

Dr Aleksandra Rabrenović  
Naučni saradnik  
Institut za uporedno pravo

Originalni naučni rad  
UDK: 336.126.55

## FRANCUSKI RAČUNSKI SUD – TRADICIONALNI ČUVAR DRŽAVNE KASE

*Rad analizira organizacionu strukturu i funkcije francuskog Računskog suda (Cour des Comptes), kao jednu od najprestižnijih državnih institucija Francuske. Francuski računski sud odlikuje se visokim stepenom nezavisnosti i profesionalizma u vršenju eksterne revizije budžetskih sredstava, koji su utemeljeni u dobro postavljenom Ustavnom i zakonodavnom uređenju nadležnosti Računskog suda. Tokom svog dvovekovnog postojanja, Računski sud u skladu sa svojom tradicijom nije služio ni izvršnoj ni zakonodavnoj vlasti, nego samo "narodu". Međutim, krajem XX i početkom XXI veka ulažu se naponi za povezivanjem rada Računskog suda sa aktivnostima odborima francuskog parlamenta, kako bi se poboljšala implementacija preporuka suda i osnažila demokratska kontrola trošenja budžetskih sredstava. Zbog toga se u radu pored tradicionalnih funkcija Računskog suda, kao što su suđenje o pravilnosti finansijskih izveštaja i revizija svrsishodnosti finansijskog poslovanja, posebno analizira i nova uloga Računskog suda kao potencijalnog pomoćnika parlamenta.*

**Ključne reči:** *Francuski Računski sud, eksterna kontrola budžeta, francuski Parlament*

### 1. UVOD

Francuska ima veoma dugu tradiciju institucionalizovane eksterne kontrole budžeta. Najstarije telo za reviziju koje je uspostavljeno da vrši

nadzor nad kraljevskim prihodima i rashodima datira još iz 1190. godine.<sup>1</sup> Početkom XIV veka, u većini provincija, uspostavljene su kraljevske komore za račune (*Chambres des comptes*). Istovremeno, izvršena je i podela aktera finansijske kontrole na ovlašćena lica koja izdaju naloge za plaćanje (*ordonnateurs*) i ovlašćene javne računovođe koje te naloge izvršavaju (*comptables*).<sup>2</sup> Za vreme velike finansijske krize u XVIII veku, koja je između ostalog dovela i do slavne Revolucije, došlo je do ukidanja kraljevskih komora.

Ekternu kontrolu budžeta uveo je ponovo Napoleon Bonaparta početkom XIX veka, uspostavivši Računski sud (*Cour des Comptes*) 1807. godine, kao nezavisno telo zaduženo za reviziju finansijskih izveštaja ovlašćenih javnih računovođa. Interesantno je primetiti da tokom cele svoje istorije Računski sud nikad nije postao tako blizak saveznik parlamenta kao što je to, na primer, bio slučaj u Britaniji.<sup>3</sup> Osnovna karakteristika Računskog suda je visok stepen nezavisnosti u vršenju kontrole javnog novca, budući da ne služi ni izvršnoj ni zakonodavnoj vlasti, nego samo "narodu".<sup>4</sup>

U ovom radu predstavice osnovnu strukturu i funkcije Francuskog računskog suda, koje su se uprkos mnogobrojnim društvenim promenama u poslednja dva veka u mnogim elementima ostale iste od njegovog osnivanja do danas. Najpre će biti predstavljena organizaciona i kadrovska struktura Računskog suda, a zatim njegova institucionalna nadležnost. Predmet posebne pažnje biće poslovi u nadležnosti Računskog suda, i to njegova sudska uloga, uloga revizora svrsishodnosti finansijskog poslovanja i uloga pomoćnika parlamenta. Nadamo se da ova pravno-sociološka analiza funkcija Računskog suda može dati doprinos i daljem razvoju nedavno uspostavljene Državne revizorske institucije u Srbiji, koja uprkos značajnim izazovima i teškoćama u početnoj fazi svoga razvoja, kontinuirano razvija svoje kapacitete u vršenju kontrole nad korišćenjem novca poreskih obveznika.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> C. Deescheemaeker, *La Cour des Comptes*, La Documentation Francaise, Pariz, 1997, 8-10.

<sup>2</sup> J. Magnet(a), *La Cour des Comptes, les institutions associees et les chambers regionales des comptes*, Berger-Levrault, Pariz, 1996, 29.

<sup>3</sup> A. Rabrenović, "Parlamentarna kontrola javne potrošnje u Velikoj Britaniji", *Strani pravni život*, 2/2008.

<sup>4</sup> E.L. Normanton, *The Accountability and Audit of Governments – A Comparative Study*, Manchester University Press, 1964, 19.

<sup>5</sup> Centar za evropske politike, *Ka većoj finansijskoj odgovornosti vlasti u Srbiji*, Centar za evropske politike, Beograd, 2012.

## 2. ORGANIZACIONA I KADROVSKA STRUKTURA RAČUNSKOG SUDA

Član 47. Ustava Republike Francuske iz 1958. godine predviđa da „Računski sud pruža pomoć Parlamentu i Vladi u kontroli izvršenja zakona o budžetu (*loi de finances*)”. Činjenica da je institucija Računskog suda ustanovljena ustavnim odredbom daje Računskom sudu poseban prestiž u francuskom ustavnim i institucionalnom okviru, koji on nesumnjivo uživa i u praksi. Član 47. dopunjen je 1996. godine članom 47-1, kojim je Računskom sudu dato ovlašćenje da vrši kontrolu ne samo budžetskih sredstava već i sredstava socijalnog osiguranja.

