

ДРЖАВНА РЕВИЗОРСКА ИНСТИТУЦИЈА И ПРЕВЕНЦИЈА КРИМИНАЛИТЕТА БЕЛОГ ОКОВРАТНИКА У ЈАВНОМ СЕКТОРУ

Апстракт: Предмет овог рада је указивање на значај делатности Државне ревизорске институције у превенцији не само коруптивних кривичних дела, већ и осталих дела која спадају у криминалитет белог оковратника у јавном сектору. Рад врховне ревизорске институције није примарно усмерен на откривање кривичних дела, али свакако није безначајан када је у питању та активност. Државни ревизори су обучени да тумаче и примењују одредбе прописа из области финансијског пословања, тј. прописе којима је уређен буџетски систем и јавни приходи и расходи, а чијим се кршењем могу вршити кривична дела која спадају у криминалитет белог оковратника. Врховна ревизорска институција би требало, имајући у виду њену независност и самосталност у раду, да допринесе смањењу „тамне бројке криминалитета белог оковратника“. Страх од откривања извршеног кривичног дела, а самим тим и казне, требало би да делује превентивно на потенцијалне извршиоце кривичних дела која с обзиром на своја обележја спадају у ову врсту криминалитета.

Кључне речи: превенција, криминалитет белог оковратника, Државна ревизорска институција, кривична пријава.

1. Увод

Криминалитет белог оковратника није нова појава, иако се то просечном грађанину чини због честог медијског извештавања о тој врсти криминалитета. Прву дефиницију ове врсте криминалитета дао је Едвин Сатерленд (Edwin Sutherland). Према њему овај облик професионалног криминалитета обухвата злочине извршене од стране лица са високим и

* suputjelena@yahoo.com

престижним друштвеним статусом у оквиру занимања које обављају, а криминалац са „белим оковратником“ јесте свако лице са високим социоекономским статусом које крши законе којима се уређује његова професионална активност. Из ове дефиниције се закључује да су извршиоци криминалитета белог оковратника пословни људи, чиновници („бели оковратник“ изворно представља ознаку за чиновника, човека који је у друштвеној хијерархији на врху), и лица која имају посебан друштвени статус, власт, утицај и моћ. То су припадници највиших друштвених слојева у одређеним службама – банкарство, осигурање, државне институције, инспекцијске или царинске службе, медицина (Константиновић Вилић et al., 2012: 189). Управо су наведена обележја узрок велике „тамне бројке криминалитета белог оковратника“. Запослени у одређеним институцијама су у немогућности или страху да пријаве кривична дела која су извршили њихови претпостављени. Разлог за то није само слабо познавање прописа од стране запослених, већ и страх од освете од стране моћних и утицајних извршилаца кривичних дела.

У криминалитет белог оковратника спадају следећа кривична дела прописана Кривичним закоником Републике Србије:¹

1) кривична дела против привреде²: пореска утаја (члан 229. КЗ), проузроковање стечаја (члан 235. КЗ), оштећење поверилаца (члан 237. КЗ), злоупотреба овлашћења у привреди (члан 238. КЗ), злоупотреба у вези са јавном набавком (члан 234а КЗ);

2) у ширем смислу и кривично дело из групе кривичних дела против животне средине – загађење животне средине (члан 260. КЗ);

3) кривична дела против правног саобраћаја³: фалсификовање исправе (члан 356. КЗ) и фалсификовање службене исправе (члан 356. КЗ) и

4) кривична дела из групе кривичних дела против службене дужности⁴: кршење закона од стране судије, јавног тужиоца и његовог заменика (члан

1 Сл. гласник РС 85/2005, 88/2005-испр., 107/2005-испр., 72/2009, 111/2009 и 121/2012.

2 Да би се сматрала криминалитетом белог оковратника, кривична дела из групе кривичних дела против привреде, као и дела из других група кривичних дела, морају да имају сва обележја те врсте криминалитета која су садржана у дефиницији Едвина Сатерленда (Edwina Suterlanda).

3 Исто као и за кривична дела из групе кривичних дела против привреде важи и за кривична дела против правног саобраћаја. Вршење тих дела углавном претходи извршењу других кривичних дела која спадају у криминалитет белог оковратника.

4 Иако је заштитни објект ове групе кривичних дела службена дужност, тј. јавна служба, инкриминисањем одређених понашања која спадају у ту групу штити се и државна имовина. Извршилац кривичних дела против службене дужности је службено

360. КЗ), противзаконита наплата и исплата (члан 362. КЗ), превара у служби (члан 363. КЗ), проневера (члан 364. КЗ), трговина утицајем (члан 366. КЗ), примање мита (члан 367. КЗ), давање мита (члан 368 КЗ)⁵ и ненаменско коришћење буџетских средстава (члан 362.а КЗ).

