Др Марко Б. Димиријевић, асистент
Универзитет у Нишу
Правни факултет у Нишу
markod1985@prafak.ni.ac.rs

УЛОГА ЕВРОПСКОГ РЕВИЗОРСКОГ СУДА У ОЧУВАЊУ ФИСКАЛНОГ ОКВИРА ЕВРОЗОНЕ*

Сажетак: Предмет анализе у овом раду јесте улога Европског ревизорског суда у процесу успостављања одрживог фискалног оквира у земаљама чланицама Европске монетарне уније. У том смислу се у раду указује на разлоге оснивања Европског ревизорског суда и одређивање стандарда за ревизију јавних финансија који се налазе у функцији усмеравања и подупирања финансијског управљања у ЕМУ. Нарочити акценат у истраживању јесте на сагледавању врста и обележја ревизија, фазама и методологији ревизијског процеса, као и односу Суда са другим комунијарним органима који представља услов одговорног, транспарентног и ефикасног управљања фискалном и монетарном политиком у еврозони.

Кључне речи: ревизијски процес, Европски ревизорски суд, монетарно право, фискална одрживост, еврозона.

1. УВОД

Основни задаци ревизорских институција утврђени Лима декларацијом усвојеном од стране Међународне организације врховних ревизорских институција (на конгресу одржаном 1977. године) обухватају: ефективно и ваљано коришћење средстава јавних фондова, развој усаглашеног финансијског менаџмента, правилно извршење административних активности и размену информација са другим јавноправним институцијама, као и благо-

* Рад представља резултат истраживања на пројекту „Заштита људских и мањинских права у европском правном простору“ (Д179046), који финансира Министарство просвете и технолошког развоја Републике Србије.

времено обавештавање јавности о резултатима ревизијског процеса.¹ Вршење ревизорских функција се у савременим државама посматра као интегрални елемент демократског легитимитета деловања јавноправних институција. У Европској унији (ЕУ), сагледаној као конфедерацији *sui generis*, се о демократском легитимитету главних комунитарних институција може говорити двојако: као тзв. *input* и *output легитимитет*.² Историјски посматрано, *output* легитимитет је први настао и свој извор има у нормама примарног права, тачније одредбама оснивачких аката где се децидно стипулише да комунитарни органи морају деловати у корист грађана обезбеђујући им решења за проблеме са којим се суочавају у сфери економских односа и очувања вредности унутрашњег тржишта заснованог на слободном кретању капитала, роба, услуга и радне снаге. *Input* легитимитет је релативно новијег датума и своје корене има у појави институционалног демократског дефицита главних органа током осамдесетих година прошлог века, када је постало јасно да европске институције не делују увек и искључиво у интересу грађана Уније, из разлога што политички утицајније државе чланице могу прејудуцирати правац и смер њихове надлежности у своју корист.

У том контексту *можемо* приметити да је овај облик легитимитета своје пуно обележје добио у ревизији оснивачких аката и одредбама секундарног законодавства усмерених на решавање проблема правних празнина у погледу надлежности комунитарних институција из домена европског монетарног права (тачније, принципа *lex loci* и *lex monetae*). Посебан облик демократског легитимитета који је од значаја за усаглашено вођење јавних финансија држава чланица јесте концепт тзв. *системског легитимитета*. Овај облик легитимитета односи се на ефикасност правила, структура и процеса у функцији одговорности, којима се утиче на повећање степена поверења грађана у деловање политичких институција.³ Глобална финансијска криза је указала на одсуство пуног системског легитимитета у Економској монетарној унији (ЕМУ) и условила потребу за чвршћим позиционирањем Европског ревизорског суда (ЕРС) у новим моделима економског управљања (оличених у међудржавним споразумима усмереним на очување монетарне стабилности и постизање фискалне одрживости). Слаб системски легитимитет је директна последица неадекватне фискалне одговорности држава чланица у одржавању критеријума фискалне и финансијске конвергенције утврђених Мастрихтским споразумом и Пактом о стабилности и расту, због чега ЕРС

¹ *The Lima Declaration*, International Organisation of Supreme Audit Institutions (ISSAI), The Lima Congress, 1977, 1-4.

² Fritz Scharpf, „Problem Solving Effectiveness and Democratic Accountability in the EU“, Max Planck Institute Working Papers 1/2003, 1-5.

