њима у свим погледима, када их оцени као материјалне. Поред материјалности по вредности примењује се и материјалност по природи и по контексту.

- ВРИ располаже својом дискреционом оценом у различитим ситуацијама које наступају у оквиру ревизије јавног сектора.
- Са порастом свести о финансијској одговорности у односу на јавност, ВРИ мора радити одговорно и ефективно.
- Развој одговарајућих информацијских, контролних, те система оцењивања и извештавања у јавном сектору унапређује одговорност. За правилност и адекватност финансијских извештаја и других информација је одговорно руководство.
- Надлежни орган треба да осигура спровођење рачуноводствених стандарда за финансијско извештавање и налазе, који су одговарајући потребама државе, а субјект ревизије мора одредити дефинисане и мерљиве намене и циљеве пословања. Конзистентна примена важећих рачуноводствених стандарда резултира поштеним представљањем финансијског стања и пословног резултата.
- Успостављање правилног система интерних контрола минимизирају ризик појаве грешке или неправилности.
- Доношење прописа којима се омогућава сарадња субјекта ревизије у испуњењу доступности свих релевантних података, потребних за спровођене ревизије.
- Све ревизорске активности морају бити у складу са успостављеном надлежности. Свеукупна државна ревизија обухвата ревизију правилности пословања (потврда финансијске одговорности, ревизија рачуноводствених система и трансакција, ревизија интерних контрола и функције интерне ревизије, ревизија доношења одговарајућих одлука) и ревизију

сврсисходности (ревизија економичности, ефикасности и ефективности пословања).

- ВРИ мора да континуирано ради на побољшању техника ревидирања прикладности индикатора, који служе оцени пословања.

Наведених 10 начела представљају општи оквир за рад ВРИ и државних органа које ревидирају државни ревизори и могу се табеларно представити према носиоцима одговорности.

Начело	Одговорност
(a) Усклађеност са INTOSAI стандардима	ВРИ
(b) Налази	ВРИ
(c) Процес одговорности	Субјект ревизије
(d) Надлежност руководства – системи информацијских контрола, оцењивања и извештавања	Субјект ревизије
(e) Рачуноводствени стандарди	ВРИ/ Субјект ревизије
(f) Презентирање финансијског стања и резултата пословања	Субјект ревизије
(g) Унутрашње контроле	Субјект ревизије
(h) Законом установљено право ВРИ доступности подацима	Законодавно тело
(i) Рад ВРИ у оквиру надлежности	ВРИ
(j) Развој индикатора за утврђивање сврсисходности	ВРИ

ВРИ је одговорна само за четири од 10 наведених начела, која јој налажу да развија и усавршава технике ревизије сврсисходности.

*ISSAI 200 Општи стандарди државног ревидирања и стандарди од етичке важности* – Општи стандарди ревидирања захтевају да ВРИ усвоји упутства и процедуре које се односе на:

- Запошљавање особља са примереним квалификацијама;
- Развој и обуку запослених у ВРИ, да се оспособе за ефективно испуњење задатака, те утврђивања основа за напредовање ревизора и осталог особља;
- Израда приручника и других писаних упутстава која се односе на поступак ревизије;
- Признање искуства и способности као вредности унутар ВРИ, те утврђивање способности које недостају, обезбеђивање ефикасног распоређивања знања и способности међу извршиоцима ревизије и одређивање одговарајућег броја лица за вршење ревизије, правилно

планирање и надзор за испуњење циљева на утврђеном нивоу дужне пажње;

- Надзор над ефикасности и ефективности стандарда и поступака ВРИ.

У другом делу овог стандарда су представљени стандарди од етичке важности, који укључују следеће захтеве:

- Ревизор и ВРИ морају бити независни.
- ВРИ мора избегавати сукоб интереса међу ревизорима, и у односу на субјект ревизије.
- Ревизор и ВРИ морају поседовати одређене способности.
- Ревизор и ВРИ морају извршавати дужности и испољавати дужну пажњу у складу са INTOSAI стандардима ревизије.

*ISSAI 300 Стандарди ревидирања (Fieldstandards)* – Ови стандарди дају целовит оквир за све кораке које је ревизор дужан да предузме у поступку ревизије како би испунио задатак у складу са одређеном сврхом, систематично и ефикасно. Ови кораци представљају правила која је ревизор дужан да поштује када тражи ревизијске доказе и тежи одређеним резултатима. Стандарди ревизије, који су оквир за извођење ревизија, односе се на све врсте ревизије. Реч је о следећим стандардима:

- Ревизор је дужан да планира ревизију на начин који обезбеђује спровођење ревизије у роковима, квалитетно, ефикасно и ефективно;
- Рад ревизора на свим нивоима и у свим ревизијским фазама мора бити правилно надзиран. Документован рад треба да прегледа старији члан ревизорског тима;
- При одређивању обима ревизије, ревизор треба да узме у обзир постојање и испита поузданост интерне ревизије.
- При спровођењу ревизије правилности пословања (укључује и ревизију финансијских извештаја), потребно је тестирати усклађеност пословања са прописима. Ревизор треба да испланира кораке и поступке ревидирања тако да обезбеди разумне гаранције да ће бити уочене неправилности и незаконитости у раду, а које имају директне и материјалне последице на износе у финансијским извештајима или се одражавају на резултат ревизије правилности пословања.

При ревизији пословања (сврсисходности) ревизор је дужан да провери усклађеност пословања са прописима ради испуњења циљева ревизије.

Ревизор треба да испланира кораке и поступке ревидирања тако да обезбеди разумне гаранције да ће се открити радње које нису у складу са прописима и могу значајно утицати на постизање ревизијских циљева.

- Потребно је прибавити компетентне, релевантне и разумне доказе који поткрепљују ревизорске оцене и закључке у вези са организацијом, програмима, активности или функцијом која је била предмет ревизије;
- При ревидирању правилности пословања као и при спровођењу ревизија друге врсте, када је то примерено, ревизор је дужан да анализира финансијске извештаје у циљу утврђивања њихове усклађености са рачуноводственим стандардима.

*ISSAI 400 Стандарди извештавања* – Сврха стандарда извештавања је да помогну при изради извештаја о ревизији. Извештавање укључује мишљење ревизора и остале примедбе на финансијске извештаје, као и ревизорске налазе у вези са сврсисходности пословања. При спровођењу ревизије сврсисходности, ревизор извештава о економичности и ефикасности прибављања и потрошње средстава, те ефективности при постизању циљева. Постоје два стандарда извештавања:

- По окончању сваке ревизије ревизор је дужан да састави писано мишљење или извештај у којем ће представити налазе у одговарајућој форми. Садржај извештаја треба да буде разумљив, без нејасноћа и двосмислености и треба да обухвата информације за које постоје поуздани и релевантни ревизорски докази. Извештај мора бити објективан, поштен и конструктиван. Наведени критеријуми квалитетног извештаја примењују се и на извештавање при осталим врстама ревизија.
- ВРИ доноси коначну одлуку о мерама у случајевима превара или озбиљних нерегуларности утврђених ревизијом. Поступак доношења одлука налаже тесну сарадњу ревизора који познају садржину ревизијских налаза, и правника, који морају поставити процес извештавања у позитивноправни оквир. Наведени стандарди утврђују обавезне елементе ревизорских извештаја, врсте ревизорских мишљења при ревизији финансијских извештаја (неквалификовано, квалификовано или негативно мишљење или уздржавајуће мишљење) и форме извештаја ревизије сврсисходности.



## 2.4. Ниво 4: Смернице ревидирања

Смернице ревидирања детаљно обрађују основна начела ревидирања, рашчлањују и операционализују смернице тако да се исте могу примењивати при свакодневном испуњавању ревизорских задатака.

### Смернице за имплементацију

Ознака	Назив	усвојен
ISSAI 1000-2999	Смернице за имплементацију ревизије финансијских извештаја ( <i>financialaudit</i> )	2007–2010.
ISSAI 3000-3999	Смернице за имплементацију ревизије сврсисходности пословања ( <i>performanceaudit</i> )	2004–2010.
ISSAI 4000-4999	Смернице за имплементацију ревизије усклађености са прописима ( <i>complianceaudit</i> )	2010.

*ISSAI 1000 Општи увод у INTOSAI смернице ревизије финансијских извештаја* – Смернице дају упутства за спровођење ревизије финансијских извештаја у јавном сектору. INTOSAI смернице ревизије финансијских извештаја укључују MCP-Међународни стандард ревизије, које је објавио Одбор за међународне стандарде ревизије и уверавања (IAASB<sup>128</sup>), и Белешке праксе (*Practicenotes*), које пружају додатна упутства о примени сваког ISA<sup>129</sup> при ревизији финансијских извештаја субјеката јавног сектора. Главна сврха INTOSAI смерница ревизије финансијских извештаја је да пруже чланицама INTOSAI целовиту збирку смерница за ревидирање финансијских извештаја субјеката јавног сектора, белешке добре праксе одражавају употребљивост ISA при ревизији субјеката јавног сектора и пружају додатна упутства ревизорима јавног сектора. Ове смернице се примењују при ревизији на свим нивоима државне управе и локалне самоуправе.

Стандарди ISSAI примењују исти систем квалификација. Општи стандарди почињу од 1000 и завршавају се са 2999. Последња три броја у стандарду означавају адекватан број ISA (на пример ISSAI 1800 означава ISA 800).

*ISSAI 3000 Смернице за спровођење ревизије сврсисходности* – Смернице узимају у обзир важеће INTOSAI стандарде ревидирања и заснивају се на опште усвојеним начелима ревизије сврсисходности, које проистичу из праксе чланица ISSAI. Ревизија сврсисходности се спроводи као посебан облик спровођења истраге и проучавања, који захтева посебна професионална знања и способности, примену посебних стандарда и посебно планирање и извештавање. Смернице су састављене из пет главних делова:

<sup>128</sup> *The International Auditing and Assurance Standards Board.*

<sup>129</sup> *International Standard of Auditing.*

1. Шта је ревизија сврсисходности? – поставља опште оквире ревизије сврсисходности;
2. Начела државне ревизије применљиве при ревизији сврсисходности – дефинише примену начела ревидирања за спровођење ревизије сврсисходности;
3. Стандарди и упутства за спровођење ревизије: Почетак и планирање ревизије сврсисходности – утврђује стандарде и упутства за планирање ревизије сврсисходности;
4. Стандарди и упутства за спровођење ревизије: Вођење поступка ревизије сврсисходности – утврђује стандарде и упутства за вођење поступка ревизије сврсисходности;
5. Стандарди и упутства за извештавање: Представљају резултате ревизије – утврђује стандарде и упутства за представљање резултата ревизије.

Уз смернице постоји и група додатака, који пружају додатне информације о начину планирања и спровођења ревизије сврсисходности.

*ISSAI 4000 Општи увод у смернице ревизије усклађености пословања са прописима* – Смернице се примењују у случају када је ревизија усклађености с прописима самосталан облик ревизије, или заједно са ISSAI смерницама за ревизију финансијских извештаја, када је усклађеност пословања са прописима део финансијске ревизије. У складу са две наведене опције спровођења ревизије усклађености са прописима, INTOSAI је издао два стандарда:

- ISSAI 4100 – где је ревизија усклађености с прописима посебна ревизија или је део ревизије сврсисходности, и
- ISSAI 4200 – где се ревизија усклађености с прописима односи на ревизију финансијских извештаја.

Ревизија усклађености с прописима је веома важан облик надзора над употребом јавних средстава. С обзиром на то да се субјекти јавног сектора углавном оснивају на основу закона и њихово пословање је прописано одговарајућим прописима. Руководство субјеката јавног сектора је одговорно за пословање у складу са законима и другим прописима.

## 2.5. Специфичне смернице

Поред основних смерница за ревизију постоје и специфичне смернице за посебне врсте ревизије и то:

Ознака	Назив	усвојене
ISSAI 5000-5099	Смернице о међународним институцијама	2004
ISSAI 5100-5199	Смернице о ревизији окружења ( <i>environmental audit</i> )	1998–2004.
ISSAI 5200-5299	Смернице о приватизацији	1998–2007.
ISSAI -5399	Смернице о ревизији ИТ	1995.
ISSAI 5400-5499	Смернице о ревизији јавног дуга	2007–2010.
ISSAI 5500-5599	Смернице о ревизији помоћи у случају непогода	План за 2013.
ISSAI 5600-5699	Смернице за контролу поступака и квалитет рада ВРИ	2010.

Наиме од 1995. године до данас, INTOSAI развија посебне смернице за посебне врсте ревизије, од којих се наводе само неке важније:

*ISSAI 5120 Ревизија окружења и ревизија правилности пословања* – овај документ утврђује упутства о начину спровођења ревизије окружења кроз праксу која се примењује при ревизији финансијских извештаја и ревизије усклађености пословања са прописима, при чему је идентификовано три врсте ревизије које могу бити предмет такве ревизије:

- ревизија финансијских извештаја – ревизија обухвата подршку предупређењу, смањењу или надокнади настале штете нанесене животној средини, обезбеђење обновљивих и необновљивих извора, последица кршења закона или других прописа, те последице обавезне надокнаде штете, које утврђује држава;
- ревизија усклађености пословања с прописима – ревизија обезбеђује да су активности владе спроведене у складу са одговарајућим законима, стандардима или политикама, како на националном, тако и на међународном нивоу;
- ревизија сврсисходности – ревизија може обухватати индикаторе пословања, који се односе на окружење, на програме заштите животне средине који се спроводе или су спроведени на економичан, ефикасан и ефективан начин.

*ISSAI 5210 Смернице добре праксе ревизије приватизације* – Приватизација пословања ентитета чији је власник држава завређује посебну пажњу. Исказује се у разним облицима и представља вршење поновне оцене улоге државе и

друштва, повлачењем владе из непосредног учешћа у многим подручјима економске делатности. Влада се све више ставља у позицију купца или промотера него извођача услуга.

ВРИ треба да буде упозната са променама које настају приватизацијом и да сходно томе спроведе ревизију приватизације која је независна и у јавном је интересу. Смернице утврђују осам подручја којима ВРИ треба да посвети посебну пажњу при преносу послова и средстава из државног у приватно власништво. Сходно томе је настало 40 ревизорских смерница.

*ISSAI 5310 Методологија надзора безбедности информационих система – Водич за надзор безбедности информацијских система у државним организацијама –* овај водич помаже ВРИ при надзору програма безбедности информацијских система који су успостављени у оквиру пословања различитих субјеката јавног сектора. Водич даје опис структурисаног приступа оцењивању и управљању ризиком код информационих система.

*ISSAI 5410 Смернице за планирање и спровђење ревизије интерних контрола јавног дуга –* помажу ВРИ, да може на почетку сваке ревизије одлучити о томе које компоненте интерних контрола ће проучити и колико детаљно ће анализирати сваку од компоненти. Ова врста ревизије се односи на ревидирање посебних поступака задуживања, студија које представљају основу задуживања, тржишних анализа и стратегија које се притом спроводе (нпр. ВРИ ревидира пласирање висококотирајућих хартија од вредности за рефинансирање дела пакета владиних мера за финансијску санацију државе).

*ISSAI 5410 Смернице спровођења ревизије јавног дуга – Примена тестирања при ревизији финансијских извештаја –* смернице представљају елементе управљања јавним дугом и ревизору дају упутства о томе како при ревизији јавног дуга применити INTOSAI стандарде ревидирања, те како спровести тестирање података при ревизији јавног дуга. Упутства се односе на ревизију директних јавних дужничких инструмента за велике клијенте (*wholesale direct public debt instruments*; потврде о депозиту условљене залогом и комерцијалним записима) и узимају у обзир да се ревизија финансијских извештаја спроводи у сврху давања мишљења о финансијским извештајима. Ова упутства не обухватају поступак статистичког узорка.

Смернице помажу ревизору при (а) планирању ревизије јавног дуга, (б) оцењивању интерних контрола при управљању (*management*) јавним дугом (укључујући изложеност и управљање кредитним ризиком, ризика ликвидности, ризика кредитне стопе, ризика валуте, тржишног ризика, и др.), (ц) потврђивању

уклађености пословања са прописима, (д) прибављању доказа за спровођење ревизије, (е) истаживање финансијских извештаја и (ф) извештавању о резултатима ревизије.

Поред наведених постоји посебна група смерница за добро управљање.

*INTOSAI Смернице за добро управљање (INTOSAI GOV)<sup>130</sup>*

<b>ISSAI GOV</b> 9100-9199	Интерне контроле	2007–2010.
<b>ISSAI GOV</b> 9200-9299	Рачуноводствени стандарди	

Смернице за добро управљање садрже документа која упућују ВРИ кроз професионалну процену мера предузетих од стране управљачких органа, и подржавају примену начела доброг управљања.

У оквиру прве групе смерница напомињу се само неке и то:

*INTOSAI GOV 9100 Смернице за стандарде интерних контрола за јавни сектор – (усвојене 2004).*

Смернице за стандарде интерних контрола, иако кратке по форми, садржајно на богат начин представљају интерне контроле као систем, њихов садржај и улоге и професионалне дужности појединачних актера. У прилогу је могуће наћи више примера из праксе јавног сектора, који помажу ревизору да разуме смисао интерних контрола и начин на који су оне регулисане.

Интерне контроле представљају свеобухватан процес који утврђују руководство и запослени у организацији, у циљу решавања ризика и улагања напора да извршење мисије организације обезбеђује разумну гаранцију за остваривање општих циљева и то:

- уређено, етичко, економично, ефикасно и ефективно пословање;
- испуњавање обавезе полагања рачуна;
- усклађеност са законима и другим прописима;
- обезбеђење заштите од губитка, злоупотребе и штете.

Интерне контроле садрже пет међусобно повезаних компонената:

- контролно окружење

<sup>130</sup> INTOSAI Guidance for Good Governance (INTOSAI GOV) - INTOSAI Смернице за добро управљање.

- процена ризика
- контролне активности (контроле)
- информисање и комуницирање
- мониторинг

Као што је већ наведено јасно се уочава директна веза између општих циљева и компоненти интерне контроле, које представљају оно што је потребно учинити да би се постигла општа свхра, или циљ.

*INTOSAI GOV 9110 Упутства за извештавање о ефикасности интерних контрола*

*Искусства ВПИ за спровођење и оцењивање интерних контрола* – документ о примерима добре праксе чланица INTOSAI при спровођењу оцене стања и структуре интерних контрола.

*INTOSAI GOV 9120 Интерне контроле: Обезбеђење основе за одговорност државе*

Овај документ поставља оквир за успостављање и одржавање ефикасних интерних контрола, које су детаљно представљене у оквиру надлежности и обавеза руководства, ревизора и интерних контрола као система, те интегралног дела сваког система који руководство примењује при вођењу пословања организације. Документ садржи кратак упитник који може користити интерни ревизор када оцењује постојање оквира интерних контрола код субјекта јавног сектора, спровођење интерних контрола и бригу руководства за функцију ревизије.

*INTOSAI GOV 9150 – Усклађивање рада и сарадња ревизора ВПИ и интерних ревизора у јавном сектору*

Овај документ садржи упутства о начину на који се постиже усклађен рад и добра сарадња државних ревизора ВПИ и интерних ревизора јавног сектора, уз поштовање надежности оба органа и налога струке. Усклађеним радом и сарадњом је могуће побољшати ефикасност и ефикасност рада дела обе функције. Државни и интерни ревизор морају сарађивати, а користи те сарадње се огледају нарочито у смислу избегавања дуплирања надзора и могућности повећања обима или надлежности ревизије.

Из свих наведених стандарда и смерница INTOSAI могуће је закључити да државни ревизори нису надлежни нити одговорни за контроле од стране

руководства, али да имају важну улогу у њиховом развоју. Такође, држави ревизори нису непосредно договорни за успостављање делотворних система интерне ревизије. Одговорност за успостављање, спровођење и надзор ефективности система интерних контрола је код руководства, којем интерни ревизори помажу са својом независном оценом уређења интерних контрола, те са идентификовањем, оцењивањем и испитивањем ризика у смислу законитости, адекватности финансијских контрола и извештавању о материјалним мањкавостима.

Стога ВРИ својим ревизијама идентификује и оцењује постојање и спровођење интерних контрола у оквиру субјеката јавног сектора. Извештаји ВРИ истичу уочене неправилности и мањкавости и дају препоруке за предузимање мера и активности за њихово одстрањивање и побољшање. Државни ревизори су обавезни да истакну важност и улогу интерне ревизије и система интерних контрола, које доприносе правилности пословања ентитета јавног сектора.

Сарадња ВРИ са службама интерне ревизије обично није формализована. Најчешћи контакти представљају личну комуникацију у току поступка ревизије, или контакти током састављања извештаја. Кроз извештаје ВРИ, интерни ревизор добија корисне информације о свом раду, коментаре на одређене одредбе закона и других прописа, као и практичне примере пресуда поступака или пословних догађаја. Подручја у којима је корисна сарадња интерних и државних ревизора су следећа: припрема опсежних и захтевних ревизија, у сврху максимализације коришћења финансијских средстава, људских и временских ресурса, сарадња на подручју обуке и саветовања, где ВРИ може својим знањем и искуством допринети побољшању ефикасности рада служби интерне ревизије.

#### *INTOSAI GOV Значење независности процеса усвајања стандарда*

Држава треба да обезбеди да финансијски извештаји буду транспарентни и да задовољавају потребе широког круга корисника тих извештаја. Осим парламента, као законодавне гране власти коју занима како влада извршава овлашћења коришћења додељених средстава, интересовање за коришћење средстава исказују и остале организације као и појединци, који стављају на располагање средства јавном сектору. У циљу испуњења финансијске одговорности и тачности финансијских извештаја органа и субјеката јавног сектора, потребно је обезбедити да су финансијски извештаји веродостојни и састављени на основу важећих рачуноводствених стандарда.

## II. ВРСТЕ РЕВИЗИЈЕ ЈАВНОГ СЕКТОРА

Ревизија јавног сектора, као посебан вид активности парламентарне контроле, усмерена је на контролу извештаја које извршна власт подноси парламенту о трошењу јавних средстава и управљању јавном имовином, затим о законитости рада тих органа, као и о економичности, ефикасности и ефективности прикупљања и трошења финансијских јавних средстава и управљању јавном имовином и обавезама, које су у надлежности државних органа и институција.

Међутим, ревизија јавног сектора није ограничена само на спровођење ревизије већ се односи и на друге задатке који су тесно повезани с ревизијом, а који се односе на јачање одговорности носилаца јавних функција и других одговорних лица за располагање јавним средствима, помоћ при увођењу и побољшању система унутрашње контроле код правних лица, откривање превара и појава корупције у јавном сектору и саветовање.

Како је основни циљ државне ревизије да на ефикасан и економичан начин прибави довољне, адекватне и поуздане доказе за изражавање мишљења о финансијским извештајима, правилности и сврсисходности пословања ентитета јавног сектора, то се према циљу ревизије које спроводи ВРИ, могу се сврстати у три основне групе:

- ревизија финансијских извештаја (*financial audit*)
- ревизија усклађености пословања с прописима (*compliance audit*),
- ревизија сврсисходности (*performance audit*).

Ревизија финансијских извештаја – *финансијска ревизија* и ревизија усклађености пословања с прописима – *ревизија усклађености* се у пракси преклапају, с обзиром да у ревизији јавног сектора скоро није могуће обавити квалитетну финансијску ревизију без ревизије усклађености, управо због специфичности како предмета ревизије тако и субјеката ревизије чији је рад уређен бројним прописима.

Ако се класификација ревизије јавног сектора врши према предмету ревизије, онда поред три наведене основне врсте ревизија постоје и:

- 1) ревизија буџета и програма усмерених на циљеве,
- 2) ревизија уговора (*audit of contracts*),
- 3) ревизија јавних набавки (*audit of procurement*),
- 4) ревизија приватизације, (*audit of privatisation*),
- 5) ревизија јавног дуга државе (*audit of public debt*),



## 6) ревизија окружења (*environmental audit*)<sup>131</sup>

Међународним стандардом ревизије јавног сектора ISSAI 100 – Основни принципи државне ревизије<sup>132</sup> дефинисано је да целокупни обим државне ревизије, који укључује *ревизију усаглашености (регуларности) и ревизију учинка*.

### 1. Ревизија финансијских извештаја (*financial audit*)

Ревизија финансијских извештаја представља испитивање докумената, исправа, извештаја и других информација ради прикупљања довољног, адекватног и поузданог доказа за изражавање мишљења да ли финансијски извештаји субјекта ревизије истинито и објективно приказују његово финансијско стање, резултате пословања и новчане токове, у складу са прихваћеним рачуноводственим начелима и стандардима;

Циљ ревизије финансијских извештаја је да се у разумној мери обезбеди уверавање да финансијски извештаји, у целини гледано, не садрже материјално значајне грешке, независно од тога да ли су те грешке настале услед намерне кривичне радње или због пропуста. Поступак уверавања се односи и на прикупљање ревизијских доказа који су ревизору неопходни да би донео закључак на којем се заснива мишљење ревизора.

У поступку ревизије се проверава да ли финансијски извештаји садрже све информације које истинито, поштено и свеобухватно приказују финансијско стање и резултат пословања субјекта ревизије. Ревидирани финансијски извештаји могу да представљају значајно средство надзора и основу за доношење одлука које су повезане са субјектом ревизије или с његовим руководством.

У поступку ревизије се утврђују чињенице на основу којих се може стећи уверавање и потврда да ли прегледани финансијски извештаји коректно приказују финансијски положај субјекта ревизије, његов финансијски резултат, промене на капиталу и новчане токове у складу са одговарајућим стандардима јавног сектора.

Ревизија финансијских извештаја јавног сектора треба да испита да ли постоји финансијска одговорност државне управе у целини, да ли је финансијски систем државе усклађен са законима и прописима који се примењују и да ли су донесене одлуке извршне власти у складу са прописима и датим овлашћењима.

У поступку ревизије се проверава да ли финансијски извештаји садрже све информације које истинито, поштено и свеобухватно приказују финансијско стање

<sup>131</sup> „Ревизија јавног сектора”, Писани материјал за предавање Станојевић, Љ.и Видовић. 3. 2011.

<sup>132</sup> Параграфа 38 и 39 ISSAI 100 - Основни принципи државне ревизије - *The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI, are issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI* - Основни принципи државне ревизије.

и резултат пословања субјекта ревизије. Ревидирани финансијски извештаји могу да представљају значајно средство надзора и основу за доношење одлука које су повезане са субјектом ревизије или с његовим руководством.

Може се закључити да у суштини ревизија финансијских извештаја јавног сектора треба да потврди тачност и исправност поднетих финансијских извештаја. Међутим, то није једноставно, јер финансијски извештаји ретко могу бити апсолутно тачни па је на ревизору да прикупи релевантне и довољне доказе који га упућују на разумно уверење да укупан ефекат могућих грешака не прелази „битан износ” односно материјално значајан износ. Утврђивање тог „битног износа” је професионална процена ревизора. Стога посебан значај у ревизији јавног сектора има ревизијски ризик, тј. ризик од изражавања неадекватног ревизорског мишљења када рачуноводствени извештаји садрже материјално значајне грешке.

У ревизији финансијских извештаја ревизор извештава о квалитету финансијских извештаја. Извештај је у писаној форми, недвосмислен и без дугих набрајања. У извештају ревизор изражава мишљење о свом уверењу да ли су финансијски извештаји усклађени са важећим стандардима и националним законодавством, да ли истинито и фер приказују финансијски положај субјекта ревизије, остварени финансијски резултат, промене на капиталу и новчане токове. Приликом обликовања ревизоровог извештаја и изражавања мишљења, ревизор треба да има у виду материјалност изнетих ставова у финансијским извештајима.

Извештај о ревизији треба да буде у складу с професионалним стандардима, у прописаној форми и лако разумљив. Корисник ревизоровог извештаја треба лако да уочи какво мишљење је дао ревизор у свом извештају (позитивно или модификовано). Извештај зависи од циљева и обима ревизије и може да обухвата и закључке ревизије, на пример о недостацима интерних контрола или неуважавању прописа. Ревизор у свом извештају понекад ставља посебан параграф у којем истиче неко значајно питање у вези с финансијским извештајем.

## **2. Ревизија усклађености пословања с прописима (*compliance audit*)**

*Ревизија усклађености или ревизија правилности пословања* подразумева прибављање довољног, адекватног и поузданог доказа за изражавање мишљења о правилности и сврсисходности пословања корисника јавних средстава, односно испитивање финансијских трансакција и одлука у вези са примањима и издацима, ради утврђивања да ли су односне трансакције извршене у складу са законом, другим прописима, датим овлашћењима и за планиране сврхе.

Ова дефиниција ревизије правилности пословања у суштини је усклађена са одредбама INTOSAI стандарда, по којима ревизија правилности пословања (усаглашености/регуларности) обухвата:

- потврду финансијске одговорности одговорних ентитета, укључујући испитивање и процену финансијске документације и изражавање мишљења о финансијским извештајима;
- потврду финансијске одговорности државне управе у целини;
- ревизију финансијских система и трансакција, укључујући процену усклађености са применљивим законима и прописима;
- ревизију функција интерне контроле и интерне ревизије;
- ревизију поштења и исправности административних одлука донетих у оквиру субјекта ревизије;
- извештавање о свим другим питањима која настану у вези са ревизијом, а за која врховна ревизорска институција сматра да их треба обелоданити.

У поступку ревизије усклађености пословања с прописима (*compliance audit*) процењује се у којој мери субјект ревизије поштује законе, друге прописе, правила, политике, усвојене кодексе и договорене услове пословања. Овај облик спољашњег надзора може бити самостална ревизија или пак саставни део друге врсте ревизија. У великој мери се користи приликом ревизије појединих пројеката, при ревизији плата и других личних примања, при провери наменске употребе средстава појединих буџетских ставки и приликом провере поступка јавне набавке. У поступку ревизије се испитује поштовање најважнијих начела пословања јавног сектора: транспарентности, одговорности, исправног пословања и доброг управљања.

Концепт транспарентности, одговорности, руковођења и доброг управљања су основни и важни принципи у јавном сектору. Закони и прописи могу прописивати активности које су ентитети из јавног сектора дужни да обављају за грађане, затим ограничења за такве активности, опште циљеве које треба остварити и начин на који се штите прописана права појединачних грађана. Осим тога, јавна средства су поверена ентитетима из јавног сектора, како би они њима правилно управљали. Одговорност је ових тела јавног сектора и именованих функционера у њима да буду транспарентни у погледу свог деловања, одговорни грађанима за средства која су им поверена, као и за вршење доброг руковођења тим средствима.

Важност функције контроле јавног сектора произлази из потребе за провером да су активности ентитета из јавног сектора у складу са релевантним прописима, као и потреба да су прописана права грађана заштићена. У поступку ревизије јавног

сектора уопште, а нарочито кроз ревизију правилности пословања, ревизори јавног сектора помажу у праћењу поштовања и спровођења основних принципа као што су транспарентност, одговорности доброг управљања у јавном сектору. У контексту ревизије правилности пословања, ова одговорност обухвата одређивање да ли су информације везане за одређени предмет ревизије усклађене, у сваком материјалном погледу, са релевантним критеријумима, попут релевантних закона, прописа, директива, услова уговора и споразума, итд. О резултату такве ревизије подноси се извештај субјекту ревизије и законодавној власти. Поред тога, резултат је обично доступан и јавности. Ово се ради у циљу подржавања одговорности и транспарентности у јавном сектору.

Овом врстом ревизије врховна ревизорска институција испуњава значајну уставну улогу тиме што парламенту обезбеђује независну гаранцију о начину на који су извршни органи користили средства која су им била обезбеђена буџетом. Приликом ревизије коришћења буџета од великог је значаја правилност пословања. Она изражава одређену одговорност субјекта ревизије и гарантује да су буџетска средства коришћена само у оном обиму и у оне сврхе које је одредила Народна скупштина на нивоу државе, односно на нивоу локалне самоуправе.

У поступку ревизије, ревизор мора да се увери да су средства била коришћена за намене које је одобрио парламент, и да је притом субјекат ревизије поступао у складу с важећим прописима и датим овлашћењима.

INTOSAI смернице за ревизију правилности пословања (ISSAI 4000-4200)<sup>133</sup> се баве аспектима ревизије правилности пословања у јавном сектору на који се, у многим земљама, примењују веома различите надлежности и циљеви. У демократском систему власти, одговорност према јавности, а нарочито према именованим представницима јавности, представља најважнији аспект управљања ентитетом из јавног сектора и основни елемент доброг управљања јавним средствима. Ентитете из јавног сектора обично установљава законодавна власт, а њихово пословање је дефинисано разним прописима који су донети на основу закона. Руководство ентитета из јавног сектора је одговорно за пословање у складу са одредбама релевантних закона, прописа и других аката који регулишу њихов рад. Пошто су закони и други прописи примарна средства којима законодавна власт контролише прикупљање и трошење новца у јавном сектору, ревизија правилности пословања и упоређивање са релевантним прописима обично представља важан и интегрални део ревизијске надлежности, или услова ангажовања, за већину ревизија ентитета из јавног сектора. Због различитих

---

<sup>133</sup> ISSAI 4000: Општи увод у смернице за ревизију правилности пословања ; ISSAI 4100: Смернице за ревизију правилности пословања за ревизије које се врше засебно од ревизије финансијских извештаја. Такав рад може да се обавља као део ревизије сврсисходности или као засебна врста ревизије; ISSAI 4200: Смернице за ревизију правилности пословања повезане са ревизијом финансијских извештаја.

