

KA VEĆOJ FINANSIJSKOJ ODGOVORNOSTI VLASTI U SRBIJI

Implementacija preporuka
i mera Državne revizorske
institucije Srbije

Beograd,
2012. godina



ДРЖАВНА
РЕВИЗОРСКА
ИНСТИТУЦИЈА



USAID
FROM THE AMERICAN PEOPLE



**KA VEĆOJ FINANSIJSKOJ
ODGOVORNOSTI VLASTI U SRBIJI:**

**Implementacija preporuka i mera Državne
revizorske institucije Srbije**

Beograd, 2012.

Izjava ograničenja odgovornosti:

Izrada ove publikacije omogućena je podrškom američkog naroda putem Američke agencije za međunarodni razvoj USAID kroz Projekat za reformu pravosuđa i odgovornu vlast i ne mora neophodno oslikavati stavove USAID ili vlade Sjedinjenih Američkih Država.

Siže

Ova analiza je izrađena u okviru projekta „Utvrdjivanje uslova za unapređenje rada Državne revizorske institucije u Srbiji“, koji su Evropski projektni centar i Centar za evropske politike sprovedli uz podršku Američke agencije za međunarodnu saradnju (USAID) u sklopu Projekta za reformu pravosuđa i odgovornu vlast (JRGA). Analiza, i istraživanje koje je sprovedeno u cilju njene izrade, ima za cilj da ustanovi kako subjekti revizije postupaju po preporukama DRI, kako vide proces i sistem eksterne revizije u Srbiji i koliko je potrebno u budućnosti insistirati na eksternom praćenju implementacije mera DRI. Ona takođe analizira dosadašnje angažovanje organizacija civilnog društva u praćenju rada i implementacije mera DRI i nastoji da, u skladu sa uporednim iskustvima (najboljom praksom) i određenim međunarodnim smernicama, pruži preporuke za buduću ulogu koju ove organizacije mogu da igraju u izgradnji finansijski odgovorne vlasti u Srbiji. Analiza takođe smešta sistem eksterne revizije u širi kontekst reformskih i integracionih procesa u Srbiji, kako bi se ukazalo na značaj ove oblasti i njenu povezanost sa drugim reformskim oblastima.

Nacrt analize predstavljen je učesnicima konferencije „Ka većoj finansijskoj odgovornosti vlasti u Srbiji“, koja je održana 4. juna 2012. godine kao sastavni deo projekta „Utvrdjivanje uslova za unapređenje rada Državne revizorske institucije u Srbiji“. Na osnovu zaključaka sa konferencije unapređeni su pojedini delovi analize, a posebno zaključci i preporuke, u vezi sa kojima su učesnici konferencije isticali svoja mišljenja i stavove. Takođe su usvojene i neke sasvim nove preporuke.

Analiza je podeljena u osam poglavlja. Nakon uvodnog poglavlja, poglavlje II razmatra pravni i institucionalni okvir eksterne revizije u Srbiji, na taj način stvarajući osnov za razumevanje analitičkog dela dokumenta. Ovo poglavlje ukazuje na kvalitet uređenja položaja DRI, od Ustava do Zakona, kao i na prednosti dobro utemeljene nezavisnosti Institucije, ali i skreće pažnju na mogući prostor za podiranje te nezavisnosti. Poglavlje III smešta eksternu reviziju u kontekst integracije Srbije u Evropsku uniju, što je izuzetno značajno, imajući u vidu da u Srbiji do sada eksterna revizija nije bila shvaćena kao esencijalni deo tog procesa. Bolje razumevanje mesta eksterne revizije u pregovorima za članstvo u EU od velikog je značaja, ne samo radi postizanja boljeg uspeha u tim pregovorima onda kada oni otpočnu, već pre svega kao izvor dodatne motivacije za sve subjekte revizije i druge nadležne organe koji imaju ovlašćenja u sprovođenju mera DRI da što posvećenije rade na sprovođenju tih mera i uspostavljanju snažnog sistema finansijske odgovornosti vlasti u Srbiji. Poglavlje IV sublimira najvažnije međunarodne preporuke i iskustva u vezi sa odnosom vrhovne revizorske institucije (VRI) i parlamentarnog odbora za finansije i daje osvrt na način na koji je ovaj odnos uređen u sistemu u Srbiji. To poglavlje ima za cilj da predstavi prostor za unapređenje praćenja realizacije preporuka i mera DRI putem saradnje DRI i

nadležnog skupštinskog odbora. Peto poglavlje daje pregled rezultata revizija sprovedenih do danas, na osnovu analize izveštaja o reviziji i odazivnih izveštaja subjekata revizije. Ovi izveštaji sadrže najkompletnije informacije o neposrednim aktivnostima koje su subjekti revizije sprovedi kako bi odgovorili na nalaze DRI u postupku revizije. Poglavlje VI pruža analizu odgovora sagovornika u sprovedenim polustrukturiranim intervjuima i povezuje sistem revizije sa drugim relevantnim reformskim procesima, u cilju davanja preporuka za efektivnije reagovanje subjekata revizije na nalaze DRI, kao i za delotvornije angažovanje nadležnog skupštinskog odbora u praćenju rezultata revizije od strane DRI. Naredno, sedmo, poglavlje pruža pregled međunarodnih preporuka i dobre prakse u vezi sa odnosom organizacija civilnog društva i VRI, osvrće se na postojeću i preporučuje buduću ulogu organizacija civilnog društva u Srbiji u praćenju implementacije preporuka DRI, ali i šire gledano u saradnji sa DRI u procesu izgradnje finansijski odgovornije vlasti. Poslednje, osmo, poglavlje daje siže glavnih zaključaka koji proizilaze iz pojedinačnih poglavlja analize i ukršta teme obrađene u pojedinačnim poglavljima u cilju izvlačenja dodatnih zaključaka od značaja za unapređenje sistema eksterne revizije i rada Državne revizorske institucije. Pored toga, uz zaključke su priložene ključne preporuke čije sprovođenje bi pozitivno uticalo na unapređenje delotvornosti sistema eksterne revizije, kao i na praćenje postupanja po preporukama i merama DRI. Preporuke su razmotrene i unapređene na osnovu diskusija u okviru konferencije „Ka većoj finansijskoj odgovornosti vlasti u Srbiji“, koja je održana 4. juna 2012. godine. Ukupno 22 preporuke podeljene su na: 1) preporuke u vezi sa pravnim i institucionalnim okvirom eksterne revizije; 2) preporuke u vezi sa snažnijim povezivanjem eksterne revizije sa drugim reformskim procesima; 3) preporuke u vezi sa unapređenjem sistema za obezbeđivanje sprovođenja preporuka i mera DRI i dobijanjem povratnih informacija o preduzetim radnjama subjekata revizije u cilju njihovog sprovođenja, i 4) preporuke u vezi sa ulogom organizacija civilnog društva u sistemu eksterne revizije.

Sadržaj

Lista skraćenica	0
I. Uvod	1
II. Pravni i institucionalni okvir eksterne revizije u Srbiji	3
II.1 Pravni okvir.....	4
II.2 Institucionalni okvir.....	11
III. Eksterna revizija u procesu pristupanja EU	15
III.1. Mesto eksterne revizije u procesu pristupanja	15
III.2. Mišljenje Evropske komisije o sistemu eksterne revizije u Srbiji.....	17
III.3. Mišljenje SIGMA/OECD o sistemu eksterne revizije u Srbiji.....	18
III.4. Međunarodne preporuke u vezi sa praćenjem rezultata revizije	21
III.5 Preporuke programa SIGMA/OECD u vezi sa praćenjem rezultata revizije	25
IV. Uloga parlamentarnog odbora za finansije u sistemu eksterne revizije	28
IV.1 Odnos VRI i parlamentarnog odbora sa međunarodnog stanovišta.....	28
IV.2 Odnos Odbora za finansije Narodne skupštine Republike Srbije i DRI	34
V. Pregled dosadašnjeg procesa eksterne revizije u Srbiji	37
V.1 Eksterna revizija za 2007. godinu	37
V.2 Eksterna revizija za 2008. godinu	37
V.3 Eksterna revizija za 2009. godinu	39
V.4 Eksterna revizija za 2010. godinu	42
VI. Rasprava o rezultatima istraživanja o implementaciji preporuka i mera DRI	53
VI.1 Opšta zapažanja o sistemu eksterne revizije od značaja za pitanje praćenja rezultata revizije	53
VI.2 Preporuke DRI i postupanje po preporukama	58
VII. Uloga organizacija civilnog društva u jačanju sistema eksterne revizije	61
VII.1. Modeli saradnje civilnog i javnog sektora	61
VII.2. Međunarodne preporuke i iskustva u učešću organizacija civilnog društva u upravljanju javnim finansijama.....	64
VII.3. Iskustva saradnje javnog sektora i civilnog društva u Srbiji	72
VIII. Zaključci i preporuke	76
ANEKS 1: Organizacije civilnog društva aktivne u domenima javne odgovornosti i dobre uprave	82
ANEKS 2: Spisak institucija/organizacija sa čijim predstavnicima su sprovedeni polustrukturirani intervjui	85
Bibliografija	86

Lista skraćenica

DRI	Državna revizorska institucija
EU	Evropska unija
INTOSAI	Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija
IPA	Instrument za pretpristupnu pomoć
ISSAI	Međunarodni standardi revizije
JRGA	Projekat za reformu pravosuđa i odgovornu vlast
KEI	Kancelarija za evropske integracije
OECD	Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj
SECO	Sektorske organizacije civilnog društva
SIGMA	Program podrške unapređenju vladavine i upravljanja
VRI	Vrhovna revizorska institucija

I. Uvod

Ova analiza je izrađena u okviru projekta „Utvrđivanje uslova za unapređenje rada Državne revizorske institucije u Srbiji“, koji Evropski projektni centar i Centar za evropske politike sprovode uz podršku Američke agencije za međunarodnu saradnju (USAID) u sklopu Projekta za reformu pravosuđa i odgovornu vlast (JRGA).

Projekat ima za cilj da doprinese odgovornosti i delotvornom upravljanju javnim sredstvima u Srbiji kroz jačanje sposobnosti Državne revizorske institucije (DRI) da obezbedi implementaciju svojih preporuka i mera. Konkretnije, projekat treba da dovede do unapređenja u implementaciji niza mera koje su na raspolaganju Državnoj revizorskoj instituciji u obavljanju njenih zakonskih ovlašćenja, kao i da unapredi sposobnost DRI da obezbedi trajno i pouzdano praćenje svojih preporuka i mera. Pored toga, projekat nastoji i da unapredi učešće civilnog društva u praćenju implementacije preporuka i mera DRI.

Ova analiza, i istraživanje koje je sprovedeno u cilju njene izrade, ima za cilj da ustanovi kako subjekti revizije postupaju po preporukama DRI, kako vide proces i sistem eksterne revizije u Srbiji i koliko je potrebno u budućnosti insistirati na eksternom praćenju implementacije mera DRI. Ona takođe analizira dosadašnje angažovanje organizacija civilnog društva u praćenju rada i implementacije mera DRI i nastoji da, u skladu sa uporednim iskustvima (najboljom praksom) i određenim međunarodnim smernicama, pruži preporuke za buduću ulogu koju ove organizacije mogu da igraju u izgradnji finansijski odgovorne vlasti u Srbiji. Analiza takođe smešta sistem eksterne revizije u širi kontekst reformskih i integracionih procesa u Srbiji, kako bi se ukazalo na značaj ove oblasti i njenu povezanost sa drugim reformskim oblastima.

I sama DRI Srbije prepoznala je potrebu za boljim praćenjem uticaja izveštaja o reviziji. U svom Strateškom planu za period od 2011. do 2015. godine DRI navodi da će „nastojati da unapredi način praćenja realizacije svojih preporuka (*follow-up*)“, kao i da će „u svoje izveštaje o reviziji uključivati, u okviru posebnog odeljka, i informacije o sprovođenju preporuka i mera preduzetih u skladu sa revizijama iz prethodnih godina“.¹

Metodologija primenjena u istraživanju za potrebe ove analize je dvojaka. Najpre je sprovedena dokumentaciona analiza, pre svega izveštaja DRI o reviziji, a zatim i svih relevantnih sekundarnih izvora, naročito međunarodnih preporuka, radova i drugih relevantnih dokumenata. Pored dokumentacione analize, sprovedeni su polustrukturirani intervjui u subjektima revizije čije je sedište na teritoriji grada Beograda. Pozivi za održavanje intervjua upućeni su svim pomenutim subjektima, a odazvalo se njih jedanaest.² Pozivi su bili upućeni rukovodiocima organa i organizacija, a za intervjue su

¹ Strateški plan Državne revizorske institucije za period 2011-2015. godine, „Službeni glasnik RS“ br. 100/2011.

² Pozivi su upućeni subjektima revizije u kojima je već sproveden postupak revizije kako redovnom tako i elektronskom poštom. Takođe, svi adresati su dodatno i pozivani telefonom kako bi se skrenula pažnja na upućeni poziv. U određenom broju organa poziv za intervju nije prosleđen najadevatnijem licu za obavljanje te vrste razgovora, što je u izvesnoj meri umanjilo korisnost jednog manjeg broja intervjua.

uglavnom delegirana lica nadležna za poslove finansija, a u nekim slučajevima i interne revizije. Intervjuisu održani i u tužilaštvu i pravosuđu (Viši prekršajni sud), u cilju pribavljanja informacija u vezi sa implementacijom onog dela mera DRI čije sprovođenje je u rukama ovih organa. Jedan intervju je održan i sa članom Odbora za finansije Narodne skupštine Republike Srbije.

Nacrt analize predstavljen je učesnicima konferencije „Ka većoj finansijskoj odgovornosti vlasti u Srbiji“, koja je održana 4. juna 2012. godine kao sastavni deo projekta „Utvrdjivanje uslova za unapređenje rada Državne revizorske institucije u Srbiji“. Na osnovu zaključaka sa konferencije unapređeni su pojedini delovi analize, a posebno zaključci i preporuke, u vezi sa kojima su učesnici konferencije isticali svoja mišljenja i stavove.

Analiza je podeljena u osam poglavlja. Pored uvoda (I) i zaključaka (VIII), poglavlje II daje osvrt na pravni i institucionalni okvir eksterne revizije u Srbiji, na taj način stvarajući osnov za razumevanje analitičkog dela dokumenta. Poglavlje III smešta eksternu reviziju u kontekst integracije Srbije u Evropsku uniju, što je izuzetno značajno, imajući u vidu da u Srbiji do sada eksterna revizija nije bila shvaćena kao esencijalni deo tog procesa. Bolje razumevanje mesta eksterne revizije u pregovorima za članstvo u EU od velikog je značaja, ne samo radi postizanja boljeg uspeha u tim pregovorima onda kada oni otpočnu, već pre svega kao izvor dodatne motivacije za sve subjekte revizije i druge nadležne organe koji imaju ovlašćenja u sprovođenju mera DRI da što posvećenije rade na sprovođenju tih mera i uspostavljanju snažnog sistema finansijske odgovornosti vlasti u Srbiji. Poglavlje IV sublimira najvažnije međunarodne preporuke i iskustva u vezi sa odnosom vrhovne revizorske institucije (VRI) i parlamentarnog odbora za finansije i daje osvrt na način na koji je ovaj odnos uređen u sistemu u Srbiji. Peto poglavlje daje pregled rezultata revizija sprovedenih do danas, na osnovu analize izveštaja o reviziji i odazivnih izveštaja subjekata revizije. Ovi izveštaji sadrže najkompletnije informacije o neposrednim aktivnostima koje su subjekti revizije sproveli kako bi odgovorili na nalaze DRI u postupku revizije. Poglavlje VI pruža analizu odgovora sagovornika u sprovedenim polustrukturiranim intervjuima i povezuje sistem revizije sa drugim relevantnim reformskim procesima, u cilju davanja preporuka za efektivnije reagovanje subjekata revizije na nalaze DRI, kao i za delotvornije angažovanje nadležnog skupštinskog odbora u praćenju rezultata revizije od strane DRI. Naredno, sedmo, poglavlje pruža pregled međunarodne dobre prakse u vezi sa odnosom organizacija civilnog društva i VRI, osvrće se na postojeću i preporučuje buduću ulogu organizacija civilnog društva u Srbiji upraćenju implementacije preporuka DRI, ali i šire gledano u saradnji sa DRI u procesu izgradnje finansijski odgovornije vlasti. Poglavlje VIII, konačno, daje siže zaključaka i glavnih preporuka koje proizilaze iz analize.

II. Pravni i institucionalni okvir eksterne revizije u Srbiji

Temelji normativne strukture eksterne revizije javnih finansija u Srbiji, u aktuelnom pravno-institucionalnom obliku, duboki su i snažni, s obzirom da sežu do ustavnopravnog nivoa. Ključni elementi državne revizije uređeni su Ustavom iz 2006. godine, u institucionalnom smislu, zatim u pogledu jezgra revizionog obuhvata, a to je kontrola izvršenja budžeta na svim nivoima vlasti u Srbiji, samostalne pozicije u sistemu državnih organa i osnovnog aspekta funkcionalne i institucionalne nezavisnosti, a to je isključivanje drugih oblika nadzora nad radom revizione institucije, osim parlamentarnog nadzora.³

Materija eksterne revizije je uređena Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji⁴, i ovim propisom je, u normativnom smislu, funkcija državne revizije podignuta na nivo sektorskog zakonodavstva u širem pravnom okviru budžetskog sistema. Takvo zakonsko rešenje predstavlja značajan događaj u sklopu intenzivne reforme pravnog uređenja sistema javnih finansija, sprovedene u protekloj deceniji. Pored ovog, osnovnog merodavnog propisa, za rad eksterne revizije relevantni su i propisi o opštem upravnom postupku, državnoj upravi, budžetskom sistemu, kao i kazнено zakonodavstvo.

Prvi korak u redefinisaniu sistema javnih finansija, nasleđenog iz 90-tih godina prošlog veka, izvršen je donošenjem Zakona o budžetskom sistemu⁵ iz 2002. godine, kojim se jedinstveno uređuje planiranje, priprema, donošenje i izvršenje budžeta na svim nivoima javnih ovlašćenja, od republičkog nivoa do lokalne samouprave. Integrisanje celokupnog sistema javnih finansija obezbeđeno je putem jedinstvene budžetske klasifikacije, standardizovane dokumentacione osnove za pripremu nacрта i planova budžeta, jedinstvenim kriterijumima budžetske kontrole i revizije, postupaka i načina izveštavanja, kao i principa na kojima se zasniva budžetski postupak. Izuzetan značaj u ovoj, prvoj fazi reforme, ima uvođenje institucije trezora, koja podrazumeva konsolidovani račun na kojem se vode javna sredstva svih budžetskih korisnika i čija je funkcija centralizacija upravljanja javnim rashodima. Jedinstvenim budžetskim sistemom stvorene su pravno-institucionalne pretpostavke za definisanje sistemskog rešenja u pogledu kontrole javnih rashoda, s obzirom da je obezbeđena jedinstvena budžetska nomenklatura, procedura i računovodstvo, a naročito preglednost javnih rashoda koji se vode u sistemu trezora.

Već u ovoj fazi razvoja zakonodavstva javnih finansija, prvi put je predviđena revizija javnih rashoda, objedinjena u okviru funkcije kontrole budžetske inspekcije Ministarstva finansija, koja je podrazumevala ocenu poslovanja i procesa u korisnicima budžetskih sredstava, direktnim i indirektnim, nad kojima se vrši revizija, uključujući i

³ Odredbe čl. 96. i 92. Ustava Republike Srbije (2006).

⁴ Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji („Službeni glasnik RS“ br. 101/2005, 54/2007 i 36/2010), donet je 2005. godine, a počeo je sa primenom 29.06.2006. godine (u daljem tekstu: Zakon o DRI).

⁵ Raniji Zakon o budžetskom sistemu („Službeni glasnik RS“ br. 9/2002), donet 2002. godine i u više navrata noveliran u periodu važenja do sredine 2009. godine.

nefinansijske operacije, a u cilju ocene ekonomičnosti, efikasnosti i uspešnosti organa i organizacija.

Zakon o budžetskom sistemu iz 2002. godine predviđa i mogućnost eksterne revizije budžeta Republike, budžeta lokalne vlasti i finansijskih planova organizacija obaveznog socijalnog osiguranja. S obzirom da u vreme donošenja ovog propisa nije postojalo institucionalno rešenje eksterne revizije, njegovim prelaznim odredbama je propisano da do ustanovljavanja vrhovne eksterne revizorske institucije Narodna skupština odlučuje o angažovanju revizora sa odgovarajućim kvalifikacijama za obavljanje eksterne revizije završenog računa budžeta Republike i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, kao i da isto ovlašćenje imaju skupštine lokalne vlasti u pogledu eksterne revizije svojih budžeta.

Drugi korak i ključni napredak u pogledu pravnog uređenja sistema kontrole javnih finansija, učinjen je donošenjem Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji. Zakonom je osnovana Državna revizorska institucija (DRI), uređena njena delatnost, pravni položaj, nadležnost, organizacija, način rada, kao i druga pitanja vezana za ostvarivanje funkcije revizije i prava i obaveza njenih subjekata u postupku revizije. DRI je definisana kao najviši državni organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji, statusno kao samostalni i nezavisni državni organ, koji za poslove koje obavlja iz svoje nadležnosti odgovara zakonodavnoj vlasti, Narodnoj skupštini.

II.1 Pravni okvir

Osnovna funkcija revizije jeste da obezbedi nezavisno izveštavanje o programima, funkcijama, aktivnostima i delatnosti organizacija koje koriste javna sredstva, da pruži pouzdan uvid i ocenu funkcionisanja javnog sektora, radi ostvarivanja mehanizma kontrole i odgovornosti javnih vlasti.

Važeći pravni okvir budžetskog sistema⁶ je objedinio fiskalne principe, pravila i procedure na osnovu kojih se ustanovljava fiskalni okvir, u cilju obezbeđenja dugoročne održivosti fiskalne politike, kao i jedinstvenu nomenklaturu javnih prihoda i primanja, odnosno javnih rashoda i izdataka⁷. U cilju obezbeđenja adekvatne kontrolne funkcije korišćenja javnih sredstava, zakon predviđa internu i eksternu reviziju.

Interna revizija podrazumeva nezavisnu i objektivnu aktivnost davanja stručnog mišljenja i preporuka rukovodstvu i stručnim službama organizacije, u pogledu upravljanja rizicima i internim kontrolama, radi obezbeđenja funkcionisanja procesa na predviđen način i ostvarenja ciljeva organizacije, u skladu sa utvrđenim politikama i procedurama.

⁶ Zakon o budžetskom sistemu („Službeni glasnik RS“ br. 54/2009, 73/2010, 101/2010 i 101/2011).

⁷ Ovim zakonom je, pored predmeta ranijeg Zakona o budžetskom sistemu, obuhvaćena i materija ranijeg Zakona o javnim приходima i rasodima („Službeni glasnik RS“, br. 76/91, 41/92 - dr. zakon, 18/93, 22/93 - ispr., 37/93, 67/93, 45/94, 42/98, 54/99, 22/01, 9/02 - dr. zakon, 87/02 - dr. zakon, 33/04 i 135/04 - dr. zakon), koji je istim derogiran.

Zakon predviđa obavezu organizovanja interne revizije za sve korisnike javnih sredstava, odnosno za direktne i indirektne korisnike budžetskih sredstava, korisnike sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje, javna preduzeća, kao i pravna lica nad kojima javna vlast ima direktnu ili indirektnu kontrolu. Zadatak interne revizije je da, pored ispitivanja finansijskog upravljanja, usklađenosti poslovanja sa zakonima, internim aktima i ugovorima, vrše procenu i pružaju stručnu pomoć i savete rukovodiocima o efektivnosti upravljanja rizikom, adekvatnosti i efektivnosti internih kontrola i efikasnosti procesa upravljanja organizacijom, kao i da budu uključeni u razvoj ili sprovođenje politika, sistema i procedura u organizaciji.⁸

Eksternu reviziju, prema odredbama citiranog zakona, vrši DRI i sprovodi se u skladu sa zakonom koji uređuje njenu nadležnost⁹. Zakon o budžetskom sistemu, međutim, ne razrađuje pitanja eksterne revizije, i osim citirane upućujuće norme, ne sadrži detaljnije odredbe, pa ni u pogledu pojmovnog određenja ili njegovih bitnih sadržinskih elemenata.

Zakonom o DRI se ustanovljava vrhovna revizorska institucija i uređuje njen rad u pogledu sprovođenja eksterne revizije javnih sredstava. Polazeći od normativne sadržine ovog propisa, pa i njegovog naziva, nameće se zaključak da je u pitanju pretežno organizaciono-pravni propis, odnosno da je oblast eksterne revizije u pozitivnom zakonodavstvu obrađena u institucionalnom diskursu. Ovakav pristup problemu sektorskog pravnog uređenja oblasti koja je gotovo u celini obuhvaćena delokrugom istog državnog organa nije nelogičan, i predstavlja izraz određene pravne politike čiji je cilj da se istakne značaj i pozicija vrhovne revizorske institucije, kao samostalnog i nezavisnog državnog organa nadzora nad javnim finansijama, koji je predmet isključivo parlamentarne kontrole. S druge strane, moguće je uočiti određene nedorečenosti ili nejasnoće na planu pravnog uređenja funkcije eksterne revizije, kao u pogledu samog pojma revizije ili eksterne revizije, koji je definisan kao revizija finansijskih izveštaja, odnosno ostavio je otvorenim pitanje da li je istovetan ili uži od kategorije revizije.

U pogledu pravnog uređenja funkcije državne revizije, mogu se klasifikovati sledeće grupe poslova koje Zakon propisuje kao delokrug DRI, i to:

- 1) **osnovna delatnost organa:** planiranje i obavljanje revizije; podnošenje izveštaja o sprovednoj reviziji;
- 2) **regulatorne i srodne funkcije:** ovlašćenje za donošenje podzakonskih i drugih akata radi sprovođenja Zakona; zauzimanje stavova i davanje mišljenja u vezi sa primenom Zakona; učešće u postupku pripreme i donošenja propisa iz oblasti javnih finansija,

⁸ Uslovi za organizovanje interne revizije kod korisnika javnih sredstava su bliže uređeni Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru ("Sl. glasnik RS", br. 99/2011).

⁹ Pored nadležnosti DRI, predviđena mogućnost eksterne revizije budžeta lokalnih vlasti od strane lica koje ispunjavaju uslove za obavljanje poslova revizije finansijskih izveštaja propisane zakonom kojim se uređuje računovodstvo i revizija, na osnovu odluke skupštine lokalnih vlasti i uz saglasnost DRI.

putem davanja primedbi na radne nacрте predloga zakonskih tekstova i drugih propisa, kao i davanja preporuka za izmene važećih zakona na osnovu informacija do kojih se dođe u postupku obavljanja revizije; usvajanje i objavljivanje standarda revizije; utvrđivanje programa obrazovanja i ispitnog programa za sticanje zvanja državnog revizora i ovlašćenog državnog revizora, kao i utvrđivanje kriterijuma za nostrifikaciju odgovarajućih stručnih zvanja stečenih u inostranstvu;

- 3) **izveštavanje:** podnošenje izveštaja o radu (godišnjeg i posebnog), u sklopu ostvarivanja nadzorne funkcije Narodne skupštine;
- 4) **poslovi stručne pomoći:** pružanje stručne pomoći Skupštini, Vladi i drugim državnim organima o pojedinim značajnim merama i važnim projektima, na način kojim se ne umanjuje nezavisnost Institucije; davanje saveta korisnicima javnih sredstava;
- 5) **ostali upravni poslovi:** organizovanje polaganja ispita za sticanje zvanja državnog revizora i ovlašćenog državnog revizora, vođenje Registra lica koja su stekla ova zvanja, kao i nostrifikacija odgovarajućih stručnih zvanja stečenih u inostranstvu; međunarodna saradnja sa revizorskim i računovodstvenim organizacijama u oblasti javnih finansija; drugi poslovi utvrđeni zakonom.

Prema značaju navedenih poslova koji čine nadležnost DRI, može se izdvojiti revizijska delatnost, kao osnovna, nadzorna funkcija. Ona pored neposrednih poslova obavljanja revizije pravilnosti i svrsishodnosti poslovanja putem utroška javnih sredstava, obuhvata i podnošenje izveštaja o sprovedenoj reviziji, imajući u vidu da je reč o najznačajnijem instrumentu delovanja u cilju otklanjanja uočenih nepravilnosti u poslovanju subjekta revizije.

Propisani predmet revizije obuhvata ispitivanje dokumenata, isprava, izveštaja i drugih informacija u pogledu usklađenosti iskazanih primanja i izdataka u odnosu na propise o budžetskom sistemu, odnosno usklađenost finansijskih izveštaja, transakcija, obračuna, analiza i evidencija u odnosu na merodavne finansijske propise (finansijska kontrola). Drugi deo predmeta revizije čini ispitivanje pravilnosti poslovanja subjekta revizije u odnosu na imperativne propise kojima je uređena njihova nadležnost, odnosno ovlašćenja (kontrola zakonitosti poslovanja). Treću celinu predmeta revizije čini kontrola svrsishodnosti, radi davanja ocene da li su sredstva od strane subjekta revizije upotrebljena u skladu sa načelima ekonomije, efikasnosti i efektivnosti kao i u skladu sa planiranim ciljevima. Četvrti deo predmetarevizije je ocena sistema finansijskog upravljanja i kontrole subjekta revizije, zatim njegov sistem internih kontrola, interne revizije, računovodstvenih i finansijskih postupaka, kao i pravilnosti rada organa rukovođenja, upravljanja i drugih odgovornih lica nadležnih za planiranje, izvođenje i nadzor poslovanja korisnika javnih sredstava (kontrola sistema finansijskog upravljanja). Konačno, kontrola efekata je, takođe, sastavni deo predmeta revizije i obuhvata ispitivanje akata i radnji subjekta revizije koje proizvode ili mogu proizvesti finansijske efekte na primanja i izdatke korisnika javnih sredstava, imovinu države, zaduživanje i

davanje garancija kao i na svrsishodnu upotrebu sredstava kojima raspolažu subjekti revizije.

Kao subjekte kontrole, odnosno kao adresata obaveze stavljanja celokupnog finansijskog poslovanja javnim sredstvima na uvid državnoj reviziji, Zakon obuhvata sve korisnike javnih sredstava, i to:

- direktne i indirektne korisnike budžetskih sredstava;
- organizacije obaveznog socijalnog osiguranja;
- budžetske fondove;
- Narodna banka Srbije (u delu koji se odnosi na korišćenje javnih sredstava i na poslovanje sa državnim budžetom);
- javna preduzeća, privredna društva i druga pravna lica koje je osnovao direktni odnosno indirektni korisnik javnih sredstava, kod kojih imaju učešće u kapitalu ili upravljanju, kao i pravna lica koja su osnovala pravna lica u kojim država ima učešće u kapitalu odnosno u upravljanju;
- pravna i fizička lica koja primaju javne dotacije i druga bespovratna davanja ili garancije;
- subjekti koji se bave prihvatanjem, čuvanjem, izdavanjem i korišćenjem javnih rezervi;
- političke stranke (u skladu sa zakonom kojim se uređuje finansiranje političkih stranaka);
- korisnici sredstava EU, donacija i pomoći međunarodnih organizacija, stranih vlada i nevladinih organizacija;
- ugovorne strane u vezi sa izvršenjem međunarodnih ugovora, sporazuma, konvencija i ostalih međunarodnih akata, kada je to određeno međunarodnim aktom ili kada to odredi ovlašćeni organ;
- drugi subjekti koji koriste sredstva i imovinu pod kontrolom i na raspolaganju javnih vlasti ili organizacija obaveznog socijalnog osiguranja.

Navedena lista subjekata deluje iscrpno i ima pretenziju da obuhvati, *numerus clausus*, sve korisnike javnih sredstava, bez obzira na njihovu pravnu formu ili status. Istovremeno, može se uočiti nepreciznost norme, u pogledu pravnog subjektiviteta pojedinih od navedenih subjekata (budžetski fondovi nemaju svojstvo pravnih lica, već njima upravljaju određeni budžetski korisnici) ili izvora sredstava (izuzetno široka odrednica korisnika sredstava EU i drugih stranih fondova), kao i pitanja nadzornog ovlašćenja u odnosu na Narodnu banku, koje je potrebno posebno ispitati.

U pogledu procesnopravnog režima, Zakon sadrži posebna procesna pravila u pogledu iniciranja postupka revizije, koja obuhvataju odredbe o inicijalnom aktu i pravnom

leku protiv tog akta, slobodnom pristupu traženim podacima i dokumentima, postupku donošenja revizionog akta (izveštaja o reviziji), uključujući rasprave o nacrtu i predlogu akta, izdavanja akta o sprovedenoj reviziji, kao i postupku po nalazima revizije. U odnosu na sva ostala pitanja procesnog karaktera, shodno se primenjuju pravila opšteg upravnog postupka.

Neposredno sprovođenje revizije vrši DRI preko državnih revizora. Metodologija revizije podrazumeva primenu opšteprihvaćenih načela i pravila revizije, i u skladu sa odabranim međunarodno prihvaćenim standardima revizije. DRI u svojoj praksi primenjuje profesionalne standarde i smernice Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI), čiji je član. Zakonska odredba koja uređuje pitanje metodologije revizije ponovo sadrži ranije istaknutu nedorečenost funkcionalnog aspekta eksterne revizije, s obzirom da ne pruža pouzdano pravno utemeljenje za primenu određenog standarda, bilo putem njegovog propisivanja ili određivanja aktom koji donosi institucija, već se zadržava na opštoj odrednici međunarodno prihvaćenog standarda.