³ Brigid Laffane, „Auditing and Accountability in the European Union“, *Journal of European Public Policy* 10 (5)/2003, 762-777.

мора имати надлежност изрицања правнобавезујућих одлука неодговорним субјектима фискалне политике. Једино се на тај начин може створити оптималан правни механизам контроле трошења буџетских средстава у европском монетарном праву, који ће заједно са новоутемељеном буџетском јурисдикцијом Европског суда правде и новом улогом уставних судова (који постају *ex ante* чувари фискалне дисциплине) омогућити одржавање фискалног оквира еврозоне.

2. НАСТАНАК И РАЗВОЈ ЕВРОПСКОГ РЕВИЗОРСКОГ СУДА

Европски ревизорски суд је основан 22. јула 1975. године као орган Европских заједница приликом потписивања Уговора у Бриселу, којим су извршене одређене ревизије Римских уговора у делу који се тиче финансијских провизија.⁴ *Ratio legis* оснивања ЕРС јесте вршење свеобухватне и детаљне ревизије финансија Уније. Ревизији су подвргнуте све политике и буџет ЕУ, са посебним акцентом на областима које су везане за привредни раст и развој, политику запошљавања, еколошку политику и климатске промене. Занимљиво је приметити да Суд у почетним годинама свога деловања није имао статус комунитарне институције све до признавања такве позиције Уговором из Маастрихта. Таква промена околности и посматрања позиције ЕРС су, *према нашем мишљењу*, настали као последица нове свести комунитарних субјекта економске политике о значају делокруга рада суда, који у процесу усаглашавања националних фискалних политика мора заузимати централно место. Такође, *мишљења смо* да је управо временско заостајање законодавне иницијативе у његовом финалном убличавању као комунитарне институције, непосредни узрок садашњих незадовољавајућих резултата на терену хармонизовања националних буџетских политика, политике управљања јавним дугом и незадовољавајуће примене законских ограничења у погледу висине буџетског дефицита и јавног дуга у националном и европском монетарном праву.

ЕРС обавља улогу *сапошљивог ревизора* и састављен је од 27 чланова које делегирају државе чланице на период од шест година. Савет квалификованом већином након консултовања са Европским парламентом усваја листу чланова Суда који предлажу државе чланице. Ревизори свој рад обављају у групама, које се могу разврстати на више одељења, а чији руководиоци сразмерно величини групе партиципирају у координацији и обједињавању

⁴ Treaty amending certain financial provisions of the Treaties establishing the European Economic Communities and of the Treaty establishing a Single Council of the European Communities, signed in Brussels on 22 July 1975.

результата рада, ревизорске методологије и јачања међусобног поверења.⁵ Формирање ЕРС било је мотивисано ширењем надлежности Европског парламента у области буџетске контроле и употреби сопствених ресурса за финансирање јединственог буџета ЕУ. Наиме, у овом периоду Парламент је добио овлашћење одобравања извршења буџета, али је на функционалном и структуралном нивоу постојала потреба за стварањем независне институције која би надзирала трошење јавних прихода и расхода Заједница. Формирањем Ревизорског суда у монетарном и финансијском праву Уније потврђена је вредност *финансијске конзистентности* у конципирању акција монетарне и фискалне политике на наднационалном нивоу. Са коначним уобличавањем економске и монетарне уније, финансијска конзистентност добија епитет императива у вођењу националних економских политика, где су дискрециона овлашћења националних субјеката ограничена супранационалним нормама, којима се потврђује суштинска вредност финансијске усклађености у најширем смислу (посебно у условима криза) и јача углед наднационалних органа који је имплементирају (превасходно судских, јер они процесу обезбеђују преко потребан легитимитет и транспарентност).

