

DOKAZIVANJE U POSTUPKU RAČUNOVODSTVENE KONTROLE

Milanka Bogavac¹, Vladimir Todorović², Danijela Karić³, Milovan Rosić⁴

doi: 10.5937/Oditor2102025B

Pregledni rad

UDK:

657.62/.63

Apstrakt

Najvažnija faza u pravnim postupcima je faza dokazivanja što se u potpunosti odnosi i na postupak kontrole. Činjenice na kojima se zasniva rešenje u postupku kontrole, utvrđuju se dokazivanjem.

Dokazivanje je nezaobilazna radnja u postupku, koja pored ostalog, podrazumeva i određena znanja iz logike. To je složena logička radnja, koja je neretko u sferi površnog interesovanja upravo i zbog svoje složenosti. Iz tih razloga prvostepena rešenja u postupku kontrole često imaju teže nedostatke - neusklađenost dispozitiva rešenja sa obrazloženjem, nepotpunost činjeničnog stanja kojim se moraju obrazložiti nalozi u dispozitivu, pa čak i suprotnost odnosno kontradiktornost dispozitiva sa obrazloženjem rešenja.

Da bi se ovi propusti u praksi prevazišli, pitanju dokazivanja u postupku kontrole treba posvetiti posebnu pažnju.

KLJUČNE REČI: računovodstvo, pravni postupci, kontrola.

JEL klasifikacija: M41, M42.

Uvod

U najširem smislu dokazivanje je skup određenih radnji usmerenih na utvrđivanje određenih bitnih (u pravu obično nazvanih "relevantnih") činjenica na osnovu kojih se rešava određena stvar, odnosno u postupku kontrole

¹ Docent, dr Milanka Bogavac, Univerzitet MB, Poslovni i pravni fakultet, Prote Mateje 21, 11000, Beograd, Republika Srbija, Email: bogavac.milanka@gmail.com

² Docent, dr Vladimir Todorović, Univerzitet MB, Poslovni i pravni fakultet, Prote Mateje 21, 11000, Beograd, Republika Srbija, Email: vladimirtodorovic77@yahoo.com

³ M.A. Danijela Karić, Univerzitet za poslovne studije Banja Luka, Fakultet za poslovne i finansijske studije, Jovana Dučića 23a, 78000 Banja Luka, Republika Srpska, Bosna i Hercegovina, Email: danijela.karic@gmail.com

⁴ dr Milovan Rosić, Ministarstvo zdravlja, Nemanjina 22-26, 11000 Beograd, Email: milovan.rosic@gmail.com

upravno-računska stvar. U tom smislu dokazivanje predstavlja i određeni metod - način rada, koji je uređen pravilima postupka.

U postupku ne treba dokazivati činjenice koje su opšte poznate, kao ni činjenice čije postojanje zakon pretpostavlja. Međutim, dozvoljeno je dokazivanje nepostojanja činjenica koje zakon pretpostavlja. Po pravilu, dokazivanje se odnosi na činjenice, a ne i na pravna pravila.

Kada je propisima predviđeno da se pojedina stvar može rešiti na podlozi činjenica ili okolnosti koje nisu potpuno dokazane ili su te okolnosti, odnosno činjenice učinjene verovatnim, utvrđivanje takvih činjenica putem dokazivanja nije obavezno.

Pravila stranog prava, koja nisu poznata organu koji vodi postupak, utvrđuju se preko organa uprave nadležnog za poslove pravosuđa. Umesto toga, nadležni organ od stranke može tražiti da podnese javnu ispravu izdatu od strane nadležnog inostranog organa, kojom se potvrđuje koje pravo važi u stranoj državi. Da bi suštinski, odnosno pojmovno podvukli određene elemente, u kao što smo rekli u slaženoj procesnoj radnji dokazivanja, posebno treba ukazati na (Vukša, 2017):

- Predmet dokazivanja,
- Šta je dokaz u postupku,
- Šta su dokazna sredstva i njihove vrste,
- Vrste dokaza - neposredni i posredni dokazi,
- Dokazivanje kao procesna radnja i njena sadržina, i
- Obezbeđenje dokaza u postupku.

Dokazna sredstva u postupku kontrole

Kao dokazna sredstva u postupku kontrole mogu se javiti isprave (uverenja), svedoci, veštaci, uviđaj i izjave (objašnjenja) stranaka.

a) Isprave kao dokazna sredstva u postupku

Pojam "isprava" se može upotrebljavati u širem i užem značenju. U širem smislu - pod pojmom isprave (monumentum) može se podrazumevati svaka stvar koja sobom ili svojom sadržinom može posvedočiti - odraziti neki događaj, okolnost ili činjenicu. Kao primer takve isprave mogu se navesti razni objekti - zgrade, spomenici, granični znakovi i drugi predmeti, odnosno stvari (Vukša, 2019).

Zakon o opštem upravnom postupku poznaje dve vrste isprava, a to su javne isprave i privatne isprave.

Javnim ispravama smatraju se i one isprave koje su zakonskim propisima priznate kao javne (kvazi isprave) kao i isprave izdate izvan naše zemlje.

Karakter javnih isprava (kvazi isprava) imaju i isprave koje korisnici društvenih sredstava formiraju i vode vezano za korišćenje sredstvima kojima raspolažu. U te isprave spadaju - poslovne knjige, knjigovodstvene isprave i računovodstveni iskazi (polugodišnji i godišnji obračuni).

Način vođenja poslovnih knjiga, formiranje knjigovodstvenih isprava i sastavljanja računovodstvenih iskaza su pitanje koje prevazilazi sadržinu ove teme i na istima ćemo se samo delimično zadržati.

