

Др Љубиша Дабић*

ПРИЛОГ ЗА УСПОСТАВЉАЊЕ НОВЕ НАУЧНЕ ДИСЦИПЛИНЕ: ПРАВО РЕВИЗИЈЕ ЈАВНОГ СЕКТОРА

У раду се полази од претпоставке да се у савременим условима „право ревизије јавног сектора“ може засновати, успоставити и развијати као посебна научна дисциплина. Истраживање је извршено у функцији креирања те нове научне дисциплине. Изучавање појединих правних института и целокупног система треба да пружи академској и стручној јавности основна објашњења за право ревизије јавног сектора. Циљ рада је да аутор, с једне стране, искаже своје залагање за успостављање права ревизије јавног сектора као посебне научне дисциплине и да, с друге стране, укаже на постојање аргумената за њен посебан предмет, садржину и њено место у правном систему једне државе, као и њеног односа са другим гранама права. Сврха рада се огледа у обогаћивању домаће правне литературе из те области и у охрабривању истраживача правне струке да се чешће, смелије и продубљеније баве појединим правним институтима или на систематски начин правом ревизије јавног сектора.

Кључне речи: *Право ревизије. – Научна дисциплина. – Буџетско право. – Државна ревизија. – Врховна ревизорска институција.*

1. УВОД

У економској доктрини се констатује да је у развијеним земљама у свету, па и у земљама у транзицији, много написано о ревизији уопште, у теоријском и практичном смислу. Истовремено се износи тврдња да је „ревизија јавног сектора или државна ревизија остала (је) у исто време са литературом прилично сиромашна.“¹ У

* Аутор је редовни професор Економског факултета Универзитета у Београду, ljadic@ekof.bg.ac.rs.

¹ Мирко Андрић, *Ревизија јавног сектора*, „Пролетер“ А.Д. Бечеј, Суботица 2012, 9.

тој области у земљама у транзицији направљени су мали помаци, пре свега у размишљању о томе шта је то јавни сектор са свим његовим добрим и лошим странама, о значају финансијских извештаја јавног сектора² и о њиховој ревизији.³ Чињеница је да се економисти у континуитету баве и правним аспектима ревизије јавног сектора. С друге стране, у малом броју радова може се пронаћи правни аспект изучавања ревизије уопште, укључујући и право државне ревизије. Такође, право ревизије јавног сектора у Србији и земљама насталим на просторима бивше Југославије до данас је остало правнотеоријски неутемељено, неистражено и неразвијено, па тиме и неубличено.

Развој правне науке у области јавних финансија започео је тек после Првог светског рата. Због тога се констатује да су јавне финансије до тада биле предмет изучавања искључиво економских дисциплина, пре свега науке о финансијама. Правна доктрина није била заинтересована да се бави правним аспектима јавних финансија, осим практичара који су доносили и примењивали законе из те области. Како се наводи у литератури, тек у раздобљу између два светска рата, првенствено у немачкој и италијанској доктрини, појављују се уџбеници и системска дела правних теоретичара из области финансијског права, када та правна дисциплина почиње да се издваја у посебну грану права. Са њеним развојем, од средине двадесетих година 20. века, у доктрини преовлађује став да је предмет финансијског права јединствена материја коју његове норме регулишу, али да оно није систем хомогених јавноправних односа већ скуп односа хетерогене природе. Пошто се финансијско право састоји из различитих делова, мали је број теоретичара који се у савременим условима баве целином материје финансијског права. Управо због хетерогености његовог предмета и његове садржине, оно је раздвојено (Немачка, Италија) на две дисциплине (дажбинско/фискално право и буџетско право), а у Француској на три дисциплине (фискално право, буџетско право и право јавног рачуноводства).⁴

Правна регулатива јавних финансија успостављена је историјски због насталог политичког спора између законодавне и извршне власти. Прогресивним регулисањем јавних финансија та област се може сагледати не само са економског већ и са правног становишта. Последице тог спора су успостављена правила на различитим нивоима, која представљају део јавних финансија. Пошто је та област

² Вид. Даница Јовић, *Финансијско извештавање и вредновање перформанси ентитета јавног сектора*, докторска дисертација, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд 2016.

³ М. Андрић, 9.

⁴ Дејан Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2013, 15–18.

добила значај у модерним државама, допринос теорије и праксе мора бити већи. Док су у појединим областима јавне финансије уско дефинисане, у другим су дефинисане шире јер се везују за „специфичне друштвене односе повезане са стварањем и коришћењем јавних фондова“. У том ширем контексту, у истраживању односа између јавних финансија и финансијског права, јавне финансије се јављају као предмет финансијских односа. Ако се истражује однос између јавних финансија и финансијског права, онда се питање може посматрати из два различита угла. Кад се јавне финансије посматрају само као предмет финансијских односа, оне тада превазилазе финансијско право (јавне финансије *sensu largo*). Међутим, посматрано из другог угла, јавне финансије је могуће разматрати и као посебан правни подсектор (иако тај став није шире прихваћен). У том случају јавне финансије представљају посебан део финансијског права, са посебним предметом правне регулативе (јавне финансије *sensu stricto*).⁵

Генерално, финансијско право је повезано са већим бројем грана права, и то с уставним, управним и грађанским правом, али и са кривичним правом.⁶

Развој науке финансијског права узроковао је његову поделу на две дисциплине. У контексту савременог развоја буџетског права, његова контролно-политичка функција извршења буџета – државна ревизија и врховна ревизорска институција (ВРИ), добија све већи значај, а својим предметом и садржином се постепено издваја од предмета буџетског права, са тежњом да се издвоји у посебну правну дисциплину. Одатле право ревизије јавног сектора настаје, формира се и развија из буџетског права. То је хипотеза од које аутор полази у свом раду и коју ће доказивати у анализи која следи.