3. СТРАТЕГИЈА ЕВРОПСКОГ РЕВИЗОРСКОГ СУДА И РЕВИЗИЈСКИ ПРОЦЕС

Европски ревизорски суд још од почетних година свог оснивања обавља улогу иноватора и предводника промена у ревизијском процесу, одређујући притом ревизијске приоритете и планирајући стартешки развој.⁶ Суд своје дугорочне циљеве утврђује у *вишегодишњим стравтегијама*. Занимљиво да је прва стратегија објављена тек 2009. године, што опет, *према нашем мишљењу*, само потврђије тезу о недовољној укључености Суда у контролу трошења буџетских средства до избијања дужничке кризе из 2008. године. Хипотетички посматрано, могуће је замислити сценарио у коме би последице кризе биле значајно умањене да је Суд располагао сличним стартегијама и ширим спектром надлежности (поред оног који је био конзервативно утемељен одредбама примарног права или боље речено традиционалним механизмима економског управљања у еврозони који су се показали неодрживим). На тај начин би се истовремено извршило благовремено и посредно дерогирање постојећих механизма координације (барем на пољу буџетске политике где

⁵ European Court of Auditors, *Archives Guides*, Curia Rationum, February 2007, 1-11.

⁶ У уобличавању делокруга надлежности ЕРС значајну улогу је имало меко право (у форми мишљења, препорука, стратегија и резолуција комунитарних органа). О улози меког права вид. Душанка Ђурђев, „Soft law у европском комунитарном праву“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 1/2013, 109-110.

остварени степен економског заједништва и наднационалне фискалне одговорности показује бројне мањкавости). Циљ првобитне стратегије из 2009. године тицао се подизања степена ефикасности рада Суда, али је као такав био постављен на превише општој основи без конкретних одредница на пољу различитих сегмента фискалне политике, услед чега су изостали видљивији резултати на терену фискалне одрживости. Приликом коципирања наредне стратегије која је усвојена за период од 2013-2017. године, поменути недостаци су исправљени. Тако, поред приметног повећања временског важења стратегије на период од четири године (са претходне три услед тога што је за постизање резултата неопходан дужи временски хоризонт), приоритети су утврђени на реалним и стварним потребама фискауса. То најбоље потврђује чињеница да дугорочни приоритети обухватају: сарадњу са другим институцијама у циљу подстицања финансијске одговорности, усмеравање публикација Суда тако да делују превентивно на терену фискалне дисциплине, продорнији развој Суда као стручне институције сходно принципу *de lege artis*, унапређење употребе вештина и стручности ревизора, као и веродостојно доказивање ефикасног пословања.⁷

Ревизорски суд свој рад реализује кроз *вишегодишње планирање* које оставља довољно маневарског простора за потребна усклађивања. Смисао таквог планирања огледа се у јаснијем одређивању циљева стратегије и модификовању њихове садржине с обзиром на динамичност правно-економских односа који је у ЕМУ неретка појава. Годишњим планом се утврђују задаци који се морају реализовати у тачно одређеним временским периодима током године. Свакако, приликом конципирања плана рада потребно је извршити *парификацију конкретних задатака*, јер се средства за реализовање задатака додељују сходно степену приоритета. Како транспарентност представља важну компоненту демократског и финансијског легитимитета, председник суда има дужност представљања годишњег програма рада суда јавности преко Одбора Европског парламента за вршење буџетског надзора.

ЕРС суд обавља функцију спољашњег ревизора и као такав спроводи *три врсте ревизије: финансијску ревизију, ревизију усклађености и ревизију ефикасности пословања*.⁸ Приликом вршења финансијске ревизије, Суд оцењује тачност, поузданост и целовитост достављених извештаја. Притом је битно утврдити да ли извештаји осликавају стварно финансијско стање, новчане токове из претходних година и резултате сходно важећим стандардима финансијског извештавања. На овом месту се морамо подсетити дискутабилног модуса путем којег су неке државе постале чланице ЕУ, а које

⁷ European Court of Auditors, *ECA Strategy 2013-2017*, 1-10.

⁸ European Court of Auditors, *Auditing the Public Finances of the European Union*, Office for Official Publication of European Communities, Luxembourg 2010, 10-12.

