

ОД КОНТРОЛНО-РАЧУНСКЕ КОМИСИЈЕ ДО ДРЖАВНЕ РЕВИЗОРСКЕ ИНСТИТУЦИЈЕ У ПРАВУ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

Љубиша Ц. Дабић

Висока школа за менаџмент и економију у Крагујевцу

Предраг Јовићевић

Факултет за примењени менаџмент, економију и финансије, Београд

У овом раду је анализирано успостављање и развој врховне контролне институције на просторима Републике Србије. Истраживање је засновано на правно-историјском методу утврђивања настанка, имплементације и развоја врховне контролне институције у Србији у периоду након Другог светског рата.

Предмет истраживања је систематизован у оквиру неколико периода (период после Другог светског рата, период настанка, успостављања и развоја контролне финансијске институције), а обрађена питања је засновао на одговарајућим изворима права и поткрепио их релевантним мишљењима и ставовима из одговарајуће правне и економске литературе.

Сврха овог рада огледа се у бољем разумевању бића врховне ревизорске институције, тј. Државне ревизорске институције у праву ревизије јавног сектора Србије.

Кључне речи: *јавне финансије, Служба друштвеног књиговодства, Државна ревизорска институција, буџетско право*

Увод

У овом истраживању¹ акценат је стављен, првенствено, на изучавању правног положаја државне контроле. У периоду непосредно после Другог светског рата, дошло је на краћи рок до успостављања Контролно-рачунске комисије, као правне наследнице Главне контроле из претходне Југославије. Успостављањем и изградњом новог друштвено-економског, политичког и правног система (у ДФ Југославији, ФНР Југославији, односно СФР Југославији), на основама друштвене својине и самоуправљања, успостављена је Служба друштвеног књиговодства, Служба за платни промет и, на крају, Завод за обрачун и плаћања. На крају, након поступка сецесије и стварања нових самосталних држава на просторима бивше Југославије, у правном систему Србије успостављена је врховна ревизорска институција под називом Државна ревизорска институција.

¹ Зорић, М., & Јовановић, В. (2018). Правно историјска димензија друштвених наука. Одитор – часопис за Менаџмент, финансије и право, 4(3), 128-136.

После Другог светског рата, у околностима успостављеног новог друштвено-економског и политичког уређења, надзор над трошењем буџетских средстава у Југославији најпре је вршен преко посебне службе за буџетску инспекцију. Затим је уследило доношење два посебна закона којима су успостављене Контролно-рачунска комисија (1945) и Савезна контролна комисија (1946). Нешто касније, донет је Закон о друштвеном књиговодству (1959), а контрола над трошењем буџетских средстава вршена је преко контролне функције новоуспостављене Службе друштвеног књиговодства, а много касније и Службе за платни промет (1992). Укључивањем платног промета у Народну банку Југославије, успостављен је Завод за обрачун и плаћања (1998), који није имао овлашћења да врши ревизију јавних средстава по службеној дужности. На основу Закона о буџетском систему (2002), осим постојања интерне контроле и интерне ревизије, законодавац је задржао у прелазном периоду и „буџетску инспекцију“. Послове ове инспекције вршило је министарство финансија, ради инспекције над директним и индиректним корисницима буџетских средстава (при министарству финансија била је формирана Централна јединица за хармонизацију финансијске контроле, за финансијско управљање и контролу и интерну ревизију). Функција буџетске инспекције се огледала у контроли примене закона у области материјално-финансијског пословања, наменског и законитог коришћења друштвених средстава². Напред изнета ситуација је потрајала све до поновног успостављања државне ревизије и врховних ревизорских институција у државама насталим на простору бивше Југославији, укључујући и Србију.

Послератни период Југославије може се систематизовати и обрадити кроз следећа питања: успостављање Контролно-рачунске комисије и опште државне контроле; успостављање, рад и пословање Службе друштвеног књиговодства; успостављање Службе за платни промет; успостављање Завода за обрачун и плаћања; успостављање ревизије у приватном сектору.

Успостављање Контролно-рачунске комисије и опште државне контроле

У периоду непосредно после Другог светског рата, у околностима успостављеног новог друштвено-економског уређења, надзор над трошењем буџетских средстава у Југославији вршила је посебна служба за буџетску инспекцију и ревизију у саставу министарства финансија.

Административни начин регулисања привредног живота захтевао је да послови евиденције и контроле буду у непосредној надлежности државе. Евиденцију, контролу и ревизију целокупног пословања државних привредних предузећа вршила су надлежна министарства преко посебних дирекција. Послове јавних буџета обављали су органи управе, односно министарства финансија. Ову ресорску активност координирале су, али и контролисале, посебне државне комисије, које су имале велике надлежности и широка овлашћења (контролне, планске и др.). Оваква органи-

² Закон о буџетском систему („Сл. гласник РС“, бр. 9/2002), чл. 68-70.

зација друштвеног књиговодства, иако је постојала на савезном, републичком и локалном нивоу, била је у основи подређена потребама административног руковођења финансијским токовима од стране централних државних органа³.

Контролно-рачунска комисија је успостављена у Југославији на основу посебног Закона о Контролно-рачунској комисији (1945)⁴. Организационо је била смештена при председништву Министарског савета, са законом одређеним надлежностима. Нјено образовање, са истим задацима, било је предвиђено и у федералним јединицама. Комисија је била самосталан орган Министарског савета као органа извршне власти. Треба запазити да она није била аналогна тадашњем „рачунском суду“ у западним државама, јер је била орган егzekутиве. Комисија је успостављена на место бивше Главне контроле Краљевине Југославије и била је њен својеврсни правни следбеник⁵.

Који су били разлози за успостављање Контролно-рачунске комисије? У свим земљама у којима се спроводила контрола буџета показало се да за његово извршење није довољна „административна контрола“, коју спровode овлашћени органи и лица из државне извршне и управе власти, који су међусобно зависни и делују по принципу надређености. Због тога је, осим поменуте контроле, већи број земаља настојао да успостави посебну контролу, која ће бити изван државне управе и независна од извршне власти, али и од законодавне власти. Та контрола је у Србији и Краљевини Југославији била поверена Главној контроли, а одмах након Другог светског рата посебној Контролно-рачунској комисији.

У надлежност Комисије законом су стављени следећи послови: 1) преглед, расправа и „разрешење“ државних завршних рачуна рачунополагача; 2) преглед и овера државног завршног рачуна и достављање извештаја АВНОЈ-у о нађеном стању; 3) повремено достављање извештаја министарству финансија и јавном тужиоцу ДФЈ о нађеним неправилностима и недостацима у поступку и организацији државне финансијске контроле. Своје послове Комисија је „решавала“ у већу од три члана. Ако за тренутак послове „прегледа и овере државног завршног рачуна и достављање извештаја АВНОЈ-у о нађеном стању“ ставимо у контекст контроле буџета, онда се може констатовати да је у свим системима таква контрола имала своје финансијско и политичко оправдање. Док у свим системима постоји потреба за интензивном финансијском контролом, дотле то није случај са постојањем политичког интереса за вршење буџетске контроле. На пример, док је у Енглеској политичка контрола од стране парламента над државним буџетом традиционално имала изузетно значајну улогу у постојању и функционисању њене друштвене заједнице, дотле у послератној Југославији такав значај код ове контроле није се препознавао. Такав приступ тадашњих југословенских власти (послератног СССР-а и других земаља које су пошле путем социјализма) може се разумети чињеницом да је у овим друштвеним заједницама формирана постреволуционарна јединствена власт, која је припадала народу, због чега између њене извршне и законодавне власти није

³ Душан Вујисић, Предговор, у *Закон о Служби друштвеног књиговодства, Савезни закони и подзаконски прописи с коментаром*, Загреб 1984, стр. VI.

⁴ Закон о Контролно-рачунској комисији, „Сл. лист ДФЈ“, бр. 21/1945.

⁵ Закон о Контролно-рачунској комисији, чл. 10.

смело бити сукоба, какви су постојали у традиционалним западним демократијама. Због тога је и политичка контрола у Југославији била другачије конципирана, јер се полазило од тога да је законодавни орган, више сарадник извршној власти, него што је њен контролор, тј. судија. Такође, Контролна-рачунска комисија је била надлежна да прегледа и овери државни завршни рачун. Међутим, у пракси је вршила само послове прегледа рачуна рачунополагача, али не и послове прегледа државних завршних рачуна. Доношењем Закона о Контролно-рачунској комисији није се могло сагледати који ће контролни орган, као стручно тело, извршити преглед завршног рачуна буџета и поднети свој извештај о њему тадашњем народном представништву, које би као нестручни орган имало такву помоћ⁶.

Полазећи од критеријума времена вршења контроле, у контексту Контролно-рачунске комисије, њој је стављена у дужност само накнадна контрола, док је претходна била у надлежности министарства финансија, ближе одређено, његовог контролног одељења. Због тога проф. Ловчевић каже да су нове власти за репресивну контролу, на место Главне контроле, установили Контролно-рачунску комисију⁷.

Полазећи од критеријума начина вршења финансијске контроле, она се могла вршити над актима, рачунима и/или документима. Рачунска контрола могла је бити стална и ванредна, а ова друга могла се обављати на лицу места од стране посебно овлашћеног лица. Прва се вршила месечно, а друга најмање једном годишње.

Контролно-рачунска комисија је у свом саставу имала: председника, три члана, референта и потребан број помоћног особља. Било је предвиђено да поступак за њен рад и унутрашње пословање пропише правилником председник Министарског савета. Друга питања у вези са радом Комисије требало је решавати накнадно, посебним прописима.

Контролно-рачунска комисија је убрзо укинута и њене надлежности пренете на министарство финансија, са намером да се организује „једна општа рачунска контролна институција за целокупан надзор над јавним финансијама“. У том периоду контрола над јавним финансијама још није пронашла своју пожељну форму⁸.

Уставом ФНРЈ (1946) било је дотакнуто и питање вршења контроле над јавним финансијама, у контексту регулисања надлежности ФНРЈ. Било је предвиђено да у надлежност ФНРЈ, „у лицу највиших савезних органа државне власти и органа државне управе, спадају“, између осталог, и савезни буџет, одобрење општедржавног буџета и завршног рачуна, врховна контрола извршења општедржавног буџета⁹.

Доношењем Закона о општој државној контроли (1946)¹⁰ успостављена је „општа државна контрола“ ради пружања помоћи и вршења надзора над: целокупним пословањем и радом органа државне управе, укључујући њима потчињене установе и предузећа. Образована је „Савезна контролна комисија“, у својству највишег органа за ову врсту државне контроле у ФНРЈ, у саставу: председник, секретар и чланови. У њеном саставу су се налази генерални инспекторати. Комисија је била

⁶ Јован Ловчевић, *оп. цит.*, стр. 154.

⁷ Јован Ловчевић, *оп. цит.*, стр. 148.