2. ПРАВО РЕВИЗИЈЕ ЈАВНОГ СЕКТОРА КАО ГРАНА ПРАВА И НАУЧНА ДИСЦИПЛИНА

У теорији индиректно постоје различити називи те нове научне дисциплине, језгровитији и екстензивнији, са основним захтевом

⁵ Michal Koziat, „Public Financies as Integral Part of Financial Law“, *System of Financial Law: General part* (ed. Petr Mrkúvka), Masaryk University, Brno 2015, 96–97. Иако интерпретирани чешки аутор још у наслову свог рада одређује јавне финансије као део финансијског права („Јавне финансије као интегрални део финансијског права“), он у његовој садржини указује на то да постоје два поимања јавних финансија. Основни циљ истраживања у предметном раду јесте да потврди или оспори хипотезу да су јавне финансије саставни део финансијског права.

⁶ „Јавне финансије су повезане и са многим другим гранама права (правним дисциплинама).“ Божидар Раичевић, *Јавне финансије*, ЦИД Економски факултет у Београду, Београд 2008, 10.

да изразе њено биће. У економској литератури преовлађује назив „ревизија јавног сектора“⁷, али се појављују и други, на пример „(врховна) државна ревизија јавних средстава“⁸ или „државна ревизија“.⁹ Са становишта права, адекватан би био назив „право ревизије јавног сектора“ или „право државне ревизије“.

У научном смислу, право ревизије јавног сектора можемо да поимамо као грану права и као научну дисциплину. Као грана права, оно представља скуп општих правних норми којима се уређују правни односи у области ревизије јавног сектора, то јест јавноправни односи између ВРИ и субјеката ревизије у поступку вршења државне ревизије. Као позитивно право, оно представља скуп општих правних норми једне државе којим се регулишу јавноправни односи у области државне ревизије.

Право ревизије јавног сектора обухвата скуп општих правних норми из чије примене произлази успостављање јавноправног односа са одређеним својствима између законом одређених субјеката, то јест између ВРИ и субјеката ревизије. Опште правне норме се конкретизују помоћу појединачних правних аката, у којима су садржане појединачне правне норме, које изазивају непосредне правне последице у правима и дужностима конкретног субјекта ревизије, и то на подручју посебне државне делатности – државне ревизије.

Посебност извора права ревизије јавног сектора огледа се у томе што се само један део његових правних правила налази заокружен у закону којим се та материја непосредно регулише. Други део чине подзаконски акти који представљају унутрашњу регулативу ВРИ. Њихов трећи део се огледа у аутономној регулативи међународних и националних¹⁰ професионалних удружења ВРИ. Четврти део, који је по свом обиму значајан, налази се у правним нормама које задиру у различите области права (јавног, материјалног, процесног, унутрашњег, међународног) и гране права (уставног, финансијског, пореског, буџетског и др.). Посебно право настаје из потребе да се посебним правним нормама и правилима, као и

⁷ Вид. М. Андрић, 2012; Љубиша Станојевић, Зденка Видовић, *Ревизија јавног сектора*, Пословни биро, Београд 2014.

⁸ Вид. Вера Леко (ур.), *Врховна државна ревизија јавних средстава*, Београд 2008; Вера Леко, Даница Леко, *Методологија државне ревизије јавних средстава*, Економски институт, Београд 2008.

⁹ Вид. Šima Krsić, Lajoš Žager (red.), *Državna revizija*, Masmedia d.o.o., Zagreb 2009.

¹⁰ У појединим земљама су формирана посебна професионална удружења за јавни сектор. Прву такву струковну организацију образовала је Велика Британија, али постоје и у другим земљама. Богољуб Виторовић, „Ревизија јавних расхода у светској теорији и пракси и потреба за њеним увођењем у СР Југославији“, *Рачуноводство* 7–8/1998, 50.

посебним правним институтима реализује у пракси државна ревизија. О издвајању права ревизије јавног сектора из буџетског права биће речи у одељку 2.

Право ревизије јавног сектора је, као научна дисциплина, правна и нормативна наука.¹¹ Њено полазиште чине опште правне норме права ревизије јавног сектора као гране права. Није везана позитивним правом и не треба да буде искључиво у функцији примене тог права. Напротив, њен предмет изучавања се не би ограничавао само на догматику (како је постојеће право и како га треба примењивати) већ би се занимала и за његов развој и трагала за одговором на питање какво би то право требало да буде. Бавила би се научним истраживањем државне ревизије, поступка у коме се врши и стату-сом ВРИ. На основама методолошко-научног истраживања, та дисциплина треба да објасни: правну оправданост, настанак, постојање и престанак правних односа који се успостављају у области државне ревизије, основе и начине вршења државне ревизије, субјекте државне ревизије, да на тој основи извуче закључке и да понуди предлоге за развој ревизије. Такође, треба да објасни правни положај, место, улогу и значај ВРИ у поступку вршења ревизије јавног сектора.

Предмет и садржина науке о праву ревизије јавног сектора су комплексни и мултидисциплинарни. Та наука у себи прожима правне и економске елементе и захтева сарадњу стручњака из области права, економије и социологије. У теоријском смислу, она има задатак да на систематско-теоријски начин проникне и утврди сталне везе између узрока и последица, односе између два или више правно-економских и финансијских феномена и њихову везу према њиховој стварној повезаности. Она би поменуте правне институте изучавала на објективан начин.

3. ПРЕДМЕТ И САДРЖИНА ПРАВА РЕВИЗИЈЕ ЈАВНОГ СЕКТОРА

Елементи међусобног раздвајања појединих грана права, али и њиховог повезивања, налазе се у њиховом предмету. Издвајањем контролно-политичке функције над извршењем буџета у посебан предмет нове научне дисциплине довело би до дезинтеграције јединственог предмета и садржине буџетског права – израда и доношење, извршење и контрола извршења. На тај начин, у оквиру предмета буџетског права би се задржао „укупан живот једне државе и укупна политика владе“, док би се само „укупна политика

¹¹ Нормативна наука почива на нормативним правилима која казују шта треба и како треба нешто радити. Правне науке су нормативне зато што се, између осталог, баве нормама мишљења.