Za javne isprave, odnosno isprave koje su sa njima izjednačene, važi pretpostavka da su činjenice koje se u njima iznose tačne i da se uzimaju kao puni dokaz o onome što se u njima tvrdi, održuje ili izjavljuje dok se suprotno ne dokaže. To znači, da će u postupku kontrole, ako su neke činjenice ili okolnosti već utvrđene ili osvedočene u javnoj ispravi od organa koji je za to bio nadležan (npr. rešenje o građevinskoj dozvoli, dozvola za upotrebu građevinskog objekta, potvrda o stanju sredstava na žiro - odnosno deviznom računu i sl.), ovlašćeni radnik Službe koji vrši kontrolu uzeti ove činjenice i okolnosti kao dokazane i neće tražiti posebno njihovo dokazivanje, sa izuzetkom slučajeva kada postoji verovatnoća da su se ove činjenice ili okolnosti izmenile, odnosno da su prava u pitanju sadržina u ispravi izgubljena, kada će se tražiti posebna dokazna sredstva za utvrđivanje tih činjenica (Gottlieb et al., 2021).

Privatne isprave su isprave koje su izdate od strane privatnih, odnosno građansko-pravnih lica. Ovoj vrsti isprava pripadaju privatne pismene izjave volje (ugovori, potvrde, testamenti i dr.) poslovne knjige privatnih radnji, zapisnici i druga dokumentacija pojedinih udruženja i dr.

Privatnim ispravama dokazuju se činjenice o kojima su ta privatna lica dala odgovarajuću izjavu o činjenicama koje isprava sadrži, ali ne mogu se prihvatiti kao nesporan dokaz o činjenicama koje sadrže.

Dokaznu vrednost ovih isprava ovlašćeni radnik Službe u postupku kontrole, će ceniti u skladu sa načinom slobodne ocene dokaza (Majstorović i dr., 2015).

Postupak kontrole se vodi po službenoj dužnosti i teret dokazivanja je u ovom slučaju praktično na korisniku sredstava kao stranki u postupku kontrole, što se odnosi i na postupak u organizacionoj jedinici, mada Služba za ovu svrhu koristi delom i svoje raspoložive evidencije koje formira u organizacionoj

jedinici na osnovu podataka iz platnog prometa, odnosno dokumentacije (naloga i raznih obračuna) koje korisnici dostavljaju Službi.

Podobnost isprave za dokazivanje bitnih - pravno relevantnih činjenica, u svakom konkretnom slučaju, ceni ovlašćeni radnik Službe koji vodi postupak kontrole. Ako je na ispravi nešto precrtano, ostrugano, izbrisano ili umetnuto, ili ako na ispravi postoje kakvi drugi nedostaci, ovlašćeni radnik koji vodi postupak oceniće prema svim raspoloživim okolnostima da li je time i u kojoj meri umanjena dokazna vrednost isprave ili je isprava izgubila dokaznu vrednost za predmetni postupak kontrole koji je u toku.

U postupku kontrole najčešće se kao dokazna sredstva koriste isprave u njihovom izvornom - originalnom obliku, odnosno overenom prepisu, s tim što je stranka - korisnik ispravu može dati i u običnom prepisu u kom slučaju ovlašćeni radnik ima obavezu da ovu ispravu uporedi i utvrdi da li je ista verna svom izvorniku originalu(Lavia & Hiebl, 2015).

Ovlašćeni radnik u postupku kontrole može zatražiti od stranke, ako se ona poziva na kakvu ispravu, da je podnese ako sa njom raspolaže ili ako je može pribaviti. Isprava se pod određenim uslovima može tražiti i od bilo kog - trećeg lica da bi se o istoj stranka mogla izjasniti. Treće lice može uskratiti pokazivanje pojedine isprave iz istih razloga iz kojih i svedok može uskratiti svedočenje. Ukoliko treće lice ne želi da pokaže traženu ispravu, protiv njega se mogu preduzeti određene mere(Samuel, 2018).

Ako se isprava, koja se ima upotrebiti kao dokaz nalaz u postupku, nalazi kod državnih organa, samoupravne organizacije ili zajednice, koja ima javna ovlašćenja za rešavanje u upravnim stvarima, a stranka koja se pozivala na tu ispravu nije uspela da je pribavi, organizaciona jedinica Službe (ovlašćeni radnik) će ovu ispravu pribaviti po službenoj dužnosti. U skladu sa načelom o ranopravnoj upotrebi jezika i pismena u postupku kontrole, stranka ima prava da podnese ispravu na jeziku naroda, odnosno narodnosti kojoj pripada. Isprave koje su izdate na stranom jeziku, podnose se u overenom prevodu, ako je to potrebno.

Knjigovodstvene isprave i njihovo korišćenje u postupku kontrole

U postupku kontrole koji vode ovlašćeni radnici Službe u organizacionoj jedinici najčešće se koriste kao dokazna sredstva njihove knjigovodstvene isprave o raspolaganju društvenim sredstvima pa ćemo, s tim u vezi, dati u osnovnim crtama kratak prikaz knjigovodstvenih isprava i njihovom korišćenju u postupku kontrole.

a) Pojam knjigovodstvenih isprava

Knjigovodstvena isprava je pismeno o nastaloj poslovnoj promeni u sredstvima i obavezama prema izvorima sredstava, rashodima i prihodima, troškovima i učincima, kao i rezultatima poslovanja, izdata u skladu sa računovodstvenim načelima i standardima.

Izneta definicija je radna - radni pojam knjigovodstvene ispave. Bitno je zapaziti da se knjigovodstvena isprava izdaje radi praćenja poslovnih promena u sredstvima njihovim izvorima, odnosno u procesu korišćenja i kretanja tih sredstava. Takođe, u pojmu knjigovodstvene isprave data je i odrednica da se ista izdaje u skladu sa računovodstvenim načelima i standardima, što je preširoko i nešto izuzetno u dosadašnjoj pravnoj praksi. Zakonodavac postavlja određene granice - kakva treba da bude knjigovodstvena isprava, a to je da ona nedvosmisleno "pokazuje" (odnosno prikazuje) nastalu poslovnu promenu i da sadrži odgovarajuće podatke za knjiženje, odnosno da je uredna i verodostojna (Milojević, Milanović, & Miljković, 2021).

Zakonom nije određeno šta je to uredna a što verodostojna isprava, pa u nedostatku toga, ukažimo na određeni opšteprihvaćene stavove iz prakse, odnosno ekonomske i pravne nauke.