Криминалитет белог оковратника у Републици Србији присутан је и у јавном сектору, под којим се сматрају како органи који се финансирају из републичког и локалног буџета, тако и други органи и организације који су корисници јавних средстава (јавна предузећа). Руководиоци тих органа су често припадници високих друштвених слојева и чланови политичких странака, па су због тога заштићенији од прогона него просечни извршиоци кривичних дела. Криминалитет белог оковратника представља велики трошак за државу, а самим тим и грађане. Због тога постоји велико интересовање јавности за поменуту врсту криминалитета. Захваљујући делатности Државне ревизорске институције нека од кривичних дела која спадају у криминалитет белог оковратника откривена су и процесуирана. Због тога је неопходно усмерити не само пажњу полиције и правосудних органа на сузбијање криминалитета у сфери финансијског пословања, већ и пажњу других државних органа и институционализованих контролних механизма, а у циљу препознавања индикатора који указују на постојање кривичних дела.

лице. Под њим се у складу са чланом 112. тачка (3) Кривичног законика Републике Србије сматра:

- 1) лице које у државном органу врши службене дужности;
- 2) изабрано, именовано или постављено лице у државном органу, органу локалне самоуправе или лице које стално или повремено врши службене дужности или сужбене функције у тим органима;
- 3) јавни бележник, извршитељ или арбитар, као и лице у установи, предузећу или другом субјекту којем је поверено вршење јавних овлашћења, које одлучује о правима, обавезама или интересима физичких или правних лица или о јавном интересу;
- 4) лице којем је фактички поверено вршење појединих службених дужности или послова и
- 5) војно лице.

Осим службених лица, нека од кривичних дела против службене дужности могу извршити и одговорна лица. Да би се кривична дела против службене дужности сматрала криминалитетом белог оковратника морају да буду извршена од стране лица која су с обзиром на свој материјални и службени положај заштићенија од прогона и кажњавања.

5 Иако кривично дело давање мита није извршено од лица које се у складу са чланом 112. Кривичног законика може сматрати службеним лицем, оно је повезано са кривичним делом примања мита које врше лица која имају поменути статус. Захваљујући откривању извршеног дела давања мита долази се до сазнања о извршењу кривичног дела примања мита, а самим тим и идентификације и кажњавања извршилаца.

О озбиљности криминалитета белог оковратника сведочи и чињеница да је чланом 2. Закона о организацији и надлежности државних органа у сузбијању организованог криминала, корупције и других посебно тешких кривичних дела⁶ прописано да се овај Закон примењује и ради откривања, крвичног гоњења и суђења и извршиоцима следећих кривичних дела против службене дужности: злоупотребе службеног положаја, трговине утицајем, примања мита, давање мита, уколико је окривљени, односно лице којем се даје мито службено или одговорно лице које врши јавну функцију на основу избора, именована или постављена од стране Народне скупштине, Владе, Високог савета судства или Државног већа тужилаца, као и уколико се ради о кривичном делу злоупотреба овлашћења у привреди, кривичном делу злоупотреба у вези са јавном набавком и кривичном делу злоупотреба службеног положаја, у случају да вредност имовинске користи стечене извршењем ових дела прелази износ од 200.000.000 динара. У складу са наведеним Законом, за поступање у предметима наведених кривичних дела надлежно је Тужилаштво за организовани криминал, док полицијске послове у вези са овим кривичним делима обавља Служба за сузбијање организованог криминала која се образује у оквиру министарства надлежног за унутрашње послове. Када је у питању надлежност суда, за поступање у предметима кривичних дела прописаних чланом 2. Закона надлежан је Виши суд у Београду, као првостепени за територију Републике Србије. На овај начин законодавац је настојао да укаже на велики друштвену опасност, а сасвим тим и значај сузбијања неких кривичних дела која спадају у криминалитет белог оковратника. Дело које би било такође неопходно прописати у члану 2. овог Закона јесте ненаменско трошење буџетских средстава. Иако за постојање овог дела није неопходан услов да је извршилац намеравао да прибави или да је прибавио противправну имовинску корист, ненаменско трошење буџетских средстава преко одређеног износа такође представља велику друштвену опасност.

Превенцијом криминалитета белог оковратника у јавном сектору чувају се како државни ресурси, тако и имовина појединаца, с обзиром на то да се јавна потрошња углавном финансира од пореза и других дажбина које плаћају грађани. Због тога би делатност како органа формалне социјалне контроле, тако и делатност других државних органа требало да буде што више усмерена на његову превенцију. Криминалитет белог оковратника, нарочито у јавном сектору, може да допринесе сиромаштву грађана, а што може да буде узрок вршења других кривичних дела, која такође спадају у

6 Сл. гласник РС 42/2002, 27/2003, 39/2003, 67/2003, 29/2004, 58/2004-др. закон, 45/2005, 61/2005, 72/2009, 72/2011-др. закон, 101/2011-др. закон и 32/2013.