Francuski računski sud jeste kolegijalno telo, sa velikim brojem sudija koji se postavljaju od strane Predsednika Republike na doživotnu funkciju. Upravljačku strukturu čine: Prvi predsednik (*Premier Président*) i tri predsednika suda. Pored toga, sud ima oko 200 sudija, od kojih je oko 100 u zvanju glavnih savetnika (*conseiller maître*), 80 savetnika izvestilaca (*conseiller référendaires*) i oko 20 revizora.<sup>6</sup> Iako se sastav Računskog suda prirodno menjao u toku poslednja dva veka, njegova osnovna struktura ostala je ista do danas.

Računski sud ima veoma dobar sistem odabira svojih kadrova i napredovanja u službi. Za revizore Računskog suda biraju se najbolji diplomci prestižne *Ecole National d'Administration*, koje takođe imenuje Predsednik Republike. Nekoliko godina radnog iskustva i pod uslovom da dobije pozitivnu ocenu radnog učinka, revizor može da bude unapređen na mesto savetnika izvestioca (*conseiller référendaire*) i, kasnije, na mesto glavnog savetnika (*conseiller maître*). O njihovim ulogama biće više reči u nastavku teksta. Ono što je u ovom trenutku zanimljivo primetiti je da je oko dve trećine *conseillers maîtres* došlo na tu poziciju nakon vršenja dužnosti na nižim pozicijama u sudskoj hijerarhiji, dok je jedna trećina došla iz drugih delova državne uprave i privatnog sektora. Slično tome, tri četvrtine *conseillers référendaires* potekli su iz Računskog suda, dok je preostali broj biran generalno iz redova šire državne uprave, pre svega, iz Ministarstva finansija, ali takođe i drugih delova javnog i privatnog sektora.<sup>7</sup>

Proširenje kruga kadrova koje angažuje Računski sud imalo je pozitivni uticaj na razvoj same institucije, jer je poboljšalo sposobnost suda

---

<sup>6</sup> National Audit Office, *State Audit in the European Union*, 2005, [www.nao.org.uk](http://www.nao.org.uk).

<sup>7</sup> Pollitt et al, *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*, (Oxford University Press), 2002, 61.

da razume praktične probleme sa kojima se suočavaju institucije koje su predmet revizije, a takođe i pobošljalo kredibilitet Računski suda među subjektima koji su predmet revizije.<sup>8</sup> Tako, na primer, veliki broj sudija Računskog suda radili su ranije kao interni revizori ili kao ovlašćene javne računovođe (*compables*) što doprinosi razumevanju problema sa kojima se suočavaju interni revizori i računovođe nad čijim radom se revizija vrši. Nakon određenih koraka napredovanja u službi, jedan broj sudija se dalje usavršava i napreduje na najviše nivoe hijerarhije suda, dok drugi deo nastavlja karijeru van Računskog suda. Tako, na primer, nije nimalo neuobičajeno da sudije Računskog suda napuste Računski sud i započnu političku karijeru ili da na određeno vreme rade u državnoj upravi da bi se u kasnijoj fazi karijere vratili u Računski sud.<sup>9</sup> Zbog toga se smatra da zaposleni u Računskom sudu i državnoj upravi (pre svega u Ministarstvu finansija) predstavljaju zajedničku elitu, jer imaju istovetni cilj zaštite upravljanja i kontrole državnog novca.<sup>10</sup>

Interesantno je primetiti da se u sastavu Računskog suda nalazi i kancelarija tužilaštva za reviziju računa (*Parquet*), kojom rukovodi javni tužilac (*Procureur Général*) imenovan od strane Vlade. Jedna od njegovih ključnih uloga u tom smislu je da osigura podnošenje računa od strane ovlašćenih javnih računovođa (*comptables*) i da kontroliše izvršenje nalaza i preporuka Računskog suda, o čemu će biti više reči u nastavku teksta. Ključne funkcije javnog tužioca su i interna koordinacija aktivnosti pojedinih komora i eksterna koordinacija između Računskog suda i ostalih državnih institucija.<sup>11</sup>

Organizacija Računskog suda podeljena je na sedam komora, u zavisnosti od oblasti revizije. Tako je, na primer, Prva komora zadužena za reviziju finansijskih izveštaja ministarstava i drugih državnih organa koji su nadležni za oblast finansija i budžeta; druga komora za oblast odbrane, industrije, energetike, spoljnu i domaću trgovinu; treća komora za obrazovanje, kulturu i nauku; četvrta za pravosuđe, unutrašnje poslove, inostrane poslove itd. Komorama predsedavaju Predsednici komora (*Présidentes de Chambres*). Svaka Komora ima tridesetak sudija i revizora,

---

<sup>8</sup> Ibid.

<sup>9</sup> Zanimljivo je da je bivši Predsednik Francuske, Žak Širak karijeru započeo u Računskom sudu.

<sup>10</sup> I. Harden, F. White, K. Donnelly, "The Court of Auditors and Financial Control and Accountability in the European Community", *European Public Law*, tom 1, sveska 4, 559-662.

<sup>11</sup> V. veb sajt Računskog suda, Cour des Comptes: <http://www.ccomptes.fr>

kao i specijalizovanu podršku viših državnih službenika iz drugih organa uprave koji su sistemom rotacije premešteni na rad u Računskom sudu.<sup>12</sup>

Komore Računskog suda su veoma nezavisne u radu. Nakon konsultacija sa predsednicima komora i vrhovnim tužiocem, Prvi predsednik samo formalno odlučuje o obimu poslova svake komore. Predsednici komora dalje vrše raspodelu poslova na timove u komori kojima rukovodi *conseiller maître*.<sup>13</sup> Važno je primetiti da je svaka komora potpuno nezavisna u radu i raspolaganju budžetskim sredstvima. Svaka komora predlaže Prvom predsedniku, na potpuno nezavisnoj osnovi, godišnji program rada i srednjoročni program. Na osnovu tih predloga komora, Prvi predsednik odlučuje o godišnjem programu Računskog suda u celini.

