

УНИВЕРЗИТЕТ У НИШУ
ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ

Буџетски поступак
(мастер рад)

Ментор

Проф. др Марина Димитријевић

Студент

Катарина Милошевић

Број индекса: М011/20-О

Ниш, 2022.

Садржај

УВОД	4
I ОПШТА РАЗМАТРАЊА О БУЏЕТСКОМ ПОСТУПКУ	6
1. О буџету и буџетском поступку.....	7
1.1. <i>Класична финансијска теорија</i>	9
1.2. <i>Савремена финансијска теорија</i>	10
2. Дефинисање појма буџетски поступак.....	11
3. Историјски развој буџетског поступка.....	12
3.1. <i>Краћи осврт на историјски развој буџетског поступка у свету</i>	13
3.2. <i>Историјска ретроспектива развоја буџетског поступка у националном контексту</i>	14
4. Улога и значај буџетског поступка.....	15
II ФАЗЕ БУЏЕТСКОГ ПОСТУПКА	16
1. Припрема и израда буџета.....	17
1.1. <i>Планирање буџета</i>	17
1.2. <i>Модалитети припреме и израде буџета</i>	21
1.3. <i>Календар буџета</i>	24
1.4. <i>Припрема и израда буџета у Републици Србији</i>	25
1.4.1. <i>Особености календара буџета у Републици Србији</i>	27
1.4.2. <i>Календар републичког буџета</i>	28
1.4.3. <i>Календар буџета локалне власти</i>	29
2. Усвајање (доношење) буџета.....	30
2.1. <i>Улога парламента у поступку усвајања буџета</i>	30
2.2. <i>Привремено финансирање</i>	34
2.2.1. <i>Метод буџетских дванаестина</i>	34
2.2.2. <i>Метод авансирања</i>	34
2.3. <i>Усвајање (доношење) буџета у Републици Србији</i>	35
3. Извршење буџета.....	36
3.1. <i>Начин извршења буџета и извршиоци</i>	37
3.2. <i>Буџетска и рачунска година</i>	39
3.3. <i>Измене буџета током фискалне године</i>	40
3.4. <i>Улога трезора у извршењу буџета</i>	41
3.5. <i>Извршење буџета у Републици Србији</i>	42
3.5.1. <i>Извршење буџета из перспективе Управе за трезор</i>	44
3.5.2. <i>Управљање јавним набавкама у поступку извршења буџета</i>	45

4.	Буџетска контрола	45
4.1.	<i>Теоријски поглед на облике буџетске контроле</i>	46
4.2.	<i>Облици буџетске контроле у Републици Србији</i>	50
4.2.1.	Интерна финансијска контрола у јавном сектору	50
4.2.1.1.	<i>Финансијско управљање и контрола</i>	51
4.2.1.2.	<i>Интерна ревизија</i>	52
4.2.1.3.	<i>Централна јединица за хармонизацију.....</i>	53
4.2.2.	Буџетска инспекција.....	54
4.2.3.	Независна ревизија јавних расхода.....	56
5.	Завршни рачун буџета.....	57
5.1.	<i>Завршни рачун буџета као манифестација окончања буџетског поступка</i>	57
5.2.	<i>Израда и усвајање завршног рачуна буџета у Републици Србији.....</i>	58
5.2.1.	Календар завршног рачуна републичког буџета	59
5.2.2.	Календар завршног рачуна буџета локалне власти.....	60
III СТАЊЕ И МОГУЋНОСТИ УНАПРЕЂЕЊА БУЏЕТСКОГ ПОСТУПКА У САВРЕМЕНИМ УСЛОВИМА.....		61
1.	Кључна обележја, предности и недостаци буџетског поступка у савременим условима ...	62
2.	Буџетски поступак и буџет Европске уније.....	64
3.	Буџетски поступак у светлу савремених буџетских реформи	67
4.	Анализа буџетског поступка у Републици Србији и предлози за његово унапређење	70
ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА		74
ПОПИС КОРИШЋЕНЕ ЛИТЕРАТУРЕ.....		78
ПОПИС ОСТАЛЕ ИСТРАЖИВАЧКЕ ГРАЂЕ		82
Сажетак и кључне речи		83
Summary and key words		85
Биографија студента.....		87

УВОД

Буџет представља централну институцију јавних финансија, тј. финансијскоправни акт у коме се предвиђају и претходно одобравају јавни приходи и јавни расходи за одређени временски период, обично годину дана. Иако се буџет јавља знатно касније у односу на друге финансијске категорије, он заузима најистакнутију позицију у јавним финансијама. Кроз буџет држава остварује финансијску, политичку, правну, економску, планску, контролну и социјалну функцију. Дакле, улога буџета у јавном сектору једне земље је врло комплексна.