U tom smislu - pod urednom knjigovodstvenom ispravom može se smatrati pismeno, koje je:

- izdato na propisanom, odnosno utvrđenom (opštim aktom) formularu - obrascu,
- sastavljeno na zvaničnom jeziku odnosne teritorije,
- da sadrži sve potrebne podatke o nastaloj poslovnoj promeni u sredstvima i izvorima sredstava (učesnike poslovnih događaja, vreme, količine, odnosno vrednosni izraz sredstava i dr.),
- da je slog isprave jasan, razumljiv
- da u istoj ne sme biti precrtaja, odnosno prepravki, a ako je i bilo takvih prepravki, da su prepravljena mesta ostala čitljiva i da su te prepravke overene potpisom (parafom) ovlašćenog li- ca, kao i
- da isprava sadrži određene elemente koji potvrđuju njenu verodostojnost.

Šta se smatra pod verodostojnom knjigovodstvenom ispravom, Zakonom takođe nije određeno, pa ćemo principom analogije prihvatiti oznake verodostojnosti javnih ispava, a to su (Maksimović i dr, 2020):

- da je isprava izdata u propisanom odnosno određenom (opštim aktom) obliku,
- da je potpisana od starne ovlašćenog lica,
- da je overena odgovarajućim pečatom i
- da sadrži svoju numeričku (odnosno šifarsku) oznaku, i datum izdavanja.

Prema Zakonu verodostojnom knjigovodstvenom ispravom smatra i podatak dobijen telekomunikacionim putem, uz uslov da je podatak na ulazu u telekomunikacioni prenos zasnovan na verodostojnoj knjigovodstvenoj ispravi, što je posledica upotrebe savaeremenih tehničkih sredstava u prenosu podataka, a time i knjigovodstvenih podataka ("elektronski novac"), pa zato i ove isprave, kojih će u buduće biti sve više, treba uzimati kao osnov za knjiženje nastalih poslovnih promena.

b) Vrste knjigovodstvenih isprava

Zakon o računovodstvu ne navodi vrste knjigovodstvenih isprava - čak ni primera radi. To je i razumljivo pošto bi to bilo i nemoguće nabrojati jer takvih isprava ima više i izdaju se u više oblika, one prate promet robe i usluga i razne transakcije u poslovnim odnosima, odnosno u imovini i poslovanju pravnih i fizičkih lica. Za sve te isprave bitno je da se na osnovu njih može iskazati - proknjižiti poslovna promena u sredstvima izvorima sredstava, da su uredno izdate - kreirane, i da ispunjavaju kriterijume verodostojnosti. Iako ne navodi vrste knjigovodstvenih isprava, Zakon ističe da se knjigovodstvenim ispravama imaju smatrati i početni bilansi, eleborati o popisu imovine i elaborati o usaglašavanju potraživanja i obaveza kao i knjigovodstveni obračuni.

Vezano za vrste knjigovodstvenih isprava, možemo napomenuti da se one u teoriji knjigovodstva dele, polazeći od mesta njihovog nastanka, na eksterne i interne knjigovodstvene isprave tj. isprave koje formiraju izvan jedinice računovodstvenog obuhvatanja, i isprave koje se formiraju u jedinici računovodstvenog obuhvatanja (specifikacije, reka- pitulacije i dr.)(Di Pretoro et al., 2021).

c) Kontrola knjigovodstvenih isprava

Zakonom je propisana obaveza za organizacije da samoupravnim opštim aktom, odnosno opštim aktom odrede radnika, odnosno radnike koji su odgovorni za zakonitost i ispravnost nastanka poslovnih promena i plaćanja, da uredite kretanje knjigovodstvenih isprava i da utvrde rokove za dostavljanje tih isprava na dalju obradu, odnosno knjiženje.

Pojmovi ispravnosti, tačnosti i zakonitosti knjigovodstvenih isprava nisu određeni zakonom.

Pojam ispravnosti upućuje i vezuje se za tehnička sredstva (uobičajeno je reći - ispravan automobil, ispravna mašina, ispravan aparat za gašenje požara, ispravna puška i dr.), a ne za dokumentaciju, odnosno podatke.

U kontekstu kako je upotrebljen pojam "ispravnost knjigovodstvene isprave", može se smatrati samo sinonimom tzv. formalne, odnosno procesne zakonitosti te isprave. Ako je jedna isprava zakonita, onda se ne bi moglo reći da je neispravna. S tim u vezi možemo reći da je jedna knjigovodstvena isprava u procesnom smislu zakonita ispravna, ako je (Nettis et al., 2021):

izdata na propisanom, odnosno određenom obrascu,

ako sadrži propisane, odnosno određene podatke i

ako sadrži određene elemente verodostojnosti - broj i datum izdavanja, pečat i potpis ovlašćenog lica.

Takva isprava bi bila ispravna, odnosno zakonita u procesno pravnom smislu.

Pod pojmom "tačnosti knjigovodstvene isprave" podrazumeva se da su svi podaci koje isprava sadrži verni iskazi o događajima i činjenicama koji su se dogodili u spoljnjem svetu, a koje isprava u sebi sadrži, odnosno koji se ispravom dokazuju (napr. da se zaista dogodio akt kupoprodaje robe po određenoj ceni, da je po tom osnovu plaćen tačno određeni iznos novca i dr.), to se posebno odnosi na računsku tačnost isprave tj. da su numerički iznosi o poslovnoj promeni o kojima je izdata isprava izvedeni i iskazani po pravilima matematičke nauke. Kontrolom tačnosti knjigovodstvene isprave proverava se njena tzv. "suštinska" i "računska" tačnost (Milojević, Jovanović, & Matić, 2021).

Pod pojmom zakonitosti knjigovodstvene isprave podrazumeva se njena zakonitost u procesno-pravnom (u žargonu "formalna zakonitost") i materijalno-pravnom smislu.

Pojam zakonitosti isprave u procesno-pravnom smislu smo već objasnili i rekli da je to tzv. "ispravnost knjigovodstvene isprave".