су у директној вези са финансијском ревизијом која није била спроведена на адекватан начин, па су земље попут *Грчке* захваљујући методама тзв. креативног рачуноводства постале чланице Уније и касније ЕМУ. У том смислу се термином „*креативног рачуноводства*“, означавају поступци држава чланица монетарне уније који у погледу своје правне природе нису ни законити, ни незаконити.⁹ Ради се о таквом понашању којим се изиграва интенција законодавца, тачније у овом случају садржина рачуноводствених правила и стандарда. Такви облици понашања не подразумевају само радње чињења, већ се могу вршити и прећутно и предузимањем одређених конклюдентних радњи. У пракси то подразумева искоришћавање *правних празнина* које су неминовне, како у националним, тако и у комунитарним правним прописима, због немогућности законодавца да предвиди све друштвено-економске односе за који постоји потреба да се регулишу монетарном правном нормом. Код оваког понашања, трансакције се не изражавају на приходно неутралан начин, већ на начин који их уклапа у жељени резултат. Нарочито остаје занимљиво гледање Комисије (или боље речено њен пасиван став) на поступке којим су се неке државе користиле не би ли постале чланице монетарне уније.

При обављању *ревизије усклађености*, Суд процењује да ли су приходне и расходне трансакције Уније тачно израчунате и да ли су усклађене са важећим правним оквиром, док се код *ревизије ефикасности пословања* анализи подвргава остварена вредност уложених финансијских средстава и одређује њена сразмерност трошковима. Код ревизије ефикасности пословања посебна пажња је посвећена испитивању програма, операција, управљачких система и поступака свих тела која управљају средствима Уније не би ли се тако проценила делотворност употребе средстава. Иако се код овог облика ревизије обухвата широк спектар тема, посебна пажња је посвећена областима везаним за привредни раст и запошљавање, који се објављују у посебним тематским извештајима. Предмет анализе код ревизије ефикасности пословања садржи и процену различитих аспеката процеса јавних интервенција, укључујући *уложена средства* (тј. финансијске, кадровске, материјалне и регулаторно-организационе ресурсе), *излазне производе* (остварене резултате програма), *резултате* (мисли се на тренутне учинке програма за директне кориснике) и *учинке* схваћене у смислу дугорочних промена у друштву проистеклих из деловања ЕУ као наднационалне организације.¹⁰

Питање целисходности уложених средстава и њихових опортунитетних трошкова је увек актуелно питање у финансијама Уније, поготово у условима кризе. Значај ове ревизије имплицира потребу за сталним усавршавањем судског особља, примену и развијање нових ревизијских методологија који

⁹ Мирослав Прокопијевић, *Европска монетарна унија*, Београд 2007, 79-82.

¹⁰ Auditing the Public Finances of the EU, *ibid*.

повећавају стопу вредности уложених заједничких средстава (иако се сама ревизија спроводи сходно међународним ревизијским стандардима и етичким кодексом). Рачуноводствени суд је овлашћен за издавање *јемсйвене изјаве*, под којом се подразумева годишњи поступак који у себи обухвата финансијску ревизију и ревизију уклађености, а којом се коначно ревидира поузданост финансијских извештаја ЕУ и правилност повезаних трансакција.

Суд при обављању ревизија користи *приручнике* којима су утврђена детаљна техничка упутства за поступање ревизора.¹¹ *Приручником за финансијску ревизију и ревизију усклађености* утврђене су јасне смернице за обављање ревизије, контролне листе и конкретни упути утемељени на информатичким технологијама. *Приручником за ревизију ефикасности пословања* су поред међународних ревизијских стандарда обухваћена и *обичајна начела* настала кроз праксу ревидирања ефикасности пословања. Значај овог приручника се огледа у функцији подупирања професионалне реализације ревизије у свим фазама, за коју *можемо* приметити да је у односу на претходо две споменуте прилично комплексна за примену у пракси. Имплементација приручника је у пракси олакшана израдом *смерница за конкретне ревизијске методе*. Како су смернице настале као резултат вишегодишње праксе Суда, њихов усмеравајући карактер и неспорна вредност значајно олакшавају ревизорима обављање различитих задатака. Посебно су значајне смернице за анализу питања и доношење закључака, смернице за постављање ревизијских циљева и смернице за вредновање и процену ризика код ревизије ефикасности пословања. Свакако, листа поменутих смерница није коначна, јер ће се њихов број и садржина временом издеференцирати сходно еволуцији улоге ЕРС у институционалној структури новог економског управљања у ЕМУ.