имовински криминалитет (крађа, разбојништво, разбојничка крађа итд.). Још су у XVI веку Томас Мор, касније нарочито Бентам и Овен, а у XX веку Лист, у побољшању економских, стамбених, здравствених, образовних и других услова видели значајне факторе превенције криминалитета (Радуловић, 1999: 27).

2. Неопходност превенције криминалитета белог оковратника

Џереми Бентам (1748–1832) је сматрао да је сиромаштво један од основних узрока криминалитета и да је због тога неопходно предузимати превентивне мере. Он се залагао за читав систем социјалних мера. Болесне друштвене прилике су према његовом мишљењу биле један од основних узрока криминалитета (Радуловић, 1999: 60). Често се конвенционалан криминалитет сматра доминантним. Његова „видљивост“ у односу на друге облике криминалних делатности доприноси погрешној перцепцији о стању криминалитета у једној земљи. С друге стране, постоје облици криминалног деловања које је посебно тешко мерити, а који са аспекта штетности последица које изазивају заслужују посебну пажњу и начине деловања (Ничић, 2011: 125). Криминалитет белог оковратника шаље негативну поруку јавности да је такво понашање у друштву легитимно обзиром да се тим баве и припадници виших друштвених слојева и да је власт средство за „легализацију криминалитета“. Криминалитет белог оковратника сиромашу државу и појединце и самим тим може да доведе до пораста других видова криминалитета, пре свега имовинског. Због тога је неопходно превентивно деловање на пољу сузбијања наведене врсте криминалитета. Иако се чини да су жртве криминалитета белог оковратника невидљиве, оне постоје и њихов број је велики. Извршење једног кривичног дела које спада у криминалитет белог оковратника има штетније последице него нека друга кривична дела која спадају у имовински криминалитет. Велики број људи услед вршења тих дела остаје без посла, а самим тим и средстава за живот достојан човека. Уколико се узму у обзир идеје теоретичара који су сматрали да сиромаштво доприноси порасту криминалитета, може се рећи да вршење кривичних дела која спадају у криминалитет белог оковратника доводи до повећања имовинског криминалитета у који спадају и дела извршена од стране обичних грађана (разбојништва, тешке крађе, изнуде). Конкурентност и продуктивност предузећа расту споро или стагнирају у висококорумпираној земљи. Инвестиције било из домаћих, било из страних извора мање су од могућих. Исто тако, висока корумпираност државне администрације која је наличје неефикасности јавних институција дестимулише и иностране кредиторе као што су Светска банка, Међународни монетарни фонд и др. Осим

тога, неефикасност институција је, по правилу, праћена ненаменским и неефикасним трошењем средстава (Јовановић, Пантић, 2000: 146).

Криминалитет белог оковратника шаље негативну поруку јавности да је такво понашање у друштву легитимно, с обзиром на то да се тим баве и припадници виших друштвених слојева, и да је власт средство за „легализацију криминалитета“. Криминалитет белог оковратника сиромашу државу и појединце и самим тим може да доведе до пораста других видова криминалитета, пре свега имовинског. Због тога је неопходно превентивно деловање на пољу сузбијања наведене врсте криминалитета. У јавности се често говори о потреби повишења кривичних санкција прописаних за кривична дела против службене дужности. Међутим, то није увек неопходно. Аверзија према ризику потенцијалних преступника удаљава оптималну казну од максималне, будући да је релативна ефикасност одвраћања услед повећања вероватноће доношења правоснажне осуђујуће пресуде већа од одговарајуће ефикасности повећања казне. Што је већа аверзија према ризику, већа је разлика између оптималне и максималне запрећене казне (Беговић, 2010: 63). То значи да није довољно ефикасно средство превенције криминалитета само предвиђање високе казне у кривичном законодавству, већ је неопходно и да постоји велика вероватноћа да ће кривична дела бити откривена. Државна ревизорска институција би требало да делује превентивно у циљу сузбијања криминалитета белог оковратника. Превентивне мере које делују на широком плану треба да буду интегрални део стратегије друштвеног напретка и у том смислу обухваћене развојним пројектима и плановима којима државе усмеравају токове економског, политичког, културног и, у најширем смислу схваћено, социјалног развоја. Такав приступ подржава и Организација уједињених нација с обзиром да се, готово без изузетка, савремене државе суочавају са чињеницом да растући криминалитет озбиљно угрожава економске и друге базичне елементе друштвене структуре (Радуловић, 1999: 20). Наведене мере би требало да се састоје и у пажљивом одабиру руководећег кадра, јер као што наводи Николо Макијавели у свом делу „Владалац“, избор људи који доносе кључне одлуке у одређеним областима није безначајна ствар. То да ли ће неки владалац око себе имати добре или лоше људе зависи само од његове промишљености. Први закључак који се доноси о способности неког владара заснован је на проматрању људи који га окружују, па када су они добри и одани, свако га сматра мудрим јер је умео да уочи ваљане људе и да их веже за себе. Но, када нису такви људи који га окружују, ни о владару се не може имати високо мишљење јер се прва грешка чини баш при том избору (Макијавели, 2009: 115).