Nakon sprovedene revizije, propisana procedura podrazumeva sastavljanje nacrtu izveštaja o reviziji, koji se dostavlja subjektu revizije i licima koja su odgovorna za njegovo poslovanje u periodu koji je obuhvaćen revizijom. Pravni lek u ovoj fazi postupka revizije, prigovor na nacrt izveštaja, može podneti subjekt revizije i/ili odgovorno lice, u roku od 15 dana od prijema izveštaja. Prigovor nema devolutivno dejstvo, s obzirom da se na osnovu ovog instrumenta vodi rasprava pred ovlašćenim licem institucije, i u njemu zastupnik revidiranog subjekta može istaći razloge u pogledu kojih osporava pojedinačne nalaze revizije, ili da zahteva dodatna objašnjenja ili dokaze u prilog tih nalaza. Ocenu utemeljenosti navoda subjekta daje postupajući član Saveta ili vrhovni državni revizor, i na osnovu takve ocene formira predlog izveštaja o reviziji.

Na predlog izveštaja o reviziji, ponovo je predviđeno pravo na prigovor istih aktivno legitimisanih lica, u istom roku od 15 dana od prijema predloga. Ponovo, ne može se pripisati pravo devolutivno dejstvo ni ovog instrumenta, s obzirom da konačnu odluku o opravdanosti prigovora donosi Savet, kao organ u čijem radu može da učestvuje i član Saveta koji je izvestilac u konkretnom slučaju. Ovom koraku u postupku može da prethodi odluka predsednika institucije da se zahteva mišljenje eksternog stručnjaka revizije, koje će biti uzeto u razmatranje od strane Saveta, u raspravi i odlučivanju po prigovoru na osporeni deo predloga izveštaja. Odluku po prigovoru Savet donosi posebnim zaključkom, i dostavlja se revidiranom subjektu, odnosno podnosiocu prigovora u formi odgovora na prigovor, a protiv ovih akata nije dozvoljen poseban pravni lek.

Imajući u vidu pravni karakter akta kojim se postupak revizije okončava, odnosno izveštaja o sprovedenoj reviziji, s obzirom da ovaj pojedinačni akt ne sadrži obeležja upravnog akta, kao akta kojim se neposrednom primenom propisa odlučuje o pravima i obavezama stranke u konkretnoj upravnoj stvari, kao i drugih bitnih obeležja pravne situacije u kojoj se s jedne strane pojavljuje nadzorni državni organ, a s druge, po pravilu, nadzirani državni organ, odnosno drugo lice koje koristi javna sredstva, može se

konstatovati da postupak u kojem se sprovodi revizija, nema obeležja upravnog postupka (pa ni posebnog upravnog postupka). Prema tome, postupak koji se sprovodi od strane DRI ima obeležja posebnog postupka upravnog nadzora u kojem se pravila upravnog postupka primenjuju shodno, a ne supsidijerno. U tom postupku se ispituje predmet revizije, odnosno odgovornost subjekta revizija, od strane nadzornog državnog organa, i donosi akt u pogledu pitanja usklađenosti pravilnosti i svrsishodnosti poslovanja.¹⁰

Instrumenti kojima se obezbeđuje primena naloženih mera ili primedbi sadržanih u izveštaju u reviziju su:

- 1) odazivni izveštaj subjekta revizije;
- 2) zahtev za preduzimanje mera protiv subjekta revizije
- 3) inicijativa za razrešenje odgovornog lica u subjektu revizije
- 4) pokretanje ili iniciranje kaznenog postupka protiv odgovornog lica u subjektu revizije.

Odazivni izveštaj predstavlja obavezu subjekta revizije da se u pisanom obliku izjasni o preduzetim aktivnostima radi otklanjanja utvrđenih nepravilnosti ili nesvrsishodnosti. Ovaj izveštaj se dostavlja u roku datom u izveštaju o reviziji, koji ne može biti kraći od 30 ni duži od 90 dana. Ako se u postupku ocene odazivnog izveštaja utvrdi da primenjene mere nisu zadovoljavajuće, institucija ima ovlašćenje da preduzme druge, oštrije mere.

Zahtev za preduzimanje mera se podnosi organu za koji se oceni da raspolaže adekvatnim ovlašćenjima u pogledu realizacije odgovornosti subjekta revizije, u slučaju utvrđivanja specifičnog stepena odgovornosti subjekta, koji je zakonom definisan kao kršenje obaveza dobrog poslovanja.

Ako se utvrdi nastupanje težeg kršenja obaveze dobrog poslovanja, DRI raspolaže instrumentom poziva za razrešenje odgovornog lica. Ovaj poziv se upućuje organu koji ima ovlašćenje za razrešenje odgovornog lica, kao i putem obaveštavanja javnosti o podnetom zahtevu.

Pored napred navedenih instrumenata, koji su gradirani prema težini, DRI je ovlašćena i dužna da podnese zahtev za pokretanje prekršajnog postupka protiv odgovornog lica u subjektu revizije, odnosno da podnese krivičnu prijavu, ako u postupku revizije utvrdi postojanje radnji koje ukazuju na elemente propisanog prekršaja ili krivičnog dela.

Zakon o DRI sadrži poseban prekršaj za koji se može kazniti odgovorno lice, za radnje koje podrazumevaju povrede obaveza propisanih ovim zakonom, i to u pogledu izostanka ispunjenja obaveze podnošenje podataka, odnosno tražene dokumentacije za subjekta revizije, dostavljanja odazivnog izveštaja, izjašnjenja povodom zahteva za

¹⁰ Način sprovođenja postupka revizije detaljnije je uređen procesnim odredbama Poslovnika Državne revizorske institucije („Službeni glasnik RS“ br. 9/2009).

preduzimanje mera, odnosno poziva za razrešenje odgovornog lica, a propisana je novčana kazna od 5.000 do 50.000 dinara.

Važno je uočiti da su svi oblici radnji ovog prekršaja omissivnog karaktera, i da se vezuju za obaveze koje su neposredno ovim propisom vezane za postupak revizije i neispunjavanje mera DRI. Imajući u vidu relativno nisku visinu zaprećene novčane kazne, kao i opisana svojstva bića ovog prekršaja, može se zaključiti da predstavlja prevashodno instrument procesne discipline i da ima dopunski karakter, a da bi primarne instrumente kaznene politike u stvarima utvrđenih povreda u postupku revizije, trebalo potražiti na drugom mestu.

U zavisnosti od povrede materijalnog propisa koja se utvrdi u postupku revizije, moguće je primeniti odredbe o sankcijama sadržane u tim propisima. Na prvom mestu, s obzirom na prirodu stvari koje su predmet revizije, a to je kontrola izvršenja budžeta, odnosno korišćenja drugih javnih sredstava, javljaju se pitanja mogućih povreda pravila Zakona o javnim nabavkama.¹¹ Ovaj zakon predviđa dva osnovna oblika prekršaja, u zavisnosti da li je izvršilac imao svojstvo naručioca ili ponuđača. Prvi oblik je vezan za korisnike javnih sredstava u stvarima javne nabavke i iscpnu listu svih povreda pojedinačnih odredbi zakona, kao prekršajne radnje, a zaprećena kazna je od 100.000 do 1.000.000 dinara za naručioca, odnosno novčanom kaznom od 20.000 do 50.000 dinara, za odgovorno lice.

Pored povreda pravila javnih nabavki, u postupku revizije postoji mogućnost utvrđivanja povreda pravila o izvršenju budžeta i primenu kaznenih odredaba Zakona o budžetskom sistemu. Ponovo je reč o opštem prekršaju kojim su obuhvaćeni svi oblici povrede ovog propisa i istovetna visina zaprećene kazne kao u napred navedenom prekršaju iz oblasti javnih nabavki.

U razmatranju navedenih normativnih uslova za utvrđivanje prekršajne odgovornosti odgovornih lica u subjektima revizije, nameću se dva značajna pitanja. Prvo, s obzirom na momenat u kojem se vrši revizija, javlja se značajna zakonska prepreka u vidu kratkog roka zastarelosti pokretanja i vođenja prekršajnog postupka. Rok zastarelosti od godinu dana od dana kada je prekršaj učinjen, u skladu sa opštim pravilima o prekršajima¹², u odnosu na period koji je predmet revizije i protok vremena od radnji izvršenih u sklopu potrošnje javnih sredstava do nastupanja mogućnosti pokretanja prekršajnog postupka na osnovu podataka dobijenih u reviziji, bitno relativizuje mogućnost sprovođenja prekršajnog postupka u ovim stvarima. Izuzetak u pogledu zastarelosti je prekršaj iz propisa o budžetskom sistemu, za koji je predviđen rok zastarelosti od tri godine od dana izvršenja radnje.

Drugo značajno ograničenje, sa aspekta normativnih mogućnosti prekršajne odgovornosti, pre svega u pogledu njihovog preventivnog dejstva, jeste izostanak

¹¹ Zakon o javnim nabavkama („Službeni glasnik RS“ br. 116/2008).

¹² Zakon o prekršajima („Službeni glasnik RS“ br. 101/2005, 116/2008 i 111/2009).

propisivanja zaštitnih mera u navedenim prekršajima. Novčana kazna se javlja kao jedini oblik sankcije, dok se može osnovano pretpostaviti da bi dejstvo zaštitne mere kao što je zabrana odgovornom licu da vrši određene poslove, moglo imati veći značaj.

Pored prekršajne, predviđena je i mogućnost ispitivanja krivične odgovornosti, prevashodno odgovornih lica u subjektu revizije, kada se u postupku revizije utvrde elementi za pokretanje takvog postupka. U tom slučaju, DRI podnosi krivičnu prijavu nadležnom tužilaštvu, a kao moguće kvalifikacije javljaju se krivična dela protiv službene dužnosti, a naročito posebno krivično delo nenamenskog korišćenja budžetskih sredstava.¹³

II.2 Institucionalni okvir

Pitanje modela vrhovne državne revizije u Srbiji je rešeno donošenjem Zakona o DRI, prema kojem je definisan samostalni i nezavisni državni organ, koji postupa sa zakonom propisanim kontrolnim ovlašćenjima u odnosu na druge državne organe, organizacije i lica koja koriste javna sredstva.

Statusno pitanje državne revizije je bilo postavljeno kao jedna od ključnih tema sa aspekta definisanja sistema efektivne odgovornosti javnih institucija i nosilaca javnih funkcija, od samog početka intenzivnih reformi pravnog i institucionalnog poretka u Srbiji, počev od 2000. godine, u kojem periodu je razmatrano više mogućih modela (uključujući ustanovljavanje Računskog suda). Istovremeno, treba imati u vidu da je tradicija državne revizije u Srbiji bogata, da datira počev od prvih ustavnih akata iz 1835. i 1838. godine, i da se u kontinuitetu javljala u raznim organizacionim oblicima, statusnom pozicijom u sistemu državnih organa i sa različitom snagom ovlašćenja¹⁴. Izbor institucionalnog modela, pored tradicionalnih uporednih modela računskog suda, kolegijalne kancelarije i monokratskog modela, izvršen je na osnovu aktuelnog razvoja državne revizije u evropskom i regionalnog okruženju, i na osnovu iskustava tih zemalja u procesu evropskih integracija.

Donošenjem Zakona o DRI, i naročito naknadnim razvojem pravnog okvira u pogledu podizanja ovog pitanja na ustavnopravni rang, obezbeđeno je snažno pravno utemeljenje za rad institucije. Naime, Ustav propisuje da je DRI najviši državni organ revizije javnih sredstava, njenu samostalnost i isključivo parlamentarnu kontrolu njenog rada, kao i kontrolno ovlašćenje izvršenja budžeta svih nivoa javnih vlasti.¹⁵ Značaj ustavnog uređenja ovog pitanja je višestruk. Prvo, obezbeđena je trajnost i pravna izvesnost u pogledu postojećeg institucionalnog rešenja, koja s obzirom na tekuću intenzivnu zakonodavnu aktivnost i stalne institucionalne reforme, ima svoj značaj. Drugo,

¹³ Čl. 362a Krivičnog zakonika („Službeni glasnik RS br. 85/2005, 88/2005 – ispr., 107/2005 – ispr., 72/2009 i 111/2009).

¹⁴ Više o istorijatu institucija državne revizije u Srbiji: Aleksandra Rabrenović, *Financial Accountability as a Condition for EU Membership*, *Institute of Comparative Law*, 2007.

¹⁵ Odredbe čl. 96. i 92. Ustava Republike Srbije.

definisanjem revizijskog obuhvata u odnosu na izvršenje budžeta, počev od republičkog pa do lokalnih vlasti, onemogućena je relativizacija ovog, ključnog ovlašćenja državne revizije eventualnim zakonskih izmenama, u drugačijoj političkoj situaciji.

Ključne institucionalne pretpostavke za rad državne revizije, postavljene su Limskom deklaracijom¹⁶, koja podrazumeva da državne revizije mogu ispuniti svoje zadatke objektivno i efektivno samo ako su nezavisne u odnosu na subjekte revizije i zaštićene od spoljnih uticaja, odnosno da moraju posedovati funkcionalnu i organizacionu nezavisnost. Nezavisnost naročito obuhvata autonomiju u određivanju programa rada, metoda revizije, sadržaja revizije, kao i izveštavanja o rezultatima revizije. U tom smislu, pozitivnopravni okvir u Srbiji obezbeđuje ispunjavanje ovih uslova, s obzir da je DRI definisana kao samostalni i nezavisni državni organ, sa punim ovlašćenjima u pogledu definisanja programa revizije, načina i standarda njenog sprovođenja, samostalnosti u radu i donošenju akata iz svoje nadležnosti, odnosno u pogledu izrade i donošenja izveštaja. Narodna skupština je jedini organ koji ima ovlašćenje u pogledu nadzora nad radom DRI, koji se ostvaruje putem obaveze podnošenja DRI izveštaja o radu, redovnih (godišnjih) i posebnih izveštaja, zatim putem usvajanja finansijskog plana na osnovu kojeg se obezbeđuju sredstva potrebna za rad institucije u republičkom budžetu, i konačno, u pogledu ovlašćenja za izbor i razrešenje funkcionera institucije.

Važno je uočiti da, osim parlamentarne kontrole rada DRI, nije predviđen drugi oblik kontrole, pa ni pravne. Naime, akti koje donosi DRI u sklopu svoje nadležnosti, odnosno u obavljanju revizije, ne mogu biti predmet ispitivanja pred drugim državnim organim, pa ni pred sudom. Isključivanje pravne kontrole akata koje donosi DRI ostvaren je najviši stepen nezavisnosti i samostalnosti u radu ove institucije, u delu njene nadležnosti, u odnosu na sve druge državne organe. Kao što je napred napomenuto, akti koje DRI donosi nemaju svojstvo upravnih akata, već posebnih pojedinačnih akata koji se donose u naročitom postupku upravnog nadzora, a njihovo dejstvo podrazumeva pokretanje pitanja pravne ili političke odgovornosti nosilaca odgovarajućih ovlašćenja u subjektima revizije, za koje se oceni da su odgovorni za utvrđene nepravilnosti. Prema tome, pravna zaštita se ostvaruje u pravnom postupku koji se vodi na osnovu akta, a to je prekršajni ili krivični postupak, a ne protiv samog akta institucije.

Na osnovu navedenog, može se zaključiti da DRI, prema važećem pravnom okviru, ima visok stepen funkcionalne i finansijske nezavisnosti. Kako bi snažna pozicija nezavisnosti i samostalnosti državne revizije, ostvarila cilj takvog institucionalnog rešenja, a to je kompetentna i nepristalna revizija korišćenja javnih sredstava, neophodno je obezbediti i druge uslove, pre svega u pogledu uslova organizacije i stručnog kapaciteta institucije. Na prvom mestu, potrebno je razmotriti pitanja personalne nezavisnosti i stručnosti na nivou upravljanja institucijom.

¹⁶ Limska deklaracija Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI), usvojena 1977. godine na kongresu održanom u Limi, Peru.

Organi DRI su Savet, predsednik i potpredsednik institucije, koje bira Narodna skupština većinom glasova svih narodnih poslanika, na predlog skupštinskog odbora za finansije. Savet je kolegijalni organ koji čine predsednik i potpredsednik institucije, i tri člana, a koji donosi normativne, programske i planske akte iz delokruga institucije, kao i odluke po pravnom leku u postupku revizije. Pored toga, Savet utvrđuje završni račun i donosi godišnje i posebne izveštaje institucije.

Predsednik DRI ima dvojako svojstvo, rukovodioca organa i glavnog državnog revizora. U kapacitetu funkcionera organa, predsednik predsedava radom Saveta, predlaže Savetu godišnji finansijski plan, podnosi Savetu godišnji izveštaj i posebne izveštaje o radu, odnosno ima druga finansijska, organizaciona i radnopravna ovlašćenja rukovodioca državnog organa. S druge strane, u svojstvu glavnog državnog revizora, predsednik DRI usmerava rad u pogledu ostvarivanja revizione funkcije, propisuje pravila i donosi smernice i instrukcije za sprovođenje pojedinačnih faza revizije, odnosno ima nadzorna ovlašćenja u odnosu na rad stručne revizorske službe.

Revizorsku službu DRI, kao osnovni personalni kapacitet institucije, čine državni revizori, koji imaju stečeno zvanje i položen stručni ispit za državnog revizora, odnosno ispunjavaju zakonske uslove i uslove propisane posebnim pravilnikom koji donosi Savet. Pojednim organizacionim celinama u sastavu revizorske službe, rukovode vrhovni državni revizori, koje na predlog predsednika imenuje i razrešava Savet, a koji za svoj rad odgovaraju predsedniku institucije. Prema važećem aktu o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji, revizorska služba je podeljena u šest specijalizovanih jedinica kojima rukovode vrhovni državni revizori, dok posebnom jedinicom za podršku reviziji rukovodi sekretar institucije.

Radnopravni status funkcionera institucije i revizorske službe je vezan za pravni režim imenovanih lica i zaposlenih u državnim organima, odnosno podrazumeva primenu propisa o državnim službenicima, osim u delu posebnih odredbi koje sadrži Zakon o DRI u pogledu položaja vrhovnih državnih revizora i sekretara institucije, odnosno zarada funkcionera i zaposlenih u instituciji.

Personalna nezavisnost funkcionera DRI je zakonom garantovana visokim izbornim pragom (apsolutna većina u skupštini), s jedne strane, i relativno uskim uslovima za razrešenje, tokom njihovog petogodišnjeg mandata, s druge strane. Naime, pored razloga koji podrazumevaju osudu za određena kaznena dela, mogući razlozi za razrešenje su preuzimanje posla ili funkcije koji su nespojivi sa funkcijom, ili ne postupanje u skladu sa Ustavom i zakonom. Stručni kapacitet institucije treba da bude uslovljen navedenom organizacionom i personalnom nezavisnošću, i ogleda se u ekskluzivitetu svih ovlašćenja vezanih za propisivanje uslova za sticanje zvanja državnog revizora, prijema u revizorsku službu, odnosno ostvarivanja svih drugih radnopravnih ovlašćenja i odgovornosti, unutar same institucije, bez uticaja drugih državnih organa ili izvršne vlasti.

Prema navedenim organizacionim uslovima propisanim zakonom, može se dati ocena da je obezbeđen visok nivo pravnih garancija nezavisnosti i samostalnosti institucije, kao i adekvatnog funkcionalnog, odnosno stručnog kapaciteta. DRI poseduje značajnu funkcionalnu, organizacionu i finansijsku nezavisnost, iako se može istaći nekoliko mogućnosti za unapređenje, tj. potencijalnih faktora za umanjenje njene nezavisnosti:

1. odredba da najmanje 20 narodnih poslanika može da pokrene inicijativu za razrešenje člana Saveta, što je veoma mali broj, imajući u vidu činjenicu da svaka izabrana lista koja pređe izborni cenzus (osim manjinskih) gotovo samostalno može da pokrene ovu inicijativu.
2. Zakonom o DRI propisano je da mandat članova Saveta DRI traje samo pet godina, sa mogućnošću maksimalno dva reizbora. Imajući u vidu da se nezavisnost nosilaca pravosudnih funkcija, između ostalog, obezbeđuje dužinom njihovog mandata (doživotni izbor ili izbor sudija Ustavnog suda na devet godina), mandat člana Saveta DRI od pet godina čini se kao relativno kratak.
3. Budući da je DRI u obavezi sa predlog svog finansijskog plana, nakon dobijanja saglasnosti nadležnog odbora Narodne skupštine, dostavi Ministarstvu finansija, postavlja se pitanje mogućnosti uticanja izvršne vlasti na nezavisnost DRI.

III. Eksterna revizija u procesu pristupanja EU

Za sticanje opšte slike o značaju dodatnog rada na unapređenju sistema eksterne revizije u Srbiji, što uključuje i dalji rad na unapređenju praćenja rezultata revizije, neophodno je sagledati kakav je značaj eksterne revizije u procesu pristupanja Evropskoj uniji, kao jednog od ključnih strateških opredeljenja svih vlada Srbije od 2001. godine do danas. Ovo poglavlje je koncipirano kroz tri celine. Prva celina smešta eksternu reviziju u proces integracije u EU. Druga celina daje pregled mišljenja Evropske komisije i SIGMA/OECD o eksternoj reviziji u Srbiji, čime se daje realistična slika napretka Srbije u ispunjavanju zahteva za članstvo u EU u ovoj oblasti. Poslednja celina ovog poglavlja osvrće se na glavne međunarodne i evropske preporuke za sistem revizije, sa posebnim osvrtom na proces praćenja rezultata prethodnih revizija.

III.1. Mesto eksterne revizije u procesu pristupanja

Funkcionisanje eksterne revizije samo po sebi nije deo pravne tekovine EU. Međutim, kriterijumi za članstvo iz Kopenhagena (1993.) sadrže i politički aspekt koji od država kandidata zahteva da ostvare stabilnost institucija kojima se garantuju demokratija i vladavina prava. To podrazumeva, između ostalog, i postojanje funkcionalne vrhovne revizorske institucije (VRI). Štaviše, član 287. Ugovora o funkcionisanju Evropske unije (bivši član 248. Ugovora o Evropskoj zajednici) podrazumeva postojanje revizorskih institucija država članica, kao i njihovu sposobnost da sarađuju sa Evropskim računovodstvenim (revizorskim) sudom. Štaviše, standardi upravljanja fondovima EU i sopstvenim sredstvima u državama članicama i kandidatima iziskuju delotvornu eksternu reviziju svih javnih fondova.¹⁷ U poslednjim godinama Evropska komisija, kao institucija zadužena za sprovođenje budžeta Unije, preuzima sve aktivniju ulogu u praćenju delotvornosti kontrolnih mera koje države članice primenjuju kada je u pitanju korišćenje fondova EU.¹⁸ Decentralizovani karakter implementacije budžeta EU čini čitav sistem finansijske odgovornosti u EU jako zavisnim od mehanizama finansijske odgovornosti država članica, a samim tim i država koje pristupaju Uniji.¹⁹

Zbog svega navedenog, usklađenost sa zahtevima EU u oblasti budžeta, finansijske kontrole i revizije prepoznata je kao jedna od osnovnih obaveza članstva u EU. U pregovorima za članstvo u Evropskoj uniji eksterna revizija se razmatra kao deo pregovaračkog poglavlja 32 – Finansijska kontrola. U okviru ovog poglavlja vode se pregovori o četiri oblasti politike:

- interna finansijska kontrola u javnom sektoru (PIFC),
- eksterna revizija,

¹⁷ Aleksandra Rabrenovic, *Financial Accountability as a Condition for EU Membership*, str. 167.

¹⁸ SIGMA Paper No. 20, „Effects of European Union Accession: Part II External Audit“, OECD, 1997, <http://www.oecd-ilibrary.org/governance/effects-of-european-union-accession_5kml61892zr2-en>, str.8.

¹⁹ Aleksandra Rabrenovic *Financial Accountability as a Condition for EU Membership*, str. 202.

- zaštita finansijskih interesa EU,
- zaštita evra od krivotvorenja.

Kada je u pitanju eksterna revizija (kao i interna kontrola), ne postoje propisi EU koje treba prenositi u domaće pravo. Obaveza države kandidata u toj oblasti odnosi se na obaveze usvajanja međunarodnih standarda, kako za internu kontrolu i reviziju, tako i za eksternu reviziju. Za eksternu reviziju ovo posebno znači primenu normi koje je definisala Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija – INTOSAI (*International Organisation of Supreme Audit Institutions*), a posebno deklaracije iz Lime i Meksika, kojima se zahteva da vrhovne revizorske institucije budu nezavisne u funkcionalnom, institucionalnom i finansijskom smislu, kao i da odgovaraju isključivo parlamentu.

Evropska komisija je počela da insistira na dobrom okviru za finansijsku odgovornost još u ranim mehanizmima saradnje sa Srbijom, kao što je Evropsko partnerstvo. Tako dokument Evropskog partnerstva za 2008. godinu zahteva od Srbije da u srednjem roku razvija i sprovodi načela decentralizacije upravljačke odgovornosti i funkcionalno nezavistan revizorski sistem u skladu sa međunarodno priznatim standardima i evropskom najboljom praksom.²⁰ I Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju, kao jedan od osnovnih instrumenata Procesu stabilizacije i pridruživanja koji predstavlja okvir odnosa između EU i Srbije sve do njenog pristupanja Uniji, ističe eksternu reviziju kao jednu od oblasti saradnje između ugovornih strana u članu 92. naslovljenom „Saradnja u oblasti interne kontrole i eksterne revizije“. Ovaj član, inter alia, navodi:

Saradnja između strana biće usredsređena na prioritetne oblasti u vezi sa pravnim tekovinama Zajednice u oblasti javne unutrašnje finansijske kontrole i spoljne revizije. Strane će naročito sarađivati kroz razvijanje i usvajanje odgovarajućih propisa, u cilju razvijanja transparentne, delotvorne i ekonomične javne unutrašnje finansijske kontrole (uključujući upravljanje finansijama i kontrolu i funkcionalno nezavisnu unutrašnju kontrolu) i spoljnih sistema revizije u Srbiji, u skladu sa međunarodno priznatim standardima i metodologijama inajboljim praksama u EU. Saradnja će takođe biti usredsređena na izgradnju Vrhovne revizorske institucije Srbije.²¹

U upitniku Evropske komisije za pripremu mišljenja o kandidaturi Srbije za članstvo u EU, od vrhovne revizorske institucije (VRI) se traži da dostavi iscrpan opis svojih poslova i zaduženja, načina na koji je regulisana njena nezavisnost, njenog odnosa sa parlamentom i ministarstvom finansija, posebno u pogledu rasprava u parlamentu, kao i

²⁰ Odluka Saveta od 18. februara 2008. godine o principima, prioritetima i uslovima Evropskog partnerstva sa Republikom Srbijom uključujući i Kosovo prema rezoluciji 1244 Saveta bezbednosti Ujedinjenih nacija od 10. juna 1999. i o ukidanju Odluke 2006/56/EC, (2008/213/EC), <http://seio.gov.rs/upload/documents/eu_dokumenta/evropsko_partnerstvo/evropsko_parnerstvo_2008_sr.pdf>, str.17.

²¹ Član 92, Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju između Evropskih zajednica i njihovih država članica i Republike Srbije.

postupanja po preporukama VRI. Potrebno je objasniti kako se VRI usklađuje sa najboljom praksom EU i međunarodnim standardima eksterne revizije. Ispituje se opseg ovlašćenja VRI (pokrivenost svih delova budžeta, nebudžetskih nacionalnih fondova, nižih nivoa vlasti, itd.), kao i utemeljenost nezavisnosti institucije (u ustavu i drugačije), ocenjuju se kapaciteti VRI za obavljanje njenih zakonskih dužnosti. Od VRI se takođe očekuje da poseduje strategiju sopstvenog razvoja, što je takođe predmet pitanja Komisije. Konačno, poslednji set pitanja se odnosi na procedure koje uređuju saradnju između VRI i organizacije/ organizacija zaduženih za internu finansijsku kontrolu u javnom sektoru (public internal financial control – PIFC), kako bi se izbeglo dupliranje poslova revizije na istom mestu u isto vreme, kako bi se institucije međusobno obaveštavale o uočenim slabostima u kontroli/reviziji javnih prihoda i rashoda, kako bi se obezbedilo međusobno izveštavanje o nalazima revizije, sprovodila zajednička obuka, i obezbedila saradnja za bilo koja druga pitanja.²²

III.2. Mišljenje Evropske komisije o sistemu eksterne revizije u Srbiji

Evropska komisija je u novembru 2011. godine objavila svoje mišljenje o kandidaturi Srbije za članstvo u EU, koje sadrži detaljne analitične izveštaje o stanju različitih oblasti politike u Srbiji u odnosu na potrebe članstva EU. U tom smislu, Komisija je, u delu koji se odnosi na sposobnost preuzimanja obaveza članstva, razvrstala oblasti politike u 3 kategorije, prema stepenu spremnosti za preuzimanje tih obaveza:

1. politike u kojima će u srednjem roku Srbija imati kapacitet da se uskladi sa zahtevima članstva, ukoliko nastavi sadašnje napore (gde spadaju oblasti poput prava privrednih društava, porezi, statistika, itd.);
2. politike u kojima će Srbija morati da preduzme dodatne napore da se uskladi sa pravnom tekovinom EU, kao i da ih delotvorno sprovede u srednjem roku (uključuje, između ostalog, javne nabavke, slobodno kretanje robe, pravo intelektualne svojine, konkurenciju, finansijske usluge, itd.)

Najveći broj oblasti spada u ovu drugu grupu, koja podrazumeva nešto lošije trenutno stanje u odnosu na 1. grupu. U drugoj grupi neophodna su dodatna prilagođavanja pravnog i institucionalnog okvira, posebno u pogledu administrativnih i implementacionih kapaciteta.

3. politike u kojima je neophodan značajan i uporan rad na usklađivanju sa pravnom tekovinom, kao i na njenom adekvatnom sprovođenju u srednjem roku.

U oblastima iz ove grupe neophodna su znatna prilagođavanja pravnog i institucionalnog okvira, kao i značajno unapređenje administrativnih i implementacionih kapaciteta.

²² Uпитnik Evropske komisije: Questionnaire – Information requested by the European Commission to the Government of Serbia for the preparation of the Opinion on the application of Serbia for membership of the European Union.

Samo četiri oblasti politike dobile su ovakvu ocenu od strane Evropske komisije:

- poljoprivreda i ruralni razvoj;
- pravosuđe i osnovna prava;
- pravda, sloboda i bezbednost;
- **finansijska kontrola.**²³

Pored toga što je u mišljenju Komisije o kandidaturi Srbije za članstvo EU pregovaračko poglavlje u koje spada eksterna revizija svrstano u kategoriju oblasti politike u kojima je potrebno napraviti najveći pomak kako bi se ispunili kriterijumi za članstvo, oblast spoljne revizije je ocenjena kao kritična i u detaljnijoj analizi u okviru analitičkog izveštaja koji prati mišljenje. Tako Komisija navodi da je Državna revizorska institucija još uvek u fazi institucionalne izgradnje i da još uvek nema dovoljno zaposlenih za punu pokrivenost revizijom, u skladu sa Zakonom.²⁴

III.3. Mišljenje SIGMA/OECD o sistemu eksterne revizije u Srbiji

Program SIGMA pri Organizaciji za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD), finansiran pretežno od strane EU, pruža podršku reformi sistema javne uprave u državama kandidatima i potencijalnim kandidatima za članstvo u EU, kao i državama susedske politike EU. Među oblastima u kojima SIGMA deluje nalazi se i upravljanje javnim sredstvima, što uključuje i eksternu reviziju. Budući da u većini oblasti kojima se SIGMA bavi ne postoji pravna tekovina EU, ali postoje zahtevi za članstvo u Uniji, SIGMA je razvila niz osnovica (*baseline*) za ocenu uspeha reformi svojih zemalja korisnica u šest oblasti javnog upravljanja, uključujući i eksternu reviziju. Svaka od osnovica odražava zahteve članstva u EU u skladu sa najboljom praksom u EU. Osnovica SIGMA-e za oblast eksterne revizije sadrži čitav niz pitanja u vezi sa sistemom eksterne revizije, počevši od opsega revizije u skladu sa standardima INTOSAI, preko pitanja o funkcionalnoj i operativnoj nezavisnosti VRI, do pitanja da li je VRI usvojila međunarodno i opšte priznate standarde revizije koji su usklađeni sa zahtevima EU, kao i da li je VRI svesna zahteva koje integracija u EU postavlja za sistem eksterne revizije. Takođe, jedno od pitanja odnosi se i na razmatranje rezultata rada VRI od strane parlamenta, tj. određenog odbora, koji takođe izveštava o sopstvenim nalazima. Potpitanja se odnose na obavezu vlade da formalno i javno odgovori na izveštaje koje VRI objavljuje, kao i da li VRI prati da li se sprovode njene i preporuke parlamenta.²⁵

²³ Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Commission Opinion on Serbia's application for membership of the European Union, European Commission, {SEC(2011) 1208 final}, str.11.

²⁴ Analytical Report, Commission Opinion on Serbia's application for membership of the European Union str. 131.

²⁵ Control and Management System Baselines for European Union Membership, SIGMA/OECD, oktobar 1999, str. 21-22.

Na osnovu pitanja iz osnovice SIGMA izrađuje periodične izveštaje o različitim aspektima vladavine i upravljanja u javnom sektoru u svojim partnerskim državama. Za potrebe pripreme mišljenja SIGMA obavlja razgovore sa brojnim zainteresovanim stranama u okviru terenskih misija i analizira propise i druga relevantna dokumenta. Mišljenja SIGMA-e ulaze u sastav izveštaja koje na godišnjem nivou izrađuje Evropska komisija, iako u daleko manje detaljnom obliku.

