

## USTAVNI POLOŽAJ I OSNOVNE NADLEŽNOSTI DRŽAVNE REVIZORSKE INSTITUCIJE NA PRIMERIMA BUGARSKE, HRVATSKE, MAĐARSKE, SLOVENIJE, SEVERNE MAKEDONIJE I SRBIJE\*\*

Miloš B. Stanić\*

*U ovom radu će biti predstavljen ustavni položaj državnih revizorskih institucija, njihove najvažnije nadležnosti, kao i, ukratko, njihova istorija. Autor je odabrao šest zemalja u Evropi, koje su sve bivše komunističke zemlje. Ovaj izbor je sasvim logičan, jer je i naša država, Srbija, bila deo istog sistema. Bugarske i Mađarska su susedi Srbije, a i članice su Evropske unije. Hrvatska i Slovenija su takođe članice Evropske unije, ali su istovremeno bile i članice bivše jugoslovenske federacije. Republika Severna Makedonija teži ka članstvu u EU kao i Srbija, a takođe je bila deo bivše Jugoslavije. Cilj ovog rada je davanje opšteg pregleda stanja u ovoj oblasti u odabranim zemljama, a nakon ispitivanja njihovih pozitivnopravnih rešenja, te pružanje nekih opštih i zajedničkih zaključaka u skladu sa ovim rešenjima.*

*KLJUČNE REČI: državne revizorske institucije, ustavni položaj, istorija, osnovne nadležnosti, Bugarska, Hrvatska, Mađarska, Severna Makedonija, Slovenija, Srbija.*

### UVOD

Odgovorno trošenje javnih sredstava je oduvek bilo u centru pažnje političara, filozofa, pravnika, ekonomista, ali i običnih ljudi, jer od toga na koji se način troše za sredstva, svakako, zavisi i funkcionisanje same zajednice u celini. Tu važnost su uviđali i filozofi u staroj Grčkoj, pa je Aristotel o tome pisao: „Neki državni službenici raspolažu velikim iznosima javnih sredstava, pa je zbog toga neophodno postojanje drugih službenika koji će kontrolisati njihovo odgovorno i savesno ponašanje. To ne mogu biti lica koja raspolažu tim javnim sredstvima. U različitim gradovima se nazivaju kontrolorima, revizorima ili javnim zastupnicima“ (Rabrenović, 2009: 45 i Šuput, 2014: 339).

Ukoliko pogledamo dalje u istoriju, ovi organi vode poreklo još iz drevne Kine od pre 3000 godina, a danas se može, kada se pogleda uporednopravno, kazati da su opšteprisutni, jer postoje u 170 zemalja. U skladu sa tim, mnoge države u cilju kontrole zakonitosti i efikasnosti utroška javnih sredstava osnivale su i osnivaju različita državna kontrolna tela (Blume, Voigt, 2007: 2). Zadatak ovih tela je i da kroz obraćanje javnosti i sačinjavanje objektivnih izveštaja

\*\* Ovaj rad je nastao kao rezultat rada na projektu Srpsko i evropsko pravo-upoređivanje i usaglašavanje (Ev. broj 179031) koji finansira Ministarstvo prosvete, nauke i tehnološkog razvoja.

\* Dr Miloš Stanić je naučni saradnik na Institutu za uporedno pravo u Beogradu, email: [m.stanic@iup.rs](mailto:m.stanic@iup.rs).

utiču na sud javnosti i na pospešivanje shvatanja o pravilnom utrošku sredstava. Uporedno postoje tri modela organizovanja ovih tela. To su: vestminsterski model, sudski ili Napoleonov model i kolegijalni model (Janković-Andrijević, 2015: 46).<sup>1</sup> Vestminsterski model oličava generalni ili vrhovni revizor. Slabost ovog modela je koncentracija moći u rukama jedne osobe, pa i pitanje njegove sposobnosti za obavljanje ovakvog zadatka. Drugi sistem karakteriše postojanje posebnog suda, koji se stara o pravilnom trošenju sredstava i ovlašćen je da pokreće odgovarajuće postupke i da izriče kazne. Problem sa ovim sistemom je nedostatak finansijskih stručnjaka u okviru njega i koncentrisanje uglavnom na zakonitost, a ne i na efikasnost trošenja sredstava, što je, razume se, takođe bitan aspekt. Takođe, postoji i opasnost od smanjenja procesa odgovornosti usled deficitarne uključenosti parlamenta. Kod kolegijalnog modela, gde postoji odbor na čijem se čelu nalazi predsednik je problem sporost odlučivanja, jer se zasniva na većem broju učesnika i principu konsensualnosti. Postoji i mogućnost uticaja politike u slučaju dominacije određene opcije u parlamentu, a relativno kratko trajanje mandata članova onemogućava im da mnogo postignu tokom trajanja mandata.<sup>2</sup>

U ovom radu će, a imajući u vidu njegov obim, biti obrađivan samo jedan aspekt koji se tiče organa koji vrše kontrolu utroška javnih sredstava, njihov ustavnopravni položaj, uz ukazivanje na njihove osnovne nadležnosti i kratak istorijat. Uporednopravnim metodom biće proučavana rešenja u nekoliko evropskih zemalja, koje su ranije bile deo tzv. komunističkog bloka, a radi se o Bugarskoj, Hrvatskoj, Mađarskoj, Makedoniji i Sloveniji, uz ukazivanje na rešenje koje postoji u Srbiji. Ovakav odabir deluje logično, jer je i naša zemlja pripadala toj grupi zemalja, koje su sve morale da prođu kroz tranzicioni proces. Od toga, dve su države Evropske unije, koje nisu bile članice jugoslovenske federacije, dok su dve takođe članice Evropske unije, ali su bile deo bivše Jugoslavije. Takođe, odabrana je i jedna zemlja, Republika Severna Makedonija, koja je bila deo jugoslovenske države i čija je strategija, članstvo u Evropskoj uniji, kao što je to slučaj i u našoj zemlji.