парламента¹² издвојила у посебан предмет нове научне дисциплине. Та контрола се манифестује као својеврсна допуна буџету и гаранција за добре јавне финансије. Реч је о посебној институционалној контроли извршења буџета, која почива на четири елемента: субјект који врши контролу – ВРИ; субјект који је подвргнут контроли – субјекти државне ревизије; предмет контроле – ревизија финансијских извештаја, ревизија правилности и ревизија сврсисходности; законом одређене надлежности контролора – ВРИ, ради заштите правилности и законитости у управљању јавноправним средствима.

Предмети права ревизије јавног сектора, који би га одвајали од предмета других грана права и чинили самосталним, огледали би се у два основна правна института: државна ревизија, њена својства, врсте и начин (поступак) њеног вршења и ВРИ, њен статус, унутрашња организација, послови и задаци, органи, државни ревизори и др. Сва друга питања, која улазе у његов предмет, практично би произлазила из основних института. Протеком времена су изграђивана посебна правна правила за државну ревизију, ВРИ и поступак у којем се врши ревизија. У савременим условима они су специјализовани у оквиру буџетског права, са тенденцијом постепеног издвајања у посебну научну дисциплину. Тим процесима нарочито је допринела међународна организација ВРИ (*International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*).¹³

Наспрам законске (екстерне, комерцијалне) ревизије као слободне (уређене) професије¹⁴ стоји државна ревизија као функција, али и као професија.¹⁵ Државна ревизија се разликује од законске

¹² Милан Тодоровић, „Предговор“, *Наука о финансијама, II Буџет*, Издавачка књижница Геце Кона, Београд 1933, III.

¹³ Основана је на Првом конгресу у Хавани, 1953. године. Реч је о професионалној организацији ВРИ земаља које припадају Уједињеним нацијама или њеним специјализованим агенцијама. У погледу њене правне природе, она је струковна (професионална), независна, невладина, аутономна и неполитичка организација са својством правног лица. Оснивана је са циљем развоја ВРИ на националном плану, хармонизације поступака вршења државне ревизије и транспарентности њихових извештаја. Дала је немерљив допринос развоју државне ревизије и успостављању независности код ВРИ. Вид. <http://www.intosai.org/news.html>, 16. новембар 2017.

¹⁴ Вид. Драгана Кнежић Поповић, Љубиша Дабић, *Слободне професије – правни аспекти*, Институт за упоредно право, Београд 2009.

¹⁵ ВРИ има одређене карактеристике које јој дају својства регулаторног тела. Та својства се огледају, првенствено, у њеној независности, самосталности и одговорности, али и у другим елементима, и то: њеној стручности и професионалности, јер обавља државну ревизију као професионалну делатност, са елементима слободне професије; посебном положају државних и овлашћених државних ревизора; правилима струке на којима заснива вршење државне ревизије; етичком кодексу за државне ревизоре; професионалном удруживању; аутономној регулативи и у др.

по својој правној природи.¹⁶ Она се разликује од законске ревизије и у статусу лица која врше ревизију, врстама њихових професионалних звања, условима за стицање професионалних звања, начину организовања професионалних лица, средствима којима послују, начину остваривања зарада, радноправном статусу, циљној функцији у вршењу ревизије, надзора и контроле над пословањем правноорганизационих облика за вршење ревизије и др. Државну ревизију врши ВРИ, као највиши орган државне ревизије, независна и самостална организација која је по правилу основана посебним законом, која је под надзором парламента, коме једино и одговора. Институција врши ревизију буџетских средстава у једној земљи над субјектима ревизије. Обавља је као државну, јавну и професионалну функцију, у општем интересу.¹⁷ Да би могла да оствари своју мисију, пожељно је да та институција: има статус независног, самосталног и врховног органа државне ревизије; да је успостављена на основу устава и/или закона; да је под надзором парламентарне власти, којој и одговара за свој рад; да има професионалне и стручне кадрове који су са њом у радном односу; да примењује међународне стандарде ревизије за јавни сектор, етички кодекс за ревизоре у јавном сектору и др. Како се наводи у литератури, за постизање постављених циљева од ВРИ се захтева да одржи деликатну равнотежу. С једне стране, ВРИ мора бити независна од других институција власти јер је та независност, заједно са компетенцијом и интегритетом свог особља, основни темељ кредибилитета ВРИ, а тиме и њеног утицаја. С друге стране, ВРИ не сме бити толико удаљена од институција државе да је оне лако могу игнорисати са овлашћењима да спроведу закључке и препоруке. У већини демократија та равнотежа је нарочито осетљива у односима ВРИ са парламентом и представља важан начин за имплементацију препорука ВРИ. Тако, ВРИ у конкретним земљама постижу и одржавају ту потенцијално несигурну равнотежу на

¹⁶ Израз „законска ревизија“ заступљен је на нивоу Европске уније (*Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC, OJ L 157, 9.6.2006, 87–107*). Сагласно хармонизацији прописа ЕУ, законодавац Србије је 2013. у Закону о ревизији (*Сл. гласник РС, бр. 62/2013*) први пут употребио израз „законска ревизија“ уместо „ревизија финансијских извештаја“.

¹⁷ „...Државна ревизија је нужни облик контроле, јер се у принципу управљање јавним средствима заснива на поверењу. Ревизија није сама себи циљ, већ представља део регуларног система који има за циљ да открива одступања од прихваћених стандарда и кршења принципа легалности, ефикасности, ефективности и економичности у финансијском управљању јавним средствима.“ Вера Леко, Гордана Илић Попов, Милан Дабовић (ред.), *Буџетски поступак и контрола буџета: последипломске специјалистичке студије*, II, Правни факултет Универзитета у Београду – Влада Републике Србије – Министарство финансија и економије, Београд 2003, 187.