⁸ Јован Ловчевић, *оп. цит.*, стр. 149-150.

⁹ Устав ФНРЈ („Сл. лист ФНРЈ“, бр. 10/1945), чл. 44. ст. 2. тач. 13.

¹⁰ Закон о општој државној контроли („Сл. лист ФНРЈ“, бр. 28/1946), чл. 1.

под непосредним утицајем извршне власти, тј. владе ФНРЈ, јер је њен председник био члан Владе, а секретара и њене чланове постављао је председник Владе. Било је предвиђено да Влада уредбом уреди ближу организацију опште државне контролне службе.

Савезна контролна комисија је вршила општу државну контролу непосредно или преко контролних комисија република (покрајина), обласних и окружних инспектората, као и преко контролних органа савезних министарстава. У вршењу својих контролних функција, надлежни органи имали су право да прегледају и испитују унутрашњу организацију, администрацију, новчане књиге, књиговодство и целокупно пословање, да прате и истражују методе рада и односа свих органа, установа и предузећа код којих се контрола вршила.

Новодонетим Законом (1949)¹¹ извршена је измена и допуна предметног закона (сачињен је пречишћени текст), измењен је његов назив („Закон о државној контроли“) и назив комисије („Комисија државне контроле ФНРЈ“). Комисија је остала суштински са истоветним правним положајем, организацијом и пословима и задацима које је обављала.

Из садржине донетог Уставног закона (1953)¹² се може закључити да уставотворац у то време још не препознаје Службу друштвеног књиговодства и њене функције. Такође, треба нагласити да су правна решења у послератном уставу ФНРЈ била корак уназад у односу на уставност пре Другог светског рата, јер нису препознала врховну ревизорску институцију у области јавних финансија. Разлоге за такав приступ треба тражити у већем броју објективних и субјективних проблема послератног стања, успостављању нове власти и др.

Са предајом фабрика радницима средином 1950., послови евиденције и контроле били су пренети с државе на Народну банку Југославије, која је у то време обављала и послове платног промета и била организована као јединствена банкарска институција са широком мрежом филијала у целој земљи. Међутим, обављање већине послова од стране Народне банке било је под контролом савезног министарства финансија¹³.

Успостављање, рад и пословање Службе друштвеног књиговодства

У спровођењу послератног поступка децентрализације управљања друштвеном имовином, Југославија није успела да истовремено изгради нови систем увида и надзора, тј. „такав систем друштвеног књиговодства који у себи садржи, поред увида и независног аналитичког рада на стручном нивоу, још и ефикасну контролу примене законских прописа по материјалном и финансијском пословању“¹⁴. Паралелно

¹¹ Закон о изменама и допунама Закона о општој државној контроли, „Сл. лист ФНРЈ“, бр. 3/1949.

¹² Уставни закон о основама друштвеног и политичког уређења ФНРЈ и савезних органа власти, „Сл. лист ФНРЈ“, бр. 3/1953.

¹³ Душан Вујисић, Предговор, *оп. цит.*, стр. VI.

¹⁴ Закон о друштвеном књиговодству - са експозеом Николе Минчева, члана Савезног извршног већа, кратким напоменама и регистром, Београд 1959, стр. 3-4.

са развојем привредног система, у Југославији се није у истом степену развијао и изграђивао и одговарајући систем „друштвеног увида и контроле“, због чега је тај недостатак протеком времена постајао све очигледнији и тражио решење¹⁵. У претходном систему се недостатак првенствено огледао у непостојању јединственог, самосталног и ефикасног система евиденције и контроле пословања корисника друштвене имовине, јер су се ове функције претежно обављале преко Народне банке и статистичких служби, а екстерна контрола исправности пословања била је претежно смештена у надлежност финансијске инспекције. Значи, настанак Службе друштвеног књиговодства је непосредно узрокован „развојем самоуправних друштвено-економских односа“ у Југославији¹⁶.

Служба друштвеног књиговодства се може систематизовати и обрадити кроз следећа питања: доношење Закона о друштвеном књиговодству; успостављање Службе друштвеног књиговодства; развој Службе друштвеног књиговодства; правни положај и правна природа Службе друштвеног књиговодства Југославије; успостављање Службе за платни промет; успостављање Завода за обрачун и плаћања; успостављање ревизије у приватном сектору.

Доношење Закона о друштвеном књиговодству

Предлог закона о друштвеном књиговодству заснивао се на организовању јединствене службе друштвеног књиговође и контролора примене законитости располагања друштвеним средствима. Због тога се може констатовати да је напред поменути задатак почео да се решава доношењем Закона о друштвеном књиговодству (1959)¹⁷, јер су његовим доношењем успостављена основна начела нове службе, одређени њени циљеви, а контролној функцији је дата друштвена улога. Новоуспостављени систем је заснован на начелима законитости и истинитости, а друштвеној контроли је додељена улога „врховне друштвене контроле“. Иако у потпуно новим друштвено-економским и политичким условима, може се констатовати да је ова служба била својеврсна следбеница Главне контроле Краљевине Југославије. Прецизније, она је представљала *sui generis* врховну ревизорску институцију у послератној Југославији.

Израз „друштвено рачуноводство“ је имао у економској теорији и пракси општеприхваћено и прецизно значење, како код нас, тако и у свету. Синоними за овај израз су: национално рачуноводство (књиговодство)¹⁸, макро-рачуноводство, економско рачуноводство, систем друштвених рачуна, систем националних рачуна, макро-економски биланси, привредни биланси и други¹⁹.

¹⁵ С. Поповић – Ж. Ђорђевић, *Управно-рачунски спор и друштвено књиговодство*, Београд 1960, стр. 7.

¹⁶ Душан Вујисић, *оп. цит.*, стр. 5.

¹⁷ Закон о друштвеном књиговодству, „Сл. лист ФНРЈ“, бр. 43/1959.

¹⁸ Дуин, Д., Крстић, Д., Нешић, Б., & Калуђеровић, Н. (2017). Ревизија сврсисходности јавних набавки буџетских корисника. *Одитор – часопис за Менаџмент, финансије и право*, 3(3), 61-72.

¹⁹ Милорад Стојилковић, *Функције и положај Службе друштвеног књиговодства* (докторска дисертација), Београд 1989, стр. 67.

Тадашњи систем радничког самоуправљања, друштвеног управљања и друштвене својине у Југославији био је заснован на принципу децентрализације у формирању и коришћењу друштвених средстава. Из таквог система, с једне стране, произлазила је дужност привредних субјеката и органа и установа да се при њиховом коришћењу придржавају прописа, а с друге, право друштвене заједнице да успостави, организује и спроводи контролу над коришћењем средстава у друштвеној својини. Због тога је у Југославији, у другој половини XX века, донет Закон о друштвеном књиговодству.

Успостављање Службе друштвеног књиговодства

Служба друштвеног књиговодства²⁰ (СДК, Служба) је успостављена на основу посебног савезног закона. Принципи на којима је изграђена огледају се у следећем: 1) организована је као јавна служба; 2) организована је у оквиру тадашњег банкарског система; 3) организована је као самостална служба, која ради искључиво на основу закона и других прописа. У разматрању питања који би организациони облик за Службу био најадекватнији, законисписци су идентификовали, углавном, две могућности: да се организује као посебан завод, као управна организација са потпуно самосталним механизмом, или да се организује у саставу Народне банке, али као самостална организација²¹.

У појмовном одређењу, СДК је законом успостављена као „јавна служба“, организована је као „јединствена и посебна служба“, а њене послове је „спроводила Народна банка“²².

Које су биле основне функције СДК? Могуће је груписати их у три групе сродних послова, и то: 1) функција друштвеног књиговође, 2) функција друштвеног контролора и 3) функција аналитичара. Од наведених функција СДК, за наш предмет истраживања од значаја је функција друштвеног контролора.

Контролна функција СДК је представљала њену основну функцију, која је у закону истакнута као „јавна контрола“, „друштвена контрола“ односно контрола друштвене заједнице, али и као „самостална врховна контрола законитости“. Добро успостављена и организована контрола за целокупну друштвену заједницу стварала је претпоставке за добро управљање и располагање друштвеном имовином, чиме је непосредно била у функцији јачања основних начела тадашњег привредног система Југославије. У контролној функцији СДК биле су садржане претходна контрола и накнадна контрола, односно инспекција код корисника друштвених средстава.

СДК је имала право прегледа и контроле целокупног финансијског и материјалног пословања корисника друштвене имовине. Ради остваривања ових функција, контролисала је документа, обрачуне и пословне књиге, залихе робе и материјала и вршила друге прегледе ради утврђивања исправности финансијског и материјалног пословања и стања имовине.

²⁰ Видович, З., & Милуновић, М. (2017). Ревизија сврсисходности пословања. Одитор - часопис за Меџамент, финансије и право, 3(2), 37-53.

²¹ Закон о друштвеном књиговодству – са експозеом Николе Минчева, стр. 7.

²² Закон о друштвеном књиговодству, чл. 1-2.

Органи СДК били су овлашћени да врше четири врсте контроле: 1) претходну контролу, 2) накнадну контролу, 3) ревизију финансијског и материјалног пословања код корисника друштвене имовине; и 4) контролу завршних рачуна корисника друштвене имовине.

Каква је била организација СДК? Била је организована у Главној централи, ре-публичким централама и филијалама Народне банке. На њеном челу налазио се службеник у звању генералног директора, кога је постављала тадашња влада („Савезно извршно веће“). У саставу Службе била је финансијска инспекција на чијем челу је био главни финансијски инспектор, кога је постављала влада. Ближа унутрашња организација СДК требало је да буде уређена „посебним статутом“.

Какав је био правни положај СДК? Законом је „установљено“, тј. постављено „друштвено књиговодство као јавна служба“. Поједини аутори су говорили о „оснивању“ друштвеног књиговодства²³, односно о „оснивању Службе друштвеног књиговодства“²⁴. Посредно се може закључити да је СДК имала својство „јавне службе“, али без својства правног лица. Она се појављивала „као књиговођа друштвене заједнице“. Она је законом организована као јавна служба и као врховна друштвена контрола. Није на одмет нагласити да није основана већ је законом организована (успостављена) у оквирима Народне банке.

У организационом смислу, законом је констатовано да је СДК „јединствена и самостална“. Ову самосталност не треба схватити у апсолутном смислу. Није била организована унутар државног органа, већ унутар Народне банке, а њене послове „спроводила је Народна банка“. Такође, гувернеру Народне банке било је стављено у дужност „да се стара о организацији и раду целокупне СДК“. Даље, „стручна упутства за вршење послова предметне службе, које је издавао гувернер Народне банке“, била су обавезна за све органе ове службе. Штавише, законодавац је ставио у дужност Народној банци да подноси савезном парламенту „извештај о раду СДК“. Оваквим законским решењем је успостављен надзор над радом ове службе од стране парламента – Савезне народне скупштине. Значи, иако је СДК од законодавца постављена као јединствена и самостална, она је организационо била несамостална, јер се налазила у саставу Народне банке²⁵.

