

KONTROLA JAVNE POTROŠNJE I PREVENCIJA KORUPCIJE



**INSTITUT ZA UPOREDNO PRAVO
MONOGRAFIJA 202**

Dr Jelena Kostić

**KONTROLA JAVNE POTROŠNJE
I PREVENCIJA KORUPCIJE**

Beograd, 2024

Dr Jelena Kostić
KONTROLA JAVNE POTROŠNJE I PREVENCIJA KORUPCIJE

Monografija 202

Izdavač

Institut za uporedno pravo, Terazije 41, Beograd

Za izdavača

Prof. dr Jelena Čeranić Perišić, direktor

Recenzenti

Prof. dr Nataša Mrvić Petrović

naučna savetnica Instituta za uporedno pravo u Beogradu

Prof. dr Miomira Kostić

redovna profesorka Pravnog fakulteta Univerziteta u Nišu

Dr Marina Matić Bošković

viša naučna saradnica Instituta za kriminološka

i sociološka istraživanja u Beogradu

Tiraž

100 primeraka

Tehnička priprema

Branimir Trošić

Štampa

Birograf Comp d.o.o., Beograd

ISBN 978-86-82582-29-8

DOI: https://doi.org/10.56461/M202_24JK

Monografija je nastala u okviru naučnoistraživačkog rada Instituta za uporedno pravo koji finansira Ministarstvo nauke, tehnološkog razvoja i inovacija Republike Srbije prema Ugovoru o realizaciji i finansiranju naučnoistraživačkog rada NIO u 2024. godini (evidencioni broj: 451-03-66/2024-03/200049 od 5. 2. 2024).

© Institut za uporedno pravo, 2024. Sva prava zadržana. Nijedan deo ove knjige ne može biti reprodukovano, presnimavano ili prenošeno bilo kojim sredstvom – elektronskim, mehaničkim, kopiranjem, snimanjem, ili na bilo koji drugi način bez prethodne saglasnosti autora i izdavača.

SADRŽAJ

UVOD	1
------------	---

Poglavlje I JAVNA POTROŠNJA

1. POJAM JAVNE POTROŠNJE	9
2. POJAM I VRSTE KONTROLE JAVNE POTROŠNJE	12
3. MEĐUNARODNI STANDARDI DOBROG UPRAVLJANJA JAVNIM SREDSTVIMA	15
4. ZNAČAJ REVIZIJE JAVNE POTROŠNJE U KRIZNIM PERIODIMA	18

Poglavlje II POJAM KORUPCIJE, UZROCI I ODGOVORNOST ZAPOSLENIH

1. POJAM KORUPCIJE	25
1.1. Konvencija Ujedinjenih nacija protiv korupcije	25
1.2. Građanskopravna konvencija o korupciji	27
1.3. Pojam korupcije u nacionalnom zakonodavstvu	27
1.4. Ostale definicije korupcije	29
2. UZROCI KORUPCIJE	30
3. ODGOVORNOST ZAPOSLENIH I ZNAČAJ INTERNE KONTROLE	39
4. RELEVANTNI MEĐUNARODNI STANDARDI U OBLASTI PREVENCIJE KORUPCIJE	42

Poglavlje III ULOGA VRHOVNE REVIZORSKE INSTITUCIJE U SUZBIJANJU KORUPCIJE I OSNOVNI MEĐUNARODNI STANDARDI

1. ULOGA VRHOVNE REVIZORSKE INSTITUCIJE U SUZBIJANJU KORUPCIJE U ODABRANIM ZEMLJAMA	49
2. OSNOVNI MEĐUNARODNI STANDARDI NEZAVISNOSTI VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA	53
2.1. Limska deklaracija	54
2.2. Meksička deklaracija	58

3.	REVIZORSKI STANDARDI I SUZBIJANJE KORUPCIJE.	60
3.1.	Etički standardi vrhovnih revizorskih institucija	61
3.2.	Međunarodni standardi revizije učinka	63
3.3.	Međunarodni standardi revizije usklađenosti poslovanja	64
3.4.	Međunarodni standardi revizije finansijskih izveštaja	66
4.	SAVREMENE TENDENCIJE U POGLEDU UNAPREĐENJA ULOGE VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA U SUZBIJANJU KORUPCIJE	69

Poglavlje IV

ORGANIZACIJA VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA, MEHANIZAM ZAŠTITE NEZAVISNOSTI I PRIMERI DOBRE PRAKSE

1.	ORGANIZACIJA I ODLIKE VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA	77
2.	MEHANIZAM ZAŠTITE NEZAVISNOSTI VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA	80
2.1.	Incijativa za zaštitu nezavisnosti vrhovne revizorske institucije Crne Gore	82
3.	PRIMERI DOBRE PRAKSE.	84

Poglavlje V

PREVARE U POSLOVANJU, NEKE KARAKTERISTIKE I ODGOVORNOST REVIZORA U NJIHOVOM OTKRIVANJU

1.	NEKE KARAKTERISTIKE PREVARA U POSLOVANJU.	91
2.	ODGOVORNOSTI REVIZORA U POGLEDU OTKRIVANJA KRIVIČNIH DELA PREMA MEĐUNARODNIM STANDARDIMA	93

Poglavlje VI

INTERNA FINANSIJSKA KONTROLA I BUDŽETSKA INSPEKCIJA

1.	INTERNA KONTROLA JAVNE POTROŠNJE I NJENA ULOGA U PREVENCIJI NEZAKONITOSTI	106
1.1.	Uloga finansijskog upravljanja i kontrole u prevenciji nepravilnosti	107
1.2.	Uloga interne revizije u prevenciji nepravilnosti	116
1.2.1.	Novi standardi interne revizije	121
2.	BUŽETSKA INSPEKCIJA.	123

Poglavlje VII
ISTORIJSKI RAZVOJ
KONTROLE JAVNE POTROŠNJE U REPUBLICI SRBIJI,
TREKUTNO STANJE I SPECIJALIZACIJA DRŽAVNIH ORGANA
U SUZBIJANJU KORUPCIJE

1. RAZVOJ KONTROLE JAVNE POTROŠNJE.	131
2. OCENA SISTEMA INTERNE FINANSIJSKE KONTROLE PREMA IZVEŠTAJIMA DRŽAVNE REVIZORSKE INSTITUCIJE. .	136
3. SPECIJALIZACIJA DRŽAVNIH ORGANA U SUZBIJANJU KORUPCIJE	142
ZAKLJUČAK.....	145
REGISTAR POJMOVA	149
LITERATURA.....	151
Međunarodni i nacionalni propisi i dokumenti	159
Ostali izvori	160

UVOD

Prevenција korupcije od značaja je za funkcionisanje demokratskog društva. U centru prioriteta svake uređene društvene zajednice jeste pre svega zaštita osnovnih ljudskih prava, a koja mogu da budu posebno ugrožena usled preduzimanja koruptivnih aktivnosti. Nepreduzimanje ili neblagovremeno preduzimanje mera kojima se može preventivno delovati na korupciju (posebno u javnom sektoru) doprinosi nepoverenju građana u rad državnih institucija. To može da se odrazi negativno na stav građana, pa i obaveze građana prema državi, jer i oni sami mogu da pruže otpor primeni zakona (npr. plaćanju poreza). Iako je korupcija prisutna i u privatnom sektoru, u našem istraživanju smo se ograničili isključivo na javni sektor, jer smatramo da je prisustvo korupcije u njemu veoma štetno za celokupno društvo i da njeno prisustvo u javnom sektoru pokreće korupciju u privatnom sektoru (sektoru privrede).

Javni sektor se vezuje za državu. On obuhvata raspolaganje nacionalnim javnim dobrima od strane države: telekomunikacijama, elektroprivredom, železnicom, vodama, šumama itd. Ukoliko bismo javni sektor definisali kao državni interes, onda se može smatrati da se kompletna delatnost države odražava na investicije, zaposlenost i privredni rast. Imajući u vidu da je javni interes često povezan sa opštim interesom, on mora da zadovolji kako interese privrede, tako i stanovništva. Državna preduzeća koja bi trebala da omogućе zadovoljenje tih interesa su javna preduzeća. U njima država kontroliše svoje interese putem rukovodeće i upravljačke funkcije koju ostvaruje imenovanjem rukovodstva i uprave.¹ Zbog toga pod javnim sektorom osim državnih organa i institucija podrazumevamo i javna preduzeća.

Pod mehanizmima kontrole javne potrošnje u skladu sa Zakonom o budžetskom sistemu kojim se ona uređuje podrazumevamo one mehanizme koji su predviđeni i čiji je način funkcionisanja uređen navedenim zakonom i ostalim relevantnim propisima iz oblasti finansija.² Oni se mogu podeliti

¹ G. Ilić-Popov, Đ. Pavlović (2003). *Leksikon javnih finansija*, Beograd: Zavod za unapređenje i rentabilnost poslovanja, 148.

² Autori navode da su termini kontrola i revizija svojevrсни sinonimi i pored toga što bi se revizija ipak mogla smatrati užim terminom u odnosu na ono što se zaista može smatrati kontrolom javne potrošnje. Tako finansijski izveštaji mogu biti predmet različitih kontrola, npr. od strane organa upravnog nadzora, tužilaštva ili predstavničkih tela kroz postupak usvajanja završnih računa. Dakle iako se koriste kao sinonimi, ipak se razlikuju kako prema

na eksterne i interne mehanizme kontrole javne potrošnje. Pod eksternim se podrazumevaju vrhovna revizorska institucija (u Republici Srbiji je to Državna revizorska institucija) i budžetska inspekcija. Interna kontrola javne potrošnje se sastoji od dve komponente: finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije.³ Od svih navedenih mehanizama najveći stepen nezavisnosti ima Državna revizorska institucija, pa se očekuje da će se njenim osnivanjem i rezultatima rada unaprediti zakonitost, efikasnost, ekonomičnost i efektivnost javne potrošnje, ali i suzbijanje korupcije. Prema našem mišljenju vrhovna revizorska institucija može na nekoliko načina da doprinese njenom suzbijanju. Pre svega njene aktivnosti su preventivnog karaktera.⁴ Naime putem davanja mišljenja i smernica za unapređenje rada korisnicima javnih sredstava moguće je uticati na prevenciju nezakonitosti i nepravilnosti u radu ukoliko se one blagovremeno prihvate od strane subjekata revizije. Stoga je od posebnog značaja nadzor nad izvršenjem tih sugestija, a u čemu bi značajnu ulogu mogla da ima funkcija interne revizije uspostavljena kod korisnika javnih sredstava. Osim toga, od značaja je i transparentnost u radu vrhovne revizorske institucije, a koja se ogleda u objavljivanju izveštaja o izvršenoj reviziji na internet stranici navedene institucije. Na taj način javnost ima mogućnost uvida u način potrošnje javnih sredstava. To bi takođe trebalo da deluje preventivno na korupciju u javnom sektoru. Međutim, ipak se čini da mnogo toga zavisi od načina na koji se planiraju postupci i vrste revizije, kao i načina reagovanja u situaciji kada se primeti neka nepravilnost u radu korisnika javnih sredstava. Imajući u vidu da je vrhovna revizorska institucija za svoj rad odgovorna isključivo parlamentu, čini se da se od nje očekuje veći doprinos prevenciji korupcije u postupcima revizije nego kada je u pitanju interna finansijska kontrola. Odgovornost izvršne vlasti parlamentu za trošenje metodama i postupcima, tako i prema vrsti organa koji ih sprovode. Navedeno prema: B. Radulović (2018). *Revizija javnog sektora, priručnik za polaganje revizorskog ispita za sticanje zvanja državni revizor*, Podgorica: Državna revizorska institucija, 10 i 11. <https://dri.co.me/doc/Priru%C4%8Dnik%20-%20Revizija%20javnog%20sektora,%20dr%20Branislav%20Radulovi%C4%87.PDF>. Imajući u vidu da je u cilju prevencije nezakonitosti u javnoj potrošnji, ali i korupcije od značaja i vršenje kontrole od strane budžetske inspekcije, u ovoj monografiji ukazujemo na značaj i ulogu “mehanizmima kontrole javne potrošnje”, kao zajedničkim imeniteljem za budžetsku inspekciju, Državnu revizorsku instituciju, finansijsko upravljanje i kontrolu i internu reviziju.

³ Član 80-82 i 92 Zakona o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - ispr., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - dr. zakon, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020, 118/2021, 138/2022, 118/2021 - dr. zakon i 92/2023.

⁴ M. Matić, (2013). “Vrhovne revizorske institucije i borba protiv korupcije” u: (J. Ćirić, ur.), *Borba protiv korupcije*, Beograd: Institut za uporedno pravo, 125–154.

budžetskih sredstava ključni je elemenat savremenih demokratskih sistema. Izvršna vlast ima obavezu da polaže račune za upravljanje finansijskim sredstvima poreskih obveznika, kako parlamentu, tako i široj javnosti. Parlament, kao glavno telo reprezentativne demokratije, ima dužnost i obavezu da u ime građana odobrava, kako nametanje prihoda, tako i da vrši kontrolu budžetske potrošnje. Cilj takvog delovanja jeste zakonita i svrsishodna upotreba javnih sredstava.⁵ Eksterna revizija ima preventivnu funkciju u pogledu davanja preporuka, mišljenja i uputstava u određenom vremenskom periodu i može da obeshrabri nemarno ponašanje. Odgovornost za korišćenje javnih sredstava oduvek je budila interesovanje.

Treba spomenuti da je od značaja za prevenciju korupcije u javnom sektoru i rad Kancelarije za reviziju sredstava iz fondova iz Evropske unije.⁶ Prema Zakonu o budžetskom sistemu, pod javnim prihodom smatra se i prihod od finansijske pomoći Evropske unije.⁷ Navedeni prihod se koristi za finansiranje nadležnosti Republike Srbije, kao i za finansiranje nadležnosti autonomne pokrajine i jedinica lokalne samouprave.⁸ Zbog toga se i potrošnja tih sredstava smatra javnom potrošnjom.

Prema Izveštaju o napretku Republike Srbije u procesu pristupanja Evropskoj uniji za 2023. godine, neophodno je da postoji jaka politička volja za delotvorno suzbijanje korupcije, kao i adekvatan odgovor krivičnog pravosuđa. Stoga bi u narednom periodu trebalo da se unaprede rezultati u vezi sa sprovedenim istragama, krivičnim gonjenjem i pravosnažnim presudama u predmetima korupcije kao i oduzimanja imovine stečene izvršenjem krivičnih dela.

⁵ A. Rabrenović, V. Čorić Erić (2012). „Uloga Narodne skupštine u primeni preporuka eksterne revizije“ u: (A. Rabrenović, J. Čeranić, ur.), *Usklađivanje prava Republike Srbije sa pravnim tekovinama EU, prioriteti, problemi, perspektive*, Beograd: Institut za uporedno pravo, 282.

⁶ Članom 1 Uredbe o određivanju tela za reviziju sistema upravljanja programima pretpristupne pomoći Evropske unije u okviru Instrumenta za pretpristupnu pomoć IPA (II), *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 63/2024 uspostavljena je Kancelarija za reviziju sistema upravljanja sredstvima Evropske unije. Njena nadležnost se sastoji u sprovođenju revizije u državnim organima i službama Vlade u kojima su obrazovane upravljačke i operativne strukture (u smislu upravljanja sredstvima budžeta Evropske unije). Osim toga, ona sprovodi i reviziju krajnjih korisnika, krajnjih primalaca korisnika u smislu programa prekogranične i transnacionalne saradnje. Kancelarija je nadležna za reviziju sistema upravljanja i kontrole i reviziju transakcija i godišnjih računa. Ona izveštaj o reviziji zajedno sa mišljenjem dostavlja Vladi, Evropskoj komisiji, Nacionalnom IPA koordinatoru i Službeniku za odobravanje. Navedeno prema J. Kostić (2018). *Krivičnopravna zaštita finansijskih interesa Evropske unije*, Beograd: Institut za uporedno pravo, 117 i 118.

⁷ Član 14, stav 1, tačka 6).

⁸ Član 23, stav 1, tačka 4a), član 24, stav 1, tačka 5a) i član 25, stav 1, tačka 5a).

Osim toga jedna od preporuka datih u izveštajnom periodu bila je i usvajanje nove strategije za borbu protiv korupcije, a koju mora da prati realan i pouzdan akcioni plan koji daje osnov za uspostavljanje delotvornog mehanizma za suzbijanje korupcije.⁹

Kada je u pitanju upravljanje javnim finansijama, prema mišljenju Evropske komisije, Srbija nije ostvarila napredak u povećanju transparentnosti budžeta, pa bi u cilju njegovog unapređenja trebalo objaviti mapu puta za transparentnost. Osim toga, tome bi doprinelo i objavljivanje profila izvršenja budžeta na početku godine, a što bi moglo da doprinese adekvatnoj analizi odstupanja od ciljeva. U predlog izvršenja budžeta bi trebale da budu uključene i informacije o fiskalnoj politici i fiskalnom riziku.¹⁰ Tome bi mogla da doprinese i efikasna interna finansijska kontrola u javnom sektoru. Međutim, Državna revizorska institucija je u toku 2022. godine ustanovila da u ukupno 90 subjekata revizije koji su bili u obavezi da uspostave internu reviziju, 48 (53,33%) to nije učinilo, a što je slično kao i tokom prethodne godine, iako je pravni okvir uglavnom uspostavljen.¹¹ Prema izveštaju Evropske komisije o napretku Republike Srbije u procesu pristupanja Evropskoj uniji za 2023. godinu Državna revizorska institucija je utvrdila nepravilnosti uglavnom u predmetima javnih nabavki, a koji obuhvataju 18,88% vrednosti ugovora o javnim nabavkama koje su uočene u 2022. godini, pa takvi nalazi izazivaju zabrinutost. Stoga je postupak javnih nabavki neophodno kontinuirano pratiti.¹² Takvim nalazima upravo je doprineo nedostatak interne kontrole u praksi, iako je i zakonodavni okvir u oblasti javnih nabavki unapređen.¹³ Jedna od preporuka Evropske komisije odnosila se na preduzimanje dodatnih napora da upravljačka odgovornost postane deo administrativne kulture, uz njeno inkorporisanje u administrativnu kontrolu javne uprave.¹⁴ Upravo je zbog toga jedna od važnih preporuka

⁹ Evropska komisija (2023). *Izveštaj o napretku Republike Srbije u procesu pristupanja Evropskoj uniji za 2023*, 35, https://www.mei.gov.rs/upload/documents/eu_dokumenta/godisnji_izvestaji_ek_o_napretku/izvestaj_ek_23.pdf, 24.12.2024.; J. Johnson (2016). *Anti-Corruption Strategies in Fragile States- Theory and practice in Aid Agencies*, Edward Elgar Publishing. Nacionalna strategija za borbu protiv korupcije za period od 2024-2028. godine je usvojena 2024. godine, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 63/2024.

¹⁰ Evropska komisija (2023). *Op. cit.* 20.

¹¹ *Ibid.* 39 i 40.

¹² *Ibid.* 95.

¹³ *Ibid.* 19.

¹⁴ *Ibid.* 98. Članom 2, stav 1, tačka 51a) Zakona o budžetskom sistemu definisan je pojam upravljačke odgovornosti kao obaveza rukovodilaca svih nivoa kod korisnika javnih sredstava da sve poslove obavljaju zakonito poštujući principe ekonomičnosti, efektivnosti, efikasnosti

dodatno unapređenje sprovođenja standarda interne kontrole uključujući upravljanje rizicima kako na centralnom, tako i na lokalnom nivou vlasti.¹⁵ Stoga je potrebno uložiti dodatne napore radi prihvatanja sistema interne finansijske kontrole kao značajnog faktora za unapređenje odgovornosti zaposlenih u javnom sektoru i prevenciju korupcije zajedno sa mehanizmima eksterne kontrole javne potrošnje – Državnom revizorskom institucijom i budžetskom inspekcijom.

U ovom istraživanju, polazi se od pretpostavke da mehanizmi kontrole javne potrošnje mogu značajno da doprinesu otkrivanju koruptivnih krivičnih dela, pa to može odvratajuće da deluje na potencijalne izvršioce. Međutim, to zavisi pre svega od brojnih faktora, kao što su npr. učestalost i efikasnost otkrivanja takvih dela od strane lica koja se bave kontrolom javne potrošnje, kao i mogućnost prepoznavanja indikatora koji ukazuju na postojanje određenih nezakonitih ponašanja. Osim toga, njihov doprinos zavisi i od efikasnosti saradnje sa drugim institucijama kao što su javna tužilaštva i policija.

Prilikom istraživanja korišćen je pre svega dogmatsko-pravni metod kako bi se moglo zaključiti da li su u nacionalnom zakonodavstvu jasno naglašene nadležnosti i ovlašćenja lica koja kontrolišu javnu potrošnju u postupcima otkrivanja i prijavljivanja nepravilnosti i nezakonitih aktivnosti, pa samim tim i krivičnih dela korupcije. Osim navedenog metoda u radu je korišćena i analiza sadržaja međunarodnih standarda, uporedne prakse i izveštaja različitih organizacija kako bi se ukazalo na potrebu unapređenja međuinstitucionalne saradnje i to ne samo u cilju otkrivanja postojanja korupcije i prikupljanja relevantnih dokaza, već i boljeg razumevanja uloge i metodoloških ograničenja različitih institucija koje treba zajednički da deluju u cilju suzbijanja korupcije.

i javnosti, kao i da za svoje odluke, postupke i rezultate odgovaraju onome ko ih je imenovao ili im preneo odgovornost.

¹⁵ *Ibidem.*

Poglavlje I

JAVNA POTROŠNJA

1. POJAM JAVNE POTROŠNJE

Odgovorno upravljanje javnim finansijama kao značajan princip budžetskog sistema podrazumeva i fiskalnu održivost a pod kojom se smatra mogućnost sprovođenja date fiskalne politike u dužem vremenskom periodu, bez značajnijih promena u poreskoj politici ili rashodima i izdacima.¹⁶

Prema Zakonu o budžetskom sistemu pod javnim rashodima se smatraju:¹⁷

- 1) rashodi za zaposlene;
- 2) rashodi za robe i usluge;
- 3) amortizacija i upotreba sredstava za rad;
- 4) otplate kamata i pratećih troškova zaduživanja;
- 5) subvencije, dotacije i transferi;
- 6) obavezno socijalno osiguranje i socijalna zaštita i ostali rashodi (porezi, obavezne takse, novčane takse, penali itd.).

Imajući u vidu odredbe Zakona o budžetskom sistemu, pod javnom potrošnjom se smatra potrošnja državnih i lokalnih organa i institucija, kao i državne investicije i investicije jedinica teritorijalne autonomije i lokalne samouprave. Dakle, to je novac koji se troši za finansiranje potreba odbrane, obrazovanje, zdravstvo, infrastrukturu i druge opšte potrebe. Za zakonito upravljanje javnim finansijama i finansiranje rashoda i izdataka odgovorni su rukovodioci u javnom sektoru.¹⁸ Kao što se može zaključiti, javna potrošnja se definiše uglavnom putem definicije javnih rashoda. Pod njom autori smatraju trošenje materijalnih sredstava koje se vezuje za državu i njene funkcije. Javna potrošnja se može shvatiti i kao sinonim za javne rashode, a pod kojima se uglavnom

¹⁶ Član 27b, stav 2, tačka 4) i član 2, stav 1, tačka 51a) Zakona o budžetskom sistemu.

¹⁷ Član 61 Zakona o budžetskom sistemu.

¹⁸ Prema članu 2 stav 1 tačka 13 Zakona o budžetskom sistemu, javni sektor podrazumeva sve subjekte koji su odgovorni za pružanje, pretežno netržišnih usluga I preraspodelu dohotka i bogatstva na svim nivoima država, obuhvata budžet Republike Srbije, budžete lokalnih vlasti, vanbudžetske fondove, uključujući i fondove socijalnog osiguranja na scim nivoima vlasti, kao i netržišne i neprofitne institucije koje su kontrolisane i finansirane od strane države na svim nivoima vlasti, kao i nefinansijska preduzeća pod kontrolom države (javna preduzeća) koja se primarno bave komercijalnim aktivnostima.

smatra „sistem zadovoljavanja državnih potreba izražen u novcu“. ¹⁹ Potrebe za javnim rashodima mogu se svrstati u tri grupe: ²⁰

- 1) opšte potrebe (državni organi i organizacije);
- 2) zajedničke potrebe (socijalno osiguranje) i
- 3) podsticaj razvoja (državne intervencije u privredi i spoljno ekonomski odnosi.

Nezakonito, neefikasno i neekonomično upravljanje javnim sredstvima može negativno da se odrazi na budžet i da doprinese nastanku budžetskog deficita. Tada se često pribegava različitim nepopularnim merama kao što je povećanje javnih prihoda podizanjem poreza, doprinosa i drugih javnih dažbina. U takvim situacijama može da se javi izvestan otpor od strane obveznika, a što može da rezultira pojavom poreske evazije. Javna potrošnja podrazumeva finansiranje državnih organa uprave, sudstva, odbrane, javnih službi (zdravstvo, školstvo, kultura), transferi, subvencije privredi i sl. ²¹ Usled nedostatka javnih sredstava, plate zaposlenih u javnom sektoru mogu da budu veoma niske, pa javni službenici mogu da pribegnu različitim vidovima koruptivnog delovanja. Mada treba imati u vidu da tome doprinosi i nedostatak adekvatnih mehanizama kontrole. U situacijama kada su rashodi veći od prihoda, država mora da sprovodi i odgovarajuću politiku radi finansiranja javnog duga. ²² To posebno može biti prisutno u nekim kriznim situacijama, pa je i tada potrebno (barem naknadnim izveštavanjem) obezbediti transparentnost javne potrošnje.

Jedan od zadataka mehanizama kontrole javne potrošnje jeste i kontrola raspolaganja sredstvima koja se nalaze u javnoj svojini. ²³ Lica koja odlučuju o stvarima u javnoj svojini ili ih koriste ili njima upravljaju, dužna su da postupaju kao dobar domaćin i u skladu sa zakonom. ²⁴ Kako bi se sprečilo nezakonito ras-

¹⁹ G. Ilić-Popov, Đ. Pavlović (2003). *Leksikon javnih finansija*, Op. cit. 144.

²⁰ *Ibid.* 146.

²¹ E. Vukadin (2007) *Ekonomska politika, Teorija i primena*, Beograd: Dosije, 179.

²² M. Labus (2003) *Osnovi ekonomije*, Beograd: Stubovi kulture, 83.

²³ Članom 3 Zakona o javnoj svojini, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 72/2011, 88/2013, 105/2014, 104/2016 - dr. zakon, 108/2016, 113/2017, 95/2018, 153/2020 i 94/2024 propisano je da se pod njom podrazumevaju prirodna bogatstva, dobra od opšteg interesa i dobra u opštoj upotrebi za koja je zakonom utvrđeno da su u javnoj svojini, stvari koje koriste organi i organizacije Republike Srbije, autonomne pokrajine i jedinice lokalne samouprave, ustanove, javne agencije i druge organizacije čiji je osnivač Republika Srbija, autonomna pokrajina i jedinica lokalne samouprave i druge stvari koje su u skladu sa zakonom u javnoj svojini. Pod javnom svojinom se ne smatraju stvari organizacija obaveznog socijalnog osiguranja.

²⁴ Član 6 Zakona o javnoj svojini.

polaganje tim sredstvima, potrebno je uspostaviti posebne interne procedure i pravila sa kojima bi blagovremeno trebalo upoznati zaposlene na nivou organa ili institucija javnog sektora.

Ostvarenje ekonomskih, socijalnih i kulturnih prava zavisi od sredstava svake države. Pod njima se podrazumeva pravo svakog lica na rad, slobodan izbor zaposlenja, pravične i zadovoljavajuće uslove rada, zaštitu od nezaposlenosti, pravo na pravednu i zadovoljavajuću naknadu koja njemu i njegovoj porodici obezbeđuje egzistenciju koja odgovara ljudskom dostojanstvu.²⁵

Prvi put je pravo na adekvatan životni standard koji svakom licu obezbeđuje zdravlje i blagostanje njegove ličnosti i njegove porodice, uključujući hranu, odeću, stan i lekarsku negu uspostavljen Univerzalnom deklaracijom o ljudskim pravima.²⁶ Adekvatan životni standard pominje se i u Međunarodnom paktu o ekonomskim, socijalnim i kulturnim pravima. Pod njim se podrazumeva, zadovoljenje osnovnih potreba pojedinca u odnosu na hranu, odeću i smeštaj, uz stalno poboljšanje uslova života.²⁷ Kako se društva razlikuju prema stepenu bogatstva, navedena granica je potpuno drugačija. Međutim, neki minimalni standard bi morao postojati kako bi se to pravo ostvarilo u praksi.²⁸

Pravo na adekvatan životni standard omogućava svim pojedincima društvenu integraciju.²⁹ Upravo je zbog toga neophodno obezbediti dovoljno sredstava u državnom budžetu kako bi se omogućila efikasna zaštita prava svim građanima kojima su ona neophodna.³⁰

²⁵ O. Račić (1998). „Ujedinjene nacije i ljudska prava“ u: *Ljudska prava-pet decenija od usvajanja opšte deklaracije o pravima čoveka*, Beograd: „Međunarodna politika“, „Službeni list SRJ“, Pravni fakultet, Fakultet političkih nauka, 19-20.

²⁶ Član 25, stav 1 Univerzalne deklaracije o ljudskim pravima. Videti, D. Ćorić, (2020). „How much does dignity “cost”?“ u: (Z. Pavlović, ur.), *Yearbook, Human Rights Protection, The Right to Human Dignity*, Novi Sad: Provincial Protector of Citizens Ombudsman and Institute of Criminological and Sociological Resarch in Belgrade, 3, 31-43; M. Simović, M. M. Simović, (2020). „Human Dignity and Protection from Discrimination“ u: (Z. Pavlović, ur.), *Yearbook, Human Rights Protection, The Right to Human Dignity*, Novi Sad: Provincial Protector of Citizens-Ombudsman, Institute of Criminological and Sociological Resarch in Belgrade, 3, 379-401.

²⁷ Član 11.

²⁸ M. Paunović, B. Krivokapić, I. Krstić, (2007). *Osnovni međunarodnih ljudskih prava*, Beograd: Megatrend univerzitet, 271.

²⁹ *Ibid.* 271 i 271.

³⁰ J. Kostić (2021). “Integrity of public finances and control of public spending through the prism of the right to an adequate standard of living”, *Yearbook*, broj 4, Human rights protection: right to life. Novi Sad; Belgrade: Provincial Protector of Citizens - Ombudsman; Institute of Criminological and Sociological Research, 255.

Tokom 1997. godine usvojene su smernice iz Maastrichta o kršenju ekonomskih, socijalnih i kulturnih prava. U tom dokumentu se navodi da je kršenje tih prava veoma često prouzrokovano smanjenjem ili preusmerenjem određene javne potrošnje koja je bila ili je trebalo da bude namenjena za obezbeđivanje minimuma navedenih prava. Stoga bi država trebala svojom fiskalnom politikom da utiče u što je moguće većoj meri na ublažavanje nejednakosti. Kao značajna mera navodi se povećanje transparentnosti i odgovornosti u upravljanju javnim finansijama. Ta odgovornost podrazumeva kako odgovornost za javnu potrošnju, tako i odgovornost za planiranje javnih prihoda i rashoda i sprovođenje rasprave u skupštini u postupku usvajanja budžeta.³¹ Takvi stavovi sadržani su i u Izveštaju Komiteta Ujedinjenih nacija o važnosti finansijskog integriteta za održivi razvoj od 25. februara 2021. godine.³² Od značaja za zaštitu ekonomskih i socijalnih prava, jeste i potreba zaštite integriteta i unapređenje politika i rada institucija na nacionalnom nivou, kao i uključenje institucija civilnog društva.³³ Dakle, kao što se može zaključiti unapređenju integriteta i rada institucija na nacionalnom nivou svakako značajno može da doprinese adekvatna i efikasna kontrola javne potrošnje.

2. POJAM I VRSTE KONTROLE JAVNE POTROŠNJE

Kontrola javne potrošnje podrazumeva kontrolu raspolaganja javnim sredstvima kako kod korisnika budžetskih sredstava, tako i kontrolu koja se obavlja u javnim preduzećima. Ona se obično deli na:³⁴

- 1) dokumentarnu i terensku;
- 2) prethodnu i naknadnu;
- 3) kontrolu nad naredbodavcima i računopolagačima i
- 4) upravnu, institucionalnu i političku kontrolu.

³¹ *Maastricht Guidelines on Violations of Economic, Social and Cultural Rights*, Maastricht, January 22-26, 1997, tačka 14, podtačka d, http://hrlibrary.umn.edu/instreet/Maastrichtguidelines_.html, 24.12.2024.

³² United Nations, *Financial Integrity for sustainable development, Report of the High-Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda*, February, 2021, 15, https://uploadssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/602e91032a209d0601ed4a2c_FACTI_Panel_Report.pdf, 24.12.2024.

³³ *Ibid.* 9 i 10.

³⁴ M. Anđelković (2010). *Budžetsko pravo*, Niš: Centar za publikacije Pravnog fakulteta u Nišu, 286.

Pod dokumentarnom kontrolom, podrazumeva se kontrola ugovora, računa i drugih finansijskih dokumenata, dok se terenska sprovodi na licu mesta, tj. kod organa kome su poverena budžetska sredstva ili državna imovina.³⁵

Autori tradicionalno prema vremenu obavljanja, smatraju da budžetska kontrola može da bude prethodna i naknadna. Prethodna prethodi javnoj potrošnji, dok se naknadna vrši nakon potrošnje javnih sredstava. Međutim, tada je moguće da je već nastupila šteta za javna sredstva i budžet zbog nezakonite potrošnje, pa zbog toga može da se zahteva preduzimanje određenih mera kao što je naknada štete ili pokretanje postupaka u kojima bi se izvršiocima nezakonitih radnji izrekla disciplinska, prekršajna ili krivična sankcija. Naknadna kontrola se vrši razmatranjem završnog računa od strane predstavničkog tela.³⁶ Osim toga, kontrola javne potrošnje podrazumeva i kontrolu nad radom naredbodavca i kontrolu nad radom računopolagača, kao i kontrolu svrsishodnosti potrošnje.³⁷

Pored navedenih vrsta kontrola, u praksi se primenjuju i upravna, institucionalna (računsko-sudska) i parlamentarna budžetska kontrola. Upravna kontrola podrazumeva kontrolu od strane viših organa uprave i može da bude prethodna i naknadna. Odnosi se na praćenje nad rukovanjem budžetskih sredstava. Institucionalna jeste kontrola koju vrše institucije koje su van uprave i nezavisno od njenih organa. Ona je odvojena od izvršne vlasti. S obzirom na to da je ona autonomna, eksterna i nezavisna njom se omogućava objektivna i nepristrasna provera pravilnog i zakonitog upravljanja budžetskim sredstvima. To je kontrola koju obavljaju vrhovne revizorske institucije.³⁸ Veoma značajan vid kontrole javne potrošnje jeste naknadna kontrola koja se vrši od strane navedenih institucija pregledom završnog računa budžeta, a o čemu se izveštava parlament zajedno sa zapažanjima i primedbama. Taj izveštaj se koristi prilikom rasprave o završnom računu budžeta.³⁹ Takva praksa postoji i u Republici Srbiji, a ovakav vid kontrola obavlja Državna revizorska institucija. Delatnost navedene institucije je od značaja i za kontrolu potrošnje sredstava iz fondova Evropske unije, jer subjekti revizije mogu biti i korisnici tih sredstava. Imajući u vidu da su sredstva navedenih fondova sastavni deo finansijskih planova korisnika budžetskih sredstava i ona su predmet revizije u skladu sa programom Državne revizorske institucije.⁴⁰

³⁵ *Ibidem.*

³⁶ M. Anđelković, *Budžetsko pravo, Op. cit.* 287.

³⁷ *Ibidem.*

³⁸ *Ibid.* 288.

³⁹ *Ibidem.*

⁴⁰ Član 10, stav 1, tačka 11) Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 101/2005, 54/2007, 36/2010 i 44/2018 – dr. Zakon.

Kada je u pitanju upravna kontrola nju u Republici Srbiji vrši Ministarstvo finansija preko budžetskih inspektora.⁴¹ Ona obavlja inspeksijski nadzor nad zakonitim korišćenjem javnih sredstava, naplate i sticanja prihoda i primanja korisnika budžetskih sredstava i primene zakona i drugih propisa koji imaju uticaj na javna sredstva i sredstva iz drugih izvora kao što su prihodi, primanja, rashodi, izdaci, imovina ili obaveze od strane korisnika javnih sredstava u smislu zakona kojim se uređuje budžetski sistem.⁴² Pojedini autori naglašavaju značaj obaveze inspektora i tela koji vrše nadzor nad poslovanjem određenog organa ili institucije da podnesu krivičnu prijavu, ukoliko smatraju da postoji osnovana sumnja u vezi sa postojanjem određenog krivičnog dela. Imajući u vidu njihovu stručnost u radu, oni imaju mogućnost potpunijeg i sveobuhvatnijeg uvida u problematiku kojom se bave od drugih subjekata (policije).⁴³

Interna kontrola se uspostavlja na nivou korisnika javnih sredstava i pod njom se podrazumeva finansijsko upravljanje i kontrola i interna revizija.⁴⁴

Preambula Krivičnopravne konvencije o korupciji naglašava potrebu usvajanja adekvatnih zakonodavnih i preventivnih mera u cilju njenog suzbijanja. U okviru nje naglašava se i da “korupcija predstavlja pretnju vladavini prava, demokratiji i ljudskim pravima, podriva dobru vladavinu, pravičnost i socijalnu pravdu, uništava konkurenciju, ometa ekonomski razvoj i ugrožava stabilnost demokratskih institucija i moralne osnove društva”. Upravo posledice korupcije uslovljavaju preventivno i efikasno delovanje u cilju njenog suzbijanja.⁴⁵

Prema analizi organizacije Transparency Serbia, budžet i javna svojina nisu u dovoljnoj meri zaštićeni. Naglašeno je da su često dokumentovani slučajevi štetnih, a neretko i nezakonitih odluka u vezi sa raspolaganjem javnim sredstvima neispitani. Stoga se možda postavlja pitanje, da li je dovoljno samo ukazati na postojanje nepravilnosti ili je neophodno obavestiti nadležne institucije i sprovesti neophodne mere u cilju sankcionisanja lica koja su prekršila

⁴¹ Član 7 Zakona o budžetskoj inspekciji, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 118/2021. Zakon je počeo da se primenjuje 1. januara 2023. godine.

⁴² Član 4 Zakona.

⁴³ B. Banović (2017). „Kompetentnost subjekata otkrivanja i gonjenja u funkciji efikasnosti suzbijanja privrednih krivičnih dela“ u: (I. Stevanović, V. Čolović, ur.) *Privredna krivična dela*, Beograd: Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, Institut za uporedno pravo, 173.

⁴⁴ Anđelković, M. *Op. cit.* 289.

⁴⁵ Stav 4 i 5 Krivičnopravne konvencije o korupciji. Konvencija je ratifikovana u Republici Srbiji Zakonom o ratifikaciji Krivičnopravne konvencije o korupciji, “*Službeni list SRJ – Međunarodni ugovori*”, broj 2/2002 i “*Službeni list SCG – Međunarodni ugovori*”, broj 18/2005.

zakon uz izricanje obaveznog vraćanja nezakonito i nenamenski potrošenih sredstava u budžet.⁴⁶

Zbog toga je od posebnog značaja uspostavljanje jakih demokratskih institucija radi unapređenja efikasnosti, transparentnosti i odgovornosti javne uprave, javnih finansija i vladavine prava, a u cilju iskorenjivanja korupcije i unapređenja društvenih i ekonomskih institucija.⁴⁷ Stoga, autori osnovano ističu da je u cilju efikasne borbe protiv korupcije potrebno uključiti veliki broj različitih institucija kao što su policija, javno tužilaštvo, Poreska uprava, Privredni registar, Državna revizorska institucija, Uprava za javne nabavke, a čiji je rad neophodno koordinisati u cilju razmene informacija i podataka.⁴⁸ Svakako ne treba zaboraviti i efikasan sistem internih kontrola koji u značajnoj meri može da doprinese unapređenju primene međunarodnih standarda dobrog upravljanja javnim sredstvima.

3. MEĐUNARODNI STANDARDI DOBROG UPRAVLJANJA JAVNIM SREDSTVIMA

Tokom 2016. godine Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI) donela je standarde dobrog upravljanja javnim sredstvima.⁴⁹ U skladu sa tim standardima, institucije javnog sektora i pojedinci zaposleni u

⁴⁶ Transparentnost Srbija (2024). *Rezultati CPI 2023 i Srbija*, 2, https://www.transparentnost.org.rs/images/dokumenti_uz_vesti/Analiza_CPI_2023.pdf, 24.12.2024.

⁴⁷ M. Matić, Bošković (2019). „Efekti borbe protiv korupcije – nužnost analitičkog pristupa“, *Reperesivne mere u borbi protiv korupcije, Primena u praksi i predlog za unapređenje*, Beograd: Udruženje javnih tužilaca i zamenika javnih tužilaca Srbije, 5.

⁴⁸ *Ibid.* 6.

⁴⁹ Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija je uspostavljena u cilju saradnje vrhovnih revizorskih institucija različitih zemalja. Navedena institucija je nezavisna, nevladina organizacija sa posebnim konsultativnim statusom pri Ekonomsko-Socijalnom savetu Ujedinjenih Nacija. Ona je osnovana 1953. godine na inicijativu Emilija Fernandez Kamusa, predsednika vrhovne revizorske institucije sa Kube. Prvi kongres Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija je održan na Kubi. Na njemu su učestvovalle trideset četiri zemlje. Danas su devedeset četiri zemlje punopravne, a pet zemalja pridružene članice Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija. Navedena organizacija, više od pedeset godina uspostavlja institucionalizovani pravni okvir neophodan za unapređenje funkcije eksterne revizije i omogućava povezivanje vrhovnih revizorskih institucija na međunarodnom nivou. Razlozi za takvo povezivanje su: razmena znanja, unapređenje revizije javnih sredstava i razmena iskustava u cilju uspostavljanja i unapređenja funkcionisanja vrhovnih revizorskih institucija na nacionalnom nivou. Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija

njima se smatraju odgovornim za svoje odluke i radnje koje uključuju upravljanje javnim fondovima u skladu sa relevantnim zakonima i postavljenim ciljevima. Kada je u pitanju upravljanje javnom imovinom, odgovorno upravljanje bi trebalo da predstavlja obavezu lica (uključujući i javna preduzeća, kao i druge subjekte javnog sektora u skladu sa relevantnim zakonodavstvom) za sprovođenje fiskalnih, upravljačkih i programskih odgovornosti koje su im dodeljene uz obavezu da izveštavaju one koji su im dodelili ta sredstava.⁵⁰

Prema Vodiču za borbu protiv korupcije iz 2009. godine koji je izradila organizacija Transparency International postoje tri oblika odgovornosti: dijagonalna, horizontalna i vertikalna odgovornost. Dijagonalna podrazumeva situacije kada građani koriste vladine institucije da bi imali bolji nadzor nad aktivnostima države i u tom procesu se angažuju u kreiranju politike, budžetiranju, praćenju rashoda i drugim aktivnostima. Horizontalna odgovornost podrazumeva izloženost javnih službenika nadzoru ili proverama od strane drugih institucija (vrhovnih revizorskih institucija, sudova, Ombudsmana i sl.), a što može da doprinese i kažnjavanju službenika za postupanje suprotno zakonu. Vertikalna odgovornost je odgovornost državnih ili javnih funkcionera građanima, biračkom telu kroz izbore, slobodu štampe, aktivno građansko društvo i druge kanale.⁵¹

Postojanje interne revizije je veoma značajna komponenta dobrog upravljanja u javnom sektoru. Interna revizija je deo interne kontrole institucija javnih sektora i odgovorna je za primenu procedura interne kontrole na nivou

je izdala uputstva za najbolju revizorsku praksu, kako u javnom, tako i u privatnom sektoru. Ta uputstva su i opšta i posebna (posebna se odnose na pojedine oblasti, npr. za IT reviziju). Opšta uputstva su: ISSAI 100-2999 General Auditing Guidelines of Financial Audit, ISSAI 3000-3999 General Auditing Guidelines on Performance Audit, ISSAI 4000-4999 General Auditing Guidelines on Compliance Audit. Njihov tekst je dostupan na internet stranici: www.intosai.org/issai-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html, 24.12.2024. Ta uputstva nisu obavezujućeg karaktera, pa njihova primena zavisi od stava i potreba određene zemlje. Ona sadrže osnovne principe Limske deklaracije: preduslove za funkcionisanje vrhovnih revizorskih institucija, adekvatno funkcionisanje i profesionalne standarde revizije. Smernice detaljnije razrađuju navedene principe. One se primenjuju prilikom postupka obavljanja revizije. Osim toga, od posebnog značaja za funkcionisanje revizije jeste i Etički kodeks koji je INCOSAI doneo 2001. godine.

⁵⁰ INTOSAI, INTOSAI GOV 9160, *Enhancing Good Governance for Public Assets*, Warsaw, June, 2016, tačka 1.1., 9, https://wgfacml.asa.gov.eg/EN/meeting2013/INTOSAI_GOV_9160_en.pdf, 24.12.2024.

⁵¹ Transparency International (2009). *The Anti-Corruption Plain Language Guide*, Berlin: Transparency International, 2, https://ciaotest.cc.columbia.edu/wps/ti/0018979/f_0018979_16239.pdf, 24.12.2024.

institucije u kojoj je uspostavljena. Uloga interne revizije jeste revizija politika, prakse i procedura interne kontrole organizacija kako bi se osiguralo da te kontrole budu adekvatne radi realizacije ciljeva poslovanja institucije u javnom sektoru. Interna revizija unapređuje efikasnost sistema interne kontrole putem svojih procena i preporuka. Stoga, primarna odgovornost izrade, primene, unapređenja i dokumentovanja interne kontrole je na rukovodstvu institucije. Ta kontrola bi trebalo da obezbedi ostvarivanje integriteta, transparentosti, odgovornost i drugih principa dobrog upravljanja javnim sredstvima i imovinom.⁵²

U cilju omogućavanja implementacije dobrog upravljanja u javnom sektoru prepoznata je potreba saradnje interne revizije sa eksternom revizijom. Eksterna revizija može da se osloni nekada na rad internih revizora. Vrhovna revizorska institucija u tom smislu ima zadatak da ispita efikasnost rada interne revizije. Jedan od osnovnih zadataka interne revizije jeste pomoć organizaciji u kojoj je uspostavljena da ostvari svoje ciljeve kroz davanje doprinosa unapređenju procesa upravljanja rizikom, finansijske kontrole i upravljanja.⁵³

I interni revizori moraju da obrate pažnju na mogućnost postojanja sumnjivih transakcija koje mogu da ukazuju na postojanje korupcije, računovodstvene prevare i druge nezakonite aktivnosti. Prilikom planiranja revizije, revizori treba da procene i postojanje takvog rizika. Funkcija interne revizije uspostavljena na nivou institucije u javnom sektoru treba da doprinese prevenciji nezakonitog postupanja pružanjem uveravanja o postojanju adekvatnog i efikasnog upravljanja rizikom od prevara na nivou institucije, kao i davanjem saveta o mogućnostima unapređenja upravljanja rizikom tj. njegovim smanjenjem na najmanju moguću meru. Kako bi bili efikasni u prevenciji rizika od nezakonitog postupanja, interni revizori moraju da razumeju prirodu i karakteristike prevara na nivou institucija javnog sektora, mogućnost nastanka rizika od prevare na nivou institucije u kojoj su zaposleni, moraju da poznaju efikasne postupke za upravljanje rizikom od prevara, uloge i odgovornosti rukovodstva i zaposlenih na nivou institucije u vezi sa upravljanjem rizikom od prevara, da odaberu najadekvatniji način za davanje mišljenja rukovodstvu institucije o ukupnom riziku od prevara, kao i preporuku za upravljanje tim rizikom.⁵⁴

⁵² *Ibid.* tačka 2.8., 20.

⁵³ *Ibid.*, tačka 3.8., 30.

⁵⁴ The Institute of Internal Auditors, *Internal Auditing and Fraud: Assessing Fraud Risk Governance and Management at the Organizational Level*, 3rd Edition, Global Practice Guide, 3 https://www.theiia.org/globalassets/site/content/guidance/recommended/supplemental/practice-guides/internal-auditing-and-fraud-3rd-edition/gpg_internal_auditing_and_fraud_3rd_edition_2024_rev.pdf, 24.12.2024.

U kontekstu revizije često se koristi izraz „prevencija“ ili „suzbijanje prevara“. Pod prevarom se u skladu sa standardima podrazumeva svako namerno i nepošteno prikrivanje imovine ili važne informacije, namerno i nezakonito prisvajanje imovine, falsifikovanje ili kršenje pravila ili poverenja pojedinaca ili organizacije kako bi dostigli izvesnu nezakonitu ličnu ili poslovnu prednost ili korist. Korupcija je takođe povezana sa tim pojmom, ali je još karakteriše i upotreba moći, novca, položaja, vlasti ili kontakata radi sticanja protivpravne koristi.⁵⁵ Kako bi bili spremni da prepoznaju postojanje rizika od prevare na nivou institucije, interni revizori treba da poseduju adekvatan nivo znanja. Zbog toga je osim posedovanja određenih kompetencija prilikom zasnivanja radnog odnosa, neophodno voditi računa i o kontinuiranom stručnom usavršavanju internih revizora u javnom sektoru.

Dobro upravljanje javnim sredstvima i imovinom je važan preduslov za prevenciju korupcije. Stoga je potrebno kontinuirano promovisati institucionalne mehanizme, standarde, politike i najbolje prakse uz unapređenje ovlašćenja i kapaciteta vrhovne revizorske institucije. Podrazumeva se da i same institucije javnog sektora treba da daju značajan doprinos unapređenju integriteta, transparentnosti, odgovornosti i dobrog upravljanja javnim sredstvima. Stoga bi trebalo jasno definisati ovlašćenja zaposlenih i unaprediti funkciju interne revizije.

4. ZNAČAJ REVIZIJE JAVNE POTROŠNJE U KRIZNIM PERIODIMA

Javni dug predstavlja veliki izazov za upravljanje javnim finansijama jedne zemlje. Međutim, ukoliko se njime odgovorno upravlja, to može čak da doprinese finansijskom oporavku zemlje. Sredstva iz javnog duga mogu da se koriste za različite korisne namene, kao što je razvoj nove infrastrukture, unapređenje života ljudi i sl. Tim sredstvima finansirane su i potrebe u kriznim vremenima, kao što je npr. bila pandemija virusa COVID-19, a što je trebalo da doprinese ekonomskoj stabilizaciji i oporavku. Osim toga, ta sredstva su korišćena i za pomoć građanima i pravnim licima, kao i za nabavku medicinske robe i sl. Ipak, u vezi sa njegovim korišćenjem uvek je prisutan i koruptivni rizik. Kada se npr. novac koristi radi zadovoljenja privatnih interesa, kada se loše upravlja njime, kada se to radi na netransparentan način ili zanemarujući opšte dobro, kao i kada nadležni organi preuzmu više od onoga što mogu da otplate, to može da

⁵⁵ *Ibidem.*

se odrazi na negativan način za nacionalnu ekonomiju. Pored toga, to se negativno odražava i na socijalna davanja, jer je neophodno da se iz javnih sredstava pokrije otplata tih dugova. Njihova otplata smanjuje i mogućnost izdvajanja za obrazovanje ili zdravstvo.⁵⁶

Autori smatraju da su vrhovne revizorske institucije posebno važne u periodu krize, jer je tokom njih veća mogućnost korupcije. Tokom kriza i nekih vanrednih situacija neophodno je iznenada i brzo prilagoditi budžet i primeniti neke vanredne procedure. To podrazumeva angažovanje dodatnih sredstava za svrhu koja nije bila predviđena budžetom ili zaobilaženje postupaka javnih nabavki, a što povećava mogućnost prevare i korupcije. Zbog toga je značajna delatnost vrhovnih revizorskih institucija kako bi se omogućila transparentnost i povećala odgovornost. Prolaskom vremena, teže je otkriti nepravilnosti, pa je nadzor samim tim manje efikasan. To je bilo prisutno i tokom pandemije virusa COVID-19, a što je pokazalo značaj aktivnosti vrhovnih revizorskih institucija.⁵⁷

Dakle hitne nabavke se često sprovode kroz direktno ugovaranje koje ima manje *ex-ante* nadzora. To je motivisano neophodnošću brzog reagovanja na hitnu situaciju, ali i to zahteva naknadne preglede i javni uvid. Ukoliko uzmemo u obzir značaj naknadne kontrole javnih nabavki, posebno kada je *ex-ante* transparentnost ograničena, uloga vrhovne revizorske institucije je ključna. Imajući u vidu mogućnost korupcije i nepravilnosti u postupcima javnih nabavki sprovedenih u hitnim slučajevima, neophodno je da se revizorski postupci sprovedu blagovremeno i sveobuhvatno.⁵⁸ Kao dobar primer može se navesti izveštaj koji je pripremila vrhovna revizorska institucija Velike Britanije o reviziji sistema javnih nabavki tokom pandemije virusa COVID-19 31. jula 2020. godine. Prema

⁵⁶ National Democratic Institute for International Affairs (NDI), Transparency International (2024). *Debt Disclosed, A Civil Society Checklist for Dept Transparency and Accountability*, 3, <https://www.ndi.org/sites/default/files/Debt%20Transparency%20Checklist%20-%20English.pdf>, 24.12.2024.

⁵⁷ S. Pompe *et. al.* (2022). „The Role of Supreme Audit Institutions in Addressing Corruption, Including in Emergency Settings“, u: *Good Governance in Sub-Saharan Africa Opportunities and Lessons* (M. Newiak, A. Segura-Ubiero, and A. A.Wane, ur.), International Monetary Fund, 210. <https://doi.org/10.5089/9781513584058.071>, 24.12.2024. O značaju kontrole tokom kriznog perioda videti u: F. Teichmann, M. C. Falker (2021). „Public procurement and corruption during Covid-19; self-monitoring and whistleblowing incentives after Srebrena Malina“, *SEER Journal for Labour and Social Affairs in Eastern Europe*, Vol. 24. Issue 2, 181–206, DOI: <https://doi.org/10.5771/1435-2869-2021-2-181>, 24.12.2024.