U svom poslednjem izveštaju za Srbiju (2011) SIGMA navodi da je u Srbiji vlast koncentrisana u izvršnoj grani, pri čemu je izražena tendencija da se ometa razvoj „kočnica i ravnoteža“, uključujući pravosudni sistem, institucije poput ombudsmana i eksterne revizije, čime se podriva sistem odgovornosti vlasti.²⁶ Ustavom predviđene institucije koje obezbeđuju odgovornost vlasti, poput ombudsmana (zaštitnika građana), državne revizorske institucije i državnog tužioca, još uvek nemaju dovoljno ovlašćenja da mogu da garantuju prihvatljive standarde i mehanizme odgovornosti vlasti.²⁷ Državna revizorska institucija je tek počela sa efektivnim radom i još uvek su joj potrebni i dodatni kadrovi i značajno jačanje kapaciteta, kako bi bila u mogućnosti da u potpunosti obavlja svoje funkcije.²⁸ DRI je počela da obavlja svoju ulogu revizije završnog računa budžeta za 2008. godinu, kao i da dostavlja Narodnoj skupštini godišnje mišljenje i izveštaj o reviziji o finansijskom upravljanju za 2009. godinu. Iako je Narodna skupština počela da raspravlja o tim izveštajima, njeni kapaciteti za obavljanje uloge u vezi sa nadzorom nad izvršenjem budžeta i dalje su veoma slabi.²⁹ SIGMA smatra da su resursi DRI nedovoljni za odgovarajući nivo revizije, te da će ovaj problem morati da se reši kako bi DRI postala moderna i delotvorna institucija.³⁰

Kada je u pitanju Zakon o DRI, SIGMA procenjuje da je on generalno usklađen sa međunarodnim zahtevima u pogledu nezavisnosti vrhovne revizorske institucije. Ipak, SIGMA smatra da je potrebno izvršiti određene izmene zakonskog okvira kako bi se u praksi obezbedila nezavisnost DRI i efektivnost zakona u svim njegovim aspektima. SIGMA takođe zamera što Zakon zahteva da DRI pokreće kaznene postupke protiv funkcionera, budući da ovo okupira veliki deo kapaciteta DRI, koji bi inače mogli da se koriste za dodatni revizorski rad.³¹ Dok Ustav daje DRI dovoljnu nezavisnost ukupno gledano, određene odredbe Zakona o DRI treba izmeniti kako bi se obezbedilo da se uklone potencijalni rizici po operativnu i funkcionalnu nezavisnost DRI. U pogledu funkcije predsednika, potpredsednika i članova Saveta DRI, SIGMA je mišljenja da su oni relativno kratki (pet godina), a samo je 20 narodnih poslanika dovoljno za pokretanje inicijative za njihovo razrešenje (iako je glasanje u Narodnoj skupštini neophodno da bi stvarno i došlo do razrešenja). Vrhovni državni revizori i generalni sekretar DRI takođe se

²⁶ SIGMA Assessment, Serbia, 2011 (Consolidated Text), SIGMA/OECD, <<http://www.sigmaweb.org/dataoecd/40/27/48970654.pdf>> (12.05.2012), str. 3.

²⁷ SIGMA Assessment, str. 29.

²⁸ SIGMA Assessment, str. 5.

²⁹ SIGMA Assessment, str. 29.

³⁰ SIGMA Assessment, str. 113.

³¹ SIGMA Assessment, str. 113.

imenuju na ograničeno vreme (šest godina, obnovljivo jednom), ali se ove pozicije mogu smatrati profesionalnim, te kao takve ne bi trebalo da budu izložene nikakvoj mogućnosti političkog uticanja.³²

Kao još jednu potencijalnu opasnost po nezavisnost DRI SIGMA ističe činjenicu da DRI mora da pribavi saglasnost Ministarstva finansija na svoj kadrovski plan, što omogućava vladi da odloži ili čak spreči zapošljavanje kadrova. Konačno, član 59. Zakona o DRI iziskuje da Narodna skupština odobri poslovnik o radu DRI. SIGMA smatra da se ovim zahtevom nameće nepotrebna kontrola procesima i procedurama DRI, te da bi on mogao da negativno utiče na operativnu nezavisnost DRI.³³

SIGMA ističe da DRI ulaže veliku količinu vremena u pripremu dokaza za slučajeve u kojima inicira prekršajne i krivične postupke, posebno u pogledu ograničenih ljudskih resursa u Instituciji. Takođe se navodi da je zahtev iniciranja postupaka teško zadovoljiti na odgovarajući način u okviru moderne metodologije revizije, kao i da je neophodno pristupiti ovom zahtevu na alternativan način (iako se ne daje pojašnjenje u vezi sa mogućim alternativnim rešenjima). Istovremeno, SIGMA prepoznaje da to jeste zahtev na osnovu zakona, kao i da postoje velika očekivanja medija i javnosti u pogledu uspešnog zakonskog gonjenja službenika i funkcionera u takvim slučajevima.³⁴

Na osnovu izrađenih godišnjih izveštaja o reviziji za 2008. i 2009. godinu DRI je, po mišljenju SIGMA-e dokazala svoju sposobnost da izvršava svoje revizorske odgovornosti. Tome je u velikoj meri doprinela i saradnja sa VRI Norveške. Nakon samo tri godine rada, DRI je po svemu sudeći u dobrom položaju da nastavi da nadograđuje svoje dosadašnje iskustvo i da se dalje razvija u zrelu i profesionalnu instituciju.³⁵

SIGMA takođe smatra da je potrebno dodatno jačati pozitivne odnose DRI i Odbora za finansije Narodne skupštine i ističe da je potreban program podizanja svesti o radu DRI u Narodnoj skupštini, budući da je ukupno gledano funkcija nadzora od strane parlamenta i dalje slabo razvijena i da je treba značajno ojačati.³⁶

SIGMA posmatra eksternu reviziju i u kontekstu pristupanja Srbije Evropskoj uniji i navodi da u DRI postoji svest o izazovima koje sa sobom nosi taj proces, kao i o neophodnosti da se u tom procesu DRI razvije na takav način da bude sposobna da se uskladi sa konkretnim zahtevima koji se postavljaju pred VRI država članica EU. Kao dodatni izazov za DRI u tom procesu ističe se neophodnost buduće koordinacije aktivnosti sa Revizorskim telom (za reviziju sistema upravljanja sredstvima Evropske

³² SIGMA Assessment, str. 141.

³³ SIGMA Assessment, str. 141.

³⁴ SIGMA Assessment, str. 142.

³⁵ SIGMA Assessment, str. 113-4.

³⁶ SIGMA Assessment, str. 115.

unije).³⁷ Ovo telo je osnovano Uredbom o osnivanju Kancelarije za reviziju sistema upravljanja sredstvima Evropske unije i u toku je njegoa operacionalizacija.

III.4. Međunarodne preporuke u vezi sa praćenjem rezultata revizije

Budući da se zahtevi EU u pogledu eksterne revizije u najvećoj meri poklapaju sa relevantnim međunarodnim standardima, u ovom odeljku se daje kratak osvrt na glavne međunarodne preporuke, sa posebnim osvrtom na pitanje praćenja postupanja po preporukama i merama DRI. Postojanje delotvornih mehanizama za obezbeđivanje sprovođenja rezultata revizije (*audit follow-up mechanisms*) predstavlja izuzetno važan segment čitavog sistema eksterne revizije javnih finansija. Ovi mehanizmi tesno se povezuju sa ukupnom nezavisnošću vrhovnih revizorskih institucija.

Deklaracija iz Lime u odeljku 11 navodi, u vezi sa obezbeđivanjem implementacije nalaza VRI, da subjekti revizije treba da daju komentare na nalaze VRI u periodu koji je zakonom definisan ili koji posebno propisuje sama VRI, kao i da navedu koje su mere preduzeli kao posledicu nalaza revizije. Deklaracija takođe navodi da će u slučajevima gde nalazi VRI ne rezultiraju pravnosnažnim i sprovodivim presudama, sama VRI biti ovlašćena da se obrati organu/organizaciji odgovornoj za preduzimanje neophodnih mera i da zahteva od lica koje se može uzeti za odgovorno da prihvati odgovornost.

Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI) definiše osam stubova nezavisnosti jedne VRI:

1. Pravni status

Da bi mogla da se zagaranjuje odgovarajuća i delotvorna pravna pozicija VRI unutar države, njena nezavisnost mora da bude jasno definisana u ustavu i zakonu, uključujući i odredbe koje obezbeđuju de facto primenu te nezavisnosti.

2. Resursi

VRI treba da ima na raspolaganju neophodne i razumne ljudske, materijalne i finansijske resurse i trebalo bi da sopstvenim budžetom upravlja bez uplitanja ili kontrole od strane vlade i njenih organa/institucija.

3. Kadrovi

Uslovi za imenovanje rukovodilaca VRI i članova kolegijalnih institucija treba da budu precizirani zakonom. Nezavisnost rukovodilaca VRI i članova kolegijalnih institucija može se obezbediti samo ukoliko se obezbedi njihovo imenovanje sa dovoljno dugim i fiksnim mandatom, gde je razrešenje moguće samo kroz proces koji je nezavistan od izvršne vlasti. Ovo im omogućava da izvršavaju svoje mandate bez straha od odmazde.

³⁷ SIGMA Assessment, str. 144.

4. Aktivnosti

Kako bi vršila svoje dužnosti na delotvoran način, VRI mora da bude nezavisna u izboru pitanja za reviziju, u planiranju revizije i metodima revizije koji se koriste, kao i u sprovođenju svoje revizije i organizovanju i upravljanju svojom kancelarijom. Stoga VRI treba da bude oslobođena direktiva i mešanja od strane zakonodavne ili izvršne vlasti za vreme obavljanja poslova revizije.

5. Pristup informacijama

Revizori imaju pravo da im se obezbedi slobodan, blagovremen i neograničen pristup svim dokumentima i informacijama koje bi im mogle biti potrebne za odgovarajuće obavljanje njihovih dužnosti.

6. Izveštavanje o rezultatima revizije

VRI treba da izveštava o rezultatima svog rada najmanje jednom godišnje; međutim, ona je slobodna da izveštava i češće, ukoliko to smatra neophodnim.

7. Sadržaj i vreme obavljanja izveštaja o reviziji

VRI treba da ima slobodu da odlučuje o sadržaju svojih izveštaja o reviziji, kao i da objavljuje i diseminuje svoje izveštaje, nakon što se oni formalno usvoje i predaju odgovarajućim organima.

8. Delotvorni mehanizmi za praćenje rezultata revizije (follow-up)

VRI treba da ima nezavisne procedure za praćenje rezultata revizije, kako bi obezbedila da subjekti revizije na odgovarajući način postupaju po njenim primedbama i preporukama i da preduzimaju korektivne radnje.³⁸

Ovi „stubovi nezavisnosti“ se zasnivaju na načelima Meksičke deklaracije o nezavisnosti (ISSAI 10), čije sedmo načelo govori o delotvornim mehanizmima za praćenje (ili obezbeđivanje implementacije – *follow-up*) preporuka VRI. Ovo načelo navodi da VRI podnosi svoje izveštaje Zakonodavnoj vlasti, jednom od njenih odbora (komisija), ili upravnom odboru subjekta revizije radi pregleda i obezbeđivanja povratne informacije po pojedinačnim preporukama u pogledu korektivnih mera koje su preduzete.³⁹ VRI treba da imaju svoje interne sisteme kojima obezbeđuju da subjekti revizije na odgovarajući način postupaju po njihovim primedbama i preporukama, kao i primedbama i preporukama zakonodavnog organa, odgovarajućeg odbora zakonodavnog organa ili upravnog odbora subjekta revizije, kako je predviđeno.⁴⁰ Svoje izveštaje o realizaciji preporuka VRI

³⁸ Eight Pillars defining the Independence of Supreme Audit Institutions (SAIs), What does SAI Independence stand for? <<http://www.intosai.org/uploads/02english.pdf>> (14.05.2012).

³⁹ ISSAI 10 – Mexico Declaration on SAI Independence, <[http://www.issai.org/media\(626,1033\)/ISSAI_10_E.pdf](http://www.issai.org/media(626,1033)/ISSAI_10_E.pdf)> (14.05.2012).

⁴⁰ ISSAI 10 – Mexico Declaration on SAI Independence, <[http://www.issai.org/media\(626,1033\)/ISSAI_10_E.pdf](http://www.issai.org/media(626,1033)/ISSAI_10_E.pdf)> (14.05.2012).

podnose zakonodavnom organu, njegovom odgovarajućem odboru ili upravnom odboru subjekta revizije, kako je predviđeno, na razmatranje i postupanje, čak i u slučajevima gde DRI ima sopstvena zakonska ovlašćenja za praćenje i sankcionisanje.⁴¹

Međunarodna načela predviđaju nezavisno uređivanje postupaka za obezbeđivanje povratnih informacija o postupanju subjekata revizije po preporukama VRI (*follow-up*), bez mešanja bilo zakonodavne bilo izvršne vlasti.⁴² Štaviše, INTOSAI navodi i brojne primere dobre prakse kada je u pitanju organizovanje *follow-up* funkcije. Postoje značajne varijacije u sistemima koje u tom smislu pominju:

- ministar finansija zahteva da resorni ministri vrše kontrolu/nadzor nad aktivnostima koje pojedinačni organi i organizacije u njihovom portfelju preduzimaju u pogledu odgovora na preporuke VRI i da se VRI i nadležnom parlamentarnom odboru redovno obezbeđuju relevantne informacije;
- generalni državni revizor po sopstvenoj diskreciji pokreće reviziju za obezbeđivanje povratnih informacija (*follow-up audit*), a u nekim slučajevima je pokreće i nadležni parlamentarni odbor; održavanje dobrog odnosa sa parlamentarnim odborom omogućava VRI da članove odbora detaljnije informiše o svojim izveštajima; budući da su ovakvi informativni sastanci obično javni, VRI tada ima mogućnost da skrene i pažnju javnosti na svoje preporuke;
- postojanje neformalnih mehanizama putem kojih VRI skreće pažnju izvršne vlasti na svoje izveštaje, uključujući redovne sastanke vrhovnog državnog revizora sa centralnim organima (uključujući ministarstvo finansija);
- vrhovni državni revizor razgovara o preporukama VRI sa ministarstvom kojeg se preporuke tiču i preduzima odgovarajuće radnje ukoliko je ministarstvo nespremno da sledi preporuke; u nekim slučajevima pitanja koja nisu rešena ponovo se ispituju u narednoj reviziji, kada se preporučuju teže mere;
- VRI objavljuje izveštaj o naknadnoj (*follow-up*) reviziji, u kojem izveštava o statusu pitanja koja su pokrenuta u prethodnoj reviziji; pored toga, kabinet predsednika vlade je osnovao komitet/odbor za upravljanje integritetom, na visokom nivou, u okviru kojeg se razmatraju pitanja od značaja za eksternu reviziju koja je pokrenula VRI;
- redovno objavljivanje odgovora subjekata revizije na internet stranici VRI i redovno ažuriranje tih podataka;
- VRI na godišnjem nivou podnosi izveštaje parlamentu, ali može da podnosi i posebne izveštaje; izveštaj VRI se saslušava u pododboru odbora nadležnog za budžet/finansije, i na to saslušanje se pozivaju visoki činovnici ministarstava da odgovaraju na pitanja; odbor za budžet/finansije usvaja/prihvata preporuke koje

⁴¹ ISSAI 10 – Mexico Declaration on SAI Independence, <[http://www.issai.org/media\(626,1033\)/ISSAI_10_E.pdf](http://www.issai.org/media(626,1033)/ISSAI_10_E.pdf)> (14.05.2012).

⁴² ISSAI 11 – INTOSAI Guidelines and Good Practices Related to SAI Independence, <[http://www.issai.org/media\(428,1033\)/ISSAI_11_E.pdf](http://www.issai.org/media(428,1033)/ISSAI_11_E.pdf)> (14.05.2012).

su sadržane u izveštaju VRI i zahteva od ministarstava da sprovedu preporuke u zatom vremenskom periodu, kao i da o tome izveste ili VRI ili sam odbor.⁴³

- periodično izveštavanje parlamenta kroz „izveštaje o statusu“, u kojima se daje procena aktivnosti vlasti na ispunjavanju preporuka iz prethodnih izveštaja o reviziji;
- drugi deo godišnjeg javnog izveštaja VRI se posvećuje isključivo „odazivu na obzervacije DRI“ i objavljuju se indikatori učinka prema kojima se meri broj/procentat preporuka koje su ispunjene;⁴⁴

Delotvorni mehanizmi za obezbeđivanje povratnih informacija o sprovođenju preporuka takođe se razmatraju i u kontekstu zahteva prema VRI u vezi sa odgovornošću i transparentnošću vlasti, a i rada same DRI. Načela INTOSAI u oblasti odgovornosti i transparentnosti navode, između ostalog (u okviru 3. načela) da *follow-up* mehanizmi koje obezbeđuje DRI omogućavaju subjektu revizije da pruži informacije o korektivnim merama koje je sproveo ili da objasni zašto takve mere nisu preduzete.⁴⁵ Od VRI se takođe očekuje da izveštava javnost o rezultatima svog rada (sedmo načelo), što uključuje i informacije o odzivnim merama koje subjekti revizije preduzimaju po pitanju njihovih preporuka. Takođe je potrebno obavestavati javnost o preduzetim merama od strane same VRI.⁴⁶ To mogu biti, na primer, inicirani prekršajni ili krivični postupci.

Pitanje odziva na preporuke revizije je daleko složenije kada je u pitanju revizija svrsishodnosti, te se ovom pitanju pridaje poseban značaj u kontekstu ove vrste revizije. Proces obezbeđivanja povratnih informacija o uticaju sprovedene revizije ima veliku vrednost u reviziji svrsishodnosti. Pre svega, njime se omogućava podsticanje delotvorne implementacije preporuka sadržanih u izveštaju, a povratne informacije o efektivnosti revizije svrsishodnosti dobija ne samo VRI, već i zakonodavni organ, a i izvršna vlast.⁴⁷ Na ovaj način se, ukoliko je revizija sprovedena kvalitetno i profesionalno, obezbeđuje dodatna podrška, kako javnosti, tako i vlasti šire gledano, za sistem eksterne revizije i širi se svest relevantnih zainteresovanih strana o koristima koje ona nudi. INTOSAI ističe četiri glavna razloga za sprovođenje *follow-up* procedure na preporuke VRI:

1. povećanje delotvornosti izveštaja o reviziji, tj. povećanje verovatnoće da će se preporuke sprovesti;

⁴³ ISSAI 11 – INTOSAI Guidelines and Good Practices Related to SAI Independence.

⁴⁴ ISSAI 21 – Principles of Transparency and Accountability – Principles and Good Practices, INTOSAI, <[http://www.issai.org/media\(795,1033\)/ISSAI_21_E_endorsement_version.pdf](http://www.issai.org/media(795,1033)/ISSAI_21_E_endorsement_version.pdf)>

⁴⁵ ISSAI 20 – Principles of Transparency and Accountability, INTOSAI, <[http://www.issai.org/media\(794,1033\)/ISSAI_20_E_endorsement_version.pdf](http://www.issai.org/media(794,1033)/ISSAI_20_E_endorsement_version.pdf)> (14.05.2012).

⁴⁶ ISSAI 20 – Principles of Transparency and Accountability, INTOSAI.

⁴⁷ ISSAI 3000-3100 – Performance Audit Guidelines, INTOSAI, <[http://www.issai.org/media\(890,1033\)/Performance_Audit_Guidelines_E.pdf](http://www.issai.org/media(890,1033)/Performance_Audit_Guidelines_E.pdf)> (14.05.2012), str.75.

2. pomoć vladi i zakonodavnoj vlasti, u smislu davanja smernica za njihovo buduće postupanje;⁴⁸
3. evaluacija učinka same VRI, budući da kroz povratne informacije i sama VRI dobija veoma vredne informacije o kvalitetu svog rada;
4. stvaranje podsticaja za učenje i razvoj, tj. doprinos uvećanju znanja i unapređenju praksi (ova poslednja tačka je u tesnoj vezi sa prethodnom).⁴⁹

III.5 Preporuke programa SIGMA/OECD u vezi sa praćenjem rezultata revizije

SIGMA navodi dva glavna razloga za praćenje rezultata revizije (audit follow-up):

- da se obezbedi odgovarajuća reakcija revidirane organizacije i drugih nadležnih organa na nalaze revizije;
- da se postave osnove za budući rad na reviziji.⁵⁰

U vezi sa prvim razlogom, SIGMA navodi da VRI treba da prepozna i uvaži da je revidirana organizacija na odgovarajući način odgovorila na nalaze revizije i rešila probleme koji su tokom revizije uočeni. Istovremeno, ukoliko revidirana organizacija nije preduzela mere da odgovori na rezultate revizije, VRI treba da objavi da problemi i dalje postoje i da nisu rešeni.

Drugi razlog je povezan sa dobrim planiranjem budućeg rada na reviziji na osnovu rezultata prethodnih. Ukoliko je povratna informacija u vezi sa prethodnim nalazima pozitivna, tj. pronađeni problemi su rešeni, budući rad u toj oblasti će možda iziskivati samo minimalne provere kako bi se potvrdilo da problem više nije prisutan. Istovremeno, ukoliko problem ili problemi nisu rešeni, verovatno će biti potreban dodatan rad kako bi se potvrdio značaj i priroda problema i izazvao bolji odgovor od strane revidiranog.

Aktivnosti neophodne kako bi se na delotvoran način pratili rezultati revizije zavise od situacije. U nekim slučajevima su za to dovoljni upiti ka rukovodiocima organizacija u kojima je sprovedena revizija, dok u drugim slučajevima mogu biti neophodna suštinska ispitivanja. Takođe, različite VRI pristupaju dužnosti praćenja rezultata svog rada na različite načine. Dok se u nekim slučajevima to organizuje kao posebna faza procesa

⁴⁸ Ovo je posebno važan element imajući u vidu činjenicu da je u reviziji svrsishodnosti revizoru dozvoljeno da komentariše i ciljeve koji su postavljeni u zakonima, kao i druge odredbe pravaca određene politike. Ukoliko revizor iznese mišljenje da je određena politika pogrešno postavljena u zakonu i da ne obezbeđuje efikasnost ili delotvornost u sistemu, dvosmerna komunikacija, kako sa izvršnom (kao predlagačem zakona) tako i sa zakonodavnom vlašću veoma je važna kako bi se povećala verovatnoća da u budućnosti dođe do odgovarajućih promena i unapređenja u zakonskom okviru određene politike i time se obezbedila veća efikasnost ili delotvornost u implementaciji te politike.

⁴⁹ ISSAI 3000-3100, str.75.

⁵⁰ SIGMA Paper No. 34, "Achieving High Quality in the Work of State Audit Institutions", SIGMA/OECD, <http://www.oecd-ilibrary.org/governance/achieving-high-quality-in-the-work-of-supreme-audit-institutions_5kml60v9gsd6-en> (16.05.2012), str. 34.

revizije, u drugim slučajevima se rezultati prethodnog rada utvrđuju kao deo naredne revizije u istoj organizaciji. Prvi pristup je pogodniji ukoliko ista organizacija neće u bliskoj budućnosti ponovo biti predmet revizije, dok je drugi pristup pogodniji za organizacije koje se revidiraju relativno često.⁵¹

SIGMA takođe navodi da ukupna delotvornost jedne VRI u ostvarivanju veće odgovornosti, ekonomičnosti, efikasnosti i delotvornosti vlasti zavisi u kritičnoj meri od odnosa koje ona uspostavi i koje održava sa drugima, sa svojim okruženjem.⁵² VRI koje ostvaruju najbolje rezultate u svom radu po pravilu posvećuju puno vremena i pažnje jačanju tih odnosa. U tom smislu, jedna od najvažnijih institucija jeste parlament.

Odnosi sa drugim organizacijama i institucijama su takođe važni i zahtevaju trajnu pažnju, na visokom nivou, od strane rukovodilaca VRI:

- Pre svega, VRI treba da održava odnose uzajamne podrške sa ministarstvom finansija. Ovakav odnos je izuzetno važan za ostvarivanje poboljšanja u računovodstvu i internoj kontroli.
- Pored toga, neophodni su odnosi uzajamnog poštovanja sa resornim ministarstvima i državnim agencijama, ne samo kako bi se revizorima omogućilo da na efikasan način obavljaju svoj posao, bez neprimerenog mešanja i prepreka, već i kako bi se povećale šanse da te institucije, kao predmeti revizije, na odgovarajući način odgovore na pitanja koja se otvore u procesu revizije.
- Dobri odnosi sa medijima su neophodni kako bi javnost bila svesna važnih rezultata rada VRI, kao i aktivnosti i mera koje su (ili nisu) preduzete kao odgovor na preporuke VRI.
- Dobri odnosi sa revizorima iz privatnog sektora i relevantnim profesionalnim udruženjima mogu da dovedu do podele iskustava, što može da unapredi kvalitet u oba sektora.
- Dobri odnosi sa akademskom zajednicom mogu da omoguće da se po potrebi koriste i takvi izvori specijalizovane stručnosti, kao i da se za VRI regrutuju kvalitetni diplomci;
- Dobri odnosi sa drugim VRI mogu da doprinesu razmeni iskustava kroz bilateralne i multilateralne sastanke, razmene revizora i/ili zajedničke revizije.⁵³

Ono što iznenađuje jeste činjenica da SIGMA u svojim objavljenim radovima ne razmatra odnose sa organizacijama civilnog društva, koje po prirodi imaju veliko interesovanje za pitanja odgovornosti vlasti, posebno u državama u tranziciji, koje i jesu glavni korisnici aktivnosti programa SIGMA. Budući da je u državama u tranziciji generalno prisutan nizak nivo poverenja u integritet predstavnika vlasti, a i u celokupan sistem vlasti, kako među

⁵¹ SIGMA Paper No. 34, str. 34.

⁵² SIGMA Paper No. 34, str. 44.

⁵³ SIGMA Paper No. 34, str. 44.

građanima, tako i među organizacijama civilnog društva kao njihovim posrednicima u odnosu sa vlašću, uloga organizacija civilnog društva bi trebalo da zauzima značajnije mesto u aktivnostima SIGMA-e u oblasti sistema javnih finansija i eksterne revizije. Ova važna tema razmatra se u posebnom poglavlju ove analize (poglavlje VII).

IV. Uloga parlamentarnog odbora za finansije u sistemu eksterne revizije

Ovo poglavlje razmatra odnos između zakonodavne vlasti, tj. njenog odgovarajućeg odbora koji se specijalizuje za oblast javnih finansija, i vrhovne revizorske institucije. U prvom delu poglavlja ovo pitanje se razmatra sa normativnog stanovišta i daje se pregled uporednih iskustava u toj oblasti. Drugi deo se fokusira na način na koji je odnos DRI i Narodne skupštine uređen u sistemu Republike Srbije. Ovo poglavlje daje kontekst u kojem treba sagledati interakciju ove dve institucije i polaže temelje za razumevanje diskusije i preporuka koje su sadržane u šestom i osmom poglavlju.

IV.1 Odnos VRI i parlamentarnog odbora sa međunarodnog stanovišta

Važnost saradnje vrhovnih revizorskih institucija i parlamenta ogleda se pre svega u činjenici da oni zajednički čine balansirani sistem odgovornosti vlasti. Parlament ima važnu ulogu u kontroli trošenja budžeta, dok VRI doprinosi ovoj ulozi parlamenta putem svojih izveštaja o reviziji. VRI i parlamenti u svojim naporima dopunjuju jedni druge u povećanju efikasnosti javne administracije, jačanju odgovornosti i poverenja javnosti u vlast. Pažnja koju parlament može dati revizorskim izveštajima pomaže u stavljanju vlade pod dodatni pritisak, što takođe stvara pogodne uslove za aktivnosti u vezi sa praćenjem i obezbeđivanjem sprovođenja preporuka i mera VRI.

Na osnovu iskustava u radu VRI nekoliko zemalja, od kojih su neke sada članice EU, druge kandidati ili potencijalni kandidati, SIGMA/OECD je u svom dokumentu „Odnosi između Vrhovnih revizorskih institucija i parlamentarnih odbora“ došla do određenih preporuka i navela dobre prakse u osnaživanju saradnje ovih aktera koji zajednički učestvuju u procesu kontrole izvršenja budžeta.⁵⁴ U tim zemljama odnosi između parlamentarnih odbora i VRI uspostavljeni su na različite načine. Ono što im je svima zajedničko jeste prevashodni cilj odbora koji se ogleda u analizi izveštaja VRI sa posebnom pažnjom na nalazima, primedbama, preporukama sa mogućnošću davanja komentara ili preporuka.

Nezavisno od generalnog statusa VRI (pripadnost izvršnoj grani vlasti, nezavisno telo, vrsta suda ili deo legislative) u većini zemalja uspostavljen je blizak odnos sa parlamentima, putem učestvovanja u izboru pojedinaca na čelu VRI, ocene izveštaja, analize zakonskih predloga podnetih od VRI, zahteva za posebnim revizijama, usvajanja budžeta VRI, itd. Ti odnosi se ostvaruju bilo preko parlamenta u celini ili putem određenog radnog tela/odbora parlamenta. Kada su u pitanju redovni kontakti revizorskih institucija sa parlamentarnim odborima, primarni fokus je na analizi izveštaja i aktivnosti VRI i na daljem praćenju revizorskih nalaza. Ti odbori mogu biti zaduženi za različite

⁵⁴ SIGMA Paper No. 33, “Relations between Supreme Institutions and Parliamentary Committees”, OECD, 2002, <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan020450.pdf>> (16.05.2012).

oblasti administracije, ekonomije ili finansija, ili mogu biti posebno zaduženi za pitanja revizije.

Postoje dva tipa revizije koje sprovode VRI. Finansijska revizija podrazmeva proveru da li su javna sredstva trošena u okviru postavljenih pravila i u skladu sa budžetom. Revizija svrsishodnosti (*performance, value-for-money audit*) utvrđuje da li su javna sredstva trošena na ekonomičan, efikasan i delotvoran način.⁵⁵ Parlamentarni odbori se prema uporednom iskustvu ne bave svim izveštajima dostavljenim u parlament već onima čija je analiza obavezna za parlament ili izveštajima o reviziji koju je odbor preporučio ili naručio. Nakon analize izveštaja uobičajeno je da zaduženi odbor pripremi svoj izveštaj u kojem predstavlja viđenja, komentare i preporuke parlamentu. Važan deo ovog odnosa su i aktivnosti praćenja i obezbeđivanja implementacije nalaza i preporuka iz revizorskih izveštaja (*follow-up*). U većini analiziranih zemalja te aktivnosti su sastavni deo saradnje, a njihovo sprovođenje varira – negde ih obavlja prevashodno VRI, dok je u drugim slučajevima za to nadležan ovlašćeni odbor ili se, pak, te aktivnosti sprovode zajednički.

Forme koje follow-up aktivnosti dobijaju u praksi mogu se svesti na sledeće:

- revizori imaju dužnost da prate da li se ostvaruje progres u revidiranim institucijama na osnovu nalaza u izveštaju;
- ukoliko istaknuti problemi nisu rešeni to će biti evidentirano u godišnjem izveštaju;
- odbor može zahtevati od određenih državnih institucija izjašnjavaње o nalazima i preporukama revizije ili postaviti određene zahteve pred vladu, ministarstva ili druga administrativna tela, kao što su zahtevi da se isprave nedostaci i da odbor bude obavešten o merama za otklanjanje nepravilnosti i postignutim rezultatima;
- izveštaj odbora parlamentu može sadržati predloge o *follow-up* aktivnostima predloženim od strane VRI;
- u nekim zemljama, korisnici javnih fondova kod kojih je utvrđena nepravilnost moraju podneti izveštaj VRI o postupcima i merama za uklanjanje nepravilnosti.⁵⁶

Uticao koji parlament i odbori mogu imati na program rada VRI kreće se od mogućnosti analize ili odobravanja godišnjeg plana revizije do mogućnosti zahtevanja dodatnih revizija. U analiziranim slučajevima odbori nemaju mogućnost da zatraže dodatnu reviziju, već je to ostavljeno parlamentu ili jednom domu, uz mogućnost da se odbor obrati parlamentu kako bi se izmenio godišnji program revizije ili sa zahtevom da se uvrsti nova stavka. Ipak, nije redak primer neformalne prakse odbora da podnesu predloge subjekata revizije za određenu godinu. Iako neobavezujućeg karaktera, praksa je pokazala da VRI uzimaju u obzir takve predloge na ozbiljan način i odgovaraju

⁵⁵ Hironiri Yamamoto, "Tools for Parliamentary Oversight, A comparative study of 88 parliaments", Inter-Parliamentary Union, 2007, str. 74, <<http://www.ipu.org/PDF/publications/oversight08-e.pdf>> (16.05.2012).