Кривична дела корупције су посебна врста кривичних дела против службене дужности извршена од стране службеног или одговорног лица као носиоца службених овлашћења. Интерес сваке државе је да сузбије таква недопуштена, противправна понашања појединаца и група и да их принуди да своја овлашћења врше у границама прописаним законом или подзаконским актима (Симић, Јовашевић, 2008: 50–51). На пољу сузбијања коруптивних кривичних дела неопходно је заједничко деловање како органа формалне и неформалне социјалне контроле, тако и свих савесних грађана једне државе.

3. Државна ревизорска институција и превенција корупције

Због своје сложености, корупцијом се стручно и научно баве многи државни субјекти, што се у извесном смислу може сматрати потребом и жељом, али и једним од правих начина да се корупција анализира са што ширих аспеката и што свеобухватније. Основни циљ је да се корупција пре свега смањи, а по могућности и потпуно искорени (Ђурић et al., 2007: 67). У правним документима се посебно истиче утицај Државне ревизорске институције на превенцију корупције у Републици Србији. Такав став садржан је како у првој Националној стратегији за борбу против корупције,⁷ тако и у новој Националној стратегији за борбу против корупције у Републици Србији за период од 2013. до 2018. године.⁸ Према првој Стратегији битни елементи у борби против корупције су подизање ефикасности примене антикорупцијских прописа, подизање свести и образовање јавности ради јавне подршке за спровођење антикорупцијске стратегије, превенција и отклањање могућности за корупцију. Наведеном Стратегијом истиче се улога врховне ревизорске институције како у области подизања свести, тако и у давању препорука за измену одређених прописа из области јавних финансија, који ће у великој мери утицати на повећање транспарентности финансијског пословања. На тај начин стварају се услови за превенцију, тј. отклањање могућности за корупцију. За спречавање корупције од великог је значаја установљавање правног и институционалног оквира за њену превенцију и сузбијање, постојање јавне контроле коришћења буџетских средстава, повећање транспарентности њиховог трошења, установљење врховне ревизорске институције, успостављање ефикасне контроле извршења буџета од стране законодавне власти и успостављање механизма контроле реализације јавних набавки. Тако је на основу прве Стратегије за борбу против корупције успостављен још један институционални

7 Сл. гласник РС 109/05.

8 Сл. гласник РС 57/2013.

оквир за превенцију корупције у виду врховне ревизорске институције. Њен рад и саветодавна улога коју она на основу свог Пословника о раду може да пружа корисницима јавних средстава и субјектима ревизије, стручну помоћ коју она може да пружи Народној скупштини, Влади и другим државним органима, као и давање мишљења на законе из области јавних финансија – требало би да допринесу у што већој мери превенцији криминалитета белог оковратника. Објављивањем извештаја о извршеним ревизијама на својој веб-страници Државна ревизорска институција доприноси повећању транспарентности трошења буџетских средстава, а достављањем извештаја републичкој скупштини и скупштини локалне самоуправе доприноси успостављању ефикасне контроле извршења буџета од стране законодавне власти.

Новом Стратегијом за борбу против корупције из 2013. године, такође је наглашен значај врховне ревизорске институције у превенцији корупције. У делу 3.22 који је посвећен јавним расходима наводи се потреба успостављања квалитетније сарадње Управе за јавне набавке, министарства надлежног за послове финансија, Државне ревизорске институције и других надлежних институција у циљу ефикасног санкционисања злоупотреба у поступку јавне набавке. Осим тога, наглашена је потреба вршења ревизије сврсисходности трошења јавних средстава, која је такође од утицаја на превенцију ненаменског коришћења буџетских средстава и злоупотреба у поступцима јавних набавки, као и потреба повећања броја запослених у Државној ревизорској институцији, како би се надлежности ове институције ефикасно и квалитетно обављале, а што ће такође имати превентиван утицај на коруптивна кривична дела. Међутим, треба имати у виду чињеницу да ова дела најчешће претходне извршењу других кривичних дела којима се угрожава буџетски систем, као што су ненаменско коришћење буџетских средстава и злоупотреба службеног положаја, али и друга дела из групе кривичних дела против службене дужности. Због тога је значајна улога Државне ревизорске институције у препознавању индикатора који указују на постојање не само коруптивних, већ и других кривичних дела којима се угрожава буџет Републике Србије, јединица територијалне аутономије и локалне самоуправе.