⁵⁸ J. Kostić, M. Matić Bošković (2021). „Public Procurements during the COVID-19 pandemic time – lessons for the Republic of Serbia“, u: (S. Jelisavac Trošić, J. Gordanić ur.) *International Organizations and States' Response to Covid-19*. Beograd: Institut za međunarodnu politiku i privredu, 353.

izveštaju, nije postojala adekvatna dokumentacija u vezi sa dodelom ugovora bez prethodnog objavljivanja poziva u nekim situacijama. U većini slučajeva nedostajalo je objašnjenje o tome kako je odabran određeni dobavljač i kako su rizici od korupcije usled nedostatka transparentnosti i kontrole smanjeni, kao i dokazi o nepostojanju sukoba interesa. Osim toga, uočeno je da su ugovori dodeljivani retroaktivno nakon početka određenih radova. Pored navedenog izveštaja, tokom avgusta 2020. godine, Kabinet ministara je zatražio da Vladina agencija za internu reviziju ispita šest ugovora o nabavci opreme koja je u prethodnom periodu izazvala medijsku pažnju. Revizorskim postupkom utvrđene su nepravilnosti koje su se ogledale u nepostojanju ugovora o javnim nabavkama. Neki od ugovora su bili dodeljeni pojedinačnim dobavljačima bez prethodne analize tržišta. Iako je naglašena potreba da se postupa u skladu sa principom transparentnosti u postupcima javnih nabavki, veliki broj ugovora nije bio blagovremeno objavljen.⁵⁹ Na osnovu nalaza vrhovna revizorska institucija Ujedinjenog Kraljevstva predložila je donošenje dodatnih smernica o sprovođenju hitnih postupaka javnih nabavki u cilju unapređenja transparentnosti i obrazloženja odluka. Jedna od preporuka je bila da se za nabavke koje se sprovode direktnom pogodbom pribavi dokumentacija od strane naručioca o nepostojanju sukoba interesa i nejednakog tretmana u postupku javne nabavke.⁶⁰

Mada se vrhovne revizorske institucije ne smatraju tradicionalno centralnim institucijama u borbi protiv korupcije, njihova uloga u njenom suzbijanju sve je više prepoznata na međunarodnim forumima. Tako je na osmom zasedanju Konferencije država članica Konvencije ujedinjenih nacija protiv korupcije usvojena Rezolucija 8/13 kojom se poziva na pouzdanu saradnju vrhovne revizorske institucije i antikoruptivnih tela radi efikasnije borbe u cilju unapređenja integriteta, odgovornosti, transparentnosti i zakonitog i efikasnog upravljanja državnom administracijom i imovinom.⁶¹ Na taj način nastoji da se bolje odgovori i na krizne situacije, kao što je npr. bila pandemija COVID-19

⁵⁹ *Ibidem*; National Audit Office (2020). *Report by the Comptroller and Auditor General, Investigation into Government procurement during the COVID-19 pandemic Report by the Comptroller and Auditor General*, 29 November 2020, <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2020/11/Investigation-into-government-procurement-during-the-COVID-19-pandemic.pdf>, 24.12.2024.

⁶⁰ J. Kostić, M. Matić Bošković (2021). *Op. cit.* 354.

⁶¹ UNODC, United Nation Office on Drugs and Crime (2023). *Enhancing Collaboration between Supreme Audit Institutions and Anti-Corruption Bodies in Prevention and Fighting Corruption*, A Practical Guide, Vienna: United Nations, 3. https://www.unodc.org/documents/corruption/Publications/2023/Enhancing_collaboration_between_Supreme_Audit_Institutions_and_Anti-Corruption_Bodies_EN.pdf, 24.12.2024.

virusa kada je zbog nedostatka ili nedovoljnih mera nadzora bio povećan rizik od korupcije i drugih aktivnosti koje su se mogle negativno odraziti po javna sredstva i imovinu. U saradnji sa Međunarodnom organizacijom vrhovnih revizorskih institucija UNODC okuplja revizore iz vrhovnih revizorskih institucija i zaposlene iz Agencija za borbu protiv korupcije iz celog sveta kako bi razvili praktične materijale i unapredili tu saradnju.⁶²

⁶² *Ibidem.*

Poglavlje II

POJAM KORUPCIJE, UZROCI I ODGOVORNOST ZAPOSLENIH

1. POJAM KORUPCIJE

Sama svest o postojanju korupcije i njenim štetnim posledicama postojala je i ranije. Tako se u preambuli Deklaracije o ljudskim i građanskim pravima iz 1789. godine navodi da „nepoznavanje, zanemarivanje ili nepoštovanje ljudskih prava za pojedince uzrokuje narodne nesreće i korupcije u vladama.“⁶³ Danas ne postoji univerzalna definicija korupcije. Čini se da jedino postoji konsenzus oko toga da je u pitanju društveno štetna aktivnost koja zahteva primenu krivične sankcije. U nekim definicijama ili pokušajima definisanja korupcije, ona je više orjentisana na javni, nego na privatni sektor. Možda zbog toga što je njeno prisustvo u javnom sektoru opasnije imajući u vidu da se na taj način nanosi šteta javnim sredstvima i javnoj imovini.

1.1. Konvencija Ujedinjenih nacija protiv korupcije

Na međunarodnom nivou ne postoji jedinstvena definicija korupcije. Tako Konvencija Ujedinjenih nacija protiv korupcije ne sadrži definiciju navedenog pojma, već samo navodi tipove korupcije. Njom je predviđena obaveza za države potpisnice da propišu krivične sankcije za određena ponašanja koja se mogu smatrati korupcijom. Pod tim ponašanjima u smislu Konvencije smatraju se:

- 1) podmićivanje domaćih javnih funkcionera;⁶⁴
- 2) podmićivanje stranih javnih funkcionera i funkcionera javnih međunarodnih organizacija;⁶⁵
- 3) pronevera, zloupotreba ili drugo nelegitimno korišćenje imovine od strane javnog funkcionera;⁶⁶
- 4) zloupotreba uticaja;⁶⁷
- 5) zloupotreba funkcija;⁶⁸
- 6) nezakonito bogaćenje;⁶⁹

⁶³ International Council on Human Rights (2010), *Korupcija i ljudska prava: uspostavljanje veze*, prevod Fonda za otvoreno društvo, Beograd: Fond za otvoreno društvo, 3.

⁶⁴ Član. 15.

⁶⁵ Član 16.

⁶⁶ Član 17.

⁶⁷ Član 18.

⁶⁸ Član 19.

⁶⁹ Član 20.

- 7) podmićivanje u privatnom sektoru;⁷⁰
- 8) pronevera imovine u privatnom sektoru⁷¹ i
- 9) pranje sredstava stečenih izvršenjem krivičnog dela.⁷²

Konvencijom su predviđene obaveze za države potpisnice da:⁷³

- 1) propišu krivične sankcije za prikrivanje neke od navedenih aktivnosti koje se prema njenim odredbama smatraju korupcijom;
- 2) propišu krivične sankcije za zadržavanje imovine od strane lica koje zna da je ona proistekla iz krivičnog dela korupcije;
- 3) propišu krivične sankcije za pokušaj krivičnih dela koja se prema njenim odredbama mogu smatrati korupcijom i
- 4) propišu odgovornost pravnih lica za krivična dela.

Članom 9 Konvencije propisane su obaveze za svaku državu potpisnicu u vezi sa javnim nabavkama i upravljanjem javnim finansijama u cilju prevencije korupcije. Pod ispunjenjem tih obaveza podrazumeva se:

- 1) uspostavljanje adekvatnog sistema interne revizije;
- 2) definisanje posebnih pitanja koja se odnose na zaposlene koji se bave javnim nabavkama;
- 3) sprovođenje adekvatnih provera i obuka;
- 4) uspostavljanje sistema računovodstvenih i revizorskih standarda, kao i nadzora nad njihovom primenom i
- 5) uspostavljanje delotvornih i efikasnih sistema upravljanja rizikom i interne kontrole, a kada je neophodno i usvajanje korektivnih mera u slučaju nepostupanja u skladu sa zakonom.

Prema tim odredbama na nacionalnom nivou je potrebno da postoje i pravila za očuvanje integriteta računovodstvene evidencije, finansijskih podataka sadržanih u finansijskim izveštajima i drugim dokumentima u kojima su iskazani prihodi i rashodi, kao i mera za sprečavanje falsifikovanja tih dokumenata.⁷⁴ Dakle Konvencijom je propisan čitav niz preventivnih mera, dok je revizija i interna kontrola prepoznata kao mehanizam od značaja za prevenciju korupcije.

⁷⁰ Član 21.

⁷¹ Član 22.

⁷² Član 23.

⁷³ Član 24-27.

⁷⁴ Član 38 Konvencije.

1.2. Građanskopravna konvencija o korupciji

Korupcija je članom 2 Građanskopravne konvencije o korupciji definisana kao „traženje, nuđenje, davanje ili primanje, direktno ili indirektno mita ili bilo koje nezasluzene koristi ili njeno stavljanje u izgled koje remeti pravilno obavljanje bilo koje dužnosti ili ponašanje koje se traži od primaoca mita, nezasluzene koristi ili koristi koja se stavlja u izgled.”⁷⁵ Osim toga, Konvencija sadrži odredbu prema kojoj su strane ugovornice u obavezi da preduzmu sve mere kako bi godišnji finansijski izveštaji preduzeća bili jasno izraženi i davali tačan i verodostojan prikaz finansijskog poslovanja tog preduzeća.⁷⁶ U cilju prevencije korupcije svaka strana ugovornica treba da obezbedi u domaćem pravu da revizori potvrde da je godišnji izveštaj o finansijskom poslovanju preduzeća tačan i da predstavlja verodostojan prikaz finansijskog poslovanja tog preduzeća.⁷⁷

1.3. Pojam korupcije u nacionalnom zakonodavstvu

Krivično zakonodavstvo Republike Srbije ne definiše korupciju. Navedeni pojam na nacionalnom nivou bio je definisan Zakonom o Agenciji za borbu protiv korupcije kao “odnos koji se zasniva zloupotrebom službenog, odnosno društvenog položaja ili uticaja, u javnom i privatnom sektoru, u cilju sticanja lične koristi ili koristi za drugoga.”⁷⁸ Definicija korupcije sadržana je i u Zakonu o sprečavanju korupcije, a čijim je početkom primene prestao da važi Zakon o Agenciji za borbu protiv korupcije, kao “odnos koji nastaje korišćenjem službenog ili društvenog položaja ili uticaja radi sticanja nedozvoljene koristi za sebe ili drugoga.”⁷⁹

Tokom 2002. godine izmenjen je Krivični zakonik Republike Srbije.⁸⁰ Tim izmenama bila su propisana nova krivična dela, u okviru posebne grupe – krivičnih dela korupcije. To su bila sledeća krivična dela:

- 1) korupcija u organima uprave (član 255a);

⁷⁵ Zakon o potvrđivanju Građanskopravne konvencije o korupciji, *Službeni glasnik Republike Srbije-Međunarodni ugovori*, broj 102/2007.

⁷⁶ Član 10, stav 1 Konvencije.

⁷⁷ Član 10, stav 2.

⁷⁸ Član 2, stav 1 Zakona o Agenciji za borbu protiv korupcije, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 97/2008, 53/2010, 66/2011-US, 67/2013-US, 112/2013-autentično tumačenje, 8/2015-US i 88/2019.

⁷⁹ Član 2, stav 1, tačka 1) Zakona o sprečavanju korupcije, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 35/2019, 88/2019, 11/2021-autentično tumačenje, 94/2021 i 14/2022.

⁸⁰ *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 10/2002.

- 2) korupcija u javnim nabavkama (član 255v);
- 3) korupcija u postupku privatizacije (član 255g);
- 4) korupcija u pravosuđu (član 255d);
- 5) korupcija u zdravstvu (član 255e) i
- 6) korupcija u prosveti (član 255ž).

Propisivanje novih krivičnih dela nije dalo adekvatne rezultate u praksi, u smislu povećanja broja optuženih lica za krivična dela korupcije, pa se nakon toga, donošenjem Krivičnog zakonika iz 2005, a koji je počeo da se primenjuje od 2006. godine, vratilo se na raniji pristup regulisanju opšte korupcije propisivanjem dva krivična dela – davanje mita i primanje mita.⁸¹ U cilju sprečavanja korupcije u oblasti privrede izmenama i dopunama Krivičnog zakonika iz 2012. godine propisano je novo krivično delo – zloupotreba položaja odgovornog lica.⁸²

Indeks percepcije korupcije organizacije Transparency International odnosi se na korupciju u javnom sektoru. Prema njemu, čini se da Republika Srbija nazaduje poslednjih godina u odnosu na prethodni period. Ona je tokom 2023. godine od zemalja bivših članica Socijalističke Federativne Republike Jugoslavije jedino bila iznad Bosne i Hercegovine. Indeks percepcije korupcije u Republici Srbiji zabeležen tokom navedene godine je 36 i ona se nalazi na 104 mestu. Na boljoj poziciji te godine nalazila se i Crna Gora sa indeksom percepcije korupcije 46, a zatim sledi Severna Makedonija sa indeksom 42. Daleko iznad Republike Srbije tokom 2023. godine nalaze se nekadašnje članice Socijalističke Federativne Republike Jugoslavije, a koje su sada članice Evropske unije – Slovenija sa indeksom percepcije korupcije 56 i Hrvatska sa indeksom 50, a što ih svrstava u red pozitivno ocenjenih zemalja.⁸³ Tokom 2022. godine, u Srbiji je ostao nepromenjen, a tokom 2021. godine je zauzimala

⁸¹ Krivični zakonik, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj, 85/2005; J. Ćirić (2008). „O krivičnim odredbama u vezi sa korupcijom“, *Borba protiv organizovanog kriminala u Srbiji, Od postojećeg zakonodavstva do sveobuhvatnog predloga reforme*, Beograd: UNICRI u saradnji sa Institutom za uporedno pravo i Univerzitetom u Firenci, 102.

⁸² Zakon o izmenama i dopunama Krivičnog zakonika, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 121/12; J. Dragojlović, G. Grujić (2018). „Krivično delo zloupotrebe položaja odgovornog lica“, *Pravo, teorija i praksa*, broj 4-6, 31. Videti: M. Škulić (2017). „Zloupotreba položaja odgovornog lica, *ratio legis* i neki nedostaci postojeće inkriminacije“, u: (I. Stevanović, V. Čolović, ur.), *Privredna krivična dela*, Beograd: Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, Institut za uporedno pravo, 69–94; N. Delić (2017). „Zloupotreba položaja odgovornog lica-sudska praksa i doktrinirani stavovi“ u: (I. Stevanović, V. Čolović, ur.), *Privredna krivična dela*, Beograd: Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, Institut za uporedno pravo, 47–68.

⁸³ Transparency International, CPI 2023. <https://www.transparency.org/en/cpi/2023>., 24.12.2024.

bolju poziciju, sa indeksom percepcije 38.⁸⁴ Ukoliko se osvrnemo na dostupne podatke, možemo zaključiti da je Republika Srbija tokom prethodnih godina zauzimala bolju poziciju, imajući u vidu da je indeks percepcije korupcije u 2012. i 2018. godini iznosio 39.⁸⁵ Tokom 2013 i 2016. godine, Srbija je ostvarila najbolji rezultat kada je indeks percepcije korupcije iznosio 42. Uprkos tome, ni tada navedeni indeks nije bio dovoljan za pozitivnu ocenu. Stoga se čini da je u narednom periodu neophodno preduzeti dodatne mere u cilju prevencije korupcije.

1.4. Ostale definicije korupcije

Prema definiciji organizacije „Transparency International“ pod korupcijom se smatra zloupotreba poverenih ovlašćenja radi sticanja privatne koristi,⁸⁶ U skladu sa definicijom Svetske banke, pod korupcijom se smatra zloupotreba javnog položaja radi ostvarivanja privatne koristi. Autori navode da ta definicija u većoj meri vezuje korupciju za državu i njene izvršne organe, nego za privatni sektor. Moguće je da je razlog za takav pristup to što se smatra da je korupcija u javnom sektoru opasnija.⁸⁷ Razlog za takav stav može biti činjenica što zloupotreba ovlašćenja koja se poveravaju određenim licima u javnom sektoru podriva poverenje javnosti u rad institucija.

Neki autori definišu korupciju kao „poremećaj odnosa pojedinaca ili grupe pojedinaca prema drugima (saradnicima, klijentima, matičnoj ili konkurentnoj organizaciji, lokalnoj zajednici), koji je nastao namernim ili nenamernim ignorisanjem/kršenjem normi profesionalnog, organizacijskog, građanskog ili ličnog etičkog kodeksa, a koji je motivisan sticajem materijalne dobiti.“⁸⁸ Uz to se naglašava da lica koja su izvršio koruptivnih krivičnih dela stvaraju ubeđenje da se otkrivanje i sankcionisanje može držati pod kontrolom i da se može izbeći kazna.⁸⁹

⁸⁴ Transparency International, CPI 2022, <https://www.transparency.org/en/cpi/2022>; Transparency International CPI 2021, <https://www.transparency.org/en/cpi/2021>, 24.12.2024.

⁸⁵ Transparency International, CPI 2012, <https://www.transparency.org/en/cpi/2012>; Transparency International CPI 2018, <https://www.transparency.org/en/cpi/2018>, 24.12.2024.

⁸⁶ Transparency International, Definicija je dostupna na: <https://www.transparency.org/en/what-is-corruption>, 24.12.2024.

⁸⁷ N. Teofilović, N. Korajlić, A. Dautbegović (2006). „Korupcija u svetu politike”, *Kriminalističke teme*, broj 1-4, 151.

⁸⁸ N. Majstorović, (2012). *Korupcija, uzroci, ekspanzija i intervencija*, Beograd: Akademska knjiga, 25.

⁸⁹ *Ibid.* 26.

Uzroci korupcije mogu biti različiti. Njihovo zanemarivanje i fokusiranje izričito na posledice nije adekvatan pristup, jer to ne doprinosi njenom suzbijanju.

2. UZROCI KORUPCIJE

Kao uzroke korupcije autori navode mane ljudske prirode, a među kojima je poriv za bogaćenjem nepoštenim sredstvima. Ona je prisutna u svakom društvu, bez obzira na politički sistem, a tolerancija prema koruptivnom ponašanju može da ima ne samo kulturološku, već i istorijsku pozadinu. Tako autori, kao primer navode da odsustvo sopstvene nacionalne države može da dovede do nepoštovanja pravnih normi koje se doživljavaju kao pravila koja nameće okupaciona vlast. Osim toga, kao eventualni podsticaj na pojavu korupcije navode se problemi u državnim ekonomskim politikama. Tako u vreme ekonomskih problema u kojima postoji neusklađenost ponude i potražnje, u želji da nabavi neka potrošna dobra država može da doprinese pojavi korupcije.⁹⁰

Država i politika ne mogu da postoje bez moralne osnove. Etička slika javnih službenika proizilazi iz slike samog društva. Smatra se da, etika ima veze sa religijom. Sokrat je imao stav da su moralni zakoni „nepisani zakoni Bogova“, a u staroj Kini je isticana potreba pravilnog upravljanja biranjem časnih i sposobnih javnih službenika. Kvalitet zaposlenih u svim administrativnim organima nezamisliv je bez visokog nivoa službeničke etike.⁹¹ To doprinosi efikasnom i zakonitom korišćenju resursa. Iako bi trebalo da javni funkcioneri i zaposleni u javnom sektoru budu ljudi visokih etičkih, moralnih i stručnih vrednosti, nekada su neophodni dodatni naponi da bi javni sektor zaista funkcionisao efikasno, ekonomično i u skladu sa propisima.

Prema procenama korupcija ekonomiju Evropske unije košta 120 milijardi evra na godišnjem nivou, a što je nešto manje od godišnjeg budžeta Evropske unije.⁹²

Na pojavu korupcije prema autorima mogu da utiču različiti faktori, kao što su npr. slaba struktura upravljanja, kulturne norme, socioekonomski

⁹⁰ Z. Dobrowolski (2014). „Trust, Corruption and Fraud”, u: (B. Kozuch, Z. Dobrowolski, ur.), *Creating Public Trust. An Organisational Perspective*, Frankfurt am Main: Peter Lang GmbH, 129-130.

⁹¹ N. M. Tomić (2003). „Obuka javnih službenika u Srbiji“ u: *Javna uprava, elementi strategije i reforme javne uprave u Srbiji*, Beograd: Udruženje za javnu upravu Srbije u saradnji sa Savetom za državnu upravu Vlade Srbije, broj 2, 146.

⁹² Transparency international, *Corruption Perceptions index 2015*; 24.

faktori.⁹³ Kao veoma opasan vid korupcije, a koji je povezan sa zloupotrebom javnih sredstava, autori prepoznaju tzv. političku korupciju koja obuhvata zloupotrebu ovlašćenja, mito, proneveru javnih sredstava i sl. Ona podrazumeva i zloupotrebu javne funkcije za ličnu korist. Posebno se naglašava opasnost političke korupcije u zemljama u razvoju, a za koju je karakteristična pronevera javnih sredstava. Tome naročito doprinose slabe strukture upravljanja, neadekvatan zakonski okvir, nedovoljni mehanizmi nadzora i ograničena odgovornost. Zbog toga često izostaje posledica za lice koje preduzima koruptivne aktivnosti.⁹⁴

Nedostatak transparentnosti takođe predstavlja uzrok korupcije. Zemlje u razvoju se često suočavaju sa tim problemom u javnoj upravi u vezi sa procesima donošenja odluka i finansijskim transakcijama. Odsustvo transparentnosti omogućava da funkcioneri rade bez nadzora javnosti. Korupcijom se smatra i prevara, a što podrazumeva namernu obmanu ili lažno predstavljanje činjenica kako bi se stekla neosnovana ili nezakonita pogodnost, uz često manipulisanje finansijskim ili službenim podacima. Prevenciji prevara doprinosi jačanje sistema upravljanja, unapređenje finansijskog nadzora, promovisanje transparentnosti i ulaganje u tehnologiju.⁹⁵

Kako je Republika Srbija zemlja u tranziciji, pojavili su se vremenom novi i povećali neki drugi klasični oblici kriminaliteta. Osim organizovanog kriminala pojavili su se i korupcija, pranje novca, finansijski kriminalitet i dr.). Autori ističu da obim i forme ispoljavanja organizovanog kriminaliteta, kao i povezanost organizovanog kriminala sa nosiocima ekonomske i političke moći otežavaju prepoznavanje, otkrivanje i dokazivanje navedene vrste kriminaliteta, a što predstavlja veću opasnost koju izazivaju najteža krivična dela.⁹⁶

Treba imati u vidu da fenomen korupcije nije direktno merljiv i da se njeno prisustvo uvek meri na osnovu mišljenja javnog mnjenja koje sliku o njoj formira kako iz medija, tako i na osnovu vlastitog zapažanja.⁹⁷ Ćirić je

⁹³ P. M. Bhandari, (2023). „The Corruption a Chronic Disease of Humanity: Causes, Effects and Consequence, *ASEJ, Scientific Journal*, Vol. 27, broj 1, 5. <https://doi.org/10.19192/wsfp.sj1.2023.1>.

⁹⁴ *Ibidem*.

⁹⁵ P. M. Bhandari, (2023). „The Corruption a Chronic Disease of Humanity: Causes, Effects and Consequence”, *Op. cit.* 6 i 7.

⁹⁶ V. Đurđić (2006). *Krivično procesno pravo, posebni deo*, Niš: Pravni fakultet Univerziteta u Nišu, navedeno prema: M. Matić, (2019). „Posebne dokazne radnje kao instrument borbe protiv korupcije“, *Finansijski kriminalitet i korupcija*, (J. Kostić, A. Stevanović, ur.), Beograd: Institut za uporedno pravo, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, 216.

⁹⁷ J. Ćirić (2019). „Istine i zablude o korupciji“, u: *Finansijski kriminalitet i korupcija* (J. Kostić i A. Stevanović, ur.) Beograd: Institut za uporedno pravo, Institut za kriminološka i sociološka

smatrao da ukoliko je u jednoj zemlji mali broj osuđenih za koruptivna krivična dela, to ne znači da korupcije zaista ima malo, već da mali broj osuđenih lica može da ukazuje na visoku stopu korupcije.⁹⁸ Iako korupcija predstavlja negativnu pojavu, ne mora da znači da ona ima mnogo veze sa stopom ekonomskog rasta. Tako je npr. u azijskim zemljama, Kini, Japanu, Južnoj Koreji visoka stopa korupcije, ali velika stopa ekonomskog rasta. U pitanju su uglavnom strane investicije u nacionalnu ekonomiju od pranja novca.⁹⁹

Korupcija je prisutna u javnom sektoru u kojem je državnim službenicima i zaposlenima omogućeno da zloupotrebljavaju svoje pozicije radi sticanja lične koristi. Međutim, svakako će mogućnost za vršenje korupcije biti manja ukoliko postoje adekvatna zakonska rešenja i ukoliko javna tužilaštva i ostali organi koji učestvuju u suzbijanju korupcije deluju efikasno i imaju visok nivo integriteta. Osim toga, potrebno je da državni organi imaju dovoljnu operativnu nezavisnost i autonomiju kako bi osigurale slobodu od neprikladnog uticaja ili mešanja u njihov rad. Tim organima moraju da se obezbede adekvatna budžetska sredstva kako bi u potpunosti i efikasno obavljala svoje funkcije. Ukoliko bi se to pozitivno odrazilo i na naknade, to bi trebalo da smanji potrebu za proneverom ili uzimanjem mita. Kako bi se smanjila verovatnoća od nastanka korupcije, zaposleni u nadležnim institucijama moraju da poseduju adekvatne veštine, adekvatnu obuku i da održavaju visoke profesionalne standarde.¹⁰⁰ Osim toga, u cilju smanjenja mogućnosti korupcije, potrebno je da svaka finansijska transakcija bude transparentna i da za nju postoji adekvatan pisani trag. To onemogućava sakrivanje poslovnih odnosa i transakcija i omogućava njihovo blagovremeno stavljanje na uvid institucijama kontrole poslovanja. Pisani tragovi koji ukazuju na postojanje korupcije mogu da se koriste kao dokaz u postupcima protiv izvršilaca krivičnih dela korupcije i drugih krivičnih dela.¹⁰¹

Osnovni motiv vršenja koruptivnih krivičnih dela je pohlepa. Zbog toga je potrebno lišiti izvršioce takvih dela koristi koju stiču njihovim izvršenjem, a na nacionalnom nivou preduzeti niz mera, kao što su donošenje efikasnih

istraživanja, 52 i 53.

⁹⁸ *Ibid.* 53.

⁹⁹ *Ibid.* 56.

¹⁰⁰ FATF/OECD (2010) *Financial Action Task Force, Corruption, A Reference Guide and Information Note on the use of the FATF Recommendations to support the fight against Corruption*, 3, <https://www.fatf-gafi.org/content/dam/fatf-gafi/brochures/reference%20guide%20and%20information%20note%20on%20fight%20against%20corruption.pdf.coredownload.inline.pdf>, 24.12.2024.

¹⁰¹ *Ibid.* 5.

zakona i procedura za zamrzavanje, zaplenu i konfiskaciju ukradene imovine, prihoda od korupcije i sl.¹⁰²

Kao jedna od grešaka u borbi protiv korupcije jeste zabluda da se protiv korupcije bori antikorupcijskim kampanjama, stalnom izradom novih zakona, uredbi, podzakonskih akata i kodeksa ponašanja, a zapravo je potrebno reagovati na drugačiji način i npr. samo izvršiti reformu sistema upravljanja u javnom sektoru.¹⁰³ Osim toga, zabluda je i da korupciju podstiče javni sektor u zemljama u razvoju. Stoga je pogrešno da se u cilju suzbijanja korupcije glavni uzrok traži u propustima javnog sektora. Ipak, i privatni interesi utiču na oblikovanje javnih politika, delovanje institucija i zakonodavstvo. Mnoge privatne korporacije podmićuju organe i institucije javnog sektora u zemljama u razvoju. Prevencija korupcije u smislu unapređenja upravljanja javnim sektorom neće dati značajne rezultate, ukoliko se tome pristupi površno u vidu isključivo tzv. tehničkih popravki, npr. uvoz hardvera, organizacionih šablona i eksperata iz razvijenijih zemalja.¹⁰⁴

O značaju informisanja rukovodstva govori i teorija principal-agent koja korupciju posmatra kao problem agenta (npr. izvršioca određenih zadataka ili aktivnosti) kojem nedostaje nadzor ili nadgledanje od strane principala (rukovodioca) usled nedostatka informacija. Međutim, to utiče na povećanje mogućnosti diskrecionog odlučivanja agenta usled nedostatka takvog nadzora. Ključna pretpostavka u toj teoriji jeste da su rukovodioci koji su u obavezi da vrše nadzor, istovremeno u obavezi da pozovu zaposlenog na odgovornost i da kontrolišu korupciju. To mogu jedino da urade ukoliko radi vršenja nadzora raspolažu adekvatnim informacijama. Tome i služi sistem internih finansijskih kontrola koji se uspostavlja na nivou institucije.¹⁰⁵

Korupcija se negativno održava i na zarade zaposlenih. Prema autorima, ona doprinosi smanjenju plata. U zemljama u kojima je prisutan visok nivo korupcije, državni službenici zarađuju dovoljan prihod od korupcije, pa se kao

¹⁰² *Ibid.* 8.

¹⁰³ D. Kaufmann, (2005). "Back to Basics—10 Myths About Governance and Corruption", *Finance & Development, A quarterly magazine of the IMF*, Volume 42, Number 3, <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/fandd/2005/09/basics.htm>, 24.12.2024.

¹⁰⁴ *Ibid.*

¹⁰⁵ The Department for International Development: leading the UK Government's fight against world poverty (2015). *Why corruption matters: understanding causes, effects and how to address them, Evidence paper on corruption*, 15, <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a7f86f2e5274a2e87db6625/corruption-evidence-paper-why-corruption-matters.pdf>, 24.12.2024.

rezultat toga plate održavaju na niskom nivou.¹⁰⁶ Pored toga niske plate ukoliko nisu dovoljne za dostojanstven život u javnom sektoru takođe doprinose korupciji. Međutim, u cilju prevencije korupcije bi trebalo voditi računa i o odabiru zaposlenih, ali i uspostaviti interni nadzor, disciplinske postupke i različite sankcije za nezakonito ponašanje, ali osim toga bi trebalo uvesti i različite podsticaje za bolji učinak.¹⁰⁷

Antikorupcijska politika je efikasna kada se smanjuje mogućnost njenog vršenja. Međutim, reforme se moraju prilagođavati institucijama i često nekim mikro okruženjima. Ukoliko se sprovode isključivo na makro nivou, one nisu dovoljno efikasne, jer imaju udaljenu vezu sa ciljem i u prostornom i u vremenskom smislu.¹⁰⁸

Sklonost ka korupciji nije sastavni deo genetskog ili kulturnog nasleđa jednog naroda. Ona se više može shvatiti kao rezultat delovanja većeg broja pojedinaca i kolektivnog delovanja, koji su podržani ili obeshrabreni institucionalnim reagovanjem ili nereagovanjem, društvenim odnosima, sistemom društvenih vrednosti i kulturnim normama. Kako autori navode, kombinacija svih navedenih elemenata ima značajan uticaj na očekivanja, navike, uverenja, preferencije, načine razmišljanja, prosuđivanja i osećaj za tuđe i sopstvene postupke. Stoga bi politika prevencije korupcije trebala da obeshrabri pojedince da vrše nezakonite poslove, zbog postojanja materijalne destimulacije (npr. povećanu verovatnoću da će koruptivno delovanje biti otkriveno i da će zbog takvog ponašanja snositi sankcije, kao i kroz povećanu mogućnost da će imovina stečena na nezakonit način biti oduzeta).¹⁰⁹ Ipak, treba imati u vidu da bi zakoni i drugi propisi koji se donose u cilju sprečavanja korupcije trebali da budu jasni, ali ne previše komplikovani kako to ne bi dodatno podstaklo aktivnosti koje su povezane sa korupcijom.

U jednom istraživanju autorka je analizirala na koji način javni službenici zaposleni u gradskom veću u Monci, u Italiji doživljavaju korupciju koja se dogodila u tom gradu 2013. i 2014. godine i koja je uključivala i javni i privatni sektor. Veliki broj zaposlenih je smatrao da je korupcija nemoralna i osudio je koruptivne aktivnosti svojih bivših kolega. Smatrali su da je korupcija izdaja njihove misije kao državnih službenika i bili su prilično negativno iznenađeni što su takve aktivnosti preduzeli ljudi koji su njihove kolege i koje su oni poznavali.

¹⁰⁶ *Ibid.* 16 i 17.

¹⁰⁷ *Ibid.* 17.

¹⁰⁸ A. Vannucci (2015). "Three paradigms for the analysis of corruption", *Labour & Law Issues*, Vol. 1, broj 2, 25

¹⁰⁹ *Ibid.* 24 i 25.

Međutim, manji broj ispitanika se složio da je korupcija štetna za društvo, ali da se nikada nisu našli u prilici da se suoče sa moralnom dilemom da li se isplati baviti korupcijom ili ne, iz razloga jer nisu nikada bili u takvoj situaciji zbog položaja u kojem se nalaze u instituciji.¹¹⁰ To upravo govori o tome da se pre svega mora voditi računa prilikom zasnivanja radnog odnosa o odabiru adekvatnih kandidata ili prilikom njihovog izbora na određene funkcije u javnom sektoru. Međutim, u tim situacijama se pre može osloniti na kvalifikacije lica koja se zapošljavaju ili biraju na funkcije ili njihovu raniju neosuđivanost i radno iskustvo, ali je teško predvideti njihovo ponašanje u nekom narednom periodu. Zbog toga, je osim transparentnosti u poslovanju od velikog značaja i postojanje adekvatnih mehanizama kontrole u onim oblastima u kojima postoji visok rizik od nezakonitih aktivnosti. Ipak, transparentnost sama po sebi nije dovoljna za odvratanje od korupcije. U slučaju koji se dogodio u Monci, transparentnost je postojala na nivou institucije, ali je smatrana neefikasnom s obzirom na veliki broj zakona i složenost pravnih normi koje su nudile mogućnost da se sakriju koruptivne aktivnosti.¹¹¹ Učesnici istraživanja koje je sprovedeno u Italiji su smatrali da je u cilju prevencije korupcije ipak potrebno osim unapređenja odgovornosti i transparentnosti i propisivanje i primena adekvatnih sankcija i mera oduzimanja imovinske koristi.¹¹² Na osnovu istraživanja, stav autora je da bi javni diskurs negovanja zakonitosti, moralne prakse uz naglašavanje onoga šta je poželjno za dobrobit društva i celu državu trebalo da bude prvi korak u borbi protiv korupcije. Međutim, trebalo bi preduzeti pre svega adekvatne aktivnosti kako bi se utvrdili uzroci korupcije, nego što bi se trebalo usmeriti isključivo na njene posledice. Antikorupcijsko zakonodavstvo i etičke vrednosti se ne mogu posmatrati *per se*, već se moraju staviti u kontekst disfunkcionalnosti društva i sredine u kojoj postoje. Izbor da li će se poštovati zakoni ili ne, zavisi kako od etičkih vrednosti pojedinaca, tako i od okruženja u kojem ti pojedinci rade.¹¹³

Jedan od uslova koji može da ima uticaj na korupciju, jeste i nejasan odnos javnog i privatnog sektora kako bi se ostvarila korist kako za ljude iz privatnog,

¹¹⁰ M. G. Pezzi (2016). "The role of the anti-corruption legislation and of ethical values in (re)defining corruption: the case of Monza, Italy", u: (D. Torsell, ur.), *Corruption and public administration*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 47, <https://doi.org/10.4337/9781785362590.00009>, 24.12.2024.

¹¹¹ *Ibid.* 47.

¹¹² Z. Stojanović, (2011). "Preventivna funkcija krivičnog prava", *Crimen*, vol. 2, broj 1, 3-25; W. J. Stunz (2001). "The pathological politics of criminal law", *Michigan Law Review*, 100(3): 504-600, <https://repository.law.umich.edu/mlr/vol100/iss3/2>.

¹¹³ *Ibid.* 49.

tako i za one koji su zaposleni u javnom sektoru.¹¹⁴ Kada je u pitanju korupcija u javnom sektoru, Rothstein i Torsello smatraju da javna dobra ne bi trebalo smatrati javnim i da pripadaju svima, već ničijim dobrima. Prema njihovom mišljenju to bi pomoglo prevazilaženju problema korupcije jer tada niko ne bi smatrao da ima pravo na svoj deo onoga što pripada svima, pa i njemu kao delu tog kolektiva.¹¹⁵ Ipak, postoji opšti konsenzus da bi upravljanje i korišćenje javnim dobrima po prirodi trebalo da se razlikuje od upravljanja privatnim, pa se često u praksi svako odstupanje od toga smatra zloupotrebom i korupcijom.¹¹⁶

Suzbijanju korupcije može da doprinese i uspostavljanje specijalizovanih institucija za borbu protiv nje, a u cilju unapređenja koordinacije između organa i sprečavanje uticaja politike i koruptivnih šema. Specijalizacija podrazumeva i uključivanje u suzbijanje korupcije specijalizovanih institucija i lica koja poseduju posebna znanja i iskustvo u određenim oblastima.¹¹⁷ Sa specijalizacijom institucija u Republici Srbiji je započeto osnivanjem Tužilaštva za organizovani kriminal¹¹⁸, kao i Agencije za borbu protiv korupcije.¹¹⁹ Osim tih organa, od

¹¹⁴ *Ibid.* 50.

¹¹⁵ B. Rothstein, D. Torsello (2014). "Bribery in preindustrial societies: Understanding the universalism-particularism puzzle", *Journal of Anthropological Research*, Vol. 70, broj. 2, 265.

¹¹⁶ *Ibid.* 279.

¹¹⁷ M. Matić (2019). "Efekti borbe protiv korupcije – nužnost analitičkog pristupa", *Represivne mere u borbi protiv korupcije, Primena u praksi i predlog za unapređenje*, Beograd: Udruženje tužilaca i zamenika javnih tužilaca Srbije, Royal Norwegian Embassy, The Balkan Trust for Democracy, 6. Pod tim institucijama podrazumevaju se: Poreska uprava, Privredni registar, Katastar nepokretnosti, Državna revizorska institucija i sl. Vidi: M. Matić (2013). „Specijalizovana antikorupcijska tela“, u (A. Rabrenović, ur.), *Pravni mehanizmi sprečavanja korupcije u Jugoistočnoj Evropi sa posebnim osvrtom na sektor odbrane*, Beograd: Institut za uporedno pravo, 65-89; Z. S. Pavlović, (2018). „Institucionalni kapaciteti Srbije za suprotstavljanje organizovanom kriminalu, terorizmu i korupciji“, u: (J. Kostić, A. Stevanović, ur.), *Finansijski kriminalitet*, Beograd: Institut za uporedno pravo, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, 57-68.

¹¹⁸ Tužilaštvo za organizovani kriminal je osnovano Zakonom o organizaciji i nadležnosti državnih organa u suzbijanju organizovanog kriminala, korupcije i drugih posebno teških krivičnih dela, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 42/02, 27/03, 39/03, 67/03, 29/04, 58/04 - dr. zakon, 45/05, 61/05, 72/09, 72/11 - dr. zakon, 101/11 - dr. zakon i 32/13). Rad navedenog tužilaštva sada je uređen Zakonom o organizaciji i nadležnosti državnih organa u suzbijanju organizovanog kriminala, terorizma i korupcije, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 94/2016, 87/2018 – dr. zakon i 10/2023).

¹¹⁹ Agencija za borbu protiv korupcije osnovana je Zakonom o Agenciji za borbu protiv korupcije, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 97/08, 53/10, 66/11 - US, 67/13 - US, 108/13 - dr. zakon, 112/13 - autentično tumačenje i 8/15 – US. Donošenjem Zakona o sprečavanju korupcije, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 35/2019, 88/2019, 11/2021 - autentično tumačenje, 94/2021 i 14/2022, ime Agencije je promenjeno u Agencija za sprečavanje korupcije.

značaja je bilo i uspostavljanje Državne revizorske institucije, a u cilju jačanja integriteta u javnom sektoru, kao i interne finansijske kontrole.¹²⁰ Uloga revizije u suzbijanju korupcije prepoznata je i u novoj Nacionalnoj strategiji za borbu protiv korupcije za period od 2024-2028. godine.¹²¹ Njena uloga je prepoznata u vezi sa realizacijom cilja koji se tiče unapređenja normativnog okvira u suzbijanju korupcije radi efikasnijeg otkrivanja i gonjenja izvršilaca koruptivnih krivičnih dela.¹²² U noj se ističe potreba unapređenja nezavisnosti i administrativnih kapaciteta Državne revizorske institucije u cilju kontrole obima i raspodele budžetskih sredstava za finansiranje političkih stranaka, korišćenja sredstava političkog subjekta za namenu za koju su dodeljena, sprečavanja, otkrivanja i kasnijeg kažnjavanja nepravilnosti, ali i transparentnosti u postupku finansiranja političkih stranaka. U Nacionalnoj strategiji je prepoznata i potreba unapređenja otkrivanja koruptivnih krivičnih dela od strane Državne revizorske institucije i drugih regulatornih tela.¹²³ U okviru Nacionalne strategije ističe se i značaj uloge vrhovne revizorske institucije u efikasnoj kontroli rada javnog sektora u sprovođenju postupaka javnih nabavki u svim fazama.¹²⁴

Poseban problem predstavlja i tzv. „oligarhijski kapitalizam“. Prema autorima jedna od odlika tog sistema je primena javnih politika koje pogoduju samo specifičnoj grupi ljudi u društvu. Jedno od obeležja toga je visok stepen korupcije.¹²⁵

Uzroci korupcije često imaju koren u nedostacima organizacije društva i kako autori smatraju nepostojanju mehanizama za sprečavanje ili u postojanju specifičnih društveno ekonomskih odnosa koji doprinose njenoj pojavi. Kao ti nedostaci navode se: slabosti pravila i propisa (a što ne znači nužno i nedostatak

¹²⁰ Državna revizorska institucija osnovana je Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 101/2005. Osnov za upostavljanje finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru bio je sadržan u Pravilniku o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 99/11. Interna revizija u javnom sektoru uspostavljena je donošenjem Pravilnika o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 82/07.

¹²¹ *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 63/2024.

¹²² Nacionalna strategija za borbu protiv korupcije za period od 2024-2028. godine, tačka 4.1.1.

¹²³ *Ibid.* tačka 4.2.8.

¹²⁴ *Ibid.* tačka 4.4.7.

¹²⁵ Z. Nešić (2019). „Štiglerova teorija ekonomske regulacije: rezime i implikacije“, *Ekonomске ideje i praksa*, broj 33, 68.

pravila i propisa), problemi u funkcionisanju državnih institucija, nepostojanje ravnoteže na tržištu, nizak standard života, nizak nivo odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru. Problem je i u nedostatku mehanizama kontrole i nepostojanju standarda ličnog integriteta i profesionalne etike, a što autori navode da je karakteristično u zemljama u kojima postoji povezanost centara ekonomske i političke moći.¹²⁶

Zakonodavac često propisuje relativno stroge kazne, ali one nisu dovoljne kako bi se izvršio adekvatan uticaj na društveni moral i njegovo jačanje. Propisivanje kazne samo po sebi ništa ne znači ukoliko se ona ne primeni na izvršioca krivičnih dela.¹²⁷ To je često prisutna praksa u sporednom krivičnom zakonodavstvu, a posebno je prisutna i prevelika kriminalizacija u određenim oblastima, kao što je npr. oblast ekonomije.¹²⁸

¹²⁶ J. Ćirić et. al. (2010). *Korupcija – problem i prevazilaženje problema*, (M. Matić ur.), Beograd: Udruženje tužilaca i javnih tužilaca Srbije, 16.

¹²⁷ O penalnom populizmu videti u: S. Ćopić (2015). *Restorativna pravda i krivičnopravni sistem: teorija, zakonodavstvo i praksa*, Beograd: Institut za kriminološka i sociološka istraživanja; D. Husak (2008). *Overcriminalization: The Limits of the Criminal Law*, Oxford: Oxford University Press; Đ. Ignjatović (2017). „Kazneni populizam“ u: (Đ. Ignjatović, ur.), *Kaznena reakcija u Srbiji*, Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, 11-32; S. Soković (2018). „Contemporary Penal Populism: the Global Trends and the Local Consequences“ u: *Law in the process of globalisation. Collection of papers contributed on the occasion of 40th anniversary of the Faculty of Law of the University of Kragujevac*, Kragujevac: Faculty of Law of the University of Kragujevac, 155-176, DOI: 10.46793/LawPG.155S; M. Matić Bošković, J. Kostić (2024). „Penal Populism and (Ab)use of criminal law“, u: (V. Mantov ur.), *The second collection of research papers in conjunction with the 9th International Scientific Conference of the Faculty of Law of the University of Latvia, Revisiting the Limits of Freedom While Living Under Threat. II*, 9–10 November 2023. Riga: University of Latvia Press, 79-88, <https://doi.org/10.22364/iscflul.9.2.07>.

¹²⁸ Z. Stojanović (2013). „Da li je Srbiji potrebna reforma krivičnog zakonodavstva?“, *Crimen*, broj 2, 119 i 120; J. Ž. Kostić (2023). „Critical Approach to (Un)justified Overcriminalization in the Economic Field“, NBP, *Nauka, bezbednost, policija*, Vol. 28, broj 2, 57 i 58, DOI: <https://doi.org/10.5937/nabepo28-44104>; L. E. Dervan, (2013). „White collar overcriminalization deterrence, plea bargaining and loss of innocence“, *Kentucky Law Journal*, 101(4), 723–752. <https://uknowledge.uky.edu/klj/vol101/iss4/3>, 24.12.2024; I. P. Bodrožić, (2020). „Kontinuirani krivičnopravni intervencionizam: na raskršću politike i prava“. *Srpska politička misao*, 68(2), 381–396. <https://doi.org/10.22182/spm.6822020.17>; T. Haugh (2015). „Overcriminalization’s new harm paradigm“, *Vanderbit Law Review*, 65(5), 1191-1241. <https://scholarship.law.vanderbilt.edu/vlr/vol68/iss5/1>, 24.12.2024; D. Kolarić, Z. Stojanović (2015). „Savremene tendencije u nauci krivičnog prava i krivično zakonodavstvo Srbije“. *Srpska politička misao*, 49(3), 111-136. <https://doi.org/10.22182/spm.4932015.6>; D. Kolarić (2018). „Tvrdo jezgro ljudskih prava u praksi Ustavnog suda Srbije i Evropskog suda za ljudska prava u Strazburu: ustavnosudska zaštita u krivičnoj stvari“ *Revija za kriminologiju i krivično pravo*, 56(2), 9-57; F. Giunta, (1986). „Depenalizzazione“, u: (G. Vassalli, ur.), *Dizionario di diritto e procedura*

Krupna korupcija je najopasniji oblik jer je vrše najviši državni funkcioneri i ekonomski moćni privrednici, tj. nosioci političke i ekonomske moći u društvu. Stoga se smatra da ona nanosi najveću štetu društvu, ali i ugrožava osnove demokratskog uređenja i funkcionisanje državnih institucija.¹²⁹ Osim navedene vrste korupcije, autori smatraju da postoji i srednja i tzv. sitna korupcija. Pod srednjom se podrazumeva primanje i davanje mita i zloupotreba službenog položaja, a pod sitnom korupcija koja se vrši od nižih službenika u javnom sektoru. I ona se takođe vrši zloupotrebom radnog mesta na kojem se određeno lice nalazi. Smatra se da je vladina korupcija najopasnija vrsta jer se ona vrši od strane najviših funkcionera neke vlade, tj. kada oni vrše proneveru javnih sredstava i imovine (npr. prirodnih resursa, državne industrije, međunarodne pomoći upućene državi itd.). Njene posledice su veoma velike i ugrožavaju princip vladavine prava i mogu da prouzrokuju ekonomske i socijalne probleme.¹³⁰

3. ODGOVORNOST ZAPOSLENIH I ZNAČAJ INTERNE KONTROLE

Lica koja su zaposlena u javnom sektoru imaju obavezu da poštuju radnu disciplinu i da obavljaju svoje dužnosti i delegirana ovlašćenja savesno i marljivo. Pod savesnošću se podrazumeva da se pridržavaju zakona i podzakonskih akata u svom radu i da u javnom interesu vrše svoje dužnosti.¹³¹

Stoga bi javni interes i zakonitost u poslovanju trebali da budu iznad postupanja prema naređenju pretpostavljenog ukoliko to naređenje nije u skladu sa zakonom ili je suprotno javnom interesu. Međutim, te situacije nisu nimalo jednostavne, jer se tada javlja etička dilema - da li da se postupi suprotno zakonu, pravilima i propisima i moralnim vrednostima koje su državni službenici u

penale, Milano: Giuffrè editore, 191-247; E. S. Podgor, (2012). „Overcriminalization: New approaches to a growing problem“. *Journal of Criminal Law and Criminology*, 102(3): 529-536; <https://scholarlycommons.law.northwestern.edu/jclc/vol102/iss3/2>, 24.12.2024.

¹²⁹ J. Ćirić *et. al.* (2010). *Korupcija – problem i prevazilaženje problema*, *Op. cit.* 12 i 13.

¹³⁰ *Ibid.* 13.

¹³¹ A. Rabrenović, J. Kostić, M. Matić Bošković (2018). „Open Dilemma: How to React to Illegal Orders From a Superior“, u: (A. Rabrenović, A. Knežević Bojović, ur.). *Integrity and Good Governance in the Western Balkans*, Danilovgrad: Respa, Regional School of Public Administration, 303, <http://iup.rs/wp-content/uploads/2020/10/Integrity-and-Good-Governance-in-the-WB.pdf>, 24.12.2024.; M. Vlatković, R. Brković, B. Urdarević (2013). *Službeničko pravo*, Beograd: Dosije, 86-89.

obavezi da poštuju ili da postupaju u skladu sa uputstvima pretpostavljenih. U tim situacijama, zaposleni može da izabere da postupi u skladu sa nalogom pretpostavljenog kako bi izbegao ozlojeđenost ili negativne reakcije pretpostavljenog čak iako su uputstva pogrešna ili protivzakonita. Autori navode da su nezakonita naređenja pretpostavljenih posebno prisutna u oblastima koje su veoma osetljive na korupciju kao što su oblast javnih nabavki i radni odnosi.¹³² Psiholozi su dokazali da je veoma teško da se podređeni odupru nalogu autoriteta. U eksperimentu koji je sproveo Stenli Milgram, dokazana je snažna sklonost običnih i pristojnih ljudi da se povinuju naređenjima pretpostavljenih čak i kada ona podrazumevaju izvršenja krivičnog dela.¹³³ U eksperimentu su vođe upućivale učesnike da se povinuju autoritetu koji im je naredio da vrše radnje u suprotnosti sa svojom ličnom savešću i moralnim vrednostima. Rezulati eksperimenta su pokazali da je visok procenat ljudi ipak spreman da poslušia iako je takvo ponašanje uzrokovalo posledice za druge. Milgram je prvi put opisao svoje istraživanje u članku objavljenom u časopisu *Journal of Abnormal and Social Psychology*¹³⁴, dok se nalazima do kojih je došao tokom eksperimenta detaljnije bavio u svojoj knjizi iz 1974. godine, *Obedience to Authority: An Experimental View*¹³⁵.

Prema Zakonu o državnim službenicima Republike Srbije i Zakonu o licima zaposlenim u jedinicama teritorijalne autonomije i lokalne samouprave, zaposleni su u obavezi da odbiju izvršenje naloga pretpostavljenog ukoliko smatraju da on predstavlja krivično delo.¹³⁶ Međutim, u tim situacijama ostaje otvoreno pitanje šta ukoliko zaposleni smatra da postoji opasnost od gubitka posla usled postupanja suprotno nalogu pretpostavljenog. To svakako predstavlja pitanje koje nije uređeno navedenim zakonima. Zbog toga je na nivou institucije potrebno uspostaviti pisane procedure kojima će se omogućiti da zaposleni u

¹³² A. Rabrenović, J. Kostić, M. Matić Bošković (2018). „Open Dilemma: How to React to Illegal Orders From a Superior“, *Op. cit.* 303 i 304.

¹³³ *Conducting the Milgram Experiment in Poland, Psychologists Show People Still Obey*, <http://www.spsp.org/news-center/press-releases/milgram-poland-obey>, 24.12.2024.

¹³⁴ S. Milgram (1963). „Behavioral Study of Obedience“, *Journal of Abnormal and Social Psychology*, broj 4, 371–378.

¹³⁵ S. Milgram (1974). *Obedience to Authority: An Experimental View*, Harpercollins.

¹³⁶ Član 18, stav 3 Zakona o državnim službenicima, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 79/2005, 81/2005 - ispr., 83/2005 - ispr., 64/2007, 67/2007 - ispr., 116/2008, 104/2009, 99/2014, 94/2017, 95/2018, 157/2020 i 142/2022 i član 31, stav 3 i 4 Zakona o licima zaposlenim u jedinicama teritorijalne autonomije i lokalne samouprave, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 21/2016, 113/2017, 95/2018, 114/2021, 92/2023, 113/2017 - dr. zakon, 95/2018 - dr. zakon, 86/2019 - dr. zakon, 157/2020 - dr. zakon i 123/2021 - dr. zakon.

javnom sektoru imaju neku vrstu dokaza da su prilikom odbijanja da postupe u skladu sa nezakonitim nalogom pretpostavljenog bili u mogućnosti da na efikasan način obezbede dokaze u slučaju nezakonitog otkaza. Ta procedura bi trebalo da sadrži pisano uputstvo o načinu adekvatnog reagovanja usled dobijanja nezakonitog naloga pretpostavljenog. Upravo se u tome, ali i niz drugih situacija ogleda značaj postojanja internih pisanih procedura i pravila. To se u skladu sa odredbama Pravilnika kojim se uređuje finansijsko upravljanje i kontrola takođe smatra vrstom interne kontrole. Dakle ne mora nešto da ima direktne finansijske posledice po javna sredstva, dovoljno je da postoji mogućnost nastupanja takve posledice usled određenog postupanja zaposlenih. Zbog toga svako postupanje suprotno propisima u javnom sektoru treba posmatrati kao potencijalno ugrožavanje integriteta javnih finansija.