⁵⁶ SIGMA Paper No. 33, str. 21-22.

blagovremeno. VRI praktično ne odbijaju takve predloge ukoliko postoji osnova za njihovo prihvatanje i ukoliko je predloženi subjekt revizije obuhvaćen njihovom nadležnošću. Treba, dakle, imati u vidu da u VRI i odbori ostvaruju najčešći kontakt kroz revizorske izveštaje. Zaključci izveštaja i ostali nalazi mogu dalje inspirisati odbore da deluju u pravcu određenih problema proisteklih na osnovu izveštaja. Međutim, VRI može i na drugi način imati ulogu u radu odbora, i to kroz davanje mišljenja na zakone koji su joj upućeni na mišljenje, putem diskusija na određene teme, pripreme analiza ili podnošenja drugih informacija na zahtev odbora. Ono što ostaje van domena uticaja odbora jeste sam rad na reviziji i metodologija rada VRI, što je u potpunosti njihova nadležnost.⁵⁷

Još jedna uloga parlamentarnih odbora ogleda se u aktivnostima vezanim za odobravanje budžeta VRI. Jedan od modela je da analizu nacrt budžeta VRI vrši odbor nadležan za pitanja budžeta u okviru redovnog procesa usvajanja budžeta. Druga mogućnost je da se analizom nacrt budžeta bavi odbor koji je i formiran sa tom svrhom. U praksi se pokazalo da uloga parlamentarnih odbora u aktivnostima vezanim za budžet VRI može biti veoma značajna, s obzirom da mogu predložiti povećanje budžetskih stavki ili, u ređim slučajevima, njegovo smanjenje, najčešće pod uticajem izvršne vlasti koja nema takva ovlašćenja.⁵⁸

Rasprava o godišnjem izveštaju VRI u odborima nije praksa u svim zemljama koje su bile predmet ove analize, ali i takva mogućnost postoji, pogotovo onda kada ona služi kao priprema za dalju raspravu na plenarnoj sednici. Uporedna iskustva pokazuju da je u nekim zemljama odborima omogućeno i da odrede ili predlože spoljnog revizora koji će izvršiti godišnju reviziju rada VRI. U drugim slučajevima izbor spoljnog revizora vrše same VRI.⁵⁹

Dobre prakse i preporuke

Preporuke u cilju poboljšanja odnosa između parlamentarnih odbora i VRI se mogu podeliti na one upućene VRI i druge upućene odborima. Što se tiče VRI, one treba da demonstriraju svoju profesionalnost, stručnost i znanje parlamentu i njegovim odborima.⁶⁰ Poverenje u objektivnost i profesionalnost rada VRI se, između ostalog, stiče i usvajanjem etičkih standarda u radu, treningom zaposlenih o značaju principa, ocenjivanjem unutrašnjih procedura i aktivnosti bi se osigurala saglasnost sa standardima, itd.

VRI mogu uzeti u razmatranje i parlamentarne predloge u utvrđivanju liste prioriteta. Iako su VRI nezavisne institucije koje deluju pre svega samostalno, svest o poziciji koju može imati parlament i uzimanje te pozicije u obzir pri postavljanju prioriteta

⁵⁷ SIGMA Paper No. 33.

⁵⁸ SIGMA Paper No. 33.

⁵⁹ SIGMA Paper No. 33.

⁶⁰ SIGMA Paper No. 33.

može biti korisno. Ono što je važno u takvim slučajevima jeste pravo VRI da odbiju ili prihvate predlog kako bi očuvale svoju poziciju.⁶¹

U podnošenju izveštaja VRI treba da vrše izbor izveštaja koji će podneti. Bolje je pred parlament ili odbor podneti izveštaj za koji se pretpostavlja da će privući pažnju poslanika pored mnoštva drugih dokumenata koje moraju pregledati, a izveštaje koje su administrativne prirode slati direktno ministarstvima. Podneti izveštaji bi trebalo da idu zajedno sa jasnim obrazloženjem o razlozima zbog kojih je pažnja parlamentarnog odbora neophodna, a sadržaj izveštaja bi trebalo da bude jasan i koncizan.

Mnoge VRI su mišljenja da je veoma korisno uspostaviti posebnu jedinicu koja bi bila odgovorna za komunikaciju sa parlamentom. Zaduženja bi se sastojala u održavanju dnevnog kontakta i komunikacije sa relevantnim odborima. Na taj način se šalje znak da je VRI upoznata sa mišljenjima i brigama parlamenta kao i da su poslanici informisani o aktivnostima VRI. Ti kontakti moraju biti jasno definisani kako bi se uspostavila održiva i stabilna radna veza između ovih institucija. Imenovanjem određenog odbora pitanja javnih finansija i eksterne revizije obezbeđuje se sposobnost parlamenta za praćenje rada VRI, a ne samo njihovih izveštaja. U takve aktivnosti bi ulazile analiza i odobravanje nacrta budžeta VRI, angažovanje spoljnih stručnjaka za reviziju unutar VRI kao i evaluacija aktivnosti.⁶²

Parlamentarni odbori će mnogo bolje obavljati svoj rad ukoliko su u mogućnosti da pozovu bilo kog pojedinca radi svedočenja i da traže dodatnu informaciju od osobe relevantne za konkretni predmet revizije. Angažovanje nezavisnih eksperata ili VRI člana kako bi asistirali u aktivnostima odbora pokazalo se veoma korisnim i važnim za pripremu *follow-up* izveštaja o nalazima i preporukama VRI.

Određen broj parlamentarnih odbora praktikuje sastavljanje izveštaja o izveštaju o reviziji koji je prethodno analiziran, u kojem se navode preporuke namenjene vladi na bazi nalaza VRI. Takav izveštaj može biti predmet parlamentarnog odobravanja na plenarnoj sednici. Na ovaj način se stavlja dodatni naglasak na nalaze i preporuke sa kojima se odbor slaže. Pretpostavka je da bi izveštaji odbora i VRI bili bolje prihvaćeni ukoliko su zasnovani na lekcijama naučenim iz prethodnih iskustava. Iako preporuke parlamentarnih odbora nisu obavezujuće prirode, u mnogim se zemljama se očekuje vladin odgovor u okviru naznačenog perioda. *Follow-up* aktivnosti na osnovu preporuka odbora se u nekim slučajevima sprovode od strane VRI, dok ih u drugim slučajevima sprovode direktno odbori, ali ono što je suštinski važno jeste da se uspostavi formalna *follow-up* procedura. Kako bi osigurali vladinu reakciju na pitanja pokrenuta od

⁶¹ Deklaracija iz Lime, kao najviši međunarodni standard i pisani autoritet za VRI, propisuje da nezavisnost ovih institucija, koja prozila iz Ustava i zakona, garantuje njihovu autonomnost u radu i onda kada deluju po nalogu parlamenta. Deklaracija iz Lime, poglavlje 3, odeljak 8. „Odnos sa parlamentom.“

⁶² SIGMA Paper No. 33.

strane odbora ili VRI, neki parlamenti zahtevaju od vlada periodične izveštaje o napretku.⁶³

Formulaciji odnosa između VRI i parlamenta i njegovih odbora treba pažljivo pristupiti. **Previše blizak odnos može ugroziti nezavisnot VRI, koja je osnova kredibilitnosti ovih institucija.** Ukoliko je, ipak, povezanost previše slaba može se dogoditi da izostane pažnja parlamenta u vezi sa nekim bitnim nalazima revizije. Uzimajući u obzir poseban položaj u sistemu i pojedinačni kontekst, svaka VRI mora pronaći balans između dve krajnosti.⁶⁴

Ne postoji jedan način na koji se ostvaruje efektivna saradnja VRI i parlamentarnih odbora. Kao važna činjenica nameće se politička priroda odbora, što može rezultirati pridavanjem nižeg prioriteta revizorskim aktivnostima i izveštajima. **Jedno od potencijalno korisnih rešenja jeste osnivanje posebnog odbora za eskternu reviziju.** Takav odbor bi imao mogućnost da naglasi važnost pitanja revizije budžeta i dodatno naglasi njegov značaj. **Korisno bi bilo da članovi odbora ne vide njegov rad kao nužno politički, što iziskuje određen stepen odvajanja partijskog delovanja i rada u okviru odbora, čiji bi rad trebalo zasnivati na širem konsenzusu ili čak na jednoglasnosti.** U svemu tome, kao što je navedeno, VRI imaju odgovornu ulogu na taj način što će izveštavati o pitanjima koja zavređuju pažnju odbora, na jasan, koncizan, argumentovan način i što će biti spremne da pomognu odborima u shvatanju prirode i važnosti revizorskih nalaza i iznalaženju odgovarajućih korektivnih mehanizama odbora, bez žrtvovanja nezavisnosti svoje pozicije. Na kraju, VRI mogu razviti jasne procedure kako bi vlade bile osetljivije na njihove preporuke i preporuke parlamenta.⁶⁵

VRI i parlamenti treba da gaje bliske odnose zato što rezultati te saradnje mogu biti veća transparentnost i odgovornost vlasti. Na taj način se, takođe, pozitivno utiče na poverenje javnosti u vlast. I parlament, uključujući odbore, i VRI mogu da koriste znanje iz civilnog sektora kako bi se ostvarilo delotvornije praćenje aktivnosti vlasti u vezi sa budžetom. U tom svetlu, parlament ne predstavlja samo zainetersovanui stranu, već i korisnika saradnje.

Uzimajući u obzir analiziranu praksu, moguće je sumarno prikazati preporuke proistekle iz dobrih praksi saradnje:

Preporuke za VRI

- Pisanje izveštaja na jasan, koncizan način, činjenično potkrepljen, izbegavajući izjave političke prirode;
- Dati parlamentu odgovarajuću, ali ne i dominantnu, ulogu u postavljanju prioriteta

⁶³ SIGMA Paper No. 33.

⁶⁴ SIGMA Paper No. 33.

⁶⁵ SIGMA Paper No. 33.

- revizije;
- Izveštaje koji zavređuju pažnju parlamenta treba dostavljati na diskusiju i proveru;
 - Razmotriti formiranje posebne jedinice ili postavljanje osobe za kontakt kako bi se koordinisala aktivnost sa parlamentom;
 - Aktivno delovanje u vidu praćenja i obezbeđivanja realizacije prethodnih revizorskih nalaza i informisanje parlamenta o odsustvu postupanja nadležnih organizacija po tim nalazima;
 - Poželjno je izbegavati direktno komentarisane vladinih politika.⁶⁶

Preporuke za parlamentarne odbore

- Pojasniti koja vrstu revizorskih izveštaja treba dostavljati parlamentu;
- Informisati VRI o aktivnostima i interesima parlamenta, kao i prioritarnim subjektima revizije. Konačnu odluku zadržavaju VRI;
- Zahtevati da se svi revizorski izveštaji objave u razumnom vremenskom roku;
- Razviti interna pravila odbora i opremiti ih adekvatnim ljudskim resursima. Za odbore koji se bave pitanjem revizije, preporuka je da predsednici odbora budu iz redova opozicionih partija, iako to samo po sebi na obezbeđuje delotvornost rada odbora;
- Dozvoliti pristup medijima sednicama odbora, uz učešće predstavnika VRI kao i subjekata revizije;
- Odbor može tražiti da pokrene sopstvene inicijative na osnovu preporuka revizorskog izveštaja, pri čemu bi jednoglasnost imala pozitivan uticaj;
- Od vlada bi trebalo da se zahteva da daju odgovor na izveštaje odbora i VRI.⁶⁷

S obzirom da su parlamentarni odbori prevashodno politička tela, za razliku od VRI koje su nezavisne i stručne institucije, bitno je naglasiti važnost izgradnje kapaciteta odbora i poslanika i to kroz poboljšanje pristupa istraživanju i informacijama, jačanje političkih stranaka, aktivnosti nadzora parlamenta, sistema odbora, osnaživanje kapaciteta osoblja parlamenta i poslanika, kao i kroz raspolaganje dobro opremljenim bibliotekama i istraživačkim centrima. Jedan od potencijalnih načina za početak jačanja kapaciteta odbora jeste ograničavanje fluktuacije pozicije predsednika i članova, osnaživanje istraživačkih kapaciteta kao i mogućnost da se primoraju predstavnici izvršne vlasti da se pojavljuju pred odborom.

⁶⁶ Working with Supreme Audit Institutions, Department for International Development DFID, Policy Division Info 079, jul 2005, <http://www.train4dev.net/fileadmin/Resources/General_Documents/DfID_Working%20with%20SAIs.pdf> (17.05.2012), str. 7.

⁶⁷ Working with Supreme Audit Institutions, str.7.

IV.2 Odnos Odbora za finansije Narodne skupštine Republike Srbije i DRI

Kao što je rečeno, parlamentarna kontrola rada državne revizije jeste jedini pravno dozvoljen oblik nadzora nad DRI, a ključnu funkciju u ostvarivanju parlamentarnog nadzora ima nadležni skupštinski odbor za finansije.

U Republici Srbiji unutrašnja organizacija i delokrug skupštinskih odbora, kao stalnih radnih tela, uređuje se poslovníkom Narodne skupštine. Odbor čini propisani broj narodnih poslanika, i njihov sastav se utvrđuje na početku svakog saziva Narodne skupštine, srazmerno veličini poslaničkih grupa. Odbor za finansije, tokom prethodnog saziva Narodne skupštine, imao je 15 članova, i delokrug razmatranja predloga akata iz oblasti sistema finansiranja državnih funkcija, poreza, taksa i drugih dažbina, republičkog budžeta i završnog računa, zajmova, garancija, igara na sreću, osiguranja, imovinsko-pravnih i obligacionih odnosa, eksproprijacije, odnosno drugih finansijskih oblasti.⁶⁸ Novim poslovníkom, donetim u istom sazivu, naziv i delokrug odbora su izmenjeni i usklađeni sa zakonodavnim razvojem na planu kontrole javnih finansija, pa će Odbor za finansije, pored razmatranja predloga akata iz finansijskih oblasti, imati i propisano ovlašćenje da razmatra izveštaje Državne revizorske institucije, o čemu će podnositi izveštaj sa stavovima i preporukama Narodnoj skupštini, kao i ovlašćenje da kontroliše primenu republičkog budžeta i pratećih finansijskih planova u smislu zakonitosti, svrsishodnosti i efikasnosti trošenja javnih sredstava, odnosno podnositi izveštaj o tome, sa predlogom mera.⁶⁹

U prethodnom mandatu, Odborom za finansije je predsedavao narodni poslanik iz poslaničke grupe koja nije podržavala vladinu većinu, na koji način se pokušava izgraditi praksa po ugledu na evropske parlamentarne konvencije (kao što je istaknuto i u preporukama u prethodnom delu ovog poglavlja) da se na čelu ovog najznačajnijeg skupštinskog tela za praćenje kretanja javnih finansija nalazi predstavnik opozicione stranke.

Zakon o DRI predviđa tri osnovne kontrolne funkcije parlamentarnog nadzora nad radom državne revizije, a koje se konkretizuju u radu skupštinskog odbora nadležnog za finansije:

- *personalna odgovornost* nosilaca funkcija u državnoj reviziji;
- *transparentnost rada institucije*, putem razmatranja izveštaja o radu;
- *finansijska odgovornost* u radu DRI.

⁶⁸ Poslovník Narodne skupštine Republike Srbije („Službeni glasnik RS“ br. 14/2009 - prečišćen tekst i 52/2010 - dr. poslovník)

⁶⁹ Poslovník Narodne skupštine („Službeni glasnik RS“ br. 20/2012 – prečišćen tekst); odredbe ovog poslovníka koje se odnose na organizaciju i delokrug skupštinski odbora, počinju da se primenjuju od momenta konstituisanja novog saziva Narodne skupštine.

Na prvom mestu, Odbor za finansije je telo u kojem se sprovodi kandidacioni postupak za izbor predsednika, potpredsednika i članova Saveta DRI. U tom postupku se primaju i razmatraju kandidature, utvrđuje ispunjenost zakonskih uslova za izbor na te funkcije, i nakon rasprave u odboru, utvrđuje lista kandidata, o kojoj se izjašnjava skupština. Upravo je rasprava o kandidatima i razmatranje ispunjenosti uslova, naročito u pogledu pitanja postojanja mogućih razloga nespojivosti funkcije, ključni element transparentnosti parlamentarne procedure izbora nosilaca ovih funkcija. U tom smislu, možda još veći značaj ima procedura razrešenja funkcionera DRI, koja se takođe odvija pred Odborom za finansije. Ovlašćenje za pokretanje inicijative za razrešenje funkcionera DRI pripada isključivo narodnim poslanicima, odnosno grupi od najmanje 20 poslanika. S jedne strane, na ovaj način je još jednom afirmisana nezavisna pozicija institucije, s obzirom da nijedan drugi organ ili nosilac javnog ovlašćenja, van skupštine, nema takvo ovlašćenje. S druge strane, broj od 20 narodnih poslanika može se oceniti kao dosta nizak, naročito u poređenju sa brojem koji je potreban za podnošenje interpelacije o radu Vlade ili člana Vlade (50) ili za pokretanje inicijative za izglasavanje nepoverenja Vladi (60). Zakon predviđa obavezu da se funkcioneru DRI, čije se razrešenje traži, omogući da usmenim ili pismenim putem učestvuje u raspravi po tom zahtevu. Nakon sprovedene rasprave, koja je u svetlu ovakvog zakonom propisanog postupka, obavezna, odbor se izjašnjava o podnetoj inicijativi. Ako je prihvatiti, predlog se dostavlja skupštini, na odlučivanje o razrešenju. Pored postupka razrešenja, odbor ima isključivo ovlašćenje da utvrdi nastupanje drugih zakonskih razloga za prestanak funkcije u DRI pre isteka mandata na koji je izabran, i to u slučaju podnošenja ostavke ili nastupanja uslova za penziju.

Transparentnost rada DRI se, pre svega, obezbeđuje na osnovu zakonske obaveze dostavljanja godišnjeg i posebnih izveštaja o radu institucije. Godišnji izveštaj o radu institucije usvaja Savet, na predlog predsednika DRI, i dostavlja ga Narodnoj skupštini najkasnije do 31. marta tekuće godine, za prethodnu godinu. Pored ovog redovnog izveštaja, predviđena je mogućnost dostavljanja posebnih izveštaja, po sopstenoj inicijativi Saveta, u pogledu bitnih pitanja o kojima je potrebno izvestiti skupštinu bez odlaganja. S druge strane, propisana je obaveza dostave posebnog izveštaja na zahtev skupštine, sa podacima i informacijama koje su predmet zahteva. Međutim, zakonska norma kojom se predviđa takvo ovlašćenje skupštine nedovoljno je precizna, odnosno otvara potrebu tumačenja u pogledu načina na koji skupština utvrđuje takav zahtev, glasanjem u plenumu ili odlukom nadležnog odbora. Poslovnik Narodne skupštine takođe sadrži posebne odredbe o postupku nadzora nad radom državnih organa, organizacija i tela, uključujući postupak na osnovu izveštaja koje ove institucije dostavljaju u skladu sa svojim zakonskim obavezama, ali ni on ne pruža pouzdan odgovor na ovo pitanje.

Treći značajan aspekt uloge Odbora za finansije u parlamentarnoj kontroli rada DRI jesu ovlašćenja u vezi razmatranja i davanja saglasnosti na finansijski plan institucije za narednu godinu. Ovo ovlašćenje treba razmatrati u vezi sa navedenim izveštajnim obavezama DRI. Podaci o radu DRI, njenim kapacitetima i sprovedenim revizijama,

sadržani u izveštajima o radu, treba da budu usklađeni sa planiranim troškovima za istovetne aktivnosti u predstojećem budžetskom periodu. Samo na taj način skupštinski odbor može dati pouzdanu ocenu opravdanosti projektovanih troškova, na način da se obezbedi nesmetano funkcionisanje institucije, ali i obezbedi finansijska odgovornost.

Nakon razmatranja finansijskog plana DRI, odbor se izjašnjava u pogledu davanja saglasnosti i u slučaju pozitivnog izjašnjenja, takav plan se dostavlja ministarstvu nadležnom za finansije, radi objedinjavanja u sklopu nacrta budžeta za narednu godinu. Sredstva za rad DRI se obezbeđuju u okviru posebnog budžetskog razdela.

Pored kontrolnih funkcija, Odbor za finansije i DRI ostvaruju saradnju u postupku revizije završnog računa budžeta Republike, kao i završnih računa finansijskih planova organizacija obaveznog socijalnog osiguranja i konsolidovanih finansijskih izveštaja Republike. Izveštaj o sprovedenoj reviziji navedenih završnih računa DRI dostavlja Skupštini i isti se razmatraju u Odboru za finansije. Nakon razmatranja citiranih izveštaja, Odbor može usvojiti svoje stavove ili dati preporuke, koje se prosleđuju Skupštini zajedno sa izveštajem revizije, a Skupština na osnovu ovih akata može zahtevati od DRI dodatna pojašnjenja.

U svetlu navedenih kontrolnih funkcija koje treba da se organizuju i sprovedu u Odboru za finansije, naročito se aktuelizuje jedno od pitanja koja su u dužem periodu tema razmatranja parlamentarne prakse u Srbiji, a to je stručni i organizacioni kapacitet za ostvarivanje takvih funkcija. U prethodnom periodu, rad parlamentarnih odbora je bio prevashodno vezan za poslovanje predviđenu proceduru razmatranja predloga zakona i drugih akata koje donosi Skupština, kao i u postupku kandidovanja, razmatranja kandidata i predlaganja izbora za funkcije, iz nadležnosti Skupštine. Izuzetno i retko su se organizovale rasprave o pojedinim pitanjima iz delokruga odbora, a van procedure usvajanja akata. Poseban izazov predstavlja mogućnost kompetentnog razmatranja izveštaja koje podnose nezavisna nadzorna tela, u sklopu parlamentarne kontrole nad njihovim radom, uočavanja nedostataka, povreda struke ili propisanih pravila u radu tih tela, ali i učešća u obezbeđivanju implementacije njihovih nalaza i preporuka. U Strateškom planu Državne revizorske institucije za period 2011-2015. godine, DRI je prepoznala potrebu da se ojačaju kapaciteti Odbora za finansije, proširivanjem saradnje ovog odbora sa relevantnim odborima drugih zemalja, i naglasila potrebu za nastavkom saradnje sa članovima odbora nadležnog za finansije.⁷⁰

⁷⁰ Strateški plan Državne revizorske institucije za period 2011-2015 („Službeni glasnik RS“ br. 100/2011).

V. Pregled dosadašnjeg procesa eksterne revizije u Srbiji

Tokom 2008. godine, DRI je poslove iz svoje nadležnosti obavljala na osnovu Početnog programa rada⁷¹ kojim su bliže uređena pitanja od značaja za obezbeđivanje osnovnih uslova za rad, t.j. finansijskih sredstava, neophodnog poslovnog prostora i stručnih i administrativnih kapaciteta.

DRI nije imala formirane revizorske službe, te stoga nije izrađen Program revizije za 2008. godinu kojim se definišu subjekti revizije, predmet, obim i vrsta revizije, kao i vreme početka i trajanja revizije.

V.1 Eksterna revizija za 2007. godinu

S obzirom da je do juna 2008. godine izabran samo Savet DRI kao kolegijalni organ rukovođenja, čija nadležnost nije neposredno izvođenje revizije, da osnovni uslovi za rad (poslovni prostor, oprema, i sl.) nisu bili obezbeđeni i nisu uspostavljene revizorske službe, kao i da Poslovnik DRI (kojim se utvrđuju prava i obaveze DRI i subjekata revizije) koji predstavlja osnovu za sprovođenje revizije nije razmatran od strane Narodne skupštine, DRI nije bila u mogućnosti da da mišljenje na Nacrt zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2007. godinu.

U cilju prikupljanja podataka i informacija za potrebe planiranja i izvođenja revizije finansijskih izveštaja za 2008. godinu, DRI je u drugoj polovini 2008. godine analizirala funkcionisanje sistema interne kontrole i interne revizije u određenom broju subjekata revizije.

V.2 Eksterna revizija za 2008. godinu

U skladu sa Programom revizije za 2009. godinu⁷², Izveštaj o finansijskoj reviziji Završnog računa budžeta RS za 2008. godinu objavljen je u novembru 2009. godine.

Revizijom je obuhvaćeno funkcionisanje računovodstvenog sistema, funkcionisanje sistema interne kontrole i interne revizije kod korisnika budžetskih sredstava, nefinansijska imovina i kapital, tekući prihodi i rashodi i utvrđivanje rezultata poslovanja, kapitalni izdaci i primanja, novčani tokovi i izvršenje budžeta.

Zbog nemogućnosti da prikupi dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza koji bi činili osnovu za izražavanje mišljenja, Generalni državni revizor nije izrazio mišljenje o Nacrtu zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2008. godinu. Izveštaji o reviziji sastavnih delova finansijskih izveštaja za 2008. godinu sa izraženim mišljenjem sačinjeni su za 15 ministarstava, 3 uprave i 2 direkcije.

⁷¹ Usvojen na sednici Saveta Državne revizorske institucije, održanoj 28. decembra 2007. godine.

⁷² Usvojen na sednici Saveta Državne revizorske institucije, održanoj 30.12.2008. godine.

U postupku revizije utvrđene su nepravilnosti u funkcionisanju računovodstvenog sistema, nefinansijske imovine i kapitala i tekućih rashoda i izdataka. Glavni zaključci revizije za 2008. godinu su:

- u periodu od 2002. do 2007. godine nije vršena revizija niti su podneti izveštaji o reviziji u tom periodu;
- od ukupno 24 ministarstva i 1 agencije, sistem interne kontrole je uspostavljen u 4 ministarstva i 1 agenciji, u 3 ministarstva je uspostavljanje u toku a u 17 ministarstva nisu preduzeti koraci za njegovo uspostavljanje;
- od ukupno 17 ministarstva i 1 agencije koji imaju obavezu uspostavljanja interne revizije, 7 ministarstva je uspostavilo internu reviziju, u 3 ministarstva je uspostavljanje u toku a 10 ministarstava i 1 agencija nisu preduzeli korake za uspostavljanje interne revizije;
- podaci iskazani u obrascima završnog računa nisu potpuni i ne sadrže prihode i izdatke iz ostalih izvora indirektnih korisnika sredstava budžeta, s obzirom da se u glavnoj knjizi trezora ne evidentiraju sve promene na računima;
- knjigovodstvena evidencija i završni račun za 2008. godinu ne odražavaju stvarno stanje nefinansijske imovine, pošto promene na nefinansijskoj imovini nastale u 2008. godini nisu evidentirane u poslovnim knjigama;
- netačno su utvrđeni finansijski rezultati jer direktni korisnici sredstava budžeta nisu iskazali amortizaciju za sopstvene prihode;
- nije uspostavljena potpuna i ažurna evidencija o stanju državne imovine od strane Republičke direkcije za imovinu;
- u određenim slučajevima, izdaci iz budžeta se nisu zasnivali na knjigovodstvenoj dokumentaciji, tj. vršene su isplate na osnovu dokumentacije koja ne predstavlja pisani dokaz o nastaloj promeni;
- budžetski korisnici su tokom godine vršili nabavku usluga bez sprovođenja javne nabavke ili kršenjem odredbi Zakona o javnim nabavkama;
- zaključivani su ugovori o delu za poslove iz nadležnosti ministarstava, i ne postoje izveštaji o realizaciji ugovorenih poslova.

Na osnovu nalaza i zaključaka predstavljenih u Izveštaju, data je 31 preporuka u vezi sa uspostavljanjem sistema interne kontrole i interne revizije.

Na dan 28. maja 2012. godine, DRI je utvrdila da su sve date preporuke u postupku izvršenja.

Polazeći od nalaza revizije i nepravilnosti utvrđenih u Izveštaju, DRI je podnela 19 zahteva za pokretanje prekršajnih postupaka protiv 19 odgovornih lica zbog nepostupanja u skladu sa Zakonom o budžetskom sistemu, Uredbom o budžetskom računovodstvu i Zakonom o javnim nabavkama.

Tabela 1. Pregled ishoda postupaka na dan 28. maj 2012. godine

Broj podnetih prijava	Pravosnažno okončani postupci	Postupci rešeni u prvom stepenu	Postupci u toku
19	4 osuđujuće presude 1 oslobađajuća presuda*	5 osuđujućih presuda 1 oslobađajuća presuda 1 obustavljen postupak	7

*DRI je na ovu oslobađajuću presudu podnela zahtev za zaštitu zakonitosti koji je Tužilaštvo prihvatilo

V.3 Eksterna revizija za 2009. godinu

U skladu sa Programom revizije DRI za 2010. godinu⁷³, revizijom je obuhvaćeno 11 subjekata i krajem 2011. i početkom 2012. godine su objavljeni sledeći izveštaji o reviziji:

- 1) Izveštaj o finansijskoj reviziji Nacrta zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2009. godinu;
- 2) Izveštaj o reviziji godišnjeg finansijskog izveštaja Ministarstva finansija za 2009. godinu;
- 3) Izveštaj o reviziji godišnjeg finansijskog izveštaja Ministarstva finansija – Uprave za trezor za 2009. godinu;
- 4) Izveštaj o reviziji godišnjeg finansijskog izveštaja Ministarstva omladine i sporta za 2009. godinu;
- 5) Izveštaj o reviziji godišnjeg finansijskog izveštaja Ministarstva prosvete za 2009. godinu;
- 6) Izveštaj o reviziji godišnjeg finansijskog izveštaja Ministarstva poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede za 2009. godinu;
- 7) Izveštaj o reviziji godišnjeg finansijskog izveštaja Ministarstva rada i socijalne politike za 2009. godinu;
- 8) Izveštaj o reviziji godišnjeg finansijskog izveštaja Ministarstva za infrastrukturu za 2009. godinu;
- 9) Izveštaj o reviziji godišnjeg finansijskog izveštaja Ministarstva za nauku i tehnološki razvoj za 2009. godinu;
- 10) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja Javnog preduzeća «Elektromreža Srbije» Beograd za 2009. godinu;
- 11) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja Javnog preduzeća za skloništa, Beograd za 2009. godinu;
- 12) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja Javnog preduzeća «Transnafta» Pančevo za 2009. godinu.

⁷³ Donet na sednici Saveta Državne revizorske institucije, održanoj 29. decembra 2009. godine.

13) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja Narodne banke Srbije za 2009. godinu u delu koji se odnosi na poslovanje sa državnim budžetom

Revizija budžeta i budžetskih fondova Republike Srbije

U decembru 2010. godine, DRI je objavila izveštaje o finansijskoj reviziji Završnog računa budžeta za 2009. godinu, reviziji finansijskih izveštaja 7 ministarstava i 1 uprave i dela izveštaja Narodne banke Srbije koji se odnosi na korišćenje budžetskih sredstva.

Revizijom je kontrolisan završni račun budžeta u većem obimu i kompletni finansijski izveštaji za 7 ministarstava i 1 upravu u sastavu ministarstva, a izvršena je i revizija finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja Narodne banke Srbije u delu koji se odnosi na poslovanje sa državnim budžetom.

Revizijom godišnjih finansijskih izveštaja ministarstava obuhvaćeni su računovodstveni sistem, interna kontrola, popis imovine i obaveza, obrasci bilansa stanja i izveštaja o izvršenju budžeta. Za razliku od 2008. godine kada su revizijom bili obuhvaćeni samo pojedini segmenti ministarstava, revizijom za kalendarsku 2009. godinu je obuhvaćeno 70,13% ukupnih rashoda i izdataka budžeta RS i oko 18% budžetskih prihoda od prodaje dobara i usluga.

Kod svih revidiranih korisnika prikupljeno je dovoljno pouzdanih i relevantnih dokaza na osnovu kojih je izraženo 11 mišljenja sa rezervom, s obzirom da su finansijski izveštaji, osim za neke nepravilnosti ili ograničenja, pravilno prikazani.

Slede glavni zaključci revizije za 2009. godinu:

- interna revizija nije organizovana na odgovarajući i pouzdan način – 10 direktnih korisnika budžetskih sredstava je organizovalo internu reviziju, kod 6 korisnika je organizovanje u toku, a 3 korisnika nisu preduzela mere za uspostavljanje interne revizije;
- interna kontrola nije uspostavljena;
- Glavna knjiga Trezora je nepotpuna i ne sadrži sve podatke – ne postoje sveobuhvatne evidencije o finansijskim transakcijama koje uključuju stanje i promene na imovini, potraživanjima, obavezama, izvorima finansiranja, rashodima, izdacima, prihodima i primanjima, kao ni podaci o prihodima i rashodima iz ostalih izvora indirektnih korisnika budžetskih sredstava;
- podaci u bilansima stanja ne odražavaju stvarno stanje;
- nije u potpunosti izvršen prenos sopstvenih prihoda na račun izvršenja budžeta;
- ne postoji kompletna i ažurna evidencija državne imovine;
- zaključivani su ugovori o delu za poslove iz nadležnosti ministarstava;

- preuzimane su obaveze bez zaključenih ugovora i zaključivani ugovori o nabavci dobara, pružanju usluga i izvođenju građevinskih radova suprotno propisima kojima se reguliše oblast javnih nabavki;
- preuzete su obaveze i zaključeni ugovori za nabavku nematerijalne imovine u iznosu većem od odobrene aproprijacije u budžetskoj 2009. godini;
- pri reviziji pravilnosti poslovanja uočeni su nedostaci kod ugovora o delu, isplata nadoknada za članove komisija i radnih grupa, nabavke dobara, pružanja usluga i izvođenja radova.

Na osnovu nalaza i zaključaka predstavljenih u izveštajima o reviziji date su ukupno 74 preporuke.

Revidiranim subjektima u čijem su poslovanju bile otkrivene nepravilnosti koje nisu otklonjene u toku obavljanja revizije, određeni su rokovi za dostavljanje odazivnih izveštaja.