Посредством буџета, као најзначајнијег инструмента економске (фискалне) политике, расподељују се велики износи финансијских средстава, неопходни за несметано финансирање јавне потрошње. Поред тога што се усваја у форми закона, буџет је и битан политички и рачуноводствени документ, с обзиром да се његовом применом реализује политички програм владе и врши управљање јавним финансијама. Усвајањем или неусвајањем предлога Закона о буџету, парламент даје или ускраћује поверење влади, што је потврда изузетне важности Закона о буџету у правном систему. Буџет, неспорно, представља својеврсно „огледало“ јавних финансија у најчешће једногодишњем периоду времена а такође се сматра и „нервним центром јавне привреде.“

Од буџетског система савремене државе очекује се постизање три међузависна и комплементарна циља: одржавање укупне фискалне дисциплине, ефикасна алокација средстава (ресурса) у складу са приоритетима државе и промовисање ефикасног пружања јавних услуга. Неодговарајуће управљање јавним финансијама ствара простор за ненаменско и нерационално трошење јавних средстава. Последице таквог поступања огледају се у превеликим јавним расходима, настанку буџетског дефицита и јавног дуга, као и њиховом увећању. Правилно спроведен буџетски поступак има потенцијал да остварење напред наведених циљева буџетског система у савременим условима учини лакше достижним, тј. битно сузи могућности за појаву различитих проблема у домену финансирања јавних потреба.

Буџетски поступак је правилима уређен поступак прикупљања и трошења буџетских средстава који обухвата неколико фаза кроз које буџет пролази у току свог трајања, почев од израде нацрта, утврђивања предлога, усвајања и извршења Закона о буџету. Усвајањем завршног рачуна буџета окончава се буџетски поступак. Смањење

простора за непоштовање и злоупотребу правних прописа у области јавне потрошње постиже се постојањем разних облика контроле трошења јавних средстава. Уколико су добро организовани, они могу бити велика баријера самовољној финансијској делатности државних органа, али и гарант правилног јавног буџетирања.

Свака фаза буџетског поступка мора бити спроведена на време и у складу са правним прописима. Принципима буџетирања буџетски поступак је одређен као сплет односа (улога и одговорности) свих учесника у овом поступку. Фундаментална сврха буџетског поступка огледа се у стварању претпоставки за ефикасну и транспарентну наплату буџетских прихода, њихову расподелу на кориснике буџетских средстава и трошење јавних средстава у складу са одабраним јавним политикама, односно за предвиђене намене и до висине утврђених буџетских средстава. Стога, крајњи исход јавног буџетирања неизоставно утиче и на међусобне односе грађана и њихових изабраних представника у парламенту. Буџетски процес треба да буде отворен за успостављање адекватне комуникације грађана и носилаца власти, што је значајно у данашњем амбијенту олакшано перманентним информационо-технолошким иновацијама и ширењем медијског простора.

Како се кроз буџет и буџетски поступак рефлектује целокупна друштвена, економска и политичка структура конкретне државе, у периоду испољене финансијске кризе, напори текућих буџетских реформи свуда у свету усмерени су на рационализацију јавне потрошње и свођење величине јавног сектора у подношљиве оквире. Очекивање је да се са овим буџетским променама оствари знатно унапређење буџета, буџетског поступка и јавног буџетирања у целини.

Значај истраживања произилази из чињенице да је улога коју има буџет, а самим тим и буџетски поступак у савременим државама, врло битна будући да се преко буџета утроши велики део БДП-а за функционисање јавног сектора (50% и више од 50% БДП-а). Уз то, квалитет правног регулисања свих фаза буџетског поступка и доследна примена важеће регулативе, детерминишу да ли ће пројекције буџетских прихода и расхода бити у сагласју са финансијским капацитетом друштва, односно да ли ће се начела јавних расхода (начело општег интереса, штедње, умерености и пропорционалности) доследно имплементирати у пракси. Буџетски поступак је предмет истраживања овог рада. У раду се, у складу са тим, детаљније разматра проблематика буџетског поступка у финансијској теорији, свака фаза буџетског поступка, а посебна пажња је посвећена и теми буџетског поступка у контексту савремених буџетских

реформи у бројним земљама, као и буџетском поступку у Европској унији и у Републици Србији.

