UNIVERZITET SINGIDUNUM



POSLOVNI FAKULTET
Departman za poslediplomske studije

ULOGA PROCESA REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU I BUDŽETU LOKALNIH ZAJEDNICA

– MASTER RAD –

MENTOR:
Prof. dr Milovan Stanišić

STUDENT:
Marija Pribanović
Br.Ind.
401769/2011

Beograd, 2013.

SADRŽAJ

Uvod **4**
I DEO – Revizija javnog sektora **8**
1.1. Uloga i značaj revizije u javnom sektoru 8
1.2. Odgovornost menadženta u javnom sektoru 9
1.3. Proces nezavisne revizije javnog sektora 11
1.3.1. Eksterna revizija javnog sektora 11
1.3.2. Interna revizija javnog sektora 12
1.4. Specifičnosti revizije ugovora o javnim nabavkama 13
1.5. Prezentacija izveštaja revizije u javnom sektoru 16
1.6. Medjunarodni računovodstveni standardi za javni sektor 17
II DEO – Revizija u oblasti javnih finansija **20**
2.1. Reforma javnih finansija srbije 20
2.2. Proces kontrole budžeta 21
2.2.1. Interna kontrola budžeta 24
2.3. Budžetska inspekcija 28
2.4. Revizija budžeta 31
2.4.1. Interna revizija budžeta 31
2.4.2. Eksterna revizija budžeta 38
III DEO – Razvoj lokalnih finansija **44**
3.1. Definisanje pojma lokalne javne finansije 45
3.2. Razvoj lokalnih javnih finansija kroz istoriju 46
3.3. Razvoj javnih lokalnih finansija u srbiji 48
IV DEO – Lokalni budžeti **57**
4.1. Priprema budžeta lokalnih zajednica 59

4.2. Lokalne budžetske aktivnosti
nakon prijema predloga finansijskog plana 66
4.3. Programsko budžetiranje 68
4.4. Interna revizija na nivou lokalne samouprave..... 69
4.4.1. Uloga rukovodilaca u internoj reviziji 71
4.4.2. Obaveznost interne revizije u lokalnoj samoupravi..... 73

4.5. Participacija u lokalnoj vlasti..... 74
4.6. Izazovi lokalnog budžetskog procesa 81

V DEO – Lokalni budžet Grada Niša i opštine Niška Banja 83
5.1. Budžetski prihodi grada niša..... 86
5.1.1. Izvori javnih prihoda grada niša 86
5.1.2.ustupljeni javnih prihodi 87

5.2. Budžeti gradskih opština kada je grad jedinica lokalne samouprave 88

Zaključna razmatranja 90
Prilog 1. Rad budžetske inspekcije u praksi..... 92
Literatura 94

UVOD

Donošenjem Zakona o državnoj revizorskoj instituciji 2005. godine i novog Zakona budžetskom sistemu 2009. godine, zaokružena je zakonodavna regulativa kontrole javnih finansija uvodjenjem posebne nezavisne revizije u javnom sektoru Srbije, kojom je posle dužeg vremena usaglašena sa regulativom i praksom državne revizije u zemljama Evropske unije. Nezavisna revizija u javnom sektoru je infrastruktura parlamentarne kontrole raspolaganja i korišćenja javnih sredstava od strane menadžmenta svih direktnih i indirektnih korisnika državnog budžeta.

Revizija u javnom sektoru se bitno razlikuje od revizije finansijskih izveštaja u realnoj privredi kod privrednih društava, banaka, osiguravajućih društava, berzi, berzanskih posrednika i drugih subjekata, gde je osnovni cilj revizije provera tačnosti prikazane ostvarene dobit i dividende. Težište aktivnosti revizije u javnom sektoru je provera korišćenja ovlašćenja od strane menadžmenta u raspolaganju poverenim javnim sredstvima i kontrola pravilnosti korišćenja javnih sredstava. U tom smislu postoje bitne razlike i specifičnosti revizije u javnom sektoru.

Osnovni postulati i metodološki pristupi obavljanja revizije u javnom sektoru definisani su u posebnim standardima Medjunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (International Organization of Supreme Audit Institucion – INTOSAI). Na ovim načelima uredjeno je i naše zakonodavstvo kojim se reguliše primena nezavisne revizije (eksterne i interne) u javnom sektoru, čime se doprinosi poboljšanju budžetske discipline, suzbijanje korupcije, bržem postizanju dugoročne konsolidacije finansija u javnom sektoru, uravnoteženju budžetskog finansiranja, što je preduslov dugoročne monetarne stabilnosti zemlje i poverenja investitora za intenzivnija ulaganja u narednom periodu.

Javni sektor nije „strano telo“ u privatno-svojinskom organizmu razvijenih ekonomskih sistema, već organski deo njihovih privreda, čije bi preveliko smanjenje moglo da utiče na funkcionisanje celine. Javni sektor je jedan od ključnih sektora svake privrede jer je skoncentrisan u baznim oblastima i onima koji su nerentabilni za privatni kapital. Nacionalizovane su uglavnom oblasti energetike (industrije uglja, gasa, čelika), transporta, pošte, telekomunikacija.1

Javni sektor podrazumeva razne oblike organizovanosti pojedinih privrednih subjekata putem kojih država, tačnije njeni organi (pokrajinski, okružni, lokalni) obezbedjuju ostvarivanje odredjenih interesa u pojedinim oblastima

[1] Rakić B., *Ekonomija javnog sektora*, autorizovana skipta, Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu, Niš, 2010.

privredjivanja. Javni sektor je institucionalizovani sistem ekonomskog angažovanja države. Javni sektor čine tri podsektora (podsistema). To su: sektor vlasti (u savremenoj literaturi sve više se koristi termin državni budžet), zatim drugi podsektor čine preduzeća odnosno privredna udruženja koja su u vlasništvu države tj. samouprave i treći podsistem neprofitnih i nevladinih organizacija.2

Predmet istraživanja sadržan je u samom nazivu rada. Na osnovu toga, predmet istraživanja je svrha i način revizije javnog sektora i javnih finansija. Predstavljanje procesa revizije i diferencijacija izmedju interne i eksterne revizije.

Na osnovu postavljenog predmeta istraživanja može se pretpostaviti da su naučni i društveni ciljevi komplementarni. Problematika revizije u domaćoj literaturi nije dovoljno zastupljena. Zbog toga je osnovni naučni cilj ovog rada istraživanje koncepta revizije u javnom sektoru. Naučni cilj istraživanja ogleda se i u predstavljanju značaja koji revizija ima u oblasti javnih finansija i javnog sektora uopšte. Društveni ciljevi, kako je pretpostavljeno proizaći će iz naučnih ciljeva. Osnovni društveni cilj rada ogleda se u predstavljanju rada javnog sektora široj društvenoj zajednici. Na taj način se kreira mišljenje i stav javnog mnjenja o funkcionisanju javnog sektora. Istovremeno proizilazi i sledeći cilj ovog rada, a to je da omogući podizanje odgovornosti zaposlenih u institucijama javnog sektora, jer je njihov rad direktno izložen kritici kompletne društvene zajednice.

Kako je na samom početku izrade rada konstatovano da u domaćoj literaturi problematika revizije javnog sektora nije dovoljno zastupljena slobobno se može konstatovati da u oblasti javnog sektora reviziji pripada najaktuelnije mesto. Potreba za reformom javnih finansija, samim tim i celokupnom javnog sektora naglašena je u skoro svim strateškim dokumentiima Republike Srbije. Sve sofisticiranije društvo zahteva stalni uvid u rad i efikasnost javnih institucija. To se ostvaruje jedino uz pomoć revizije. Izmedju ostalog, aktuelnost istraživanja se ogleda i u činjenici da je Srbija zemlja u tranziciji i razvoju, tako da je revizija javnog sektora nešto novo za naše poslovno podneblje.

Pošto je problematika revizije, kako u privatnom tako i javnom sektoru u Srbiji u razvoju mali je broj udžbenika i monografija koje su dostupne istraživačima. Zbog toga se polazna literatura ovog istraživanja bazira na nekoliko autora i njihovih saradnika. Pored toga, korišćeni su i relevantni izvori iz različitih Izveštaja, Zakona i sa internet prezentacija republičkih organa.

U radu su primenjene različite naučne metode istraživanja.3 Analitički metoda je metoda koja podrazumeva postupak kod kojeg se misaone tvorevine raščlanjuju i

[2] Detaljnije u: Kostadinović S., *Upravljanje javnim sektorom*, Univerzitet Braća Karić, Beograd, 2005.
[3] Detaljnije o metodama naučnog rada i istraživanja u: Miljević M., *Metodologija naučnog rada*, Filozofski fakultet Univerzitet u Istočnom Sarajevu, Pale, 2007.

dele na njihove elemente i sastavne delove. Istraživanje se bazira na deskriptivnoj, kauzalnoj i strukturnoj analizi. Deskriptivna analiza podrazumeva opisivanje elemenata neke celine. Kauzalnom analizom utvrdjuju se uzročno-posledične veze. Strukturna analiza omogućuje otkrivanje strukture pojave. Pored analize odnosno analitičke metode, koristila se i metoda sinteze. Sinteza je metoda koja podrazumeva proces uopštavanja i spajanja jednostavnih misaonih tvorevina u složene pojmove i sisteme. Drugim rečima, sinteza je povezivanje analizom dobijenih elemenata. Metoda konkretizacije predstavlja proces apostrofiranja konkretnog iz opšteg. Metodom generalizacije u radu izvršen je proces uopštavanja niza pojava iste vrste.

Da bi se u potpunosti zaokružio naučno-istraživački proces u radu su postavljene dole predstavljene hipoteze. Koren reči hipoteza vodi poreklo iz grečke rečki hypotithenai što u prevodu znači pretpostaviti. Osnovna karakteristika, svrha i funkcija hipoteze u naučno-istraživačkim radovima je mogućnost njene provere tačnije potvrdjivanja odnosno opovrgavanja pretpostavke.

Na osnovu sadržaja postavljena je opšta (generalna) hipoteza koja glasi:

- Revizija u oblasti javnog sektora i javnih finansija u savremenim tržišnim, posebno prelaznim (tranzicionim) ekonomija neophodna je jer doprinosi poboljšanju efikasnosti javnog sektora i stabilnosti ekonomije.

Kako to nalaže istraživački proces, pored genereralne postavljene su posebne hipoteze. Posebne hipoteze prate sadržaj rade i formulisane su na sledeći način:

- Revizija javnog sektora je proces koji omogućuje ispitivanje tačnosti, istinitosti i ispunjenosti odredjenih kriterijuma i uslova u finansijskim izveštajima institucija koje se svrstavaju u grupu javnog sektora.

- Revizija u oblasti javnih finansija podrazumeva kontrolisanje procesa izvršenja državnog budžeta kroz konstituisanje odredjenih institucija za te potrebe.

i

- Postupak uvodjena interne revizije na nivou lokalnih samouprava je savremen postupak kontrolisanja javnih finansija koji omogućuje efikasan, efektivan i ekonomičan način poslovanja lokalnih samouprava.

Rad se sastoji iz pet delova. U prvom delu **– Revizija javnog sektora** predstavljena je uloga i značaj revizije u javnom sektoru kao i proces nezavisne revizije javnog sektora. Izmedju ostalog predstavljene su specifičnosti koje karakterišu reviziju u javnom sektoru. Naslov drugog dela rada je **Revizija u**

oblasti javnih finansija. U ovom delu rada se analizira reforma javnih finansija u Srbiji, kako bi se fiskalni sistem učinio transparentnijim nego što jeste i uskladio sa medjunarodnim standardima. Reforma i kvalitetno upravljanje javnih finansija obezbedjeno je uspostavljanjem budžetske kontrole i revizije što je objašnjeno u ovom drugom delu rada. Razvoj javnih opštinskih finansija u svetu i Srbiji predstavljen je u trećem delu rada. Pored toga u ovom delu rada data su različita vidjenja javnih lokalnih (opštinskih) finansija. Treći deo rada je naslovljen **Razvoj lokalnih finansija**. Predmet analize četvrtog dela rada je lokalni budžet i process pripreme budžeta lokalnih zajednica. Pored toga ukazano je i na problematiku uključenje javnosti u proces pripreme budžeta. Četvrti deo rada je pod naslovom **Lokalni budžeti** i pored već ukazanog, predstavljen je i koncept interne revizije lokalne samouprave kao moderan način kontrolisanja budžetskih sredstava. Lokalni budžet Grada Niša i opštine Niška Banja je naslov poslednjeg, petog dela rada. U ovom delu predstavljeni su izvori javnih prihoda Grada Niša i način njihovog trošenja.

I DEO – REVIZIJA JAVNOG SEKTORA

1.1. ULOGA I ZNAČAJ REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU

Dokaze o obavljanju revizije istraživači i teoretičari su pronašli još u vreme Vavilonije, 3000. godine pre nove ere. Ona je obavljana u staroj Grckoj, Kini i Rimu. U srednjem veku revizija postaje mnogo složenija, posebno u Velikoj Britaniji. Posle Drugog svetskog rata je osnovan revizorski zavod sa sedistem u Beogradu, a 1996. godine se donosi zakon o reviziji računovodstvenih iskaza.

Opšte prihvatljiva definicija revizije bila bi ona koju je dao Komitet za osnovne revizorske koncepte Američkog udruženja računovodja: „Revizija je sistematičan postupak objektivnog prikupljanja i procene dokaza, u vezi sa izjavama o poslovnim aktivnostima i dogadjajima, da bi se utvrdio stepen podudarnosti izmedju izjava i utvrdjenih kriterijumima, kao i prezentiranje rezultata zainteresovanim korisnicima.“4

Jedan od primarnih razloga za postojanje nezavisne revizije je postojanje konflikta izmedju interesa menadžmenta i korisnika finansijskih izveštaja. Revizija povećava kvalitet informacije i na taj način pomaže društvu pri alokaciji oskudnih resursa na najefikasniji način. Revizor smanjuje informacioni rizik koji podrazumeva da finansijske informacije koje se koriste za donošenje odluka mogu da budu netačne i nepouzdane.

Postoje tri glavne vrste revizije: revizija finansijskih uzveštaja, revizija poslovanja i revizija dosledne primene propisa i zakona. Revizija finansijskih izveštaja uključuje bilans stanja, bilans uspeha, izveštaj o promenama na kapitalu, napomene i obelodanjivanja u finansijskim izveštajima. Njen cilj je da ustanovi da li su ti izveštaji u skladu sa važećim pravilima za bilansiranje. Revizija poslovanja je ispitivanje poslovanja nekog ekonomskog entiteta u cilju utvrdjivanja ekonomskog učinaka. Ova revizija se obavlja da bi se proverila efikasnost i efektivnost. Cilj revizije primene zakona i propisa je da se ustanovi da li su ispoštovani propisi koji tu materiju regulišu.

Postoje dve glavne vrste revizora: nezavisni i interni revizori i državni revizori. Nezavisni revizori obavljaju reviziju finansijskih izveštaja. Interni revizori obavljaju revizuju poslovanja i redje reviziju finansijskih izveštaja. Državni revizori obavljaju državnu reviziju i mnogo redje reviziju poslovanja i reviziju finansijskih izveštaja. Interni revizori su zaposleni u samim kompanijama i primarni cilj im je procena efikasnosti i efektivnosti poslovanja za potrebe menadžmenta. Eksterni ili nezavisni revizori su pojedinci ili računovodstvene

[4] Stanišić M., *Revizija*, treće izdanje, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2006.

firma koje angazuju eksperte za pružanje računovodstvenih i revizoskih usluga raznim klijentima.

Klijenti mogu biti profitne i neprofitne organizacije, vladine agencije i pojedinci. Za njih je bitno da budu nepristrasni prema klijentima i objektivni prema korisnicima revizoskih izveštaja. Funkciju mogu da obavljaju samo lica koja poseduju odgovarajuću licencu izdatu od profesionalne organizacije računovodja i revizora.

Zadatak državnih revizora je da obavljaju reviziju opšte i zajedničke potrošnje. Osnovni cilj rada je da utvrde da li su programi opšte i zajedničke potrošnje u skladu sa intencijama parlamenta. Takodje ispituju ugovorne odnose vlade sa vodećim kompanijama kako bi se utvrdilo da li su isplate po tim angažmanima pravilne i korektne. Po odredbama opšte prihvaćenih standarda revizije revizori pružaju dve vrste usluga uveravanja. Nezavisni revizor pruža tri vrste usluga: finansijsku reviziju, usluge srodne revizije i ostale usluge. Pružanjem revizorskih usluga revizor pruža visok stepen uveravanja da informacije sadržane u finansijskim izveštajima ne sadrže materijalno značajne nepouzdane iznose. U usluge srodne revizije spadaju: pregledi, ugovoreni postupci i kompilacija informacija.5

Najvažnije organizacije koje su bitne za medjunarodnu reviziju izveštaja su: IFAC – Medjunarodna federacija računovodja, IASC – Odbor za medunarodne računovodstvene standarde. U našoj zemlji najbitnije organizaije su Savez računovodja i revizora, Ministarstvo finansija, Institut za računovodstvo, Komisija za hartije od vrednosti.

1.2. ODGOVORNOST MENADžENTA U JAVNOM SEKTORU

Provera sistema odgovornosti menadžmenta u javnom sektoru je osnova nezavisne revizije javnog sektora, bilo da se radi o eksternoj ili internoj reviziji. Sistem odgovornosti menadžmenta u javnom sektoru polazi od odgovornosti funkcionera za organizovanje zakonski osnovane pravilne i vremenski efikasne naplate javnih prihoda, zatim pravilno raspolaganje i na zakonu osnovanom trošenju javnih sredstava. Odgovornost u javnom sektoru se prati i kontroliše preko zakonom usvojenog budžeta i organizovanih odgovarajućih budžetskih računovodstvenih sistemma i evidencija u kojima se sistematski registruju svi prilivi javnih sredstava na budžetskim računima i trošenja javnih sredstava.

Glavni instrumenti kontrole odgovornosti menadžmenta u javnom sektoru su finansijski izveštaji koji se sastavljaju i prezentiraju periodično i godišnje u skladu

[5] Prilagodjeno prema: Vidaković S., *Eksterna revizija finansijskih izveštaja*, Fakultet za uslužni biznis, Novi Sad, 2007.

sa zakonskom nadležnošću Skupštini Republike Srbije, Skupštini Autonomne pokrajine Vojvodine, Skupštinama gradova i opština, Skupštinama javnih fondova i drugih državnih i javnih organa i organizacija. Državna revizorska institucija, kao nezavisni organ od Vlade, u ime Narodne Skupštine proverava ispravnost podnetih finansijskih izveštaja i o tome obaveštava Skupštinu Republike Srbije i druge Skupštine prema stepenu nadležnosti kojima su prezentirani finansijski izveštaji. Odgovornost organa i organizacija u javnom sektoru je mnogo rigoroznija od odgovornosti koja se zahteva u privatnom sektoru. Za ovo postoje brojni razlozi, od kojih se većina zasniva na činjenici da je pravilna i blagovremena naplata poreza i drugih javnih prihoda od javnog interesa, a ne od interesa pojedinaca. Sa druge strane, usluge koje servisiraju ministartsva i svi drugi državni organi namenjene su stanovništvu u celini, a ne pojedincima. Korisnici tih usluga ne mogu da odu negde drugde i da kupe takvu istu uslugu, ukoliko smatra da nije dobio pravu vrednost za svoj novac, pa je potrebno ustanovljavanje mehanizma odgovornosti davalaca javnih usluga čime će se obezbediti pravilno regulisanje i trošenje javnih sredstava. Organizacije javnog sektora koje pružaju direktno usluge pojedincima, kao na primer vodovod ili elektrodistribucija, su najčešće monopolističke organizacije koje potrošačima ne pružaju mogućnost izbora, mada deo svojih finansijskih sredstava primaju od poreskih obveznika preko odgovarajućih dotacija iz budžeta gradova i opština. U ovim okolnostima, mada krajnja odgovornost treba da bude, a najčešće jeste, prema potrošačima, u praksi je najčešće okrenuta prema Skupštini Republike Srbije, Skupštini Autonomne Pokrajine Vojvodine, skupštinama gradova i opština, prema odgovarajućim zakonskim nadležnostima.

Uloga državne revizije u procesu kontrole odgovornosti u javnom sektoru funkcioniše kao nezavisna nadzorna Agencija. Postoji bitna razlika pri proveravanju odgovornosti menadženta (funkcionera) u javnom sektoru kada to čini eksterna ili interna revizija. Izveštavanje eksterne nezavisne državne revizije usmereno je ka političkim telima izvan organizacije, dok interna revizija u javnom sektoru treba da deluje kao servis menadžmenta u okviru same organizacije. Iz ovoga proizilazi da će eksterna revizija biti izvršena od strane DRI6 koja je potpuno nezavisna od Vlade i ministarstva i delovaće kao zastupnik Parlamenta u obavljanju nezavisnog pregleda finansijskih izveštaja sastavljenih i prezentiranih od strane pojedinih ministarstava. Eksterni državni revizor je odgovoran Parlamentu. Prema medjunarodnim standardima za reviziju u javnom sektoru, interni revizor javnog sektora je integralni deo samog ministarstva, organa javne uprave, organa javnog fonda ili javnog preduzeća i deluje kao zastupnik ministra, pokrajinskog sekretara, gradonačelnika, predsednika opštine ili menadžmenta javnog fonda ili javnog preduzeća. Interni revizor javnog sektora, treba za svoj rad da odgovora ministru, pokrajinskom sekretaru, gradonačelniku, predsedniku

[6] DRI je nezavisna Državna Revizorska Institucija osnovana posebnim zakonom sa posebnim zakonskim ovlašćenjima.

opštine, predsedniku upravnog odbora javnog fonda, predsedniku upravnog odbora doma zdravlja ili predsedniku upravnog odbora javnog preduzeća.

1.3. PROCES NEZAVISNE REVIZIJE JAVNOG SEKTORA

Pod nezavisnom revizijom u javnom sektoru podrazumeva se objektivan pregled i provera budžetskih računa, finansijskih izveštaja i drugih relevantnih informacija, koje podnosi menadžment u svojstvu ministra, sekretara pokrajinskog sekretarijata, gradonačelnici, predsednici opština i drugi ovlašćeni državni funkcioneri, predsednici upravnih odbora javnih fondova, javnih preduzeća i ostala ovlašćena lica, radi izražavanja i saopštavanja odgovarajućeg nezavisnog revizorskog mišljenja o njihovoj istinitosti i tačnosti, kako je definisano u revizorskim standardima za javni sektor, na osnovu prikupljenih dovoljno relevantnih i pouzdanih dokaza, koja čini razumnu osnovu za njegovo mišljenje o izvodima stanja računa i kompletnim finansijskim izveštajima, koji su pregledani, kod subjekta revizije.

Postoje i druge definicije nezavisne revizije u javnom sektoru, ali cilj ovih razmatranja nije istraživanje teorijskih aspekata definicija nezavisne revizije, već je pažnja usmerena na njenu strateška uloge kao infrastrukture u jačanju parlamentarnog nadzora u raspolaganju i korišćenju javnih sredstava. U skladu sa tim dalja pažnja je usmerena na razjašnjenjima razlika izmedju eksterne i interne revizije u realnoj privredi i javnom sektoru.

1.3.1. EKSTERNA REVIZIJA JAVNOG SEKTORA

Postoje bitne razlike izmedju Državne revizorske institucije (DRI), kao najvišeg organa državne revizije javnog sektora, koja obavlja nezavisnu eksternu reviziju u odnosu na javno ovlašćene privatne revizorske firme, koje su članica Komore ovlašćenih revizora, i obavljaju nezavisnu eksternu reviziju kod subjekata revizije u realnoj privredi.

Eksterna nezavisna revizija u privatnom sektoru ima samo jedan cilj, koji je definisan ISA medjunarodnim standardima revizije, koji glasi: Nezavisno ispitivanje i izražavanje mišljenja o istinitosti i tačnosti finansijskih izveštaja privrednih društava, koje sprovodi imenovani ovlašćeni revizor, u skladu sa tim imenovanjem u i skladu sa njegovim statutarnim obavezama.

Ova i druge slične definicije nisu odgovarajuće za nezavisnu reviziju u javnom sektoru iz sledećih razloga:7

[7] Dragojević D., Lekić S. i Vignjević-Djordjević N., *Menadžment i nezavisna revizija u javnom sektoru*, Fakultet organizacionih nauka-Symorg, Beograd, 2010.

- predmet nezavisne eksterne revizije nije utvrdjivanje dobitka ili gubitka, kao i tačnost prikazane dividende;
- glavni cilj eksterne revizije u javnom sektoru je provera svih vrsta ugovora i zakonska pravilnost korišćenja budžetskih, odnosno javnih sredstava.
- državni revizori imaju šire odgovornosti nego eksterni revizori privatnih revizorskih firmi, naročito u pogledu provere zakonitosti raspolaganja javnim sredstvima, proveri primene Zakona o javnim nabavkama, otkrivanju finansijskih pronevera javnih sredstava, sprečavanje korupcije i drugih oblika finansijskog kriminala.

Tradicionalna definicija nezavisne eksterne revizije javnog sektora, najčešće se izražava kao: Eksterna nezavisna revizija javnog sektora proverava i potvrdjuje prezentirane godišnje finansijske izveštaje o izvršenju budžeta, godišnjih finansijskih planova javnih fondova, javnih preduzeća i drugih direktnih i indirektnih korisnika budžeta o njihovoj uskladjenosti za zakonom i odgovarajućim podzakonskim aktima koja se odnose na proveru pravilnosti upravljanja javnim sredstvima i odgovornosti u raspolaganju poverenim javnim sredstvima.

Državni revizori imaju veću odgovornost nego eksterni revizori u privatnom sektoru u pogledu utvrdjivanja usaglašenosti pregledanih finansijskih izveštaja sa važećom zakonskom regulativom, i u pogledu ostvarene efikasnosti i efektivnosti utrošenih budžetskih sredstava. Obim i granica odgovornosti državnih eksternih revizora utvrdjena je Zakonom o državnoj revizorskoj instituciji i usvojenom metodologijom rada eksterne revizije javnog sektora.

U poslednje vreme, zbog posledica nastale globalne ekonomske krize uloga eksterne državne revizije je proširena na obavljanje revizije racionalnosti i svrsishodnosti korišćenja javnih sredstava, reviziji ekonomičnosti i efikasnosti poslovanja poznatoj pod imenom Value for Money Audit, Revizija optimizacije rashoda (Performance Audit) ili Revizija performansi.

1.3.2. INTERNA REVIZIJA JAVNOG SEKTORA

Ciljevi interne revizije javnog sektora su različiti od ciljeva eksterne revizije javnog sektora iz dva osnovna razloga:8

1. zbog suštinske razlike uloge koje ima interna revizija u kontroli sistema odgovornosti u javnom sektoru;

[8] Dragojević D., Lekić S. i Vignjević-Djordjević N., *Menadžment i nezavisna revizija u javnom sektoru*, Fakultet organizacionih nauka-Symorg, Beograd, 2010.

2. zbog statutarnog regulisanja usluga interne revizije javnog sektora, koja je često beznačajna ili ne postoji.

Praktično, za razliku od eksterne nezavisne revizije javnog sektora, uloga i ciljevi interne revizije, prema medjunarodnim standardima revizije, su jednaki i u javnom i u privatnom sektoru. Institut Internih revizora definiše internu reviziju na sledeći način: **Interna revizija je nezavisna procena rizika koja se obavlja u okviru same organizacije. To je proveravanje funkcionisanja ostalih internih kontrolnih sistema u organizaciji koje se obavlja putem ispitivanja i vrednovanja adekvatnosti i efektivnosti uspostavljenih internih kontrola.**

Interna revizija javnog sektora je odgovorna za pregled, procenu i i izveštavanje o:

- adekvatnosti i primeni internih kontrola u organizaciji;
- obim u kome se javna sredstva poverena organizaciji čuvaju od gubitaka svake vrste, koji mogu nastati: proneverom, utajom, drugim krivičnim delima (nepažljivim gubitkom javnih sredstava, neefikasnim upravljanjem poverenim javnim sredstvima, lošom optimizacijom javnih rashoda i ostalih uzroka);
- pouzdanosti i adekvatnosti finansijskih i drugih informacija neophodnih za efikasno upravljanje u okviru organizacije.

Pored toga, ciljevi eksterne i interne revizije javnog sektora su komplementarni. Prilikom izveštavanja o pravilnosti raspolaganja javnim sredstvima i zakonskoj ispravnosti izvršenih javnih rashoda, eksterni državni revizor istovremeno izveštava i o funkcionisanju internih kontrolnih sistema kod subjekta državne revizije, koju sprovodi interna revizija javnog sektora.

Pošto je uloga interne revizije javnog sektora da proceni adekvatnost i efektivnost ostalih internih kontrola u organizaciji, eksterni državni revizor bi mogao da se pouzda u izveštaje interne revizije i da druge kontrolne sisteme koje je ispitala interna revizija dalje ne proverava.

1.4. SPECIFIČNOSTI REVIZIJE UGOVORA O JAVNIM NABAVKAMA

Programi investicione izgradnje i planovi investicionih ulaganja su vrlo značajni u svakoj zemlji, posebno u zemljama u tranziciji. Priroda i obim investicionih ulaganja za pojedine razvojne projekte pretpostavlja obezbedjenje u celini potrebna finansijska sredstva iz realnih izvora, kao što su budžeti, zajmovi iz zemlje i inostranstva, donacije i drugi izvori finansiranja.

Utvrdjeni i usvojeni investicioni programi se realizuju zaključivanjem niza ugovora, izmedju države ili državnih organa ili drugih organizacija koje imenuje

država, sa odgovarajućim kreditnim ustanovama, odnosno bankama u zemlji i inostranstvu, zatim izmedju države, javnih fondova ili organizacija koje su imenovane od strane države (na primer Fonda za razvoj i slično) i izvodjača programa, izvršilaca usluga i drugih isporučilaca materijalnih dobara. Zatim, postoje ugovori izmedju države, odnosno predstavnika imenovanih državnih organa i nadzornih organa, koji u ime investitora vrše nadzor i kontrolišu izvršenje ugovorenih projekata i niz drugih ugovora za razne posredničke i druge usluge.

Po pravilu, razvojni planovi i programi su dugoročni i podeljeni na kraće vremenske intervale, radi njihovog efikasnijeg praćenja, registrovanja, analiziranja i proveravanja. Pri realizaciji državnih ili investicionih ugovora, odnosno ugovora koji su u vezi sa realizacijom investicionih planova javljaju se u praksi zastoji i problemi zbog neefikasnosti, zatim prekoračenja odobrenih sredstava, finansijski gubici, pronevere, kradja ili štete na neadekvatno osiguranoj opremi, radovima i razne druge finansijske prevare, korupcija i slično.

Revizija javnih ugovora (državnih, investicionih, subvencionalnih i slično) je vrlo značajna oblast u reviziji javnog sektora. Osnovni cilj revizije javnih ugovora je sprečavanje mogućih gubitaka, šteta i svih drugih mogućih uticaja na nezakonito korišćenje odobrenih sredstava u njihovoj realizaciji.