Računski sud je izuzetno ponosan na nezavisnost u odlučivanju o sopstvenom programu i aktivnostima uopšte. Kao što je već pomenuto, Računski sud nije tesno povezan u radu ni sa Parlamentom, ni sa Vladom, već predstavlja posebnu i prestižnu pravosudnu instituciju, koja je odgovorna direktno građanima.

Međutim, nezavisnost Računskog suda bila je ugrožena nakon usvajanja Sistemskog zakona o budžetu 2001. godine (*Loi organique relative aux lois de finances*, u daljem tekstu LOLF). Naime, u želji da unapredi svoju ulogu u kontroli potrošnje budžetskih sredstava, Parlament je u LOLF uneo član 58. stav 1. kojim se Računski sud obavezuje da dostavlja svoj godišnji program rada finansijskim odborima parlamenta na mišljenje (pri Predstavničkom domu Narodne skupštine i pri Senatu).<sup>14</sup> Usvajanje ove odredbe dovelo je do oštre reakcije Računskog suda, čiji su predstavnici naglasili da je time ozbiljno narušen nezavisni status suda koji je zagarantovan Ustavom i iz toga razloga podneli i tužbu Ustavnom sudu (*Council Constitutionnel*). Ustavni sud je spornu odredbu proglasio neustavnom, smatrajući da je u suprotnosti sa članom 47. Ustava.<sup>15</sup> Na taj način, Računski sud je dobio je važnu bitku u pogledu očuvanja svoje nezavisnosti u odnosu na Parlament. Međutim, izgleda da borba između Računskog suda i francuskog Parlamenta još uvek nije završen, budući da Parlament i dalje stavlja sve veći pritisak na Računski sud da pruži odgovore na parlamentarne zahteve i potrebe, o čemu će biti više reči o nastavku teksta.

---

<sup>12</sup> Ibid.

<sup>13</sup> National Audit Office, 92.

<sup>14</sup> B. Cieutat, "La Cour des des comptes et la reforme", *Revue Francaise de Finances Publiques*, 76, 2001, 107-122.

<sup>15</sup> Odluka Ustavnog suda br. 2001-448 DC od 25. jula 2001.

Nezavisnost Računskog suda dodatno je ojačana 2005. godine kada je sud dobio svoju budžetsku autonomiju. Za razliku od prehodnog rešenja gde je budžet suda bio sastavni deo budžeta Ministarstva finansija, od 2005. godine budžet Računskog suda predstavljen je pod posebnom aproprijacijom koja je predmet odobrenja od strane francuskog Parlamenta.<sup>16</sup>

### 3. INSTITUCIONALNA NADLEŽNOST RAČUNSKOG SUDA

Institucionalna nadležnost Računskog suda prilično je široka. Institucionalni okvir suda definisan je najvećim delom zakonom iz 1967. godine, kojim je regulisana oblast eksterne revizije finansijskog poslovanja ministarstava i drugih državnih organa. Vršenje eksterne revizije računa javnih preduzeća i nacionalizovanih industrija pridodata je postojećim nadležnostima suda 1976. godine, kad su tela koja su prethodno bila odgovorna za njihovu reviziju pripojena Računskom sudu.<sup>17</sup>

Institucionalna nadležnost Računskog suda može biti obavezna ili opcionalna.<sup>18</sup> Osnovni zakon koji reguliše institucionalnu nadležnost Računskog suda, kao i delokrug poslova Računskog suda je Zakon o finansijskoj jurisdikciji (*Code des Juridictions Financieres*)<sup>19</sup>, kojim je predviđeno da sledeći organi uprave potpadaju pod obaveznu kontrolu Računskog suda, a to su: ministarstva i agencije; javna tela od nacionalnog značaja (*établissements publics nationaux*), nezavisna upravna tela (*Autorité Administrative Indépendante* - AAI); fondovi socijalnog osiguranja, javne korporacije i nacionalizovane industrije.<sup>20</sup>

Računski sud samo opcionalno vrši reviziju računa organizacija koje su ustanovljene u skladu sa propisima trgovinskog prava ili udruženjima građana, i to u slučaju da su ona ovlašćena da raspolažu budžetskim sredstvima. Organizacije nad kojima Računski sud ima isključivo opcionalnu jurisdikciju su:

---

<sup>16</sup> National Audit Office, 91.

<sup>17</sup> Računski sud je tako preuzeo ovlašćenja od *Commission de vérification des comptes des entreprises publiques* (Komisija za račune nacionalizovanih industrija). Komisija je osnovana 1948. godine da vrši reviziju finansijskih izveštaja javnih korporacija i nacionalizovanih industrija i pripojena je Računskom sudu. V. J. Bertucci, "Le droit de controle des juridictions financiers", *Revue Francaise de Finances Publiques*, 75, 2001, 95-101.

<sup>18</sup> V. internet sajt Cour des Comptes, <http://www.ccomptes.fr>

<sup>19</sup> Loi No 94-1040 od 2 décembre 1994; loi n° 2001-1248 du 21 décembre 2001; loi n° 2005-358 du 20 avril 2005 tendant à créer un Conseil des prélèvements obligatoires; loi n° 2006-769 du 1<sup>er</sup> juillet 2006; loi organique et la loi ordinaire du 21 février 2007 portant dispositions statutaires et institutionnelles relatives à l'outre-mer; LOI n°2008-1091 du 28 octobre 2008.

<sup>20</sup> Član L. 111-1, *Code des juridictions financiers*.