4. Надлежност Државне ревизорске институције

Борба против криминалитета која се готово у целини заснивала на репресији временом је давала све слабије резултате и криминална политика се постепено све више окреће ванкривичноправним средствима и методима (Радуловић, 1999: 20). Криминална политика укључује и политику

превенције и политику репресије (Радуловић, 1999: 18). Осим деловања након извршеног кривичног дела, друштво предузима и укупне мере у различитим областима, које су уперене на спречавање да до криминалног понашања дође, мере ante delictum. С обзиром на то да је криминална политика најуже интегрисана у укупну социјалну политику која се води у одређеном друштву, може се рећи да је у сузбијању криминалитета белог оковратника од изузетног значаја постојање независне, самосталне и објективне државне институције као што је Државна ревизорска институција.

Одговорно трошење јавних средстава је одувек било у центру пажње политичара, филозофа, правника, економиста, али и обичних људи. Грчки филозофи су посвећивали посебну пажњу трошењу јавних средстава. Аристотел је о томе писао: „Неки државни службеници располажу великим износима јавних средстава, па је због тога неопходно постојање других службеника који ће контролисати њихово одговорно и савесно понашање. То не могу бити лица која располажу тим јавним средствима. У различитим градовима се називају контролорима, ревизорима или јавним заступницима“ (Рабреновић, 2009:45).

С обзиром на то да је за откривање кривичних дела која спадају у криминалитет белог оковратника потребно познавање прописа из области јавних финансија, често се за таква дела сазна захваљујући раду интерне и екстерне ревизије. Нарочито је од значаја рад Државне ревизорске институције, која је, у складу са Законом о Државној ревизорској институцији и својим Пословником, у обавези да поднесе кривичну пријаву уколико утврди постојање основа сумње да је у субјекту ревизије извршено кривично дело. Чланом 41. Закона о Државној ревизорској институцији⁹ предвиђено је да је наведена Институција у обавези да без одлагања поднесе кривичну пријаву надлежном органу, ако у поступку ревизије открије материјално значајне радње које указују на постојање елемената кривичног дела. У складу са истим Законом, установљена је обавеза органа формалне социјалне контроле да о својим одлукама обавесте Државну ревизорску институцију. Имајући у виду да врховна ревизорска институција Републике Србије нема судска овлашћења и могућност санкционисања субјеката ревизије, већ само могућност покретања прекршајних и кривичних поступака, потребно је обезбедити пуну институционалну подршку других државних органа како би се њене систематске препоруке примениле у пракси (Рабреновић, Ђорић Ерић, 2012: 297). Иста обавеза је предвиђена чланом 34. Пословника Државне ревизорске институције.¹⁰ У складу са

9 Сл. гласник РС 101/2005, 54/2007 и 36/2010.

10 Сл. гласник РС 9/2009.

наведеним чланом, надлежни врховни ревизор је у обавези да уколико примети да докази прикупљени у поступку вршења ревизије указују на постојање кривичног дела, то одмах пријави генералном државном ревизору, а који је у обавези да поднесе кривичну пријаву надлежним органима. Државна ревизорска институција у свом раду може да открије већи број различитих кривичних дела која спадају у криминалитет белог оковратника. Њен посао није истрага и она се не упушта у утврђивање постојања основане сумње у вези са извршењем кривичног дела. Њена обавеза се састоји у подношењу кривичне пријаве надлежним органима.

До доказа који садрже основе сумње о извршењу кривичних дела против службене дужности врховна ревизорска институција најчешће долази приликом вршења своје ревизионе активности, која се обавља увидом ревизора у рачуноводствену и осталу документацију релевантну за пословање субјекта ревизије. У складу са чланом 36. Закона о Државној ревизорској институцији субјекат ревизије је у обавези да ревизорима стави на располагање све тражене податке и документа, укључујући и поверљиве податке и документа који су неопходни за планирање и извршење ревизије. Он је дужан да тражене податке доставља Институцији не само приликом ревизије већ и у току године, у складу са динамиком која је утврђена у плану ревизије и роковима које одреди овлашћено лице врховне ревизорске институције. У складу са наведеним чланом Закона, субјекат ревизије, тј. овлашћена лица у субјекту ревизије, у обавези су да Државној ревизорској институцији или овлашћеном лицу омогуће увид у документа поверљивог карактера, или документа која представљају пословну тајну у складу са Законом. На захтев ревизора субјект ревизије је дужан да преда овлашћеном лицу државне ревизорске институције и копију базе података. Како би се ревизија обавила квалитетно, а ревизори припремили за обављање посла неопходно је да се пре почетка ревизије упознају са пословањем субјекта у којем ће се вршити ревизије. У том циљу врховна ревизорска институција у складу са чланом 37. Закона о Државној ревизорској институцији може и пре почетка ревизије да захтева од корисника јавних средстава сва обавештења која се сматрају неопходним, књиговодствену документацију, податке и другу документацију, као и да обави друга испитивања, која су потребна за планирање или извођење ревизије. Ревизија се, у складу са чланом 35. Закона о Државној ревизорској институцији, врши на основу годишњег програма ревизије који доноси Савет пре истека текуће календарске године, за наредну календарску годину. Тај програм се одлуком Савета може у току године изменити или допунити. С обзиром на то да се кривична дела која спадају у криминалитет белог оковратника често врше и кршењем правних норми из области