Revizija javnih ugovora počinje od revizije programa investicionih ulaganja, odnosno zakonom utvrdjenih fondova i izvora finansiranja projekta, zatim ispitivanje svih faza od zaključenja ugovora, pojedinih faza u toku realizacije do završetka i predaje projekta na upotrebu. Nije dovoljno samo ispitati naloge za plaćanje i proveriti njegovu računsku tačnost i saldo u knjigama. Veliki utrošci finansijskih sredstava pri realizaciji investicionih ugovora, zatim brojni tehnički aspekti i drugo uslovljavaju pri reviziji javnih ugovora primenu revizorskog pristupa na bazi vrednovanja kompletnog sistema, kako bi se utvrdilo da li su sve odredbe javnog ugovora uredno izvršene, na najracionalniji, najefikasniji i najefektniji način.

Revizorski pristup na bazi vrednovanja posmatranog sistema i proveravanja ispravnosti javnih nabavki obuhvata tri glavne faze i to:[9]

1. predugovorne faze;
2. ugovorne faze i
3. faze nakon izvršenja ugovora.

[9] Dragojević D., *Primenjena revizija u privredni i javnom sektoru*, drugo izdanje, Gradjevinska knjiga, Beograd, 2007.

Pristup reviziji svih vrsta ugovora o uslugama ili izgradnji gradjevinskih objekata i drugih vrsta projekata je univerzalan bez obzira što će se odvijati u različitim organizacijama, sa različitim tehnologijama i drugim individualnim specifičnostima. Ovaj pristup treba da uključi sledeće:[10]

- utvrdjivanje adekvatnosti budžetskih pozicija koji se odnose na odredjene ugovore i stanje dovoljne obezbedjenosti potrebnih finansijskih sredstava za njihovu realizaciju;
- provera primene utvrdjene politike i procedura vezane za realizaciju ugovora o javnim nabavkama, opšta pravila za izgradnju gradjevinskih objekata i drugim investicionim poduhvatima;
- provera funkcionisanja internog kontrolnog sistema vezanog za stalnu proveru realizaciju ugovora (vodjenje gradjevinske knjige i gradjevinskog dnevnika, sistem ovlašćenja za odobravanje nabavki, plaćanja na teret projekta itd.);
- provera ažurnosti i tačnosti informacija vezanih za realizaciju ugovora;
- provera funkcionisanja računovodstvenog sistema vezano za registrovanje korišćenih resursa, uključujući i sve zaposlene na realizaciji projekta;
- provera aktivnosti angažovanih konsultanata, nadzornih organa i usluga drugih organizaciji, angažovanih na realizaciji projekta;
- provera da li su sredstva organizacije osigurana;
- preventivne aktivnosti za rano utvrdjivanje pokušaja pronevera, mogućih materijalnih grešaka i slabosti u radu;
- otkrivanje gubitaka, prekoračenja i drugih neefikasnosti u radu, radi dovodjenja realizacije projekta u planirane okvire.

  Da bi se postigli ciljevi revizije javnih ugovora, revizija javnih rashoda primenjuje pristup zasnovan na reviziji sistema i to ispitivanjem po fazama realizacije ugovora o javnim nabavkama.

- predugovorna faza obuhvata sledeće:
  - ✓ sistem procene efektivnosti projekta u okviru organizacije;
  - ✓ sistem kojim se ispituje sposobnost ugovarača;
  - ✓ primenjen metod selekcije ugovarača koji su pozvani na licitaciju;
  - ✓ sistem regulisanja tendera;
  - ✓ sistem ispitivanja uslova ugovora i dokumenata iz tendera;
  - ✓ osiguranje, štete i postupci obezbedjenja naknada za štete.
- ugovorna faza obuhvata sledeće:
  - ✓ provera sistema kretanja dokumentacije, kojim se obezbedjuju finansijske informacije, radi odgovarajuće kontrole troškova, uključujući i izveštavanje o realizovanim troškovima u okviru odobrenog plana za realizaciju ugovora o javnim nabavkama;

[10] Dragojević D., Lekić S. i Vignjević-Djordjević N., *Menadžment i nezavisna revizija u javnom sektoru*, Fakultet organizacionih nauka-Symorg, Beograd, 2010.

- ✓ ispitivanje i kontrolu fluktacije cena;
- ✓ kontrola i utvrdjivanje prijavljenih i ne prijavljenih odstupanja od ugovorenih vrednosti;
- ✓ provera podnetih zahteva za naknadne radove po osnovu zaključenih osnovnih ugovora o javnim nabavkama.

Da bi se dobio potpuni uvid, po napred navedenim postupcima, neophodno je da revizor poseti odgovarajuće lokacije gde se realizuje projekat.

- faza nakon izvršenja ugovora obuhvata sledeće:
  - ✓ provera sistema kojim se obezbedjuje potpunost i tačnost završnog računa projekta;
  - ✓ provera funkcionisanja sistem izveštavanja u toku realizacije ugovora i na kraju posla;
  - ✓ provera sistem vrednovanja i obračuna završenih radova, projekta ili objekta, prema ugovoru o javnim nabavkama i izveštajima nadzornog organa.

Vrlo je važno da se utvrde sve poreske i druge olakšice koje se primenjuju u toku realizacije ugovora, ako postoje, zatim kako su iskorišćena prava za gratis isporuke, na primer rezervnih delova, druge usluge i slično.

1.5. PREZENTACIJA IZVEŠTAJA REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU

Završna faza nezavisne revizije u javnom sektoru, kao i kod nezavisne revizije u privatno sektoru, je sastavljanje i podnošenje izveštaja državnog revizora u kome će izneti svoje nezavisno revizorsko mišljenje. Izveštaj državne revizije ima poseban značaj jer predstavlja finalni „proizvod“ revizije i sredstvo za komuniciranje sa korisnicima izveštaja, kojim se saopštavaju rezultati revizije. Ukoliko se rezultati revizije javnog sektora, zbog različitih eksternih pritisaka, pravilno ne saopšte, revizija neće imati efekata, bez obzira što je bila dobro planirana i izvršena.

Stil i sadržaj prezentiranih izveštaja državne revizije zavisi od prirode i ciljeva te revizije. Načelno, izveštaji eksterne revizije, gde spada i revizija javnog sektora mogu se podeliti u dve kategorije:

- izveštaji o izvršenoj statutarnoj reviziji (namenjeni Skupštini Republike Srbije, Pokrajinskoj Skupštini Vojvodine, Skupštinama lokalnih organa samouprave);
- drugi revizorski Izveštaji namenjeni rukovodiocima organa javne (državne) uprave, javnih fondova, javnih preduzeća i drugih korisnika izveštaja revizije javnih prihoda.

U okviru ove dve kategorije revizorskih izveštaji medjusobno se razlikuju zavisno od vrste revizije i pristupa koji se primenjuju, kako je napred istaknuto Interna budžetska revizija koja se organizuje u okviru pojedinih velikih gradova ima poseban značaj za stalnu proveru funkcionisanja internih kontrolnih sistema koji treba da obezbede stalnu proveru korišćenja ovlašćenja rukovodilaca pojedinih organa uprave, kako kod neposrednih tako isto i kod posrednih korisnika javnih sredstava (škola, domova zdravlja, javnih komunalnih preduzeća i drugih korisnika).

Revizorski izveštaji namenjeni rukovodiocima organa u javnoj upravi, pored toga, što sadrže nalaze o utvrdjenim i materijalno dokumentovanim nalazima o propustima u funkcionisanju internih kontrolnih sistema, utvrdjenim zloupotrebama ovlašćenja, ili drugim nezakonitim radnjama, takodje mora da obuhvati i predloge internih revizora za otklanjanje uočenih propusta i slabosti u radu, kako bi se isti brzo i efikasno otklonili i time obezbedilo funkcionisanje službe ili organa po zakonu. To ne rade državni eksterni revizori javnih rashoda. Oni samo utvrdjuju nepravilnosti u radu, propuste i greške u pregledanim finansijskim izveštajima i drugim evidencijama, prekoračenja zakonitosti, obimu nastale štete i slično. O utvrdjenim činjenicama eksterni državni revizori javnih rashoda u svom izveštaju obaveštavaju Skupštinu, kao najvišeg organa parlamentarne kontrole, koji zatim odlučuje o odgovornosti organa kod koga su utvrdjene zakonske nepravilnosti u radu i slabosti funkcionisanja organizacije resora.

Interna revizija u javnom sektoru primenjuje iste revizorske standarde, pravila i procedure, kao i državna eksterna revizija javnog sektora. U tom slučaju, kada državna eksterna revizija javnog sektora, koja je po zakonu obavezna, utvrdi da je dobro postavljena interna budžetska revizija javnog sektora ili interna revizija javnih fondova i javnih preduzeća pravilno primenjuje revizorska pravila i standarde, prihvata iste, čime se značajno smanjuje revizorski rizik.

1.6. MEDjUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARDI ZA JAVNI SEKTOR

Od 01. januara 2011. godine za vodjenje poslovnih knjiga, kao i za sastavljanje, prikazivanje, dostavljanje i objavljivanje finansijskih izveštaja u Srbiji se primenjuju Medjunarodni računovodstveni standardi za javni sektor. To je precizirano i utvrdjeno Uredbom o primeni medjunarodnih računovnodstvnih standarda za javni sektor.[11]

[11] *Uredba o primeni Medjunarodnih računovodstvenih standard za javni sector*, Službeni glasnik RS, br. 49/2010.

Klasifikacija medjunarodnih računovodstvnih standarda za javnih sektor utvrdjena je na sledeći način:

- MRS-JS 1 Prezentacija finansijskih izveštaja *MRS-JS*
- MRS-JS 2 Izveštaji o novčanim tokovima
- MRS-JS 3 Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške
- MRS-JS 4 Učinci promene kurseva stranih valuta
- MRS-JS 5 Troškovi pozajmljivanja
- MRS-JS 6 Konsolidovani i zasebni finansijski izveštaji
- MRS-JS 7 Ulaganja u pridružene entitete
- MRS-JS 8 Učešće u zajedničkim ulaganjima
- MRS-JS 9 Prihod iz transakcije razmene
- MRS-JS 10 Finansijsko izveštavanje u hiperinflatornim privredama
- MRS-JS 11 Ugovori o izgradnji
- MRS-JS 12 Zalihe
- MRS-JS 13 Lizing
- MRS-JS 14 Dogadjaji nakon datuma izveštavanja
- MRS-JS 15 Finansijski instrumenti: Obelodanjivanje i prezentacija
- MRS-JS 16 Investiciona imovina
- MRS-JS 17 Nekretnine, postrojenja i oprema
- MRS-JS 18 Izveštavanje po segmentima
- MRS-JS 19 Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna sredstva
- MRS-JS 20 Obelodanjivanje povezanih strana
- MRS-JS 21 Umanjenje vrednosti imovine koja ne generiše gotovinu
- MRS-JS 22 Obelodanjivanje finansijskih informacija o opštem državnom sektoru
- MRS-JS 23 Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmene (porezi i prenosi)
- MRS-JS 24 Prezentacija budžetskih informacija u finansijskim izveštajima
- MRS-JS Finansijsko izveštavanje prema gotovinskoj osnovi[12]

Medjutim, analizom je utvrdjeno da pomenutu Uredbu nije moguće primeniti bez odgovarajuće promene relevantne zakonske i podzakonske računovodstvene regulative i bez odgovarajuće obuke računovodstvenih kadrova. Pojedini standardi, kao što je na primer MRS-JS 10, nisu primenljivi u Republici Srbiji jer konktetno u ovom slučaju ne postoje uslovi za hiperinflaciju. Druge medjunarodne računovodstvene standarde za javni sektor, pak nije moguće primeniti u Republici Srbiji bez prethodne promene obrazaca o finansijskim izveštajima.[13]

[12] Predstavljeno prema: Vićentijević K., *Primena medjunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor u Rebuplici Srbije*, Singidunum revija, br. 10/2011.
[13] Detaljnije o primeni MRS-JS u Srbiji u: Vićentijević K., *Primena medjunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor u Rebuplici Srbije*, Singidunum revija, br. 10/2011.

Pomenutu udredbu nije moguće primeniti bez odgovarajuće promene i promene relevantne zakonske i podzakonske računovodstvene regulative. Pored ovoga za potpuno sprovodjenje Uredbe o primeni medjunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor potrebna je i odgovarajuća obuka računovodstvenih kadrova.

II DEO – REVIZIJA U OBLASTI JAVNIH FINANSIJA

Upravljanje javnim finansijama je ključni instrument državne politike kojim se obezbedjuje: efikasna alokacija javnih sredstava prema utvrdjenim budžetskim prioritetima i diskalna disciplina.

Kontrola javnih finansija (i prihoda i rashoda) vrši se kroz:

- sistem interne kontrole, koju uspostavljaju svi direktni i indirektni budžetski korisnici i organizacije obaveznog socijalnog osiguranja;
- budžetsku inspekciju i reviziju, koje vrše inspekciju i internu reviziju nad svim direktnim i indirektnim budžetskim korisnicima i organizacijama obaveznog socijalnog osiguranja, kao i javnim preduzećima osnovanim od strane Vlade;
- eksternu reviziju završnog računa budžeta koju vrši Vrhovna državna inspekcija, osnovana od strane parlamenta.

2.1. REFORMA JAVNIH FINANSIJA SRBIJE

U Republici Srbiji u periodu od 2001. godine inicirana je reforma javnih finansija, koja je učinila fiskalni sistem transparentnim, jednostavnijim i uskladjenijim sa Medjunarodnim standardima. Povećan je uticaj javnih finansija u ostvarivanju ključnih ciljeva – makroekonomska stabilnost i održivi privredni rast.

Reforma javnih finansija otpočela je donošenjem Zakona o budžetskom sistemu, tj. novog sistemskog zakona kojim se reguliše oblast javnih finansija u Republici, odnosno uredjuje budžetski sistem i upravljanje javnim finansijama. Sa donošenjem ovog reformskog zakona u oblasti javnih finansija otpočinje primena reformskog koncepta na svim segmentima javnih finansija i javnog sektora u celini. Ovo je prvi i osnovni akt kojim se ostvaruju promene na svim nivoima vlasti – budžet Republike, budžeti lokalnih vlasti, uključujući i organizacije obaveznog socijalnog osiguranja. Budžetski sistem se uredjuje na potpuno novim osnovama i nov način, naročito upravljanje javnim finansijama.

Jedinstveno se uredjuje planiranje, priprema, donošenje i izvršenje budžeta Republike, kao i budžeta teritorijalnih autonomija i lokalne samouprave. Poseban značaj je u osnivanju novih institucija, pre svega trezora Republike, odnosno trezora nižih nivoa vlasti, koje čine stub upravljanja javnim finansijama. Po prvi put u javnim finansijama u Republici reguliše se zaduživanje, izdavanje državnih garancija, upravljanje javnim dugom, budžetsko računovodstvo, interna kontrola i revizija svih budžeta i sistem izveštavanja.

Radi ilustracije ovih reformskih poduhvata navedeno smanjenje fiskalnog deficita od 2001. godine u odnosu na prethodni period neefikasnih javnih finansija, kada se fiskalni deficit kretao oko 10% bruto društvenog proizvoda, na 1,6% u 2001. godini, 3,7% u 2002. godini, 4,2% u 2003. godini, dok se u 2004. godine procenat smanjuje. Za finansiranje deficita koristila su se sredstva od zaduživanja, sredstva od privatizacije i donacija. Mogućnost smanjenja javnih rashoda bila je sužena, tako da se restriktivnom politikom vršilo ograničenje javne potrošnje, ali je rast bruto društvenog proizvoda bio osnovna pretpostavka za smanjenje javnih rashoda na održiv nivo.

Najznačajniji pozitivni efekat u reformisanju javnih finansija je njihovo prekomponovanje u smeru podrške ekonomskog rasta zemlje, uz svodjenje budžetskog deficita na niži nivo, sve do ostvarenja suficita.

Radi poboljšanja efikasnosti upravljanja javnim rashodima uvedena je institucija trezora (na nivou Republike i na nivou lokalnih vlasti). Svaki trezor ima svoj konsolidovani račun na kojem svi korisnici sredstava odgovarajućeg budžeta drže svoja sredstva, bilo da su sredstva iz budžeta ili „sopstveni prihodi“ korisnika. Uspostavljanjem institucije trezora za sva plaćanja, obezbedjuje se centralizovano upravljanje javnim rashodima i ostvarenje osnovnih postavljenih ciljeva kao što su: makroekonomska stabilnost, održiv i stabilan ekonomski razvoj i smanjenje finansijskog rizika Republike.

U 2004. godini izvršena je do sada najznačajnija reforma u poreskoj politici, čime se zaokružuje izgradnja modernog poreskog sistema (u pogledu harmonizacije sa Evropskom unijom). Naime, uveden je novi poreski oblik – Porez na dodatu vrednost. Time se ukinuti pojedini poreski oblici i uvedeni su poreski podsticaji u funkciji podržavanja postavljenih makroekonomskih ciljeva: brži rast privrede, redovno servisiranje javnih obaveza i izgradnja modernog sistema javnih finansija.

2.2. PROCES KONTROLE BUDŽETA

Budžetska kontrola proizlazi iz jedne od osnovnih funkcija budžeta – da je budžet instrument kontrole prikupljanja i trošenja budžetskih sredstava. Ako se podje od izvora iz kojih država prikuplja novac, onda se može konstatovati da glavni prihodi i primici državnog budžeta potiču od oporezivanja poreskih obveznika, zatim dobijenih donacija i pomoći, kao i primitaka od zaduživanja u zemlji ili inostranstvu. Rashodi državnog budžeta, tj. na šta država troši novac, odnose se na tekuće rashode, kapitalne rashode, otplate ili povraćaj zajmova, kao i date kredite. Za nepredvidjene, hitne izdatke, služi budžetska rezerva (stalna i tekuća). U budžetima jedinica lokalne samouprave takodje se prikazuju prihodi i primici koji pripadaju toj jedinici, kao i rashodi i izdaci potrebni za njeno delovanje.

S obzirom da donošenje budžeta zahteva odredjenu proceduru u kojoj učestvuje više institucija, svaka od njih ima odredjene odgovornosti u tom procesu: Skupština kao zakonodavna vlast, Vlada kao izvršna vlast, dok Ministarstvo finansija za državu obavlja sve usluge oko prikupljanja sredstava u budžet i plaćanja iz budžeta. Ministarstvo finansija izradjuje i kontroliše budžet, tj. planira i prati izvršenje javnih prihoda i rashoda države. Ono je takodje odgovorno za predloge i savete vezane za makroekonomski okvir i fiskalnu strategiju. Za izvršenje budžeta jedinica lokalne samouprave odgovornost snosi lice koje ima ovlašćenja identična ministru finansija za izvršenje budžeta države.

U fazi izvršenja budžeta, u kojoj se prikupljaju planirani prihodi budžeta i troši za budžetske planirane namene u fiskalnoj godini, obavlja se, s jedne strane, kontrola naplate javnih prihoda, a, s druge strane, kontrola korišćenja budžetskih sredstava.

Za efikasnu, sveobuhvatnu i nezavisnu kontrolu javnih prihoda moguća su dva rešenja:

1. da naplatu poreza obavlja dobro organizovana poreske uprava, a finansijska policija da bude zadužena za prisilnu naplatu onog dela duga koji poreska uprava nije uspela da naplati redovnom procedurom naplate, ili
2. izdvojiti finansijsku, odnosno poresku policiju iz uprave (direkcije) javnih prihoda u samostalnu službu – internu kontrolu, čijeg bi rukovodioca postavljala i razrešavala Skupština.

I jedno i drugo predloženo rešenje imaju svoje za i protiv. Medjutim, bilo koje da se prihvati potrebno je da kontrola bude nezavisna, efikasna i sveobuhvatna i da, sem kontrole poreskih obveznika, kontroliše pravilnost i kvalitet poreskih propisa.

Pri kontroli poreskih obveznika potrebno je od strane kontrolora javnih prihoda vršiti permanentnu kontrolu:

- iskazivanja u knjigovodstvu, odnosno poreskoj prijavi, prihode, dobiti, zarade zaposlenih i drugih elemenata od uticaja na utvrdjivanje javnih prihoda;
- prijavljivanja imovine, imovinskih prava i nepokretnosti podložnih oporezivanju;
- tačnosti iskazanih podataka o pravu na poreske olakšice i oslobadjanja;
- utvrdjivanja osnovice, obračunavanja i plaćanja poreza na promet;
- krajnju upotrebu sredstava formiranih po osnovu poreskih olakšica i oslobadjanja;
- sprovodjenje mera naloženih od strane suda i drugih nadležnih organa;

- sprovodjenje mera prinudne naplate javnih prihoda;
- obračuna kamate za neblagovremeno plaćanje javnih prihoda;
- stanje poreskih računa (zaduženja, naplate) i usmeravanje sredstava;
- poreskog bilansa.

Pretpostavka uspešnog delovanja ove kontrole je, izmedju ostalog, i dobro ustrojeno i organizovano poresko knjigovodstvo, kao oblik evidencije u sistemu javnih prihoda. Poresko knjigovodstvo treba da bude prilagodjeno zahtevu da se obezbede analitički sadržaji vezani za zaduženja i razduženja poreskih obveznika, zatim sintetički izveštaji zaduženja poreza po vrstama i oblicima, kao i informacije o stepenu naplate poreza i njihove distribucije korisnicima.

Poslovi kontrole upotrebe sredstava za finansiranje javnih rashoda obavljaju se u okviru Ministarstva finansija (obično sektor ili služba za fiskalni sistem). Tu kontrolu obično vrše finansijski/budžetski inspektori. Budžetski inspektori kontrolišu, pre svega, da li se sredstva za finansiranje javnih rashoda rasporedjuju njihovim korisnicima u skladu sa utvrdjenim rasporedom, kao i da li se koriste za namene predvidjene budžetom, posebnim zakonom ili finansijskim planom. S tim u vezi, svi korisnici budžetskih sredstava su dužni da budžetskim inspektorima (na njihov zahtev) dostave svoje finansijske planove, programe, izveštaje o izvršenju predvidjenih obaveza.

Efikasna kontrola rashoda može da se obezbedi iskazivanjem rashoda putem dve klasifikacije: ekonomske i funkcionalne. Ekonomskom klasifikacijom budžet se prezentira po ekonomskoj kategoriji troškova, dok funkcionalna klasifikacija obezbedjuje pregled rashoda po delatnostima i programskim aktivnostima (što je u saglasnosti sa medjunarodnim standardima i preporukama MMF–a). Treba naglasiti da je sa uvodjenjem institucije trezora moguće obezbediti višestruku budžetsku kontrolu, kako na državnom, tako i na lokalnom nivou. Državni trezor, koji se po pravilu formira u Ministarstvu finansija, obavlja: sva plaćanja, vodjenje evidencije, finansijsku kontrolu, finansijsko izveštavanje, upravljanje novčanim sredstvima i dugovima, vodi evidenciju o državnoj imovini, prati finansijsko poslovanje vanbudžetskih fondova i jedinica lokalne samouprave.

Smisao delovanja trezora je u tome da država u svakom trenutku zna kojim sredstvima raspolaže, zahvaljujući jedinstvenom računu budžeta na koji pristižu svi javni prihodi i primici i sa kojeg se isplaćuju svi javni rashodi i obavljaju druga plaćanja preko jedinstvenog računa budžeta. Trezor treba da ima podatke o stanju dnevne likvidnosti računa države, kao i potrebe za gotovinom. Trezor, takodje, treba da dobija informacije o stvarnim rashodima korisnika budžeta, priticanju prihoda, kao i stanju gotovine na računima državnog budžeta. Trezor je obavezan da daje informacije o uslovima zajmova, transakcijama, izdavanju ili povlačenju državnih obveznica, kao i o otplati dugova. Sve te informacije trezora

Ministarstvo finansija koristi za odlučivanje o ograničenju budžeta i sredstava koja se troše posredstvom ministarstva i budžetskih korisnika.

Znači, trezor istovremeno obezbedjuje nekoliko funkcija:

- kontrolu nad novčanim tokovima;
- upravljanje novčanim tokovima;
- racionalnost upotrebe sredstava;
- bolju likvidnost;
- kvalitetno informisanje.

Sistem trezora obezbedjuje, takodje, povezanost sistema plaćanja i njegovu namensku upotrebu kroz krajnju kontrolu nastanka troškova. Budžetski korisnik, kao institucija sistema, time gubi izvršnu funkciju plaćanja. Tu funkciju preuzima trezor i direktno kontroliše valjanost dokumentacije, kao namensko trošenje sredstava predvidjeno budžetom.

2.2.1. INTERNA KONTROLA BUDŽETA

Novi koncept budžetskog sistema u javnim finansijama Republike Srbije uspostavlja efikasnost upravljanja javnim rashodima uz uvodjenje višestepenog sistema kontrole. Ovde se, pre svega, misli na uvodjenje sistema interne kontrole direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja. Sistem interne kontrole ima za cilj da obezbedi:

- primenu zakona, drugih propisa i procedura;
- uspešno poslovanje;
- ekonomično, efikasno i namensko korišćenje sredstava;
- čuvanje sredstava i ulaganja od gubitaka (uključujući od prevara, nepravilnosti ili korupcije).

Službu internih kontrola obavezno organizuju oni direktni budžetski korisnici koji su u organizacionom i finansijskom smislu složene celine i organizacije obaveznog socijalnog osiguranja. Ostali direktni budžetski korisnici mogu organizovati posebnu službu internih kontrola. Direktni budžetski korisnici uspostavljaju odgovarajuće oblike interne kontrole za indirektne budžetske korisnike iz njihove nadležnosti.

Interna kontrola je organizovana kao sistem procedura i odgovornosti svih lica uključenih u finansijske i poslovne procese direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja. Zadatak interne kontrole je da kontroliše sve transakcije:

- računa prihoda i rashoda;
- računa finansijskih sredstava i obaveza;
- računa finansiranja;
- upravljanja državnom imovinom.

Interna kontrola predstavlja kontrolu nad računovodstvenim okruženjem i računovodstvenim procesima, kako bi se obezbedilo sledeće:

- čuvanje sredstava od gubljenja i neovlašćenog korišćenja ili raspolaganja sredstvima;
- da se transakcije izvršavaju u skladu sa ovlašćenjima uprave, i
- da se transakcije evidentiraju ispravno i tačno, kako bi omogućile verodostojnu pripremu finansijskih izveštaja.

Računovodstvena literatura navodi pet različitih tipova kontrola u okviru sistema interne kontrole:

1. **kontrola okruženja** – odnosi se na atmosferu koja vlada i koja utiče na stav zaposlenih. Ovo uključuje faktore kao što su integritet i etičke vrednosti, kompetentnost, nadzor upravnog organa, filozofija i način rada poslovodstava, organizaciona struktura, dodeljivanje ovlašćenja i nadležnosti i pravila i prakse vezane za ljudske resurse.
2. **procena rizika** – odnosi se na procese identifikovanja potencijalnih rizika i načina na koje poslovodstvo reaguje na takve rizike, kroz mere i aktivnosti koje preduzima.
3. **informacije i komunikacija** – uključuju sve evidencije, procedure, pravila i pisanu dokumentaciju i priručnike koji se koriste u održavanju transparentnosti i polaganja računa za sredstva i obaveze.
4. **praćenje** – predstavlja nadzor poslovodstava i obezbedjuje da su mehanizmi interne kontrole uspostavljeni i da pravilno funkcionišu.
5. **kontrolne aktivnosti** – su pravila i procedure koje pomažu u sprovodjenju odluka poslovodstava.

Prilikom izrade pravila i procedura treba, pre svega, razumeti i razmotriti interne kontrole i rizike. Na primer, ako ne proverite da li su brojevi faktura duplirani pre nego što izvršite plaćanje dobavljaču, dolazite u situaciju da dobavljaču dva puta platite istu uslugu ili ukoliko se glavna knjiga sravnjuje mesečno, rizikuje se pravljenje netačnih finansijskih izveštaja. Ako se ne uporede rashodi i prihodi budžeta u toku godine, možemo doći u situaciju da se prekomerno troše sredstva i stvori neto gubitak za tu godinu. Ukoliko se ne vrši analiza trošenja donatorskih sredstava, kako bi se videlo da li su još raspoloživa, možemo da dodjemo u opasnost da izgubimo ovaj izvor prihoda.

Postoje neke osnovne komponente svih sistema pravila i procedura interne kontrole koja treba uključiti u računovodstvene procese: To su:

- **raspodela dužnosti koja se odnosi na način dodeljivanja zadataka**. Ni jedan pojedinac ne bi trebalo da ima potpunu kontrolu nad celokupnim procesom. Postoji potreba za proverama i ravnotežama i ovo se najbolje postiže raspodelom dužnosti. Primera radi, zadatke treba raspodeliti na takav način da jedna osoba ne može da bude nadležna za poslove upravljanja gotovinom i funkcijama vodjenja evidencija u isto vreme. U većini zemalja upravnik trezora je taj koji vodi računa o upravljanju gotovinom: pisanju čekova, prihvatanju i deponovanju uplata i bankovnim poravnanjima. Odeljenje finansija je odgovorno za evidentiranje gotovinskih transakcija u knjige evidencija. Medjutim, neke organizacije kombinuju ove aktivnosti u jedno odeljenje. Kada je ovo slučaj, onda treba rasporediti različite osobe za ove funkcije. Čak i male organizacije mogu da uspostave neki nivo rasporedjivanja dužnosti na taj način što će uključiti poslovodstvo i članove upravnih odbora u procese.
- **pisana pravila i procedure** – bez obzira na veličinu organizacije, finansijska pravila i procedure bi trebalo da budu donete u pisanoj formi i da budu lako dostupna osoblju. Šefovi, kao i osoblje, moraju da poznaju i razumeju šta jeste, a šta nije prihvatljivo i na koji način se može postići sve što je potrebno uraditi.
- **identifikacija ključnih učesnika i dužnosti** – zaposleni treba da razumeju svoje dužnosti i odgovornosti. Ovo se može postići kroz kombinovanje organizacionih šema, opisa radnih mesta, detaljnih zadataka i računovodstvenih kalendara. I primarne i sekundarne odgovornosti treba da budu odredjene i evidentirane. Osoba sa primarnim odgovornostima treba da bude odgovorna za unakrsnu obuku osoblja sa sekundarnim odgovornostima.
- **čuvanje dokumentacije i evidencija** – dokumentacija je ključni elemenat bilo kog sistema interne kontrole. Morate imati podršku za finansijske informacije koje su sadržane u finansijskim izveštajima. Izvorna dokumentacija, kao što su fakture i nalozi za knjiženje, bi trebalo da se čuvaju nekoliko godina. U mnogim državama postoje statuti koji uredjuju čuvanje evidencija.

Procedure interne kontrole će varirati u zavisnosti od: veličine organizacije, od toga da li postoji kompjuterski sistem i od vrste finansijskih aktivnosti. Procedure i interne kontrole moraju da budu skrojene na takav način da odgovaraju okolnostima. U procesu dizajniranja procedura mora se postići ravnoteža izmedju javnog sistema interne kontrole i preterane količine birokratskog posla. Procedure koje se izrade bi trebalo da budu što je moguće jednostavnije, a da pri tome obezbede visok, ali ne i apsolutan, stepen interne kontrole.