прописа, њихове одредбе могу бити у сукобу једна са другом и могу бити предмет различитих тумачења. Такође, прописи нижег ранга можда неће бити конзистентни са упутствима или ограничењима која прописује законодавство. Као резултат тога, оцена усклађености са прописима у јавном сектору захтева значајно професионално просуђивање и од велике је важности.

ISSAI 4200 – Смернице за ревизију правилности пословања повезане са ревизијом финансијских извештаја баве се ситуацијама у којима се ревизија правилности пословања врши заједно са ревизијом финансијских извештаја и надовезују се на ISSAI 100 – Основне принципе ревизије и на Смернице за финансијску ревизију.

*Поступак ревизија усклађености с прописима када се спроводи с ревизијом финансијских извештаја* дефинисан је одредбама стандарда ISSAI 4200 – *Смернице ревизије усклађености – ревизија усклађености која је повезана с ревизијом финансијских извештаја*, а који се надовезују на ISSAI 100 – Основне принципе ревизије и на Смернице за финансијску ревизију.

Предмети ревизија правилности пословања могу имати различите облике и карактеристике и могу значајно варирати од једне до друге ревизије. Предмети ревизије могу бити општи или веома специфични по својој природи. Неки су квантитативни и често се могу лако измерити (на пример, финансијски учинак или стање), док су други квалитативни и субјективнији по природи (на пример, понашање). У сваком случају, предмет би требало да буде такав да је могуће идентификовати и оценити га према одговарајућим критеријумима. Штавише, предмет ревизије би требало да буде такве природе да је могуће прикупити доказе о информацијама о предмету, које су довољне да се поткрепи извештавање у облику мишљења са разумним уверавањем.

У неким случајевима, предмет ревизије може бити изнет у релевантном закону или ревизијској надлежности, а другим случајевима, одабир предмета ревизије је стратешки избор који мора да направи ВРИ или ревизори јавног сектора и базира се на оцени ризика и професионалном расуђивању.

Када ревизија правилности пословања обухвата буџетске законе, или друге релевантне буџетске одлуке, укључују се и приходи и финансирање ентитета, као и расходи.

Ако се ревизија правилности пословања обавља заједно са ревизијом финансијских извештаја, предмет ревизије правилности пословања су обично одлуке и финансијско управљање у вези са коришћењем апропријација и извршењем буџета, или коришћењем јавних средстава. Таква ревизија правилности пословања састоји се од оцене тога да ли су активности,

финансијске трансакције и информације садржане у финансијским извештајима (информације о предмету) у складу са прописима који их уређују (критеријуми). Такви прописи могу да обухватају применљиве законе, укључујући нарочито закон о буџету, основне принципе закона, законодавна акта, парламентарне одлуке и друге обавезне одлуке, директиве и смернице, као и усаглашене услове. Такође се обично обухвата и то да ли су приходи и расходи ентитета извршени у складу са намерама закона, као и са обавезним програмским циљевима и активностима ентитета.

Приликом вршења ревизија правилности пословања, морају се утврдити одговарајући критеријуми или репери са којима ће се упоређивати предмет ревизије. Критеријуми могу бити формални, као што су закони или подзаконска акта, одлуке или директиве, затим услови уговора или споразума. Без обзира на форму критеријуми би требало да имају следеће карактеристике: да су релевантни, поуздани, потпуни, објективни, разумљиви упоредиви и прихватљиви.

Ревизор у поступку спровођења ове врсте ревизије изражава мишљење о томе да ли су финансијски извештаји састављени у складу са оквиром финансијског извештавања и да ли су активности и трансакције садржани у тим финансијским извештајима у складу са прописима и у планиране сврхе.

Државна ревизорска институција по правилу примењује интегрисани приступ ревизије, односно врши истовремено финансијску ревизију и ревизију правилности. При томе ревизија правилности пословања нарочито долази до изражаја приликом ревизије плата и других личних примања, при провери наменске употребе средстава појединих буџетских ставки и приликом провере поступка јавне набавке. Ревизија правилности обухвата и преглед трошкова руководства, када ревизор, између осталог, испитује да ли руководство избегава непотребне и прекомерне трошкове пословања. Такође се испитује примена најважнијих начела пословања јавног сектора, као што су транспарентност, одговорност, исправно пословање и добро управљање.

Државна ревизорска институција својим активностима испуњава значајну уставну улогу тиме што Народној скупштини обезбеђује независну потврду о начину на који су извршни органи користили средства која су им била обезбеђена буџетом. Приликом ревизије коришћења буџета од великог је значаја правилност пословања. Она изражава одређену одговорност субјекта ревизије и гарантује да су буџетска средства коришћена само у оном обиму и у оне сврхе које је одредила Народна скупштина на нивоу државе, односно општинско веће на нивоу локалне самоуправе.

Због тога је ревизија усклађености пословања с прописима саставни део сваке ревизије финансијских извештаја, као и неких ревизија сврсисходности пословања.

У поступку ревизије буџетских средстава ревизор мора да се увери да су средства била коришћена за намене које је одобрила Народна скупштина, и да је притом субјект ревизије поступао у складу с важећим прописима и датим овлашћењима.

Пословање субјекта ревизије у јавном сектору по правилу је одређена бројним прописима, јер поред основних системских закона (закон о рачуноводству, закон о буџетском систему), треба имати у виду и законе који уређују одређену област пословања субјекта ревизије, подзаконске акте (изведени прописи) и упутства која је издала влада, или други надлежни орган.

Државна ревизорска институција такође утврђује да ли је руководство правилно користило јавна средства. Ревизија јавног предузећа креирана је тако да може да открије грешке и слабе тачке у процесима управљања предузећем и утврђује да ли држава, то јест њени представници у управним и надзорним органима друштава, обављају своју улогу довољно добро и да ли на одговарајући начин отклања уочене грешке и неправилности.

Народна скупштина и јавност очекују да министарства, агенције и други субјекти јавног сектора, који се финансирају јавним средствима, поштују високе стандарде управљања јавним финансијским средствима. Стога се државни ревизори, осим стандардних ревизијских задатака, баве и провером да ли лица која је на функцију именовала народна скупштина или влада поштују прихваћене стандарде.

Поред улоге провере законитости трошења јавних средстава, ДРИ има и значајну улогу да врши проверу наменског коришћења јавних средстава. При томе се под појмом „наменско” првенствено мисли на поштење и беспрекорност, као и на поступке ревидираног субјекта у ситуацијама, као што су давање првенства јавној користи у односу на личну, непристрасност приликом запошљавања радника, отворену конкуренцију приликом склапања уговора и избегавање расипништва и непотребног трошења.

Ако се ревизија усклађености с прописима спроводи као посебна врста ревизије, а не у склопу ревизије финансијских извештаја – финансијске ревизије, примењује се стандард ISSAI 4100 – *Смернице ревизије усклађености*, који уређује поступке ревизије усклађености када се она ради као посебна ревизија или као део ревизије сврсисходности. Овај стандард одређује поступке ревизије који се у погледу самог процеса не разликују од ревизије финансијских извештаја.

Ревизија усклађености с прописима, као и друге врсте ревизија започиње почетним утврђивањем циља и обима ревизије. Затим се врши планирање и

спровођење ревизије, у коме се обавља прикупљање ревизијских доказа, процена прикупљених доказа и формирање закључка да би се процес ревизије завршио подношењем извештаја, у коме се изражава мишљење о предмету ревизије.

### 3. Ревизија сврсисходности (*performance audit*)

*Ревизија сврсисходности* или ревизија успешности релативно је новији облик ревизије. По први пут се јавља у САД, Канади, Великој Британији крајем шездесетих година двадесетог века.

Целокупни обим државне ревизије укључује ревизију регуларности (обухвата ревизију финансијских извештаја и ревизију усклађености) и ревизију учинка.<sup>134</sup>

Ревизија сврсисходности је специфична врста ревизије при чијем извођењу посебно треба имати у виду следеће:

- Најчешће не постоји ревизијски досије из претходне године. Стога је потребан додатни напор вође ревизије да упозна ревизорску групу с предметом и субјектом ревизије и да се побрине да се ревизија одвија планираним путем.
- Природа оцене сврсисходности је таква да ревизор треба да обави више разговора с вишим нивоом руководства. Биће мање детаљног испитивања на које су ревизори навикли приликом ревизије рачуноводствених извештаја. Због тога је тај посао примеренији искуснијим ревизорима.
- Иако је ревизија планирана као ревизија сврсисходности, треба извршити и одређене радње којима се откривају неправилности.
- За потребе ревизије сврсисходности користе се многобројне јавно објављене информације. Пре изласка на терен ревизор обезбеђује и прегледа сву потребну грађу (нпр. публикације које је објавила држава).
- Приликом ревизије сврсисходности веома је важно да се стекне и задржи поверење руководства. Код таквих ревизија комуникација има пресудни значај.
- Вођа ревизије мора да зна када треба да престане са спровођењем ревизије. Често код таквих пројеката ревизори у најбољој намери почињу да истражују одређену област и прихватају јасне закључке. У пракси ревизор често открива да субјект ревизије једноставно нема одговарајућу евиденцију у коју би бележили то што је ревизор очекивао. Тако је ревизор, уместо прихватања закључака на основу расположивих података,

---

<sup>134</sup> Параграф 38- ISSAI 100 - Основни принципи државне ревизије.



ограничен на предлоге које врсте информација треба скупљати и користити, како би у будућности могао да дође до закључака. С друге стране, ако ревизор има на располагању довољно времена и средстава за покривање трошкова ревизије, може и сам да скупи потребне податке.

Ревизија сврсисходности је веома комплексна врста ревизије за коју треба више времена да би се научила кроз праксу. У овој дисертацији представљени су уопштено само поједини елементи и фазе ревизије без појединих детаља.

Ревизија сврсисходности је веома комплексна врста ревизије, коју уређују стандарди ISSAI. Одредбама параграфа 40 и 41 – ISSAI 100 – Основни принципи државне ревизије<sup>135</sup> дефинисане су основне карактеристике ревизије сврсисходности у којима је наведено да се ревизија учинка или сврсисходности односи на ревизију економичности, ефикасности и ефективности а обухвата:

- ревизију економичности административних активности у складу са чврстим административним принципима и праксама, и управљачким политикама;
- ревизију ефикасности коришћења људских, финансијских и других ресурса, укључујући и испитивање информационих система, мерила успешности и система праћења, као и процедура које субјекти ревизије користе за отклањање утврђених недостатака; и
- ревизију ефективности у смислу остварених циљева субјекта ревизије, као и ревизију стварног утицаја активности у поређењу са намерама.

У пракси може да постоји преклапање између ревизије регуларности и ревизије учинка, при чему ће у таквим случајевима класификација поједине ревизије зависити од примарне сврхе те ревизије.

Ревизија сврсисходности је флексибилна у погледу избора предмета, метода и мишљења. То није ревизија правилности пословања где је унапред одређена форма мишљења. То је независно истраживање које се спроводи једном, не понавља се, и има широк обим у погледу врсте, па је изложено проценама и интерпретацијама. Ревизор треба да поседује широк спектар знања. Приликом процене сврсисходности ревизор користи упоредне анализе (*benchmarks*) и показатеље спровођења задатака (*performance indicators*).

У тој врсти ревизије могу се применити различите аналитичке методе и приступи, као на пример резултатски усмерен или проблемски усмерен приступ, приступ из

---

<sup>135</sup> *The International Standards of Supreme Audit Institutions*-Међународни стандарди врховних ревизорских институција.

перспективе одозго надоле или обрнуто, фокусирање на одговорност или узроке проблема.

Оно што карактерише ревизију успешности јесте да ревизор не оцењује успех већ износи мишљење да ли је остварен планирани резултат, односно у овој ревизији се тражи одговор на два основна питања:

- Да ли су ствари урађене на прави начин (да ли су правилно спроведене одлуке политике)?
- Да ли су урађене праве ствари (да ли су одговарајуће политике имплементирани на адекватан начин)?

Ревизија успешности је по природи свеобухватна и више упућује на оцену и објашњење и не мора се односити само на једно финансијско раздобље, већ се може протезати на циклус од неколико година. Ревизија успешности почива на чињеници да ревизор полази од сопствене процене о акцији која је произишла као ранија одлука менаџмента институције где се ревизија врши. Зато ревизори морају пажљиво да изврше процене, а извештаје треба да саставе тако да прикажу врсту и обим реално расположивих информација оне институције где врше ревизију.

Извештај о ревизији сврсисходности мора бити коректан, а то подразумева да презентовани недостаци или критички налази ревизора морају да буду основ на коме ће менаџмент те институције извршити исправку и унапредити систем. То указује да извештаји ревизије успешности садрже разумне аргументе ревизора. Сви резултати ревизије треба да се интерпретирају правилно и на начин који је разумљив особама које читају тај извештај. Дobar извештај је потпун, тачан, објективан, уверљив, јасан и концизан. Дobar и користан извештај ревизије испуњава следеће карактеристике:

- материјалност, релевантност и објективност;
- поузданост, пуноважност и конзистентност;
- транспарентност, употребљивост и правременост.

Ревизија сврсисходности се не спроводи у приватном сектору, већ само у јавном сектору, по својој природи је сложена ревизија, не базира се на стандардизованом налазу, а за њено спровођење су потребна висока професионална знања и вештине и велико искуство.

Ревизија сврсисходности се фокусира на питања важна за политику државе као што су евалуација јавних програма, пружање јавних услуга, заштита животне средине и др.

За парламент сваке државе је важно да се успостави ова врста ревизије, јер ревизија сврсисходности обезбеђује следеће:

- *Увид у начин коришћења јавних средстава*
- *Јачање одговорности носилаца власти* – обезбеђује увид у коначни ефекат реализованих програма и активности за које су утрошена јавна средства.
- *Замењује тржишни механизам у јавном сектору* – У приватном сектору тржишни механизми аутоматски одређује преко профита успешност пословања фирми, што у јавном сектору није могуће. Стога ревизија сврсисходности која се бави питањима економичности, ефикасности и ефективности утрошених јавних средстава, замењује тржишне механизме и указује на степен успешности.
- *Помоћ при доношењу одлука* – Извештај о ревизији сврсисходности садржи низ анализа, закључака, препорука, које могу да представљају значајну основу за доношење исправних одлука о будућим активностима извршне власти.
- *Поуздане информације о спроведеним активностима* – извештаји о ревизији сврсисходности су поуздане и независне информације за парламент и јавност о активностима извршне власти, те подстиче нове орјентације, стицање нових знања а тиме подстиче и неопходне реформе јавне администрације.

Ова врста ревизије је новијег датума и многе земље још увек не спроводе ревизију сврсисходности. Има примера, међутим, да врховна ревизорска институција спроводи само ревизију сврсисходности, као што је случај у Сједињеним Америчким Државама. Наиме, Врховна ревизорска институција Сједињених Америчких Држава – Канцеларија за одговорну власт (GAO)<sup>136</sup> је од 1970. године потпуно напустила концепт финансијске ревизије и од тада врши само ревизију сврсисходности за потребе Конгреса САД. Финансијску ревизију јавног сектора у тој земљи обаљају финансијски инспектори, који су организационо лоцирани у субјектима јавног сектора, али имају скоро идентичан степен независности као државни ревизор.

У одредбама Конгресног протокола Канцеларије за одговорну власт (GAO), којим се прецизно дефинише однос Конгреса САД и Канцеларије за одговорну власт (GAO), наводи се да: „Канцеларија у складу са разним законима, испитује

---

<sup>136</sup> The U.S. Government Accountability Office (GAO) - <http://www.gao.gov/images/US-GAO>.

употребу јавних средстава; процењује федералне програме и активности; пружа информације, израђује анализе, могућности и даје препоруке, и пружа сву другу врсту помоћи Конгресу како би одлуке које се односе на политике, финансирање и контролу биле ефикасније... Да врши процене резултата програма и активности које Влада спроводи у складу са позитивним прописима” када добије налог од било ког дома Конгреса, када то од ње затражи надлежан одбор, или у складу са иницијативом генералног ревизора.

Државна ревизорска институција Србије је започела са спровођењем ревизије сврсисходности 2013. године уз помоћ консултаната из Холандије, у оквиру „Twinning” пројекта који се финансира из IPA фондова ЕУ. Ревизија је окончана наредне године и први извештај о ревизији сврсисходности издат је у мају 2014. године.

#### **4. Међународна искустава у вези са извештајем о ревизији**

Основни циљеви државне ревизије, у сваком случају, треба да буду: формирање и изражавање независног ревизорског мишљења о регуларности извршења јавних расхода, формирање и изражавање независног ревизорског мишљења о презентованим финансијским извештајима, о другим актима и радњама субјеката државне ревизије, као и сврсисходност употребе јавних средстава, извештавање о економичности, ефикасности и ефективности коришћења јавних средстава, проверавање пословања јавних фондова у складу са законима и прописима, итд.

Без обзира на врсту ревизије основни циљ сваке ревизије јесте да се уз најмање трошкове и на ефикасан начин добију довољни, одговарајући и поуздани ревизиони докази за давање мишљења. Мишљење се односи на предмет ревизије и оно може бити дефинисано као просто или сложено, у зависности од законских обавеза и надлежности ВРИ, као и циљева и врсте ревизије.

Међутим, кад се ради о ревизији буџета и ентитета, чији се извештаји укључују у укупан буџет државе, пракса ВРИ у различитим земљама, у погледу обухвата ревизије, објављивања резултата ревизије и форме информисања парламента је различита. Такође, праксе ВРИ у различитим земљама у погледу врсте ревизије су различите, зависно од правног оквира који регулише државну ревизију, буџетски систем, управљање јавним средствима и др.

У наставку се даје преглед међународних искустава у вези са извештајима о ревизији.

Табела бр.7

## Преглед међународних искустава у вези са извештајима о ревизији

Земља	Да ли централна државна управа саставља годишњи финансијски извештај?	Да ли ВРИ врши ревизију тих финансијских извештаја?	Да ли је ревизија усмерена на поузданост и/или усклађеност?	Да ли је мишљење о ревизији ВРИ усмерено и на усклађеност?	Да ли се финансијски извештаји и мишљења ревизора јавно објављују?
<i>Албанија</i>	Да (само појединачна министарства)	Да	Само усклађеност	Не	Не
<i>Аустрија</i>	Да (државна управа - целина и појединачна министарства)	Да	И једно и друго	Не дајемо мишљење о ревизији	Да
<i>Белгија</i>	Да (Општи државни рачун; за појединачна министарства нејасно)	Да	Усклађеност општег државног рачуна са прописима	Не	Да
<i>Б и Х</i>	Да (државна управа као целина и појединачна министарства)	Да	И једно и друго	И једно и друго	Да
<i>Бугарска</i>	Да (државна управа као целина и појединачна министарства)	Да	И једно и друго	Државна управа: не даје се мишљење ревизора; министарства: само о поузданости	Финансијски извештаји - не; само преглед извештаја о ревизији
<i>Хрватска</i>	Да (државна управа као целина)	Да	И једно и друго	И једно и друго	Да
<i>Кипар</i>	Да (државна управа као целина)	Да	И једно и друго	Само поузданост (неусклађености се приказују у извештају о ревизији)	Да
<i>Чешка</i>	Да (само појединачна министарства)	Да	И једно и друго	Самопоузданост (неусклађености се приказују у извештају о ревизији)	Да
<i>Данска</i>	Да (државна управа као целина и појединачна министарства))	Да	И једно и друго	И једно и друго	Да
<i>Финска</i>	Да (државна управа као целина и појединачна министарства))	Да	И једно и друго	И једно и друго	Да
<i>Француска</i>	Да (државна управа као целина)	Да	И једно и друго	И једно и друго (усклађеност је имплицитно укључена у мишљење)	Да
<i>Немачка</i>	Да (државна управа као целина)	Да	И једно и друго	Само поузданост (неусклађености приказане у извештају о ревизији)	Да
<i>Грчка</i>	Да (државна управа као целина)	Да	И једно и друго	Само усклађеност	Да
<i>Мађарска</i>	Да (само појединачна министарства)	Да	И једно и друго	И једно и друго	Само мишљења ревизора и годишњи преглед завршних рачуна; финанс. извештаји не;
<i>Ирска</i>	Да (само појединачна министарства)	Да	И једно и друго	И једно и друго	Да

<i>Италија</i>	Да (државна управа као целина и појединачна министарства)	Да	И једно и друго	И једно и друго (усклађеност је имплицитно укључена у мишљење)	Да
<i>Латвија</i>	Да (државна управа као целина и појединачна министарства)	Да	И једно и друго	Само поузданост	Да
<i>Литванија</i>	Да (државна управа као целина)	Да	И једно и друго	И једно и друго	Да
<i>Луксембург</i>	Да (државна управа као целина и појединачна министарства)	Да	И једно и друго	Не постоји свеобухватно мишљење, даје се неколико изјава о оба аспекта	Да
<i>Македонија</i>	Да (само појединачна министарства)	Да	И једно и друго	И једно и друго	Да
<i>Малта</i>	Да (државна управа као целина и појединачна министарства)	Да	И једно и друго	Само поузданост (неусклађености приказане у извештају о ревизији)	Да
<i>Холандија</i>	Да (државна управа као целина и појединачна министарства)	Да	И једно и друго	И једно и друго (мишљење офинансијским извештајима одељења)	Да
<i>Пољска</i>	Да (само појединачна министарства)	Не - спроводи се само ревизија буџета	само за буџет	Ни једно у вези финансијских извештаја (оба за буџет)	Да
<i>Португалија</i>	Да (државна управа као целина)	Да	И једно и друго	И једно и друго о законитости финансијских операција које су предмет ревизије	Да
<i>Румунија</i>	Да (само појединачна министарства)	Да	И једно и друго	И једно и друго	Да
<i>Словенија</i>	Да (државна управа као целина и појединачна министарства)	Да	И једно и друго	И једно и друго	Да
<i>Словачка</i>	Да (државна управа као целина и појединачна министарства)	Да, али не употпуности	И једно и друго	И једно и друго, али не експлицитно	Да
<i>Шпанија</i>	Да (државна управа као целина и појединачна министарства)	Да	И једно и друго	И једно и друго	Да
<i>Шведска</i>	Да (државна управа као целина)	Да	И једно и друго	Само поузданост (усклађеност посебно током ревизија по темама)	Да
<i>Турска</i>	Да (нејасно)	Да - само буџет, не појединачне субјекте	И једно и друго	И једно и друго	Да
<i>В. Британија</i>	Да (државна управа као целина и појединачна министарства)	Да	И једно и друго	И једно и друго	Да

Извор: Истраживање Канцеларије за ревизију Данске по питању праксе давања мишљења у ревизији јавног сектора у европским земљама

### **III. ПРОЦЕС РЕВИЗИЈЕ**

Ревизија јавног сектора није ограничена само на спровођење ревизија већ обухвата широко поље активности које се односе и на друге задатке повезане са ревизијом, а који се односе на јачање одговорности носилаца јавних функција и других одговорних лица за располагање јавним средствима, помоћ при увођењу и побољшању система унутрашње контроле код субјеката јавног сектора, откривање превара, појава корупције у јавном сектору итд.

Основни циљ сваке ревизије јесте да се уз најмање трошкове и на ефикасан начин обезбеде довољни, одговарајући и поуздани ревизиони докази за изражавање мишљења о предмету ревизије. Мишљење се односи на предмет ревизије и зависи од законских обавеза и надлежности ВРИ, као и од циљева и врсте ревизије.

Поступак ревизије јавног сектора, без обзира о којој врсти ревизије се ради, представља низ активности које започињу са идентификовањем и избором предлога за ревизију, који се укључују у годишњи план ревизије, затим следе израда детаљног плана ревизије и прибављање, анализирање и оцењивање ревизијских доказа. Налази ревизије и закључци као и ревизијски докази који подупиру закључке су представљени у извештају о ревизији.

Поступак ревизије јавног сектора спроводи се у складу са важећим прописима конкретне земље, и уз примену општеприхваћених стандарда ревизије јавног сектора. У већини европских земаља, као и у Србији, прихваћени су и примењују се Међународни стандарди врховних ревизорских институција (ISSAI) које доноси и објављује међународна организација врховних ревизорских институција (INTOSAI) као и у складу са одговарајућим интерним процедурама.

Иако сам поступак спровођења ревизије није предмет овог рада, у наставку се даје шематски приказ тог поступка, у коме се јасно види да је резултат сваког поступка ревизије „Извештај ревизије“ у коме се изражава „мишљење“ о предмету ревизије.

Слика бр. 9

### Шематски приказ процеса ревизије финансијских извештаја



#### 1. Извештавање

На крају поступка ревизије, ревизор треба да припреми извештај о спроведеној ревизији у писаном облику у ком ће навести налазе у одговарајућем облику. Садржај ревизорског извештаја треба да буде разумљив, не треба да садржи нејасноће или недоумице, треба да обухвати само информације које су поткрепљене стручним и релевантним ревизијским доказима, као и да буде независан, објективан, правичан и конструктиван.

Израз „извештавање” дакле обухвата и ревизорово мишљење и друге напомене о сету финансијских извештаја као резултату ревизије регуларности (финансијске ревизије) и ревизорово мишљење о завршеној ревизији учинка, или ревизији сврсисходности.<sup>137</sup>

<sup>137</sup> ISSAI 400- Стандарди извештавања државне ревизије.



Мишљење ревизора о сету финансијских извештаја је обично сажетог, стандардизованог облика који одражава резултате великог броја тестова и другог ревизијског рада. Извештај о ревизији јавног сектора често садржи и податке о усаглашености трансакција са законима и прописима, као и о питањима попут неадекватних система контроле, незаконитим делима и криминалним радњама. У неким земљама, по уставу и закону ВРИ посебно извештава о извршењу закона о буџету, усаглашености буџета са реализованим износима садржаним у финансијским извештајима.

У поступку ревизије сврсисходности, ревизор извештава о економичности и ефикасности стицања и коришћења ресурса, као и о ефикасности испуњавања планираних циљева. Стога се извештаји о сврсисходности у значајној мери разликују по обухвату и природи. У овим извештајима могу бити изложени и одговори о томе да ли су јавна средства коришћена разумно, уз коментаре о утицају политика и програма и препоруке о променама које ће резултирати побољшањима.

Због специфичности извођења ревизије и самог предмета ревизије у извештајима о ревизији регуларности и о ревизији сврсисходности врло често се обухвата дужи период или више циклуса извештавања, као и релевантни и специфични елементи обелодањивања.

У суштини „мишљење” ревизора је закључак о резултату ревизије регуларности (финансијске ревизије) односно ревизије учинка или сврсисходности, и обично се даје у форми које прописују стандарди ревизије за јавни сектор (ISSAI 400).

У поступку ревизије регуларности, ревизор треба да састави писани извештај, који може бити или део извештаја о завршном рачуну или засебни извештај о тестирању усаглашености са применљивим законима и прописима. Извештај треба да садржи изјаву о позитивном уверавању о ставкама тестираним за усаглашеност и негативно уверавање о ставкама које нису тестиране.

У поступку ревизије учинка извештај треба да обухвати све значајне примере неусаглашености релевантне за циљеве ревизије.

Облик и садржина свих ревизорских мишљења и извештаја се заснива на следећим општим принципима:

1. *Наслов.* Одговарајући наслов или заглавље треба да претходе мишљењу или извештају и помажу читаоцу да га разликује од извештаја и информација које су објавили други.
2. *Потпис и датум.* Мишљење или извештај треба да буде исправно потписани. Увођење датума обавештава читаоца да су узети у обзир ефекти догађаја или трансакција које је ревизор сазнао до тог датума који, у

случају ревизија регуларности (финансијских ревизија), може бити после периода финансијских извештаја.

3. *Циљеви и обухват ревизије.* Мишљење или извештај треба да се односе на циљеве и обухват ревизије. Ова информација објашњава сврху и обухват ревизије.
4. *Потпуност.* Мишљења треба да буду приложена и објављена са финансијским извештајима на које се односе, али извештаји о ревизији учинка могу да буду самостални. Ревизорова мишљења и извештаји треба да буду презентовани онако како их је саставио ревизор. Користећи своју независност, ВРИ треба у извештај да укључи све чињенице које сматра важним. Међутим, ако се у поступку ревизије дође до информација које се, у националном интересу, не могу слободно обелоданити, извештај о ревизији неће бити потпун. У таквој ситуацији, ревизор има одговорност да размотри потребу састављања извештаја, а да поверљиве информације буду део засебног, необјављеног извештаја.
5. *Адреса.* У мишљењу или извештају треба да буду наведени они којима је извештај намењен, према захтевима ревизијског ангажовања и локалних прописа и праксе.
6. *Утврђивање предмета ревизије.* У мишљењу или извештају треба да буду наведени финансијски извештаји (у случају ревизија регуларности (финансијских ревизија)) или области (у случају ревизија сврсисходности) на које се односи. У овом делу се наводе информације о називу субјекта ревизије, датум и период покривен финансијским извештајима и предмет разматрања обухваћен ревизијом.
7. *Законски основ.* У ревизорским мишљењима и извештајима треба да буду наведени закони или друга овлашћења за обављање ревизије.
8. *Усаглашеност са стандардима.* У ревизорским мишљењима и извештајима треба да буду наведени ревизијски стандарди или праксе који су коришћени током вршења ревизије, чиме ревизор даје уверавање да је ревизија извршена у складу са општеприхваћеним поступцима.
9. *Благовременост.* Ревизорско мишљење или извештај треба да буду доступни одмах како би били од највеће користи за читаоце и кориснике, нарочито за оне који треба да предузму неопходне мере.

## **2. Мишљење ревизора**

Најзначајнија фаза у поступку спровођења процеса ревизије је управо изражавање мишљења ревизора.

Ревизорско мишљење је обично стандардног формата, односи се на финансијске извештаје у целини, чиме се избегава потреба да се опширно наводе предмети на које се односи, али по својој природи омогућава читаоцима опште разумевање његовог значења. На природу формулације утиче законски оквир ревизије, али садржај мишљења мора недвосмислено да укаже да ли је мишљење позитивно или је са резервом, а у случају мишљења са резервом, да ли је реч о мишљењу са резервом у одређеним аспектима или о негативном мишљењу или, пак, о уздржаном мишљењу.

Мишљење ревизора о финансијским извештајима ентитета јавног сектора, према међународним стандардима ревизије може бити:

- *Немодификовано мишљење* (мишљење без резерве – позитивно мишљење)<sup>138</sup> ревизор изражава када закључи да су финансијски извештаји састављени, у свим материјалним погледима, у складу са важећим оквиром финансијског извештавања.
- *Модификовано мишљење*<sup>139</sup> ревизор даје када, на основу прибављених ревизијских доказа закључи да финансијски извештаји у целини нису ослобођени материјално погрешних исказивања, када ревизор није био у стању да прибави довољно задовољавајућих ревизијских доказа да би закључио да су финансијски извештаји у целини ослобођени материјално погрешних исказивања.

У зависности од разлога за модификацију мишљења, његова форма може да буде различитих облика:

- *Мишљење са резервом (Qualified opinion)* – ревизор даје када дође до закључка да се позитивно мишљење не може изразити, али да ефекти неслагања с руководством или ограничења обима ревизије нису од толиког материјалног значаја и утицаја да захтевају негативно мишљење или уздржавање од мишљења.
- *Негативно мишљење (Adverse opinion)* – ревизор даје када су ефекти неслагања од таквог материјалног значаја и утицаја на финансијске извештаје да наводе ревизора на закључак да изражавање мишљења с резервом у извештају ревизије није довољно да обелодани чињеницу да су финансијски извештаји погрешни или непотпуни (или да нису састављени у складу са важећим законом о рачуноводству).

<sup>138</sup> ISSAI 1700 – Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима.

<sup>139</sup> ISSAI 1705 – Модификације мишљења у независном извештају ревизора употребљава се када ревизор модификује извештај.

- *Уздржавајуће мишљење (Disclaimer of opinion)* – ревизор даје када су могући ефекти ограничавања обима његовог рада од таквог материјалног значаја и утицаја да не омогућавају прибављање задовољавајућег ревизорског доказа и због тога ревизор није у могућности да изрази мишљење о финансијском извештају.
- *Пасус са скретањем пажње на одређено питање (Emphasis of matter paragraph)*<sup>140</sup> – ревизор даје када жели да истакне неко питање које нема утицај на мишљење ревизора. У таквом посебном пасусу се наглашава неки проблем који утиче на финансијске извештаје али не и на мишљење ревизора.<sup>141</sup>

Уобичајено је да ВРИ даје детаљан извештај, уз образлагање мишљења у околностима када није могла да дâ позитивно мишљење.

Поред тога, у поступку ревизије регуларности постоји потреба да се нагласе слабости у системима финансијске контроле или рачуноводственим системима (за разлику од аспеката ревизије сврсисходности). Ово је нарочито важно не само када те слабости утичу на поступке самог субјекта ревизије, већ и у случајевима када су повезане са контролом коју субјекат ревизије врши над активностима других. Ревизор треба да извештава и о значајним нерегуларностима, било постојећим или могућим, о недоследностима у примени прописа или о праксама које садрже елементе криминалне радње или корупције.

У земљама у којима ВРИ које имају судска овлашћења имају могућност предузимања мера за одређене нерегуларности откривене у финансијским извештајима. У тим земљама ВРИ могу имати овлашћења да усагласе рачуне које припреме рачуновође и изрекну новчане казне рачуновођама, а у одређеним случајевима и да захтевају њихову суспензију или разрешење дужности.