U materijalno-pravnom smislu pod zakonitošću knjigovodstvene isprave podrazumeva se događaj, odnosno činjenica koji su se stvarno dogodili, tj. poslovna promena u sredstvima i izvorima sredstava dozvoljena zakonom, odnosno propisom ili opštim aktom donetim na osnovu zakona, u protivnom radi se o nezakonitostima i nepravilnostima u korišćenju sredstava i njihovih izvora.

Kontrolu ispravnosti, tačnosti i zakonitosti knjigovodstvenih isprava vrši ovlašćeni radnik (likvidator) u skladu sa opštim aktom o knjigovodstvu koji donosi organizacija(Johnstone, 2020).

Kontrolu tačnosti isprave u delu koji se odnosi na njenu suštinsku tačnost - da se stvarno desilo određeni poslovni događaj, vrši nalogodavac (direktor, odnosno drugo ovlašćeno lice u organizaciji).

Obzirom na značaj kontrole knjigovodstvenih isprava od čije tačnosti i zakonitosti zavisi i zakonitost vođenja celokupnog knjigovodstva, potrebno je precizno urediti ova pitanja opštim aktom o knjigovodstvu koje donose ovlašćeni organi organizacije - korisnika sredstava. Rešenja u opštem aktu o knjigovodstvu i njihova dosledna primena u odnosu na ovlašćena lica, su osnov za procenjivanje njihove odgovornosti prema organima u organizaciji, odnosno prema organima van organizacije(Knežević i dr., 2021).

Zakonom je, takođe, propisana obaveza koju kontrolom treba obezbeđivati, da se knjigovodstvena isprava mora dostaviti knjigovodstvu najdocije u roku od 8 dana od dana nastale poslovne promene, odnosno od dana sastavljanja knjigovodstvene isprave.

Korišćenje poslovnih knjiga i knjigovodstvenih isprava u postupku kontrole

Obzirom na karakter ove teme i vremena koje je ograničeno, ovom prilikom se u ovo pitanje ne možemo posebno upuštati, sem određenih napomena, koje bi se sastojale u sledećem(Kostić, 2020):

Služba knjigovodstva, obavljajući poslove kontrole i poslove platnog prometa i sama učestvuje u kreiranju knjigovodstvenih isprava organizacija - korisnika sredstava. To su u prvom redu nalozi za prenos, odnosno plaćanje koji stiču svojstvo knjigovodstvenih isprava kontrolom i overom od strane Službe knjigovodstva. Zatim, Služba i sama formira određene knjigovodstvene isprave za račun organizacija, kao što su razne potvrde, izveštaji (izvodi o stanju sredstava na žiro i drugim računima), isprave o telekomunikacionom prenosu sredstava i dr;

Da Služba u postupku kontrole, koji se odvija u organizacionoj jedinici Službe i kod korisnika sredstava, radi obavljanja kontrole redovno koristi poslovne knjige i knjigovodstvene isprave o raspolaganju sredstvima.

U postupku kontrole u organizacionoj jedinici to je najčešće dokumentacija koja prati određene naloge za plaćanje - tzv. "nalozi sa dokumentacijom", isplata po osnovu investicija, isplata raznih premija i regresa, razna udruživanja sredstava i dr.

U postupku kontrole kod korisnika sredstava ovlašćeni radnici Službe imaju pravo da kontrolišu i traže na uvid svu raspoloživu dokumentaciju (poslovne knjige i knjigovodstvene isprave, koja se odnosi na raspolaganje odnosno korišćenje sredstava);

Jedno od značajnijih dokaznih sredstava u postupku kontrole je uviđaj. Uviđaj je svako neposredno čulno opažanje organa, odnosno ovlašćenog službenog lica, koje vodi postupak izvršeno radi utvrđivanja činjenica ili okolnosti koje su od značaja za donošenje rešenja. Iz naziva ovog dokaznog sredstva proizilazi da se uviđaj vrši čulom vida, međutim, uviđaj se može vršiti i drugim čulima - npr. čulom sluha, odnosno čulom mirisa (Čeliković, 2017).

Uviđaj se u postupku smatra jakim dokaznim sredstvom, sa razloga što se radi o neposrednom angažovanju bitnih činjenica. Uviđaj se može kombinovati sa veštačenjem, čime se mogu postići i još bolji rezultati u utvrđivanju činjenica, odnosno činjeničnih skupova značajnih za odlučivanje u postupku.

Sopstvenik ili držalac stvari, prostorija ili zemljišta koje se imaju razgledati, ili u kojima, odnosno na kojima se nalaze stvari uviđaja, ili preko kojih je potrebno preći, dužan je dopustiti da se uviđaj izvrši (Krstić, 2020). Dokazivanjem putem uviđaja, odnosno kombinovanjem uviđaja sa veštačenjem, može se često koristiti u postupku kontrole raspolaganja društvenim sredstvima. To se posebno odnosi na slučajeve kontrole popisa i inventarisanja sredstava, kontrole zaliha sirovina, robe i poluproizvoda, kontrole stanja osnovnih sredstava, inventara i drugih materijalnih sredstava koje koriste, odnosno kojima raspoložuju, mada se u praksi ovo dokazno sredstvo nedovoljno koristi, primat se daje knjigovodstvenim ispravama.

Zaključak

Dokazi u upravnom postupku, odnosno u postupku kontrole, utvrđuju se po službenoj dužnosti ili po zahtevu stranke. Izvori dokaza su dokazna sredstva, a to su ustvari ljudi i stvari - kao objekti u svetu koji nas okružuje. Ti objekti su, logično, podložni promenama pa čak i nestajanju, pa se nameće potreba da se ti objekti (dokazna sredstva) i činjenice koje su u njima sadržane (inkorporisane) - dokazi, sačuvaju u nepromenjenom stanju iz čega je proizišla potreba tzv. obezbeđenjem dokaza u postupku.