Interna kontrola je definisana kao proces na koji utiču rukovodstvo i ostali zaposleni u svakom odeljenju, stvorena da bi obezbedila zadovoljavajuće garancije za ostvarivanje glavnih ciljeva svakog od odeljenja. Sistem interne kontrole svakog odeljenja treba da sadrži sledeže elemente:

- plan organizacije koja obezbedjuje separaciju obaveza i odgovornosti medju zaposlenima;
- plan koji ograničava pristup resursima glavnog odeljenja isključivo autorizovanom osoblju, čija je upotreba neophodna u okviru dodeljenih dužnosti;
- sistem autorizacija i sistematizacije procedura u cilju kontrole aktive, pasive, prihoda i rashoda;
- prakse koje treba primenjivati tokom obavljanja redovnih dužnosti u svakom odeljenju;
- kvalifikovano osoblje koje može da održava traženi nivo kompetencije;
- metode interne kontrole koje su efektivne i efikasne.

Interna kontrola nije jedan dogadjaj, već niz akcija i aktivnosti koji su sastavni deo operacija. Ove akcije su sadržane u metodama korišćenih od strane rukovodstva u dnevnim operacijama unutar odeljenja. Interna kontrola ne bi trebala da se smatra za odvojen, specijalizovan sistem, već sastavni deo poslovnih procesa. Efikasan sistem interne kontrole je karakterisan kontrolama ugradjenim u infrastrukturu odeljenja.

Svaki šef odeljenja je odgovoran za održavanje efikasne interne kontrole. Rukovodstvo ovo postiže delegiranjem specifičnih odgovornosti svim zaposlenima unutar organizacije. Interna kontrola ne može da obezbedi apsolutnu sigurnost u ostvarenje ciljeva. Rukovodstvo je dužno da koncipira i implementira internu kontrolu na osnovu odgovarajućih troškova i benefita. Tako postavljena interna kontrola može da obezbedi dovoljnu garanciju da će ciljevi biti postignuti.

Svako odeljenje mora da bude svesno svih rizika kojima je izloženo i da ih rešava, što znači da je neophodno postaviti ciljeve i uključiti ih u sastav finansijskih i ostalih aktivnosti, tako da organizacija može da posluje koordinirano. Kontrolne procedure moraju da su odredjene i da se sprovode. Informativno-komunikativni sistemi omogućuju radnicima unutar odeljenja da razmene i sačuvaju informacije koje su neophodne za izvodjenje, upravljanje i kontrolu operacija. Ceo proces mora da bude pod nadzorom i modifikovan ukoliko je neophodno.

Ograničenja su uključena u ceo sistem interne kontrole. Ovo proističe iz loše procene u odlučivanju, ljudskim greškama, zbog sposobnosti rukovodstva da

preinači mere kontrole, udruživanje u cilju izbegavanja kontrole i razmatranje troškova i koristi u poredjenju sa internom kontrolom.

Svi unutar odeljenja su odgovorni za internu kontrolu. Šef svakog odeljenja je neopozivo odgovoran za održavanje efikasnog sistema interne kontrole. Ostali unutar organizacije su odgovorni da obezbede da postoji efektivna interna kontrola u sastavu njihovih funkcija ili aktivnosti. Mnogi eksterni saradnici, uključujući i nezavisne revizore, učestvuju u efektivnoj internoj kontroli kroz nezavisne izveštaje.

2.3. BUDŽETSKA INSPEKCIJA

Poslove budžetske inspekcije obavlja Ministarstvo finansija i ekonomije Republike Srbije. Budžetska inspekcija je u sastavu Ministarstva finansija vrši inspekciju i internu reviziju nad:[14]

- svim direktnim i indirektnim budžetskim korisnicima;
- organizacijama obaveznog socijalnog osiguranja;
- javnim preduzećima osnovanim od strane Vlade.

Osnovne funkcije budžetske inspekcije su:

- ex post provera primene zakona;
- ocena sistema interne kontrole;
- kontrola primene zakona u oblasti materijalno-finansijskog poslovanja i zakonitog korišćenja sredstava;
- revizija načina rada (performansi);
- davanje saveta o implikacijama kontrole;
- saradnja sa eksternom revizijom;
- vršenje ostalih zadataka (kontrola kvaliteta rada lokalnih službi za inspekciju i dr.).

Lokalna služba za inspekciju (u sastavu nadležnog izvršnog organa lokalne vlasti) vrši inspekciju i internu reviziju nad:

- direktnim i indirektnim korisnicima sredstava lokalnih budžeta;
- javnim preduzećima osnovanim od strane lokalne vlasti.

[14] Grupa autora, *Poreski sistem Srbije i priključenje Evropskoj uniji – mogućnosti i problemi*, Ekonomski institut, Beograd, 2010.

Rad budžetske inspekcije je nezavisan. Njen rad, ovlašćenja, obeležja i drugo uredjuje se posebnim aktom vlade, na predlog ministra. Ovim aktom uredjuje se i pravo na izjavljivanje žalbe protiv inspektora, odnosno revizora, u upravnom postupku. Program rada budžetske inspekcije i njegove promene utvrdjuje ministar.

Ministar takodje utvrdjuje metodologiju i bliže uredjuje način rada budžetske inspekcije. Budžetske inspekcija obavlja kontrolu kvaliteta rada inspekcije lokalne vlasti radi obezbedjenja jedinstvene primene postupka inspekcije na teritoriji Republike. Lokalna služba za inspekciju dostavlja dokumentaciju i izveštaj, na zahtev funkcionera koji rukovodi budžetskom inspekcijom.

Budžetska inspekcija, kao i lokalna služba za inspekciju imaju pristup svim podacima, dokumentima, izveštajima i informacijama potrebnim za obavljanje funkcija kod korisnika budžetskih sredstava, organizacija, preduzeća, odnosno pravnog lica nad kojim se vrši inspekcija, odnosno revizija. Budžetska inspekcija i lokalna služba za inspekciju imaju na raspolaganju odgovarajuće resurse (osoblje, prostor i opremu), koji obezbedjuju vršenje njihovih funkcija. U vršenju funkcija, budžetska inspekcija i lokalna služba za inspekciju obavezni su da čuvaju tajnost službenih i poslovnih podataka.

Budžetska inspekcija dostavlja nadležnom ministru izveštaj o izvršenoj inspekciji sa nalazima, merama i odgovarajućim preporukama. Ona istovremeno obezbedjuje zapisnik, izveštaj i preporuku korisniku budžetskih sredstava, organizaciji, odnosno pravnom licu kod kojeg je vršena inspekcija, odnosno revizija.

Na osnovu Zakona o budžetskom sistemu Vlada Republike Srbije donela je Uredbu o radu i ovlašćenjima budžetske inspekcije i obeležjima budžetske inspekcije. Ovom Uredbom uredjuju se način rada, ovlašćenja i obeležja budžetske inspekcije, kao i pravna zaštita u postupku inspekcije. Ministarstvo finansija, odnosno nadležni organ lokalne vlasti, obavlja poslove budžetske inspekcije kod direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja.

Budžetska inspekcija vrši kontrolu poslovnih knjiga, izveštaja, evidencija i druge dokumentacije kod korisnika budžetskih sredstava i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja sa ciljem da utvrdi da li su sredstva namenski i zakonito korišćena. Budžetska inspekcija ima pravo uvida u dokumentaciju o poslu koji je predmet kontrole i kod drugih pravnih lica, učesnika u tom poslu.

Poslovi kontrole u skladu sa ovom Uredbom, obavljaju se po programu koji donosi ministar nadležan za poslove finansija, odnosno nadležni izvršni organ lokalne vlasti. Poslove kontrole kod organa i organizacija budžetski inspektori

vrše na osnovu planova rada i naloga za kontrolu koje utvrdjuje, odnosno izdaje rukovodilac budžetske inspekcije.

Nalogom za kontrolu odredjuju se: budžetski inspektor za obavljanje kontrole, organ ili organizacija kod koje će se obaviti kontrola, predmet kontrole i rok u kome će se kontrola obaviti. Budžetski inspektor u postupku kontrole svojstvo službenog lica dokazuje službenom legitimacijom. Pre otpočinjanja kontrole budžetski inspektor je dužan da najavi kontrolu funkcioneru koji rukovodi organom ili organizacijom kod koje će se vršiti kontrola. Odgovorno lice u organu i organizaciji dužno je da na zahtev budžetskog inspektora sačini pismeno objašnjenje u vezi sa predmetom kontrole.

Ako se u postupku kontrole organa i organizacije utvrdi da nije izvršen popis, da nije iskazano stanje imovine, kapitala, obaveza, prihoda i rashoda ili finansijskog rezultata, odnosno da knjigovodstvene evidencije nisu potpune, uredne ili ažurne, ili da obračuni nisu uradjeni na propisan način, usled čega nije moguće obaviti kontrolu, budžetski inspektor će zaključkom naložiti da se nedostaci otklone. Zaključak se izdaje u pismenoj formi, u skladu sa zakonom kojim se uredjuje upravni postupak. Budžetski inspektor odredjuje rok za izvršenje zaključka koji ne može biti duži od 30 dana od dana dostavljanja zaključka.

Na zaključak se može izjaviti prigovor u roku od tri dana od dana prijema zaključka. Budžetski inspektor odlučuje o prigovoru u roku od pet dana od dana prijema prigovora. Organ i organizacija dužna je da o izvršenju zaključka obavesti budžetskog inspektora, koji posle dobijanja obaveštenja o izvršenju zaključka, odnosno posle isteka roka nastavlja započetu kontrolu.

O izvršenoj kontroli sastavlja se zapisnik u skladu sa zakonom. Budžetski inspektor pre dostavljanja zapisnika sa nalazom upoznaje odgovorna lica u organu i organizaciji kod koje je izvršena kontrola. Ako se kontrolom utvrde nezakonitosti ili nepravilnosti u zapisniku se navodi u čemu se one sastoje, dokazi na osnovu kojih su utvrdjene, predlažu mere i odredjuju rokovi za njihovo otklanjanje. Organ i organizacija kod koje je vršena kontrola može uložiti primedbe na nalaz iz zapisnika u roku od osam dana od dana dostavljanja zapisnika.

Ako budžetski inspektor utvrdi da su primedbe osnovane, sačiniće dopunu zapisnika koju dostavlja organu ili organizaciji u roku od 15 dana od dana prijema primedaba. Ako su primedbe neosnovane, budžetski inspektor o tome pismeno obaveštava organ ili organizaciju. Organ ili organizacija su dužni da u roku odredjenom u zapisniku obaveste budžetskog inspektora o postupanju po predloženim merama i prilože dokaze o tome. Budžetski inspektor po dobijanju obaveštenja vrši kontrolu izvršenja predloženih mera, o čemu sačinjava službenu belešku.

Ako organ ili organizacija u roku ne postupi po merama iz Zapisnika, budžetski inspektor donosi Rešenje kojim nalaže mere i odredjuje rok za otklanjanje utvrdjenih nezakonitosti. Rešenje se donosi u roku od 15 dana od isteka roka za izvršenja. Protiv rešenja se može izjaviti žalba nadležnom ministru, odnosno nadležnom izvršnom organu lokalne vlasti u roku od 8 dana od dana prijema rešenja. O žalbi nadležni organ odlučuje u roku od 30 dana od dana prijema žalbe.

2.4. REVIZIJA BUDžETA

Revizija javne uprave je glavni elemenat javne kontrole i odgovornosti. Nezavisnim izveštavanjem o programima, funkcijama, aktivnostima i organizacijama, revizori pružaju javnosti i rukovodstvu objektivnu i pouzdanu ocenu funkcionisanja javne službe. Novim budžetskim sistemom uspostavlja se, pored interne kontrole i budžetske inspekcije, i revizija budžeta. Zapravo, dva vida revizije su uspostavljena:

1. **interna revizija**, koja je kao budžetska inspekcija u nadležnosti ministarstva finansija i
2. **eksterna revizija**, koju obavljaju nezavisni revizori nezavisne institucije.

Funkcije jednog i drugog oblika revizije proističu iz zakonskih rešenja.

2.4.1. INTERNA REVIZIJA BUDžETA

Interna revizija treba da bude organizovana i struktuirana tako da što više doprinese ekonomičnosti i efikasnosti vlade u skladu sa zakonskim i upravljačkim direktivama. Ministar mora da odredi nezavisnog internog revizora u okviru ministarstva finansija koji će da vrši atestiranje, finansijsku i organizacionu reviziju u skladu sa revizorskim standardima ministarstva finansija.

Finansijska revizija sadrži finansijske izveštaje i izveštaje koji se tiču finansija. Revizija finansijskih izveštaja pruža pouzdano obaveštenje o tome da li finansijski pregled predstavlja stvarnu finansijsku sliku, operativne rezultate i tok novca u skladu sa opšte prihvaćenim računovodstvenim principima. Revizija izveštaja koji se tiču finansija podrazumeva da je: finansijska informacija predstavljena u skladu sa postojećim kriterijumima; da se odeljenje pridržavalo postavljenim finansijskim zahtevima; da je struktura interne kontrole nad finansijskim izveštavanjem prilagodjena ostvarivanju kontrolnih ciljeva.

Organizaciona revizija obuhvata ekonomsku reviziju, reviziju efikasnosti i programsku reviziju. Ekonomska revizija i revizija efikasnosti služi kako bi se ocenilo: da li odeljenje raspolaže i koristi svoje resurse na ekonomičan i efikasan

način; zatim, razlozi za neefikasnost i neekonomičnost; uskladjenost sa zakonom i regulativama u smislu ekonomičnosti i efikasnosti. Programske revizije odredjuju: nivo do koga su željeni rezultati ostvareni zakonskom regulativom; efikasnost organizacija, programa, aktivnosti i funkcija; poštovanje zakona i regulativa.

Revizori mogu biti angažovani i u drugim sferama kao što su:

- pomoć zakonodavnom telu kroz formulaciju pitanja sa saslušanja;
- razvoj metodologije i pristupa za procenjivanje novih ili predloženih programa;
- prognoziranje različitih ishoda pod datim pretpostavkama bez ocenjivanja trenutnih operacija;
- razmatranje uslova predloženih ugovora; i
- istraživanja.

Sledeće činjenice su bitne za obezbedjivanje efikasnog i nezavisnog funkcionisanja revizije:[15]

- zahtevati izveštaj u pisanoj formi koji će sadržati relevantne preliminarne informacije, nalaze i preporuke koje se odnose na kontrolisane aktivnosti i da se informiše ministar, eksterna revizija i uprava o rezultatima izvršene revizije;
- obezbediti da revizor ima kompletan, slobodan i nesputavan pristup zaposlenima u ministarstvu, kao i svim podacima, ugovorima i izveštajima;
- osigurati da svi ugovori mogu da budu revidirani;
- odrediti nivo odgovornosti revizora u smislu koordinacije i nadgledanja svih vrsta revizija u ministarstvu od strane javnih računovodstvenih organizacija, konsultantskih ili revizorskih kuća;
- eliminisati bilo kakav politički uticaj na rad odabranog revizora;
- zahtevati da svi odgovorni vladini menadžeri odgovaraju na vreme u pisanoj formi na revizorske preporuke, uz objašnjenje koji postupci su predvidjeni ili su preduzeti kako bi se rešili problemi navedeni u izveštaju revizora;
- zahtevati povratnu informaciju prilikom novih saznanja vezanih za preporuke iz prethodnih revizorskih izveštaja, kako bi se ocenilo da li su pravovremeni i adekvatni koraci preduzeti od strane menadžmenta;
- obezbediti periodični kvalitativni pregled funkcije revizije.

Što se tiče obima revizije, revizor će vršiti dužnosti u skladu sa revizorskim standardima ministarstva finansija. Revizor treba da ima ovlašćenje da obavlja

[15] Grupa autora, *Poreski sistem Srbije i priključenje Evropskoj uniji – mogućnosti i problemi*, Ekonomski institut, Beograd, 2010.

finansijske, organizacione revizije i atestiranja svih sektora, odeljenja, aktivnosti u cilju nezavisnog i objektivnog ocenjivanja. Na početku svake kalendarske (fiskalne) godine, revizor treba da podnese ministru na razmatranje plan revizije (za reviziju sektora, odeljenja, aktivnosti) na godišnjem ili petogodišnjem nivou. Ovaj plan može da bude menjan posle ministrovog razmatranja. Revizor takodje može spontano da inicira i sprovede bilo koju drugu reviziju koju smatra neophodnom. Pri odredjivanju obima revizije i planiranja posla revizor bi trebalo da se konsultuje sa eksternim revizorima. U slučaju da revizor primi zahtev za obavljanje specijalne misije koja nije uključena u godišnji plan revizije, trebalo bi da pridobije odobrenje ministra da izmeni plan revizije, kako bi se obuhvatile odobrene izmene.

Revizor treba da čuva u trajanju od pet godina kompletnu dokumentaciju svakog revizorskog izveštaja i svih drugih istraživanja i ispitivanja. Dokumentacija treba da sadrži svu prateću dokumentaciju na kojoj je zasnovan izveštaj revizije. Svi zaposleni u Ministarstvu finansija su dužni da revizoru obezbede nesmetan pristup radnicima, informacijama i dokumentaciji, uključujući i elektronske podatke koji su u njihovoj nadležnosti, u smislu ovlašćenja, zaduženja, aktivnosti, organizacija, imovini, opremi i radnom prostoru, finansijskim ugovorima i metodima poslovanja koji su zahtevani od strane revizora u cilju nesmetanog obavljanja revizije. Takodje, neophodno je dati na uvid revizoru sve ugovore spoljnih kontraktora i subkontraktora. Revizor ne sme da javno iznese bilo koju informaciju koja se tiče njegovog posla.

Finalna verzija revizorskog izveštaja mora biti prosledjena odeljenju u kojem je vršena revizija i ministru na razmatranje, pre nego što se izveštaj objavi. Rukovodstvo odeljenja mora pisanim putem da odgovori, izražavajući saglasnost sa nalazima i preporukama revizije ili razlozima za neslaganje sa gore pomenutim. Odgovor mora biti prosledjen revizoru u roku od 30 dana. Revizor će uneti taj odgovor u svoj izveštaj. U slučaju da odgovor nije primljen, revizor će naglasiti tu činjenicu u svom izveštaju. Svaka revizija će se završiti pisanim izveštajem koji će sadržati relevantne informacije, nalaze i preporuke i preneće svoje rezultate eksternim revizorima. Izveštaj treba da bude dostupan javnosti. U slučaju da tokom misije revizor dodje do saznanja da je bilo zloupotreba ili ilegalnih radnji i indikacija o postojanju sličnih radnji koje bi mogle da imaju posledice po vladu, revizor je dužan da o ovome obavesti ministra. U slučaju da revizor smatra da je ministar umešan u ilegalne aktivnosti, dužan je da o tome direktno obavesti eksterne revizore. U slučaju da je neregularnost kriminalne prirode, revizor mora odmah da obavesti nadležno tužilaštvo.

Revizor mora da podnese godišnji izveštaj ministru u roku od 30 dana od završetak kalendarske/fiskalne godine, navodeći sve završene revizije, glavne nalaze, korekcije odradjene od strane administrativnih menadžera i najznačajnije nalaze koji nisu bili direktno upućeni menadžmentu.

Revizor će morati da vodi *follow up* revizorskih preporuka u cilju odredjivanja primene korektivnih akcija. Revizor može da zahteva periodičan statusni izveštaj iz odeljenja u kojima je vršena revizija o koracima preduzetim kako bi se ispoštovale preporuke.

U okviru budžeta revizor može da zatraži usluge ovlašćenog računovodje, kvalifikovanih rukovodilaca, konsultanata ili drugih profesionalnih eksperata koji su neophodni da bi se izvršila revizija. Revizija mora da bude uradjena od strane lica koji nemaju nikakvog finansijskog interesa u poslovima vlade.

Revizorske aktivnosti odeljenja revizije su podložne kvalitativnom ocenjivanju u skladu sa standardima revizije ministarstva finansija, od strane profesionalne, legitimne i namenske grupe, koja će koristiti uputstva Ministarstva finansija. Kopija pisanog izveštaja ovog nezavisnog ocenjivanja se dostavlja ministru. Ovaj izveštaj je dostupan javnosti. Za sprovodjenje interne revizije postoje utvrdjene procedure i politike. Ministar je dužan da održava odeljenje Interne revizije nezavisno od bilo kod drugog sektora ili odeljenja unutar ministarstva. Direktor interne revizije je dužan da preda Ministru godišnji izveštaj u pisanoj formi o svim uradjenim poslovima interne revizije tokom godine, uz prethodnu usmenu prezentaciju. Odeljenje interne revizije ne sme da učestvuje u pripremi procedura, ili bilo kojih drugih aktivnosti koje će morati kasnije da kontroliše i ocenjuje. Odeljenje interne revizije ima autorizaciju za pristup kompletnim podacima ministarstva, kao i imovini i kadru koji je odgovoran tokom odredjene kontrole. Odeljenje ima slobodu da revidira i ocenjuje politike, planove, procedure i izveštaje.

Prema preporuci Medjunarodnog monetarnog fonda, odgovornosti i dužnosti za internu reviziju su:

- izvršiti pregled uskladjenosti sa postojećim finansijskim propisima, instrukcijama i procedurama;
- proceniti delotvornost internih kontrola;
- proceniti da li su sredstva delotvorno upotrebljena;
- pregledati pouzdanost i integritet načina na koje se vode evidencije i izveštavanje;
- predrevizija obaveza, plaćanja i ugovora;
- verifikovati i potvrditi periodične povraćaje faktura, troškova, prihoda, robe, itd;
- pregledati i napraviti predreviziju računovodstvenih izveštaja;
- ispitati neregularnosti;
- osigurati da su naplaćeni prihodi pravilno prikupljeni, deponovani i evidentirani;
- napraviti *ad hoc* provere svih potreba u procesu stvaranja izdataka, sve do isporuke roba i usluga;
- izvršiti *ad hoc* preglede budžetskih kontrola;

- osigurati da je fizička imovina inventarisana i da je roba bezbedna;
- pregledati budžetske preraspodele, kako bi se osigurala zakonska uskladjenost i da ima dovoljno sredstava.

Cilj interne revizije je da unapredjuje performanse organizacije, pružajući kvalitativne revizorske usluge koje rezultuju u smanjenju troškova, dobicima u organizacionoj efikasnosti, jačanju interne kontrole i poboljšanju politika. Cilj interne revizije je, takodje, da služi kao nezavisna ocenjivačka funkcija unutar ministarstva, da ispita i oceni finansijske i menadžment aktivnosti i da sprovede analize i preporuke koje se odnose na kontrolisane oblasti.

Da bi postigla ove ciljeve, interna revizija sprovodi nezavisne kontrole i izveštava o efektivnosti menadžment kontrola i operativnih performansi unutar ministarstva. Obim poslova odeljenja interne revizije je da proceni da li je sklop menadžment rizika, kontrole i procesa, adekvatan i da li funcioniše na način da bi obezbedio:

- adekvano identifikovanje i upravljanje rizicima;
- precizne, vremenski tačne i pouzdane finansijske, menadžment i operativne informacije;
- da u aktivnosti zaposlenih u saglasnosti sa politikama, standardima, procedurama i važećim zakonima i regulativama;
- da je kadar ekonomičan, efikasno iskorišćen i adekvatno obezbedjen;
- da su programi, planovi i ciljevi postignuti;
- da su kvalitet i stalno unapredjenje sastavni deo organizacionog procesa kontrole.

Odeljenje interne revizije je odgovorno za:[16]

- razvoj i sprovodjenje adekvatnog revizorskog programa za procenu menadžment kontrola;
- obezbedjivanje profesionalnog znanja aktivnosti interne revizije putem kvalitativnih programa;
- predaju godišnjih revizorskih planova ministru radi odobrenja;
- zapošljavanje i obuku zaposlenih u odeljenju interne revizije;
- ispitivanje efektivnosti svih nivoa rukovodjenja i njihovu usaglašenost sa utvrdjenim politikama i procedurama;
- preporuke vezane za poboljšanje menadžment kontrola stvorenih za obezbedjivanje kadra ministarstva, promociju ciljeva ministarstva i obezbedjivanje konzistentnosti sa vladinim zakonima i regulativama;

[16] Grupa autora, *Poreski sistem Srbije i priključenje Evropskoj uniji – mogućnosti i problemi*, Ekonomski institut, Beograd, 2010.

- pregled procedura i izveštaja o njihovoj adekvatnosti da se postignu dati ciljevi i ocenjivanje politika i planova vezanih za aktivnosti ili funkcije u nadležnosti revizorskih izveštaja;
- revidiranje adekvatnost i primenu računovodstvenih, finansijskih i operativnih kontrola koje čine sistem interne kontrole ministarstva;
- preporuke vezane za neophodno poboljšanje sistema očuvanja imovine ministarstva, kao i podataka menadžmenta;
- preporuka neophodnih unapredjivanja sistema interne kontrole u slučajevima da su ustanovljeni propusti, nefunkcionisanje, nedovoljne i nepostojeće kontrole;
- učešće u razvoju automatizovanog informativnog sistema radi obezbedjenja inkorporacije neophodnih kontrola u te sisteme;
- stvaranje adekvatnih budžetskih kontrola i kontrola troškova u okviru programa revizije;
- koordinaciju aktivnosti unutar odeljenja interne revizije sa ostalima, u cilju postizanja najboljih ciljeva odeljenja i ministarstva u celosti;
- razvijanje efektivnih profesionalnih odnosa sa eksternim revizorima;
- autorizovanje publikacije izveštaja o rezultatima revizorskih ispitivanja, uključujući i preporuke za poboljšanje poslova;
- izvešavanje o rezultatima kontrola o organizacionim celinama u vremenski predvidjenom roku;
- ocenjivanje adekvatnosti aktivnosti sprovedenih od strane rukovodstva kao odgovor na izvesne nedostatke i mogućnosti za poboljšanje tokom kontrole;
- sprovodjenje specijalnih ispitivanja na zahtev ministra, uključujući izveštaje ili prezentacije od strane drugih izvan ministarstva.

Zadatak interne revizije je da asistira svim nivoima rukovodstva ministarstva u efektivnom obavljanju njihovih dužnosti, obezbedjujući im objektivne analize, procene, preporuke i komentare vezane za revidirane aktivnosti. Pojedini članovi ministarstva su ovlašćeni da kontaktiraju odeljenje interne revizije i direktno izveste o finansijskim ili operativnim nedostacima ili oblastima za koje se sumnja da ne rade ispravno. Zaposleni u odeljenju interne revizije su dužni da medjusobno sprovedu istraživanje da li je integritet i savesno izveštavanje dovedeno u sumnju. Oni su dužni da sprovode na najvišem profesionalnom nivou standarde interne revizije. Standardi profesionalnog ponašanja su bazirani na *Code of Ethics* izdatog od strane ministarstva finansija. Za potrebe ministra u sagledavanju svih odgovornosti za finansijsko izveštavanje, sistema interne kontrole u finansijskom izveštavanju, proces revizije i proces nadzora usaglašenosti sa zakonima i regulativama, može se obrazovati tzv. revizorski komitet.

Komitet treba da se sastaje minimum četiri puta godišnje, sa autorizacijom da sazove dodatne sastanke u izuzetnim slučajevima. Svi članovi komiteta su dužni

da prisustvuju sastancima. Komitet će pozvati i članove uprave, revizore ili druge da prisustvuju sastancima i obezbede zahtevane informacije. Mogu takodje da održe i privatne sastanke sa revizorima. Program sastanka će biti pripremljen i predat članovima unapred, sa svim neophodnim materijalima. Komitet ima sledeće odgovornosti:[17]

- pregled bitnih računovodstvenih podataka i podataka vezanih za izveštavanje;
- pregled rezultata svih revizorskih misija, u saglasnosti sa upravom i internim revizorima, uključujući i sve nastale poteškoće;
- pregled godišnjih finansijskih izveštaja;
- pregled ostalih delova godišnjih izveštaja pre objavljivanja radi provere tačnosti i kompletnosti informacija;
- pregled sa upravom i internim revizorima, svih podataka zahtevanih da se prenesu komitetu u skladu sa revizorskim standardima ministarstva finansija;
- razmatranje efektivnost interne kontrole unutar ministarstva u okviru godišnjih i interih finansijskih izveštaja, uključujući bezbednost informacione tehnologije i kontrolu;
- razmatranje obima izveštaja interne kontrole od strane interne i eksterne revizije u smislu finansijskih izveštaja i obezbedjivanje izveštaja o najznačajnijim nalazima i preporukama, kao i komentar uprave;
- pregleda sa upravom i direktorom interne revizije program, plan, aktivnosti, zaposlene i organizacionu strukturu interne revizije;
- osigura da nema nikakvih zakonskih restrikcija i proveri imenovanje zamenika ili razrešenje dužnosti direktora interne revizije;
- proveri efektivnost rada interne revizije, uključujući i usaglašenost sa procedurama interne revizije;
- redovno se sastaje sa direktorom interne revizije radi razmatranja svih pitanja koja komitet ili interna revizija smatraju da se moraju razmotriti privatno;
- razmatra predloženi plan revizije od strane eksternih revizora;
- razmatra rad eksternih revizora i finalno odobrenje za odredjivanje ili raspuštanje tih revizora;
- razmatra i potvrdi nezavisnost eksterne revizije putem pribavljanja izveštaja od strane revizora o odnosu izmedju revizora i ministarstva;
- redovno se sastaje nasamo sa eksternim revizorima radi razmatranja svih pitanja koja komitet ili interna revizija smatraju da se moraju razmotriti privatno;
- razmatra efikasnost sistema za praćenje usaglašenosti sa zakonima i regulativom, kao i rezultate istraživanja uprave i povratne informacije u slučajevima nepoštovanja;

[17] Grupa autora, *Poreski sistem Srbije i priključenje Evropskoj uniji – mogućnosti i problemi*, Ekonomski institut, Beograd, 2010.

- redovno izveštava ministra o aktivnostima komiteta;
- obezbedjuje otvorenu komunikaciju izmedju interne revizije, eksternih revizora i ministra;
- izveštava ministra na godišnjem nivou, uz opis sastava komiteta, odgovornosti i svih ostalih zahtevanih informacija;
- razmatra bilo koji drugi izveštaj izdat od strane ministarstva koji se tiču odgovornosti komiteta.

2.4.2. EKSTERNA REVIZIJA BUDžETA

Ministarstvo finansija po završetku fiskalne godine sastavlja predlog godišnjeg obračuna državnog budžeta, tj. završnog računa budžeta. Posle rasprave u Vladi, Skupština usvaja Izveštaj o završnom računu. Medjutim, pri usvajanju završnog računa treba da bude usvojen i Izveštaj nezavisne revizije o završnom računu budžeta.

Završni račun budžeta Republike, budžeta lokalne vlasti i finansijskih planova organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, obavezno podležu eksternoj-nezavisnoj reviziji. Izveštaj nezavisne revizije uključuje ispitivanje dokaza na bazi provera uzoraka kojima se potvrdjuju iznosi i informacije u predlogu završnog računa budžeta, kao i izražavanje mišljenja da li predlog završenog računa budžeta objektivno i istinito prikazuje prihode i rashode budžeta, u skladu sa propisima. Takodje, ocenjuje uskladjenost trošenja budžetskih sredstava s planiranim i odobrenim iznosima tih sredstava.