DRI je proverila istinitost navoda o merama preduzetim za ispravljanje nepravilnosti navedenim u odazivnim izveštajima i utvrdila da je 67 od ukupno 74 date preporuke sprovedeno, dok je 7 preporuka u postupku izvršenja.⁷⁴

S obzirom da su u postupku revizije identifikovne materijalno značajne radnje koje ukazuju na postojanje elemenata više prekršaja iz Zakona o budžetskom sistemu, Zakona o budžetu Republike Srbije, Zakona o radu i Zakona o javnim nabavkama, podneto je 13 zahteva za pokretanje prekršajnih postupaka protiv 14 odgovornih lica u 5 ministarstava i 3 uprave u sastavu ministarstava. Zahtevi za pokretanje postupaka su podneti protiv 4 ministara, 2 državnih sekretara, 2 sekretara ministarstva, 2 pomoćnika ministara i 4 direktora uprava.

Tabela 2. Pregled ishoda postupaka na dan 28. maj 2012. godine

<i>Broj podnetih prijavi</i>	<i>Pravosnažno okončani postupci</i>	<i>Postupci rešeni u prvom stepenu</i>	<i>Postupci u toku</i>
13	0	1 osuđujuća presuda 1 oslobađajuća presuda	11

Revizija javnih preduzeća

Početakom 2011. godine, DRI je objavila izveštaje o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja za 2009. godinu za tri javna preduzeća. Revizijom su obuhvaćeni bilans stanja, bilans uspeha, izveštaj o promenama na kapitalu, izveštaj o tokovima gotovine i napomene uz finansijske izveštaje.

⁷⁴ Stanje na dan 28. maj 2012. godine, prema podacima DRI.

Kod svih revidiranih korisnika prikupljeno je dovoljno pouzdanih i relevantnih dokaza na osnovu kojih je izraženo 1 pozitivno mišljenje i 2 mišljenja s rezervom, s obzirom da su finansijski izveštaji, osim za neke nepravilnosti ili ograničenja, pravilno prikazani.

Slede glavni nalazi finansijske revizije i revizije pravilnosti poslovanja u ovim javnim preduzećima:

- postoje nepravilnosti i nedostaci u funkcionisanju sistem finansijskog upravljanja i kontrole;
- nepotpun je popis nepokretnosti (nekretnine, postrojenja i oprema) i neusklađeno knjigovodstveno stanje imovine;
- procena vrednosti nepokretnosti dovodi u pitanje realnost iskazane tržišne vrednosti i tačnost finansijskih izveštaja;
- pribavljane su i davane u zakup nepokretnosti bez saglasnosti nadležnih organa;
- zaključivani su ugovori i naknadno ugovarani dodatni i nepredviđeni radovi suprotno odredbama Zakona o javnim nabavkama.

Na osnovu nalaza i zaključaka predstavljenih u izveštajima o reviziji dato je 14 preporuka. Revidiranim subjektima u čijem su poslovanju bile otkrivene nepravilnosti koje nisu otklonjene u toku obavljanja revizije, određen je rok za dostavljanje odazivnog izveštaja.

DRI je proverila istinitost navoda o merama preduzetim za ispravljanje nepravilnosti navedenim u odazivnim izveštajima i utvrdila da je svih 14 preporuka sprovedeno.⁷⁵

Polazeći od nalaza revizije, podnete su 3 prijave protiv 4 lica (2 zahteva za pokretanje prekršajnog postupka i 1 prijava za privredni prestup).

Tabela 3. Pregled ishoda postupaka na dan 28. maj 2012. godine

<i>Broj podnetih prijava</i>	<i>Pravosnažno okončani postupci</i>	<i>Postupci rešeni u prvom stepenu</i>	<i>Postupci u toku</i>
3	1 osuđujuća presuda	0	2

V.4 Eksterna revizija za 2010. godinu

U skladu sa Programom revizije Državne revizorske institucije za 2011. godinu⁷⁶, sprovedena je revizija i u decembru 2011. godine su objavljeni sledeći izveštaji o reviziji:

- 1) Izveštaj o reviziji Nacrta zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije za 2010. godinu;

⁷⁵ Stanje na dan 28. maj 2012. godine, prema podacima DRI.

⁷⁶ Usvojen na sednici Saveta Državne revizorske institucije održanoj 30. decembra 2010. godine.

- 2) Izveštaj o reviziji godišnjeg finansijskog izveštaja Ministarstva ekonomije i regionalnog razvoja za 2010. godinu;
- 3) Izveštaj o reviziji godišnjeg finansijskog izveštaja Ministarstva finansija za 2010. godinu;
- 4) Izveštaj o reviziji godišnjeg finansijskog izveštaja Ministarstva finansija – Poreska uprava za 2010. godinu;
- 5) Izveštaj o reviziji godišnjeg finansijskog izveštaja Ministarstva finansija – Uprava carina za 2010. godinu;
- 6) Izveštaj o reviziji godišnjeg finansijskog izveštaja Ministarstva za Kosovo i Metohiju za 2010. godinu;
- 7) Izveštaj o reviziji godišnjeg finansijskog izveštaja Ministarstva odbrane;
- 8) Izveštaj o reviziji godišnjeg finansijskog izveštaja Ministarstva unutrašnjih poslova za 2010. godinu;
- 9) Izveštaj o reviziji godišnjeg finansijskog izveštaja Ministarstva zdravlja za 2010. godinu;
- 10) Izveštaj o reviziji godišnjeg finansijskog izveštaja Ministarstva životne sredine i prostornog planiranja za 2010. godinu;
- 11) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja Fonda za razvoj Republike Srbije za 2010. godinu;
- 12) Izveštaj o reviziji završnog računa Nacionalne službe za zapošljavanje za 2010. godinu
- 13) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja Narodne banke Srbije za 2010. godinu u delu koji se odnosi na korišćenje javnih sredstava i na poslovanje sa državnim budžetom;
- 14) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja završnog računa budžeta Autonomne pokrajine Vojvodine za 2010. godinu;
- 15) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja završnog računa budžeta opštine Bečej za 2010. godinu;
- 16) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja završnog računa budžeta grada Beograda za 2010. godinu;
- 17) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja završnog računa budžeta grada Jagodine za 2010. godinu;
- 18) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja završnog računa budžeta opštine Kikinda za 2010. godinu;
- 19) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja završnog računa budžeta grada Kragujevca za 2010. godinu;

- 20) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja završnog računa budžeta grada Kraljeva za 2010. godinu;
- 21) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja završnog računa budžeta grada Kruševca za 2010. godinu;
- 22) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja završnog računa budžeta grada Leskovca za 2010. godinu;
- 23) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja završnog računa budžeta grada Niša za 2010. godinu;
- 24) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja završnog računa budžeta grada Novog Sada za 2010. godinu;
- 25) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja završnog računa budžeta grada Šapca za 2010. godinu;
- 26) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja završnog računa budžeta grada Smedereva za 2010. godinu;
- 27) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja završnog računa budžeta grada Zaječara za 2010. godinu;
- 28) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja Akcionarskog društva za vazdušni saobraćaj «JAT Airways» A.D. Beograd za 2010. godinu;
- 29) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja javnog komunalnog preduzeća «Gradska toplana» Niš za 2010. godinu;
- 30) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja javnog komunalnog preduzeća Regionalna sanitarna deponija «Duboko» Užice za 2010. godinu;
- 31) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja javnog komunalnog preduzeća «Gradska toplana» Kruševac za 2010. godinu;
- 32) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja javnog komunalnog preduzeća «Gradsko zelenilo» Novi Sad za 2010. godinu;
- 33) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja javnog preduzeća za komunalnu privredu «Lazarevac», Lazarevac za 2010. godinu;
- 34) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja javnog komunalnog preduzeća «Mediana» Niš za 2010. godinu;
- 35) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja javnog komunalnog preduzeća «Naissus» Niš za 2010. godinu;
- 36) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja javnog komunalnog preduzeća «Put» Novi Sad za 2010. godinu;
- 37) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja javnog preduzeća «Putevi Srbije» Beograd za 2010. godinu;

- 38) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja javnog preduzeća za podzemnu eksploataciju uglja Resavica u restrukturiranju za 2010. godinu;
- 39) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja javnog preduzeća Sportski i poslovni centra Vojvodina Novi Sad za 2010. godinu;
- 40) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja javnog komunalnog preduzeća «Stan» Novi Sad za 2010. godinu;
- 41) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja javnog vodoprivrednog preduzeća «Vode Vojvodine» Novi Sad za 2010. godinu;
- 42) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja javnog komunalnog preduzeća Vodovod i kanalizacija Novi Sad za 2010. godinu;
- 43) Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja javnog preduzeća «Železnice Srbije» Beograd za 2010. godinu.

Revizija budžeta, budžetskih fondova i organizacija socijalnog osiguranja

U decembru 2011. godine, DRI je objavila izveštaje o finansijskoj reviziji Završnog računa budžeta za 2010. godinu. Revizijom je obuhvaćeno 7 ministarstava i 2 uprave u sastavu Ministarstva finansija, a izvršena je i revizija finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja Narodne banke Srbije u delu koji se odnosi na poslovanje sa državnim budžetom, revizija finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja Fonda za razvoj Republike Srbije Nacionalne službe za zapošljavanje.

Revizijom za 2010. godinu kontrolisani su prihodi, primanja, rashodi i izdaci, imovima države, zaduživanja, davanje garancija, upotreba sredstava koja su dodeljena subjektima revizije. Revizijom godišnjih finansijskih izveštaja ministarstava obuhvaćeni su računovodstveni sistem, popis imovine i obaveza, interna kontrola, interna revizija, obrasci bilansa prihoda i rashoda, izveštaji o kapitalnim izdacima i primanjima, izveštaji o novčanim tokovima, izveštaji o izvršenju budžeta i javne nabavke.

Kod svih revidiranih subjekata prikupljeno je dovoljno pouzdanih i relevantnih dokaza na osnovu kojih je izraženo odgovarajuće mišljenje, i to:

- pozitivno mišljenje je izraženo za Ministarstvo finansija – Upravu carina i Narodnu banku Srbije;
- mišljenja s rezervom su izražena za 7 ministarstava i 1 upravu u sastavu ministarstva, Nacionalnu službu za zapošljavanje, kao i za Nacrt Zakona o završnom računu budžeta RS, s obzirom da su finansijski izveštaji, osim za neke nepravilnosti ili neko ograničenje pravilno iskazani;
- uzdržavajuće mišljenje na finansijske izveštaje i pravilnost poslovanja je izraženo za Fond za razvoj Republike Srbije.

Slede glavni nalazi finansijske revizije za 2010. godinu:

- sistem interne kontrole nije organizovan na način koji svojim funkcionisanjem obezbeđuje primenu propisa u 5 ministarstava, a u jednom ministarstvu se poslovi ne obavljaju u skladu sa utvrđenim procedurama;
- interna revizija kod većine subjekata revizije nije organizovana na odgovarajući i pouzdan način;
- kod svih subjekata revizije, u knjigovodstvenoj evidenciji ne postoji kompletan popis nefinansijske, finansijske imovine i obaveza - nije izvršen popis imovine, obaveza i potraživanja;
- kod 10 subjekata su vršene isplate plata i naknada u iznosu većem od onog utvrđenog propisima;
- korisnici su tokom godine vršili nabavku dobara, usluga i radova bez sprovođenja javne nabavke ili kršenjem odredbi Zakona o javnim nabavkama;
- kod 5 subjekata revizije (4 javna preduzeća i jedan organ lokalne vlasti) nije izvršena uplata svih poreza i doprinosa, a kod 2 subjekata revizije (javna preduzeća) nije obračunat i uplaćen porez na dodatu vrednost;
- prikazano knjigovodstveno stanje NBS je manje u odnosu na stanje utvrđeno popisom;
- najznačajnije nepravilnosti utvrđene u Fondu za razvoj Republike Srbije su neizvršen popis imovine (preko 60%), neizvršeno usaglašavanje potraživanje za plasirana sredstva po osnovu odobrenih kredita (preko 70% plasmana), nepoštovanje programa Vlade pri odobravanju kredita, nepoštovanje i nedostatak internih procedura prilikom odobravanja kredita i nepreduzimanje mera za naplatu dospelih kredita.
- najznačajnije nepravilnosti utvrđene u Nacionalnoj službi za zapošljavanje su: ustupanje na privremeno korišćenje opreme pravnim i fizičkim licima bez odluke Upravnog odbora, zaključivanje ugovora sa korisnicima subvencija za zapošljavanje suprotno odredbama Pravilnika o kriterijumima i načinu sprovođenja mera aktivne politike zapošljavanja, preuzimanje obaveza većih od odobrenih aprijacija, zaključivanje ugovora suprotno odredbama Zakona o javnim nabavkama, pogrešno primenjivan način obračuna minimalnih zarada za slučaj nezaposlenosti što je dovelo do izvršenja rashoda u većem iznosu, donošenje odluke o dodeli sredstava podnosiocu projekta koji nije ispunjavao uslove određene javnim pozivom, uvećanje koeficijenta za obračun i isplatu plata zaposlenih iznad dozvoljenog iznosa, isplatu plata za zaposlene koji su privremeno upućeni na rad kod drugog poslodavca, zaključivanje ugovora o privremenim i povremenim poslovima za obavljanje poslova sistematizovanih radnih mesta, itd.

Na osnovu nalaza i zaključaka predstavljenih u izveštajima o reviziji, dato je ukupno 127 preporuka.

Sledi pregled najvažnijih preporuka:

- 1) urediti sadržinu, postupke i način vođenja poreskog računovodstva prema Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji;
- 2) normativno urediti i obezbediti praćenje i izveštavanje o primljenim i realizovanim donacijama (u finansijskom, robnom obliku i uslugama);
- 3) uskladiti akte koji se odnose na isplatu plata sa propisima;
- 4) urediti postupak dodele sredstava van javnog konkursa za sufinansiranje preventivnih i interventnih mera u vanrednim okolnostima zagađivanja životne sredine i osposobljavanje za reagovanje u slučaju udesa;
- 5) uskladiti finansijski plan sa Zakonom o izmenama i dopunama Zakona o budžetu Republike Srbije, i precizirati pojedinačne programe, projekte i namene rashoda i izdataka u Planu izvršenja;
- 6) bliže urediti postupak nabavki sredstavima posebne namene (način i uslovi za formiranje liste ponuđača, ocenjivanje ponuda);
- 7) urediti postupak dodele sredstava za projekte i način evidentiranja rashoda i izdataka u realizaciji projekata;
- 8) pravne akte i ugovore pripremati na srpskom jeziku;
- 9) formirati Glavnu knjigu poreskog knjigovodstva po sistemu dvojnog knjigovodstva;
- 10) obezbediti poštovanje prava zaposlenih;
- 11) urediti postupak isplate naknada za rad u komisijama kao i procedure za obrazovanje komisija;
- 12) obezbediti da se dodela sredstava vrši u skladu sa kriterijumima i merilima za ocenjivanje zahteva za dodelu sredstava;
- 13) doneti neophodne podzakonske akte;
- 14) urediti postupak angažovanja lica na projektu i merila i kriterijume za utvrđivanje naknada za rad;
- 15) propisati uslove, kriterijume i način dodele, korišćenja i pravdanja sredstava koja se dodeljuju kao namenski krediti od posebnog značaja i za podsticaj proizvodnje i izvoza, i uvesti mehanizme za praćenje realizacije aktivnosti;
- 16) za ugovore o javnim nabavkama koji se zaključuju za period duži od 12 meseci, a u slučaju kada obaveze dospevaju u narednim godinama, ugovorene iznose usaglasiti sa propisima kojima se uređuje izvršenje budžeta i javno finansiranje za svaku godinu;

- 17) za javne nabavke, sačinjavati konkursnu dokumentaciju u skladu sa Pravilnikom o obaveznim elementima konkursne dokumentacije
- 18) pripremati objedinjeni Plan javnih nabavki i ažurirati ga u skladu sa promenama, i pripremati, ažurirati i izvršavati finansijski plan shodno izmenjenim potrebama.

Preporuke u vezi sa završnim računom budžeta RS

- 1) urediti računovodstveni sistema u skladu sa propisima i međunarodnim standardima u cilju obezbeđenja jedinstvene i sveobuhvatne evidencije o finansijskim transakcijama korisnika budžetskih sredstava, naročito u pogledu stanja i promena na imovini, potraživanjima, obavezama i izvorima finansiranja,
- 2) uspostaviti sistem internih kontrola i internih revizija radi obezbeđenja realnog i kompletnog finansijskog i poslovnog izveštavanja;
- 3) sprovesti popis imovine i obaveza i uskladiti knjigovodstveno sa stvarnim stanjem;
- 4) obezbediti da računovodstvene isprave sadrže sve potrebne elemente i da se sva knjiženja vrše u skladu sa Pravilnikom o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem;
- 5) godišnje izveštaje sastavljati u skladu sa Pravilnikom o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, i dostavljati Upravi za trezor dokumentaciju u skladu sa propisima;
- 6) obezbediti evidentiranje akata kroz delovodnu knjigu u skladu sa Uredbom o kancelarijskom poslovanju organa državne uprave i Uputstvom o kancelarijskom poslovanju organa državne uprave.

DRI je preporučila Upravnom odboru Fonda za razvoj Republike Srbije da donese odluku o raspodeli neraspoređene dobiti iz ranijih godina.

Revidiranim subjektima u čijem su poslovanju bile otkrivene nepravilnosti koje nisu otklonjene u toku obavljanja revizije, određen je rok za otklanjanje utvrđenih nepravilnosti i dostavljanje odazivnih izveštaja.

DRI je proverila istinitost navoda o merama preduzetim za ispravljanje nepravilnosti navedenih u odazivnim izveštajima i utvrdila da je od ukupno 127 datih preporuka, 116 preporuka sprovedeno, 7 preporuka je u postupku izvršenja a 4 preporuke nisu izvršene.⁷⁷

Za nepravilnosti koje nisu mogle biti otklonjenje pošto su se odnosile na kršenje propisa o radu i javnim nabavkama, DRI je podnela 34 prekršajne prijave protiv 35 lica – 33 zahteva za pokretanje prekršajnog postupka i 1 prijavu za privredni prestup. Prijave su podnete protiv odgovornih lica u ministarstvima (ministara, državnih sekretara, pomoćnika ministara, sekretara ministarstava, direktora i pomoćnika direktora uprava, načelnika

⁷⁷ Stanje na dan 28. maj 2012. godine, prema podacima DRI.

službi), Nacionalnoj službi za zapošljavanje (2 direktora i zamenika direktora) i Fondu za razvoj (2 direktora).

Tabela 4. Pregled ishoda postupaka na dan 28. maj 2012. godine

<i>Broj podnetih prijava</i>	<i>Pravosnažno okončani postupci</i>	<i>Postupci rešeni u prvom stepenu</i>	<i>Postupci u toku</i>
34	0	0	34

Revizija javnih preduzeća

Revizijom je obuhvaćeno 15 javnih preduzeća i 1 akcionarsko društvo, a sprovedena je revizija finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja.

Kod svih revidiranih subjekata prikupljeno je dovoljno pouzdanih i relevantnih dokaza na osnovu kojih je izraženo odgovarajuće mišljenje, i to:

- pozitivno mišljenje nije izraženo ni za jedno javno preduzeće;
- mišljenja s rezervom su izražena za 11 javnih preduzeća, s obzirom da su finansijski izveštaji, osim za neke nepravilnosti ili neko ograničenje pravilno iskazani;
- uzdržavajuće mišljenje na finansijske izveštaje i pravilnost poslovanja je dato za 5 javnih preduzeća.

Slede glavni nalazi revizije za 2010. godinu:

- nije uspostavljen odgovarajući sistema finansijskog upravljanja i kontrole, kao ni interna revizija,
- delimično izvršenje popisa imovine i obaveza i nedostavljanje podataka o imovini nadležnom organu,
- neadekvatna primena usvojenih računovodstvenih politika,
- podcenjena vrednost imovine,
- neregistrovan državni kapital,
- nezakonitosti u vezi sa sprovođenjem postupaka javnih nabavki.

Na osnovu nalaza i zaključaka predstavljenih u izveštajima o reviziji, subjektima revizije je dato ukupno 208 preporuka a slede ključne preporuke:

- 1) uspostaviti odgovarajući sistem finansijskog upravljanja i kontrole;
- 2) uspostaviti internu reviziju;
- 3) registrovati državni kapital;
- 4) izvršiti realne procene imovine;
- 5) obezbediti primenu usvojenih računovodstvenih politika;

6) izvršiti korekcije pogrešnih knjiženja poslovnih promena.

Revidiranim subjektima u čijem su poslovanju bile utvrđene nepravilnosti koje nisu otklonjene u toku obavljanja revizije, određen je rok za otklanjanje utvrđenih nepravilnosti i dostavljanje odazivnih izveštaja.

DRI je proverila istinitost navoda o merama preduzetim za ispravljanje nepravilnosti navedenih u odazivnim izveštajima i utvrdila da su 143 od ukupno 208 datih preporuka sprovedene, 45 preporuka je u procesi izvršenja, dok 20 preporuka nije izvršeno.⁷⁸

Za nepravilnosti koje nisu mogle biti otklonjenje pošto su se odnosile na kršenje propisa o radu i javnim nabavkama, DRI je podnela 31 prijavu protiv 62 lica – 16 zahteva za pokretanje prekršajnog postupka, 12 prijava za privredni prestup i 3 krivične prijave. Prijave su podnete protiv direktora, zamenika direktora, rukovodioca finansijskih službi i komisija.

Tabela 5. Pregled ishoda pokrenutih postupaka na dan 28. maj 2012. godine

<i>Broj podnetih prijava</i>	<i>Pravosnažno okončani postupci</i>	<i>Postupci rešeni u prvom stepenu</i>	<i>Postupci u toku</i>
31	1 osuđujuća presuda	0	30

Pokrajinske i lokalne vlasti

Predmet revizije su bili završni računi budžeta za 2010. godinu AP Vojvodine i završni računi budžeta za 2010. godinu i pravilnosti poslovanja 13 jedinica lokalne samouprave (11 gradova i 2 opštine). Revizijom su obuhvaćena primanja i izdaci, finansijske transakcije, obračuni, analize i pravilnost poslovanja i raspolaganja javnim sredstvima.

Kod svih revidiranih subjekata prikupljeno je dovoljno pouzdanih i relevantnih dokaza na osnovu kojih je izraženo odgovarajuće mišljenje, i to:

- pozitivno mišljenje nije izraženo ni za jedan subjekat revizije;
- mišljenja s rezervom su izražena za svih 14 subjekata revizije (koje se izražava kada su finansijski izveštaji, osim za neke nepravilnosti ili neko ograničenje pravilno iskazani);
- uzdržavajuće mišljenje na finansijske izveštaje i pravilnost poslovanja nije dato ni za jedan subjekat revizije.

Slede glavni nalazi revizije za 2010. godinu:

- nije uspostavljen odgovarajući sistema interne kontrole ne funkcioniše – procedure nisu utvrđene ili se ne primenjuju;
- nije uspostavljena interna revizija;

⁷⁸ Stanje na dan 28. maj 2012. godine, prema podacima DRI.

- deo prihoda koji pripada budžetu lokalne vlasti nije uplaćivan na odgovarajuće uplatne račune;
- pri obračunu i isplati plata nisu primenjivani utvrđeni koeficijenti i osnovice;
- evidentiranje poslovnih događaja i plaćanja po tom osnovu nisu vršena na bazi validne dokumentacije, i pri tome nije poštovan kontni plan;
- pri sprovođenju postupaka javnih nabavki nije poštovana zakonska regulativa;
- priprema postupka i popis imovine nije vršen u skladu sa važećim propisima (nije uopšte sproveden za pojedine delove imovine ili je nekompletan, nisu usaglašene pomoćne i glavna knjiga, nije vršeno usaglašavanje obaveza i potraživanja);
- evidencije nefinansijske imovine u poslovnim knjigama su nepotpune i neusaglašene sa katastrom nepokretnosti; nije evidentirano učešće u kapitalu javnih preduzeća čiji je osnivač jedinica lokalne samouprave.

Na osnovu nalaza i zaključaka predstavljenih u izveštajima o reviziji, subjektima revizije je dato ukupno 213 preporuka a slede glavne preporuke:

- 1) uspostaviti adekvatan sistem interne kontrole i organizovati internu reviziju;
- 2) radnike rasporediti u skladu sa Pravilnikom o unutrašnjem uređenju i sistematizaciji radnih mesta i uskladiti broja lica angažovanih na određeno vreme sa limitom utvrđenim Zakonom o određivanju maksimalnog broja zaposlenih u lokalnoj administraciji;
- 3) u svim odlukama o izvornim prihodima propisati odgovornost za utvrđivanje, kontrolu i naplatu izvornih prihoda;
- 4) doneti akt o budžetskom računovodstvu, radu trezora i postupku vraćanja neutrošenih sredstava budžeta koja su prenetá korisnicima a nisu utrošena u toku budžetske godine;
- 5) doneti interni akt o vrstama i načinu davanja poklona, korišćenju službenih vozila, ograničenju troškova mobilnih telefona i reprezentaciji;
- 6) u Odluci o budžetu planirati sopstvene prihode i primanja i izvršiti njihovo raspoređivanje;
- 7) pri planiranju i izvršenju budžeta primenjivati u jedinstvenu budžetsku klasifikaciju;
- 8) javne nabavke planirati i realizovati u skladu sa finansijskim planovima.
- 9) voditi pomoćne knjige i evidencije i evidentirati i knjižiti poslovne promene u skladu sa propisima;
- 10) priznavanje, evidentiranje i plaćanje troškova i izdataka vršiti na osnovu verodostojnih računovodstvenih isprava;
- 11) obezbediti da se sredstva za podsticanje programa ili nedostajućeg dela sredstava za finansiranje programa koje realizuju udruženja i organizacije dodeljuju u skladu

sa zakonom - zaključivati ugovore o realizovanju odobrenih programa na osnovu rezultata javnog konkursa, definisati prihvatljive troškove i utvrditi način izveštavanja o realizaciji programa;

- 12) popis imovine vršiti u skladu sa važećim propisima i evidentirati imovinu;
- 13) utvrditi i evidentirati vrednost kapitala javnih preduzeća, privrednih društava i ustanova čiji je osnivač lokalna vlast;
- 14) usaglasiti vrednost nefinansijske imovine;
- 15) pratiti status i tokove sporova radi blagovremenog planiranja sredstava.

Revidiranim subjektima u čijem su poslovanju bile utvrđene nepravilnosti koje nisu otklonjene u toku obavljanja revizije, određen je rok za otklanjanje utvrđenih nepravilnosti i dostavljanje odazivnih izveštaja.

DRI je proverila istinitost navoda o merama preduzetim za ispravljanje nepravilnosti navedenih u odazivnim izveštajima i utvrdila da je 105 preporuka sprovedeno, 97 preporuka je u postupku izvršenja a 11 preporuka nije izvršeno.⁷⁹

Za nepravilnosti koje nisu mogle biti otklonjene pošto su se odnosile na kršenje propisa o radu i javnim nabavkama, DRI je podnela 93 prijave protiv 110 lica – 78 zahteva za pokretanje prekršajnog postupka i 15 prijava za privredni prestup. Prijave su podnete protiv gradonačelnika, predsednika opština, načelnika uprava, sekretara sekretarijata i direktora predškolskih ustanova.

Tabela 6. Pregled ishoda pokrenutih postupaka na dan 28. maj 2012. godine

<i>Broj podnetih prijava</i>	<i>Pravosnažno okončani postupci</i>	<i>Postupci rešeni u prvom stepenu</i>	<i>Postupci u toku</i>
93	0	1 osuđujuća presuda 2 oslobađajuće presude	90

Iz svega navedenog evidentno je da DRI od početka svog rada neprestano proširuje obuhvat revizije i povećava broj subjekata revizije. Istovremeno, preporuke koje DRI daje subjektima revizije vremenom su sve brojnije, dublje i ozbiljnije. U prvim godinama rada sasvim je razumljivo da DRI mora izvesnu pažnju da posveti i sitnijim, formalnim pitanjima, budući da takav njen fokus pobuđuje kod subjekata revizije veći osećaj odgovornosti za poštovanje pravila poslovanja, koja su u odsustvu eksterne kontrole često bila zanemarivana. Sa daljim razvojem sistema eksterne revizije i dodatnom afirmacijom uloge DRI, očekuje se sve veći akcenat na reviziju pravilnosti poslovanja, a zatim i reviziju svrsishodnosti, što je DRI već predvidela za naredni period.⁸⁰

⁷⁹ Stanje na dan 28. maj 2012. godine, prema podacima DRI.

⁸⁰ Iz obraćanja Ljubice Nedeljković, konferencija „Ka većoj finansijskoj odgovornosti vlasti u Srbiji“, Beograd, 4. jun 2012. godine.

VI. Rasprava o rezultatima istraživanja o implementaciji preporuka i mera DRI

Za razliku od prethodnog poglavlja koje je zasnovano na dokumentacionoj analizi izveštaja o reviziji i odazivnih izveštaja kojima raspolaže DRI, analize i zapažanja izložena u ovom poglavlju zasnovana su, pre svega, na polustrukturiranim intervjuima koji su sprovedeni za potrebe ovog istraživanja. Kako je navedeno u uvodnom delu, intervjui su obavljani u određenom broju subjekata revizije (pre svega ministarstvima, usled neodazivanja drugih subjekata revizije na pozive za intervju koji su im upućeni), kao i u tužilaštvu, pravosuđu i Odboru za finansije Narodne skupštine. Polustrukturirana struktura intervju podrazumeva da je unapred pripremljena grupa šire formulisanih pitanja, ali da je sagovornicima ostavljen prostor da pokreću pitanja za koja oni smatraju da su značajna. Ovakva struktura intervju takođe je omogućila istraživaču da, u zavisnosti od odgovora, postavlja relevantna potpitanja, kako bi saznao više o iznetim stavovima sagovornika.

Ovo poglavlje je strukturirano tako da razmatra najpre opšta zapažanja o sistemu eksterne revizije koja su od značaja za pitanje praćenja rezultata revizije. Potom se analiziraju stavovi sagovornika u vezi sa preporukama DRI i postupku izveštavanja o njima. Konačno se daje osvrt na zapažanja i mišljenja sagovornika u vezi sa merama DRI u skladu sa ZDRI (prekršajne prijave, krivične prijave i obaveštavanje Narodne skupštine).

VI.1 Opšta zapažanja o sistemu eksterne revizije od značaja za pitanje praćenja rezultata revizije

Reforma državne uprave u Srbiji – veza sa sistemom eksterne revizije

Veliki broj sagovornika u sprovedenim intervjuima na više ili manje neposredan način izneo je mišljenje da sistem eksterne revizije (a slično važi i za sistem interne revizije) nije na odgovarajući način uvezan sa drugim reformskim procesima u Srbiji, posebno sa procesom reforme državne uprave. Ovo se ogleda kroz tri različita aspekta:

1. Pitanje obrazovanja/stručnog usavršavanja menadžera, provera znanja u postupku postavljanja za državne službenike na položaju;
2. Pitanje uređivanja upravljačke odgovornosti i vertikalnog delegiranja ovlašćenja;
3. Pitanje disciplinske odgovornosti i povezivanja sa sistemom ocenjivanja državnih službenika.

Svaki od ova tri aspekta će u nastavku biti pojašnjen i argumentovan. Pre toga, potrebno je osvrnuti se na osnovne informacije o procesu reforme državne uprave, kako bi bilo moguće sagledati eksternu reviziju u kontekstu ovog šireg reformskog procesa.

Rad na reformi državne uprave u Srbiji je otpočeo odmah po formiranju prve vlade nakon demokratskih promena 2000. godine, ali je strateški pristup ovoj reformskoj oblasti zauzet tek krajem 2004. godine, kada je Vlada donela Strategiju reforme državne uprave. Ovim strateškim dokumentom definisan je pravac reforme uprave u Srbiji i date su konture glavnih propisa koji će uređivati sistem državne uprave i službenički sistem u Srbiji. U implementaciji Strategije donet je čitav niz novih propisa, počevši od Zakona o državnoj upravi, Zakona o državnim službenicima, Zakona o platama državnih službenika i nameštenika, Zakona o javnim agencijama, preko zakona kojima su osnovana neka od nezavisnih tela za uspostavljanje odgovornosti vlasti u Srbiji (Zakon o zaštitniku građana i Zakon o slobodnom pristupu informacijama od javnog značaja), do procesnih zakona (Zakon o opštem upravnom postupku i Zakon o upravnim sporovima). Zakon o državnoj revizorskoj instituciji, iako je usvojen u istom periodu kada i većina pomenutih zakona, nije našao mesto u Strategiji reforme državne uprave, što se može pripisati „suženom“ pristupu definisanju ove reformske oblasti, koja je gotovo potpuno svedena na sistem državne uprave (sa izuzetkom dva aspekta odgovornosti uprave i vlasti koja su regulisana Zakonom o zaštitniku građana i Zakonom o slobodnom pristupu informacijama od javnog značaja). Trenutno je u pripremi Strategija reforme javne uprave, koja treba da obuhvati daleko širi opseg institucija, tj. da uključi u sebe i javne i druge agencije, kao i lokalnu samoupravu.

Upravljanje procesom reforme državne uprave na strateškom nivou povereno je Savetu za reformu državne uprave, kao povremenom radnom telu Vlade kojim predsedava predsednik Vlade, dok je na operativnom nivou za upravljanje reformom zaduženo ministarstvo nadležno za poslove uprave. Strategijom nije predviđeno nijedno međuresorno telo za koordinaciju procesa reforme, iako je tokom procesa revidiranja Strategije i pripreme novog Akcionog plana 2008. godine ministar državne uprave i lokalne samouprave osnovao međuresornu radnu grupu sa relativno uskim krugom zadataka u vezi sa pripremom Akcionog plana. Radna grupa nastavila je sa radom i u procesu pripreme pomenute Strategije javne uprave.