A to znači, da ukoliko se javi opravdana bojazan da se neki dokaz docnije neće moći izvesti, ili da će njegovo izvođenje biti otežano, može se radi obezbeđenja dokaza, u svakom stanju postupka, pa i pre nego što je postupak pokrenut, taj dokaz izvesti. To dalje znači, da je prethodni uslov za obezbeđenje dokaza, postojanje bojazni da se taj dokaz docnije neće moći izvesti ili će njegovo izvođenje biti otežano, što ocenjuje službeno lice koje

vodi postupak (na primer: predstoji definitivno rušenje objekta koji je inače sam od sebe počeo da se ruši ali zbog neugrađene standardne količine betonskog gvožđa za koje su inače izdate knjigovodstvene isprave - da je ta količina betonskog gvožđa i ugrađena - pa je neophodno odmah izvršiti veštačenje o činjenici - količini ugrađenog betonskog gvožđa u taj objekat ili npr. svedok kojeg treba saslušati putuje iz Srbije u Australiju sa namerom da se tamo zadrži više godina, pa ako se ne sasluša pre putovanja, njegovo kasnije saslušanje biće otežano itd.).

Literatura

1. Di Pretoro, A., Montastruc, L., Joulia, X., Manenti, F. (2021). Accounting for dynamics in flexible process design: A switchability index. *Computers & Chemical Engineering*, 145, 107149, <https://doi.org/10.1016/j.compchemeng.2020.107149>.
2. Čeliković, Z. (2017). Od dobrih smernica do dobre prakse: Novi model korporativnog upravljanja javnim preduzećima u Srbiji, *Ekonomске ideje i praksa*, Ekonomski fakultet, Beograd, pp. 51-68.
3. Gottlieb, U., Hansson, H., Johed, G. (2021). Institutionalised management accounting and control in farm businesses. *Scandinavian Journal of Management*, 37(2), 101153, <https://doi.org/10.1016/j.scaman.2021.101153>.
4. Johnstone, L. (2020). A systematic analysis of environmental management systems in SMEs: Possible research directions from a management accounting and control stance. *Journal of Cleaner Production*, 244, 118802, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2019.118802>.
5. Knežević, S., Živković, A., & Milojević, S. (2021). Uloga i značaj interne kontrole i interne revizije u sprečavanju i identifikovanju prevarnih radnji u bankama. *Bankarstvo*, 50(1), 66-89.
6. Kostić, R. (2020). Revizija ostvarivanja ciljeva budžetskih programa. *Održivi razvoj*, 2(1), 41-52.
7. Krstić, M. S. [2020]. Teorija racionalnog izbora - ograničenja i alternative. *Sociološki pregled*, 54(1), 40-63.
8. Lavia L'opez, O., & Hiebl, M. R. W. (2015). Management accounting in small and medium-sized enterprises: Current knowledge and avenues for further research. *Journal of Management Accounting Research*, 27(1), 81-119. <https://doi.org/10.2308/jmar-50915>.
9. Majstorović V., Marković M., Kuzmanović D., Mačuđić J., Marinković V., Šibalića T., Bekčić S., Pejović G. (2015). Analiza nivoa poslovne standardizacije u svetu i kod nas. *Tehnika*, 70 (5), pp. 884-892.

10. Maksimović, S., Lunjić, A., & Parojčić, D. (2020). Finansijsko upravljanje i kontrola - novi koncept upravljanja u kontekstu javnog sektora Srbije. *Megatrend revija*, 17(3), 47-64.
11. Milojević, I. M., Milanović, N. A., & Miljković, M. D. (2021). Menadžment procesa revizije nabavki. *Tehnika*, 76(2), 228-235.
12. Milojević, I., Jovanović, D., & Matić, I. (2021). Razvoj i obrazovanje menadžera preduzeća. *Održivi razvoj*, 3(1), 35-46.
13. Nettis, A., Gentile, R., Raffaele, D., Uva, G., Galasso, C. (2021). Cloud Capacity Spectrum Method: Accounting for record-to-record variability in fragility analysis using nonlinear static procedures. *Soil Dynamics and Earthquake Engineering*, 150, 106829, <https://doi.org/10.1016/j.soildyn.2021.106829>.
14. Samuel, S. (2018). A conceptual framework for teaching management accounting. *Journal of Accounting Education*, 44, pp. 25-34, <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2018.05.004>.
15. Vukša S. (2019). Napomene kao osnovni finansijski izveštaj. *Akcionarstvo*, 25(1), 33-50.
16. Vukša S. (2017). Revizija ugovora u javnom sektoru. *Akcionarstvo*, 23(1), 31-46.

PROOF IN THE ACCOUNTING CONTROL PROCEDURE

Milanka Bogavac⁵, Vladimir Todorović⁶, Danijela Karić⁷, Milovan Rosić⁸

Review paper

Abstract

The most important phase in legal proceedings is the stage of proving, which fully refers to the control procedure. The facts on which the decision in the control procedure is based are determined by proving.

Proving is an unavoidable action in the procedure, which, among other things, implies certain knowledge of logic. It is a complex logical action, which is often in the sphere of superficial interest, because of its complexity. For these reasons, first-instance decisions in the control procedure often have more serious shortcomings - inconsistency of the dispositive of the decision with the explanation, incompleteness of the factual situation which must explain the orders in the dispositive, and even contradictions of the dispositive with the explanation of the decision.

In order to overcome these omissions in practice, special attention should be paid to the issue of proving in the control procedure.

KEY WORDS: *accounting, legal proceedings, control.*

JEL: *M41, M42.*

Introduction

In the broadest sense, proving is a set of certain actions aimed at determining certain important (usually called “relevant”) facts on the basis of which a certain matter is resolved, i.e. in the procedure of control, an administrative-accounting matter. In that sense, proving also represents a certain method - way of working, which is regulated by the rules of procedure.