јавних финансија, за препознавање индикатора који указују на постојање криминалитета белог оковратника неопходно је добро познавање финансијских прописа. Због знања које њени ревизори поседују, али и њихове независности у раду, Државна ревизорска институција би требало да представља спону са органима формалне социјалне контроле.

За успешну превенцију криминалитета белог оковратника неопходно је заједничко деловање и осталих државних органа. Ограничено време за откривање одређених пропуста, тачно одређен предмет и циљ конкретне ревизије, превише ревизора економске струке могу допринети да ревизори не примете да ревизиони докази указују на могућност постојања неког кривичног дела из области финансијског пословања. Такође, проблем може представљати и застарелост кривичног гоњења код одређених кривичних дела, тј. исувише кратки рокови застарелости (нпр. код кривичног дела ненаменско трошење буџетских средстава рок застарелости кривичног гоњења је две године). Уколико се ревизија врши за претходну годину, а због сложености поступка траје годину дана, може се десити да је у тренутку подношења кривичне пријаве кривично гоњење конкретног дела застарело. Имајући у виду наведено неопходно је или прописати вишу казну за извршиоце одређених кривичних дела или да државни ревизори не чекају изјашњење субјекта ревизије на ревизорски извештај, већ да уколико прикупе довољно доказа који указују на постојање одређеног кривичног дела, у што краћем року обавесте генералног државног ревизора, а који је у обавези да без одлагања поднесе кривичну пријаву надлежном органу.

Као што је већ наведено предмет рада Државне ревизорске институције није откривање кривичних дела, већ у складу са чланом 9. Закона о Државној ревизорској институцији: уверавање да су примања и издаци у складу са прописима о буџетском систему,¹¹ уверавање да су финансијски извештаји, финансијске трансакције, обрачуни, анализе и друге евиденције и информације субјекта ревизије тачни и ажурни, уверавање да субјекат ревизије послује у складу са законом и осталим прописима, као и датим овлашћењима, контрола сврсисходности располагања јавним средствима у целости или у одређеном делу, функционисање интерних контрола, интерне ревизије и рачуноводствених и финансијских поступака у субјекту ревизије, анализа аката¹² или радњи субјекта ревизије које производе или

11 У наведеном контексту се под прописима о буџетском систему подразумевају: Закон о буџетском систему, Уредба о буџетском рачуноводству, Закон о буџету и одлуке о буџету за конкретну буџетску годину, Закон о јавним набавкама, али и други прописи релевантни за финансијско пословање субјекта ревизије.

12 Закон о Државној ревизорској институцији у члану 9 став 3 дефинише акте као акте прописане законом (решења, закључци, одлуке), али и рачуноводствене исказе и

могу да произведу финансијске ефекте на примања и издатке корисника јавних средстава и имовину државе, уверавање да ли је задуживање и давање гаранција извршено у складу са Законом о јавном дугу, као и контрола сврсисходности употребе средстава којима располаже субјект ревизије, контрола правилности рада органа руковођења, управљања и других одговорних лица надлежних за планирање, извршење и надзор пословања корисника јавних средстава као и друга овлашћења предвиђена посебним законима.