СДК није имала својства органа управе који врши послове из надлежности државног органа, већ статус посебне службе која је служила општим потребама. Ова служба није имала овлашћења да се меша у пословање корисника друштвене имовине, али је била успостављена са задатком да обезбеди законитост у располагању друштвеним средствима и извештајну службу о стању и кретању друштвених средстава.

СДК је била овлашћена да преко својих органа интервенише, доношењем решења у управном поступку према корисницима друштвене имовине. Поменути корисницима је стављено на располагање правно средство против њених коначних решења, у форми тужбе за покретање управно-рачунског спора. Ово правно сред-

²³ Иво Крбек, *Право Југословенске јавне управе, III књига – Организација управе и службеничка пра-ва*, Загреб 1961, стр. 136.

²⁴ С. Поповић – Ж. Ђорђевић, *оп. цит.*, стр. 24.

²⁵ Иво Крбек, *Право Југословенске јавне управе, III књига – Организација управе и службеничка пра-ва*, стр. 136.

ство требало је да корисницима друштвених средстава пружи правну заштиту од евентуалних незаконитости ове службе. Како се истиче у литератури, „служба друштвеног књиговодства је самостална“, јер је доносила самостално акте који су били коначни у управном поступку, али доносила је самостално и друге акте на које је била овлашћена, искључиво на основу закона, а у погледу обављања своје делатности није подлежала утицају управних и других органа.

Развој Службе друштвеног књиговодства

Било је потребно извршити прве измене и допуне Закона о друштвеном књиговодству (1962)²⁶, сагласно извршеној децентрализацији надлежности у Југославији између федерације и федералних јединица. Извршеним изменама и допунама, СДК је стављено у дужност да самостално „организује и спроводи“ своје послове. Везано за њену унутрашњу организацију, задржала је одређени степен самосталности и јединствености, јер се „организовала при Главној централни и при републичким централама Народне банке“. Филијала Народне банке је постала основна организациона јединица СДК која је истовремено вршила и послове који су по статуту Народне банке и њиховој природи спадали у делокруг Банке. Експлицитно је одређено да СДК има статут који доноси Савезна народна скупштина, на предлог Савезног извршног већа (СИВ). СДК је била дужна да подноси представничком телу политичко-територијалне јединице годишњи извештај о свом раду, а њиховим политичко-извршним органима, на њихов захтев или кад то СДК нађе за потребно, повремено извештаје о извршењу појединих задатака. Оваквим законским решењем учачава се зависност СДК од политичко-извршних органа политичко-територијалних јединица. Дошло је и до проширења и прецизирања задатака СДК, јер је осим већ утврђене три основне функције, придодата још једна – организација и вршење платног промета.

Да закључимо. И у напред анализираним законским решењима се огледала не-самосталност СДК, тј. уочљива је њена зависност од Народне банке.

У наставку развоја СДК, доношењем Устава СФРЈ (1963), ова својеврсна врховна ревизорска институција у СФРЈ се подиже на ниво уставности и постаје по први пут уставна категорија. Уставом је био уређен њен правни положај, улога и задаци. Успостављена је као „јединствена“ и „самостална“ у свом раду, да врши евиденцију и контролу располагања друштвеним средствима, као и контролу извршавања обавеза радних и других самоуправних организација и друштвено-политичких заједница²⁷. На тај начин је створен уставни основ да законска материја о СДК прође кроз нове развојне фазе. На путу њеног историјског развоја, попримала је нова обележја и карактеристике, уз задржавање следеће константе: СДК је особена јавна служба у тадашњем друштвеном систему Југославије и није била позната у другим правним системима.

Наредне измене и допуне Закона о друштвеном књиговодству (1965)²⁸ уследиле су због потребе усаглашавања са Уставом СФРЈ. Тим променама је извршено јача-

²⁶ Закон о изменама и допунама Закона о друштвеном књиговодству, „Сл. лист ФНРЈ“, бр. 30/1962.

²⁷ Устав СФРЈ („Сл. лист СФРЈ“, бр. 14/1963), чл. 31.

²⁸ Закон о изменама и допунама Закона о друштвеном књиговодству, „Сл. лист СФРЈ“, бр. 12/1965.

ње самосталности СДК, јер је по први пут било предвиђено да „има својство правног лица“ и да „за свој рад одговара Савезној скупштини“. СДК је била одговорна СИВ-у само за извршавање његових смерница, с тим да је СИВ имао право да до одлуке Уставног суда Југославије обустави извршење општег акта СДК који је у супротности са Уставом и законом.

У поступку даље изградње и развоја СДК, нови закон донет је са промењеним називом – Закон о Служби друштвеног књиговодства (1967)²⁹, чиме се желела придати већа улога и значај организацији и положају СДК. Овом ревизијом су извршена одређена прецизирања и побољшања појединих законских решења, уз констатацију да није дошло до промена у правном статусу СДК, јер је њен положај остао исти.

На основу уставних амандмана XXV и XXX (1971)³⁰, федерација је била надлежна за уређивање само начела функционисања СДК, док су остала питања била препуштена у надлежност федералних јединица. Уставним амандманом XXVII било је одређено да СДК обавља послове платног промета у земљи, евиденцију и информативно-аналитичке послове о располагању друштвеним средствима и контролу извршавања обавеза радних и других самоуправних организација и друштвено-политичких заједница (ДПЗ).

Новодонетим Законом о Служби друштвеног књиговодства (1972)³¹ извршено је усаглашавање материје о СДК са Уставним амандманима (1971). Због потребе за успостављањем нове концепције и приступа, новодонети закон је био другачије структурисан и са мањим бројем одредаба у односу на претходно важећи. У погледу правног статуса, остало је да је СДК самостална организација која врши послове од општег интереса, а придодато по први пут да „има јавна овлашћења одређена законом“. СДК је претворена у „Заједничку службу“, коју чине службе у републикама и службе у аутономним покрајинама, као и служба у федерацији. На захтев ДПЗ, СДК је вршила ревизију финансијско-материјалног пословања корисника друштвених средстава (КДС) који су извршавали прописане обавезе према односној заједници. Послови који су били од интереса за целу земљу вршиле су службе у републикама, аутономним покрајинама и Заједничка служба. У погледу правног статуса СДК (Заједничке службе), новина је била да је образован Савет СДК ради усмеравања Службе у целини и остваривања сарадње између Заједничке службе и служби у републикама и аутономним покрајинама. Постојећа Главна централа СДК наставила је да послује као Заједничка служба под називом: „Служба друштвеног књиговодства Југославије“.

Решења усвојена амандманима из 1967., 1968. и 1971. унета су у новодонети Устав (1974)³². Иако је поменути амандманима извршена темељна реформа федерације, новодонети Устав није донео битне измене у погледу природе и садржаја функција и односа у савезној држави. До промена је углавном дошло у организаци-

²⁹ Закон о Служби друштвеног књиговодства, „Сл. лист СФРЈ“, бр. 23/1967, 54/1967, 15/1968, 50/1968, 55/1968, 32/1970, 50/1971 и 54/1971.

³⁰ Уставни амандмани на Устав СФРЈ („Сл. лист СФРЈ“, бр. 27/1971). Уставни амандмани XX до XLII из 1971.

³¹ Закон о Служби друштвеног књиговодства, „Сл. лист СФРЈ“, бр. 5/1972, 23/1972, 33/1972, 39/1972, 55/1972, 63/1972, 71/1972 и 65/1975.

³² Устав СФРЈ, „Сл. лист СФРЈ“, бр. 9/1974.

ји федерације. Уставом су успостављени уставни принципи за СДК, тј. уређено је њено место, улога и значај. Како запажају поједини аутори, СДК је била „елемент друштвено-економског уређења СФРЈ“ и „део друштвеног система информисања“. Оваквим начином њеног регулисања биле су отклоњене све претходне дилеме о томе „да ли је СДК организација одређене ДПЗ“³³. Прво, СДК је стављено у надлежност да у складу са законом обавља следеће послове: евиденцију и информативно-аналитичке послове о располагању друштвеним средствима; контролу законитости располагања друштвеним средствима; контролу извршавања обавеза ОУР и других самоуправних организација и заједница и ДПЗ; друге послове друштвеног књиговодства утврђене законом; укључујући и послове платног промета у земљи. Значи, проширен је делокруг послова и задатака СДК. Друго, СДК је обезбеђивала ОУР и другим друштвеним правним лицима податке на основу којих су радни људи и органи самоуправне радничке контроле остваривали увид у материјално стање и финансијско и материјално пословање својих и других организација и заједница. Треће, СДК је била самостална у свом раду. Четврто, СДК је пословала на основу закона и других прописа и била је одговорна за њихову примену.

У наставку свог развоја, правни положај, послови и задаци СДК били су непосредно условљени тадашњим степеном развоја друштвено-економског и политичког система друштвене заједнице. Доношење новог закона у предметној материји изазвано је, првенствено, потребом за усклађивањем законске материје са новодонетим Уставом СФРЈ (1974) и Законом о удруженом раду (1976). Новодонетим Законом о Служби друштвеног књиговодства (1977)³⁴ уређен је „положај и основи функционисања СДК и платни промет у земљи“. Уз ситна прецизирања и побољшања појединих законских решења, СДК Југославије је задржала положај из претходног периода.

Реформе тадашње југословенске државе настављене су доношењем Амандмана на Устав СФРЈ (1981)³⁵. Садржина ових амандмана није тангирала питање СДК, њено место и улогу у финансијама Југославије. Такође, донет је закључак тзв. Крајгерове комисије о изради Дугорочног програма економске стабилизације (1982), у чијим полазним основама је било предвиђено да треба сагледати на целовит начин улогу и место СДК.

Новодонети Закон о Служби друштвеног књиговодства (1983) ступио је на снагу 1984. и у наредном периоду претрпио већи број ревизија³⁶. На основу извршених уставних промена у друштвено-економском и политичком систему, предметни закон је положај и основе функционисања СДК ускладио са одговарајућим одредбама Устава СФРЈ (1974). Такође, садржавао је прецизнија и потпунија решења, у односу на претходни, која су допринела ефикаснијем раду СДК³⁷. Овим законом нису мењана основна начела на којима се заснивао претходни закон о СДК.

³³ Душан Вујисић, Предговор, *оп. цит.*, стр. В.

³⁴ Закон о Служби друштвеног књиговодства, „Сл. лист СФРЈ“, бр. 2/1977, 22/1978, 35/1980, 43/1983 и 41/1983.

³⁵ Амандмани на Устав СФРЈ, „Сл. лист СФРЈ“, бр. 38/1981. Амандмани од I до VIII од 1981.

³⁶ Закон о Служби друштвеног књиговодства, „Сл. лист СФРЈ“, бр. 70/83, 16/86, 72/86, 74/87, 37/88, 61/88, 57/89, 79/90, 84/90 и 20/91.