За разлику од ревизије регуларности, ревизија сврсисходности је свеобухватна по природи и отворенија је за оцене и тумачења; такође је и селективнија и може се вршити током циклуса од неколико година, а не током једног финансијског периода; она се обично не односи на одређене финансијске или друге извештаје. Као последица тога, извештаји о ревизији учинка се разликују и садрже више дискусија и разумних аргументација.

<sup>140</sup> ISSAI 1706 – Пасус са скретањем пажње на питање и други пасуси у независном извештају ревизора употребљава се када се жели нагласити неки проблем.

<sup>141</sup> ISSAI 1800 – Посебна разматрања – ревизија финансијских извештаја за посебне намене примењује се када се ревизор бави посебним разматрањима релевантним за ревизију одређеног финансијског извештаја или специфичног елемента, рачуна или ставке у финансијском извештају.

У извештају о ревизији учинка (сврсисходности) треба јасно да се наведу циљеви и обухват ревизије. Извештаји могу да садрже критику (на пример, у јавном интересу или на основу јавне одговорности се скреће пажња на расипање, екстраваганцију или неефикасност) или независну информацију, савет или уверавање о томе да ли је и у којој мери остварена економичност, ефикасност и ефективност.

Од ревизора се обично не очекује да, на исти начин као и за финансијске извештаје, даје опште мишљење о томе да ли је субјекат ревизије остварио економичност, ефикасност и ефективност. Тамо где природа ревизије омогућава да се ово уради за одређене области активности субјекта ревизије, ревизор треба да даје извештај у ком описује околности и даје посебан закључак, а не стандардизовану констатацију. Тамо где је ревизија ограничена на разматрање да ли постоји довољно контролних елемената за обезбеђивање економичности, ефикасности и ефикасности, ревизор може да изрази општије мишљење.

Ревизије учинка не треба да се усмеравају само на критиковање прошлих догађаја, већ треба да буду конструктивне. Закључци и препоруке ревизора представљају важан аспект ревизије и, где је то прикладно, пишу се као упутство за деловање. Уопштено, у овим препорукама се сугерише која побољшања су потребна, а не како их остварити, мада се понекад јављају околности које захтевају одређену препоруку, на пример за исправку пропуста у закону у циљу унапређења државне управе.

Приликом формулисања и праћења реализације препорука, ревизор треба да задржи објективност и независност и да се усредсреди на то да ли су уочене слабости исправљене, а не на то да ли су усвојене одређене препоруке.

Приликом формулисања ревизорског мишљења, ревизор треба да узме у обзир материјалност питања у контексту финансијских извештаја (*код финансијске ревизије*) или природу субјекта ревизије или активности (*код ревизије учинка*).

У случају ревизија учинка или ревизије сврсисходности, та оцена ће бити субјективнија пошто се извештај не односи тако директно на финансијске или друге извештаје. Као последица тога, ревизор може сматрати да је материјалност у смислу природе или контекста важнија за разматрање него материјалност у смислу износа.

## ПЕТИ ДЕО

### ***Мера доприноса ВРИ парламентарној контроли и борби против корупције***

#### **I. ДОПРИНОС ВРИ ЕФИКАСНОЈ ПАРЛАМЕНТАРНОЈ КОНТРОЛИ**

Ревизија јавног сектора, коју спроводе врховне ревизорске институције (ВРИ), представља важан фактор који утиче на побољшање живота грађана, има позитиван утицај на поверење друштва, јер има утицај на добро управљање јавним ресурсима. Објављивањем резултата својих ревизорских активности, повећава се поверење грађана да извршна власт одговорно управља јавним ресурсима. Значају овог питања посебна је посвећена и у Резолуцији Уједињених нација А/66/209, која: „Подстиче државе чланице [...] да промовишу добро управљање, ефикасност, одговорност, ефективност и транспарентност јавне управе јачањем врховних ревизорских институција”.

Независна, ефективна и кредибилна ВРИ је, стога, кључна компонента демократског система, у којем су одговорност, транспарентност и интегритет незаобилазни делови стабилне демократије.

У демократским друштвима изабрани представници добијају надлежности да спроведу вољу грађана и делују у њихово име кроз законодавну власт и извршна тела. Ризик који треба разматрати у институцијама из јавног сектора у демократским државама јесте да надлежности и ресурси могу да се злоупотребе или да се њима управља неадекватно, доводећи до урушавања поверења, што може угрозити суштину демократског система. Стога је веома значајно да грађани државе буду у стању да у парламент изаберу одговорне представнике. Демократски изабрани представници могу бити одговорни само у случају да су они у стању да држе одговорним оне који спроводе њихове одлуке у извршној власти. У складу са духом Лимске декларације<sup>142</sup> важна компонента циклуса одговорности јесте независна, ефективна и кредибилна ВРИ, која врши ревизију управљања и коришћења јавних ресурса.

Стога ВРИ има додатну одговорност да сталним деловањем у јавном интересу доказује свој значај грађанима, парламенту и другим заинтересованим странама. ВРИ могу да покажу свој значај давањем адекватних одговора на изазове са којима се суочавају грађани, на очекивања разних заинтересованих страна,

---

<sup>142</sup> ISSAI1: Лимска декларација. 1977.

указивањем на ризике који се појављују, као и на променљива окружења у којима се ревизије обављају. Важно је такође то што ВРИ имају значајан и ефикасан дијалог са заинтересованим странама о томе како њихов рад утиче на унапређење јавног сектора. То омогућава да ВРИ буде кредибилан извор независног и објективног увида, дајући подршку корисним променама у јавном сектору.

Да би била у стању да испуни своју функцију и представља потенцијалну вредност за грађане, ВРИ мора уживати поверење, које се може заслужити само уколико је сама објективно оцењена као кредибилна, компетентна и независна, и уколико је и сама одговорна за своје пословање. Да би се то остварило, ВРИ би требало да буде узорна институција, и да даје лични пример другим субјектима јавног сектора.

Мера утицаја ВРИ на побољшање живота грађана зависи од тога да ли се остварује следеће:

- 1) Јача одговорност, транспарентност и интегритет државних органа и ентитета из јавног сектора;
- 2) Својим активностима показује стални значај грађанима, парламенту и другим заинтересованим странама; и
- 3) Личним примером представља узорну институцију.

Иако ВРИ у различитим земљама функционишу у складу са различитим законским надлежностима и моделима, основни принципи њиховог деловања имају за циљ да саопште и промовишу вредности и користи које ВРИ могу да донесу демократском окружењу, као и одговорност у својим појединачним правним системима.

## **1. Јачање одговорности и интегритета ентитета јавног сектора**

Да би изабрани чланови парламента деловали у најбољем интересу грађана које представљају, државни органи и ентитети јавног сектора морају да буду одговорни приликом трошења јавних средстава и у поступку управљања јавном имовином и обавезама. ВРИ доприносе јачању одговорности, транспарентности и интегритету независном ревизијом пословања јавног сектора, и извештавањем о својим налазима. Својим активностима ВРИ доприноси да лица задужена за управљање јавним сектором обављају своје дужности на одговоран начин и поступајући по препорукама ВРИ, као и приликом предузимања корективних мера, чиме се затвара циклус одговорности.

За остваривање таквог учинка неопходно је поштовање следећих принципа:<sup>143</sup>

**Принцип: Чување независности ВРИ**

У оквиру поштовања овог принципа најбитније је да ВРИ настоји да промовише, обезбеди и одржава одговарајући и ефикасан уставни, законски и подзаконски оквир, да чува независност руководиоца и чланова ВРИ, укључујући и сигурност мандата и законског имунитета, у складу са меродавним законодавством.

У обављању својих функција и одговорности ВРИ би требало да примењује своје законске надлежности и дискрециона права у циљу унапређења управљања јавним средствима.

Веома је важно да ВРИ има неограничена права приступа свим неопходним информацијама, у циљу одговарајућег испуњавања својих законом дефинисаних одговорности, као и да има одговарајуће механизме за праћење ревизијских налаза и препорука.

Са друге стране ВРИ би требало да користи своја права и обавезе у циљу извештавања о свом раду, при чему би требало да настоји да обезбеди финансијску руководећу и административну самосталност.

ВРИ би требало да извештава о свим питањима која могу да утичу на њену способност да обавља посао, у складу са својим законским надлежностима, односно законодавним оквиром.

**Принцип: Обављање ревизије у циљу обезбеђења да државни органи и ентитети из јавног сектора буду одговорни за управљање и коришћење јавних ресурса.**

Да би испоштовала наведени принцип, ВРИ би требало, у складу са својим законским надлежностима и применљивим професионалним стандардима, да обави једну или све три врсте ревизије и то:

- Ревизију финансијских извештаја а, ако је потребно, и нефинансијских информација;
- Ревизију сврсисходности;
- Ревизију усклађености пословања са релевантним законима.

ВРИ такође може, у складу са својим законским надлежностима, да обави и друге врсте послова, на пример, судски преглед или истраживање коришћења јавних ресурса или питања која угрожавају јавни интерес.

<sup>143</sup> ISSAI 12:Вредности и користи које доносе врховне ревизорске институције - утицати на побољшање живота грађана.



Требало би такође да на одговарајући начин одговори, у складу са својим законским надлежностима, на ризике финансијских неправилности, на ризике од преваре и корупције.

ВРИ би требало да извештаје о ревизији, у складу са својим законским надлежностима, подноси законодавном телу или другом надлежном јавном органу, по потреби.

**Принцип:** *Омогућити лицима задуженим за управљање јавним сектором да обављају своје дужности при давању одговора на ревизијске налазе и препоруке, и приликом предузимања корективних мера, чиме се заокружује циклус одговорности.*

За поштовање овог принципа веома је важно да ВРИ успостави добру комуникацију са субјектима ревизије и другим повезаним заинтересованим странама, уколико је потребно, и добро их информира током поступка ревизије о питањима која настају као резултат послова које обавља ВРИ.

У складу са својим законским надлежностима, ВРИ би требало да достави релевантне, објективне и благовремене информације законодавном телу, његовим одборима или руководству субјеката ревизије.

ВРИ би требало да анализира своје појединачне извештаје о ревизији, да би идентификовала предмете, заједничке налазе, трендове, основне узроке и ревизијске препоруке, и да о томе разговара са кључним заинтересованим странама.

Без угрожавања своје независности, ВРИ би требало да пружи савет о томе како би њени ревизијски налази и мишљења могли да имају највећи ефекат, кроз давање упутства о добрим праксама.

ВРИ би требало да изгради професионалне односе са релевантним надзорним одборима законодавног тела, са руководством и управним одборима субјеката ревизије, да би боље разумели извештаје о ревизији и дате препоруке за отклањање утврђених неправилности, након чега би ВРИ требало да извештава о мерама које субјекти ревизије предузимају у вези са тим препорукама.

**Принцип:** *Извештавање о ревизијским резултатима, чиме се омогућава да државни органи и ентитети из јавног сектора имају одговорност према јавности.*

ВРИ би требало да релевантне информације саопштава на објективан, једноставан и јасан начин, коришћењем језика који разумеју све заинтересоване стране, а своје извештаје ВРИ би требало да благовремено ставља на увид јавности.

ВРИ би, такође, требало да омогући заинтересованим странама да приступе њеним извештајима коришћењем одговарајућих средстава комуникације.

*Може се закључити да поштовањем наведених принципа у свом раду Врховне ревизорске институције ревизијом пословања јавног сектора, и објективним, непристрасним и транспарентним извештавањем о својим налазима доприноси јачању одговорности ентитета јавног сектора приликом трошења јавних средстава и у поступку управљања јавном имовином и обавезама.*

*Својим свеукупним активностима ВРИ треба да доприноси да лица, задужена за управљање јавним сектором, обављају своје дужности на одговоран начин.*

## **2. Информисање о значају рада ВРИ**

Значај ВРИ се огледа и у давању одговарајућих одговора на изазове са којима се суочавају грађани, задовољавањем очекивања разних заинтересованих страна као и указивањем на ризике који се појављују у условима променљивог окружења у којима се ревизије обављају. Да би ВРИ одржала кредибилитет и својим активностима доносила корисним променама, неопходно је да разуме околности у ширем јавном сектору и да негује дијалог са заинтересованим странама и стално објашњава како ради ВРИ и на који начин може да допринесе унапређењу јавног сектора. Ефективно информисање о значају рада ВРИ се може постићи поштовањем основних принципа и то:

***Принцип:*** *Давање одговора на окружење које се мења и ризике који се појављују.*

ВРИ би требало да буде свесна очекивања заинтересованих страна и да, по потреби, одговори на њих благовремено, при чему не би требало да доведе у питање своју независност.

Приликом израде свог плана рада, ВРИ би требало, уколико има потребе, да одговори на кључна питања која утичу на друштво, као и да обезбеди да очекивања заинтересованих страна и ризици који се појављују буду уграђени у стратешке, пословне и ревизијске планове, уколико има потребе за тим.

ВРИ би требало да процени ризике који се мењају и појављују у ревизијском окружењу и да благовремено одговори на њих промовисањем механизма за решавање финансијске неправилности, преваре и корупције.

Неопходно је такође да ВРИ буде информисана о релевантним питањима, која су предмет дебате на домаћим и међународним форумима, као и да учествује у раду тих форума, по потреби.

У циљу повећања свог значаја за заинтересоване стране, ВРИ би требало да

успостави механизме за прикупљање информација, доношење одлука и мерење учинка, у циљу повећања значаја за заинтересоване стране.

***Принцип: Ефективна комуникација са заинтересованим странама***

ВРИ би требало да комуницира са заинтересованим странама на начин који увећава њихово знање и разумевање улоге и одговорности ВРИ, као независног ревизора јавног сектора.

Комуникација коју обавља ВРИ би требало да допринесе повећању свести заинтересованих страна о потреби за транспарентности и одговорности у јавном сектору.

ВРИ би требало да комуницира са заинтересованим странама да би се разумео ревизијски рад и њени резултати рада, као и да периодично процењује да ли заинтересоване стране сматрају да ВРИ комуницира на ефикасан начин. У сарадњи са заинтересованим странама ВРИ треба да препозна њихове различите улоге и да размотри њихове ставове, не доводећи тиме у питање независност ВРИ.

У циљу боље комуникације са грађанима, ВРИ би требало да има одговарајуће односе са медијима.

***Принцип: Омогућити да ВРИ буде кредибилан извор независног и објективног увида и упутства, дајући подршку корисним променама у јавном сектору.***

Рад ВРИ би требало да се заснива на професионалном просуђивању и исцрпној анализи, који допринеси дијалогу о унапређењу јавног сектора, без угрожавања своје независности.

ВРИ би требало, као активни партнер у националној и међународној ревизорској професији у јавном сектору, да користи своја знања и информације у циљу залагања за реформе у јавном сектору, нарочито у области управљања јавним финансијама.

Стога је неопходно да ВРИ периодично процењује да ли заинтересоване стране сматрају да ВРИ комуницира на ефикасан начин и да ли даје допринос унапређењу јавног сектора.

ВРИ би требало да сарађује на међународном плану са INTOSAI, као и са другим релевантним професионалним организацијама, у циљу промовисања улоге заједнице ВРИ у решавању глобалних питања у вези са ревизијом, рачуноводством и одговорношћу јавног сектора.

Поштовањем наведених основних принципа ВРИ би требало да обезбеди задовољавајуће информисање о њеном значају у друштву. Такође се може закључити да ВРИ у континуитету мора да одговара на изазове са којима се суочавају грађани, да пружи одговарајуће одговоре на окружење које се мења и укаже на ризике који се појављују. Ефективна комуникација коју обавља ВРИ би требало да допринесе повећању свести заинтересованих страна о потреби за транспарентношћу и већој одговорности у јавном сектору.

### **3. Личним примером ВРИ треба да представља узорну организацију**

ВРИ мора бити организација којој се верује. Тај кредибилитет зависи од тога да ли се на ВРИ гледа као на независну и стручну организацију, која за свој рад одговара јавности. Да би се то остварило, ВРИ мора давати лични пример. Да би представљала узорну организацију, ВРИ би требало да поштује следеће принципе:

#### ***Принцип: Обезбедити транспарентност и одговорност ВРИ***

ВРИ би требало да обавља своје дужности на начин који омогућава одговорност, транспарентност и добро јавно управљање.

Законске надлежности, одговорност, мисија и стратегија ВРИ би требало да буду доступни јавности. У обављању ревизијске надлежности ВРИ би требало да користи ревизијске стандарде, процесе и методе, који су објективни и транспарентни, као и да упозна заинтересоване стране са стандардима и методама који се користе.

Својим пословима ВРИ би требало да управља економично, ефикасно, ефективно и у складу са применљивим законима и прописима, као и да извештава јавност о тим питањима, по потреби.

ВРИ би требало да буде предмет независног спољног прегледа, укључујући спољну ревизију свог пословања, као и да те извештаје стави на увид заинтересованим странама.

#### ***Принцип: Обезбедити добро управљање у ВРИ***

ВРИ би требало да своје пословање усклади са принципима доброг управљања, као и да извештава о томе на одговарајући начин. Такође би требало да периодично своје извештаје подвргне независном прегледу, путем колегијалног прегледа (ВРИ из друге земље) или на неки други начин.

ВРИ би требало да успостави одговарајућу организациону структуру за управљање и подршку, која ће обезбедити унапређење процеса доброг

управљања и која ће пружати подршку добрим праксама интерне контроле и управљања.

Свака ВРИ би требало редовно да процењује организациони ризик, и да допуњује ту процену одговарајућим иницијативама за управљање ризицима, кроз одговарајуће функцију интерне ревизије.

***Принцип: Усклађивање са Етичким кодексом ВРИ***

ВРИ би требало да примењује Етички кодекс усклађен са њеним законским надлежностима, а који је у складу са Етичким кодексом INTOSAI<sup>144</sup>.

У свом раду ВРИ би требало да примењује високе стандарде интегритета и етике, што је наглашено у етичком кодексу.<sup>145</sup> У циљу обезбеђивања свести и поштовања захтева из етичког кодекса у свом раду, ВРИ би требало да уведе одговарајуће политике, процедуре и процесе.

ВРИ би требало да примењује своје кључне вредности и посвећеност професионалној етици у свим аспектима свог рада, да би могла да представља узорну организацију, које би требало и да јавно публикује.

***Принцип: Настојање за пружање одличне и квалитетне услуге***

ВРИ би требало да успостави политике и процедуре за промовисање интерне културе, препознајући да је квалитет кључан за вршење свих послова из својих надлежности.

Политике и процедуре ВРИ би требало да захтевају од свих запослених и свих страна које раде у име ВРИ, да поштују релевантне етичке захтеве. Политике и процедуре ВРИ би требало да предвиђају да ће ВРИ преузети обављање оног посла за који је стручна. Оне би требало да промовишу доследност квалитета њеног рада, и требало би да успоставе одговорности за надзор и преглед.

ВРИ би требало да има довољно одговарајућих ресурса за обављање свог посла, у складу са релевантним стандардима и другим захтевима, укључујући благовремени приступ спољним и независним саветима, у случају потребе.

ВРИ би требало да успостави процес праћења, који обезбеђује да систем контроле квалитета ВРИ, укључујући и процес уверавања у квалитет, буде релевантан, адекватан и оперативно ефикасан.

---

<sup>144</sup> ISSAI 30.

<sup>145</sup> Етички кодекс представља интерни акт, израђен у складу са окружењем сваке појединачне ВРИ, којим се успостављају институционалне одредбе које уређују понашање ревизора. Кодекс обухвата вредности и принципе укључене у Етички кодекс. Додатно упутство може се пронаћи у ISSAI 20, Принцип бр. 4.

**Принцип: Изградња капацитета кроз промовисање учења и размену знања**

ВРИ би требало да промовише континуирани професионални развој, који даје допринос одличним резултатима на индивидуалном, тимском и организационом плану и да усвоји стратегију професионалног развоја, која се заснива на минималним нивоима квалификација, искуства и стручности, која је неопходна за обављање послова у ВРИ.

ВРИ би требало да настоји да обезбеди да њени запослени имају професионалну стручност, као и подршку колега и руководства за свој рад, да охрабрује размену знања и изградњу капацитета као подршку постизању резултата.

У процесу узградње капацитета кроз промовисање учења и размену знања ВРИ би требало да се наслања на рад других, укључујући колегијалне ВРИ, INTOSAI и релевантне регионалне радне групе, да настоји да сарађује са широм ревизорском професијом, у циљу унапређења професије.

ВРИ би требало да настоји да учествује у активностима INTOSAI и да гради мреже са другим ВРИ и релевантним институцијама, да буде информисана о питањима која се јављају и да промовише размену знања која помажу другим ВРИ.

*Свака ВРИ мора личним примером да покаже да представља узорну организацију, да би постала организација којој се верује. Кредибилитет сваке ВРИ зависи од тога да ли се на њу гледа као на независну и стручну организацију која за свој рад одговара јавности. Да би се то остварило, ВРИ мора дати лични пример. Може се стога закључити да поштовањем напред наведених принципа ВРИ би могла да представља узорну и кредибилну организацију.*

## **II. МЕРЕЊЕ УЧИНКА ДРЖАВНЕ РЕВИЗИЈЕ**

У свакој земљи која држи до владавине права неопходно је успостављање система контроле у јавном сектору.

Редовна и делотворна сарадња између парламената и ВРИ је од пресудне важности за парламентарну контролу извршне власти и за добробит грађана. Ову сарадњу је неопходно стално унапређивати, како би се гарантовала делотворност државног система контроле, чиме се доприноси повећању одговорности оних који управљају јавним средствима, и који су дужни да полажу рачуне парламенту и пореским обвезницима о утрошеним јавним средствима и управљању јавном имовином.

Од извршне власти се очекује да за утрошена средства пореских обвезника и управљање јавном имовином полаже рачуне изабраним посланицима у парламенту и јавности уопште. ВРИ у том процесу управљања треба да доприносе давањем независних оцена, информација, стручних мишљења и савета о рачунима којима располаже извршна власт, као и о извршењу програма, пројеката, иницијатива и других активности које је спроводила влада.

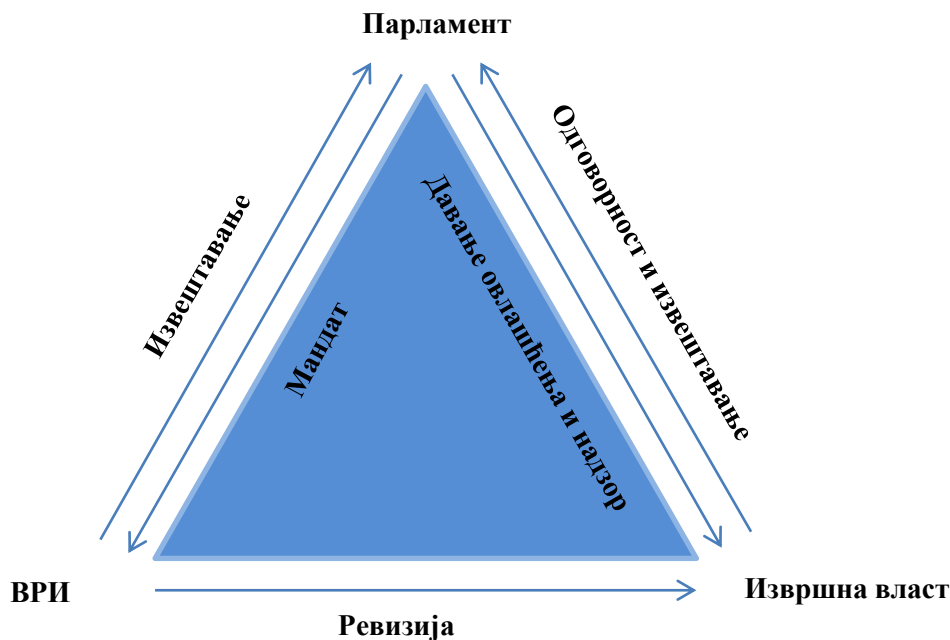
Стога ВРИ у демократским земљама читавог света настоје да обезбеде да њихово извештавање буде слободно и независно и да се њиховим ревизијским налазима и препорукама придаје дужна пажња те да се по истима и поступа. У идеалним условима парламент и ВРИ представљају саставне делове уравнотеженог система одговорности у државној управи. Влада је одговорна за начин на који извршава државни буџет који је усвојио парламент. Као део своје контролне функције, парламент преиспитује извршење државног буџета било формално (у случају усвајања завршног рачуна буџета) или неслужбено (тј. прећутно), износи политичко мишљење о начину на који је влада извршила буџет. Тој контролној функцији парламента ВРИ доприноси достављањем извештаја о спроведеној ревизији извршења буџета и о свим спроведеним ревизијама у јавном сектору.

Међусобни однос парламента и врховне ревизорске институције сваке земље се заснива на ланцу одговорности. Врховна ревизорска институција је средство којим парламент надзире владу и јавну управу. С друге стране, да би извештаји о ревизији имали ефекта, врховна ревизорска институција ослања се на способност парламента да на основу тих извештаја предузима кораке и да тражи од владе да положи рачуне о томе како троши јавна средства.

Тај међусобни однос парламента, извршне власти и врховне ревизорске институције у систему одговорности за трошење јавних средстава сликовито је приказан у такозваном „Троуглу одговорности“.

Слика број 10

### Троугао одговорности



Основни циљ оваквог система одговорности, у којем би ВРИ као стручно и независно тело требало да има једну од кључних улога, јесте обезбеђивање да се јавна средства троше исправно и ефикасно те да је могуће да се битни недостаци отклањају благовремено и делотворно.

Односи између ВРИ и парламената у великој мери се разликују између појединих земаља широм света. Тако ВРИ може бити део било законодавног или извршног огранка власти или, пак, независна и од једног и од другог. Ове велике различитости одраз су историјских, културних, политичких и других фактора или утицаја. Но, заправо све ВРИ, без обзира на њихову организациону форму и службени положај у државном систему, уважавају неопходност гаранције властите независности, уз истовремено настојање да обезбеди одговарајућу заинтересованост парламената за резултате ревизија, што је једна од кључних претпоставки за обезбеђивање корективног деловања у вези с недостацима уоченим у поступку ревизије.



На пример, ВРИ Сједињених Америчких Држава – Канцеларија за одговорну власт (GAO), која од 1970. године не врши финансијску ревизију<sup>146</sup> већ обавља само ревизију сврсисходности за потребе Конгреса САД. Дакле свој рад је Канцеларија за одговорну власт (GAO) усмерила на обављање ревизије сврсисходности појава и питања која су усклађена са актуелним потребама америчког народа, односно Конгреса САД. Та сарадња је уређена посебним протоколом – Конгресни протоколи Канцеларије за одговорну власт.<sup>147</sup> Овај документ садржи ажуриране протоколе којима се регулише рад који Канцеларија за одговорну власт (GAO) обавља за потребе Конгреса америчког народа. Она у складу са законским овлашћењима испитује употребу јавних средстава; процењује федералне програме и активности; пружа информације, израђује анализе, могућности и даје препоруке, и пружа сву другу врсту помоћи Конгресу како би одлуке које се односе на политике, финансирање и контролу биле ефикасније, затим врши процене резултата програма и активности које Влада спроводи у складу са позитивним прописима по захтеву било ког Дома Конгреса или надлежаног одбора.

Дакле, ВРИ Сједињених Америчких Држава обавља ревизије по директним налозима Конгреса, а извештаји који су израђени на основу тих налога су доступни Конгресу и грађанима.

У свету, као и у државама чланицама ЕУ, постоје три врсте или три организациона модела врховне ревизорске институције. Без обзира на модел организације државне ревизије, неопходна је тесна сарадња врховне ревизорске институције са парламентом, јер се на тај начин обезбеђује активно учешће чланова парламента (посланика у парламенту) и делотворнији парламентарни надзор извршне власти.

На Конференцији одржаној у Будви, Црна Гора, 18–19. децембра 2013. године у организацији OECD/SIGMA, на тему односа између врховних ревизорских институција и парламента земаља кандидата и потенцијалних кандидата за чланство у ЕУ (укључене у Мрежу)<sup>148</sup>, изложени су различити примери и искуства земаља учесница о начину сарадње врховних ревизорских институција и парламента тих земаља. Преглед стања сарадње представљени су у табели у наставку текста и то:

---

<sup>146</sup> Финансијску ревизију врше Генерални финансијски инспектори, који су организационо лоцирани у субјектима јавног сектора и имају висок степен независности као и генерални државни ревизор јер их именује Конгрес.

<sup>147</sup> Конгресни протоколи Канцеларија за одговорну власт Сједињених Америчких Држава (GAO) од 16. јула 2004. године.

<sup>148</sup> Мрежа врховних ревизорских институција држава кандидата и потенцијалних кандидата за чланство у ЕУ.

Табела бр.8

**Сарадња између ВРИ и парламента у земљама укљученим у Мрежу: преглед стања**

Земље	Законска обавеза извештавања парламента	Законска обавеза по захтевима за ревизије	Парламентарни поступци				Посебан одбор разматра извештаје ВРИ	Одређен надлежн и одбор	Извештаји се шаљу и другим одборима	Оснивањ одбора је у току	Посебни механизми
			Писане припреме	Одлука/закљ учак парламента	ВРИ присуствује седницама	Саслушањ е субјекта ревизије					
Албанија	ГИ / ГИР	Не, али се разматра	Не	Да	Да	Не	Не	Да	Не	Да	Парламентарни одбор именује „известитеља“ за извештавање на пленарној седници
Босна и Херцеговина	ГИ / ГИР / ПИ / ПР	Да, кончана одлука је на ВРИ	Извештај на пленуму	Да	Да	Да	Не	Да	Не	Да	- Од 2008. разматрање извештаја о ревизији у парламенту; - Парламент оцењује рад ВРИ - Парламент смањује буџет ентитетима, са негативним ревизорским мишљењем
Хрватска	ГИ / ГИР / ПИ	Да, кончана одлука је на ВРИ	Извештај на пленуму	Да	Да	Расправа је у току	Не	Да	Да	Да	- ДУР представља одбору извештаје о ревизији - У току су договори ДУР и Сабора о изменама извештавања
Бивша југо-славенка Република Македонија	ГИ / ГИР / ПИ / ПР	Не, али се разматра	Извештај на пленуму	Да	Да	Не	Не	Да	Не	Да	- Именоване особе за контакте - ДУР је 2012. израдио приручник за парламентарце - 2013. потписан Меморандум о сарадњи
Црна Гора	ГИ / ПИ	Не, али се разматра	Извештај на пленуму	Да	Да	Да	Не	Да	Да	Да	- Влада Скупштине подноси тромесечна извештај о спровођењу препорука ДРИ - Скупштина и ДРИ одржавају састанке о значајним питањима
Србија	ГИ / ПИ	Не	Извештај на пленуму	Да	Да	Не	Не	Да	Не	Да	ДРИ од 2013. г. извештава Скупштину о спровођењу препорука, на захтев скупштинског одбора
Турска	ГИ / ПИ	Да, / приоритет	Извештај на пленуму	Да	Да	Не	Не	Да	Не	Да	

Скраћенице: ГИ – Годишњи извештај о ревизији; ГИР – Годишњи извештај о раду; ПИ – Посебан извештај; ПР – Програм ревизијског рада

## 1. Оквир за мерење учинка врховне ревизорске институције

Оквир за мерење учинка врховних ревизорских институција SAI PMF)<sup>149</sup> припремила је INTOSAI Радна група о вредности и користи од ВРИ, а према одлуци донетој на Конгресу INTOSAI у Јужној Африци 2010. Ова верзија је званични нацрт за излагање који ће бити предмет опсежних консултација и усмеравања унутар и ван INTOSAI током 2013–2016. Припремљен је на основу искустава из првих пилот верзија нацрта 2.0 са малим бројем САИ<sup>150</sup> и коментара великог броја актера примљених у периоду од септембра до децембра 2012. Циљ је да се овај нацрт после даљих консултација и усмеравања преда на одобрење на Конгресу INTOSAI 2016. године. На конгресу INTOSAI одржаном у Кини у октобру месецу 2013. године размотрени су резултати првих пилота верзије нацрта 2.0 са малим бројем SAI и донета одлука да се у расправу и у спровођење пилот верзије нацрта укључи већи број SAI, као и да ће се Оквир за мерење учинка врховних ревизорских институција усвојити на Конгресу INTOSAI 2016. године, као званичан обавезујући документ за све чланице INTOSAI.

У складу са циљевима изложеним у нацрту *ISSAI X: Вредност и користи од ВРИ – позитиван утицај на животе грађана*, SAI PMF ће такође обезбедити за ВРИ објективну основу за показивање њихове сталне важности за грађане и друге заинтересоване стране. Он тежи да процени допринос ВРИ снажном руковођењу јавним финансијама, добром управљању и одговорности, као и напоре у борби против корупције. То ће дати ВРИ прилику да постану модел организације, које својим примером промовишу транспарентност и одговорност кроз кредибилно јавно извештавање о свом раду.