различите начине. На пример, ВРИ Аустралије и САД функционишу у врло различитим владиним окружењима и њихове везе са њиховим законодавним телима су временом попримале различите облике. Ипак, свака је успоставила и одржавала канале комуникације који су кључни за ефикасност и независност која је есенцијална основа за кредибилитет.¹⁸

Прва претпоставка за посебан предмет права ревизије јавног сектора је постојање државне ревизије. Она је јавна, екстерна, на-кнадна и професионална (стручна). ВРИ је врши у складу са посебним законом, правилима струке и етичким кодексом. Њени циљеви су вишеструки, у основи су подједнако важни, а огледају у: законитости, регуларности, економичности, ефикасности и ефективности управљања јавним финансијама и јавном својином у једној држави. Међутим, због особености правних система, свака ВРИ треба да одреди своје приоритете. Друга претпоставка је постојање два основна субјекта у поступку вршења ревизије: ВРИ и субјект ревизије. ВРИ је субјект који врши државну ревизију, као законско право и дужност. Игра важну улогу у систему одговорности између парламента и владе, а споља и грађана и корисника јавних услуга. Врховне ревизорске институције пружају независне и објективне извештаје и информације о: поузданости владиних финансијских извештаја, коришћењу средстава, заштити имовине и ресурса који су им поверени и усаглашености са прописима који омогућавају парламентима (и другим заинтересованим странама) да позивају владу на одговорност. Основни разлог постојања ВРИ је да обезбеде гаранције и поуздане информације заинтересованим странама у интересу јавности.¹⁹ С друге стране, субјект над чијим се финансијским извештајима и пословањем врши државна ревизија назива се субјект ревизије или ревидирани субјект. Трећи претпоставка тиче се поступка у којем ВРИ врши ревизију над субјектима ревизије. Реч је о посебној врсти управног поступка, који се суштински разликује од поступка у коме друштва за ревизију врше законску ревизију. Он је сложен, вишефазан, трајније природе и заснива се на начелу јавности. Покреће га *ex officio* и спроводи ВРИ. У односима између ВРИ и субјекта ревизије изразит је доминантан положај ове институције у својству организатора поступка за све време његовог трајања. Из наведених чињеница произлази да је поступак обављања ревизије управноправне природе. Четврта претпоставка се огледа у стручним и професионалним лицима са одређеним звањима која врше послове државне ревизије у својству јавних функционера и/или државних службеника.

¹⁸ OECD, „Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees“, *SIGMA Papers* 33/2002, 78.

¹⁹ OECD, „Developing effective working relationships between supreme audit institutions and parliaments“, *SIGMA Papers* 54/2018, 8.

Садржина права ревизије јавног сектора може се систематизовати у две велике целине, тј. два дела. У првом делу акценат је стављен на ВРИ и питања која су повезана са овом институцијом, а у другом делу на ширем правном институту – државна ревизија, као и на ужим правним институтима повезаним са државном ревизијом. Део први би обухватио следећа питања: јавни сектор; историјски развој ВРИ; извори права за државну ревизију и ВРИ; ВРИ као регулаторно тело; модели организовања ВРИ у упоредном праву; правни положај ВРИ у упоредном праву; независност и самосталност ВРИ; управљање и органи ВРИ; радноправни положај чланова органа и других запослених у ВРИ; професионално удруживање ВРИ и др. Део други би обухватио следећа питања: државна ревизија; врсте државне ревизије; разграничење државне ревизије од других врста ревизије; субјекти државне ревизије; поступак вршења државне ревизије; правни положај државних ревизора и њихова звања; стандарди државне ревизије; етички кодекс за ревизоре у јавном сектору и др.

4. МЕСТО ПРАВА РЕВИЗИЈЕ ЈАВНОГ СЕКТОРА У ПРАВНОМ СИСТЕМУ И ЊЕГОВ ОДНОС СА ДРУГИМ ГРАНАМА ПРАВА

Место права ревизије јавног сектора у правном систему једне државе одређено је, првенствено, његовим предметом, садржином, природом и својствима, а затим и његовим односом са другим гранама права тог истог система. Део је националног правног система и условљено је системом конкретне државе. Та условљеност и веза су политичке, економске, финансијске и правнотехничке природе.

У контексту поделе области права на јавно и приватно, право ревизије јавног сектора улази у област јавног права, а елементи јавног права се огледају и у карактеристикама које ћемо навести. Прво, норме којима се регулишу државна ревизија и ВРИ су јавноправне природе. Друго, норме којима се регулише положај ВРИ доминантно су императивне природе. Треће, норме којима се регулишу ВРИ и државна ревизија су по својој природи и алтернативно-дисјунктивне јер тој институцији остављају могућност правно омеђене слободе бирања оптималног пута при задовољавању ангажованог јавног интереса.²⁰ Реч је о постојању одређеног степена дискреционог овлашћења ВРИ у поступку вршења државне ревизије. Четврто, у крајњем случају, ВРИ има јачу правну позицију од субјеката ревизије.

²⁰ Зоран Томић, *Опште управно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012, 90.

У контексту области материјалног и процесног права, у праву ревизије јавног сектора садржане су норме материјалног и процесног права. А у контексту поделе на области унутрашњег и међународног права, треба констатовати да се то право класификује у област унутрашњег, али да има и своју међународну димензију.

Као део националног правног система једне земље, право ревизије јавног сектора повезано је са другим гранама права у том систему. Тако, у појединим државама ВРИ и државна ревизија су уставне категорије, а право ревизије јавног сектора полази од норми *уставног права*, поштује их и разрађује. Док је уставно право основна грана унутрашњег јавног права, право ревизије јавног сектора је подређена, конкретнија и значајно ужа правна дисциплина. Право ревизије јавног сектора начелно црпи свој предмет и садржину из одговарајућег дела уставног права. Преко уставног права, право ревизије јавног сектора поприма шири ослонац и значај јер се помоћу његових норми на нивоу државе остварују конкретни интереси и потребе целокупног друштва, али и њених грађана.

Однос између *финансијског права* и права ревизије јавног сектора огледа се у остваривању надлежности ВРИ у поступку контроле, тј. вршења ревизије јавних прихода и расхода. Право ревизије јавног сектора неспорно је повезано, али и условљено финансијским правом.