## 1. POLOŽAJ DRŽAVNE REVIZORSKE INSTITUCIJE U REPUBLICI BUGARSKOJ

Bugarska ima bogatu istoriju kada je reč o postanku i funkcionisanju tela nadležnog za poslove državne revizije. U periodu od 1880. godine, pa do 1925. godine usvojena su četiri zakona o državnoj revizijskoj instituciji.<sup>3</sup> Međutim, nakon završetka Drugog svetskog rata prestaje sa radom organ državne revizije u dotadašnjoj formi, a ponovna uspostava njegovog delovanja se događa 1995. godine kada se usvaja Zakon o bugarskoj nacionalnoj revizijskoj kancelariji. Nakon toga su usvojena još tri zakona.<sup>4</sup> U ovoj zemlji su u nekoliko navrata vršene reforme Državne revizorske kancelarije (dalje: Kancelarija), a kako bi se na institucionalnoj osnovi stvorili uslovi za poboljšanje njenog rada (Yordanov, 2015).

Glavni zadatak Kancelarije je kontrola pouzdanosti i verodostojnosti finansijskih

<sup>1</sup> Department for International Development, Characteristics of different external audit systems, <http://gsdrc.org/docs/open/pf31.pdf>, 1.03.09.2019 <http://nardus.mpn.gov.rs/bitstream/handle/123456789/5934/Disertacija3866.pdf?sequence=2&isAllowed=y>.

<sup>2</sup> Department for International Development, Characteristics of different external audit systems, 3-11.

<sup>3</sup> Sajt Bugarske državne revizorske kancelarije, <https://www.bulnao.government.bg/en/articles/history-1047>, 21.08.2019.

<sup>4</sup> Sajt Bugarske državne revizorske kancelarije, <https://www.bulnao.government.bg/en/articles/history-1047>, 21.08.2019.

izveštaja budžetskih organizacija i zakonitog, efektivnog, efikasnog i ekonomičnog upravljanja javnim resursima i aktivnostima, kao i obezbeđivanje parlamentu pouzdane i objektivne informacije o tome.<sup>5</sup> Kancelarija je nezavisna u svom radu i o tome izveštava parlament.<sup>6</sup> Kancelarija, između ostalog, vrši reviziju: državnog budžeta, budžeta sistema socijalnog osiguranja, budžeta Nacionalnog fonda zdravstvenog osiguranja, budžeta opština, te drugih budžeta koje usvaja Narodna skupština, kao i način trošenja budžetskih sredstava koja se dodeljuju licima koja se bave poslovnim aktivnostima. Pored toga, vrši reviziju i utroška sredstava i fondova Evropske unije u skladu sa međunarodnim programima i sporazumima, uključujući i način upravljanja njima od strane nadležnih organa i krajnjih korisnika takvih sredstava. Takođe, vrši i kontrolu budžetskih rashoda Bugarske narodne banke (BNB), te reviziju njihovog upravljanja.<sup>7</sup>

Kancelariju čine predsednik, dva potpredsednika i dva člana koje bira Narodna skupština. Predsedniku, potpredsednicima i članovima mandat traje 7 godina. Kancelarijom rukovodi i zastupa je predsednik, koji ne može biti ponovo biran a za razliku od potpredsednika.<sup>8</sup> Kandidati za predsednika, potpredsednika ili člana Kancelarije su lica: sa fakultetskim obrazovanjem, koja su stekla naziv master i imaju najmanje 15 godina profesionalnog iskustva u oblasti revizije, administrativnog ili finansijskog prava, finansijske kontrole, finansija ili računovodstva; nisu bili deo izvršne vlasti iz člana 19. stav 2. - 4. Zakona o upravi u poslednje tri godine koje su prethodile njihovom izboru; nisu osuđeni za umišljajno izvršenje krivičnog dela koje se goni po službenoj dužnosti, i nisu lišeni, u skladu sa važećim propisima, prava da zauzmu određene položaje ili da obavljaju određena zanimanja. Predsednik, potpredsednici i članovi ne mogu biti povezane stranke u smislu Zakona o suzbijanju korupcije i nezakonito stečenih sredstava i ne mogu obavljati bilo koju aktivnost koja je u suprotnosti sa navedenim Zakonom. Predsednik i potpredsednici ne mogu obavljati nijednu drugu plaćenu funkciju, niti vršiti bilo kakvu plaćenu aktivnost, osim one u okviru međunarodnih projekata i programa vezanih za aktivnost Kancelarije. Oni mogu sprovesti istraživanja, nastavu ili radnje regulisane Zakonom o autorskim i srodnim pravima. Činjenice iz njihove krivične evidencije utvrđuju se po službenoj dužnosti.<sup>9</sup>

## 2. POLOŽAJ DRŽAVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE U REPUBLICI HRVATSKOJ

Pretečom revizije u Hrvatskoj smatra se uspostavljanje Kancelarije za reviziju u Zagrebu 1935. godine, koja je ukinuta 1939. godine. Istorijski gledano, važno je istaći ulogu Službe društvenog knjigovodstva (SDK) koja je osnovana 1972. godine kao ovlašćena revizorska organizacija za obavljanje poslova revizije javnih rashoda i javnih

<sup>5</sup> Čl. 2. Zakona o Nacionalnoj revizorskoj kancelariji, („Službeni glasnik”, broj 12/13.02.2015, 98/9.12.2016, 96/01.12.2017, 99/12.12.2017, 103/28.12.2017, 7/19.01.2018). <https://www.bulnao.government.bg/en/articles/national-audit-office-act-1035>, 04.09.2019.; Čl. 91. Ustava Republike Bugarske, [https://www.constituteproject.org/constitution/Bulgaria\\_2015?lang=en](https://www.constituteproject.org/constitution/Bulgaria_2015?lang=en), 04.09.2019.

<sup>6</sup> Čl. 3. Zakona o Nacionalnoj revizorskoj kancelariji.

<sup>7</sup> Čl. 6. Zakona o Nacionalnoj revizorskoj kancelariji.

<sup>8</sup> Čl. 12. i 13. Zakona o Nacionalnoj revizorskoj kancelariji.