Jedan od ključnih zakona donetih u procesu reforme – Zakon o državnoj upravi (2005), iako je obuhvatio brojna moderna načela kao osnovu delovanja državne uprave (uglavnom u skladu sa načelima koja uređuju Evropski administrativni prostor),⁸¹ nije u sistem uveo načelo menadžerske odgovornosti, tj. nije propisao uslove i načela za delegiranje ovlašćenja u vezi sa upravljanjem od strane rukovodioca organa menadžerskom nivou (pomoćnik ministra, i sl.). Istovremeno, Zakonom o državnim službenicima (2005) ustanovljena je najviša službenička kategorija – državni službenici na položaju – koju u stvari predstavljaju glavne profesionalizovane rukovodeće pozicije u državnoj upravi (i šire u svim organima čiji zaposleni spadaju u kategoriju državnih službenika). Tim zakonom takođe je detaljno propisana disciplinska odgovornost državnih službenika, kao i sistem ocenjivanja rada državnih službenika, koji je uvezan sa njihovim napredovanjem. O vezi ovih odredaba zakona iz oblasti državne uprave i službeničkog sistema sa jedne strane i finansijske odgovornosti vlasti sa druge strane biće reči na narednim stranama.

1. Zakonom o državnim službenicima (član 10. i član 96.) propisana je dužnost i pravo državnih službenika (uključujući i one na položaju) da se stručno usavršavaju prema potrebama državnog organa. Odredbe o stručnom usavršavanju, međutim, veoma su uopštene i odnose se uglavnom na način donošenja programa opšteg i posebnog

⁸¹ Videti: Milena Lazarević, „Upravna reforma i proces evropske integracije Srbije”, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, 2010 (Master rad).

stručnog usavršavanja. Zakonom nije uvedena nikakva konkretizacija obaveze menadžerskog službeničkog sloja da se usavršava u oblasti upravljanja. Štaviše, administrativna kultura u Srbiji gotovo da diktira da pomoćnik ministra ili čak direktor posebne organizacije ili službe Vlade (slično važi i za javne i druge agencije) treba da bude vrhunski stručnjak u oblasti koju pokriva delokrug njegovog/njenog sektora. Za postavljenje na položaj neophodno je imati devet godina iskustva u struci, ali menadžersko iskustvo kao takvo nije preduslov za obavljanje ovakvih dužnosti u državnoj upravi.

Dodatni problem predstavlja činjenica da se obuke za finansijsko upravljanje uopšte ne organizuju za kategorije službenika koji su suštinski odgovorni za finansijsko upravljanje u pojedinim sektorima.⁸² Čak i da takve obuke postoje, državni službenici na položaju nemaju nikakvu motivaciju (osim možda lične želje za usavršavanjem) da učestvuju u takvim kursevima. Štaviše, u praksi je i zabeležen veoma slab odziv državnih službenika na položaju na obuke koje su njima namenjene.

2. Kao jedan od ključnih problema u sistemu javne uprave Srbije ističe se gotovo potpuno odsustvo menadžerske odgovornosti, budući da je odlučivanje ograničeno na političke odluke koje donose ministri i drugi funkcioneri.⁸³ SIGMA takođe ističe da nema delegiranja ovlašćenja za donošenje odluka na niže upravljačke nivoe. Kao jedan od rezultata ovakve koncentracije vlasti u rukama političara navode se ogromne teškoće u sprovođenju zakona i politika, iako postoje i primeri dobrih menadžera i tehničkih kapaciteta, ali se oni mogu smatrati izuzetkom.⁸⁴ Zakonom o državnoj upravi propisana je jedino mogućnost da se državni sekretar ovlasti da odlučuje (s izuzetkom ovlašćenja za donošenje propisa i za glasanje na sednicama Vlade). Međutim, zakon niti definiše preciznije delegiranje ovlašćenja državnom sekretaru niti omogućava delegiranje nižim rukovodilačkim nivoima. Pored toga, član 25. koji se odnosi na pomoćnike ministara ne sadrži nikakve odredbe o njihovim ovlašćenjima. Član 26. propisuje da sekretar ministarstva pomaže ministru u upravljanju kadrovskim, finansijskim i određenim drugim navedenim pitanjima, ali takođe ne sadrži nikakve odredbe o prenosu ovlašćenja. Nijedan drugi propis u oblasti državne uprave i službeničkog sistema takođe ne sadrži ovakve odredbe, uključujući i Zakon o državnim službenicima kojim je *de iure* uveden najviši (očekivalo bi se i menadžerski) nivo državnih službenika koji, prema članu 33. Zakona imaju „ovlašćenja i odgovornosti vezane za vođenje i usklađivanje rada u državnom organu.“ U odsustvu formalnih pravila kojima se uređuje delegiranje ovlašćenja za odlučivanje, ministri pribegavaju i donošenju praktično nezakonitih rešenja kojima delegiraju određena ovlašćenja, npr. pomoćnicima ministara, najčešće kao pravni osnov navodeći članove

⁸² Jedina obuka u oblasti upravljanja koju Služba za upravljanje kadrovima za sada realizuje jeste upravljanje ljudskim resursima.

⁸³ SIGMA Assessment, Serbia, 2011, (consolidated text), SIGMA/OECD, <<http://www.sigmaxweb.org/dataoecd/40/27/48970654.pdf>> (12.05.2012), str. 11.

⁸⁴ SIGMA Assessment, str.11.

23. stav 2. i 24. stavove 2. i 3. Zakona o državnoj upravi, koji se u stvari odnose samo na ministre i državne sekretare i njihova ovlašćenja.

Usled ovakve neuređenosti sistema odgovornosti unutar državne uprave, veoma je teško razgraničiti objektivnu od suštinske odgovornosti, što je veoma bitno u procesu revizije i postupanju subjekata revizije po preporukama DRI. Za sistem revizije ovakvo stanje stvari povlači tri krupna problema. Kao prvo, ukoliko bi se u ovako uređenom sistemu uvek postupalo *lege artis*, jedino odgovorno lice za bilo koju vrstu prekršaja bi mogao da bude samo i isključivo rukovodilac organizacije (ministar, direktor, i sl.), ili u nekim slučajevima državni sekretar. Nerealno je zamisliti da jedno lice može biti odgovorno za svaku vrstu prekršaja, pa čak i onog učinjenog, na primer, postupanjem rukovodioca najmanje unutrašnje organizacione jedinice u ministarstvu sa više hiljada zaposlenih. Drugi ključni problem nastaje kao posledica već pomenutog nezakonitog postupanja ministara (njihovog „snalaženja“ u prenošenju ovlašćenja na nivo pomoćnika ministra, npr.) i sastoji se u činjenici da se u postupku revizije kao odgovorna lica identifikuju lica koja *de iure* ne mogu biti uzeta za odgovorna, što se može nazvati „vertikalnim premeštanjem odgovornosti“. Ovde dodatni problem predstavlja činjenica da sudije u prekršajnom postupku ne ulaze u dubinsku analizu pravnog osnova takvih ovlašćenja, zbog čega se i nezakonito ovlašćena lica proglašavaju odgovornim licima u smislu, npr. Zakona o javnim nabavkama ili Zakona o budžetskom sistemu. Često se koriste i čl. 71. i 72. Zakona o budžetskom sistemu, koji omogućavaju prenošenje određenih ovlašćenja na druga lica u budžetskim korisnicima, odnosno na računopolagače, ali se prenebregava da i ti članovi zakona ostavljaju odgovornost u rukama rukovodioca (ministra, direktora...). Konačno, treći ključni problem koji ovakav sistem izaziva u sistemu eksterne revizije odnosi se na „horizontalno premeštanje odgovornosti“. Naime, izvestan broj sagovornika u obavljenim intervjuima izneo je mišljenje da kao posledica ovako neuređenog sistema u postupku revizije najčešće „stradaju“ rukovodioci finansijskih odeljenja, iako je suštinski za određeni problem odgovoran rukovodilac određenog sektora (npr. u postupcima javnih nabavki). Ovaj problem naročito je izražen u onim ministarstvima u kojima već funkcioniše sistem programskog budžetiranja, koji između ostalog ima za posledicu i da svaka organizaciona jedinica autonomno finansijski upravlja u okviru svojih programa i projekata. Imajući u vidu da je Vlada Srbije sebi postavila za cilj da u narednim godinama uvede programsko budžetiranje u svim organima, ovaj poslednji problem naročito dobija na značaju.

3. Zakon o državnim službenicima sadrži odredbe u vezi sa disciplinskom odgovornošću državnih službenika. U tom smislu, zakon razlikuje lakše i teže povrede dužnosti iz radnog odnosa i propisuje disciplinske kazne za obe vrste povreda. Član 108. Zakona nabroja lakše povrede, među kojima je od neposrednog značaja za pitanja revizije povreda nesavesnog čuvanja službenih spisa ili podataka (tačka 2). Teže povrede dužnosti iz radnog odnosa definisane su članom 109. Od najneposrednijeg značaja za pitanja koja se tretiraju revizijom jesu:

- a. tačka 1. – neizvršavanje ili nesavesno, neblagovremeno ili nemarno izvršavanje poslova ili naloga pretpostavljenog;
- b. tačka 2. – nezakonit rad ili propuštanje radnji za koje je državni službenik ovlašćen radi sprečavanja nezakonitosti ili štete;
- c. tačka 12. – nezakonito raspolaganje sredstvima.

Članom 110. predviđene su kazne za obe vrste povrede dužnosti iz radnog odnosa, gde su za teže povrede kao moguće predviđene novčane kazne (20-30% plate u trajanju do šest meseci), zabrana napredovanja od dve do četiri godine, kao i prestanak radnog odnosa. Međutim, sagovornici u intervjuima (sa izuzetkom jednog subjekta revizije) objasnili su da u njihovim organima do danas nije bilo disciplinskih postupaka kao posledica rezultata revizije. Istovremeno, neki od njih su istakli da su prvu reviziju u izvesnom smislu smatrali vežbom, te da su uvereni da će u narednim postupcima disciplinska odgovornost biti snažnije povezana sa rezultatima revizije.

Poslednjim izmenama Zakona o državnim službenicima iz 2009. godine, pored redovnog i vanrednog ocenjivanja državnog službenika uvedena je i kategorija prevremenog ocenjivanja, koje se sprovodi za zaposlene čiji se rezultati u radu u jednom kvartalu vrednovani najnižom ocenom. Takvi zaposleni automatski dobijaju ocenu „ne zadovoljava“, nakon čega se upućuju na vanredno ocenjivanje. Ova odredba bi omogućila uspostavljanje dodatnog elementa odgovornosti unutar službeničkog sistema za eventualne nepravilnosti i nesvršishodnosti uočene u postupku revizije, posebno kada se radi o ozbiljnijim slučajevima, slučajevima koji se ponavljaju, i sl. Međutim, u intervjuisanim subjektima revizije do sada nije zabeležen slučaj upotrebe ove zakonske mogućnosti za sankcionisanje utvrđene odgovornosti za identifikovane nepravilnosti i nesvršishodnosti u postupku revizije. Štaviše, nijedan od sagovornika nije naveo da je upoznat sa slučajem da je državni službenik ocenjen nižom ocenom kao posledica rezultata revizije ni u redovnom postupku ocenjivanja državnih službenika, koji se sprovodi jednom godišnje.

Svakako treba napomenuti da osnaživanje veze između disciplinske odgovornosti, sistema ocenjivanja državnih službenika i sistema finansijske kontrole ima smisla (i postiže željeni cilj) isključivo ukoliko teče paralelno sa razvojem sistema menadžerske odgovornosti i vertikalnog delegiranja ovlašćenja za odlučivanje u javnoj upravi.

Pitanje unutrašnje organizacije DRI

Jedan od sagovornika u intervjuima postavio je pitanje organizacije sektora unutar Državne revizorske institucije, budući da je poseban sektor namenjen reviziji Narodne banke Srbije u delu koji se odnosi na korišćenje javnih sredstava i na poslovanje sa državnim budžetom. Istovremeno, NBS je subjekat revizije koji već ima tri funkcionalna nivoa revizije, kao i dobar i funkcionalan interni mehanizam za praćenje rezultata revizije. Svaki izveštaj koji se šalje Savetu NBS sadrži odeljak o praćenju rezultata revizije iz prethodne godine. Nepoštovanje usvojenih preporuka se tretira kao teška disciplinska povreda.

Kao što je istaknuto u Poglavlju III, pitanje odgovarajuće alokacije resursa je pitanje na kojem insistira i SIGMA kada objašnjava u kontekstu koristi od dobrih mehanizama za praćenje rezultata revizije da raspodelu resursa za reviziju treba praviti tako da subjekat revizije koji je pokazao da je postupio sa preporukama prethodne revizije ne treba ponovo da bude subjekat temeljne revizije u narednoj godini. Ovo načelo treba da se odnosi i na subjekte revizije kod kojih nisu nađene nikakve (ili samo manje značajne) nepravilnosti u jednom postupku revizije: sledeći krug revizije bi trebalo da se fokusira na nove subjekte i/ili na one kod kojih su pronađene ozbiljnije nepravilnosti i/ili nesvršishodnosti.

Međutim ova obzervacija jednog sagovornika može se samo delimično prihvatiti kao stojeća. Naime, isti sektor koji pokriva NBS takođe je zadužen za „druge subjekte revizije“, tj. sve subjekte koji nisu posebno nabrojani u delokrugu ostalih sektora. S obzirom na ogroman opseg organizacija koje spadaju u delokrug rada DRI, postoji duga lista potencijalnih subjekata revizije koje bi trebalo da pokriva pomenuti sektor. Mogući drugi subjekti revizije u ovom sektoru obuhvataju političke stranke, sve korisnike donatorskih sredstava (uključujući i organizacije civilnog društva), itd. Mišljenje koje je izneo gore pomenuti sagovornik, međutim, trenutno jeste delimično utemeljeno, kao posledica nedovoljnih kapaciteta DRI da započne reviziju ovako širokog kruga subjekata revizije. Sa rastom kapaciteta DRI, pomenuti sektor će imati veoma širok spektar organizacija za sprovođenje revizije, što će obezbediti balans u alokaciji resursa unutar same institucije.

VI.2 Preporuke DRI i postupanje po preporukama

Većina sagovornika u intervjuima istakla je da je proces revizije obavljen stručno i u skladu sa zakonom, kao i da su im dati dovoljno dugi rokovi da postupe po preporukama iz izveštaja o reviziji. Štaviše, u najvećem broju slučajeva DRI je davala maksimalne rokove za otklanjanje nepravilnosti i nesvršishodnosti koje su identifikovane u izveštaju. Smatraju da su u postupku revizije dosta naučili, kao i da kao posledica tog procesa sada daleko rigoroznije pristupaju formalnim zahtevima u postupcima poput javnih nabavki i sl. Pojedini sagovornici izneli su mišljenje da DRI suviše pažnje posvećuje formalnostima (poput prijemnih pečata na dokumentima, pravila o kancelarijskom poslovanju, i sl.), dok se određenim suštinskim pitanjima za sada posvećuje nedovoljna pažnja.

Iskazana je i potreba za postojanjem neke vrste „usaglašene prakse“ koju bi DRI preporučivala za određene aspekte finansijskog poslovanja subjekata revizije. To bi značilo da DRI na osnovu iskustava stečenih iz prethodnih postupaka revizije definiše svoje stavove po određenim praktičnim pitanjima koja su bila ili mogla da budu sporna u postupku revizije. Objavljivanje ovakvih stavova DRI bi znatno pomoglo subjektima revizije da u budućnosti obezbede potpunu usaglašenost i izbegnu preporuke za otklanjanje nepravilnosti i nesvršishodnosti u narednim postupcima revizije. Ovakva aktivnost DRI može se sagledati u kontekstu savetodavne uloge, koju DRI može da vrši prema Zakonu (član 5, tačka 6).

U skladu sa svojim trenutnim mogućnostima u pogledu kapaciteta, DRI pomaže subjektima revizije i usmenim savetima, čak i nakon okončanog postupka. Takođe je istaknuto da DRI ipak nema dovoljno kapaciteta da se i u kasnijem periodu posveti savetovanju prethodnih subjekata revizije, već su primorani da se u potpunosti posvete novim subjektima revizije.

Štaviše, sagovornik u jednom od subjekata revizije je istakao i da im je nakon obavljene revizije od strane DRI olakšano da pozitivno utiču na zakonito postupanje rukovodilaca u tom organu, budući da sada te preporuke ne dolaze samo od službenika nižeg ranga (uglavnom iz finansijskih odeljenja), već od institucije sa velikim autoritetom, kao što je DRI. Dakle, DRI se doživljava u pravom smislu kao saveznik u procesu izgradnje kulture odgovornog i zakonitog finansijskog upravljanja.

Ipak, određeni broj internih revizora izrazio je nezadovoljstvo zašto što od strane DRI nisu prepoznati kao saveznici, kao i zato što im DRI ne pruža podršku i pomoć u radu. Ovo pitanje je bitno razmotriti u narednom periodu, posebno imajući u vidu da se saradnja između vrhovne revizorske institucije i organizacija nadležnih za internu finansijsku kontrolu u javnom sektoru posebno razmatra u okviru poglavlja 32. za pregovore o članstvu u EU. Naime, upitnik Evropske komisije sadržao je posebno pitanje u vezi sa ovom saradnjom, naročito imajući u vidu potrebu izbegavanja dupliranja revizorskih poslova istovremeno na istom mestu, ali i kako bi postojalo uzajamno informisanje o uočenim slabostima u kontroli odnosno reviziji prihoda i rashoda vlade i kako bi se uspostavljali drugi oblici saradnje (izveštavanje o nalazima revizije, stručno usavršavanje, itd.).

Prekršajni postupak

Kod nekih subjekata se ponavljaju primedbe u smislu da DRI sebe više vidi kao budžetsku inspekciju nego kao revizorsku instituciju, da imaju inspektorski pristup u svom radu, postavljaju se suviše isleđivački, kao i da „traže razloge“ za pokretanje prekršajnog postupka. Ovakvo zapažanje se može povezati sa poreklom određenog broja vrhovnih revizora iz budžetske inspekcije. Iako SIGMA iznosi određene kritike ka ovakvoj ulozi DRI (videti III poglavlje), rad DRI treba sagledati iz aspekta tranzicione zemlje, u kojoj je odgovornost vlasti, a posebno finansijska odgovornost, još uvek nov koncept. Nosiocima vlasti je prekršajna prijava često prvi, osvešćujući dodir sa ovim konceptom, te on ima svoju vrednost i svoje mesto u ovoj fazi razvoja Srbije kao uređene demokratske države.

Više sagovornika u intervjuima je istaklo da je problem u individualizaciji odgovornosti taj što se na kraju procesa, kada dođe do identifikacije odgovornog lica (i pored problema koji je već istaknut u vezi sa nedovoljnom delegacijom odgovornosti), ona u najvećem broju slučajeva svede na nekoliko prekršajnih prijava. Nakon toga sudija prekršajnog suda vodi veoma složen i zahtevan prekršajni postupak, koji se okončava eventualno novčanom kaznom u iznosu od nekoliko desetina hiljada dinara. Tvrdnja da je prekršajni postupak naporan i zahtevan za sudije posledica je činjenice da u prekršajnim sudovima dosada nije izvršena nikakva dozaspecijalizacije usled želje da se u potpunosti primeni načelo prirodnog sudije. Posledica ovog nastojanja jeste da svaki sudija

prekršajnog suda u Srbiji mora da poseduje detaljna znanja o nekoliko hiljada propisanih prekršaja iz najrazličitijih oblasti, počevši od saobraćaja, preko trgovine, zaštite potrošača, tržišnog nadzora, bezbednosti hrane, carine, deviznog poslovanja, do budžeta, javnih nabavki, itd. Istovremeno, on/ona je često u situaciji da u jednom danu mora da se posveti slučajevima iz potpuno različitih oblasti, te da se više puta tokom dana udubi u propise iz veoma udaljenih oblasti (npr. saobraćaj i devizno poslovanje). Iako ova analiza ne pledira da pruži odgovor na pitanje da li je potrebno izmeniti propise kako bi se omogućila specijalizacija sudija prekršajnih sudova (naročito u Beogradu i drugim većim mestima gde broj sudija to omogućava), ona svakako nastoji da intenzivira raspravu o odnosu „troškova“ umanjenja prava na prirodnog sudiju i „koristi“ od bolje specijalizacije sudija prekršajnih sudova, koja bi im omogućila da se na dubljem nivou posvete temama finansijske kontrole i javnih finansija.

Narodna skupština – Odbor za finansije

U intervjuu obavljenom u Odboru za finansije Narodne skupštine istaknuto je da narodni poslanici nemaju dovoljno kapaciteta da se na detaljan način bave izveštajima DRI. Materijali koji im se dostavljaju od strane svih institucija za koje su nadležni su često izuzetno obimni, a vreme koje je omogućeno za njihovo pregledanje je često jako kratko, što onemogućava dubinsku analizu tih dokumenata. U tom smislu kandidovana je ideja uspostavljanja stručne službe koja bi se bavila praćenjem rezultata revizije od strane DRI. Još jedna moguća izmena predložena od strane sagovornika, a koja je primećena i u uporednim iskustvima (videti primere dobre prakse u III poglavlju) jeste i osnivanje posebnog pododбора koji se bavi usključivo pitanjima eksterne revizije.

Sa jačanjem kapaciteta Narodne skupštine, istaknuto je da bi rasprave o implementaciji preporuka i mera DRI u Odboru trebalo organizovati periodično, kao i da godišnje rasprave nisu dovoljne u tom smislu.

Kao posebno pozitivna praksa istaknuto je to što odborom za finansije u već dva skupštinska mandata predsedava poslanik iz reda opozicije. Budući da je ovo i međunarodna najbolja praksa, relevantni sagovornici su istakli da je svakako treba utvrditi i dalje nastaviti.

VII. Uloga organizacija civilnog društva u jačanju sistema eksterne revizije

Ovo poglavlje razmatra moguće oblike saradnje vrhovne revizorske institucije i organizacija civilnog društva, fokusirajući se pre svega na međunarodne preporuke i primere dobre prakse u Srbiji i u svetu. Pretpostavka od koje polazi ovaj deo analize jeste da postoji potreba za ostvarivanjem tesne saradnje VRI i organizacija civilnog društva, budući da civilno društvo može predstavljati moćnog saveznika u borbi za stvaranje odgovornije vlasti. Komitet ministara Saveta Evrope je prepoznao „bitni doprinos nevladinih organizacija razvoju i ostvarivanju demokratije i ljudskih prava, naročito putem promovisanja javne svesti, učestvovanja u javnom životu i obezbeđivanja transparentnosti i odgovornosti javnih vlasti.“⁸⁵ Značaj saradnje sa civilnim društva prepoznala je i sama Državna revizorska institucija Srbije, koja u svom Strateškom planu za period od 2011. do 2015. godine navodi:

Tokom celokupnog perioda pokrivenog ovim strateškim planom, kao što je to činila i do sada, Državna revizorska institucija će [...] organizovati okrugle stolove sa medijima i organizacijama građanskog društva, organizovati koordinatorske sastanke sa donatorima i partnerima na implementaciji. [...] a sprovedeće i obuku relevantnog kadra za komunikaciju sa eksternim zainteresovanim stranama.

Cilj ovog poglavlja jeste da predstavi moguće oblike saradnje javnog i civilnog sektora, sa posebnim naglaskom na kontekst eksterne revizije, da pojasni moguće koristi te saradnje, kao i da pruži osnov za određene preporuke koje i DRI i organizacije civilnog društva u Srbiji mogu iskoristiti u narednom periodu za uspostavljanje bolje strukturirane saradnje, koja bi bila u potpunosti fokusirana na ostvarivanje uloge koju vrhovna revizorska institucija treba da ima u jednom uređenom sistemu finansijske kontrole.

VII.1. Modeli saradnje civilnog i javnog sektora

Učešće građana u procesima kreiranja i implementacije javnih politika vezuje se za pojam participativne vladavine (*participatory governance*), koji tokom poslednjih godina doživljava posebnu afirmaciju u međunarodnoj teoriji i praksi. Tokom poslednjih decenija sve veća pažnja posvećuje se potrebi da se poveća i pojača uključenost građana u procese odlučivanja, ne samo u formulisanje politike, već i u budžetska pitanja, upravljanje javnim sredstvima i reviziju. Ovakav pristup uključivanju građana vezan je za viđenje građana kao „držalaca odgovornosti“ (*accountability holders*), tj. lica koja putem poreza finansiraju rad vlasti i usluge koje ona pruža, te samim tim krajnju odgovornost nosioci vlasti duguju upravo građanima. Iako u demokratskim režimima građani ostvaruju

⁸⁵ Kodeks dobre prakse za civilno učešće u procesu odlučivanja, Konferencija Međunarodnih nevladinih organizacija Saveta Evrope, 2009, <http://www.coe.int/t/ngo/Source/Code_Serbian_final.pdf> (20.04.2012), str. 3.

učešće u političkim procesima kroz biračko pravo i na taj način ostvaruju svoju ulogu „držalaca odgovornosti“ u rudimentarnom smislu, u kontekstu predstavničke demokratije smatra se da su dodatni nivoi i oblici učešća građana neophodni za ostvarivanje ove željene uloge. Takvo učešće građani mogu ostvarivati direktno ili posredstvom organizacija civilnog društva, čiji cilj je zalaganje za određene interese građana i društva u celini.

Prema preporukama Komiteta eksperata za javnu upravu Ekonomskog i socijalnog saveta pri Ujedinjenim nacijama, za efektivno učešće civilnog društva u političkim procesima neophodna su tri preduslova: 1) normativni (što znači da treba da postoji zakon koji omogućava održivo učešće, tj. učešće treba da bude moguće po zakonu); 2) regulatorni (tj. treba da postoje podzakonska akta i pravila koja usmeravaju učešće); i 3) „generativni“ (što znači da je neophodna izgradnja kapaciteta kako državnih organa, tako i organizacija civilnog društva).⁸⁶ Neizostavan faktor je svakako i politička podrška i vođstvo, kako bi se potpomoglo stvaranje participativne vladavine.

Uključivanje građana u procese političkog odlučivanja podrazumeva proces koji se sastoji od identifikovanja zainteresovanih strana, uspostavljanja sistema koji će omogućiti njihovo angažovanje od strane predstavnika vlasti, kao i razvijanje širokog spektra mehanizama za participaciju.⁸⁷ Kada je reč o institucionalizaciji saradnje civilnog i javnog sektora, praksa evropskih zemalja svedoči o raznovrsnosti tipova institucionalne saradnje. Najčešće, državni organi usvajaju odgovarajuća dokumenta u kojima je naglašena podrška i značaj organizacija civilnog društva za društvo u celini, kao i za funkcionisanje i uspeh konkretne javne politike. Modaliteti saradnje se razlikuju u zavisnosti od sadržaja i ciljeva koji se žele postići. Formalna dimenzija odnosa javnog sektora i civilnog društva se uglavnom upostavlja usvajanjem a) *bilateralnih dokumenata* između državnog organa i organizacija civilnog društva kojima se definišu ciljevi saradnje i odgovornosti obe strane (memorandumi o razumevanju, saradnji i sl.), ili b) *unilateralnih dokumenata* koje usvaja jedan državni organ (parlament, vlada, ministarstva, lokalne vlasti itd.), često uz doprinos dela civilnog sektora. Vidovi saradnje se mogu kretati od podrške celokupnom sektoru sa naglaskom na širok spektar pitanja, ili podrške u određenoj oblasti pa sve do saradnje u pružanju određenih usluga.⁸⁸

Primena tako sklopljenih sporazuma između organizacija civilnog društva i državnih organa i organizacija predstavlja jedno od najvažnijih pitanja i glavni problem. Ona će zavisiti od prirode dokumenta, raspodele uloga i dužnosti, kao i propratnih implementirajućih akata koji treba da daju efekat proklamovanim ciljevima. Važno je da

⁸⁶ Participatory governance and citizens' engagement in policy development, service delivery and budgeting, Committee of Experts on Public Administration, United Nations Economic and Social Council, 29.01.2007, <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan025375.pdf>> (11.05.2012).

⁸⁷ Participatory governance and citizens' engagement in policy development, service delivery and budgeting, str. 14.

⁸⁸ European Practices on Implementation of Policy Documents and Liaison Offices that Support Civil Society Development, *European Center for Not-for-Profit Law and the International Center for Not-for-Profit Law*, 2009, str. 3-5 (21.04.2012).

ovi dokumenti reflektuju prave potrebe sektora i kreiraju osećaj pripadnosti i ravnopravnosti. Nezaobilazan faktor je i politička volja da se oblici saradnje primene u praksi. Uključivanje svih zainteresovanih strana pomaže u sagledavanju saradnje kao sveobuhvatne, koja nije vezana za samo jedan deo civilnog sektora. U tom smislu, poželjno je da postoji što veća doza inkluzivnosti i otvorenosti u pristupu državnog organa formalizaciji saradnje sa civilnim sektorom.

Institucije (kancelarije) države za saradnju sa civilnim društvom poprimaju u komparativnoj praksi različite forme. Široko određeno, najčešće se radi o kancelarijama koje: 1) formira Vlada i koje funkcionišu kao samostalna tela 2) funkcionišu kao savetodavna tela 3) funkcionišu kao vladina tela u saradnji sa savetodavnim 4) osniva civilni sektor ili su 5) deo šire šeme institucija koje podržavaju razvoj sektora.⁸⁹ Uspešnost rada kancelarija će zavistiti od uzajamnog razumevanja obe strane za potrebe drugih, decentralizacije saradnje, posvećenosti i volji da se preuzmu odgovarajuće uloge na obe strane.

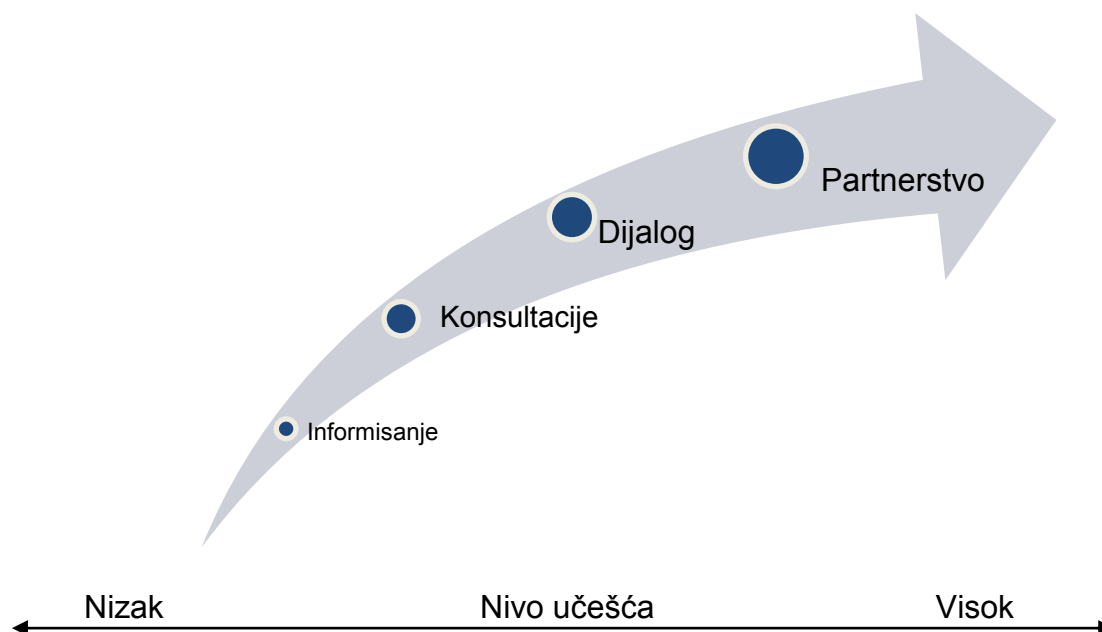
Razlike u modelima proizilaze iz specifičnosti potreba i konteksta. Jedno od najznačajnijih pitanja jeste pitanje implementacije i primene mera za ostvarivanje ciljeva i efektivnu i efikasnu saradnju. Ukoliko je ceo sistem saradnje postavljen na temeljima otvorenosti i inkluzivnosti, veća je verovatnoća da će implementacija teći nesmetano i da će ostvariti željene rezultate.

Postoji nekoliko nivoa učestvovanja kada se govori o uključenosti organizacija civilnog društva, od manje ka više participativnom. Četvorostepeni model podrazumeva informisanje, konsultacije, dijalog i partnerstvo.

Model *informisanja* predstavlja relativno nizak stepen učestvovanja koji se najčešće sastoji u jednosmernom protoku informacija od javnih vlasti ka civilnom društvu. U modelu *konsultacija* javne vlasti traže određene doprinose civilnog društva u vidu predloga, komentara, sugestija na određene teme ili politike. *Dijalog* predstavlja inkluzivniji pristup i može biti pokrenut sa obe strane, cilj dijaloga je doći do zajedničkih preporuka, strategija ili propisa. *Partnerstvo* kao najviši stepen učestvovanja podrazumeva jednaku odgovornost aktera u svim fazama donošenja odluka, od postavljanja prioriteta, preko izrade dokumenata/narcta, do odlučivanja i sprovođenja utvrđene politike.⁹⁰

⁸⁹ European Practices on Implementation of Policy Documents and Liaison Offices that Support Civil Society Development, <<http://www.icnl.org/research/resources/ngogovcoop/paperpol.pdf>> (21.04.2012), str. 11.

⁹⁰ Kodeks dobre prakse za civino učešće u procesu odlučivanja, str. 7-8.