Буџетско право је део финансијског права, због чега је и проишло и развило се из тог права. Буџетски систем једне државе има више функција: финансијску, политичку, економску, правну и контролну. Последња поменути, контролна, огледа се у парламентарној контроли власти над извршном влашћу у извршењу буџета. С обзиром на то да је буџет својеврстан политички програм владе, парламент путем буџета може да оствари контролу рада државне управе. „У оквиру свог надзора и надгледања, парламент испитује спровођење државног буџета, и формално (као у случају поступка разрешења) или неформално (имплицитно) даје политичко мишљење о начину на који је влада извршила буџет. ВРИ доприноси овој улози парламента путем достављања резултата својих ревизија“.²¹ Парламентарна власт реализује и политичку буџетску функцију јер на основу устава и закона стиче непосредну контролу над делатношћу извршилаца буџета. Управо је развој политичке функције буџета створио претпоставке за успостављање, формирање и развој права ревизије јавног сектора. Та врста контроле „доприноси унапређењу стандарда управљања, бољем управљању и доношењу одлука, као и ефикаснијем коришћењу јавног новца“.²² На примеру Чешке, у доктрини постоји

²¹ OECD (2002), 11.

²² OECD (2017), 9.

доминантно мишљење да је „финансијска контрола“ саставни део финансијског права, посебне подгране права – буџетског права. Исти аутор констатује да је отворено питање: да ли је финансијска контрола део буџетског права са значајним преклапањем или је реч о одвојеној подграни фискалног финансијског права?²³ Према нашем мишљењу, предмет права ревизије јавног сектора произлази из буџетског права. Оно по свом предмету представља ужу правну дисциплину у односу на буџетско право, а кад је реч о његовом значају, оно је не мање значајно од буџетског права.

Из финансијског права издвојило се *пореско право*. Оно се бави комплексом правних норми којима се регулишу односи између политичког тела као повериоца и пореског обвезника као дужника²⁴, односно оно је онај део објективног права којим се уређују фискални (дажбински) јавни приходи, тј. порези у најширем значењу речи.²⁵ Пореско право је грана права која представља део јавног права јер се у њему когентним нормама уређују правни односи између државе и других јавноправних тела (нпр. организација за обавезно социјално осигурање), с једне стране, и пореских дужника – физичких и правних лица, с друге стране.²⁶ Право ревизије јавног сектора и пореско право су две правне дисциплине, које су међусобно повезане, узрокују једна другу и међусобно се прожимају. Док се пореско право „брине“ о прикупљању јавних прихода на нивоу једне државе ради финансирања јавних потреба, правом ревизије јавног сектора уређује се положај јавне институције која врши контролу, тј. државну ревизију над прикупљањем и наменским трошењем јавних прихода.

Постоји повезаност између *управног права* и права ревизије јавног сектора. У контексту државне власти, ВРИ се уставом и законом квалификује као независан и највиши (државни) орган ревизије. Због тога, у најширем смислу, ВРИ има додирних тачака са организацијом јавне управе само у функционалном смислу јер организационо представља независан и самосталан субјект јавне власти. Тај државни орган је са доминантним својствима посебног државног органа, а са незнатним својствима управног државног органа. Међутим, у ширем смислу, ВРИ се може довести у везу са недржавном управом, због њених одређених својстава, али не по основу територијалне већ по основу функционалне децентрализације.

²³ Jana Kranecová, „System of financial management and control“, *System of Financial Law: General part* (ed. Petr Mrkývka), Masaryk University, Brno 2015, 127–128.

²⁴ Јован Ловчевић, *Институције јавних финансија*, Службени лист СРЈ, Београд 1993, 21.

²⁵ Д. Поповић, 18.

²⁶ Дејан Поповић, Гордана Илић Попов, „Однос пореског права и приватног права“, *Анали Правног факултета у Београду* 1/2016, 12.

Право ревизије јавног сектора има заједничких елемената са *радним правом* јер се класификује у област јавног права. У правној теорији је постављено питање да ли се „службенички однос“ сматра предметом радног или управног права. Независно од експлицитног одговора на то питање, према схватању аутора управноправне теорије, правне норме које регулишу положај запослених у органима државне управе издвајају се од ортодоксних радноправних норми, и по законском тексту у којем се налазе, и по њиховој садржини.²⁷ Према мишљењу аутора радноправне теорије, општеприхваћено схватање полази од тога да је радно право јединствена грана правног система која обухвата све појавне облике радних односа²⁸, односно да је за службенички однос „преовлађујући став“ да је у питању радни однос, чије је заснивање претпоставка за успостављање управноправног односа.²⁹ Управо у преовлађујућем теоријском ставу проназимо додирне тачке између права ревизије јавног сектора и радног права. У упоредном праву, посебним законима којима се регулише ВРИ, одређеним запосленим у тој институцији признаје се положај функционера, а другим статус државних службеника и намештеника.

Полазећи од критеријума поделе на области унутрашњег и *међународног права*, треба констатовати да се право ревизије јавног сектора класификује доминантно у област унутрашњег, али да у себи прожима и елементе међународног права. По томе се те две гране права разликују. Може ли се говорити о „међународном праву државне ревизије“? У контексту одговора на то питање, размотрићемо незнатно посебне гране међународног права. Полазећи од критеријума предмета и области регулисања, у међународном праву су временом почеле да се издвајају посебне дисциплине, као што су међународно административно, саобраћајно, привредно, кривично право и др. У том контексту можемо да тражимо одређене елементе повезаности права ревизије јавног сектора са међународним јавним правом, ближе са посебном дисциплином – међународно право државне ревизије. Условно, можемо да говоримо о „међународном праву државне ревизије“ јер постоје међународне и регионалне организације ВРИ, као невладине организације. Такође, те међународне организације доносе међународне стандарде државне ревизије и етичке кодексе. У питању је тзв. меко право (*soft law*). Ти правни институти уједно представљају основни предмет те посебне дисциплине међународног права. Подела на опште (универзално) и регионално право, у контексту међународног јавног права, од значаја је и за тзв. међународно

²⁷ З. Томић, 99.