Без обзира на разлике које постоје у облицима и врстама ревизије неопходно је да се свака од њих почива на одређеним основама које подразумевају употребу солидне методологије која се заснива на професионалним стандардима, усвајању најбоље праксе и принципа који рефлектују степен квалитета неопходан за промене у начину вођења јавних финансија.¹² У том контексту је јасно да ревизори у данашњим условима морају имати и способност критичког размишљања, осећај за иновацију, креативност као и менаџерске особине, које им омогућавају одржавање, како добрих *инијерних односа* (са осталим ревизорима унутар Суда), тако и *екстијерних односа* (који настају у сарадњи са осталим комунитарним институцијама које учествују у надзору фискалног оквира еврозоне).

¹¹ European Court of Auditors Manuals 2008, 10-11.

¹² John Reed, „How to Increase the Impact of Environmental Performance Audits?“, *International Journal of Government Auditing* 41(2)/2014, 17-18.

4. ОДНОС ЕВРОПСКОГ РЕВИЗОРСКОГ СУДА СА ДРУГИМ КОМУНИТАРНИМ ИНСТИТУЦИЈАМА

Глобална финансијска криза указала је на нове изазове са којима се врховне ревизорске институције морају суочити на правноваљани начин. У извештају ЕРС, насталог као резултат сарадње са другим националним ревизорским институцијама, истичу се *кључних области* који захтевају уређеније деловање ревизорских тела. Ове области обухватају: одрживост јавних финансија (са нарочитим акцентом на фискалној транспарентности зарад мотивисања субјеката економске политике да размотре последице краткорочних одлука на дугорочну финансијску и фискалну стабилност); ревизију имплицитних државних обвезница за велике финансијске субјекте (превасходно банке и институционалне инвеститоре) ради спречавања појаве системског ризика; контролу операција централних банака (али уз неутрожавање њене самосталности у раду); побољшање координације и кооперације и развијање нових рачуноводствених стандарда који повећавају поузданост финансијских извештаја.¹³

Допринос ЕРС у очувању фискалне одрживости можемо сагледати кроз вршење *примарних и секундарних функција*. Под *примарном функцијом* подразумева се контрола свих јавних прихода и расхода Заједнице у циљу ваљаног извршења буџета. Контрола коју Ревизорски суд врши може се обављати и пре усвајања завршног рачуна буџета.¹⁴ Уговором је регулисано да Суд спроводи теренску контролу на лицу месту, у просторијама било ког тела које има овлашћење управљања буџетским средствима Уније. Суд врши контролу и у државама чланицама у сарадњи са националним парламентарима или надлежним службама, ако претходни не располажу информацијама за утврђивање правно-економског чињеничног стања. Суд сарађује са националним буџетским институцијама за контролу трошења средстава на принципима међусобног поштовања независности и поверења, с тим што су национални органи дужни да благовремено обавесте Суд о томе да ли су заинтересовани за сарадњу.¹⁵ Уколико се установи постојање повреде начела законитости и других неправилности, ЕРС сачињава посебни допис

¹³ Maria Sanchez Barruesco, „The Contribution of the European Court of Auditors to EU Financial Accountability in Times of Crisis“, *Romanian Journal of European Affairs* 15 (1)/2015, 70-84. Надлежност ЕРС за разлику од надлежности националних ревизорских судова није дефинисана на начин *ratione personae*, где се као предмет ревизије може јавити рад било ког јавног административног органа независно од порекла средстава којима располаже.

¹⁴ О побољшању буџетске контроле вид. Марина Димитријевић, „Основе програмског буџетирања“, *Темајски Зборник радова „Усклађивање права Србије са правом ЕУ“* (књ.3), Правни факултет Ниш 2016, 141-142.

¹⁵ *Treaty on Forming and Functioning European Union (Treaty on Amsterdam) of 02.10.1997*, OJ C 340 of 10.11.1997, art. 3.

који доставља Парламенту и Савету. Суд може вршити и контролу трошења ванбуџетских средстава којима су некада располагала Европска заједница за угљ и челик, заједничких предузећа Евроатома и Европског фонда за развој.¹⁶ ЕРС има обавезу да достави Савету и Парламенту, изјаву о тачности и законитости рачуна и реализованих послова, која се објављује у службеним гласилима Уније.¹⁷ Акти Ревизорског суда нису предмет тужбе за оцену законитости пред Европским судом правде, али сам орган јесте активно легитимисан да поднесе тужбу за поништај аката других органа Уније.