Оквир за мерење учинка ВРИ је намењен да се користи да би се утврдило колико добро нека ВРИ обавља своје задатке у односу на међународне добре праксе, као и да би се идентификовале њене снаге и слабости. Процена би требало да буде заснована на доказима. Употреба SAI PMF је добровољна, а основни елементи за мерење учинка ВРИ дати су у ниже наведеном графичком приказу.<sup>151</sup>

<sup>149</sup> SAI Performance Measurement Framework

<sup>150</sup> State Audit Institution (SAI) - Врховних ревизорских институција (ВРИ)

<sup>151</sup> Графички приказ преузет из SAI PMF- документ INTOSAI

Слика број 11



**Окружење руковођења јавним финансијама**

Утиче на ефективност ВРИ али не под директном контролом ВРИ.  
Мери се кроз друге процене али се јасно наводи у наративном извештају о учинку ВРИ.

- **Квалитет и благовременост годишњих финансијских извештаја (PEFA PI-25)**  
(Укључујући потпуност, благовременост и коришћење рачуноводствене стандарде)
- **Законска провера екстерних ревизијских извештаја (PEFA PI-28)**  
(Укључујући благовременост & обим рочишта, препоруке законодавне власти & имплементацију од стране извршне власти)

У наведеном грфичком приказу јасно се види да поред осталих централно место заузима стратегија ВРИ, у којој су изложени њени главни задаци и правци развоја. Поред стратегије, под контролом ВРИ су и извештаји које саставља ВРИ о спроведеним ревизијама и резултати извршених ревизија. На основу извештавања ВРИ, било по свакој спроведеној ревизији, годишњих извешаја о свеукупним активностима или неког другог извештаја процењује се допринос ВРИ по следећим елементима: 1) јачање одговорности, интегритета и транспарентности, 2) демонстрација сталне релевантности и 3) модел организација.

Важан елемент у оквиру за мерење учинка ВРИ, на које ВРИ нема утицаја, јесу окружење за њено деловање, од којих је најважнија независност ВРИ од извршне власти па и од парламента, која се гарантује законом, односно у већини земаља и уставом.

## **2. Стратешки развој врховних ревизорских институција**

Први и основни корак у стратешком развоју и изградњи капацитета ВРИ је стратешко планирање.

Стратешки развој ВРИ у суштини подразумева сталан развој суштинске способности ВРИ да оптимално користе своје ресурсе и да ефективније обављају своје надлежности ради стварања жељеног утицаја. Иницијативе стратешког развоја се могу јављати у различитим модалитетима као што су измене законског оквира, побољшања организационе структуре, реорганизације процеса рада, припреме стручних приручника и увођења нових едукација за кадар ВРИ.

Надлежности врховних ревизорских институција, као државних организација ревизије јавног сектора сваке земљи, одређене су законским оквиром којим су исте и успостављене. ВРИ сачињавају структуре, процеси и лица који су међусобно повезани. Главни циљ ВРИ је да служи оној сврси за коју је створена, односно да обезбеђује одговорност и транспарентност и доприноси добром управљању. Стога стратешки развој ВРИ подразумева развој са три основна аспекта:

- Институционални развој
- Развој организационих система
- Развој професионалног кадра

Институционални развој обухвата рад на изменама и допунама закона о ВРИ у смислу обезбеђивања финансијске независности, административне независности, ширих ревизијских надлежности, услова за рад, именовања челника ВРИ, итд.

Развој организационих система обухвата развој процеса и структура у организацији ради омогућавања ефективнијег и ефикаснијег остварења жељених циљева. Ово обухвата системе у суштинској пословној области ВПИ – ревизији – као и системе општег управљања и подршке, као што су успостављање јединице ИТ<sup>152</sup> ревизије, успостављање система за управљање људским ресурсима, израду ревизијских приручника, развој система управљања информацијама и др.

Развој професионалних капацитета кадра представља континуиран процес развоја и образовања запослених на свим нивоима без обзира на њихову позицију. Процес едукације кадрова обезбеђује напредак и постизање како појединачних тако и организационих циљева. Развој професионалних капацитета кадра обухвата читав низ процеса.

Иницијатива за стратешко планирање, као основни корак у процесу стратешког развоја и изградње капацитета ВПИ дата је у моделу – Оквир за изградњу капацитета Развојне иницијативе INTOSAI (IDI)<sup>153</sup>.

Модел стратешког планирања у изградњи капацитета ВПИ, који је дат у IDI приручнику базира на осам основних домена, чији је графички приказ дат у наставку:

---

<sup>152</sup> Informacionih tehnologija.

<sup>153</sup> IDI = INTOSAI Development Initiative.

Слика бр. 12

### Модел стратешког планирања у изградњи капацитета ВРИ



Уколико би свих осам наведених домена функционисало ефективно и дало жељене резултате, могло би се разумно претпоставити да ће ВРИ у целини функционисати на висококвалитетан начин. Неки од приказаних домена односе се на институционални оквир ВРИ, као што је „Независност и правни оквир“, други се односе на интерни капацитет ВРИ као што су „Људски ресурси“, „Методологија и стандарди“. Домен Резултати се односи на оутпуте и резултате ВРИ, док се домен „Односи са екстерним заинтересованим субјектима“ углавном подразумева однос ВРИ са њеним екстерним заинтересованим субјектима у циљу максимизације њеног ревизијског утицаја.

Свих осам наведених домена заједно, укључујући и њихове међусобне односе, чине јединствен оквир стратешког развоја врховних ревизорских институција.

Независност и правни оквир представљају услов за остваривање основног принципа ревизије јавног сектора. Фундаментални принцип ревизије јавног сектора је да обезбеди независно мишљење о учинку субјекта ревизије и његовој усклађености са законима, правилима и прописима. Као последица тога, у INTOSAI Лимској декларацији о ревизијским правилима се истиче да врховне ревизорске институције могу једино да објективно и ефективно остваре своје задатке уколико су независне од субјекта ревизије и заштићене од спољног утицаја. Независност и правни оквир подразумева:

- Независност врховних ревизорских институција – функционалну и организациону независност потребну за обављање њихових задатака.
- Независност руководиоца и званичника врховних ревизорских институција – у Лимској декларацији се препоручује да независност руководиоца ВРИ треба да буде загарантована уставом, нарочито у погледу процедуре за њихово смењивање са функције.
- Финансијска независност врховних ревизорских институција – подразумева да се неопходна финансијска средства, која омогућавају несметано извршавање задатака ВРИ, обезбеђују у буџету државе у посебном разделу, директним подношењем захтева парламенту а не Министарству финансија или Влади, која је субјект ревизије.
- Надлежност – Надлежност ВРИ треба да буде јасно дефинисана уставом и/или посебним законом о ревизији, којим су јасно дефинисана овлашћења и одговорности ВРИ у погледу приступа информацијама, овлашћења и одговорности ентитета – субјекта ревизије, као и о природи, делокругу и времену ревизије.

Људски ресурси – представљају највреднији ресурс врховних ревизорских институција, којима је потребан адекватан квалификован и мотивисан кадар. Разумно управљање људским ресурсима треба да обезбеди запосленима задовољавајуће и професионално окружење, као и да одржава и повећава њихове способности. Као резултат, мотивисан и стручно оспособљен кадар игра значајну улогу у постизању висококвалитетних ревизијских процеса и аутопута.

Методологија и стандарди ревизије помажу највишем руководству ВРИ да управља процесима ревизије као и свим другим институционалним факторима који утичу на ВРИ да оствари своју мисију и циљеве и да се придржава својих професионалних стандарда и суштинских вредности. Квалитет система управљања који успоставља ВРИ треба да обезбеди разумно уверавање да



постоје одговарајући стандарди, приручници, методологија, алати и технике и да се конзистентно примењују.

Методологија ревизије треба да буде поткрепљена приручницима, упутствима и другим помоћним средствима, која помажу запосленима да ефективно обављају своје дужности. Ови приручници и упутства треба да чине и документациону основу за контролу квалитета и основу за планирање и вршење прегледа на уверавању у квалитет, а са друге стране треба да буду усклађени са стандардима ревизије које ВРИ усвоја. ВРИ треба да има детаљне приручнике и упутства за два јасна правца ревизије, ревизију учинка и ревизију регуларности (финансијску ревизију и ревизију усклађености) који ће помоћи у усмеравању ревизорских тимова приликом обављања посла, а где год је могуће треба користити алате базиране на ИТ за различите фазе процеса ревизије.

Интерно управљање је процес континуираног унапређивања квалитета путем разних мера, као најважнија улога највишег руководства ВРИ. У циљу обезбеђивања ефективног вршења надлежности, коришћењем расположивих људских и финансијских ресурса на најефикаснији начин, руководство ВРИ треба да развије и установи одговарајуће политике и мере, које би гарантовале да је ВРИ компетентно организована за вршење висококвалитетног и ефективног вршења ревизије и извештавања о спроведеним ревизијама.<sup>154</sup>

У наставку се даје дијаграм елемената интерног управљања са његовим поделелиментима.

---

<sup>154</sup> Прашке препоруке за управљање квалитетом

Слика бр. 13

**Дијаграм елемената интерног управљања**



Континуирано унапређење: ВРИ треба континуирано да унапређује своје организационе капацитете и компетентност свог кадра да би обезбедила да су њене активности повезани са главним ревизијским питањима са којима се земља суочава.

Да би обезбедила систем континуираног унапређења, ВРИ мора да разради и имплементира стратегије за развој професионалног кадра, истраживање и развој, као и организациони развој. Мере управљања променама треба да буду интегрисане у сваки акциони план ради иницирања нових приступа и ради успостављања функције уверавања у квалитет.

Односи са екстерним заинтересованим странама<sup>155</sup> су важни ради обезбеђивања утицаја ревизорских извештаја и других производа и услуга ВРИ. Целокупна ефективност рада ВРИ у промовисању веће одговорности, економичности,

<sup>155</sup> stakeholders

ефикасности и ефективности у функционисању ентитета јавног сектора у огромној мери зависи од односа које успостави и одржава са екстерним стејкхолдерима.

Стејкхолдери ВРИ обухватају субјекте ревизије, парламент (или еквивалентна тела), политичку извршну власт, општу јавност, колеге и друге ВРИ, донаторе, међународне организације, медије, професионалне и академске институције, ревизорске фирме из приватног сектора, и др.

Резултати рада ВРИ су квалитетни ревизорски извештаји и друге услуге које промовишу одговорност, транспарентност и вредност за новац у коришћењу државних ресурса, као и да доприноси добром управљању. Да би постигла овај циљ, ВРИ треба да имплементира механизме за мерење:

- квалитета својих оутпута (односно, ревизорских извештаја и услуга ВРИ)
- дугорочног утицаја својих производа и услуга.

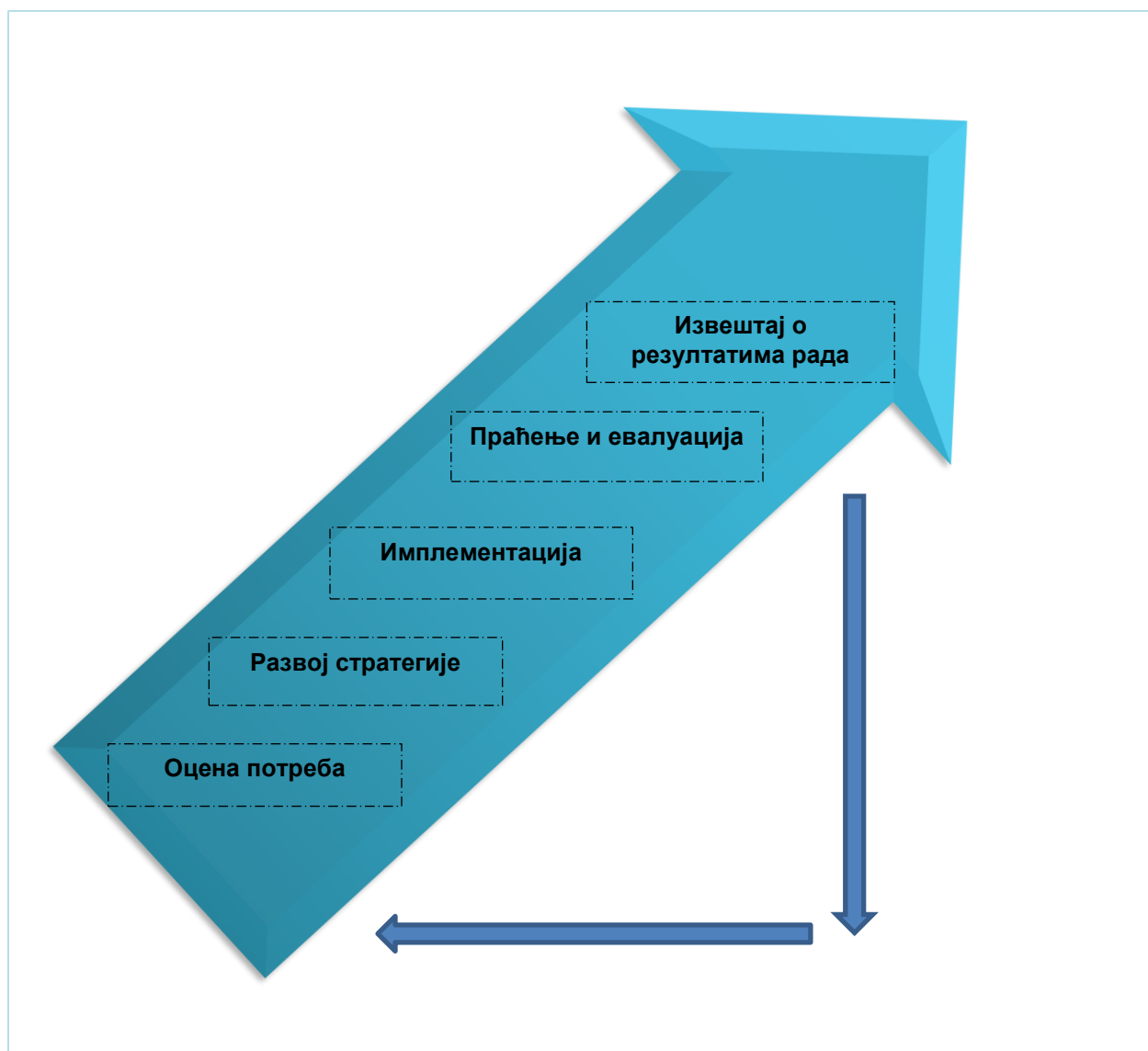
Системи управљања резултатима рада, представљају мере које ВРИ треба да развије за мерење резултата рада за различите функције, а посебно за ревизорске извештаје, које обухватају нарочито:

- *Значајност* – Колико су важна питања која су била предмет ревизије са аспекта финансијских издатака субјеката ревизије ефеката учинка субјеката ревизије на јавност уопште или на најважнија питања националне политике
- *Поузданост* – Да ли су мишљења у ревизорским извештајима у потпуности поткрепљена валидним и довољним доказима?
- *Објективност* – Да ли ВРИ прописно разматра одговоре субјеката ревизије на прелиминарна ревизорска запажања, као и да ли радни папири приказују непристрасна разматрања и анализе свих прикупљених доказа?
- *Јасноћа*: – Да ли су ревизорски извештаји јасни и концизни у приказивању резултата ревизије?
- *Благовременост*: – Да ли су ревизорски извештаји састављени и достављени у одговарајуће време?

Процес стратешког развоја је услов за институционални, системски и људски развој у свакој области ВРИ, који обухвата оцену потреба, развој стратегије за решавање тих потреба, имплементацију стратегије, праћење и евалуацију имплементације, као и подношење извештаја стејкхолдерима о резултатима рада ВРИ.

Слика бр. 14

### Шематски приказ процеса стратешког развоја



### 3. Значај стратешког плана за развој ДРИ у Србији

Стратешки план Државне ревизорске институције за период 2011–2015. године је донет крајем 2011. године<sup>156</sup>

Државна ревизорска институција, као независни ревизорски и контролни државни орган, стара се о томе да се државни приходи расподељују на прописани начин и

<sup>156</sup> „Сл. гласник РС”, бр. 100/2011.

да се јавним средствима и имовином управља на рационалан начин и у складу са одлукама Народне скупштине Републике Србије, те својим активностима доприноси смањењу корупције и подизању антикорупцијске културе у друштву.

Стратешки план ДРИ за период 2011–2015. године садржи кључне факторе у изградњи институције на принципима на којима почива развој врховних ревизорских институција најразвијенијих земаља, као и способност промена у пружању услуга и прилагођавању реформама управљања јавних финансија. Државна ревизорска институција треба да буде способна да пружа адекватан допринос у реформама јавног сектора, па је стога неопходно да развија своје активности на планирању извођења ревизије финансијских извештаја и ревизије правилности пословања као и на увођењу ревизије сврсисходности.

Стратешким планом одређени су правци развоја Државне ревизорске институције у наведеном средњорочном периоду, како би се на најбољи начин одредили приоритети рада и развоја институције.

Овим стратешким планом је утврђена визија, мисија и суштинске вредности којима ће се ДРИ руководити у будућем раду, затим стратешки општи и специфични циљеви, имплементација стратешког плана и евалуације, односно мерење успешности имплементације Стратешког плана.

### **Визија**

*„Државна ревизорска институција је препознатљива, поуздана, независна институција која има за циљ да доприноси парламентарној контроли и добром управљању у јавном сектору.“<sup>157</sup>*

### **Мисија**

*„Државна ревизорска институција је највиши, независан, државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији, који пружа професионално уверавање Народној скупштини и грађанима Републике Србије да се јавна средства користе ефективно, ефикасно и економично.“<sup>158</sup>*

### **Суштинске вредности**

„Суштинске вредности којима ће се руководити Државна ревизорска институција и запослени у њој су интегритет, независност, објективност, професионализам,

---

<sup>157</sup> Сврха визије је да обезбеди правац деловања Државне ревизорске институције. У визији Државне ревизорске институције је одражен консензус постигнут након консултација са интерним и екстерним стејкхолдерима. На тај начин, визија даје сврху и смисао заједничких настојања Државне ревизорске институције и екстерних стејкхолдера у промовисању доброг управљања.

<sup>158</sup> Мисија кратко и јасно представља разлоге нашег постојања, функције које би требало да испунимо, нашу примарну улогу и методе помоћу којих намеравамо да је остваримо.

поверљивост, фер понашање, континуирани професионални развој и отворена комуникација.<sup>159</sup>

Државна ревизорска институција је у наведеном стратешком плану утврдила пет основних циљева:

- 1) Пружати висококвалитетне и благовремене ревизијске услуге;
- 2) Повећати независност и развити интерно управљање;
- 3) Привући и задржати стручни кадар и обезбедити функционалне системе за људске ресурсе;
- 4) Унапредити организационе, инфраструктурне и управљачке капацитете;
- 5) Изградити партнерске односе са кључним стејхолдерима ради побољшања репутације, препознавања и утицаја ДРИ.

За реализацију наведених пет основних стратешких циљева, ДРИ је дефинисала одређене специфичне циљеве (3–5 специфичних циљева у оквиру сваког основног циља), који би требало да допринесу остварењу њене визије и мисије, која је дефинисана на почетку стратегије.

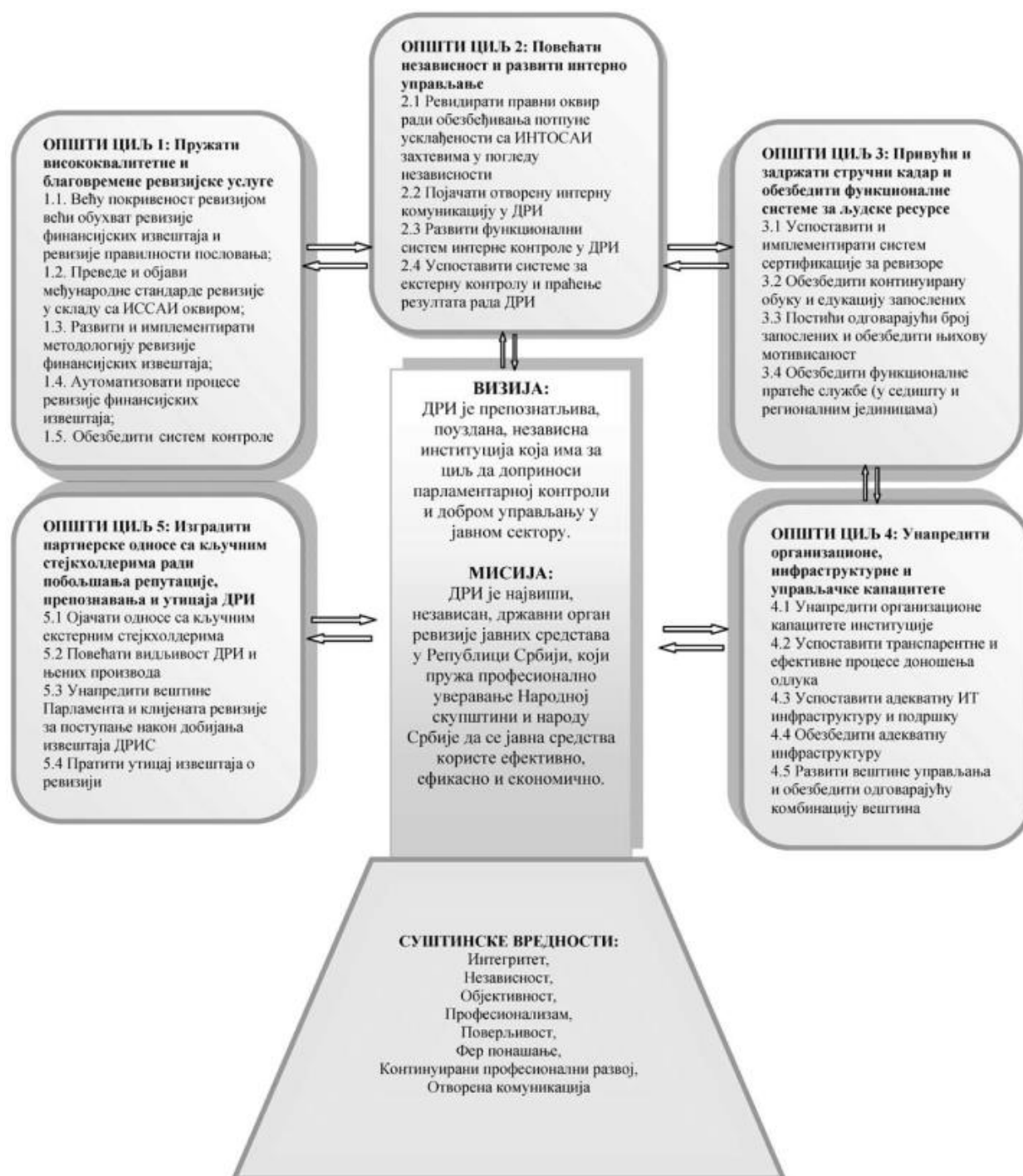
Стратешки општи и специфични циљеви дати су у следећем графикону:

---

<sup>159</sup> Стратешки план Државне ревизорске институције за период 2011 - 2015. године.

Слика бр. 15

Графички приказ општих и специфичних циљева ДРИ<sup>160</sup>



<sup>160</sup> Извор: Стратешки план Државне ревизорске институције за период 2011 - 2015. године.

### **III. РЕВИЗИЈА ЈАВНОГ СЕКТОРА У БОРБИ ПРОТИВ КОРУПЦИЈЕ**

Поред законодавне функције, контролна функција парламента у савременим условима постаје све значајнија, нарочито у условима нарастајуће корупције не само у земљама транзиције већ и у економски развијеним земљама. У борби против корупције, која се јавља у различитим модалитетима и често угрожава цео систем државе, поред државних органа и судова значајну улогу имају и независна контролна тела.

Корупција је феномен који се дешава у свим друштвима на планети Земљи и вероватно је била присутна је кроз читаву историју људске цивилизације. Скоро да не постоји друштво без корупције, иако су ниво корупције и њени појавни облици у различитим срединама, различитим околностима и институцијама у којима се она јавља свакако веома различити. Данас је корупција широко распрострањен облик понашања како у развијеним тако и у мање развијеним друштвима. Међутим, у свим срединама корупција као облик понашања се оцењује као негативна појава и углавном се презире.

У савременој литератури постоји више дефиниција корупције зависно од аспекта посматрања (правни, социолошки, административни, економски, јавно-интересни и др.). Међу дефиницијама корупције које су највише присутне у стручној литератури и јавности је дефиниција Светске банке, која корупцију дефинише као злоупотребу јавних ресурса зарад личних интереса.

У Закону о Агенцији за борбу против корупције појам корупција је дефинисан као однос који се заснива злоупотребом службеног, односно друштвеног положаја или утицаја, у јавном или приватном сектору, у циљу стицања личне користи или користи за другога.

Корупција је као противправна радња поред преваре злоупотребе службеног положаја, права, власти и др. дефинисана и Кривичним законом Републике Србије.

Случајеви корупције присутни су у свим областима јавног сектора а нарочито у поступцима јавних набавки, у области судских процеса, приликом издавања разних дозвола (административних, грађевинских, дозвола за увоз-извоз, и др.), у области здравствене заштите, а у последње време и у области образовања, као и у начину финансирања политичких странака.

Корупција у области јавних набавки заокупља посебну пажњу не само у свету већ и у Србији, па је последња измена Закона о јавним набавкама један од поступака за спречавање корупције у овој области.



Према процени Светске банке укупан износ датог мита у области јавних набавки у свету износи око 200 милијарди долара годишње.<sup>161</sup>

Корупција у јавним набавкама се означава као један од кључних генератора корупције у земљама бивше Југославије. Према подацима, које је објавила међународна невладина организације „Transparency International“, за 2012. годину на листи од 178 земаља<sup>162</sup>, од земаља бивше Југославије најбоље је рангирана Словенија на 37. а најгоре је рангирана Србија на 80. месту. Бивше републике Југославије рангиране су на начин приказан у следећој табели.

Табела бр.9

**Извод из Корупцијске мапе јавних набавки за земље бивше Југославије**

Ред. бр.	Земља бивше Југославије	Место на ранг листи
1	Словенија	37
2	Хрватска	62
3	Македонија	69
4	Босна и херцеговина	72
5	Црна Гора	75
6	Србија	80

По мишљењу многих, најраспрострањенији облик корупције у јавном сектору везује се за јавне набавке. С обзиром на то да се јавне набавке спроводе на свим нивоима власти и у свим њеним организационим облицима а често у количинама и износима који превазилазе реалне потребе.

Иако се може поставити питање да ли је ово стварно најчешћи облик корупције у јавном сектору, он је без сумње застрашујуће распрострањен и свакако облик корупције о коме се највише пише и расправља.Тешко да прође и дан а да се негде у свету не открије још један велики скандал у вези са набавкама роба или услуга за потребе јавног сектора.

<sup>161</sup> Конференција Београдски дани транспарентности 2007. – излагање *Ленгвилер И.*, професора Универзитета у Базелу, - Извор: Кауфман Д. (2005), „Six Questions on the Cost of Corruption,“ *The World Bank News*, Washington, DC.

<sup>162</sup> „Корупцијска мапа јавних набавки у Републици Србији“, аутора Варинца С., 2012. године. Мисија ОЕБС-а у Србији.

За јавни сектор корупција у јавним набавкама не представља само губитак у новцу и нерационално и прекомерно трошење буџетских средстава, односно јавних средстава, већ утиче и на то да се набављају робе и услуге које по својим карактеристикама, по квалитету и по роковима испоруке не одговарају у потпуности потребама наручиоца. Такође се врло често дешава да се испоручи само део уговорених добара и услуга или да се испорука уопште не реализује. У јавном сектору неадекватна реализација уговора о јавним набавкама додатно увећава негативне ефекте корупције. Наиме, последице оваквих набавки се одражавају двоструко негативно на повећање трошкова наручиоца, чиме се увећава трошење буџетских средстава, односно трошење јавних средстава, а са друге стране квалитет услуга које се пружају грађанима су слабије од квалитета који би се постигао да су јавне набавке спроведене без коруптивних елемената. Штета од корупције у јавним набавкама, у крајњој линији, пада на терет грађана, јер се нерационално троше средства грађана – пореских обвезника, а са друге стране грађани су и корисници тих услуга, за чију набавку су нерационално утрошена већа јавна средства.

Корупција у јавном сектору је злоупотреба јавне службе и јавног положаја у циљу остваривања личне приватне користи, односно остварење приватних на штету јавних интереса и општег добра. Као резултат таквог понашања долази најчешће до непрописног трошења буџетских средстава, односно средстава пореских обвезника, и нецелисходног управљања јавном имовином.

Појавни облици корупције у јавном сектору се у литератури најчешће класификују у четири категорије<sup>163</sup> и то као:

- сукоб интереса,
- подмићивање,
- нелегалне награде и
- економска уцена.

За разлику од других коруптивних радњи у случају сукоба интереса починиоци остварују свој утицај због остваривања свог личног интереса, а не у циљу стицања добити. Сукоб интереса настаје када функционер или службеник у јавном сектору свој посао обавља под утицајем приватних интереса. Сукоб интереса се понекад преплиће са појавом непотизма и кронизма па се обично анализира заједно са тим појавама.

---

<sup>163</sup> John Wiley&Sons "Fraud Auditing and forensic Accounting" 2006, Превод Савез рачуновођа и ревизора Србије.

Мито се може дефинисати као давање, нуђење или тражење неке вредности због вршења утицаја на активности и одлуке. Подмићивање је као феномен присутно у друштву вековима и најчешће се везује за политику.

Према извештају Удружења овлашћених истражитеља криминалних радњи (ACFE) за 2004. годину шеме корупције чине преко 30% свих криминалних радњи.

Корупција увек укључује више од једне особе, које су у спречи обостраних обавеза и узајамних користи и то: особа која је на таквим функцијама у државном органу да може да доноси важне одлуке, има значајна овлашћења и особа која суочена са бирократијом жели да оствари на лак начин лични интерес.

Разликују се три основна типа корупције у оквиру категорије подмићивања:

- мито које се даје у замену за добијање дозвола потребних за вршење легитимних активности.
- Мито које се даје у замену за повлашћени третман, за добијање уговора на тендеру за јавне набавке чак и у случају када није најбољи понуђач. Овај тип корупције је веома штетан за друштво у целини, због тога што онај који није најбољи понуђач добија уговор који је предмет тендера, а што у ствари представља крађу пореских обвезника како у економском тако и у моралном смислу.
- Остале шеме.

У случају нелегалних награда и поклона, које су сличне подмићивању, не постоји увек нужна намера да се утиче на пословне одлуке, јер се поклони уручују након окончања пословних договора, па их је тешко доказати. Међутим у већини земаља прихватање поклона је забрањено ако прелази вредност која се прописује као минимални износ.

Економске уцене су криминалне радње које су у основи супротне криминалним радњама у вези са подмићивањем.

## **1. Значај и улога државне ревизије за борбу против корупције**

Законито, правилно и ефикасно коришћење јавних средстава и управљање јавном имовином и обавезама је основни предуслов за правилно управљање јавним финансијама једне земље, као и за рационално и ефективно одлучивање надлежних извршних власти у коришћењу јавних средстава. Поред осталих, један од најважнијих контролних механизма правилног и ефикасног коришћења јавних средстава у демократски уређеним земљама је државна ревизија или ревизија јавног сектора.

У земљама у транзицији као и у земљама са развијеним институцијама демократског парламентарног система, ВРИ има значајну улогу у остваривању стабилности финансијског система земље. Наиме, врховна ревизорска институција, задужена за ревизију јавног сектора земље, својим свеукупним активностима, а нарочито својим својим објективним, професионалним и независним извештајима треба да потврди да су јавна средства коришћена на законит начин, сврсисходно, ефикасно и за планиране намене, и тиме улије поверење парламенту, грађанима земље и свим заинтересованим факторима.

У правном и професионалном смислу врховна ревизорска институција треба да буде независна у обављању послова из своје надлежности, како од извршне власти тако и од парламента који је оснива и коме подноси извештаје о ревизији и извештаје о свом раду.

Државна ревизија је нераздвојни део регулаторног и контролног система земље који треба да омогући благовремено откривање одступања извршне власти од законитости и прихваћених стандарда ефикасног, ефективног и економичног финансијског управљања јавним средствима. То одступање врховна ревизорска институција треба да открије благовремено, односно довољно рано, да би било могуће предузимање неопходних корективних мера ради спречавања или бар ублажавања негативних последица неодговорног понашања извршне власти.

Стога је државна ревизија (ревизија јавног сектора) веома значајна за економску и финансијску стабилност како демократски развијених земаља, тако и за земаље у развоју, нарочито ако се има у виду да јавни сектор у већини земаља представља 30–55% националне економије.

Улога државне ревизије је да на основу извршене провере и анализе протеклих финансијских догађаја утврди постојање незаконитих поступака у трошењу јавних финансијских средстава и управљању јавном имовином, и да кроз своје извештаје увери парламент, владу и грађане у квалитет извештаја извршне власти о трошењу новца пореских обвезника, као и о управљању имовином и обавезама.

Својим објективним, независним и правовременим извештајима о правилности и законитости трошења средстава пореских обвезника, ВРИ са једне стране задовољава потребу парламента, пореских обвезника и других стејкхолдера за објективним, независним и правовременим информацијама, а са друге стране утиче на јачање одговорности извршне власти у трошењу јавних средстава и управљању јавним добрима, чиме свакако доприноси борби против корупције.

Да би одговорила на све захтеве који се пред њу постављају, ревизија јавног сектора у свим земљама мора да буде институционално независна, што се регулише уставом земље и посебним законом.

Стога од посебне важности је правни оквир за независност, одговорност и транспарентност државне ревизије, као кључни предуслов за демократију која се заснива на владавини закона и која омогућава да врховна ревизорска институција унапређује свој кредибилитет, као и да буде пример осталима. Владавина закона и демократија су кључне основе за независну и одговорну државну ревизију и представљају стубове на којима се заснива Лимска декларација.