²⁸ Предраг Јовановић, *Радно право*, Центар за издавачку делатност – Футура, Петроварадин – Нови Сад 2015, 60.

²⁹ Бранко Лубарда, *Увод у радно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2016, 92.

право државне ревизије, с једне стране, са становишта професионалног удруживања и повезивања националних ВРИ, а с друге, због стварања универзалних и регионалних међународних стандарда државне ревизије и правила етичких кодекса. Осим једне, универзалне, Међународне организације врховних ревизорских институција, постоје и регионалне организације у тој области, на пример, Европска организација врховних ревизорских институција (*European Organization of Supreme Audit Institutions – EUROSAI*).

Право ревизије јавног сектора има одређених додирних тачака са кривичним материјалним и кривичним процесним правом, али и са прекршајним материјалним и процесним правом. Њихов однос је одређен пре свега врстом и природом деликата које те гране права предвиђају.³⁰ У питању су кривична дела и прекршаји. Реч је о сродним деликтима који имају одређена заједничка обележја, али и значајне међусобне разлике. Те врсте деликата уједно представљају и предмете њиховог изучавања. Право ревизије јавног сектора једне земље повезано је у већој или мањој мери са кривичним и прекршајним правом. На пример, законима којима се уређује правни положај ВРИ у Србији и земљама у региону уређују се законски услови за прекршајну одговорност одговорних лица у субјекту ревизије и новчане казне за учињене прекршаје. Такође, у појединим законима се изричито успоставља дужност за ВРИ да без одлагања поднесе захтев за покретање прекршајног поступка, односно да поднесе кривичну пријаву надлежном органу уколико у поступку државне ревизије открије материјално значајне радње које указују на постојање елемената прекршаја, односно кривичног дела. На крају, у појединим правним системима ВРИ има одређена административна, судска и (или) кривичноправна овлашћења. То је случај када је ВРИ организована као „ревизорски суд“, са надлежношћу да санкционише одговорна лица у ентитетима јавног сектора који су били предмет државне ревизије. Веза између права ревизије јавног сектора са кривичним и прекршајним правом је посредна, али изузетно значајна. Установљена је дужност ВРИ да обелодане и процесуирају сваки облик постојања кривичног дела или прекршаја који утврде у поступку спровођења државне ревизије.

5. УТЕМЕЉЕЊЕ ЗА УСПОСТАВЉАЊЕ ПОСЕБНЕ НАУЧНЕ ДИСЦИПЛИНЕ И ЊЕН ЗНАЧАЈ

Развој буџетског права је у непосредној вези са развојем државе и друштва. Опет, успостављање и развој права ревизије јавног

³⁰ Зоран Стојановић, *Кривично право (општи део)*, Правна књига, Београд 2016, 9.

сектора су у непосредној вези са развојем буџетског права, још конкретније, са развојем политичке функције извршења буџета. Законодавној власти која одобрава буџет припада и право да контролише извршење буџета – тзв. буџетско право парламента. То право је прво настало у Енглеској, пренето је у Француску, а затим и у друге државе Европе. Та посебна врста контроле има претежно политички значај, а позната је и под називом законодавна, односно парламентарна контрола извршења буџета.

Контрола извршења буџета има посебан значај, а зависно од критеријума од кога се пође (према методу, времену, субјектима и органима који врше контролу), постоје различите врсте контроле (документарна и теренска; претходна и накнадна; контрола над наредбодавцима и над рачунопологачима; управна, административна и политичка). Да би та контрола била ефикасна, „потребно је да буде вишеструка, и да се врши у разним моментима буџетског циклуса, како би били обухваћени и сви органи ангажовани у извршењу буџета и све фазе кроз које финансијска средства пролазе“.³¹ Она власт која је донела буџет овлашћена је и да контролише његово извршење, због чега она има велики политички значај.³² Обим и значај парламентарне контроле није у свим земљама исти. Односи између ВРИ и парламента се веома разликују у земљама широм света. Врховна ревизорска институција може да буде део законодавне власти или извршне власти³³ или независна од обе. Широке варијације које постоје међу државама одражавају различите историјске, културне, политичке или друге факторе или утицаје. Практично, све ВРИ, независно од организационе структуре и формалног места у државној власти, препознају важност обезбеђења њихове независности, истовремено омогућавајући значајну парламентарну пажњу на резултате спроведених ревизија као суштински корак у спровођењу корективних мера за проблеме откривене у поступку ревизије.³⁴

Због природе буџета, због тога што се његово доношење разликује од доношења других закона које усваја парламент, али и због значаја самог буџета, у правној теорији је заступљено већинско мишљење да постојећа извршна и судска власт нису довољне да обезбеде правилну примену буџета, какав је то случај са извршавањем

³¹ Ј. Ловчевић, 260.

³² „...било је нужно да се установи једна друга власт, чија ће контрола извршења буџета потпуно беспристрасно изрећи суд у питању: да ли се влада, извршујући буџет, у свему придржавала буџетских и других одредаба које се односе на управљање државном привредом“. Ђурађ Николић, *Наука о финансијама*, Издавачко предузеће Труд а. д., Београд 1934, 115.

³³ На пример, у Шведској је ВРИ званично агенција владе, али је њен положај тренутно предмет преиспитивања. OECD (2002), 35.

³⁴ *Ibid.*, 11.