Предмет ревизије у складу са чланом 9. Закона о државној ревизорској институцији може бити текуће, протекло, али и планирано пословање корисника јавних средстава. Субјекти ревизије су лица код којих државна ревизорска институција врши ревизију. Чланом 10. претходно наведеног Закона прописано је да субјекти ревизије могу бити: директни и индиректни корисници буџетских средстава Републике Србије, директни и индиректни корисници буџетских средстава територијалне аутономије и директни и индиректни корисници буџетских средстава локалне самоуправе у складу са прописима којима је уређен буџетски систем и систем јавних прихода и расхода, организације обавезног социјалног осигурања, буџетски фондови основани посебним законом или подзаконским актом, Народна банка Србије у делу који се односи на коришћење јавних средстава и на пословање са државним буџетом, јавна предузећа, привредна друштва и друга правна лица које је основао директни, односно индиректни корисник јавних средстава, правна лица код којих директни или индиректни корисници буџетских средстава имају учешће у управљању, односно у капиталу, правна лица која примају од Републике Србије, територијалне аутономије или локалне власти дотације и друга бесповратна давања или гаранције, субјекти који се баве прихватањем, чувањем, издавањем и коришћењем јавних резерви, политичке странке у складу са законом којим се уређује финансирање политичких странака, корисници средстава Европске уније, донација и помоћи међународних организација, страних влада и невладиних организација, уговорна страна у вези са извршењем међународних уговора, споразума, конвенција и осталих међународних аката, када је то одређено међународним актом и када то одреди овлашћени орган и други субјекти који користе средства и имовину под контролом и на располагању Републике, територијалних аутономија, локалних власти или организација обавезног социјалног осигурања. У складу са чланом 11. Закона о Државној ревизорској институцији, наведена Институција може да врши ревизију и код правних лица која послују са наведеним субјектима

извештаје које су корисници јавних средстава (субјекти ревизије) у обавези да саставе на захтев Државне ревизорске институције.

ревизије и то само у погледу њиховог пословања са субјектима ревизије. Од Државне ревизорске институције се очекује да ће својим независним, непристрасним и објективним радом у складу са међународним стандардима ревизије врховних ревизорских институција (ISSAI¹³) успети да открије неправилности и незаконитост у раду руководства органа и организација у јавном сектору.

Иако има значајну улогу у превенцији фискалних кривичних дела¹⁴, делатност Државне ревизорске институције не треба мешати са форензичким рачуноводством или форензичком ревизијом. Форензичко рачуноводство је нова грана рачуноводства која постоји у циљу откривања и тумачења како појединачних околности и чињеница, тако и њихове међусобне повезаности, из којих произилазе околности које указују на постојање кривичног дела. Такође, делатност поменути институције не треба мешати ни са форензичком ревизијом, коју обављају углавном приватне ревизорске куће, а која се врши у циљу ревизије финансијских извештаја на основу рачуноводствених и ревизорских вештина, а ради откривања кривичних дела и обављања вештачења за судске потребе. Активност врховне ревизорске институције је усмерена на друге циљеве, а уколико се приликом обављања ревизије уоче одређене неправилности које указују на постојање кривичног дела, она је дужна да о тим околностима заједно са релевантним доказима обавести надлежне државне органе. Форензичко рачуноводство и форензичка ревизија се користе у истрази, тј. у току преткривичног поступка, док је улога Државне ревизорске институције од значаја пре покретања истраге, а докази које она прикупи у току ревизије од великог су значаја за само покретање истраге.

Као важну функцију врховне ревизорске институције, неопходно је истаћи и њену неревизијску функцију, која доприноси унапређењу квалитета њеног рада. Ова функција јесте њена функција субјекта међународне сарадње која се превасходно огледа у овлашћењу представљања и учешћа у раду INTOSAI, чији је Државна ревизорска институција члан, као и у билатералној и мултилатералној сарадњи на регионалном и међународном нивоу (Текијашки, 2012: 276). Међусобна сарадња и размена искустава врховних ревизорских институција на међународном или регионалном нивоу може да допринесе унапређењу квалитета рада Државне ревизорске институције, а самим тим и да повећа њену ефикасност у препознавању индикатора који упућују на постојање кривичних дела која се могу сврстати у криминалитет белог оковратника у јавном сектору.

13 ISSAI је скраћеница за International Standards of Supreme Audit Institutions.

14 С обзиром на то да реч *fiscus* означава државну благајну, под фискалним кривичним делима треба сматрати сва дела која се врше на штету државног буџета или имовине.

5. Закључак

Државна ревизорска институција је основана у циљу успостављања финансијске дисциплине у јавном сектору. Њена активност није примарно усмерена на откривање кривичних дела, али на пољу сузбијања криминалитета, у складу са савременим тенденцијама у области криминалне политике неопходно је заједничко деловање целог друштва, а не само полиције и правосудних органа. Знања из области јавних финансија и рачуноводства која поседују државни ревизори од великог су значаја за препознавање индикатора који указују на постојање кривичних дела која спадају у криминалитет белог оковратника. Сарадња и међусобна размена искустава Државне ревизорске институције и других врховних ревизорских институција на међународном и регионалном нивоу битна је за унапређење квалитета њеног рада, а самим тим и ради унапређења ефикасности наведене институције у препознавању индикатора који указују на постојање кривичних дела која спадају у криминалитет белог оковратника у јавном сектору.