Својим свеукупним активностима државна ревизија доприноси унапређењу управљања јавним средствима, подржава и промовише јавну одговорност и доприноси борби против корупције.

Улога и одговорност ревизора у вези са криминалним радњама у поступку ревизије финансијских извештајима објашњена је у Међународном стандарду ревизије ISA 240<sup>164</sup> у коме су дате смернице о примени ISA 315 и ISA 330 у вези са ризицима материјално погрешног исказа у финансијским извештајима услед криминалних радњи у субјекту ревизије.

Овај Међународни стандард ревизије ISA 240 – Одговорност ревизора за откривање преваре у финансијским извештајима дефинише превару као *намеран акт појединца или групе појединаца менаџмента, запослених или трећих лица са намером да неоправдано и незаконито прибаве материјалну корист*.

С обзиром на то да се погрешан исказ у финансијским извештајима може појавити услед грешке или услед криминалне радње, у овом стандарду се прави разлика између погрешног исказа насталог због грешке и због криминалне радње. Основна разлика између криминалне радње и грешке је у томе да ли је погрешно исказивање у финансијским извештајима настало намерно или ненамерно.

За ревизора је у смислу ISA 240 веома важно да разликује грешке од преваре. Суштинска разлика између грешке и преваре се састоји у намери, односно је да ли погрешна исказивања у финансијским извештајима настају као последица радњи које су ненамерне или намерне.

За разлику од грешке, која настаје као последица ненамерне радње, под појмом „превара” се подразумева намерни чин једног или више руководиоца, лица овлашћених за управљање, запослених или трећих лица, која укључује обмањивање у циљу стицања неправедне или незаконите добити. Превара је увек намерна и непоштена, за разлику од грешке, за чије настајање не постоји намера.

Иако превара, као криминална радња, представља широки правни концепт, у контексту Међународног стандарда ревизије ISA 240, за ревизора је значајна

---

<sup>164</sup> ISA 240 - Одговорност ревизора за откривање преваре у финансијским извештајима.

превара која проузрокује материјално значајно погрешно исказивање у финансијским извештајима, имајући при томе у виду да постоје области у којима су погрешна исказивања безначајна и са тог аспекта често допуштена, а за које се не очекује да их ревизор пријави.

За ревизора су значајне две врсте намерних погрешних исказивања и то:

- погрешна исказивања која настају из лажног финансијског извештавања у криминалне сврхе и
- погрешна исказивања која потичу услед отуђења и злоупотребе имовине.

Криминална радња било да је у питању финансијско извештавање у криминалне сврхе или злоупотреба имовине укључује подстицај или притисак да се изврши криминална радња, прилику да се иста изврши као и рационализацију поступка.

### **1.1. Одговорност руководства у вези криминалних радњи**

Одговорност за спречавање и откривање криминалних радњи уопште, а нарочито у јавном сектору је превасходно на руководству ентитета, односно на лицима овлашћеним за управљање јавном имовином и трошење јавних средстава.

Важно је да лица надлежна за управљање јавном имовином посвећују посебну пажњу мерама за спречавање преваре, чиме смањује могућност за појаву преваре, утичу на одвраћање појединаца од чињења преваре због повећане вероватноће откривања и казне. Ово укључује подстицање и промоцију културе поштења и етичког понашања.

Обавеза је надлежних у ентитету јавног сектора да се уз надзор руководства обезбеди, успостави и одржава интерна контрола која ће пружити разумно уверавање у погледу поузданости финансијског извештавања, ефикасности пословања и усаглашености са применљивим законима и прописима. При томе би свакако требало узети у обзир разлоге и могућност да руководство занемарује контроле или да неадекватно утиче на процес извештавања.

### **1.2. Одговорности ревизора**

За разлику од руководства, ревизор који врши ревизију у складу са ISA стандардима има одговорност да стекне разумно уверавање да финансијски извештаји у целини не садрже материјално значајно погрешно исказивање, проузроковано преваром, као криминалном радњом или грешком. Ревизор не може добити апсолутно уверавање да ће се материјално значајна погрешна исказивања у финансијским извештајима открити, због могућих ефеката

инхерентног ограничења на способност ревизора да уочи материјално погрешне исказе и чињенице да је велики део ревизијских доказа који су доступни ревизору убедљив, а не уверљив по својој природи.

У ISA 240 се наводи да „ревизија обављена у складу са међународним стандардима ревизије је усмерена у сврху стицања у разумној мери, уверавања да финансијски извештаји не садрже материјално значајне погрешне исказе или пропусте који могу бити узроковане грешком или преваром. Чињеница да обављена ревизија има превентивну функцију не условљава да ревизор може бити одговоран за спречавање преваре и грешке.”

Одговорност ревизора је дакле да правилно планира и спроведе ревизију тако да се у разумној мери увери да су идентификоване материјално значајне грешке или пропусти у финансијским извештајима последица грешке или преваре.

Треба имати у виду да је ризик неоткривања материјално значајног погрешног исказа, насталог услед криминалне радње руководства, већи него у случају криминалне радње почињене од стране запослених, управо због веће могућности, и веће мотивације руководства за такве поступке.

Ризик неоткривања материјално значајног погрешног исказа насталог услед криминалне радње је већи од ризика неоткривања материјално значајног погрешног исказа насталог услед грешке зато што криминалне радње скоро по правилу укључују софистициране и брижљиво организоване криминалне шеме прикривања (фалсификовање, намерно пропуштање евидентирања криминалне трансакције, намерно пружање лажног документа или другог доказа ревизору итд.).

У складу са одредбама ISSAI 200<sup>165</sup> ревизор у стицању разумног уверавања треба да изражава професионални скептицизам током ревизије, прихватајући могућност да постоји материјално погрешан исказ настао услед криминалне радње без обзира на претходно ревизорово искуство у погледу поштења и интегритета тог руководства. Професионални скептицизам је став који подразумева испитивачки ум и критичку оцену ревизијских доказа, захтева континуирано испитивање да ли прикупљене информације и ревизијски докази наговештавају могуће постојање материјално значајног погрешног исказивања услед преваре.

Уколико ревизор у поступку ревизије стекне уверавање да постоји основана сумња да је кривично дело почињено, иако га етички кодекс обавезује на чување поверљивих информација о субјекту ревизије, дужан је по закону да то пријави надлежним органима.

---

<sup>165</sup> ISSAI 200. Општи стандарди државне ревизије и стандарди са етичким значајем, Параграф 15.

### 1.3. Циљеви ревизора

Циљеви ревизора у погледу откривања криминалних радњи класификовани су у три групе и то:

- да идентификује и процени ризик од материјално погрешног исказа у финансијским извештајима због криминалне радње;
- да прикупи довољно одговарајућих ревизорских доказа о процењеном ризику материјално погрешног исказа насталог због криминалне радње, да осмисли и примени адекватне одговоре;
- да адекватно одговори на криминалну радњу или могућу криминалну радњу, која се открије у поступку ревизије.<sup>166</sup>

Такође треба нагласити да ревизор треба да идентификује и процени ризик материјално погрешног исказа насталих услед криминалне радње на нивоу финансијских извештаја, као и на нивоу тврдње за поједине трансакције, салда рачуна, али и са становишта обелодањивања истих.<sup>167</sup>

### 1.4. Индикације које указују на могућу превару

Иако показатеље преваре није увек једноставно уочити, ипак, ревизор би требало да препозна одређене показатеље могуће преваре ослањајући се на стечено искуство, стручно просуђивање и јасно разумевање начина на који се злоупотреба спроводи како би успешно препознао такве показатеље.

*Знакови упозорења* помажу ревизору да уочи и открије преваре као што је *сличност препознавања нерегуларности* у избору времена (дан, недеља, месец, година или годишње доба), места, учесталости (пречесто, превише, ретко), одговоран однос према послу и средствима, количине (превише, премало, превише усклађено, превише једнако, превише различито) као и дата објашњења у вези са одређеном појавом (изведена с напором, недоследно). Познавање ових показатеља помаже ревизору при откривању злоупотребе и омогућује му примену раније стечених искустава, при чему је неопходно да поседује вештину коришћења ових информација и разумевања њихове снаге и слабости.

Ревизор би требало да препозна могуће знаке који указују да је дошло до преваре, при чему треба имати на уму да знаци упозорења сами по себи не значе постојање злоупотребе нити су они јасни показатељи. Међутим, присутност

---

<sup>166</sup> ISA 240. Параграф 10.

<sup>167</sup> ISA 315. Параграф 25.



једнога или више показатеља треба да упозоре ревизора на могућу превару. Неки од тих наговештаја су:

- Извештаји контролних органа
- Евидентирање трансакције без пратеће документације
- Евидентирање фиктивних трансакција
- Преправљање евиденција о значајним и неубичајним трансакцијама
- Необично велико плаћање готовином
- Неубичајена пратећа документација – фотокопирана, исписана, са аритметичким грешкама
- Необична промена на рачунима
- Недостатак контроле ненаплативих потраживања
- Рачуни се отварају и затварају у кратком периоду – изненадна кретања
- Неоправдани прековремени рад
- Неусклађеност између интерних података и података трећих лица
- Неусаглашена стања на рачунима купаца и добављача
- Неусклађеност између управљачког и финансијског рачуноводства
- Значајне трансакције на крају периода, а затим накнадно сторниране
- Висок степен ненаплативих потраживања
- Плаћања саветника, партнера, запослених за неспецифичне услуге
- Превелики зајмови или аванси запосленима
- Преузимање обавеза или гаранција пре стечаја
- Неусаглашена стања на рачунима са банком
- Прекомерни број банковних рачуна
- Истраживање владиних органа

Уколико се у поступку ревизије открију наведене индиције које наговештавају могуће постојање преваре, ревизор повећава обим тестирања да би се уверио да ли постоји превара, или се само ради о ненамерној грешци.

### **1.5. Одговорност ревизора у јавном сектору**

Одговорност ревизора у јавном сектору у вези са откривањем криминалних радњи, за разлику од комерцијалног ревизора, не односи се само на разматрање ризика материјално погрешног исказа у финансијским извештајима, већ укључује и разматрање ризика криминалне радње у погледу правилности пословања

ентитета, која се откривају у поступку ревизије усклађености пословања прописима.

Пошто се ревизија усклађености пословања с прописима (*compliance audit*) и ревизија финансијских извештаја – финансијска ревизија (*financial audit*), у пракси преклапају, као и да у ревизији јавног сектора скоро да није могуће обавити квалитетну финансијску ревизију без ревизије усклађености, управо због специфичности како предмета ревизије тако и субјеката ревизије чији рад је уређен бројним прописима, одговорност ревизора у јавном сектору за откривање криминалних радњи је много шира.

У међународном стандарду ревизије јавног сектора ISSAI 100 – Основни принципи државне ревизије<sup>168</sup> дефинисано је да целокупни обим државне ревизије укључује ревизију регуларности–усаглашености (*regularity audit*), која обухвата ревизију финансијских извештаја и усклађености с применљивим законима и другим прописима који имају ефекат на рачуне и финансијске извештаје и ревизију учинка или сврсисходности (*performance audit*).

Ревизија усаглашености (регуларности) обухвата:

- потврду финансијске одговорности ентитета, укључујући испитивање и процену финансијске документације и изражавање мишљења о финансијским извештајима;
- потврду финансијске одговорности државне управе у целини;
- ревизију финансијских система и трансакција, укључујући процену усклађености с применљивим законима и прописима;
- ревизију функција интерне контроле и интерне ревизије;
- ревизију поштења и исправности административних одлука донетих у оквиру субјекта ревизије;
- извештавање о свим другим питањима у вези с ревизијом за која ВРИ сматра да их треба обелоданити.

Како је ревизију финансијских извештаја или финансијску ревизију и ревизију усаглашености (регуларности) – правилности пословања скоро немогуће раздвојити, у поступку ревизије јавног сектора, у пракси се по правилу примењује интегрисани приступ који подразумева и ревизију финансијских извештаја и ревизију регуларности.

Одговорност ревизора ВРИ је и да својим објективним, стручним и благовременим извештајима утиче на извршну власт да на законит начин троши буџетска

<sup>168</sup> Параграфа 38 и 39 ISSAI 100 - Основни принципи државне ревизије.

средства, да допринесе унапређењу ефикасности и рационалности трошења јавних средстава, на ефективно управљање јавном имовином, чиме ће на најбољи начин утицати на спречавање корупције и повећање вероватноће откривања корупције.

## 2. Допринос ревизије јавног сектора борби против корупције

Ревизија јавног сектора, коју обавља врховна ревизорска институција, без обзира на њену организациону структуру (модел одбора, модел суда или парламентарни модел) извршава функцију највише јавне ревизије државе и представља једну од окосница система друштвеног интегритета.

Систем борбе против корупције, не само из угла репресивних мера већ и из угла превенције и едукације, обухвата 11 стубова на којима почива борба против корупције. Овај приступ укључује извршну и законодавну власт, правосуђе, тужилаштво, полицију, јавне службе, врховну ревизорску институцију, агенције (комисије) за борбу против корупције, омбудсмана, медије и цивилно друштво<sup>169</sup>.

Одговорна лица и запослени у јавном сектору морају бити одговорни пред јавношћу и органима законодавне власти за своје пословање и начин трошења јавних средстава и управљања државним имовином. Мера финансијске одговорности је квалитет информација о начину трошења јавних средстава и управљању јавном имовином и обавезама, које извршна власт подноси парламенту, чију истинитост треба да потврди ВРИ својим непристрасним, квалитетним, и благовременим извештајима.

Врховна ревизорска институција у свакој земљи има одговорност да својим извештајима утиче на извршну власт и на унапређење ефикасности и рационалности трошења јавних средстава, односно на ефективно управљање јавном имовином, чиме на најбољи начин утиче на спречавање корупције као и на повећање вероватноће откривања корупције.

Стога је независност ВРИ од пресудне важности, која се обезбеђује уставом и посебним законом, којим се прописује именовање и разрешење главног ревизора, као и заштита независности носиоца ове функције од утицаја владајуће партије, политичара и извршне власти.

Прави допринос ВРИ борби против корупције није могуће егзактно измерити, али се са сигурношћу може констатовати да државне ревизије својим свеукупним активностима, а нарочито објективним, независним и правовременим извештајима

---

<sup>169</sup> Антикорупцијски приручник (*Source Book*) превод на српски језик у организацији Транспарентност Србија, представник, Transparency International, и новинска агенција БЕТА, уз подршку Организације за европску безбедност и сарадњу, Мисија у Србији и Црној Гори.

о правилности и законитости трошења средстава пореских обвезника, промовише јавну одговорност извршне власти у трошењу јавних средстава и управљању јавним добрима.

Већина земаља са дугом традицијом у спровођењу ревизије јавног сектора у случају да се у поступку ревизије открију материјално значајне радње које указују на постојање елемената кривичног дела имају обавезу, поступајући у складу са Међународним стандардом ревизије<sup>170</sup>, да обавесте надлежне органе, а не и да подносе пријаве надлежним судовима.

Ако се посматрају земље бивше Југославије, осим Србије, ниједна земља у прописима о државној ревизији није прописала обавезу подношења пријаве надлежним судовима у случају да се у поступку ревизије открију материјално значајне радње које указују на постојање елемената прекршаја, привредног преступа или кривичног дела. ДРИ има обавезу да обавести надлежне органе, а не и да подноси пријаве надлежним судовим.

Међутим, одредбама Закона о Државној ревизорској институцији Србије прописују обавезу Институције да подноси пријаве надлежним судовима ако у поступку ревизије открије материјално значајне радње које указују на постојање елемената прекршаја односно кривичног дела.

Иако је ова законска обавеза је у супротности са природом посла државне ревизије, што доказује и пракса других земаља, како у окружењу тако и у земљама са дужом традицијом државне ревизије, постоји мишљење да нарочито у периоду успостављања државне ревизије, у земљама транзиције као што је Србија, оваква законска обавеза ефикасније доприноси повећању дисциплине у јавном сектору, а и већој ефикасности у борби против корупције.

Управо због наведене разлике у прописима о ревизији јавног сектора, земље бивше Југославије у својим извештајима о раду које подносе парламенту углавном износе описне резултате ревизија јавног сектора, за разлику од Државне ревизорске институције Србије, која је последња успостављена<sup>171</sup> егзактно се наводи број извештаја, број датих препорука, поднетих захтева за покретање прекршајног поступка, пријава за привредни преступ и број кривичних пријава.<sup>172</sup>

*Може се закључити да допринос врховних ревизорских институција борби против корупције се не мери бројем извештаја, бројем датих и спроведених*

---

<sup>170</sup> ISA 240 - Одговорност ревизора за откривање преваре у финансијским извештајима.

<sup>171</sup> Закон о државној ревизорској институцији донет 2005. године, а први Извештај о ревизији буџета Републике Србије издат у новембру 2009. године.

<sup>172</sup> За период четворогодишњег рада Државна ревизорска институција Србије је поднела укупно 462 пријаве против 611 одговорних лица (382 захтева за покретање прекршајног поступка, 57 пријава за привредни преступ и 23 кривичне пријаве), а само у последње 2 године дала је 1.445 препорука субјектима ревизије за отклањање утврђених неправилности.

*преорука, а у неким земљама и бројем поднетих пријава, јер прави допринос се огледа у повећању одговорности извршне власти у трошењу јавних средстава и управљању јавним имовином. Сама вероватноћа да ће бити вршена ревизија одређеног ентитета, повећава и одговорност и пажњу у трошењу државног новца и одвраћа одговорна лица од намере за вршење коруптивних дела.*

## ШЕСТИ ДЕО

### *Успостављање и ефекти рада државне ревизије у Србији*

#### **I. ДРЖАВНА РЕВИЗИЈА У СРБИЈИ**

##### **1. Успостављање државне ревизије**

Иако је правни оквир за успостављање државне ревизије у Србији створен доношењем Устава Републике Србије 2006. године и усвајањем Закона о Државној ревизорској институцији крајем 2005. године, успостављање државне ревизије у Србији је извршено тек 2007. године, што представља значајан временски заостатак у односу на развијене земље, као и на земље у региону. У моменту успостављања државне ревизије, Србија је, нажалост, била једина европска земља која није имала државну ревизију.

Надзор над трошењем јавних средстава до успостављања државне ревизије обављала је Служба друштвеног књиговодства, а касније буџетска инспекција у саставу Министарства финансија.

Успостављање државне ревизије извршено је избором чланова Савета Институције на седници Народне скупштине 24. септембра 2007. године. Овај датум (ступање на дужност Савета Институције) се може третирати као почетак рада Државне ревизорске институције у Републици Србији.

Неопходни минимални услови за рад – пословни простор, обезбеђени су тек крајем 2009. године, када су примљени и први ревизорски кадрови. Исте године је и извршена прва ревизија завршног рачуна буџета Републике Србије за 2008. годину.

У новембару 2009. године Народној скупштини Србије предат је извештај о ревизији завршног рачуна буџета Републике Србије за 2008. годину, извештаји о ревизији 6 министарстава и извештај о ревизији финансијских извештаја Народне банке Србије у делу који се односи на пословање са државним буџетом. Извештаји су уручени јавно на коференцији за штампу председници Парламента Србије, уз присуство представника Европске уније, UNDP-а, OEBS-а, као и канцеларије генералног ревизора Норвешке и Словеније.

Иако је обухват ове ревизије био ограниченог обима, овај извештај о ревизији је веома значајан, како за саму Институцију, тако и за кредибилитет јавних финансија Републике Србије, како на унутрашњем тако и на спољашњем плану.

Извештај је јавно презентован 27. новембра 2009. године, и од тада је свима постало сасвим јасно да ће убудуће трошење јавних средстава бити предмет провере.

Овај извештај је веома значајан и због тога што у суштини представља успостављање ДРИ у Србији, чиме је испуњен један од битних услова за њено прикључење Европској унији.

Поред тешкоћа око обезбеђивања пословног простора, постојале су и не мање значајне тешкоће око обезбеђивања квалитетног ревизорског кадра, због законског ограничења у висини зараде ових кадрова. Ове препреке су отклоњене тек изменом Закона о Државној ревизорској институцији средином 2010. године, које су омогућиле и значајнији пријем ревизорског кадра.

## **2. Надлежност Државне ревизорске институције**

Државна ревизорска институција је у складу са одредбама Закона о Државној ревизорској институцији највиши државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији, самосталан и независан државни орган, који у оквиру своје надлежности обавља поред осталих следеће послове:

- Планира и обавља ревизију у складу са законом;
- Непосредно доноси одговарајућа подзаконска и друга акта ради спровођења закона;
- Подноси извештаје Народној скупштини Републике Србије и скупштинама локалних власти;
- Заузима ставове и даје мишљења и др. у вези са применом и спровођењем појединих одредаба закона;
- По потреби и у складу са својим могућностима, пружа стручну помоћ Скупштини, Влади Републике Србије;
- Даје препоруке за измене важећих закона;
- Усваја и објављује стандарде ревизије у вези са јавним средствима који се односе на извршавање ревизијске надлежности Институције, на приручнике за ревизију и на другу стручну литературу;
- Утврђује програм образовања и испитни програм за стицање звања *државни ревизор* и *овлашћени државни ревизор*, организује полагање испита за стицање наведених ревизорских звања и води Регистар лица која су стекла ова звања;

- Утврђује критеријуме и врши нострификацију стручних звања из надлежности Институције стечених у иностранству;

За обављање послова из своје надлежности Институција је одговорна Народној скупштини Републике Србије.

Државна ревизорска институција, као највиши државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији, обавља послове из своје надлежности у складу са Законом о Државној ревизорској институцији и у складу са међународним стандардима врховних ревизорских институција (INTOSAI стандарди).

Одредбама закона поред осталог, дефинисан је предмет ревизије, субјекти ревизије, програм ревизије, врсте ревизије, поступак ревизије, извештавање, право на слободан приступ ревизора документима субјекта ревизије, послеревизиони поступак и др.

#### *Предмет ревизије*

Предмет ревизије прецизно је дефинисан одредбама закона и то:

- примања и издаци у складу са прописима о буџетском систему и прописима о јавним приходима и расходима;
- финансијски извештаји, финансијске трансакције, обрачуни, анализе и друге евиденције и информације субјекта ревизије;
- правилност пословања субјекта ревизије у складу са законом, другим прописима и датим овлашћењима;
- сврсисходност располагања јавним средствима у целости или у одређеном делу;
- систем финансијског управљања и контроле буџетског система и система осталих органа и организација које су субјект ревизије Институције;
- систем интерних контрола, интерне ревизије, рачуноводствених и финансијских поступака код субјекта ревизије;
- акта и радње субјекта ревизије које производе или могу произвести финансијске ефекте на примања и издатке корисника јавних средстава, имовину државе, задуживање и давање гаранција као и на сврсисходну употребу средстава којима располажу субјекти ревизије;
- правилност рада органа руковођења, управљања и других одговорних лица надлежних за планирање, извођење и надзор пословања корисника јавних средстава; и др.



### *Субјекти ревизије*

Субјекти ревизије су корисници јавних средстава и то:

- директни и индиректни корисници буџетских средстава Републике, територијалних аутономија и локалних власти у складу са прописима којима се уређује буџетски систем
- организације обавезног социјалног осигурања;
- буџетски фондови основани посебним законом или подзаконским актом;
- Народна банка Србије у делу који се односи на коришћење јавних средстава и на пословање са државним буџетом;
- јавна предузећа, привредна друштва и друга правна лица које је основао директни односно индиректни корисник јавних средстава;
- правна лица код којих директни и индиректни корисници имају учешће у капиталу односно у управљању, као и она правна лица која су основала правна лица у којим држава има учешће у капиталу односно у управљању;
- правна и физичка лица која примају од Републике, територијалних аутономија и локалних власти дотације и друга бесповратна давања или гаранције; и др.

Институција има овлашћења да врши ревизију пословања и код правних лица која су повезана са субјектима ревизије, али само у погледу њиховог пословања са прописаним субјектима ревизије по закону, при чему се посебним актом ближе утврђује начин вршења ревизије у наведеним случајевима.

Институција обавља ревизиону надлежност у складу са општеприхваћеним начелима и правилима ревизије и у складу са одабраним међународно прихваћеним стандардима ревизије, које је овлашћена да преводи и објављује у „Службеном гласнику Републике Србије”.

Државна ревизорска институција се определила да прихвати INTOSAI оквир професионалних стандарда и смерница релевантних за потребе њених чланица.

### *Програм ревизије*

Институција самостално, у законом прописаном оквиру, одлучује о субјектима ревизије, предмету, обиму и врсти ревизије, времену почетка и трајања ревизије, а што се дефинише годишњим програмом ревизије, који се усваја пре краја године за наредну календарску годину.

Прописом је дефинисано да Програм ревизије обавезно сваке године обухвата:

- буџет Републике Србије;
- организације обавезног социјалног осигурања;
- одговарајући број јединица локалне самоуправе;
- пословање Народне банке Србије које се односи на коришћење јавних средстава;
- одговарајући број јавних предузећа, привредних друштава и других правних лица које је основао директни односно индиректни корисник јавних средстава и код којих има учешће у капиталу односно управљању.

#### *Појам ревизије јавног сектора*

Под појмом ревизије јавног сектора, у складу са одредбама Закона о Државној ревизорској институцији<sup>173</sup> подразумевају се три облика ревизије, и то:

- 1) Ревизија финансијских извештаја представља испитивање докумената, исправа, извештаја и других информација, ради прикупљања довољног, адекватног и поузданог доказа за изражавање мишљења да ли финансијски извештаји субјекта ревизије истинито и објективно приказују његово финансијско стање, резултате пословања и новчане токове, у складу са прихваћеним рачуноводственим начелима и стандардима;
- 2) Ревизија правилности пословања подразумева прибављање довољног, адекватног и поузданог доказа за изражавање мишљења о правилности и сврсисходности пословања корисника јавних средстава, односно испитивање финансијских трансакција и одлука у вези са примањима и издацима, ради утврђивања да ли су односне трансакције извршене у складу са законом, другим прописима, датим овлашћењима, и за планиране сврхе;

Ова дефиниција ревизије правилности пословања у суштини је усклађена са одредбама Међународних стандарда врховних ревизорских институција, по којима ревизија правилности пословања (усаглашености/регуларности) обухвата:

- потврду финансијске одговорности ентитета, укључујући испитивање и процену финансијске документације и изражавање мишљења о финансијским извештајима;
- потврду финансијске одговорности државне управе у целини;

---

<sup>173</sup> У одредбама члана 2. Закона о државној ревизорској институцији, поред објашњењења значења појмова дата је и дефиниција ревизије јавног сектора у Србији.

- ревизију финансијских система и трансакција, укључујући процену усклађености с применљивим законима и прописима;
- ревизију функција интерне контроле и интерне ревизије;
- ревизију поштења и исправности административних одлука донетих у оквиру субјекта ревизије;
- извештавање о свим другим питањима у вези с ревизијом за која ВРИ сматра да их треба обелоданити.

Ревизију финансијских извештаја или *финансијску ревизију* и ревизију правилности пословања – *ревизију усаглашености* у пракси је скоро немогуће раздвојити. Практично у ревизији јавног сектора се по правилу примењује *интегрисани приступ* који подразумева и ревизију финансијских извештаја и ревизију усклађености.

3) Ревизија сврсисходности пословања представља испитивање трошења средстава из буџета и других јавних средстава, ради стицања довољног, адекватног и поузданог доказа за извештавање да ли су средства од стране субјекта ревизије употребљена у складу са начелима економије, ефикасности и ефективности као и у складу са планираним циљевима, при чему се под наведеним појмовима (три Е) подразумева следеће:

- Начело економије подразумева минимални утрошак средстава за одређену активност, водећи рачуна да се тиме не доводи у питање очекивани квалитет;
- Начело ефикасности представља однос између постигнутих резултата у производњи роба или пружању услуга и искоришћених ресурса за производњу, односно пружање услуга;
- Начело ефективности (успешности) представља степен до кога су постигнути постављени циљеви, као и однос између планираних и остварених ефеката одређене активности.

Ова дефиниција ревизије сврсисходности, или ревизије учинака је усклађена са одредбама параграфа 40. ISSAI 100 – Основни принципи државне ревизије. У истом параграфу наведеног стандарда се такође наводи да у пракси може да постоји преклапање између ревизије правилности и ревизије сврсисходности (учинка) и да у таквим случајевима класификација поједине ревизије зависи од примарне сврхе конкретне ревизије.

У ДРИ није успостављена ревизија сврсисходности, јер није формиран сектор за ревизију сврсисходности, иако је актом о систематизацији предвиђен посебан

сектор за обављање ове врсте ревизије, нити је донета методологија ревизије сврсисходности.

Ревизија сврсисходности је веома комплексна врста ревизије и спроводи се као посебни облик спровођења истаге и проучавања, који захтева посебна професионална знања и способности, примену посебних стандарда и посебно планирање и извештавање.

Ова врста ревизије се заснива на обимним анализама и студијама. Улога ДРИ је да информише народну скупштину, владу, као и широку јавност, о економичној и ефикасној употреби средстава, да ли су постигнути планирани циљеви и резултати и какви су стварни ефекти прихваћене политике. Притом треба нагласити да ниједан пропис или стандард не даје право државном ревизору да ревидира прихваћену политику (може да ревидира поступке и основе за прихватање одлука, али не и политичке одлуке).

Специфичности ревизије сврсисходности у погледу извођења ревизије и других аспеката су:

- Најчешће не постоји ревизијски досије из претходне године, па је потребан додатни напор за упознавање с предметом и субјектом ревизије, како би се ревизија одвијала на планирани начин.
- Природа оцене сврсисходности је таква да се поступак ревизије обавља са више разговора с вишим нивоом руководства, а мање детаљног испитивања, које се обавља приликом ревизије финансијских извештаја, те је тај посао примеренији искуснијим ревизорима.
- Иако је ревизија планирана као ревизија сврсисходности, треба извршити и одређене радње којима се откривају неправилности.
- За потребе ревизије сврсисходности користе се многобројне јавно објављене информације, које ревизор анализира у поступку припреме за ревизију (нпр. публикације које је објавила држава).
- Приликом ревизије сврсисходности веома је важно да се стекне и задржи поверење руководства, па је код таквих ревизија комуникација од пресудног значаја.
- Важно је одредити када треба да се престане са спровођењем ревизије и истраживањем и када су закључци јасни.

Државна ревизорска институција је у 2013. години започела да спроводи ревизију сврсисходности уз помоћ консултаната из Холандије, у оквиру „Twinning” пројекта који се финансира из IPA фондова ЕУ.

Напомиње се такође да у многим европским земљама са веома дугом традицијом у ревизији јавног сектора још увек није успостављена ревизија сврсисходности, а у неким земљама се тек почиње са увођењем ове врсте ревизије. За разлику од европских земаља, ВРИ у Америци врши само ревизију сврсисходности, а финансијску ревизију у тој земљи обављају Јавни финансијски инспектори, који су организационо смештени у министарствима, али имају висок степен независности, скоро као ВРИ, и за свој рад су одговорни Конгресу.

### **3. Организација процеса ревизије**

Закон о Државној ревизорској институцији и Пословник Државне ревизорске институције само у начелу уређује поступак ревизије, док је питање начина на који ће се спроводити ревизорски ангажман решено прихватањем међународних стандарда ревизије за јавни сектор. Законским одредбама је предвиђено да „Институција обавља своју ревизиону надлежност у складу са општеприхваћеним начелима и правилима ревизије у складу са одабраним међународно прихваћеним стандардима ревизије.“

#### ***Поступак ревизије***

Поступак ревизије регулисан је одредбама Закона о Државној ревизорској институцији и одредбама Пословника Државне ревизорске институције.

Субјекти ревизије предмет, обим и врсте ревизије, време почетка и трајања ревизије утврђују се годишњим програмом ревизије који усваја Савет.

Пре почетка ревизије може се писмено захтевати од субјекта ревизије подношење одређених података, неопходних за планирање и извођење ревизије.

Поступак ревизије Институција отпочиње доношењем закључка о спровођењу ревизије, против кога је допуштен приговор. Прималац закључка улаже приговор у року од осам дана од дана уручивања закључка, а приговор је основан ако се покаже да ревизија није у надлежности Институције.

Против закључка о одбацивању није допуштен приговор.

О приговору на закључак одлучује Савет Институције закључком, и то тако да га може одбацити, одбити или га прихватити као основаног.

Корисник јавних средстава, коме је уручен закључак о спровођењу ревизије, обавезан је да овлашћеним лицима Институције омогући да обаве преглед, потребан ради остварења циљева ревизије.

Генерални државни ревизор издаје овлашћење за вршење ревизије којим одређује овлашћена лица за вршење ревизије.

Овлашћено лице прибавља одговарајуће и довољне податке за давање мишљења о пословању субјекта ревизије ради реализације циљева ревизије.

#### *Слободан приступ ревизора документима субјекта ревизије*

Субјект ревизије дужан је да ревизорима стави на располагање све тражене податке и документа, укључујући и поверљиве податке и документа који су неопходни за планирање и извршење ревизије, а по планираној динамици и у роковима које одреди овлашћено лице Институције.

Овлашћеном лицу Институције, субјект ревизије је дужан да омогући и увид у документа поверљивог карактера, у складу са законом, као и да преда копију базе података.