<sup>9</sup> Čl. 16. Zakona o Nacionalnoj revizorskoj kancelariji.

preduzeća. Značajna promena dogodila se 1993. godine kada je usvojen Zakon o državnoj reviziji kojim se ukida SDK i Zakon o SDK Hrvatske te uspostavlja Državna kancelarija za reviziju (dalje: Kancelarija) kao vrhovna revizijska institucija Republike Hrvatske, sa sedištem u Zagrebu, na čijem je čelu glavni državni revizor. U periodu od 2001. do 2005. godine na snazi je bio i Zakon o reviziji konverzije i privatizacije jer je on uređivao i pitanje sprovođenja revizije konverzije i privatizacije od strane Kancelarije. U 2010. godini u Ustav Republike Hrvatske,<sup>10</sup> uvedene su osnovne smernice funkcionisanje Kancelarije, te prema slovu Ustava, Kancelarija je najviša revizorska institucija u Republici Hrvatskoj, koja je samostalna i nezavisna u svom radu, kojom upravlja glavni državni revizor, koji o svom radu izveštava Hrvatski sabor. Osnivanje, struktura, nadležnost i način rada Kancelarije uređuje se zakonom (Mamić et al, 2015: 208 i Dabić, 2016: 631). Glavnog državnog revizora bira Hrvatski sabor na predlog Odbora nadležnog za izbor i imenovanja, uz mišljenje Odbora nadležnog za finansije i državni budžet. On se bira na vreme od osam godina, uz mogućnost reizbora. On uživa imunitet kao i poslanici.<sup>11</sup>

U skladu sa Zakonom, reviziji podležu prihodi i rashodi, imovina i obaveze, finansijski izveštaji, finansijske transakcije te programi, projekti i aktivnosti subjekta revizije. Subjekti revizije su: državni organi, organi jedinica državne uprave i lokalne samouprave, pravna lica koje se finansiraju iz budžeta, pravna lica čiji je osnivač Republika Hrvatska ili jedinice državne uprave ili lokalne samouprave, te pravna lica u vlasništvu Republike Hrvatske ili jedinica državne uprave ili lokalne samouprave, društva i druge pravna lica u kojima Republika Hrvatska odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima većinsko vlasništvo nad akcijama i/ili odlučujući uticaj u upravljanju, pravna lica (kćeri) koje osnivaju pravna lica čiji je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne samouprave, pravna lica koje sredstva za rad osiguravaju iz obaveznih doprinosa, članarina ili drugih prihoda propisanih zakonom, političke stranke, nezavisni poslanici i članovi predstavničkih tela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, na način kako je propisano zakonom kojim se uređuje finansiranje političkih aktivnosti i izborne kampanje i pravna lica u Republici Hrvatskoj koje koriste sredstva Evropske unije, međunarodnih finansijskih mehanizama i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za finansiranje javnih potreba. Subjekt revizije je i Hrvatska narodna banka u skladu sa zakonskim odredbama. Pod jedinicama državnog sektora, u smislu ovoga Zakona, podrazumevaju se sva tela zakonodavne, izvršne i sudske vlasti.<sup>12</sup>

### 3. POLOŽAJ DRŽAVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE U REPUBLICI MAĐARSKOJ

Kada je reč o državnoj reviziji, Mađarska ima bogatu istoriju, koja seže još u šesnaesti vek, tačnije u 1528. godinu, kada je osnovana Kraljevska komora, kao organ koji bi trebalo da se stara o finansijskim poslovima države.<sup>13</sup> Kasnije je osnovana 1870. godine Vrhovna

<sup>10</sup> Čl. 54. Ustava Republike Hrvatske („Narodne novine“, broj 56/90, 135/97, 08/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 05/14).

<sup>11</sup> Čl. 14. Zakona o Državnom uredu za reviziju, („Narodne novine“, 25/19).

<sup>12</sup> Čl. 9. Zakona o Državnom uredu za reviziju.

<sup>13</sup> National Audit Office, *State audit in the European Union*, NAO Information Centre, 2005, 125, [https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2005/12/State\\_Audit\\_Book.pdf](https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2005/12/State_Audit_Book.pdf), 03.09.2019

kraljevska revizorska kancelarija, koja se smatra pretečom današnje Državne kancelarije za reviziju. Međutim, ona je 1949. godine prestala da postoji. (Giday, 2012) Ipak, 1989. godine ovo telo je ponovo osnovano, da bi sa radom počelo 01.01.1990. godine. (Giday, 2012: 125)

Pravni položaj i ovlašćenja Državne kancelarije za reviziju Mađarske (dalje: Kancelarija) utvrđena su Ustavom<sup>14</sup> i zakonom. Kancelarija je vrhovna finansijska i ekonomska revizijska institucija mađarskog parlamenta, koja parlament izveštava o svom radu, dostavlja mu sve izveštaje, te njemu i odgovara. Kancelarija obavlja reviziju nezavisno, sa opštim ovlašćenjem da vrši kontrolu odgovornih u procesu finansijskog upravljanja javnim fondovima, kao i upravljanja imovinom države i jedinica lokalne samouprave. Kancelarija svojim zaključcima, mišljenjima i preporukama pomaže u ovoj oblasti radu parlamenta, njegovih odbora, te radu Vlade, čime se olakšava efikasnije obavljanje ovih poslova. Na osnovu činjenica koje utvrdi u postupku kontrole, odnosno revizije Kancelarija može da pokrene postupak pred nadležnim organima protiv subjekata kontrole i odgovornih lica u okviru njih. Izveštaji i zaključci Kancelarije se ne mogu osporavati, odnosno pobijati pred bilo kojim drugim organom. (Giday, 2012: 126)<sup>15</sup>

Predsednik i potpredsednici Kancelarije biraju se na 12 godina u skladu sa Ustavom, dvotrećinskom većinom Narodne skupštine. Oni mogu da budu reizabrani, ali ne mogu preduzimati političke aktivnosti ili biti članovi političke stranke. Oni, kao i zaposleni, podležu strogim zakonskim rešenjima kojima se reguliše sukob interesa. Predsednik i potpredsednici Kancelarije ne mogu biti lišeni slobode bez odobrenja parlamenta i nijedan krivični postupak se protiv njih ne može pokrenuti, osim u izuzetnim okolnostima. Predsednik i potpredsednici mogu biti razrešeni samo izuzetno okolnosti i to ako ne izvršavaju dužnosti ili ako je utvrđen sukob interesa. Kancelarijom rukovodi predsednik, te se stara o njenom zakonitom radu, izvršenju plana revizije i o podnošenju izveštaja parlamentu. Predsednik predstavlja Kancelariju, a podnosi parlamentu i predlog kadrovskog plana. U radu mu pomaže Predsednički kolegijum kojeg sačinjavaju potpredsednik i profesionalni menadžeri višeg ranga i Savetodavno telo spoljnih eksperata. Predsednički kolegijum se održava svake nedelje, prilikom čega razmatra izveštaje o reviziji i sva važna pitanja koja se tiču rada, finansijskog upravljanja i razvoja Kancelarije.<sup>16</sup> Kancelarija se u svom radu vodi i rukovodi principima ustanovljenim Limskom deklaracijom, te je nezavisna od Vlade, iako u pojedinim slučajevima Vlada može zatražiti da Kancelarija izvrši reviziju nekog subjekta revizije.<sup>17</sup>