³⁷ Душан Вујисић, *оп. цит.*, стр. 5.

Положај „апстрактне“, заједничке, јединствене СДК је оквирно успостављен још Уставом СФРЈ (1974), а ближе одређен посебним савезним законом о СДК (1983) и законима о СДК република и покрајина. Њен статус је био непосредно условљен уставом и законом одређеним функцијама које је обављала, њеним правним субјективитетом, местом, положајем и улогом у друштвеном систему, организацијом, правима, обавезама и одговорностима и др.

Управо ту и такву „апстрактну“, „заједничку“ и „јединствену“ СДК законодавац је дефинисао као „самосталну и независну организацију“, као „заједничку службу корисника друштвених средстава“ и „информациону службу друштвеног система информисања“, која је обављала послове друштвеног књиговодства и послове платног промета. Нјену самосталност и независност треба узимати у релативном смислу. Овој Служби су давале и друге карактеристике, нпр. да је самостална у свом раду, да је одговорна у оквиру својих права и дужности, да је њен рад јаван, да обавља послове од интереса за целу земљу као јединствена служба, да је у законом одређеним случајевима била овлашћена да покреће поступак за оцену уставности и законитости, да је у обављању послова из своје надлежности сарађивала са КДС и др. Међутим, имајући у виду да овако регулисана СДК није била организација са правним субјективитетом, њена својства и карактеристике треба везивати за конкретне правне облике СДК на простору Југославије.

Због напред констатованог, у контексту њене правне организације, СДК се, као јединствена служба, састојала од следећих правоорганизационих облика: СДК Југославије - једна, СДК република – укупно шест и СДК аутономних покрајина – укупно две. Због овакве примењене концепције, СДК у Југославији у организационом смислу није била јединствена, јер се састојала од више својих организационих облика. Како је запажено у економској теорији, иако се постојећим решењима настојало да обезбеди „функционално јединство, у чему су постигнути и одговарајући резултати, организациона расцепканост на СДКЈ и службе република и покрајина није доприносила у свим случајевима јединственом деловању“³⁸.

Полазећи од правног субјективитета организационих облика СДК, може се закључити да је реч о девет самосталних правних облика и самосталних субјеката у правном систему Југославије. СДК је била сложен систем који је у свом саставу имао девет независних субјеката. Због тога, полазећи од организације СДК, она је у себи прожимала организационо нејединство, јер је њену целину чинило девет СДК.

Још једном да констатујемо: „СДК“ односно „Служба“, коју је уређивао савезни законодавац, организационо и институционално није постојала, није имала субјективитет (своју имовину, органе, опште акте и др.), али је постојало девет самосталних СДК са правним субјективитетом.

Из економског угла посматрања, „концепцијски, нормативно и практично, СДК је конституисана као институција *sui generis* у светским размерама, у којој је концентрисано више значајних друштвених функција“³⁹. Основни мотив њеног настанка био је фискално-контролни - апсолутно тачна, временски благовремена и аутоматска наплата прихода државних органа. У базичном концепту, требало је креирати нужно постојање евиденције о располагању друштвеним средствима у банци за предузећа, преко које се утврђивао и распоређивао доходак независно од предузећа. Основна претпоставка концепта била је

³⁸ Милорад Стојилковић, *оп. цит.*, стр. 303.

³⁹ *Ибид*, стр. 313.

да новчани токови регистровани у платном промету с апсолутном тачношћу одражавају материјална кретања у поступку друштвене репродукције. Основне премисе њеног практичног функционисања су представљале корективне везе између функција⁴⁰.

Реформе тадашње југословенске државе настављене су доношењем Амандмана на Устав СФРЈ (1988)⁴¹. Између осталог, овим амандманима су проширене основе за јединствено југословенско тржиште и у извесној мери законодавна права федерације. Незнатно су прецизиране функције СДК као уставне категорије.

У наставку излагања о СДК, готово искључиво наша пажња биће усредсређена на СДК Југославије.

Правни положај и правна природа Службе друштвеног књиговодства Југославије

Статус СДКЈ – Овај правни облик био је предмет регулисања у посебном поглављу, али имплицитно и експлицитно и у другим деловима предметног савезног закона. Тим законом је био уређен правни статус СДКЈ, њен делокруг, средства за рад и радна заједница, док је правни статус ових служби у републикама и покрајинама регулисан њиховим законима.

СДК је била „организација“ на нивоу федерације, република и покрајина, и то „посебна“ и „специјализована“ организација за обављање послова друштвеног књиговодства и послова платног промета. Због разноликости послова и задатака које је вршила, у теорији и пракси су се појавиле дилеме какве је правне природе њена организација, односно каквом је институцијом треба сматрати. Имајући у виду да она није била позната у другим правним системима, осим у тадашњој Југославији, поједини аутори су СДК с правом квалификовали као организацију *sui generis* (својеродна, својеврсна, специфична), јер је имала само себи својствене карактеристике⁴². Њена организација је била претпоставка њеног правног субјективитета. Ако се пође од законске конструкције да СДК чине: СДК Југославије, СДК у републикама и СДК у аутономним покрајинама, онда можемо закључити да су субјективитет имале свака од наведених служби, али не и апстрактна СДК, односно Служба.

СДКЈ је имала својство правног лица, с правима, обавезама и одговорностима који су произлазили из Устава, савезних закона и њеног статута. Највиши орган управљања СДКЈ био је савет, који је формиран на делегатском принципу, ради остваривања организационог учешћа КДС у обављању послова од интереса за целу земљу. Генерални директор је био орган руковођења СДКЈ.

Сви правни облици СДК били су самостални у свом раду. Овај принцип о самосталности рада СДК најпре је успостављен Уставом СФРЈ (1974)⁴³. Сагласно принципу јавности рада, СДК није смела бити подложна било каквом појединачном, групном, локалном или регионалном интересу.

⁴⁰ *Ибидем.*

⁴¹ Амандмани на Устав СФРЈ, „Сл. лист СФРЈ“, бр. 70/1988. Амандмани IX-XLVIII од 1988.

⁴² Душан Вујисић, *оп. цит.*, стр. 15.

⁴³ Устав СФРЈ (1974), чл 77. став 3.

Извори и начин остваривања средстава за рад СДКЈ је обезбеђивала: учешћем у средствима за рад СДК у републикама и покрајинама; из средстава буџета федерације за обављање послова у вези с извршавањем буџета федерације и других средстава федерације; из дела накнаде за обављање послова од интереса за целу земљу која су обезбеђивана у буџету федерације; из накнада за послове које је Служба обављала на захтев или по основу уговора; из средстава по другим основима.

СДКЈ као самостална и независна организација - СДК је била са атрибутом „самосталне“ организације. Међутим, у историјском контексту, на почетку свог развоја, она је несамостална, јер је организационо била у саставу Народне банке. Овакво законско решење је убрзо напуштено и СДК је у организационом смислу постала самостална организација. Најпре је Уставом СФРЈ (1974) успостављена самосталност СДК у њеном раду, а законом је њена самосталност везивана за њену организацију. Међутим, самосталност СДК мора се поимати шире, јер се она огледала у организационом, функционалном, кадровском и финансијском смислу. СДК је била организационо самостална, јер је имала сопствену и самосталну организацију независну од организације других органа и организација, укључујући и тадашње ДПЗ. СДК је била функционално самостална, јер је обављала послове од интереса за целу земљу на основу устава и закона. Ова њена самосталност се огледала у стручном, професионалном и независном обављању послова и задатака. Такође, огледала се у односу на друге органе, интересне групе или појединце, јер нико није био овлашћен да се меша у њен рад и пословање. СДК је била кадровски самостална, јер је поседовала своје сопствене кадрове и персонал ради обављања законом одређених послова и задатака. СДК је била финансијски самостална, јер је остваривала сопствена средства од наплате услуга које је пружала својим корисницима. Све напред наведене аспекте самосталности треба узимати у релативном смислу.

СДК је била и са атрибутом „независне“ организације. Ако независност СДК посматрамо у историјском смислу, онда је нужно да констатујемо да је на почетку свог настанка била зависна у обављању својих послова од других организација и органа, посебно од Народне банке и министарства финансија. Са развојем СДК, њена организација је постајала све независнија у односу на органе извршне власти, да би је законодавац у једном тренутку оквалификовао као „независну организацију“. СДК је имала своју независност, јер је своје послове организовала и обављала независно од других органа, искључиво на основу закона.

СДКЈ као заједничка служба – СДКЈ је била „заједничка служба“ законом одређених КДС. Ова њена законска карактеристика мора се посматрати и довести у везу са КДС, јер је СДК била њихов својеврсни сервис, али и рачуновођа, контролор и ревизор. Њена уставна и законска улога је била да служи интересима целокупне друштвене заједнице, а не посебним интересима КДС или ДПЗ. У литератури се ова карактеристика СДК објашњава на следећи начин: СДК није припадала одређеној ДПЗ, или њеним органима, нити је служила посебним интересима одређене заједнице, њених органа или других структура у одређеној ДПЗ⁴⁴.

СДК је имала задатак, између осталог, да врши ревизију финансијских извештаја КДС. Пошто су друштвена средства имала природу јавноправних средстава, због

⁴⁴ Душан Вујисић, *оп. цит.*, стр. 16.

чега се, између осталог, може условно и у траговима говорити о СДК као својеврсној следбеници Главне контроле и претходници Врховне ревизорске институције.

СДК као информатичка служба – На основу Устава СФРЈ (1974), друштвеним системом информисања обезбеђивало се усклађено евидентирање, прикупљање, обрада и исказивање података и чињеница од значаја за праћење, планирање и усмеравање друштвеног развоја, као и доступности информација о тим подацима и чињеницама. Делатности у овој области су уставом проглашене да су „од посебног друштвеног интереса“. Радници у ОУР и радни људи у другим самоуправним организацијама и заједницама и органима ових организација и заједница, као и органи ДПЗ, били су дужни да организују вођење књиговодства и евиденције о чињеницама од значаја за рад и одлучивање у овим организацијама и заједницама⁴⁵.

Сагласно основама друштвеног система информисања Југославије, СДК је била дужна да за кориснике друштвених средстава обезбеди евидентирање, прикупљање, обраду, пренос и исказивање података које је прикупила односно којима је располагала. Тако прикупљени и обрађени подаци морали су бити значајни за праћење, планирање, усмеравање и усклађивање односа у друштвеној репродукцији и привредни и друштвени развој у целини. Такође, СДК је била дужна да КДС обезбеди податке на основу којих радници, други радни људи, органи управљања и органи самоуправне радничке контроле остварују увид у материјално стање и финансијско и материјално пословање својих и других КДС.