Секундарне функције посебно су значајне у области координације националних фискалних политика. Ове функције подразумевају рад на усаглашавању финансијских управа (буџетских одбора) земаља Уније и обезбеђивања транспарентности целокупном буџетском систему.¹⁸ Суд нема могућност доношења правнообавезујућих одлука у случају финансијских превара, али то надомештава сарадњом са Канцеларијом ЕУ за сузбијање превара (*ОЛАФ*). Суд је, истовремено, овлашћен да износи своја мишљења о усвајању финансијско-правних прописа и може усмерити пажњу јавности на одређене проблеме у фискалној политици који траже хитно решавање. Суд је у обавези да одговори на све захтеве осталих органа ЕУ и својим радом скреће пажњу Парламенту, Комисији и Савету на актуелне изазове из области буџетске политике.

Можемо приметити да се вршењем ових функција у пракси стварају заједнички стандарди у погледу прикупљања, располагања и трошења буџетских средстава што води једнообразности у поступању од стране других институција и држава ЕУ. Такви стандарди у садејству са актима секундарног законодавства представљају први корак ка успешној координацији националних фискалних политика која представља велики изазов за европског законодаваца, јер државе не желе да ограниче свој финансијски суверенитет (субјективно буџетско право) и компоненте фискалног суверенитета (овлашћење установљавања, увођења, контроле и наплате пореза).

Иако је позиција Ревизорског суда у процесу координације на завидном нивоу, његов однос са другим комунитарним субјектима делује прилично некохерентан. Самим тим *смањрамо* да је неопходно је радити на јачању његове позиције у макорекономском дијалогу, као облику својеврсног форума за размену мишљења главних институција ЕУ, који умањује трансакционе трошкове, решава проблем моралног хазарда и асиметрије информација у процесу хармонизовања различитих макроекономских и структурних политика. Анализом бројних извештаја Суда може се уочити занимљива тенденција

¹⁶ Mahmed El-Agraa, *The European Union: Economics and Policies*, Cambridge University Press 2011, 49-50.

¹⁷ *Treaty on Amsterdam*, art. 248. par. 1.

¹⁸ Zoran Radivojević, Vesna Knežević-Predić, *Institucije Evropske unije*, Niš 2008, 219.

да сам орган често делује на супротној страни од Комисије, због чега се понекад сматра да не делује у интересу комунитарног права.¹⁹ Разлог ових несугласица можда лежи у чињеници да је контрола трошења буџетских средстава од стране ЕРС употпуњена другим облицима контроле, превасходно контролом коју спроводи Одељење Комисије за унутрашњу контролу националних администрација. Овај вид контроле је неопходан из разлога што се средства из буџета ЕУ трансферишу преко националних тела, где постоји могућност чињења различитих злоупотреба. Управо из тога разлога су и основани *Комисијей и Једница за борбу ѿроштив ѿроневера* чији рад надгледа ОЛАФ.²⁰

Однос Суда са Европским парламентом делује стабилно и кооперативно, али се однос са Саветом ЕУ одвија у тону „игнорисања“ од стране истог. Нужност сарадње ЕРС и Европског парламента произилази из блиске сарадње врховних ревизорских тела и националних парламентарних одбора за буџетска питања, која има јако упориште у националном праву држава чланица.²¹ Наиме, иако врховна ревизорка институција у зависности од решења која постоје у националном правном поретку може бити у систему извршне, легислативне власти или бити организована као независно тело од оба облика власти, *можемо* уочити да увек постоји чврста сарадња са националним представничким телом. Поменуте разлике произилазе из другачијих историјских, културолошких, политичких и других фактора. Заједничко обележје ипак произилази из чињенице да без обзира на организациону структуру и формално место ревизорских институција у државном апарату, законодавац уочава потребу за гарантовањем њихове независности у раду у циљу пружања адекватног доприноса парламентарној контроли трошења новца пореских обвезника.²² Занимљиво је да однос Ревизорског суда са представничким телима држава чланица због непознавања поља његовог рада делује прилично апстрактно и сматра се више „виртуелним“ него фактичким. У прилог томе, наводи се да ЕРС у вршењу контроле никада није одобрио извршење буџета у целини, али да као тело Уније не сме да ризикује и износи „*преошћире формулације у ѿољеду начина ѿрошења средсћава*“ (да не би угрозио евроинтеграције и проузроковао разочарење грађана), услед чега прибегава блажим формулацијама у извештајима, што независно ревизорско тело у правом значењу те речи то не би чинило. У погледу односа са Европским

¹⁹ Paul Craig, Burca De Grainne, *EU Law: Text, Cases and Materials*, Oxford University Press 2011, 77.