других закона. Због тога се поменути властима у њиховој организацији не може поверити контрола извршења буџета већ она треба да буде организована на посебан начин, тј. нужно је стварање специјалне организације контроле буџета.³⁵

Контролну функцију остварују, с једне стране, извршни и управни органи, а с друге стране, парламентарна власт.³⁶ У другом случају, контрола извршења буџета се издваја као посебан правни институт, са државном ревизијом, и њена неопходна, стручна и професионална, помоћна, пратећа и корисна институција – ВРИ. Врховна ревизорска институција представља институционални оквир за вршење ревизије јавног сектора. У суверености народа лежи правни основ за успостављање те посебне врсте контроле јавног сектора. Одатле и потреба за успостављањем научне дисциплине са посебним предметом и садржином, која ће ту сувереност додатно оснажити. Ефикасност и ефективност контроле јавних средстава од ВРИ зависи од законског уређења предмета државне ревизије, њеног обима и поступка у коме се врши. Тај посебан облик контроле је у непосредној вези са развојем парламентарне демократије и остваривањем демократских права и слобода грађана.

Успостављање права ревизије јавног сектора као посебне дисциплине допринело би развоју те посебне врсте контроле и потпунијем остваривању постављених циљева буџета. Осим постизања економско-финансијских циљева, посебно је значајно „појачано“ остваривање јединственог политичког циља, чиме се парламенту омогућују учешће, утицај и контрола управљања јавним финансијама. Како се запажа у доктрини, контрола буџета је „услов *sine qua non* за правилно и целисходно извршење буџета“.³⁷

Разлози за успостављање посебне научне дисциплине огледају се у додатном снажењу пружања помоћи парламенту, грађанима, држави и њеној привреди у управљању јавним финансијама и обелодањивању објективног и стручног налаза трошења јавних средстава. На основу резултата извршене ревизије јавног сектора надлежни државни органи и грађани се у континуитету уверавају у квалитет поднетих извештаја о трошењу новца пореских обвезника, управљању имовином у јавној својини и извршавању јавних обавеза. Крајња сврха те ревизије се огледа у контроли политичког рада владе и њених министарстава.

³⁵ Милан Радојковић, *Контрола буџета*, „Смиљево“, Београд 1940, 19.

³⁶ „Поред користи које постоје за сваку привреду па и за државу, од завођења контроле њене привредне делатности – омогућавања стварања реда – за државу од овакве контроле, вршене путем контроле извршења државног буџета, постоје и друге – економске, финансијске и социјалне користи, па је стога и потреба за завођењем и организовањем ове контроле неопходна.“ *Ibid.*, 13.

³⁷ М. Тодоровић, III.

Од практичног је и теоријског значаја да посебна врста контроле јавних средстава буде предмет и садржина посебне научне дисциплине. Та контрола је корисна за националну привреду и државу јер доприноси стварању реда у јавним финансијама. Успостављањем права ревизије јавног сектора као посебне дисциплине стварају се претпоставке за бржи развој тог облика контроле и парламентарне демократије у друштву. Грађанима се појачава могућност да снажније врше посредни утицај на контролу извршне власти у трошењу јавних средстава.

6. ЗАКЉУЧАК

Предметно истраживање је вршено у функцији залагања за успостављање, заснивање и развој нове научне дисциплине – права ревизије јавног сектора. Изучавање појединих њених правних института и њеног целокупног система треба да пружи академској и стручној јавности основна објашњења за њено утемељење.

У овом истраживању се пошло од преовлађујућег става у савременој доктрини да је финансијско право, због ширине свог предмета и њиме условљене природе финансијскоправних односа, у толикој мери хетерогено да није могло да опстане као јединствена правна дисциплина. Због тога се поделило на пореско и буџетско право. У контексту савременог буџетског права, управо је развој политичке функције буџета створио претпоставке за успостављање, формирање и развој посебне научне дисциплине – права ревизије јавног сектора. Због тога, у контексту дезинтегристичке теорије, аутор се у овом раду залаже за издвајање контролно-политичке функције над извршењем буџета у посебну дисциплину. Тиме би се извршила подела предмета буџетског права.

Велики значај који ревизија јавног сектора има у савременим државама иде у прилог њеног успостављања као посебне научне дисциплине. Она има посебно место и улогу у буџетском праву, с једне стране, и на нивоу целокупног друштвеног система, с друге стране. Њен значај у борби против корупције је вишеструк. Успостављање ВРИ ради вршења ревизије јавног сектора, на основу посебно донетог закона, доприноси јачању јавности рада државних органа и других директних и индиректних корисника јавних средстава, као и њиховој одговорности у раду, управљању и трошењу буџетских средстава. Врховна ревизорска институција представља једну врсту независног, стручног и помоћног органа парламента, која му помаже у вршењу финансијске контроле рада извршне власти у поступку прикупљања и трошења буџетских средстава. У упоредној уставности парламент врши надзор над извршењем буџета путем ВРИ. Та

институција врши спољни надзор над трошењем буџетских средстава, а наступа у име свих пореских обвезника.

Коришћењем научних метода у успостављању нове научне дисциплине стварају се могућности да се идентификују њен предмет и садржина, да се структурише, да се теоријски уобличи и да се истакну све особености релевантних правних института. Таква методолошки приступ омогућава истраживачима да методама генерализације и синтезе дођу до јединствених својстава појединих правних института, али и до одређених закључака за ту комплексну и још увек недовољно засновану и неистражену научну дисциплину.

У извршеном предметном истраживању, на основу консултоване литературе, аутор у упоредном праву није пронашао директне ставове и залагања да се право ревизије јавног сектора издвоји из јединственог буџетског права и формира као посебна правна дисциплина. Због тога истраживано питање остаје отворено. Међутим, поједини написани радови, посебно у области економије, индиректно указују на могућност да ће у будућности постојати ревизија јавног сектора као посебна економска и правна дисциплина.