Izveštaj nezavisne revizije uključuje ispitivanje dokaza na bazi provera uzoraka kojima se potvrdjuju iznosi i informacije u predlogu završnog računa budžeta, kao i izražavanje mišljenja.[18]

- mišljenje nezavisne revizije obuhvata:
  - ✓ ocenu da li predlog završnog računa budžeta objektivno i istinito prikazuje prihode i rashode budžeta u skladu sa propisima,
  - ✓ ocenu uskladjenosti trošenja budžetskih sredstava s planiranim i odobrenim iznosima tih sredstava.
- mišljenje nezavisne revizije može biti:
  - ✓ pozitivno,
  - ✓ negativno,
  - ✓ uzdržavanje od izražavanja mišljenja.

[18] Grupa autora, *Poreski sistem Srbije i priključenje Evropskoj uniji – mogućnosti i problemi*, Ekonomski institut, Beograd, 2010.

U suštini, revizija javnih rashoda je parlamentarna funkcija nadzora nad usmeravanjem i trošenjem budžetskih sredstava. S obzirom da parlament odobrava sredstva sa karakterom javnih rashoda (odobrava budžet) logično je da on i sprovodi nadzor i to preko državne revizije. Državna revizija je nužni oblik kontrole, jer se, u principu, upravljanje javnim sredstvima zasniva na poverenju.

Revizija nije sama sebi cilj, već predstavlja nezamenljiv deo regularnog sistema koji ima za cilj da otkriva odstupanja od prihvaćenih standarda i kršenja principa legalnosti, efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti u finansijskom upravljanju javnim sredstvima.

Sve su to razlozi koji su naveli razvijene zemlje sveta da formiraju Vrhovnu državnu revizorsku instituciju. Vrhovna državna revizorska institucija u razvijenim zemljama ima nazive koji se od države do države razlikuju. Na primer, u Engleskoj – *National Audit Office*, u SAD – *General Accountants Office*, u Nemačkoj – *Germany Federal Court of Audit*, u Japanu – *Japan Board of Audit*, itd.

Vrhovne državne revizije osnovale su medjunarodno udruženje – Medjunarodna organizacija vrhunskih revizorskih institucija (*The International Organization of Supreme Audit Institutions*). Vrhovna državna revizorska institucija može postići ciljeve objektivno i efektivno samo ako je nezavisna od entiteta koji je objekat državne revizije i zaštićena od spoljnih uticaja. Nezavisnost vrhovne državne revizije je neraskidivo povezana sa nezavisnošću njenih članova. Vrhovna državna revizija mora imati takodje finansijsku nezavisnost. U tom smislu ona mora imati obezbedjena finansijska sredstva koja će joj omogućiti da ostvari planirane zadatke. Sve javne finansijske operacije, bez obzira da li se i kako one odražavaju na budžet, treba da budu podvrgnute vrhovnoj državnoj reviziji. U tom smislu, vrhovna državna revizija treba da insistira na jasno definisanoj klasifikaciji budžeta i jednostavnom i transparentnom računovodstvenom sistemu. Vrhovna državna revizija treba da bude ovlašćena da vrši reviziju naplate poreza. Revizija poreza je primarna revizija legalnosti i regularnosti. Kad vrši reviziju primene poreskih zakona Vrhovna državna revizija može ispitati sistem i efikasnost naplate poreza, stepen ostvarenja ciljnih poreskih prihoda i predlagati moguće poboljšanje poreskih propisa.

Na prvom mestu ono što treba napomenuti jeste neophodnost je da vrhovna državna revizija bude organizovana izvan bilo koje druge državne administracije, kao i to da je neposredno povezana sa parlamentom i jedino njemu podredjena i odgovorna. U nadležnostima vrhovne državne revizije treba da bude, osim revizije državnog budžeta, i revizija budžeta lokalnih jedinica, vanbudžetskih fondova, državnih i javnih preduzeća, kao i preduzeća koja se delimično ili u celosti finansiraju iz budžeta. O izvršenim revizijama vrhovna državna revizija treba da obavesti parlament jednom godišnje, a nakon usvajanja njenih izveštaja od strane parlamenta, izveštaji vrhovne državne revizije treba da postanu javni dokument dostupan javnosti i medijima.

Tek novembra 2005. godine usvojen je kod nas Zakon o državnoj revizorskoj instituciji, tj. vrhovnoj državnoj reviziji, koji će se primenjivati u roku od šest meseci od dana njegovog stupanja na snagu (maja 2006. godine). Ovim Zakonom uredjuju se osnivanje i delatnost, pravni položaj, nadležnost, organizacija i način rada Državne revizorske institucije i druga pitanja od značaja za rad institucije, kao i prava i obeveze subjekta revizije. Institucija je najviši državni organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji. Institucija je samostalan i nezavisan državni organ. Za obavljanje poslova iz svoje nadležnosti Institucija je odgovorna Narodnoj skupštini Republike Srbije. Akta kojima ova institucija vrši svoju nadležnost revizije ne mogu biti predmet osporavanja pred sudovima i drugim državnim organima. Institucija ima svojstvo pravnog lica.

U okviru svoje nadležnosti, Državna revizorska institucija obavlja sledeće poslove:[19]

- planira i obavlja reviziju, u skladu sa zakonom;
- donosi podzakonske i druge akte radi sprovodjenja ovog zakona;
- podnosi izveštaje u skladu sa čl. 43. i 44. ovog zakona[20];
- zauzima stavove i daje mišljenja kao i druge oblike javnih saopštenja u vezi sa primenom i sprovodjenjem pojedinih odredaba ovog zakona;
- po potrebi i u skladu sa svojim mogućnostima, pruža stručnu pomoć Skupštini, Vladi Republike Srbije i drugim državnim organima o pojedinim značajnim merama i važnim projektima, na način kojim se ne umanjuje nezavisnost Institucije;
- može da daje savete korisnicima javnih sredstava;
- može davati primedbe na radne nacrte predloga zakonskih tekstova i drugih propisa i može davati mišljenja o pitanjima iz oblasti javnih finansija;
- može da daje preporuke za izmene važećih zakona na osnovu informacija do kojih je došla u postupku obavljanja revizije, a odnose se na to da proizvode ili mogu proizvesti negativne posledice ili dovode do neplaniranih rezultata;
- usvaja i objavljuje standarde revizije u vezi sa javnim sredstvima koji se odnose na izvršavanje revizijske nadležnosti Institucije, na priručnike za reviziju i na drugu stručnu literaturu od značaja za unapredjenje revizorske struke;

[19] Prilagodjeno prema: *Zakon o državnoj revizorskoj instituciji*, Službeni glasnik Republike Srbije br.101/2005, 54/2007 i 36/2010.

[20] Članovi 43. precizira da DRI izveštava Skupštinu Republike Srbije podnošenjem godišnjeg izveštaja o radu, posebni izveštaja u toku godine i izveštaja o reviziji završnog budžeta Republike, završnih računa finansijskih planova organizacija obaveznog osiguranja i konsolidovanih finansijskih izveštaja Republike. Član 44. Zakona o državnoj revizorskoj instituciji glasi da: Institucija izveštava skupštine lokalnih vlasti o revizijama koje se odnose na subjekte koji su u njihovoj nadležnosti.

- utvrdjuje program obrazovanja i ispitni program za sticanje zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor, organizuje polaganje ispita za sticanje revizorskih zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor i vodi Registar lica koja su stekla ova zvanja;
- utvrdjuje kriterijume i vrši nostrifikaciju stručnih zvanja iz nadležnosti Institucije stečenih u inostranstvu;
- saradjuje sa medjunarodnim revizorskim i računovodstvenim organizacijama u oblastima koje se odnose na računovodstvo i reviziju u okviru javnog sektora;

Subjekti revizije, u skladu sa ovim zakonom su:

- direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava Republike, teritorijalnih autonomija i lokalnih vlasti u skladu sa propisima kojima se uredjuje budžetski sistem i sistem javnih prihoda i rashoda;
- organizacije obaveznog socijalnog osiguranja;
- budžetski fondovi osnovani posebnim zakonom ili podzakonskim aktom;
- Narodna banka Srbije u delu koji se odnosi na korišćenje javnih sredstava i na poslovanje sa državnim budžetom;
- javna preduzeća, privredna društva i druga pravna lica koje je osnovao direktni odnosno indirektni korisnik javnih sredstava;
- pravna lica kod kojih direktni odnosno indirektni korisnici imaju učešće u kapitalu odnosno u upravljanju;
- pravna lica koja su osnovala pravna lica u kojim država ima učešće u kapitalu odnosno u upravljanju;
- pravna i fizička lica koja primaju od Republike, teritorijalnih autonomija i lokalnih vlasti dotacije i druga bespovratna davanja ili garancije;
- subjekti koji se bave prihvatanjem, čuvanjem, izdavanjem i korišćenjem javnih rezervi;
- političke stranke, u skladu sa zakonom kojim se uredjuje finansiranje političkih stranaka;
- korisnici sredstava EU, donacija i pomoći medjunarodnih organizacija, stranih vlada i nevladinih organizacija;
- ugovorna strana u vezi sa izvršenjem medjunarodnih ugovora, sporazuma, konvencija i ostalih medjunarodnih akata, kada je to odredjeno medjunarodnim aktom ili kada to odredi ovlašćeni organ; i
- drugi subjekti koji koriste sredstva i imovinu pod kontrolom i na raspolaganju Republike, teritorijalnih autonomija, lokalnih vlasti ili organizacija obaveznog socijalnog osiguranja.[21]

[21] *Zakon o državnoj revizorskoj instituciji*, Službeni glasnik Republike Srbije br. 101/2005, 54/2007 i 36/2010.

Institucija da ima predsednika Institucije, potpredsednika, Savet, revizorske službe i prateće službe. Radi preciziranja odredjenih poslova i aktivnosti Državne revizorske institucije Srbije, treba pojasniti sledeće pojmove:

- **revizija finansijskih izveštaja** – predstavlja ispitivanje dokumenata, isprava, izveštaja i drugih informacija, radi prikupljanja dovoljnog, adekvatnog i pouzdanog dokaza za izražavanje mišljenja da li finansijski izveštaji subjekta revizije istinito i objektivno prikazuju njegovo finansijsko stanje, rezultate poslovanja i novčane tokove, u skladu sa prihvaćenim računovodstvenim načelima i standardima;
- **revidiranje poslovanja prema ovom zakonu** – znači pribavljanje dovoljnog, adekvatnog i pouzdanog dokaza za izražavanje mišljenja o pravilnosti i svrsishodnosti poslovanja korisnika javnih sredstava;
- **revizija pravilnosti poslovanja** znači ispitivanje finansijskih transkacija i odluka u vezi sa primanjima i izdacima, radi utvrdjivanja da li su odnosne transakcije izvršene u skladu sa zakonom, drugim propisima, datim ovlašćenjima, i za planirane svrhe;
- **revizija svrsishodnosti poslovanja** znači ispitivanje trošenja sredstava iz budžeta i drugih javnih sredstava, radi sticanja dovoljnog, adekvatnog i pouzdanog dokaza za izveštavanje da li su sredstva od strane subjekta revizije upotrebljena u skladu sa načelima ekonomije, efikasnosti i efektivnosti kao i u skladu sa planiranim ciljevima;
  - ✓ načelo ekonomije podrazumeva minimalni utrošak sredstava za odredjenu aktivnost, vodeći računa da se time ne dovodi u pitanje očekivani kvalitet;
  - ✓ načelo efikasnosti predstavlja odnos izmedju postignutih rezultata u proizvodnji roba ili pružanju usluga i iskorišćenih resursa za proizvodnju, odnosno pružanje usluga;
  - ✓ načelo efektivnosti (uspešnosti) predstavlja stepen do koga su postignuti postavljeni ciljevi, kao i odnos izmedju planiranih i ostvarenih efekata odredjene aktivnosti;
- **poslovanje subjekta revizije** u postupku revizije po ovom zakonu čine:
  - ✓ svi postupci subjekta revizije, koji utiču na njegova primanja, odnosno izdatke ali i na sredstva odnosno obaveze prema izvorima sredstava (poslovanje u užem smislu);
  - ✓ svi postupci subjekta revizije, koji utiču na stanje javne imovine, stanje javnog duga, obezbedjivanje javnih dobara ili na stanje životne sredine (poslovanje u širem smislu);
- **revizioni nalaz** označava skup utvrdjenih činjenica i konstatacija na bazi procene o odredjenom segmentu poslovanja revidiranog subjekta;
- **ovlašćeno lice** jeste bilo koji predstavnik kojeg predsednik Institucije ovlasti, u pismenoj formi, da vrši poslove u okviru ovlašćenja ili da obavlja funkcije;
- **mera ispravljanja** odnosi se na meru koju subjekt revizije preduzima da bi otklonio odredjenu nepravilnost ili necelishodnost u svom poslovanju ili

za to da umanji rizik od pojavljivanja odredjene nepravilnosti ili nesvrsishodnosti u svom budućem poslovanju;

- **nepravilnost u poslovanju** označava neuskladjenost poslovanja sa propisima ili usmerenjima, koja je dužan da uvažava subjekt revizije u svome delovanju;
- **nesvrsishodnost u poslovanju** jeste zbirni izraz za neekonomičnost, neefikasnost i neuspešnost poslovanja.[22]

[22] *Zakon o državnoj revizorskoj instituciji*, Službeni glasnik Republike Srbije br. 101/2005, 54/2007 i 36/2010.

III DEO – RAZVOJ LOKALNIH FINANSIJA

Na osnovu Zakona o budžetskom sistemu[23], jedinice lokalne samouprave mogu planirati za budžetsku godinu veći deficit od 10% svojih prihoda u toj godini pod uslovom da dobiju saglasnost Ministarstva finansija. Taj zahtev na osnovu kojeg se planira veći deficit moraju da se podnose do 1. maja tekuće godine. Po istom Zakonu predvidjeno je da zahtev treba da sadrži detaljno obrazloženje opravdanosti investicije zbog koje nastaje prekoračenje, zatim analizu dugoročne održivosti duga lokalne vlasti i druge informacije koje zahteva Ministarstvo.

Proces budžetiranja za lokalne samouprave počinje tako što im ministar finansija do 1. avgusta dostavlja Izveštaj o fiskalnoj strategiji. Propisanim budžetskim kalendarom je predvidjeno da do 1. oktobra Vlada, na predlog ministra, usvoji revidirani Izveštaj o fiskalnoj strategiji, sa informacijama o finansijskim i drugim efektima novih politika, uzimajući u obzir makroekonomski okvir ažuriran posle 30. aprila.

Kada je u pitanju procedura pripreme i donošenja budžeta lokalnih samouprava važno je da na osnovu dostavljenog Izveštaja o fiskalnoj strategiji, lokalni organ uprave nadležan za finansije obaveštava direktne korisnike sredstava budžeta lokalne vlasti o osnovnim ekonomskim pretpostavkama i smernicama za pripremu budžeta, a direktni korisnik o tome obaveštava indirektne korisnike. U vezi sa ovom obavezom, Zakonom je propisano da lokalni organ uprave dostavlja uputstvo za pripremu budžeta.

Učešće gradjana[24] je demokratska praksa u kojoj javnost utiče na načine kojima vlada donosi odluke. Većina opštinskih odluka ima i svoju finansijsku stranu i opštine koriste javna sredstva kako bi sprovele ove odluke. Opštinski budžet izaziva interes javnosti i navodi gradjane na uključenje u sam proces odlučivanja na lokalnom nivou. Uopšteno gledano, gradjani su veoma zainteresovani za načine trošenja njihovih sredstava, a javna rasprava o budžetu je jedan od načina na koji se gradjani mogu uključiti u proces donošenja odluka na lokalnom nivou. Utvrdjivanje pravila za učešće gradjana u budžetskom procesu je ključ uključenja gradjana u proces donošenja odluka. Javne diskusije ne samo da pružaju gradjanima bolji uvid o tome šta lokalna vlast radi u zajednici, već mogu i da razviju osećaj vlasništva, ako se predlozi koje oni daju uzmu u razmatranje pri razvoju plana budžeta.

Finansiranje lokalnih samouprava ima dugu tradiciju u Srbiji. Od dobijanja samostalnosti i nastanka državnih institucija, u Srbiji je opština imala poseban značaj. Kao deo državne organizacije njen značaj se ogledao u nadležnostima koje

[23] Službenik glasnik Republike Srbije, br. 73/2010 i 101/2010.
[24] O učešću gradjana u budžetskoj proceduri više reči biće u četvrtom delu rada. Ovde je samo ukazano na postojanje ove tematike.

su se vremenom prenosile sa države, a samim tim i novčana sredstva da se te nadležnosti valjano ostvaruju. Kako nadležnosti tako i javne finansije uglavnom su bile projektovane na državnom nivou iz jednog centra.

Osnovi finansiranja lokalne samouprave u Republici Srbiji uspostavljeni su 1994. Godine kada je donet Program rekonstrukcije monetarnog sistema i strategije ekonomskog oporavka SR Jugoslavije. Ovaj program imao je za cilj da zaustavi hiperinflatorna kretanja i uspostavi stabilan ekonomski i monetarni ambijent, koji je bio narušen raspadom SFR Jugoslavije i sankcijama koje su bile uvedene od strane Ujedinjenih Nacija.

Stvaranje jake, uticajne i nezavisne lokalne samouprave sa dobrim i transparentnim javnim finansijama i odgovarajućim komunalnim uslugama koje su usmerene prema gradjanima trebao je da bude krajnji cilj ovih reformi i pomenutog programa. Tadašnji nosioci makroekonomskih aktivnosti usaglasili su stav da cilj može buti postignut samo ako se sprovede adekvatna decentralizacija odgovornosti sa odgovarajućim instrumentima na raspolaganju. Pored toga, krajnji rezultat Programa i reforme uopšte trebao je da obezbedi da lokalne vlade preuzmu odgovornost za lokalne probleme, pripremajući i implementirajući politike i projekte koji će podsticati dalji razvoj na lokalnom nivou.

3.1. DEFINISANjE POJMA LOKALNE JAVNE FINANSIJE

Termin finansije, koji se danas koristi u teoriji i praksi i koji je opšteprihvaćen, vuče korene iz latinskog jezika od reči *finatio*, *finacia pecuniaria*, koja je označavala zaključak, sudsku odluku ili plaćanje. Razvojem robno-novčanih odnosa u upotrebi je reč *finationes* i *financie*. Iz ovih reči, u Francuskoj, u 15. veku, nastaje termin *finances du roi*, koji je početku značio državni prihodi, zatim prihodi i rashodi, da bi se kasnije proširio u svome značenju na celokupno državno-novčano poslovanje, tj. na državnu privredu uopšte.[25]

Kako je francuski jezik bio preovladavajući u Evropi u srednjem veku, a Francuska jedna od vodećih privreda ovaj termin je bio prihvaćen i u drugim zemljama. Termin se uglavnom odnosio na novčano poslovanje. Do danas nije usaglašen jedinstveni naziv za ovu ekonomsku disciplinu. U zemljama engleskog govornog područja u upotrebi je naziv *Public Finance* i *Fiscal Policy*. U Francuskoj su u upotrebi dva naziva, *Science des finances* i *Finances publiques*. U Italiji se upotrebljava naziv *Scienza delle Finanze*. U Nemačkoj *Finanzwissenschaft* i *Staatsfinanzwissenschaft*. U Rusiji *Gosudarstvenie finansii*.

[25] Kijanović M., *Lokalni javni prihodi u sistemu javnih prihoda Rebuplike Srbije*, Grafokarton, Prijepolje, 1999.

I pored toga što postoje različiti nazivi finansije predstavljaju jednu od najstarijih naučnih disciplina u okviru ekonomske nauke. Najveća zasluga za izdvajanje finansija kao posebne naučne discipline pripada *Karl Heinrich von Ray*-u. Nemački naučnik u prvoj polovini 19. Veka u delom Osnovi finansijske nauke (1844.) izdvojio finansije u samostalnu naučnu disciplinu.

Savremene finansije čine monetarne finansije (novac, krediti, banke, berze i dr.), javne finansije i medjunarodne finansije.[26] Na osnovu toga, možemo zaključiti da savremene finansije obuhvataju ukupno novčano poslovanje u jednoj zemlji.

Kako su predmet ovog rada javne finansije u nastavku će biti reči isključivo o ovom delu finansija.

Javne finansije označavaju aktivnost koju vrše državni i lokalni organi na osnovu Ustava i zakona, a koja se sastoji u pribavljanju i trošenju materijalnih sredstava radi ostvarivanja opštekorisnih ciljeva. U upotrebi je veliki broj definicija javnih finansija. Jedna od najčešćih definicija jeste da se pod pojmom javnih finansija podrazumeva naučna disciplina koja izučava pitanja vezana za prikupljanje i trošenje javnih sredstava. Upravo su javna sredstva ključna za ostvarivanje državnih funkcija.

Pošto lokalne javne finansije predstavljaju aktivnost kako državnih tako i lokalnih organa koje su u skladu sa Ustavom i zakonima, to se na osnovu definicije javnih finansija može izvesti i definicija lokalnih javnih finansija. Na osnovu toga, lokalne javen finansije se sastoje u pribavljanju i trošenju materijalnih sredstava radi ostvarivanja opštekorisnih ciljeva. Opštekorisni ciljevi su u ovom slučaju odnose se na lokalni nivo i lokalne neposredne potrebe gradjana koji žive i rade u lokalnim sredinama. Uopšteno posmatrano, lokalne potrebe gradjana su najneposredniji i najvažniji ciljevi, jer su u stvari to potrebe pojedinca, gradjanina.

Na osnovu prethodnom lako se može zaključiti da su javne finansije i lokalne javne finansije u tesnoj vezi i ne postoje jedna bez druge. Intenzitet njihovih veza zavisi od samog državnog uredjenja odnosno da li je reč o federaciji ili unitarnoj državi, kao i od toga koji je nivo društveno-ekonomskog razvoja, kakav je politički i privredni sistem i sl.

3.2. RAZVOJ LOKALNIH JAVNIH FINANSIJA KROZ ISTORIJU

Nastankom prvih država i pojavom podela na klase nastala je potreba za finansijskim sredstvima za izdržavanje oružane sile, koja je služila kako za odbranu od neprijatelja tako i za držanje u pokornosti porobljenih slojeva.

[26] Bingulac Z., Jovanović M. i Krstić B., *Monetarne i javne finansije*, Megatrend univerzitet primenjenih nauka, Beograd, 2003.

Elementi finansija mogu se naći i u prvim državama odnosno robovlasničkim državama kao u tadašnjo Asiriji, Vavilonu ili Egipatu na istoku, tako i Grčkoj i Rimu u Evropi. Troškovi robovlasničkih država najpre su finansirani od plena pokorenih plemena odnosno država, a tek kasnije od prihoda vlastitih gradjana. Atina je svoje prve prihode ostvarila davanjem u zakup rudnik srebra, ali je kasnije, pošto je stekla moć, ubirala prihod od gradova-država koje je štitila od Persijanaca. Državni prihodi u Atini, a kasnije i u Rimu bili su dosta slični, kao i mehanizmi za naplatu istih, koji su se sastojali u prinudi jačeg nad slabijim. Usled širenja teritorije, a samim tim i uvećanja vojske i administracije, u Rimu nastaju potrebe za novim prihodima, pa se uvode porezi na zemljište, na nasledje, na promet roba, na luksuzne predmete, a prisutan je i prihod od kovanja novca i glavarina.[27]

Karakteristika finansija u feudalnom uredjenju je da se državni prihodi preklapaju sa ličnim prihodima vladara. Poznati prihodi vladara toga doba su regali, na koje je vladar imao isključivo pravo. Regali su bili brojni, ali, usled velikih prohteva vladara, često nedovoljni. Iz tog razloga uvode se porezi koji se javljaju kao sredstvo za obezbedjenje dodatnih prihoda. Veliki vladarski nameti uslovljavali su česte sukobe izmedju vladara i plemstva. Tako je u Engleskoj, koja se smatra kolevkom poreza, 1215. godine, doneta Velika povelja o slobodama (*Magna Charta Libertatum*), kojom je englesko plemstvo izvojevalo odluku da se bez pristanka poreskih obveznika ne može naplaćivati nijedan porez.[28]

Pomenuta povelja ima značajnu ulogu u razvoju lokalnih prihoda. Naime, njome je pravo većim gradovima u Engleskoj da ubiraju pojedine poreze. U kapitalističkom uredjenju 90% državnih rashoda podmiruje se sredstvima prikupljenim naplatom brojnih poreza. Visok udeo poreza u ukupnim prihodima države je jedno od obeležja javnih finansija u kapitalističkim državama. Zbog toga je jedan od najvećih ekonomista 20. veka, Josef Šumpeter, kapitalističku državu nazvao „poreskom državom“.[29]

Karakteristika ovog perioda je jaka centralna vlast, ali je primetno i stvaranje lokalnih samouprava. Viševekovna borba naprednih evropskih naroda za oslobodjenje od dominacije jednog centra moći, u kome je stolovao suveren, raspolažući celokupnim državnim aparatom i budžetom, rezultovala je nastankom lokalne samouprave. Lokalnu samoupravu mnogi pravni teoretičari nazivaju jedinom pravom decentralizacijim, a sam termin i pojam „samouprava“ na kontinent su došli iz Engleske.

[27] Kijanović M., *Lokalni javni prihodi u sistemu javnih prihoda Rebuplike Srbije*, Grafokarton, Prijepolje, 1999.
[28] Isto.
[29] Prema: Radosavljević D., Opštinske finansije, *Godišnjak Fakulteta političkih nauka*, br. 6, 2011.

Termin lokalna samoupava (*local government*) prvi je upotrebio engleski filozof Džeremi Bentam. On je tvorac teorije zakonodavstva, a ovaj termin je prvi put uporebio 1832. godine. Tri godine kasnije termin lokalna samouprava postaje deo pravno-političkog govora u Engleskoj kada ulazi u terminologiju Predloga Zakona o opštim korporacijama.

Svaka lokalna samouprava ima svoje organe koji obavljaju poslove uprave. To su izvršavanje odluka lokalne samouprave, izvršavanje poslova koji su povereni ili preneti od viših nivoa vlasti. Organ lokalne samouprave jeste lokalna uprava. Lokalna uprava je termin francuskog porekla i označava upravne organe u užim teritorijalnim jedinicama jedne zemlje. Da bi lokalna samouprava finansirala svoju upravu i vršila svoje nadležnosti, koje su joj prenete od centralne vlasti, ona mora imati svoje javne prihode. Javni prihodi i nadležnosti lokalnih samouprava, sa nastankom i razvojem kapitalističkog demokratskog društva, naglo su se uvećavali.[30]

U savremenim uslovima, nadležnosti lokalnih samouprava u odredjivanju, utvrdjivanju i naplati javnih prihoda beleže rast, što se tumači kao decentralizacija vlasti ili, rečeno ekonomskim rečnikom, fiskalna decentralizacija.

3.3. RAZVOJ JAVNIH LOKALNIH FINANSIJA U SRBIJI

Razvoj gradova u srednjovekovnoj Srbiji i njihova fiskalna i svaka druga „suverenost“ gotovo da se podudaraju sa razvojem lokalnih samouprava u Evropi toga doba. Sa stvaranjem nove države na početku 19. veka nastali su i gradovi i odredjeni oblici lokalne i teritorijalne autonomije. Prisutan je vid administrativno-teritorijalne podele, ali je takva teritorijalna organizacija bila zasnovana na istim osnovama na kojima je bila i u vreme turske vladavine.

Sa razvojem državne organizacije i sticanjem suvereniteta razvija se i poreski sistem. Sistem neposrednih poreza u Srbiji bio je regulisan Zakonom o neposrednim porezima iz 1884. godine, koji je prvu dopunu imao već 1885. godine, a poslednju (dvanaestu) 1907. godine, kojom je uvedeno šest poreza, i to:

1. Porez na zemljište;
2. Porez na zgrade;
3. Porez na prihod od kapitala;
4. Porez na prihod od radnji i ličnog rada;
5. Porez na obrt u radnji,
6. Porez na ličnost.[31]

[30] Radosavljević D., Opštinske finansije, *Godišnjak Fakulteta političkih nauka*, br. 6, 2011.
[31] Isto.

Nakon poslednje dopunom Zakona o neposrednim porezima iz 1907. godine, na teritoriji Kraljevine Srbije postojalo je sedam poreskih oblika. Pored prethodnih šest postojao je i porez na obrt. Ovaj porez je bio neka vrsta dopunskog poreza na prinos od radnje.

Nakon stvaranja Kraljevine Srba, Hrvata i Slovenaca (1. decembra 1918. godine) na teritoriji novonastale države bilo je u primeni pet različitih poreskih sistema neposrednih poreza. To su bili:

- srpski;
- austrijski;
- madjarski;
- turski i
- crnogorski.

Na teritoriji Srbije je, sve do 1929. godine, bio na snazi srpski sistem neposrednih poreza. 1928. godine donet je Zakon o neposrednim porezima, koji je 1. januara 1929. godine stupio na snagu.

Iako je 1922. godine donet Zakon o oblasnoj i sreskoj samoupravi, on nije uspeo da reši problem finansiranja samoupravnih tela, pa je ostala mogućnost da se, do donošenja Zakona o samostalnim porezima i taksama, ove dažbine uvode budžetom uz odobrenje ministra finansija. I pored ovih ograničenja, oblasna skupština je propisivala oblasne takse koje su se plaćale za upotrebu, uživanje i iskorišćavanje oblasnih samouprava. Pored ovog prava, oblasne skupštine su uvodile i lokalne poreze po stopi od 50%, a preko ove stope tek po odobrenju ministra finansija.[32]

Zakonom o nazivu i podeli Kraljevine na upravna područja i Zakonom o banskoj upravi, iz 1929. godine, bitno se utiče na razvoj fiskalne decentralizacije, jer se pomenutim zakonima dozvoljava banovinama da utvrdjuju vlastite prihode. Značajno razdoblje u razvoju lokalne samouprave nastaje donošenjem Zakona o opštinama i Zakona o gradovima 1933. godine. Ovim zakonima gradovi i opštine su mogli uvoditi prireze na neposredne državne poreze i gradske opštinske posredne poreze – trošarine i takse.[33]

Tako, na osnovu ovih zakona, ako su opštinski prirezi na državne neposredne poreze, u budžetu opštine, bili do 50%, saglasnost na budžet je davao sreski načelnik uz ovlašćenje bana. U slučaju da su opštinski prirezi na državne

[32] Radosavljević D., Opštinske finansije, *Godišnjak Fakulteta političkih nauka*, br. 6, 2011.
[33] Isto.

neposredne poreze bili preko 50% saglasnost je davao ban, a preko ove stope, po odobrenju, ministar finansija.

Nemajući pokriće za svoje rashode, a u nemogućnosti da od strane države dobiju kompenzaciju za prenete poslove i ustanove, ove su bile prinudjene da zavode dažbine, koje su imale najvećim delom prohibitivni karakter i stvarale carinske ograde na granicama pojedinih banovina. U izvesnim banovinama bio je propisan najveći deo tarifnih brojeva iz Zakona o taksama, a sa sopstvenim stopama stvoren novi takseni izvor banovskih prihoda. Tako su za iste radnje postojale dvostruke takse, i državne i banovinske. Istovetan slučaj bio je i sa banovinskom trošarinom. [34]

Ne obazirući se kako na relativno brojne oblike i vrste samoupravnih fiskalnih prihoda (banovinskih i opštinskih), tako i na uočenu tendenciju jačanja samouprave u periodu uoči Drugog svetskog rata, što je posebno došlo do izražaja u ustanovljavanju banovine Hrvatske kao federalne jedinice, celokupni fiskalni sistem stare Jugoslavije nosio je u sebi karakteristike finansija jedne unitarno organizovane kapitalističke države.[35]

Po završetku Drugog svetskog rata i sa nastankom druge Jugoslavije došlo je do promene vlasti. Istovremeno se dešavaju i promene društveno-ekonomskih odnosa što prouzrokuje i promene i u fiskalnom sistemu.