²⁰ Мирослав Прокопијевић, *Евројска унија-Увод*, Београд 2012, 126-127.

²¹ Овај однос је детерминисан и односом Савета и Парламента, где се у случају њиховог неслагања о предлогу буџета, користи једна дванестина средстава претходног буџета. Више вид. Слободан П. Орловић, „Народна скупштина Србије и Европски парламент – једно уставноправно поређење“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 3/2011, 511.

²² OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, *SIGMA Papers* No.33/2003, 10-12.

парламентом у будућности се морају интезивирати напори на формирању посебних одбора који би Суду олакшали вршење финансијске ревизије и олакшали сарадњу са националним ревизорским судовима. Такође, велики недостатак у вршењу успешне ревизије у јавном сектору јесте одсуство *заједничких стандарда* контроле трошења буџетских средстава, како на нивоу држава чланица, тако и на нивоу ЕУ. Значајан иницијатива који је Рачуноводствени суд покренуо у условима кризе односи се на формирање тзв. *Комитијеа за контакт* (енг. Contact Committee), чији би рад требало да омогући развијање интегрисаног ревизијског оквира у ЕУ увођењем обавезних стандарда за вршење ревизије у јавном сектору, као и обликовање нових функција, задатака и улоге спољашњих ревизора у новим институционалним оквирима ЕМУ.²³

Сарадња Суда са Европском инвестиционом банком се у пракси најтеже развијала. Тако је у почетку за вршење ревизорске функције било неопходно постојање посебних споразума на трипартитној основи, где је поред Суда и банке, потписник увек била и Европска комисија. Контрола коју је Суд вршио је била документарна или теренска (на лицу места), ограниченог обима и одвијала се веома споро, јер је била оптерећена бројим техничким формалностима. Ипак, Суд данас може вршити контролу над средствима којим располаже радом Европска инвестициона банка, и онда када споразум о сарадњи није потписан уколико постоји потреба за прикупљањем таквих информација у циљу законитог и ефективног трошења финансијских средстава.²⁴

Улога ЕРС ће бити посебно значајна када системи банкарске и фискалне уније буду заживели у пракси и омогућили заокруживање концепта економске и монетарне уније. Постулати банкарске и фискалне уније представљају елементе нове архитектуре ЕМУ, која има своју материјалну и формалну димензију.²⁵ Материјална димензија обухвата акције које су предузете у циљу пружања финансијске подршке чланицама Еврозоне и мере предузете у области надзора над националним буџетским политикама. Формална димензија обухвата мере које су настале као резултат прилагођавања и деловања норми примарног права и секундарног законодавства. Полемике о конципирању банкарске и фискалне уније су постале интезивније када су креатори економске политике ЕУ увидели да је очување финансијске стабилности

²³ Brigid Laffan, Johannes Lindner, „The Budget“, *Policy Making in the European Union* (eds. H. Wallace, W. Wallace), Oxford 2005, 210-212.

²⁴ Dimitris Skiadas, *European Court of Auditors: The Financial Consistence of European Union*, Durham theses, Durham University, 84, Retrieved 20, November 2012, from [www. http://etheses.dur.ac.uk/4810/pdf](http://etheses.dur.ac.uk/4810/pdf).

²⁵ Paul Craig, „Economic Governance and the Euro Crisis: Constitutional Architecture and Constitutional Implications“, *The Constitutionalisation of European Budgetary Constraints* (eds. M. Adams, F. Fabbrin and P. Larouche), Oxford Hart Publishing 2015, 20-25.