Централно место СДК у друштвеном систему информисања заузимали су задаци статистичке обраде података из периодичних обрачуна, завршних рачуна и статистичких извештаја уз помоћ којих се долазило до информација о средствима, њиховим изворима и финансијским резултатима привредних грана и привреде у целини, о општој, заједничкој и личној потрошњи, о инвестицијама и др.⁴⁶

Корисници друштвених средстава – Под КДС су били обухваћени, с једне стране, привредни субјекти а, с друге, непривредни субјекти. У привредне субјекте су били уврштени: основне и друге ОУР – ООУР и њихове заједнице, уговорне ОУР, банке и друге финансијске организације, заједнице осигурања имовине и лица, заједнице ризика и заједнице реосигурања, пољопривредне и друге задруге и основне задружне организације у њиховом саставу, основне и радне организације коопераната и други облици удруживања земљорадника или других индивидуалних пољопривредних произвођача. Такође, у ову врсту субјеката законодавац је обухватио и предузећа у иностранству, банке и друге финансијске организације, осигуравајуће и реосигуравајуће организације у иностранству, али и погоне и друге радне јединице у иностранству које су КДС у земљи основали или у којима су учествовали као оснивачи, а за које су били дужни да воде посебно књиговодство. У непривредне субјекте су били уврштени: привредне коморе и друга општа удружења, самоуправне интересне заједнице и њихови савези, месне заједнице, радне заједнице, друге самоуправне организације и заједнице и њихова удружења, друштвено-политичке организације и друге друштвене организације, укључујући ДПЗ и њихове органе, организације и фондове, друге државне органе и органе друштвене

⁴⁵ Устав СФРЈ (1974), чл. 75-76.

⁴⁶ Милорад Стојилковић, *оп. цит.*, стр. 29.

заједнице, као и друга правна лица и друге организације и заједнице, удружења грађана и друга правна лица која располажу друштвеним средствима.

Послови и задаци СДК – СДК је била дужна да обавља следеће послове: 1) евиденције и информативно-аналитички послове; 2) контроле исправности података о располагању друштвеним средствима; 3) контроле законитости располагања друштвеним средствима; 4) контроле извршавања обавеза корисника друштвених средстава; 5) економско-финансијске ревизије; 7) платног промета и друге послове друштвеног књиговодства утврђене законом. Произлази да су функције СДК: евиденционо-статистичка, информационо-аналитичка, контролна, ревизија и функција платног промета.

Послови које је обављала СДК опредељени су од стране законодавца као „послови односно делатност од посебног друштвеног интереса“, а у њиховом обављању СДК је имала „јавна овлашћења“ која су јој поверена законом. Правни институт „поверавање јавних овлашћења“ је део правног система једне земље. По правилу, основе овог института се налазе у уставу, а законима се уређују поједина питања која се односе на његову примену у појединим областима. Законска регулатива се тиче померања јавних овлашћења и положаја субјеката којима су овлашћења поверена, као и обавезе које ти субјекти имају у њиховом вршењу⁴⁷. Садржина израза „јавна овлашћења“ истоветна је садржини појма „власт“, јер субјекти којима се јавна овлашћења поверавају у њиховом вршењу иступају ауторитативно у односу на физичка и правна лица на која се односе јавна овлашћења⁴⁸.

Коме се могу поверавати јавна овлашћења? Кад је реч о нашем предмету изучавања, државни органи поверавају јавна овлашћења недржавним структурама – организацијама, другим правним лицима и појединцима. У организације и друга правна лица сврстава се и некадашња СДК. Поверавање јавних овлашћења врши се законом, чиме се обезбеђује примена начела легалитета.

Вршење јавних овлашћења од стране СДК огледало се у вршењу њених различитих функција. Тако, у вршењу послова контроле пословања корисника друштвених средстава, СДК је имала јавна овлашћења која су јој омогућавала, с једне стране, успешно обављање контроле (захтев за писаним објашњењима, доношење закључка којим се налагало ажурирање књиговодства, извршавање прописа, одузимање исправа, предмета и узорака), а с друге, предузимање мера за отклањање незаконитости (доношење решења, састављање записника, подношење пријава). Уколико би СДК у поступку обављања ревизије утврдила одређене незаконитости, била је дужна да примени одредбе закона о СДК које су се односиле на поступак контроле⁴⁹.

Осим послова евиденције и информативно-аналитичких послова и послова платног промета, СДК је вршила још две врсте послова који су од већег значаја за наш предмет истраживања: послови контроле и послови економско-финансијске ревизије. Послови контроле тicali су се: утврђивања и спровођења послова контроле; правних средстава којима је КДС могао да се користи у односу на налоге које је СДК давала у поступку контроле; укључујући и вођење управно-рачунског спора. Обављањем

⁴⁷ Станко Шушњар, *Поверавање јавних овлашћења*, Правни живот, бр. 9/1995, стр. 731.

⁴⁸ Гордана Матаија, *Однос државе према субјектима којима се поверавају јавна овлашћења – Уставна концепција и законодавна пракса*, Право и привреда, бр. 5-8/1998, стр. 831.

⁴⁹ Милорад Стојиљковић, *оп. цит.*, стр. 305-306.

послова контроле законитости располагања друштвеним средствима законодавац је дефинисао контролу по обиму, јер је предвидео да она обухвата: контролу законитости остваривања друштвених средстава, контролу законитости распоређивања дохотка и контролу законитости коришћења друштвених средстава. У обављању послова контроле у извршавању обавеза КДС, СДК је било стављено у дужност, између осталог, да врши контролу законитости и правилности обрачуна, правремености уплате и правилности усмеравања пореза „према ДПЗ и њиховим фондовима“⁵⁰.

Законодавац је нашао за потребно да посебно уреди две врсте послова економско-финансијске ревизије, и то: завршних рачуна и пословања КДС. Ревизија је једна врста контроле која је стављена у надлежност СДК. Овој врсти контроле се приступало, по правилу, у оним ситуацијама кад је требало детаљно упознати стварно стање код неког од КДС, или кад постоји сумња у исправност биланса или су, пак, постојале одређене индиције да је у питању већа неправилност злоупотребе или незаконитости. Полазећи од примењеног начина у обављању ревизије, СДК је вршила ову врсту контроле прегледом свих докумената и пословних промена по методу узорка или по репрезентативности, у зависности од циља који је требало постићи ревизијом. Ова посебна врста ревизије се разликовала у погледу обима и начина вршења од интерне и инспекцијске контроле, јер је била детаљнија и обухватнија. Обавезна ревизија се вршила на захтев скупштине ДПЗ и КДС.

Поступак вршења контроле СДКЈ – У савезном закону о СДК су била садржана правна решења о пословима у поступку вршења контроле, правним средствима којима се могао КДС служити у односу на налоге које је Служба издавала у поступку вршења контроле (нпр. доношење закључка), укључујући и решења о вођењу управно-рачунског спора⁵¹. Креирана су решења која су се тицала: начела поступка; овлашћења за вођење поступка; прибављања доказа у поступку контроле; израде записника, доношења закључка и решења у поступку контроле и др.

У обављању послова контроле финансијског и материјалног пословања КДС, СДК је била овлашћена да врши проверу: 1) пословања КДС; 2) законитости располагања друштвеним средствима; 3) законитости, правилности и правремености извршавања обавеза КДС утврђених законом. СДК је обављала послове контроле, у складу са програмом рада, на захтев органа самоуправне радничке контроле, али и на захтев скупштине ДПЗ.

Циљ вршења контроле од стране СДК је био да се очува интегритет материјалне основе друштва. А према садржају и предмету контроле, она се у основи сводила на сагледавање исправности података о стању и кретању друштвених средстава. Због тога, контрола коју је Служба вршила, по својој природи није била посебно одвојена функција. Она се исцрпљивала „као потреба осталим функцијама Службе, исто као што су и остале функције Службе њој (биле – Љ. Д.) потребне“⁵².

СДК је послове контроле обављала на два начина: 1) у организационој јединици Службе и 2) код КДС (инспекцијска контрола). Она је контролу вршила примарно, на основу одредби закона о СДК, и супсидијарно, на основу закона којим се уређивао општи управни поступак.

⁵⁰ Закон о Служби друштвеног књиговодства (1983), чл. 44.

⁵¹ Закон о Служби друштвеног књиговодства (1983), чл. 41-68.

⁵² Душан Вујисић, *оп. цит.*, стр. 55.

Поступак контроле је започињао у организационој јединице Службе, а наставаљао се, по потреби, код КДС. У првом случају, СДК је обављала контролу на основу података из својих евиденција и извештаја, налога којима су КДС располагали средствима са својих жиро-рачуна и других рачуна, као и на основу предрачуна, обрачуна пословних резултата у току године и завршних рачуна при њиховом пријему. У другом случају, СДК је обављала контролу на основу књиговодствене и друге евиденције и документације, завршних рачуна и других обрачуна. СДК је послове контроле код КДС обављала преко својих запослених и искључиво на основу писаног, посебног, овлашћења.

СДК је у поступку вршења контроле примењивала, у већој или мањој мери, начела управног поступка⁵³. Доношење решења и непосредно решавање конкретне управне ствари, која је била предмет поступка, била је најважнија фаза у спровођењу поступка контроле од стране СДК. Решење је било циљ и сврха спровођења поступка контроле, а његовим доношењем поступак контроле се завршавао. Изузетно, након његовог доношења, поступак се могао наставити само по правним средствима – редовним или ванредним, али су се и ти поступци, опет, завршавали решењем.

Одговорност СДКЈ Скупштини СФР Југославије – За свој рад у обављању послова од интереса за целу земљу, СДКЈ је била одговорна законодавном органу - Скупштини СФРЈ. Међутим, она је била одговорна парламентарној власти и када су послове од интереса за целу земљу обављале републичке односно покрајинске СДК.

Законом су били одређени послови који су се сматрали пословима од интереса за целу земљу, које је СДК у потпуности извршавала. Због њихове природе, СДК је њихово обављање заснивала на примени јединственог поступка и јединствене методологије рада и обезбеђивала јединствену примену прописа. Обезбеђење примене јединственог поступка, јединствене методологије рада и јединствене примене прописа вршило се путем доношења упутстава генералног директора Службе и доношења смерница савета Службе. У обављању послова од интереса за целу земљу сви правни облици СДК су били дужни да поступају по поменутиим упутствима и смерницама. У противном, надлежни орган је био дужан да о томе обавести Скупштину СФРЈ. Скупштина СФРЈ, односно скупштине република или покрајина, могле су у границама својих уставних и законских овлашћења, предузети мере против одговорних функционера СДК – мере друштвено-политичке и друге врсте одговорности.

Надзор Скупштине СФРЈ над радом СДКЈ – Сагласно прокламованој самосталности и независности СДК, Скупштина СФРЈ је имала право и дужност да врши надзор над њеним радом, као и над радом ових служби у републикама и покрајинама, кад су обављале послове од интереса за целу земљу. Скупштина републике (скупштина покрајине) била је задужена да надзире рад својих служби кад су вршиле послове од интереса за републику (покрајину). На овај начин уређен је однос између, с једне стране, парламентарне власти на нивоу федерације, република и покрајина и, с друге, девет правноорганизационих облика СДК у Југославији. Такође, искључена је извршна власт скупштина ДПЗ и њихових органа управе да се мешају у рад СДК. Затим, створене су правне претпоставке за објективан рад свих облика СДК.