Izvor: Kodeks dobre prakse za civilno učešće u procesu odlučivanja

Prema međunarodnim iskustvima, potencijalne izazove za učešće organizacija civilnog društva u političkim i razvojnim procesima mogu predstavljati posebno: neodgovarajući i/ili restriktivni pravni okvir za učešće organizacija civilnog društva; politički uticaj u radu organizacija; odsustvo partnerskog odnosa vlade u aktivnostima na svim nivoima; kao i nedovoljan pristup vladinim informacijama o politikama, budžetu i ostalim inicijativama.⁹¹

VII.2. Međunarodne preporuke i iskustva u učešću organizacija civilnog društva u upravljanju javnim finansijama

Preporuke međunarodnih institucija i organizacija

Inicijative za angažovanje civilnog društva u pitanjima upravljanja javnim finansijama (i uopšte odgovornosti vlasti) posebno su izražene i inovativne u zemljama u razvoju i tranziciji, budući da njih uglavnom karakteriše nizak nivo poverenja građana u vlast i javnu upravu. To nisko poverenje upravo i uslovljava veće interesovanje civilnog društva za pitanja odgovornosti vlasti, a posebno finansijske odgovornosti. Iako stepen uključenosti civilnog društva u ove procese raste sporo i postepeno, već je uočljiva mala (ali rastuća) zajednica organizacija civilnog društva u zemljama u razvoju širom sveta, koje imaju ulogu pionira u razvoju inovativnih metodologija za učešće u funkcijama revizije javnih finansija, kao i praćenja i ocene učinka (svrsishodnosti) javno finansiranih

⁹¹ A Draft International Framework for CSO Development Effectiveness, Open Forum for CSO Development Effectiveness, novembar 2010, <http://www.cso-effectiveness.org/IMG/pdf/version_2_november_framework_for_cso_dev_eff_final.pdf> (21.04.2012), str. 16.

projekata i usluga.⁹² Inicijative tih organizacija pokazuju značajne mogućnosti za saradnju između vrhovnih revizorskih institucija i civilnog društva, kroz koju se može ojačati funkcija nadzora koja je neophodna za obezbeđivanje odgovornosti u pružanju javnih dobara i usluga.⁹³

Simpozijum „*Delotovorne prakse saradnje između organa državne revizije i građana u jačanju javne odgovornosti*” u organizaciji Ujedinjenih nacija i INTOSAI, održan u julu 2011.godine, okupio je predstavnike VRI više zemalja sa ciljem razmene iskustva i dobre prakse u saradnji revizorskih institucija i građana kao najvećih korisnika i zainteresovanih strana u aktivnostima revizije trošenja budžetskih sredstava, sa naglaskom na primeni inovativnih pristupa u jačanju ovog procesa.⁹⁴ Iz dosadašnje prakse mogu se izvući određene smernice i uputstva:

1. Praksa informisanja građana o aktivnostima revizorskih institucija se pre svega odnosi na izdavačku delatnost u vidu publikacija i knjiga, kao i na ostale metode podizanja svesti građana o značaju kontrole kroz konferencije ili društvene mreže. U nekim slučajevima uspostavljen je sistem komunikacije kroz mehanizme žalbe koji su na raspolaganju građanima, telefonske linije, fokus grupe, intervjuue ili konsultacije sa savetodavnim i profesionalnim grupama kako bi se ohrabrilu učešće i dobile relevantne informacije.
2. U uspostavljanju dvosmerne komunikacije neophodno je da informacije i revizorski izveštaji budu lako dostupni i razumljivi kako bi se bolje shvatila uloga koju ove institucije vrše u sistemu jačanja odgovornosti javnih vlasti i omogućilo građanima da steknu uvid u budžetske procese. Podizanje svesti građana je proces od kojeg i revizorske institucije imaju korist kroz pravovremeno postupanje i identifikovanje lošeg rukovođenja javnim fondovima. Dimenzija „društvene revizije” (*social audit*) se u određenim primerima pokazala kao značajna u podizanju odgovornosti državnih zvaničnika i političara, angažovanjem građana u evidentiranju dokaza o nepravilnostima i/ili korupciji.
3. Uključivanje građana može se ostvariti ili direktno ili kroz kanale komunikacije u vidu organizacija civilnog društva, čija uloga je prevashodno korisna u pružanju informacija i ekspertize parlamentima i revizorskim institucijama neophodnim za delotvornije praćenje budžetskih procesa. Takođe, one mogu preporučiti posebne revizije zasnovane na informacijama koje dobijaju kroz svoj rad. Partnerstvo

⁹² Participatory governance and citizens' engagement in policy development, service delivery and budgeting, str. 14.

⁹³ Participatory governance and citizens' engagement in policy development, service delivery and budgeting, str. 14.

⁹⁴ Effective practices of cooperation between SAIs and citizens to enhance public accountability, Report on the 21st UN/INTOSAI Symposium on Government Audit, Vienna, 13-15 jul 2011, <http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/5_events/symposia/2011/_E__21_UN_INT_SympReport.pdf> (23.04.2012).

civilnog sektora i revizorskih institucija stavlja dodatni pritisak na institucije vlasti u primeni preporuka revizorskih institucija.⁹⁵

Prema zaključcima i preporukama UN i INTOSAI, uspostavljanje saradnje i podizanje nivoa odgovornosti vlasti u upravljanju budžetskim sredstvima, između ostalog, podrazumeva i:

- naglasak na saradnji revizorskih institucija i građana u zajedničkom poduhvatu jačanja odgovornosti i transparentnosti,
- potrebu iznalaženja mehanizama delotvorne komunikacije,
- razumevanje značaja ovih institucija u promociji dobre vladavine (*good governance*),
- prepoznavanje važnosti doprinosa organizacija civilnog društva i njihove pojedinačne uloge,
- očuvanje reputacije revizorskih institucija kroz inkluzivne i iskrene pristupe saradnji i partnerstvo sa onim organizacijama koje su stekle legitimitet da predstavljaju građane.⁹⁶

Koristi od saradnje civilnog sektora i revizorskih institucija ogledaju se u:

- odgovoru na sve veće interesovanje građana za odgovornost prema javnosti i transparentnost,
- svesti da su građani prirodan partner u ostvarivanju ciljeva revizorskih institucija,
- shvatanju da razvoj saradnje ne ugrožava niti kompromituje tradicionalnu ulogu revizorskih institucija i njihovu nezavisnost,
- koristi koje proizilaze iz boljeg sistema pružanja usluga i borbe protiv korupcije,
- saznanju da civilni sektor predstavlja bogat izvor znanja i informacija o vladinim aktivnostima,
- svesti da kontinuirani dijalog podiže svest o značaju vrhovne revizije i jača poverenje u javnu administraciju,
- svesti da informacije koje pruža civilno društvo mogu ojačati efikasnost i delotvornost aktivnosti revizije.⁹⁷

Iskustva saradnje u procesima eksterne revizije iskristalisala su određena načela-smernice za angažovanje organizacija civilnog društva u praćenju budžetskih procesa i u odgovornost vlasti šire:

⁹⁵ Effective practices of cooperation between SAIs and citizens to enhance public accountability, str. 6-8.

⁹⁶ Effective practices of cooperation between SAIs and citizens to enhance public accountability, str. 17-19.

⁹⁷ Effective practices of cooperation between SAIs and citizens to enhance public accountability, str. 17-19.

1. **Posvećenost.** Timkoji je istrajan i posvećen, sa jasnim ciljevima i strategijama za aktivno učešće u budžetskom procesu.
2. **Prava.** Organizacije civilnog društva mogu na pravi način ostvariti svoje učešće samo ako imaju pravo na pravovremeni pristup informacijama, mogućnost da pošalju povratne informacije i aktivno i slobodno učestvuju u procesu donošenja budžetskih odluka, na osnovu zakona. Isto tako, obaveza je Vlade da blagovremeno odgovori na zahteve građana u korišćenju njihovih prava
3. **Jasnoća.** Organizacije civilnog društva moraju imati sposobnost da jasno postave svoje ciljeve i ograniče svoje učešće u budžetskom procesu. Uloge i odgovornosti građana i vlade moraju biti jasne na obe strane.
4. **Vremenski okvir.** Da bi bile u mogućnosti da efektivno učestvuju u budžetskom procesu, organizacije civilnog društva moraju poznavati budžetski ciklus. Imajući to u vidu, angažman treba započeti što ranije, u početnim fazama ciklusa, kako bi se otvorio prostor za što više opcija. Efektivna participacija zahteva adekvatnu vremensku dimenziju.
5. **Objektivnost.** Vladine informacije moraju biti objektivne, potpune i dostupne. Svi građani moraju imati jednak tretman u korišćenju prava na dostupnost informacija i participaciju.
6. **Resursi.** Organizacijama civilnog društva neophodni su odgovarajući ljudski, finansijski i tehnički resursi za ostvarivanje uspešne uloge. Sticanje veština javnog zagovaranja (*advocacy*) i deljenje iskustva sa ostalim organizacijama civilnog društva je od velikog značaja.
7. **Koordinacija.** Koordinacija između organizacija civilnog društva deluje podsticajno na upravljanje znanjem. Njome se obezbeđuje usklađenost politika, zaobilaze dupliranja, kao i izbegavaju potencijalni rizici.
8. **Odgovornost.** Vlada ima dužnost da odgovorno postupa sa doprinosima civilnog društva nastalim kao rezultat učešća u budžetskom procesu i javnim konsultacijama. Mere koje omogućuju otvorenost, transparentnost i podložnost spoljnoj proverbi i reviziji budžetskog procesa su esencijalne za povećanje odgovornosti vlade i efektivnost učešća civilnog sektora.
9. **Evaluacija.** Organizacijama civilnog društva su neophodni instrumenti, informacije i kapaciteti za evaluaciju budžetskog učinka.⁹⁸

Prema preporukama Instituta Svetske banke, jačanje sistema eksterne revizije kroz saradnju sa organizacijama civilnog društva može se postići kroz unapređenje sistema

⁹⁸ Module 3: Best practices in civil society involvement in budget monitoring and policy accountability, The Training Workshop aimed at strengthening the capacity of the Civil Societies in Budget Monitoring for Improved Policy Performance, *Economic Social and Research Foundation (ESRF)*, Tanzania, 16-17. oktobar 2006, <www.tanzaniagateway.org> (24.04.2012).

informisanja u vezi sa eksternom revizijom. U tom smislu, postoji nekoliko aktivnosti/mera koje mogu da preduzmu VRI:

1. Veća dostupnost izveštaja o reviziji od strane revizorskih institucija

- tehnički karakter izveštaja revizorskih institucija može otežati njihovo razumevanje i samim tim uticati na težu dostupnost neophodnih informacija, te je manje formalni karakter izveštaja koristan za širu upotrebu,
- pokrenuti proaktivnu strategiju uspostavljanja veza sa organizacijama civilnog društva i ostalim akterima civilnog društva kako bi se formirali institucionalni kanali komunikacije.

2. Dostupnost informacija u vezi sa sistemom eksterne revizije i otvorenost za učešće

- transparentnost u pogledu strukture i aktivnosti revizorskih institucija, u meri u kojoj to štiti podatke o ličnosti, kao i potpune, blagovremene i istinite informacije od strane revizorskih institucija pomažu u ostvarivanju saradnje.

3. Obuke o sistemu eksterne revizije

- bez edukacije i obuke o sistemu revizije, informacije koje šalju revizorske institucije bi bile korisne malom broju profesionalnih udruženja i organizacija.

Prema istim preporukama Instituta Svetske banke, pored unapređenja u informisanju, neophodno je stvoriti prostor za učešće građana u eksternoj reviziji javne uprave, što se može ostvariti na nekoliko načina:

1. Mogućnost podnošenja pritužbi revizorskin institucijama

- na ovaj način civilno društvo može da se uključi u proces revizije kao kontrolor koji ukazuje na zloupotrebe.

2. Učešće u izboru institucija koje će biti predmet revizije

- pri izboru predmeta revizije treba uzeti u obzir i mišljenja organizacija civilnog društva i na tajnačin iskoristiti njihove informacije i saznanja.

3. Koordinacija kroz zajedničko telo

- uspostavljanje zajedničkog tela u kojem akteri civilnog društva relevantni za sistem revizije zajedno sa revizorima učestvuju u postupku revizije.

4. Praćenje primene preporuka revizorskih institucija

- Delotvornost mehanizama za praćenje implementacije preporuka revizije se može poboljšati ako deo aktivnosti na sebe preuzmu organizacije civilnog društva.⁹⁹

Iako je jasno da se funkcije vrhovnih revizorskih institucija i organizacija civilnog društva razlikuju po svojoj prirodi, aktivnosti u pogledu nadzora koje one preduzimaju prave dovoljno prostora za saradnju. Dok VRI imaju dužnost da vrše reviziju, organizacije civilnog društva to rade na dobrovoljnoj bazi. U tom smislu, VRI imaju bolji pristup informacijama, ljudskim i finansijskim resursima i bolje su tehnički opremljene, dok su organizacije civilnog društva bliskije građanima, osetljivije su na implementaciju vladinih programa u praksi, manje su birokratizovane i nisu podložne vremenskim i proceduralnim ograničenjima.¹⁰⁰ Upravo se u njihovim razlikama i nalazi prostor za saradnju.

Revizorske institucije mogu pokrenuti sopstvene inicijative kako bi ostvarile veći uticaj organizacija civilnog društva. Jedan od mogućih koraka je blagovremeno izveštavanje. Na taj način se može prenebregnuti situacija u kojoj odgovorni ostaju nekažnjeni usled velikog protoka vremena, a interesovanje za konkretan slučaj opada. Takođe, dodatna aktivnost koja čini izveštavanje jasnijim jeste pojašnjavanje tehničkih aspekata revizorskih izveštaja npr. objašnjenjem tehničkih termina, netehničkim sažecima izveštaja koji sadrže ključne nalaze, ograničavanjem dužine izveštaja i stavljanjem tehničkih detalja u anekse i naglašavanjem prioriternih nalaza. Dalje strategije mogu uključivati uspostavljanje telefonskih linija za prijavu lošeg postupanja, kao i sprovođenje aktivnosti praćenja sprovođenja preporuka i mera (*follow-up*) nakon izvršene revizije u vidu izveštavanja o progresu datih preporuka.¹⁰¹

Potencijalni problemi u saradnji se mogu javiti oko pitanja prirode odnosa. Kao što je već pomenuto, revizorske institucije svoju odgovornost uglavnom vrše pred parlamentom, podnoseći mu izveštaje koji su zbog više razloga, kako objektivne, tako i tehničke prirode, nedostupni javnosti, te je generalno govoreći mogućnost doprinosa javnosti smanjena. Sa druge strane, revizorske institucije mogu biti nevoljne za saradnju usled mogućnosti kompromitovanja njihove pozicije i statusa neutralnog i objektivnog aktera, pogotovo ako se ima u vidu da određene revizorske institucije nemaju mehanizme za izbor partnera iz redova civilnog društva što dovodi do pitanja ko je kredibilan da uzme učešće. Organizacije civilnog društva, sa svoje strane, mogu biti nepoverljive prema načinu izbora partnera na osnovu njihove „pogodnosti“.

Neke od mera za prevazilaženje potencijalnih poteškoća u ostvarivanju saradnje jesu:

⁹⁹ Ezequiel Nino, „Access to Public Information and Citizen Participation in Supreme Audit Institutions (SAI) - Guide to Good Practices”, *World Bank Institute*, Governance Working Paper Series, 2010, str. 7-12.

¹⁰⁰ Ezequiel Nino, str. 5.

¹⁰¹ Albert na Zyl, Vivek Ramkumar, Paolo de Renzio, “Responding to challenges of Supreme Audit Institutions: Can legislatures and civil society help?”, CMI Chr. Michelsen Institute, U4 Issue, 2009, <<http://www.cmi.no/publications/file/3287-responding-to-the-challenges-of-supreme-audit.pdf>> (24.04.2012), str. 21-23.

- kombinovanje različitih formi saradnje;
- pravovremeno i dostupno izveštavanje (izveštaji revizora i zapisnici sa sednica);
- otvorenost za predloge i doprinose svih građana nezavisno od ličnih i političkih afilijacija, kako bi se izbeglo prisvajanje procesa saradnje;
- transparentna procedura za izbor organizacija civilnog društva uz mogućnost kooptiranja od strane partnera od strane vlada.

Svakako je neophodno osvrnuti se i na odnos VRI sa organizacijama civilnog društva kao revizora i subjekta revizije, budući da su organizacije civilnog društva i korisnici javnih sredstava (bilo nacionalnih budžetskih, ili donatorskih). U tom smislu, odgovorno postupanje organizacija civilnog društva sa sredstvima kojima raspolažu izuzetno je važno za uspostavljanje odnosa poverenja i partnerstva sa VRI u sklopu njihovog odnosa saveznika na razvoju finansijske odgovornosti vlasti.

Međunarodni primeri dobre prakse

Dosadašnje iskustvo u učešću civilnog društva u procesima revizije govori da se ono uglavnom ticalo ispitivanja budžetskog dela zakonodavstva i praćenja naknadnog procesa implementacije. Uprkos tome, postoje primeri u zemljama širom sveta koji ukazuju na ekstenzivniju ulogu organizacija civilnog društva i građana u celini. Uspešni primeri ukazuju na mogućnosti uvećane saradnje kao i na načine prevazilaženja glavnih prepreka u uspostavljanju jačih i trajnijih veza između revizorskih institucija i civilnog društva.

Kao što je već pomenuto, interesovanje i angažovanost civilnog društva za odgovornost vlasti posebno je izraženo u zemljama u razvoju i tranziciji. Razlog za to verovatno predstavlja generalno nizak nivo poverenja u vlast i državni aparat. Slede određeni primeri inicijativa organizacija civilnog društva iz drugih zemalja u oblasti javnih finansija i revizije:

5. Indijska organizacija MKSS¹⁰² je organozovala javne rasprave na lokalnom nivou kako bi se izvršila društvena revizija javne potrošnje. Cilj ovakve revizije je provera finansijskih računa kada su u pitanju javni projekti na tim nivoima i identifikovanje lažiranja dokumentacije.¹⁰³
6. U Južnoafričkoj Republici PSAM¹⁰⁴ je pratila odgovore vladinih institucija i agencija na navode o lošem upravljanju finansijskim sredstvima i korupciji koji su se našli u revizorskim izveštajima.¹⁰⁵

¹⁰² Mazdoor Kisan Shakti Sangathan (MKSS) - Unija seljaka i radnika.

¹⁰³ Vivek Ramkumar, "Expanding Collaboration between SAIs and Civil Society", International Journal of Auditing, International Budget Project, Center on Budget and Policy Priorities, Washington, DC, april 2007, <<http://www.intosaijournal.org/technicalarticles/technicalapr2007a.html>> (25.04.2012), str.4.

¹⁰⁴ Public Service Accountability Monitor (PSAM).

¹⁰⁵ Vivek Ramkumar, str. 4.

7. Filipinska organizacija CCAGC¹⁰⁶ se fokusirala na nadzor nad infrastrukturnim projektima u lokalnim sredinama, angažovanjem lokalnih revizora na dobrovoljnoj bazi koji su imali zadatak da utvrde da li se projekti izvršavaju prema ugovorima.¹⁰⁷
8. U Meksiku je organizacija Fundar, oslanjajući se na mogućnosti koji pruža zakon koji se tiče slobodnog pristupa informacijama, došla u posed velikog broja dokumenata kako bi utvrdila da je u dodeljivanju ugovora došlo do korupcije velikih razmera, što je i rezultiralo vladinim istragama.¹⁰⁸
9. U Južnoj Koreji civilnom društvu je na raspolaganju Nacionalni sistem podnošenja zahteva za reviziju koji se može iskoristiti kako bi se kontrolisali i ispitali javni projekti.¹⁰⁹
10. U Argentini je organizacija ACIJ¹¹⁰ uspešno okončala sudski proces kako bi došla u posed zapisnika sa sednica kongresnih odbora koji su bili odgovorni za analizu revizorskih izveštaja i pokretanje inicijativa po osnovu preporuka.¹¹¹

Istovremeno, kao što je već rečeno, vlade ili revizorske institucije takođe pokreću inicijative za saradnju ili povećano uključivanje civilnog društva:

1. Južnokorejska vrhovna revizorska institucija BAI (*Board of Audit and Inspection*) uvela je Nacionalni sistem za podnošenje zahteva za reviziju koji omogućava građanima da zahtevaju posebne revizije agencija pod sumnjom zloupotrebe položaja.
2. Filipinska Revizorska komisija je pokrenula partnerski odnos sa organizacijama civilnog društva tako što ih je uključila u određene procese revizije, te se timovi koji vrše reviziju sastoje od članova kako revizorske institucije tako i organizacija civilnog društva.
3. U Indiji su vlasti, insipirisane pomenutom MKSS kampanjom, zajednički vodile kampanju za društvenu reviziju sa organizacijama civilnog društva.

Na osnovu pregleda primera saradnje može se doći do nekoliko opštih tendencija, koje naravno ne crpe listu u potpunosti.

1. Najpre, organizacije civilnog društva u nekim slučajevima same pokreću proces nezavisne revizije. Dobro sprovedena aktivnost na taj način može pokrenuti pitanja odgovornosti i naterati institucije da reaguju ili dopuniti saznanja revizorskih institucija.

¹⁰⁶ Concerned Citizens of Abra for Good Government (CCAGG).

¹⁰⁷ Vivek Ramkumar, str. 4.

¹⁰⁸ Vivek Ramkumar, str. 5.

¹⁰⁹ Vivek Ramkumar, str. 5.

¹¹⁰ Civil Association for Equality and Justice (ACIJ).

¹¹¹ Vivek Ramkumar, str. 5.

2. Drugo, organizacije civilnog društva se koriste izveštajima, preporukama i zaključcima revizorskih institucija kako bi postavile pitanje odgovornosti vladinih institucija i zahtevale postupanje po istim. Na taj način one vrše jednu od svojih prirodnih funkcija kontrole i nadzora (*watchdog*).
3. Treće, organizacije civilnog društva i revizorske institucije mogu blisko sarađivati i tu je reč o manje ili više institucionalizovanom obliku saradnjekao što je već navedeno u tekstu (od informisanja, konsultacija, dijaloga do partnerstva).
4. Četvrto, određene revizorske institucije podstiču inkluzivne pristupe kada je reč o učešću građana i otvaraju prostor za njihove doprinose.

VII.3. Iskustva saradnje javnog sektora i civilnog društva u Srbiji

Oblici saradnje javnog sektora i civilnog društva

Kada je u pitanju institucionalizacija saradnje izvršne vlasti i civilnog društva, u Srbiji već postoje iskustva koja se mogu kategorizovati kao primeri dobre prakse. Vlada Republike Srbije je osnovala uredbom Kancelariju za saradnju sa civilnim društvom kao institucionalni mehanizam podrške i razvoja dijaloga ova dva sektora. Značaj Kancelarije treba da se ogledau osnaživanjuuloge organizacija civilnog društva u definisanju, primeni i praćenju primene zakona i javnih politika, odnosno uspostavljanju ovih organizacija kao aktera koji vrše pritisak na institucije vlasti. Pored toga, Kancelarija ima zadatak da uspostavi jasne kriterijume za transparentno finansiranje nacionalnih i lokalnih organizacija civilnog društva iz državnog budžeta.

Prema članu 2. Uredbe o Kancelariji za saradnju civilnim društvom, ona obavlja stručne poslove za potrebe Vlade i podstiče saradnju kroz iniciranje dijaloga od zajedničkog interesa, učestvuje u aktivnostima vezanim za strateške dokumente koji se odnose na razvoj civilnog društva, inicira donošenje propisa i drugih akata kojima se uređuje položaj aktera civilnog društva, učestvuje u organizovanju aktivnosti za podizanje kapaciteta aktera civilnog društva, upravlja procesima razmene iskustva sa sličnim institucijama u regionu, zemljama EU i svetu, sarađuje sa nadležnim organima u upravljanju fondovima koji se tiču razvoja civilnog društva, itd.

Još jedan primer dobre prakse u oblasti saradnje javnog sektora i civilnog društva u Srbiji jeste Program saradnje Kancelarije za evropske integracije (KEI) sa sektorskim organizacijama civilnog društva (SECO).¹¹²Ovim programom KEI je kao jedan od ciljeva utvrdila uključivanje organizacija civilnog društva u procese programiranja, planiranja i praćenja sredstava za razvojnu pomoć, pre svega pretpristupnih IPA fondova Evropske unije. Njihovo učešće u ovim procesima osmišljeno je kroz razvoj odgovarajućih

¹¹² Programme of cooperation with civil society organisations in the area of development assistance planning, in particular programming and monitoring of the Instrument of pre-accession assistance, <<http://www.evropa.gov.rs/Documents/Home/DACU/12/107/113/Program%20saradnje%20SECO%20eng%20final.doc>> (28.04.2012).

mehanizama konsultovanja. Uspostavljanje procesa saradnje kroz konsultovanje ima za cilj da unapredi aktivnosti SEIO Sektora za planiranje, programiranje, praćenje i izveštavanje o sredstvima EU i razvojnoj pomoći (DACU), odnosno da doprinese većoj efektivnosti i efikasnosti razvojne pomoći.

Organizacije civilnog društva su u procesima pretpristupne pomoći EU imale ulogu kao direktni korisnici sredstava. Kako bi se bolje utvrdili prioriteta organizacija civilnog društva, KEI je pokrenula konsultativni proces 2009. godine i pružala podršku u sastavljanju predloga projekata za dalji razvoj civilnog društva. Ta podrška je pružana kroz već postojeće kanale i mehanizme s obzirom na nepostojanje izvornih mehanizama konsultovanja u okviru same strukture KEI.

Dosadašnja praksa učestvovanja organizacija civilnog društva ticala se, dakle, uloge u definisanju prioriteta za razvoj civilnog društva i direktno korišćenje projekata sa tim ciljem. Izostanak institucionalizovanih formi saradnje sa KEI rezultirao je u manje formalnom i sporadičnom procesu konsultovanja. U osmišljavanju formalnijeg i strukturisanog oblika konsultovanja KEI, odnosno pomenuti Sektor, iskoristio je analize dobrih regionalnih praksi kako bi došao do predloga novog oblika saradnje u vidu stalnog mehanizma konsultovanja sa civilnim društvom. Sa novim pristupom organizacijama civilnog društva u upravljanju razvojnim fondovima one bi prevazišle isključivo ulogu korisnika (beneficiary), a preuzele ulogu jedne od zainteresovanih strana (stakeholder) u definisanju prioriteta u upravljanju razvojnim fondovima.

Struktura programa podrazumeva grupisanje organizacija civilnog društva po određenim sektorima - sektorska organizacija civilnog društva (SECO), od kojih svaka organizacija predstavlja jedan sektor. Izabrane SECO rade na izradi zajedničkih komunikacijskih strategija u cilju uspostavljanje stalne saradnje sa KEI, posebno u programiranju i praćenju IPA sredstava u različitim sektorima.

Ovaj program ima za cilj da razvije mehanizme saradnje i komunikacije između Kancelarije za evropske integracije i nevladinog sektora radi bolje razmene informacija u vezi sa procesima razvojne pomoći, posebno IPA fondovima, kao i da razvije mehanizme saradnje i komunikacije između SECO i mreža organizacija koje ih okružuju u vezi sa procesima razvojne pomoći, posebno IPA fondovima.

Ovakva saradnja treba da rezultira učešćem organizacija civilnog društva u aktivnostima Vlade u vezi sa procesima razvojne pomoći, posebno IPA fondovima, kao i saznavanju stavova i preporuka šireg civilnog društva kao rezultat konsultativnog procesa. Glavne obaveze organizacija SECO su da održavaju i šire mrežu organizacija oko sebe, da obezbeđuju dvosmerni protok informacija od i ka organizacija u okviru svoje mreže, da učestvuju u konsultacijama o programiranju IPA i ostalih programa razvojne pomoći.¹¹³

¹¹³ Programme of cooperation with civil society organisations.

I druge oblasti politike u sve većoj meri poznaju manje ili više institucionalizovane oblike saradnje sa civilnim sektorom. Jednim takvim primerom može se smatrati i Socijalno-ekonomski savet, koji okuplja partnere iz javnog sektora sa reprezentativnim udruženjima poslodavaca i sindikatima. Bitno je istaći da se u evropskom kontekstu ovakve organizacije naročito ističu kao deo civilnog društva, posebno u smislu primene načela partnerstva koje predstavlja bitan element mnogih politika EU.¹¹⁴ Jedan od takvih primera je politika regionalnog razvoja, u kojoj je nadležno ministarstvo već počelo da uvodi načelo partnerstva putem uključivanja predstavnika civilnog društva u radne grupe osnovane za upravljanje ovom politikom.

Učešće civilnog društva u Srbiji u praćenju rada nezavisnih tela

Nezavisne institucije i tela, među kojima i DRI, su relativno novi politički akteri u političkom sistemu Srbije, te se i uloga organizacija civilnog društva mora sagledati kroz tu prizmu. Nezavisna tela (često sa izraženim kontrolnim ili regulatornim funkcijama), predstavljaju novi oblik kontrole rada državnih organa. Nezavisnost podrazumeva da su ova tela autonomna u svom radu i finansijski samostalna od izvršne vlasti. Ove dve dimenzije nezavisnosti treba da omoguće zaposlenima u nezavisnim telima da obavljaju svoj posao bez spoljnih političkih pritisaka. Pored parlamentarne kontrole, nezavisna tela se pojavljuju kao dodatni, „spoljni“ oblik kontrole izvršne vlasti.

Kao takve, ove institucije tek treba da suštinski upoznaju građane sa svojom ulogom i funkcijom, kao i vrednošću koja se ostvaruje njihovim delovanjem. Svojom nezavisnošću od izvršne vlasti i mogućnošću kontrole, ova tela na svojevrsan način štite prava građana i utiču na odgovornost nosilaca javnih ovlašćenja. Sagledano iz te perspektive, ona predstavljaju prirodni saveznik civilnom društvu u kontroli i korekciji vlasti, s obzirom da civilno društvo može imati značajnu ulogu u procesupraćenjai kontrole trošenja budžetskih sredstava.

U kontekstu rada DRI u Srbiji i dalje saradnje sa civilnim društvom, potrebno je naglasiti značaj dobrog razumevanja uloge koju ova institucija vrši u utvrđivanju javne odgovornosti. Kao i u drugim tranzicionim državama, uloga DRI je često shvaćena pretežno u smislu utvrđivanja pojedinačne odgovornosti za kršenje principa dobre vladavine i zloupotrebu javnih fondova. S obzirom na uvreženo nisko poverenje u političke institucije i političke elite, organizacije civilnog društva u svom odnosu prema DRI stavljaju težište na identifikovanje odgovornih za loše postupanje i sprovođenje adekvatnih mera koje bi rezultirale utvrđivanjem pojedinačne odgovornosti („*naming and blaming*“). Iako je takav vid aktivnosti svakako deo mera na raspolaganju DRI, one ne predstavljaju jedini, pa čak ni glavni, fokus delovanja eskterne revizije. Takođe, pomenutim načinom delovanja organizacija civilnog društva u praćenju javnih finansija ne iscrpljuje se prostor za angažovanje civilnog društva u ovoj oblasti.

¹¹⁴ Iz govora Ivane Ćirković, konferencija „Ka većoj finansijskoj odgovornosti vlasti u Srbiji, 4. jun 2012. godina.

Mreže organizacija civilnog društva su insistirale i na tome da je u nekim slučajevima podnošenje prekršajnih prijava previše blag odgovor na zloupotrebe i štetu pričinjenu javnim finansijama, te se preporučuje iniciranje krivičnih postupaka. Ovakav pritisak na DRI u relativno ranoj fazi njenog razvoja u vezi sa pokretanjem krivičnih postupaka ukazuje na izvesnu dozu nerazumevanja pozicije DRI kao nove institucije koja tek treba da afirmiše svoj položaj u sistemu, pritom svojim radom izazivajući velike potrebe među nosiocima vlasti. Takav pristup od strane organizacija civilnog društva prema DRI nosi sa sobom rizik da umanjí potencijal za saradnju između ove dve strane, posebno imajući u vidu da se takvim pritiscima potencijalno ugrožava i funkcionalna nezavisnost same DRI. Jedan od predloga organizacija civilnog društva je i brže reagovanje DRI tj. podnošenje prijava u trenutku otkrivanja nepravilnosti, bez čekanja izrade finalnog izveštaja, kako bi se izbegle pomenute manjkavosti.

Ovakav vid uloge civilnog društva, svodi se na relativno nizak oblik saradnje, tj. evidentiranje da li se postupilo po nalogu DRI i da li su počinoci kažnjeni. Treba naglasiti da je prevashodni cilj DRI utvrđivanje usklađenosti delovanja institucija i nosilaca javnih ovlašćenja sa procedurama i procesima koji imaju za cilj valjano implementiranje budžetskih projekata, odnosno utvrđivanje da li su budžetska sredstva namenski ili nenamenski trošena. U tom kontekstu, uloga DRI jeste da svojim radom doprinese izgradnji bolje uređenog sistema javnih finansija i da pomogne subjektima revizije da se usklade sa standardima dobrog finansijskog upravljanja. Dakle, DRI ne treba posmatrati kao instituciju sa prevashodno istražno-kaznenom funkcijom.