Imajući u vidu faze društvenog, ekonomskog i političkog razvoja naše zemlje, može se reći da su postojale i faze u razvoju fiskalnog sistema, a samim tim i lokalnih finansija. Na osnovu toga možemo precizno odrediti periode razvoja lokalnih finansija u Republici Srbiji:

- period od druge polovine 1944. do kraja 1946;
- period od 1947. do 1951;
- period od 1952. do 1953;
- period od 1954. do 1958;
- period od 1958. do 1965;
- period od 1965. do 1971;
- period od 1972. do 1991;
- period od 1992. do 2000;
- period od 2001. do 2004;
- period od 2004. do danas.[36]

U periodu od druge polovine 1944. do kraja 1946. godine primenjuju se poreski oblici iz prethodne Jugoslavije sa izmenama koje su bile u skladu sa novim

[34] Radosavljević D., Opštinske finansije, *Godišnjak Fakulteta političkih nauka*, br. 6, 2011.
[35] Isto.
[36] Isto.

idejama socijalne pravde. Poreski sistem imao je za cilj da obezbedi akumulaciju državnoj privredi i socijalne promene. Za 1946. godinu uradjen je prvi budžet, na osnovu Zakona o državnom budžetu iz 1945. godine. Stvaranje narodnooslobodilačkih odbora još u toku rata i svesna politička orijentacija na njihovo izgradjivanje na mesto starog aparata lokalnih vlasti, doprineli su da se posle oslobodjenja pravni položaj, organizaciona struktura i funkcionisanje narodnih odbora brzo regulišu i dobiju svoju zakonsku osnovicu. Njihovi budžeti u strukturi prihoda Opštedržavnog budžeta u 1946. godini učestvovali su sa 14,49%, a u strukturi rashoda sa 11,08%.

U periodu nakon Drugog svetskog rata, koje je poznat kao period obnove, bilo je neizbežno jače naglašavanje jedinstva budžeta i centralizma nego samoupravnosti lokalnih i republičkih vlasti. Republički organi su odredjivali prihode i rashode lokalnih budžeta, pa je samim tim u ovom delu narodnim odborima bila uskraćena samostalnost. Strukturu lokalnih prihoda u ovom periodu činili su: prirezi, takse, trošarina i mesni porez.

Naredni pediod od 1947. do 1951. godine karakteristiše razradjen finansijski sistem, kome je u potpunosti podredjeno finansiranje lokalnih organa vlasti. Taj sistem se odlikovao jedinstvom, centralizmom i administrativnim elementima. 1949. godine dolazi do izmena i dopuna Opšteg zakona o narodnim odborima iz 1946. godine, kojim je dat pravni osnov lokalnom finansiranju.

Narodni odbori su bili organizovani na tri nivoa. Prvi nivo koji je bio osnovni, činili su mesni i gradski, odnosno rejonski odbori. Zatim, kao drugostepeni bio je sreski odbor i kao trećestepeni narodni odbori bio je oblasni.

Prosečno učešće lokalnih budžeta, odnosno budžeta narodnih odbora, u ukupnim rashodima državnog budžeta za ovaj period iznosilo je 12,57%.

Naredni period u razvoju javnih finansija u Srbiji (Jugoslaviji) traje od 1952. do 1953. godine. Ključni zakonski propisi za sistem prihoda ovog perioda su Osnovni zakon o društvenom doprinosu i porezima (donesen krajem 1951) i Zakon o budžetima.

U nadležnosti federacije je uvodjenje poreza i drugih prihoda. Sa ovim zakonskim propisima regulisana je raspodela izvora prihoda kojom su smanjeni sopstveni prihodi narodnih odbora sa 31%, iz prethodnog perioda, na 19,8%. Istovremeno su porasli zajednički izvori prihoda na 68,8% umesto 62,2% i dotacije na 11,4% umesto 6,8% iz ranijeg perioda. U ukupnoj budžetskoj potrošnji poraslo je učešće lokalnih budžeta sa 12,56% u periodu 1947/51. na 15,99% u periodu 1952/53, a što je imalo za posledicu pad učešća republičkih budžeta.

Nakon ovog period sledi period koji traje od 1954. do 1958. godine. Godine 1956. dogodila se poreska reforma. Ciljevi ove reforme bili su ekonomske prirode.

Reforma se sastojala u tome da se izvrši preraspodela poreskog tereta kod zemljoradnika, kao i to da se komunama, kao političko-teritorijalnim jedinicama, da pravo da utiču preko odredjenih finansijskih instrumenata na kretanje privrede u okviru svog teritorijalnog domena.

Poreskom reformom iz 1956. godine uvode se takse. Struktura budžetskih prihoda narodnih odbora raste u korist sopstvenih prihoda i to 59,6%, zajednički prihodi padaju na 25,5%, a dotacije rastu na 14,9%.

Naredni period razvoja lokalnih finansija, i uopšte javnih finansija, traje od 1958. do 1965. godine. Krajem 1959. i početkom 1960. godine izvršena je budžetska reforma na osnovu Zakona o budžetima. Nužnost ove budžetske reforme proizašao je iz potrebe za preraspodelom izvora prihoda izmedju različitog nivoa političko-teritorijalnih zajednica zbog sve većih potreba opština, jer su analize pokazivale da se dinamika stvaranja budžetskih sredstava opština, i pored njihovog stalnog porasta, ne kreće u skladu sa povećanjem lokalnih nadležnosti u procesu decentralizacije.[37]

U periodu od 1965. do 1971. godine utvrdjeni su izvori i vrste prihoda društveno-političkih zajednica, a na osnovu Osnovnog zakona o finansiranju društveno-političkih zajednica iz 1965. godine. Lokalne samouprave ubiraju prihode od opštinskih doprinosa, opštinskih poreza i opštinskih taksi.

Najviše prosečno učešće u ukupnim budžetskim prihodima imala je federacija sa 52,0%. Zatim slede opštine sa prosečnim učešćem od 26,4%. Prosečno učešće republika bilo je manje od opština i iznosilo je 18,9%. Pokrajine su imale najmanje prosečno učešće od skromnih 2,7%.

Donošenjem ustavnih amandmana 1971. godine dolazi do promena u društveno-ekonomskom i političkom sistemu. To je jedan od poslednjih perioda razvoja lokalnih finansija u bivšoj velikoj državi kojoj je i Srbija pripadala o obuhvata period od od 1972. do 1991. godine. Ustavni amandmani od XX do XLII, koje je Savezna skupština SFRJ donela na Ustav iz 1963. godine, sadržali su dva amandmana koji su imali veliki značaj za poreski sistem. To su bili amandmani sa oznakom XXVIII i XXXIV.

Amandmanom XXVIII sužavaju se ovlašćenja federacije, dok se istovremeno proširuje fiskalni suverenitet republika i pokrajina, tj. sada su one subjekti koji odlučuju o poreskom sistemu – utvrdjuju izvore i vrste prihoda. Republičkim, odnosno pokrajinskim zakonom utvrdjuje se podela poreza, taksa i drugih davanja izmedju republika i pokrajina, na jednoj strani, i opština, na drugoj strani.

[37] Kijanović M., *Lokalni javni prihodi u sistemu javnih prihoda Rebuplike Srbije*, Grafokarton, Prijepolje, 1999.

Opštine samostalno odlučuju o visini poreza, taksa i drugih davanja koja su njihov prihod i njima samostalno raspolažu.[38]

U ovom periodu kod nas se primenjuje mešoviti sistem raspodele društvenih prihoda. U tom su sistemu snažno naglašeni elementi sistema separacije prihoda, ali ima i elemenata sistema zajedničkih prihoda, i to kao sistema plaćanja odozgo prema dole tako i plaćanja odozdo prema gore.

Početak poslednje decenije 20. veka obeležio je raspad SFR Jugoslavije i nastanak SR Jugoslavije od dve članice prethodne države – Srbije i Crne Gore. Kao posledica rata i sankcija UN, 1993. godine, u novonastaloj zajednici, dolazi do potpunog sloma ekonomskog sistema. Krajem januara 1994. godine stupio je na snagu Program rekonstrukcije monetarnog sistema i strategije ekonomskog oporavka Jugoslavije, kojim su sprečena hiperinflatorna kretanja. Uvodi se novi dinar sa zlatnom i deviznom podlogom i uspostavlja se stabilan ekonomski i monetarni ambijent. Za ovu reformu najzaslužniji je Dragoslav Avramović koji je i tvorac programa oporavka države.

Na osnovama iz njegovog plana nastaje i novi sistem finansiranja jedinica lokalne samouprave u Republici Srbiji. Osnovna ideja je bila da se komunalna potrošnja finansira iz izvornih prihoda lokalne samouprave, a definisani poslovi i funkcije lokalne samouprave iz ustupljenih poreza, a za koje se utvrdjuju jedinstveni nivoi potrošnje na bazi jedinstvenih objektivnih kriterijuma.

Zakonom o obezbedjivanju sredstava jedinicama lokalne samouprave, kao sistemskim zakonom, kojim je tada bio uredjen sistem finansiranja lokalne samouprave u Republici Srbiji, bili su definisani poslovi i funkcije za koje su utvrdjivani objektivni nivoi potrošnje na bazi jedinstvenih objektivnih kriterijuma, kao i način obezbedjenja sredstava za njihovo finansiranje.

Posebnim godišnjim Zakonom o učešću opština i gradova u porezu na promet proizvoda i usluga utvrdjivan je ukupan obim sredstava koji se ustupa jedinicama lokalnih samouprava. Istim zakonskim rešenjem propisana je i stopa poreza na promet proizvoda i usluga sa kojom lokalne samouprave treba da ostvare potreban obim sredstava i to 5% za opštine, 10% za gradove i 15% za grad Beograd. Ovo su osnovna obeležja perioda od 1992. do 2000. godine.

Na početku 21. veka opštine u Srbiji u velikoj meri zavise od Republike. Sa sveobuhvatnim društvenim i ekonomskim reformama započele su reforme i sistema finansiranja lokalne samouprave. Prva značajnija reforma uradjena je

[38] Kijanović M., *Lokalni javni prihodi u sistemu javnih prihoda Rebuplike Srbije*, Grafokarton, Prijepolje, 1999.

donošenjem izmenjenog i dopunjenog Zakona o javnim prihodima i javnim rashodima.[39]

Izmenama ovog zakona menja se karakter pojedinih ustupljenih poreza.

Od ukupno 6 poreza, koji su do tada bili u režimu transfernih sredstava, 4 poreza su prevedena u režim ustupljenih poreza (porez od poljoprivrede, porez na imovinu, porez na nasledje i poklone i porez na prenos apsolutnih prava). Preostala 2 poreza, koja su ostala u režimu transfernih sredstava, i to deo poreza na zarade u visini od 5% i deo poreza na promet roba i usluga, imala su ulogu ujednačavanja visine sredstava izmedju jedinica lokalne samouprave.

Pomenutim zakonom izmenjena je i pripadnost odredjenih poreza, koje Republika ustupa opštinama i gradovima i to:

- porez na imovinu, umesto 25%, opštinama i gradovima ustupa se 100%;
- boravišna taksa, takodje umesto 80%, opštinama i gradovima ustupa se 100%;
- značajno povećanje prihoda opštine i gradovi ostvaruju i kroz povećanje stope poreza na prenos apsolutnih prava sa 3 na 5%.

Od posebnog značaja za finansiranje lokalne samouprave je donošenje Zakona o porezu na fond zarada, kojim se uvodi porez na fond zarada, kao lokalni porez, koji su jedinice lokalne samouprave mogle da uvode svojom odlukom. Stopa ovog poreza maksimizirana je na nivou od 3,5%.

Posle oktobarskih dogadjaja 2000. godine, u sklopu reformskih poteza nove vlasti, jedno od prioritetnijih mesta zauzimao je Zakon o lokalnoj samoupravi. Zakon je donet u vreme velikih ograničenja nasledjenog pravno-političkog sistema, nepovoljnog ekonomskog stanja i velikog siromaštva većeg dela populacije.

Pretpostavke na kojima je sačinjen deo Zakona o lokalnoj samoupravi, koji se odnosi na finansiranje lokalne samouprave, jesu: prihvatanje evropske povelje o lokalnoj samoupravi, kroz utemeljenje dostignuća u razvoju lokalne samouprave u Srbiji, uvažavanje ekonomske stvarnosti Srbije, jačanje finansijske i fiskalne samostalnosti lokalne samouprave, sistem finansiranja se bazira na modelu izvornih i ustupljenih prihoda, ugradnja elemenata podrške preduzetništvu lokalne samouprave, uspostavlja se finansijsko izravnanje izmedju Republike i lokalne samouprave, ugradnja elemenata solidarnosti prema ekonomski slabijim i manje razvijenim lokalnim samoupravama i smanjenje funkcija lokalne samouprave, ugradnja elemenata solidarnosti prema ekonomski slabijim i manje

[39] Raičević B., Fiskalna struktura Republike Srbije, u: *Inicijativa za fiskalnu decentralizaciju*, PALGO centra, Beograd, 2002.

razvijenim lokalnim samoupravama i smanjenje funkcija jedinica lokalne samouprave u odnosu na postojeće stanje.

Pretpostavke na kojima je sačinjen Zakon o lokalnoj samoupravi koji se tiče finansiranja su sledeće:

- poštovanje rešenja evropske povelje o lokalnoj samoupravi;
- uvažavanje dostignuća u razvoju lokalne samouprave u Srbiji;
- uvažavanje ekonomske stvarnosti Srbije;
- jačanje finansijske i fiskalne samostalnosti jedinica lokalne samouprave;
- sistem finansiranja se bazira na modelu zajednice prihoda i modelu vlastitih prihoda kao bazičnim modelima (izvorni i ustupljeni prihodi);
- jedinicama lokalne samouprave pripadaju javni prihodi čija je osnovica slabo mobilna i koji su lako uočljivi;
- ugradnja elemenata kompetitivnosti i podrške preduzetništvu jedinica lokalne samouprave;
- finansijsko izravnanje se uspostavlja izmedju Republike i jedinica lokalne samouprave i izmedju jedinica lokalne samouprave posebno u gradskim zajednicama;
- ugradnja elemenata solidarnosti prema ekonomski slabijim, nerazvijenim i manjim jedinicama lokalne samouprave; i
- bitno se ne povećavaju funkcije jedinica lokalne samouprave u odnosu na postojeće stanje.

Usvajanjem ovakvog koncepta stvoreni su uslovi da se dodje do potpuno novog i koncepcijski drugačijeg osnova finansiranja lokalne samouprave u odnosu na sistem finansiranja opština i gradova koji je postojao u Srbiji do 2000. godine. Zakon o lokalnoj samoupravi je proširio i obogatio funkcije lokalnih zajednica, ojačavši izvore njene ekonomske i finansijske samostalnosti.

Najvažnije promene, koje su od značaja za povećanje obima sredstava jedinica lokalne samouprave, jesu da opštinama i gradovima pripadaju u visini od 100%, šest ustupljenih poreza, koji su u prethodnom periodu pripadali budžetu Republike, i to:

- porez na prihode od samostalne delatnosti;
- porez na prihode od nepokretnosti;
- porez na prihode od davanja u zakup pokretnih stvari;
- porez na dobitke od igara na sreću;
- porez na prihode od osiguranja lica;
- porez na druge prihode prema članu 85 Zakona o porezu na dohodak gradjana.

Povećano je učešće opština u porezu na promet sa 5 na 8%.

Nakon ovog perioa sledi period od 2004. koji traje do danas. Ovaj period karakterišu zakoni kojima je zaustavljena dinamika jačanja fiskalne samostalnosti lokalnih samouprava. 2004. godine usvojeni su:

- Zakon o ukidanju Zakona o porezu na fond zarada, koji je stupio na snagu 1. jula 2004. godine; i
- Zakon o porezu na dodatu vrednost, koji je stupio na snagu 1. januara 2005. godine.

Prihodi od poreza na fond zarada bili su 100% prihod lokalnih budžeta, a u masi ukupnih prihoda lokalnih samouprava učestvovali su sa 20%. Takodje, značajan prihod bio je i od ukupne sume uplaćenog poreza na promet roba i usluga, koji je prestao da važi stupanjem Zakona o porezu na dodatu vrednost. Kao privremeno rešenje, kojim je trebalo kompenzovati gubitak, bio je godišnji zakon o raspodeli transfernih sredstava iz budžeta Republike Srbije, kojim je uredjeno da jedinicama lokalne samouprave pripadne dodatni udeo u porezu na zarade u visini od 25%.

U julu 2006. godine Narodna skupština Republike Srbije usvojila je Zakon o finansiranju lokalne samouprave, koji je stupio na snagu 27. jula 2006. godine, a koji je počeo sa primenom 1. januara 2007. godine. Danom početka primene Zakona o finansiranju lokalne samouprave prestao je da važi odeljak V, Finansiranje poslova jedinice lokalne samouprave sa čl. 77-104. Zakona o lokalnoj samoupravi, koji je pravno regulisao finansiranje lokalne samouprave u Srbiji.

Zakon o finansiranju lokalne samouprave nije povećao masu novčanih sredstva za lokalne samouprave, što je najavljivano, već je predvideo veći prenos budžetskih sredstava siromašnijim opštinama na teret bogatijih opština. Predvideo je, pored izvornih i ustupljenih prihoda, koje je predvidjao i Zakon o lokalnoj samoupravi, i transfere. Novina je i poveravanje naplate poreza na imovinu lokalnoj samoupravi (koji je ovim zakonom postao njen izvorni prihod).

Složena i kompleksna materija finansiranja lokalne samouprave u Republici Srbiji je pravno uredjena:

- Zakonom o javnim prihodima i javnim rashodima;
- Zakonom o finansiranju lokalne samouprave;
- Zakonom o budžetskom sistemu.

Najvažnije odredbe o finansiranju lokalnih zajednica u Republici Srbiji sadržane su u Zakonu o finansiranju lokalne samouprave.

IV DEO – LOKALNI BUDŽETI

Zakonom o budžetskom sistemu iz 2009. godine i izmenama iz 2010. godine uredjen je budžetski proces u Srbiji. Prema tom zakonu, odluka o budžetu je odluka kojom se procenjuju prihodi i primanja, i kojim se utvrdjuju rashodi i izdaci za jednu ili tri godine. Tu odluku donosi skupština autonomne pokrajine, odnosno skupština opštine, odnosno grada ili grada Beograda (skupština lokalne vlasti).

U sadržinskom smislu lokalni budžet čine i odredbe bitne za izvršavanje. Kao sveobuhvatan plan prihoda i rashoda, budžet se organizuje u dva odvojena računa: račun prihoda i primanja i račun finansiranja, ali i u dva dela – opšti i posebni.

U opštem delu daje se objedinjeni prikaz po klasifikacijama (ekonomskoj, funkcionalnoj, programskoj i izvorima finansiranja). Naime, rashodi i izdaci svih budžetskih korisnika u opštem delu se prikazuju zajedno po odredjenim kriterijumima, a to su navedene klasifikacije.

Opšti prikaz po ekonomskoj klasifikaciji – kontima odnosi se kako na prihode, tako i na rashode. Prikaz prihoda je moguć na nekoliko načina i na različitim nivoima detaljnosti. Iz analitičkih i razloga jasnijeg prikaza, poželjno je koristiti sintetička, analitička i subanalitička konta, tj. planirati lokalne prihode na trocifrenom, četvorocifrenom i šestocifrenom nivou. Prikaz rashoda po kontima važan je jer govori o strukturi, a samim tim i o karakteristikama budžeta. Na ovaj način se dobija odgovor na neka od najvažnijih budžetskih pitanja, kao što su koliki deo budžeta se izdvaja za zaposlene, koliki za plate, koliki za investicione projekte. Ovakav prikaz najrečitije govori o razvoju, na primer, u užem smislu. Naime, investicije su samo ono što se nalazi na kontima klase 5.[40]

Ekonomska klasifikacija u opštem delu, kada su rashodi i izdaci u pitanju, prikazuje se u kombinaciji sa klasifikacijom po izvorima finansiranja i iskazuje pojedinačna dobra i usluge i izvršena transferna plaćanja. Opšti deo budžeta je nepotpun bez funkcionalne klasifikacije svih rashoda i izdataka. Rashodi iskazani po funkcijama najdetaljnije govore o strukturi budžeta, ali i o karakteru budžeta u širem smislu. Naime, šire shvatanje razvoja, na primer, treba da obuhvati i troškove funkcionisanja javnog preduzeća koje realizuje investicije, što je upravo slučaj sa opštim prikazom funkcija. U tom delu opšteg budžetu, u tom članu, najbrže i najjasnije vidimo koliko sredstava je planirano, na primer, za zakonodavne, izvršne i upravne organe lokoalne samouprave, koliko za obrazovanje, socijalnu zaštitu, razvoj zajednice i druge funkcije. Znači, funkcionalna klasifikacija iskazuje rashode i izdatke po funkcionalnoj nameni za odredjenu oblast i nezavisna je od organizacije koja tu funkciju sprovodi. Najbolji

[40] Spirić D., *Procedura donošenja budžeta lokalnih zajednica*, interni dokument Grada Vranja

pristup je kombinovanje funkcionalne i klasifikacije po izvorima finansiranja. Ukoliko iz tehničkih razloga nije moguće obuhvatiti sve izvore finansiranja, poželjno je makar prikazati izvor finansiranja 01 – budžetska sredstva i sredstva iz ostalih izvora objedinjeno.

Izuzimajući pojedine primere, lokalni budžeti u Srbiji ne sadrže prikaz po programskoj klasifikaciji. Najvažniji razlog za to je nepostojanje zakonske obaveze, ali i nepostojanje formalno usvojene programske klasifikacije, a treba istaći i subjektivnu slabost koja se ogleda u neobučenosti kadrova. Inače, opšti prikaz po programima i projektima predstavlja novu dimenziju budžeta i kvalitativni iskorak ka predstavljanju performansi u odnosu na linijske stavke troškova.

Poseban deo budžeta je kombinacija svih zakonom propisanih klasifikacija, sa dominantnom ulogom organizacione klasifikacije. U ovom delu je naglasak na korisnicima i prikazu rashoda i izdataka za svakog od njih. U tehničkom smislu, poseban deo budžeta čine razdeli i glave. U lokalnoj budžetskoj praksi postoje različiti pristupi, ali je izvesno da bi direktni korisnici budžetskih sredstava, a to su organi i službe lokalne vlasti, trebalo da budu nosioci razdela, dok bi indirektni korisnici budžetskih sredstava, a to su budžetski fondovi, mesne zajednice, javna preduzeća, direkcije, ustanove i drugi, trebalo da budu nosioci glava u posebnom delu budžeta. Istovremeno, budžetski propisi zahtevaju jasno odvajanje zakonodavne, sudske i izvršne vlasti, a na lokalom nivou i upravne, što u praksi znači četiri posebna razdela za: skupštinu optšine/grada, opštinsko/gradsko veće i predsednika opštine/gradonačelnika, opštinsko/gradsko javno pravobranilaštvo i gradsku upravu. Ako, pak, pratimo savremene trendove i teoriju u pogledu podele vlasti gde se sve glasnije čuje podela na četiri, pa i pet grana vlasti i gde je značaj nezavisnih tela postao demokratska tekovina, moramo razmisliti i o uvodjenju petog razdela za opštinskog/ gradskog zaštitnika gradjana. Naime, ombudsman nije lokalni organ i služba, nije deo lokalne uprave; takodje, iako najbliži po predmetu rada, to nije ni pravobranilaštvo, te je najprihvatljivije da bude zaseban razdeo u posebnom delu budžeta, jer mu samo na ovaj način obezbedjena nezavisnost stvara osnovu za rad na zaštiti prava gradjana.[41]

U tehničkom smislu svaki budžet mora sadržati i odredbe za izvršavanje. Ovaj deo je sigurno najzanemarivaniji deo budžeta, i to najviše neopravdano. Naime, ovaj deo budžeta se koristi za normiranje i/ili potenciranje značaja pojedinih budžetskih procedura, prijema radnika, uredjenja raznih tehničkih pitanja (obračun amortizacije) do budžetske discipline i sankcija za nepoštovanje. Nezavisno od izbora koji će se od navedenih tehničkih pristupa koristiti u njegovoj pripremi, jedino se kroz budžet daje odobrenje za trošenje javnih sredstava. Jedini lokalni akt kojim se odobrava trošenje lokalnog novca je budžet, odnosno aproprijacije koje ga čine. Tu snagu nemaju ni ugovori, sporazumi,

[41] Spirić D., *Procedura donošenja budžeta lokalnih zajednica*, interni dokument Grada Vranja

fakture, a nemaju je ni bilo koji drugi lokalni akti, bez obzira na to ko ih donosi: predsednik opštine/gradonačelnik, načelnik uprave, opštinsko/gradsko veće ili lokalna skupština. Zbog toga ne čudi što je budžet osnovni dokument politike lokalne vlasti i što njime dominira politička dimenzija. S druge strane, kako je već i napisano, budžet ne može bez ostalih svojih dimenzija, kao što su pravna, ekonomska, sociološka, socijalna i druge.

Već je rečeno da je budžet plan. Rečeno je, takodje, da je on jedan od najvažnijih akata koje donosi lokalna skupština. Imajući u vidu veliki značaj budžeta, budžetskom procesu treba pristupiti ozbiljno, sistematski i sa dovoljno resursa. Loš ili nedovoljno dobar budžet, tj. plan koji ne prati lokalne potrebe i pravce razvoja, predstavlja veliko ograničenje za lokalnu zajednicu.

4.1. PRIPREMA BUDŽETA LOKALNIH ZAJEDNICA

Lokalni budžetski proces propisan je budžetskim kalendarom za lokalne vlasti (član 31. tačka 2. Zakona o budžetskom sistemu). Za razliku od republičkog budžetskog procesa, koji počinje 15. februara, lokalni budžetski proces počinje 15. avgusta, kada lokalni organ uprave nadležan za finansije izdaje uputstvo za pripremu budžeta lokalne vlasti.[42]

Medjutim, opravdano se postavlja pitanje: da li zaista tada počinje? Za odgovor na ovo pitanje neophodno je podsetiti se da budžetski kalendar za nivo Republike Srbije normira usvajanje Izveštaja o fiskalnoj strategiji (nekadašnji Memorandum o budžetu) na sledeći način:

- 15. maja – ministar dostavlja nacrt Izveštaja o fiskalnoj strategiji Fiskalnom savetu;
- 15. juna – Fiskalni savet daje mišljenje o nacrtu Izveštaja o fiskalnoj strategiji;
- 1. jula – ministar dostavlja Vladi predlog Izveštaja o fiskalnoj strategiji na usvajanje;
- 15. jula – Vlada usvaja Izveštaj i dostavlja ga Narodnoj skupštini na razmatranje;
- 1. avgusta – ministar dostavlja Izveštaj o fiskalnoj strategiji lokalnoj vlasti.

Detaljno navodjenje budžetskog kalendara bilo je neophodno ako se zna norma iz člana 40. Zakona o budžetskom sistemu: Po dobijanju Izveštaja o fiskalnoj strategiji, lokalni organ uprave nadležan za finansije dostavlja direktnim korisnicima sredstava budžeta lokalane vlasti uputstvo za pripremu budžeta

[42] Spirić D., Uputstvo za pripremu budžeta lokalnih samouprava i uključenje javnosti u budžetski process, *Propisi i praksa*, 1/2011.

lokalne vlasti. Iz ovih propisa nedvosmisleno se može utvrditi da je početak lokalnog budžetskog procesa u direktnoj zavisnosti od poštovanja budžetskog kalendara od Ministarstva finansija i Vlade Republike Srbije. Pošto se radi o pitanju poštovanja budžetskog kalendara, nije dovoljno uzeti u obzir praksu iz jedne godine:

Rok za usvajanje Memoranduma bio je 31. maj, a za Revidirani memorandum 1. oktobar

Tabela br. 1 – *Poštovanje budžetskog kalendara*

Memorandum o budžetskoj i ekonomskoj i fiskalnoj politici za 2006. sa projekcijama za 2007. i 2008	Usvojen 2. juna 2005.	Kašnjenje dva dana
Memorandum o budžetu za 2007, sa projekcijama za 2008. i 2009.	Objavljen u Biltenu javnih finansija za mesec maj 2006, koji je postavljen na sajt tek u junu 2006.	Kašnjenje desetak dana
Memorandum o budžetu za 2008, sa projekcijama za 2009. i 2010.	Usvojen 5. jula 2007. nakon izbora i konstituisanja nove koalicione Vlade.	Kašnjenje 35 dana iz objektivnih razloga
Revidirani Memorandum o budžetu za 2008, sa projekcijama za 2009. i 2010.	Usvojen 18. oktobra 2007.	Kašnjenje 18 dana
Memorandum o budžetu za 2009, sa projekcijama za 2010. i 2011.	Usvojen u maju 2008.	√
Revidirani Memorandum o budžetu za 2009, sa projekcijama za 2010. i 2011.	Usvojen 2. oktobra 2008.	Kašnjenje 2 dana

Drugi revidirani Memorandum o budžetu za 2009, sa projekcijama za 2010. i 2011.	Usvojen u decembru 2008.	
Memorandum o budžetu za 2010, sa projekcijama za 2011. i 2012.	Usvojen krajem juna 2009.	Kašnjenje 25 dana
Revidirani Memorandum o budžetu za 2010, sa projekcijama za 2011. i 2012.	Usvojen u decembru 2009.	Kašnjenje 70 dana
Memorandum o budžetu za 2011, sa projekcijama za 2012. i 2013.	Usvojen krajem avgusta 2010.	Kašnjenje 80 dana
Revidirani Memorandum o budžetu za 2011, sa projekcijama za 2012. i 2013.	Usvojen u decembru 2010.	Kašnjenje 70 dana
Izveštaj o fiskalnoj strategiji za 2012. godinu	Nije usvojen do 7. oktobra	Kašnjenje 70 dana

Izvor: Spirić D., Uputstvo za pripremu budžeta lokalnih samouprava i uključenje javnosti u budžetski process, *Propisi i praksa*, 1/2011.

Bez upuštanja u nužnost i objektivnost razloga koji su dovodili do kašnjenja gotovo iz godine u godinu u usvajanju Memoranduma o budžetu, odnosno Izveštaja o fiskalnoj strategiji, jasno je da budžetski kalendar nije poštovan, a samim tim ni Zakon o budžetskom sistemu. Kašnjenje na republičkom nivou posledično izaziva kašnjenje budžetske procedure na lokalnom nivou, što se negativno odražava na kvalitet lokalnog budžetiranja, jer je jasno, samo po sebi, da manje vremena, a naročito manjak od preko dva meseca, znači i lošiji kvalitet lokalnih budžeta, što može imati milionske posledice.