Јавно објављивање налаза и мишљења Државне ревизорске институције, као и обавештавање јавности против којих лица је поднета кривична пријава од стране поменуте институције, подсећају како припаднике „виших друштвених слојева“, тако и остале грађане да нико није заштићен од казне за извршено кривично дело. Активност врховне ревизорске институције може бити превентивна само ако се она предузима у право време, а нарочито ако се има у виду благовремено подношење кривичних пријава надлежним органима, обзиром на кратак рок застарелости кривичног гоњења код неких дела.

Иако је у Националној стратегији за борбу против корупције наглашена улога Државне ревизорске институције у превенцији корупције и потреба сарадње државних органа са наведеном институцијом, треба напоменути да је њена улога значајна и у превенцији других кривичних дела, којима често претходи извршење коруптивних кривичних дела, као што су: ненаменско коришћење јавних средстава, превара у служби, проневера, фалсификовање исправе и фалсификовање службене исправе.

С обзиром на то да се јавни расходи државе у великој мери финансирају од јавних прихода, од великог интереса за све грађане јесте њихово рационално и законито трошење. Због тога се може рећи да Државна ревизорска институција подношењем кривичних пријава против извршилаца кривичних дела којима се штети државном буџету, штити не само јавне финансије, већ и финансијске интересе свих грађана.

Литература

- Беговић, Б. (2010). Економска теорија генералне превенције, основна питања. *Сремен* број 1, Београд: Правни факултет Универзитета у Београду и Институт за упоредно право. 50–65.
- Ђурић, Ж. Јовашевић, Д. Ракић, М. (2007). *Корупција, изазов демократији*, Београд: Институт за политичке студије.
- Јовановић, П. и Пантић, Д. (2000). *Корупција као економски феномен: узроци, последице и реформе*. У *Систем и корупција*, Београд: Институт друштвених наука. 145–164.
- Константиновић Вилић, С. Николић Ристановић, В. Костић, М. (2012). *Криминологија*, Ниш: Центар за публикације Правног факултета у Нишу.
- Макијавели, Н. (2009). *Владалац*, Београд: Моно i Манјана.
- Ничић, Ж. (2011). *Корупција и реаговање државе. Безбедност. год. 53. бр.3*, Београд: Министарство унутрашњих послова. 125–146.
- Рабреновић, А. (2009). *Financial Accountability as a condition for EU Membership*, Београд: Институт за упоредно право.
- Рабреновић, А. Ђорић Ерић, В. (2012). *Улога народне скупштине у примени препорука интерне ревизије*, У Рабреновић, А. и Ђеранић, Ј. (Прир.). *Усклађивање права Републике Србије са правним тековинама Европске уније, приоритети, проблеми, перспективе*, Београд: Институт за упоредно право. 282–299.
- Радуловић, Љ. (1999). *Политика сузбијања криминалитета (Криминална политика)*, Београд: Савет пројекта конституисање Србије као правне државе и Центар за публикације Правног факултета Универзитета у Београду.
- Симић, И. Јовашевић, Д. (2008). *Кривична дела корупције и казнена политика судова у Републици Србији. Безбедност. год. 50. бр. 4*, Београд: Министарство унутрашњих послова. 50–65.
- Текијашки, А. (2012). *Установљење функције екстерне ревизије у јавном сектору*, У Рабреновић, А. и Ђеранић, Ј. (Прир.). *Усклађивање права Републике Србије са правним тековинама Европске уније, приоритети, проблеми, перспективе*, Београд: Институт за упоредно право. 262–281.

Jelena Šuput, LL.M.
Research Associate,
Institute of Comparative Law, Belgrade

The Role of the State Audit Institution in Prevention of White-Collar Crime in the Public Sector

Summary

In this paper, the author points out to the important role of the Serbian State Audit Institution in prevention of corruptive practices, felonies and white-collar crime in the public sector in the Republic of Serbia. Although the activity of supreme state auditors is not primarily aimed at detecting criminal offences in the public sector, their efforts and results in this area are by no means insignificant. This is due to the fact that state auditors are well-trained to interpret and apply the legal provisions from the area of public finance, public procurements and accountancy, regulating the budget system of revenues and expenditures whose violation may constitute a criminal offence within the scope of white-collar crime. Considering the fact that it is an independent and autonomous state authority, the Serbian Supreme Audit Institution should play a very important role in reducing “the dark figures of white-collar crime”. In many cases, the fear of crime detection as well as the the fear of being punished are sufficient to exert the preventive effect on the potential perpetrators of white-collar crimes. However, we have to bear in mind that the prevention of corruption and other felonies which are qualified as white-collar crime calls for a joint effort of all state institutions and citizens alike. Another fact which is very important for improving the operative quality of the Supreme Audit Institution is its membership in the International Organisation of Supreme Audit Institutions and cooperation with the Supreme Audit Institutions in other countries.

Key words: white collar crime, State Audit Institution, corruption, felonies against public duty, criminal charges