Kako interna revizija treba da ocenjuje pre svega adekvatnost i primenu internih politika i procedura kao sistema interne finansijske kontrole, ona bi trebala da predlaže i njihovo uspostavljanje u oblastima poslovanja u kojima ne postoje ili njihovo unapređivanje u oblastima u kojima ona ne daje odgovarajuće rezultate. Na taj način je i rukovodiocu lako da utvrdi ko od zaposlenih svesno krši propise i da spreči korupciju i druga nezakonita ponašanja zaposlenih u instituciji javnog sektora kojom on rukovodi. Međutim, treba imati u vidu da je kvalitet i odgovorno ponašanje zaposlenih oduvek bilo ogledalo onoga kome su za svoj rad odgovorni. Tako je i Nikolo Makijaveli u svom delu „Vladalac“ navodio da sposobnost ljudi koji okružuju Vladaoca mnogo govori i o njegovoj vlastitoj sposobnosti.¹³⁷ Upravo to znači da je uspostavljanje adekvatnih internih kontrola kojima se unapređuje odgovornost zaposlenih od velike koristi svakom rukovodiocu institucija u javnom sektoru. Zakonitost, ekonomičnost i efikasnost javne potrošnje je u javnom interesu. Pod njim, autori smatraju spoljnu i unutrašnju bezbednost, javni red i mir, kontinuirano snabdevanje energentima i hranom, normalno funkcionisanje javnih službi (zdravstvo, obrazovanje, kultura, komunalni red itd.), uređeno i nesmetano odvijanje saobraćaja, javne komunikacije, očuvanje životne sredine od zagađenja, funkcionisanje tržišta, zaštita konkurencije, pružanje informacija od javnog značaja, zaštita podataka o ličnosti i sl.¹³⁸ U teoriji upravnog prava, autori pod konstitutivnim elementima javnog interesa smatraju ostvarivanje i zaštitu ljudskih prava i sloboda,

¹³⁷ N. Makijaveli, (2009). *Vladalac* (prevod sa italijanskog J. Todorović), Beograd: Mono i Manjana, 115.

¹³⁸ V. Đurić, N. Vranješ, (2020). “Pravni okvir uloge lokalne samouprave u ostvarivanju javnog interesa – primeri Republike Srbije i Republike Srpske”. *Godišnjak Fakulteta pravnih nauka*, broj 10, 48-63.

odvijanje društvenog života i uredan rad državnih organa i javnih službi.¹³⁹ Javni interes se može definisati i kao interesi svih pojedinaca koji zajedno čine javnost.¹⁴⁰ Međutim, bez obzira na njegovu definiciju, poštovanje zakona i drugih relevantnih propisa, a u cilju ekonomske i efikasne potrošnje javnih sredstava od strane zaposlenih u javnom sektoru svakako je tesno povezano sa zaštitom javnog interesa. Bez toga zapravo nije ni moguće ostvariti javni interes, a čijom se zaštitom istovremeno štite i ljudska prava.

4. RELEVANTNI MEĐUNARODNI STANDARDI U OBLASTI PREVENCIJE KORUPCIJE

Rezolucijom (97)24 o dvadeset vodećih principa u borbi protiv korupcije Komiteta ministara Saveta Evrope predviđeni su principi za sankcionisanje korupcije na međunarodnom i nacionalnom nivou.¹⁴¹

Prema principu 2 navedene Rezolucije institucije i lica koja su ovlašćena za sprečavanje korupcije, sprovođenje istrage i krivično gonjenje, kao i vođenje postupaka protiv njenih izvršilaca trebalo bi da budu samostalna i nezavisna u svom radu i da imaju mogućnost korišćenja efikasnih sredstava za prikupljanje dokaza. Taj princip povezan je sa principom 3, a prema kojem bi dokazi trebalo da pruže odgovarajuće mere za oduzimanje imovine stečene izvršenjem krivičnog dela. Osim toga potrebno je da zaposleni u institucijama za borbu protiv korupcije poseduju adekvatna znanja i da pohađaju obuke od značaja za vršenje svojih ovlašćenja.¹⁴² Naravno, ne mogu svi posedovati znanja iz istih oblasti. Zbog toga je posebno značajna primena adekvatnih revizorskih procedura i postupaka u procesu kontrole finansijskog poslovanja na nivou celokupnog javnog sektora.¹⁴³ Na taj način povećala bi se odgovornost svih zaposlenih u državnoj upravi za nezakonito postupanje i preduzimanje aktivnosti koje se mogu smatrati korupcijom.¹⁴⁴

¹³⁹ Z. Tomić (2019). "Javni poredak: pojam i struktura", *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu*, 67(2), 36.

¹⁴⁰ R. E. Boot, (2020). "The Feasibility of a Public Interest Defense for Whistleblowing" *Law and Mythology*, 39(1), 1-34.

¹⁴¹ Council of Europe, Committee of Ministers, Resolution (97) 24 on the twenty guiding principles for the fight against corruption, <https://rm.coe.int/16806cc17c>, 24.12.2024.

¹⁴² Princip 5.

¹⁴³ Princip 11.

¹⁴⁴ Princip 12.

Konvencijom Organizacije Ujedinjenih nacija o borbi protiv korupcije, države potpisnice su u obavezi da razviju i sprovode koordinirane politike borbe protiv korupcije koje promovišu učešće društva i odražavaju princip vladavine prava, pravilnog upravljanja javnim poslovima, integritet, transparentnost i odgovornost. Osim toga, na nacionalnom nivou bi svaka država trebala da periodično procenjuje relevantne pravne instrumente i administrativne mere u cilju utvrđivanja njihove adekvatnosti za sprečavanje korupcije.¹⁴⁵ Navedenom konvencijom su predviđene posebne preventivne mere za javni sektor u odnosu na privatni sektor. Prema njima bi u javnom sektoru trebalo voditi računa prilikom zapošljavanja lica i njihovog zadržavanja u javnom sektoru. Posebnu pažnju bi trebalo posvetiti primeni adekvatnih procedura za izbor i obuku pojedinaca koji su kandidati za javne funkcije koje se smatraju posebno ranjivim na korupciju. Pored toga, neophodno je uvesti i adekvatne nadoknade i pravične platne skale za zaposlene u javnom sektoru, a u skladu sa nivoom ekonomskog razvoja države i organizovati adekvatne programe i obuke radi specijalizacije zaposlenih u oblastima koje su od značaja za prevenciju korupcije. Jedan od osnovnih zahteva za prevenciju korupcije u javnom sektoru jeste promovisanje i unapređenje transparentnosti i suzbijanje sukoba interesa.¹⁴⁶

Zakonita, efikasna, efektivna i ekonomična javna potrošnja i raspolaganje javnom imovinom jesu u javnom interesu. Međutim, ne postoji jedinstvena definicija javnog interesa. On se može definisati kao nešto što pripada javnosti ili celokupnoj zajednici. Prema autorima, on se može shvatiti kao interes društvene zajednice ili naroda, a što nije isto što i državni interes. Stoga bi prilikom zastupanja javnih interesa, trebalo zastupati interese svih građana. Ipak, nije moguće da interesi svih građana budu isti, pa bi zbog toga javni interes trebalo shvatiti kao interes većine.¹⁴⁷ Zaštita javnih interesa realizuje se putem političkih aktivnosti i mera nadležnih organa. Smatra se da je u demokratskim sistemima, osnov dobre uprave i stabilnih političkih institucija njegova zaštita u skladu sa očekivanjima građana.¹⁴⁸ Kada govore o sukobu javnog i privatnog interesa autori Ćirić i Mrvić-Petrović smatraju da se sukob između javne dužnosti i privatnog interesa javlja isključivo kod pojedinca koji vrši vlast i koji je ovlašćen da donosi određene odluke ili da postupa na određeni način. Sukob interesa utiče na pristrasnost prilikom donošenja odluke ili preduzimanja određene radnje, a koja je motivisana nastojanjem da se sebi lično ili bliskim licima ostvari određena materijalna ili nematerijalna korist. Pri tome

¹⁴⁵ Član 5, tačke 1, 2 i 3.

¹⁴⁶ Član 7 Konvencije.

¹⁴⁷ N. Mrvić Petrović, J. Ćirić (2004). *Sukob javnog i privatnog interesa u trouglu moći, novca i politike*, Beograd: Institut za uporedno pravo, 14.

¹⁴⁸ *Ibid.* 15.

ta bliskost ne mora biti krvno srodstvo, već to može biti i neki drugi osnov (npr. materijalni). Isti autori od sukoba interesa razlikuju sukob dužnosti, a pod čim se podrazumeva situacija kada javni službenik ne obavlja dovoljno stručno javnu službu i zauzima službeni položaj koji ne odgovara njegovim kvalifikacijama. Zbog toga svakako trpi i javni interes.¹⁴⁹ I sukob interesa i sukob dužnosti može da doprinese nastanku štete za javna sredstva i javnu imovinu. Kako je protekom dužeg vremenskog perioda, najčešće teško dokazati obim te štete, posebno je pre svega preduzeti preventivne mere u smislu eliminisanja mogućnosti nastanka situacija koje mogu da dovedu do sukoba interesa ili sukoba dužnosti. Upravo Konvencija Ujedinjenih nacija o borbi protiv korupcije propisuje obavezu preduzimanja takvih mera na nivou zemalja potpisnica. Kada je u pitanju mogućnost nastanka sukoba interesa, on je najčešće prisutan u postupcima javnih nabavki ili dodeljivanja određenih subvencija ili pogodnosti iz javnih sredstava. Zbog toga se insistira na transparentnosti u tim postupcima, ali i čestom vršenju kontrole od strane relevantnih kontrolnih mehanizama. Lica koja vrše koruptivna krivična dela, a u cilju sticanja protivpravne imovinske koristi zanemaruju situacije u kojima postoji sukob interesa ili čak sami doprinose nastanku takvih situacija. Nedostatak kontrole, može da doprinese osećaju da će uprkos preduzimanju nezakonite radnje uspeti da izbegnu krivičnu odgovornost. Kao dodatni podstrek vršenju tih krivičnih dela mogu biti i kratki rokovi zastarelosti. Upravo na dovoljno dugim rokovima zastarelosti insistira se i u odredbama Konvencije Ujedinjenih nacija o borbi protiv korupcije.¹⁵⁰ Treba imati u vidu da bi u zemljama u kojima se rokovi zastarelosti vezuju za visinu propisane sankcije, trebalo razmisliti o propisivanju viših iznosa ili pronalaženjem drugačijeg rešenja kako bi se ostavilo dovoljno vremena kontrolnim mehanizmima za njihovo otkrivanje. Tako, ukoliko se npr. radi o krivičnim delima kojima se nanosi šteta javnim finansijama, javnom imovini, izvesno je da će institucijama i mehanizmima kontrole javne potrošnje biti potrebno više vremena za otkrivanje tih dela i prikupljanje relevantnih dokaza. Osim toga, kontrole se obavljaju za prethodni period, pa se može dogoditi da protekom relativno kratkog perioda, ipak nastupi zastarelost krivičnog gonjenja.

Sukob interesa je u tesnoj vezi sa korupcijom. Pravila o prevenciji sukoba interesa moraju da budu predviđena u nacionalnom zakonodavstvu, ali i internim propisima i procedurama na nivou korisnika javnih sredstava. Zbog toga bi ukoliko

¹⁴⁹ *Ibidem.*

¹⁵⁰ Prema članu 26 Konvencije svaka država ugovornica ima obavezu, gde to odgovara, da u svom domaćem pravu utvrdi dug period nezastarevanja u kome će moći da se pokrenu postupci za bilo koje delo utvrđeno Konvencijom ili da propiše prekid zastarevanja ukoliko je izvršilac krivičnog dela izbegao izvođenje pred lice pravde.

se tokom revizije ili bilo koje druge kontrole javne potrošnje, utvrdi da je u vezi sa raspolaganjem javnom imovinom ili javnim sredstvima postojao sukob interesa (npr. u postupcima javnih nabavki) postojanje takve nepravilnosti treba konstatovati u nalazu i mišljenju i preduzeti adekvatne mere kako bi se slučaj detaljno ispitao i pribavili relevantni dokazi, a koji mogu da budu od značaja za sankcionisanje odgovornih lica koja nepreduzimanjem mera za otklanjanje mogućnosti nastanka sukoba interesa zloupotrebljavaju službenu dužnost ili položaj radi sticanja protivpravne imovinske koristi.

U slučaju da se radi o tzv. „sukobu dužnosti“, odnosno situacijama kada javni službenik obavlja poslove koji ne odgovaraju njegovim kvalifikacijama, moguće je vršiti uticaj na njegove aktivnosti. Taj uticaj može da dolazi i od njegovih pretpostavljenih. U slučaju da zaposleni poznaju svoja ovlašćenja i imaju dovoljno kvalifikacija da prepoznaju koje ponašanje je u skladu sa propisima, a koje ne moguće je da se u skladu sa propisima suprotstave izvršenju nezakonitog naloga. Međutim, u nekim situacijama je moguće da usled nedostatka kvalifikacija i znanja nije moguće da zaposleni prepozna da se od njega zaista očekuje da preduzme određene aktivnosti koje nisu u skladu sa zakonom ili nije svestan da svako odgovara za svoje postupke, zbog ubeđenja da će za preduzimanje te aktivnosti ipak odgovarati njegov pretpostavljeni ili najviše rukovodstvo institucije.¹⁵¹ Zbog toga je potrebno da se vodi računa o posedovanju kvalifikacija zaposlenih za obavljanje određenih poslova ne samo prilikom njihovog zapošljavanja, već i kasnije tokom samog rada, pa je neophodno kontinuirano pratiti potrebe zaposlenih za unapređenjem znanja iz određenih oblasti.

Državne institucije često omogućavaju sticanje velike finansijske koristi privatnim firmama kroz ugovore o javnim nabavkama i dodelu koncesija. Autori često navode i favorizovanje projekata na osnovu toga koliko će dobiti imati od njih. Tako npr. najviši zvaničnici biraju projekte i obavljaju kupovinu koja ima malo ili nimalo ekonomskog opravdanja. Prema jednoj studiji korumpirani političari često favorizuju kapitalno intenzivne javne projekte u odnosu na druge tipove javnih izdataka i javne investicije u odnosu na privatne. Tako se češće podržavaju skupi projekti od onih male vrednosti, uz isticanje da je to u cilju ekonomskog razvoja.¹⁵²

¹⁵¹ Prema važećem zakonskom okviru, državni službenici treba najpre da upozore pretpostavljenog da je naredba nezakonita ili da nije u skladu sa uspostavljenim procedurama institucija ili etičkih standarda. Moguće je da će nakon dostavljanja upozorenja od strane zaposlenog pretpostavljeni povući svoj nalog ili naredbu. Više o tome: A. Rabrenović, J. Kostić, M. Matić Bošković, (2020). “Open Dilemma: How to React to Illegal Orders from Superiors”, *Op. cit.* 303–314.

¹⁵² S. Rouz Ejkerman (2007). *Korupcija i vlast, uzroci, posledice i reforma*, Beograd: Službeni glasnik, 42.

Poglavlje III

ULOGA VRHOVNE REVIZORSKE INSTITUCIJE U SUZBIJANJU KORUPCIJE I OSNOVNI MEĐUNARODNI STANDARDI

1. ULOGA VRHOVNE REVIZORSKE INSTITUCIJE U SUZBIJANJU KORUPCIJE U ODABRANIM ZEMLJAMA

Prevenција korupcije je zadatak celokupne društvene zajednice. Međutim, nemaju svi pojedinci isti kapacitet da prepoznaju njene pojavne oblike. Aktivnosti različitih institucija su od velikog značaja za njeno otkrivanje. To je prepoznato i u međunarodnim dokumentima, dok pojam korupcije nije jedinstven, iako je ona kao pojava prisutna u svim društvima i na svim nivoima njegovog razvoja. Međutim, neki mehanizmi njene prevencije kada je u pitanju javni sektor su novijeg datuma i na nacionalnom nivou različitih zemalja njihov potencijal se razvija različitim intenzitetom.

Efikasno suzbijanje korupcije zahteva blagovremenu reakciju i saradnju više institucija. Autori smatraju da je veoma važna uloga vrhovnih revizorskih institucija, a čiji je osnovni zadatak praćenje efikasnog upravljanja javnim resursima i osiguranje transparentnosti i odgovornosti.¹⁵³

Neki autori primećuju da postoji jaz između onoga što društvo očekuje i rada, pa i ovlašćenja vrhovnih revizorskih institucija. Stav vrhovnih revizora, pa samim tim i navedenih institucija je uglavnom da primarna odgovornost za sprečavanje i otkrivanje korupcije počiva na upravnim organima, pre svega policiji, ali i nekim drugim telima za borbu protiv korupcije. Sa druge strane, vrhovne revizorske institucije ipak smatraju da svojim radom doprinose prevenciji korupcije. Međutim, njihov rad je značajan ne samo za stvaranje i unapređenje preventivnog okruženja i unapređenje sistema interne kontrole, već i za otkrivanje korupcije u javnom sektoru.¹⁵⁴ Adekvatna istraga korupcije u javnom sektoru zahteva specijalizaciju revizora. U uporednom zakonodavstvu za to postoje dve mogućnosti. Jedna je uspostavljanje specijalizacije, a druga neke vrste posebnog tela, kao što je Evropska Kancelarija za borbu protiv prevara ili osnivanje posebne organizacione jedinice unutar organizacije za obavljanje forenzičke revizije ili posebno odeljenje za istrage, kao što postoji u Sjedinjenim Američkim Državama u okviru Kancelarije Generalnog revizora.¹⁵⁵

¹⁵³ K. Reichborn-Kjennerud *et al.* (2019). "Sais work against corruption in Scandinavian, South-European and African countries: An institutional analysis", *The British Accounting Review*, Vol. 51, broj 5, 1-16.

¹⁵⁴ M. Matić, (2013). "Vrhovne revizorske institucije i borba protiv korupcije" u: (J. Ćirić, ur.), *Borba protiv korupcije*, Beograd: Institut za uporedno pravo, 126.

¹⁵⁵ *Ibid.* 127.

Značajan alat za smanjenje korupcije jeste unapređenje kvaliteta revizorskih standarda. Na ograničenom uzorku od deset zemalja Latinske Amerike, utvrđeno je postojanje pozitivne korelacije između kvaliteta eksterne revizije i kontrole korupcije, između eksterne revizije i povećanja transparentnosti budžeta, kao i između eksterne revizije i kvaliteta pružanja javnih usluga. Prema mišljenju Carlosa Santisa uspeh revizije zavisi od nekoliko faktora kao što su: politički, socijalni i kulturni sistemi, uključujući i integritet.¹⁵⁶

Kao dodatni doprinos suzbijanju korupcije autori navode bolju edukaciju revizora, pažljiv odabir revizorskog kadra, unapređenje revizorskih standarda i njihove primene u praksi, nametanje dodatnih troškova firmama i odgovornim licima zbog nepoštovanja visokih etičkih standarda i veća transparentnost u računovodstvenoj evidenciji.¹⁵⁷

Vrhovna revizorska institucija i Agencija za borbu protiv korupcije mogu da sarađuju na nivou nacionalnih antikorupcijskih foruma kao što su npr. komiteti za borbu protiv korupcije, odbori za razvoj i praćenje antikorupcijskih strategija itd. Osim toga, moguće je da se uspostave posebne procedure kako bi se izbegli određeni problemi u saradnji. Vrhovna revizorska institucija Egipta sarađuje sa drugim organizacijama u okviru Nacionalnog komiteta za borbu protiv korupcije, koji je ovlašćen za sprovođenje Konvencije Organizacije Ujedinjenih Nacija za borbu protiv korupcije, kao i Koordinacionim podkomitetom za borbu protiv korupcije koji je zadužen za razvoj nacionalne strategije za borbu protiv korupcije.¹⁵⁸

U Francuskoj su do 2023. godine u slučaju kršenja propisa, rukovodioci u javnom sektoru mogli da budu sankcionisani od strane Suda za budžetsku i finansijsku disciplinu uspostavljenu zajedno sa Računskim sudom. Do navedene godine Računski sud je mogao da sankcioniše isključivo računovođe, a Sud za budžetsku i finansijsku disciplinu rukovodioce korisnika javnih sredstava zbog kršenja propisa. S obzirom na to da je bio mešavina računskog suda i državnog saveta, Sud za budžetsku i finansijsku disciplinu imao je istog predsednika, generalnog tužioca i sedište kao i Računski sud.¹⁵⁹

¹⁵⁶ C. Santiso (2006). "Improving Fiscal Governance and Curbing Corruption: "How Relevant are Autonomous Audit Agencies?" *International Public Management Review*, Vol.7, broj 2, 97-108, navedeno prema: W. R. DiPietro (2011). „The Corruption and the Quality of Auditing Standards“, *Asian Economic and Financial Review*, 1(3), 121, <https://archive.aessweb.com/index.php/5002/article/view/717/1167>, 24.12.2024.

¹⁵⁷ *Ibid.* 123.

¹⁵⁸ UNODC, United Nation Office on Drugs and Crime (2023). *Enhancing Collaboration between Supreme Audit Institutions and Anti-Corruption Bodies in Prevention and Fighting Corruption*, *Op. cit.* 29.

¹⁵⁹ *Ibid.* 14.

Sud za budžetsku i finansijsku disciplinu mogao je da kazni odgovorna lica zbog kršenja bilo kog pravila koje se odnosilo na upravljanje javnim prihodima i rashodima. Neke povrede usklađenosti koje je sud mogao da sankcioniše, bliske su slučajevima korupcije, kao što su favorizovanje u javnim nabavkama, nezakonito trošenje sredstava, sticanje protivpravne koristi, kršenje propisa u vezi sa dodelom subvencija i sl. I Sud za budžetsku i finansijsku disciplinu mogao je da kazni lica za navedene aktivnosti isto kao i krivični sudovi, ali se nisu mogle zbog primene načela *ne bis in idem* izreći dve sankcije za isti prekršaj.¹⁶⁰ Od 2023. godine nadležnost Računskog suda je proširena. Osim računovođa, od navedene godine, ona obuhvata i rukovodioce.¹⁶¹

U Austriji vrhovna revizorska institucija je Revizorski sud koji za svoj rad odgovara Nacionalnom parlamentu i ima funkcionalnu i organizacionu nezavisnost. On ima punu odgovornost za smanjenje korupcije i saraduje kako sa nacionalnim, tako i sa međunarodnim institucijama. Sud prosleđuje relevantne informacije organima za sprovođenje zakona, kao što je Specijalizovano javno tužilaštvo za borbu protiv privrednog kriminala i korupcije.¹⁶²

Na čelu vrhovne revizorske institucije Arapskih Emirata je njen predsednik koji je ujedno i generalni revizor. Navedena institucija ima ustavne i zakonske garancije nezavisnosti i vršenja svojih ovlašćenja bez ikakvog uticaja. U njenoj nadležnosti su: finansijska revizija i revizija usklađenosti, revizija učinka i IT revizija. Osim navedenih nadležnosti, vrhovna revizorska institucija ima ovlašćenje da sprečava, otkriva i suzbija korupciju putem organa formalne socijalne kontrole. U tim situacijama navedena institucija istražuje slučajeve korupcije i finansijskih prekršaja bez obzira da li ih je sama utvrdila ili je o njima informisana na drugačiji način. Osim toga, ona preuzima i druge mere za očuvanje javnih sredstava kao što je npr. obustava korišćenja sredstava i sl. Ukoliko se posumnja da je nekom od aktivnosti subjekta revizije izvršeno krivično delo, o tome se obaveštava Federalno javno tužilaštvo koje dalje sprovodi istragu. Izveštaji vrhovne revizorske institucije Ujedinjenih Arapskih Emirata su obavezujući, a svi subjekti revizije moraju da postupe u skladu sa njenim preporukama i zahtevima i usvoje procedure potrebne za ispravljanje nedostataka, grešaka i povraćaj nezakonito

¹⁶⁰ O tome videti u: M. Matić-Bošković, J. Kostić, (2020). "The application of the *ne bis in idem* related to financial offences in the jurisprudence of the European courts", *NBP. Nauka, bezbednost, policija*, 5(2): 67-77, doi:10.5937/nabepo25-27224.

¹⁶¹ *Ibidem*.

¹⁶² UNODC, United Nation Office on Drugs and Crime (2023). *Enhancing Collaboration between Supreme Audit Institutions and Anti-Corruption Bodies in Prevention and Fighting Corruption*, Op. cit. 15.

isplaćenih sredstava. Povraćaj tih sredstava ili naplata onih kojih nisu naplaćeni mora da se izvrši u roku od mesec dana od dana prijema obaveštenja. Nepoštovanje preporuka sadržanih u revizorskim izveštajima smatra se finansijskim prekršajem koji zahteva preduzimanje neophodnih mera u skladu sa zakonom.¹⁶³

Konferencija država članica Konvencije Ujedinjenih nacija protiv korupcije, izrazila je zabrinutost zbog negativnih efekata korupcije na stabilnost i bezbednost društava, efikasnost institucija, vladavinu prava i održivi razvoj. Stoga je zauzet stav da je neophodan uravnotežen i multiinstitucionalan pristup radi primene odredaba Konvencije Ujedinjenih nacija protiv korupcije. Uloga vrhovne revizorske institucije u prevenciji korupcije, posebno se ističe u Deklaraciji iz Abu Dabija, koja je usvojena na osmoj sesiji Konferencije zemalja članica Konvencije Ujedinjenih nacija protiv korupcije.¹⁶⁴ U maju 2021. godine, vrhovna revizorska institucija Ujedinjenih Arapskih Emirata i UNODC potpisale su trogodišnji program, pod nazivom Program za podršku primene Abu Dhabi Deklaracije.¹⁶⁵

U decembru 2021. godine na devetoj sednici Konferencije koja je održana u Šarm el Šeiku, doneta je Rezolucija 9/3 pod nazivom “Nastavak Deklaracije iz Abu Dabija o unapređenju saradnje između vrhovnih revizorskih institucija i antikorupcijskih tela u cilju efikasnijeg sprečavanja i borbe protiv korupcije i upotrebe informacionih i komunikacionih tehnologija”. U njoj je izražena potreba promovisanja nezavisnosti vrhovnih revizorskih institucija na nacionalnom nivou u skladu sa standardima koje je formulisala Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija, a posebno u pogledu obezbeđivanja zakonitog upravljanja javnim finansijama i javnom imovinom u postupcima javnih nabavki. Prema Deklaraciji, države potpisnice Konvencije Ujedinjenih nacija protiv korupcije trebalo bi gde je prikladno da preduzmu mere za unapređenje transparentnosti i odgovornosti u upravljanju javnim finansijama, uključujući primenu sistema računovodstvenih i revizorskih standarda i sličnog

¹⁶³ *Ibid.* 17.

¹⁶⁴ Videti na internet stranici: <https://www.unodc.org/corruption/en/learn/thematic-areas/Supreme-Audit-Institutions.html>, 24.12.2024. Konferencija država članica Konvencije Ujedinjenih nacija protiv korupcije je glavno telo za kreiranje politika Konvencije. Navedeno telo se sastaje svake dve godine i tom prilikom okuplja predstavnike država koje su pristupile Konvenciji, kao i druge relevantne zainteresovane strane kako bi razmislile izazove i trendove u njenoj primeni i usvojile rezolucije o važnim pitanjima. Konferencija služi za promovisanje saradnje, identifikovanje novih izazova, iskorišćavanje iskustava, kao i prepoznavanje uspešnih inicijativa. Više informacija o ovom telu nalazi se na internet stranici: <https://www.unodc.org/corruption/en/learn/what-is-cosp.html>, 24.12.2024.

¹⁶⁵ Više informacija o tome nalazi se na internet stranici: <https://www.unodc.org/corruption/en/learn/thematic-areas/Supreme-Audit-Institutions.html>, 24.12.2024.

nadzora, pa ističe važnu ulogu vrhovnih revizorskih institucija u ispitivanju, periodično ili po potrebi primenjivih finansijskih i računovodstvenih okvira i procedura radi utvrđivanja njihove efikasnosti u borbi protiv korupcije. Rezolucijom se podstiču države članice da subjekti revizije odgovore na nalaze revizorskih izveštaja, sprovode preporuke vrhovnih revizorskih institucija, preduzmu korektivne mere, uključujući i krivično gonjenje kako bi se obezbedilo pravilno upravljanje javnim poslovima i javnom imovinom. U Rezoluciji je prepoznata važnost stručnog usavršavanja zaposlenih u vrhovnoj revizorskoj instituciji radi sprečavanja korupcije. Stoga bi prema njoj zemlje članice trebale da podstaknu obuku, obrazovanje i razmenu znanja.¹⁶⁶

O velikom značaju uloge vrhovnih revizorskih institucija u suzbijanju korupcije svedoči i potpisivanje memoranduma o saradnji Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija i UNODC 30. jula 2019. godine. Taj memorandum predstavlja okvir za saradnju u cilju realizacije održivog razvoja, a koji se odnose na učinak vlada u pogledu efikasnog upravljanja javnim finansijskima i ublažavanje rizika od korupcije, podrške državama potpisnicama Konvencije Ujedinjenih nacija za borbu protiv korupcije i članicama INTOSAI u njihovim naporima da efikasno primenjuju odredbe Konvencije.¹⁶⁷

2. OSNOVNI MEĐUNARODNI STANDARDI NEZAVISNOSTI VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA

Osnovni međunarodni standardi vrhovnih revizorskih institucija odnose se pre svega na njenu nezavisnost i objektivnost u radu, a što je od posebnog značaja za njihove aktivnosti u vezi sa suzbijanjem korupcije. Ti standardi sadržani su u Limskoj i Meksičkoj deklaraciji. Ostali standardi koji su usvojeni od strane Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija uglavnom se odnose na metodologiju i pristup pojedinačnim vrstama revizije (npr. revizija finansijskih izveštaja i sl.).

¹⁶⁶ United Nations, Corruption and Economic Crime Branch, Resolution 9/3, Follow-up to the Abu Dhabi declaration on enhancing collaboration between the supreme audit institutions and anti-corruption bodies to more effectively prevent and fight corruption, and the use of information and communications technologies, <https://www.unodc.org/corruption/en/cosp/conference/session9-resolutions.html#Res.9-3>, 24.12.2024.

¹⁶⁷ United Nations, Corruption and Economic Crime Branch, *Role of Supreme Audit Institutions in Preventing and Combating Corruption: Abu Dhabi Declaration Programme*, <https://www.unodc.org/corruption/en/tools-and-services/abu-dhabi-declaration-programme/index.html>, 24.12.2024.

2.1. Limska deklaracija

Na kongresu održanom u Limi 1977. godine u Peruu usvojena je Limska deklaracija, kojom su postavljeni osnovni standardi i smernice javne kontrole neophodni za postizanje nezavisnih i objektivnih rezultata.¹⁶⁸ Glavni princip sadržan u Limskoj deklaraciji jeste nezavisnost državne revizije. Vladavina prava i demokratija su pretpostavke za nezavisnu vladinu reviziju i osnovni stubovi na kojima se temelji Deklaracija iz Lime. Pozivajući se na značaj adekvatne i efikasne upotrebe javnih sredstava kao preduslova za zakonito upravljanje javnim finansijama i donošenje odluka nadležnih organa, Limska deklaracija naglašava potrebu da se na nivou svake zemlje uspostavi vrhovna revizorska institucija čija se nezavisnost mora garantovati zakonom.

Prema Limskoj deklaraciji s obzirom na to da su specifični ciljevi revizije pravilna i efikasna upotreba javnih sredstava, razvoj dobrog finansijskog upravljanja, pravilno obavljanje administrativnih aktivnosti, saopštavanje informacija javnim organima i opštoj javnosti putem objavljivanja izveštaja, njihova realizacija predstavlja preduslov za stabilnost i razvoj država u skladu sa principima usvojenim u Rezolucijama Organizacije Ujedinjenih nacija.

Cilj revizije je blagovremeno otkrivanje odstupanja od prihvaćenih standarda i kršenja principa zakonitosti, efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti finansijskog upravljanja kako bi se preduzele korektivne mere i odgovorna lica prihvatila odgovornost ili kako bi se nadoknadila šteta ili preduzele adekvatne mere da se spreče ili smanje posledice kršenja navedenih standarda.¹⁶⁹

Pre-revizija i post-revizija jesu aktivnosti vrhovne revizorske institucije koje se sprovode u zavisnosti od trenutka nastanka određene činjenice koja ima finansijski efekat. Pre-revizija se sprovodi pre, a post-revizija nakon njenog nastupanja. Upravo se efikasna pre-revizija smatra veoma korisnom aktivnošću za dobro upravljanje javnim sredstvima koje je povereno državi. Ona ima prednosti u odnosu na post-reviziju jer može da spreči štetu pre njenog nastupanja, ali na

¹⁶⁸ INTOSAI-P INTOSAI 1 The Lima Declaration, INTOSAI principi su izdati od strane Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (International Organization of Supreme Audit Institutions). Više informacija o tome je dostupno na internet stranici: www.issai.org. O Limskoj deklaraciji videte u: M. Serowanec, (2019). „The Polish Supreme Audit Office in the Light of International Standards of Organization and Operation of State Audit Institutions“, *Przegląd Konstytucyjny*, broj 1, 68 i 69.

¹⁶⁹ Limska deklaracija, odeljak 1. svrha revizije. *International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, Mexico Declaration on SAI Independence*, <https://parlamerica.org/uploads/documents/Mexico-and-Lima-declarations.pdf>, 24.12.2024.

neki način smanjuje odgovornost u vezi sa primenom zakona. Post-revizija može da pojača odgovornost prema poštovanju zakona, jer nakon otkrivanja nepravilnosti ona može da otkrije i štetu, pa samim tim lica koja su je prouzrokovala imaju odgovornost da je nadoknade. Na taj način se preventivno deluje na ponovno vršenje nepravilnosti. Od stava svake zemlje zavisi da li će njenim propisima biti definisano da državna revizorska institucija obavlja i jednu i drugu vrstu revizije ili samo post-reviziju, a koja je neophodna aktivnost svake vrhovne revizorske institucije.¹⁷⁰ Kao spoljni revizor, vrhovna revizorska institucija ima zadatak da ispituje efektivnost interne revizije.¹⁷¹ Njene tradicionalne aktivnosti su: revizija zakonitosti i regularnosti finansijskog upravljanja i računovodstva. Osim navedenih revizija, značajna je i revizija učinka koja podrazumeva ispitivanje performansi, ekonomičnosti i efikasnosti javne uprave. Navedena vrsta revizije ne pokriva isključivo finansijske aktivnosti, već i druge aktivnosti, kao što je uvid u funkcionisanje organizacionog i administrativnog sistema institucije.¹⁷² Ciljevi vrhovne revizorske institucije: zakonitost, regularnost, ekonomičnost, efikasnosti i efektivnost finansijskog upravljanja imaju jednaku važnost, dok prioritete određuje svaka revizorska institucija u zavisnosti od konkretnog slučaja.¹⁷³

Prema Limskoj deklaraciji vrhovna revizorska institucija može objektivno da izvršava svoje zadatke samo ukoliko je nezavisna od subjekta revizije i spoljašnjih uticaja. Iako ne postoji apsolutna nezavisnost vrhovnih revizorskih institucija jer su i one deo države kao celine, radi realizacije njihovih zadataka, potrebno je da postoji organizaciona i funkcionalna nezavisnost.¹⁷⁴ Samo osnivanje vrhovnih revizorskih institucija i njihova nezavisnost treba da budu predviđeni ustavom, dok ostala pitanja mogu da budu predmet zakonske regulative.¹⁷⁵

Nezavisnost članova i službenika vrhovnih revizorskih institucija neodvojivo je povezana sa nezavisnošću same institucije. Pod članovima se podrazumevaju lica koja donose odluke u ime Vrhovne revizorske institucije i koja su za sve odluke odgovorna trećim licima, odnosno članovi odbora za donošenje odluka ili rukovodilac monokratski uređene vrhovne revizorske institucije. Revizorsko osoblje, treba da bude nezavisno od uticaja revidiranih organizacija.¹⁷⁶

¹⁷⁰ *Ibid.* Odeljak 2.

¹⁷¹ *Ibid.* Odeljak 3.

¹⁷² *Ibid.* Odeljak 4.

¹⁷³ *Ibidem.*

¹⁷⁴ Limska deklaracija, odeljak 5.

¹⁷⁵ *Ibidem.*

¹⁷⁶ *Ibid.* Odeljak 6.

Finansijska nezavisnost podrazumeva obezbeđivanje finansijskih sredstava u cilju realizacije zadatka.¹⁷⁷

Pod nezavisnošću vrhovnih revizorskih institucija podrazumeva se da se one ponašaju kao da deluju u ime parlamenta i prema njegovim uputstvima. Taj odnos treba da bude utvrđen ustavom kao najvišim pravnim aktom svake zemlje.¹⁷⁸ Vlada je u potpunosti odgovorna za svoje postupke i ne može svoje postupanje da opravda pozivanjem na nalaze revizije, osim ukoliko nalazi nisu deo pravnosnažnih ili izvršnih presuda, kao ni na ekspertska mišljenja vrhovnih revizorskih institucija.¹⁷⁹

Vrhovne revizorske institucije imaju pristup svim evidencijama i dokumentima u subjektu revizije u vezi sa finansijskim upravljanjem i mogu da zahtevaju usmenim ili pisanim putem sve informacije koje smatraju da su im neophodne za rad. Za svaku reviziju vrhovna revizorska institucija ima ovlašćenje da proceni da li će se revizija obavljati u subjektu revizije ili u samoj instituciji, a osim toga prema Limskoj deklaraciji navedena institucija može da odredi i rokove za davanje informacija ili dostavljanje dokumenata i ostalih evidencija uključujući i finansijske izveštaje.¹⁸⁰ Subjekti revizije imaju pravo na dostavljanje odgovora na nalaz vrhovne revizorske institucije u roku utvrđenom zakonom ili određenom od strane vrhovne revizorske institucije, dok ona ima ovlašćenje da se obrati organu nadležnom za preduzimanje neophodnih mera i da zahteva od odgovornih lica da prihvate odgovornost.¹⁸¹

Prema Limskoj deklaraciji, vrhovne revizorske institucije mogu kada je neophodno da dostave Parlamentu svoje stručno mišljenje uključujući komentare na nacрте zakona i drugih finansijskih propisa. Subjekti revizije sami snose odgovornost za prihvatanje ili neprihvatanje stručnih mišljenja vrhovnih revizorskih institucija, a što ne sme da ometa efektivnost revizije.¹⁸² Same vrhovne revizorske institucije obavljaju reviziju u skladu sa sopstvenim programom. S obzirom na to da revizija ne može da bude sveobuhvatna, odabir revizija se vrši primenom metoda uzorkovanja. Njihov broj treba da bude takav da omogući da se na adekvatan način proceni kvalitet i pravilnost finansijskog upravljanja.¹⁸³

¹⁷⁷ *Ibid.* Odeljak 7.

¹⁷⁸ Odeljak 8.

¹⁷⁹ Odeljak 9.

¹⁸⁰ Odeljak 10.

¹⁸¹ Odeljak 11.

¹⁸² Odeljak 12.

¹⁸³ Odeljak 13.

Prema Limskoj deklaraciji ukoliko revizija zahteva posebna znanja i veštine, vrhovna revizorska institucija može da angažuje i spoljne stručnjake koji ih poseduju za obavljanje konkretne revizije.¹⁸⁴

Vrhovna revizorska institucija prema navedenoj deklaraciji bi trebalo u skladu sa nacionalnim Ustavom da o svojim nalazima na godišnjem nivou izveštava Parlament, a taj izveštaj mora da bude dostupan javnosti. Na taj način povećava se mogućnost sprovođenja nalaza vrhovne revizorske institucije.¹⁸⁵ Prema Limskoj deklaraciji, osnovna ovlašćenja vrhovnih revizorskih institucija moraju da budu sadržana u Ustavu, dok detalji mogu da budu propisani zakonom.¹⁸⁶ Sve javne finansijske operacije, odnosno svaka potrošnja budžetskih sredstava podleže reviziji vrhovne revizorske institucije. Stoga subjekt revizije mogu da budu bilo koja pravna lica koja koriste javna sredstva.¹⁸⁷ Revizija organa vlasti i drugih institucija u inostranstvu takođe mogu da budu subjekti revizije vrhovne revizorske institucije, pa bi stoga trebalo uzeti u obzir prilikom njihove revizije i ograničenja utvrđena međunarodnim pravom.¹⁸⁸

Prema Limskoj deklaraciji, vrhovne revizorske institucije mogu da obavljaju i poreske revizije, a koje ne predstavljaju poreske kontrole. One podrazumevaju reviziju napalate poreza, tj. zakonitost i pravilnost naplate poreza, postizanja cilja prihoda uz predlaganje eventualnih unapređenja zakonodavnom telu.¹⁸⁹

Značajna sredstva organi i institucije u javnom sektoru mogu da troše na ugovore, a što opravdava sprovođenje posebne detaljne revizije utrošenih sredstava. U tom smislu je važna i tzv. revizija javnih radova, a koja treba da podrazumeva ne samo redovnost plaćanja, već i efikasnost upravljanja izgradnjom i kvalitet građevinskih radova.¹⁹⁰

Kada je u pitanju prevencija korupcije, od velike važnosti je i revizija subvencionisanih institucija. Vrhovne revizorske institucije su ovlašćene da vrše reviziju korišćenja subvencija dodeljenih iz javnih sredstava. U slučaju da je subvencija posebno visoka, bilo sama po sebi, bilo u odnosu na prihode i kapital subvencionisane organizacije, revizija može ukoliko je potrebno da se proširi tako da obuhvata

¹⁸⁴ Odeljak 14.

¹⁸⁵ Odeljak 16.

¹⁸⁶ Odeljak 18.

¹⁸⁷ *Ibidem.*

¹⁸⁸ Limska deklaracija, odeljak 19.

¹⁸⁹ Odeljak 20.

¹⁹⁰ Odeljak 21.

celokupno finansijsko upravljanje subvencionisane institucije.¹⁹¹ Iako će revizije uzeti u obzir nivo korišćenih resursa i zadatke tih organizacija, vrhovne revizorske institucije će u toku revizije primeniti principe koje inače primenjuju u svom radu.

2.2. Meksička deklaracija

Meksička deklaracija o nezavisnosti je doneta u Meksiko sitiju na kongresu Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija.¹⁹² Njom je proklamovana nezavisnost vrhovnih revizorskih institucija kao bitan preduslov za reviziju zakonite i efikasne upotrebe javnih sredstava.

Vrhovne revizorske institucije prepoznaju osam osnovnih principa koji proizilaze iz Limske deklaracije kao suštinske zahteve za sprovođenje adekvatne revizije u javnom sektoru. Prvi od njih podrazumeva postojanje odgovarajućeg i efikasnog ustavnog i zakonskog okvira, kao i njihovu primenu u praksi. Stoga bi zakonodavstvo trebalo detaljno da navodi i definiše nivo nezavisnosti vrhovne revizorske institucije. Drugi princip podrazumeva nezavisnost rukovodilaca ili članova upravljačkog tela Vrhovne revizorske institucije (kada njom rukovodi kolegijalno telo), uključujući sigurnost mandata i pravni imunitet u obavljanju njihove dužnosti. Stoga bi zakonom trebalo precizirati uslove za imenovanje, ponovno imenovanje, zapošljavanje, smenu i penzionisanje rukovodioca vrhovne revizorske institucije i članova upravljačkog tela institucija koji su imenovani, ponovo imenovani ili razrešeni u postupku koji obezbeđuje njihovu nezavisnost od izvršne vlasti (Smernice ISSAI-11). Stoga bi mandat trebalo da bude dovoljno dug sa precizno određenim trajanjem, kako bi se omogućilo da rukovodioci i članovi tela koje rukovodi institucijom obavljaju svoje mandate bez straha od odmazde. Prema Meksičkoj deklaraciji bitan preduslov nezavisnosti vrhovne revizorske institucije je dovoljno širok mandat i puna diskrecija u obavljanju funkcija. Vrhovne revizorske institucije bi trebalo da budu ovlašćene da vrše reviziju upotrebe javnih sredstava, resursa ili sredstava od strane primalaca ili korisnika bez obzira na njihovu pravnu prirodu, naplatu prihoda koji se duguju vladi ili javnim institucijama, zakonitost rada vlade i upravljanja računima javnih subjekata, kvalitet finansijskog upravljanja i izveštavanja, ekonomičnost, efikasnost i efektivnost rada vlade i javnih institucija. Navedene institucije su prilikom izbora revizije nezavisne od zakonodavne i izvršne vlasti.¹⁹³ Kako bi se osigurala

¹⁹¹ Odeljak 24.

¹⁹² Meksička deklaracija je usvojena na XIX kongresu Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija koji je održan u Meksiko Sitiju u novembru 2007. godine.

¹⁹³ Princip 3.

nezavisnost vrhovnih revizorskih institucija, one ne bi trebalo da budu uključene niti da se smatra da su uključene na bilo koji način u upravljanje organizacijama u kojima vrše reviziju. Stoga bi trebalo i da onemoguće da njihovo osoblje razvije previše blizak odnos sa entitetima koje revidira, a kako bi ostalo objektivno u svom radu. Vrhovna revizorska institucija treba da ima punu diskreciju u izvršavanju svojih odgovornosti, ali treba da sarađuje sa vladama ili javnim subjektima koji teže da unaprede korišćenje i upravljanje javnim fondovima, dok bi u svom radu trebalo da se pridržava standarda revizije i etičkog kodeksa donetim od strane Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija, Međunarodne federacije računovođa ili drugih tela koja su nadležna za uspostavljanje relevantnih standarda. Značajan garant nezavisnosti vrhovnih revizorskih institucija jeste i javnost njihovog rada. Stoga je potrebno da se godišnji izveštaj o sprovedenim aktivnostima dostavi zakonodavnoj skupštini ili drugim državnim organima kako to nalažu ustav i zakon, kao i da se takav izveštaj učini dostupnim javnosti. Jedan od značajnih principa nezavisnosti vrhovnih revizorskih institucija jeste i neograničen pristup informacijama. On podrazumeva da navedene institucije imaju adekvatna ovlašćenja za dobijanje blagovremenih i tačnih dokumenata i informacija za pravilno vršenje svojih ovlašćenja.¹⁹⁴

Nezavisnost vrhovne revizorske institucije se ogleda i u slobodi odabira sadržaja izveštaja. Institucije su slobodne da iznesu svoja zapažanja i preporuke u revizorskim izveštajima, uzimajući u obzir u zavisnosti od okolnosti i stavove subjekata revizije. Prema Meksičkoj deklaraciji, kao obeležje nezavisnosti ističe se pravo vrhovne revizorske institucije da odlučuje o vremenskom rasporedu izveštavanja o izvršenim revizijama, osim, ukoliko zakonom nisu propisani posebni rokovi i dinamika izveštavanja. Kako je odgovorna za svoj rad isključivo zakonodavnoj vlasti, nacionalna vrhovna revizorska institucija može da postupi prema specifičnim zahtevima za sprovođenje revizije od strane zakonodavnog tela ili neke od njenih komisija, dok u pogledu distribuiranja i objavljivanja izveštaja ima posebnu slobodu, ali tek nakon dostavljanja organu u kojem je izvršena revizija u skladu sa odredbama zakona kojim je uređen rad vrhovne revizorske institucije na nacionalnom nivou.¹⁹⁵ Od posebnog značaja za efikasan i efektivan rad vrhovnih revizorskih institucija jeste i postojanje efikasnih mehanizama za praćenje preporuka sadržanih u njihovim izveštajima. Izveštaji se prema principima sadržanim u Meksičkoj deklaraciji podnose zakonodavnoj skupštini, nekoj od njenih komisija ili revizorskom upravnom odboru prema potrebi, a radi pregleda i praćenja preporuka vrhovne revizorske

¹⁹⁴ Princip 5.

¹⁹⁵ Princip 6.

institucije za sprovođenje korektivnih mera kako bi se osigurala njihova primena, pa čak i kada vrhovne revizorske institucije imaju ovlašćenja za praćenje i primenu sankcija.¹⁹⁶

Finansijska i administrativna autonomija podrazumeva dostupnost ljudi, materijala i naravno finansija, a na koje izvršna vlast ne bi smela da ima nikakav uticaj. To podrazumeva upravljanje vrhovne revizorske institucije sopstvenim budžetom i njegovim alociranjem na adekvatan način kako bi se nesmetano odvijala njena ovlašćenja. Ukoliko resursi nisu dovoljni da omoguće ispunjenje tih ovlašćenja, prema Meksičkoj deklaraciji, vrhovne revizorske institucije se mogu direktno obratiti zakonodavnoj vlasti kako bi im se obezbedila dodatna sredstva u zavisnosti od konkretnih okolnosti.¹⁹⁷

Kako bi se smanjio uticaj na nezavisnost i povećala odgovornost i nezavisnost u radu, na Kipru, glavni revizor i njegov zamenik ne mogu pripadati istoj zajednici. Prema Ustavu je neophodno da jedan bude kiparski Grk, a drugi kiparski Turčin. Ipak, postoje i rešenja koja omogućavaju mešanje u aktivnosti vrhovne revizorske institucije. To je npr. slučaj u Belgiji, u kojoj poslovnik njihove vrhovne revizorske institucije može da bude izmenjen samo uz odobrenje Predstavničkog doma. Isto tako, u Sloveniji se poslovници i pravilnici vrhovne revizorske institucije donose u skladu sa mišljenjem Narodne skupštine. U Nemačkoj vrhovnom revizorskom institucijom upravlja kolegijalni organ, a izbor njegovog odbora, predsednika i potpredsednika odbora vrši predsednik te institucije. To se prema autorima može smatrati generisanjem prevlasti u odnosu na kolege, a što se može negativno odraziti i na nezavisnost institucije. Kao negativno rešenje, autori ističu i praksu Računskog suda Rumunije, koji dopunjava trećinu svojih članova jednom u svake tri godine u toku devetogodišnjeg mandata, a što ga čini usklađenijim sa političkim sastavom parlamenta.¹⁹⁸

3. REVIZORSKI STANDARDI I SUZBIJANJE KORUPCIJE

Tokom svake finansijske krize pokreće se pitanje efikasne zaštite integriteta javnih finansija. Disbalansi u budžetu prouzrokuju posledice koje je neophodno otkloniti. Smanjenje deficita u budžetu moguće je postići smanjenjem

¹⁹⁶ Princip 7.

¹⁹⁷ Princip 8.

¹⁹⁸ S. Siai-Răzvan, E. G. Militaru (2023). "European Supreme Audit Institutions: The Constitutional and Legal Coordinates of Diagonal Public Accountability", *Annals – Economy Series Constantin Brancusi University, Faculty of Economics*, Issue 5, 106.

javnih rashoda ili povećanjem prihoda.¹⁹⁹ Kako smanjenje javnih rashoda nije za mnoge vlade najpovoljnije rešenje, fokus se usmerava na nove izvore prihoda, a aktuelizuje se pitanje upravljanja javnim finansijama i održivosti javnih finansija.²⁰⁰ Različitim vrstama revizije moguće je povećati transparentnost i odgovornost u upravljanju javnim finansijama. Za svaku od njih su od strane Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija propisani standardi kojih je revizorsko telo u obavezi da se pridržava u toku postupka revizije. Od značaja za efikasan i zakonit rad revizije jeste i etički kodeks koji je donela Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija, a kojih su revizori u obavezi da se pridržavaju tokom svakog postupka revizije.²⁰¹

3.1. Etički standardi vrhovnih revizorskih institucija

Vrhovne revizorske institucije treba da uživaju poverenje građana, zakonodavne i izvršne vlasti, ali i revidiranih subjekata. Zbog toga moraju da deluju kao organizacije koje zaista zaslužuju to poverenje, tj. da u svom radu budu nezavisne i objektivne. Etičko ponašanje je veoma važno za održavanje poverenja i reputacije.

Etičkim kodeksom Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija prepoznate su posebne vrednosti i principi koje je potrebno uvažavati u javnom u odnosu na privatni sektor. On sadrži vrednosti kojih treba da se pridržavaju državni revizori u svakodnevnom radu i namenjen je kako rukovodstvu vrhovne revizorske institucije, tako i revizorima i drugim licima koja su angažovana da obavljaju poslove u ime navedene institucije. Etički kodeks svakako ne može da reši sve etičke dileme koje se mogu javiti u praksi, ali sadrži principe koje državni revizori treba da primenjuju u svom radu. Ti principi jesu:²⁰²

- 1) integritet;
- 2) nezavisnost i objektivnost;
- 3) kompetentnost;
- 4) profesionalno ponašanje i
- 5) poverljivost i transparentnost.

¹⁹⁹ I. Bostan, *et al.* (2021). „Supreme Audit Institutions and Sustainability of Public Finance, Links and Evidence along the Economic Cycles“, *Sustainability, MDPI*, broj 13, 9757, 3, <https://doi.org/10.3390/su13179757>, 24.12.2024.

²⁰⁰ *Ibidem.*

²⁰¹ International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), Code of Ethics, ISSAI 130, https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_130/ISSAI_130_EN.pdf, 24.12.2024.

²⁰² ISSAI 130, tačka 1-9.

Integritet podrazumeva pošteno i pouzdano postupanje vrhovnih revizora, lica koja su angažovana u postupku revizije i rukovodilaca vrhovne revizorske institucije, a što svakako podrazumeva postupanje u javnom interesu. Pod nezavisnošću i objektivnošću podrazumeva se oslobođenje bilo koje okolnosti koja može da utiče na kompromitovanje, ili može da se posmatra kao kompromitujuća po profesionalnu procenu i delovanje na nepristrasan način. Kompetentnost podrazumeva da su znanja i veštine revizora na odgovarajućem nivou i da revizori postupaju u skladu sa revizorskim standardima i sa dužnom pažnjom. Osim toga, principi zahtevaju i da profesionalno ponašanje revizora bude takvo da oni uvek postupaju u skladu sa zakonima i drugim relevantnim propisima, kao i da izbegnu bilo koje ponašanje koje može diskreditovati ulogu i ugled koji treba da uživa vrhovna revizorska institucija. Etički kodeks pod poverljivošću i transparentnošću podrazumeva odgovarajući nivo zaštite informacija, ali u ravnoteži sa potrebom za transparentnošću i odgovornošću.²⁰³ Međutim, na navedene vrednosti koje su sadržane u principima etičkog kodeksa, mogu uticati različiti faktori rizika. Pod njima se podrazumeva politički uticaj i spoljni pritisak od strane revidiranih subjekata ili sa druge strane, lični interesi, neprikladna pristrasnost, zagovaranje interesa subjekata revizije ili drugih strana, bliske veze sa subjektima revizije ili odgovornim licima u njima. Kada se identifikuju takvi rizici, procenjuje se njihov značaj, vrši se odgovarajuća kontrola i preduzimaju se adekvatne mere kako bi se neetičko ponašanje dovelo na prihvatljiv nivo.²⁰⁴ Te kontrole se mogu uspostaviti zakonom ili nekim drugim opštim aktom, ali i internim pravilnima i procedurama vrhovne revizorske institucije. To su npr. postupci kojima se izbegava sukob interesa, dok se pod merama npr. mogu podrazumevati mere kojima se obezbeđuje nezavisnost (organizaciona, funkcionalna i finansijska) i objektivnost vrhovnih revizora, a što im se garantuje nacionalnim ustavima i zakonima.