- kompanije iz privatnog sektora u kojima je većinski vlasnik jedan od gore navedenih državnih organa, koji podleže obaveznoj jurisdikciji od strane Računskog suda ili u slučaju da državni organ ima odlučujući uticaj na donošenje odluka i upravljanje u kompaniji;

- organizacije iz privatnog sektora (uključujući dobrotvorne organizacije i ostale neprofitne organizacije) koje dobijaju podršku od državnog sektora;

- dobrotvorne organizacije koje se finansiraju iz javnih doprinosa (od 1991. godine);

- organizacije koje dobijaju sredstva od Evropske unije (od 1996. godine).<sup>21</sup>

Ovakavo široko postavljena nadležnost Računskog suda u pogledu institucija koje predstavljaju predmet revizije osigurava sveobuhvatnost revizije javnih sredstava, definisanih u najširem mogućem smislu.

#### 4. POSLOVI U NADLEŽNOSTI RAČUNSKOG SUDA

Računski sud ima dve osnovne funkcije: sudi o pravilnosti finansijskih izveštaja i vrši reviziju svrsishodnosti poslovanja, što obuhvata proveru da li su budžetska sredstva potrošena u skladu sa principima ekonomije, efikasnosti i efektivnosti. Prva funkcija suda bila je dugo vremena i jedina njegova aktivnost. Tokom vremena, međutim, sudska funkcija Računskog suda postepeno je slabila i bila delegirana drugim institucijama,<sup>22</sup> a njegova „pomoćna“ uloga revizora finansijskog upravljanja budžetskim sredstvima znatno je ojačana.

Za razliku od britanskog sistema u kojem su kontrola finansijske pravilnosti i svrsishodnosti poslovanja i suštinski i organizaciono razdvojene, u francuskom sistemu svi vidovi kontrole vrše se istovremeno. Sudije Računskog suda su, prema tome, obavezne da posvete jednaku pažnju i aspektu pravilnosti finansijskog poslovanja i njegove svrsishodnosti.<sup>23</sup>

U zavisnosti od prirode subjekata koji su predmet revizije i toga da li potpadaju pod obaveznu ili pod opcionalnu jurisdikciju Računskog suda, procedure za vršenje kontrole od strane Računskog suda se u određenoj meri razlikuju:

---

<sup>21</sup> Član L. 131-5 *Code des juridictions financiers*.

<sup>22</sup> U cilju decentralizacije u toku 1983. godine, neke od nadležnosti Računskog suda prenesene su na regionalna revizorska tela (*chambres régionales des comptes*). Sa druge strane, Upravni sud (Conseil d'Etat) preuzeo je od Računskog suda ulogu izricanja novčanih kazni ovlašćenim javnim računovođama i postao je Kasacioni sud za odluke Računskog suda.

<sup>23</sup> C. Descheemaeker, 61-62.

- 1) što se tiče subjekta koji podležu obaveznoj reviziji, Računski sud vrši i sudski i vansudsku funkciju;
- 2) što se tiče subjekta koji potpadaju pod režim opcionalne revizije od strane Računskog suda, Računski sud nema ovlašćenje da vrši svoju sudsku funkciju i, prema tome, vrši samo vansudska ovlašćenja, izveštava nadležna tela o svojim nalazima i dostavlja različite vrste izveštaja.<sup>24</sup>

Iako Računski sud ne pravi ni operativnu ni organizacionu razliku između svoje dve osnovne funkcije, u nastavku teksta analiziraćemo detaljnije svaku od njegovih glavnih uloga posebno, u nadi da ćemo tako bolje objasniti kompleksnost poslova u nadležnosti Računskog suda. U tom smislu, posebna pažnja biće posvećena i novoj ulozi Računskog suda koja je utvrđena LOLF-om, a to je uloga pružanja pomoći Parlamentu u kontroli potrošnje budžetskih sredstava.

## 5. SUDSKA ULOGA RAČUNSKOG SUDA

Sudska funkcija Računskog suda obično se definiše na sledeći način: „*La Cour des Comptes juge les comptes et non les comptables* [Računski sud sudi računima, a ne računovođama].” Iako ova definicija deluje jasno i logično, ona je dovela do brojnih nesporazuma o sudskoj ulozi Računskog suda.<sup>25</sup> Jezičko značenje ove fraze ukazuje da Računski sud odlučuje o pravilnosti računa, tj. finansijskih izveštaja. Međutim, budući da Računski sud ne može da poništi nepravilne finansijske izveštaje ili da izvrši ispravku u podnesenim računima, ova izjava ne oslikava u potpunosti realno stanje. Sa druge strane, izjava da Računski sud ne može da sudi ovlašćenim javnim računovođama (*comptables*) nije u potpunosti tačna, jer je u suprotnosti sa članom 13. Zakona o organizaciji Računskog suda iz 1807. godine, koji propisuje da Računski sud konačno utvrđuje svojom odlukom da li su *comptables* izvršili svoj posao na zakonit i regularan način ili je došlo do ostvarenja viška ili manjka u budžetu. U prva dva slučaja, Računski sud daje pozitivno mišljenje, dok u trećem slučaju, nalaže ovlašćenim javnim računovođama da nadoknade nastali deficit.<sup>26</sup> Iz toga proizilazi da u procesu donošenja odluke o računima Računski sud donosi odluku i o ovlašćenim

---

<sup>24</sup> Ibid.

<sup>25</sup> J. Magnet, “Que juge le juge des comptes?” *Revue Francaise de Finances Publiques*, 1989, 28, 115-124.