ЛИТЕРАТУРА (REFERENCES)

- Андрић, М., *Ревизија јавног сектора*, „Пролетер“, А. Д. Бечеј, Суботица 2012. (Andrić, M., *Revizija javnog sektora*, „Proleter“, A. D. Bečeј, Subotica 2012)
- Јовановић, П., *Радно право*, Правни факултет, Центар за издавачку делатност – Футура, Петроварадин – Нови Сад 2015. (Jovanović, P., *Radno pravo*, Pravni fakultet, Centar za izdavačku delatnost – Futura, Petrovaradin – Novi Sad 2015)
- Јовић, Д., *Финансијско извештавање и вредновање перформанси ентитета јавног сектора*, докторска дисертација, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд 2016. (Jović, D., *Finansijsko izveštavanje i vrednovanje performansi entiteta javnog sektora*, doktorska disertacija, Ekonomski fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2016)
- Кнежић Поповић, Д., Дабић, Љ., *Слободне професије – правни аспекти*, Институт за упоредно право, Београд 2009. (Knežić Popović, D., Dabić, Lj., *Slobodne profesije – pravni aspekti*, Institut za uporedno pravo, Beograd 2009)
- Koziet, M., „Public Financies as Integral Part of Financial Law“, *System of Financial Law: General part* (ed. P. Mrkývka), Masaryk University, Brno 2015.

- Kranecová, J., „System of financial management and control“, *System of Financial Law: General part* (ed. P. Mrkývka), Masaryk University, Brno 2015.
- Krasić, Š., Žager, L., (red.), *Državna revizija*, Masmedia d.o.o., Zagreb 2009.
- Леко, В. (ур.), *Врховна државна ревизија јавних средстава*, Београд 2008. (Leko, V. (ur.), *Vrhovna državna revizija javnih sredstava*, Beograd 2008)
- Леко, В., Леко, Д., *Методологија државне ревизије јавних средстава*, Економски институт, Београд 2008. (Leko, V., Leko, D., *Metodologija državne revizije javnih sredstava*, Ekonomski institut, Beograd 2008)
- Леко, В., Илић Попов, Г., Дабовић, М. (ред.), *Буџетски поступак и контрола буџета: последипломске специјалистичке студије*, II, Правни факултет Универзитета у Београду – Влада Републике Србије – Министарство финансија и економије, Београд 2003. (Leko, V., Ilić Popov, G., Dabović, M. (red.), *Budžetski postupak i kontrola budžeta: poslediplomske specijalističke studije*, II, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu – Vlada Republike Srbije – Ministarstvo finansija i ekonomije, Beograd 2003)
- Ловчевић, Ј., *Институције јавних финансија*, Службени лист СРЈ, Београд 1993. (Lovčević, J., *Institucije javnih finansija*, Službeni list SRJ, Beograd 1993)
- Лубарда, Б., *Увод у радно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2016. (Lubarda, B., *Uvod u radno pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2016)
- Николић, Ђ., *Наука о финансијама*, Издавачко предузеће Труд а. д., Београд 1934. (Nikolić, Đ., *Nauka o finansijama*, Izdavačko preduzeće Trud a. d., Beograd 1934)
- ОЕCD, „Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees“, *SIGMA Papers* 33/2002.
- ОЕCD, „Developing effective working relationships between supreme audit institutions and parliaments“, *SIGMA Papers* 54/2018.
- Поповић, Д., *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2013. (Popović, D., *Poresko pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2013)
- Поповић, Д., Илић Попов, Г., „Однос пореског права и приватног права“, *Анали Правног факултета у Београду*, Београд, 1/2016. (Popović, D., Ilić Popov, G., „Odnos poreskog prava i privatnog prava“, *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu* 1/2016)

- Радојковић, М. П., *Контрола буџета*, „Смиљево“, Београд 1940. (Radojković, M. P., *Kontrola budžeta*, „Smiljevo“, Beograd 1940)
- Раичевић, Б., *Јавне финансије*, ЦИД Економски факултет у Београду, Београд 2008. (Raičević, B., *Javne finansije*, CID Ekonomski fakultet u Beogradu, Beograd 2008)
- Станојевић, Љ., Видовић, З., *Ревизија јавног сектора*, Пословни биро, Београд 2014. (Stanojević, Lj., Vidović, Z., *Revizija javnog sektora*, Poslovni biro, Beograd 2014)
- Стојановић, З., *Кривично право (општи део)*, Правна књига, Београд 2016. (Stojanović, Z., *Krivično pravo (opšti deo)*, Pravna knjiga, Beograd 2016)
- Тодоровић, М., *Наука о финансијама, II Буџет*, Издавачка књижница Геце Кона, Београд 1933. (Todorović, M., *Nauka o finansijama, II Budžet*, Izdavačka knjižnica Gece Kona, Beograd 1933)
- Томић, З., *Опште управно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012. (Tomić, Z., *Opšte upravno pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2012)
- Виторовић, Б., „Ревизија јавних расхода у светској теорији и пракси и потреба за њеним увођењем у СР Југославији“, *Рачуноводство* 7–8/1998 (Vitorović, B., „Revizija javnih rashoda u svetskoj teoriji i praksi i potreba za njenim uvođenjem u SR Jugoslaviji“, *Racunovodstvo* 7–8/1998)

Ljubiša Dabić, PhD

Full Professor

University of Belgrade, Faculty of Economics

ESTABLISHING A NEW SCIENTIFIC DISCIPLINE: THE LAW AUDIT OF THE PUBLIC SECTOR

Summary

The paper starts from the assumption that in modern conditions “the law on audit of the public sector” can be conceived, established and developed as a special scientific discipline. The research was carried out in the function of creating this new scientific discipline. The study of individual legal institutes and the whole system should provide the academic and professional auditorium with basic explanations relating to law of audit of the public sector. The aim of the paper is that the author, on the one hand, demonstrates his commitment to establish the law on audit of public sector as a special scientific discipline, and on the other, to point to the existence of arguments for its special content, and its place in the legal system of a state, and its relationship with other legal branches. The purpose of this work is to enrich the domestic legal literature in this field, as well as to encourage researchers in the legal profession to deal more often with more legal institutes or have systematic approach in researching the law on audit of the public sector.

Key words: *Law on audit. – Scientific discipline. – Budgetary law. – State Audit. – Supreme Audit Institution.*

Article history:

Received: 16. 11. 2017.

Accepted: 29. 6. 2018.