Osim problema koje kašnjenje izaziva u domenu kvaliteta, ističem da je kaznenim odredbama u članu 103. Zakona o budžetskom sistemu za nepoštovanje odredaba člana 40 propisana prekršajna kazna od 5.000 do čak 1.000.000 dinara za odgovorno lice korisnika budžetskih sredstava. Znači, prekršajnoj odgovornosti

podleže nedostavljanje Uputstva budžetskim korisnicima do 15. avgusta ili dostavljanje uz nepoštovanje propisanog sadržaja (isti član). Da li je dovoljno pozvati se na prvi stav člana 40. koji je već citiran i u kome se kaže: „Po dobijanju Izveštaja...“ ili se treba pozvati na Zaključak Vlade Republike Srbije kojim je odložen budžetski proces, stvar je izbora.

Ipak, treba podsetiti na načelo zakonitosti, sa kojim je svakako u suprotnosti rešenje kojim se podzakonskim aktom, kakav je zaključak, menjaju zakonom propisane norme. Zaključak, pa makar to bio i zaključak Vlade Republike Srbije, ne može menjati ili suspendovati zakon. Inače, toliko spominjani izveštaj o fiskalnoj strategiji sadrži (član 27d):[43]

1. srednjoročne projekcije makroekonomskih i fiskalnih agregata i indikatora;
2. ciljeve i smernice ekonomske i fiskalne politike;
3. izveštaj o poreskoj politici;
4. konsolidovani budžet opšteg nivoa države;
5. pregled prioritetnih oblasti finansiranja,
6. srednjoročne okvire/limite... i
7. strategiju za upravljanje dugom.

Izveštaj sadrži i dodatke:

- Mišljenje Fiskalnog saveta o nacrtu Izveštaja;
- Mišljenje NBS o nacrtu Izveštaja;
- Izveštaj o napretku ostvarenom u sprovodjenju fiskalne politike i
- Pregled namenskih i nenamenskih transfera iz budžeta RS pojedinačno za svaku jedinicu lokalne samouprave.

Lokalni organ uprave na osnovu Izveštaja priprema Uputstvo za korisnike lokalnog budžeta, poštojući propisani sadržaj uputstva:

- osnovne ekonomske pretpostavke i smernice za pripremu nacrta budžeta lokalne vlasti;
- opis planirane politike lokalne vlasti;
- procena prihoda i primanja i izdataka i rashoda;
- obim sredstava (limit) koji može da sadrži predlog finansijskog plana;
- smernice za srednjoročne planove;
- postupak i dinamika pripreme budžeta i predloga finansijskih planova.

[43] Spirić D., Uputstvo za pripremu budžeta lokalnih samouprava i uključenje javnosti u budžetski process, *Propisi i praksa*, 1/2011.

Uz uputstvo se obično sačinjava i šalje propratno cirkularno pismo. Ovo pismo se izradjuje na memorandumu grada/opštine sa obavezno navedenom pravnim osnovom uz prepričan sadržaj uputstva. Propratnim pismom se ukazuje na: obrasce za pripremu budžeta i njihovu dostupnost (sajt), obaveznost pisanog obrazloženja, potrebu pravne osnovanosti svakog rashoda i neophodnost navodjenja izvora finansiranja. Zahteva se dostava u pisanom obliku, sa potpisom direktora/rukovodioca i overom pečatom. Ako je bilo kašnjenja, treba ih objasniti, a na samom kraju pisma navodi se rok za pripremu i adresu na koju se dostavljaju predlozi finansijskih planova.

Suština dostavljanja Uputstva direktnim korisnicima je pravovremeno informisanje direktnih korisnika, uskladjivanje finansijskih potreba direktnih korisnika i prihodnih mogućnosti projekcija budžeta, pravovremeno izveštavanje u funkciji ostvarivanja nadležnosti i odgovornosti. Dostavljanjem Uputstva i ispunjavanjem zakonske obaveze ne iscrpljuju se nadležnosti i obaveze Uprave (sekretarijata, odeljenja) za finansije. Naime, budžetskim korisnicima treba pružiti pomoć pri izradi predloga finansijskog plana i budžetske dokumentacije.

Praktičnosti radi, treba reći da se osnovne ekonomske pretpostavke i smernice za pripremu nacrta budžeta za 2012. godinu preuzimaju iz Izveštaja o fiskalnoj strategiji, ali ako Izveštaj izuzetno kasni, kao ove godine, moguća je sopstvena procena. Takodje, nije nužno obuhvatiti sve indikatore i agregate iz Izveštaja, a najvažniji indikatori su: BDP, godišnja stopa realnog rasta u procentima, inflacija, kraj perioda i prosek perioda izražene u procentima i BDP, u milijardama dinara (tekuće cene).[44]

Osnovica na koju se primenjuju navedene stope jeste projekcija izvršenja do kraja tekuće godine umanjena za jednokratne rashode, kao i izvršeni rashodi u ranijim godinama. Lokalno uputstvo sadrži nekoliko stavova o ekonomskoj, fiskalnoj i monetarnoj politici. Ipak, naglasak u drugom delu je na opisu planirane politike lokalne vlasti za čiju pripremu osnovu čine: Strategija razvoja grada/opštine, Plan kapitalnih investicija (PKI), sektorske strategije (poljoprivreda, turizam i druge). Jednostavno rečeno, u procesu utvrdjivanja prioriteta poželjna je politička usaglašenost. Ukoliko je to pretočeno u jasne političke stavove i instrukcije, budžetski proces je otpočeo kada je rešen najznačajniji izazov – politički. Ostale dimenzije, više ili manje, u nadležnosti su zaposlenih u službi budžeta, u nadležnosti struke i profesije, samim tim, sa manjim mogućnostima izbora, uz istovremeno veći imperativ poštovanja procedura. Konkretno, u ovom delu navode se osnovni ciljevi, i to kao merljive veličine, zatim prioriteti raspodele sredstava (zakonom propisane nadležnosti i inveticioni prioriteti), poreska politika grada/opštine i politika cena komunalnih usluga i dobara. Cilj je da se stvori opšta slika kuda grad/ opština ide i šta planira da radi u narednom periodu.

[44] Spirić D., Uputstvo za pripremu budžeta lokalnih samouprava i uključenje javnosti u budžetski process, *Propisi i praksa*, 1/2011.

Treći deo Uputstva – Procena prihoda i primanja i rashoda i izdataka budžeta lokalne vlasti za budžetsku 2012. i naredne dve godine, najcelishodnije je podeliti na procenu prihoda i primanja i procenu rashoda i izdataka. Obe procene je najbolje prikazati tabelarno. Procena budžetskih prihoda i primanja treba da sadrži komentar najznačajnijih prihoda, sa naglaskom na izmene propisa o prihodima koje su se desile u medjuvremenu, od poslednjeg budžetskog procesa. Prihode treba projektovati po izvorima finansiranja, uz obaveznost obuhvata budžetskih sredstava i sredstava iz sopstvenih izvora. Pri proceni rashoda i izdataka treba se fokusirati na nove nadležnosti i izvore njihovog finansiranja. Teško može da se odgovori na drugi deo prethodnog pitanja, uzimajući u obzir našu praksu nepoštovanja evropskog principa povezanosti prenosa nadležnosti sa prenosom sredstava kojima se finansiraju.

Važan segment rashoda su plate, pa je zato potrebno dati jasne smernice na koji način ih planirati, sa distinkcijom izvora finansiranja (budžetska i sopstvena sredstva). Smernice za planiranje rashoda su pravo mesto za prve signale o neophodnosti poštovanja finansijske discipline i odgovornosti. Procedure, pravilnici, uputstva, instrukcije ukratko se opisuju, a detaljnije se propisuju u odredbama za izvršavanje budžeta.

Potrošnja javnih preduzeća često je veća od budžetske. U tom smislu uputstvo se odnosi na sve činioce sistema lokalne samouprave – iako nisu budžetski korisnici, svakako moraju poštovati finansijsku disciplinu i odgovornost. Drugim rečima, ako u drugom delu Uputstva govorimo o cenama lokalnih javno-komunalnih preduzeća, u ovom, trećem delu, govorimo o potrebi poštovanja ekonomskih principa efikasnosti i racionalnosti. Ti zahtevi su nedeljivi. Nema povećanja cena, ako se istovremeno ne smanjuju rashodi.

Obim sredstava koji može da sadrži predlog finansijskog plana direktnog korisnika budžeta za 2012. godinu, sa projekcijama za 2013. i 2014. godinu, tj. limiti su četvrti deo Uputstva. Limiti se iskazuju po organizacionoj (korisnicima) i po funkcionalnoj klasifikaciji, i to tabelarno. Iz limita se isključuju jednokratni rashodi, kako ne bi bili obuhvaćeni obaveznim projekcijama za naredne za 2013. i 2014. godinu. Limiti su osnova za popunjavanje „Zahteva za tekuće izdatke“. Tabelu „Zahtev za dodatna sredstva“ treba koristiti za zahteve iznad limita, za namene koje nije bilo moguće obuhvatiti tekućim izdacima (moguće više prioriteta, obrazloženje, pravna osnova...).[45]

Odredjivanje limita za naredne godine jeste embrion srednjoročnog planiranja, a smernice za pripremu srednjoročnih planova direktnih korisnika sredstava budžeta lokalnih vlasti predstavljaju peti obavezni deo Uputstva. I u tom delu je

[45] Spirić D., Uputstvo za pripremu budžeta lokalnih samouprava i uključenje javnosti u budžetski process, *Propisi i praksa*, 1/2011.

nužno koristiti ekonomsku klasifikaciju (grupe konta), a izvor su fiskalna pravila za lokalnu samoupravu i propisi koji regulišu rashode odredjene grupe (na primer, propisi iz oblasti socijalne zaštite...). Autor Uputstva, polazeći od ograničenja u strateškim dokumentima, ima mogućnost da ograniči pojedine grupe rashoda.

U poslednjem obaveznom, šestom delu Uputstva daju se informacije o postupku i dinamici pripreme budžeta lokalne vlasti i predlozi finansijskih planova direktnih korisnika. Takodje, objašnjava se način popunjavanja i sadržaj tabela, ukazuje se na potrebu pisanog obrazloženja za svaki rashod (zahtevati kvantifikaciju). Izričito se zahteva navodjenje pravne osnove (iz godine u godinu) i naročito u ovom delu treba voditi računa o rutiniziranim postupcima koji se ponavljaju. Za mesto prijema predloga finansijskog plana odredjuje se pisarnica grada/opštine, a ne kancelarija službe budžeta. Na ovaj način proces se formalizuje i izbegavaju se subjektivnosti. Formalizovanost budžetskog procesa zahteva da predlog finansijskog plana bude potpisan i overen.

Lokalno budžetsko uputstvo treba da bude dostupno javnosti, a najbolji način je dostupnost putem sajta, uslužnog centra i mesnih zajednica, i to zajedno sa budžetskim pismom predsednika opštine/gradonačelnika, kojim prvi čovek lokalne samouprave, lokalne zajednice, poziva sve njene žitelje da se aktivno uključe u pripremu bužeta, odnosno u proces izbora prioriteta na taj način što će najneposrednije moguće predstaviti prioritetne probleme. Budžetska sredstva su ograničena i zato je veoma važan izbor prioriteta, a zapaženo i intenzivno učešće gradjana su nezamenljiv način u pravilnoj raspodeli. Budžetsko pismo predsednika opštine/gradonačelnika treba u prilogu da sadrži upitnik, čijim popunjavanjem gradjani direktno glasaju za odredjene projekte.

U periodu posle dostavljanja uputstva budžetskim korisnicima pa do prijema predloga finansijskih planova, služba budžeta može da organizuje konsultativni sastanak, na koji poziva sve budžetske korisnike, predsednike mesnih zajednica, medije, pa i zainteresovane gradjane. Svrha ovakvog sastanka je neposredan dijalog o Uputstvu. Prednost neporednog razgovora sa svim budžetskim korisnicima je mogućnost razmene znanja i iskustva, ali i mogućnosti jednakog odgovora svim uključenim u budžetski proces. Takodje, kako svi imaju odredjena zajednička pitanja, jedan odgovor je dovoljan za sve, čime se štedi dragoceno vreme za planiranje.

Zajednički sastanak nije zamena za pojedinačne konsultativne sastanke sa budžetskim korisnicima, koji mogu biti održavani u vreme pripreme predloga finansijskih planova, a naročito su korisni, i gotovo obavezni, u periodu analize predloga finansijskih planova.

4.2. LOKALNE BUDŽETSKE AKTIVNOSTI NAKON PRIJEMA PREDLOGA FINANSIJSKOG PLANA

Po prijemu predloga finansijskih planova budžetskih korisnika (zahtev za tekuće izdatke, zahtev za dodatna sredstva, zahtev za osnovna sredstva, dodatni pokazatelji, plate, predlog finansijskog plana – šestocifreni nivo), služba budžeta prisupa analizi zahteva koji po pravilu prevazilaze finansijske mogućnosti budžeta.

Analiza treba da bude principijelna, i u tom procesu je potrebno postaviti sledeca pitanja:

- Da li su poštovani zakoni, standardi i normativi?
- Da li je direktni korisnik budžeta odobrio predlog finansijskog plana?
- Da li je poštovano uputstvo u pripremi predloga finansijskog plana?
- Da li su isključeni jednokratni rashodi?
- Da li su razmatrane uštede i racionalizacije?
- Da li su poštovana strateška dokumenata i smernice gradonačelnika u vezi sa budžetskom politikom?
- Da li je pripremljena projekcija sopstvenih/namenskih prihoda?

Istovremeno, neophodna je stalna komunikacija sa budžetskim korisnicima, i to kako sa rukovodstvom, isto tako i sa finansijskom službom koja je neposredno pripremala predlog. Analiza podrazumeva analiziranje svakog zahteva pojedinačno. Zahtev za tekuće izdatke – mora strogo da poštuje uputstvo, zahtev za dodatna sredstva – treba da bude pripremljen po prioritetima i da sadrži detaljno obrazloženje i saglasnosti u prilogu (ko je odobrio taj projekat, da li se nalazi u strategiji, saglasnosti ministarstava i gradonačelnika/ predsednika opštine za zapošljavanje novih radnika i slično). Zahtev za osnovna sredstva – mora biti obrazložen. Dodatni pokazatelji – bitno je istaći da služba budžeta nije nadležna za nova zapošljavanja.

Pri analizi predloga finansijskih planova nadležna služba bi trebalo da pribavi odgovore na sledeća pitanja:[46]

- Zbog čega nam je potrebna ova stavka ili program?
- Kada se ona zahteva? Zašto baš tada?
- Koji i koliki su ukupni, direktni, indirektni i nadoknadivi troškovi?
- Koji je cilj te stavke?
- Da li su uključeni dopunski troškovi osoblja?
- Koliki je vek trajanja tog programa?

[46] Spirić D., Uputstvo za pripremu budžeta lokalnih samouprava i uključenje javnosti u budžetski process, *Propisi i praksa*, 1/2011.

- Koliko će i koja vrsta obuke biti potrebna?
- Kakva dopunska oprema je potrebna?
- Kakav će novi zahtev nastati ako taj program bude odobren?
- Koji će se novi programi ostvariti ako taj program bude praktično sproveden?
- Koji je njegov prioritet u odnosu na druge potrebe?
- Ko će imati koristi od ovog programa? Na koji način se usluge gradjanima poboljšavaju?
- Ko će biti oštećen?
- Mogu li ti ciljevi da budu ostvareni na druge načine?
- Koji su drugi provereni načini za sprovodjenje tog programa?
- Da li je uradjena *cost–benefit* analiza? Koji su rezultati? Indikatori
- Koji su alternativni pristupi pružanju usluga razmotreni?
- Kako smo ranije poslovali bez tog programa?
- Da li je bilo promene zakonskih nadležnosti?
- Da li su preispitani normativi trošenja (ograničenja telefonskih razgovora, iznosi i dr.)?
- Koje ste mogućnosti ušteda razmatrali?
- Da li ste sagledavali alternativne izvore finansiranja?
- Koje ste rashode, kao jednokratne isključili, u odnosu na prethodnu godinu?

Navedenim procesom, služba budžeta neke predloge odbacuje, neke umanjuje, za neke utvrdjuje da stvaraju dovoljne prihode za pokriće rashoda, neki su prihodi uvećani – napravljeni su prioriteti. Drugim rečima, izvršeno je sučeljavanje prihoda i rashoda, što je rezultiralo uravnoteženjem i nacrtom Odluke o budžetu koji se dostavlja gradskom/ opštinskom veću do 15. oktobra. A služba budžeta ima odgovornost da sa nacrtom budžeta upozna javnost i da povratnim informacijama odgovori gradjanima šta je od predloga uvršteno u nacrt i da obrazloži zašto neke predloge nije bilo moguće obuhvatiti budžetom za narednu godinu.

Gradsko/opštinsko veće može tražiti od službe budžeta dodatne informacije ili objašnjenja koja se odnose na nacrt; u suštinskom smislu, radi se o političkom usaglašavanju prioriteta, ukoliko to nije učinjeno ili nije završeno u procesu analize predloga finansijskih planova i pripreme nacrta. Utvrdjeni predlog Odluke o budžetu opštinsko/gradsko veće dostavlja skupštini grada/opštine najkasnije do 1. novembra. Ako se ne dostavi predlog, skupština grada/opštine može u roku utvrdjenom budžetskim kalendarom da donese budžet (član 42. Zakona o budžetskom sistemu).

Izmenama Zakona o budžetskom sistemu od 13. oktobra 2010. godine, usvojena su fiskalna pravila za lokalni nivo, koja propisuju da je izvršni organ lokalne vlasti odgovoran za sprovodjenje fiskalne politike i upravljanje javnom imovinom,

prihodima i primanjima, rashodima i izdacima. Član 27ž – fiskalni deficit može nastati samo kao rezultat javnih investicija, a koji u odredjenoj godini ne može biti veći od 10% prihoda jedinice lokalne samouprave u toj godini. Izvršni organ za prekoračenje podnosi zahtev Ministarstvu finansija do 1. maja, a rok u koji Ministarstvo finansija treba da odgovori je 30. jun. Ako nema odgovora do tog roka, kao što je slučaj ove, 2011. Godine sa zahtevima za 2012. godinu, smatra se da su zahtevi odobreni.

4.3. PROGRAMSKO BUDžETIRANjE

U članu 2. Zakona o budžetskom sistemu programski deo budžeta definiše se na sledeći način: Programski deo budžeta je sastavni deo posebnog dela budžeta koji sadrži programe i aktivnosti korisnika budžetskih sredstava, koji se sprovode u cilju efikasnog upravljanja sredstvima po predloženim programima, a koji doprinose ostvarenju strateških ciljeva u skladu sa ekonomskom politikom zemlje.

U istom zakonu su odredjeni i rokovi za njegovo sprovodjenje, i to: Odredbe ovog zakona, koje se odnose na programski deo budžeta, primenjivaće se postupnim uvodjenjem za pojedine korisnike sredstava budžeta Republike Srbije, a u celini od donošenja zakona o budžetu Republike Srbije i odluka o budžetima lokalne vlasti za 2015. godinu.

U suštini, programsko budžetiranje predstavlja komponentu procesa reforme javnih finansija, sa ciljem da se poveća efikasnost korišćenja javnih sredstava. Ovaj model budžetiranja, za razliku od linijskog, podrazumeva da planiranje zasnovano na definisanju konkretnih zadataka i aktivnosti korisnika budžetskih sredstava omogućava bolje praćenje ostvarenja postavljenih ciljeva. Budžet iskazan prema programskom modelu je znatno transparentniji. Proces uvodjenja programskog budžeta traje više godina i jedino ako se pažljivo i postepeno uvode komponente odnosno pojedini korisnici, može se očekivati konačno uspostavljanje održivog sistema.

Prvi korak je usposavljanje programske klasifikacije. Ona ne isključuje organizacionu, funkcionalnu, ekonomsku i klasifikaciju prema izvorima sredstava već, naprotiv, predstavlja dodatnu klasifikaciju. Programska klasifikacija u suštini proizilazi iz funkcionalne (koja najviše odgovara strategijama, ciljevima i aktivnostima). Po pravilu, programska klasifikacija se definiše u medjusobnom kontaktu sa korisnicima, a objavljivanje ove klasifikacije za državni budžet i budžete lokalne vlasti u nadležnosti je Ministarstva finansija.

Sledeći koraci u procesu budžetiranja su postavljanje ciljeva i indikatora za merenje rezultata. Uspostavljanje programskog budžeta nema svrhu ukoliko su ciljevi brojni, ako nisu objektivni, merljivi, ostvarljivi, jasno postavljeni. Poseban

izazov predstavlja utvrdjivanje indikatora za merenje rezultata, a zatim njihovo praćenje i korišćenje u odlučivanju da li će se nastaviti sa odredjenim programom, da li ga treba menjati i slično.

Države koje su pre više godina uvele programsko budžetiranje suočile su se, pre svega, sa problemom utvrdjivanja indikatora i njihovim praćenjem, što dovodi u pitanje korišćenje ovog modela. Osnovna dilema je – kako postaviti programski budžet, da li kao opredeljenje za programe i izdvojiti sredstva za njihovo finansiranje, ili najpre opredeliti sredstva, a zatim odrediti programe koje možemo finansirati.

Osim toga, budžetiranje prema učinku predstavlja novi pravac za reforme javnih finansija. Većina država koje su uvele programsko budžetiranje intenzivno se bavi reformom ovog modela u pravcu izlaznog rezultata koji iskazuje učinak.

Dosadašnja praksa je pokazala da univerzalan model ne postoji. Svaka država treba da pristupi izgradnji sopstvenog modela budžetiranja, pri čemu sigurno treba koristiti i pozitivna i negativna iskustva drugih, ali i analizirati sopstvena iskustva.

4.4. INTERNA REVIZIJA NA NIVOU LOKALNE SAMOUPRAVE

Interna finansijska kontrola u javnom sektoru jeste sveobuhvatan sistem mera za upravljanje i kontrolu javnih prihoda, rashoda, imovine i obaveza, koji uspostavlja Vlada, posredstvom organizacija javnog sektora, sa ciljem da upravljanje i kontrola javnih sredstava, uključujući i strane fondove, budu u skladu sa propisima, budžetom i principima dobrog finansijskog upravljanja, odnosno efikasnosti, efektivnosti, ekonomičnosti i otvorenosti. Interna finansijska kontrola u javnom sektoru obuhvata sve mere za kontrolu javnih prihoda i rashoda i omogućava ispravno upravljanje imovinom i obavezama, a obuhvata i sve interne kontrolne sisteme i procedure u organizacijama javnog sektora, pomažući da se uspostavi bezbedno okruženje za namensko korišćenje sredstava. Naziv Interna finansijska kontrola u javnom sektoru, prilagodjeni prevod termina *Public Internal Financial Control* sa engleskog jezika i predstavlja skraćenicu osnovnih pojmova koncepta:[47]

- P – *Public Sector* – javni sektor;
- I – *Internal to the organisation* – interna za organizaciju;
- F – *Financial systems mainly but not exclusively* – uglavnom, ali ne isključivo finansijski sistemi;

[47] Živojinović Z., *Interna revizija – obaveza uspostavljanja funkcije interne revizije na nivou lokalne samouprave*, Praksa i propisi, 1/2011.

- C – *Control based on internationally accepted and recognised standards* – kontrola zasnovana na medjunarodno prihvaćenim i priznatim standardima.

Interna finansijska kontrola u javnom sektoru sastoji se od tri elementa, i to:

1. finansijsko upravljanje i kontrola (*financial management and control*);
2. funkcionalno nezavisna, decentralizovana interna revizija (*Internal Audit*);
3. centralna jedinica za harmonizaciju (*central harmonisation unit*).

Finansijsko upravljanje i kontrola i interna revizija kao sastavni elementi (delovi) interne finansijske kontrole u javnom sektoru predstavljaju sistem interne kontrole. Istovremeno istim se obezbedjuje podrška rukovodstvu u ispunjavanju ciljeva organizacije. Finansijsko upravljanje i kontrola predstavljaju sistem politika, procedura i aktivnosti koje uspostavlja, održava i redovno ažurira rukovodilac organizacije. Na osnovu ovako uspostavljenog sistema omogućuje se ostvarivanje ciljeva organizacije na ekonomičan, efikasan i efektivan način.

Interna revizija je aktivnost koja pruža nezavisno, objektivno uveravanje i savetodavna aktivnost. Osnovni cilj interne revizije je da doprinese unapredjenju poslovanja organizacije. Interna revizija pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve, tako što sistematično i disciplinovano procenjuje i vrednuje upravljanje rizicima, kontrole i upravljanje organizacijom.

Zakonom[48] je predvidjeno da korisnici javnih sredstava tačnije organizacije javnog sektora imaju obavezu da uspostave funkciju interne revizije. Zakonom je propisano da su korisnici javnih sredstava direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava, korisnici sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i javna preduzeća koja je osnovala Republika Srbija, odnosno lokalne vlasti, pravna lica osnovana od tih javnih preduzeća, pravna lica nad kojima Republika Srbija, odnosno lokalna vlast ima direktnu ili indirektnu kontrolu nad više od 50 odsto kapitala ili više od 50 odsto glasova u upravnom odboru, kao i druga pravna lica u kojima javna sredstva čine više od 50 odsto ukupnih prihoda.

Za uspostavljanje i obezbedjenje uslova za adekvatno funkcionisanje interne revizije odgovoran je rukovodilac korisnika javnih sredstava. Interna revizija je organizaciono nezavisna od delatnosti koju revidira. Ona nije deo nijednog poslovnog procesa, odnosno organizacionog dela organizacije, a u svom radu je neposredno odgovorna rukovodiocu korisnika javnih sredstava.

[48] *Zakon o budžetskom sistemu*, Službeni glasnik RS, br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011

Internu reviziju obavljaju interni revizori koji su obavezni da rade u skladu sa propisima Republike Srbije i da u vršenju funkcije primenjuju medjunarodne standarde interne revizije, Etički kodeks interne revizije i principe objektivnosti, kompetentnosti i integriteta. Osim uslova propisanih zakonom i aktom o sistematizaciji radnih mesta,[49] interni revizor mora da ima najmanje tri godine iskustva na poslovima revizije, kontrole ili računovodstveno-finansijskim poslovima i položen ispit za ovlašćenog internog revizora u javnom sektoru. Uslov za polaganje ispita za ovlašćenog internog revizora u javnom sektoru stiču kandidati koji su pohadjali osnovnu obuku iz finansijskog upravljanja i kontrole i osnovnu obuku za internu reviziju i izvršili dve revizije kod korisnika javnih sredstava kod koga su zaposleni, uz nadzor i pomoć Centralne jedinice za harmonizaciju Ministarstva finansija.

Jedinicu za internu reviziju ne može biti u sastavu drugih organizacionih celina. Neophodno je da se obezbedi da rukovodilac interne revizije neposredno izveštava rukovodioca korisnika javnih sredstava. Rukovodilac interne revizije i interni revizori imaju pravo na neograničen pristup rukovodiocima, zaposlenima i sredstvima korisnika javnih sredstava koji su u vezi sa sprovodjenjem revizije i ne može im se dodeliti obavljanje bilo koje druge funkcije i aktivnosti, osim aktivnosti interne revizije. Zbog toga je nephodno da se u procesu uspostavljanja interne revizije izvrši odabir kandidata koji će pohadjati obuke za interne revizore i biti zaposleni na radnim mestima internih revizora. Mogući način uspostavljanja funkcije interne revizije, odnosno organizacioni oblici formiranja interne revizije odredjeni su Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru.

4.4.1. ULOGA RUKOVODILACA U INTERNOJ REVIZIJI

Sistem interne kontrole, koji kako je već prethodno rečno predstavlja finansijsko upravljanje i kontrolu i internu reviziju, je ustvari alat koji pomaže rukovodiocima korisnika javnih sredstava da obavljaju svoje zadatke. Ovaj sistem zasniva se na primeni koncepta upravljačke odgovornosti rukovodilaca. Koncept upravljačke odgovornosti podrazumeva da rukovodioci korisnika javnih sredstava snose odgovornost za fiskalna, upravljačka i programska ovlašćenja koja su im poverena. U organizaciji kojom rukovode oni su odgovorni za sve poslovne procese, postupke i aktivnosti, planiranje, programiranje, izradu i izvršenje budžeta i finansijskog plana, računovodstvo, kontrolne aktivnosti, izveštavanje, arhiviranje i nadzor, odnosno za utvrdjivanje i realizaciju postavljenih ciljeva.

[49] Detaljan opis posla internog revizora, prema Ministarstvu finansije Republike Srbije dostupan je na:
http://mfin.gov.rs/UserFiles/File/CJH/ir/Model%20opisa%20posla%20nternog%20revizora.pdf

U skladu sa principima upravljačke odgovornosti, rukovodioci su neposredno odgovorni za upravljanje i razvoj organizacije kojom rukovode. Osnovne funkcije rukovodilaca su planiranje aktivnosti organizacije, uvodjenje procesa upravljanja rizicima, obezbedjenje odgovarajućeg sistema kontrole koji će rizike svesti na prihvatljiv nivo, stalno praćenje adekvatnosti kontrole da pruži razumno uveravanje da će organizacija ostvariti svoje ciljeve. Rukovodilac ima odgovornost da stalno identifikuje, procenjuje i prati potencijalne rizike i, posledično, da uspostavlja kontrole koje će zaštititi organizaciju od realizovanja neprihvatljivih rizika, jer ne bi bilo isplativo uspostaviti sistem kontrole koji bi pokrivao sve moguće rizike. Rukovodilac je, osim za finansijske, odgovoran i za sve druge postupke, aktivnosti i procese u organizaciji, i zbog toga mora razumeti koncept interne kontrole i promovisati ga medju zaposlenima. Rukovodilac je odgovoran i za redovno izveštavanje o stanju sistema finansijskog upravljanja i kontrole i o stepenu razvoja interne revizije u organizaciji za koju je odgovoran.[50]

Rukovodilac može preneti ovlašćenja na druga lica. Prenošenjem ovlašćenja, prenosi se i odgovornost, medjutim to ne isključuje odgovornost rukovodioca. Rukovodioci organizacija su odgovorni i za uspostavljanje i ispravno funkcionisanje sistema za finansijsko upravljanje i kontrolu i uspostavljanje i obezbedjenje uslova za adekvatno funkcionisanje interne revizije u organizaciji kojom rukovode.

Finansijsko upravljanje i kontrola, kao jedna od komponenti interne finansijske kontrole u javnom sektoru predstavlja celokupan sistem finansijskih i nefinansijskih kontrola (kontrolnih aktivnosti), uključujući i organizacionu strukturu, metode i procedure, i to ne samo finansijskih sistema, već i operativnih i strateških sistema organizacije u javnom sektoru. Takva kontrola, kroz upravljanje rizicima, može da pruži razumno uveravanje da će se ostvariti ciljevi organizacije.[51]

Rukovodioci su u obavezi da uspostave set pravila i istovremeno obezbede njihovu primenu u cilju:[52]

- obavljanja poslovanja na pravilan, etičan, ekonomičan, efektivan i efikasan način;
- uskladjenosti poslovanja sa zakonima, propisima, politikama, planovima i postupcima;
- zaštite imovine i drugih resursa od gubitaka uzrokovanih lošim upravljanjem, neopravdanim trošenjem, neopravdanim korišćenjem, nepravilnostima i prevarama;

[50] Živojinović Z., *Interna revizija – obaveza uspostavljanja funkcije interne revizije na nivou lokalne samouprave*, Praksa i propisi, 1/2011.
[51] Prilagodjeno prema: Živojinović Z., *Interna revizija – obaveza uspostavljanja funkcije interne revizije na nivou lokalne samouprave*, Praksa i propisi, 1/2011.
[52] Detaljnije na: http://mfin.gov.rs/index.php

- jačanja odgovornosti za uspešno ostvarenje zadataka;
- pravovremenog i tačnog finansijskog izveštavanja i praćenja rezultata poslovanja.