⁵³ Детаљније о овом питању видети: Поступак контроле који води Служба друштвеног књиговодства (припремио: Никола Цицил), Београд 1990, стр. 1-32.

СДКЈ је била дужна да подноси Скупштини СФРЈ: 1) годишњи извештај о свом раду, 2) свој завршни рачун и 3) извештај о оствареним средствима у свом раду. Такође, ако је највиши орган власти захтевао, СДКЈ је подносила и извештаје о извршењу појединих поверених задатака. На напред наведене извештаје тадашњи СИВ је било дужно да да своје мишљење.

* * *

СДК је у истраживаном периоду била централна институција остваривања контролних функција у области јавних финансија у правном систему тадашње Југославије. Она је, између осталог, остваривала функцију контроле друштвених предузећа и других јавних субјеката. Њена природа централизоване службе одговарала је тадашњем политичком и привредном систему, као и друштвеној својини као економској основи друштвеног уређења⁵⁴.

У контексту напред излаганог концепта о СДК, а у односу на наш предмет истраживања, могу се извести одређени закључци. Прво, државна ревизија и врховна ревизорска институција у савременим условима могу се довести у везу са СДК искључиво са напред набројаним непривредним субјектима као КДС, док се набројани привредни субјекти као КДС могу искључиво довести у везу са законском (екстерном, комерцијалном) ревизијом и друштвима за ревизију. Значи, законодавац је под КДС обухватио и привредне и непривредне субјекте, а у савременим условима се државна ревизија врши од стране врховних ревизорских институција искључиво над директним и индиректним корисницима буџетских средстава. Друго, претходно изнет закључак се мора релативизовати, ако се потенцира да су у бившој СФРЈ и приватноправни субјекти (привредни субјекти) пословали средствима у друштвеној својини као облику јавне својине. Треће, у поређењу са правним системима тржишне привреде у свету, југословенски законодавац је уместо традиционалне државне ревизије коју су вршиле врховне ревизорске институције и законске ревизије коју су вршила друштва за ревизију као привредни субјекти, креирао СДК, обједињавајући у њеним надлежностима већи број послова и задатака, и тиме је учинио особеном у већем броју елемената. Четврто, у поређењу са правним системима тржишне привреде у свету, законодавац је вршење функција СДК свео на законску дужност, уз незнатне изузетке. Насупрот томе, традиционални начин вршења државне ревизије од стране врховних ревизорских институција заснивао се на закону, док се законска ревизија над привредним субјектима од стране друштва за ревизију увек врши на основу закљученог уговора. Пето, СДК је обављала послове од интереса за целу земљу, под које је законодавац подвео следеће: евиденционо-статистичке, информационо-аналитичке, контролне, ревизију и послове платног промета. Шесто, СДК је обављала послове из своје надлежности за све КДС на целокупној територији Југославије, ради обезбеђења јединства југословенског тржишта и утврђивања и спровођења заједничке економске политике. Седмо, послови и задаци СДК били су разноврснији, разуђенији и разгранатији у односу на обим послова врховних ревизорских институција у савременим условима – искључиво вршење државне ревизије.

⁵⁴ Група аутора (редактори: Шима Красић, Лајош Жагер), *Државна ревизија*, Загреб 2009, стр. 106.

Успостављање службе за платни промет

На темељима Устава СР Југославије донет је посебан законом – Закон о платном промету (1992), којим је успостављена Служба за платни промет (СПП). Овим законом био је уређен начин обављања платног промета у СР Југославији и организација и рад СПП⁵⁵. Осим других законом одређених послова, СПП је водила и рачуне за наплату јавних прихода.

Платни промет у СР Југославији чинила су сва готовинска и безготовинска плаћања преко рачуна између учесника у платном промету. Осим СПП, у тадашње ноџе, тј. организаторе и извршиоце послова унутрашњег платног промета улазили су још Народна банка Југославије, пословне банке и друге финансијске организације и предузећа ПТТ саобраћаја. Обављање платног промета вршило се употребом јединственог плана рачуна и јединствених инструмената платног промета, а заснивало се на законом успостављеним начелима. Учесници платног промета били су: правна лица, радње без својства правног лица које су биле дужне да воде пословне књиге и физичка лица која су вршила плаћања преко рачуна у динарима.

Како би се створила и обезбедила документационо-статистичка основа за утврђивање и вођење фискалне, монетарне, кредитне и текуће економске политике на нивоу СР Југославије, носиоцима платног промета је стављено у дужност да воде евиденцију о свим извршеним плаћањима. СПП је била дужна да на основу извршеног платног промета, по јединственој методологији, прикупља, контролише, обрађује и публикује податке из годишњих и периодичних обрачуна и извештава правна лица, нарочито о: средствима и изворима средстава; оствареним финансијским резултатима пословања; појединим облицима потрошње; текућим привредним кретањима; спровођењу прописа и мера текуће економске политике.

У организационом смислу, СПП је успостављена као „самостална и јединствена организација СР Југославије“⁵⁶, са правима, обавезама и одговорностима утврђеним савезним законом. Имала је субјективитет, јер је била организација са својством правног лица. Такође, у организационом смислу, постојала је главна централа, а у свом саставу је имала две главне филијале (у републикама Србије и Црне Горе). На основу статута СПП, могле су се образовати и друге организационе јединице – филијале. Настала је трансформацијом некадашње СДК (република Србије и Црне Горе) и била је њен својеврсни правни следбеник⁵⁷. СПП се постављала као посредник у поступку плаћања између дужника и повериоца (у унутрашњем платном промету), а у платном промету са иностранством посредници су биле овлашћене банке.

СПП Југославије је успостављена у тадашњи правни систем као независан и сложен пословни, технички и организациони систем. Обављала је платни промет на целој територији Југославије, преко својих бројних организационих јединица. СПП Југославије је била „специфична, независна и добро организована друштвено-државна служба“⁵⁸, која је вршила сва унутрашња (динарска) плаћања, преко једнообразних

⁵⁵ Закон о платном промету („Сл. лист СРЈ“, бр. 53/1992), чл. 1.

⁵⁶ Закон о платном промету, чл. 41.

⁵⁷ Закон о платном промету, чл. 68. став 2.

⁵⁸ Михаило Ковачевић, Радован Бркљач и др., *Служба за платни промет као основни носилац платног промета*, Билансирање и пословне финансије, бр. 1/1995, стр. 5.

инструмената – образаца платног промета, чији је облик, садржину и начин коришћења прописивао генерални директор ове службе. Платни промет са иностранством (укључујући уношење и изношење домаће и стране валуте преко границе) остваривао се преко овлашћених банака и налазио се под посебном контролом.

СПП је законом квалификована као самостална и јединствена, али не и као „независна“ организација, јер је била под контролом и надзором извршне власти, тј. тадашње савезне владе. СПП је имала дужност да савезној влади подноси годишњи извештај о свом раду, а на њен захтев и друге извештаје. На тај начин, ова организација је била и одговорна савезној влади за свој рад и пословање. Такође, СПП је била дужна да извештава савезну владу о појавама и проблемима у примени савезних закона и других савезних прописа. Даље, у стручни орган СПП – Стручни савет СПП, улазио је по сили закона и представник савезног министарства за финансије. На крају, статут СПП је морала да потврди савезна влада. Коначно, СПП је обављала и послове платног промета са јавним овлашћењима, у ком случају је примењивала одредбе савезних закона којим се уређивао општи управни поступак и управни спор. Истине ради, треба указати да је било и таквих законских решења која су СПП давали атрибут независне организације, нпр. генералног директора СПП и његовог заменика је бирала и разрешавала парламентарна власт; такође, генерални директор СПП био је одговоран једино савезној скупштини; али, генерални директор СПП је доносио програм развоја уз сагласност савезне владе.

Коме је служила СПП? Осим што је СПП служила за потребе свим правним лицима и другим имаоцима рачуна, свим банкама, Народној банци Југославије, она је обављала и друге послове за потребе државних органа, као што су: 1) провера да ли се средства на рачунима учесника платног промета користе наменски, у складу са прописима и донесеним одлукама монетарних власти; 2) контрола правилности примене прописа у области личне потрошње, као и контрола тачности и обрачуна тих и уплаћених пореза, доприноса и накнада по том основу; 3) контрола судских извршних решења и налога у случају неликвидности дужника, као и обрачун камате по извршним судским решењима; 4) пријем полугодишњих и годишњих обрачуна, као и консолидованих биланса од правних лица која су била у законској обавези да их подносе и контрола исправности попуњених образаца који чине те обрачуне, публикавање одређених података и информација; ови подаци су били саставни део података који су се добијали из платног промета, чинила основу финансијско-информативног система у држави, а на основу тих података обезбеђивало се праћење привредних токова и доносиле мере за усмеравање текуће економске политике; контрола годишњег обрачуна буџета и ревизија годишњих обрачуна банака и других финансијских организација; обављала је и друге послове које јој је држава наметала законом⁵⁹.

На основу одредаба Закона о изменама и допунама Закона о платном промету (1995)⁶⁰, платни промет је измештен из организације СПП, као носиоца и извршиоца послова унутрашњег платног промета, и пренет у оквире унутрашње организације Народне банке Југославије, уз потпуно укидање СПП.

⁵⁹ Михаило Ковачевић, Радован Бркљач и др., *оп. цит.*, стр. 7.

⁶⁰ Закон о изменама и допунама Закона о платном промету („Сл. лист СРЈ“, бр. 61/1995), чл. 1-18.

Успостављање Завода за обрачун и плаћања

Након укључивања платног промета у Народну банку Југославије (НБЈ), на основу новодонетог Закона о платном промету (1998), централној банци је дато овлашћење да обавља законом утврђене послове платног промета преко посебне организације у свом саставу – Завода за обрачун и плаћања (ЗОП)⁶¹. Осим НБЈ, у носиоце платног промета су још сврстани следећи субјекти: пословне банке, Поштанска штедионица и друге финансијске организације и предузећа ПТТ саобраћаја. Осим других послова, НБЈ је преко ЗОП-а водила рачуне за наплату јавних прихода, распоређивала средства са тих рачуна у складу са прописима и водила рачуне СР Југославије и република чланица.

Новоустављени ЗОП је био посебна и специјализована организација за послове платног промета. Она се организационо налазила у саставу НБЈ и није имала својство правног лица. ЗОП није имао овлашћења да врши ревизију јавних средстава по службеној дужности. Таква ситуација је потрајала све до поновног успостављања државне ревизије у Србији.