#### *Спровођење ревизије*

Спровођење ревизије обухвата:

- испитивање система и подсистема пословања, система интерних контрола и рачуноводствених система;
- испитивање рачуноводствених исправа и других докумената о пословању и финансијских извештаја субјекта ревизије;
- увид у просторије, објекте и средства за рад, које субјект ревизије користи за своје пословање;
- друга ревизиона испитивања и испитивања активности потребних ради остваривања циљева ревизије као и оцене сврсисходности пословања.

Ако се у току ревизије открије материјално значајна радња, односно документација код субјекта ревизије, која указује на постојање кривичног дела, овлашћено лице Институције дужно је да ту документацију попише, заплени и обезбеди, али највише на осам дана, при чему се о одузимању те документације издаје потврда. Истовремено о наведеним радњама и документацији се одмах обавештавају надлежни органи.

Овлашћење за вршење ревизије издаје генерални државни ревизор, којим одређује овлашћено лице за вршење ревизије.

#### ***Извештај о ревизији***

Након обављених поступака ревизије код субјекта ревизије – *Окончање поступка ревизије*,<sup>174</sup> саставља се извештај о извршеној ревизији.

---

<sup>174</sup> Члан 39. Закона о државној ревизорској институцији.

Извештај о ревизији се сачињава у писаном облику у складу са прописима и међународним стандардима ревизије, у форми нацрта, предлога и извештаја којим се окончава поступак ревизије.

Нацрт и предлог извештаја о ревизији су поверљиви.

Форма и структура извештаја о ревизији прописана је Пословником ДРИ, која је у глобалу усклађена са међународним стандардима ревизије.

Извештај обухвата ревизијско мишљење и друге примедбе везане за финансијске извештаје. Мишљење ревизора је сажето и стандардизованог је облика, а у ствари представља ревизоров закључак након обављене ревизије.

Без обзира на тип ревизије, извештај о налазу ревизије који садржи мишљење ревизора мора да буде објективан и непристрасан, разумљив, без нејасноћа и без двосмислености. Ревизорски извештај треба да садржи само оне информације коју су поткрепљене поузданим и релевантим доказима.

Основни елементи извештаја о ревизији су идентични елементима прописаним ISSAI стандардима.

#### *Нацрт извештаја о ревизији*

Нацрт извештаја о ревизији саставља се након обављене ревизије код субјекта ревизије, по прописаном поступку.

Нацрт извештаја о ревизији уручује се субјекту ревизије и лицима која су била одговорна за обухваћено пословање у периоду на који се ревизија односи, а ако је ревизија обављена код више субјеката ревизије, сваком од њих уручује се део нацрта извештаја о ревизији који му припада.

Субјект ревизије, односно пређашње одговорно лице, има право да поднесе образложени приговор на нацрт извештаја о извршеној ревизији у року од 15 дана од дана уручења нацрта извештаја.

Надлежни врховни државни ревизор је обавезан да размотри оправданост примедби из приговора и да у року од 15 дана од пријема приговора, позове одговорна лица субјекта ревизије на расправу о нацрту извештаја ревизије, у току које ова лица могу да поднесу и нове доказе. Састанак на коме се расправља о нацрту извештаја о ревизији води врховни државни ревизор и исти се по правилу одржава у седишту субјекта ревизије.

Расправа о нацрту извештаја о ревизији није неопходна ако је субјект ревизије, у року од 15 дана од дана уручивања нацрта, у писаном облику обавестио Институцију да не оспорава ни један налаз садржан у нацрту.

На састанку на коме се расправља о нацрту извештаја ревизије води се записник, чија структура је прописана Пословником Државне ревизорске институције.

Ако се врховни државни ревизор увери да је оспоравање налаза ревизије утемељено, онда се тај налаз изоставља из извештаја о ревизији, с тим што се претходно могу спровести додатне ревизионе провере.

#### *Предлог извештаја о ревизији*

Предлог извештаја о ревизији, у складу са одредбама Пословника Државне ревизорске институције, утврђује надлежни врховни државни ревизор, уз сагласност генералног државног ревизора или надлежног члана Савета.

Предлог извештаја утврђује се у року од 30 дана од дана одржавања последњег састанка на коме се водила расправа о нацрту извештаја ревизије.

Ако врховни државни ревизор од субјекта ревизије прими обавештење у писаном облику да не оспорава ниједан налаз садржан у нацрту извештаја о ревизији, врховни државни ревизор утврђује предлог извештаја ревизије у року од 15 дана од дана пријема тог обавештења.

Предлог извештаја о ревизији уручује се субјекту ревизије, пређашњем одговорном лицу и Савету.

Субјект ревизије, односно пређашње одговорно лице могу поднети приговор на налаз ревизије садржан у предлогу извештаја о ревизији у року од 15 дана, чија структура је прописана Пословником Државне ревизорске институције.

Председник Институције може одредити да се о поједином делу предлога или о целокупном предлогу извештаја о ревизији, прибави мишљење спољног стручњака Институције.

Ако је налаз ревизије из предлога извештаја о ревизији оспорен или ако је у односу на мишљење спољног стручњака изражена сумња у његову исправност, тај налаз се сматра спорним.

О спорном налазу у предлогу извештаја о ревизији одлучује Савет закључком, у року од 30 дана по пријему приговора субјекта ревизије на предлог извештаја. Савет може одлучити:

- да се спорни налаз изостави из извештаја о ревизији;
- да спорни налаз остане саставни део извештаја о ревизији у неизмењеном облику;
- да се спорни налаз укључи у извештај о ревизији садржином коју Савет утврди.



### *Извештај о ревизији (коначни)*

Извештај о ревизији (коначни) доноси Генерални државни ревизор, при чему треба водити рачуна да коначан извештај не може да садржи налазе ревизије који нису били садржани у нацрту, односно предлогу извештаја.

Извештај (коначни) о ревизији се доставља:

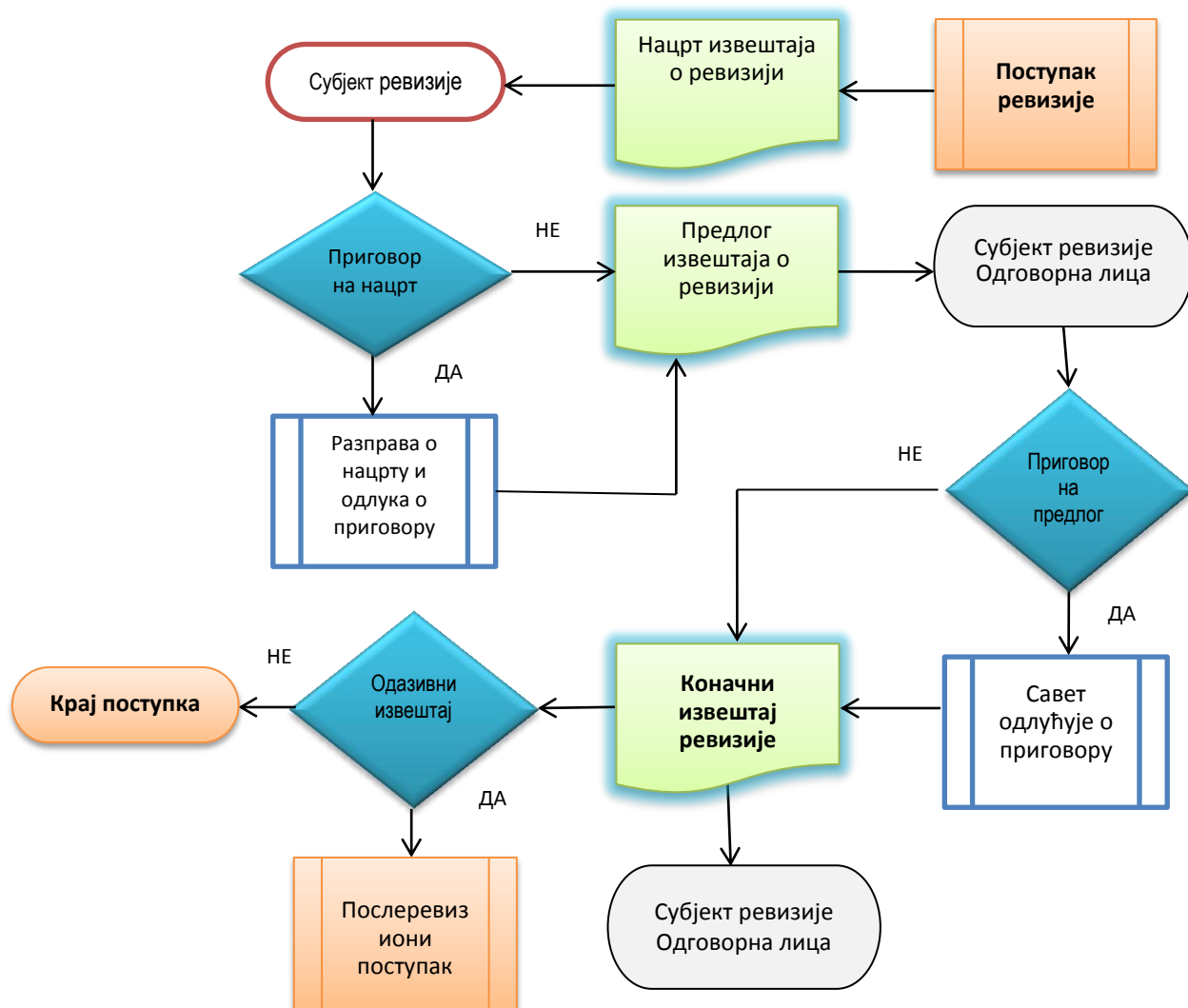
1. ревидираном субјекту;
2. одговорном лицу ревидираног субјекта из времена на које се односи обављена ревизија;
3. Народној скупштини;
4. другим органима за које Савет оцени да треба да буду обавештени о налазима ревизије.

Ако је ревидирани субјект истакао приговор против налаза ревизије садржаног у предлогу извештаја о ревизији, уз достављени извештај ревизије доставља му се и одговор на упућени приговор. Одговор на приговор утврђује Савет Институције закључком, против кога не постоји правни лек.

У наставку се даје шематски приказ поступака усаглашавања ставова овлашћених лица ДРИ и субјекта ревизије, који се спроводе у три фазе од нацрта извештаја до коначног извештаја о ревизији који се уручује субјекту ревизије, доставља Народној скупштини и јавно објављује на сајту ДРИ.

Слика бр. 16

**Шематски приказ поступка усаглашавања ставова у Извештају ревизије између представника ДРИ и субјекта ревизије <sup>175</sup>**



<sup>175</sup> Писани материјал за предавање из предмета „Ревизија јавног сектора“ Станојевић Љ. и Видовић З., за интерну употребу у ДРИ - Шематски приказ састављен на основу одредби Закона о Државној ревизорској институцији и Пословника Државне ревизорске институције.

На основу наведеног може се закључити да је законом и наведеним пословником детаљно прописан поступак међусобног усклађивања ставова субјекта ревизије и ревизора који обавља ревизију, чиме је обезбеђено да извештај о ревизији буде објективан и да се изрази мишљење о предмету ревизије на основу адекватних и довољних доказа. Прописани поступак усклађивања се спроводи у три фазе до израде коначног извештаја, који се уручује субјекту ревизије, одговорном лицу у субјекту ревизије и пређашњем одговорном лицу.

Тростепени поступак усклађивања ставова између субјекта ревизије и ревизора је оправдано прописан, тим пре што против коначног извештаја о ревизији не постоји правни лек.

Извештај о ревизији се поред субјекта ревизије и одговорним лицима у субјекту ревизије доставља и Одбору за финансије Народне скупштине и објављује на сајту Државне ревизорске институције, чиме је у потпуности задовољен захтев међународних стандарда ревизије за јавни сектор<sup>176</sup> да извештаји ревизије треба да буду транспарентни.

Међутим, одређене одредбе закона и пословника, којима су прописани рокови у поступку усклађивања ставова субјекта ревизије и ревизора ДРИ су међусобно неусклађени<sup>177</sup> што може да створи одређене проблеме ревизору у обезбеђивању законитости спровођења поступка. У пракси се ови проблеми решавају поступањем у складу са прописаним роковима из закона, а не из одредби пословника. Неопходно је ипак ове неусклађености у наредном периоду отклонити.

#### **4. Послеревизиони поступак**

Субјект ревизије у чијем пословању су биле откривене неправилности или несврсисходности које нису отклоњене у току обављања ревизије, дужан је да поднесе Институцији у одређеном року (30–90 дана) одазивни извештај о отклањању откривених неправилности или несврсисходности.

Одазивни извештај се даје у писаном облику, потписан и оверен печатом од стране одговорног лица субјекта ревизије, чија се веродостојност по потреби проверава. Одазивни извештај је јавна исправа.

Провера веродостојности одазивног извештаја је провера истинитости навода о мерама исправљања, предузетим од стране субјекта ревизије, подносиоца одазивног извештаја.

---

<sup>176</sup> ISSAI 20 - Принципи транспарентности и одговорности. Објављује Међународна организација врховних ревизорских институција, INTOSAI

<sup>177</sup> Одредбе Чл 39. Закона о државној ревизорској институцији и одредбе Чл. 20. Пословника

У року од осам дана од дана пријема одазивног извештаја, надлежни врховни државни ревизор подноси Генералном државном ревизору описну оцену веродостојности одазивног извештаја.

Одазивни извештај није потребан, ако је у извештају ревизије наведено да су већ у току ревизионог поступка спроведене одговарајуће мере и активности ради отклањања откривених неправилности и несврсисходности.

Ако Институција оцени да одазивни извештај не указује да су откривене неправилности или несврсисходности отклоњене на задовољавајући начин, сматра се да корисник јавних средстава крши обавезу доброг пословања. Ако се ради о незадовољавајућем отклањању значајне неправилности или значајне несврсисходности, сматра се да постоји тежи облик кршења обавезе доброг пословања.

Ако је реч о тешком кршењу обавезе доброг пословања, Институција о томе обавештава Скупштину.

Радно тело Скупштине, надлежно за надзор буџета и других јавних средстава, после обављеног претреса, на који се позива и корисник јавних средстава, у границама своје надлежности доноси закључак о препорукама и мерама које треба предузети услед тешког кршења обавезе доброг пословања.

У случају тешког кршења обавезе доброг пословања или у случају да је откривена материјално значајна радња, односно документација, која указује на постојање кривичног дела, о чему су обавештени надлежни органи, Институција је такође обавезна да:

1. упути позив за разрешење одговорног лица органу, за којег оцени да може спровести или отпочети поступак разрешења;
2. обавештава јавност.

Посебну пажњу треба посветити надлежности Државне ревизорске институције и скренути пажњу на неке неуобичајене обавезе које су у супротности са природом државне ревизије. Наиме, одредбама Закона прописана је обавеза Државне ревизорске институције да поднесе захтев за покретање прекршајног поступка, односно поднесе кривичну пријаву надлежном органу, ако у поступку ревизије открије материјално значајне радње које указују на постојање елемената прекршаја односно кривичног дела.

Ова законска обавеза је у супротности са природом посла државне ревизије, што доказује и пракса других земаља, како у окружењу тако и у земљама са дужом традицијом државне ревизије, у којима је законом прописана само обавеза државне ревизорске институције да обавести надлежне органе о наведеним

појавама, који даље подносе пријаве и предузимају друге мере из своје надлежности.

*Може се закључити да ова законска обавеза да ДРИ подноси пријаве ако у поступку ревизије открије материјално значајне радње које указују на постојање елемената прекршаја односно кривичног дела, не само да није уобичајена за државну ревизију, већ у знатној мери отежава како сам поступак ревизије тако извештавање о спроведеној ревизији. Наиме, у таквим случајевима је неопходно прикупити далеко више доказа, него што је неопходно за изражавање ревизорског мишљења. Осим тога у извештају о ревизији се морају навести сви детаљи о радњама које указују на постојање елемената прекршаја односно кривичног дела, што у знатној мери оптерећује сам извештај и ревизору отежава да примени структуру извештаја по међународним стандардима ревизије за јавни сектор.*

*Стога већина земаља са дугом традицијом у спровођењу ревизије јавног сектора у случају да се у поступку ревизије открију материјално значајне радње које указују на постојање елемената прекршаја односно кривичног дела имају обавезу да обавесте надлежне органе, а не и да подносе пријаве надлежним судовима.*

*Посебно треба напоменути да је ово питање обавезе и одговорности ревизора за откривање преваре и коруптивних радњи уређено посебним међународним стандардом ревизије <sup>178</sup> МСР 240 – Одговорност ревизора за откривање преваре у финансијским извештајима.*

## **5. Организација државне ревизије у Србији**

Ревизија јавног сектора у Републици Србији поверена је Државној ревизорској институцији, која је као таква највиши државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији у својству правног лица. Државна ревизорска институција је за обављање послова из своје надлежности одговорна Народној скупштини Републике Србије. Законом је Државној ревизорској институцији дата институционална независност у раду у односу на извршну власт – владу и друге субјекте који су предмет ревизије.

Доношење Закона о Државној ревизорској институцији било је дуго очекивано, пошто је у Закону о буџетском систему одређеним одредбама регулисано да завршни рачуни буџета Републике Србије, буџета локалне власти и организација обавезног социјалног осигурања подлежу екстерној ревизији.

---

<sup>178</sup> МСР 240 - Одговорност ревизора за откривање преваре у финансијским извештајима.

Законом о Државној ревизорској институцији регулисана је област државне ревизије и то: оснивање и делатност, правни положај, надлежност, организација, начин рада и друга питања од значаја за рад институције, као и права и обавезе субјекта ревизије. У складу са Законом о Државној ревизорској институцији и општеприхваћеним начелима и правилима ревизије, као и са прихваћеним међународним стандардима ревизије Државна ревизорска институција обавља ревизију, самостално одлучује о субјектима ревизије, предмету, обиму, врсти ревизије, времену почетка и трајања ревизије.

Према одредбама закона ДРИ има председника Институције, потпредседника, Савет, ревизорске службе и пратеће службе.

Делокруг и начин обављања послова ДРИ, унутрашња организација и систематизација радних места ближе се уређују актом Институције, који на предлог председника ДРИ доноси Савет.

Савет је највиши орган Институције, састоји се од 5 чланова и то: председника, потпредседника и три члана, при чему је председник Савета истовремено председник Институције и генерални државни ревизор.

Чланове Савета именује Народна скупштина на мандат од пет година и они могу бити изабрани највише два пута.

Надлежности Савета дефинисане су одредбама закона, којим је уређено да Савет:

- доноси пословник;
- доноси годишњи програм ревизије;
- доноси акт којим ближе уређује поступак ревизије;
- доноси финансијски план Институције;
- утврђује завршни рачун Институције;
- одлучује о приговору субјекта ревизије на предлог извештаја о извршеној ревизији;
- доноси годишњи извештај и посебне извештаје;
- доноси друга акта Институције и обавља друге послове утврђене овим законом и актима Институције.

Унутрашња организација Државне ревизорске институције уређена је Правилником о унутрашњој организацији и систематизацији радних места у ДРИ. Одредбама Правилника је уређено да Државна ревизорска институција има Савет, као највиши колегијални орган Институције, који чине кабинет Савета и генералног државног ревизора, секретар Институције, ревизорске службе и пратеће службе. Ревизорске службе организоване су у шест сектора и то:

1. Сектор за ревизију финансијских извештаја Републике Србије и буџетских фондова;
2. Сектор за ревизију финансијских извештаја територијалних аутономија и локалних самоуправа;
3. Сектор за ревизију финансијских извештаја организација обавезног социјалног осигурања;
4. Сектор за ревизију финансијских извештаја јавних предузећа и других правних лица од јавног интереса, које је ангажовао директни и индиректни корисник јавних средстава;
5. Сектор за ревизију финансијских извештаја НБС у делу који се односи на коришћење јавних средстава и на пословање са државним буџетом и других субјеката ревизије;
6. Сектор за ревизију сврсисходности пословања.

У сектору за подршку ревизије организоване су пратеће службе, и то: Служба за правне послове, европске интеграције и пројекте, Служба за финансије и рачуноводство, Служба за људске ресурсе и Служба за информационе технологије.

Савет као највиши орган Институције састоји се од пет чланова – функционера: председника, потпредседника и три члана. Чланове Савета именује Народна скупштина на мандат од пет година и они могу бити изабрани највише два пута.

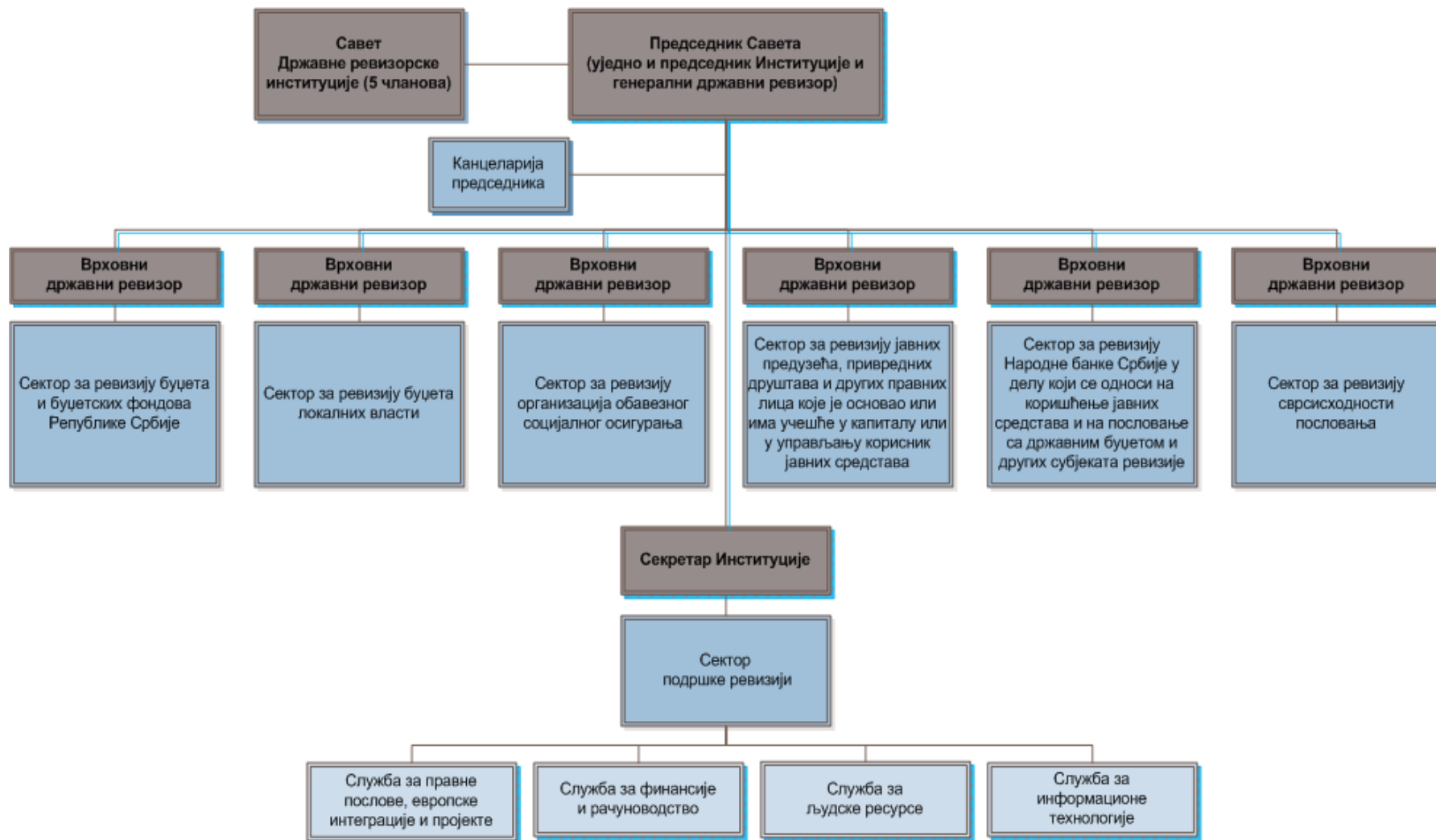
Надлежности Савета су следеће:

- 1) доноси пословник;
- 2) доноси годишњи програм ревизије;
- 3) доноси акт којим ближе уређује поступак ревизије;
- 4) доноси финансијски план Институције;
- 5) утврђује завршни рачун Институције;
- 6) одлучује о приговору на предлог извештаја о извршеној ревизији;
- 7) доноси годишњи извештај и посебне извештаје и др.

Организација Државне ревизорске институције дата је у шеми која следи.

Слика бр. 17

**Организациона структура Државне ревизорске институције**





## II. ФАКТОРИ УТИЦАЈА НА КВАЛИТЕТ РАДА И РАЗВОЈ ДРИ СРБИЈЕ

Ревизија јавног сектора обухвата широко поље активности и није ограничена само на спровођење ревизија већ се односи и на друге задатке који су тесно повезани с ревизијом, а који се односе на јачање одговорности носилаца јавних функција и других одговорних лица за располагање јавним средствима, помоћ при увођењу и побољшању система унутрашње контроле код субјеката јавног сектора, откривање превара и појава корупције у јавном сектору итд.

Основни циљ сваке ревизије јесте да се уз најмање трошкове и на ефикасан начин обезбеди довољан, одговарајући и поуздани ревизиони доказ за давање мишљења о предмету ревизије, које може бити дефинисано као просто или сложено, у зависности од законских обавеза и надлежности ВРИ, као и циљева и врсте ревизије.

### 1. Независност државне ревизије – кључни фактор квалитета

Рад државних ревизорских институција може бити изузетно осетљиво политичко питање. Пракса показује да постоји много начина на који се рад ВРИ може онемогућавати (ускраћивање финансијских средстава, смењивање ревизора, скривање резултата рада и др.). С обзиром на могуће отпоре њиховом раду, било је неопходно створити институционални оквир који ће омогућити потребне услове за несметан рад, пре свега омогућити примену међународне професионалне регулативе и тако створити потпуно независну, чисто професионалну организацију за обављање послова државне ревизије.

Истраживања великог броја националних врховних ревизорских институција, која је предузела и обелоданила INTOSAI организација, показала су следеће:

- Постојање високог нивоа независности може бити гарантован уставом и законом, што доприноси задовољавајућем нивоу организационе и функционалне независности у делу очувања независности приликом избора и опозива руководиоца ВРИ,
- проблеми који су уочени у остварењу организационе и функционалне независности односе се на ограничавање слобода у извештавању (у смислу формулисања извештаја и коме их достављају) и самосталности у запошљавању и отпуштању особља,
- највећи проблеми уочени су у обезбеђивању финансијске независности.

Независност у раду је фундаментални концепт сваке ревизије, па тако и државне. Основни разлог постојања државне ревизије је отклањање сумњи законодавне

власти и шире јавности у вези са радом институција под ингеренцијом владе и веродостојношћу информација које се од њих добијају. Уколико не постоји поверење у независност ревизора, државни ревизор не повећава кредибилитет информација које проверава, па његов рад нема никакву друштвену корисност. Потреба за уређењем питања независности ревизора посебно је подстакнута чињеницом да у раду ревизора има пуно инхерентних субјективности (у погледу избора предмета испитивања државне ревизије, циља испитивања, примењених поступака, вредновања резултата рада и др.).

С обзиром на могуће политичке консеквенце рада државне ревизије и на њену изложеност инхерентним ризицима од притисака и компромитације, битно је правном регулативом уредити област државне ревизије на начин који ће обезбедити стварање услова за независност ревизора.

Независност државне ревизије подразумева потребу да ревизор заузме непристрасан став приликом избора предмета ревизије, спровођења ревизорских тестова и формирања и изражавања мишљења. Независност је основна претпоставка за прихватање мишљења, закључака, субјективних процена и препорука државних ревизора. Стога државни ревизори морају избегавати ситуације које доводе у сумњу њихову спремност да поступају у складу са захтевима професије.

### **1.1. Независност ВРИ дефинисана Лимском декларацијом**

Потреба за независношћу врховних ревизорских институција дефинисана је Лимском декларацијом, која је усвојена у октобру 1977. године на IX INCOSAI конгресу у Лими (Перу).

Независност врховних ревизорских институција према наведеној Лимској декларацији се остварује у више сегмената и то:

#### **1) Независност врховних ревизорских институција**

- Врховне ревизорске институције могу да остваре своје задатке на објективан и ефикасан начин само ако су независне од клијента ревизије и ако су заштићене од спољног утицаја.
- Иако државне институције не могу да буду апсолутно независне јер чине део државе као целине, врховне ревизорске институције имају функционалну и организациону независност потребну за остваривање њихових задатака.
- Успостављање врховних ревизорских институција и неопходан степен њихове независности треба да буду наведени у уставу; детаљи могу

бити одређени у законима. Нарочито, треба да се загарантује адекватна правна заштита од стране врховног суда против сваке опструкције независности и ревизијске надлежности врховне ревизорске институције.

## 2) Независност чланова и званичника врховних ревизорских институција

- Независност врховних ревизорских институција је нераскидиво повезана са независношћу њених чланова. Чланови се дефинишу као она лица која морају да доносе одлуке за врховну ревизорску институцију и која су за те одлуке одговорна трећим странама, односно члановима колегијалног органа за доношење одлука, или челнику монократски организоване врховне ревизорске институције.
- Независност чланова је загарантована уставом. Нарочито, поступци разрешења са положаја су садржани у уставу и не смеју да нарушавају независност чланова. Метод именовања и разрешења чланова зависи од уставног поретка сваке земље.
- У својим професионалним каријерама, ревизорски кадар врховних ревизорских институција не сме да буде под утицајем клијената ревизије и не сме да зависи од клијената ревизије.

## 3) Финансијска независност врховних ревизорских институција

- Врховним ревизорским институцијама треба да буду обезбеђена финансијска средства која им омогућавају извршавање њихових задатака.
- Ако је потребно, врховне ревизорске институције треба да имају право да поднесу директан захтев за неопходна финансијска средства државном органу који одлучује о националном буџету.
- Врховне ревизорске институције треба да имају право да користе средства која су им расподељена у оквиру засебног буџетског раздела на начин који сматрају сходним.

## 4) Независност – Однос са парламентом

Независност врховних ревизорских институција обезбеђена уставом и законом гарантује и веома висок степен иницијативе и аутономије, чак и када делују као заступници парламента и када врше ревизије по упутствима парламента. Однос између врховне ревизорске институције и парламента је прописан уставом у складу са условима и захтевима сваке земље.

## 5) Независност – Однос са владом и администрацијом

Врховне ревизорске институције врше ревизију активности владе, њених административних тела и других подређених институција. Ово, међутим, не значи да је влада подређена врховној ревизорској институцији. Нарочито, влада је потпуно и искључиво одговорна за своје поступке и пропусте и не може се разрешити одговорности позивањем на налазе ревизије – осим уколико такви налази нису достављени као законски важећи и применљиви судови – и на стручна мишљења врховне ревизорске институције.

## **1.2. Независност ДРИ Србије по критеријумима Лимске декларације**

### ***Правни оквир за независност ДРИ***

Правни оквир за успостављање суштинске независности Државне ревизорске институције представљају одредбе Устава Републике Србије у којима се наводи да је Државна ревизорска институција највиши државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији, самостална и подлеже надзору Народне скупштине, којој и одговара, као и да се о Државној ревизорској институцији доноси посебан закон.

На овај начин је Уставом Републике Србије одређен висок степен независности Државне ревизорске институције.

У Закону о Државној ревизорској институцији, у коме се наводи да је Институција највиши државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији, да је самосталан и независан државни орган дефинисани су и остали аспекти њене независности.

Као и у другим државама, Државна ревизорска институција у Србији нема апсолутну независност, јер чини саставни део државе као целине. Одредбама Закона је обезбеђена њена функционална и организациона независност, која је потребна за остваривање задатака, утврђених законом и међународним стандардима.

За обављање послова из своје надлежности Институција је одговорна Народној скупштини Републике Србије.

Институција извештава Скупштину подношењем:

- годишњег извештаја о свом раду;
- посебних извештаја у току године;
- извештаја о ревизији завршног рачуна буџета Републике, завршних рачуна финансијских планова организација обавезног социјалног осигурања и консолидованих финансијских извештаја Републике.

Адекватна правна заштита од стране врховног суда против сваке опструкције независности и ревизијске надлежности ВРИ обезбеђена је у одредбама Законом о Државној ревизорској институцији, у којима је наведено да акта којима Институција врши своју надлежност ревизије не могу бити предмет оспоравања пред судовима и другим државним органима.

#### *Независност чланова и званичника ДРИ*

Начин избора председника, потпредседника и чланова Савета, трајање и престанак мандата, као и разлози за њихово разрешење прецизно су дефинисани одредбама Закона.

Председника, потпредседника и чланове Савета бира и разрешава Скупштина, на предлог надлежног радног тела Скупштине.

Након избора, председник, потпредседник и чланови Савета полажу заклетву пред Скупштином, чиме преузимају дужност. Заклетва гласи: „Заклињем се на оданост Републици Србији. Обећавам да ћу поштовати Устав и законе. Заклињем се чашћу да ћу своју дужност обављати независно, поштено и непристрасно и да нећу злоупотребљавати своје надлежности.”

Наведеним одредбама Закона у потпуности је загарантована независност чланова Државне ревизорске институције, који су овлашћени да доносе одлуке за институцију, и који су за те одлуке одговорна трећим странама.