Sistem za finansijsko upravljanje i kontrolu uspostavlja se u svim organizacionim jedinicama javnog sektora i na svim nivoima unutar organizacije, bez obzira na njenu veličinu i broj zaposlenih, a sprovode ga rukovodioci i svi zaposleni. Svaka organizacija treba da oblikuje vlastiti sistem finansijskog upravljanja i kontrole u skladu sa svojim potrebama i postojećim okruženjem.

Ono što je važno jeste da je neophodno da se napravi razliku izmedju interne revizije i sistema finansijskog upravljanja i kontrole. Za sistem finansijskog upravljanja i kontrole odgovoran je rukovodilac organizacije. Interni revizori nisu odgovorni za uspostavljanje, funkcionisanje i razvoj sistema za finansijsko upravljanje i kontrolu. Naime, interni revizori su odgovorni za procenu funkcionisanja tih sistema, potencijalnih slabosti, nedostataka i neregularnosti, kao i za davanje preporuka za poboljšanje i preduzimanje korektivnih aktivnosti. Rukovodilac organizacije je odgovoran za sprovodjenje preporuka interne revizije.

Sistem interne kontrole zasnovan je na istovremenom uspostavljanju dve komponente – finansijskog upravljanja i kontrole i funkcije interne revizije u okviru organizacije. Obe komponente odnosno oba elementa moraju se uspostaviti kako ne bi došlo do ispoljavanja negativnih efekata u kompletnom sistemu interne finansijske kontrole u javnom sektoru. To kasnije može prouzrokovati neefikasno, neefektivno i neekonomično poslovanje organizacije.

4.4.2. OBAVEZNOST INTERNE REVIZIJE U LOKALNOJ SAMOUPRAVI

Jedinicu interne revizije moraju formirati svi direktni korisnici sredstava budžeta lokalnih vlasti, zatim javna preduzeća koja su osnovale lokalne vlasti, pravna lica osnovana od strane javnih preduzeća, odnosno pravna licima nad kojima lokalna vlast ima direktnu ili indirektnu kontrolu nad više od 50 odsto kapitala ili više od 50 odsto glasova u upravnom odboru, kao i nad drugim pravnim licima u kojima javna sredstva čine više od 50 odsto ukupnih prihoda.

Zajedničku jedinicu interne revizije mogu da formiraju dva ili više korisnika javnih sredstava na nivou lokalne samouprave. Interni revizor poslove interne revizije može da obavlja kod jednog ili više korisnika javnih sredstava. Način uspostavljanja funkcije interne revizije, odnosno jedinice za internu reviziju i broja potrebnih internih revizora odredjuje korisnik javnih sredstava svojim opštim aktom, na osnovu procene rizika, obima i složenosti poslovnih procesa, obima sredstava kojima raspolaže i broja zaposlenih.

Pre pohadjanja osnovne obuke iz finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije, može se inicijalno proceniti potreba za uspostavljanjem sopstvene jedinice za internu reviziju zasnovana na broju zaposlenih (npr. ako korisnik javnih sredstava ima više od 200 zaposlenih) i/ili sredstvima kojima raspolaže. Veće jedinice lokalne samouprave[53] trebalo bi obrazovati sopstvenu jedinicu interne revizije sistematizovanu tako da rukovodilac jedinice za internu reviziju bude u rangu viših rukovodilaca i da direktno odgovara rukovodiocu korisnika javnih sredstava (gradonačelniku, odnosno predsedniku opštine). S druge strane, manje jedinice[54] lokalne samouprave ili više njih koje su teritorijalnoj i organizacionoj iste ili slične mogu da obrazuju zajedničku jedinicu za internu reviziju. U tom slučaju, u samom osnivačkom aktu iste bi trebalo da preciziraju i odrede medjusobna prava i obaveze. Ono što bi trebalo da bude predmet razmatranja u takvim slučajevima je status, broj zaposlenih, finansiranje, sistem planiranja i raspodele rada, sistem izveštavanja zajedničke jedinice za internu reviziju.

Najmanje jedinice lokalne samouprave[55] funkciju interne revizije mogu obezbediti sporazumom sa korisnikom javnih sredstava koji ima uspostavljenu sopstvenu jedinicu za internu reviziju. Sporazumom bi se odredili potrebni kapaciteti i periodi obavljanja interne revizije i druga medjusobna prava i obaveze. U toku 2012. godine, Centralna jedinica za harmonizaciju Ministartsva finansija proceniće potrebe i organizovati obuku za nivo lokalne samouprave i dati osnovne smernice za organizovanje interne revizije.[56]

4.5. PARTICIPACIJA U LOKALNOJ VLASTI

Literatura o gradjanskoj participaciji je obimna i, zbog složenosti ovog koncepta, pati od terminoloških nejasnoća. U zavisnosti od autora i pristupa, gradjanska participacija se može odnositi na čitav niz srodnih ali ipak različitih stvari. Tako, Šeri Arnstajn vidi gradjansku participaciju kao pojam blisko povezan sa pojmom moći, odnosno sa onim što ona naziva gradjanskom moći (citizen power). Po njoj, ključno je pitanje redistribucije moći koja omogućava gradjanima koji su isključeni iz političkog i ekonomskog procesa da se u njega ponovo uključe u budućnosti. Reč je o strategiji kojom se oni koji nemaju vlast uključuju u odredjivanje načina na koji će informacije biti distribuirane, koje će se politike i ciljevi postaviti, kako će novac od poreza biti alociran itd. U jednom od svojih radova (Lestvica participacije) Arnstajnova ističe da kod direktne participacije gradjani predstavljaju integralni deo procesa upravljanja i njihova se aktivna uloga uzima za presudnu u donošenju ključnih odluka u okviru zajednice. Šta će

[53] Veće jedinice lokalne samouprave su one koje imaju preko 50.000 stanovnika.
[54] Kao manje jedinicie lokalne samouprave identifikuju se one koje imaju do 50.000 stanovnika.
[55] Ovde se radi o jedinicama lokalne samouprave koje imaju manje od 10.000 stanovnika.
[56] Detaljnije na: http://mfin.gov.rs/index.php

se smatrati ključnim u zajednici, u idealnom slučaju, ostavljeno je članovima da odluče, odnosno, nije nametnuto od strane onih koji zauzimaju pozicije vlasti.[57]

S druge strane Nensi Roberts, smatra da odredjivanje pojma gradjanske participacije ne treba svoditi na isključive podele na one koji imaju i one koji nemaju – moć, vlast, bogatstvo. Struktura onoga što nazivamo gradjanstvom je znatno složenija, tako da ovakva bipolarna podela nije odgovarajuća. Iako odredjena redistribucija moći može biti namera i posledica gradjanske participacije, to ipak ne treba da bude jedina dimenzija u definisanju ove složene pojave. Najlogičnija podela je na one koji zauzimaju izabrane predstavničke i administrativne pozicije (javni službenici) i na one koji ih ne zauzimaju. U tom smislu bi se gradjanska participacija odnosila na one članove društva koji nemaju formalnu moć odlučivanja u okviru struktura vlasti.[58]

Na osnovu kriterijuma podele moći i odlučivanja, gradjanska participacija bi se mogla odrediti kao proces u kome članovi društva koji ne zauzimaju političke ili pozicije u administraciji dele vlast sa javnim službenicima u donošenju ključnih odluka i sprovodjenju akcija koje se odnose na zajednicu. U demokratskim uslovima, participacija gradjana predstavlja sve one aktivnosti gradjana koje su usmerene na vršenje uticaja na donošenje političkih odluka. Reč je o učešću u procesu formulisanja, usvajanja i sprovodjenja javne politike.

Kako su budžeti modernih ekonomija veoma složeni planovi isti omogućavaju skrivanje (slučajno ili namerno) stvarnog stanja. Zbog toga se postavljaju mnogobrojna pitanja, kao što su:

- kako teče lokalni budžetski proces?
- mogu li se gradjani uključiti u budžetski proces?
- da li je učešće na sastancima saveta mesne zajednice jedini način uključenja u budžetski proces?
- kako gradjani aktivnije mogu uticati na izbor prioriteta?
- kako doći do informacija koji su rezultati budžeta u prethodnoj godini?
- da li je bilo značajnih odstupanja od planova i kolike su odgovornosti?

Razvijanje demokratičnosti društva podrazumeva i da gradjani s pravom i bez opterećenja mogu tražiti odgovore ova i slična pitanja, a da pri tome ne snose nikakve posledice za postavljanje pitanja. Sve se više teoretičara poziva pravo javnosti i dostupnosti informacija ovog tipa. Dostupnost i javnost budžetskog procesa je pouzdan način dolaska do odgovora na pomenuta pitanja. Transparentnost budžeta najjednostavnije se može objasniti kao potpuno i pravovremeno objavljivanje svih relevantnih fiskalnih informacija na sistemski

[57] Vukelić J., Neposredno učešće gradjana u donošenju odluka na lokalnom nivou vlasti u Srbiji, *Sociologija*, br. 3, 2009.
[58] Isto.

način. Ovom definicijom se sve češće koriste teoretičari, ali i medjunarodne institucije kao što je Organizacija za evropsku bezbednsost i saradnju. Medjunarodni monetarni fond, kao jedan od globalnih regulatora fiskalne discipline na Planeti, ovu vrstu transparentnosti definiše kao otvorenost vlade prema javnosti kad je reč o njenim prošlim, sadašnjim i budućim fiskalnim aktivnostima, kao i o strukturi i funkcijama vlade koje determinišu mere fiskalne politike i njihove ishode. Važna karakteristika uravnoteženog i funkcionalnog fiskalog sistema jeste transparentnost. U složenim sistemima, kao što je fiskalni, teško je otkriti greške, a pronalaženje njihove geneze i faktora koji su ih uzrokovali – gotovo nemoguć posao. Transparentnost ima četiri dimenzije:

1. broj dokumenata – što je veći broj dokumenata, niži je nivo transparentnosti;
2. mogućnost nezavisnog proveravanja budžetskih podataka;
3. obaveza izbegavanja komplikovanog izražavanja, a podaci treba da budu uredjeni prema važećim standardima;
4. obaveza da se za sve podatke daju jasna i potpuna objašnjenja i da se jasno saopšte pretpostavke na kojima je radjen budžet.

Pomenuta Organizacija za evropsku saradnju i bezbednost je, na osnovu iskustava zemalja članica sastavila smernice[59] za ovo područje, koje se odnose na centralnu vlast. Smernice se istovremeno odnose i na lokalne budžetske procese, jer su oni medjusobno uslovljeni. Ovaj dokument je podeljen na tri dela. U prvom delu nabrojani su najvažniji budžetski izveštaji koje bi vlade trebalo da donesu, kao i njihov opšti sadržaj. Naglasak je na samom budžetu, predlogu budžeta, mesečnim i polugodišnjim izveštajima, kao i na završnom računu budžeta. U drugom delu opisani su specifični podaci koje bi izveštaji trebalo da sadrže. Na primer, to su detaljni podaci o javnom dugu, finansijskoj i nefinansijskoj imovini, doprinosima za prenzijsko osiguranje itd. Treći deo stavlja naglasak na postupke kojima se osiguravaju kvalitet i integritet izveštaja. To se ponajpre odnosi na računovodstvene standarde, internu finansijsku kontrolu, reviziju i kontrolu koju sprovodi skupština.

Medjunarodni monetarni fond je, takodje objavio smernice za fiskalnu transparentnost. Razlika izmedju MMF-ovih i smernica OECD je tome što su MMF-ove širi pojam od budžetske transparentnosti.[60] Smernicama su obuhvačena četiri područja:

[59] Tačan naziv dokumenta je: *OECD Best Practices for Budget Transparency*. Smernice ili kako pojedini autori naglašavaju Praktikum Organizacija je institucionalizovala 2002. godine. Dostupne su svim zemljama bez obzira da li su države članice OECD ili nisu. Makroekonomisti smatraju da otvorenost privrede slobodno može da se meri na osnovu ovih smernica. Zbog toga je ovaj dokument i preveden u svim državama sa tržišno orjentisanim načinom funkcionisanja.
[60] Više na: http://www.imf.org/external/np/exr/facts/fiscal.htm

1. jasnoća uloga i dužnosti državnog i javnog sektora;
2. otvorenost budžetskog procesa;
3. javna raspoloživost informacija i
4. garancije integriteta izveštaja.

Sledeće smernice su osnovne:

- državni sektor treba jasno razlikovati od javnog sektora i ostatka privrede, a upravljačke uloge u javnom sektoru treba da budu jasne i javno objavljene;
- treba da postoji jasan i otvoren pravni, regulatorni i administrativni okvir za fiskalno upravljanje;
- u pripremi budžeta treba se pridržavati unapried utvrdjenih rokova i dobro definisanih ciljeva makroekonomske i fiskalne politike;
- treba da postoje jasna pravila za izvršenje i nadgledanje budžeta, kao i za izveštavanje o njemu;
- javnost mora da ima opsežne informacije o prošlim, sadašnjim i budućim fiskalnim aktivnostima i glavnim fiskalnim rizicima;
- fiskalne informacije treba predstaviti na način kojim se podsttiču analiza mera politike i odgovornost;
- fiskalne aktivnosti moraju da prodju kroz interni i spoljni nadzor i treba se pridržavati računovodstvenih standarda.

Medjunarodno poredjenje transparentnosti budžetskog procesa od 2006. godine moguće je i na osnovu sve korišćenijeg – indeksa otvorenosti budžeta, koga, na osnovu smernica MMF-a i OECD-a, izradjuje Centar za budžet i političke prioritete iz Vašingtona.

Prema njima, transparentost znači da svi gradjani neke zemlje imaju pristup informacijama o tome koliko se sredstava rasporedjuje na različite oblike potrošnje, kakvi se prihodi prikupljaju i kako se troše medjunarodna pomoć i drugi javni resursi. Upitnikom kojim se prikupljaju podaci za izračunavanje indeksa prikupljaju se podaci o javnoj dostupnosti i opsežnosti nekoliko budžetskih dokumenata koji se pojavljuju u pojedinim fazama budžetskog procesa. U fazi pripreme budžeta analiziraju se smernice ekonomske i fiskalne politike, u fazi donošenja budžeta razmatraju se predlog budžeta i pojednostavljeni prikaz budžeta, da bi bio lakše razumljiv gradjanima, u fazi izvršavanja, koja obuhvata izvršenje, nadzor i kontrolu, važni su mesečni i polugodišnji izveštaji, završni račun i izveštaj revizora.[61]

[61] Spirić D., Uputstvo za pripremu budžeta lokalnih samouprava i uključenje javnosti u budžetski process, *Propisi i praksa*, 1/2011.

Vrednost indeksa otvorenosti budžeta kreće se od 0 do 100. Indeks otvorenosti za 2008. i 2010. godinu na sledeći način rangira Srbiju i okolne zemlje obuhvaćene obračunom:

Država	Vrednost indeksa otvorenosti budžeta		
	2008.	2010.	Razlika
Slovenija	73%	70%	. -3%
Rumunija -	62%	59%	3%
Hrvatska	59%	57%	-2%
Bugarska	57%	56%	-1%
Makedonija	54%	49%	-5%
Srbija	45%	54%	+9%
Bosna i Hercegovina	44%	44%	–
Albanija	37%	33%	-4%

Izvor: Spirić D., Uputstvo za pripremu budžeta lokalnih samouprava i uključenje javnosti u budžetski process, *Propisi i praksa*, 1/2011.

Neki od ključnih dokumenata koji nedostaju u budžetskom procesu kod nas jesu pojednostavljeni prikaz budžeta pogodan za širu javnost – Citizens Budget, polugodišnji izveštaj i izveštaj nezavisne revizije. Nedostatak ovih dokumenta svrstava nas u istu poziciju sa Ganom, Namibijom, Bocvanom, Gvatemalom i Kostarikom, a iza Ugande, Filipina, Gruzije i Mongolije. Navedeni indeks za našu zemlju govori da se transparentnost mora poboljšati na svim nivoima. Iako smo u poslednjem izveštaju najviše napredovali od susednih zemalja, i dalje smo iza skoro svih suseda, osim Bosne i Hercegovine, Makedonije i Albanije.[62]

Dostupnost informacija važna je zbog suzbijanje korupcije i postizanje veće efikasnosti javnih usluga. Uvodjenje odgovornosti prema javnosti zahteva nove pristupe ne samo u izveštavanju, već i proceni performansi. Pošto finansijski indikatori sami po sebi nisu dovoljni, neophodno je razviti odgovarajuću komunikacionu vezu sa zakonodavstvom i unaprediti finansijsku informaciju i računovodstveni inoformacioni sistem.

Pristup informacijama o fiskalnim aktivnostima države omogućuje gradjanima razumevanje političkih i ekonomskih odluka koje imaju značajan uticaj na njihovu svakodnevicu. Pored toga, pristup informacijama fiskallnog karaktera movućuje i

[62] Spirić D., Uputstvo za pripremu budžeta lokalnih samouprava i uključenje javnosti u budžetski process, *Propisi i praksa*, 1/2011.

učestvovanje u njihovom donošenju. Ako gradjani raspolažu podacima o delovanju države, povećava se kontrola nad vlašću. To pozitivno utiče na odgovornost vlade prema gradjanima.

Demokratičnost podrazumeva i uspostavljanje dobre uprave, što se ostvaruje i mogućnošću pristupa informacijama u procesu donošenja odluka. Saradnja gradjana i vlasti zavisi od toga koliko gradjani imaju pristup informacijama koje direktno utiču na njih. U tom kontekstu, gradjane bi trebalo što više uključiti u produru lokalnih budžeta, ali i omogućiti odredjeni nivo kontrole od strane gradjana. Javnost u potpunosti mora shvatiti šta je budžet, kao i to da može uticati na njegovu pripremu i sam proces izvršenja. Nadzor budžeta doprinosi podizanju svesti o pravima, obavezama i ovlašćenjima. Veće učešće gradjana (javnosti) u proces planiranja i nadzora budžeta ima višestruke koristi, a to samo koristi i poboljšava upravljanje na lokalnom nivou. Vlast se „etiketira“ dobrom ako se njene aktivnosti i odluke sprovode otvoreno, uz aktivno učešće ljudi (gradjana, javnosti) na koje te odluke utiču. To naročito važi za lokalni nivo jer je ovan nivo vlasti najbliži gradjanima. Transparentni sistemi koji omogućuju nadzor budžeta imaju mnoge prednosti. Sve više teoretičara koji zagovaraju sav da javnost ima temeljno pravo na informacije o budžetu. Neke od prednosti budžeta koji nadziru gradjani jesu prepoznavanje jakih i slabih tačaka politika koje se sprovode, pravovremeno upozoravanje na potrebne reforme, neposredno odredjivanje prioriteta.

Odgovornost političara je srazmerna nivou javne kontole njihovih odluka. Takodje, zaštita od korupcije javnih službenika i socijalna kohezija veće su što javnost bolje razume čime se i zašto vlast bavi, ima više poverenja u vladu i spremna je na veće kompromise. Čak se i atraktivnost poslovnog okruženja jedne lokalne samouprave dovodi u vezu sa transparentnošću budžetskog procesa i javnosti u radu lokalne uprave. Smatra se da strani i domaći investitori pokazuju veću spremnost za investiranje ako im je političko odlučivanje i delovanje jasno. Ova tvrdnja potkrepljuje ideju da je skupštinski nadzor budžeta, samo jedan, istina važan, segment ukupnog političkog i društvenog sistema države. Važno je zdravlje celog sistema.[63]

Kako su brojna iskustva pokazala da su gradjani svesni ograničenja svojih zajednica u smislu nedostatka finansijskih sredstava, kao i to da su spremni da prihvate činjenicu da zajednica ne može jedinstvenim mehanizmom rešiti sve pojedinačne probleme gradjana, ali i privrede, nameće se zaključak da je moć loklanih samouprava u samim gradjanima i njihovom zajedništvu sa lokalnim vlastima. Transparentnosti i učešće gradjana u procesu budžetiranja su direktno proporcionalne veličine. Tako je za kvalitetan budžetski ishod potrebno i jedno i drugo. Drugim rečima, uključenost javnosti (gradjana, civilnog društva) može

[63] Spirić D., Uputstvo za pripremu budžeta lokalnih samouprava i uključenje javnosti u budžetski process, *Propisi i praksa*, 1/2011.

popraviti političke odluke i odluke o raspodeli budžetskih sredstava, pružiti im razne perspektive i rasprave o budžetu učiniti kreativnijim.

Suprotno od ove prakse, u Srbiji je prisutna negativna praksa koja se ogleda u kontradiktornosti. Javnost nudi malo ideja i konstrukivnog doprinosa poboljšanju budžetskog procesa. Istovremeno, ta ista javnost ima velike zahteve da se što pre uvrsti u krug budžetskih korisnika. To je glavna negativnost koja ima negativan uticaj na rad lokalne samouprave.

Aktivno učešće javnosti u budžetski proces u Srbiji je zakonska obaveza. Tako je odredjeno Zakonom. Medjutim, to učešće nije precizirano, jer Zakon predvidja samo upoznavanje javnosti sa procesom budžetiranja. Pošto nema konkretno propisanog načina informisanja i poziva na učešće, lokalne samouprave praktikuju internet prezentacije. Teoretičari se slažu da je ovo jednosmerna komunikacija, a većina zainteresovanih pojedinaca ne koristi ili je nedovoljno upućena u internet prezentacije i komunikaciju.

Da bi pomenuta komunikacija bila dvosmerna i da bi se uopšte realizovala služba budžeta treba da primi povratne informacije, predloge, inicijative, sugestije, zamerke, kritike, obrazloženja i slično. Na sve predloge javnosti treba odgovoriti, prodiskutovati o njima, obrazloženo prihvatiti ili odbaciti, ukazati na prednosti ili nedostatke, reći zašto nisu prihvatljivi u ovoj godini, zatražiti dodatna objašnjenja. Treba razgovarati o svim pitanjima. Za ispunjenje navedne težnje najpovoljnije su javne rasprave.

Ono što je bitno u vezi javnih rasprava jeste da moraju biti dobro organizovane, što znači osmišljene, planirane, medijski propraćene. Javne rasprave sprovodi tim koji čine zaposleni u nekoliko službi, a obavezno je i učešće zaposlenih u službi budžeta. Učešće u ovim raspravama trebalo bi uzmu političari, zaposleni u službama za komunikaciju sa medijima, nadležni organi i ličnočnosti za kapitalne projekte. Plan javnih rasprava podrazumeva odredjivanje lokacija i vremena njihovog održavanja. Pored toga podrazumeva i pravovremeno obaveštenje javnosti o navedenim odlukama, sa pozivom za prisustvo. Neophodna je i logistička organizacija.

Javne rasprave zahtevaju širi koncpet pripreme. U zavisnosti od sredine i organizovanja lokalne samouprave (mesne zajednice, opštine, gradovi) razlikuju se i potrebe za obavljanje rasprava. Priprema javnih rasprava zahteva pripremu prezentacije budžeta, nadležnosti, ali i pravila za govornike, način prijavljivanja, upitnika, budžetskog letka, mesečnika. Pokazalo se da je najbolja praksa da se organizuju prijave za govornike i da se svima na ulazu podele pravila. Najčešća pravila koja se susreću u konceptu organizovanja javnih rasprava su da nema upadanja u reč govorniku; da se govori najviše pet minuta; zatim da se govori o opštim, a ne ličnim problemima. Zbog vremenskog ograničenja u praksi je često prisutno pravilo popunjavanje upitnika (anketnog listića) jer ne mogu svi da

govore, a pojedini učesnici i ne žele da govore već im je jednostavnije da popune upitnik. Važno je da u upitniku bude ostavljena mogućnost da se dopišu prioriteti. Za sam sastanak bitno je ostaviti mogućnost da se na neke predloge odmah odgovori, ali je svakako bitno u nastavku budžetskog procesa odgovoriti na predloge koji su se čuli, tj. dati povratnu informaciju gradjanima šta je uvršteno u nacrt budžeta od onoga što su oni predložili. Ne postoji tačno utvrdjen vremenski period organizovanja javnih rasprava. Njihovo održavanje zavisi od potreba i angažovanosti javnosti. Medjutim, najpogodnije vreme je avgust/ septembar jer je to vreme pripremanja predloga finansijskih planova. Drugi, veoma često koriišćen termin je novembar/decembar, jer je tada moguće diskutovati o predlogu budžeta, kada se daju informacije o uvaženim predlozima i obrazloženja za one koji nisu prihvaćeni.

Pored javnih rasprava, internet prezentacija grada i budžetskog pisma gradonačelnika (predsednika opština), gradjani mogu biti uključeni u budžetski proces na sastancima sa civilnim sektorom, socio-humanitarnim organizacijama, savetima (predsednicima) mesnih zajednica. Formalno pripremljeni sastanci, sa konkretnim dnevnim redom predstavljaju viši nivo organizovanosti gradjana čime se produbljuje saradnja organa lokalne samouprave sa gradjanima. Iskustav iz prakse nameću potrebu kombinacije, ako ne ssvih, onda što je više moguće navedenih vidova uključenja javnosti, jer se samo tako gradi poverenje u okviru zajednice.

4.6. IZAZOVI LOKALNOG BUDžETSKOG PROCESA

Osim činjenice da polazni inputi kasne svake godine sa nacionalnog nivoa, a naročito informacije koje su vezane za transfere koji čine od 15% do čak 70% pojedinih lokalnih budžeta i da to izaziva probleme za dobro planiranje, značajno je istaći potrebu normiranja pripreme budžeta. Sadašnji budžetski propisi koji uredjuju budžetski sistem i budžetsko računovodstvo ne propisuju obaveznost pripreme lokalnog pravilnika za pripremu budžeta. Medjutim, logikom inicijative i pod pritiskom potreba, trebalo bi pristupiti pripremi Pravilnika o lokalnom budžetskom procesu, kojim bi bili obuhvaćeni priprema budžeta, ali i radnje koje služba budžeta treba da obavi u toku sprovodjenja budžeta. Naime, treba normirati procedure promena aproprijacija, donošenja rešenja o tekućoj budžetskoj rezervi i slične aktivnosti. Iako se radi o rutinskim poslovima, krupan razlog za izradu navedenog akta su nejednaka, a često i pogrešna praksa u našim opštinama i gradovima.[64]

Izazov na koji lokalni budžetski proces treba da nadje odgovor jeste i pitanje kako to da budžetskim kalendarom nije obuhvaćen period od sedam i po meseci, od

[64] Spirić D., Uputstvo za pripremu budžeta lokalnih samouprava i uključenje javnosti u budžetski process, *Propisi i praksa*, 1/2011.

januara do sredine jula? Da li je rešenje u sličnim aktivnostima kao na republičkom nivou, bar u delu predlaganja prioritetnih oblasti finansiranja?

Javnosti budžetskog procesa na lokalom, a još više na nacionalnom nivou je veoma važno pitanje za Republiku Srbiju. Neophodne su javne rasprave o Odlukama o lokalnim komunalnim taksama koja ni u jednom budžetu nema dvocifreno učešće u strukturi prihoda, a nije potrebna za ukupan budžet.

Srpska javnost, kako u najvećim gradovima tako i u opštinama u od skora je u mogućnosti da vidi budžete lokalnih samouprava. Pored toga, poštujući principe transparentnosti i javnosti pojednostavljena je terminologija kako bi je većina zainteresovanih gradjana razumela i shvatila. Jednostavno rečeno, gradjani su u mogućnosti da vide odakle dolazi novac i kako se isti troši. Ono što je još uvek problem je činjenica da proces transparentnosti i javnosti pripreme budžeta ne predstavlja obavezan proces donošenja budžeta.

Budžetska raspodela ima mnogo aspekata. Konfliktni potencijal u budžetskoj oblasti je ogroman zbog divergencije interesa i njihove izrazite parcijalnosti. Priprema budžeta i njegovo izvršavanje jesu aktivnosti u kojima učestvuje celo društvo. U fazi pripreme i donošenja budžeta, ali i propisa koji odredjuju prihode i usmeravaju neke od njih na pojedine rashode, važno je u njih ugraditi orijentaciju na ciljeve i efikasnost upotrebe javnih sredstava. Pri raspodeli, u fazi nacrta, predloga i donošenja budžeta treba izbegavati uspostavljene rutine. Cilj je sistemska racionalnost u javnoj potrošnji. Za nju je potrebna osnova u dobroj sistemskoj strukturi kredibilnih, po procedurama prepoznatljivih institucija. Drugim rečima, važni su vladavina prava i zdravlje celog sistema.[65]

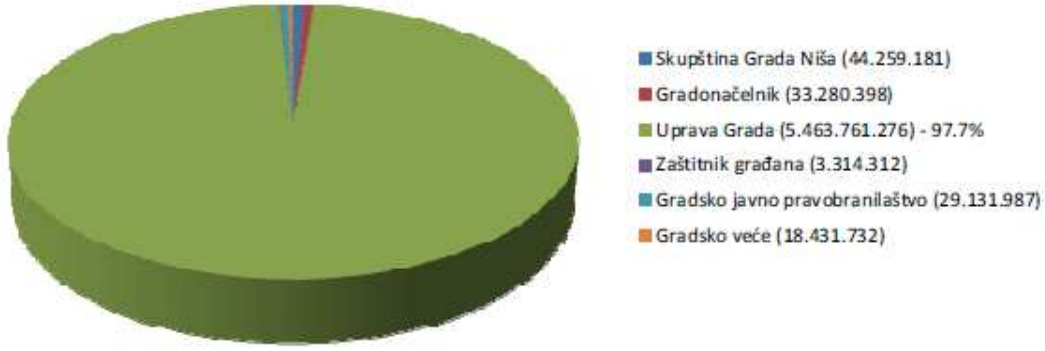
[65] Spirić D., Uputstvo za pripremu budžeta lokalnih samouprava i uključenje javnosti u budžetski process, *Propisi i praksa*, 1/2011.

V DEO – LOKALNI BUDžET GRADA NIŠA I OPŠTINE NIŠKA BANjA

U svrhu pojednostavljenja pripreme budžeta lokalnih zajednica u daljem tekstu predstavljen je budžet Grada Niša i niške opštine Niška Banja. Na osnovu budžeta za prethodnu tačnije tekuću godinu radi se priprema budžeta za narednu godinu. Na osnovu konsolidovanog završnog računa budžeta Grada Niša za 2009. godinu i Izveštaja o izvršenju budžeta Gradske opštine Niška Banja za period 01.01.-31.12.2009. godine predstavljena su sredstva utrošena za mlade.