#### 4. POLOŽAJ DRŽAVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE U REPUBLICI SEVERNOJ MAKEDONIJI

U Republici Severnoj Makedoniji, od 1991. do 1998. godine, državna revizija je organizovana u formi Direkcije za ekonomsku i finansijsku reviziju, u okviru Službe društvenog računovodstva, a kasnije Biroa za platni promet. Tokom ovog perioda, pored revizije, zaposleni su obavljali i procenu vrednosti društvenih preduzeća radi privatizacije.

<sup>14</sup> Čl. 43. Ustava Mađarske, [https://www.constituteproject.org/constitution/Hungary\\_2016?lang=en](https://www.constituteproject.org/constitution/Hungary_2016?lang=en), 05.09.2019.

<sup>15</sup> Čl. 1. Akta LXVI od 2011. o Državnoj kancelariji za reviziju, [https://asz.hu/storage/files/files/Angol\\_portal/Introductions/act\\_on\\_sao\\_july\\_2013.pdf](https://asz.hu/storage/files/files/Angol_portal/Introductions/act_on_sao_july_2013.pdf), 04.09.2019, National Audit Office, 126.

<sup>16</sup> National Audit Office, 125.

<sup>17</sup> National Audit Office, 126.

Nakon transformacije Službe društvenog računovodstva u Biro za platni promet 1994. godine, revizorske aktivnosti obavljalo je Odeljenje za ekonomsku i finansijsku reviziju do 31.01.1999., kada su zaposleni preuzeti od strane Državnog biroa za reviziju. (Kostovska, 2016: 43)

Prvi Zakon o državnoj reviziji usvojen je 1997. godine i njime je definisan obim državne revizije, regulisani su uslovi i način vršenja državne revizije državnih rashoda, finansijskih izveštaja i finansijskih transakcija, kao i druga pitanja koja se odnose na državnu reviziju. U narednim godinama ovaj zakon je nekoliko puta izmenjen sa ciljem da se slede osnovni principi Limske deklaracije, te da se državna revizija približi standardima i praksi Evropske unije. U tom kontekstu, nadležnosti državne revizije proširuju se novim subjektima i predmetima revizije (EU fondovi i političke stranke), a potencijalni rizik subjekata uvodi se kao važan kriterijum prilikom odabira revizija u godišnjem programu. Državni zavod za reviziju (dalje: Zavod) počeo je sa radom početkom 1999. godine, sa devet zaposlenih. Prvi godišnji izveštaj o radu Zavoda podnet je parlamentu 2000. godine. Pored revizije regularnosti (finansijska revizija zajedno sa revizijom usklađenosti), Zavod je od 2005. godine takođe vršio revizije učinka, a u novije vreme i revizije radi praćenja preporuka i tematskih revizija. Novi Zakon o državnoj reviziji usvojen je u maju 2010. godine, opet sa ciljem da poboljša operativnu i finansijsku nezavisnost državne revizije i postigne veću efikasnost i efikasnost u obavljanju državne revizije. Novi zakon takođe znači usklađivanje sa Limskom deklaracijom vodećih principa o principima revizije i Meksičkom deklaracijom o nezavisnosti vrhovnih revizijskih institucija. (Kostovska, 2016: 44) Usvajanje ovog zakona trebalo bi da omogućava jačanje položaja i uloge Zavoda, kao vrhovne revizorske institucije, nadležne za vršenje državne revizije i koja je nezavisna u svom radu, uz omogućavanje potpunog poštovanje međunarodnih standarda, evropskih propisa i najbolje međunarodne prakse. (Kostovska, 2016: 45, Dabić, 2016: 631) Zavodom rukovodi glavni državni revizor. Glavnog državnog revizora bira i razrešava parlament i mandat mu traje devet godina, bez prava na reizbor. Glavni državni revizor polaže zakletvu u parlamentu.<sup>18</sup> Zanimljivo je da se u ovoj državi zahteva i da državni revizor poseduje sertifikat o posedovanju određenog nivoa znanja engleskog jezika.<sup>19</sup> U skladu sa vestminsterskim modelom Zavod izveštava, parlament o svom radu. (Kostovska, 2016: 52)

## 5. POLOŽAJ DRŽAVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE U REPUBLICI SLOVENIJI

Istorija revizije u Sloveniji se može pratiti kroz istoriju revizije Austro-ugarske monarhije, čiji je Slovenija bila deo, sve do 1918. godine. Tokom tog perioda, revizorska institucija nekoliko puta je promenila ime, konačno usvojivši zvanje Vrhovnog revizorskog suda i radeći pod tim nazivom sve do propasti Austro-ugarske monarhije nakon Prvog svetskog rata. U novoosnovanoj Kraljevini Srba, Hrvata i Slovenaca, kasnije u Kraljevini Jugoslaviji, uspostavljena je državna finansijska revizijska institucija - Opšta kontrola -

<sup>18</sup> Čl. 4. Zakona o državnoj reviziji, („Služben vesnik na RM,“ br. 66/10, 145/10, 12/14, 43/14).