На основу анализе самог буџетског поступка и карактеристика сваке од фаза из којих се овај поступак састоји, може се увидети да ли је буџетски поступак уређен у складу са општеприхваћеним ставовима финансијске теорије, захтевима савременог доба и актуелне буџетске праксе. Такође се могу идентификовати позитивна обележја, као и манифестовани недостаци и потешкоће у буџетском поступку. Све мањкавости и ограничења би требало да буду превазиђени реформисањем и умешнијим нормативним регулисањем буџетског поступка, предузимањем одређених адекватно осмишљених активности и мера, односно одговарајућим поступањем свих учесника у овом поступку. Тиме би носиоци фискалне политике јасно презентовали намеру његовог континуираног побољшања у конкретној држави. У напред наведеном, представљен је и циљ обраде предметне проблематике.

Разлози опредељивања за истраживање теме буџетског поступка проналазе се у тежњи да се ова тема, фундаментална за успешно функционисање јавног сектора и финансирање јавних потреба, додатно афирмише али и укаже на њен велики значај. Уз то, разлог за истраживање се проналази и у чињеници да је Закон о буџету изузетно битан закон у правном систему сваке државе те је, у том смислу, потребно одговарајуће познавање и добро разумевање свих фаза поступка у вези са овим законом. Такође је уз то неопходно правилно идентификовати постојеће стање у свакој од тих фаза, као и реалне могућности за њихово даље унапређење.

У раду су, након увода, изнета општа теоријска разматрања о буџетском поступку (разматрања о буџету и буџетском поступку, дефинисање појма буџетски поступак, разматрања историјског развоја буџетског поступка, као и улоге и значаја буџетског поступка у савременим државама).

Наредни део рада, који је централни, посвећен је обради фаза буџетског поступка. Фокус интересовања у том смислу усмерен је на припрему и израду буџета, усвајање (доношење) буџета, извршење буџета, буџетску контролу и завршни рачун буџета. У оквиру припреме и израде буџета, детаљније су обрађена следећа питања: планирање буџета, модалитети припреме и израде буџета, календар буџета, припрема и израда буџета у Републици Србији. Проблематика усвајања (доношења) буџета је, по природи ствари, разматрана после обраде фазе припреме и израде буџета, и то преко анализе следећих питања: улога парламента у поступку усвајања буџета, привремено финансирање, усвајање (доношење) буџета у Републици Србији. Потом следи обрада

фазе буџетског поступка која се тиче извршења буџета и то кроз разраду проблематике начина извршења буџета и извршилаца, буџетске и рачунске године, измене буџета током фискалне године, улоге трезора у извршењу буџета и извршења буџета у Републици Србији. У наставку рада се разматра буџетска контрола на начин да се даје теоријски поглед на облике буџетске контроле и подробније сагледавају постојећи облици буџетске контроле у Републици Србији. Неизоставно, обрађује се и тема завршног рачуна буџета, односно његове израде и усвајања, као последње фазе буџетског поступка (циклуса).

Део који потом следи доноси излагања у којима се приказују запажања о буџетском поступку у савременим условима (кључна обележја, испољене предности и недостаци буџетског поступка), разматра буџетски поступак и буџет Европске уније, сагледава стање буџетског поступка у светлу савремених буџетских реформи, антиципирају могућности његовог унапређења у Републици Србији у склопу настојања модернизације буџетске области и јавног сектора.

На крају, презентују се закључна разматрања у којима су изнети најважнији резултати истраживања и сажето сумирани ставови о буџетском поступку у финансијској теорији, савременим буџетским реформама и државама, укључујући и Републику Србију.

На основу извршеног истраживања у раду су проверене следеће хипотезе: 1) буџетски поступак у савременим државама осмишљен је уз уважавање најразвијенијих теоријских буџетских сазнања; 2) нове методе буџетског планирања, настале као резултат савремених реформи буџетског система, допринеле су иновирању и побољшању буџетског поступка; 3) Министарство финансија има веома важну улогу у фази припреме и израде буџета; 4) непоштовање буџетског календара утиче значајно на успешност буџетског поступка; 5) све фазе буџетског поступка су међусобно уско повезане и непосредно опредељују ниво квалитета спроведеног буџетског поступка; 6) добро припремљен буџет може лоше да се реализује, али лоше припремљен буџет се, готово без изузетка, лоше реализује; 7) вишеструка и добро организована буџетска контрола омогућава заштиту од ненаменског, незаконитог и нерационалног трошења буџетских средстава; 8) прелазак на средњорочно буџетско планирање (средњорочни буџет) и развој програмске структуре буџета унапређују буџетски поступак; 9) израда и усвајање завршног рачуна буџета је неизоставна фаза буџетског поступка; 10) буџетски поступак у Републици Србији карактерише висок ниво развијености у свим његовим фазама.