Утврђени захтев Лимске декларације, да ревизорски кадар врховних ревизорских институција не сме да буде под утицајем клијената ревизије и не сме да зависи од клијената ревизије, обезбеђен је одредбама Закона о Државној ревизорској институцији, Пословника Државне ревизорске институције одредбама Етичког кодекса ДРИ.

#### *Финансијска независност ДРИ*

Финансијска независност дефинисана је захтевом да за рад врховних ревизорских институција треба да буду обезбеђена финансијска средства која им омогућавају извршавање њихових задатака, као и да треба да имају право да користе средства која су им расподељена у оквиру засебног буџетског раздела, а који се уређује Законом о буџету сваке буџетске године, и који усваја Скупштина Републике Србије. Државна ревизорска институција у буџету Републике Србије има посебан раздео, чиме је обезбеђен и посебан услов финансијске независности.

Међутим, испуњење услова финансијске независности треба посматрати у релативном смислу, јер се потребна средства за рад Државне ревизорске

институције у буџету једне земље могу обезбедити само у границама могућности, у складу са економским приликама и расположивим средствима за јавну потрошњу. У Србији се ово релативно ограничење управо огледа у одредбама закона у коме се наводи да Институција предлог финансијског плана, по добијеној сагласности од надлежног радног тела Скупштине, доставља Министарству финансија, које саставља и предлаже Влади буџет, а која га у форми нацрта доставља Народној скупштини Србије на усвајање.

Законом је такође прописано да пословни простор, опрему и средства неопходна за рад Институције обезбеђује Влада.

Тешкоће у спровођењу ове одредбе закона управо су пример да финансијска независност Државне ревизорске институције у Србији није у потпуности обезбеђена, јер је необезбеђење потребног простора за рад Институције био један од разлога за кашњење у успостављању и почетак рада Институције у односу на доношење закона (4 године).

#### *Независност – Однос са парламентом*

Захтев да независност врховних ревизорских институција, обезбеђена уставом и законом сваке земље, треба да гарантује и веома висок степен иницијативе и аутономије, чак и када делују као заступници парламента и када врше ревизије по упутствима парламента. Дакле, врховна ревизорска институција треба да буде независна и од самог парламента.

Законом о Државној ревизорској институцији прецизно су дефинисани односи Народне скупштине и Институције.

У почетним одредбама овог Закона прописано је да је Државна ревизорска институција највиши државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији, да је самосталан и независан државни орган као и да је за обављање послова из своје надлежности одговорна Народној скупштини Републике Србије.

Државна ревизорска институција је дужна да извештава Народну скупштину Републике Србије подношењем прописаних извештаја, како је већ наведено: 1) Годишњи извештај о раду; 2) Посебни извештаји у току године; 3) Извештаји о ревизији завршног рачуна буџета Републике, завршних рачуна финансијских планова организација обавезног социјалног осигурања и консолидованих финансијских извештаја Републике.

Годишњи извештај о свом раду за претходну годину Државна ревизорска институција је дужна да Народној скупштини поднесе најкасније до 31. марта наредне године.

У току године Државна ревизорска институција може поднети Народној скупштини посебне извештаје о нарочито значајним или хитним питањима, која по оцени Савета Институције не треба одлагати до подношења следећег редовног извештаја.

Државна ревизорска институција у поступку доношења завршног рачуна Републике извештава Скупштину о обављеној ревизији завршног рачуна буџета Републике, завршних рачуна финансијских планова организација обавезног социјалног осигурања и консолидованих финансијских извештаја Републике у складу да законом којим се уређује буџетски систем.

Након разматрања извештаја Државне ревизорске институције, надлежно радно тело Народне скупштине своје ставове и препоруке у виду извештаја доставља Народној скупштини Републике Србије, која на основу битних чињеница и околности на које је указано у извештајима одлучује о предложеним препорукама, мерама и роковима за њихово спровођење.

Скупштина може да захтева од Институције додатно појашњење појединих чињеница и околности.

Као пример за то може се навести захтев Одбора за финансије у 2013. години да ДРИ достави детаљну информацију о датим препорукама субјектима ревизије за отклањање утврђених неправилности, поступање субјектата ревизије по датим препорукама и предузетим мерама за непоступање по истим.

*На основу анализе свих битних критеријума за независност ВРИ, дефинисане Лимском декларацијом, може се закључити да правни оквир у Србији обезбеђује услове за успостављање и деловање Државне ревизорске институције по принципима дефинисаним том декларацијом, нарочито ако се узме у обзир да не постоји апсолутна независност ВРИ јер у свакој земљи ВРИ мора да дели судбину те земље у погледу њеног економског развоја.*

## **2. Разлике између комерцијалне и државне ревизије**

Разлика између комерцијалне и државне ревизије дефинисана је одредбама међународних стандарда ревизије јавног сектора, која гласи:

„За разлику од ревизије у приватном сектору, где се договорени ревизијски задатак наводи у писму о ангажовању, субјекат ревизије није клијент врховне ревизорске институције. Врховна ревизорска институције мора да изврши своју надлежност слободно и непристрасно, узимајући у обзир гледишта руководства приликом формирања ревизијских мишљења, закључака и препорука, али не

дугујући никакву одговорност руководству субјекта ревизије у погледу обухвата или природе ревизија које се врше.“

Специфичности ревизије јавног сектора:

- Сложеније због бројних прописа
- Разноврсна делатност
- Разноврсни правни облици ентитета
- Различите рачуноводствене политике
- Различити циљеви ревизије
- Више стрпљења код спровођења ревизије
- Јавност ревизијских извештаја

Ревизија у окружењу јавног сектора отежана је због многих прописа који уређују пословање таквих организација, одлука регулаторних органа које често одступају од важећих рачуноводствених регулатива, разноликости делатности којима се баве организације у јавном сектору, али и због нејасноћа и тешкоћа с којима се ревизори срећу приликом ревизија.

Рачуноводствени извештаји у јавном сектору представљају одређени приказ начина на који субјекти јавног сектора, па и влада у целини или локална заједница, испуњавају надлежности и одговорности које су јој додељене.

Рачуноводствени извештаји јавног сектора разликују се од оних које састављају организације у приватном сектору због три кључна чиниоца:

- јавна средства служе за обезбеђивање учинка јавних служби, а не за стицање економске користи, односно профита;
- пословни догађаји у јавном сектору се не заснивају на размени роба или услуга, већ грађани плаћају редовно порезе и доприносе држави и кад не користе услуге њених институција (нпр. допринос за здравство иако не одлази код лекара);
- у комерцијалном сектору власништво над средствима као фактор надзора нема такав значај у јавном сектору, у коме га замењује демократски надзор.

Јавни сектор је организован у различитим правним формама (влада, државне институције, јавна предузећа, индиректни корисници буџетских средстава, управе, агенције, установе, јавни фондови) које обављају једну делатност или више различитих делатности. Због тога њихови захтеви о рачуноводственом извештавању могу да буду различити и умногоме зависе од њихове посебности у



пословању и врсти делатности (делатност од општег значаја/јавна служба и друге делатности/тржишна делатност) и од окружења у којем послују.

Ревизија јавног сектора се најчешће обавља кроз интегрисани приступ финансијске ревизије и ревизије правилности пословања. У последње време се нарочити акценат ставља на ревизију сврсисходности у којој се проверава економичност, ефикасност и ефективност употребе јавних средстава и њихово коришћење. Код надзора над јавним средствима још увек је највећи акценат на пословању субјекта у складу са одредбама закона и другим прописима и датим овлашћењима.

Правна регулатива која се односи на субјекте јавног сектора далеко је бројнија и комплекснија од правне регулативе коју у свом раду примењују субјекти приватног сектора, тако да ревизија јавног сектора захтева познавање како општих прописа тако и специфичних прописа који се односе на јавни сектор, а посебно на рад одређеног субјекта ревизије, као и одговарајуће међународне стандарде.

Суштинска разлика између комерцијалне и државне ревизије своди се на следеће:

1. Државна ревизија подржава и промовише јавну одговорност – циљ јавног сектора је пружање услуга јавности у најширем смислу речи;
2. Комерцијална ревизија недовољно уважава јавни интерес – у комерцијалном сектору коначан циљ је профит;
3. Комерцијална ревизија не спроводи ревизију усклађености нити ревизију сврсисходности;
4. Комерцијална ревизија не врши ревизију јавних набавки, на које се троше значајна јавна средства и у којима се најчешће дешава корупција;
5. Државна ревизија повезује јавне набавке са утрошеним средствима за улагања и текуће издатке;
6. Државна ревизија утврђује да ли су учињени издаци основани (у складу са законом) – нагласак на начину трошења јавног новца – законитост, транспарентност и домаћински однос према јавним средствима – сврху тог улагања;
7. Комерцијална ревизија ставља нагласак на финансијски положај – исказаним стањима и финансијском резултату;
8. Основна разлика: комерцијални сектор има изражен класичан финансијски резултат, док јавни сектор може да има обрачунске губитке;
9. Систем трезорског пословања се примењује у јавном сектору.

### **III. ЕФЕКТИ РАДА ДРИ СРБИЈЕ ОД ОСНИВАЊА ДО ДАНАС**

Као највиши државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији, Државна ревизорска институција за свој рад одговара и подлеже надзору Народне скупштине.

Државна ревизорска институција врши екстерну ревизију јавног сектора и представља једну од кључних карика у систему финансијске одговорности у Републици Србији. Њена основна функција је да обезбеди независно извештавање о програмима, функцијама, активностима и делатностима корисника јавних средстава, да пружи поуздано уверавање и оцену функционисања јавног сектора ради остваривања ефикасног механизма одговорне власти.

Законом о Државној ревизорској институцији прописана је ревизија свих јавних средстава и њихових корисника. Ревизији подлежу сва примања и издаци у складу са прописима о буџетском систему, финансијски извештаји, финансијске трансакције, обрачуни, анализе и друге евиденције и информације субјекта ревизије. Предмет ревизије је и правилност пословања субјекта ревизије у складу са законом, као и сврсисходност располагања јавним средствима, систем финансијског управљања и контроле, систем интерних контрола и интерна ревизија.

Сагласно Уставу и Закону, Државна ревизорска институција је највиши државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији и за свој рад одговара Народној скупштини. Стога Државна ревизорска институција има важну улогу у јачању одговорности носилаца јавних функција кроз вршење ревизија, извештавање, давање препорука и истицање добрих пракси. Институција доприноси парламентарној контроли и добром управљању у јавном сектору, обезбеђујући да се јавна средства троше на економичан, ефикасан и ефективан начин и да се исправно рачуноводствено обухватају.

Важност сарадње Државне ревизорске институције и Народне скупштине чини заједнички балансирани систем одговорности. Пажња коју Народна скупштина може дати ревизорским извештајима помаже и ствара погодне услове за активности у вези са праћењем и обезбеђивањем спровођења препорука и мера Институције.

Државна ревизорска институција је независно ревизорско и контролно тело које се стара да се јавним средствима и имовином управља на ефикасан начин и у складу са политикама и одлукама Народне скупштине. Сарадња Народне скупштине и Државне ревизорске институције треба да допринесе перманентном јачању свести и одговорности корисника јавних средстава у циљу промовисања

праксе доброг управљања јавним средствима. Извештаји које Институција саставља пружају Народној скупштини основ за ефикасну контролу и надзор над трошењем јавних средстава.

У складу са прописима Државна ревизорска институција извештава Народну скупштину<sup>179</sup> подношењем:

- 1) годишњег извештаја о свом раду;
- 2) посебних извештаја у току године;
- 3) извештаја о ревизији завршног рачуна буџета Републике, завршних рачуна финансијских планова организација обавезног социјалног осигурања и консолидованих финансијских извештаја Републике.

Као највиши државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији, Државна ревизорска институција подноси годишње извештаје о свом раду до 31. марта текуће године за претходну годину, који поред осталог обавезно садрже одредбе о извршењу годишњег програма ревизије.

Од формалног успостављања државне ревизије 2007. године (избор чланова Савета) поднето је укупно 6 годишњих извештаја о раду Народној скупштини, од којих први извештај, с обзиром не то да нису били обезбеђени услови за рад и за обављање ревизије, садржи само опште одредбе без података о извршењу годишњег програма ревизије.

У почетном периоду (2008. године), када још увек нису били обезбеђени услови за рад и пријем потребних кадрова, два врховна државна ревизора су<sup>180</sup> извршила прикупљање одређених података од корисника јавних средстава као и неопходних обавештења, књиговодствене документације, података и друге документације и вршила друга испитивања потребна за планирање и извођење ревизије финансијских извештаја за 2008. годину, о чему је састављен извештај и достављен Министарству финансија, како би се утврђене чињенице и уочени недостаци у функционисању система интерних контрола као и функционисању рачуноводственог система могле искористити за побољшање функционисања тих система у наредном периоду.

## **1. Извештаји о спроведеним ревизијама**

Извештаји о спроведеним ревизијама се по пропису достављају субјекту ревизије, пређашњем одговорном лицу у субјекту ревизије и Народној скупштини, односно

---

<sup>179</sup> Члан 43. Закона о државној ревизорској институцији.

<sup>180</sup> У периоду од 14. јула 2008. до краја године у просторијама Министарства финансија – Управе за трезор, сагласно одредбама члана 37. Закона о државној ревизорској институцији.

скупштини јединице локалне власти, а објављују се и на сајту Државне ревизорске институције, чиме је обезбеђена потпуна транспарентност извештавања.

Сви извештаји о извршеним ревизијама од успостављања Институције до данас достављени су, поред наведених и Народној скупштини, чиме је обезбеђен максималан ниво информисаности Народне скупштине о ревизорским активностима Институције.

Крајем 2009. године, када су створени минимални услови за рад и примљени први ревизорски кадрови, извршена је ревизија буџета Републике и састављен први Извештај о ревизији завршног рачуна буџета Републике Србије за 2008. годину. На коференцији за новинаре Државна ревизорска институција је представила свој први извештај о ревизији завршног рачуна буџета Републике Србије<sup>181</sup>. Извештај је представљен јавности и уручен председнику Народне скупштине, а истог дана је објављен и на сајту Народне скупштине.

Иако је обухват ове ревизије био ограниченог обима, овај извештај о ревизији је веома значајан за кредибилитет јавних финансија Републике Србије, као и због тога што у суштини представља успостављање Државне ревизорске институције у Србији. На тај начин је испуњен један од битних услова за прикључење Србије Европској унији.

Ревизијом завршног рачуна буџета Републике за 2008. годину утврђене су одређене неправилности и незаконитости, од којих су се неке понављале и у наредним годинама (непостојање евиденције државне имовине, неустављена интерна контрола, интерна ревизија и др.).

Неке од неправилности утврђене у том првом извештају, као што је евиденција државне имовине, ни до данас нису отклоњене. Међутим, у неким областима евидентна су побољшања у успостављању система интерних контрола и интерне ревизије у ентитетима јавног сектора, иако још увек није постигнут задовољавајући ниво.

Програмом ревизије, који на крају сваке године усваја Савет, утврђују се субјекти ревизије, предмет, обим и врста ревизије, време почетка и трајања ревизије.

Институција самостално у законом прописаном оквиру одлучује о субјектима ревизије, предмету, обиму и врсти ревизије, при чему је прописано да Програм ревизије обавезно сваке године обухвата:

- буџет Републике Србије;
- организације обавезног социјалног осигурања;

---

<sup>181</sup> Коференција за новинаре одржана дана 27. новембра 2009. године – у Сава центру.

- одговарајући број јединица локалне самоуправе;
- пословање Народне банке Србије које се односи на коришћење јавних средстава;
- одговарајући број јавних предузећа, привредних друштава и других правних лица које је основао директни односно индиректни корисник јавних средстава и код којих има учешће у капиталу односно управљању.

Са порастом броја запослених у Институцији растао је обухват ревизије, а ефекти рада Државне ревизорске институције, мерени бројем субјеката обухваћених ревизијом и бројем издатих извештаја је повећаван, што је јасно видљиво из података у наредној табели:

Табела бр 10

**Преглед броја субјеката јавног сектора обухваћених ревизијом по годинама**

Субјекти ревизије / Година	Број субјеката обухваћених ревизијом				
	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.
Завршни рачун буџета Републике Србије	1	1	1	1	1
Финансијски извештај Народне банке Србије	0	1	1	1	1
Фондови социјалног осигурања	0	0	1	1	2
Јединице локалних власти	0	0	14	21	24
Јавна предузећа	0	0	19	16	18
Директни корисници буџетских средстава	0	8	10	3	7
Јавне агенције и др. корисници јавних средстава	0	0	1	2	2
Јавни дуг Републике Србије				1	1
<b>Укупно извршено по Програму ревизије</b>	<b>1</b>	<b>10</b>	<b>47</b>	<b>46</b>	<b>56</b>
Саставни делови корисника јавних средстава				97	10
<b>Свега издатих извештаја о ревизијама</b>	<b>1</b>	<b>10</b>	<b>47</b>	<b>143</b>	<b>66</b>

Код свих ревидираних корисника, на основу прикупљених довољних, поузданих и релевантних доказа, изражено је одговарајуће мишљење о предмету ревизије у истом периоду по годинама.

Преглед изражених мишљења по годинама се даје у наставку.

Табела бр 11

**Преглед броја изражених мишљења о предмету ревизије по годинама**

Врста мишљења / година	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	Свега	% учешћа
Позитивно мишљење	0	1	2	28	6	37	13.86
Мишљење са резервом	1	9	39	100	58	207	77.53
Уздржавајуће мишљење	0	0	6	15	2	23	8.61
Негативно мишљење	0	0	0	0	0	0	
<b>Укупно изражено мишљења</b>	<b>1</b>	<b>10</b>	<b>47</b>	<b>143</b>	<b>66</b>	<b>267</b>	<b>100.00</b>

Овде посебно треба напоменути да наведена табела садржи преглед изражених мишљења о финансијским извештајима. Пошто се у Државној ревизорској институцији примењује интегрисан приступ ревизије, односно да се истовремено са обављањем финансијске ревизије врши и ревизија правилности пословања код истог субјекта ревизије, то се и мишљење издаје у два дела, и то мишљење о финансијским извештајима и мишљење о правилности пословања. Мишљење о правилности пословања у највећем броју ревизија је идентично мишљењу о финансијским извештајима, мада има случајева да је мишљење о правилности пословања различито (по правилу „негативније“ од мишљења о финансијским извештајима).

**2. Предузете мере по ревизионим налазима**

Уз коначни извештај о ревизији субјектима ревизије се доставља и писмени захтев да у року од 30 до 90 дана отклони откривене неправилности или несврсисходности које нису отклоњене у току обављања ревизије и да поднесе одазивни извештај о отклањању истих.

У извештајима ревизије у којима су наведене неправилности или несврсисходности дају се писмене препоруке субјектима ревизије да их отклони. Провера поступања по датим препорукама се обавља кроз одазивни извештај за који се субјектима ревизије даје рок од 30 до 90 дана. Оцена веродостојности одазивног извештаја се врши по прописаном поступку. У случају негативне оцене веродостојности одазивног извештаја, врши се процена тежине кршења обавезе доброг пословања, и када се оцени да је посреди тешко кршење обавезе доброг

пословања подноси се захтев надлежном органу за разрешење дужности одговорног лица у субјекту ревизије.<sup>182</sup>

Анализом података у претходној табели у којој је дат преглед изражених мишљења по годинама, може се уочити да се од укупно 267 изражених мишљења, на мишљење са резервом односи 207, што представља више од две трећине (77,53%) укупно датих мишљења. Дакле, у већини случајева је изражено мишљење са резервом, и није дато ни у једном случају негативно мишљење. У већини поступака ревизије су утврђене неправилности или несврсисходности за чије отклањање је дато око 2 341 препорука субјектима ревизије код којих су утврђене неправилности.

Посматрано по годинама број препорука се повећавао, а у наставку се даје упоредни преглед броја препорука и броја извештаја у којима су дате препоруке по годинама.

Табела бр 12

**Упоредни преглед броја извештаја и броја препорука по годинама**

Година	Број препорука	Број извештаја
2010.	16	10
2011.	466	47
2012.	778	143
2013.	1 081	66
<b>Укупно</b>	<b>2 341</b>	<b>266</b>

Одбору за финансије Народне скупштине је у октобру месецу поднесен детаљан извештај о датим препорукама субјектима ревизије и о поступању тих субјеката по истим.

У оквиру препорука о ревизијама спроведеним у 2013. години дато је ревидираним субјектима и осам препорука у форми иницијатива за измене закона и подзаконских аката и то:

- Народној скупштини да покрене поступак измене и допуне Закона о примањима народних посланика у Народној скупштини Републике Србије ради ближег дефинисања института плата, награда, накнада и посланичког додатка.

<sup>182</sup> Послеревизиони поступак детаљно уређен одредбама Закона о Државној ревизорској институцији и Пословником Државне ревизорске институције.

- Високом савету судства и Министарству надлежном за послове правосуђа да ради уређења јединственог система финансирања рада судова, предузму мере и активности на измени и допуни Закона о уређењу судова, у делу који се односи на послове правосудне управе Високог савета судства и Министарства правде и државне управе, а у вези са одлучивањем о коришћењу средстава у оквиру истих директних корисника буџета.
- Министарству просвете, науке и технолошког развоја да покрене поступак измене и допуне Закона о основама система образовања и васпитања у погледу регулисања материје хонорарних наставника у иностранству.
- Министарству одбране да усагласи одредбе става 6. члана 34. Правилника о платама и другим новчаним примањима професионалних припадника Војске Србије са Законом.
- Републичком фонду за пензијско и инвалидско осигурање да покрене иницијативу за измену Закона о пензијском и инвалидском осигурању ради прецизирања начина исплате и уређења питања трошкова исплате пензија и накнада из пензијског и инвалидског осигурања.
- Министарству финансија да покрене иницијативу за усаглашавање одредаба Закона о јавном дугу са Законом о буџетском систему, у погледу обухвата, евидентирања и извештавања о стању јавног дуга Републике Србије, по свим нивоима власти.
- Министарству финансија да пропише форму и садржину годишњих и периодичних извештаја о стању јавног дуга Републике Србије по свим нивоима власти и именовање субјекта који је одговоран за састављање истих.
- Агенцији за осигурање и финансирање извоза Републике Србије да покрене иницијативу за усклађивање Закона о Агенцији за осигурање и финансирање извоза Републике Србије са Законом о осигурању, посебно у делу којим је прописан надзор Народне банке Србије над обављањем делатности осигурања, с обзиром да Агенција обавља послове осигурања.

Поред давања препорука за отклањање утврђених неправилности, посебну пажњу треба посветити надлежности и неуобичајене прописане обавезе Државне ревизорске институције које су у супротности са природом државне ревизије. Наиме, одредбама закона прописана је обавеза Државне ревизорске институције да поднесе захтев за покретање прекршајног поступка, односно поднесе кривичну пријаву надлежном органу, ако у поступку ревизије открије материјално значајне радње које указују на постојање елемената прекршаја односно кривичног дела.



Ова законска обавеза је у супротности са природом посла државне ревизије, што доказује и пракса других земаља, како у окружењу тако и у земљама са дужом традицијом државне ревизије, у којима је законом прописана само обавеза државне ревизорске институције да обавести надлежне органе о наведеним појавама, који даље подносе пријаве и предузимају друге мере из своје надлежности.

За период обухваћен ревизијом, Државна ревизорска институција је надлежним органима поднела укупно 711 пријава против 871 одговорних лица у ревидираним субјектима. О наведеног укупног броја поднетих пријава 574 се односи на Захтеве за покретање прекршајног поступка, 75 пријава на привредне преступе и 62 кривичне пријаве.

У наставку се даје преглед поднетих пријава по годинама и по врстама:

Табела бр 13

**Преглед поднетих пријава по годинама обухваћеним ревизијом и по врстама пријава**

	Број пријава	Захтеви за покретање прекршајног поступка	Пријаве за привредни преступ	Кривичне пријаве	Број пријављених лица
Ревизија за 2008. годину	19	19	/	/	19
Ревизија за 2009. годину	16	15	1	/	18
Ревизија за 2010. годину	174	132	28	14	226
Ревизија за 2011. годину	255	218	28	9	350
Ревизија за 2012. годину	247	190	18	39	258
<b>УКУПНО</b>	<b>711</b>	<b>574</b>	<b>75</b>	<b>62</b>	<b>871</b>

Према расположивим подацима до сачињавања овог рада по поднетим наведеним пријавама државне ревизорске институције надлежни правосудни органи су донели 79 правоснажних пресуда, од тога 70 осуђујућих, 4 ослобађајуће пресуде и 5 поступака по пријавама је обустављено.

### 3. Годишњи извештаји о раду ДРИ Народној скупштини

Државна ревизорска институција, у складу са прописаном обавезом, сваке године до 31. марта наредне године подноси извештај о свом раду за протеклу годину Народној скупштини.

Законом и Пословником Институције прописана садржина годишњег извештаја који се подноси Народној скупштини и то:

- 1) извршењу годишњег програма ревизије;
- 2) обезбеђеним и утрошеним средствима за рад и завршном рачуну Институције;
- 3) раду Савета;
- 4) успостављеној сарадњи са међународним струковним и финансијским организацијама;
- 5) избору консултаната за вршење обуке;
- 6) реализацији испита за стицање ревизорских звања;
- 7) програму образовања за стицање ревизорских звања и
- 8) другим питањима из своје надлежности.

Активности и послови који су обављени у протеклом периоду усмерени су ка остваривању задатака Државне ревизорске институције одређених Уставом Републике Србије и Законом о Државној ревизорској институцији, као и остваривању мисије и визије опредељене Стратешким планом Државне ревизорске институције за период 2011–2015. године.

Наведеним стратешким планом дефинисано је да *Мисија* Државне ревизорске институције, као највишег и независног државног орган ревизије јавних средстава, јесте пружање професионалног уверавања Народној скупштини и грађанима Републике Србије да се јавна средства користе ефективно, ефикасно и економично, а њена *Визија* јесте да постане препознатљива, поуздана и независна институција која има за циљ да доприноси парламентарној контроли и добром управљању у јавном сектору.

Подношење годишњих извештаја о раду израз је одговорности Државне ревизорске институције према Народној скупштини, а подаци садржани у свим извештајима стављени су тиме на увид критичком суду највишег представничког тела, а тиме и суду јавности.

Према последњем годишњем извештају<sup>183</sup>, који је Савет Државне ревизорске институције поднео за 2012. годину Народној скупштини, дат је детаљан преглед свих активности институције у напред наведеном прописаном садржају, при чему су посебно истакнуте ревизорске активности и ефекти извршених ревизија у тој години и то:

---

<sup>183</sup> Извештај о раду Државне ревизорске институције за 2012. годину, број 021-1810/2013-02 од 29. марта 2013. године.

„Ради отклањања неправилности које се могу отклонити ревидираним субјектима је дат рок за отклањање истих од 45 до 90 дана, у зависности од величине субјекта и времена потребног за достављање одазивног извештаја. Ревидираним субјектима ревизије дато је укупно 787 препорука. У 2012. години, субјекти ревизије су кроз одазивне извештаје доставили доказе да су поступили по 408 препорука, 109 је у поступку отклањања док осам препорука није спроведено. Посебан акценат стављамо на 24 препоруке које се односе на измену и усклађивање постојећих прописа.

У складу са надлежностима Институције, због постојања основане сумње да је извршен прекршај у 2012. години, поднето је укупно 154 захтева за покретање прекршајног поступка, 23 пријаве за привредни преступ и једна кривична пријава.

Према свим досадашњим годишњим извештајима, које је Државна ревизорска институција поднела Народној скупштини, произилази да је Институција опредељена да доприноси ефикасној парламентарној контроли и добром управљању у јавном сектору руководећи се суштинским вредностима опредељеним Етичким кодексом Институције, односно INTOSAI -а.“<sup>184</sup>

Овај извештај годишњи извештај је у погледу структуре сличан извештају за 2013. годину, као и извештајима из претходних година, мада је садржај извештаја сваке године богатији. Извештај о раду Државне ревизорске институције за 2013. годину, као и претходни извештаји, најпре је разматран на седници Одбора за финансије, а затим и на седници Народне скупштине.<sup>185</sup>

---

<sup>184</sup> Цитат из Извештај о раду Државне ревизорске институције за 2012. годину, број 021-1810/2013-02 од 29. марта 2013. године.

<sup>185</sup> Одбор за финансије је разматрао Извештај о раду Државне ревизорске институције за 2013. годину на седници одржаној 18. 06. 2014. године, на којој су испред ДРИ поред председника, који је дао уводно излагање, присуствовали чланови Савета и Врховни државни ревизори, који су по потреби давали објашњења у вези конкретних ревизија.

## **ЗАКЉУЧАК**

Теоријска истраживања изложена у овој дисертацији јасно показују да се са развојем парламентаризма развијала и потреба за парламентарном контролом над радом извршне власти и спречавање злоупотребе власти. Начин парламентарне контроле и форма надзора над радом извршне власти током историје се мењао, како у светским оквирима тако и у Србији.

Битна одлика парламентаризма је и парламентарна контрола извршне власти, а овлашћење парламента да контролише рад извршне власти је суштина односа и природа парламентарног система.

У савременим условима надзор на радом извршне власти постао је врло сложен, не само због величине и комплексности модерне државе, већ и због веома сложеног система извршне власти. Стога је неопходност јачања ефикасности контролне функције парламента над радом извршне власти све очигледнија, као и јасно разграничење њихове улоге у систему одговорности.

Поред јачања непосредне контролне функције парламента, дошло се до закључка да је у савременим условима веома важно користити и друге механизме и инструменте контроле извршне власти.

Иако парламент располаже бројним разноврсним инструментима контроле извршне власти, фокус истраживања у овој дисертацији је био улога и значај Врховне ревизорске институције у спровођењу парламентарне контроле.

У савременим условима Врховна ревизорска институција, у земљама у којима је успостављена, представља један од веома моћних инструмената парламентарне контроле извршне власти.

Врховна ревизорска институција, као независно парламентарно тело, пружа значајну подршку парламенту у реализацији његових контролних уставом утврђених функција над радом извршне власти. Недвосмислено се може закључити да Врховна ревизорска институција својим свеукупним активностима допринеси ефикаснијој парламентарној контроли, која у знатној мери обезбеђује унапређивања учинка извршних власти, већу одговорност у трошењу јавних средстава и управљању јавном имовином за добробит свих грађана.

Како је контролна функција парламента у савременим условима постала веома значајна, то је и улога Врховне ревизорске институције у спровођењу ефикасне парламентарне контроле постајала све значајнија, како у земљама са развијеном тржишном привредом и институцијама демократског парламентарног система, тако и у земљама транзиције, као што је Србија. Врховна ревизорска институција

својим извештајима и свеукупним активностима улива поверење парламенту, грађанима земље и осталим заинтересованим субјектима.

Правилно и ефикасно коришћење јавних средстава представља један од основних предуслова за правилно управљање јавним финансијама, као и за рационално и ефективно доношење одлука надлежних извршних власти. Један од најважнијих контролних механизма правилног и ефикасног коришћења јавних средстава у демократски уређеним земљама је државна ревизија или ревизија јавног сектора.

У циљу пружања ефикасне подршке парламентарној контроли, врховна ревизорска институција мора своје законом поверене надлежности да обавља на професионалан, непристрасан, неидеолошки и објективан начин, у складу са прописима и општеприхваћеним стандардима и принципима ревизије.

Улога ревизије јавног сектора је да изврши проверу и анализира протекле финансијске догађаје, као и да утврди постојање незаконитих поступака у трошењу јавних финансијских средстава и да својим објективним професионалним и непристрасним извештајима увери парламент и грађане у квалитет извештаја извршне власти о трошењу новца пореских обвезника, као и о управљању имовином и обавезама које подлежу јавној контроли.

Суштинска функција Врховне ревизорске институције је да подржава и промовише јавну одговорност. Својим објективним, независним и правовременим извештајима о правилности и законитости трошења средстава пореских обвезника, врховна ревизорска институција са једне стране задовољава потребу парламента, пореских обвезника и других заинтересованих страна за објективним, независним и правовременим информацијама, а са друге стране утиче на јачање одговорности извршне власти у трошењу јавних средстава и управљању јавним добрима, чима значајно утиче и на остваривање стабилности финансијског система земље.

Истраживања су недвосмислено показала да мера доприноса државне ревизије укупној парламентарној контроли представља унапређење управљања јавним средствима и промовисање одговорности извршне власти, ефикаснија борба против корупције, која је увек везана за трошење јавних средстава и управљањем јавном имовином.

Врховна ревизорска институција мора да буде институционално независна да би могла да одговори на све захтеве који се пред њу постављају у вршењу контроле јавног сектора. Захтеви за независност врховних ревизорских институција ревизија јасно су дефинисани Лимском декларацијом и Мексичком декларацијом о независности.

У већини земаља врховна ревизорска институција је успостављена посебним законом, а у неким земљама и уставом тих земаља, којима је обезбеђен неопходни степен независности за ефикасну контролу јавног сектора.

Истраживање је показало да је правни институционални оквир за независност државне ревизије у Србији обезбеђен Уставом Републике Србије и Законом о Државној ревизорској институцији. Наведеним правним актима обезбеђен је кључни предуслов за успостављање суштинске независности Државне ревизорске институције у Србији, највишег самосталног државног органа ревизије јавних средстава у Републици Србији, који подлеже надзору Народне Скупштине, којој и одговара за свој рад. Тиме су створени услови за ефикаснију парламентарну контролу извршне власти у Србији.