<sup>19</sup> Čl. 5. Zakona o državnoj reviziji.

koja je bila odgovorna za kontrolu državnog budžeta, odnosno njegovog izvršenja.<sup>20</sup> Posle Drugog svetskog rata osnovan je Revizorski zavod sa sedištem u Beogradu. Ovaj zavod se više bavio uvođenjem jednoobraznog knjigovodstva u sva državna preduzeća, što je bio složen i važan zadatak, nego samom revizijom. (Janković-Andrijević, 2015: 59)<sup>21</sup> Sadašnji Kontrolni sud Republike Slovenije (dalje: Sud) je osnovan Zakonom o Kontrolnom sudu i počeo je sa radom 1. januara 1995. godine, da bi 2001. godine novi Zakon o reviziji proširio nadležnosti Suda za obavljanje različitih vrsta revizije, te su tada uvedene važne strukturalne i organizacione promene, kako bi se pojednostavilo njegovo funkcionisanje.<sup>22</sup>

U skladu sa slovenačkim Ustavom<sup>23</sup>, Sud je najviši organ koji vrši nadzor državnih računa, državnog budžeta i celokupne javne potrošnje u Sloveniji. Ustav dalje predviđa da je Sud nezavisan u vršenju svojih nadležnosti, dok Zakon o Kontrolnom sudu predviđa da akti kojima Sud vrši svoja revizijska ovlašćenja ne mogu biti osporavani pred sudovima ili drugim državnim organima. Nijedan državni organ, institucija ili drugi subjekt ne može mu naložiti da obavlja zadatke niti mu dati uputstva kako da obavlja zadatke, te koju vrstu revizije bi trebalo da sprovodi ili šta bi trebalo da vrši, osim kada je reč o obaveznim revizijama. Prema Zakonu o Kontrolnom sudu, poslanici i radna tela parlamenta, Vlada, ministarstva i organi jedinica lokalne samouprave mogu da predlože da se izvrši određena revizija. Između ovih predloga Sud u svoj godišnji program rada uvrštava najmanje pet predloga iz parlamenta, od kojih dva moraju biti od poslanika opozicije, a najmanje dva iz radnih tela parlamenta. Sud može, sopstvenom odlukom, razmotriti inicijative za reviziju od strane pojedinaca i organizacija civilnog društva. Za pokrivanje troškova svojih aktivnosti, Sud parlamentu predlaže finansijski plan kojim se odobravaju potrebna sredstva. Sud je nezavisni budžetski korisnik i prima budžetska sredstva u okviru posebnog dela budžeta, koja se moraju koristiti u skladu sa odredbama zakonodavstva koje reguliše izvršenje budžeta.<sup>24</sup>

Sudom predsedava predsednik, koji ima dva zamenika koje na devet godina bira parlament. Predsednik Suda deluje i zastupa Sud i generalni je državni revizor, te šef Suda. Dva zamenika obavljaju funkciju generalnog državnog revizora prema ovlašćenju predsednika Suda. Sud svake godine podnosi Narodnoj skupštini godišnji izveštaj koji se odnosi na njegove prethodne aktivnosti (Dabić, 2016: 631).

## 6. POLOŽAJ DRŽAVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE U REPUBLICI SRBIJI

Kao što smo videli, države nastale na prostoru bivše Jugoslavije imaju dugu tradiciju u obrazovanju posebnog organa za kontrolu državnog budžeta, a to isto možemo kazati i za Srbiju. (Dabić, 2017: 35) U našoj zemlji postoji duga tradicija državne revizije, jer je već Sretenjskim ustavom iz 1835. godine propisana obaveza kontrole i nadzora nad trošenjem

<sup>20</sup> National Audit Office, 232.

<sup>21</sup> National Audit Office, 232.

<sup>22</sup> National Audit Office, 232.

<sup>23</sup> Čl. 150-151. Ustava Republike Slovenije, [https://www.constituteproject.org/constitution/Slovenia\\_2016?lang=en](https://www.constituteproject.org/constitution/Slovenia_2016?lang=en), 04.09.2019.

<sup>24</sup> Sajt Kontrolnog suda Republike Slovenije, <http://www.rs-rs.si/en/about-the-court-of-audit/about-the-court-of-audit/about-us/>, 04.09.2019.; Zakon o Kontrolnom sudu, <http://www.rs-rs.si/en/about-the-court-of-audit/legal-basis/court-of-audit-act/>, 04.09.2019.; National Audit Office, 232.

narodnog novca, dok se prvi propis o reviziji u Srbiji, vezuje za odredbe o zadružnoj reviziji, koji su bili obuhvaćeni u Zakonu o zemljoradničkim i zanatskim zadrugama iz 1898. godine. Za razliku od zadruga, uvođenje revizije za nezadružne privredne organizacije je uvedeno znatno kasnije, nakon osnivanja zajedničke države prvo Kraljevine SHS, a zatim i Kraljevine Jugoslavije, tek 1935. godine kada je osnovana pomenuta Kancelarija za reviziju pri Trgovinsko-industrijskoj komori u Zagrebu, koja je ukinuta nakon četiri godine donošenjem Uredbe o privrednim savetnicima (1939. godine). Revizija zadruga, za razliku od preduzeća, po Zakonu o privrednim zadrugama iz 1937. godine, bila je obavezna. (Martić, 2007: 22-27 i Janković, Andrijević, 2015: 58)

Nakon Drugog svetskog rata osnovan je Revizorski zavod sa sedištem u Beogradu za teritoriju Jugoslavije. Ovaj zavod se više bavio uvođenjem jednoobraznog knjigovodstva u sva državna preduzeća, što je bio složen i važan zadatak, nego samom revizijom. U toku 1948. godine doneta je Uredba o reviziji državnih privrednih preduzeća, nadležstava i ustanova i Uputstvo za sprovođenje te Uredbe. Služba društvenog knjigovodstva je poslove eksterne revizije po međunarodnim standardima za potrebe inostranih partnera u zajedničkim ulaganjima ili davanja kredita (IFC, Svetska banka, i dr.) obavljala u periodu od 1974. do devedesetih godina prošlog veka. (Janković-Andrijević, 2015: 59) Krajem dvadesetog i početkom dvadesetprvog veka ove države su uspostavile vrhovne revizorske institucije pod različitim nazivima, a u Srbiji je nazvana Državna revizorska institucija (dalje: DRI). Izbor modela je vršen na osnovu primera zemalja u okruženju i iskustava njihovih evropskih integracija. (Dabić, 2017: 36) Formiranje DRI predstavlja diskontinuitet u odnosu na nasleđeni sistem u toj oblasti, te je napravljen otklon u odnosu na nekadašnju SDK, a napravljen je kontinuitet sa Glavnom kontrolom koja je postojala do Drugog svetskog rata. (Dabić, 2017: 38)