⁵ Assistant Professor Milanka Bogavac PhD, University MB, Faculty of Business and Law, Prote Mateje no. 21, 11000, Belgrade, Republic of Serbia, Email: bogavac.milanka@gmail.com

⁶ Assistant Professor Vladimir Todorović PhD, University MB, Faculty of Business and Law, Prote Mateje no. 21, 11000, Belgrade, Republic of Serbia, E-mail: vladimirtodorovic77@yahoo.com

⁷ M.A. Danijela Karić, University for Business Studies Banja Luka, Faculty of Business and Financial studies, Jovana Dučića no. 23a, Banja Luka, Republic of Srpska, Bosnia and Herzegovina, E-mail: danijela.karic@gmail.com

⁸ dr Milovan Rosić, Ministry of Health, Nemanjina 22-26, 11000 Belgrade, Email: milovan.rosic@gmail.com

The concession should not prove facts that are generally known, as well as facts whose existence is presumed by law. However, it is allowed to prove non-existence of facts that the law presupposes. As a rule, proving refers to facts, not legal rules.

When regulations stipulate that an individual matter may be resolved on the basis of facts or circumstances that have not been fully proven or those circumstances or facts have become probable, the establishment of such facts by proving is not obligatory.

Rules of foreign law, which are not known to the body conducting the procedure, are determined through the administrative body in charge of judicial affairs. Instead, the competent authority may require the party to submit a public document issued by the competent foreign authority, confirming which right is valid in the foreign country. In order to conceptually underline certain elements, in as we said, a complex procedural action of proving, it is necessary to point out in particular (Vukša, 2017):

- Subject of proving,
- What is the evidence in the proceedings,
- What are the means of evidence and their types,
- Types of evidence - direct and indirect evidence,
- Evidence as a procedural action and its content, and
- Providing evidence in the proceedings.

Evidence in the control procedure

Documents (certificates), witnesses, experts, on-site inspections and statements (explanations) of the parties may appear as evidence in the control procedure.

a) Documents as evidence in proceedings

The term "document" can be used in a broader and narrower sense. In a broader sense - the term document (monumentrum) can mean any thing that can testify to itself or its content - to reflect an event, circumstance or fact. As an example of such a document, various objects can be mentioned - buildings, monuments, border signs and other objects, i.e. things (Vukša, 2019).

The Law on General Administrative Procedure recognizes two types of documents, namely public documents and private documents.

Public documents are also those documents that are legally recognized as public (quasi-documents) as well as documents issued outside our country.

Public documents (quasi-documents) also have the character of documents that are formed and maintained by the users of social funds in connection with the use of the funds at their disposal. These documents include - business books, accounting documents and accounting statements (semi-annual and annual accounts).

The manner of keeping business books, forming accounting documents and compiling accounting statements are issues that go beyond the content of this topic, and we will only partially dwell on them.

For public documents, i.e. documents that are equated with them, the presumption is valid that the facts stated in them are correct and that they are taken as full proof of what is claimed, maintained or stated in them until proven otherwise. This means that in the control procedure, if some facts or circumstances have already been established or certified in a public document by the body that was responsible for it (eg decision on construction permit, permit for use of the construction object, confirmation of the state of funds on the giro - or foreign currency account, etc.), the authorized employee of the Service which performs the control, will take these facts and circumstances as proven and will not require special proof of them, except when it is probable that these facts or circumstances have changed, when special means of proof will be required to establish these facts (Gottlieb et al., 2021).

Private documents are documents issued by private or civil legal entities. This type of document includes private written statements of will (contracts, certificates, wills, etc.), business books of private businesses, minutes and other documentation of individual associations, etc.

Private documents prove the facts on which those private persons have given an appropriate statement of facts contained in the document, but cannot be accepted as indisputable evidence of facts they contain.

Probative value of these documents will be assessed by the authorized employee of the Service in the control procedure, in accordance with the manner of free assessment of evidence (Majstorović et al., 2015).

The control procedure is conducted *ex officio* and the burden of proof in this case is on the user of funds as a party in the control procedure, which also refers to the procedure in the organizational unit, although the Service uses its available records formed in the organizational unit. based on data from payment transactions, i.e. documentation (orders and various calculations) that users submit to the Service.

Suitability of the document for proving important - legally relevant facts, in each specific case, is assessed by the authorized employee of the Service which conducts the control procedure. If the document has something crossed out, scraped, erased or inserted, or if there are any other defects in the document, the authorized worker conducting the procedure will assess according to all available circumstances whether and to what extent the probative value of the document is reduced or the document has lost its probative value within the procedure in progress.

In the control procedure, documents are most often used as evidence in their original form, provided that the party - user can give the document in an ordinary transcript in which case the authorized worker has the obligation to compare this document and determine whether it's true to the original (Lavia & Hiebl, 2015).

If a party refers to such a document, an authorized employee in the control procedure may request from him to submit it if he has it or if he can obtain it. Under certain conditions, the document can be requested from any third party so that the party can declare itself about it. A third party may refuse to show a particular document for the same reasons that a witness may refuse to testify. If a third party does not want to show the requested document, certain measures can be taken against him (Samuel, 2018).

If the document, which is to be used as evidence, is in the possession of government bodies, self-governing organization or community, which has public authority to decide on administrative matters, and the party who invoked that document failed to obtain it, the organizational unit of The services (authorized worker) will obtain this document ex officio. In accordance with the principle of early legal use of language and script in the control procedure, the party has the right to submit a document in the language of the people, ie the nationality to which he belongs. Documents issued in a foreign language shall be submitted in a certified translation, if necessary.

Accounting documents and their use in the control procedure

In the control procedure conducted by authorized employees of the Service in the organizational unit, bookkeeping documents on the disposal of social funds are most often used as evidence, so we will give a brief overview of bookkeeping documents and their use in the control procedure.

a) Concept of accounting documents

An accounting document is issued in accordance with accounting principles and standards in writing about the resulting business change in assets and

liabilities according to sources of funds, expenses and revenues, costs and effects, as well as business results. The given definition is the working concept of bookkeeping. It is important to note that the accounting document is issued to monitor business changes in the assets of their sources, i.e. in the process of use and movement of these assets. Also, in the notion of an accounting document, a determinant is given that it is issued in accordance with accounting principles and standards, which is too broad and something exceptional in the current legal practice. The legislator sets certain limitations – how the bookkeeping document should look like, which is that it should unequivocally “show” the resulting business change and contain appropriate data for posting, i.e. that it is orderly and credible (Milojevic, Milanovic, & Miljkovic, 2021).