<sup>26</sup> J. Magnet (a), 147-148.



javnim računovođama, koja ne predstavlja samo deklarativnu izjavu, već punopravan pravni akt koji sankcioniše njihovo ponašanje.<sup>27</sup>

U tom smislu, bitno je naglasiti da Računski sud ne zasniva svoje odluke isključivo na materijalnim elementima slučaja, već da uzima u obzir i sve lične okolnosti kojima ponašanje ovlašćenih javnih računovođa može da se opravda kao što je, na primer, postojanje više sile (*vis maior*) koja može da opravda radnje preduzete od strane računovođe i samim tim ga oslobodi od odgovornosti. Najbolje tumačenje ovog pitanja dao je sam Računski sud još krajem XIX veka:

„Zadatak/misija nadležnog sudije je da ispita pravilnost računa i da stekne uvid u odgovornost ovlašćenog javnog računovođe i njegovu poziciju, u svetlu celokupne situacije koja se tiče računa”.<sup>28</sup>

Prema tome, ukoliko sudija Računskog suda utvrdi da ovlašćeni javni računovođa ima manjak u budžetu i da ne postoji prihvatljivo opravdanje za njegovo ponašanje (kao npr. *vis maior*), on će utvrditi ličnu finansijsku odgovornost računovođe u svojoj odluci za nedostatak sredstava.<sup>29</sup> O svim odlukama koje proističu iz revizije računa obaveštava se i ministar, da bi se izbeglo ponavljanje grešaka.

Valja primetiti da Računski sud ne odlučuje samo o računima koje vode ovlašćene javne računovođe, već kontroliše i račune svih lica koja su uključena u upravljanje novcem. U ovom slučaju, Računski sud može da proglasi postojanje faktičkog upravljanja novcem - *gestion de fait*. Ukoliko se utvrdi da određeno lice *de facto* upravlja javnim novcem, ono automatski podleže istim obavezama i formalnoj zakonskoj odgovornosti kao i ovlašćeni javni računovođa.<sup>30</sup>

## 6. RAČUNSKI SUD U ULOZI REVIZORA FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA

Od samog osnivanja, Računski sud ovlašćen je da vrši reviziju samo nad radom ovlašćenih javnih računovođa, koji su lično i finansijski odgovorni za korišćenje budžetskih sredstava, dok su ministri i rukovodeći državni službenici koji su ovlašćeni da odobravaju plaćanja (*ordonnateurs*)

---

<sup>27</sup> Ibid.

<sup>28</sup> Cour des Comptes, 10. avgust 1880, Commune de Frasne (Doubs), 8.

<sup>29</sup> J. Magnet (a), 191-194.

<sup>30</sup> J. Magnet, “La regularisation de la gestion de fait”, *Revue Francaise de Finances Publiques*, No. 66, 1999; R. Hertzog, “La necessaire reforme de la procedure de gestion de fait”, *Revue Francaise de Finances Publiques*, No. 66, 1999. C. Descheemaeker, 119-133.

izuzeti od bilo kakvog vida odgovornosti. Član 18. Zakona o organizaciji Računskog suda zakona iz 1807. propisivao je da: „Računski sud ne može, u bilo kojim okolnostima, vršiti bilo kakvu jurisdikciju nad finansijskim nalagodavcima (*ordonnateurs*)”.<sup>31</sup> Ta zabrana može se tumačiti i kao jasna težnja izvršne vlasti da zaštiti svoju apsolutnu izvršnu moć.<sup>32</sup>

Zanimljivo je, međutim, da i do danas Računski sud nije stekao nadležnost o odlučivanju o zakonitosti i regularnosti upravljanja finansijskim sredstvima od strane rukovodstva državnih organa. Umesto toga, nadležnost o odlučivanju u ovim stvarima data je posebnoj instituciji, Sudu budžetske discipline, koji je osnovan 1948. godine, i koji do sada, na žalost, nije ispunio očekivanja javnosti u pogledu zaštite korišćenja javnog novca.<sup>33</sup>

U cilju da se prevaziđu postojeća ograničenja, Računski sud je tokom proteklih decenija razvio novu ulogu revizora finansijskog upravljanja. To znači da se sud ne zaustavlja ne oceni toga da li su budžetska sredstva upotrebljena na zakonit način, već procenjuje da li su ona upotrebljena i na svrsishodan način, tj. da li su poštovani principi ekonomije, efikasnosti i efektivnosti. Ova uloga Računskog suda uvedena je 1967. godine i definisana u postojećem članu L 111-3 Zakona o finansijskoj jurisdikciji koji predviđa da je Računski sud dužan da „utvrdi dobro korišćenje finansijskih sredstava” (*bon emploi des fonds*). Ova odredba predstavlja osnov za ispitivanje aspekata finansijskog upravljanja koji se odnose na dobijenu vrednost za uloženi novac. Na ovaj način, Računski sud je indirektno počeo da kontroliše rad izabranih lica i rukovodećih državnih službenika nadležnih za odobravanje naloga za plaćanje. Računski sud vrši tu ulogu ili u toku kontrole pravilnosti finansijskih izveštaja državnih organa koje sastavljaju ovlašćene javne računovođe ili direktno, ispitivanjem rada finansijskih nalagodavaca.

Iako se udeo uloge Računskog suda kao revizora finansijskog upravljanja u celokupnom radu Računskog suda teško može sa sigurnošću utvrditi, prema nekim procenama, u današnje vreme, oko dve trećine sredstava Računskog suda koriste se za reviziju finansijskog upravljanja, a samo jedna trećina za reviziju pravilnosti računa, odn. finansijskih izveštaja.<sup>34</sup> Ovaj podatak govori o tome da je zakonitost rada ovlašćenih javnih računovođa generalno na zadovoljavajućem nivou, što ostavlja dovoljno vremena sudu da se bavi sofisticiranijim poslom ocene dobre

---

<sup>31</sup> C. Descheemaeker, 119-133.

<sup>32</sup> Ibid.

<sup>33</sup> J. Magnet (a), 313-329.