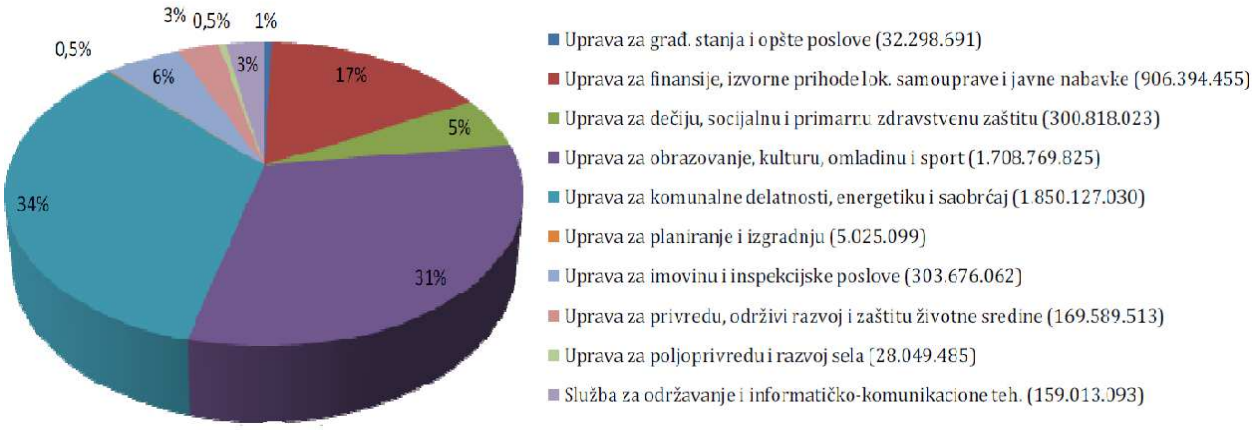
Na osnovu uvida u plan budžeta i izveštaja o izvršenju budžeta Grada Niša za 2009. godinu može se konstatovati nedovoljna potrošnja budžeta. Naime, procenat izvršenja budžeta je 80,75%. Procenat izdvajanja za mlade ostao je na istom nivou kao i prethodnih godina.

Grafik br. 1 – Prikaz rashoda budžeta grada Niša po razdelima



Izvor: Canić O. & Topalović I., *Budžet i javno zagovaranje*, Proativ,Niš, 2011.

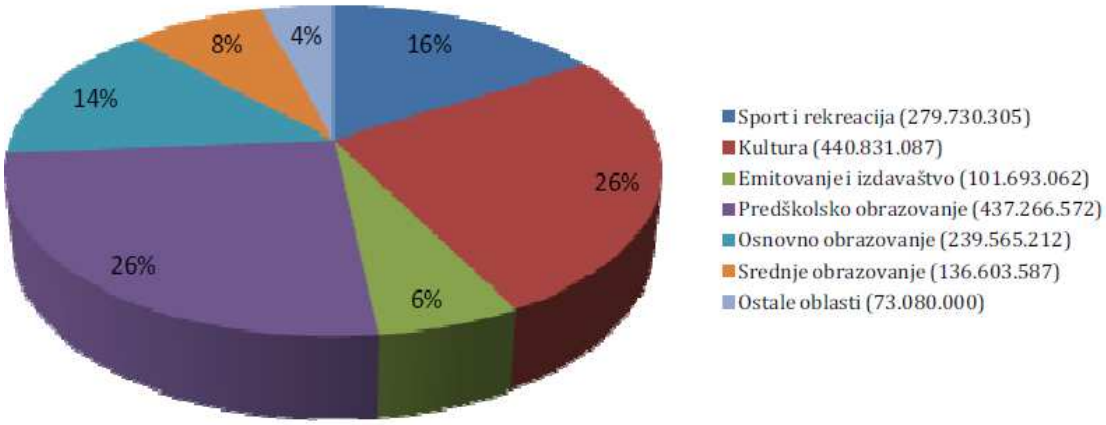
Grafik br. 2 – Raspodela sredstava po Gradskim Upravama



Izvor: Izvor: Canić O. & Topalović I., *Budžet i javno zagovaranje*, Proativ,Niš, 2011.

Uprava Grada je korisnik 97.70% gradskog budžeta. Uprava za komunalne delatnosti, energetiku i saobraćaj raspolaže sa 34%, dok Uprava za obrazovanje, kulturu, omladinu i sport sa 31%.

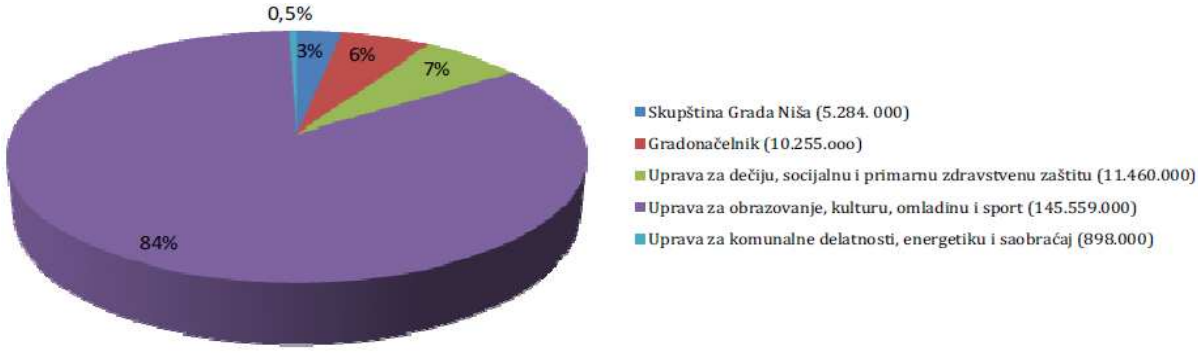
Grafik br. 3 - Raspodela sredstava u okviru Uprave za obrazovanje, kulturu, omladinu i sport



Izvor: Izvor: Canić O. & Topalović I., *Budžet i javno zagovaranje*, Proativ,Niš, 2011.

Uprava za obrazovanje, kulturu, omladinu i sport raspolaže sa 30,56% ukupnog gradskog budžeta. Na osnovu uvida u raspodelu sredstava došlo se do zaključka da uprava koja u svom sastavu ima odsek za omladinu u stvarnoj raspodeli sredstava nema vidljiva izdvajanja za mlade. Iznos od 1.668.332 dinara, koji je u 2009. godini utrošen na programe namenjene mladima, vodi se pod ekonomskom klasifikacijom br. 4230 Usluge po ugovoru- aproprijacija je namenjena za popularizaciju omladine i realizaciju projekata prevencije bolesti zavisnosti (detaljni izveštaj razdeo 3, glava 4.4.1).

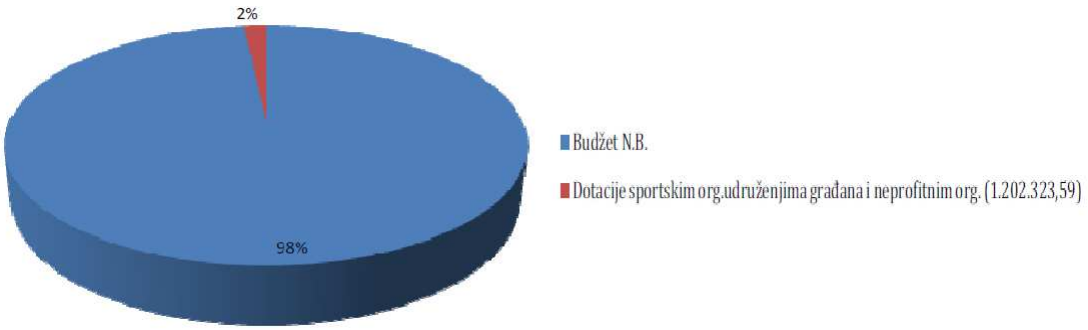
Grafik br. 4 – Raspodela donacija nevladinim organizacijama



Izvor: Izvor: Canić O. & Topalović I., *Budžet i javno zagovaranje*, Proativ,Niš, 2011.

Ukupna sredstva potrošena za rad nevladinog sektora u Gradu Nišu iznose 174.221.000 dinara. Sredstva Skupštine Grada odvojena su za finansiranje redovnog rada političkih stranaka, izdvajanje Kabineta Gradonačelnika u okviru ove aproprijacije utrošena su u skladu sa Pravilnikom za programske aktivnosti humanitarnim organizacijama i udruženjima. Spisak organizacija pokazuje da se većina njih ne bave programima namenjenim mladima. Uprava za dečiju, socijalnu i primarnu zdravstvenu zaštitu svoja sredstva rasporedjuje za finansiranje programskih aktivnosti socijalno-humanitarnih organizacija i prava iz proširenih vidova socijalne zaštite. Najveći korisnik ove aproprijacije je Uprava za obrazovanje, kulturu, omladinu i sport, Odsek za sport. Sredstva u iznosu od 145.558.900 (84%) dinara utrošena su za sportske klubove i školski i rekreativni sport.

Grafik br. 5 – Raspodela dotacija sportskim organizacijama i neprofitnim organizacijama budžeta Gradske opštine Niška Banja.



Izvor: Canić O. & Topalović I., *Budžet i javno zagovaranje*, Proativ,Niš, 2011.

Izveštaj o izvršenju budžeta Gradske opštine Niška Banja za 2009. godinu pokazuje da je ukupan iznos rashoda 74.570.612,60 dinara, od tog iznosa 1.202.323,59 dinara odvojeno je za sportske organizacije, udruženja gradjana i druge neprofitne orgaizacije. Uporedjujući planirani budžet za 2009. godinu i procenat izvršenja budžeta, konstatovana je nedovoljna potrošnja budžeta. Naime, od planiranih 3.000.000 din. za dotacije nevladinim organizacijama utrošeno je 1.202.323,59 din. tj. 40,08%. Na osnovu saradnje sa predstavnicima Opštine Niška Banja, koji su nam bezrezervno izašli u susret, došlo se do zaključka da jedina sredstva koja ova opština izdvaja za mlade su u okviru ove aproprijacije.

5.1. BUDŽETSKI PRIHODI GRADA NIŠA

Logično pitanje koje svaki laik može postaviti je odakle novac za budžet Grada i iz kojih se izvora puni budžet. Strukturu tekućih prihoda grada Niša za 2012. Godinu čine:[66]

- porez na dohodak, dobit i kapitalne vrednosti;
- porez na imovinu;
- porez na dobra i usluge;
- drugi porezi;
- transferi od drugih nivoa vlasti;
- neporeski prihodi;
- remorandumske stavke za refundaciju rashoda.

Sredstva za finansiranje izvornih i poverenih poslova obezbedjuju se u budžetu jedinice lokalne samouprave. Sredstva budžeta jedinice lokalne samouprave obezbedjuju se iz izvornih i ustupljenih javnih prihoda kao i transfernih sredstava iz budžeta RS, u skladu sa zakonom.

5.1.1. IZVORI JAVNIH PRIHODA GRADA NIŠA

Jedinici lokalne samouprave pripadaju izvorni javni prihodi ostvareni na njenoj teritoriji, i to:

- opštinske administrativne takse;
- lokalne komunalne takse;
- boravišna taksa;
- naknada za korišćenje gradjevinskog zemljišta;
- naknada za uredjivanje gradjevinskog zemljišta;
- naknada za korišćenje prirodnog lekovitog faktora;
- naknada za zaštitu i unapredjenje životne sredine;
- prihodi od davanja u zakup, odnosno na korišćenje nepokretnosti u državnoj svojini koje koristi jedinica lokalne samouprave, ustanova i druga organizacija čiji je osnivač jedinica lokalne samouprave;
- prihodi od prodaje pokretnih stvari u državnoj svojini koje koristi jedinica lokalne samouprave, ustanova i druga organizacija čiji je osnivač jedinica lokalne samouprave;
- prihodi od koncesione naknade za obavljanje komunalnih delatnosti i prihoda od drugih koncesionih poslova koje jedinica lokalne samouprave zaključi u skladu sa zakonom;
- prihodi od kamata na sredstva jedinice lokalne samouprave;

[66] Odluka o budžetu Grada Niša za 2012. godinu

- novčane kazne izrečene u prekršajnom postupku za prekršaje propisane aktom skupštine opštine, kao i oduzeta imovinska korist u tom postupku;
- prihodi koje svojom delatnošću ostvare opštinski organi, službe i organizacije;
- samodoprinos uveden za teritoriju opštine;
- prihodi po osnovu donacija;
- drugi lokalni javni prihodi utvrdjeni zakonom.[67]

5.1.2.USTUPLjENI JAVNIH PRIHODI

Republika ustupa jedinici lokalne samouprave sledeće javne prihode koji se ostvare na njenoj teritoriji, i to:

1. porez na dohodak gradjana, i to na:
   - prihode od poljoprivrede i šumarstva;
   - prihode od samostalne delatnosti;
   - prihode od nepokretnosti;
   - prihode od davanja u zakup pokretnih stvari;
   - prihode od osiguranja lica;
   - ostale prihode u skladu sa zakonom, i
   - deo poreza na zarade.

2. porez na imovinu;
3. porez na nasledje i poklon;
4. porez na prenos apsolutnih prava;
5. naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa, i to:
   - deo naknade za korišćenje mineralnih sirovina;
   - deo naknade za izvadjeni materijal iz vodotoka;
   - deo naknade za korišćenje šuma;
   - deo naknade za promenu namene poljoprivrednog zemljišta;
   - naknada za izgradnju, održavanje i korišćenje lokalnih puteva.

6. naknade za zahvate u životnoj sredini, i to:
   - deo naknade za zagadjivanje životne sredine;
   - deo naknade za investicije.

7. Sredstva ostvarena prodajom kapitala u postupku privatizacije, i to:
   - deo sredstava od uplata po osnovu prodaje kapitala prema sedištu subjekta privatizacije.[68]

[67] Odluka o budžetu Grada Niša za 2012. godinu
[68] Isto.

Posebnim zakonom utvrdjuje se deo poreza na zarade i godišnji obim sredstava koji pripada jedinici lokalne samouprave po osnovu transfera iz budžeta RS. Godišnji obim sredstava po pojedinim jedinicama lokalne samouprave utvrdjuje se u skladu sa opštim bilansom javnih prihoda i javnih rashoda, polazeći, pre svega, od sledećih kriterijuma:

- veličina teritorije jedinice lokalne samouprave;
- broj stanovnika;
- broj odeljenja i broj objekata osnovnih i srednjih škola;
- broj dece obuhvaćene društvenom brigom o deci i broj objekata društvene brige o deci;
- razvijenost;
- status životne sredine.

Zakonom se uredjuje način ograničavanja i obustave sredstava jedinici lokalne samouprave.

5.2. BUDžETI GRADSKIH OPŠTINA KADA JE GRAD JEDINICA LOKALNE SAMOUPRAVE

Statutom grada Niša utvrdjene su gradske opštine i njihovi poslovi. Opštine su: Pantelej, Crveni Krst, Palilula, Mediana i Niška Banja.

Opštinski budžeti se sastoje iz:[69]

1. transfera iz budžeta Grada i
2. prihoda od dela lokalnih komunalnih taksi koje opština ostvaruje na svojoj teritoriji.

Prihodi od dela lokalnih komunalnih taksi koje opština ostvaruje na svojoj teritoriji su:

- porez na prihod od poljoprivrede i šumarstva;
- naknada za korišćenje prirodnog lekovitog faktora;
- kamata na sredstava opština deponovana kod banaka;
- prihodi koje svojom delatnošću ostvaruju opštinski organi, organizacije i službe;
- novčane kazne izrečene u prekršajnom postupku za prekršaje propisane aktom Skupštine opštine, kao i oduzeta imovinska korist u tom postupku;

[69] http://www.ni.rs/budzet.html

- prihodi po osnovu donacija opština lokalne komunalne takse utvrdjene Odlukom Skupštine grada koje se ostvare na teritoriji gradskih opština.

U komunalne takse koje se ostvaruju na teritoriji gradskih opština, a koje su utvrdjene Odlukom Skupštine grada, spadaju:[70]

- korišćenje prostora na javnim površinama ili ispred poslovnih prostora;
- držanje sredstava za igru;
- priredjivanje muzičkog programa;
- korišćenje reklamnih panoa;
- korišćenje slobodnih površina za kampove ili druge objekte privremenog korišćenja;
- isticanje firme van poslovnih prostorija;
- korišćenje vitrina radi izlaganja robe;
- zauzeće javne površine gradjevinskim materijalom.

[70] http://www.ni.rs/budzet.html

ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

U sadašnjim izuzetno otežanim uslovima privredjivanja, nastanka globalne ekonomske i finansijske krize, finansijske nelikvidnosti, pada privredne aktivnosti i u vezi sa tim velikog pada naplate PDV i drugih javnih prihoda, ozbiljno je ugroženo regularno funkcionisanje javnog sektora. Zbog toga je neophodno intenzivnije uvodjenje institucije interne revizije u javnom sektoru kako bi se obezbedila rigoroznija kontrola trošenja javnih sredstava, brže delovalo na racionalizaciju državne administracije i time doprinelo bržem smanjenju budžetskog deficita.

Povećanom kontrolom javnih finansija u narednom periodu preko organizovane interne revizije postići se brže ostvarivanje ekonomske stabilnosti zemlje, smanjenje socijalnih tenzija i dovodjenje javnih rashoda u okvire racionalnosti i uskladjenosti sa potrebom bržeg izlaska iz dugogodišnje ekonomske i socijalne krize zemlje. Eksterna državna revizija javnih rashoda takodje ima zadatak da dostavlja republičkoj vladi predloge i preporuke za poboljšanje finansijske kontrole i jačanju finansijske discipline u pojedinim resorima i organima javne uprave čime se doprinesi postizanju maksimalnog efekta uloženih javnih sredstava u dobijanju vrednosti pri izvršavanju utvrdjenih javnih funkcija. Ne isključuje se mogućnost da se neki izloženi predlozi i rešenja u vezi efikasnije primene eksterne i interne revizije u javnom sektoru mogu bolje predstaviti. Svaka dobronamerna sugestija i predlog biće dobro došli u opštim naporima za unapredjenje primene nezavisne eksterne državne revizije javnog sektoru, kao i bržem uvodjenju i primeni interne revizije kod brojnih državnih organa na svim nivoima, od opšte značaja za sve gradjane ove zemlje.

Iako se mogu konstatovati vrlo obimni reformski poduhvati u upravljanju javnim finansijama u poslednjih pet – šest godina, rezultati ovih poduhvata biće merljivi tek kroz još isto toliko godina. Ovo se naročito odnosi na funkcionisanje kontrole i revizije. Nije problem u zakonskoj regulativi za ovu oblast – skoro da su svi zakoni doneti, usvojeni i primenjivi, problem je u kvalifikovanim kadrovima koji te poslove treba da obavljaju. Period edukacije kadrova će sigurno potrajati, a za to vreme biće neophodna pomoć stranih konsultanata ili institucija.

U prilogu, nakon zaključka, dat je primer rada budžetske inspekcije u praksi. Primer predstavlja jedan od prvih izveštaja budžetske inspekcije i nagoveštaj uvodjenja reda u oblast javnih finansija u Srbiji.

Na osnovu iznetog u radu, teorijskog koncepta i istorijske analizae, kao i analize i predstavljanja budžeta Grada Niša i Gradske opštine Niška Banja za 2010. godinu, izveštaja o izvršenju budžeta za 2009. godinu i postojećeg stanja mogu se izvesti odredjeni zaključci. Pre svega budžet je najvažniji dokument koji opštinske i gradske vlasti donose tokom godine, kao i to da od načina raspodele budžetskih

sredstava suštinski zavisi kvalitet života gradjana u lokalnoj zajednici. Pored ovog nameće se zaključak da budžet je linearan.

U procesu pripreme budžeta postoje brojna pitanja na koje treba dati precizne odgovore, a poštovanje zakonski predvidjenih datuma treba postaviti kao prioritet. Uključenjem javnosti u budžetsku proceduru omogućiće se izdvajanje odredjenih pitanja kojima se treba posvetiti posebna pažnja, a koja su u interesu lokalne zajednice.

Što se tiče učešća gradjana u budžetskoj proceduri nameće se veoma jasan zaključak da gradjani nisu informisani o postojanju mogućnosti da utiču na planiranje budžeta. To se potkrepljuje činjenicama da javne rasprave ili nisu organizovane ili su sprovedene na način koji ne podstiče gradjane da se uključe u proces planiranja budžeta. Kada je u pitanju srpska budžetska procedura vidljivo je nepoštovaje zakonski propisanog budžetskog kalendara za izradu predloga budžeta. Pored toga ne postoji vidljivost izdvajanja za mlade u gradskom i opštinskom budžetu. Iako je princip transparentnosti jedan od osnovnih principa budžeta savremenih lokalnih samouprava postojeća izdvajanja za rad omladinskih organizacija nisu ni dovoljna niti transparentna.

Na osnovu svega nameće se potreba izmene tehnike kreiranja i predstavljanja budžeta. To će dovesti do većeg razumevanja ali i učešća gradjana u ovoj problematici. Programski pristup kreiranju budžeta (programsko budžetiranje) rešio bi veliki broj nedoumica vezanih za planiranje i izveštavanje o realizovanom budžetu. Ovakvim pristupom budžetski proces bi se učinio jasnijim, transparentnijim i dostupnijim. Ukoliko bi se uvele zakonske izmene u smislu obaveznog organizovanja javne rasprave u periodu pripreme budžeta, to bi omogućilo da gradjani aktivno doprinose kreiranju budžeta. Na taj način se pomaže lokalnim vlastima da se donese što bolji finansijski plan koji će zadovoljiti potrebe većine gradjana. Javne rasprave su prilika za gradjane da iznesu predloge koje smatraju važnim za razvoj lokalne zajednice. U radu je stavljen akcenat i na sredstva za koja se izdvajaju za mlade. Medjutim, bez usvojenog lokalnog akcionog plana za mlade nema sprovodjenja ozbiljne omladinske politike. Da bi se ta sredstva povećala i na adekvatan način trošila mlade kao resurs jedne države treba više uključiti u proces donošenja budžeta. Razlog za to leži u činjenici da su sredstva koje lokalna vlast odvajaju za mlade su dugoročna ulaganja.

U kontekstu evropskih integracija i bržeg vraćanja u medjunarodne tokove, a u skladu sa najboljom praksom EU, ministarstvo finansija Republike Srbije uspostavljena je Centralna jedinicia za harmonizaciju sistema finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije. Centralna jedinicia za harmonizaciju potvrdjuje kvalitet i nezavisnost svih funkcija u okviru javne interne finansijske kontrole u javnom sektoru i zadužena je za promovisanje i pružanje podrške u razvoju finansijskog upravljanja i kontrole i interne kontrole što za rezultat treba da ima uredjenje ukupnog sistema javnih finansija.

PRILOG 1. RAD BUDžETSKE INSPEKCIJE U PRAKSI

Budžetski inspektor utvrdio da je gradska uprava Novog Sada za vreme mandata gradonačelnice Maje Gojković funkcionerima isplaćivala nezakonito veće plate, što je nastavio aktuelni gradonačelnik Igor Pavličić, kome je pored toga inspektor pronašao da je isplaćivao i nenamenske autorske honorare.

Budžetska inspekcija Ministarstva finansija naložila je mere kojima Novi Sad treba da vrati sopstvenom budžetu 212,5 miliona dinara zbog nezakonito većih zarada gradskih funkcionera i činovnika i da u gradsku kasu vrati nenamenski utrošenih pola miliona dinara za honorare osobama koje su radile poslove koji se nalaze u opisu poslova zaposlenih u gradskoj administraciji. Zapisnik budžetske inspekcije odnosi se na 2008. godinu, a za ispunjenje navedenih mera Novi Sad ima rok od 60 dana od dana prijema ovog dokumenta.

Budžetski inspektor je utvrdio da su na osnovu odluke gradske skupštine o koeficijentima za obračun i isplatu plata za izbarana, imenovana i postavljena lica od 14. juna 2006. godine, uvećani koeficijenti za navedene osobe, što je u suprotnosti sa Zakonom o platama u državnim organima i javnim službama i odgovarajućom uredbom Vlade. Kako su u toku 2008. godine odgovorna lica za zakonitost Novog Sada bili gradonačelnici Maja Gojković (do 5. oktobra 2004. godine, do 16. juna 2008) i Igor Pavličić (od 16. juna 2008. godine), a sporna skupštinska odluka je doneta za vreme mandata Maje Gojković, može se pretpostaviti kome i čijoj vlasti funkcioneri i činovnici treba da zahvale za „deblje koverte“.

U zapisniku inspekcije stoji da se plate funkcionera i činovnika sastoje iz osnovice, koeficijenta, dodatka na platu i dela koji zaposleni plaća za porez i doprinose. Osnovice zaposlenih bile su u skladu s propisima, dok je, po zapisniku, došlo do odstupanja kod koeficijenata, te je tako gradonačelnik po drugom članu Odluke dobio koeficijent od 11,50 što je više od zakonskog maksimuma od 9,40 koliko ima predsednik Narodne skupštine. U suprotnosti sa zakonom bio je i drugi stav istog člana da se za 30% uvećaju i koeficijenti izabranih lica, koji je u narednom stavu ponovo uvećan za isti procenat. I konačno, drugi stav četvrtog člana sporne Odluke, uvećao je koeficijente utvrdjene u prvom stavu člana 4. za stimulativni dodatak u rasponu od 3,00 do 5,60, odnosno od 49,55% do 53,57%, što je, po mišljenju inspektora, takodje u suprotnosti sa zakonom i uredbom Vlade. Budžetski inspektor naložio je 3. marta 2010. godine da grad ponovo obračuna isplatu zarada u prošloj godini, tako da na osnovu novog obračuna, po kojem bi plate trebale da iznose 513.213.818,95 dinara, i razlike u odnosu na prošlogodišnji obračun, koji je pokazao da je isplaćeno 725.760.211,61 dinar, utvrdjeno da je grad sam sebi dužan 212.546.392,66 dinara.

S druge strane, mera koja se odnosi na uplatu novca u gradski budžet koji je bio isplaćen, kako inspekcija navodi, nenamenski za ugovore ljudima koji su angažovani za poslove koji su već obavljali stalno zaposleni u gradskoj administraciji, doneta je pošto su, po mišljenju inspektora, prekršeni pravilnici o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji Skupštine grada i službi gradonačelnika. Tako je inspekcija utvrdila da je za potrebe honoraraca u Skupštini grada isplaćeno 393.072,30 dinara, dok je onima u gradonačelnikovoj službi isplaćeno 120.481,93 dinara.

U Skupštini grada budžetski inspektor je utvrdio da je nenamenski utrošen novac za isplatu honorara dva savetnika predsednika Skupštine grada za odnose s javnošću i savetnika predsednika Skupštine grada za medjunarodnu saradnju, dok su u službi Supštine grada već bila zaposlene osobe koje su obavljale navedene poslove. Takodje, i u službi gradonačelnika došlo je do, po mišljenju inspekcije, do nenamenskog trošenja novca pošto je isplaćen honorar konsultantu za odnose s javnošću, a taj posao su već radile osobe koje su bile postavljene i zaposlene u službi gradonačelnika.

Za sada o ovim merama budžetske inspekcije nema reakcija i komentara iz Skupštine grada, dok nam je iz Službe za odnose s javnošću gradonačelnika odgovoreno jedino da je grad pokrenuo upravni postupak i da do njegovog okončanja neće biti komentara.

Na taj način javnost je ostala uskraćena za informaciju kako će grad Novi Sad, u slučaju da žalba ostane neuslišena, naći novac da ga vrati u sopstvenu kasu. Medjutim, postavlja se pitanje da li će iko odgovarati za postupke i odluke za koje inspekcija tvrdi da su u suprotnosti sa zakonom. Uz to, kako je sporna odluka o platama gradskih činovnika i funkcionera iz 2006. godine, ostaje pitanje i kako su one isplaćivane i tokom te i naredne, 2007. godine i da li i taj novac grad Novi Sad, odnosno oni koji ga predstavljaju i rade za njega i njegove gradjane, duguje samom sebi i svojim stanovnicima. U zapisniku budžetskog inspektora stoji da grad može da primedbe dostavi Ministarstvu finansija, a da ukoliko grad ne izvrši navedene mere, podleći će sankcijama u skladu sa Zakonom o državnoj upravi i Zakonom o budžetskom sistemu.

LITERATURA

1. Bingulac Z., Jovanović M. i Krstić B., *Monetarne i javne finansije*, Megatrend univerzitet primenjenih nauka, Beograd, 2003.

2. Vidaković S., *Eksterna revizija finansijskih izveštaja*, Fakultet za uslužni biznis, Novi Sad, 2007.

3. Vićentijević K., *Primena medjunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor u Rebuplici Srbije*, Singidunum revija, br. 10/2011.

4. Vukelić J., Neposredno učešće gradjana u donošenju odluka na lokalnom nivou vlasti u Srbiji, *Sociologija*, br. 3, 2009.

5. Grupa autora, *Poreski sistem Srbije i priključenje Evropskoj uniji – mogućnosti i problemi*, Ekonomski institut, Beograd, 2010.

6. Dragojević D., *Primenjena revizija u privredni i javnom sektoru*, drugo izdanje, Gradjevinska knjiga, Beograd, 2007.

7. Dragojević D., Lekić S. i Vignjević-Djordjević N., *Menadžment i nezavisna revizija u javnom sektoru*, Fakultet organizacionih nauka-Symorg, Beograd, 2010.

8. Kijanović M., *Lokalni javni prihodi u sistemu javnih prihoda Rebuplike Srbije*, Grafokarton, Prijepolje, 1999.

9. Kostadinović S., *Upravljanje javnim sektorom*, Univerzitet Braća Karić, Beograd, 2005.

10. Miljević M., *Metodologija naučnog rada*, Filozofski fakultet Univerzitet u Istočnom Sarajevu, Pale, 2007.

11. Radosavljević D., Opštinske finansije, *Godišnjak Fakulteta političkih nauka*, br. 6, 2011.

12. Raičević B., Fiskalna struktura Republike Srbije, u: *Inicijativa za fiskalnu decentralizaciju*, PALGO centra, Beograd, 2002.

13. Rakić B., *Ekonomija javnog sektora*, autorizovana skripta, Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu, Niš, 2010.

14. Spirić D., *Procedura donošenja budžeta lokalnih zajednica*, interni dokument Grada Vranja

15. Spirić D., Uputstvo za pripremu budžeta lokalnih samouprava i uključenje javnosti u budžetski process, *Propisi i praksa*, 1/2011.

16. Stanišić M., *Revizija*, treće izdanje, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2006.

17. Stanišić M. i Nikolić D., *Kontrola i revizija hotelskog poslovanja*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009.

18. *Zakon o budžetskom sistemu*, Službeni glasnik RS, br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011

19. *Zakon o državnoj revizorskoj instituciji*, Službeni glasnik Republike Srbije br. 101/2005; 54/2007 i 36/2010.

20. Odluka o budžetu Grada Niša za 2012. godinu

21. Službenik glasnik Republike Srbije, br. 73/2010 i 101/2010.

22. Strategija razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji, dostupno na: www.mfin.gov.rs

23. *Uredba o primeni Medjunarodnih računovodstvenih standard za javni sector*, Službeni glasnik RS, br. 49/2010.

24. www.imf.org

25. www.oecd.org

26. www.ni.rs

27. www.zakoni.rs

28. www.zakon.co.rs

29. www.parlament.gov.rs

30. www.mfin.gov.rs