Prema Etičkom kodeksu Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija, lični, finansijski ili drugi interesi ili odnosi državnih revizora, lica angažovanih od strane vrhovne revizorske institucije ili njenog rukovodstva ne smeju biti u sukobu sa interesom institucije. Stoga je osim primanja poklona, napojnice ili zloupotrebe moći za ličnu korist, zabranjeno i učešće u političkim aktivnostima, grupama za pritisak, kao i lobiranje, koje je strogo zabranjeno rukovodstvu institucije, državnim revizorima ili licima koja su angažovana od strane navedene institucije.²⁰⁵ Državni revizori treba da poznaju politike,

²⁰³ *Ibid.* tačka 9.

²⁰⁴ *Ibid.* tačke 9-17.

²⁰⁵ *Ibid.* tačka 35.

propise i pravila vrhovne revizorske institucije koja se odnose na integritet i odgovorni su za njihovu primenu i postupanje u skladu sa njima. Oni treba da budu upoznati sa kim treba da se konsultuju u vezi sa pitanjima koja se tiču integriteta (npr. prijava sumnje ili zabrinutosti za kršenje integriteta). Zbog toga je od posebne koristi da rukovodstvo i osoblje vrhovne revizorske institucije učestvuje u redovnim obukama, sastancima i drugim događajima na kojima se promoviše kultura, integritet i upoznaje sa novim rizicima koji mogu uticati na nepristrasnost i objektivnost u radu. To je posebno važno iz razloga što bi zaposleni u skladu sa etičkim kodeksom o pretnjama po integritet trebalo da obaveste savetnika sa etiku ili rukovodstvo vrhovne revizorske institucije.²⁰⁶

3.2. Međunarodni standardi revizije učinka

Sredinom sedamdesetih godina dvadesetog veka pojavio se novi način upravljanja javnim finansijama, a koji je podrazumevao efikasno i ekonomično upravljanje. To je značilo sprovođenje revizije učinka "vrednost za novac".²⁰⁷ Navedena vrsta revizije vrši se prema međunarodnim ISSAI standardima i podrazumeva nezavisno, objektivno i pouzdano utvrđivanje od strane vrhovne revizorske institucije da li javna preduzeća, projekti, programi, aktivnosti ili organizacije prilikom obavljanja svojih finansijskih aktivnosti postupaju u skladu sa principima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti, kao i da li ima prostora za unapređenje. Jedna od prednosti ovakve vrste revizije je omogućavanje dostupnosti informacija različitim zainteresovanim subjektima, a koje su sadržane u izveštajima vrhovne revizorske institucije. S obzirom na to da su izveštaji javni, oni su dostupni na internet stranici institucije. Svaki stav koji je sadržan u njima zasniva se na pažljivoj analizi finansijske i pravne dokumentacije odnosno tzv. revizionim dokazima.²⁰⁸ Obavljanje revizije učinka jača

²⁰⁶ *Ibidem.*

²⁰⁷ I. Bostan, *et al.* (2021). „Supreme Audit Institutions and Sustainability of Public Finance, Links and Evidence along the Economic Cycles“, *Op. cit.* 5.

²⁰⁸ International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (2019), *ISSAI 300*, tačka 9, 8, <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-300-Performance-Audit-Principles.pdf>, 24.12.2024. Prema tački 6 (c) Međunarodnog standarda revizije 500 pod revizorskim dokazom koji se primenjuje za revizije finansijskih izveštaja smatraju se informacije koje su sadržane u računovodstvenim evidencijama, a koje predstavljaju osnov za sastavljanje finansijskih izveštaja, kao i informacije pribavljene iz drugih izvora. Imajući u vidu da se pojam revizorskih dokaza razlikuje od pojma dokaza u krivičnompravnom smislu, treba imati u vidu da neki dokazi do kojih se dođe u postupku revizije moraju da budu prikupljeni na način kojim se omogućava njihovo dalje korišćenje u eventualnim krivičnim postupcima. To je npr. slučaj sa određenim elektronskim informacijama koje mogu da postoje u

odgovornost i transparentnost, a što je od posebnog značaja za prevenciju nezakonitosti u javnom sektoru. Revizija učinka podrazumeva aktivnosti kojima se ispituje da li se odluke zakonodavnih ili izvršnih organa sprovede efektivno, efikasno i u korist poreskih obveznika uz ispitivanje odnosa uloženog i dobijenog. Ona utiče na transparentnost jer omogućava parlamentu, poreskim obveznicima i drugim zainteresovanim licima da imaju uvid u upravljanje različitim aktivnostima vlade.²⁰⁹

3.3. Međunarodni standardi revizije usklađenosti poslovanja

Prema ISSAI 400 principima, svrha obavljanja revizije usklađenosti poslovanja jeste procena da li su aktivnosti, finansijske transakcije i informacije u skladu sa materijalnim aspektima subjekta revizije.²¹⁰ Revizija usklađenosti može da se bavi kako pravilnošću koja podrazumeva poštovanje formalnih kriterijuma pod kojima se podrazumevaju relevantni zakoni, propisi i sporazumi, tako i ispravnost koja podrazumeva poštovanje opštih principa kojima je uređeno dobro finansijsko upravljanje i ponašanje javnih službenika. Osim toga prikladnost takođe može da bude relevantna, jer u javnom sektoru uvek postoje određena očekivanja u vezi

određenom vremenskom trenutku, pa ukoliko se one menjaju i ne postoji rezervna (*back up*) datoteka mogu da budu izbrisane. Zbog toga bi revizor trebalo da zatraži odvojeno čuvanje određenih informacija (tačka 11, A13 Međunarodnog revizorskog standarda revizije 500). Kada je neophodno revizori treba dodatno da prikupe informacije i dokaze na različite načine. Jedan od načina kojim se dolazi do relevantnih saznanja jeste ispitivanje, a koje podrazumeva pribavljanje finansijskih i nefinansijskih informacija od strane stučnih lica u okviru ili van subjekta revizije. Ispitivanje se može izvršiti i pisanim i usmenim putem prema revizorskom standardu. Međutim, kako bi se eventualno obezbedili relevantni dokazi za sudski postupak, čini se da bi adekvatniji pristup bio da se informacije koje se dobijaju primenom ispitivanja prikupe putem pisanih upita (tačka A22 i A23 Međunarodnog standarda revizije 500). U nekim situacijama, odgovori na pitanja mogu da predstavljaju osnov za sprovođenje dodatnih revizorskih postupaka. Međunarodni standard revizije 500 u tački A31 navodi šta se smatra pouzdanim dokazom, a što svakako ide u prilog mogućnosti njihovog kasnijeg korišćenja u sudskom postupku. Tako se smatra da su dokazi pouzdaniji ukoliko su u obliku dokumenata, bilo na papiru, bilo na elektronskom ili nekom drugom mediju, pa se čak i navodi da je zapisnik koji je sačinjen tokom sastanka pouzdaniji od naknadne usmene izjave o diskusiji i njenim temama. Osim toga, dokazi koji su u formi originalnih dokumenata su svakako pouzdaniji od dokaza u formi fotokopija i faksimila ili dokaza koji su snimljeni u formi filma, digitalnom formatu ili na drugačiji način prebačeni u elektronski format. https://www.srrrs.org/dokumenti/Medjunarodni_racunovodstveni_standardi/ISA/01_22_ISA_0500.pdf, 24.12.2024.

²⁰⁹ *Ibid.* tačka 17, 9 i 10.

²¹⁰ International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (2019), *ISSAI 400*, <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-400.pdf>, 24.12.2024.

sa finansijskim upravljanjem i ponašanjem funkcionera.²¹¹ Na taj način vrhovne revizorske institucije promovišu dobro upravljanje u javnom sektoru identifikacijom i primenom odstupanja od odredaba propisanih opštim i pojedinačnim aktima, kao i zaključenim ugovorima kako bi se preduzele korektivne mere i lica koja su izvršila propuste i nepravilnosti mogla sankcionisati za takve postupke koji su suprotni transparentnosti, odgovornosti i principu dobrog upravljanja.²¹² Revizija usklađenosti se može vršiti kao:²¹³

- 1) posebna revizija;
- 2) zajedno sa revizijom finansijskih izveštaja ili
- 3) u kombinaciji sa revizijom učinka.

Izveštaji revizora treba da sadrže informacije neophodne za donošenje odluka u javnom sektoru. Te informacije treba da se zasnivaju na neophodnim i adekvatnim revizorskim dokazima, a koji se uzimaju u obzir prilikom svake revizije.²¹⁴

Revizor će razmotriti rizik od prevara u toku procesa revizije. Stoga, ukoliko se utvrdi postojanje rizika, revizor ima obavezu da pribavi dovoljne i odgovarajuće revizorske dokaze u vezi sa procenjenim rizicima. Zbog ograničenja revizije može se desiti da se prilikom njenog vršenja ne prepoznaju protivpravna dela. Rizik da se ne otkrije nezakonita aktivnost koja je rezultat prevare veća je od rizika da se ne otkrije delo koje je rezultat greške. Kao razlog za to u standardima se navodi da prevara može da uključi organizovane šeme osmišljene kako bi se prikrili namerni propusti da se evidentiraju transakcije, a što je još teže za otkrivanje ukoliko postoji dogovor između lica koja su bila uključena u izvršenje prevare.²¹⁵ Primarna odgovornost za prevenciju prevare je na rukovodstvu subjekta revizije kroz osmišljavanje, implementaciju i održavanje adekvatnog sistema interne kontrole. Iako revizija može da ima uticaj na prevenciju prevare, njoj obično nije primarni cilj njeno otkrivanje.

Ukoliko prilikom revizije, revizor proceni postojanje rizika od nezakonitosti, on može da se konsultuje sa pravnim savetnikom ili određenim organima i institucijama. Revizor može svoju sumnju da saopšti odgovornim licima u upravi ili licima koja su zadužena za upravljanje kako bi se pratilo da li je preduzeta adekvatna aktivnost. Vrhovna revizorska institucija odlučuje koju će

²¹¹ *Ibid.* tačka 13, 8.

²¹² *Ibid.* tačka 17, 9 i 10.

²¹³ *Ibid.* tačka 20, 10.

²¹⁴ *Ibid.* tačka 23, 11.

²¹⁵ *Ibid.* tačke 40, 16.

radnju preduzeti u vezi sa utvrđenom prevarom ili ozbiljnijim nepravilnostima.²¹⁶ Prijavljivanje postojanja prevare ne predstavlja obavezu vrhovne revizorske institucije prema standardima, već mogućnost. Dakle, revizor može informaciju o tome da saopšti odgovarajućim rukovodiocima i onima koji su zaduženi za upravljanje, a može i da prati da li su preduzete adekvatne mere u odgovoru na sumnju (npr. prijava prevare organima nadležnim za sprovođenje zakona) ili da direktno prijavi prevaru nadležnim organima.

Prema standardima, nije na reviziji koja nema jurisdikciona ovlašćenja da utvrđuje da li je određena transakcija nezakonita i da li predstavlja krivično delo. Iako revizori ne utvrđuju da li neka radnja preduzeta na nivou subjekta revizije predstavlja krivično delo i da li je nastupila građanska odgovornost, oni su svakako odgovorni za procenu da li su određene transakcije u skladu sa važećim zakonima i propisima i da li predstavljaju prekršaje za koje sud može da izrekne sankcije.²¹⁷

3.4. Međunarodni standardi revizije finansijskih izveštaja

Prilikom revizije finansijskih izveštaja, revizori primenjuju međunarodne standarde revizije (ISA) i međunarodne standarde vrhovnih revizorskih institucija.

Standardom ISA 240 uspostavljene su smernice koje se tiču odgovornosti revizora u vezi sa razmatranjem postojanja prevare u postupku revizije finansijskih izveštaja. Prema tim standardima, materijalno značajne greške u računovodstvenom evidentiranju uglavnom ukazuju na postojanje prevare.²¹⁸ Od revizora se zahteva u skladu sa standardima da poseduje profesionalni skepticizam koji omogućava da se prepozna materijalno pogrešno prikazivanje računovodstvenih podataka zbog prevare bez obzira na prethodno iskustvo revizora.²¹⁹

U postupku revizije neophodno je da revizori primene neophodne aktivnosti radi dobijanja informacija koje se koriste za identifikaciju rizika od materijalno značajnog pogrešnog prikazivanja finansijskih podataka usled prevare. Zbog toga je potrebno prilagoditi način kontrole subjektu revizije u zavisnosti od procenjenog rizika u vezi sa postojanjem prevara. Od velikog značaja za

²¹⁶ *Ibid.* tačke 54 i 53, 23 i tačke 54 i 55, 24.

²¹⁷ IFAC, International standard on auditing 240, *The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements*, tačke 1-3, https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A012%202013%20IASB%20Handbook%20ISA%20240.pdf, 24.12.2024.

²¹⁸ *Ibid.* tačke 4-8.

²¹⁹ *Ibid.* tačke 25-27.

postupak revizije jeste uzimanje u obzir računovodstvenih politika koje koristi subjekat revizije.²²⁰ Prilikom revizije, potrebno je razmotriti i da li identifikovano pogrešno prikazivanje računovodstvenih podataka može da bude izvršeno u cilju prikrivanja prevare. Stoga je od značaja pribavljanje pismenih izjava rukovodstva u vezi sa prevarom, komunikacija sa organima upravljanja i licima koja su na nivou subjekta revizije zadužena za upravljanje.²²¹

Tokom celog postupka revizije, revizor treba da uzme u obzir potencijal rukovodstva subjekta revizije za prevazilaženje problema, da prepozna da li su procedure interne revizije koje bi trebalo da budu efikasne za otkrivanje greške neadekvatne u kontekstu identifikovanja rizika da je materijalno pogrešno prikazivanje prouzrokovano prevarom.²²² Dakle revizor mora tokom celokupnog postupka revizije da ima kritički stav i pristup revizorskim dokazima. Profesionalni skepticizam mora da se odnosi na sumnju da li informacije iz revizorskih dokaza koji su korišćeni u postupku ukazuju da su materijalni nedostaci u iskazivanju finansijskih podataka povezani sa prevarom.

ISA 315 zahtevaju od članova revizorskog tima da diskutuju o podložnosti subjekta revizije materijalno značajnim greškama u finansijskim izveštajima. Ta diskusija treba posebno da se odnosi na mogućnost da takve greške budu posledica prevare. U diskusiju bi trebalo da se uključe i lica koja bi dala profesionalan sud, a koja imaju prethodno iskustvo u vezi sa revizijom subjekta i čije je znanje na dovoljnom nivou kako bi odredili koji još članovi revizorskog tima treba da budu uključeni u diskusiju. U taj postupak svakako treba da budu uključeni ključni članovi revizorskog tima, dok bi diskusija trebalo da da mogućnost da lica sa većim iskustvom podele svoje viđenje da li i kako materijalne greške u finansijskim izveštajima mogu da budu povezane sa prevarom. Ta diskusija mora da uključi razmatranje spoljašnjih i unutrašnjih faktora koji utiču da se na nivou subjekta revizije izvrši prevara ili faktore koji omogućavaju rukovodstvu ili drugim licima izvršenje prevara sa posebnim osvrtom na učešće rukovodstva u nadzoru, kao i pristup zaposlenih gotovini i drugoj imovini koja je podložna proneveri.²²³

²²⁰ *Ibid.* tačke 28-29.

²²¹ *Ibid.* tačka 40-42.

²²² *Ibid.* tačka A1.

²²³ International Auditing and Assurance Standards Board, *International Standard on Auditing 315 (Revised 2019) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 315 (Revised 2019)*, tačke 17-18 i 38, https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf, 24.12.2024.

Prema standardima, revizor bi trebalo da razmotri i postupke interne kontrole, ali i da koristi drugu metodologiju za dobijanje relevantnih informacija, postavlja upite rukovodstvu kako bi dobio relevantne informacije na koji način su oni vršili nadzor i sprovodili internu kontrolu kako bi se ublažio rizik od prevara na nivou subjekta revizije.²²⁴

Revizor treba da postavlja upite osoblju interne revizije. Oni se odnose na stavove internih revizora u vezi sa rizicima od prevare i omogućavaju vrhovnim revizorima uvid u to da li su tokom godine interni revizori primenili neku od procedura za otkrivanje prevara, kao i da li je rukovodstvo na zadovoljavajući način reagovalo na bilo kakve nalaze proistekle iz takvih postupaka i procedura. Ujedno to omogućava i donošenje zaključka o tome da li su interni revizori imali saznanja o bilo kojoj stvarnoj, sumnjivoj ili navodnoj prevari.²²⁵

Tokom procene odgovora rukovodstva na pitanja, vrhovni revizor treba da zadrži stav „profesionalnog skepticizma“, a što podrazumeva uzimanje u obzir činjenice da je rukovodstvo često u najboljoj poziciji da izvrši prevaru. Stoga je neophodno odgovore na upite potkrepiti i drugim informacijama. Kada su odgovori na upit nedosledni, revizor bi trebalo da nastoji da ih reši. Dakle revizor treba da shvati kako su oni koji su zaduženi za upravljanje vršili nadzor nad procesima za identifikaciju rizika i reagovali na njih, prevare u subjektu revizije. Osim toga, on treba da razume i način funkcionisanja internih kontrola koje je rukovodilac uspostavio kako bi ublažio te rizike.²²⁶ Dakle, važno je da revizor razume odgovornosti na nivou institucije kako bi blagovremeno preduzeo neophodne aktivnosti i dao preporuke za unapređenje funkcionisanja institucije.

Prema standardima, revizor treba da razmatra izbor i primenu značajnih računovodstvenih politika od strane rukovodstva, a posebno onih koji se tiču subjektivnih merenja i složenih transakcija. Zadatak revizora jeste razmatranje da li izbor i primena računovodstvenih politika može da utiče na lažno finansijsko izveštavanje, a na koje je moglo da utiče i rukovodstvo institucije koje je želelo da prikrije protivpravno sticanje finansijske koristi. Na nivou same institucije uvek postoje pojedina lica koja mogu biti upoznata sa revizorskim postupcima, pa samim tim i sposobnija da prikriju određene činjenice u finansijskom

²²⁴ *Ibid.* tačke 4, 7, 20, 21, 23, 24 i 27.

²²⁵ Videti tačke 14, A15., A25., A26. i A 118. ISA 315.

²²⁶ International Auditing and Assurance Standards Board, *International Standard on Auditing 315 (Revised 2019) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 315 (Revised 2019)*, *Op. cit.* tačka 3, tačke A11., A13., A14., A43., A50., A232.

izveštavanju. I takve činjenice revizor mora da ima u vidu prilikom izbora prirode, obima, ali i vremena revizije.²²⁷

Prethodna procena rizika od pogrešnog prikazivanja podataka u finansijskim izveštajima usled prevare predstavlja preduslov za primenu vrste i obima revizorskih procedura, a kako bi se dobili pouzdani i relevantni revizorski dokazi i dodatne potkrepljujuće informacije. U zavisnosti od okolnosti, revizori mogu da izaberu posmatranje ili inspekciju određene imovine, ali i tehnike koje podrazumevaju korišćenje računara kako bi se prikupili podaci sadržani na računima ili elektronskim transakcijama i datotekama. Osim toga, mogu se primeniti i dodatne procedure radi dobijanja relevantnih informacija. Neke informacije bi se npr. mogle dobiti i na osnovu razgovora sa licima koja su zaposlena u nefinansijskom sektoru.²²⁸

4. SAVREMENE TENDENCIJE U POGLEDU UNAPREĐENJA ULOGE VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA U SUZBIJANJU KORUPCIJE

Ostvarivanje ciljeva održivog razvoja nemoguće je bez unapređenja borbe protiv korupcije, a čemu doprinosi postojanje transparentnih, odgovornih i inkluzivnih institucija. Poslednjih godina, sve više se afirmišu uloga vrhovne revizorske institucije u suzbijanju korupcije. Tako je 30. jula 2019. godine potpisan Memorandum o razumevanju između INTOSAI i Kancelarije Ujedinjenih nacija za drogu i kriminal (UNODC). Drugim rečima, INTOSAI je prepoznat kao osnovni partner UNODOC-u u pogledu njegove odgovornosti da prati primenu Konvencije Ujedinjenih nacija protiv korupcije. Stoga se nakon potpisivanja sporazuma očekivalo da se INTOSAI udruži sa organima za borbu protiv korupcije u zajedničkom delovanju u cilju unapređenja efikasnosti u njenom suzbijanju na globalnom nivou.²²⁹

Državni ured za reviziju Letonije ima mogućnost da u pojedinačni postupak revizije uključi i građane i civilno društvo sprovođenjem anketa. Takav pristup je bio prisutan prilikom vršenja revizije „Efektivnost pružanja usluga pomoćnika neophodnih za osobe sa invaliditetom“. Tada je sprovedeno

²²⁷ *Ibid.* tačke 19 (b), 20, A50. i A82-84.

²²⁸ Videti tačke 13-38.

²²⁹ INTOSAI, *Signing of a Memorandum of Understanding between INTOSAI and UNODC*, 31.7.2019, <https://www.intosai.org/news/mou-odc.html>, 24.12.2024.

istraživanje među osobama sa invaliditetom i njihovim pomoćnicima, a u vezi sa usaglašenosti pružanja usluge pomoćnika sa potrebama osoba sa invaliditetom. Isto tako je pre otpočinjanja revizije učinka „Informacioni sistemi u zdravstvu“ o uvođenju sistema e-zdravstva u Letoniji, vrhovna revizorska institucija pozvala zdravstvene radnike i farmaceute da daju anonimno mišljenje o uspostavljanju i spremnosti da u svom radu koriste navedeni sistem.²³⁰ Takav pristup je primenjen i tokom revizije sistema finansiranja opštinske infrastrukture i njegove usklađenosti sa principima ekonomičnosti, efikasnosti i održivosti. Tada su građani bili pozvani da prijave šta smatraju da su beskorisni objekti u njihovim opštinama (npr. sportski objekti, kulturni centri, obrazovne ustanove, rekonstruisane deonice puteva u koja su uložena velika finansijska sredstva, ali čija su korisnost i održivost bili upitni.²³¹ Isto tako vrhovna revizorska institucija Filipina neke revizije učinka sprovodi uz učešće građana. Tada se sastavljaju revizorski timovi od građana ili predstavnika civilnog društva. Članovi tima zajedno prolaze obuku i razrađuju program revizije. Učešće građana se smatra njihovom društvenom obavezom, a oni za taj deo posla nisu plaćeni, već primaju samo dnevnice i naknade. Osnovni kriterijum za izbor participativnih revizija je povezanost sa potrebama i interesima građana, npr. područja sklona korupciji, hitne društvene potrebe, očekivana unapređenja kvaliteta života, povezanost sa temama od interesa za organizacije civilnog društva. Dosadašnje participativne revizije su se uglavnom odnosile na konstrukcije protiv poplava, upravljanje otpadom, javno zdravlje ili sisteme odgovora na katastrofe.²³² Vrhovni ured za reviziju Poljske dozvoljava građanima da dostave informacije i komentare na sprovedene revizije putem ankete. Razlog za takav vid saradnje vrhovnih revizorskih institucija sa građanima jeste pouzdanost i kredibilitet rada vrhovnih revizorskih institucija, kao i razmena znanja i informacija kao podrška za davanje mišljenja i preporuka.²³³

U savremeno doba neophodno je brzo reagovati na različite ekonomske, društvene, političke i medijske procese koji donose promene u poslovanju javnog sektora. To nameće i potrebu prilagođavanja revizije novonastalim okolnostima i zahteva brzo delovanje vrhovnih revizorskih institucija. Autori smatraju da ukoliko previše vremena prođe između sprovođenja revizije i objavljivanja revizorskog izveštaja da ni najtačnije procene i najkorisnije preporuke

²³⁰ J. Mazur (2020). “New Trends in the Works of Supreme Audit Institutions”, *Kontrola Państwa*, broj. 3, 319.

²³¹ *Ibid.* 320.

²³² *Ibidem.*

²³³ J. Mazur (2020). “New Trends in the Works of Supreme Audit Institutions”, *Op. cit.* 322.

iz izveštaja neće biti od koristi.²³⁴ Ukoliko vrhovne revizorske institucije funkcionišu efikasno, one bi mogle da utiču na efikasnost vlade, praćenje ponašanja u pogledu potrošnje vladinih organa kako bi se smanjila percepcija korupcije i povećala njena efikasnost.²³⁵

Građani širom sveta imaju aktivno učešće u procesu unapređenja odgovornosti vlade. To omogućava brz razvoj tehnologija i komunikacionih alata. Internet omogućava da informacije budu dostupne građanima. Mogućnost učešća pruža i sistem e-uprave, ali i društvene mreže.²³⁶ Zbog toga su sve veća očekivanja građana od vladinih institucija da budu odgovornije, transparentnije i delotvornije. Potreba učešća građana uočena je još sedamdesetih i osamdesetih godina dvadesetog veka putem mogućnost zajedničkog pružanja usluga od strane javnih agencija i korisnika usluga kako bi se na taj način povećao i fokus vlade od koje bi oni mogli imati velike koristi.²³⁷

Ideja o uključivanju građana u rad Državne revizorske institucije bila je prisutna i u Republici Srbiji. Cilj je bio uključivanje građana u njen rad putem organizacija civilnog društva. Zbog toga je izrađena i studija na osnovu analize uporednih iskustava evropskih i vanevropskih zemalja. Prilikom analize pošlo se od pretpostavke da će se na takav način doprineti unapređenju transparentnosti i odgovornosti izvršnih organa.²³⁸ Prema informacijama sadržanim u Godišnjim izveštajima o radu Državne revizorske institucije Republike Srbije, građani se obraćaju navedenoj instituciji upozoravanjem na način trošenja javnih sredstava. Nakon prijema tih informacija, one se dalje dostavljaju nadležnim sektorima u zavisnosti o kojim se korisnicima javnih sredstava radi i razmatraju se prilikom planiranja i donošenja godišnjeg programa revizije.²³⁹ Međutim, ono što nedostaje jeste jedan otvoreniji način obraćanja građanima

²³⁴ J. Mazur, (2021). "Reactive and Rapid Auditing - New Forms of SAIs Work", *Kontrola Państwowa*, broj. 2, 201, DOI: 10.53122/ISSN.0452-5027/2021.1.11.

²³⁵ L. Blume, S. Voigt (2011). „Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment“, *European Journal of Political Economy*, Vol. 27, broj 2, 215-229.

²³⁶ M. Baimyrzaeva, H. O. Kose (2014). "The Role of Supreme Audit Institutions in improving citizen participation in Governbance", *International Public Management Review*, Vol. 15, broj 2, 79.

²³⁷ *Ibid.* 80.

²³⁸ M. Lazarević, et. al. (2013). *Civilno društvo i građani u procesu eksterne revizije: komparativna studija međunarodne prakse sa preporukama za primenu u Srbiji*, Beograd: Centar za evropske politike, 5, https://www.dri.rs/storage/upload/documents/Publikacije/civilno_drustvo_i_gradjani_u_procesu_eksterne_revizije.pdf, 24.12.2024.

²³⁹ Državna revizorska Institucija, *Izveštaj o radu Državne revizorske institucije za 2022. godinu*, Beograd: Državna revizorska institucija, 116, Državna revizorska Institucija, *Izveštaj o radu Državne revizorske institucije za 2023. godinu*, Beograd: Državna revizorska institucija, 135.

od strane Državne revizorske institucije kako bi znali za postojanje takve mogućnosti. Informacije o mogućnosti i načinu obraćanja građana navedenoj instituciji, kao i procedura dostavljanja informacija i postupanje sa njima bi mogle da budu objavljene na internet stranici navedene institucije.

Prema uporednim iskustvima građani i civilno društvo se najčešća uključuju u eksternu reviziju putem podnesaka (žalbi, prijava i sl.). Moguće je dostaviti podneske i putem online portala, a takvi portali omogućavaju građanima da prate status svog podneska. Međutim, online portal treba da omogućiti da se uz podnošenje takvih podnesaka u kojima se traži vršenje revizije u određenim subjektima dostavi i dokumentacija kojom bi se mogle potkrepiti određene tvrdnje ili potvrditi informacije sadržane u podnescima koji se dostavljaju vrhovnoj revizorskoj instituciji.²⁴⁰

Stoga je i na nacionalnom nivou prema preporuci autora studije trebalo da se uspostavi online portal za predaju podnesaka, koji bi mogli da koriste i građani i organizacije civilnog društva. Te podneske bi trebalo analizirati i proceniti u kojoj su meri dostavljeni podaci i informacije korisne za planiranje i sprovođenje revizije od strane vrhovne revizorske institucije. Međutim, čini se da je takav način informisanja vrhovne revizorske institucije uspostavljen u zemljama u kojima se uzbunjivači u postupku spoljnog informisanja o nezakonitostima i nepravilnostima koje su otkrili u obavljanju svojih poslova obraćaju nacionalnoj vrhovnoj revizorskoj instituciji.²⁴¹ Primer toga je norveški internet kanal za uzbunjivanje. Kada se putem njega dostavljaju prijave, one se moraju dostaviti u propisanoj formi. Nakon dostavljanja prijave, na nivou vrhovne revizorske institucije formiraju se posebne ekspertske grupe koje sprovode proveru navoda sadržanih u prijavi, zatim sledi obrada prijave koja se sastoji u proceni izvora navoda i sadržaja prijave. Na nivou institucije potrebno je da se registruje svaka prijava, pa tek nakon toga dostavi na postupanje nadležnoj organizacionoj jedinici. Sa dostavljenim prijavama se postupa na isti način, bez obzira da li su one dostavljene usmenim ili pismenim putem ili elektronski putem internet kanala za uzbunjivanje. Prema navodima iz istraživanja iz 2013. godine, u praksi koja postoji u latinoameričkim vrhovnim revizorskim institucijama prisutna je podela na pritužbe i prijave, a što se odražava na način postupanja vrhovne revizorske institucije sa tim podnescima. Stoga, se prijavom smatra podnesak koji sadrži samo navođenje činjenice ili postupaka kojima bi moglo da se dokaže postojanje nepravilnosti ili nesvršishodnosti u poslovanju, a pod pritužbom

²⁴⁰ *Ibid.*

²⁴¹ Više o uzbunjivanju u: R. Scaturro (2018). *Defining Whistleblowing*, Laxenburg: International Anti-Corruption Academy.

manje detaljan podnesak koji pruža samo opštu informaciju o mogućim nepravilnostima. Ta podela omogućava da se ne angažuju za istu vrstu podnesaka u istom kapacitetu ljudski resursi na nivou institucije. Međutim, od značaja za građane je uspostavljanje obaveze vrhovnih revizorskih institucija da im odgovore u određenom roku. U Danskoj je taj rok deset dana. Imajući u vidu kapacitete vrhovne revizorske institucije trebalo bi odrediti najoptimalniji rok, ali tako da on ne bude predugačak. Treba imati u vidu da dostavljanjem podnesaka građani ne učestvuju u planiranju revizija, nego dostavljaju određene podatke i informacije koji vrhovnoj revizorskoj instituciji mogu da budu od značaja za postupak planiranja revizije. Stoga je korisno da vrhovne revizorske institucije razviju način komunikacije sa građanima kako bi oni bili upoznati sa takvom mogućnošću. U pogledu komunikacije sa građanima, korisna bi bila i komunikacija sa organizacijama civilnog društva, pa bi i sa njima u cilju razmene informacija mogli da se organizuju sastanci. Takav vid saradnje bio bi od značaja npr. za planiranje revizija svrsishodnosti. Međutim, moguće je da se postavi pitanje da li se time narušava samostalnost vrhovne revizorske institucije. Svakako da to ne bi bio slučaj, imajući u vidu da bi vrhovna revizorska institucija bila slobodna da odluči koje će predloge usvojiti, a koje ne. Uloga organizacija civilnog društva bi bila značajna i prilikom razvoja i unapređenja metodologije praćenja implementacije preporuka vrhovne revizorske institucije.²⁴² Zbog toga, autori osnovano smatraju da je neophodno na nivou svake revizorske institucije uspostaviti organizacione jedinice za saradnju sa javnošću, promociju kulture finansijske odgovornosti, edukaciju građana, prijem, obradu i odgovaranje na primljene podneske građana, kao i poslove komunikacije i koordinacije sa organizacijama civilnog društva, a radi uključivanja građana i organizacija civilnog društva.²⁴³

Autori smatraju da je veoma značajna uloga institucija koje podstiču odgovornost korisnika javnih sredstava u efektima rasta kapitala. Na taj način podstiče se odgovornost organa i institucija javnog sektora široj javnosti.²⁴⁴ Zbog toga, autori smatraju da je za unapređenje zakonitosti upravljanja javnim investicijama posebno značajno proceniti projekat, proces selekcije, implementaciju, kao i evaluaciju, a pri čemu posebno važnu ulogu ima nezavisna revizija koja bi trebala da omogući objektivnost prilikom procene projekta u fazi njegovog odabira. Za unapređenje odgovornosti od izuzetnog značaja jesu procene eksterne

²⁴² *Ibid.* 91.

²⁴³ *Ibid.* 92.

²⁴⁴ A. Morozumi, F. José Veiga (2016). "Public spending and growth: the role of government accountability", *European Economic Review*, broj 89, 151 i 170.

revizije sadržane u njenim izveštajima u fazi evaluacije, dok bi evaluacija od strane glavnog revizora trebalo da postane obavezna. To bi unapredilo odgovornost u upravljanju investicijama, kao i efikasnost kapitalne javne potrošnje, a samim tim i ekonomski rast.²⁴⁵

²⁴⁵ *Ibid.* 171.

Poglavlje IV

ORGANIZACIJA VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA, MEHANIZAM ZAŠTITE NEZAVISNOSTI I PRIMERI DOBRE PRAKSE

1. ORGANIZACIJA I ODLIKE VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA

Postoje tri modela vrhovnih revizorskih institucija i sva tri imaju svoje prednosti i mane. To su vestminsterski model, model računovodstvenog suda i kolegijalni model.

Vestminsterski model, takođe je poznat kao anglosaksonski ili parlamentarni model koji je prihvaćen u Ujedinjenom Kraljevstvu i zemljama Komonvelta uključujući i supsaharsku Afriku, neke evropske zemlje i zemlje Latinske Amerike kao što su Peru i Čile. Ključna odlika jeste da Nacionalnom revizorskom kancelarijom rukovodi nezavisni generalni revizor, a koji podnosi izveštaje o reviziji parlamentarnoj komisiji (komisiji za računovodstvo javnog sektora).²⁴⁶

Računovodstveni sud ili Napoleonski model se koristi u Francuskoj, Turskoj, frankofonskim zemljama u Africi i Aziji i nekoliko latinoameričkih zemalja uključujući Brazil i Kolumbiju. U njima je vrhovna revizorska institucija često računovodstveni sud ili sud koji je deo pravosudnog sistema koji donosi presudu o zakonitosti korišćenja javnih sredstava od strane vladinih službenika.²⁴⁷

Kolegijalno telo rukovođenja koristi se u mnogim azijskim zemljama uključujući Indoneziju, Japan i Koreju, kao i nekim evropskim zemljama, uključujući Nemačku i Holandiju. Taj pristup ima sličnosti sa vestminsterskim modelom, izuzev što odbor za reviziju odobri revizorski izveštaj i podnosi ga parlamentu. Svaki model ima svoje prednosti i mane. U vestminsterskom modelu veliki broj ovlašćenja nalazi se u rukama jednog lica – glavnog revizora, pa sposobnost vrhovne revizorske institucije da primeti korupciju, pa samim tim i da je prijavi može da zavisi od autoriteta jednog lica koje je na poziciji generalnog revizora i stepena njegove nezavisnosti od drugih nacionalnih institucija. U Nigeriji se npr.

²⁴⁶ M. Cîmpan *et. al.* (2023). "Connections between the Model of the Supreme Public Audit Institution and Some Economic, Social, Political, and Cultural Variables", *Sciendo*, 2038. DOI: 10.2478/picbe-2023-0179.

²⁴⁷ A. Evans (2008). U4 Expert Answer, *The Role of Supreme Audit Institutions in Combating Corruption*, Anti-Corruption Resource Centre, Transparency International, CHR: Michelsen Institute, 2, <https://www.u4.no/publications/the-role-of-supreme-audit-institutions-in-combating-corruption.pdf>, 24.12.2024.

Kancelarija generalnog revizora finansira od strane savezne vlade i lica zaposlena u njoj mogu biti podložnija kontroli od strane izvršne vlasti.²⁴⁸ Kada je u pitanju kolegijalan model upravljanja vrhovnom revizorskom institucijom gde je na čelu predsednik, problem može da predstavlja sporost odlučivanja imajući u vidu veliki broj učesnika u tom procesu. Osim toga, postoji i mogućnost uticaja politike u slučaju dominacije određene opcije u parlamentu, a problem je i kratko trajanje mandata.²⁴⁹ Autori osnovano smatraju da članovi kolegijalnih tela vrhovnih revizorskih institucija, treba da imaju mandat koji traje duže od dva ili tri redovna legislatorna perioda, bez mogućnosti reizbora.²⁵⁰

U zemljama u kojima je usvojen sistem računskog suda, vrhovne revizorske institucije su fokusirane na poštovanje detaljnih pravila kako bi se obezbedila zakonita potrošnja. Međutim, smatra se da se zbog takvog pristupa manje fokusira na šira pitanja finansijskog upravljanja, a koja se tiču ekonomične i efikasne potrošnje. Stoga, postoji opasnost da se ne vidi šira slika o načinu korišćenja resursa. Ipak, prednost fokusiranja na zakonitost potrošnje jeste situacija kada su druge finansijske kontrole slabe. Osim toga, takav pristup može da bude dobra osnova za dalju kontrolu u smislu ekonomičnog, efikasnog i efektivnog korišćenja javnih sredstava.²⁵¹ Autori smatraju da postoji i opasnost smanjenja odgovornosti zbog smanjene uključenosti parlamenta u kontrolu javnih sredstava.²⁵²

Vestiminsterski model, zahteva zainteresovano i aktivno učešće parlamenta u praćenju izveštaja i mišljenja generalnog revizora. U skladu sa navedenim modelom, Parlament treba da obezbedi da Vlada odgovori na preporuke, da ih sprovede i objasni zbog čega to ne čini. Ukoliko je parlament efikasan, uticaj vrhovne revizorske institucije će biti veći.²⁵³ Ovaj model se prvenstveno fokusira na davanje revizorskog mišljenja o godišnjim računima pojedinačnih organa javnog sektora u smislu ispitivanja da li je u finansijskim izveštajima tih organa

²⁴⁸ *Ibidem.*

²⁴⁹ Department for International Development, *Characteristics of different external audit systems*, 3-11, navedeno prema M. Stanić, (2019). „Ustavni položaj i osnovne nadležnosti državne revizorske institucije na primerima Bugarske, Hrvatske, Mađarske, Slovenije, Severne Makedonije i Srbije“, u: (J. Kostić, A. Stevanović, ur.), *Finansijski kriminalitet i korupcija*, Beograd: Institut za uporedno pravo, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, 230.

²⁵⁰ *Ibid.* 238.

²⁵¹ (DFID) Department for international development (2004). Briefing, *Characteristics of different external audit systems*, 8, https://www.parlamerica.org/uploads/documents/DfID_Characteristics_of_Different_SAIs.pdf, 24.12.2024.

²⁵² Department for International Development, *Characteristics of different external audit systems*, 3-11, navedeno prema M. Stanić, (2019). *Op. cit.* 230.

²⁵³ *Ibid.* 4.

sadržan istinit prikaz svih finansijskih događaja koji su nastali u posmatranom periodu. Osim toga, prisutan je fokus na finansijsko upravljanje i razmatranje ekonomičnosti, efikasnost i efektivnosti korišćenja resursa. Revizija zakonitosti tj. da li su resursi iskorišćeni za svrhu za koju su bili namenjeni nije prioritet aktivnosti revizorskih institucija organizovanih na vestminsterskom modelu. Ukoliko bi se veća pažnja posvetila toj oblasti trebalo bi eventualno obezbediti adekvatnu tehničku pomoć ili obuku revizora.²⁵⁴ Osim toga, treba imati u vidu da je veliki broj ovlašćenja usmeren na pojedinca, glavnog revizora, a što čini njegovu/njenu poziciju veoma moćnom. Stoga, generalni revizor treba da ima visok nivo ličnog integriteta kako bi se smanjio rizik od zloupotrebe. To može biti posebno opasno u državama u kojima postoji problem sa korupcijom i zloupotrebom ovlašćenja.²⁵⁵ To potvrđuje hapšenje glavnog revizora Zambije i sedamnaest najviših zvaničnika trezora te zemlje zbog korupcije i nezakonite potrošnje javnih sredstava. Takvo ponašanje predstavnika institucija koje bi trebalo da promovišu zakonitu i ekonomičnu javnu potrošnju i da doprinesu smanjenju koruptivnih aktivnosti ugrozile su integritet postupaka finansijske kontrole u zemlji koja se borila da obnovi poverenje donatora kako bi dobila podršku za postupak restrukturiranja duga.²⁵⁶ Međutim, u prethodnom periodu je takođe uočena manjkavost sistema. Tako su predstavnici Transparency International organizacije u Zambiji već upozoravali da vladin antikoruptivni program nije koordinisan i da ne daje nikakve rezultate, pa zbog toga u prethodnom periodu sprovedene istrage nisu ni dovele do osuda.²⁵⁷

Međutim, bez obzira na način organizacije treba imati u vidu da je centralna uloga vrhovnih revizorskih institucija u borbi protiv korupcije u promovisanju zdravog finansijskog upravljanja, kao i podsticanju snažnih mehanizama interne kontrole u institucijama javne uprave. Stoga, se smatra da adekvatan i jak sistem finansijskog upravljanja koji se zasniva na efektivnom finansijskom izveštavanju i obelodanjivanju informacija ima odvrćajući efekat na potencijalne izvršioce krivičnih dela.²⁵⁸ Ta delatnost promoviše i transparentnost javne

²⁵⁴ *Ibid.* 5.

²⁵⁵ *Ibid.* 3 i 4.

²⁵⁶ C. Sinyangwe, *Zambia: Arrest of auditor general points to compromised system*, Posted on April 3, 2023, The Africa Report, <https://www.theafricareport.com/295374/zambia-arrest-of-auditor-general-points-to-compromised-system/>, 24.12.2024.

²⁵⁷ K. Short, *Zambian Officials Arrest Auditor General, Others on Corruption Charges*, March 17, 2023 <https://www.voanews.com/a/zambian-officials-arrest-auditor-general-others-on-corruption-charges-/7010542.html>, 24.12.2024.

²⁵⁸ A. Evans, (2008). U4 Expert Answer, *The Role of Supreme Audit Institutions in Combating Corruption*, *Op. cit.* 3.

potrošnje i uvid u način upravljanja javnim finansijama. Dakle, revizija može da pomogne u smanjenju korupcije i unapređenjem finansijskog, pravnog i institucionalnog okvira. Ona može da doprinese uspostavljanju predvidivosti ponašanja javnih institucija, kao i da smanji arbitrarnost u primeni propisa. Vrhovna revizorska institucija u delovanju sa drugim institucijama treba da podstiče primenu vladavine prava.²⁵⁹ Međutim, to zavisi ne samo od nacionalnog zakonodavstva, već i spremnosti institucija na nacionalnom nivou da zajedno sa vrhovnom revizorskom institucijom suzbijaju korupciju. To zajedničko delovanje zavisi i od efikasnosti rada svake institucije ponaosob. Autori su u svojim istraživanjima zaključili da što je obimniji rad vrhovnih revizorskih institucija, to je veći njen uticaj na smanjenje korupcije. Taj rezultat je u skladu sa očekivanjima, jer je njihova uloga da kontrolišu i spreče korupciju prepoznata od trenutka njihovog uspostavljanja.²⁶⁰ Iako je nezavisnost vrhovnih revizorskih institucija i odgovor parlamentu od velikog značaja za zakonitost upravljanja javnim finansijama, razmatranje njihovih izveštaja neće imati značaja, ukoliko nije uspostavljen sistem za poštovanje tj. primenu njihovih preporuka. To je od višestrukog značaja za celokupnu zajednicu. Rad vrhovnih revizorskih institucija, kao i rad drugih institucija u vezi sa prevencijom i kontrolom korupcije svakako ima značajan uticaj na kvalitet života poreskih obveznika.²⁶¹ Zbog toga je njihova uloga i značaj višestruk i ne može se samo poistovetiti sa kontrolom tačnosti i pouzdanosti finansijskih izveštaja institucija u javnom sektoru.

2. MEHANIZAM ZAŠTITE NEZAVISNOSTI VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA

Dometi vrhovnih revizorskih institucija zavise ne samo od organizacije i stručnosti zaposlenih, već i od stepena njene nezavisnosti. Iako je Meksičkom deklaracijom garantovana nezavisnost vrhovnih revizorskih institucija, u nekim zemljama je ona bila ugrožena. Zbog toga je Inicijativa za razvoj Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija razvila mehanizam brze zaštite nezavisnosti

²⁵⁹ K. M. Dye, R. Stapenhurst (1998). *Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption*, Washington: The Economic Development Institute of the World Bank, 4, <https://documents1.worldbank.org/curated/ar/199721468739213038/pdf/multi-page.pdf>, 24.12.2024.

²⁶⁰ D. S. Gherai, G. I. Tara, E. D. Matica (2016). "The Supreme Audit Institution can control the corruption or not? *Annals of the University of Oradea: Economic Science*, broj 2, 473. <https://anale.steconomeuoradea.ro/volume/2016/n2/045.pdf>, 24.12.2024.

²⁶¹ *Ibid.* 474.

vrhovnih revizorskih institucija.²⁶² Taj mehanizam pretpostavlja blagovremen i koordinisan odgovor na potencijalno ugrožavanje ili povrede nezavisnosti vrhovnih revizorskih institucija i podrazumeva mogućnost da se svako lice u okviru INTOSAI ili van navedene organizacije može da obrati u slučaju pretnje ili ugrožavanja nezavisnosti, dok će postupak će biti vođen nakon saglasnosti rukovodioca vrhovne revizorske institucije u kojoj je uočena pretnja ili čija je nezavisnost narušena. Nezavisnost mora da bude definisana i tumačena u smislu principa predviđenih Deklaracijama iz Lime i Meksika, a proces mora da bude transparentan i da doprinese očuvanju njihovog kredibiliteta.²⁶³ Međutim, moglo bi se postaviti pitanje kako bi trebalo reagovati u situaciji ukoliko je evidentno da se radi o uticaju na nezavisnost rada vrhovne revizorske institucije, a da rukovodilac te institucije odbija da da saglasnost da se takve aktivnosti prijave. Zbog toga bi možda u narednom periodu trebalo predvideti izuzetke kada se postupak za zaštitu nezavisnosti može voditi i bez saglasnosti rukovodioca vrhovne revizorske institucije u kojoj je uočena pretnja ili čija je nezavisnost ugrožena.

Mehanizam brze zaštite nezavisnosti vrhovnih revizorskih institucija, pokreće se dostavljanjem informacija Inicijativi za razvoj Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija o postojanju mogućnosti uticaja ili narušavanju nezavisnosti. Ta informacija se može dostaviti putem različitih izvora kao što su vrhovna revizorska institucija na nacionalnom nivou, telo INTOSAI ili organizacije civilnog društva. Inicijativa za razvoj Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija vrši procenu inicijative kako bi se utvrdilo da li je situacija povezana sa kršenjem jednog ili više principa Meksičke deklaracije. Procena postojanja uticaja podrazumeva konsultacije sa širokim spektrom zainteresovanih strana kako na nacionalnom, tako i na globalnom nivou, a kako bi se stekao detaljniji uvid u postojanje ili mogućnost uticaja na nezavisnost rada vrhovne revizorske institucije. Jedan od odgovora na postojanje takve situacije može da bude poseta zemlji u kojoj funkcioniše vrhovna revizorska institucija, izdavanje izjave o zabrinutosti ili podrška razvoju nacionalnog zakonodavstva. Nakon preduzetih mera Inicijativa za razvoj Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija može da prati kako se mera sprovodi i proverava da li je neophodno sprovesti druge dodatne mere.²⁶⁴ Primena mehanizma zaštite nezavisnosti vrhovnih revizorskih institucija je počela 2019. godine sa pilot slučajevima Severne Makedonije i Somalije, dok je

²⁶² INTOSAI Development Initiative, *SIRAM Statements on SAI independence*, <https://www.idi.no/work-streams/independent-sais/siram/statements>, 24.12.2024.

²⁶³ *Ibidem*.

²⁶⁴ *Ibidem*.

tokom 2021. godine povećan broj podnetih inicijativa putem navedenog mehanizma, a kada su podneti zahtevi Kipra, Kolumbije, Dominikanske Republike, Mjanmara, Poljske, Sudana i Sjeverne Leonea.²⁶⁵

Zbog brige za nezavisnost institucije, predsednik Vrhovne revizorske institucije Poljske tražio je procenu sistemskih ograničenja nezavisnosti navedene institucije u Poljskoj. Inicijativa za razvoj Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija, izradila je izveštaj koji sadrži ocene, zaključke i preporuke.²⁶⁶ Stručni tim navedenog tela je na osnovu prikupljenih dokaza i sprovedenih konsultacija i analiza utvrdio kršenje nekoliko značajnih principa Meskičke deklaracije o nezavisnosti: nezavisnost rukovodilaca vrhovnih revizorskih institucija i članova kolegijalnih institucija, dovoljno širok mandat i puna diskrecija u vršenju svojih funkcija, neograničen pristup informacijama radi pravilnog izvršavanja svojih zakonskih obaveza, dok je smanjenjem budžetskih sredstava ugrožena mogućnost nacionalne revizorske institucije da obavlja svoje zadatke u skladu sa odredbama ustava. U tom izveštaju date su preporuke Vladi Poljske i predsedniku poljskog Sejma, ukazujući potrebu da se preduzmu neophodni koraci kako bi se zaštitila nezavisnost nacionalne vrhovne revizorske institucije. Preporuke koje su date ticale su se imenovanja članova Saveta nacionalne vrhovne revizorske institucije, obezbeđivanja blagovremenog pristupa informacijama tokom revizija i pronalaženja načina za obezbeđivanje odgovarajućih finansija za nacionalnu vrhovnu revizorsku instituciju kako bi se garantovala njena ustavna nezavisnost.²⁶⁷

2.1. Inicijativa za zaštitu nezavisnosti vrhovne revizorske institucije Crne Gore

U novembru 2022. godine, vršilac dužnosti predsednika Senata Državne revizorske institucije Crne Gore obratio se Inicijativi za razvoj Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija uz navođenje potencijalnih pretnji nezavisnosti Državne revizorske institucije. Nakon što je objavljeno negativno mišljenje od strane navedene Institucije, posle sprovedene finansijske revizije o predlogu zakona o završnom računu državnog budžeta za 2021. godinu bivši ministar finansija sazvaio je konferenciju za štampu u kojoj je kritikovan rad

²⁶⁵ INTOSAI Development Initiative Supporting effective, accountable and inclusive Supreme Audit Institutions.

²⁶⁶ INTOSAI Development Initiative (2023). SAI Independence Rapid Advocacy Mechanism (SIRAM), *Assessment report on the allegations of systematic restrictions to the independence of the Supreme Audit Office of Poland (NIK)*, Poglavlje IV, <https://www.idi.no/elibrary/independent-sais/1725-siram-report-nik-final-version/file>, 24.12.2024.

²⁶⁷ *Ibid.* Poglavlje V.

Državne revizorske institucije. Tom prilikom su date izjave da je negativno mišljenje navedene institucije neosnovano, kao i da je vreme za objavljivanje izveštaja o reviziji bez presedana jer se to dogodilo neposredno pre izbora, te da je Državna revizorska institucija povezana sa opozicionom političkom strankom. Pored toga, spomenuta je i mogućnost razrešenja članova Senata od strane parlamentarne većine.²⁶⁸ Na osnovu analize i uvida u raspoložive dokaze, zaključeno je da se u Crnoj Gori kasnilo sa imenovanjem predsednika i petog člana Senata, a što je suprotno principu 2 Meksičke deklaracije.²⁶⁹ Zaključeno je da nedostatak u imenovanju petog člana Senata predstavlja mešanje zakonodavne vlasti u rad vrhovne revizorske institucije u kontekstu principa 3 Meksičke deklaracije. Stoga je data preporuka Parlamentu da se izvrši proces imenovanja predsednika i petog člana Senata u skladu sa principom 2 Meksičke deklaracije. Kako je u inicijativi koja je dostavljena od strane Državne revizorske institucije Crne Gore bilo navedeno da je predlaganje izmene Zakona takođe predstavljalo moguće kršenje principa Meksičke deklaracije, Inicijativa za razvoj Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija je razmatrala i tu okolnost. Prema njenim nalazima predlog za izmenu propisa ne predstavlja sam po sebi kršenje principa Deklaracije, ali je preporučeno da proces diskusije o reformi bude inkluzivan i otvoren uz učešće članova Senata Državne revizorske institucije i drugih zainteresovanih strana. Osim toga preporučeno je i da se blagovremeno i na adekvatan način sprovede proces imenovanja predsednika i petog člana Senata.²⁷⁰

²⁶⁸ INTOSAI Development Initiative, *SAI Independence Rapid Advocacy Mechanism (SIRAM), Assessment Report on the allegations of independence threats and risks to the State Audit Institution of Montenegro*, September 2023, 5, <https://www.idi.no/elibrary/idi-administrative/tenders/independent-sais-work-stream/1756-siram-report-sai-montenegro-29-09-2023/file>, 24.12.2024.