Уставом Републике Србије и Законом о Државној ревизорској институцији одређен је висок степен независности државне ревизије у Србији, чиме су створени услови за владавину закона и демократију, кључне основе за независну и одговорну државну ревизију, а који представљају стубове на којима се заснива Лимска декларација.

Као и у другим државама, Државна ревизорска институција у Србији нема апсолутну независност, јер чини саставни део државе као целине.

Теоријска разматрања у дисертацији јасно су указала да поред правног оквира, за ефикасан рад Врховне ревизорске институције у обављању ревизионе надлежности, важан је и професионални регулаторни оквир, којим су дефинисана опште прихваћена начела и правила ревизије јавног сектора у складу са одабраним међународно прихваћеним стандардима ревизије.

Државна ревизорска институција Србије се определила да обавља ревизиону надлежност у складу са општеприхваћеним начелима и правилима ревизије дефинисане у INTOSAI оквиру професионалних стандарда и смерница релевантних за потребе њених чланица. Државна ревизорска институција Србије је постала пуноправна чланица Међународне организације врховних ревизорских институција (INTOSAI) у новембру 2008. године и овлашћена је да преводи и објављује Међународне стандарде врховних институција за ревизију – (ISSAI).

INTOSAI је професионална организација врховних ревизорских институција у земљама које припадају Уједињеним нацијама или њиховим специјализованим агенцијама.

Због значаја за ефикасно функционисање државне ревизије посебна пажња у дисертацији је посвећена природи и улози Међународне организације врховних ревизорских институција INTOSAI, као аутономне, независне и неполитичке организација – удружење организација које се баве екстерном државном

ревизијом. Она пружа институционални оквир врховним ревизорским институцијама за унапређење развоја и преношење знања, глобално унапређење државне ревизије и јачање професионалних капацитета, положаја и утицаја врховних ревизорских институција – чланица. Врховне ревизорске институције имају главну улогу у ревизији државних рачуна и пословања извршних државних органа, као и у промовисању стабилног финансијског управљања и одговорности у својим владама.

Ревизија јавног сектора, као један од веома значајних инструмената парламентарне контроле, јесте усмерена на контролу извештаја које извршна власт подноси парламенту о трошењу јавних средстава и управљању јавном имовином, о законитости рада тих органа, као и о економичности, ефикасности и ефективности прикупљања и трошења финансијских јавних средстава и управљању јавном имовином и обавезама, које су у надлежности државних органа и институција.

Истраживања су показала да ревизија јавног сектора није ограничена само на спровођење ревизије, већ се односи и на друге активности који су тесно повезане с ревизијом, а који доприносе јачању одговорности носилаца јавних функција и других одговорних лица за располагање јавним средствима, на помоћ при увођењу и побољшању система унутрашње контроле код правних лица, откривање превара и појава корупције у јавном сектору као и на саветовање.

С обзиром на то да је основни циљ државне ревизије да на ефикасан и економичан начин прибави довољне, адекватне и поуздане доказе за изражавање мишљења о финансијским извештајима, правилности пословања, као и сврсисходности трошења јавних средстава ентитета јавног сектора, то су ревизије које спроводи Врховна ревизорска институција, према циљу сврстане у три основне групе: 1) ревизија финансијских извештаја (*financial audit*); 2) ревизија усклађености пословања с прописима (*compliance audit*) и 3) ревизија сврсисходности (*performance audit*)

Резултати истраживања су показали такође да скоро све врховна ревизорске институције спровode финансијску ревизију, мањи број ВРИ врши ревизију правилности пословања (понеке у склопу финансијске ревизије), а само мали број врши ревизију сврсисходности (*performance audit*), која се први пут јавља шездесетих година. Изузетак је Врховна ревизорска институција Сједињених Америчких Држава, која од 1970. године врши само ревизију сврсисходности, када је престала да обавља финансијску ревизију.

Државна ревизорска институција Србије од успостављања државне ревизије у Србији примењује интегрисани приступ ревизије, односно врши истовремено

финансијску ревизију и ревизију правилности, која се нарочито односи на проверу законитости и правилности трошења буџетских средстава као и провера примене најважнијих начела пословања јавног сектора, као што су транспарентност, одговорност, исправно пословање и добро управљање јавном имовином.

Иако је државна ревизија у Србији суштински успостављена тек 2009. године, када је објављен први извештај о ревизији буџета Републике Србије за 2008. годину, Државна ревизорска институција је већ у 2013. години започела са спровођењем ревизије сврсисходности уз помоћ консултаната из Холандије, у оквиру „Twinning” пројекта који се финансира из IPA фондова ЕУ.

Без обзира на врсту ревизије основни циљ сваке ревизије јесте да се уз најмање трошкове и на ефикасан начин добију довољни, одговарајући и поуздани ревизиони докази за изражавање мишљења о предмету ревизије.

У различитим земљама пракса ВРИ, у погледу обухвата ревизије укупног буџета државе и буџета њених ентитета, објављивања резултата ревизије и форме информисања парламента је различита. Такође, праксе ВРИ у различитим земљама у погледу врсте ревизије су различите, зависно од правног оквира који регулише државну ревизију, буџетски систем, начин управљања јавним средствима и др.

Важно је истаћи да ревизија јавног сектора, коју обавља Врховна ревизорска институција, без обзира на њену организациону структуру (модел одбора, модел суда или парламентарни модел) представља једну од окосница система борбе против корупције, што је у овој дисертацији посебно анализирано и потврђено.

Врховна ревизорска институција својим извештајима утиче на повећање одговорности извршне власти, на закониту расподелу буџетских средстава (апропријација), на унапређење ефикасности и рационалност трошења јавних средстава, на ефективно управљање јавном имовином, чиме на најбољи начин утиче на спречавање корупције као и на повећање вероватноће откривања корупције.

Иако прави допринос Врховне ревизорске институције борби против корупције није могуће егзактно измерити, ипак се са сигурношћу може констатовати да својим свеукупним активностима, а нарочито објективним, независним и правовременим извештајима о правилности и законитости трошењу средстава пореских обвезника, промовише јавну одговорност извршне власти у трошењу јавних средстава и управљању јавним добрима, чиме доприноси и економској стабилности земље.

Већина земаља са дугом традицијом у спровођењу ревизије јавног сектора у случају да се у поступку ревизије открију материјално значајне радње које указују



на постојање елемената кривичног дела имају обавезу, поступајући у складу са Међународним стандардом ревизије, да обавесте надлежне органе, а не и да подносе пријаве надлежним судовим.

Одредбе Закона о државној ревизорској институцији, међутим, прописују обавезу ДРИ да подноси пријаве надлежним судовима ако у поступку ревизије открије материјално значајне радње које указују на постојање елемената прекршаја односно кривичног дела, што у знатној мери оптерећује како сам поступак ревизије тако и структуру и форму самог извештаја о ревизији.

Иако је ова законска обавеза у супротности са природом посла државне ревизије, што доказује и пракса других земаља, како у окружењу тако и у земљама са дужом традицијом државне ревизије, постоји мишљење да нарочито у периоду успостављања државне ревизије, у земљама транзиције, као што је Србија, оваква законска обавеза ефикасније доприноси повећању дисциплине у јавном сектору, а и већој ефикасности у борби против корупције.

Фокус истраживања у овој дисертацији је био међусобни однос парламента и врховне ревизорске институције који се заснива на ланцу одговорности. Врховна ревизорска институција је инструмент којим парламент надзире владу и јавну управу. С друге стране, да би извештаји о ревизији имали ефекта, врховна ревизорска институција се ослања на способност парламента да на основу тих извештаја предузима кораке и да тражи од извршне власти да положи рачуне о томе како троши јавна средства и како поступа по препорукама ВРИ.

Без обзира на разлике у организационој форми ВРИ, њеног положаја у државном систему, уз обавезну гаранцију независности, веома је важна одговарајућа заинтересованост парламената за резултате ревизија, као једног од кључних претпоставки за обезбеђивање корективног деловања у вези с недостацима уоченим у поступку ревизије.

Посебна теоријска разматрања у дисертацији била су посвећена мерењу доприноса државне ревизије парламентарној контроли и стабилности финансијског система земље, кроз анализу INTOSAI документа који обезбеђује објективну основу за изражавање сталне важности ВРИ за грађане и друге заинтересоване стране, за процену доприноса бољем управљању јавним финансијама, већој одговорности, као и доприносу напорима у борби против корупције. Применом ове методологије и одговарајућих доказа могуће је проценити да ли нека ВРИ обавља своје задатке у складу са добром међународном праксом, и да ли је способна да идентификује сопствене снаге и слабости.

Посебно је важно истаћи да је независна, ефективна и кредибилна ВРИ кључна компонента демократског система, у којем су одговорност, транспарентност и интегритет незаобилазни делови стабилне демократије.

Може се закључити да је за мерење учинка ВРИ веома важна стратегија у којој су изложени њени главни задаци и правци развоја, затим извештаји о спроведеним ревизијама и резултати извршених ревизија. На основу извештавања ВРИ, било по свакој спроведеној ревизији, годишњих извешаја о свеукупним активностима или неког другог извештаја, процењује се допринос ВРИ за јачање одговорности, интегритета и транспарентности, изражавање и одржавање сталне релевантности као и модел организације.

Стратешким планом за период 2011–2015. одређени су правци развоја Државне ревизорске институције Србије у наведеном средњорочном периоду, како би се на најбољи начин одредили приоритети рада и развоја саме институције.

Овим стратешким планом је утврђена визија, мисија и суштинске вредности којима ће се Државна ревизорска институција руководити у будућем раду, затим стратешки општи и специфични циљеви, имплементација стратешког плана и евалуације, односно мерење успешности имплементације Стратешког плана.

Важан елемент за мерење учинка ВРИ, на које ВРИ нема утицаја, јесте окружења за њено деловање, од којих је најважнија независност ВРИ од извршне власти па и од парламента, која се гарантује законом, а у већини земаља и уставом.

Истраживања великог броја националних врховних ревизорских институција, која је извршила и обелоданила INTOSAI организација, а које су посебно анализирани у овој дисертацији показала су следеће:

- Постојање високог нивоа независности може бити гарантован уставом и законом, што доприноси задовољавајућем нивоу организационе и функционалне независности у делу очувања независности приликом избора и опозива руководиоца ВРИ,
- Проблеми у остварењу организационе и функционалне независности односе се на ограничавање слобода у извештавању (у смислу формулисања извештаја и коме их достављају) и самосталности у запошљавању и отпуштању особља,
- највећи проблеми уочени су у обезбеђивању финансијске независности.

Недвосмислено се може закључити да, иако је уставом и законом обезбеђена функционална и организациона независност државне ревизије у Србији, нужне за обављање ревизионих надлежности по закону и међународним стандардима,

ипак, Државна ревизорска институција у Србији, као и у другим државама, нема апсолутну независност, јер чини саставни део државе и дели њену судбину нарочито у погледу економског развоја.

Као највиши државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији Државна ревизорска институција има важну улогу у јачању одговорности носилаца јавних функција кроз вршење ревизија, извештавање, давање препорука и промовисање добре праксе, а за свој рад одговара Народној скупштини.

Државна ревизорска институција извештава Народну скупштину подношењем годишњег извештаја о свом раду и посебних извештаја у току године, као и свих извештаја о извршеним ревизијама, иако је прописано да се обавезно достављају само извештаји о ревизији завршног рачуна буџета Републике, завршних рачуна финансијских планова организација обавезног социјалног осигурања и консолидованих финансијских извештаја Републике.

Спроведена анализа је показала да је Државна ревизорска институција од 2007. године (формално успостављања државне ревизије) сваке године подносила годишње извештаје о свом раду Народној скупштини и све извештаје о извршеним ревизијама, који су достављени субјектима ревизије и објављени на њеном службеном сајту.

Може се закључити на основу анализе података да су активности и резултати рада Државне ревизорске институције од њеног суштинског успостављања расли, јер је од 2009. године, када је објављен први извештај о ревизији Завршног рачуна буџета Републике Србије за 2008. годину, закључно са 2013. годином издала укупно 267 извештаја о спроведеним ревизијама субјеката јавног сектора, од којих је у 13,86% извештаја изражено позитивно мишљење, у 77,53% мишљење са резервом, у 8,61% уздржавајуће мишљење и ниједно негативно мишљење.

У циљу отклањања утврђених неправилности у поступку ревизије субјектима ревизије је дато 2.341 препорука, од којих је 8 препорука дато у форми иницијативе за измену закона и подзаконских аката, о чему је у октобру 2013. године Одбору за финансије Народне скупштине достављен детаљан извештај.

Посебно указујемо на специфичност активности Државне ревизорске институције Србије, несвојствену за природу саме ревизије, која је због откривених материјално значајних радњи које указују на постојање елемената прекршаја, привредног преступа, односно кривичног дела, надлежним органима, поднела укупно 711 пријава против 871 одговорних лица у ревидираним субјектима, а у складу са својом законском обавезом. Од наведеног укупног броја поднетих пријава 574 се односи на Захтеве за покретање прекршајног поступка, 75 пријава на привредне преступе и 62 кривичне пријаве.

Може се закључити да након дужег периода непостојање контроле трошења јвних средстава у Србији, успостављање Државне ревизорске институције и њене досадашње активности су у знатној мери допринеле ефикаснијој парламентарној контроли извршне власти у трошењу јавних средстава и управљању јавном имовином и обавезама.

Теоретска разматрања у овој дисертацији недвосмислено показују да је најзначајнији резултат досадашњег рада Државне ревизорске институције, који се не мери бројем и садржајем поднетих извештаја, датих препорука субјектима ревизије за отклањање ревизијом утврђених неправилности или бројем поднетих пријава је допринос повећању одговорности у трошењу јавних средстава и управљању јавним средствима у јавном сектору Републике Србије. Сама чињеница да је државна ревизија успостављена у Србији, и да постоји вероватноћа да ће бити вршена ревизија одређеног ентитета, повећава пажњу одговорних лица у трошењу државног новца, а тиме и њихову одговорност. Непостојање надзора и контроле трошења јавних средстава у знатној мери повећава простор за злоупотребе и кршење прописа и одлука.

Напомињемо на крају да резултати упоредних истраживања и анализа података о свим битним питањима која се тичу активности и резултата рада врховних ревизорских институција у земљама Европе, а посебно у земљама окружења, нису упредиви са резултатима државне ревизије у Србији, јер је Државна ревизорска институција Србије са обављањем ревизије јавног сектора започела тек 2009. године, што је веома кратак период за темељну анализу, имајући у виду а да у неким земљама државна ревизија постоји више стотина година (Енглеска, Холандија, Норвешка, Шведска итд.).

## СКРАЋЕНИЦЕ:

Скраћеница	Енглески	Српски
ДРИ		Државна ревизорска институција
ВРИ		Врховна ревизорска институција
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>	Међународна организација врховних ревизорских институција
EUROSAI	<i>European Organization of Supreme Audit Institutions</i>	Европска организација врховних ревизорских институција
ECA	<i>European Court of Auditors</i>	Европски рачунски суд
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>	Међународна федерација рачуновођа
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>	Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>	Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>	Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор
IAASB	<i>the International Auditing and Assurance Standards Board</i>	Одбор за међународне стандарде ревизије и саопштавања
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>	Међународни стандарди финансијског извештавања
IAS	<i>International Accounting Standards</i>	Међународни рачуноводствени стандарди
ISSAI	<i>The International Standards of Supreme Audit Institutions</i>	Међународни стандарди врховних ревизорских институција
ISA	<i>International Standard of Auditing</i>	Међународни стандарди ревизије
IIA		
IDI	<i>INTOSAI Development Initiative</i>	Развојне иницијативе Међународне организација врховних ревизорских институција
NAO	<i>National Audit Office</i>	Национална ревизорска канцеларија у Енглеској
GAO	<i>The U.S. Government Accountability Office</i>	Канцеларија за одговорну власт САД
OAGN	<i>Office of the Auditor General of Norway</i>	Канцеларија генералног државног ревизора Норвешке

GFS	<i>Government Finance Statistics</i>	Финансијска статистика владе
БДП		Бруто друштвени производ
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations - Internal Control – Integrated Framework</i>	Интерна контрола – интегрални приступ
SIGMA	<i>Support for Improvement in Governance and Management</i>	Подршка унапређења руковођења и управљања)
SAI PMF	<i>SAI Performance Measurement Framework</i>	Оквира за мерење учинка врховних ревизорских институција
IDI	<i>IDI - INTOSAI Development Initiative</i>	Оквир за изградњу капацитета Развојне иницијативе INTOSAI
OECD	<i>The Organisation for Economic Co-operation and Development</i>	Организације за економску сарадњу и развој
ISQC	<i>The International Standard on Quality Control</i>	Међународни стандард контроле квалитета
SAI	<i>State Audit Institution</i>	Државна ревизорска институција
INTOSAI GOV	<i>INTOSAI Guidance for Good Governance</i>	INTOSAI Смернице за добро управљање

## ПРЕГЛЕД СЛИКА И ТАБЕЛА

### I. Преглед слика

Редни бр. слике	Назив слике	страна
1	Шематски приказ односа ДРИ, парламента, и осталих заинтересованих субјеката	42
2	Шематски приказ „Круг одговорности”	45
3	Шематски приказ односа финансија у ширем смислу и јавних финансија	71
4	Јавни сектор и његове главне компоненте	82
5	Сектор опште државе и његови подсектори	84
6	Шематски приказ укључивања Консолидованог рачуна трезора у платни промет Републике Србије	104
7	Компоненте система интерне контроле према COSO приступу	132
8	Однос циљева и компоненти интерне контроле	136
9	Шематски приказ процеса ревизије финансијских извештаја	184
10	Троугао одговорности	200
11	Оквир за мерење учинка ВРИ	204
12	Модел стратешког планирања у изградњи капацитета ВРИ	207
13	Дијаграм елеменатат интерног управљања	210
14	Шематски приказ процеса стратешког развоја	212
15	Графички приказ општих и специфичних циљева ДРИ	215
16	Шематски приказ поступка усаглашавања ставова у Извештају ревизије између представника ДРИ и субјекта ревизије	242
17	Организациона структура Државне ревизорске институције	248

## I. Преглед табела

Редни бр. табеле	Назив слике	страна
1	Врсте парламентарних одбора у којима се разматрају извештаји ВРИ	30
2	Преглед модела организовања врховних ревизорских институција у земљама Европе	49
3	Приказ класификације јавних расхода по методологији ММФ	76
4	Упоредни преглед кретања буџетског дефицита / суфицита у односу на бдп у земаљама Европе	117
5	Упоредни преглед кретања јавног дуга у односу на БДП у земаљама Европе	119
6	Пројекције и процене фискалног резултата и основних фискалних агрегата у периоду 2012–2015. године	122
7	Преглед међународних искустава у вези са извештајем о ревизији	181
8	Сарадња између ВРИ-а и парламената у земљама укљученим у Мрежу: преглед стања	202
9	Извод из Корупцијске мапе јавних набавки за земље бивше Југославије	217
10	Преглед броја субјеката јавног сектора обухваћених ревизијом по годинама	261
11	Преглед броја изражених мишљења о предмету ревизије по годинама	262
12	Упоредни преглед броја извештаја и броја препорука по годинама	263
13	Преглед поднетих пријава по годинама обухваћеним ревизијом и по врстама пријава	265



## ЛИТЕРАТУРА:

### **Правна регулатива:**

1. Закон о Агенцији за борбу против корупције „Сл. гласник РС”, бр. 97/2008.
2. Закон о буџетском систему „Сл. гласник РС”, бр. 9/2002,87/2002.
3. Закон о буџетском систему „Службени гласник РС“, бр. 61/05, 107/2009, 78/2011, 101/2011 и 93/2012.
4. Закон о Државној ревизорској институцији „Сл. гласник РС”, бр. 101/2005, 54/2007 и 36/2010.
5. Закон о Заштитнику грађана „Службени гласник Републике Србије“, број 79/05 и 54/07;
6. Закон о заштити података о личности „Сл. гласник РС”, бр. 97/2008 и 104/2009.
7. Закон о јавној својини „Сл. гласник РС”, бр. 72/2011.
8. Закон о народној скупштини – Члан 56. „Сл. Гласник РС“ бр. 52/2010.
9. Закон о рачуноводству и ревизији „Сл. гласник РС”, бр. 46/2006.
10. Закон о слободном приступу информацијама од јавног значаја „Сл. гласник РС”, бр. 120/2004, 54/2007, 104/2009 и 36/2010.
11. Устав Републике Србије „Службени гласник Републике Србије“, бр 83/2006 и 98/2006.
12. Устав Књажевства Србије 1835. године, Глава десета – О финансији/азнадарству/ тачка 107.
13. Пословник народне скупштине „Сл. Гласник РС“ бр. 9/2010.
14. Правилник о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем „Сл. гласник РС”, бр. 92/2002, 64/2003, 125/2003, 58/2004, 63/2004, 85/2004, 99/2004, 117/2004, 137/2004, 140/2004, 21/2005, 36/2005, 51/2005, 54/2005, 104/2005, 112/2005, 11/2006, 27/2006, 51/2006 и 79/2006.
15. Правилник о систему извршења буџета Републике Србије „Службени гласник РС”, бр. 83/2010, 53/2012.
16. Правилник о плану рачуна консолидованог рачуна трезора „Службени гласник РС”, бр. 42/2010.

17. Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем „Службени гласник РС”, бр. 10/11.
18. Правилник о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава и корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања. „Службени гласник РС”, бр. 51/07 и 14/08.
19. Уредба о буџетском рачуноводству „Сл. гласник РС”, бр. 125/2003 и 12/2006.
20. Уредбу о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор. „Сл. Гласник РС”, број 49/10.
21. Стратешки план Државне ревизорске институције за период 2011–2015. Године „Сл. гласник РС”, бр. 100/2011.
22. Резолуција бр. А/66/209 Генералне скупштине Уједињених нација.

### **Професионална регулатива**

1. *The International Standards of Supreme Audit Institutions- ISSAI* - Међународни стандарди врховних ревизорских институција, објављује *International Organization of Supreme Audit Institutions – Међународна организација врховних ревизорских институција*.
2. *International Accounting Standards – IAS* – Међународни рачуноводствени стандарди, објављује Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде IASB (*International Accounting Standards Board*) – Превод Савез рачуновођа и ревизора Србије 2010. године.
3. *International Financial Reporting Standards-IFRS* – Међународни стандарди финансиског извештавања, објављује Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде IASB (*International Accounting Standards Board*)-Превод Савез рачуновођа и ревизора Србије 2010. године.
4. *International Standard of Auditing (ISA)* - Међународни стандарди ревизије, објављује Одбор за Међународне стандарде ревизије и саопштавања (*the International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB / IFAC*), Превод Савез рачуновођа и ревизора Србије 2010. године.
5. *INTOSAI Development Initiative*, Развојне иницијативе Међународне организација врховних ревизорских институција.
6. *Government Finance Statistics Manual 2001 (GFSM 2001) International Monetary Fund*-Приручник за Финансијска статистика владе, ММФ-а.

7. *International Public Sector Accounting Standards*, developed by the International Public Sector Accounting Standards Board, Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор, развија их Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор.
8. *The Lima Declaration of Guidelines on Auditing* – „Лимска декларација о смерницама за наћела ревизије”. Усвојена у октобру 1977. године на IX INCOSAI конгресу у Лими (Перу) – Превод ДРИ.
9. *“Mexico Declaration on Independence”* – „Мексичка декларација о независности“ – усвојена на XIX Конгресу Међународне организације врховних ревизорских институција (INTOSAI), одржан у Мексику – Превод ДРИ.
10. *The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI*, are issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI, Међународни стандарди врховних ревизорских институција, у Србији превод ДРИ.
11. Конгресни протоколи Канцеларија за одговорну власт Сједињених Америчких Држава (GAO) од 16. јула 2004. године.
12. Прашке препоруке за управљање квалитетом.

### **Књиге и часописи**

1. Антикорупцијски приручник (Source Book) превод на српски језик у организацији Транспарентност Србија, представник, *Transparency International*, и новинска агенција БЕТА, уз подршку ОЕБС, Мисија у Србији и Црној Гори.
2. Андрић, М., Крсмановић Б., Јакшић, Д. 2004. „Ревизија – теорија и пракса“ IV издање, Економски факултет, Суботица.
3. Андрић М., Јакшић, Д. 2001. „Улога државне ревизије у процесу хармонизације“ V симпозијум СРРС, Бања Врућница.
4. *Barberis, P., 1998. „The new public management and a new accountability”, Public Administration, 76, Autumn 1998.*
5. *Beetham, D., 2006. „Parliament and democracy in the 21st century, Interparliamentary Union”, стр. 128.*
6. *Wade, H. W. R., 1982. „Administrative Law, Oxford”, 5. издање, стр. 76.*

7. Варинц, С., 2012. „Корупцијска мапа јавних набавки у Републици Србији“, Мисија OEBS-а у Србији.
8. Wiley, J., & Sons 2006. „Fraud Auditing and forensic Accounting“, Превод Савез рачуновођа и ревизора Србије.
9. Видаковић, С., 2007. „Екстерна ревизија финансијских извештаја“, Фабус, Нови Сад.
10. Видаковић, С., 2009. „Ревизија основа компетентности, кредибилитета, поверења“, Нови Сад.
11. Видаковић, С., „Ревизија“, Фабус, Нови Сад.
12. Дукић-Мијатовић, М., 2011. „Актуелне промене у правном систему држава у регион“, Правни факултет за привреду и правосуђе Универзитета Привредна академија Нови Сад.
13. Дукић-Мијатовић, М., 2009. „Водич кроз стечајни поступак : осврт на стечајно законодавство бивших југословенских република“, Инед-графомедиа, Нови Сад.
14. Дукић-Мијатовић, М., 2011. „Положај арбитра у арбитражном поступку – компаративноправни преглед“, часопис „Страни правни живот“, Институт за упоредно право, Београд.
15. John, M., Ackerman, I. E. Sandoval-Ballesteros, 2006. “The Global Explosion of Freedom of Information Laws”, *Administrative Law Review*, Vol. 58, br. 1, str. 86.
16. Јанковић Андријевић, Љ., 2012. Магистарски рад „Правни и професионални регулаторни оквир за настанак и развој државне ревизије у Србији“, Привредна академија, Нови Сад.
17. Јанковић Андријевић, Љ., 2013. „Ревизија Јавног дуга у функцији економске стабилности државе“ Рачуноводство бр. 3-4/13. издавач Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд.
18. Јанковић Андријевић, Љ., 2013. „Улога државне ревизије у борби против корупције“, Рачуноводство и ревизија“, Број 5-6/2013, издавач Институт сертифицираних рачуновођа Црне Горе, Подгорица.
19. Јанковић Андријевић, Љ. 2013. „Систем јавних финансија“ за обуку кадрова у ДРИ, Издавач Државна ревизорска институција, Београд, уз подршку UNDP.
20. Комазец, С., Ристић, Ж., 1996. „Монетарне и јавне финансије“, Етно Стил д.о.о. Београд.

21. Лилић, С., Миленковић, Д., Ковачевић-Вучо Б, 2002. „Омбудсман – међународни документи, упоредно право, законодавство и пракса“, Београд, Комитет правника за људска права.
22. Лончарић-Хорват, О., 1977. „Наука о финацијама и финансијско право“, Загреб.
23. Луковић, В. 2009. „Економија јавног сектора – Јавне финансије“, Факултет за менаџмент малих и средњих предузећа, Београд.
24. Марковић, Р., 2009. Уставно право, Београд, стр.176.
25. Мартић, С., 1987. „Контрола и ревизија“, Економски факултет, Београд.
26. Мартића, С., 1987. „Контрола и ревизија, Економски факултет, Београд, 1987, стр 22-27.
27. Михаиловић, С., 2008. „*Citizens and Government, accountability questions*“, in : Ћosić, D., (ed.), *Holding government accountable, in search for successful solutions, Belgrade*, публикација Pro Concept, а подржана од стране UNDP-а и ЕУ, стр. 21.
28. Миловановић, С., Царић, М., 2006. „Финансијски менаџмент“, Привредна академија, Нови Сад.
29. Миловановић, С., Царић, М. 2005. „Привредни систем-макроекономија“, Привредна академија, Нови Сад.
30. Миловановић, С, Царић, М., 2006. „Привредни систем-макроекономија“, Привредна академија, Нови Сад .
31. Милојевић, А., Тркља, М., 2000. „Јавне финансије“, Економски факултет, Српско Сарајево.
32. Милојевић, Д., 2006. „Финансијска контрола и ревизија“, издавач Београдска пословна школа, Београд.
33. Мркшић, Д., Царић, С., Витез, М. 2005. „Привредно право“, Центар за привредни консалтинг, Нови Сад.
34. Мркшић, Д., Петровић, З., 2005. „Животно осигурање“, Дис публик, Београд.
35. Мркшић, Д., 2012 „Нови уговори осигурања живота“, Зборник радова, Удружење за одштетно право, Златибор 2012.
36. Петров, В., 2009. „Народна скупштина Републике Србије и независни државни органи/тела“, Материјали са конференције, одржане у Београду, 26–27. новембра 2009. године, Издавач UNDP Србија.

37. Перишин, И., 1967. „Финансијски лексикон“, Информатор, Загреб.
38. Перић, А., 1981. „Финансијска теорија и политика“, Савремена администрација, осмо издање, Београд.
39. Перић, А., 1976. „Финансијска теорија и политика“, Савремена администрација, Београд, Н. Brochier, P. Llau et Ch. - A. Michalet, Economie financiere, P.U.F., Paris. 1975. A. Barrere, Institutions financieres, Dalloz, Paris, 1972.
40. Pickett Spencer, K. H., 2007. „Приручник за интерну ревизију“, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд.
41. Раичевић, Б., 2005. Јавне финансије, Економски факултет, Београд.
42. *Report of the Hansard Society Commission on Parliamentary Scrutiny, The Challenge for Parliament: Making Government Accountable, Vacher Dod Publishing Ltd., 2001, стр.11.*
43. Ристић, К., Ристић, Ж., 2012. „Јавне финансије ЕУ – Пореска и буџетска политика“, Етно Стил д.о.о., Београд.
44. Ристић, Ж., 2012. „Фискални менаџмент и економија јавног сектора“ Етно Стил Д.о.о, Београд.
45. Ристић, Ж., Вукша, С., 2010. „Финансијске институције – Буџет и трезор“, Етно Стил д.о.о. Београд.
46. Ристић, Ж., 2012. „Фискални менаџмент и економија јавног сектора“, Етно Стил д.о.о.Београд.
47. Rowat, D., 1965. „*The Ombudsman, Citizens' Defender*“, London.
48. Stiglitz, E. J., 2004. „Економија јавног сектора“, Економски факултет у Београду, Београд.
49. Станојевић, Љ. и Видовић, З. 2011. „Ревизија јавног сектора“, Писани материјал за интерну употребу у ДРИ, Београд.
50. Hayes, R., Schilder, A. Dassen, R. Wallage, P. 2002. „Принципи ревизије – Међународна перспектива“, превод СРРРС, Бања Лука.
51. *Hammond, K., 2005. Speech delivered at the Institute of Public Administration Australia, WA Division.*
52. Царић, М., 2004. Организација вертикалне технолошке кооперације, Економски факултет, Крагујевац.

53. Царић, С. „Правичност и правна сигурност и уговори у робном промету, Правни живот Том И,бр. 9-10/94, стр. 1203-1215.
- 54.Царић, С., 2001. „Привредно право за економисте“ Центар за привредни консалтинг, Нови Сад.
- 55.Царић, С.,Лакићевић, В. Закон о приватизацији и нека питања, *Marcincin, A., Corporate governance reform in Slovakia, Finance a uver 50/2000., Bratislava , Slovakia.*
- 56.Шиповац, Р., 2006. „Пореско рачуноводствени аспекти стечаја“, Правни живот бр.10/06.
- 57.Шиповац, Р., 2007. „Фискални третман инвестиционих фондова“, Правни живот бр. 12/07.

### **Извештаји**

1. Народна скупштина републике Србије и независни државни органи / тела *UNDP* Србија, Београд 2009, Издавач Стилос, Нови сад.
2. Извештај о раду Агенција за борбу против корупције за 2012. годину.
3. Извештај Фискалног савета , Београд, 24. фебруар 2012. године.
4. *OECD Revenue Statistics, OECD.*
5. Извештај о раду Државне ревизорске институције за 2012. годину, број 021-1810/2013-02 од 29. марта 2013. године.

### **Веб странице**

1. [www.intosai.org](http://www.intosai.org)
2. [www.issai.org](http://www.issai.org)
3. [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
4. [www.iasb.org](http://www.iasb.org)
5. [www.dri.rs](http://www.dri.rs)
6. [www.parlament.rs](http://www.parlament.rs)
7. [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
8. [www.ifac.org/PublicSector/](http://www.ifac.org/PublicSector/)
9. [www.revizija.gov.ba](http://www.revizija.gov.ba)

10. [www.revizija.hr](http://www.revizija.hr)
11. [www.parlament.gov.rs](http://www.parlament.gov.rs)
12. [www.srbija.gov.rs](http://www.srbija.gov.rs)
13. [www.ombudsman.rs](http://www.ombudsman.rs)
14. [www.issai.org](http://www.issai.org)
15. [www.gao.gov/images/US-GAO](http://www.gao.gov/images/US-GAO)