Uloga i položaj državne revizije u Srbiji definisana je odredbama Ustava Republike Srbije<sup>25</sup>, u kojima se navodi da je DRI najviši državni organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji, samostalna je i podleže nadzoru Narodne skupštine, kojoj i odgovara. Takođe je navedeno da se o DRI donosi poseban zakon. U Ustavu se dalje navodi da izvršavanje svih budžeta kontroliše DRI, a Narodna skupština razmatra predlog završnog računa budžeta po pribavljenom mišljenju DRI. Time je jasno definisano da Narodna skupština može da razmatra predlog završnog računa budžeta tek po pribavljenom mišljenju DRI. Pravni okvir za uspostavljanje državne revizije u Srbiji pored Ustava je Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji, Zakon o budžetskom sistemu, Zakon o budžetu i odgovarajuća podzakonska akta. (Tekijaški, 2012: 264-268, Janković-Andrijević, 2015: 23 i Dabić, 2016)

Savet je najviši organ DRI, kolegijalni je organ i ima pet članova, i to: predsednika, potpredsednika i tri člana, a predsednik Saveta je istovremeno predsednik DRI.<sup>26</sup> Za člana Saveta može biti izabran državljanin Republike Srbije, koji pored opštih uslova utvrđenih zakonom za rad u državnim organima, ispunjava i sledeće uslove: ima visoku školsku spremu, najmanje 10 godina radnog iskustva, od čega najmanje pet godina na poslovima koji su povezani sa nadležnostima DRI. Najmanje dva člana Saveta moraju biti diplomirani ekonomisti sa odgovarajućim revizorskim ili računovodstvenim zvanjem. Najmanje jedan

<sup>25</sup> Čl. 96. Ustava Republike Srbije.

<sup>26</sup> Čl. 13. Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji, („Službeni glasnik RS”, br. 101/2005, 54/2007, 36/2010 i 44/2018 - dr. Zakon).



od članova Saveta mora biti diplomirani pravnik sa položenim pravosudnim ispitom.<sup>27</sup> Predsednika, potpredsednika i članove Saveta bira i razrešava Narodna skupština, većinom glasova svih narodnih poslanika, na predlog nadležnog radnog tela Skupštine. Nadležno radno telo razmatra kandidature, utvrđuje ispunjenost uslova određenih ovim zakonom i utvrđuje listu kandidata koju dostavlja Skupštini. Predlog kandidature mora biti obrazložen, sa priloženom izjavom kandidata u pisanom obliku da prihvata kandidaturu.<sup>28</sup> Član Saveta bira se na period od pet godina. Izabrani članovi Saveta mogu biti izabrani najviše dva puta.<sup>29</sup>

Predmet revizije u skladu sa članom 9. Zakona o državnoj revizorskoj instituciji može biti tekuće, proteklo, ali i planirano poslovanje korisnika javnih sredstava. Subjekti revizije su lica kod kojih državna revizorska institucija vrši reviziju. Članom 10. prethodno navedenog Zakona propisano je da subjekti revizije mogu biti: direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava Republike Srbije, direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava teritorijalne autonomije i direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava lokalne samouprave u skladu sa propisima kojima je uređen budžetski sistem i sistem javnih prihoda i rashoda, organizacije obaveznog socijalnog osiguranja, budžetski fondovi osnovani posebnim zakonom ili podzakonskim aktom, Narodna banka Srbije u delu koji se odnosi na korišćenje javnih sredstava i na poslovanje sa državnim budžetom, javna preduzeća, privredna društva i druga pravna lica koje je osnovao direktni, odnosno indirektni korisnik javnih sredstava, pravna lica kod kojih direktni ili indirektni korisnici budžetskih sredstava imaju učešće u upravljanju, odnosno u kapitalu, pravna lica koja primaju od Republike Srbije, teritorijalne autonomije ili lokalne vlasti dotacije i druga bespovratna davanja ili garancije, subjekti koji se bave prihvatanjem, čuvanjem, izdavanjem i korišćenjem javnih rezervi, političke stranke u skladu sa zakonom kojim se uređuje finansiranje političkih stranaka, korisnici sredstava Evropske unije, donacija i pomoći međunarodnih organizacija, stranih vlada i nevladinih organizacija, ugovorna strana u vezi sa izvršenjem međunarodnih ugovora, sporazuma, konvencija i ostalih međunarodnih akata, kada je to određeno međunarodnim aktom i kada to odredi ovlašćeni organ i drugi subjekti koji koriste sredstva i imovinu pod kontrolom i na raspolaganju Republike, teritorijalnih autonomija, lokalnih vlasti ili organizacija obaveznog socijalnog osiguranja. (Šuput, 2014: 342)<sup>30</sup>

DRI nema sopstvena administrativna i krivičnopravna ovlašćenja, ali može subjektima revizije da direktno izdaje nalog za postupanje, a o svemu obaveštava Narodnu skupštinu i javnost. (Dabić, 2017: 40) Imajući u vidu da vrhovna revizorska institucija Republike Srbije nema sudska ovlašćenja i mogućnost sankcionisanja subjekata revizije, već samo mogućnost pokretanja prekršajnih i krivičnih postupaka, potrebno je obezbediti punu institucionalnu podršku drugih državnih organa kako bi se njene sistematske preporuke primenile u praksi (Rabrenović i Erić, 2012: 297)

<sup>27</sup> Čl. 16. Zakona o Državnoj revizijskoj instituciji.

<sup>28</sup> Čl. 19. Zakona o Državnoj revizijskoj instituciji.

<sup>29</sup> Čl. 20. Zakona o Državnoj revizijskoj instituciji.

<sup>30</sup> Čl. 9 i 10. Zakona o Državnoj revizijskoj instituciji.