²⁶⁹ Principom 2. Meksičke deklaracije proklamuje se nezavisnost rukovodilaca vrhovne revizorske institucije i njenih članova (za institucije kolegijalnog tipa), a pod čim se podrazumeva i sigurnost njihovih pozicija i imunitet koji se odnosi na normalno vršenje i ispunjavanje njihovih dužnosti. Prema navedenom principu, nacionalnim zakonima se propisuju uslovi za imenovanje, ponovno imenovanje, zapošljavanje, razrešavanje dužnosti i penzionisanje rukovodilaca vrhovnih revizorskih institucija i članova institucija kolegijalnog tipa koji se imenuju, a koji podrazumevaju ponovno imenovanje i razrešavanje dužnosti kroz proces kojim se osigurava njihova nezavisnost od strane izvršne vlasti (ISSAI-11, smernice i dobre prakse u vezi sa nezavisnošću vrhovnih revizorskih institucija), imenovanje na dovoljno duge i precizno određene periode čime se omogućava da svoj mandat ispunjavaju bez straha od odmazde i štite imunitetom od bilo kakve vrste krivičnog gonjenja za bilo koju aktivnost, prošlu ili sadašnju, a koja je nastala kao rezultat normalnog izvršavanja njihovih dužnosti kako nalažu određene okolnosti.

²⁷⁰ *Ibid.* 13.

Nezavisnost vrhovnih revizorskih institucija i te kako ima uticaj na objektivnost u postupku vršenja revizije. Zbog toga je ona veoma važna komponenta rada navedenih institucija. Međutim, neke aktivnosti iako odstupaju od autonomije vrhovne revizorske institucije prilikom postupaka planiranja revizije, ipak predstavljaju veoma korisne aktivnosti i ne mogu se smatrati ugrožavanjem njene nezavisnosti.

3. PRIMERI DOBRE PRAKSE

Pojedine vrhovne revizorske institucije prilikom planiranja revizije uzimaju u obzir strateška dokumenta i programe borbe protiv korupcije donete na nacionalnom nivou. Tako je Poljska vrhovna revizorska institucija u skladu sa svojim programom revizije za konkretnu godinu tokom planiranja revizije borbe protiv prevara i korupcije u javnom sektoru uzela u obzir Vladin antikorupcijski program koji je glavni element nacionalne politike sprečavanja korupcije. Planiranom revizijom je trebalo da se proveriti da li su postignuti indikatori učinka prilagođeni vladinom programu, da li su ojačani mehanizmi borbe protiv korupcije i kako su koordinirane povezane aktivnosti među subjektima u javnom sektoru.²⁷¹

Mađarska revizorska institucija posebno uzima u obzir rizike od korupcije tokom sprovođenja revizija i preduzima aktivnosti tamo gde se identifikuju dokazi o postojanju krivičnih dela. Vrhovna revizorska institucija Mađarske pokreće krivične postupke koji se odnose na kriminalne aktivnosti i često su povezane sa korupcijom. U svojim izveštajima koristila je podatke koji su prikupljeni za analizu osnovnih uzroka korupcije i povezala ih sa širim pokazateljima korupcije.²⁷²

Postoje primeri prakse vrhovnih revizorskih institucija koji podrazumevaju uključivanje civilnog društva u planiranje revizije, a što je značajno za bolje usmeravanje na otkrivanje rizika od korupcije. Južnokorejski odbor za reviziju i inspekciju uspostavio je sistem zahteva građana za reviziju. U okviru njega, oni mogu da traže reviziju od strane organa u javnom sektoru na osnovu uočene sumnje u postojanje korupcije ili nekog drugog sa njom povezanog prestupa. To omogućava učešće javnosti u pripremi i implementaciji revizija.²⁷³ Osim toga,

²⁷¹ OECD (2016), *Supreme Audit Institutions and Good Governance Oversight, Insight and Foresight*, OECD Public Governance Review, 132, <https://doi.org/10.1787/9789264263871-en>.

²⁷² A. Evans, (2008). U4 Anti-Corruption Resource Centre, Transparency International, CHR. Michelsen Institute, *Op. cit.* 4, <https://www.u4.no/publications/the-role-of-supreme-audit-institutions-in-combating-corruption.pdf>.

²⁷³ *Ibid.* 5.

vrhovna revizorska institucija Južne Koreje je uspostavila i besplatnu telefonsku liniju za prijem žalbi i peticija od strane javnosti. Sličan mehanizam je uspostavljen i u Mađarskoj, pa je tako mađarskim zakonodavstvom uspostavljena obaveza vrhovne revizorske institucije da obradi žalbe, predloge i zahteve koji su joj dostavljeni.²⁷⁴

Uspostavljanje adekvatnog institucionalnog okruženja je od velikog značaja za pružanje podrške vrhovnim revizorskim institucijama u prevenciji korupcije. Od značaja je takođe i postojanje efikasnih mehanizama za sprovođenje preporuka vrhovnih revizorskih institucija. Institucije koje su organizovane u skladu sa principima vestminsterskog institucionalnog modela, o svojim nalazima izveštavaju parlamentarni odbor za javne račune ili komitet sa jednakim ovlašćenjima kako bi raspravljali o nalazima koji su sadržani u revizorskim izveštajima, a u kojima bi mogli da budu sadržani i nalazi koji ukazuju na postojanje korupcije. Kod nekih vrhovnih revizorskih institucija nedostaje sistem izveštavanja parlamentarnog odbora, ali i mandat davanja preporuka. Tako je npr. u Bocvani vrhovna revizorska institucija odgovorna Ministarstvu finansija i planiranju razvoja i deluje kao vladino odeljenje koje vrši reviziju. Problem predstavlja činjenica što se revizorski izveštaji dostavljaju Ministarstvu finansija, pa to može negativno da se odrazi na nezavisnost vrhovne revizorske institucije.²⁷⁵

Jedna od značajnih aktivnosti vrhovnih revizorskih institucija je svakako promovisanje i unapređenje dobrog finansijskog upravljanja, a koje se zasniva na pouzdanom izveštavanju, kao i promovisanju internih kotrnola koje mogu da otkriju i spreče korupciju, a kojima se promoviše transparentnost i odgovornost u aktivnostima institucija javnog sektora. Na taj način, vrhovne revizorske institucije unapređuju poverenje javnosti u rad institucija i preduzeća u javnom sektoru.²⁷⁶

Kada je u pitanju rad vrhovnih revizorskih institucija, istraživanja pokazuju da što je obimniji njihov rad, to je veći doprinos smanjenju korupcije. Uloga vrhovnih revizorskih institucija u prevenciji korupcije prepoznata je još i u Limskoj deklaraciji, jer njihov mandat mora da doprinese efikasnosti borbe protiv prevara i korupcije. Smatra se da na prevenciju korupcije utiče kako sprovođenje *ex ante*, tako i *ex post* revizije, pa je svakako veći uticaj na prevenciju korupcije tamo gde se ona sprovodi u većem obimu.²⁷⁷

²⁷⁴ *Ibidem.*

²⁷⁵ *Ibidem.*

²⁷⁶ D. S. Gherai, I. G. Tara, D. E. Matica (2016). "The Supreme Audit Institution can Control the Corruption or not?" *Op. cit.* 469.

²⁷⁷ *Ibid.* 470.

Autori smatraju da efektivno funkcionisanje vrhovnih revizorskih institucija može da ima dugoročni efekat na efikasnost vlade putem praćenja javne potrošnje državnih organa i uočenog nivoa korupcije. Delimo mišljenje sa njima u pogledu toga da aktivnosti vrhovne revizorske institucije mogu da utiču na smanjenje percepiranog nivoa korupcije.²⁷⁸ Prema rezultatima nekih istraživanja, sama nezavisnost vrhovnih revizorskih institucija od izvršne vlasti ne utiče značajno na efikasnost vlade, kao ni činjenica da li je njihova nezavisnost garantovana ustavom ili ne, već na to pozitivno utiče samo postojanje vrhovnih revizorskih institucija.²⁷⁹

²⁷⁸ L. Blume, S. Voigt, (2011). "Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment", *European Journal of Political Economy*, Vol. 27, broj 2, 215-229. Navedeno prema: I. G. Tara *et. al.* (2016). "The Social Role of the Supreme Audit Institutions to reduce corruption in the European Union – Empirical Study", *Revista de cercetare și intervenție socială*, Vol. 52, 220.

²⁷⁹ I. G. Tara *et. al.* (2016). "The Social Role of the Supreme Audit Institutions to reduce corruption in the European Union – Empirical Study", *Op. cit.* 236.

Poglavlje V

PREVARE U POSLOVANJU, NEKE KARAKTERISTIKE I ODGOVORNOST REVIZORA U NJIHOVOM OTKRIVANJU

Prevare u poslovanju imaju specifičan uzrok i motiv. Često ih preduzimaju zaposleni koji poseduju znanja iz određenih oblasti, pa im nije teško da prikriju eventualne dokaze. Zbog toga je od velike važnosti da se dokazi prikupe relativno brzo i da se obezbedi adekvatan kvalitet i kvantitet dokaza. Kada su u pitanju krivična dela koja se mogu svrstati u ekonomski kriminalitet, čini se da je sve više prisutno širenje inkriminacija, umesto unapređenja uloge i znanja mehanizama finansijske kontrole (u javnom sektoru) kako bi ta dela bila blagovremeno otkrivena (pre nastupanja zastarelosti krivičnog gonjenja), a izvršiocima izrečene odgovarajuće krivične sankcije.

Posebne odgovornosti revizora u postupku otkrivanja krivičnih dela propisane su međunarodnim standardima. Nekada su se vrhovne revizorske institucije smatrale isključivo organizacijama koje se bave revizijom javnih finansija, sa veoma ograničenom ulogom u otkrivanju korupcije. Međutim, tokom godina se njihova uloga proširila imajući u vidu da su se vlade suočavale sa novim izaovima. Korupcija je vremenom postala sve više prisutna u oblasti raspolaganja javnim finansijama, pa su se očekivanja od vrhovne revizorske institucije proširila i na ulogu u prevenciji korupcije putem njenog praćenja i identifikacije nezakonitih aktivnosti. Zbog toga se čini da se vrhovne revizorske institucije u sve većoj meri fokusiraju na sektore koji su izloženi korupciji. Upravo se zbog toga danas osim revizije finansijskog izveštavanja, obavljaju i druge vrste revizije, kao što su revizija usklađenosti, revizija učinka (efikasnosti i efektivnosti vladinih programa). Upravo se sprovođenjem revizije usklađenosti poslovanja i revizije učinka mogu otkriti slučajevi korupcije. Međutim, postoji mogućnost angažovanja vrhovnih revizorskih institucija i u oblasti forenzičke revizije.²⁸⁰

Dakle, osim revizije završnog računa, moguće su i revizije kojima se omogućava brzo reagovanje na iznenadne i vanredne promene u budžetu koje su rezultat neplaniranih i eksternih okolnosti, kao što je npr. bila pandemija virusa COVID-19. Cilj takvih revizija je da se otkriju oblasti gde postoji veći rizik od

²⁸⁰ O finansijskoj forenzici videte u: J. Šuput (2016). "Uloga finansijske forenzike u otkrivanju pranja novca" u: (J. Ćirić, ur.), *Suzbijanje organizovanog kriminala kao preduslov vladavine prava*, Beograd: Institut za uporedno pravo, 237–246; J. Šuput (2015). "The role of forensic accounting in the criminal proceeding", u: *Archibald Reiss Days, Thematic Conference Proceedings of International Significance*, Vol. 1, Belgrade: Academy of Criminalistic and Police Studies, 281-291.

nepravilnosti zbog brzog prilagođavanja budžeta.²⁸¹ Primer takvog postupanja jeste tzv. „revizija u realnom vremenu“, koja je primer revizije učinka. Međunarodni monetarni fond navodi u svojim dokumentima da je takvu vrstu revizije sproveo određeni broj zemalja tokom pandemije virusa COVID-19 (Mongolija, Sijera Leone, Južna Afrika).²⁸²

Vrhovne revizorske institucije imaju veći uticaj jačanjem sistema upravljanja javnim finansijama i stvaranjem destimulativnog okruženja za prevaru i korupciju u oblasti upravljanja javnim finansijama. To angažovanje je značajno u situacijama kada su drugi mehanizmi nadzora, kao što je interna revizija nedovoljno efikasni. Tada izveštaji vrhovnih revizorskih institucija mogu da posluže kao veoma korisno sredstvo informisanja o slabostima sistema upravljanja javnim finansijama.²⁸³

Izveštaj može da ima uticaj na dva načina. Prvi je proces institucionalnog odgovora na nedostatke indentifikovane u revizorskim izveštajima, a koji ukazuju na mogućnost prevare i korupcije. Drugi način jeste utvrđivanje odgovornosti i sankcionisanje izvršilaca pojedinačnih slučajeva prevare i korupcije koji su identifikovani u izveštajima vrhovne revizorske institucije.²⁸⁴

Revizori tokom obavljanja revizije treba da razmotre mogućnost korišćenja informacija iz prethodnih revizija učinka i drugih revizorskih aktivnosti relevantnih za subjekat revizije ukoliko su te informacije i dalje relevantne i pouzdane. Međutim, potrebno je uvek, tokom obavljanja revizije pribaviti adekvatne revizorske dokaze na kojima će se zasnivati nalaz i mišljenje revizora sadržani u revizorskom izveštaju.²⁸⁵

²⁸¹ International Monetary Fund (2023) *IMF Policy paper, Review of implementation of the 2018 framework for enhanced fund engagement on governance*, Washington, D.C: International Monetary Fund, 26.

²⁸² *Ibid.* 27.

²⁸³ *Ibid.* 30.

²⁸⁴ *Ibidem.*

²⁸⁵ ISSAI 1200, *Practice Note 1 to International Standard on Auditing (ISA) 200 Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing P19. i P20.* <https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/issai-1200-pn.pdf>, 24.12.2024.

1. NEKE KARAKTERISTIKE PREVARA U POSLOVANJU

Prema standardima revizije, prilikom pripremanja finansijskih izveštaja rukovodstvo je odgovorno za donošenje brojnih zaključaka ili za pretpostavke koje utiču na računovodstvene procene. Prevarno finansijsko izveštavanje se često postiže namernim pogrešnim prikazivanjem računovodstvenih procena. Prilikom revizije, revizori razmatraju razliku između procena koje najbolje potkrepljuju revizorski dokazi i procena uključenih u finansijske izveštaje, kao i koliko su pojedinačno razumne i ukazuju na mogućnost pristrasnosti od strane rukovodstva subjekta revizije u kom slučaju revizor ponovo razmatra procene uzete u celini. Tada se vrši retrospektivni pregled donošenja odluka od strane organa upravljanja u vezi sa značajnim računovodstvenim procenama koje se odražavaju u finansijskim izveštajima za prethodnu godinu. Dakle, cilj takvog postupanja je utvrđivanje postojanja eventualne pristrasnosti rukovodstva.²⁸⁶ Ukoliko revizor identifikuje da postoji eventualna pristrasnost od strane rukovodstva prilikom izrade računovodstvenih procena, on će proceniti da li to ujedno ukazuje i na postojanje prevare u finansijskom izveštavanju.

Informacije mogu da se prikupe putem upoznavanja sa poslovanjem subjekta revizije u prethodnom periodu. Retrospektivnim pregledom odluka rukovodstva i pretpostavki primenjenih u ranijem periodu, može se pružiti uvid u racionalnost odluka i pretpostavki koje podržavaju njihove procene.²⁸⁷

Asocijacija sertifikovanih istraživača prevara smatra da je za otkrivanje prevare veoma važno da se odluke donesu brzo kako bi se obezbedili dokazi, ublažili gubici i preduzele najadekvatnije istražne radnje.²⁸⁸ Prema istraživanju navedene organizacije utvrđeno je da postoji jaka veza između nivoa autoriteta onih koji vrše prevare i gubitaka koji su rezultat prevare. Više rukovodstvo je izazivalo skoro tri puta veće gubitke od nižeg rukovodstva, a oni tri puta veće gubitke od zaposlenih. Taj rezultat je prema njihovom zaključku bio očekivan s obzirom na to da viši nivoi rukovodstva imaju veći pristup imovini i da mogu u većoj meri da smanje ili utiču na kontrolu u postupcima protiv prevara. Prevare

²⁸⁶ International Auditing and Assurance Standards Board, *International Standard on Auditing 315 (Revised 2019) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 315 (Revised 2019)*, Op. cit. tačke 14 (f), 13, A7., A12., A14., A25., A63., A74., A88., A89., A238., 39 (d), A.33., A. 78. i A79.

²⁸⁷ *Ibid.* A58.

²⁸⁸ Association of Certified Fraud Examiners (2012). *Report to the nations on Occupational Fraud and Abuse*, 2012 Global Fraud Study, 14, <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rftn/2012/2012-report-to-nations.pdf>, 24.12.2024.

koje su izvršili rukovodioci uglavnom su trajale dve godine pre nego što su otkrivene, a što je trajalo dvostruko duže u odnosu na ostale zaposlene. Kao razlog se navodi bolja pozicija za zaobilaženje kontrola, a samim tim i prikri- vanje sopstvenih aktivnosti.²⁸⁹ U istoj studiji je dokazano da su lica koja vrše prevare sa višim nivoom obrazovanja prouzrokovala veće gubitke. Razlog za to može biti viši nivo autoriteta koji imaju u organizaciji u kojoj su zaposleni, ali i veća sposobnost da osmisle šeme prevara, pa bi revizija trebala da bude usmerena i na donosiocce odluka u organizaciji.²⁹⁰

Organizacije svakako ne mogu da spreče svaku prevaru. Međutim, zaista je ključna mogućnost brzog otkrivanja. Prema najnovijim istraživanjima, vreme koje protekne između izvršenja i otkrivanja prevare je 12 meseci. Što je rok između izvršenja prevare i njenog otkrivanja duži, to je veći finansijski gubitak.²⁹¹

Prilikom definisanja budućih kontrola, neophodno je proceniti rizike od prevare i primeniti proaktivne mere za otkrivanje, a potrebno je razumeti i korišćenje različitih šema prevara. Prema istraživanju iz 2012. godine najčešće prođe do godinu dana od dana izvršenja korupcije do njenog otkrivanja.²⁹² Prevare u vezi sa finansijskim izveštajima, ali i korupcija prema rezultatima istraživanja nanose najveću štetu organizaciji ili instituciji u kojoj su učinjene. Osim toga i u ovom istraživanju je potvrđeno da više rukovodstvo može u većoj meri naneti štetu organizaciji ili instituciji od ostalih zaposlenih.²⁹³ Prema rezultatima istog istraživanja, kada se prevara otkrije proaktivno, ona se brže otkriva i rezultira manjim gubicima. Stoga finansijsko upravljanje i kontrola, kao i odeljenje interne revizije mogu da doprinesu efikasnosti otkrivanja pre- vara na nivou institucija.²⁹⁴ Prema istraživanju najčešći uzrok prevare jeste nedostatak interne kontrole ili njihovo zaobilaženje od strane izvršioca. Stoga se zaključuje da skoro polovina prevara može da se spreči snažnijim sistemom kontrola. Pojedinci sa različitim autoritetom na nivou institucije mogu da imaju različit uticaj na njihovo vršenje.²⁹⁵

²⁸⁹ *Ibid.* 40.

²⁹⁰ *Ibid.* 51.

²⁹¹ Association of Certified Fraud Examiners (2022). *Occupational Fraud 2022: A Report to the Nations*, 13, <https://acfe-public.s3.us-west-2.amazonaws.com/2022+Report+to+the+Nations.pdf>, 24.12.2024.

²⁹² Association of Certified Fraud Examiners (2012). *Report to the nations on Occupational Fraud and Abuse, 2012 Global Fraud Study*, *Op. cit.* 14.

²⁹³ *Ibid.* 16.

²⁹⁴ *Ibid.* 22.

²⁹⁵ *Ibid.* 42.

Prevare rukovodioca i višeg menadžmenta ne samo da su bile česte, već su i prouzrokovale velike troškove, pa bi eventualne revizije i kontrole trebale da budu usmerene i na njihov rad i odluke.²⁹⁶

2. ODGOVORNOSTI REVIZORA U POGLEDU OTKRIVANJA KRIVIČNIH DELA PREMA MEĐUNARODNIM STANDARDIMA

Prema rezultatima istraživanja sadržanim u publikaciji Međunarodne asocijacije sertifikovanih istraživača prevara iz 2012. godine, rizici za nastanak prevare jesu univerzalni, dok su način njihovog izvršenja i metode prevencije i otkrivanja slični. Pružanje mogućnosti pojedincima da prijave sumnjive nepravilnosti je od posebnog značaja za borbu protiv prevara, pa se smatra da je od posebnog značaja omogućavanje anonimnosti i poverljivosti prijavljivanja. Stoga bi svako radno okruženje trebalo da deluje podsticajno na lica koja bi prijavljivala nepravilnosti uz postojanje adekvatnih mera koje bi sprečile odmazdu. Ne bi trebalo da se oslanja na eksternu reviziju kao primarni metod otkrivanja prevara na nivou organizacije, jer se prema studiji objavljenoj 2012. godine njima okrije samo 3% prijavljenih prevara. Međutim, ipak spoljna revizija se smatra značajnim preventivnim mehanizmom za suzbijanje prevara, iako je njihova korisnost za otkrivanje prevara ograničena.²⁹⁷ Zbog toga je od posebnog značaja obuka zaposlenih i rukovodstva o prevarama i prevenciji nepravilnosti na nivou institucije. Te obuke treba da obuhvate unapređenje njihovog poznavanja pojma i sadržaja prevare, podizanje svesti o njenim posledicama i šteti za instituciju, kao i upoznavanje sa obavezom i načinom prijave nepravilnosti. Prema rezultatima istraživanja skoro se jedna polovina troškova za instituciju koja je prouzrokovana prevarom nikada ne nadoknadi. Ipak pored edukacije zaposlenih i unapređenja etike na nivou organizacije, naglašeno je i unapređenje mehanizama kontrole.²⁹⁸

Na smanjenje prevare prema istraživanjima uticaja ima i percepcija izvršilaca o otkrivanju nepravilnosti. Organizacije koje su koristile nagrade

²⁹⁶ Videti: Association of Certified Fraud Examiners (2022). *Occupational Fraud 2022: A Report to the Nations*, <https://acfepublic.s3.us-west-2.amazonaws.com/2022+Report+to+the+Nations.pdf>, 24.12.2024.

²⁹⁷ Association of Certified Fraud Examiners (2012). *Report to the nations on Occupational Fraud and Abuse, 2012 Global Fraud Study*, Op. cit. 5.

²⁹⁸ *Ibidem*.

za uzbunjivače i iznenadne revizije doprinele su bržem otkrivanju prevara.²⁹⁹ Identifikovanje uzroka nepravilnosti je veoma važno za njihovu prevenciju. Prema rezultatima jedne sprovedene ankete svakako da nedostatak kontrole na nivou institucije doprinosi u velikoj meri nastanku prevare i taj uzrok se navodi kao primarni. Osim navedenih, kao nedostatak se navodi i slabost kontrole od strane rukovodstva i nedostatak saradnje i informacija na nivou institucije.³⁰⁰

Standardom ISSAI 1240 definisana je odgovornost revizora za otkrivanje prevare u finansijskim izveštajima. U navedenom standardu date su smernice o primeni ISA – 315 i ISA – 330 u vezi sa rizicima materijalno pogrešnog iskaza u finansijskim izveštajima usled kriminalnih radnji u subjektu revizije.³⁰¹

U javnom sektoru su identifikovana tri uslova koja doprinose prevari. Jedan od njih je npr. pritisak da se pruže kvalitetnije usluge sa malo resursa ili ispune očekivanja od budžeta. To može biti prisutno u teškim ekonomskim uslovima kada je veliki pritisak da se zadrže poreske stope, a što može da doprinese precenjivanju prihoda i potcenjivanju rashoda. Takođe kršenja propisa mogu biti podstaknuta time da se raspoloživi budžet potroši do kraja finansijske godine. Sledeći uslov jeste npr. teška mogućnost zaposlenja ili nedostatak dovoljno kvalifikovanog osoblja u javnom sektoru. To može da prouzrokuje nedostatak interne kontrole uz stvaranje prilike za izvršenje prevare. Racionalizacija ili stav, ponašanje, karakter ili etičke vrednosti takođe mogu da doprinesu da pojedinci opravdaju svoje razloge za vršenje pravara. Osim toga, dešava se da zaposleni u javnom sektoru imaju niži nivo plata u odnosu na privatni sektor, a što može dodatno da doprinese zloupotrebi sredstava. To može da se negativno odrazi na poverenje javnosti u rad javne uprave.³⁰²

Revizija nije sama sebi cilj, već deo sistema koji treba da blagovremeno otkrije odstupanja od prihvaćenih standarda i odstupanja od principa zakonitosti, efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti finansijskog upravljanja dovoljno rano da je moguće preduzeti korektivne mere, prihvatiti odgovornost, sprečiti ili barem smanjiti mogućnost težih kršenja. Prema revizorskim standardima prevara je ponašanje koje je manjkavo ili neprikladno u poređenju sa ponašanjem koje bi

²⁹⁹ Association of Certified Fraud Examiners (2012). *Report to the nations on Occupational Fraud and Abuse, 2012 Global Fraud Study*, Op. cit. 37.

³⁰⁰ *Ibid.* 38.

³⁰¹ INTOSAI, Professional Standards Committee, *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*, ISSAI 1240, <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58dc0dc6b8a79b8e62fccac0/1490816459616/issai-1240-pn.pdf>, 24.12.2024.

³⁰² *Ibid.* paragraf P5.

razumna osoba smatrala razumno i neophodnom poslovnom praksom s obzirom na činjenice i okolnosti. Zloupotreba podrazumeva zloupotrebu ovlašćenja ili položaja za lične finansijske interese ili interese užeg ili bliskog člana porodice ili poslovnog saradnika. Ona ne uključuje nužno prevaru, kršenje zakona, propisa ili odredbi ugovora. Zloupotreba se prema revizorskim standardima smatra odstupanjem od koncepta ispravnosti, koji se odnosi na opšte principe dobrog finansijskog upravljanja u javnom sektoru i ponašanja službenika u javnom sektoru.³⁰³

Sprečavanje korupcije nosi sa sobom brojne rizike. Jedan od problema jeste pre svega protek dužeg vremenskog perioda između izvršenja koruptivnih krivičnih dela i otkrivanja korupcije. Zbog nastupanja zastarelosti krivičnog gonjenja, izvršioci ne mogu da se krivično gone, a zbog nastupanja zastarelosti izricanja krivične sankcije, njihovo ponašanje ne može ni da se sankcioniše.³⁰⁴

U Urugvaju je 1998. godine na 16 kongresu vrhovnih revizorskih institucija donet zaključak da je neophodno unaprediti razmenu iskustava o prevarama i korupciji između navedenih institucija, a koje bi trebalo da pokušaju ili da stvore okruženje koje neće biti pogodovati nastanku prevare i korupcije. Međutim, tokom celokupnog postupka revizije treba pristupiti sa dozom tzv. profesionalnog skepticizma, a što podrazumeva da revizori budu svesni mogućnosti postojanja prevare tokom celokupnog postupka.³⁰⁵

Tokom 2016. godine Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija donela je uputstvo za sprovođenje revizije u cilju suzbijanja korupcije. Prema standardima revizije, jedan od najvažnijih aspekata uloge vrhovnih revizorskih institucija u suzbijanju korupcije je rad navedenih institucija u cilju unapređenja integriteta institucija u javnom sektoru. Zbog toga je potrebno u što većoj meri unaprediti princip dobrog upravljanja, a koji podrazumeva i transparentnost i odgovornost. Kako bi se preduzele mere u cilju prevencije korupcije u javnom sektoru, pitanja korupcije i nezakonitog rada bi trebala da budu uključena u rutinske aktivnosti vrhovnih revizorskih institucija. Navedene institucije bi trebale da podižu svest o potrebi prevencije korupcije i drugih nezakonitih postupaka putem blagovremeno objavljenih nalaza vrhovne revizorske institucije. Naravno, pored toga ne treba zanemariti unapređenje metoda i alata za borbu protiv korupcije i drugih vrsta prekršaja i obezbeđivanje sredstava za uzbunjivače da prijave slučajeve nepravilnosti i nezakonitosti u radu, kao ni saradnju vrhovnih revizorskih

³⁰³ *Ibid.* paragraf P6.

³⁰⁴ B. Sinanović, et. al. (2016) *Istraga i procesuiranje krivičnih dela korupcije identifikovanih kroz revizorske izveštaje – praktikum za pripadnike pravosuđa i policije*, Beograd: Savet Evrope, 27.

³⁰⁵ *Ibidem.*

institucija sa drugim institucijama u borbi protiv korupcije.³⁰⁶ Ta saradnja je dvo-smerna, pa bi i druge institucije trebale da je iniciraju. Naravno to ne znači da će se one uključiti u izradu programa i plana revizije, ali bi vrhovne revizorske institucije svakako trebale da imaju uvid u planove integriteta i identifikovane rizike u određenim oblastima nacionalnih institucija za borbu protiv korupcije. Iz prethodnih iskustava moguće je doći do nekih novih zaključaka od značaja za dalje usmeravanje aktivnosti.

Vrhovna revizorska institucija treba da analizira fenomenologiju korupcije, uzroke, oblasti i mehanizme tokom svake revizije, kao i da pokuša da indentifikuje proizvoljnost u primeni propisa i pravila i pojednostavi administrativne procedure. Dakle, putem svakodnevne analize nepravilnosti identifikovanih tokom revizija i analize zakonodavstva, vrhovna revizorska institucija treba da pokuša da identifikuje uzroke korupcije. Njene preporuke bi trebalo da obuhvataju i način tumačenja i primene zakona i propisa, ali i samu njihovu sadržinu. Može se dogoditi, da neki zakoni ili propisi doprinose korupciji ili je podstiču, pa bi onda trebalo dati predlog za njihovu izmenu.³⁰⁷

Putem svojih revizija vrhovna revizorska institucija treba da unapredi sistem finansijskog upravljanja na nivou institucija u javnom sektoru, jer bi unapređenje odgovornosti trebalo da stvori preventivno okruženje u kojem je veoma mali rizik od korupcije i drugih nezakontih aktivnosti. To podrazumeva da navedene institucije u svojim izveštajima sadrže nalaz i mišljenje o stanju internih kontrola i primeni zakona i propisa i daju preporuke za njihovo unapređenje ukoliko je to neopohodno.³⁰⁸ Vrhovne revizorske institucije bi trebalo da doprinesu uspostavljanju procedure efikasne provere pre zapošljavanja. To podrazumeva proveru kvalifikacija i iskustva potencijalnih kandidata, a što bi zahtevalo primenu posebnih tehnika i metodologije u skladu sa relevantnim zakonima i propisima.³⁰⁹

Osim eksterne revizije u cilju prevencije korupcije, ističe se se i značaj interne kontrole na koji osim rukovodstva veliki uticaj imaju i zaposleni, a što je od posebnog značaja u velikim organizacijama javnog sektora.³¹⁰

Rukovodioci treba kontinuirano da prate poslovanje organizacije kojom rukovode i preduzimaju brze mere ukoliko se ispostavi da postoji neredovnost,

³⁰⁶ ITOSAI (2016). *Guideline for the Audit of Corruption Prevention*, Bonn, September 2016, 14, <https://www.audit.gov.bz/wp-content/uploads/2018/08/ISSAI-5700-EN.pdf>.

³⁰⁷ *Ibidem*.

³⁰⁸ INTOSAI (2016). *Guideline for the Audit of Corruption Prevention*, Bonn, September 2016, 15, <https://www.audit.gov.bz/wp-content/uploads/2018/08/ISSAI-5700-EN.pdf>, 24.12.2024.

³⁰⁹ *Ibidem*.

³¹⁰ ITOSAI (2016). *Guideline for the Audit of Corruption Prevention*, *Op. cit.* 15.

neekonomičnost i neefikasnost u poslovanju. Praćenje poslovanja je veoma značajno kako bi se osiguralo da kontrole postižu adekvatne rezultate. Ukoliko se identifikuju slabe unutrašnje kontrole na nivou institucije rukovodstvo institucije treba da preduzme blagovremeno korektivne mere.³¹¹

Interna revizija je važan alat za otkrivanje koruptivnih praksi i može da se podeli na:³¹²

- 1) administrativnu (operativnu) reviziju koja podrazumeva procenu i testiranje administrativnih aktivnosti i upravljanja rezultatima, kao i evaluaciju i ispitivanje procesa entiteta i evaluaciju efikasnosti korišćenja ljudskih i materijalnih resursa i razvijanje preporuka za unapređenje i
- 2) finansijsku reviziju koja se fokusira na utvrđivanje da li su finansijske informacije subjekta revizije predstavljene u skladu sa važećim finansijskim izveštavanjem i regulatornim okvirom, uključujući praćenje računovodstvenih unosa izvođenjem dokumentarnih i aritmetičkih testova, utvrđivanje integriteta i kompatibilnosti sistema, propisa, opšteprihvaćenih računovodstvenih principa, obezbeđivanje primene mehanizama zaštite imovine protiv pronevera, prevara i zloupotreba, kao i na testiranje i procenu snage, pouzdanost i efikasnost internih kontrola.

Revizori vrhovne revizorske institucije treba da procene da li interni revizori:³¹³

- 1) obavljaju svoje dužnosti odgovorno, redovno i u skladu sa propisima;
- 2) analiziraju primenu finansijskih propisa (tom prilikom se može otkriti i postojanje korupcije ili drugih protivpravnih aktivnosti);
- 3) poštuju i promovišu pravne i etičke ciljeve njihove institucije;
- 4) učestvuju u nekim aktivnostima koje bi mogle da ugroze njihovu nepristrasnost;
- 5) prihvataju neke materijalne koristi, a što bi moglo da se odrazi na njihovo profesionalno rasuđivanje;
- 6) obelodanjuju sve materijalne nalaze koji su uočeni tokom sprovođenja postupka revizije;
- 7) čuvaju poverljive informacije koje su dobijene u toku rada i
- 8) obavljaju svoje dužnosti sa dužnom pažnjom i marljivošću u skladu sa profesionalnim standardima.

³¹¹ *Ibid.* 39.

³¹² *Ibid.* 40 i 41.

³¹³ *Ibid.* 51.

Postoje situacije u kojima je prisutan povišen rizik od prevare u javnom sektoru. To su situacije ili okolnosti koje se tiču:³¹⁴

- 1) dodele grantova i drugih pogodnosti licima van javnog sektora;
- 2) sprovođenje postupaka javnih nabavki;
- 3) obavljanje dužnosti i ovlašćenja od strane javnih funkcionera;
- 4) namerno pogrešno predstavljanje rezultata ili informacija;
- 5) privatizacija javnih preduzeća;
- 6) povezanost zaposlenih u javnom sektoru i pravnih subjekata iz privatnog sektora.

U skladu sa revizorskim standardima, revizori biraju i preduzimaju one aktivnosti ili postupke koji su prema njihovom profesionalnom mišljenju prikladni u određenim okolnostima, a kako bi se dobili relevantni dokazi koji će pružiti razumnu osnovu za revizorska mišljenja i zaključke (ISSAI 300, 3.5.1.).³¹⁵ U tom cilju potrebno je prikupiti dovoljan broj odgovarajućih dokaza. To možda nisu dokazi koji su relevantni u sudskom postupku, već dokazi na kojima je moguće zasnovati nalaze i doneti zaključke i preporuke od strane revizora, a koji su u vezi sa organizacijom u kojoj se revizija sprovodi ili programom ili aktivnostima koje se sprovode na nivou te organizacije.³¹⁶ Revizori u javnom sektoru vrše profesionalnu procenu prilikom utvrđivanja kvaliteta i kvantiteta prikupljenih dokaza. Oni se prikupljaju izvođenjem odgovarajućih revizorskih procedura, procenom količine dobijenih dokaza, ali i procenom kvaliteta. Po potrebi, moguće je da se revizori odluče da prikupe nove dokaze sve dok se revizor ne uveri da postoje dovoljni i adekvatni dokazi koji bi obezbedili osnov za mišljenje i nalaz revizora.³¹⁷ Imajući u vidu način na koji se prikupljaju dokazi od strane revizora, može se zaključiti da oni nisu isto što i dokazi koji su relevantni za pokretanje krivičnog postupka. Tako prema standardima, revizori mogu da dostave upit za dobijanje dokaza, ali i da dođu do zaključka na kojem će zasnovati svoje mišljenje i nalaz koristeći isključivo metod posmatranja,³¹⁸ a što ne može da predstavlja nikakav dokaz u kaznenom (prekršajnom ili krivičnom) postupku.

³¹⁴ INTOSAI, *Compliance Audit Guidelines: ISSAI 4000-4200*, tačka 83, 24. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Withdrawn-ISSAI-4000-to-4200-E.pdf>, 24.12.2024.

³¹⁵ *Ibid.* tačka 88, 26.

³¹⁶ *Ibid.* tačka 92. 26.

³¹⁷ *Ibid.* tačke 93-95, 27.

³¹⁸ *Ibid.* tačka 97, 27. Posmatranje podrazumeva u bukvalnom smislu posmatranje procesa ili procedure koja se izvodi. Prilikom vršenja revizije usklađenosti, to može da podrazumeva uvid u proces sprovođenja tendera illi npr. obračun isplate naknada. Prikupljanje revizorskog

Prema nalazima vrhovne revizorske institucije, veliki broj nezakonitih aktivnosti prisutan je u postupcima javnih nabavki. One se sastoje u nameštanju uslova u postupku dodele javne nabavke ali i prikazivanja netačnih informacija u fazi izvršenja ugovora. Međutim, problem je što se prevare u postupcima javnih nabavki teško otkrivaju. Vrhovne revizorske institucije imaju mogućnost vršenja revizije u svim fazama javnih nabavki (planiranja, sprovođenja postupka i izvršenja javne nabavke). Zbog toga, planovi revizije moraju da se zasnivaju na proceni rizika u zavisnosti od verovatnoće preduzimanja nezakonitih aktivnosti.³¹⁹ Kada su u pitanju postupci javnih nabavki na prevare često mogu da ukazuju npr. nabavke nepotrebnih dobara, radova i usluga. Osim toga, moguće je da se nepotrebna nabavka sprovodi i dodavanjem nepotrebnih stavki u specifikaciju dobara, radova ili usluga. Neki od pokazatelja nepravilnosti jesu i nabavka određenih stavki sadržanih u specifikaciji koje nisu uopšte u vezi sa delatnošću naručioca, nabavka administrativne opreme (npr. računara) u znatno većem broju od broja zaposlenih, nabavka informacionog sistema više godina u kontinuitetu ili nabavka informacionog sistema, a da on nije stavljen u funkciju.³²⁰ Na nepravilnosti mogu da ukazuju i brojni drugi faktori, kao što su mali broj ponuda u javnim nabavkama, žalbe jednog ili više ponuđača, dodeljivanje ugovora jednom ponuđaču više godina zaredom ili cene više od tržišnih.³²¹

Postoje istraživanja koja se bave korelacijom aktivnosti državne revizorske institucije i smanjenja deficita. Prema jednom od takvih istraživanja, deficit se smanjuje kada zaposleni u vrhovnoj revizorskoj instituciji imaju više godina radnog staža, dok se u slučaju da je kadar mlađi deficit može povećati. Autori istraživanja su na osnovu toga zaključili da postoji veza između javnog deficita i iskustva zaposlenih u vrhovnim revizorskim institucijama, a što je upravo rezultat učenja kroz rad u praksi. Kao okolnosti koje bi mogle eventualno negativno da utiču uprkos pozitivnoj vezi između zrelosti i iskustva zaposlenih i javnog deficita, autori ističu zakonodavnu nestabilnost (česte promene propisa), smanjenje izdvojenih sredstava za određene aktivnosti, politički uticaj,

dokaza može se vršiti i ispitivanjem knjiga, evidencije i drugih dosijea predmeta ili fizičke imovine. Tokom obavljanja revizije usklađenosti, to npr. može da podrazumeva ispitivanje knjiga, zapisa za utvrđivanje načina na koji su sredstva projekta obračunata i upoređivanje u skladu sa uslovima ugovora o projektu.

³¹⁹ B. Sinanović, et. al. (2016). *Istraga i procesuiranje krivičnih dela korupcije identifikovanih kroz revizorske izveštaje, Praktikum za pripadnike pravosuđa i policije, Op. cit.* 41.

³²⁰ *Ibid.* 42.

³²¹ *Ibid.* 44.

imenovanje rukovodstva vrhovne revizorske institucije na pristrasan način.³²² Isti autori ističu da je rukovođenje institucijom od strane jednog lica, odustajanje od opcije obnavljanja mandata i obavljanje posebnih revizija značajno za obezbeđivanje i održivost javnih finansija (zbog smanjenja budžetskog deficita i vladinog duga). Prema njihovom stavu istom cilju doprinosi i povećanje broja revizija, a što bi moglo da unapredi percepciju efektivnosti vlade i kontrole korupcije.³²³

Prema drugom istraživanju sprovedenom tokom 2015. godine, vrhovne revizorske institucije imaju različite pristupe borbi protiv korupcije. U Norveškoj je nekada postojala grupa za reviziju učinka o korupciji u okviru organizacije za borbu protiv korupcije. Nakon toga su jedan rukovodilac i revizor u odeljenju finansijske revizije bili zaduženi za borbu protiv korupcije. U drugim zemljama zabeležen je drugačiji pristup. Tako je u Danskoj glavni fokus revizora na tačnosti finansijskih izveštaja, dok njihov rad nije usmeren na otkrivanje koruptivnih aktivnosti. U Švedskoj se npr. dva revizora iz odeljenja finansijske revizije bave otkrivanjem korupcije primenom isključivo metodologije koja se koristi u postupcima revizije. Naravno svaka prijava mora da bude potkrepljena relevantnim dokazima pre dostavljanja policiji. U Španiji postoji stav da u nadležnosti Tribunala za reviziju isključivo prevencija, dok aktivnosti u vezi sa otkrivanjem korupcije treba da preduzimaju sudovi, policija ili poreska uprava tj. inspekcijски organi. Tokom revizije Tribunal može da ukaže u svojim izveštajima na nedostatke i nepravilnosti u vezi sa upravljanjem javnim finansijama, a koji se javno objavljuju. Smatra se da to može da deluje preventivno u pogledu preduzimanja aktivnosti koje se mogu smatrati korupcijom. Upravo uvid u te izveštaje daje mogućnost za dalje preduzimanje radnji od strane nadležnih organa i institucija u cilju prikupljanja dokaza o postojanju korupcije i sankcionisanju izvršilaca krivičnih dela sa njenim elementima. Mere prevencije korupcije svakako se pojačavaju vršenjem godišnjih revizija koje se odnose na nekoliko oblasti glavnih rizika.³²⁴

³²² I. Bostan, *et al.* (2021). "Supreme Audit Institutions and Sustainability of Public Finance, Links and Evidence along the Economic Cycles", *Sustainability, MDPI*, broj. 13, 9757. <https://doi.org/10.3390/su13179757>, 16 i 17.

³²³ *Ibid.* 20.

³²⁴ E. Bracci, *et al.* (2015). "Supreme Audit Institutions' role in fighting corruption – A comparative study between the Norwegian, Danish, Swedish, Spanish, Italian, Ugandan and Zambian SAIs", u: (K. Reichborn-Kjennerud, T. Carrington, B. González-Díaz, K. Klarskov Jeppesen, ur.), *Supreme Audit Institutions' role in fighting corruption, A comparative study between SAIs with different institutional and public administrative structures and cultures*, the 15th Biennial CIGAR Conference 2015 in Valletta, Malta 4 – 5 June 2015, 12.

Prevenција korupcije podrazumeva usmeravanje na pojedince, a ne na sistem, a što je najčešće u suprotnosti sa metodologijom revizije i zahteva značajnije resurse. Teško je unapred odrediti prioritete jer finansijski revizori imaju planirani raspored. U Danskoj se prevenција korupcije od strane vrhovne revizorske institucije doživljava kao nešto što je van njihovog ovlašćenja, a osim toga postoji i stav da postoji rizik da policija neće smatrati da su prioritetne i važne informacije i prijave koje im dostavi vrhovna revizorska institucija. U Španiji se od vrhovne revizorske institucije ne očekuje da bude uključena u prevenciju korupcije, jer je to ograničeno i revizorskim i sudskim procedurama. Osim toga, kao jedna od kritika koja se upućuje jeste nesprovođenje revizije učinka koje bi mogle da daju odgovor na koji način se upravlja javnim sredstvima, pa bi na tome trebalo insistirati, kao i na obuci zaposlenih. Međutim, kao jedan od nedostataka koji bi trebalo unaprediti upravo se ističe potreba saradnje vrhovne revizorske institucije i nadležnih organa i institucija za borbu protiv korupcije.³²⁵

Različiti državni organi prilikom obavljanja svoje delatnosti dolaze do informacija koje mogu da ukazuju na postojanje korupcije. Međutim, ti organi nemaju ovlašćenja da sprovode dalju istragu i sl, već eventualno samo da prikupe prema njihovom mišljenju relevantne informacije i dokaze i da o tome obaveste nadležno javno tužilaštvo. Uprkos tome, to može da ne da adekvatne rezultate u pogledu pokretanja i sprovođenja istrage, jer državno tužilaštvo prema važećim propisima nema mehanizam koji bi obezbedio obaveznu proveru podataka o postojanju korupcije na osnovu tih prijava, kao ni dužnost da proverava da li je do određenih zloupotreba došlo u drugim situacijama u kojima se postupalo na sličan način.³²⁶

³²⁵ *Ibid.* 15.

³²⁶ Transparency Serbia (2021). *Grand Corruption and Tailor-Made Laws in Serbia*, Belgrade: Transparency Serbia, 5, https://www.transparentnost.org.rs/images/dokumenti_uz_vesti/Grand_Corruption_and_Tailor-made_Laws_in_Serbia.pdf, 24.12.2024.

Poglavlje VI

INTERNA FINANSIJSKA KONTROLA I BUDŽETSKA INSPEKCIJA

Budžet ima različite funkcije. Prema autorima, njegova socijalna funkcija proističe iz preraspodele namenjene kategorijama lica sa nedovoljnom ekonomskom snagom ili licima bez prihoda. Međutim, ta njegova funkcija slabi razgradnjom koncepta „države blagostanja“. Upravo je i radi realizacije te funkcije potrebno da javna potrošnja bude efikasna, ekonomična i efektivna. Zbog toga je veoma značajna tzv. kontrolna funkcija budžeta. Ona se prema autorima poima kao kontrola javne potrošnje koju vrši predstavničko telo nad izvršnom vlašću. To bi trebalo da sprovodi efikasan mehanizam, jer su opozicione strane u velikoj meri zainteresovane da nadgledaju i kontrolišu rad vlade i državne uprave.³²⁷

Posebna vrsta kontrole javne potrošnje postojala je još u drevnoj Kini od pre 3000 godina pre nove ere, a danas je takav vid kontrole opštepristutan, pa tako mnoge države radi kontrole zakonitosti i efikasnosti trošenja javnih sredstava osnivaju različita kontrolna tela.³²⁸ Danas je takav vid kontrole prisutan u tri modela organizovanja vrhovnih revizorskih institucija: vestminsterskom, sudskom ili Napoleonovom i kolegijalnom modelu.

Iako se propisima kojima se usvaja budžet uspostavlja disciplina u trošenju javnih sredstava, to nekada nije dovoljno. Zbog toga je Zakonom o budžetskom sistemu propisana obaveza uspostavljanja interne i eksterne finansijske kontrole u javnom sektoru. Navedeni mehanizmi treba da imaju značajnu ulogu u kontroli efikasnog, ekonomičnog, efikasnog i zakonitog trošenja budžetskih sredstava.³²⁹

³²⁷ M. Anđelković (2010). *Budžetsko pravo*, Op. cit. 261.

³²⁸ L. Blume, S. Voight (2007). *Supreme audit institutions: supremely superfluous? A cross country assesment*, International centre for economic research, Working paper, broj 3, 2, navedeno prema M. Stanić, „Ustavni položaj i osnovne nadležnosti Revizorske institucije na primerima Bugarske, Hrvatske, Mađarske, Slovenije, Severne Makedonije i Srbije“, u: (J. Kostić, A. Stevanović, ur.) *Finansijski kriminalitet i korupcija*, 18-19. oktobar 2019- godine, Vršac, Srbija, Beograd: Institut za uporedno pravo, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, 229.

³²⁹ J. Šuput (2015). *Fiskalna krivična dela*, doktorska disertacija, Niš: Pravni fakultet Univerziteta u Nišu, 27.

1. INTERNA KONTROLA JAVNE POTROŠNJE I NJENA ULOGA U PREVENCIJI NEZAKONITOSTI

Prema navodima nekih autora postoje dokazi da je neki vid interne kontrole postojao još u doba Mesopotamske civilizacije već oko 3600 godine pre nove ere. Osim toga, u izvorima se navodi da su Sumerci beležili komercijalne transakcije na kamenu 3.600 godine pre nove, a 400 godina kasnije na glini. Pronađeni su dokumenti iz tog perioda koji su sadržali sitne oznake, kao što su tačke, kvačice, krugovi i slično, a što je ukazivalo da je provera dokumenata izvršena. Isto tako u starom Egiptu, u faraonovom odeljenju za finansije „kući srebra“, „u riznici“ postojala je svojevrsna „interna kontrola i revizija“. Pisari su pripremali zapise o primanjima i isplatama srebra, kukuruza i druge robe. Jedan je na papirusu beležio količinu koja je dovezena u magacin, a drugi je proveravao pražnjenje kontejnera na krovu tj. kako je roba izlivena u zgradu za skladištenje. Reviziju je vršilo treće lice koje je upoređivalo njihove zapise. Za isplate je bila potrebna zvanična naredba, a pisar koji je bio zadužen za skladištenje je evidentirao isplate i zadržavao nalog. Njegovu evidenciju o primanjima, isplatama i stanju inventara, povremeno je proveravao drugi pisar ili njegov pretpostavljeni.³³⁰

Svakako je svrha vršenja kontrole u drevnim civilizacijama bila ista kao i danas. Međutim, kasnije se širenjem administracije javila veća potreba za uspostavljanjem efikasnije kontrole javne potrošnje. Zbog toga je bilo potrebno da se uspostave neki novi mehanizmi kontrole.

Interna finansijska kontrola u javnom sektoru predstavlja prvi nivo kontrole. Ona obuhvata finansijsko upravljanje i kontrolu, internu reviziju i harmonizaciju i koordinaciju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije.³³¹ I

³³⁰ W. Hackett, S. C. Mobley (1976). "An Auditing perspective of the historical development of internal control", *Auditing Perspective of the historical development of internal control, Auditing Symposium III: Proceedings of the 1976, Touche Ross/University of Kansas, Symposium on Auditing Problems*, 1. https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1184&context=dl_proceedings, 24.12.2024.

³³¹ U Republici Srbiji u skladu sa članom 80, stav 1, tačka 3) Zakona o budžetskom sistemu harmonizaciju i koordinaciju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije obavlja Ministarstvo finansija – Centralna jedinica za harmonizaciju. Članom 83, stav 2 istog Zakona propisano je da navedena jedinica obavlja poslove: centralne harmonizacije, koordinacije, praćenja primene i sagledavanje kvaliteta finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije u javnom sektoru, definisanja zajedničkih kriterijuma i standarda za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole, definisanja zajedničkih kriterijuma za organizaciju i postupanje interne revizije u javnom sektoru, vođenja registra ovlašćenih internih revizora u javnom sektoru i evidencije povelja interne revizije, vođenja registra uspostavljenih internih revizija u javnom sektoru, sa podacima o načinu uspostavljanja, angažovanim

ona može da ima značajnu ulogu u prevenciji nepravilnosti na nivou institucije u skladu sa svojim ovlašćenjima i ciljem zbog koga je uspostavljena. Preporuke interne revizije su od velikog značaja za praćenje, ažuriranje i preduzimanje mera za unapređenje sistema finansijskog upravljanja i kontrole. One nisu pravno obavezujuće, ali bi trebalo da imaju uticaj na kvalitet i zakonitost rada rukovodilaca i zaposlenih na nivou korisnika javnih sredstava.³³²

1.1. Uloga finansijskog upravljanja i kontrole u prevenciji nepravilnosti

Pod finansijskim upravljanjem se podrazumeva sistem politika, procedura i aktivnosti koje uspostavlja, održava i redovno ažurira rukovodilac korisnika javnih sredstava kako bi se na adekvatan način smanjili rizici poslovanja, a na taj način i ciljevi institucije javnog sektora kojom on rukovodi ostvarili u skladu sa zakonom i na ekonomičan i efektivan način.³³³ To podrazumeva da se poslovanje vrši u skladu sa propisima, internim aktima i zaključenim ugovorima. Isto tako, finansijski i poslovni izveštaji moraju da budu potpuni, realni i usklađeni sa propisima.³³⁴

Međutim, finansijsko upravljanje ne bi trebalo isključivo shvatiti kao upravljanje javnim finansijama, već kao sve aktivnosti koje mogu da imaju

internim revizorima i drugim podacima o funkcionisanju interne revizije, stručnom usavršavanju, sertifikaciji i nadzoru nad radom internih revizora, stručnom usavršavanju rukovodilaca i zaposlenih u javnom sektoru iz oblasti finansijskog upravljanja i kontrole, a u skladu sa međunarodno prihvaćenim standardima, kao i poslove objedinjavanja godišnjih izveštaja o stanju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije.

³³² J. Šuput (2012). „Interna finansijska kontrola u prevenciji krivičnog dela nenamensko trošenje budžetskih sredstava“, *Nauka, bezbednost, policija*, broj 1, 153 i 154.

³³³ Smernice za standarde interne kontrole u javnom sektoru obuhvataju standarde za uspostavljanje finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru. Ti standardi obuhvataju integralni okvir interne kontrole koji je definisala Komisija sponzorskih organizacija COSO (The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) ne uključuju funkciju interne revizije, iako se u okviru smernica govori i o internoj reviziji. Integrisani okvir standarda za internu kontrolu prvobitno je izdat 1992. godine, a revidiran je 2013. godine, kao smernica za unapređenje pouzdanosti podataka i informacija. Tokom 2023. godine COSO je izdao nove dodatne smernice za organizaciju za postizanje efikasne interne kontrole nad održivošću izveštavanja.