Током израде рада коришћени су нормативни метод, историјски метод, аналитичко-синтетички метод, дедуктивно-индуктивни метод и упоредно-правни метод.

I ОПШТА РАЗМАТРАЊА О БУЏЕТСКОМ ПОСТУПКУ

Буџет је финансијскоправни акт у коме се предвиђају и претходно одобравају приходи и расходи државе за одређени временски период, обично годину дана.¹ Несумњиво је реч о централној институцији јавних финансија која представља „огледало“ квалитета државног финансирања у одређеном периоду времена. Улога буџета у јавном сектору може се упоредити са улогом коју тржиште обавља у тржишној привреди.²

У савременим условима у буџету препознајемо најзначајнији инструмент финансирања јавних расхода у државним заједницама, имајући у виду субјекте (грађане, привредне субјекте) од којих се преко разних врста јавних прихода буџетска средства прикупљају, али и величину тих средстава. Посредством буџета врши се управљање јавним финансијама, а кроз буџет се рефлектује и однос између управне и законодавне власти.³

Значај буџета за привреду и грађане је огроман, будући да се, захваљујући њему, обезбеђују средства за задовољавање јавних потреба. Преко буџета се води фискална политика а државни органи који о буџету одлучују имају огромну власт. Од буџета зависе и услови привређивања, као и материјални положај корисника буџета (јавна управа, здравство, школство, корисници социјалног осигурања и др.).⁴

Подаци и информације из буџетског поступка омогућавају да се увиди квалитет јавног буџетирања у конкретном националном контексту. *Јавно буџетирање* заправо показује шта влада (уз подршку парламента који усваја предлог закона о буџету) намерава да ради са државном „касом“, на који начин је осмислила да троши јавни новац и за које намене, тј. да ли ће и у којој мери та потрошња бити контролисана.⁵ „Финансијска делатност државе“ и „финансијска привреда“ су често другачији називи за јавно буџетирање.

Буџетска процедура је у извесној корелацији и са *буџетским системом* у једној земљи који је, пак, у тесној вези са друштвено-економским односима и мења се са њиховим развојем, презентујући тако карактер државног система, степен

¹ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право*, Ниш, 2018, стр. 300.

² М. Анђелковић, *Буџетско право*, Ниш, 2010, стр. 27.

³ Н. Д. Тошић, *Буџетски систем и буџетска контрола*, Београд, 2019, стр. 25.

⁴ Ј. Gorčić, М. Anđelković, *Јавне финансије, финансијско право и економија јавног сектора*, Ниш, 2005, стр. 467.

⁵ М. Димитријевић, *Модел јавног буџетирања*, Ниш, 2017, стр. 27.

централизације државе и улогу државних органа у извршавању одређених државних функција.⁶

У основи, *буџетски поступак* представља систем формалних и неформалних правила којима се омогућава извршној власти доношење одлука које воде припреми буџета, предлагању и прихватању у парламенту и коначно извршењу буџета.⁷ Као процес прикупљања и трошења државног новца, буџетски поступак обухвата више фаза кроз које пролази буџет у току свог трајања. Правним прописима државе нормативно уређују буџетски поступак, прописујући тачан редослед фаза из којих се овај поступак састоји. То су следеће фазе: припрема и израда буџета, усвајање (доношење) буџета, извршење буџета, буџетска контрола, израда и усвајање завршног рачуна буџета. Свака фаза буџетске процедуре мора бити спроведена у складу са буџетским календаром.

1. О буџету и буџетском поступку

Буџет је најбитнији инструмент финансирања јавних потреба у савременим државама. То је акт утврђивања и реализације јавних расхода и јавних прихода. Својим приходима и расходима, буџет је повезан са приватним (тржишним) сектором из ког се финансира али коме, трошећи јавне расходе, обезбеђује пружање јавних услуга. Строго је формалан правни акт и правни институт, регулисан уставом, законом о буџету и другим законима. Буџет је истовремено и значајан политички акт земље, односно сваке државне политичко–територијалне заједнице за чије остварење су врло заинтересовани сви политички субјекти (грађани као бирачи, политичке партије и др.)⁸ Иако се поред буџета један део јавних потреба финансира преко фондова, финансијских планова, финансијских програма и посебних рачуна, они у односу на буџет имају мање истакнуту позицију у јавним финансијама.