The law does not determine what is a proper and what is a credible document, so in the absence of that, we point out certain generally accepted views from practice, i.e. economic and legal science.

In that sense - under a proper accounting document, can be considered a document:

- Which is issued on a defined, i.e. determined (general act) form,
- Which is drawn up in the official language of the territory concerned,
- Which contains all necessary data on the resulting business change in funds and sources of funds (participants in business events, time, quantities, or value expression of funds, etc.),
- Where the syllable of the document is clear, understandable
- In which there can't be any deletions, i.e. alterations, and if there were such alterations, that the altered places remained legible and that these alterations were certified by the signature (initials) of the authorized person, as well as
- that contains certain elements that confirm its authenticity.

The law hasn't determined what is considered a credible bookkeeping document, so with the principle of analogy we will accept the marks of authenticity of public documents, which are (Maksimović et al., 2020):

- that the document is issued in the prescribed or determined (general act) form,
- that it is signed by an authorized person,

- that it is stamped with the appropriate stamp and
- that it contains its numerical (or cipher) mark, and the date of issue.

According to the Law, data obtained by telecommunication is also considered a credible accounting document, provided that the data at the entrance of the telecommunication transmission is based on a credible accounting document, which is a consequence of the use of modern technical means in data transmission, and thus bookkeeping data (“electronic money”), and therefore these documents, which will be increasing in the future, should be taken as a basis for recording the resulting business changes.

b) Types of accounting documents

Law on Accounting does not specify the types of accounting documents - not even an example. This is understandable since it would be impossible to list because there is a large amount of such documents and they are issued in several forms, they monitor the turnover of goods and services and various transactions in business relations, i.e. in the property and business of legal entities and individuals. For all these documents, it is important that on the basis of them it is possible to state - record the business change in sources of funds, that they are properly issued - created, and that they meet the criteria of credibility. Although it does not specify the types of accounting documents, the Law points out that accounting documents are to be considered as initial balance sheets, reports on inventory of assets and studies on the reconciliation of receivables and liabilities, as well as accounting calculations.

Regarding the types of bookkeeping documents, we can mention that in theory of bookkeeping they are divided, starting from the place of their origin into external and internal bookkeeping documents, i.e. documents formed outside the accounting unit, and documents formed in the accounting unit (specifications, recapitulations, etc.) (Di Pretoro et al., 2021).

c) Control of accounting documents

The Law defines an obligation for organizations to determine the employee or employees responsible for the legality and correctness of business changes and payments, to regulate the path of accounting documents and to set deadlines for submitting these documents for further processing, i.e. posting.

The notions of correctness, accuracy and legality of accounting documents are not determined by law.

The notion of correctness refers to and is related to technical means (it is common to say - a correct car, a correct machine, a correct fire extinguisher, a correct rifle, etc.) and is not to be used for documentation or data.

In the context of how the term “correctness of the accounting document” is used, it can only be considered a synonym of the so-called formal or procedural legality of that document. If one document is legal, then it could not be said to be incorrect. In this regard, we can say that a bookkeeping document is legally correct in the procedural sense if (Nettis et al., 2021):

- it's issued on a prescribed or specific form,
- if it contains prescribed or certain data and
- if it contains certain elements of authenticity - number and date of issue, stamp and signature of the authorized person.

Such a document would be correct, i.e. legal in the procedural legal sense.

Term "correctness of the accounting document" means that all data contained in the document are true statements about events and facts that occurred in the outside world, and which the document contains, or which the document proves (eg that the act purchase-sale of goods actually happened, at a certain price, that a certain amount of money was paid on that basis, etc.), this especially refers to the calculation accuracy of the document, i.e. that the numerical amounts of the business change for which the document was issued are derived and expressed according to rules of mathematical science. By checking the accuracy of the accounting document, we also check its so-called “essential” and “computational” accuracy (Milojević, Jovanović, & Matic, 2021).

The notion of legality of an accounting document implies its legality in procedural-legal (in the jargon “formal legality”) and material-legal sense.

In material-legal sense, legality of an accounting document means an event, i.e. a fact that actually happened, i.e. business change in funds and sources of funds allowed by law, i.e. regulation or general acts adopted on the basis of law, otherwise it is about illegalities and irregularities in the use of funds and their sources.

Control of correctness, accuracy and legality of accounting documents is performed by an authorized employee (liquidator) in accordance with the general act on accounting issued by the organization (Johnstone, 2020).

Control of accuracy of a document in the part that refers to its essential accuracy - that a certain business event actually happened, is performed by the ordering party (director or other authorized person in the organization).

Considering the importance of control of bookkeeping documents, on the accuracy and legality of which legality of keeping the entire bookkeeping depends, it is necessary to precisely regulate these issues by a general act on bookkeeping issued by the authorized bodies of the organization - user of funds. Decisions in the general act on bookkeeping and their consistent application in relation to authorized persons are the basis for assessing their responsibility to bodies in the organization and bodies outside the organization (Knezevic et al., 2021).

The law also prescribes the obligation of which control should provide that a bookkeeping document must be submitted to bookkeeping no later than eight days from the day of the business change, i.e. from the day of compiling the bookkeeping document.

Use of business books and accounting documents in the control procedure

Given the nature of this topic and the limited time, on this occasion we can not go into this issue, except for certain remarks, which would consist of the following (Kostić, 2020):

The bookkeeping service, performing control and payment operations, also participates in creation of accounting documents of organizations - users of funds. These are primarily transfer orders, i.e. payments that acquire the status of bookkeeping documents by control and certification by the Bookkeeping Service. Then, the Service itself forms certain accounting documents for the account of organizations, such as various certificates, reports (statements on balance of funds on giro and other accounts), documents on telecommunication transfer of funds, etc.;

That the Service in the control procedure, which takes place in the organizational unit of the Service and with the users of funds, for the purpose of performing control regularly uses business books and accounting documents on disposal of funds.

In the control procedure in the organizational unit, it is most often the documentation that accompanies certain payment orders - the so-called "orders with documentation", payment on basis of investments, payment of various premiums and recourses, various associations of funds, etc.