³³⁴ Član 3 Pravilnika o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 89/2019. J. Kostić (2022). “Sistem interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srbije, analize stanja i preporuke”, u: (J. Čeranić Perišić, V. Đurić, ur.), *65 godina od Rimskih ugovora: Evropska unija i perspektive evropskih integracija Srbije*. Beograd: Institut za uporedno pravo, 112, DOI: 10.56461/ZR_22.65godRU.K1_K.

efekat na finansijsko poslovanje na nivou institucije u javnom sektoru. Dakle pod tim aktivnostima se mogu podrazumevati i odlučivanje o dodeli ugovora u postupku javnih nabavki i kontrola izvršenja tih ugovora, odnosno sve aktivnosti koje prethode plaćanju iz javnih sredstava. Adekvatno finansijsko upravljanje se može shvatiti kao donošenje odluka od strane ovlašćenih lica na nivou korisnika javnih sredstava na način kojim se obezbeđuje zakonito, ekonomično, efikasno i efektivno poslovanje, dok se pod zakonitim poslovanjem podrazumeva poslovanje u skladu sa propisima, internim aktima i ugovorima, a što ima pozitivan uticaj na pouzdanost i tačnost finansijskih izveštaja.

Sistem finansijskog upravljanja i kontrole se odnosi na sve rukovodioce i zaposlene i obuhvata sve organizacione jedinice, procese, aktivnosti, programe i projekte koji se sprovode na nivou korisnika javnih sredstava.³³⁵

U skladu sa Zakonom o budžetskom sistemu korisnici javnih sredstava uspostavljaju finansijsko upravljanje i kontrolu, koja se sprovodi politikama, procedurama i aktivnostima sa zadatkom da se obezbedi razumno uveravanje da će svoje ciljeve ostvariti kroz poslovanje u skladu sa propisima, unutrašnjim aktima i ugovorima, realnost i integritet finansijskih i poslovnih izveštaja, ekonomično, efikasno i efektivno korišćenje sredstava, zaštitu sredstava i podataka (informacija).³³⁶ Finansijsko upravljanje i kontrola u skladu sa Zakonom obuhvata:³³⁷

- 1) kontrolno okruženje;
- 2) upravljanje rizicima;
- 3) kontrolne aktivnosti;
- 4) informisanje i komunikacije i
- 5) praćenje i procenu sistema.

Ona se kod korisnika javnih sredstava organizuje kao sistem procedura i odgovornosti svih lica u organizaciji. Za uspostavljanje, održavanje i redovno ažuriranje sistema finansijskog upravljanja i kontrole, odgovoran je rukovodilac korisnika javnih sredstava. On može da prenese nadležnost za uspostavljanje, održavanje i redovno ažuriranje sistema finansijskog upravljanja i kontrole na lice koje ovlasti i ima obavezu da do 31. marta tekuće godine za prethodnu godinu na propisani način izveštava ministra o adekvatnosti i funkcionisanju sistema finansijskog upravljanja i kontrole.³³⁸ Pod finansijskim upravljanjem ne treba podrazumevati isključivo upravljanje javnim finansijama, već

³³⁵ Član 4 Pravilnika.

³³⁶ Član 81, stav 1 Zakona o budžetskom sistemu.

³³⁷ Član 81, stav 2 Zakona.

³³⁸ Član 81, stav 3, 4 i 5 Zakona.

sve aktivnosti koje imaju efekat na finansijsko poslovanje. Sistem finansijskog upravljanja i kontrole u Republici Srbiji je detaljnije uređen Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole.³³⁹ Navedeni sistem se odnosi na sve rukovodioce i zaposlene i obuhvata sve organizacione jedinice, procese, aktivnosti, programe i projekte u okviru korisnika javnih sredstava.³⁴⁰ Kako bi se sprečile nezakonitosti u poslovanju, od interesa za svaku instituciju javnog sektora jeste uspostavljanje sistema upravljanja rizicima, a koji podrazumeva indentifikovanje, procenu i kontrolu nad potencijalnim događajima i situacijama koje mogu da utiču na ostvarenje ciljeva korisnika javnih sredstava, a kako bi se obezbedilo razumno uveravanje da će ciljevi biti ostvareni.³⁴¹ Zbog toga je od važnosti da na nivou svake institucije postoji strategija upravljanja rizicima, a koja se ažurira svake tri godine ili vanredno ukoliko se određene okolnosti na nivou korisnika javnih sredstava značajnije izmene. Od značaja za usvajanje te strategije jeste pre svega adekvatna procena i identifikacija rizika, a pri čijem definisanju u velikoj meri mogu da pomognu i nalazi i preporuke sadržane u izveštajima iz prethodnog perioda kako interne, tako i eksterne revizije.

Pod kontrolnim aktivnostima se podrazumevaju pisane politike i procedure i njihova primena. One se uspostavljaju kako bi se rizici koji utiču na postizanje ciljeva sveli na prihvatljiv nivo. Zbog toga je od velikog značaja odabrati adekvatne kontrolne aktivnosti kako bi se postigao navedeni cilj. One mogu da zahtevaju i uspostavljanje novih informacionih tehnologija, ali generalno troškovi za njihovo uspostavljanje ne smeju da prevaziđu očekivanu korist od njihovog uvođenja. Imajući u vidu da se neke okolnosti mogu promeniti, neophodno je kontinuirano preispitivati adekvatnost kontrolnih aktivnosti, a prema Pravilniku najmanje jednom godišnje.³⁴² Pri tome, u značajnoj meri mogu da pomognu izveštaji eksterne i interne revizije i njihova mišljenja i preporuke. Kako bi se procenili rizici i uspostavile adekvatne kontrole na nivou svake institucije je od značaja i razmena kako informacija među zaposlenima, tako i razmena informacija između zaposlenih i rukovodstva. Osim toga, značajna je i komunikacija sa eksternim stranama (van institucije) kako bi se blagovremeno i adekvatno procenili rizici koji mogu da predstavljaju pretnju za efikasno, ekonomično i zakonito poslovanje korisnika

³³⁹ Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 89/2019.

³⁴⁰ Član 4 Pravilnika.

³⁴¹ Član 7.

³⁴² Član 8.

javnih sredstava.³⁴³ Osim što je odgovoran za uspostavljanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole, rukovodilac korisnika javnih sredstava je odgovoran i za sprovođenje strateških i akcionih planova u skladu sa ciljevima koje je neophodno sprovesti na nivou institucije javnog sektora kojom rukovodi, upravljanje rizicima koji mogu da ugroze njihovu realizaciju, planiranje, upravljanje i računovodstvo javnih sredstava, pridržavanje principa zakonitosti, pravilnosti i dobrog finansijskog upravljanja javnim sredstvima, efektivno upravljanje zaposlenima i održavanje neophodnog nivoa njihove stručnosti, očuvanje i zaštitu sredstava i informacija od gubitaka, krađe, neovlašćenog korišćenja i pogrešne upotrebe, uspostavljanje odgovarajuće organizacione strukture za efektivno ostvarivanje ciljeva i upravljanje rizicima, obezbeđivanje uslova za zakonito i etičko ponašanje zaposlenih kod korisnika javnih sredstava, razdvajanje odgovornosti za donošenje, izvršavanje i kontrolu odluka, uvođenje internih pravila finansijskog upravljanja i kontrole, potpuno, ispravno, tačno i blagovremeno evidentiranje svih poslovnih promena, praćenje, ažuriranje i preduzimanje mera za unapređenje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u skladu sa preporukama interne revizije i ostalim procenama, dokumentovanje svih poslovnih promena i poslova i obezbeđenje revizorskog traga unutar korisnika javnih sredstava. Osim toga, rukovodilac korisnika javnih sredstava je odgovoran i za izveštavanje o stanju sistema za finansijsko upravljanje i kontrolu.³⁴⁴ Kao što se može zaključiti jedan od ciljeva propisivanja navedenih odgovornosti, upravo je bio unapređenje transparentnosti i odgovornosti javne potrošnje na nivou korisnika javnih sredstava. U nekim većim institucijama, teško je izvodljivo da njihov rukovodilac preduzima sve navedene aktivnosti. Stoga postoji mogućnost da se neke od tih ovlašćenja pisanim putem prenesu na druga lica na nivou korisnika javnih sredstava kojim rukovodi, izuzev ukoliko zakonom ili drugim propisom nije drugačije predviđeno (npr. da je za preduzimanje neke aktivnosti ovlašćeno isključivo određeno lice). Međutim, na taj način se ne isključuje i odgovornost rukovodioca korisnika javnih sredstava, pa bi on trebalo da ovlasti određena lica na osnovu pažljive procene kako njihove stručnosti i iskustva, tako i njihovog poimanja etičkih i moralnih vrednosti.³⁴⁵ Ipak, to nije nimalo jednostavan zadatak, pa bi rukovodilac korisnika javnih sredstava trebalo povremeno u skladu sa mogućnostima da vrši nadzor nad sprovođenjem tih aktivnosti od strane lica na koja je preneo ovlašćenja. Osim toga, samim Pravilnikom je propisana odgovornost rukovodilaca unutrašnjih organizacionih jedinica rukovodiocu korisnika javnih sredstava za aktivnosti

³⁴³ Član 9.

³⁴⁴ Član 11 i 12.

³⁴⁵ Član 13.

uspostavljanja, održavanja i unapređenja finansijskog upravljanja i kontrole, kao i za izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole na nivou organizacione jedinice kojom rukovode ili u okviru ovlašćenja i odgovornosti koje su im dodeljene.³⁴⁶ Usvajanjem koncepta finansijskog upravljanja i kontrole unapređuje se i koncept upravljačke odgovornosti, a prema kojem su rukovodioci na svim nivoima korisnika javnih sredstava odgovorni za odluke i postupke koje preduzimaju radi ostvarivanja ciljeva korisnika javnih sredstava. Sama upravljačka odgovornost podrazumeva postojanje adekvatnog finansijskog upravljanja na svim nivoima korisnika javnih sredstava, odnosno postojanje odgovarajuće organizacije, procedura i izveštavanja o rezultatima.³⁴⁷ Prema Pravilniku o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru, upravljačka odgovornost se zasniva na tri međusobno povezana elementa. To su nadležnost, ovlašćenje i odgovornost. Nadležnost je definisana kao pravo i dužnost donošenja odluka koje se odnose na upravljanje delegiranim resursima (ljudskim, finansijskim) kako bi se realizovali ciljevi korisnika javnih sredstava. Ovlašćenje podrazumeva prenos obaveza izvršenja dodeljenih zaduženja, a koja se dodeljuju na osnovu nadležnosti davaoca, a odgovornost je definisana kao obaveza da se davaocu ovlašćenja odgovara za ispunjavanje tih ovlašćenja (obaveza postupanja). Ona podrazumeva prema odredbama Pravilnika i davanje informacija i obrazloženja za sprovođenje određenih postupaka, aktivnosti ili odluka.³⁴⁸

Kako bi se pratila zakonitost postupanja zaposlenih, rukovodilac korisnika javnih sredstava bi trebalo da uspostavi hijerarhijski sistem prenosa ovlašćenja i odgovornosti i odgovarajućih linija izveštavanja koji će obezbediti ostvarivanje ciljeva korisnika javnih sredstava.³⁴⁹ Međutim, postavlja se pitanje kako se postupa u okviru sistema finansijskog upravljanja i kontrole u slučaju otkrivanja nepravilnosti. Upravljanje nepravilnostima predstavlja bitan činilac koncepta upravljačke odgovornosti i sistema finansijskog upravljanja i kontrole. Stoga je rukovodilac korisnika javnih sredstava u obavezi da putem internih procedura i pravila uspostavi sistem otkrivanja, evidentiranja i postupanja prema obaveštenjima o sumnjama na nepravilnosti na nivou korisnika javnih sredstava, kao i sistem izveštavanja.³⁵⁰ U situacijama ukoliko se od strane lica koja u toku vršenja svojih ovlašćenja primete da je

³⁴⁶ Član 14.

³⁴⁷ Član 15.

³⁴⁸ Član 16.

³⁴⁹ Član 17.

³⁵⁰ Član 18.

neko od zaposlenih postupao suprotno zakonu, mogu se primeniti pravila o tzv. unutrašnjem uzbunjivanju u skladu sa Zakonom o zaštiti uzbunjivača.³⁵¹ Međutim, treba imati u vidu da to ne znači da je sistem finansijskog upravljanja i kontrole usmeren na otkrivanje krivičnih dela. On je pre svega usmeren na prevenciju nepravilnosti kako kasnije nepravilnim i nezakonitim postupanjem ne bi bila prouzrokovana šteta za javna sredstva i imovinu. Bez obzira na korisnost sistema finansijskog upravljanja i kontrole za celokupnu instituciju i povećanje odgovornosti zaposlenih, ona neće imati nikakvog značaja ukoliko nije primenjena u punom kapacitetu na nivou institucija u javnom sektoru ili ukoliko se njen značaj ne doživljava na adekvatan način.

Radi upoznavanja zaposlenih na nivou korisnika javnih sredstava i njihovih rukovodilaca sa svojim obavezama i načinom reagovanja na nepravilnosti uočene tokom postupka finansijskog upravljanja i kontrole, Ministarstvo finansija, Centralna jedinica za harmonizaciju je donela Smernice za upravljanje nepravilnostima.³⁵² U okviru njih su sadržana i pravila za postupanje zaposlenih u slučaju da prilikom vršenja svojih ovlašćenja primete postojanje krivičnih dela tj. korupcije. Način postupanja, tj. reagovanje u takvim situacijama trebalo bi da bude definisano i internim procedurama i pravilima koje se uspostavljaju u okviru određenih oblasti. Međutim, u samim smernicama primećuje se da se u slučaju uočavanja nepravilnosti, bez obzira o kojoj se nepravilnosti radi moraju obezbediti i adekvatni dokazi.

Kako bi se omogućilo adekvatno reagovanje na nepravilnosti na nivou svake institucije bi prema Smernicama za postupanje sa nepravilnostima Ministarstva finansija trebalo reagovati tako što bi se svako uočeno odstupanje ili izuzetak od pravila rada koje nije moguće obuhvatiti postojećim procedurama trebalo beležiti. Zbog toga bi na nivou korisnika javnih sredstava trebalo odrediti koja bi lica u okviru poslovnog procesa (npr. postupak sprovođenja javnih nabavki i sl.) bila u obavezi da primaju sumnje o nepravilnostima i na koji način i u kojoj formi ih evidentiraju. Ta lica moraju za takvo postupanje da budu formalno zadužena. To bi značilo ili donošenje rešenja na nivou institucije kojom bi takva obaveza bila definisana ili njeno propisivanje posebnim pravilnikom npr. za sprovođenje postupka javnih nabavki ili npr. pravilnikom o računovodstvu i računovodstvenim politikama na nivou institucije. Istim dokumentom ili internim aktom bi trebalo da bude određen i način i forma evidentiranja

³⁵¹ *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 128/2014.

³⁵² Ministarstvo finansija, Centralna jedinica za harmonizaciju, *Smernice za upravljanje nepravilnostima*, https://www.mfin.gov.rs/upload/media/pbxOox_60104b8dc6b77.pdf, 24.12.2024.

nepravilnosti.³⁵³ Kako se u Smernicama navodi, trebalo bi da su lica zadužena za prijem informacija o nepravilnostima rukovodioci koji su odgovorni za taj deo procesa u kojem je odstupanje ili izuzetak uočen i koji imaju ovlašćenje da donose odluke u vezi sa načinom rada u tom delu poslovnog procesa (npr. rukovodilac organizacione jedinice koja sprovodi javne nabavke na nivou institucije).³⁵⁴ Evidentiranje nepravilnosti može da doprinese i adekvatnoj analizi potencijalnih rizika za poslovni proces na nivou institucije u narednom periodu, ali i preduzimanju mera za njihovo smanjenje. Zbog toga je od velikog značaja vođenje evidencije nepravilnosti, a koja bi prema Smernicama trebalo da sadrži sledeće podatke: naziv poslovnog procesa u okviru koga je uočena nepravilnost, radno mesto i ime lica zaduženog za prijem sumnje na nepravilnost, redni broj, datum i mesto, kratak opis sumnje na nepravilnosti, navođenje priloženih dokaza, radno mesto i ime lica koje je uočilo nepravilnosti ili naziv organizacione celine od koje je prosleđena sumnja na nepravilnost, odluku o daljem postupanju po sumnji na nepravilnost, obaveštenje licu koje je uočilo nepravilnosti o odluci i daljem postupanju po sumnji na nepravilnost, dokaz o prosleđivanju licu ovlašćenom za prijem informacije i vođenje postupka u vezi sa uzbunjivanjem u skladu sa Zakonom o zaštiti uzbunjivača ukoliko su ispunjeni uslovi za njegovu primenu, dokaz o prosleđivanju višem nivou rukovođenja sumnje na nepravilnosti koje ne mogu da se razreše tokom rada ili u okviru ovlašćenja lica koja su zadužena za prijem sumnji na nepravilnost, utvrđena nepravilnost, vrsta nepravilnosti, preduzeta aktivnost za smanjenje rizika od uočene nepravilnosti, doneta mera za otklanjanje ili umanjeње posledica realizovanih nepravilnosti, rok za otklanjanje uzroka nepravilnosti, navođenje dokaza o realizaciji mere za otklanjanje ili umanjeње posledica realizovanih nepravilnosti, obaveštenje višem rukovodstvu i organizacionoj jedinici od koje je dobijena sumnja na nepravilnost o preduzetim aktivnostima za umanjeње rizika i merama za otklanjanje ili umanjeње posledica nepravilnosti, informacija od višeg rukovodstva o preduzetim aktivnostima za umanjeње rizika i merama za otklanjanje ili umanjeње posledica i merama za otklanjanje ili umanjeње posledica sumnji na nepravilnosti koje su im prosleđene.³⁵⁵ Nakon prijave sumnje na nepravilnosti, lica koja su zadužena za njihov prijem dužna su da odluče o daljem postupanju.³⁵⁶

³⁵³ *Ibid.* 16.

³⁵⁴ *Ibidem.*

³⁵⁵ Ministarstvo finansija, Centralna jedinica za harmonizaciju, Smernice za upravljanje nepravilnostima, *Op. cit.* 16 i 17.

³⁵⁶ *Ibid.* 17.

Prema Smernicama, u slučaju da prijava nema odlike nepravilnosti, lica koja su zadužena za prijem sumnji na nepravilnost odbacuju je uz obrazloženje. U slučaju da prijava ima odlike nepravilnosti utvrđuje se da li ima elemente informacije o uzbunjivanju u skladu sa Zakonom o zaštiti uzbunjivača i u tom slučaju prijava se sa svim pratećim dokazima prosleđuje ovlašćenom licu za prijem informacije i vođenje postupka u vezi sa uzbunjivanjem na dalje postupanje. Nakon završetka postupka, ovlašćeno lice za prijem informacije i vođenje postupka u vezi sa uzbunjivanjem, treba da dostavi informaciju o rezultatu postupka, radi unosa u evidenciju. Ukoliko sumnje na nepravilnosti ne mogu da se razreše u delokrugu rada i u okviru ovlašćenja lica koja su zadužena za prijem sumnji na nepravilnost, informacija se prosleđuje uz dokaze višem nivou rukovođenja sa predlogom o razvrstavanju i dalje postupanje. Viši nivo rukovođenja treba da odluči o predlogu o razvrstavanju i daljem postupanju. Nakon toga, sumnja na nepravilnost može da se prosledi uz dokaze drugoj nadležnoj organizacionoj jedinici ili da se prosledi drugom nadležnom organu. Informaciju o razrešenju nepravilnosti neophodno je dostaviti i organizacionoj jedinici koja je sumnju na nepravilnost prosledila višem nivou rukovođenja.³⁵⁷ Ukoliko se na osnovu priloženih dokaza o sumnji na nepravilnost koja nema elemente informacije o uzbunjivanju utvrdi da ona može da bude razrešena u delokrugu rada i u okviru ovlašćenja lica koja su zadužena za prijem sumnji na nepravilnost, to lice donosi odluku o utvrđivanju nepravilnosti. Zatim je potrebno preduzeti aktivnost za umanjenje rizika od uočene nepravilnosti u zavisnosti od vrste nepravilnosti i poslovnog procesa. Ukoliko se utvrdi da se nepravilnost tiče nedostataka u proceduri, sprovodi se postupak za njeno ažuriranje ili ukoliko određene kontrolne aktivnosti nisu primenjene, pristupa se dodatnoj obuci zaposlenih. Kada je moguće, donosi se odgovarajuća mera za otklanjanje ili smanjenje posledica. Ukoliko je utvrđeno da su određeni zaposleni koristili sredstva za rad kojima su zaduženi za ličnu korist pokrenuće se disciplinski postupak ili postupak naknade štete.³⁵⁸ Za primenu mera za otklanjanje ili smanjenje posledica nepravilnosti unapred se određuje rok. Kada on protekne u evidenciji se navode dokazi o realizaciji mere za otklanjanje ili smanjenje posledica nepravilnosti. U slučaju da je sumnja na nepravilnost dobijena od druge organizacione jedinice, informacija o preduzetim aktivnostima za smanjenje rizika i merama za otklanjanje ili smanjenje posledica nepravilnosti prosleđuje se višem rukovodstvu i toj organizacionoj jedinici.³⁵⁹ Na nivou korisnika javnih

³⁵⁷ *Ibidem.*

³⁵⁸ *Ibidem.*

³⁵⁹ Ministarstvo finansija, Centralna jedinica za harmonizaciju, *Smernice za upravljanje nepravilnostima*, *Op. cit.* 17 i 18.

sredstava potrebno je odrediti organizacionu jedinicu ili lice koje je zaduženo za periodično prikupljanje (najčešće jednom godišnje) svih evidencija radi njihovog objedinjavanja, analize, pripreme i dostavljanja objedinjenog izveštaja o nepravilnostima rukovodiocu korisnika javnih sredstava, rukovodiocu zaduženom za finansijsko upravljanje i kontrolu i radnoj grupi za uspostavljanje, održavanje i redovno ažuriranje sistema finansijskog upravljanja i kontrole. U postupku redovnog ažuriranja sistema finansijskog upravljanja i kontrole neophodno je utvrditi i uticaj nepravilnosti na poslovanje organizacije, a što pomaže u preduzimanju korektivnih mera. Informacije o nepravilnostima daju osnov za adekvatniju procenu rizika i uspostavljanje kontrola za smanjenje efekata rizika na poslovanje. Izveštaj o nepravilnosti bi trebalo razmatrati zajedno sa izveštajem o preduzetim radnjama u postupku o informacijama u vezi sa unutrašnjim uzbunjivanjem u skladu sa Pravilnikom o načinu unutrašnjeg uzbunjivanja, kao i drugim pitanjima od značaja za unutrašnje uzbunjivanja.³⁶⁰

Dakle, kao što se može zaključiti zaposleni na nivou institucije koji uoče nepravilnosti, a koje predstavljaju kršenje propisa, ljudskih prava, vršenja javnog ovlašćenja protivno svrsi zbog koje su poverena, opasnosti po život, javno zdravlje, bezbednost, životnu sredinu ili sprečavanje štete velikih razmera imaju obavezu da postupaju u skladu sa Zakonom o zaštiti uzbunjivača.³⁶¹

Zakonom o zaštiti uzbunjivača je propisano da je svaki poslodavac u obavezi da u okviru svojih ovlašćenja preduzme mere radi otklanjanja utvrđenih nepravilnosti u vezi sa informacijom koja mu je dostavljena. Njegova obaveza se sastoji i u pružanju zaštite uzbunjivaču od bilo koje štetne radnje ili preduzimanju neophodnih mera radi obustavljanja takve radnje i otklanjanja njenih posledica. Osim toga, poslodavac je u obavezi i da odredi lice ovlašćeno za prijem informacije i vođenje postupka u vezi sa uzbunjivanjem.³⁶² Ukoliko poslodavac ne postupi ili ne odgovori na informacije koje su mu dostavljene, zaposleno lice ima pravo da se obrati i ovlašćenom organu. Međutim, ukoliko se uzbunjivanje odnosi na lica koja su radno angažovana u određenom organu, uzbunjivač će se obratiti rukovodiocu tog organa, a ukoliko se uzbunjivanje odnosi na rukovodioca ovlašćenog organa, uzbunjivač će se obratiti rukovodiocu neposredno nadređenog organa.³⁶³

³⁶⁰ *Ibid.* 19.

³⁶¹ Član 2, stav 1, tačka 1) Zakona o zaštiti uzbunjivača, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 128/2014.

³⁶² Član 14.

³⁶³ Član 18, stav 2.

1.2. Uloga interne revizije u prevenciji nepravilnosti

Interna revizija predstavlja savetodavnu aktivnost. Cilj njenog uspostavljanja jeste unapređenje poslovanja organizacije i pomoć organizaciji da ostvari svoje ciljeve putem uspostavljanja finansijske discipline, primene upravljanja rizicima, kontrole i adekvatnog upravljanja poslovnim procesima. Nalaz i mišljenje sadržano u izveštajima interne revizije, treba da predstavlja uputstvo za dalje postupanje rukovodstva na nivou subjekta revizije u cilju zakonitog poslovanja i prevencije nepravilnosti.³⁶⁴ Radi sprovođenja kontrolnih aktivnosti, na nivou institucije u javnom sektoru neophodno je proceniti rizike od prevare i nezakonitog postupanja. To podrazumeva pre svega nesmetanu razmenu informacija između različitih organizacionih jedinica tj. lica zaposlenih u njima. Procena rizika treba da se sprovodi kontinuirano i redovno. Međutim, kvalitet kontrolnih aktivnosti zavisi kako od rukovodstva, tako i od zaposlenih, tj. njihovog ličnog i profesionalnog integriteta i etičkih vrednosti. Interna kontrola bi trebala da bude efikasna, a što podrazumeva uspostavljanje jasne i adekvatne podele odgovornosti i ovlašćenja, postojanje jasnih pravila, obaveza, nivoa izveštavanja, ali i stručnosti zaposlenih.

Sistem interne finansijske kontrole na nivou Evropske unije uređen je putem tzv. sekundarnog zakonodavstva tj. uredbi evropskog saveta, a prvi put je na sveobuhvatan način regulisan u okviru Finansijske uredbe Saveta iz 1977. godine.³⁶⁵ Ta kontrola obuhvata kako kontrolu kvantitativne raspodele sredstava utvrđenih budžetom Evropske unije, tako i kontrolu kvalitativne raspodele koja je sadržana u većem broju materijalnih propisa kojima se reguliše potrošnja budžetskih sredstava Evropske unije.³⁶⁶ Međutim u početku se navedeni sistem pokazao kao nepouzdan, pa su mnoge evropske zemlje prešle na fleksibilniju *ex post* kontrolu. Pomeranje fokusa je trebalo da preusmeri interes za postizanje „vrednosti za novac“ za uložena finansijska sredstva. Zbog toga je tokom 2002. godine doneta Finansijska uredba Saveta koja je postavila osnov za novi sistem

³⁶⁴ J. Šuput (2012). „Interna finansijska kontrola u prevenciji krivičnog dela nenamenskog trošenja budžetskih sredstava”, *Nauka, bezbednost, policija*, broj 1, 160; J. Kostić, M. Matić Bošković (2022). “Financial accountability and Transparency of public sector institutions in the Republic of Serbia”, u: (P. Mikuli, G. Kuca ur.), *Accountability and the Law, Rights, Authority and Transparency of Public Power*, New York: Routledge, 49.

³⁶⁵ Council Financial Regulation of 21 December 1997 applicable to the general budget of the European Communities, OJ No L 356, 21 December 1997.

³⁶⁶ A. Rabrenović, (2012). “Razvoj sistema interne finansijske kontrole u Evropskoj uniji”, u: (D. Šuput, ur.) *Dobra uprava i interna revizija*, Beograd: Institut za uporedno pravo, Udruženje ovlašćenih internih revizora Srbije u javnom sektoru, 36 i 37.

interne finansijske kontrole: novi koncept dobrog finansijskog upravljanja, novi sistem finansijskog upravljanja i kontrole i uvođenje sistema interne revizije.³⁶⁷

Uspostavljanje dobrog i efikasnog mehanizma naknadne kontrole trošenja budžetskih sredstava je prema autorima najbolji način za preventivno delovanje na najodgovornije funkcionere.³⁶⁸ Cilj interne revizije je provera adekvatnosti i efikasnosti sistema upravljanja i kontrole u odnosu na usklađenost poslovanja sa zakonima, internim aktima i ugovorima, kao i pouzdanost i potpunost finansijskih i drugih informacija. Pod ispitivanjem pravilnosti (zakonitosti) od strane interne revizije podrazumeva se utvrđivanje da li se poštuju zakoni i drugi propisi koji se odnose na javne rashode i javne prihode i preuzete finansijske obaveze, kao i primenu propisa koji se odnose na upravljanje imovinom i ekonomskim poslovima.³⁶⁹ Da bi se sprečila inflacija, deficit u budžetu i ostvarila finansijska stabilnost, javni prihodi se moraju racionalno i efikasno trošiti u skladu sa usvojenom budžetskom politikom, a što uslovljava da kontrola nad javnim rashodima bude stručna, profesionalna i nezavisna.³⁷⁰ Ipak, interni revizori nemaju prema propisima kojima je uređena ta oblast obavezu da prijave nezakonitosti nadležnim institucijama, već isključivo rukovodiocu korisnika javnih sredstava kod koga je uspostavljena interna revizija. U skladu sa tim se može postaviti pitanje, šta bi se moglo desiti ukoliko bi interni revizori primetili nezakonitost u poslovanju samog rukovodioca javnih sredstava. Složićemo se sa činjenicom, da je interna revizija pre svega jedna savetodavna aktivnost i da su interni revizori lica koja su zaposlena u javnom sektoru i za svoj rad neposredno odgovorna najvišem rukovodstvu institucije u kojoj je uspostavljena interna revizija. Zbog toga, može postojati strah od odmazde od rukovodstva u slučaju prijavljivanja nezakonitog postupanja. Međutim, odredbe zakona koje se odnose na zaštitu uzbunjivača, moguće je primeniti na sva zaposlena lica koja prijavljuju nepravilnosti za koje su saznala prilikom obavljanja posla, a ukoliko takve informacije ispunjavaju uslove propisane tim zakonom.

Članom 82 Zakona o budžetskom sistemu propisana je obaveza korisnika javnih sredstava da uspostave internu reviziju. Za njeno uspostavljanje

³⁶⁷ Commission Regulation (EC, Eurotom) No 2342/2002 of 23 December 2002 laying down detailed rules for the implementation of Council Regulation (EC, European) No 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, OJ L 357/1, 31 December 2002; A. Rabrenović, (2012). "Razvoj Sistema interne finansijske kontrole u Evropskoj uniji, *Op. cit.* 38.

³⁶⁸ Z. Lončar (2011). „Pravna pitanja postupaka revizije državnog budžeta“ u: *Aktuelna pitanja savremenog zakonodavstva*, Beograd: Savez udruženja pravnika Srbije i Republike Srpske, 543.

³⁶⁹ J. Šuput (2012). „Interna finansijska kontrola u porenciji krivičnog dela nenamenskog trošenja budžetskih sredstava“, *Op. cit.* 162.

³⁷⁰ M. Anđelković (2010) *Budžetsko pravo*, *Op. cit.* 88.

i obezbeđenje uslova za adekvatno funkcionisanje odgovoran je rukovodilac korisnika javnih sredstava. Kako bi se obezbedila objektivnost i nezavisnost u radu, neophodno je da se interna revizija uspostavi kao organizaciono nezavisna od delatnosti koju revidira, poslovnih procesa organizacije, odnosno organizacionog dela organizacije. Stoga ona treba da za svoj rad bude odgovorna direktno i isključivo rukovodiocu korisnika javnih sredstava. Osim organizacione nezavisnosti, zakonom je propisano da interna revizija mora da bude i funkcionalno nezavisna. To podrazumeva samostalno odlučivanje o području revizije na osnovu procene rizika, načinu obavljanja revizije i izveštavanju o obavljenoj reviziji. Interna revizija bi na osnovu objektivnog pregleda dokaza trebala da obezbedi uveravanje rukovodstva o adekvatnosti i funkcionisanju postojećih procesa upravljanja rizikom, kontrole i upravljanja organizacijom, kao i da li procesi funkcionišu na predviđen način i omogućavaju ostvarenje ciljeva organizacije. Prema Zakonu o budžetskom sistemu, interni revizori imaju pravo neograničenog pristupa svim podacima neophodnim za sprovođenje revizije, uključujući i poverljive podatke, s tim da je za pristup podacima za oznakom tajnosti neophodan odgovarajući sertifikat, odnosno dozvola u skladu sa propisima o tajnosti podataka.

Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru detaljnije su uređena ovlašćenja i način postupanja interne revizije u javnom sektoru.³⁷¹ Prema odredbama Pravilnika jedinica za internu reviziju i interni revizor obavljaju internu reviziju svih organizacionih delova korisnika javnih sredstava, svih programa, aktivnosti i procesa u nadležnosti korisnika javnih sredstava, uključujući i korisnike sredstava Evropske unije.³⁷²

Odredbama Pravilnika je naglašena njena pomoćna uloga na nivou institucije. Prema njima, ona pomaže korisniku javnih sredstava u postizanju njegovih ciljeva primenjujući sistematičan i disciplinovan pristup u ocenjivanju sistema finansijskog upravljanja i kontrole u odnosu na:³⁷³

- 1) identifikovanje rizika, procenu rizika i upravljanje rizikom od strane rukovodilaca svih nivoa kod korisnika javnih sredstava;
- 2) usklađenost poslovanja sa zakonima, internim aktima i ugovorima;

³⁷¹ Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 99/2011, 106/2013 i 84/2023.

³⁷² Član 9.

³⁷³ Član 10.

- 3) pouzdanost i potpunost finansijskih i drugih informacija;
- 4) efikasnost, efektivnost i ekonomičnost poslovanja;
- 5) zaštitu sredstava i podataka (informacija) i
- 6) izvršenje zadataka i postizanje ciljeva.

Postupak revizije sprovodi se kroz nekoliko faza:³⁷⁴

- 1) planiranje revizorskog zadatka;
- 2) vršenje provera i
- 3) izveštavanje i praćenje aktivnosti primene datih preporuka.

Usluge uveravanja pružaju se na osnovu obavljanja revizije sistema, revizije usaglašenosti, finansijske revizije, revizije informacionih tehnologija i revizije uspešnosti ili kombinacije navedenih tipova revizije. Revizorski procesi pružanja savetodavnih usluga obavljaju se u oblasti upravljanja rizicima, kontrole i procesa rukovođenja, a sadržaj revizorskih programa i način izveštavanja unapred se utvrđuju sa rukovodiocem korisnika javnih sredstava. Upravo se tokom navedenih procesa mogu dati korisni saveti od značaja za prevenciju nezakonitosti u poslovanju i preduzimanje adekvatnih kontrolnih i korektivnih postupaka.³⁷⁵

Pravilnikom je propisano da rukovodilac interne revizije i interni revizori imaju pravo na neograničen pristup rukovodiocima, zaposlenima i sredstvima korisnika javnih sredstava koji su u vezi sa sprovođenjem revizije. Oni imaju pristup svim informacijama, uključujući i poverljive, poštujući njihov odobreni nivo poverljivosti, kao i pristup svim raspoloživim dokumentima i evidencijama na nivou korisnika javnih sredstava potrebnim za sprovođenje revizije. Oni imaju pravo da zahtevaju od odgovornih lica sve neophodne podatke, preglede, mišljenja, dokumente ili neku drugu informaciju u vezi revizije.³⁷⁶

Rukovodilac interne revizije ima pravo da direktno izveštava rukovodioca korisnika javnih sredstava o svim važnijim stvarima u vezi sa sprovođenjem revizije i da predloži rukovodiocu korisnika javnih sredstava angažovanje eksperata čija su specijalizovana znanja i veštine neophodne za sprovođenje konkretne revizije.³⁷⁷

Pravilnikom nije značajno uređen način postupanja internih revizora u slučaju postojanja sumnje na prevaru. Jedino je predviđeno da rukovodilac treba

³⁷⁴ Član 13.

³⁷⁵ *Ibid.*

³⁷⁶ Član 14.

³⁷⁷ Član 15.

da poseduje odgovarajuće znanje kako bi bio sposoban da prepozna indikatore i proceni rizik od prevara i prisustvo bilo kojih uslova za omogućavanje prevara. U slučaju kada su identifikovani indikatori prevare, interni revizor je u obavezi da prekine postupak revizije i da odmah obavesti rukovodioca interne revizije, koji je u obavezi da o tome odmah informiše rukovodioca korisnika javnih sredstava.³⁷⁸

Nakon završetka svih planiranih provera, revizorski tim koji je obavljao konkretnu reviziju sačinjava nacrt izveštaja koji dostavlja subjektu revizije. On može da sadrži preporuke kojima se predlaže unapređenje postojećeg načina rada i poslovanja subjekta revizije, odnosno otklanjanje nepravilnosti, grešaka ili nedostataka koji su uočeni u postupku revizije. Sa njima se na završnom sastanku, upoznaje rukovodilac subjekta revizije i sa njim se vodi sastanak u cilju usaglašavanja stavova.³⁷⁹ Odgovorno lice subjekta revizije može da odgovori na nacrt izveštaja o obavljenoj reviziji koji sadrži primedbe sa dokazima, sugestije i druga zapažanja u vezi nacрта izveštaja.³⁸⁰

Posle isteka rokova predviđenih Pravilnikom revizorski tim dostavlja izveštaj o obavljenoj reviziji rukovodiocu subjekta revizije i rukovodiocu korisnika javnih sredstava. U nejemu on može da izmeni svoje nalaze, zaključke ili preporuke, ukoliko oceni da su činjenice na koje se ukazuje u odgovoru subjekta revizije opravdane ili sam oceni da je iz drugih razloga to neophodno. Rukovodilac subjekta revizije odlučuje na koji način će postupiti po preporukama iz izveštaja revizije i preduzima aktivnosti za njihovo izvršenje.³⁸¹ Te aktivnosti moraju da se realizuju na nivou subjekta revizije, jer je Pravilnikom propisano da rukovodilac subjekta ima obavezu da revizorskom timu i rukovodiocu korisnika javnih sredstava, kao i revizorskom odboru ukoliko je uspostavljen, dostavi izveštaj o izvršenju plana aktivnosti. On se dostavlja u roku koji je određen u samom revizorskom izveštaju. Rukovodilac interne revizije može da odluči da se izvrši naknadna revizija u cilju sagledavanja stepena izvršenja preporuka revizije.³⁸²

Tokom 2024. godine, doneti su novi međunarodni standardi od značaja za praksu interne revizije koji služe kao osnov za ocenu kvaliteta njene funkcije. Oni sadrže 15 vodećih principa koji bi trebalo da doprinesu unapređenju efektivnosti interne revizije.³⁸³

³⁷⁸ Član 20.

³⁷⁹ Član 28.

³⁸⁰ Član 29.

³⁸¹ Član 30.

³⁸² Član 31.

³⁸³ Više informacija o tome, dostupno je na internet stranici: <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/free-documents/>

1.2.1. Novi standardi interne revizije

Prema novim principima interna revizija kao nezavisna i objektivna funkcija treba da unapredi poslovanje organizacije radi uspešne realizacije ciljeva i osigura adekvatno upravljanje rizikom i sprovođenje kontrolnih aktivnosti, donošenje odluka i vršenje nadzora u skladu sa zakonom i pružanje usluga i obavljanje poslova organizacije u skladu sa javnim interesom. Interna revizija je efikasna aktivnost ukoliko se ona sprovodi od strane kompetentnih lica u skladu sa međunarodnim standardima interne revizije.³⁸⁴

Međunarodnim standardima nije definisana korupcija ili bilo koje drugo krivično delo koje je povezano sa njom, već se koristi izraz prevara. Pod njom se podrazumeva svaka namerna aktivnost koju karakteriše obmana, prikrivanje, nepoštenje, pronevera imovine, informacija, falsifikovanje ili kršenje poverenja koje su izvršili pojedinci ili organizacije kako bi osigurali nepravednu ili nezakonitu ličnu ili poslovnu prednost.³⁸⁵ Revizori treba da imaju profesionalne kompetencije kako bi prepoznali mogućnost nastanka rizika od prevara.³⁸⁶ U slučaju da uoče okolnosti koje ukazuju na postojanje prevare, interni revizori su dužni da ih evidentiraju.³⁸⁷ Prilikom planiranja revizije, interni revizori treba da uzmu u obzir i mogućnost nastanka rizika od prevare i da svoje aktivnosti usmere na oblasti i procese poslovanja u kojima je moguća realizacija tih rizika.³⁸⁸ Kako bi procenio rizike na nivou cele organizacije posebnu pažnju rukovodilac jedinice za internu reviziju treba da posveti onima koji se odnose na etiku, informacione tehnologije, odnose sa trećim stranama i neusaglašenost sa propisima.³⁸⁹

Iako se u standardima spominje prevara i ističe potreba posebnog pristupa proceni rizicima u vezi sa mogućnošću njenog nastanka, ni njima nije na poseban način regulisan način otkrivanja ili prijavljivanja sumnje na postojanje prevare na nivou subjekta revizije. Činjenica je da je interna revizija pre svega namenjena rukovodiocu korisnika javnih sredstava kod koga je uspostavljena,

complete-global-internal-audit-standards/.

³⁸⁴ The Institute of Internal Auditors, *Global Internal Audit Standards*, January 9, 2024, 15. https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/editable-versions/globalinternalauditstandards_2024january9_editable.pdf, 24.12.2024.

³⁸⁵ *Ibid.* 11.

³⁸⁶ *Ibid.* 26.

³⁸⁷ *Ibid.* 32.

³⁸⁸ *Ibid.* 66.

³⁸⁹ *Ibid.* 67.

odnosno da je ona pre svega jedna preventivna aktivnost, ali bi trebalo imati u vidu i činjenicu da je i ona takođe od velikog značaja za suzbijanje nepravilnosti, pa između ostalog i korupcije. Značaj njenog preventivnog delovanja ogleda se i u saradnji sa vrhovnom revizorskom institucijom, a koja pre svega ima veći nivo nezavisnosti, pa se samim tim od nje i očekuje da prikupi kako dokaze koji ukazuju na postojanje korupcije, tako i da prijavi takve slučajeve nadležnim organima i da saraduje kasnije sa nadležnim organima krivičnog gonjenja tokom istrage svih okolnosti koje ukazuju da je na nivou institucije izvršeno neko krivično delo, a koje se u skladu sa međunarodnim standardima i nacionalnim zakonodavstvom može smatrati korupcijom.

Ukoliko interni revizor u toku postupka revizije primeti da je odgovorno lice izvršilo krivično delo, dužan je da o tome, obavesti rukovodioca interne revizije koji je u obavezi da odmah obavesti rukovodioca organa kojem pripada jedinica za internu reviziju. Ukoliko on ne preduzme neophodne mere, rukovodilac jedinice za internu reviziju je u obavezi da o tome obavesti nadzorni ili revizorski odbor ako je takav osnovan. Ukoliko interni revizor primeti da postoji mogućnost izvršenja krivičnog dela u subjektu revizije dužan je da i o tome obavesti odgovorno lice subjekta revizije u cilju prevencije njegovog izvršenja.³⁹⁰ Međutim, postavlja se pitanje kako treba da postupi interni revizor ukoliko posumnja da je krivično delo izvršeno od strane rukovodioca institucije u kojoj je uspostavljena interna revizija. Prema našem mišljenju, u takvim situacijama bi se mogle primeniti odredbe Zakona ili internog pravilnika institucije o zaštiti uzbunjivača. Mada se mora istaći da bi se retko koji zaposleni osmelio na takav korak imajući u vidu da je zaštita uzbunjivača veoma slaba i neefikasna na globalnom nivou.³⁹¹ Međutim, osim toga, moguće je primeniti i odredbe krivičnog zakonodavstva, a prema kojima postoji obaveza svakog lica da prijavi krivično delo za koje je propisana kazna zatvora preko pet godina.³⁹² Ipak, teško da će interni revizori nekada moći da

³⁹⁰ J. Šuput, (2012). Interna finansijska kontrola u prevenciji krivičnog dela nenamenskog trošenja budžetskih sredstava, *Op. cit.* 162.

³⁹¹ O slabosti zaštite uzbunjivača videti u: J. Kostić (2022). „Zaštita uzbunjivača: Između javnog i privatnog interesa“, *Strani pravni život*, vol. LXVI, broj 2, doi: 1056461/SPZ_22202KJ, 205-220; J. Kostić (2024). „The Importance of Whistleblowers in the Field of Environmental Crime Prevention“, *NBP, Nauka, bezbednost, politika*, Vol. 29, broj 3, 215-226, <https://doi.org/10.5937/nabepo29-51656> i J. Kostić, M. Matić Bošković (2022). „Recommendations for Overcoming Challenges of Whistleblowing in Public Procurement Procedures“, *Journal of the University of Latvia, Law*, broj 15, 57-69. DOI: <https://doi.org/10.22364/jull.15.05>.

³⁹² U okviru grupe krivičnih dela protiv pravosuđa, članu 332 Krivičnog zakonika Republike Srbije propisano je krivično delo neprijavlivanje krivičnog dela i učinioca. Istim članom, stav

prepoznaju da se zaista radi o takvim krivičnim delima. Bitno je da o svemu, pa i obaveštavanju rukovodioca institucije postoji pisani trag. Stoga se čini da će zbog neadekvatnosti zaštite uzbunjivača, ali i nemogućnosti da interni revizori prepoznaju indicije o postojanju krivičnih dela, njihova uloga ipak biti pre svega usmerena na prevenciju nepravilnosti na nivou institucije, a samim tim i korupcije.³⁹³ Zbog toga je posebno važno unapređenje kvaliteta njihovog rada, pažljiv odabir internih revizora i njihovo kontinuirano stručno usavršavanje.

Podaci o raspolaganju javnim sredstvima treba da budu provereni i objavljeni od strane vrhovnih revizorskih institucija. Na taj način je moguće da se efikasnije sprovede kontrola izvršne vlasti, s obzirom na to da su navedene institucije ipak nezavisne u svom radu i da odgovaraju za svoj rad isključivo parlamentu. Imajući u vidu činjenicu da je moguće da interni revizori ne prijave nepravilnosti zbog straha od odmazde može se reći da je efikasniju kontrolu ipak moguće očekivati od strane nezavisnog tela, kao što je vrhovna revizorska institucija.

2. BUŽETSKA INSPEKCIJA

Savremena budžetska kontrola podrazumeva mere, postupke i metode kontrole u cilju obezbeđivanja zaštite od nezakonitog i neracionalnog trošenja budžetskih sredstava, odnosno usklađivanja budžetske potrošnje sa usvojenom budžetskom politikom i ciljevima ekonomske politike. Da bi se sprečila inflacija, deficit u budžetu i ostvarila finansijska stabilnost, javni prihodi se moraju racionalno i efikasno trošiti u skladu sa usvojenom budžetskom politikom, što uslovljava da kontrola nad javnim rashodima bude stručna, profesionalna i nezavisna.³⁹⁴

2. propisano je da će za to krivično delo biti odgovorno službeno ili odgovorno lice koje svesno propusti da prijavi krivično delo za koje je saznalo u vršenju svoje dužnosti, ako se za to delo po zakonu može izreći kazna od pet godina zatvora ili teža kazna.

³⁹³ O zaštiti uzbunjivača videti: J. Kostić (2022). *The Whistleblowers' Protection, An Analysis of the Regulatory Frameworks in Selected Western Balkan Countries*, Belgrade: Institute of Comparative Law, 21-29; I. Dussuyer, A. Armstrong, R. Smith (2015). „Research into Whistleblowing: Protection against victimisation“, *Journal of Law and Governance* 10(13), 34-42; N. Jerinić (2020). *Zaštita uzbunjivača u cilju borbe protiv korupcije*, doktorska disertacija, Beograd: Pravni fakultet Univerziteta Union, https://nardus.mpn.gov.rs/bitstream/handle/123456789/18447/bitstream_72437.pdf?sequence=1&isAllowed=y, 24.12.2024.

³⁹⁴ M. Anđelković (2010). *Budžetsko pravo*, Niš: Pravni fakultet Niš, 88.

Osim vrhovne revizorske institucije pod eksternom kontrolom javne potrošnje smatra se i budžetska inspekcija. Za razliku od navedene institucije koja ima veći stepen nezavisnosti i koja je za svoj rad odgovorna isključivo parlamentu, budžetska inspekcija je organizaciona jedinica Ministarstva finansija. Međutim, uprkos tome čini se da npr. javno tužilaštvo može zahtevati od budžetske inspekcije da obavi određene inspekcije od značaja za sprovođenje neke istrage koja je u toku ili koja bi u zavisnosti od procene javnog tužioca mogla da bude sprovedena.

Tokom 2021. godine u Republici Srbiji je donet Zakon o budžetskoj inspekciji³⁹⁵. Pre njegovog usvajanja njen rad je bio uređen Zakonom o budžetskom sistemu i Uredbom o radu, ovlašćenjima i obeležjima budžetske inspekcije.³⁹⁶ Prema Zakonu, budžetska inspekcija u vršenju inspeksijskog nadzora proverava primenu zakona i drugih propisa u oblasti namenskog i zakonitog korišćenja javnih sredstava i materijalno-finansijskog poslovanja.³⁹⁷ Svrha njenog rada je da u skladu sa utvrđenim nadležnostima omogući poštovanje zakonitog i namenskog korišćenja javnih sredstava i ostvarivanje javnog interesa u oblastima koje su predmet inspeksijskog nadzora, a koji obavlja ministarstvo nadležno za poslove finansija preko budžetskih inspektora.³⁹⁸

Cilj vršenja budžetske inspekcije jeste uspostavljanje budžetske discipline korisnika javnih sredstava i zaštita finansijskih interesa Republike Srbije, a naročito u pogledu:

- 1) utvrđivanja da li se javna sredstva koriste zakonito i namenski;
- 2) utvrđivanja da li korisnici budžetskih sredstava potpuno i blagovremeno naplaćuju prihode i primanja iz svoje nadležnosti;
- 3) preduzimanja mera radi otklanjanja nezakonitosti, odnosno otkrivanje zloupotreba i određivanje mera za otklanjanje nastale štete i provere primene zakona i podzakonskih propisa koji imaju uticaj na javna sredstva, u pogledu prihoda, primanja, rashoda, izdataka, imovine ili obaveza nadziranih subjekata.

³⁹⁵ *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 118/2021. Zakon je počeo da se primenjuje 1. januara 2023. godine.

³⁹⁶ Donošenjem Zakona o budžetskoj inspekciji prestale su da važe odredbe članova 84-91 i člana 103, stav 1, tačke 7) i 8) Zakona o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 54/09...149/20, kao i Uredba o radu, ovlašćenjima i obeležjima budžetske inspekcije, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 93/2017.

³⁹⁷ Član 2.

³⁹⁸ Članovi 3 i 7.

Aktivnost budžetske inspekcije se sastoji ne samo u utvrđivanju potpunog i tačnog činjeničnog stanja u postupku inspeksijskog nadzora, već i u preduzimanju mera za naknadu štete koja je nastala nesavesnim trošenjem javnih sredstava, kao i mera za sprečavanje nastanka štete po budžet Republike Srbije, autonomne pokrajine ili jedinice lokalne samouprave.³⁹⁹

Budžetska inspekcija planira i sprovodi inspeksijske nadzore na osnovu prijava, predstavki, prigovora i zahteva za vršenje inspeksijskog nadzora pristiglih od organa, organizacija, pravnih i fizičkih lica.⁴⁰⁰ Kao što se može zaključiti, za razliku od vrhovne revizorske institucije koja ima veći nivo samostalnosti u svom radu, pa aktivnosti sprovodi isključivo na osnovu planiranih revizija u skladu sa svojim planom, budžetskoj inspekciji je moguće da na osnovu sumnje u postojanje koruptivnih aktivnosti, preduzimanje inspekcije zahteva i nadležno javno tužilaštvo. Stoga se čini da je radi suzbijanja korupcije veoma značajna i uloga budžetske inspekcije. Međutim, ipak se često daje prednost vrhovnoj revizorskoj instituciji u nacionalnim dokumentima. Moguće da je to zbog većeg stepena nezavisnosti koju ima navedena institucija, s obzirom na to da ona nije deo izvršne vlasti i da je za svoj rad odgovorna isključivo Narodnoj skupštini. Ipak treba imati u vidu da se inspeksijski nadzor budžetske inspekcije zasniva na utvrđenom stanju u oblasti inspeksijskog nadzora, proceni rizika i upravljanju rizikom, a pri čemu samostalno odlučuje o nadziranim subjektima, predmetu i obimu inspeksijskog nadzora, vremenu početka i trajanja inspeksijskog nadzora. Prema Zakonu inspeksijski nadzor može da bude redovni i vanredni. Redovni se obavlja na osnovu godišnjeg plana nadzora budžetske inspekcije, koji utvrđuje ministar finansija nakon pribavljenog mišljenja, odnosno smernica i uputstava u skladu sa zakonom kojim se uređuje inspeksijski nadzor. Pod vanrednim se podrazumeva nadzor koji se obavlja na osnovu prijave, predstavki, prigovora i zahteva za vršenje inspeksijskog nadzora koji nisu obuhvaćeni godišnjim planom nadzora budžetske inspekcije, po kojima je procenjen stepen rizika koji ukazuje na potrebu sprovođenja inspeksijskog nadzora.⁴⁰¹

Inspeksijski nadzor se kao i revizija vrši neposrednim uvidom u poslovnu i drugu dokumentaciju u prostorijama nadziranog subjekta, ali i u prostorijama budžetske inspekcije. Ta vrsta nadzora podrazumeva pregled i proveru računovodstvenih, finansijskih i ostalih poslovnih dokumenata, pregled poslovnih prostorija, zgrada, predmeta, robe i drugih stvari, u skladu sa svrhom inspeksijskog nadzora. U subjektu čije je poslovanje predmet nadzora, potrebno je da odgovorno lice omogući budžetskom inspektoru nesmetano sprovođenje inspeksijskog nadzora. To lice,

³⁹⁹ Član 11.

⁴⁰⁰ Član 12.