Proaktivnija i inovativnija uloga civilnog društva u procesu revizije je stoga veoma poželjna kako bi se fokus pomerio sa pojedinaca na sistem kao celinu. Organizacije civilnog društva u tom procesu mogu da igraju važnu ulogu u informisanju šireg društva o aktivnostima i značaju DRI, u praćenju implementacije konkretnih budžetskih projekata, kako na lokalnom tako i na državnom nivou, obaveštavanju o pojedinčanim slučajevima zloupotrebe i u opštem poboljšanju pozicije i uticaja DRI. Zainteresovanost organizacija civilnog društva za rad i rezultate DRI je poželjna u svim fazama procesa revizije, jer se time jača uzajamano poverenje, a zaštita interesa građana podiže na viši nivo. I DRI i organizacije civilnog društva zajednički rade na istom zadatku, a to je pre svega kontrola izvršne vlasti.

Isto tako, kada govorimo o ulozi koju organizacije civilnog društva treba da imaju u podsticanju saradnje, treba imati na umu i odnos države prema civilnom društvu, zakonske okvire koji se tiču civilnog društva kao i percepciju značaja odgovornosti vlasti, u ovom slučaju posebno finansijske odgovornosti.

Jedan od načina povećanja kapaciteta i uloge organizacija civilnog društva u ovom procesu je i umrežavanje organizacija i stvaranje koalicija na različitim nivoima, zajedno sa koncentracijom znanja, korišćenjem inovativnih pristupa i saradnjom sa regionalnim mrežama. Slične koalicije organizacija civilnog društva već deluju u Srbiji (Aneks I).

VIII. Zaključci i preporuke

Ovo poslednje poglavlje daje siže glavnih zaključaka koji proizilaze iz pojedinačnih poglavlja ove analize i ukršta teme obrađene u pojedinačnim poglavljima u cilju izvlačenja dodatnih zaključaka od značaja za unapređenje sistema eksterne revizije i rada Državne revizorske institucije. Pored toga, uz zaključke su priložene ključne preporuke čije sprovođenje bi pozitivno uticalo na unapređenje delotvornosti sistema eksterne revizije, kao i na praćenje postupanja po preporukama i merama DRI.

VIII.1 Zaključci i preporuke u vezi sa pravnim i institucionalnim okvirom eksterne revizije

S obzirom na momenat u kojem se vrši revizija, rok zastarelosti pokretanja i vođenja prekršajnog postupka čini se suviše kratkim. Rok zastarelosti od godinu dana od dana kada je prekršaj učinjen, u skladu sa opštim pravilima o prekršajima¹¹⁵, u odnosu na period koji je predmet revizije i protek vremena od radnji izvršenih u sklopu potrošnje javnih sredstava do nastupanja mogućnosti pokretanja prekršajnog postupka na osnovu podataka dobijenih u reviziji, bitno relativizuje mogućnost sprovođenja prekršajnog postupka u ovim stvarima. Pored toga, iznosi zaprećenih kazni za učinjene prekršaje veoma su niski, što ima za poslednicu da oni ne deluju u dovoljnoj meri odvraćajuće, te se ne postiže svrha kazne,¹¹⁶ kao i da nisu srazmerni ozbiljnosti prekršaja. Takođe, za određene veoma ozbiljne povrede pravila o javnim nabavkama samo propisivanje prekršaja i ništavosti kao sankcije svakako predstavlja suviše blagu reakciju države.

Preporuke:

- 1. Potrebne su izmene propisa (pre svega Zakona o javnim nabavkama) u smislu produženja roka zastarelosti.**
- 2. Predlaže se propisivanje viših iznosa zaprećenih novčanih kazni za učinjene prekršaje.**
- 3. Predlaže se da se najozbiljnije povrede pravila o javnim nabavkama propišu ubuduće kao krivična dela.¹¹⁷**

Sa aspekta normativnih mogućnosti prekršajne odgovornosti, pre svega u pogledu njihovog preventivnog dejstva, nedostatak pravnog okvira predstavlja izostanak propisivanja zaštitnih mera u navedenim prekršajima. Novčana kazna se javlja kao jedini oblik sankcije, dok se može osnovano pretpostaviti da bi dejstvo zaštitne mere kao što je

¹¹⁵ Zakon o prekršajima („Službeni glasnik RS“ br. 101/2005, 116/2008 i 111/2009).

¹¹⁶ Prema članu 28. Zakona o prekršajima, svrha kažnjavanje je da se izrazi društveni prekor učiniocu zbog izvršenog prekršaja, kao i da se utiče na njega i na sva ostala lica da ubuduće ne čine prekršaje.

¹¹⁷ Preporuka uneta na osnovu diskusije na konferenciji „Ka većoj finansijskoj odgovornosti vlasti u Srbiji“, 4. jun 2012. godine.

zabrana odgovornom licu da vrši određene poslove, moglo imati veći značaj. Ova zaštitna mera ne može se izreći ukoliko nije predviđena propisom kojim je određen prekršaj.¹¹⁸

Preporuka:

4. Razmotriti propisivanje zaštitne mere zabrane odgovornom licu da vrši određene poslove.

Imajući u vidu veoma širok spektar propisa kojima su propisani prekršaji, sudije prekršajnih sudova imaju veoma težak zadatak u pogledu detaljnog poznavanja i svakodnevnog korišćenja velikog broja propisa iz veoma različitih oblasti. Određenim stepenom specijalizacije sudija prekršajnih sudova u nekoliko šire definisanih stručnih oblasti mogao bi se značajno unaprediti i olakšati njihov rad, a da se pritom pravo na prirodno sudiju bitno ne ugrozi.

Preporuka:

5. Predlaže se dalja rasprava o mogućnosti i potrebi specijalizacije, naročito sudija prekršajnih sudova.

Nezavisnost DRI je zakonom obezbeđena na prilično visokom nivou, budući da je institucija odgovorna jedino Narodnoj skupštini za svoj rad, kao i da je obezbeđen relativno visok nivo finansijske nezavisnosti. Međutim, u funkcionalnom smislu, nezavisnost DRI mogu da umanje najmanje tri zakonske odredbe:

1. odredba da najmanje 20 narodnih poslanika može da pokrene inicijativu za razrešenje člana Saveta, što je veoma mali broj, imajući u vidu činjenicu da svaka izabrana lista koja pređe izborni cenzus (osim manjinskih) gotovo samostalno može da pokrene ovu inicijativu. Poređenja radi, prema Ustavu Srbije za podnošenje interpelacije u vezi sa radom Vlade ili pojedinačnog člana Vlade potrebno je najmanje 50 narodnih poslanika,¹¹⁹ dok glasanje o nepoverenju Vladi ili pojedinom članu Vlade može zatražiti najmanje 60 narodnih poslanika.¹²⁰

Preporuka:

6. Razmotriti izmene Zakona o DRI kako bi se povećao minimalni broj narodnih poslanika neophodan za pokretanje inicijative za razrešenje člana Saveta DRI.

2. Zakonom o DRI propisano je da mandat članova Saveta DRI traje samo pet godina, sa mogućnošću maksimalno dva reizbora. Imajući u vidu da se nezavisnost nosilaca pravosudnih funkcija, između ostalog, obezbeđuje dužinom njihovog mandata (doživotni izbor ili izbor sudija Ustavnog suda na devet godina), mandat člana Saveta DRI od pet godina čini se kao relativno kratak.

¹¹⁸ Član 46. Zakona o prekršajima.

¹¹⁹ Član 129. Ustava Srbije.

¹²⁰ Član 130. Ustava Srbije.

Preporuka:

7. Razmotriti izmene Zakona o DRI u smislu produženja mandata članova Saveta DRI.

3. Budući da je DRI u obavezi sa predlog svog finansijskog plana, nakon dobijanja saglasnosti nadležnog odbora Narodne skupštine, dostavi Ministarstvu finansija, postavlja se pitanje mogućnosti uticanja izvršne vlasti na nezavisnost DRI.

VIII.2 Zaključci i preporuke u vezi sa snažnijim povezivanjem eksterne revizije sa drugim reformskim procesima

Oblast eksterne revizije procenjena je od strane Evropske komisije kao jedna od politika u kojima je neophodan značajan i uporan rad na usklađivanju sa pravnom tekovinom EU, kao i na njenom adekvatnom sprovođenju u srednjem roku. Komisija takođe potencira potrebu značajnog unapređenja administrativnih i implementacionih kapaciteta u ovoj oblasti. Budući da će eksterna revizija predstavljati predmet pregovora za članstvo u EU u okviru pregovaračkog poglavlja 32 – Finansijska kontrola, nedovoljna podrška je u proteklom periodu data osnaživanju DRI i afirmisanju njene uloge, kako bi se ispunili zahtevi za članstvo u EU.

Preporuka:

- 8. Kroz javne nastupe DRI, kao i kroz aktivnosti relevantnih aktera u procesu pristupanja Srbije EU (a i eksternih partnera DRI, poput organizacija civilnog društva), potrebno je širiti svest o mestu eksterne revizije u procesu pristupanja EU, čime bi se istovremeno podstakla podrška daljem afirmisanju Institucije i unapredio učinak Srbije u ispunjavanju relevantnih zahteva za članstvo u EU. Pokazatelj uspešnosti ovakvih aktivnosti bilo bi pomeranje politike finansijske kontrole iz treće u drugu kategoriju politika u narednom izveštaju Evropske komisije (videti poglavlje III).**

Delotvoran sistem finansijske kontrole podrazumeva postojanje i funkcionalnost koncepta menadžerske odgovornosti u javnoj upravi, što u pozitivnom pravu Srbije u oblasti državne/javne uprave trenutno nije zastupljeno. Zakonima koji regulišu materiju državne uprave nije razrađen koncept delegiranja ovlašćenja za odlučivanje i odgovornosti menadžerskih kategorija državnih službenika (državnih službenika na položaju, pre svega), što prouzrokuje brojne probleme u funkcionisanju sistema i njegovoj usklađenosti sa odgovornošću za učinjene povrede zakona koje se identifikuju kroz rad DRI. Nepostojanje razvijenog sistema menadžerske odgovornosti posebne probleme izaziva u vezi sa uvođenjem programskog budžeta širom izvršne grane vlasti, što je cilj Vlade Srbije, kao i u vezi sa uvođenjem decentralizovanog upravljanja fondovima EU (DIS).

Državni službenici su disciplinski odgovorni za povrede dužnosti iz radnog odnosa, od kojih je više njih u tesnoj vezi sa predmetom revizije od strane DRI, kao što je opisano u poglavlju VI. Ova mera se, međutim, trenutno uglavnom ne primenjuje, što je,

između ostalog, i u vezi sa nerazvijenošću koncepta mednažerske odgovornosti unutar državne/javne uprave.

Preporuke:

9. Razmotriti načine boljeg definisanja (u cilju obezbeđivanja preduslova za dobro funkcionisanje) konceptata menadžerske odgovornosti i vertikalnog delegiranja ovlašćenja za odlučivanje u državnoj/javnoj upravi. U tom smislu, preporučuje se razmatranje odgovarajućih izmena Zakona o državnoj upravi (posebno članovi 24-26. Zakona), Zakona o državnim službenicima, Zakona o javnim agencijama, kao i propisa koji uređuju rad javnih preduzeća.
10. U cilju stvaranja funkcionalnog sistema menadžerske odgovornosti u javnoj upravi potrebno je uvesti obavezu menadžerskih kategorija državnih službenika da se stručno usavršavaju u različitim aspektima upravljanja, a posebno u finansijskom upravljanju. Takođe je neophodno osmisliti i pružati odgovarajuće programe obuke na pomenute teme (pored upravljanja ljudskim resursima, što je već u ponudi).
11. Paralelno sa razvojem sistema menadžerske odgovornosti, insistirati i na decidnoj primeni odredaba Zakona o državnim službenicima o disciplinskom postupku, naročito imajući u vidu načelo da odgovornost za krivično delo ili prekršaj ne isključuje disciplinsku odgovornost.
12. U sistem ocenjivanja državnih službenika treba bolje integrisati odgovornost za nepravilnosti i nesvršishodnosti uočene u procesu revizije.

VIII.3 Zaključci i preporuke u vezi sa unapređenjem sistema za obezbeđivanje sprovođenja preporuka i mera DRI i dobijanje povratnih informacija o preduzetim radnjama subjekata revizije u cilju njihovog sprovođenja

Odnos DRI i Odbora za finansije Narodne skupštine uređen je na dobrim osnovama i u skladu sa međunarodnom dobrom praksom i preporukama, ali kapaciteti Odbora za razmatranje izveštaja DRI nisu dovoljno razvijeni.

Preporuke:

13. Neophodno je dodatno unapređivati kapacitete Odbora za finansije za kompetentno razmatranje izveštaja koje dostavlja DRI. U tom smislu, moguće je predvideti dva rešenja: i) osnivanje specijalizovanog pododbora za eksternu reviziju; ii) osnivanje posebne radne grupe ili organizacione jedinice (u okviru stručne službe Narodne skupštine) koja bi pružala stručnu podršku narodnim poslanicima u bavljenju pitanjima od značaja za kontrolu javnih finansija.

14. Predlaže se da DRI redovno informiše Odbor za finansije o rezultatima odazivnih izveštaja.¹²¹
15. Razmotriti uvođenje prakse održavanja rasprava posvećenih isključivo pitanjima eksterne revizije na kvartalnom nivou u okviru Odbora za finansije ili specijalizovanog pododbora za eksternu reviziju. Na takve rasprave pozivati funkcionere i visoke činovnike subjekata revizije, koji bi odgovarali na pitanja narodnih poslanika poslanika u vezi sa nalazima iz podnetih izveštaja DRI.
16. Budući da je u praksi već ustanovljen običaj predsedavanja odborom za finansije od strane poslanika opozicije, predlaže se dodatna afirmacija ove prakse, koja je u skladu i sa međunarodnim preporukama i dobrom praksom. U tom smislu, predlaže se da predsednik odbora dolazi iz vodeće opozicione političke stranke.

DRI ima ustanovljene mehanizme za praćenje učinka revizije (follow-up), koje je potrebno dodatno razvijati u narednim postupcima revizije i posebno ih primenjivati u budućem izveštavanju. U tom smislu, DRI je svojim Strateškim planom već predvidela dalji rad na jačanju ovog sistema, posebno kroz uključivanje informacija o sprovođenju preporuka i mera u okviru posebnog odeljka izveštaja.

Preporuke:

U skladu sa primerima dobre prakse koji su navedeni u Poglavlju III, predlaže se sledeće:

17. da DRI otpočne praksu objavljivanja odazivnih izveštaja na svojoj internet prezentaciji, kao i da formira neku vrstu scoreboard-a, tj. tabele za beleženje učinka subjekata revizije u odnosu na preporuke koje je DRI dala u svom izveštaju. Dobar primer ovakvog scoreboard-a jeste onaj koji održava Evropska komisija za beleženje učinka država članica EU u implementaciji direktiva Unije u oblasti unutrašnjeg tržišta;¹²²
18. da DRI, u okviru svoje zakonom propisane savetodavne funkcije, na svom internet sajtu otpočne objavljivanje opštih preporuka subjektima revizije (posebno onih koje su zajedničke za veliki broj subjekata) i odgovora na česta pitanja subjekata revizije.¹²³
19. da Vlada Srbije osnuje povremeno radno telo za upravljanje integritetom u javnoj upravi, kojim bi predsedavao predsednik Vlade, a u čije članstvo bi ušli, inter alia, ministri nadležni za poslove finansija, državne uprave i lokalne

¹²¹Preporuka uneta na osnovu diskusije na konferenciji „Ka većoj finansijskoj odgovornosti vlasti u Srbiji“, 4. jun 2012. godine.

¹²² Videti:

<http://ec.europa.eu/internal_market/score/docs/relateddocs/single_market_governance_report_2011_en.pdf>

¹²³ Preporuka uneta na osnovu diskusije na konferenciji „Ka većoj finansijskoj odgovornosti vlasti u Srbiji“, 4. jun 2012. godine.

samouprave, kao i direktor Kancelarije za evropske integracije. Ovo radno telo bilo bi nadležno za razmatranje postupanja organa državne uprave i službi Vlade po preporukama DRI.¹²⁴

VIII.4 Zaključci i preporuke u vezi sa ulogom organizacija civilnog društva u sistemu eksterne revizije

Uloga organizacija civilnog društva ne treba da se svodi (ili čak da se pretežno fokusira) na praćenje slučajeva gde je DRI pokrenula prekršajni ili krivični postupak protiv nekog odgovornog lica. Uloga civilnog društva treba pre svega da bude da na informisan i suštinski način otvori debatu o reformi sistema odgovornosti vlasti i da deluje kao saveznik DRI na putu ka stvaranju finansijski odgovornije vlasti. Za takvu ulogu, pored posvećenosti same DRI saradnji sa civilnim društvom, potrebne su i organizacije civilnog društva koje poseduju dovoljno znanja i razumevanja uloge DRI i koje su sposobne da učestvuju u dijalogu o izgradnji sistema ravnopravno sa institucijom i sa državnim organima i organizacijama koje su predmet revizije u skladu sa zakonom.

Trenutno DRI posluje otvoreno i transparentno, saraduje sa organizacijama civilnog društva i pruža im neophodne informacije o svom radu.

Preporuke:

- 20. U skladu sa dobrom međunarodnom (ali i domaćom) praksom saradnje javnog i civilnog sektora, predlaže se dalje unapređenje odnosa DRI i organizacija civilnog društva – od unapređenog informisanja prema partnerstvu u budućnosti. U vezi s tim, predlaže se formalizovanje saradnje DRI i organizacija civilnog društva na inkluzivnoj osnovi, npr. kroz potpisivanje memoranduma o razumevanju (ili saradnji), sa mogućnošću pristupanja svih kredibilnih organizacija aktivnih u oblasti javnih finansija, odgovornosti vlasti, i sl.¹²⁵**
- 21. Razmotriti mogućnost da se organizacije civilnog društva (naročito one koje su pristupile memorandumu o razumevanju iz preporuke 20) koje su posebno aktivne u oblasti finansijske kontrole vlasti pozivaju na rasprave u Odboru za finansije (ili u budućnosti, specijalizovanom pododboru za eksternu reviziju).**

¹²⁴ Preporuka izmenjena na osnovu diskusije na konferenciji „Ka većoj finansijskoj odgovornosti vlasti u Srbiji“, 4. jun 2012. godine.

¹²⁵ Preporuka izmenjena na osnovu diskusije na konferenciji „Ka većoj finansijskoj odgovornosti vlasti u Srbiji“, 4. jun 2012. godine.

ANEKS 1: Organizacije civilnog društva aktivne u domenima javne odgovornosti i dobre uprave

1. Koalicija za nadzor javnih finansija

Koalicija okuplja više organizacija civilnog društva sa ciljem unapređenja učešća građana u demokratskim procesima kontrole, nadgledanja i kreiranja javnih politika i definisanja fiskalnih prioriteta kao deo procesa uključivanja građana u budžetski proces. Potreba za formiranjem Koalicije organizacija civilnog društva proizašla je iz nedovoljne uključenosti građana u fiskalne procese, nedovoljne transparentnosti javnih finansija kao i, sledstveno tome, nedostatku građanskih inicijativa koje imaju za cilj uticaj na ove procese.

Aktivnosti Koalicije, od njenog osnivanja 2005. godine, kretale su se od kampanja javnog zagovaranja, monitoringa javnih nabavki, pokretanja javnih rasprava, analize budžeta do uspostavljanja saradnje i partnerstava sa medijima i lokalnim vlastima.

Koalicija je do sada pokrenula nekoliko projektnih aktivnosti u skladu sa svojim ciljevima:

- Projekat „*Za transparentne javne finansije: Građanski nadzor javnih nabavki*“ ima za cilj uspostavljanje dijaloga između organizacija civilnog društva iz Srbije i zemalja Evropske unije na poljima fiskalne transparentnosti i borbe protiv korupcije sa posebnim osvrtom na iskustvo Švedske i podizanje kapaciteta organizacija civilnog društva u Srbiji.
- Projekat „*Građanski nadzor javnih nabavki*“ pokrenut je sa ciljem uspostavljanja efikasnijeg nadzora civilnog društva nad sistemom javnih nabavki u lokalnim sredinama, sa naglaskom na korupcijske izazove u sistemu javnih nabavki.

Članice Koalicije su: Toplički centar za demokratiju i ljudska prava, Centar za razvoj neprofitnog sektora, Udruženje Pirkos, Užički centar za ljudska prava i demokratiju, Resurs centar, Fond za otvoreno društvo, Timočki klub, Udruženje građana Svetionik, Forum juris, Beogradski centar za bezbednosnu politiku, Beogradski centar za ljudska prava, Bečejsko udruženje mladih.

Toplički centar za demokratiju i ljudska prava - kao samostalna organizacija realizovala je više projekata sa ciljem jačanja institucija, borbe protiv korupcije i efikasnosti i transparentnosti budžetskih procesa u koje se ubrajaju oni koji se tiču građanskog nadzora javnih nabavki, održivih antikorupcijskih politika, društveno odgovornih i transparentnih lokalnih budžeta, itd.

Centar za razvoj neprofitnog sektora - poseban programski deo Centra posvećen je građanskom nadzoru javnih finansija, a cilj je učešće građana u nadzoru javnih finansija i nadzoru i sprovođenju javnih politika.

2. Transparentnost Srbija

Transparentnost Srbija ima za cilj borbu protiv korupcije, povećanje transparentnosti u radu državnih organa i sprečavanje zloupotrebe javnih ovlašćenja. U svom delovanju ova organizacija podstiče procese reformi pokretanjem inicijativa i davanjem preporuka kroz niz projektnih aktivnosti.

Transparentnost Srbija iz sebe ima niz projekata, studija i skupova okupljenih oko načela odgovornije i transparentnije vlasti. Neki od njih su:

- „*Na putu ka pouzdanijim javnim nabavkama u Srbiji*“ - sa ciljem veće transparentnosti i uvođenja standarda EU u postupak javnih nabavki na lokalnom nivou;
- Studija „*Antikorupcijski stubovi – Srbija i SR Jugoslavija*“ koja se bavila stanjem institucija u Srbiji koje treba da sprovode borbu protiv korupcije;
- „*Nacionalni program borbe protiv korupcije*“ proizveo je preporuke korišćene u izradi nacionalne antikorupcijske strategije koja je dostavljena Vladi Republike Srbije;
- Projekat „*Povećana javna odgovornost organa vlasti*“ jerezultiraouizradi Nacrta zakona o suzbijanju konflikta interesa i Nacrta kodeksa ponašanja zaposlenih u javnoj upravi, itd.

Takođe, ova organizacija dalje je angažovana u nizu aktivnosti kao što su:

- Antikorupcijsko savetovalište - čime se želi povećati učešće građana u borbi protiv korupcije i broj rešenih slučajeva korupcije,
- Sistem monitoringa i evaluacije performansi javnih nabavki u Srbiji,
- Ispitivanje transparentnosti budžeta - podrška nevladinim organizacijama u razumevanju i primeni odabranih međunarodnih primera dobre prakse,
- Javne rasprave o zakonskim predlozima u Srbiji, itd.

3. Mreža za fiskalnu odgovornost

Cilj Mreže je povezivanje građana, organizacija civilnog društva i institucija u transparentnom i efikasnom upravljanju javnim finansijama sa ciljem podizanja opšteg nivoa informisanosti, uključivanja građana u vaninstitucionalne procese kontrole, podizanja opšteg nivoa transparentnosti, podsticanja dijaloga u oblasti javnih finansija, monitoringa javnih nabavki, itd.

Mreža deluje putem niza aktivnosti na terenu i kontaktima sa građanima u cilju praćenja tokova javnih finansija na lokalnom nivou u okviru projekta *Fiskalni karavan*, kao i putem informisanja i uključivanja građana i nevladinog sektora u procese neinstitucionalizovane kontrole javnih finansija putem servisa *Fiskalni monitor*.

4. Srpsko fiskalno društvo

Srpsko fiskalno društvo je osnovano u koordinaciji sa Međunarodnim fiskalnim udruženjem (*International Fiscal Association - IFA*) i bavi se proučavanjem međunarodnog i uporednog prava sa posebnim osvrtom na fiskalno pravo i ekonomske i finansijske aspekte oporezivanja.

5. Ostale organizacije i projekti

Postoji i određeni broj organizacija koje nisu isključivo ili pretežno posvećene pitanjima odgovornosti vlasti i javnih finansija, ali se u okviru svojih programskih aktivnosti u velikoj meri koncentrišu i na ova pitanja. Među njima se mogu izdvojiti, između ostalih: Evropski pokret u Srbiji, PALGO Centar, Centar za nove politike, Centar za evropske politike, itd. Takođe, mogu se prepoznati i manje istaknute organizacije ili pokreti sa akcentom na političkoj odgovornosti, kao što su: Mreža za političku odgovornost, Skockajte budžet, Istinomer, Pištaljka, itd.

ANEKS 2: Spisak institucija/organizacija sa čijim predstavnicima su sprovedeni polustrukturirani intervjui

1. Narodna skupština (Odbor za finansije)
2. Državna revizorska institucija
3. Narodna banka Srbije
4. Ministarstvo finansija
5. Ministarstvo unutrašnjih poslova
6. Ministarstvo odbrane
7. Ministarstvo zdravlja
8. Ministarstvo životne sredine, rudarstva i prostornog planiranja
9. Kancelarija za evropske integracije
10. Viši prekršajni sud
11. Prekršajni sud u Beogradu
12. Republičko javno tužilaštvo
13. SIGMA/OECD

Bibliografija

Knjige:

- LAZAREVIĆ, Milena. *Upravna reforma i proces evropske integracije Srbije*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, 2010 (Master rad)
- RABRENOVIĆ, Aleksandra. *Financial Accountability as a Condition for EU Membership*, Institute of Comparative Law, 2007

Članci:

- NINO, Ezequiel. Access to Public Information and Citizen Participation in Supreme Audit Institutions (SAI) - Guide to Good Practices, *World Bank Institute*, Governance Working Paper Series, 2010,
<http://siteresources.worldbank.org/WBI/Resources/213798-1259011531325/6598384-1268250334206/Citizen_Participation_SAI.pdf>
- RAMKUMAR, Vivek. Expanding Collaboration between SAIs and Civil Society, *International Journal of Auditing*, International Budget Project, Center on Budget and Policy Priorities, Washington, DC, april 2007,
<<http://www.intosaijournal.org/technicalarticles/technicalapr2007a.html>>
- YAMAMOTO, Hironiri. Tools for Parliamentary Oversight, A comparative study of 88 parliaments, Inter-Parliamentary Union, 2007,
<<http://www.ipu.org/PDF/publications/oversight08-e.pdf>>
- ZYL, Albert van, Ramkumar Vivek, Paolo de Renzio. „Responding to challenges of Supreme Audit Institutions: Can legislatures and civil society help?“, *CMI Chr. Michelsen Institute*, U4 Issue, 2009 <<http://www.cmi.no/publications/file/3287-responding-to-the-challenges-of-supreme-audit.pdf>>

Dokumenta:

- A Draft International Framework for CSO Development Effectiveness, Open Forum for CSO Development Effectiveness, November 2010, <http://www.cso-effectiveness.org/IMG/pdf/version_2_november__framework_for_cso_dev_eff_final.pdf>
- Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Commission Opinion on Serbia's application for membership of the European Union, European Commission, {SEC(2011) 1208 final}
- Control and management system baselines for European Union membership, SIGMA, oktobar 1999, <<http://www.oecd.org/dataoecd/57/32/35007180.pdf>>
- Effective practices of cooperation between SAIs and citizens to enhance public accountability, Report on the 21st UN/INTOSAI Symposium on Government Audit, Vienna, 13-15 jul 2011,
<http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/5_events/symposia/2011/_E_21_UN_INT_SympReport.pdf>
- Eight Pillars defining the Independence of Supreme Audit Institutions (SAIs), What does SAI Independence stand for? <<http://www.intosai.org/uploads/02english.pdf>>
- European Practices on Implementation of Policy Documents and Liaison Offices that Support Civil Society Development, *European Center for Not-for-Profit Law and the*

- International Center for Not-for-Profit Law*, 2009,
<<http://www.icnl.org/research/resources/ngogovcoop/paperpol.pdf>>
- ISSAI 10 – Mexico Declaration on SAI Independence,
<[http://www.issai.org/media\(626,1033\)/ISSAI_10_E.pdf](http://www.issai.org/media(626,1033)/ISSAI_10_E.pdf)>
- ISSAI 11 – INTOSAI Guidelines and Good Practices Related to SAI Independence,
<[http://www.issai.org/media\(428,1033\)/ISSAI_11_E.pdf](http://www.issai.org/media(428,1033)/ISSAI_11_E.pdf)>
- ISSAI 20 – Principles of Transparency and Accountability, INTOSAI
<[http://www.issai.org/media\(794,1033\)/ISSAI_20_E_endorsement_version.pdf](http://www.issai.org/media(794,1033)/ISSAI_20_E_endorsement_version.pdf)>
- ISSAI 21 – Principles of Transparency and Accountability – Principles and Good Practices, INTOSAI
<[http://www.issai.org/media\(795,1033\)/ISSAI_21_E_endorsement_version.pdf](http://www.issai.org/media(795,1033)/ISSAI_21_E_endorsement_version.pdf)>
- ISSAI 3000-3100 – Performance Audit Guidelines, INTOSAI,
<[http://www.issai.org/media\(890,1033\)/Performance_Audit_Guidelines_E.pdf](http://www.issai.org/media(890,1033)/Performance_Audit_Guidelines_E.pdf)>
- Kodeks dobre prakse za civilno učešće u procesu odlučivanja, Konferencija Međunarodnih nevladinih organizacija Saveta Evrope, 2009,
<http://www.coe.int/t/ngo/Source/Code_Serbian_final.pdf>
- Limska deklaracija Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI), usvojena 1977. godine na kongresu održanom u Limi, Peru,
<[http://www.issai.org/media\(622,1033\)/ISSAI_1_E.pdf](http://www.issai.org/media(622,1033)/ISSAI_1_E.pdf)>
- Module 3: Best practices in civil society involvement in budget monitoring and policy accountability, The Training Workshop aimed at strengthening the capacity of the Civil Societies in Budget Monitoring for Improved Policy Performance, Economic Social and Research Foundation (ESRF), Tanzania, 16-17 Oktobar 2006
<<http://www.tanzaniagateway.org/>>
- Odluka Saveta od 18. februara 2008. godine o principima, prioritetima i uslovima Evropskog partnerstva sa Republikom Srbijom uključujući i Kosovo prema rezoluciji 1244 Saveta bezbednosti Ujedinjenih nacija od 10. juna 1999. i o ukidanju Odluke 2006/56/EC, (2008/213/EC),
<http://seio.gov.rs/upload/documents/eu_dokumenta/evropsko_partnerstvo/evropsko_partnerstvo_2008_sr.pdf>
- Participatory governance and citizens' engagement in policy development, service delivery and budgeting, Committee of Experts on Public Administration, United Nations Economic and Social Council, 29.01.2007
<<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan025375.pdf>>
- Programme of cooperation with civil society organisations in the area of development assistance planning, in particular programming and monitoring of the Instrument of pre-accession assistance,
<<http://www.evropa.gov.rs/Documents/Home/DACU/12/107/113/Program%20sara dnje%20SECO%20eng%20final.doc>>
- SIGMA Assessment, Serbia, 2011 (consolidated text), SIGMA/OECD,
<<http://www.sigmaweb.org/dataoecd/40/27/48970654.pdf>>
- SIGMA Paper No. 20, „Effects of European Union Accession: Part II External Audit“, OECD, 1997, <http://www.oecd-ilibrary.org/governance/effects-of-european-union-accession_5kml61892zr2-en>

SIGMA Paper No. 33, Relations between Supreme Institutions and Parliamentary Committees, OECD, decembar 2002,
<<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan020450.pdf>>

SIGMA Paper no. 34, Achieving High Quality in the Work of State Audit Institutions, SIGMA/OECD, 2004 <http://www.oecd-ilibrary.org/governance/achieving-high-quality-in-the-work-of-supreme-audit-institutions_5kml60v9gsd6-en>

Stabilisation and Association Agreement between the European Communities and their Member States and the Republic of Serbia
<http://www.europa.rs/upload/documents/key_documents/2008/SAA.pdf>

Strateški plan Državne revizorske institucije za period 2011-2015. godine („Službeni glasnik RS“ br. 100/2011)

Upitnik Evropske komisije – Questionnaire – Information requested by the European Commission to the Government of Serbia for the preparation of the Opinion on the application of Serbia for membership of the European Union

Working with Supreme Audit Institutions, Department for International Development DFID, Policy Division Info 079, jul 2005

Propisi:

Krivični zakonik („Službeni glasnik RS br. 85/2005, 88/2005 – ispr., 107/2005 – ispr., 72/2009 i 111/2009)

Poslovnik Državne revizorske institucije („Službeni glasnik RS“ br. 9/2009)

Poslovnik Narodne skupštine („Službeni glasnik RS“ br. 20/2012 – prečišćen tekst)

Poslovnik Narodne skupštine Republike Srbije („Službeni glasnik RS“ br. 14/2009 - prečišćen tekst i 52/2010 - dr. poslovnik)

Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru ("Sl. glasnik RS", br. 99/2011)

Ustav Republike Srbije („Službeni glasnik RS" br. 98/06)

Zakon o budžetskom sistemu („Službeni glasnik RS“ br. 9/2002)

Zakon o budžetskom sistemu („Službeni glasnik RS“ br. 54/2009, 73/2010, 101/2010 i 101/2011)

Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji („Službeni glasnik RS“ br. 101/2005, 54/2007 i 36/2010)

Zakon o javnim nabavkama („Službeni glasnik RS“ br. 116/2008)

Zakon o prekršajima („Službeni glasnik RS“ br. 101/2005, 116/2008 i 111/2009)

Internet stranice:

<http://ec.europa.eu/internal_market/score/docs/relateddocs/single_market_governance_report_2011_en.pdf>