<sup>34</sup> National Audit Office, 94.

upotrebe finansijskih sredstava, što je u skladu i sa tendencijama koje se zapažaju u drugim razvijenim evropskim zemljama.<sup>35</sup>

## 8. PRAVILA U PROCESU ODLUČIVANJA

Proces odlučivanja u Računskom sudu može se opisati ukratko na sledeći način. Reviziju vrši revizor, koji poverenu reviziju vrši samostalno i može slobodno da izrazi svoje mišljenje o revidiranim finansijskim izveštajima.<sup>36</sup> Nakon što izradi prvu verziju izveštaja, revizor dostavlja svoj rad glavnom savetniku (*conseiller maître*). Uloga glavnog savetnika je da analizira izveštaj sa svim pratećim dokumentima i dostavi svoju procenu izveštaja svim članovima komore. Članovi komore zatim analiziraju izveštaj i mogu da traže da se dostave dodatne informacije o izveštaju. U tom pregledu, u obzir se uzimaju svi aspekti izveštaja: obim, metodologija, nalazi i zaključci.<sup>37</sup> Nakon iscrpne rasprave, članovi komore kolegijalno odlučuju o tome da li da se izveštaj usvoji. Da bi se sprečio uticaj starijih sudija, prvo glasaju mlađe sudije, dok predsednik komore glasa poslednji. U slučaju izjednačenog broj glasova, predsednikov glas je odlučujući.<sup>38</sup>

Sledeća faza procedure bazirana je na principu prava nadgledanih institucija da daju svoje komentare na izveštaj. U slučaju sudskog postupka, rezultati kolegijalne rasprave dostavljaju se kao preliminarna presuda ovlašćenom javnom računovođi, koji je zatim dužan da dostavi formalan odgovor. U slučaju revizije finansijskog upravljanja, izveštaj revizije dostavlja se subjektu koji je predmet revizije, koji je dužan da dostavi komentare na izveštaj. Tek nakon što je dostavljen formalni odgovor ovlašćenog javnog računovođe, odn. subjekta koji je predmet revizije, Računski sud može da donese presudu/usvoji konačan izveštaj.<sup>39</sup> U slučaju izveštaja o finansijskom upravljanju, Računski sud obično pokušava da postigne sporazum sa subjektom koji je predmet revizije o suštinskom sadržaju izveštaja. Međutim, ukoliko se međusobni sporazum ne postigne, Računski sud prilaže komentare subjekta koji je predmet revizije u aneksu izveštaja i objavljuje ih zajedno.<sup>40</sup>

Kolegijalni proces odlučivanja u Računskom sudu nesumnjivo doprinosi visokom kvalitetu donetih odluka i izveštaja suda. Dva ključna

---

<sup>35</sup> Ibid.

<sup>36</sup> Član 22. Uredbe od 11. februara 1985. godine.

<sup>37</sup> V. internet sajt Računskog suda, <http://www.ccomptes.fr>

<sup>38</sup> J. Magnet (a), 110.

<sup>39</sup> U slučaju potrebe za izmenom izveštaja nakon dobijanja komentara od organizacije koja je predmet revizije, Komora mora da odobri te naknadne izmene, <http://www.ccomptes.fr>

<sup>40</sup> Ibid.

kontrolna mehanizma – unakrsna analiza koju vrši glavni savetnik u prvoj instanci i kolektivna analiza koju vrši komora u drugoj instanci svakako doprinose visokim standardima izveštavanja Računskog suda. Ova razmena iskustava velikog broja eksperata različitih profila osigurava visok kvalitet konačnih odluka.

## 9. MEHANIZMI ZA PRAĆENJE REZULTATA PROCESA REVIZIJE

Postoji nekoliko načina komunikacije između Računskog suda i organa koji su predmet revizije, u zavisnosti od ozbiljnosti problema koji su utvrđeni u procesu revizije. Manje značajni problemi iznose se u pismu predsednika komore starešinama organa uprave koji su predmet revizije. Pored toga, redovna korespondencija između Računskog suda i organa koji su predmet revizije ide preko tužioca Računskog suda (*Procureur Général*).<sup>41</sup> Ozbiljnije neregularnosti u pogledu finansijskog upravljanja, pogotovo u slučaju da dođe do njihovog ponavljanja su u nadležnosti Prvog predsednika Računskog suda.<sup>42</sup> U skladu sa opštom procedurom, Prvi predsednik u takvim situacijama ministru dostavlja izveštaj koji sadrži pregled nalaza sa preporukama za unapređenja. Ministar je dužan da dostavi odgovor u roku od šest meseci. Ukoliko Računski sud ne dobije zadovoljavajući odgovor u tom roku, on dostavlja dati izveštaj Parlamentu.<sup>43</sup>

Zanimljivo je primetiti da se najveći deo preporuka Računskog suda ne objavljuje i ne distribuira široj javnosti.<sup>44</sup> Iako to može da bude razlog za zabrinutost u pogledu transparentnosti rada Računskog suda, ova praksa je u skladu sa savremenim trendom razvoja savetodavne uloge vrhovnih revizorskih institucija, koje sve više napuštaju kaznenu funkciju koju su imali u prošlosti. Međutim, izuzetno je važno naći odgovarajući balans u ostvarenju savetodavne uloge Računskog suda, budući da demokratska priroda savremenih institucija za eksternu reviziju zahteva da se nalazi revizije i posebno oni koji se odnose na ozbiljne sistemske greške dostave kako Parlamentu tako i široj javnosti.

---

<sup>41</sup> J. Magnet (a), 137.

<sup>42</sup> Svake godine izradi se, u proseku, sedam stotina izveštaja koji svi podrazumevaju korespondenciju sa matičnom organizacijom organa koji je predmet revizije i višim rukovodstvom. Oko dve stotine pisama od *Procureur General-a* dostavlja se šefovima odeljenja i direktorima, a ko tri stotina pisama su potpisana od strane predsednika sedam komora. V. internet sajt Računskog suda, <http://www.ccomptes.fr>

<sup>43</sup> Tako, član 135-5. Zakona omogućava Računski sud-u da dostavlja svoje nalaze Finansijskoj komisiji u parlamentu.