⁴⁰¹ Član 12, stav 3, 4 i 5.

ali i ostala službena i odgovorna lica imaju prema Zakonu o budžetskoj inspekciji obavezu da postupaju u skladu sa zahtevima budžetskog inspektora, da mu dostave potpune i tačne podatke, da pisano obrazlože svaku nemogućnost postupanja po tom zahtevu i da se na zahtev inspektora usmeno ili pisanim putem izjasne o činjenicama i dokazima koji su izneti odnosno utvrđeni u postupku inspekcijiskog nadzora. Nepostupanje u skladu sa tim zahtevima, predstavlja osnov za podnošenje zahteva za pokretanje prekršajnog postupka od strane nadležnog inspektora.⁴⁰² Malo je sporna formulacija člana 20 Zakona o budžetskoj inspekciji kojim je propisano da ukoliko se u postupku inspekcijiskog nadzora utvrdi da knjigovodstvene i druge evidencije i obračuni nisu potpuni, uredni, ažurni i tačni ili nisu sačinjeni u formi propisanoj zakonom i drugim propisima, usled čega nije moguće obaviti potpuni inspekcijiski nadzor, budžetski inspektor može da naloži zaključkom da se ti nedostaci otklone.⁴⁰³ Moglo bi se postaviti pitanje, da li takva odredba daje mogućnost i da se koriguje nezakonito postupanje iz prethodnog perioda i da se eventualno prikriju određene činjenice i dokazi koji bi mogli da ukazuju na postojanje nezakontih aktivnosti, pa čak i krivičnih dela.

U slučaju da u postupku inspekcijiskog nadzora utvrdi da je preduzeta nezakonita aktivnost za koje postoje osnovi sumnje da predstavlja krivično delo ili privredni prestup, budžetski inspektor je u obavezi sa podnese krivičnu prijavu, odnosno prijavu za privredni prestup nadležnom organu ili obaveštenje sa dokazima da postoje osnovi sumnje o učinjenom krivičnom delu, odnosno privrednom prestupu.⁴⁰⁴ Navedena formulacija ostavlja mogućnost budžetskoj inspekciji i da samo obavesti nadležno javno tužilaštvo bez obaveze podnošenja krivične prijave. Često je revizorima i budžetskim inspektorima teško da podvedu određenu radnju pod zakonski opis bića nekog krivičnog dela. Međutim, javno tužilaštvo nije vezano njihovom kvalifikacijom dela, pa je dovoljno samo da dostave dokaze određenog kvaliteta i količine na osnovu kojih je moguće dalje vođenje krivičnog postupka (podizanje optužnog akta).

Kako bi se unapredila zainteresovanost budžetskih inspektora za dalji tok postupaka pred nadležnim organima u prekršajnom, krivičnom postupku, ili postupku protiv izvršilaca privrednih prestupa, Zakonom je propisano da godišnji izveštaj o radu budžetskog inspektora mora da sadrži i podatke o postupanju sudova i javnih tužilaštava po zahtevima za pokretanje prekršajnog postupka, prijavama za privredni prestup i krivičnim prijavama koje je podnela budžetska inspekcija.⁴⁰⁵

⁴⁰² Član 19 Zakona o budžetskoj inspekciji.

⁴⁰³ Član 20 Zakona.

⁴⁰⁴ Član 28.

⁴⁰⁵ Član 29 Zakona o budžetskoj inspekciji.

Prema podacima iz izveštaja Odeljenja budžetske inspekcije za 2023. godinu, navedeno Odeljenje je primilo ukupno 95 presuda prvostepenih sudova, koje se odnose na novčane kazne pravnih lica i odgovornih lica u pravnom licu. Međutim, presude i rešenja koja su doneli sudovi za prekršaje odnose se i na podnete zahteve za pokretanje prekršajnih postupaka po nadzorima iz prethodnih godina.⁴⁰⁶ Ipak, čini se da nedostaju podaci o broju podnetih krivičnih prijava i obaveštenja nadležnim javnim tužilaštvima od strane bužetske inspekcije, a što bi takođe bilo od značaja za uvid u njene aktivnosti imajući u vidu da je moguće da tužiocima nalože preduzimanje inspekcije u cilju proaktivnog delovanja u oblasti sprečavanja korupcije. Prema izveštaju Budžetske inspekcije za 2022. godinu, tokom navedene godine takođe nije bilo presuda donetih u krivičnom postupku na osnovu prijave podnetih od strane inspekcije, već isključivo u prekršajnom postupku, a koje su se odnosile i na postupke pokrenute po kontrolama iz prethodnih godina.⁴⁰⁷ I u izveštajima iz prethodnih godina sadržani su slični podaci. Budžetska inspekcija je uglavnom podnosila prijave sudovima za prekršaje, dok nema podataka da li je u prethodnom periodu podnosila i krivične prijave.⁴⁰⁸ Čini se da je budžetska inspekcija u prethodnom periodu uglavnom bila fokusirana na otkrivanje nepravilnosti koje se mogu podvesti pod zakonski opis prekršaja iz Zakona o budžetskom sistemu i drugih zakona i propisa čija se primena odražava na funkcionisanje budžeta i javnu potrošnju. Prilikom procene rizika i planiranja nekih daljih kontrola kako od strane budžetske inspekcije, tako i vrhovne revizorske institucije trebalo bi imati u vidu i nepravilnosti utvrđene u postupcima budžetske inspekcije. Osim toga, nadležna javna tužilaštva bi na osnovu analize tih izveštaja mogla da zahtevaju sprovođenje kontrole od strane budžetske inspekcije po osnovu mogućnosti pokretanja vanrednog inspeksijskog nadzora u skladu sa Zakonom o budžetskoj inspekciji.

⁴⁰⁶ Ministarstvo finansija, Budžetska inspekcija, *Godišnji izveštaj o radu budžetske inspekcije za 2023. godinu*, 12.

⁴⁰⁷ Ministarstvo finansija, Budžetska inspekcija, *Godišnji izveštaj o radu budžetske inspekcije za 2022. godinu*, 19.

⁴⁰⁸ Ministarstvo finansija, Budžetska inspekcija, *Godišnji izveštaj o radu budžetske inspekcije za 2021. godinu*, 17; Ministarstvo finansija, Sektor za budžetsku inspekciju, *Godišnji izveštaj o radu budžetske inspekcije za 2020. godinu*, 13.

Poglavlje VII

ISTORIJSKI RAZVOJ KONTROLE JAVNE POTROŠNJE U REPUBLICI SRBIJI, TRENUTNO STANJE I SPECIJALIZACIJA DRŽAVNIH ORGANA U SUZBIJANJU KORUPCIJE

1. RAZVOJ KONTROLE JAVNE POTROŠNJE

Prema raspoloživim podacima, u Republici Srbiji se prvo razvio sistem eksterne kontrole javne potrošnje. Eksterna budžetska kontrola je uspostavljena 1829. godine kada je donet Zakon o Glavnoj kontroli i podzakonski akti koji su bili od značaja za njegovo sprovođenje. Glavna kontrola je do 1868. godine bila odgovorna Državnom savetu koji je bio vrhovni zakonodavni odbor, ali je imao i određene sudske funkcije. Međutim, od navedene godine ona je bila odgovorna Vladi, a njeni članovi su postavljani kao državni činovnici.⁴⁰⁹ Nadležnost Glavne kontrole bila je kontrola poštovanja budžetskih kredita, tj. kontrola eventualnog postojanja prekoračenja i provera da li se oni prenose iz jedne partije u drugu. To se podudara sa današnjom kontrolom namenske potrošnje javnih sredstava, tj. proverom da li se dodeljene aproprijacije troše u skladu sa zakonom. Završni račun je bio kontrolisan od strane Glavne kontrole i uz njene primedbe dostavljan Skupštini na usvajanje.⁴¹⁰ Iako je Zakon o Glavnoj kontroli izmenjen 1929. godine, predsednik i članovi Glavne kontrole su za svoj rad bili odgovorni kralju koji ih je postavljao i smenjivao na predlog predsednika vlade. Izveštaji o završnom računu države, bili su dostavljani kralju. Donošenjem Septembarskog ustava iz 1931. godine, Glavna kontrola postaje ustavna kategorija i institucija koja je za svoj rad odgovorna parlamentu. Predsednika je birala Narodna skupština Kraljevine Jugoslavije na predlog Državnog saveta. Glavna kontrola je bila zadužena za pregled državnih računa i nadzor nad izvršenjem državnih i samoupravnih budžeta.⁴¹¹ Njena ovlašćenja su bila najsličnija ovlašćenjima današnje Državne revizorske institucije. Iz navedenog se može zaključiti da sistem eksterne kontrole javne potrošnje na našim prostorima ima dužu tradiciju od interne finansijske kontrole.⁴¹²

Često se ističe da je kvalitetnu kontrolu javne potrošnje obavljala Služba društvenog knjigovodstva, a koja je bila nadležna za eksternu kontrolu i nadzor

⁴⁰⁹ Navedeno prema N. D. Tošić (2013). *Budžetska kontrola*, Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, 55.

⁴¹⁰ S. Jovanović, (1929). *Vlada Aleksandra Obrenovića, knjiga prva (1889-1897)*, Beograd: Izdavačka knjižarnica Gece Kona, 27-28, navedeno prema N. D. Tošić (2013). *Budžetska kontrola*, *Op. cit.* 55 i 56.

⁴¹¹ *Ibid.* 59.

⁴¹² *Ibid.* 26.

finansijsko-materijalnog poslovanja korisnika budžetskih sredstava i privrednih subjekata. Ona je obavljala poslove društvenog knjigovodstva i poslove platnog prometa i bila je samostalna i nezavisna u svom radu.⁴¹³ Njena ovlašćenja su bila slična ovlašćenjima današnje budžetske inspekcije. U slučaju kada bi se prilikom kontrole utvrdilo postojanje nezakonitosti i nepravilnosti, ovlašćeno lice je bilo u obavezi da donese rešenje kojim bi se naložilo preduzimanje određenih radnji za otklanjanje utvrđenih nezakonitosti.⁴¹⁴

Eksterna kontrola javne potrošnje je postojala i ranije pre donošenja Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji i bila je oličena u budžetskoj inspekciji, a koja i danas u Republici Srbiji zajedno sa Državnom revizorskom institucijom predstavlja jedan od mehanizama eksterne kontrole javne potrošnje.

Vrhovna revizorska institucija u Republici Srbiji je prvi put uspostavljena 2005. godine donošenjem Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji.⁴¹⁵ Odredbe Zakona su u potpunosti usklađene sa standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI). Državni revizori u Republici Srbiji imaju slobodan pristup dokumentima subjekta revizije. U skladu sa tim subjekt revizije je u obavezi da revizorima stavi na raspolaganje sve tražene podatke i dokumenta, uključujući i poverljive, a koji su neophodni za planiranje i kasnije vršenje revizije. Ta dokumenta i podaci se utvrđuju prema dinamici koja je utvrđena detaljnim planom revizije u rokovima koje odredi ovlašćeno lice Državne revizorske institucije. Imajući u vidu da se neka dokumenta i isprave vode u elektronskoj formi, subjekt revizije ima obavezu da preda kopiju baze podataka.⁴¹⁶ Dakle, ukoliko revizor otkrije da određena radnja ili dokumentacija kod subjekta revizije ukazuje na postojanje krivičnog dela, ovlašćeno lice institucije ima obavezu da tu dokumentaciju popiše, zapleni i obezbedi, ali najkasnije u roku od osam dana. Kada se oduzme ta dokumentacija, revidiranom subjektu se izdaje potvrda.⁴¹⁷ Prema odredbama Zakona kojim je uređen njen rad, Državna revizorska institucija je u obavezi da bez odlaganja podnese zahtev za pokretanje

⁴¹³ Član 4 Zakona o Službi društvenog knjigovodstva, *Službeni list SFRJ*, broj 70/83, 16/86, 72/86, 74/87, 61/88, 57/89, 79/90, 84/90 i 20/91.

⁴¹⁴ A. Rabrenović *et al* (2013). "Istorijski razvoj mehanizama za sprečavanje korupcije u zemljama Jugoistočne Evrope" u: (A. Rabrenović, ur.), *Pravni mehanizmi sprečavanja korupcije u zemljama Jugoistočne Evrope sa posebnim osvrtom na sektor odbrane*, Beograd: Institut za uporedno pravo, 25.

⁴¹⁵ *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 101/2005. Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji je kasnije izmenjen nekoliko puta, tokom 2007, 2010 i 2018. godine.

⁴¹⁶ Članom 36 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji propisan je slobodan pristup revizora dokumentima subjekta revizije.

⁴¹⁷ Član 38, stav 8. i član 41 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji.

prekršajnog postupka, odnosno podnese krivičnu prijavu nadležnom organu, ukoliko tokom postupka revizije otkrije radnje koje ukazuju na postojanje elemenata prekršaja odnosno krivičnog dela.⁴¹⁸ Osim toga, institucija je dužna da obavesti javnog pravobranioca kao zaštitnika imovinskih prava Republike Srbije, jedinica teritorijalne autonomije i jedinica lokalne samouprave kada je radnjom subjekta revizije, odnosno pravnog lica koje posluje sa subjektom naneta šteta javnoj imovini.⁴¹⁹ Dakle, kao što se može zaključiti Zakon striktno propisuje obavezu podnošenja zahteva za pokretanje prekršajnog postupka, odnosno podnošenja krivične prijave nadležnom organu. Međutim, treba imati u vidu da to ne obavezuje Državnu revizorsku instituciju da zna tačnu kvalifikaciju prekršaja ili krivičnog dela. Ona kasnije od strane nadležnih organa može da bude izmenjena, ali je za uspeh u vezi sa pokretanjem odgovarajućeg postupka potrebno da se dostave dokazi određenog kvaliteta i u određenom broju. Iako je Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji propisana obaveza sudova za prekršaje, javnog tužilaštva i nadležnog javnog pravobranilaštva da o svojim odlukama obaveste navedenu Instituciju, to se u praksi ne dešava često.⁴²⁰ Verovatno je razlog za to pre svega što zakonima kojima se uređuje njihov rad nije propisana takva obaveza. Prema podacima sadržanim u godišnjim izveštajima o radu Državne revizorske institucije Republike Srbije, ona je u prethodnom periodu osim krivičnih prijava nadležnom javnom tužilaštvu dostavljala i informacije na dalje postupanje i ispitivanje da li u određenim aktivnostima izvršenim na nivou revidiranog subjekta postoje elementi protivpravne radnje koja ima obeležja krivičnog dela. Međutim, postupanje na osnovu dostavljenih informacija zavisi jedino od proaktivnosti javnog tužioca, dok on nije u obavezi da postupa na osnovu njih, osim ukoliko ne sadrže dovoljno dokaza koji upućuju na postojanje osnovane sumnje da je neko lice na nivou subjekta revizije izvršilo krivično delo.⁴²¹

⁴¹⁸ Član 41, stav 1.

⁴¹⁹ Član 41, stav 2.

⁴²⁰ Član 41, stav 3 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji.

⁴²¹ Prema Izveštaju o radu Državne revizorske institucije za 2023. godinu, navedena institucija je podnela ukupno 14 krivičnih prijava protiv 11 lica, dok je javnom tužilaštvu upućeno 13 informacija radi utvrđivanja da li u aktivnostima preduzetim na nivou subjekta revizije postoje elementi bića krivičnog dela. Navedeno prema: Državna revizorska institucija, *Izveštaj o radu Državne revizorske institucije za 2023. godinu*, Beograd: Državna revizorska institucija, 85, <https://www.dri.rs/storage/newaudits/Izvestaj%20o%20radu%20DRI%20za%202023%20god.pdf>, 24.12.2024; Tokom 2022. godine Državna revizorska institucija je podnela nadležnim javnim tužilaštvima ukupno 7 krivičnih prijava protiv 9 lica, dok je dostavila 22 informacije javnim tužilaštvima u cilju utvrđivanja da li u aktivnostima preduzetim na nivou

Kao problem koji se može javiti u praksi, a naročito kada je u pitanju otkrivanja i prijavljivanje nepravilnosti, jeste problem koji postoji npr. i u Velikoj Britaniji u kojoj kontrola javne potrošnje od strane vrhovne revizorske institucije ima dugu tradiciju. On se ogleda u tome što se izveštaji Nacionalne revizorske institucije u velikoj meri usaglašavaju sa stavovima organa koji su predmet revizije, pa ta procedura može da traje dugo i uključuje mnogo kompromisa. Postoji mogućnost za diskusiju o preporukama, pa je samim tim veća verovatnoća da one neće biti prihvaćene.⁴²² Isti postupak se primenjuje i tokom revizija Državne revizorske institucije. Nakon obavljene revizije, subjektu revizije se dostavlja nacrt izveštaja o izvršenoj reviziji i to licima koja su bila odgovorna za poslovanje u periodu na koji se revizija odnosila. Subjekt revizije dostavlja obrazložen prigovor na nacrt izveštaja u zakonskom roku, a Državna revizorska institucija u tom roku razmatra opravdanost primedbi, a zatim poziva odgovorna lica subjekta revizije na raspravu o nacrtu izveštaja revizije u toku kojeg je moguće da subjekt revizije eventualno podnese i nove dokaze. Postupak usaglašavanja izveštaja može da traje duže vreme, a rasprava o nacrtu može da bude više. Zakonom nije ograničen broj rasprava, već je jedino propisana mogućnost da se poslednja održi najkasnije trideset dana od dana uručenja nacrta izveštaja o reviziji. U slučaju da se Institucija uveri da je osporavanje nalaza utemeljeno, ona može taj nalaz izostaviti iz izveštaja o reviziji. Osim toga, moguće je i sprovođenje dodatne revizione provere.⁴²³ Zbog toga se može uputiti prigovor, kao i u slučaju Velike Britanije da se mišljenje i nalaz revizije zasniva na brojnim kompromisima. Takođe postupak revizije u Srbiji traje veoma dugo. To bi se moglo negativno odraziti i na efikasnost krivičnog gonjenja izvršilaca dela za čije se postojanje može saznati u toku vršenja revizije.

Jedan od ciljeva rada vrhovne revizorske institucije jeste i smanjenje kriminaliteta. Pored toga, ona ima za vladu i savetodavnu ulogu.⁴²⁴ Iako to nije

subjekta revizije ima elementa bića krivičnog dela. Navedeno prema: Državna revizorska institucija, *Izveštaj o radu Državne revizorske institucije za 2022. godinu*, Beograd: Državna revizorska institucija, 74. Najveći broj krivičnih prijava i informacija nadležnim javnim tužilaštvima, Državna revizorska institucija je podnela u prethodnom petogodišnjem periodu 2019. godine. Tada je podneto ukupno 33 krivične prijave i 47 informacija. Navedeno prema: Državna revizorska institucija, *Izveštaj o radu Državne revizorske institucije za 2019. godinu*, Beograd: Državna revizorska institucija, 65, https://www.dri.rs/storage/upload/documents/Godisnji_izvestaji/izvestaj_o_radu_2019.pdf, 24.12.2024.

⁴²² A. Rabrenović (2007). „Status i funkcije Nacionalne revizorske institucije Velike Britanije”, *Strani pravni život*, broj 3, 126.

⁴²³ Član 39 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji.

⁴²⁴ A. Rabrenović (2007). „Status i funkcije Nacionalne revizorske institucije Velike Britanije“, *Op. cit.* 127.

njena osnovna delatnost, uloga vrhovne revizorske institucije je i otkrivanje krivičnih dela koja imaju negativne posledice po javna sredstva. Kada govorimo o prevenciji, nije dovoljno da postoje samo krivična dela i visoke sankcije propisane krivičnim zakonodavstvom, već i velika verovatnoća da će to delo biti otkriveno.⁴²⁵

U Republici Srbiji takođe važnu kariku u uspostavljanju parlamentarne kontrole javne potrošnje ima i rad Odbora za finansije, republički budžet i kontrolu javne potrošnje. U nadležnost odbora spada i razmatranje izveštaja Državne revizorske institucije. Odbor kontroliše primenu republičkog budžeta i pratećih finansijskih planova (organizacija obaveznog socijalnog osiguranja) u smislu zakonitosti, svrshodnosti i efikasnosti javne potrošnje, a o čemu podnosi izveštaj sa predlogom mera Narodnoj skupštini.⁴²⁶ Na taj način je uspostavljena efikasnija saradnja Državne revizorske institucije i Narodne skupštine kao predstavnika građana.

Interna finansijska kontrola predstavlja prvi nivo kontrole javne potrošnje. Osnov za njeno uspostavljanje prvi put je definisan 2006. godine Zakonom o budžetskom sistemu.⁴²⁷ Njegovim odredbama su definisani elementi interne finansijske kontrole u javnom sektoru: interna revizija i finansijsko upravljanje i kontrola, dok je ona detaljnije uređena sa dva pravilnika koja su doneta 2007. godine: Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru i Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru.⁴²⁸ Donošenje tih propisa predstavljalo je veliki napredak u jačanju finansijske odgovornosti u javnom sektoru i osnov za realizaciju jednog od ekonomskih uslova Evropske unije za prijem novih članica.⁴²⁹ Još na početku uspostavljanja

⁴²⁵ J. Šuput (2014). „Državna revizorska institucija i prevencija kriminaliteta belog okovratnika u javnom sektoru“, *Zbornik radova pravnog fakulteta Univerziteta u Nišu*, godina LIII, broj 67, 336.

⁴²⁶ Nadležnost Odbora je uređena članom 46, stav 1. tačka 8) Poslovnika Narodne skupštine Republike Srbije, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 14/2009.

⁴²⁷ Interna finansijska kontrola u javnom sektoru Republike Srbije prvi put je definisana odredbama Zakona o izmenama i dopunama Zakona o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 62/2006.

⁴²⁸ Oba Pravilnika su objavljena u *Službenom glasniku Republike Srbije*, broj 82/2007. Prvi je detaljnije uređivao sistem finansijskog upravljanja i kontrole, a drugi interne revizije u javnom sektoru.

⁴²⁹ Analytical Report Accompanying the document, Communication from the commission in the European Parliament and the Council, Commission Opinion on Serbia's application for membership of the European Union, <http://ec.europa.eu/enlargement/pdf/>

interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srbije prema izveštaju Evropske komisije o napretku Srbije naglašeno je da interna revizija ne može da dostigne svoj puni potencijal ukoliko se istovremeno ne razvija i sistem finansijskog upravljanja i kontrole u institucijama javnog sektora.⁴³⁰ Imajući u vidu raspoložive informacije, čini se da sistem interne finansijske kontrole u javnom sektoru još uvek nije dostigao svoj pun kapacitet.

2. OCENA SISTEMA INTERNE FINANSIJSKE KONTROLE PREMA IZVEŠTAJIMA DRŽAVNE REVIZORSKE INSTITUCIJE

Ocena funkcionisanja interne finansijske kontrole u javnom sektoru spada u jednu od nadležnosti Državne revizorske institucije Republike Srbije.⁴³¹ Stanje i način funkcionisanja navedenog sistema analizira se tokom revizije završnog računa budžeta Republike Srbije i revizije finansijskih izveštaja koju sprovodi Državna revizorska institucija. Nalazi dobijeni tokom tog postupka, sadržani su u revizorskim izveštajima, a koji su javno dostupni na internet stranici navedene institucije.

Imajući u vidu izveštaje Državne revizorske institucije o reviziji završnog računa budžeta Republike Srbije za period od 2019 do 2023. godine čini se da u javnom sektoru ne postoji adekvatan nivo svesti o potrebi uspostavljanja sistema interne finansijske kontrole. Takav pristup prisutan je već godinama, uprkos činjenici da je sistem trebalo uspostaviti znatno ranije, tj. počev od 2007. godine kada su doneti prvi nacionalni propisi kojima je uređeno njegovo funkcionisanje.

Prema odredbama Pravilnika o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru, osnovni zadatak interne revizije je ocenjivanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u odnosu na identifikovanje rizika, procenu rizika i upravljanje rizikom od strane rukovodilaca svih nivoa kod korisnika javnih sredstava, usklađenost poslovanja sa zakonima, internim aktima i ugovorima, pouzdanost i potpunost finansijskih i drugih informacija, efikasnost,

kez_documents/2011/prackage/sr_analytical_report_2011_en.pdf.1.10.2012. Navedeno prema: J. Šuput (2012). "Interna finansijska kontrola u javnom sektoru", u: (A. Rabrenović, J. Čeranić, ur.). *Usklađivanje prava Republike Srbije sa pravnim tekovinama EU: prioriteti, problem, perspektive*, Beograd: Institut za uporedno pravo, 247-248.

⁴³⁰ *Ibid*, 249

⁴³¹ Član 9, stav 1, tačke 5 i 6 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji.

efektivnost i ekonomičnost poslovanja, zaštitu sredstava i podataka (informacija) i izvršenje zadataka i postizanje ciljeva.⁴³² Na osnovu analize izveštaja Državne revizorske institucije, može se zaključiti da finansijsko upravljanje i kontrola ili nije uopšte uspostavljeno kod velikog broja korisnika javnih sredstava ili nije uspostavljeno na adekvatan način. Zbog toga se osnovano može postaviti pitanje da li je interna revizija na nivou korisnika javnih sredstava gde je uočen navedeni problem, uopšte obavljala svoje zadatke u skladu sa Pravilnikom, kojim se uređuju njena ovlašćenja. Čak bi to moglo navesti i na zaključak da je uspostavljanje celokupnog sistema interne finansijske kontrole u javnom sektoru više shvaćeno kao ispunjenje jedne formalnosti, nego kao realna potreba. Možda je takav stav proizašao iz činjenice što propisima kojima se uređuje funkcionisanje interne revizije i finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru nije predviđena imperativna odredba, a prema kojoj bi korisnici javnih sredstava bili u „obavezi“ da uspostave sistem interne finansijske kontrole, već je samo propisano da se navedeni sistem kod njih „uspostavlja“. Moguće je da je stav zakonodavca bio da će rukovodioci u javnom sektoru sami da prepoznaju da je uspostavljanje internih finansijskih kontrola na nivou institucije kojom rukovode kako u njihovom interesu, tako i u interesu zaposlenih na nivou institucije, imajući u vidu da se na taj način utiče na unapređenje njihove odgovornosti u obavljanju radnih zadataka i raspolaganja javnim sredstvima. Ipak, možda je nacionalnim propisima trebalo propisati izričito kao obavezu uspostavljanje interne finansijske kontrole na nivou korisnika javnih sredstava. Međutim, veliko je pitanje da li bi i na taj način bio ostvaren cilj zbog kojeg se ona uspostavlja.

Prema nalazu Državne revizorske institucije sadržanom u Izveštaju o reviziji završnog računa budžeta Republike Srbije za 2019. godinu, finansijsko upravljanje i kontrola nisu bili uspostavljeni u potpunosti na način tako da predstavljaju sveobuhvatan sistem internih kontrola kako bi se obezbedilo razumno uveravanje da će se ciljevi korisnika javnih sredstava ostvariti i da su finansijski izveštaji pouzdani i tačni iako su do tada od strane Minsitarstva finansija, Centralne jedinice za harmonizaciju preduzimane mere i aktivnosti kako bi se uspostavilo finansijsko upravljanje i kontrola u javnom sektoru. Zbog toga je prema stavu Državne revizorske institucije u narednom periodu trebalo nastaviti sa aktivnostima upoznavanja rukovodilaca i zaposlenih lica na nivou korisnika javnih sredstava sa sistemom interne finansijske kontrole u javnom sektoru.⁴³³ Osim toga, interna revizija nije bila uspostavljena i organizovana na način da svojim

⁴³² Član 10.

⁴³³ Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji završnog računa budžeta Republike Srbije za 2019. godinu*, broj 400-2673/2019-03/12, Beograd, 2. decembar 2020. godine, 47. <https://>

funkcionisanjem obezbeđuje potpunu primenu propisa, pravila i procedura, kao i postizanje drugih ciljeva zbog kojih se uspostavlja u skladu sa zakonom na nivou korisnika budžetskih sredstava.⁴³⁴

Tokom 2020. godine, nalazi Državne revizorske institucije su bili skoro identični.⁴³⁵ Na nivou pojedinih subjekata revizije nije bila usvojena Strategija upravljanja rizikom, kao ni interni opšti akt kojim se definišu organizacija računovodstvenog sistema, interni računovodstveni kontrolni postupci, lica koja su odgovorna za zakonitost, ispravnost i sastavljanje isprava o poslovnoj promeni i drugom događaju, kretanje računovodstvenih isprava, kao i rokovi za njihovo dostavljanje. Osim toga, iz nalaza se može videti da računovodstvene isprave, na osnovu kojih se evidentiraju poslovne promene nisu bile sastavljene, potpisane i proknjižene na način propisan Uredbom o budžetskom računovodstvu, nije bilo obezbeđeno vođenje materijalnog knjigovodstva i evidencije zaliha materijala na način da se mogu pratiti podaci o stanju i kretanju materijala, nisu doneta rešenja koja su trebala da budu doneta, već se postupalo bez pravnog osnova, tj. bez postojanja tih rešenja.⁴³⁶

Prema nalazima Državne revizorske institucije koji su sadržani u Izveštaju o reviziji konsolidovanog izveštaja Republike Srbije za 2021. godinu, finansijsko upravljanje i kontrola kod revidiranih subjekata još uvek nije bila u potpunosti organizovana na način koji bi svojim funkcionisanjem omogućio primenu zakona, propisa, pravila i procedura, kao i postizanje drugih ciljeva kao što su tačnost i potpunost finansijskih izveštaja, a zbog kojih se inače u skladu sa relevantnim propisima uspostavlja u javnom sektoru.⁴³⁷ U istom Izveštaju navodi se da interna revizija još uvek nije uspostavljena kod određenog broja

www.dri.rs/storage/upload/documents/revision/2020/2020-1-Zavr%C5%A1ni%20ra%C4%8Dun%20RS%20Beograd.pdf, 24.12.2024.

⁴³⁴ *Ibid.* 48.

⁴³⁵ Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji završnog računa budžeta Republike Srbije za 2020. godinu*, broj 400-175/2021-03/18, Beograd, 27. jul 2021. godine, 46 i 47. <https://www.dri.rs/storage/upload/documents/revision/2021/2021-1-%20Zavr%C5%A1ni%20ra%C4%8Dun%20Republike%20Srbije.pdf>, 24.12.2024.

⁴³⁶ Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Ministarstva poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede, uprave za agrarna plaćanja za 2020. godinu*, broj 400-28/2021-04/19, Beograd, 1. jul 2021. godine, 27, <https://www.dri.rs/storage/upload/documents/revision/2021/2021-2-Uprava%20za%20agrarna%20pla%C4%87anja%20Beograd.pdf>, 24.12.2024.

⁴³⁷ Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji konsolidovanog izveštaja Republike Srbije za 2021. godinu*, broj 400-1194/2022-03/14, Beograd, 29. decembar 2022. godine, 31 <https://www.dri.rs/storage/newaudits/2022-1-Konsolidovani%20racun%20RS.pdf>, 24.12.2024.

korisnika javnih sredstava na način koji omogućava doslednu primenu zakona i poštovanje pravila interne kontrole, kao i ostvarivanje drugih ciljeva zbog kojih se osniva u skladu sa zakonom. U izveštajnom periodu interna revizija je bila uspostavljena kod većine ministarstava, organizacija za obavezno socijalno osiguranje i kod jednog dela gradova i opština, dok nije bila uspostavljena kod većine indirektnih krosnika budžeta na jedan od načina propisan članom 3. Pravilnika o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru.⁴³⁸

Na osnovu revizije finansijskih izveštaja pojedinih korisnika javnih sredstava tokom 2021. godine, Državna revizorska institucija je zaključila da neki od njih nisu uspostavili adekvatan sistem finansijskog upravljanja i kontrole, jer nisu obezbedili upravljanje rizicima (u smislu njihove identifikacije i procene), a osim toga nisu sproveli ni praćenje ni procenu navedenog sistema.⁴³⁹ Prema nalazima sadržanim u izveštaju, neki od revidiranih subjekata su tek u postupku revizije usvojili Strategiju upravljanja rizicima, doneli odluku o određivanju lica zaduženog za uspostavljanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole i obrazovanju radne grupe za uspostavljanje finansijskog upravljanja i kontrole.⁴⁴⁰ Iako je kod nekih institucija javnog sektora bila uspostavljena interna revizija, ona nije bila uspostavljena na jedan od načina propisan članom 3. Pravilnika o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru i članom 82. Zakona o budžetskom sistemu. To je svakako doprinelo neadekvatnom sistemu finansijskog upravljanja i kontrole.⁴⁴¹ Kod nekih drugih subjekata koji nisu uspostavili adekvatan sistem finansijskog upravljanja i kontrole, Državna revizorska institucija je zaključila da nisu usaglašene odredbe akta o računovodstvu, da nije doneta Strategija upravljanja rizicima i da nije sačinjen Registar rizika, da na internet stranici nisu objavljene relevantne informacije kojima se omogućava transparentnost poslovanja, kao i da evidentiranje poslovnih promena nije izvršeno hronološki.⁴⁴²

⁴³⁸ *Ibid.* 32 i 33.

⁴³⁹ Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Republičke direkcije za imovinu Republike Srbije za 2021. godinu*, broj 400-119/2022-03/18, Beograd, 5. jul 2022. godine, 19, <https://www.dri.rs/storage/upload/documents/revision/2022/2022-1-Republi%C4%8Dka%20direkcija%20za%20imovinu%20RS.pdf>, 24.12.2024.

⁴⁴⁰ *Ibid.* 20.

⁴⁴¹ *Ibid.* 21.

⁴⁴² Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Kancelarije za upravljanje javnim ulaganjima za 2021. godinu*, broj 400-118/2022-03/30, Beograd, 6. jul 2022. godine, 19, <https://www.dri.rs/storage/upload/documents/revision/2022/2022-1-Kancelarija%20za%20upravljanje%20javnim%20ulaganjima.pdf>, 24.12.2024.

U Izveštaju o reviziji završnog računa budžeta Republike Srbije za 2023. godinu takođe se navodi da finansijsko upravljanje i kontrola nisu u potpunosti uspostavljeni tako da se mogu smatrati sveobuhvatnim sistemom internih kontrola kako bi se obezbedilo razumno uveravanje da će se ciljevi korisnika javnih sredstava ostvariti i kako bi se obezbedilo da su izveštaji potpuni i tačni, iako Ministarstvo finansija preduzima mere i aktivnosti radi uspostavljanja finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru. Rizik takvog postupanja tj. odsustva finansijskog upravljanja i kontrole može da ima za posledicu nepravilnosti u trošenju javnih sredstava, a između ostalog i vršenje krivičnih dela koja se negativno odražavaju na javna sredstva i javnu imovinu.⁴⁴³ Pored toga, ni interna revizija kod korisnika sredstava budžeta Republike Srbije nije uspostavljena i organizovana u skladu sa relevantnim propisima. To onemogućava primenu pravila interne kontrole i ostvarivanje ciljeva zbog kojih se ona uspostavlja. Ona tokom 2023. godine nije bila uspostavljena kod određenog broja direktnih budžetskih korisnika, a kod većine indirektnih korisnika nije uspostavljena na način predviđen relevantnim propisima kojima se u Republici Srbiji određuje oblast interne revizije (član 3. Pravilnika o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru). Kao jedan od razloga neuspostavljanja interne revizije kod indirektnih korisnika budžetskih sredstava navodi se nedostatak finansijskih sredstava, kao i nemogućnost povećanja broja zaposlenih u skladu sa relevantnim propisima. Uprkos tome, treba imati u vidu da neuspostavljanje interne revizije onemogućava adekvatno praćenje i kontrolu sistema praćenja i izvršenja budžeta, odnosno finansijskih planova kod korisnika javnih sredstava.⁴⁴⁴ Nedostatak finansijskih sredstava i nemogućnost povećanja broja zaposlenih u javnom sektoru svakako ne može da bude opravdanje, osim ukoliko određeni korisnici budžetskih sredstava nisu nedavno uspostavljeni. Pravilnik kojim je propisano uspostavljanje interne revizije u javnom sektoru prvi put je donet 2007. godine, a od tada je proteklo sedamnaest godina.

Isti nalazi sadržani su i u Izveštaju o reviziji završnog računa budžeta Republike Srbije za 2022. godinu.⁴⁴⁵ Uspostavljanje internih finansijskih kontrola je posebno važno za velike jedinice lokalne samouprave. Međutim, i tamo

⁴⁴³ Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji završnog računa budžeta Republike Srbije za 2023. godinu*, broj: 400-59/2024-03/42, Beograd, 10. Septembar 2024. godine, 45, <https://www.dri.rs/storage/newaudits/2024-1-%20ZR%20budzeta%20RS.pdf>, 24.12.2024.

⁴⁴⁴ *Ibid.* 45 i 46.

⁴⁴⁵ Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji završnog računa budžeta Republike Srbije za 2022. godinu*, broj 400-132/2023-03/26, Beograd, 23. avgust 2023. godine, 38 i 39, <https://www.dri.rs/storage/newaudits/2023-1-Zavrzni%20racun%20RS.pdf>, 24.12.2024.

gde su uspostavljene moraju da budu adekvatne. Ukoliko one to nisu, to može da doprinese da poslovne knjige ne budu sveobuhvatne, ažurne i tačne, a što može da utiče na tačnost finansijskih izveštaja.⁴⁴⁶

Prema nalazima Državne revizorske institucije u postupcima revizije finansijskih izveštaja usled nedostatka sistema interne kontrole i interne revizije uočeno je neadekvatno vođenje poslovnih knjiga, neadekvatno dokumentovanje i evidentiranje poslovnih promena, nepravilnosti u postupku obračuna amortizacije opreme, nepravilnosti u postupku popisa imovine i obaveza, nepravilnosti u pogledu usaglašavanja evidencije i pouzdanog izveštavanja, kao i nepravilnosti u postupcima javnih nabavki.⁴⁴⁷ Nepravilnosti su moguće čak i na nivou institucija u kojima je uspostavljeno finansijsko upravljanje i kontrola, jer ono verovatno nije uspostavljeno na adekvatan način. Npr. nepravilnosti koje su identifikovane u izveštajima Državne revizorske institucije se odnose na postupak evidentiranja i rešavanja statusa nefinansijske imovine, postupanje u vezi sa sprovođenjem pojedinih kontrolnih postupaka na način definisan internim aktom kojim se bliže uređuje finansijsko poslovanje, načina praćenja realizacije ugovora i sl.⁴⁴⁸

S obzirom na nerazvijenost sistema interne finansijske kontrole u javnom sektoru, može se zaključiti da je očekivanje u oblasti prevencije korupcije i drugih nezakonitih ponašanja opravdano veće kada je u pitanju rad kako vrhovne revizorske institucije, tako i budžetske inspekcije. Ipak, zbog organizacione, funkcionalne i finansijske nezavisnosti uloga vrhovne revizorske institucije prepoznata je kao veoma značajna u postupku suzbijanja korupcije.

⁴⁴⁶ Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji konsolidovanih finansijskih izveštaja završnog računa budžeta grada Beograda za 2022. godinu*, broj 400-62/2023-04/26, 12. jun 2023. godine, 12 i 29, <https://www.dri.rs/storage/newaudits/2023-2-Grad%20Beograd%20finansijska.pdf>, 24.12.2024.

⁴⁴⁷ Državna revizorska institucija, *Rezime otkrivenih nepravilnosti u reviziji finansijskih izveštaja uz Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja Nišavskog upravnog okruga*, Niš za 2023. godinu, broj 400-1237/2024-04/21, 6

⁴⁴⁸ Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Ministarstva odbrane za 2023. godinu*, broj 400-66/2024-03/25, Beograd, 1. jul 2024. godine, 23, <https://www.dri.rs/storage/newaudits/2024-1-Ministarstvo%20odbrane.pdf>, 24.12.2024.

3. SPECIJALIZACIJA DRŽAVNIH ORGANA U SUZBIJANJU KORUPCIJE

Korupcija u javnom sektoru se negativno odražava na poverenje javnosti u rad javnih institucija i spremnost građana da redovno izvršavaju svoje obaveze prema državi. Naravno, svemu tome doprinosi i slika o korupciji koja se stvara putem sredstava javnog informisanja.

Čini se da je značajan korak u suzbijanju korupcije napravljen već samim donošenjem novog Zakona o organizaciji i nadležnosti državnih organa u borbi protiv organizovanog kriminala, terorizma i korupcije.⁴⁴⁹ Navedenim zakonom propisana je organizacija i nadležnost državnih organa u suzbijanju korupcije. U skladu sa njegovim odredbama za postupanje u predmetima koji se tiču krivičnih dela koja su propisana članom 2 zakona uspostavljena je nadležnost posebnih odeljenja viših javnih tužilaštava za suzbijanje korupcije, Ministarstva unutrašnjih poslova – organizacione jedinica nadležne za suzbijanje korupcije i posebnih odeljenja viših sudova za suzbijanje korupcije.⁴⁵⁰ Posebna odeljenja za suzbijanje korupcije javnih tužilaštava su uspostavljena pri Višem javnom tužilaštvu u Beogradu za postupanje u predmetima za područje Apelacionog suda u Beogradu, Višem javnom tužilaštvu u Kraljevu za postupanje u predmetima za područje Apelacionog suda u Kragujevcu, Višem javnom tužilaštvu u Nišu za postupanje u predmetima za područje Apelacionog suda u Nišu i Višem javnom tužilaštvu u Novom Sadu za postupanje u predmetima za područje Apelacionog suda u Novom Sadu.⁴⁵¹ Za postupanje u predmetima krivičnih dela korupcije nadležna su posebna odeljenja za suzbijanje korupcije pri Višem sudu u Beogradu za područje Apelacionog suda u Beogradu, Višem sudu u Kraljevu za područje Apelacionog suda u Kragujevcu, Višem sudu u Nišu za područje Apelacionog suda u Nišu i Višem sudu u Novom Sadu za područje Apelacionog suda u Novom Sadu.⁴⁵²

⁴⁴⁹ Zakon o organizaciji i nadležnosti državnih organa u borbi protiv organizovanog kriminala, terorizma i korupcije, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 94/2016, 87/2018 - dr. zakon i 10/2023. O rezultatima u radu posebnih odeljenja za borbu protiv korupcije Viših javnih tužilaštava u Republici Srbiji videti u: M. Matić Bošković, J. Kostić (2024). "Track Record in Fight Against Corruption in Serbia – How to increase Effectiveness of Prosecution?", *Journal of the University of Latvia, Law*, broj 17, 9 i 12, <https://doi.org/10.22364/jull.17.01>; Škulić, M. (2018). "Organizacija i nadležnost državnih organa čija je funkcija suzbijanje koruptivnih krivičnih dela", u: (J. Kostić, A. Stevanović, ur.), Beograd: Institut za uporedno pravo, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, 12.

⁴⁵⁰ Član 13 Zakona.

⁴⁵¹ Član 14.

⁴⁵² Član 17.

Osim toga, istim Zakonom propisana je i mogućnost uspostavljanja službe finansijske forenzike.⁴⁵³ Međutim, trenutno je veoma teško angažovati lica u navedenoj službi, imajući u vidu složenost poslova koje obavljaju finansijski forenzičari. U skladu sa zakonom, od njih se očekuje da pomažu javnom tužiocu u analizi tokova novca i finansijskih transakcija u cilju krivičnog gonjenja. To zahteva posedovanje visokog nivoa stručnosti, znanja i iskustva iz različitih oblasti, kao što su: finansije, računovodstvo, revizija, bankarsko, berzansko i privredno poslovanje, kao i posedovanje specijalizovanih znanja iz oblasti krivičnog prava stečeno na obuci koja se organizuje u okviru programa Pravosudne akademije. Međutim, teško se može očekivati da će lica koja poseduju toliko znanja i iskustva biti motivisana za zasnivanje radnog odnosa u posebnim odeljenjima viših javnih tužilaštva. Jedna od prepreka tome jeste upravo njihov položaj državnih službenika, a samim tim i neadekvatna naknada za njihov rad.⁴⁵⁴

Zakon predviđa da državni organi, među kojima su i Državna revizorska institucija i Agencija za sprečavanje korupcije treba da odrede najmanje jednog službenika za vezu, radi ostvarivanja saradnje i efikasnijeg dostavljanja podataka tih organa i organizacija Javnom tužilaštvu za organizovani kriminal i posebnim odeljenjima viših javnih tužilaštava za suzbijanje korupcije, a u cilju krivičnog gonjenja izvršilaca koruptivnih krivičnih dela.⁴⁵⁵ Osim navedenih institucija, službenici za vezu se mogu odrediti izuzetno na zahtev nadležnog glavnog javnog tužioca i u drugim organima i organizacijama.⁴⁵⁶ Opravdan je stav autora koji smatraju da se problem korupcije može rešiti na efikasniji način stvaranjem i unapređenjem metoda otkrivanja, razjašnjavanja i dokazivanja krivičnih dela, nego proširivanjem inkriminacija i propisivanjem težih kazni. Na taj način stvaraju se i uslovi za primenu normi

⁴⁵³ O fiskalnoj forenzici videti u: F. Mirić, V. Ranaldi (2021). „The Role of financial forensic experts and Europol in combating financial crime“. u: (J. Kostić, A. Stevanović, M. Matić Bošković, ur.). *Institutions and Prevention of Financial Crime*, Beograd: Institut za uporedno pravo, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, 63–75.

⁴⁵⁴ Član 19 Zakona.

⁴⁵⁵ Član 20, stav 1 Zakona o organizaciji i nadležnosti državnih organa u suzbijanju organizovanog kriminala, terorizma i korupcije propisuje obavezu određivanja službenika za vezu i od strane Poreske uprave – Poreske policije, Uprave carina, Narodne banke Srbije, Uprave za sprečavanje pranja novca, Agencije za privredne registre, Centralnog registra za depo i kliring hartija od vrednosti, Republičkog geodetskog zavoda, Republičkog fonda za penzijsko i invalidsko osiguranje, Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje, Republičke direkcije za imovinu Republike Srbije i Uprave za javne nabavke.

⁴⁵⁶ Član 20, stav 2 Zakona.

materijalnog krivičnog prava.⁴⁵⁷ Čini se da se tom idejom vodio zakonodavac prilikom propisivanja novih instituta krivičnog prava. Saradnja nadležnih organa povećava verovatnoću da krivična dela budu otkrivena, a krivična sankcija primenjena.⁴⁵⁸ Preventivno dejstvo ne proizilazi iz same sankcije koja je propisana zakonom, već iz državne intervencije koja treba da nastupi odmah ili u što kraćem roku nakon izvršenog dela.⁴⁵⁹

⁴⁵⁷ M. Škulić (2018). "Organizacija i nadležnost državnih organa čija je funkcija suzbijanje koruptivnih krivičnih dela" u: (J. Kostić, A. Stevanović, ur.), *Finansijski kriminalitet*, Beograd: Institut za uporedno pravo, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, 13.

⁴⁵⁸ M. M. Bošković, J. Kostić (2019). "Specijalizacija državnih organa u suzbijanju finansijskog kriminaliteta i korupcije, *Srpska politička misao*, Vol. 65, broj 3, 264. DOI:10.22182/spm.6532019.11; M. Matić Bošković (2020). "Results of repressive response to corruption – performance of specialized anticorruption prosecution departments" u: (J. Kostić, A. Stevanović, ur.), *Uloga društva u borbi protiv korupcije*, Beograd: Institut za uporedno pravo, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja u saradnji sa Pravosudnom akademijom). 63-77.

⁴⁵⁹ M. Ancel (1963). *Nova društvena odbrana (pokret humanističke kriminalne politike)* (prevod M. Jovičić i Lj. Lazarević), Beograd: Institut za uporedno pravo, 76.

ZAKLJUČAK

Zakovitost, ekonomičnost i efektivnost javne potrošnje je od značaja za izgradnju poverenja javnosti u rad javnog sektora, a posebno imajući u vidu činjenicu da se javna potrošnja u velikoj meri finansira iz javnih prihoda koji se ubiraju od različitih dažbina koje su u obavezi da plaćaju građani. Ukoliko je percepcija korupcije u jednoj zemlji niža, to ukazuje ujedno i na veće poverenje javnosti u rad institucija javnog sektora.

Međutim, način na koji se građani mogu informisati o načinu javne potrošnje jeste pre svega putem informacija sadržanim u izveštajima o revizijama obavljenim od strane vrhovne revizorske institucije, a koji se objavljuju na njihovim internet stranicama. Kako bi se uspostavio adekvatan sistem kontrole od strane navedenih institucija, neophodno je da postoji visok stepen njihove nezavisnosti, kao i njenih zaposlenih, a koji moraju da poseduju adekvatna znanja i iskustva od značaja za obavljanje revizije. Ipak, od značaja za izgradnju poverenja javnosti kako u rad vrhovnih revizorskih institucija, tako i u rad institucija u javnom sektoru jeste i učešće građana u planiranju revizija. Iako se u godišnjim izveštajima o radu Državne revizorske institucije Republike Srbije navodi da su građani u prethodnom periodu dostavljali informacije o nepravilnostima u potrošnji javnih sredstava, a na osnovu kojih su kasnije planirane revizije i izrađivani programi revizija, poziv građanima da učestvuju na takav način bi mogao da bude transparentniji (npr. objavljivanjem informacija o načinu dostavljanja obaveštenja Državnoj revizorskoj instituciji, kao i procedura kojima je propisano kako se postupa sa tim obaveštenjima nakon njihovog prijema). Tako bi se podstakao veći broj građana i organizacija civilnog društva da da svoj doprinos, a što bi istovremeno unapredilo i poverenje građana u rad Državne revizorske institucije. Ta uloga građana se sve više afirmiše na globalnom nivou imajući u vidu sve veći značaj i ulogu vrhovnih revizorskih institucija u suzbijanju korupcije.

Državna revizorska institucija bi trebala da predstavlja samo jedan od mehanizama javne potrošnje koji bi imao značajnu ulogu u suzbijanju korupcije. Ona je ovlašćena i zakonom da podnosi krivične prijave i obaveštenja nadležnim organima u slučaju sumnje u postojanje koruptivnih krivičnih dela, a na osnovu raspoloživih informacija do kojih je došla u postupku vršenja revizije. Međutim, do sada je od strane navedene institucije javnim tužilaštvima

dostavljen ne tako veliki broj krivičnih prijava, dok je prisutan i način reagovanja Državne revizorske institucije putem dostavljanja informacija nadležnim javnim tužilaštvima na dalje postupanje i ispitivanje da li u radnjama odgovornih lica koje su preduzete na nivou revidiranih subjekata postoje elementi bića nekog krivičnog dela. U tim situacijama može da izostane reakcija javnog tužilaštva, jer postupanje u skladu sa tim zavisi od proaktivnosti delovanja tužioca, preopterećenosti tužilaštva predmetima koji su u toku i sl. Tužilac u takvim situacijama nema obavezu delovanja. U slučaju kada su informacije potkrepljene adekvatnim dokazima, onda bi se takva informacija mogla smatrati i krivičnom prijavom, a što bi onda moglo da doprinese postojanju osnovane sumnje u izvršenje određenog krivičnog dela i samim tim predstavlja obavezu za preduzimanje određenih aktivnosti nadležnog javnog tužilaštva.

Ipak, uloga vrhovnih revizorskih institucija u suzbijanju korupcije ima i određena ograničenja. Naime, vrhovne revizorske institucije su nezavisne u svom radu, pa se od njih ne može očekivati da će prihvatiti na osnovu zahteva npr. javnog tužilaštva da obave određenu vrstu revizije. One postupaju isključivo u skladu sa svojim planom (informacije građana se samo uzimaju u razmatranje prilikom planiranja i izrade programa revizije). Mogućnost podnošenja zahteva za obavljanje kontrole javne potrošnje, a samim tim i eventualno dalje ispitivanje postojanja korupcije moguće je u odnosu prema budžetskoj inspekciji. Naime, javna tužilaštva mogu da joj se obrate na osnovu Zakona budžetskoj inspekciji i da zahtevaju sprovođenje inspeksijskog nadzora u nekom organu. Stoga je veoma značajna u oblasti prevencije korupcije i uloga budžetske inspekcije. Međutim, ona se ne ističe u velikoj meri u nacionalnim strateškim dokumentima. Razlog za to može da bude činjenica, što ovakav vid kontrole javne potrošnje nije prisutan u većini zemalja, pa se na osnovu uvida u međunarodne dokumente kojima se promoviše sprečavanje korupcije i predviđaju relevantne mere uglavnom potencira na ulozi eksterne i interne revizije).

Uloga eksterne kontrole javne potrošnje (vrhovne revizorske institucije i budžetske inspekcije) u prevenciji korupcije ne odnosi se isključivo na informisanje nadležnih organa o postojanju osnova sumnje da je preduzeta neka koruptivna aktivnost tj. u dostavljanju krivične prijave i relevantnih dokaza. Ta uloga se sastoji i u ukazivanju subjektima revizije ili inspekcije kod kojih je ona u toku ili je obavljena na moguće greške i propuste u internim kontrolama koje su uspostavljene na nivou institucije, a koje mogu da povećaju mogućnost vršenja koruptivnih aktivnosti. Od velikog značaja za prevenciju korupcije jeste i revizija korišćenja sredstava dobijenih iz fondova Evropske unije. Ta sredstva takođe predstavljaju javna sredstva. Izveštaji Kancelarije za reviziju sredstava

Evropske unije bi trebali da budu transparentniji, imajući u vidu da je to telo zaduženo za kontrolu njihove zakonite potrošnje i da posledice nezakonitog i nenamenskog trošenja sredstava dodeljenih iz fondova osim odgovornosti određenih lica, mogu da se sastoje i u vraćanju tih sredstava iz budžeta Republike Srbije u fond Evropske unije.

Sistem finansijskog upravljanja i kontrole i interna revizija takođe predstavljaju značajne mehanizme u prevenciji korupcije. Međutim, njihova uloga je pre svega da unaprede sistem upravljanja javnim finansijama na nivou same institucije. Navedeni mehanizmi su osmišljeni kako bi pomogli rukovodiocu institucije da blagovremeno i na adekvatan način vrši nadzor nad zakonitim, efikasnim i ekonomičnim poslovanjem na nivou svih organizacionih jedinica institucije kojom rukovodi, kao i jačanju odgovornosti svih zaposlenih. Sam mehanizam finansijskog upravljanja i kontrole trebalo bi da doprinese tome, da svako od zaposlenih tačno zna svoju ulogu i odgovornost u radnim procesima institucije. Ova komponenta interne finansijske kontrole se sastoji u pisanim politikama i procedurama donetim na osnovu prethodne procene rizika od različitih negativnih okolnosti, pa i prevara i drugih nezakonitih postupaka koje se mogu negativno odraziti na ostvarivanje ciljeva institucije u kojoj je uspostavljena. U tim politikama i procedurama utvrđuje se odgovornost svakog zaposlenog u određenom procesu kako bi se na adekvatan način utvrdila njegova odgovornost u slučaju nerealizacije određenog zadatka i aktivnosti, a samim tim i cilja institucije. U praksi je veliki problem predstavljalo nerazumevanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole, kao i njegovog značaja za rukovodstvo određene institucije u javnom sektoru. Posebnu nedoumicu predstavljao je način postupanja zaposlenih u slučaju identifikacije određene nepravilnosti prilikom vršenja svojih poslovnih aktivnosti i zadataka. Ministarstvo finansija (Centralna jedinica za harmonizaciju) je donela Smernice za postupanje u slučaju utvrđivanja nepravilnosti kojima je propisan i način reagovanja u slučaju da neko od zaposlenih lica prilikom obavljanja svojih poslova i zadataka posumnja u postojanje nekog krivičnog dela. Tada između ostalih mogućnosti, postoji i mogućnost postupanja u skladu sa Zakonom o zaštiti uzbunjivača. Međutim, imajući u vidu slabost zaštite uzbunjivača na globalnom nivou teško je zamisliti da će se neko od zaposlenih odvažiti da prijavi neko krivično delo znajući da neće imati adekvatan nivo zaštite.