Гувернер НБЈ је на основу законског овлашћења донео Одлуку којом су утврђени услови под којима је и начин на који је ЗОП вршио контролу примене савезних закона и других прописа којима се уређује рачуноводство, платни промет у земљи и исплата зарада запослених код правних лица и радњи које су дужне да воде пословне књиге и контроле измиривања обавеза према савезном буџету⁶². Донетом Одлуком је била попуњена правна празнина која је настала непотпуним уређењем ове материје, након престанка важења Закона о Служби друштвеног књиговодства. Одлука је донета ради јединствене и целисходне примене тадашњих савезних и других прописа.

ЗОП је био задужен да обавља следеће послове контроле: контролу законитости и исправности годишњих и полугодишњих рачуна, других рачуноводствених извештаја и извештаја о пословању, као и контролу финансијско-материјалног пословања правних лица и радњи; контролу примене прописа којима се уређује платни промет у земљи; контролу законитости и исправности исплата зарада и осталих личних примања правних лица и радњи; контролу измиривања обавеза према савезном буџету код свих органа и организација које врше обрачун, наплату и распоред прихода по основу царине и других увозних дажбина, савезних административних такса, таксе које су се плаћале при изласку из СР Југославије и других прихода који су остваривани на основу закона и других прописа, а припадали су савезном буџету; укључујући контролу измиривања обавеза према савезном буџету (плаћање пореза на промет и акциза).

Успостављање ревизије у приватном сектору

На самом почетку треба констатовати да за привредне субјекте у послератној социјалистичкој Југославији дуго није постојала законска обавеза екстерне ревизије финансијских извештаја, јер нису створене све неопходне претпоставке за њено

⁶¹ Закон о платном промету („Сл. лист СРЈ“, бр. 24/1998, 74/1999, 28/2000, 73/2000 и 71/2001), чл. 5.

⁶² Одлука о условима и начину обављања контроле примене савезних закона и других прописа којима се уређује рачуноводство, платни промет у земљи и исплата зарада запослених код правних лица и радњи које су дужне да воде пословне књиге и контроле измиривања обавеза према савезном буџету („Сл. лист СРЈ“, бр. 49/1998), тач. 1.

институционализовање и обављање у пракси. Како се истиче у економској литератури, „институција независне ревизије је дуго била на маргинама простора Екс-Југославије“. Бивша Југославија је схватала значај ревизије за одржавање добрих односа са међународним финансијским институцијама, што јој је омогућило да лакше оствари велике међународне зајмове. Али, није успела да успостави институцију независне ревизије и да је усмери ка побољшању квалитета привређивања и ефективнијем искоришћавању добијених међународних зајмова. Независну ревизију је ставила под државну контролу, преко СДК и других парламентарних институција, које су је свеле на формално „улепшавање“ стања успешности великих „самоуправних“ привредних система, развијених преко иностраних зајмова⁶³.

После Другог светског рата, у ФНРЈ је министарство трговине основало Ревизорски завод (1948). Међутим, како је у то време увођено једнообразно књиговодство у сва државна привредна предузећа, Ревизорски завод је више радио на том задатку него на организацији и спровођењу ревизије. У периоду административног управљања привредом донета је посебна уредба о ревизији (1948)⁶⁴, којом су „сва државна привредна предузећа, надлежства и установе“ подвргнути обавезној ревизији, најмање једанпут годишње. Ревизија је вршена по унапред утврђеним годишњим и тромесечним плановима. Њен циљ је био да се прегледом и испитивањем пословања поменутих субјеката установи да ли постоји правилност и законитост у њиховом раду и пословању. Ревизија је могла бити редовна и ванредна, а целокупну координацију ревизионе службе законодавац је сместио у надлежност министра финансија.

За административни период управљања привредом у ФНРЈ (1948-1952) је карактеристично постојање државне ревизије, у форми финансијске ревизије завршних рачуна, као обавеза која је произлазила из прописа. Са завршетком овог периода и са увођењем самоуправљања, дошло је до престанка важности прописа којима је регулисана ревизорска служба. Због тога је дошло до вакуума у делатности екстерне ревизије⁶⁵.

Напред наведени услови у бившој СФРЈ, у којој није постојала професионална институција за обављање ревизије, утицали су да се и ова функција повери СДК, тако да је она представљала главни орган екстерне ревизије⁶⁶. Значи, у то време у Југославији није постојао посебан закон о ревизији, већ је она била предмет регулисана Законом о друштвеном књиговодству (1959), касније Закона о Служби друштвеног књиговодства (1967). Тим законима је стављено у дужност СДК да обавља две врсте ревизије, кроз послове: 1) економско-финансијске ревизије завршних рачуна и 2) економско-финансијске ревизије ОУР и других корисника друштвених средстава.

У каснијем периоду је дошло до доношења Уставних амандмана на Устав СФРЈ (1963), затим је донет нови Устав СФРЈ (1974), а нешто касније донет је Закон о удруженом раду (1976). Новодонетим прописима је успостављен систем удруживања рада и средстава, преко ООУР, који је довео до широке децентрализације сред-

⁶³ Драгутин Драгојевић, *Примењена ревизија у привреди и јавном сектору*, Београд 2007, стр. 11-12.

⁶⁴ Уредба о ревизији државних привредних предузећа, надлежства и усanova, „Сл. лист ФНРЈ“, бр. 71/1948 и 76/1948.

⁶⁵ Славољуб Мартић, *Контрола и ревизија*, Београд 1987, стр. 23-24.

⁶⁶ *Ибид*, стр. 25.

става и управљања тим средствима на самоуправним основима. У том периоду нарастања броја привредних субјеката јачао је интерес државе за организовањем адекватне екстерне ревизије. Она је морала бити, с једне стране, независна у односу на државне органе, а с друге, у односу на привредне субјекте ревизије. Нјено непостојање у правном систему представљало је један од ограничавајућих услова развоја тржишних односа између привредних субјеката и привредног развоја тадашње Југославије уопште.

Крајем 60-тих и почетком 70-тих година XX века, у СФРЈ је растао број случајева улагања страног капитала у домаћа предузећа, на основу посебних прописа и закључених уговора о улагању. Такође, у то време привредни развој СФРЈ карактеришу позитивни трендови у наступима друштвених предузећа на страним тржиштима, првенствено кроз извођење грађевинских радова. Даље, међународне финансијске организације (Светска банка, ИБРД и др.) које су одобравале кредите за одређене инфраструктурне пројекте (модернизација железница, изградња електроенергетских објеката, изградња путева и др.), преко домаћих пословних банака, захтевале су ангажовање међународних ревизорских кућа ради ревизије финансијских извештаја банака и предузећа преко којих су реализовани одобрени инострани кредити. Све се то одразило и на екстерну ревизију, јер су страни улагачи инсистирали на уношењу уговорне клаузуле о обавезној ревизији пословања домаће организације у коју су уложили средства, због заштите сопственог капитала и других интереса. Овај позитиван тренд у привреди Југославије био је заустављен доношењем Закона о удруженом раду, који је био заснован на изразито идеолошкој концепцији „удруживања рада и средстава“ и „самоуправног споразумевања и друштвеног договарања“. У исто време, СДК је обављала стручне послове контроле и надзора за рачун и потребе „удруженог рада“, тј. вршила је контролу пословања и коришћења друштвених средстава од стране ОУР. Због тога се у литератури констатује да је она била „државна организација контроле“ и „спроводила државну контролу“ финансијског пословања ОУР и других корисника друштвених средстава. Као таква, „није имала обележја независне организације“ и „није имала могућност да изрази независно ревизорско мишљење“ о утврђеном стању код појединих субјеката контроле. Била је „под јаким утицајем државних органа, почев од општине до савезне владе“, због чега није могла да обезбеди неутралан и независан ревизорски извештај. Тадашње политичке структуре нису биле заинтересоване за увођење института независне ревизије, поред постојања СДК⁶⁷.

Под притиском стручњака из области ревизије, професора универзитета и професионалног удружења (Савез књиговођа Југославије), најпре је СДКЈ, на основу интерног акта, успоставила посебан Сектор за економско-финансијску ревизију (1975/76). Затим је у закону о СДК проширена одредба о обављању ове врсте ревизије. Већ после 1980., економско-финансијска ревизија је постала независна служба у оквиру СДК и обављала је ревизију на основу посебно закљученог уговора са корисницима ревизије, у складу са међународним правилима за ревизију⁶⁸.

⁶⁷ Драгутин Драгојевић, *Законски оквири ревизије код нас (законодавно регулисање ревизије)*, Књиговодство, бр. 6-7/1994, стр. 154.

⁶⁸ *Ибид*, стр. 155.

Доношењем Уставних амандмана 1988. на Устав СФРЈ, створене су прве правне претпоставке за тржишни начин привређивања. Са увођењем тржишне привреде јавила се потреба за унапређењем законских решења о контроли рачуноводства и ревизији пословања привредних субјеката, односно за успостављање института ревизије на новим полазиштима. Доношење Закона о предузећима (1988)⁶⁹ била је претпоставка за доношење посебног закона којим ће се уредити питања рачуноводства. Предметни Закон о рачуноводству донет је 1989. Њиме је утврђена обавезна ревизија рачуноводствених исказа средњих и великих предузећа и предузећа која састављају консолидоване билансе⁷⁰.

Напред наведена законска обавеза се заснивала на претпоставци да ће се до краја 1990. донети први и посебан закон о ревизији. Међутим, његово доношење није уследило из више разлога: неусаглашеност у довољној мери предлога закона са међународним правилима и стандардима ревизије; недостацима у садржинском смислу, јер није регулисао ревизију пословања; неразвијено окружења ревизије и политичка клима нису погодовали његовом доношењу⁷¹.

Због недоношења посебног закона о ревизији на савезном нивоу власти, Србија је нашла за потребно да донесе Закон о Служби за платни промет и финансијски надзор (1991)⁷². Ова служба је основана и успостављена законом као „самостална“, „јединствена“ „стручна организација“ са својством правног лица. Основана је ради обављања стручних послова, укључујући и послове економско-финансијске ревизије. За свој рад је била одговорна влади Србије. Служби су законом дата јавна овлашћења у вршењу финансијског надзора, ради ефикаснијег деловања у вршењу ревизије и контроле јавних расхода. Економско-финансијска ревизија је обухватала послове финансијске ревизије годишњих обрачуна и пословање правних лица. Служби је омогућено да самостално или заједно са домаћим и страним лицима оснује посебно ревизорско предузеће.

Са настанком СР Југославије, у овој области је донет Закон о платном промету (1992)⁷³. Законом је било предвиђено да Служба за платни промет може на основу уговора обављати економско-финансијску ревизију, да Служба може самостално или заједно са другим лицима да оснује предузеће или установу за ревизију. Убрзо је уследило доношење новог Закона о рачуноводству (1993)⁷⁴, али не и закона о ревизији. Надлежно министарство је паралелно припремило и Нацрт закона о ревизији, који је истовремено поднет Савезној скупштини на усвајање у форми утврђеног предлога од стране Владе. Нажалост, овај понуђени предлог није прихваћен, због чега је настао провизоријум у овој области. Трансформисана СДК у Службу за платни промет и финансијски надзор у Србији и Службу друштвеног књиговодства у Црној Гори наставиле су са обављањем послова економско-финансијске ревизије.