In the control procedure with users of funds, authorized employees of the Service have the right to control and request for inspection of all available

documentation (business books and accounting documents, which refers to disposal or use of funds);

One of the most important means of evidence in the control procedure is investigation. An investigation is any direct sensory observation of a body, i.e. an authorized official, who conducts the procedure performed in order to determine the facts or circumstances that are important for making a decision. From the name of this means of evidence, it follows that the investigation is performed with the sense of sight, however, the investigation can also be performed with other senses - e.g. sense of hearing, or sense of smell (Čeliković, 2017).

The investigation is considered a strong means of evidence in the procedure, because it is a matter of direct engagement of important facts. The investigation can be combined with expertise, which can achieve even better results in establishing the facts, i.e. factual sets important for decision-making in the procedure.

The owner or holder of the items, premises or land to be inspected, or on which the items of the investigation are located, or over which it is necessary to pass, is obliged to allow the inspection to be performed (Krstić, 2020). Proving through an on-site inspection, i.e. combining an on-site inspection with an expert opinion, can often be used in the procedure of controlling the disposal of social funds. This applies in particular to cases of inventory control, control of stocks of raw materials, goods and semi-finished products, control of the state of fixed assets, inventory and other tangible assets they use or dispose of, although in practice this evidence is insufficiently used, as the priority is given to accounting documents.

Conclusion

Evidence in the administrative procedure or in the control procedure is determined ex officio or at the request of the party. Sources of evidence are means of proof, and they are in fact people and things - as objects in the world around us. These objects are, logically, subject to changes and even disappearance, so there is a need for these objects (evidence) and the facts contained in them (incorporated) - evidence, to be preserved in an unchanged state, which resulted in the need for so-called providing evidence in the proceedings.

This means that if there is a justified fear that some evidence will not be able to be presented later, or that its presentation will be difficult, in order to provide evidence, in any state of the proceedings, even before the proceedings are initiated, that evidence may be brought forth. This further means that the

precondition for providing evidence is the fear that the evidence will not be able to be presented later or that it will be difficult to present it, which is assessed by the official conducting the procedure (for example: the demolition is scheduled for an object that began to collapse, but due to the insufficient standard amount of concrete iron installed, for which accounting documents were already issued - so it is necessary to immediately perform an expert opinion on the fact-amount of installed concrete iron in the building, or for example, a witness who needs to be interrogated is travelling from Serbia to Australia with the intention of staying there for several years, so if he is not interrogated before the trip, his later interrogation will be difficult, etc.).

Literature

1. Di Pretoro, A., Montastruc, L., Joulia, X., Manenti, F. (2021). Accounting for dynamics in flexible process design: A switchability index. *Computers & Chemical Engineering*, 145, 107149, <https://doi.org/10.1016/j.compchemeng.2020.107149>.
2. Čeliković, Z. (2017). Od dobrih smernica do dobre prakse: Novi model korporativnog upravljanja javnim preduzećima u Srbiji, *Ekonomске ideje i praksa*, Ekonomski fakultet, Beograd, pp. 51-68.
3. Gottlieb, U., Hansson, H., Johed, G. (2021). Institutionalised management accounting and control in farm businesses. *Scandinavian Journal of Management*, 37(2), 101153, <https://doi.org/10.1016/j.scaman.2021.101153>.
4. Johnstone, L. (2020). A systematic analysis of environmental management systems in SMEs: Possible research directions from a management accounting and control stance. *Journal of Cleaner Production*, 244, 118802, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2019.118802>.
5. Knežević, S., Živković, A., & Milojević, S. (2021). Uloga i značaj interne kontrole i interne revizije u sprečavanju i identifikovanju prevarnih radnji u bankama. *Bankarstvo*, 50(1), 66-89.
6. Kostić, R. (2020). Revizija ostvarivanja ciljeva budžetskih programa. *Održivi razvoj*, 2(1), 41-52.
7. Krstić, M. S. [2020]. Teorija racionalnog izbora - ograničenja i alternative. *Sociološki pregled*, 54(1), 40-63.
8. Lavia L'opez, O., & Hiebl, M. R. W. (2015). Management accounting in small and medium-sized enterprises: Current knowledge and avenues for further research. *Journal of Management Accounting Research*, 27(1), 81–119. <https://doi.org/10.2308/jmar-50915>.

9. Majstorović V., Marković M., Kuzmanović D., Mačuđić J., Marinković V., Šibalića T., Bekčić S., Pejović G. (2015). Analiza nivoa poslovne standardizacije u svetu i kod nas. *Tehnika*, 70 (5), pp. 884-892.
10. Maksimović, S., Lunjić, A., & Parojčić, D. (2020). Finansijsko upravljanje i kontrola - novi koncept upravljanja u kontekstu javnog sektora Srbije. *Megatrend revija*, 17(3), 47-64.
11. Milojević, I. M., Milanović, N. A., & Miljković, M. D. (2021). Menadžment procesa revizije nabavki. *Tehnika*, 76(2), 228-235.
12. Milojević, I., Jovanović, D., & Matic, I. (2021). Razvoj i obrazovanje menadžera preduzeća. *Održivi razvoj*, 3(1), 35-46.
13. Nettis, A., Gentile, R., Raffaele, D., Uva, G., Galasso, C. (2021). Cloud Capacity Spectrum Method: Accounting for record-to-record variability in fragility analysis using nonlinear static procedures. *Soil Dynamics and Earthquake Engineering*, 150, 106829, <https://doi.org/10.1016/j.soildyn.2021.106829>.
14. Samuel, S. (2018). A conceptual framework for teaching management accounting. *Journal of Accounting Education*, 44, pp. 25-34, <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2018.05.004>.
15. Vukša S. (2019). Napomene kao osnovni finansijski izveštaj. *Akcionarstvo*, 25(1), 33-50.
16. Vukša S. (2017). Revizija ugovora u javnom sektoru. *Akcionarstvo*, 23(1), 31-46.

Datum prijema (Date received): 26.02.2021.

Datum prihvatanja (Date accepted): 31.05.2021.