Interna revizija bi trebala da daje preporuke u cilju unapređenja postojećeg sistema finansijskog upravljanja i kontrole, kao i da pruža savetodavne usluge na nivou korisnika javnih sredstava u cilju unapređenja efikasnosti, ekonomičnosti i zakonitosti poslovanja. Izveštaji interne revizije su namenjeni

rukovodstvu institucije u kojoj je ona uspostavljena. Naravno, interni revizori treba da reaguju na nepravilnosti u radu, ali za njih nisu propisane neke posebne smernice kao što je to slučaj sa sistemom finansijskog upravljanja i kontrole. Oni imaju isključivo obavezu da ukoliko u postupku revizije uoče nepravilnosti u radu, odmah o tome obaveste rukovodioca institucije u kojoj je interna revizija uspostavljena. Međutim, u tom slučaju bi se moglo postaviti pitanje šta ukoliko se u postupku revizije uoče nepravilnosti koje pobuđuju sumnju u izvršenje krivičnog dela od strane rukovodioca institucije. U takvim situacijama bi se moglo tumačiti da oni mogu da prijave krivično delo (ali ne postoji zakonska obaveza da to i učine) ili da postupe u skladu sa odredbama Zakona o zaštiti uzbunjivača. Međutim, problem bi mogla da predstavlja slaba zaštita uzbunjivača koja postoji na globalnom nivou. Zbog toga bi se retko koje lice koje je zaposleno u određenoj instituciji osmelilo da prijavi svog nadređenog zbog postojanja osnova sumnje u izvršenje određenog krivičnog dela ili da u skladu sa navedenim Zakonom informiše javnost o postojanju nepravilnosti.

Kada je u pitanju saradnja mehanizama eksterne kontrole javne potrošnje sa nadležnim javnim tužilaštvima ili policijom, treba imati u vidu da je veoma značajna međusobna razmena informacija. Stoga bi nadležno tužilaštvo o ishodu tj. o odluci povodom podnete krivične prijave ili postupanju po dostavljenoj informaciji trebalo da obavesti vrhovnu revizorsku instituciju ili budžetsku inspekciju. Međutim, čini se da je u praksi potrebno unaprediti međusobno razumevanje. Revizorski dokaz često nije isto što i dokaz u krivičnom postupku, pa bi u cilju boljeg razumevanja trebalo organizovati zajedničke obuke ili radionice u cilju unapređenja saradnje.

Često se dešava da ono što je npr. revizorski dokaz ne predstavlja dokaz u krivičnom postupku ili da budžetska inspekcija ne prepoznaje razliku između prekršaja i krivičnog dela, a posebno imajući u vidu činjenicu da se radi o ekonomskim deliktima kod kojih je razlika često neznatna i tiče se eventualno samo određenog novčanog iznosa štete i sl. Nakon pokretanja prekršajnog postupka i donošenja odluke o istoj okolnosti, nije moguće naknadno voditi krivični postupak zbog primene načela *ne bis in idem*. Stoga bi zajedničke radionice i okrugli stolovi zaposlenih u Državnoj revizorskoj instituciji, budžetskoj inspekciji i javnim tužilaštvima mogli značajno da doprinesu boljem razumevanju fenomenologije korupcije i unapređenju međusobne saradnje, a samim tim i rezultata u njenom suzbijanju.

REGISTAR POJMOVA

A

Adekvatan životni standard 11

B

Budžet 10, 11, 12, 13, 14, 15, 19, 30, 50, 60, 61, 82, 89, 90, 94, 105, 116, 117, 124, 125, 128, 131, 136, 37, 139, 140, 147

Budžet Evropske unije, 20, 116

Budžetski deficit 10, 100, 117, 124

Budžetska inspekcija 2, 5, 124, 125, 126, 127, 128, 132, 141, 146, 148

Bužetska i finansijska disciplina 50, 51

Budžetska kontrola 13, 124, 131

Budžetski korisnik 81

Budžetski kredit 131

Budžetska politika 117, 124

Budžetska potrošnja 3, 124

Budžetski sistem 1, 3, 9, 14

Budžetska sredstva 13, 12

D

Državni funkcioneri 39

Državna imovina, 13

Državne institucije 45

Državni interes 1, 43

Državne investicije 9

Državni organi 10, 32, 101, 143

Državni revizori 61, 62, 63, 132

Državna revizorska institucija 2, 4, 13, 15, 55, 83, 132, 134, 136, 139, 143, 145

Državni službenici 34, 40

F

Finansijska forenzika 143

Finansijski integritet 16

Finansijski izveštaji 1, 26, 27, 54, 65, 66, 67, 69, 78, 80, 91, 92, 94, 97, 100, 108, 136, 137, 138, 139, 141

Finansijski kriminalitet 31

Finansijsko-materijalno poslovanje 124, 132

Finansijska nezavisnost 56, 141

Finansijska revizija 51, 82, 97, 100, 119

Finansijska stabilnost 117, 124

Finansijsko upravljanje i kontrola 14, 41, 92, 106, 108, 110, 115, 135, 137, 138, 140, 141

I

Interna finansijska kontrola 2, 4, 106, 135

Interna kontrola 2, 14, 26, 106, 116

Interna revizija 14, 17, 41, 90, 97, 116, 117, 118, 121, 122, 135, 136, 137, 138, 139, 140, 147, 148

J

Javna dobra 1, 36

Javna potrošnja 2, 5, 9, 10, 12, 13, 41, 43, 44, 45, 74, 86, 89, 105, 106, 110, 124, 131, 132, 134, 135, 145, 146, 148

Javni sektor 1, 30, 33, 43, 49

Javna sredstva 13, 14, 21, 41, 44, 57, 125, 135, 140, 146

Javna svojina 14

Javna tužilaštva 5, 32, 128, 146

K

Krivično gonjenje 42, 53

Krivična dela, 1, 2, 5, 14, 26, 27, 28, 31, 32, 44, 89, 135, 144

Krivične sankcije 13, 24, 26, 89, 95

Korupcija 1, 14, 18, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 34, 35, 36, 39, 89, 92, 121, 142

N

Nepristrasnost 63, 97

Nezavisnost 2, 32, 37, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 58, 59, 60, 62, 77, 80, 81, 82, 84, 85, 86, 118, 122, 124, 125, 141, 145

O

Objektivnost 53, 62, 63, 74, 84, 118

Odgovornost 2, 3, 4, 5, 12, 15, 16, 17, 18, 19,
20, 26, 31, 33, 35, 38, 41, 42, 43, 44, 49,
51, 53, 54, 55, 56, 59, 60, 61, 64, 65, 66,
68, 69, 71, 73, 74, 78, 85, 89, 90, 94, 95,
96, 108, 110, 111, 112, 116, 135, 137, 147

P

Prevenција 1, 18, 33, 49, 58, 100, 101

S

Svršishodnost 13, 73, 135

Specijalizacija 36, 43, 49

T

Transparentnost 4, 10, 12, 15, 17, 18, 19, 20, 31,
32, 35, 38, 43, 44, 49, 50, 53, 62, 64, 65,
69, 71, 81, 85, 95, 110, 145, 147

V

Vrhovna revizorska institucija 2, 17, 19, 20,
50, 51, 52, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 62, 66,
70, 73, 77, 80, 81, 84, 85, 96, 101, 123,
132

LITERATURA

1. Ancel, M. (1963). *Nova društvena odbrana (pokret humanističke kriminalne politike)* (prevod M. Jovičić i Lj. Lazarević), Beograd: Institut za uporedno pravo.
2. Anđelković, M. (2010). *Budžetsko pravo*, Niš: Centar za publikacije Pravnog fakulteta u Nišu.
3. Baimyrzaeva, M., Kose, H. O. (2014). "The Role of Supreme Audit Institutions in improving citizen participation in Governance", *International Public Management Review*, Vol. 15, broj 2, 77-90.
4. Banović, B. (2017). „Kompetentnost subjekata otkrivanja i gonjenja u funkciji efikasnosti suzbijanja privrednih krivičnih dela“, u: (I. Stevanović, V. Čolović, ur.) *Privredna krivična dela*, Beograd: Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, Institut za uporedno pravo, 167-185.
5. Bhandari, P. M. (2023). „The Corruption a Chronic Disease of Humanity: Causes, Effects and Consequence“, *ASEJ, Scientific Journal*, Vol. 27, No. 1, 5-17, <https://doi.org/10.19192/wsfip.sj1.2023.1>.
6. Blume, L., Voigt, S. (2011). „Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment“, *European Journal of Political Economy*, Vol. 27, broj 2, 215-229.
7. Bodrožić, P. I. (2020). „Kontinuirani krivičnopravni intervencionizam: na raskršću politike i prava“. *Srpska politička misao*, 68(2), 381-396. <https://doi.org/10.22182/spm.6822020.17>.
8. Boot, R. E. (2020). "The Feasibility of a Public Interest Defense for Whistleblowing" *Law and Mithology*, 39(1), 1-34.
9. Bostan, I. et al. (2021). „Supreme Audit Institutions and Sustainability of Public Finance, Links and Evidence along the Economic Cycles“, *Sustainability, MDPI*, broj 13(17), 9757, 1-24, <https://doi.org/10.3390/su13179757>.
10. Bracci, E. et al. (2015). "Supreme Audit Institutions' role in fighting corruption – A comparative study between the Norwegian, Danish, Swedish, Spanish, Italian, Ugandan and Zambian SAIs", u: (K. Reichborn-Kjennerud, T. Carrington, B. González-Díaz, K. Klarskov Jeppesen, ur.), *Supreme Audit Institutions' role in fighting corruption, A comparative study between SAIs with different institutional and public administrative structures and cultures*, the 15th Biennial CIGAR Conference 2015 in Valletta, Malta, 4 – 5 June 2015, 1-21.
11. Cîmpan, M. et al. (2023). "Connections between the Model of the Supreme Public Audit Institution and Some Economic, Social, Political, and Cultural Variables", *Sciend, Proceedings of the International Conference on Business Excellence*, broj 17(1), 2036-2052. DOI: 10.2478/picbe-2023-0179.

12. Ćirić, J. (2008). „O krivičnim odredbama u vezi sa korupcijom“, *Borba protiv organizovanog kriminala u Srbiji, Od postojećeg zakonodavstva do sveobuhvatnog predloga reforme*, Beograd: UNICRI u saradnji sa Institutom za uporedno pravo i Univerzitetom u Firenci, 97-101.
13. Ćirić, J. et. al. (2010). *Korupcija – problem i prevazilaženje problema*, (M. Matić, ur.), Beograd: Udruženje tužilaca i javnih tužilaca Srbije.
14. Ćirić, J. (2019). „Istine i zablude o korupciji“, u: *Finansijski kriminalitet i korupcija* (J. Kostić i A. Stevanović, ur.) Beograd: Institut za uporedno pravo, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, 51- 65.
15. Ćopić, S. (2015). *Restorativna pravda i krivičnopravni sistem: teorija, zakonodavstvo i praksa*, Beograd: Institut za kriminološka i sociološka istraživanja.
16. Ćorić, D. (2020). „How much does dignity “cost”?“ u: (Z. Pavlović, ur.), *Yearbook, Human Rights Protection, The Right to Human Dignity*, Novi Sad: Provincial Protector of Citizens Ombudsman and Institute of Criminological and Sociological Resarch in Belgrade, broj 3, 31-43.
17. Delić, N. (2017). „Zloupotreba položaja odgovornog lica-sudska praksa i doktrinirani stavovi“ u: (I. Stevanović, V. Čolović, ur.), *Privredna krivična dela*, Beograd: Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, Institut za uporedno pravo, 47–68.
18. Dervan, E. L. (2013). „White collar overcriminalization deterrence, plea bargain and loss of innocence“, *Kentucky Law Journal*, 101(4), 723-752. <https://uknowledge.uky.edu/klj/vol101/iss4/3>, 24.12.2024.
19. DiPietro, W. R. (2011). „The Corruption and the Quality of Auditing Standards“, *Asian Economic and Financial Review*, 1(3), 120-123, <https://archive.aessweb.com/index.php/5002/article/view/717/1167>, 24.12.2024.
20. Dobrowolski, Z. (2014). “Trust, Corruption and Fraud”, u: (B. Kozuch, Z. Dobrowolski, ur.), *Creating Public Trust. An Organisational Perspective*, Frankfurt am Main: Peter Lang GmbH, 129-136.
21. Dragojlović, J., Grujić, G. (2018). „Krivično delo zloupotrebe položaja odgovornog lica“ *Pravo, teorija i praksa*, broj 4-6, 30-44.
22. Dussuyer, I., Armstrong, A., Smith, R. (2015). „Research into Whistleblowing: Protection against victimisation“, *Journal of Law and Governance* 10(13), 34-42.
23. Đurđić, V. (2006). *Krivično procesno pravo, posebni deo*, Niš: Pravni fakultet Univerziteta u Nišu.
24. Đurić, V., Vranješ, N. (2020). “Pravni okvir uloge lokalne samouprave u ostvarivanju javnog interesa – primeri Republike Srbije i Republike Srpske”. *Godišnjak Fakulteta pravnih nauka*, broj 10, 48-63.
25. Ejkerman, S. R. (2007). *Korupcija i vlast, uzroci, posledice i reforma*, Beograd: Službeni glasnik.
26. Evans, A. (2008). *U4 Expert Answer, The Role of Supreme Audit Institutions in Combating Corruption*, Anti-Corruption Resource Centre, Transparency International, CHR: Michelsen Institute, <https://www.u4.no/publications/the-role-of-supreme-audit-institutions-in-combating-corruption.pdf>, 24.12.2024.

27. Gherai, D. S., Tara, G. I., Matica, E. D. (2016). "The Supreme Audit Institution can control the corruption or not?" *Annals of the University of Oradea: Economic Science*, broj 2, 465-476, <https://anale.steconomieuoradea.ro/volume/2016/n2/045.pdf>, 24.12.2024.
28. Giunta, F. (1986). „Depenalizzazione“, In: (G. Vassalli, ed.), *Dizionario di diritto e procedura penale*, Milano: Giuffrè editore, 191-247.
29. Hackett, W., Mobley, S. C. (1976). "An Auditing perspective of the historical development of internal control", *Auditing Perspective of the historical development of internal control*, Auditing Symposium III: Proceedings of the 1976, Touche Ross/University of Kansas, Symposium on Auditing Problems, 1-9, https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1184&context=dl_proceedings, 24.12.2024.
30. Haugh, T. (2015). „Overcriminalization's new harm paradigm“, *Vonderbit Law Review*, 65(5), 1191-1241. <https://scholarship.law.vanderbilt.edu/vlr/vol68/iss5/1>, 24.12.2024.
31. Husak, D. (2008). *Overcriminalization: The Limits of the Criminal Law*, Oxford: Oxford University Press.
32. Ignjatović, Đ. (2017). „Kazneni populizam“ u: (Đ. Ignjatović, ur.), *Kaznena reakcija u Srbiji*, Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, 11-32.
33. Ilić-Popov, G., Pavlović, Đ. (2003). *Leksikon javnih finansija*, Beograd: Zavod za unapređenje i rentabilnost poslovanja.
34. Jerinić, N. (2020). *Zaštita uzbunjivača u cilju borbe protiv korupcije, doktorska disertacija*, Beograd: Pravni fakultet Univerziteta Union, https://nardus.mpn.gov.rs/bitstream/handle/123456789/18447/bitstream_72437.pdf?sequence=1&isAllowed=y, 24.12.2024.
35. Johnson J. (2016). *Anti-Corruption Strategies in Fragile States-Theory and practice in Aid Agencies*, Edward Elgar Publishing.
36. Kolarić, D., Stojanović, Z. (2015). „Savremene tendencije u nauci krivičnog prava i krivično zakonodavstvo Srbije“, *Srpska politička misao*, 49(3), 111-136. <https://doi.org/10.22182/spm.4932015.6>.
37. Kolarić, D. (2018). „Tvrdo jezgro ljudskih prava u praksi Ustavnog suda Srbije i Evropskog suda za ljudska prava u Strazburu: ustavnosudska zaštita u krivičnoj stvari“ *Revija za kriminologiju i krivično pravo*, 56(2), 9-57.
38. Kostić, J. (2018). *Krivičnopravna zaštita finansijskih interesa Evropske unije*, Beograd: Institut za uporedno pravo.
39. Kostić, J., Matić Bošković M. (2021). „Public Procurements during the COVID-19 pandemic time – lessons for the Republic of Serbia“, *International Organizations and States' Response to Covid-19*, Beograd: Institut za međunarodnu politiku i privredu, 339-359.
40. Kostić, J. (2021). "Integrity of public finances and control of public spending through the prism of the right to an adequate standard of living", *Yearbook*, broj. 4, *Human rights protection: Right to life*. Novi Sad; Belgrade: Provincial

- Protector of Citizens - Ombudsman; Institute of Criminological and Sociological Research, 253-270.
41. Kostić, J. (2022). „Zaštita uzbunjivača: Između javnog i privatnog interesa“, *Strani pravni život*, Vol. LXVI, broj 2, 205-220, doi: 1056461/SPZ_22202KJ.
 42. Kostić, J. (2022). „Sistem interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srbije, Analize stanja i preporuke, u: (J. Ćeranić Perišić, V. Đurić, ur.), 65 godina od Rimskih ugovora: Evropska unija i perspektive evropskih integracija Srbije. Beograd: Institut za uporedno pravo, 111-124, DOI: 10.56461/ZR_22.65godRU.K1_K.
 43. Kostić, J. Matić Bošković, M. (2022). „Financial accountability and Transparency of public sector institutions in the Republic of Serbia”, u: (P. Mikuli, G. Kuca, ur.), *Accountability and the Law, Rights, Authority and Transparency of Public Power*, New York: Routledge, 46-59, DOI: 10.4324/9781003168331-5.
 44. Kostić, J., Matić Bošković, M. (2022). „Recommendations for Overcoming Challenges of Whistleblowing in Public Procurement Procedures“, *Journal of the University of Latvia, Law*, broj 15, 57-69. DOI: <https://doi.org/10.22364/jull.15.05>
 45. Kostić, J. (2022). *The Whistleblowers' Protection, An Analysis of the Regulatory Frameworks in Selected Western Balkan Countries*, Belgrade: Institute of Comparative Law.
 46. Kostić Ž. J. (2023). „Critical Approach to (Un)justified Overcriminalization in the Economic Field, *NBP, Nauka, bezbednost policija*, Vol. 28, broj 2, 55-65, DOI: <https://doi.org/10.5937/nabepo28-44104>.
 47. Kostić, J. (2024). „The Importance of Whistleblowers in the Field of Environmental Crime Prevention“, *NBP, Nauka, bezbednost, policija*, Vol. 29, broj 3, 215-226, <https://doi.org/10.5937/nabepo29-51656>.
 48. Lazarević, M. et. al. (2013). *Civilno društvo i građani u procesu eksterne revizije: komparativna studija međunarodne prakse sa preporukama za primenu u Srbiji*, Beograd: Centar za evropske politike, https://www.dri.rs/storage/upload/documents/Publikacije/civilno_drustvo_i_gradjani_u_procesu_eksterne_revizije.pdf, 24.12.2024.
 49. Labus, M. (2003). *Osnovi ekonomije*, Beograd: Stubovi kulture.
 50. Lončar, Z. (2011). „Pravna pitanja postupaka revizije državnog budžeta“ u: *Aktuelna pitanja savremenog zakonodavstva*, Beograd: Savez udruženja pravnika Srbije i Republike Srpske.
 51. Majstorović, N. (2012). *Korupcija, uzroci, ekspanzija i intervencija*, Beograd: Akademaska knjiga.
 52. Makijaveli, N. (2009). *Vladalac* (prevod sa italijanskog J. Todorović), Beograd: Mono i Manjana.
 53. Matić, M. (2013). „Specijalizovana antikorupcijska tela“, u: (A. Rabrenović, ur.), *Pravni mehanizmi sprečavanja korupcije u Jugoistočnoj Evropi sa posebnim osvrtom na sektor odbrane*, Beograd: Institut za uporedno pravo, 65-89.

54. Matić, M. (2013). "Vrhovne revizorske institucije i borba protiv korupcije" u: (J. Ćirić, ur.), *Borba protiv korupcije*, Beograd: Institut za uporedno pravo, 125-154.
55. Matić Bošković, M. (2019). „Efekti borbe protiv korupcije – nužnost analitičkog pristupa“, *Reperesivne mere u borbi protiv korupcije, Primena u praksi i predlog za unapređenje*, Beograd: Udruženje javnih tužilaca i zamenika javnih tužilaca Srbije, 5-9.
56. Matić Bošković, M. (2019). „Posebne dokazne radnje kao instrument borbe protiv korupcije“, *Finansijski kriminalitet i korupcija*, u: (J. Kostić, A. Stevanović, ur.). Beograd: Institut za uporedno pravo, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, 215-228.
57. Matić Bošković, M. (2020). "Results of repressive response to corruption – performance of specialized anticorruption prosecution departments" u: (J. Kostić, A. Stevanović, ur.), *Uloga društva u borbi protiv korupcije*, Beograd: Institut za uporedno pravo, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja u saradnji sa Pravosudnom akademijom, 63-77.
58. Matić-Bošković, M., Kostić, J. (2020). "The application of the *ne bis in idem* related to financial offences in the jurisprudence of the European courts", *NBP. Nauka, bezbednost, policija*, 5(2): 67-77, doi:10.5937/nabepo25-27224.
59. Matić Bošković, M., Kostić, J. (2024). "Track Record in Fight Against Corruption in Serbia – How to increase Effectiveness of Prosecution?", *Journal of the University of Latvia, Law*, broj 17, 5-20, <https://doi.org/10.22364/jull.17.01>.
60. Matić Bošković, M., Kostić, J. (2024). "Penal Populism and (Ab)use of criminal law", In: (V. Mantov ed.) *The second collection of research papers in conjunction with the 9th International Scientific Conference of the Faculty of Law of the University of Latvia Revisiting the Limits of Freedom While Living Under Threat II*, 9-10 November 2023. Riga: University of Latvia Press, 79-88, <https://doi.org/10.22364/iscflul.9.2.07>.
61. Mazur, J. (2020). "New Trends in the Works of Supreme Audit Institutions", *Kontrola Państwowa*, broj. 3, 304-322.
62. Mazur, J. (2021). "Reactive and Rapid Auditing - New Forms of SAIs Work“, *Kontrola Państwowa*, broj. 2, 179-203, DOI: 10.53122/ISSN.0452-5027/2021.1.11.
63. Mihai-Răzvan, S., Militaru, E. G. (2023). "European Supreme Audit Institutions: The Constitutional and Legal Coordinates of Diagonal Public Accountability", *Annals – Economy Series, Constantin Brancusi University, Faculty of Economics*, Vol. 5, 105-119.
64. Milgram, S. (1963). "Behavioral Study of Obedience", *Journal of Abnormal and Social Psychology*, broj 4, 371-378.
65. Milgram, S. (1974). *Obedience to Authority: An Experimental View*, Harpercollins.
66. Mirić, F., Ranaldi, V. (2021). „The Role of financial forensic experts and Europol in combating financial crime“. u: (J. Kostić, A. Stevanović, M. Matić Bošković,

- ur.). *Institutions and Prevention of Financial Crime*, Belgrade: Institute of comparative law, Institute of criminological and sociological research, 63–75.
67. Morozumi, A., José Veiga, F. (2016). “Public spending and growth: the role of government accountability”, *European Economic Review*, broj 89, 148-171.
 68. Mrvić Petrović, N., Ćirić, J. (2004). *Sukob javnog i privatnog interesa u trouglu moći, novca i politike*, Beograd: Institut za uporedno pravo.
 69. Nešić, Z. (2019). “Štiglerova teorija ekonomske regulacije: rezime i implikacije”, *Ekonomске ideje i praksa*, broj 33, 61-73.
 70. Paunović, M., Krivokapić, B. and Krstić, I. (2007). *Osnovi međunarodnih ljudskih prava*, Beograd: Megatrend univerzitet.
 71. Pavlović, Z. S. (2018). „Institucionalni kapaciteti Srbije za suprotstavljanje organizovanom kriminalu, terorizmu i korupciji“, u: (J. Kostić, A. Stevanović, ur.), *Finansijski kriminalitet*, Beograd: Institut za uporedno pravo, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, 57-68.
 72. Pezzi, M. G. (2016). “The role of the anti-corruption legislation and of ethical values in (re)defining corruption: the case of Monza, Italy”, u: (D. Torsell, ur.), *Corruption and public administration*, 23-52. <https://doi.org/10.4337/9781785362590.00009>.
 73. Podgor, E. S. (2012). „Overcriminalization: New approaches to a growing problem“. *Journal of Criminal Law and Criminology*, 102(3): 529-536; <https://scholarlycommons.law.northwestern.edu/jclc/vol102/iss3/2>, 24.12.2024.
 74. Pompe S. et al. (2022). „The Role of Supreme Audit Institutions in Addressing Corruption, Including in Emergency Settings“ In: *Good Governance in Sub-Saharan Africa Opportunities and Lessons* (M. Newiak, A. Segura-Ubiero, and A. A.Wane, ur.), International Monetary Fund, 209-231. <https://doi.org/10.5089/9781513584058.071>.
 75. Rabrenović, A. (2012). “Razvoj sistema interne finansijske kontrole u Evropskoj uniji”, u: (D. Šuput, ur.), *Dobra uprava i interna revizija*, Beograd: Institut za uporedno pravo, Udruženje ovlašćenih internih revizora Srbije u javnom sektoru, 35-47.
 76. Rabrenović, A., Ćorić Erić, V. (2012). „Uloga Narodne skupštine u primeni preporuka eksterne revizije“ u: (A. Rabrenović, J. Ćeranić, ur.), *Usklađivanje prava Republike Srbije sa pravnim tekovinama EU, prioriteti, problemi, perspektive*, Beograd: Institut za uporedno pravo, 282-299.
 77. Rabrenović, A., Kostić, J. i Matić Bošković, M. (2018). “Open Dilemma: How to React to Illegal Orders from Superiors”, u: (A. Rabrenović, A. Knežević Bojović ur.), *Integrity and Good Governance in the Western Balkans*, Danilovgrad: Respa, Regional School of Public Administration, 303–314. Available: <http://iup.rs/wp-content/uploads/2020/10/Integrity-and-Good-Governance-in-the-WB.pdf>, 24.12.2024.
 78. Radulović, B. (2018). *Revizija javnog sektora, priručnik za polaganje revizorskog ispita za sticanje zvanja državni revizor*, Podgorica: Državna revizorska institucija,

- <https://dri.co.me/doc/Priru%C4%8Dnik%20-%20Revizija%20javnog%20sektora,%20dr%20Branislav%20Radulovi%C4%87.PDF>, 24.12.2024.
79. Račić O. (1998). „Ujedinjene nacije i ljudska prava“ u: *Ljudska prava-pet decenija od usvajanja opšte deklaracije o pravima čoveka*, Beograd: Međunarodna politika, Službeni list SRJ, Pravni fakultet, Fakultet političkih nauka.
 80. Reichborn-Kjennerud K. *et al.* (2019). “Sais work against corruption in Scandinavian, South-European and African countries: An institutional analysis”, *The British Accounting Review*, Vol. 51, broj 5, 1-16.
 81. Rothstein, B., Torsello, D. (2014). “Bribery in preindustrial societies: Understanding the universalism-particularism puzzle”, *Journal of Anthropological Research*, Vol. 70, broj 2, 23-52.
 82. Scaturro, R. (2018). *Defining Whistleblowing*, Laxenburg: International Anti-Corruption Academy.
 83. Serowaniec, M. (2019). „The Polish Supreme Audit Office in the Light of International Standards of Organization and Operation of State Audit Institutions”, *Przegląd Konstytucyjny*, broj 1, 68-82.
 84. Simović, M. M., Simović, M. (2020). „Human Dignity and Protection from Discrimination“ u: (Z. Pavlović, ur.), *Yearbook, Human Rights Protection, The Right to Human Dignity*, Novi Sad: Provincial Protector of Citizens-Ombudsman, Institute of Criminological and Sociological Resarch in Belgrade, broj 3, 379-401.
 85. Sinanović, B. *et. al.* (2016). *Istraga i procesuiranje krivičnih dela korupcije identifikovanih kroz revizorske izveštaje – praktikum za pripadnike pravosuđa i policije*, Beograd: Savet Evrope.
 86. Soković, S. (2018). „Contemporary Penal Populism: the Global Trends and the Local Consequences“ In: *Law in the process of globalisation. Collection of papers contributed on the occasion of 40th anniversary of the Faculty of Law of the University of Kragujevac*, Kragujevac: Faculty of Law of the University of Kragujevac, 155-176, DOI: 10.46793/LawPG.155S.
 87. Stanić, M. (2019). „Ustavni položaj i osnovne nadležnosti državne revizorske institucije na primerima Bugarske, Hrvatske, Mađarske, Slovenije, Severne Makedonije i Srbije“, u: (J. Kostić, A. Stevanović, ur.), *Finansijski kriminalitet i korupcija*, Beograd: Institut za uporedno pravo, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, 229-241.
 88. Stojanović, Z. (2011). “Preventivna funkcija krivičnog prava”, *Crimen*, Vol. 2, broj 1, 3-25.
 89. Stojanović, Z. (2013). „Da li je Srbiji potrebna reforma krivičnog zakonodavstva?“, *Crimen*, broj 2, 119-143.
 90. Stuntz W. J. (2001). “The pathological politics of criminal law”, *Michigan Law Review*, 100(3), 504-600, <https://repository.law.umich.edu/mlr/vol100/iss3/2>.
 91. Škulić, M. (2017). „Zloupotreba položaja odgovornog lica, *ratio legis* i neki nedostaci postojeće inkriminacije“, u: (I. Stevanović, V. Čolović, ur.), *Privredna*

- krivična dela*, Beograd: Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, Institut za uporedno pravo, 69–94.
92. Škulić, M. (2018). "Organizacija i nadležnost državnih organa čija je funkcija suzbijanje koruptivnih krivičnih dela", u: (J. Kostić, A. Stevanović, ur.), *Finansijski kriminalitet*, Beograd: Institut za uporedno pravo, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, 11-41.
 93. Šuput, J. (2012). „Interna finansijska kontrola u javnom sektoru”, u: (A. Rabrenović, J. Čeranić, ur.), *Usklađivanje prava Republike Srbije sa pravnim tekovinama EU: prioriteti, problem i perspektive*, Beograd: Institut za uporedno pravo, 247–261.
 94. Šuput, J. (2012). „Interna finansijska kontrola u prevenciji krivičnog dela nenamensko trošenje budžetskih sredstava“, *Nauka, bezbednost, policija*, broj 1, 153-163.
 95. Šuput, J. (2014). „Državna revizorska institucija i prevencija kriminaliteta belog okovratnika u javnom sektoru“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Nišu*, broj 67, 321–346.
 96. Šuput, J. (2015). *Fiskalna krivična dela*, doktorska disertacija, Niš: Pravni fakultet Univerziteta u Nišu.
 97. Šuput, J. (2015). "The role of forensic accounting in the criminal proceeding", In: *Archibald Reiss Days, Thematic Conference Proceedings of International Significance*, Vol. 1, Belgrade: Academy of Criminalistic and Police Studies, 281-291.
 98. Šuput, J. (2016). "Uloga finansijske forenzike u otkrivanju pranja novca" u: (J. Čirić, ur.), *Suzbijanje organizovanog kriminala kao preduslov vladavine prava*, Beograd: Institut za uporedno pravo, 237–246;
 99. Teichmann, F., Falker, M. C. (2021). „Public procurement and corruption during Covid-19; self-monitoring and whistleblowing incentives after Srebrena Malina“, *SEER Journal for Labour and Social Affairs in Eastern Europe*, Vol. 24. Issue 2, 181–206, DOI: <https://doi.org/10.5771/1435-2869-2021-2-181>.
 100. Teofilović, N., Korajlić, N., Dautbegović, A. (2006). "Korupcija u svetu politike", *Kriminalističke teme*, broj 1-4, 145-168.
 101. Tomić M. N. (2003). „Obuka javnih službenika u Srbiji“ u: *Javna uprava, elementi strategije i reforme javne uprave u Srbiji*, broj 2, Beograd: Udruženje za javnu upravu Srbije u saradnji sa Svetom za državnu upravu Vlade Srbije.
 102. Tomić, Z. (2019). "Javni poredak: pojam i struktura", *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu*, 67(2), 34-48.
 103. Tošić, N. (2013). *Budžetska kontrola*, Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.
 104. Vannucci, A. (2015). "Three paradigms for the analysis of corruption", *Labour & Law Issues*, Vol. 1, broj. 2, 1-31.
 105. Vlatković, M., Brković, R., Urdarević, B. (2013). *Službeničko pravo*, Beograd: Dosije.
 106. Vukadin, E. (2007). *Ekonomska politika, teorija i primena*, Beograd: Dosije.

Međunarodni i nacionalni propisi i dokumenti

1. Commission Regulation (EC, Euroatom) No 2342/2002 of 23 December 2002 laying down detailed rules for the implementation of Council Regulation (EC, European) No 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, OJ L 357/1, 31 December 2002.
2. Council Financial Regulation of 21 December 1997 applicable to the general budget of the European Communities, OJ No L 356, 21 December 1997.
3. Council of Europe, Committee of Ministers, Resolution (97) 24 on the twenty guiding principles for the fight against corruption, <https://rm.coe.int/16806cc17c>, 24.12.2024.
4. Maastricht Guidelines on Violations of Economic, Social and Cultural Rights, Maastricht, January 22-26, 1997, http://hrlibrary.umn.edu/instreet/Maastricht-guidelines_.html, 24.12.2024.
5. Nacionalna strategija za borbu protiv korupcije za period od 2024-2028. godine, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 63/2024.
6. United Nations, Corruption and Economic Crime Branch, Resolution 9/3, Follow-up to the Abu Dhabi declaration on enhancing collaboration between the supreme audit institutions and anti-corruption bodies to more effectively prevent and fight corruption, and the use of information and communications technologies, <https://www.unodc.org/corruption/en/cosp/conference/session9-resolutions.html#Res.9-3>, 24.12.2024.
7. United Nations, Corruption and Economic Crime Branch, Role of Supreme Audit Institutions in Preventing and Combating Corruption: Abu Dhabi Declaration Programme, <https://www.unodc.org/corruption/en/tools-and-services/abu-dhabi-declaration-programme/index.html>, 24.12.2024.
8. Uredba o određivanju tela za reviziju sistema upravljanja programima pretpri-
stupne pomoći Evropske unije u okviru instrumenta za pretpri-
stupnu pomoć (IPA II), *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 86/2015.
9. Zakon o Agenciji za borbu protiv korupcije, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 97/2008, 53/2010, 66/2011-US, 67/2013-US, 112/2013-autentično tumače-
nje, 8/2015-US i 88/2019.
10. Zakon o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - ispr., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - dr. zakon, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020, 118/2021, 138/2022, 118/2021 - dr. zakon i 92/2023.
11. Zakon o državnim službenicima, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 79/2005, 81/2005 - ispr., 83/2005 - ispr., 64/2007, 67/2007 - ispr., 116/2008, 104/2009, 99/2014, 94/2017, 95/2018, 157/2020 i 142/2022.
12. Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 101/2005, 54/2007, 36/2010 i 44/2018 – dr. zakon.
13. Zakon o javnoj svojini, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 72/2011, 88/2013, 105/2014, 104/2016 - dr. zakon, 108/2016, 113/2017, 95/2018, 153/2020 i 94/2024.

14. Zakon o licima zaposlenim u jedinicama teritorijalne autonomije i lokalne samouprave, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 21/2016, 113/2017, 95/2018, 114/2021, 92/2023, 113/2017 - dr. zakon, 95/2018 - dr. zakon, 86/2019 - dr. zakon, 157/2020 - dr. zakon i 123/2021 - dr. zakon.
15. Zakon o organizaciji i nadležnosti državnih organa u borbi protiv organizovanog kriminala, terorizma i korupcije, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 94/2016, 87/2018 - dr. zakon i 10/2023.
16. Zakon o potvrđivanju Građanskopravne konvencije o korupciji, *Službeni glasnik Republike Srbije-Međunarodni ugovori*, broj 102/2007.
17. Zakon o ratifikaciji Krivičnopravne konvencije o korupciji, *Službeni list SRJ – Međunarodni ugovori*, broj 2/2002 i *Službeni list SCG – Međunarodni ugovori*, broj 18/2005.
18. Zakon o Službi društvenog knjigovodstva, *Službeni list SFRJ*, broj 70/83, 16/86, 72/86, 74/87, 61/88, 57/89, 79/90, 84/90 i 20/91.
19. Zakon o sprečavanju korupcije, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 35/2019, 88/2019, 11/2021-autentično tumačenje, 94/2021 i 14/2022.
20. Zakon o zaštiti uzbunjivača, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 128/2014.

Ostali izvori

1. Association of Certified Fraud Examiners (2012). *Report to the nations on Occupational Fraud and Abuse, 2012 Global Fraud Study*, <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rtt/2012/2012-report-to-nations.pdf>, 24.12.2024.
2. Association of Certified Fraud Examiners (2022). *Occupational Fraud 2022: A Report to the Nations*, <https://acfe-public.s3.us-west-2.amazonaws.com/2022+Report+to+the+Nations.pdf>, 24.12.2024.
3. Auditing P19. i P20. <https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/content/documents/issai-1200-pn.pdf>, 24.12.2024.
5. *Conducting the Milgram Experiment in Poland, Psychologists Show People Still Obey*, <http://www.spsp.org/news-center/press-releases/milgram-poland-obey>, 24.12.2024.
6. (DFID) Department for international development (2004). Briefing, *Characteristics of different external audit systems*, https://www.parlAmericas.org/uploads/documents/DfID_Characteristics_of_Different_SAIs.pdf, 24.12.2024.
7. Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji završnog računa budžeta Republike Srbije za 2019. godinu*, broj 400-2673/2019-03/12, Beograd, 2. decembar 2020. godine, <https://www.dri.rs/storage/upload/documents/revision/2020/2020-1-Zavr%C5%A1ni%20ra%C4%8Dun%20RS%20Beograd.pdf>, 24.12.2024.
8. Državna revizorska institucija, *Izveštaj o radu Državne revizorske institucije za 2019. godinu*, Beograd: Državna revizorska institucija, https://www.dri.rs/storage/upload/documents/Godisnji_izvestaji/izvestaj_o_radu_2019.pdf, 24.12.2024.
9. Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Ministarstva poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede, Uprave za agrarna plaćanja za 2020.*

- godinu, broj 400-28/2021-04/19, Beograd, 1. jul 2021. godine, <https://www.dri.rs/storage/upload/documents/revision/2021/2021-2-Uprava%20za%20agrarna%20pla%C4%87anja%20Beograd.pdf>, 24.12.2024.
10. Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji završnog računa budžeta Republike Srbije za 2020. godinu*, broj 400-175/2021-03/18, Beograd, 27. jul 2021. godine, <https://www.dri.rs/storage/upload/documents/revision/2021/2021-1-%20Zavr%C5%A1ni%20ra%C4%8Dun%20Republike%20Srbije.pdf>, 24.12.2024.
 11. Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Kancelarije za upravljanje javnim ulaganjima za 2021. godinu*, broj 400-118/2022-03/30, Beograd, 6. jul 2022. godine, <https://www.dri.rs/storage/upload/documents/revision/2022/2022-1-Kancelarija%20za%20upravljanje%20javnim%20ulaganjima.pdf>, 24.12.2024.
 12. Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Republičke direkcije za imovinu Republike Srbije za 2021. godinu*, broj 400-119/2022-03/18, Beograd, 5. jul 2022. godine, <https://www.dri.rs/storage/upload/documents/revision/2022/2022-1-Republi%C4%8Dka%20direkcija%20za%20imovinu%20RS.pdf>, 24.12.2024.
 13. Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji konsolidovanog izveštaja Republike Srbije za 2021. godinu*, broj 400-1194/2022-03/14, Beograd, 29. decembar 2022. godine, <https://www.dri.rs/storage/newaudits/2022-1-Konsolidovani%20racun%20RS.pdf>, 24.12.2024.
 14. Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji konsolidovanih finansijskih izveštaja završnog računa budžeta grada Beograda za 2022. godinu*, broj 400-62/2023-04/26, 12. jun 2023. godine, <https://www.dri.rs/storage/newaudits/2023-2-Grad%20Beograd%20finansijska.pdf>, 24.12.2024.
 15. Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji završnog računa budžeta Republike Srbije za 2022. godinu*, broj 400-132/2023-03/26, Beograd, 23. avgust 2023. godine, <https://www.dri.rs/storage/newaudits/2023-1-Završni%20racun%20RS.pdf>, 24.12.2024.
 16. Državna revizorska Institucija, *Izveštaj o radu Državne revizorske institucije za 2022. godinu*, Beograd: Državna revizorska institucija.
 17. Državna revizorska institucija, *Rezime otkrivenih nepravilnosti u reviziji finansijskih izveštaja uz Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja Nišavskog upravnog okruga*, Niš za 2023. godinu, broj 400-1237/2024-04/21.
 18. Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja Ministarstva odbrane za 2023. godinu*, broj 400-66/2024-03/25, Beograd, 1. jul 2024. godine, <https://www.dri.rs/storage/newaudits/2024-1-Ministarstvo%20odbrane.pdf>, 24.12.2024.
 19. Državna revizorska institucija, *Izveštaj o reviziji završnog računa budžeta Republike Srbije za 2023. godinu*, broj: 400-59/2024-03/42, Beograd, 10. septembar 2024. godine, <https://www.dri.rs/storage/newaudits/2024-1-%20ZR%20budzeta%20RS.pdf>, 24.12.2024.

20. Državna revizorska Institucija, *Izveštaj o radu Državne revizorske institucije za 2023. godinu*, Beograd: Državna revizorska institucija, <https://www.dri.rs/storage/newaudits/Izvestaj%20o%20radu%20DRI%20za%202023%20god.pdf>, 24.12.2024.
21. Dye, K. M., Staphenurst, R. (1998). *Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption*, Washington: The Economic Development Institute of the World Bank, <https://documents1.worldbank.org/curated/ar/199721468739213038/pdf/multi-page.pdf>, 24.12.2024.
22. Evropska komisija, *Izveštaj o napretku Republike Srbije u procesu pristupanja Evropskoj uniji za 2023*, https://www.mei.gov.rs/upload/documents/eu_dokumenta/godisnji_izvestaji_ek_o_napretku/izvestaj_ek_23.pdf, 24.12.2024.
23. FATF/OECD (2010). Financial Action Task Force, *Corruption, A Reference Guide and Information Note on the use of the FATF Recommendations to support the fight against Corruption*, <https://www.fatf-gafi.org/content/dam/fatf-gafi/brochures/reference%20guide%20and%20information%20note%20on%20fight%20against%20corruption.pdf.coredownload.inline.pdf>.
24. *Financial Integrity for sustainable development, Report of the High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda, February, 2021*, United Nations, https://uploadsssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/602e91032a209d0601ed4a2c_FACTI_Panel_Report.pdf, 24.12.2024.
25. IFAC, International standard on auditing 240, *The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements*, https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A012%202013%20IAASB%20Handbook%20ISA%20240.pdf, 24.12.2024.
26. International Council on Human Rights (2010). *Korupcija i ljudska prava: uspostavljanje veze*, prevod Fonda za otvoreno društvo, Beograd: Fond za otvoreno društvo.
27. International Monetary Fund (2023). *IMF Policy paper, Review of implementation of the 2018 framework for enhanced fund engagement on governance*, Washington, D.C: International Monetary Fund.
28. International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) *Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, Mexico Declaration on SAI Independence*, <https://parlamericas.org/uploads/documents/Mexico-and-Lima-declarations.pdf>, 24.12.2024.
29. International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), *Code of Ethics, ISSAI 130*, https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_130/ISSAI_130_EN.pdf, 24.12.2024.
30. International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (2019). *ISSAI 300, Performance Audit Principles*, <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-300-Performance-Audit-Principles.pdf>, 24.12.2024.
31. International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), (2019). *ISSAI 400, Compliance Audit Principles*, <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-400.pdf>, 24.12.2024.

32. INTOSAI (2019). *Compliance Audit Guidelines: ISSAI 4000-4200*, <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Withdrawn-ISSAI-4000-to-4200-E.pdf>, 24.12.2024.
33. INTOSAI Development Initiative, *SIRAM Statements on SAI independence*, <https://www.idi.no/work-streams/independent-sais/siram/statements>, 24.12.2024.
34. INTOSAI Development Initiative (2023). *SAI Independence Rapid Advocacy Mechanism (SIRAM), Assessment Report on the allegations of independence threats and risks to the State Audit Institution of Montenegro*, September 2023, <https://www.idi.no/elibrary/idi-administrative/tenders/independent-sais-work-stream/1756-siram-report-sai-montenegro-29-09-2023/file>, 24.12.2024.
35. INTOSAI Development Initiative (2023). *SAI Independence Rapid Advocacy Mechanism (SIRAM), Assessment report on the allegations of systematic restrictions to the independence of the Supreme Audit Office of Poland (NIK)*, <https://www.idi.no/elibrary/independent-sais/1725-siram-report-nik-final-version/file>, 24.12.2024.
36. INTOSAI (2016). *Enhancing Good Governance for Public Assets*, Warsaw, June, 2016, https://wgfacml.asa.gov.eg/EN/meeting2013/INTOSAI_GOV_9160_en.pdf, 24.12.2024.
37. INTOSAI (2016). *Guideline for the Audit of Corruption Prevention*, Bonn, September 2016, <https://www.audit.gov.bz/wp-content/uploads/2018/08/ISSAI-5700-EN.pdf>, 24.12.2024.
38. INTOSAI, *Signing of a Memorandum of Understanding between INTOSAI and UNODC*, 31.7.2019, <https://www.intosai.org/news/mou-odc.html>, 24.12.2024.
39. ISSAI 1200, *Practice Note 1 to International Standard on Auditing (ISA) 200 Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on International Auditing and Assurance Standards Board, International Standard on Auditing 315 (Revised 2019) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 315 (Revised 2019)*, https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf, 24.12.2024.
40. *Management at the Organizational Level*, 3rd Edition, Global Practice Guide, https://www.theiia.org/globalassets/site/content/guidance/recommended/supplemental/practice-guides/internal-auditing-and-fraud-3rd-edition/gpg_internal_auditing_and_fraud_3rd_edition_2024_rev.pdf, 24.12.2024.
41. Međunarodni standard revizije 500, revizijski dokaz, https://www.srrrs.org/dokumenti/Medjunarodni_racunovodstveni_standardi/ISA/01_22_ISA_0500.pdf, 24.12.2024.
42. Ministarstvo finansija Republike Srbije, Centralna jedinica za harmonizaciju, *Smernice za upravljanje nepravilnostima*, https://www.mfin.gov.rs/upload/media/pbxOox_60104b8dc6b77.pdf, 24.12.2024.
43. Ministarstvo finansija Republike Srbije, Sektor za budžetsku inspekciju, *Godišnji izveštaj o radu budžetske inspekcije za 2020. godinu*, <https://mfin.gov.rs/>

- sr/kontrola-javnih-sredstava-1/godisnji-izvestaj-o-radu-budzetske-inspekcije-za-2020-godinu-1, 24.12.2024.
44. Ministarstvo finansija Republike Srbije, Budžetska inspekcija, *Godišnji izveštaj o radu budžetske inspekcije za 2021. godinu*, <https://mfin.gov.rs/sr/kontrola-javnih-sredstava-1/godinj-izvetaj-o-radu-budzetske-inspekcije-za-2021-godinu-1>, 24.12.2024.
 45. Ministarstvo finansija Republike Srbije, Budžetska inspekcija, *Godišnji izveštaj o radu budžetske inspekcije za 2022. godinu*, <https://mfin.gov.rs/sr/kontrola-javnih-sredstava-1/godinj-izvetaj-o-radu-budzetske-inspekcije-za-2022-godinu-1>, 24.12.2024.
 46. Ministarstvo finansija Republike Srbije, Budžetska inspekcija, *Godišnji izveštaj o radu budžetske inspekcije za 2023. godinu*, <https://mfin.gov.rs/sr/kontrola-javnih-sredstava-1/godinj-izvetaj-o-radu-budzetske-inspekcije-za-2023-godinu-1>, 24.12.2024.
 47. National Audit Office (2020). *Report by the Comptroller and Auditor General, Investigation into Government procurement during the COVID-19 pandemic Report by the Comptroller and Auditor General*, 29 November 2020, <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2020/11/Investigation-into-government-procurement-during-the-COVID-19-pandemic.pdf>, 24.12.2024.
 48. National Democratic Institute for International Affairs (NDI), Transparency International (2024). *Debt Disclosed, A Civil Society Checklist for Dept Transparency and Accountability*, <https://www.ndi.org/sites/default/files/Debt%20Transparency%20Checklist%20-%20English.pdf>, 24.12.2024.
 49. OECD (2016). „Supreme Audit Institutions and Good Governance Oversight, Insight and Foresight“, *OECD Public Governance Review*, <https://doi.org/10.1787/9789264263871-en>, 24.12.2024.
 50. Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 99/2011, 106/2013 i 84/2023.
 51. Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru, *Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 89/2019.
 52. Short, K. *Zambian Officials Arrest Auditor General, Others on Corruption Charges*, March 17, 2023, <https://www.voanews.com/a/zambian-officials-arrest-auditor-general-others-on-corruption-charges-/7010542.html>, 24.12.2024.
 53. Sinyangwe, C. „Zambia: Arrest of auditor general points to compromised system“, Posted on April 3, 2023, *The Africa Report*, <https://www.theafricareport.com/295374/zambia-arrest-of-auditor-general-points-to-compromised-system/>, 24.12.2024.
 54. The Department for International Development: leading the UK Government’s fight against world poverty (2015). *Why corruption matters: understanding causes, effects and how to address them*, Evidence paper on corruption, <https://assets>.

- publishing.service.gov.uk/media/5a7f86f2e5274a2e87db6625/corruption-evidence-paper-why-corruption-matters.pdf, 24.12.2024.
55. The Institute of Internal Auditors, *Global Internal Audit Standards*, January 9, 2024, https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/editable-versions/globalinternalauditstandards_2024january9_editable.pdf, 24.12.2024.
 56. The Institute of Internal Auditors, *Internal Auditing and Fraud: Assessing Fraud Risk Governance and Management at the Organizational Level*, 3rd Edition, Global Practice Guide, https://www.theiia.org/globalassets/site/content/guidance/recommended/supplemental/practice-guides/internal-auditing-and-fraud-3rd-edition/gpg_internal_auditing_and_fraud_3rd_edition_2024_rev.pdf, 24.12.2024.
 57. Transparency international, *Definition of Corruption*, <https://www.transparency.org/en/what-is-corruption>, 24.12.2024.
 58. Transparency International (2009). *The Anti-Corruption Plain Language Guide*, Berlin: Transparency International, https://ciaotest.cc.columbia.edu/wps/ti/0018979/f_0018979_16239.pdf, 24.12.2024.
 59. Transparency International, CPI 2012, <https://www.transparency.org/en/cpi/2012>, 24.12.2024.
 60. Transparency International CPI 2018, <https://www.transparency.org/en/cpi/2018>, 24.12.2024.
 61. Transparency Serbia (2021). *Grand Corruption and Tailor-Made Laws in Serbia*, Belgrade: Transparency Serbia, https://www.transparentnost.org.rs/images/dokumenti_uz_vesti/Grand_Corruption_and_Tailor-made_Laws_in_Serbia.pdf, 24.12.2024.
 62. Transparency International CPI 2021, <https://www.transparency.org/en/cpi/2021>, 24.12.2024.
 63. Transparency International, CPI 2022, <https://www.transparency.org/en/cpi/2022>, 24.12.2024.
 64. Transparency International, CPI 2023. <https://www.transparency.org/en/cpi/2023>, 24.12.2024.
 65. Transparentnost Srbija (2024). *Rezultati CPI 2023 i Srbija*, https://www.transparentnost.org.rs/images/dokumenti_uz_vesti/Analiza_CPI_2023.pdf, 24.12.2024.
 66. UNODC, United Nation Office on Drugs and Crime (2023). *Enhancing Collaboration between Supreme Audit Institutions and Anti-Corruption Bodies in Prevention and Fighting Corruption, A Practical Guide*, Vienna: United Nations, https://www.unodc.org/documents/corruption/Publications/2023/Enhancing_collaboration_between_Supreme_Audit_Institutions_and_Anti-Corruption_Bodies_EN.pdf, 24.12.2024.
 67. *Why corruption matters: understanding causes, effects and how to address them*, Evidence paper on corruption, January 2015, <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a7f86f2e5274a2e87db6625/corruption-evidence-paper-why-corruption-matters.pdf>, 24.12.2024.

CIP - Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336.148(497.11)

343.85:343.352/.353(497.11)

КОСТИЋ, Јелена, 1981-

Kontrola javne potrošnje i prevencija korupcije / Jelena Kostić. - Beograd : Institut za uporedno pravo, 2024 (Beograd : Birograf comp). - VII, 166 str. ; 24 cm. - (Monografija / Institut za uporedno pravo ; 202)

Тираж 100. - Napomene i bibliografske reference uz tekst. - Bibliografija: str. 151-166. - Registar.

ISBN 978-86-82582-29-8

а) Јавне финансије -- Контрола -- Србија б) Јавни сектор -- Корупција -- Превенција -- Србија

COBISS.SR-ID 160959753