⁶⁹ Закон о предузећима, „Сл. лист СФРЈ“, бр. 77/1988.

⁷⁰ Закон о рачуноводству („Сл. лист СФРЈ“, бр. 12/1989), чл. 86.

⁷¹ Драгутин Драгојевић, *Законски оквири ревизије код нас (законодавно регулисање ревизије)*, стр. 156.

⁷² Закон о Служби за платни промет и финансијски надзор („Сл. гласник РС“, бр. 76/1991), чл. 1, 2, 4, 5, 32, 33, 35, 80.

⁷³ Закон о платном промету („Сл. лист СРЈ“, бр. 53/1992), чл. 47-48.

⁷⁴ Закон о рачуноводству, „Сл. лист СРЈ“, бр. 18/1993.

Доношењем Закона о Народној банци Југославије (1993)⁷⁵, унета су решења која дају Банци овлашћења за увођење независне ревизије код банака. Законом о банкама и другим финансијским организацијама (1993)⁷⁶ уведен је институт независне екстерне ревизије банака. Служба за платни промет је била задужена за ревизију годишњих обрачуна банка до доношења посебног закона о ревизији рачуноводствених исказа правних лица.

Доношењем савезног Закона о предузећима (1996), уведена је обавезна ревизија за сва предузећа⁷⁷. Затим је донет Закон о ревизији рачуноводствених исказа (1996)⁷⁸, којим је уређена и материја ревизије, односно начин њеног вршења, правни статус, овлашћења и одговорност ревизора и предузећа за ревизију. Овим законом се у правни систем уводи „не само нови начин контроле рада предузећа и друштва од стране независних субјеката, већ се уводи и једна нова професија која се издваја из категорије рачуноводствених и финансијских радника“⁷⁹.

Закон о рачуноводству и ревизији је донет по први пут 2002⁸⁰. Тим законом су уређени, између осталог, „услови и начин вршења ревизије финансијских извештаја“. Ревизија финансијских извештаја била је обавезна за велика и средња предузећа, као и за све емитенте који продају своје дугорочне хартије од вредности путем јавне понуде. Уследило је још једно доношење Закона о рачуноводству и ревизији (2006)⁸¹, који је касније замењен посебним Законом о рачуноводству (2013)⁸² и Законом о ревизији (2013)⁸³, који су и данас на снази.

Екстерна ревизија у приватном сектору нарочито добија на значају у последњој деценији XX века и на почетку XXI века, као непосредна последица изградње тржишне привреде, конкурентности и успешности у пословању привредних субјеката. Неопходност обавезне екстерне ревизије потиче из потребе заштите власника капитала и јавног интереса, као и потребе обезбеђивања финансијске дисциплине на основу објективног финансијског извештавања.

Закључак

Након завршетка Другог светског рата, у околностима успостављеног новог друштвено-економског уређења, контролу над трошењем буџетских средстава у Југославији вршила је посебна служба за буџетску инспекцију и ревизију у саставу министарства финансија. Нешто касније је та контролна функција пренета у руке по-

⁷⁵ Закон о Народној банци Југославије („Сл. лист СРЈ“, бр. 32/1993), чл. 61.

⁷⁶ Закон о банкама и другим финансијским организацијама („Сл. лист СРЈ“, бр. 32/1993), чл. 77 и 91.

⁷⁷ Закон о предузећима („Сл. лист СРЈ“, бр. 29/1996, 33/1996, 29/1998, 74/1999, 9/2001 и 36/2002), чл. 57.

⁷⁸ Закон о ревизији рачуноводствених исказа, „Сл. лист СРЈ“, бр. 30/1996.

⁷⁹ Невенка Суботић-Константиновић, *Правни статус ревизора у нашем и упоредном праву*, Економски анали, бр. 130/1996, стр. 70.

⁸⁰ Закон о рачуноводству и ревизији, „Сл. лист СРЈ“, бр. 71/2002.

⁸¹ Закон о рачуноводству и ревизији, „Сл. гласник РС“, бр. 46/2006 и 111/2009.

⁸² Закон о рачуноводству, „Сл. гласник РС“, бр. 62/2013.

⁸³ Закон о ревизији, „Сл. гласник РС“, бр. 62/2013.

себне Контролно-рачунске комисије (1945). Ова комисија је успостављена на основу посебног закона, на место бивше Главне контроле Краљевине Југославије, као својеврсни правни следбеник. Успостављањем и изградњом новог друштвеног уређења, образована је Служба друштвеног књиговодства (1959), која је на крају XX века прерасла у Службу за платни промет (1992). Након укључивања платног промета у Народну банку Југославије, успостављен је Завод за обрачун и плаћања (1998), који није имао овлашћења да врши ревизију јавних средстава по службеној дужности. Таква ситуација је потрајала све до поновног успостављања државне ревизије у државама насталим на простору бивше Југославији, укључујући и Србију.

Крајем XX и почетком XXI века новонастале државе на тлу бивше Југославије су у правне системе успоставиле своје ВРИ, под различитим називима, а у Србији под називом „Државна ревизорска институција“.

Литература

- [1] Andrić M. (2012) *Revizija javnog sektora*, Subotica.
- [2] Vitorović B. (1998) *Revizija javnih rashoda u svetskoj teoriji i praksi i potreba za njenim uvođenjem u SR Jugoslaviji*, Računovodstvo, br. 7-8/1998, str. 42-61.
- [3] Vujić D. (1984) *Zakon o Službi društvenog knjigovodstva, Savezni zakoni i podzakonski propisi s komentarom*, Zagreb.
- [4] Vidović, Z., & Milunović, M. (2017). *Revizija svrsishodnosti poslovanja. Oditör - časopis za Menadžment, finansije i pravo*, 3(2), 37-53.
- [5] Dragojević D. (1994) *Zakonski okviri revizije kod nas (zakonodavno regulisanje revizije)*, Knjigovodstvo, br. 6-7/1994, 152-165.
- [6] Dabić L.J. (2016) „Правни положај Државне ревизорске институције (у праву државне ревизије јавног сектора Републике Србије)“, стр. 621-650; у зборнику радова *Ljudska prava – između ideala i izazova sadašnjosti*, Kosovska Mitrovica 2016.
- [7] Duin, D., Krstić, D., Nešić, B., & Kaluđerović, N. (2017). *Revizija svrsishodnosti javnih nabavki budžetskih korisnika. Oditör – časopis za Menadžment, finansije i pravo*, 3(3), 61-72.
- [8] Jovičić M. (1988) *Predgovor*, у *Ustavi Kneževine i Kraljevine Srbije: 1835-1903* (urednik: Miodrag Jovičić), Beograd: SANU.
- [9] Janković D. (1988) *Razvitak ustavnosti u Srbiji u XIX i početkom XX veka*, у *Ustavi Kneževine i Kraljevine Srbije: 1835-1903* (urednik: Miodrag Jovičić), Beograd: SANU, 1988.
- [10] Jovanović S. (1924) *Ustavno pravo*, Beograd.
- [11] Kostić L. (1934) *Komentar Ustava Kraljevine Jugoslavije od 3 septembra 1931 (Jugoslovensko ustavno pravo)*, Beograd.
- [12] Kostić L. (1936) *Administrativno pravo II*, Beograd.
- [13] Ilić M. (1926) *Zakon o Glavnoj kontroli s dodatkom: Uredba o organizaciji Glavne kontrole, Pravila za izvršenje zakona o uređenju Glavne kontrole, Pravila o polaganju ispita za računospitače Glavne kontrole, i Pravila o polaganju ispita iz dvojnog knjigovodstva za činovnike Glavne kontrole*, Beograd.
- [14] Kumanudi K. (1921) *Administrativno pravo*, Beograd.
- [15] Krbek I. (1961) *Pravo Jugoslovenske javne uprave, II knjiga – Organizacija uprave i službenička prava*, Zagreb.
- [16] Leko V. (2008) *Osnovne metodološke postavke državne revizije javnih sredstava*, str. 519-560; Grupa autora (ured. Vera Leko), *Vrhovna državna revizija javnih sredstava*, Beograd.

- [17] Lovčević J. (1946) *Nauka o financijama*, Zagreb.
- [18] LJušić R. (1990) O Ustavu od 1838. godine, u Zborniku radova *Ustavni razvitak Srbije u 19. i početkom 20-tog veka*, Beograd.
- [19] Marković S. (1893) *Administracija Kraljevine Srbije sa naročitim pogledom na Nauku o državi i državnoj upravi, Knjiga prva – Opšti deo*, Beograd.
- [20] Milojević I., Majstorović A. (2006) *Državna revizija u Srbiji: stanje i perspektive*, Revizor, br. 33/2006, str. 13-25.
- [21] Mirković M. (1988) Ustav od 1903. godine, u *Ustavi Kneževine i Kraljevine Srbije: 1835-1903* (urednik: Miodrag Jovičić), Beograd: SANU.
- [22] Martić S. (1987) *Kontrola i revizija*, Beograd.
- [23] Popović S. – Đorđević Ž. (1960) *Upravno-računski spor i društveno knjigovodstvo*, Beograd.
- [24] Popović D. (1988) Ustav od 1835. godine – „Sretenjski ustav“, u „*Ustavi Kneževine i Kraljevine Srbije: 1835-1903*“ (urednik: Miodrag Jovičić), Beograd: SANU.
- [25] Radojković M. (1940) *Kontrola budžeta* (doktorska disertacija), Beograd.
- [26] Stjepanović N. (1938) *Opšta teorija o Glavnoj kontroli Kraljevine Jugoslavije*, Beograd.
- [27] Stojilković M. (1989) *Funkcije i položaj Službe društvenog knjigovodstva* (doktorska disertacija), Beograd.
- [28] Subotić-Konstantinović N. (1996) *Pravni status revizora u našem i uporednom pravu*, Ekonomski anali, br. 130/1996, str. 67-74.
- [29] Stojilković M. (2007) *Stanje i perspektive razvoja državne revizije u Republici Srbiji*, Računovodstvo, br. 9-10/2007, str. 26-36.
- [30] Stanojević LJ., Vidović Z. (2014) *Revizija javnog sektora*, Beograd.
- [31] Todorović M. (1933) *Nauka o finansijama, II Budžet*, Beograda.
- [32] Šušnjar S. (1995) *Poveravanje javnih ovlašćenja*, Pravni život, br. 9/1995, str. 731-737.
- [33] Zorić, M., & Jovanović, V. (2018). Pravno istorijska dimenzija društvenih nauka. Oditor – časopis za Menadžment, finansije i pravo, 4(3), 128-136.