заједнички задатак банкарских и осталих финансијских институција. До избијања кризе финансијска стабилност се разматрала као један дискрециони концепт који се дефинисао на негативан начин који је у себи инкорпорирао стабилност ценовног система и система поравнања. У условима кризе је постало јасно да се стабилност јавних финансија може осигурати кумулативним коришћењем система фискалних трансфера, система супервизије и еволуирањем улоге централне банке, која мора вршити и функцију банке последњег уточишта (енг. *last resort bank*).²⁶ У данашњим околностима централна банка мора водити рачуна и о укупној финансијској стабилности и кредитирати дуг владе као зајмодавац у последњој инстанци, иако је то у супротности са забраном начела меког буџетирања у националном монетарном праву и *no-bailout* клаузулом у европском монетарном праву. У том контексту се Споразумима о формирању Јединственог санационог одбора и Јединственог надзорног механизма детаљно уређује поступање Ревизорског суда усмерено на очување фискалне одрживости еврозоне, превасходно у домену одобравања зајмова од стране Европског стабилизационог механизма, којим је *de facto* установљен облик колективне одговорности Заједнице за јавни дуг.²⁷

5. ЗАКЉУЧАК

Усаглашавање националних фискалних политика се не може замислити без деловања Европског ревизорског суда који својим радом утиче на обликовање начина за вођење здравих јавних финансија утемељених на правилима фискалне и финансијске конвергенције. Из тога произилази да је успех у одржавању оптималног фискалног оквира економске и монетарне уније условљен потребом за ревидирањем одредаба оснивачких уговора (чврстог права) и аката секундарне легислативе (меког права), који ће омогућити доношење правнообавезујућих одлука Европског ревизорског суда уз ширење надлежности председника, повећање броја ревизора и формирање посебних одељења ради растерећења у раду и боље поделе индивидуалних послова и ингеренција. Критичком анализом досадашње праксе Суда произилази да је *conditio sine qua non* успешне контроле трошења буџетских средстава побољшање правних услова у којима делује не само ЕПС, него и услова у којима делују Европски савет, Парламент, Комисија и Суд правде, јер сви заједно учествују у макроекономском дијалогу који се налази у функцији

²⁶ Maria Rosa Lastra, *International Financial and Monetary Law*, Oxford University Press 2015, 126-127.

²⁷ Више вид. Марко Димитријевић, „Институционалне основе банкарске уније“, *Право и привреда* 7-9/2016, 275-285.

подупирања ефикасне употребе средстава јавних фондова. Једино се на овај начин могу се боље формулисати и очувати заједнички циљеви самог процеса ревизије оличени у мишљењима, смерницама и методологији Суда и створити повољно институционално окружење за њихову имплементацију који ревизијском процесу обезбеђују преко потребан легитимитет, транспарентност и подршку грађана. Општи закључак је и да се „дискредитацији“ Европског ревизорског суда може стати на пут дерогацијом норми чврстог права које ће омогућити да Суд постане *ex post* чувар фискалне дисциплине када одлучује о начину трошења буџетских средстава, слично као што је уставни суд ратификацијом Фискалног споразума (међудржавног уговора *sui generis*), постао *ex ante* чувар фискалне дисциплине, јер одлучује о усклађености буџетског програма са средњерочним буџетским циљевима (које одређује Комисија) и где у случају озбиљног непоштовања такав програм може ставити ван снаге. Истовремено, битно је напоменути да надлежност националних рачунскосудских инстанци у процесу вођења јавних финансија обезбеђује кредибилитет и противтежу одређеним политичким притисцима који потенцијално могу угрозити стабилност еврозоне због чега се њихово јачање и сарадња са Европским ревизорским судом морају наставити у будућем периоду.

Marko B. Dimitrijević, Ph.D., Assistant
University of Niš
Faculty of Law Niš
markod1985@prafak.ni.ac.rs

The Role of the European Court of Auditors in Preserving of Fiscal Framework within the Eurozone

Abstract: *The subject of analysis in this paper is the role of the European Court of Auditors in the process of establishing a sustainable fiscal framework in the countries of the European Monetary Union. In this regard, in the paper points to the reasons for the establishment of the European Court of Auditor, standards and methodology for auditing public finances that are in the function of directing and supporting financial management in the EMU. Particular focus on the research is on reviewing the type and characteristics of the audit, phases and methodology of the audit process and the Court's attitude with other communitarian organs that is a requirement of responsible, transparent and efficient management of fiscal and monetary policy in the euro area.*

Keywords: *audit, European Court of Auditors, monetary law, fiscal sustainability, eurozone.*

Датум пријема рада: 25.11.2016.