## ZAKLJUČAK

Bitno je naglasiti da je “suštinska funkcija državne revizije da podržava i promovira javnu odgovornost. Svojim objektivnim, nezavisnim i pravovremenim izveštajima o pravilnosti i zakonitosti trošenja sredstava poreskih obveznika, vrhovna revizorska institucija sa jedne strane zadovoljava potrebu parlamenta, poreskih obveznika i drugih zainteresovanih strana za objektivnim, nezavisnim i pravovremenim informacijama, a sa druge strane utiče na jačanje odgovornosti izvršne vlasti u trošenju javnih sredstava i upravljanju javnim dobrima” (Janković-Andrijević, 2015: 7). Imajući to u vidu, neophodno je ustanoviti odgovarajuću pravnu osnovu, pravni okvir, a kako bi joj se omogućilo da ove važne društvene funkcije i izvrši. Stoga je njen ustavni položaj i način izbora, može se reći, od presudne važnosti za ispunjenje tog cilja, pošto je ključno da se ovim telima obezbedi nezavisnost i samostalnost u radu. (Pollitt, Summa, 1997: 329-330)

Videli smo da se u zemljama koje su obrađivane u ovom radu ovim telima garantuje samostalnost, te da se nalaze pod nadzorom parlamenta, koji i bira njihove članove. To je u skladu sa rešenjima u uporednom pravu, gde ih, u najvećem broju država bira parlament.<sup>31</sup> Takođe, u uporednom pravu, većina ovih tela je odgovorna parlamentu, ali se mogu pronaći i primeri da se radi o predsedniku ili nekom drugom telu.<sup>32</sup> Smatramo da je valjano ovakvo rešenje o odgovornosti pred parlamentom, koje je uglavnom i zastupljeno uporednopravno. Ono je valjano i sa aspekta nosilaca suverenosti, građana, jer su oni u parlamentu zapravo i predstavljeni. Sasvim je, stoga, logično da rad organa koji kontroliše trošenje sredstava građana nadgleda organ koji građane kao nosioce suverenosti i oličava, parlament. Pored toga, politički pritisak predstavničkog tela je snažno sredstvo za sprovođenje preporuka vrhovnih revizorskih institucija. (Cazala, 2009: 9-10 i Rabenović, Ćorić Erić, 2012: 297) Ipak, valja biti svestan i da taj politički pritisak ima drugi kraj, te da suviše izražena i nedobronamerna politička moć može dezavuisati rad vrhovnih revizorskih institucija. Stoga, kao nužno je imati odgovarajuće garantije kako bi se one “udaljile” od politike oličene u parlamentu. U skladu sa tim, a i prema pretežnim rešenjima koje smo videli, neophodno je da članovi ovih tela uživaju kako imunitet neodgovornosti tako i imunitet nepovredivosti. Dalje, važno je da se trajanje njihovog mandata ne vezuje za trajanje mandata legislative i to iz dva razloga. Prvo, na taj način bi se isuviše vezali za političke procese, odnosno izbore, te bi u slučaju mogućnosti reizbora došli u opasnost da kalkuliraju što sa pozicijom što sa opozicijom. Drugo, valjalo bi im omogućiti i nešto duži mandat, a kako bi imali priliku da sprovedu svoje planove i programe u delo. Sa tim je vezano i pitanje reizbora, jer su u tom smislu rešenja različita. Deluje nam da je možda najprimerenije nekakvo srednje rešenje, koje bi podrazumevalo nešto duži mandat, možda u trajanju od dva ili tri redovna legislaturna perioda, ali bez mogućnosti reizbora.

Na kraju, želeli bismo da naglasimo još jedan, vanpravni element, koji čini celinu slagalice zajedno sa njenim pobrojanim pravnim delovima. To je odnos ovih organa sa javnošću i njihovo promovisanje u javnosti. (Gonzalez-Diaz, Fernandez, 2008) Na taj način

<sup>31</sup> Eurosai, Survey on the independence of supreme audit institutions, novembar 2013, 6, [https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/content/documents/training/training-events/InSem2014/3.-Survey-on-the-Independence-of-SAIs\\_final.pdf](https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/content/documents/training/training-events/InSem2014/3.-Survey-on-the-Independence-of-SAIs_final.pdf), 04.09.2019.

<sup>32</sup> *Ibid.*, 3.

se postiže dvostruku efekat. Prvo, jača se njihov ugled i tako im se omogućava da sa širim kapacitetom obavljaju svoje poslove. Drugo, jačanjem njihovog ugleda se "primoravaju" i drugi državni organi na saradnju sa njima, a sve u cilju ispunjenja najvišeg cilja u ovoj oblasti, zaštite javnih sredstava, što je, usudujemo se kazati, sigurno, interes svih.

## LITERATURA

1. Blume, L., Voigt, S. (2007) *Supreme audit institutions: supremely superfluous? A cross country assesment, International centre for economic research, Working paper*, No. 3.
2. Cazala, F. R. (2000) „How can the Supreme audit Institutions' Relationship with Parliament including its reports to Parliament support Implementation of Audit Recommendations?“, rad predstavljen na Drugoj INTOSAI konferenciji o internoj kontroli, Budimpešta.
3. Dabić, Lj. (2016) „Pravni položaj Državne revizorske institucije (u pravu državne revizije javnog sektora Republike Srbije)“, u: *Ljudska prava između ideala i izazova sadašnjosti*, Zbornik radova, M. Krvavac (ur.), Kosovska Mitrovica: Pravni fakultet Univerziteta u Prištini sa privremenim sedištem u Kosovskoj Mitrovici, 631-650.
4. Dabić, Lj. (2017) „Nastanak, uspostavljanje i razvoj Državne revizijske institucije u pravnom sistemu Srbije“, *Finansije*, 1-6, 33-49.
5. Gonzalez-Diaz, V. B., Garcia Fernandez, R. (2008) „Supreme Audit Institutions and their communication strategies“, *International Review of Administrative Sciences*, 74(3).
6. Janković-Andrijević, Lj., (2015) *Revizija javnog sektora u funkciji jačanja parlamentarne kontrole i stabilnosti finansijskog sistema*, Novi Sad: Pravni fakultet za privredu i pravosuđe, Univerzitet Privredna akademija u Novom Sadu.
7. Kostovska, M. (2016) „Državnata revizija vo Republika Makedonija i primenata na megunarodnite standardi za revizija na megunarodnata organizacija na vrhovnite revizorski institucii“, magistarski rad, Univerzitet „Sveti Kliment Ohridski“-Bitola, Ekonomski fakultet-Prilep.
8. Mamić Sačer, I., Vuković, D., Pavić, I. (2015) „Komparativna analiza vrhovnih revizorskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini“, *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru*, posebno izdanje, 204-224.
9. Martić, S., (2007) *Kontrola i revizija*, Beograd: Ekonomski fakultet.
10. Pollitt, C., Summa, H. C. (1997) „Reflexive watchdogs? How supreme audit institutions account for themselves“, *Public administration*, No. 75, 329-330.
11. Rabrenović, A. (2009) *Financial Accountability as a condition for EU Membersip*, Beograd: Institut za uporedno pravo.
12. Rabrenović, A., Čorić Erić, V. (2012) „Uloga narodne skupštine u primeni preporuka interne revizije“, u: *Usklađivanje prava Republike Srbije sa pravnim tekovinama Evropske unije, prioriteti, problemi, perspektive*, A. Rabrenović, J. Čeranić (ur.), Beograd: Institut za uporedno pravo, 282-299.
13. Šput, J. (2014) „Državna revizorska institucija i prevencija kriminaliteta belog okovratnika u javnom sektoru“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Nišu*, broj 67, 331-346.
14. Tekijaški, A. (2012) Ustanovljenje funkcije eksterne revizije u javnom sektoru, u:

*Usklađivanje prava Republike Srbije sa pravnim tekovinama Evropske unije, prioriteti, problemi, perspektive*, A. Rabrenović, J. Čeranić (ur.), Beograd: Institut za uporedno pravo, 262-281.

15. Yordanov, K. (2015) „The new circumstances in the management of the Bulgarian National Audit Office and the control of the audit quality“, *KSI Transactions on KNOWLEDGE SOCIETY*, 8(1).

### Pravni izvori

1. Ustav Republike Bugarske, [https://www.constituteproject.org/constitution/Bulgaria\\_2015?lang=en](https://www.constituteproject.org/constitution/Bulgaria_2015?lang=en), 04.09.2019.
2. Ustav Republike Hrvatske, („Narodne novine Republike Hrvatske“, broj 56/90, 135/97, 08/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 05/14).
3. Ustav Republike Srbije („Službeni glasnik RS“, broj 98/2006).
4. Zakon o državnoj reviziji, („Služben vesnik na Republika Makedonija“, broj 66/10, 145/10, 12/14, 43/14).
5. Zakon o Državnoj revizijskoj instituciji, („Službeni glasnik RS,“ broj 101/2005, 54/2007, 36/2010 i 44/2018 - dr. Zakon.).
6. Zakon o Državnom uredu za reviziju, („Narodne novine Republike Hrvatske“, broj 25/19).
7. Zakona o Nacionalnoj revizorskoj kancelariji, („Službeni glasnik“, broj 12/13.02.2015, 98/9.12.2016, 96/01.12.2017, 99/12.12.2017, 103/28.12.2017).

### Internet izvori

1. Akt LXVI od 2011. o Državnoj kancelariji za reviziju, [https://asz.hu/storage/files/files/Angol\\_portal/Introductions/act\\_on\\_sao\\_july\\_2013.pdf](https://asz.hu/storage/files/files/Angol_portal/Introductions/act_on_sao_july_2013.pdf), 04.09.2019.
2. Department for International Development, Characteristics of different external audit systems, <http://gsdrc.org/docs/open/pf31.pdf>, 03.09.2019.
3. Eurosa, Survey on the independence of supreme audit institutions, novembar 2013, 6, [https://www.eurosa.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosa/.content/documents/training/training-events/InSem2014/3.-Survey-on-the-Independence-of-SAIs\\_final.pdf](https://www.eurosa.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosa/.content/documents/training/training-events/InSem2014/3.-Survey-on-the-Independence-of-SAIs_final.pdf), 04.09.2019.
4. Giday Z., (2012), State Audit Office of Hungary, External auditor of internal audit and control, jun [https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/1-state\\_audit\\_office\\_zoltan\\_giday\\_2012.eng.pdf](https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/1-state_audit_office_zoltan_giday_2012.eng.pdf), 21.08.2019, 3.
5. National Audit Office, *State audit in the European Union*, NAO Information Centre, (2005), 125, [https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2005/12/State\\_Audit\\_Book.pdf](https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2005/12/State_Audit_Book.pdf), 03.09.2019.
6. Sajt Bugarske državne revizorske kancelarije, <https://www.bulnao.government.bg/en/articles/history-1047>, 21.08.2019.
7. Sajt Kontrolnog suda Republike Slovenije, <http://www.rs-rs.si/en/about-the-court-of-audit/about-the-court-of-audit/about-us/>, 04.09.2019.

8. Ustav Mađarske, [https://www.constituteproject.org/constitution/Hungary\\_2016?lang=en](https://www.constituteproject.org/constitution/Hungary_2016?lang=en), 05.09.2019.
9. Ustav Republike Slovenije, [https://www.constituteproject.org/constitution/Slovenia\\_2016?lang=en](https://www.constituteproject.org/constitution/Slovenia_2016?lang=en), 04.09.2019.
10. Zakon o Kontrolnom sudu, <http://www.rs-rs.si/en/about-the-court-of-audit/legal-basis/court-of-audit-act/>, 04.09.2019.

## **CONSTITUTIONAL POSITION AND THE MAIN COMPETENCES OF THE STATE AUDIT INSTITUTIONS ON EXAMPLES OF BULGARIA, CROATIA, HUNGARY, SLOVENIA, NORTH MACEDONIA AND SERBIA**

*In this paper will be presented the constitutional position of the state audit institutions, their most important competences and very briefly their history. The author has selected six countries in Europe, which are all ex-communist countries. This choice is quite logic, because our country, Serbia, was part of the same system. Bulgaria and Hungary Serbia's neighbours, are EU member states. Croatia and Slovenia are also EU members, but at the same time, they have been selected as members of the former Yugoslav federation. The Republic of North Macedonia strives to EU membership as well as Serbia does. The aim of this paper is to bring some general overview regarding this issue in selected countries, after the examination of their legal solutions, and to provide some general and common conclusions in accordance with these solutions.*

**KEY WORDS:** *state audit institutions, constitutional position, most important competences, history, Bulgaria, Croatia, Hungary, North Macedonia, Slovenia, Serbia.*