<sup>44</sup> C. Pollitt et al, 181.

Godišnji izveštaji Računski suda predstavljaju važno sredstvo za direktnu komunikaciju između Računskog suda i javnosti. Značaj javnih godišnjih izveštaja utvrđen je u članu L. 136. Zakona o finansijskoj jurisdikciji, koji predviđa da: „Računski sud obaveštava predsednika Republike i Parlament o nalazima izvršene revizije u godišnjem izveštaju”. Godišnji izveštaji Računskog suda često sadrže izvode iz drugih neobjavljenih izveštaja revizije i obrađuju kompleksna pitanja u oblasti finansijskog upravljanja u kojima po mišljenju Računskog suda postoji potreba značajnih reformi koje uključuju izmene postojećih propisa.<sup>45</sup>

Preporuke revizije finansijskog upravljanja mogu da se prezentuju i u posebnim studijama, posvećenim određenim pitanjima koja se, pre svega, odnose na svrsishodnost potrošnje budžetskih sredstava (*rappports publics particuliers*).<sup>46</sup> Izveštaji se upućuju nadležnim ministrima, rukovodiocu organa koji je bio predmet revizije ili nadležnim pravosudnim organima. Primerak izveštaja dostavlja se i predsedniku Republike i Parlamentu. *Rappports publics particuliers* dostavljaju se i štampanim medijima i posvećuje im se značajna medijska pažnja.

Stepen sprovođenja preporuka Računskog suda se, međutim, teško može proceniti. To je pre svega posledica obavljanja poverljive korespondencije sa organima koji su predmet revizije i činjenice da Računski sud objavljuje samo mali deo celokupnog posla. Za razliku od drugih evropskih vrhovnih revizorskih institucija, Računski sud ne nadgleda sistematski sprovođenje preporuka koje proističu iz njegovog rada, što otežava evaluaciju efekata. Povremeno Računski sud u svoje godišnje izveštaje uključuje informacije o praćenju ranijih evaluacija, koje se citiraju u javnosti.<sup>47</sup> Međutim, to je još uvek daleko od prakse redovnog izveštavanja i objavljivanja opštih pokazatelja efekata, što većina državnih revizorskih institucija u Evropi radi na redovnoj osnovi.<sup>48</sup>

## 10. NOVA ULOGA RAČUNSKOG SUDA – POMOĆNIK PARLAMENTA?

Donošenje LOLF-a 2001. označilo je novu fazu razvoja Računskog suda i nastanak njegove nove potencijalne uloge kao pomoćnika parlamenta.

---

<sup>45</sup> Ibid.

<sup>46</sup> Izveštaji Računskog suda dostupni su na internet sajtu Računski sud-a, <http://www.ccomptes.fr>.

<sup>47</sup> Na primer, 1997. godine, u predavljanju godišnjeg izveštaja članovima parlamenta, *Premier President* je naglasio različite načine na koje je Računski sud uticao na organe koji su predmet revizije. V. C. Pollitte, 181.

<sup>48</sup> C. Pollitt, H. Summa, “Reflective Watchdogs? How Supreme Audit Institutions Account for themselves”, *Public Administration*, Tom 75, leto 1997. godine, str. 313-336.

Imajući u vidu da su vrhovne revizorske institucije u drugim evropskim zemljama često u službi parlamenta, ne iznenadjuje činjenica da su članovi francuskog parlamenta izrazili želju da im ugledni Računski sud pripomogne u kontroli trošenja budžetskih sredstava od strane Vlade.

LOLF definiše potrebu za proaktivnijim pristupom Računskog suda u pružanju pomoći francuskom Parlamentu u kontroli izvršenja Zakona o budžetu uvodeći dve nove obaveze Računskog suda prema Parlamentu:

- 1) obavezu da odgovori na zahteve za pružanjem pomoći od strane predsednika i generalnog izvestioca parlamentarnog odbora za evaluaciju i kontrolu (*Mission d'évaluation et de controle*);<sup>49</sup>
- 2) obavezu da sprovede sve istrage koje od njega zahtevaju finansijski odbori parlamenta (predstavničkog doma i Senata) o upravljanju finansijskim sredstvima od strane državnih organa. Zaključci tih istraga moraju se dostaviti u roku od osam meseci od formulacije zahteva odboru koji je podneo zahtev, koji odlučuje o njihovom objavljivanju.<sup>50</sup>

I pored jasno definisanog pravnog okvira, saradnja između francuskog Parlamenta i Računskog suda nije na zavidnom nivou. To možda ne bi trebalo da iznenađuje, imajući u vidu tradicionalnu nezavisnost Računskog suda ne samo prema Vladi, već i prema Parlamentu. Neposredno nakon donošenja LOLF-a, Računski sud je uporno odbijao da odgovori na zahteve Parlamenta za vršenjem određenih istraga. To je prouzrokovalo snažnu reakciju članova Parlamenta i posebno predsednika odbora za finansije, koji je odbijanje Računskog suda za saradnjom okarakterisao kao „šokantno“.<sup>51</sup> Iako bi Računski sud svakako trebalo da bude nezavistan u vršenju svojih poslova, ta nezavisnost mora da ima određena ograničenja, posebno u odnosu na instituciju demokratske kontrole kao što je Parlament. Baš kao što je i sam predsednik parlamentarnog Odbora za finansije primetio: „Demokratija zahteva da i kontrolori povremeno budu predmet kontrole“.<sup>52</sup>

Što se tiče druge grupe obaveza, LOLF propisuje obavezu Računskog suda da dostavi Parlamentu tri godišnja izveštaja: preliminarni izveštaj o ekonomskim kretanjima i trendovima u javnim finansijama na nacionalnom

---

<sup>49</sup> Član 58, stav 1. LOLF-a; <http://www.assemblee-nationale.fr/13/budget/mec.asp>.

<sup>50</sup> Član 58, stav 2. LOLF-a.

<sup>51</sup> V. Assemble Nationale, “Rapport d’Information par la Commission des Finances, de l’Economie General et du plan sur le suivi de preconisations de la Računski sud des comptes et de la Mission e’evaluation et de controle,” Izveštaj br. 2298, iz maja 2005. godine, dostupan na <http://assemblee-nationale.fr>.

<sup>52</sup> Ibid.

nivou,<sup>53</sup> (koja treba da pomogne Vladi u pripremi za parlamentarnu diskusiju o zakonu o budžetu za narednu godinu)<sup>54</sup>; izveštaj o konsolidovanim podacima o izvršenju budžeta u kojem se posebno analizira korišćenje aroprijacija po ciljevima i programima; i izveštaj kojim se potvrđuje/sertifikuje da je finansijski izveštaj o izvršenju budžeta zakonit i verodostojan.<sup>55</sup> Ta potvrda biće priložena aneksu Zakona o izvršenju budžeta (*loi de reglement*) zajedno sa izveštajem o izvršenoj reviziji.<sup>56</sup> Zahtev za prezentiranjem prve dve vrste godišnjih izveštaja očigledno je u skladu sa nastojanjem da se unapredi uloga Parlamenta u pozivanju izvršne vlasti na odgovornost za postizanje bolje svrsishodnosti upotrebe budžetskih sredstava u okviru programskog budžetiranja. Sa druge strane, obaveza suda da da potvrdu/sertifikaciju da je izvršenje budžeta izvršeno na zakonit način proizilazi iz potrebe praćenja uvođenja obračunskog računovodstva u celoj državnoj upravi, što je takođe jedna od novina uvedenih putem LOLF-a.

## 11. ZAKLJUČAK

Francuska ima veoma dugu tradiciju eksterne kontrole izvršenja budžeta, koja je oličena u radu prestižne institucije francuskog Računskog suda. Francuski Računski sud je u svom dvovekovnom postojanju pokazao veoma visok nivo profesionalnosti i nezavisnosti u svom radu, kako od strane državnih organa čiju reviziju finansijskog poslovanja vrši, tako i prema radu parlamenta. Ta nezavisnost obezbedjena je jasno utvrđenim pravnim statusom putem Ustava i zakona, obezbedjenjem sjajnih ljudskih i odgovarajućih materijalnih resursa, nezavisnosti u pogledu izbora svog programa revizije, metoda koje će koristiti u svom radu, širokog kruga subjekata revizije, kao i slobodi izveštavanja o rezultatima obavljene revizije.

Jedina oblast u kojoj Računski sud zaostaje u određenoj meri za drugim evropskim vrhovnim revizorskim institucijama je praćenje sprovođenja svojih preporuka. To je velikim delom i posledica postojeće prakse da se korespondencija između Računskog suda i državnih organa obavlja na netransparentan način, čime se izostavljaju institucionalni mehanizmi demokratske kontrole trošenja budžetskih sredstava, oličeni pre svega u Parlamentu, a takođe i u neposrednom pritisku stručne i šire javnosti.

---

<sup>53</sup> Član 58, stav 4. LOLF-a.

<sup>54</sup> Član 48. LOLF-a.

<sup>55</sup> Član 58, stav 6. LOLF-a.

<sup>56</sup> Član 58, stav 5. LOLF-a.

U poslednjoj dekadi evidentan je pokušaj da se potreba za efektivnijim praćenjem sprovođenja preporuka Računskog suda reši uspostavljanjem bliže saradnje između Računskog suda i Parlamenta. Međutim, ta tendencija rezultirala je razvojem konfliktnog odnosa između Parlamenta i Računskog suda, što svakako nije dobar znak u pogledu budućeg razvoja francuskog sistema finansijske odgovornosti jer može imati negativne posledice i na rad Parlamenta kao važnog aktera u procesu kontrole budžeta, tako i na sposobnost Računskog suda da prati sprovođenje svojih preporuka. Bilo bi zbog toga veoma važno da se saradnja ove dve prestižne institucije poboljša, što bi doprinelo prevazilaženju postojećih slabosti, poboljšanju stepena efektivnosti rada Računskog suda i doprinelo stvaranju važne institucionalne sinergije u kontroli i čuvanju sredstava francuske državne kase.

Aleksandra Rabrenović, PhD  
Institute of Comparative Law  
Belgrade

### **FRENCH COURT OF ACCOUNTS – A TRADITIONAL GUARDIAN OF THE «PUBLIC PURSE»**

*The paper analyses organisational structure and functions of the French Court of Accounts (Cour des Comptes), as one of the most prestigious French state institutions. The Court of Accounts is characterised by a high degree of independence and professionalism, which are embedded in well established Constitutional and legislative framework. In the course of its more than two centuries existence, the Court of Accounts traditionally did not serve either to the executive or legislative power, but only to French people. However, in the end of XX and at the beginning of the XXI century there have been attempts to establish closer cooperation between the Court of Accounts and the committees of the French Parliament, in order to enhance implementation of the recommendations of the Court and empower democratic control of use of public money. For this reason, in addition to traditional functions of the Court of Accounts such as judging the accuracy of accounts and audit of value for money of use of financial resources, the paper discusses a new possible role of the Court of Accounts, as an assistant to the French Parliament.*

**Key words:** *French Court of Accounts, external budget control, French Parliament*