Прикупљањем и расподелом буџетских средстава омогућава се ефикасно управљање државом. Буџетски поступци, а самим тим и буџети као њихови резултати, разликују се од земље до земље. Буџет је механизам управљања јавним сектором (државом) којим се прикупља и расподељује новац пореских обвезника, убран по основу њихове обавезе плаћања пореских (дажбинских) прихода. Посреди је врло

⁶ Н. Д. Тошић, *op.cit.*, стр. 53.

⁷ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право, op.cit.*, стр. 336.

⁸ Ј. Gorčić, М. Anđelković, *op.cit.*, стр. 457.

сложен економски, политички и финансијски инструмент будући да се њиме дефинишу приоритети укупног друштвеног развоја. Његова улога је наглашена због ефеката које може да оствари у провођењу темељних задатака економске политике државе (расподела јавних добара грађанима, расподела богатства, стабилизација итд.).⁹ У том смислу је *Marian Edelman Wright* констатовала: „Буџет је једина политика која се рачуна“.¹⁰

Општеприхваћена дефиниција буџета у буџетској теорији не постоји. Наиме, различити финансијски теоретичари су у теорији дали своју интерпретацију овог појма.

Према *проф. др Јовану Ловчевићу*, „буџет би представљао један рачунско-правни акт, који од народног представништва добија сагласност и којим се предвиђају и претходно одобравају приходи и расходи друштвено-политичке заједнице ради остваривања колективних циљева у предстојећем периоду.“¹¹

Предратни финансијски теоретичар *проф. др Милан Тодоровић* дефинисао је буџет на следећи начин: „Буџет је системски и у цифрама изражени преглед државних прихода и расхода, који одражава циљ и однос државних потреба и има да послужи као обавезни привредни план за државно газдинство у једном будућем периоду.“

Према *проф. др Гордани Павић-Јекнић*, „буџет је сложена финансијска институција која представља рачунско–правни акт, план прихода и расхода државе. Буџет доноси јавноправно тело (парламент, скупштина) по поступку утврђеном уставом или законом, за одређени период, који траје обично годину дана.“¹²

Проф. др Милева Анђелковић истакла је да: „буџет представља најзначајнији инструмент економске политике јер се њиме прерасподељују велика финансијска средства, у неким државама до половине националног дохотка. То је важан политички документ будући да одражава равнотежу између законодавне и извршне власти где са одобравањем буџета почињу све радње и активности извршне власти. Такође буџет представља рачуноводствени документ на бази кога држава управља јавним финансијама.“¹³

Једна група теоретичара даје предност економском и финансијском, а друга социјалном, политичком или правном аспекту буџета. Међутим, и поред тога сви се слажу да буџет карактеришу атрибути само њему својствени, који га издвајају од

⁹ V. Bratić, *Politika proračuna i proračunskog procesa: primjer Hrvatske; Anali Hrvatskog politikološkog društva*, 2010, str. 126.

¹⁰ E. Browne, *Reforming budgeting systems – best practices*, 2010, USAID, p. 2.

¹¹ J. Ловчевић, *Институције јавних финансија*, Београд, 1997, стр. 212.

¹² G. Раовић-Јекнић, *Budžetsko pravo*, Podgorica, 2007, str. 26

¹³ M. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право, op.cit.*, стр. 300.

осталих финансијских институција и омогућавају да још дуго задржи доминантну позицију у финансирању јавних расхода, стално дограђујући и оплемењујући своје функције, дејства и ефекте.¹⁴

Временски период у коме је посматран и анализиран буџет, као институција јавних финансија, условио је у финансијској теорији различита размишљања о његовој улози и значају. У том смислу ће, у делу који следи, пажња бити усмерена на разматрања схватања буџета у класичној и савременој финансијској теорији.

1.1. Класична финансијска теорија

Класична финансијска теорија залагала се за ограничену улогу државе у привредном животу у складу са основним постулатом да „невидљива рука тржишта аутоматски уређује оптимално искоришћавање ресурса“. Ова теорија је статички посматрала улогу јавних расхода у привредном животу. Основни став класичара је био да јавни расходи морају да буду минимални зато што нису продуктивни. То је подразумевало и ниске пореске терете (тзв. неутрални порези). Класичари су били против дефицитарног финансирања државе а познат је и њихов негативан став према државном задуживању. Уравнотежени буџет важио је као „златно правило јавних финансија“ у периоду доминације класичне финансијске теорије. Класичан буџет је, дакле, сматран финансијско-административним и политичким инструментом, који је у једном рачунском акту предвиђао све приходе и све расходе неопходне за нормално вршење државних функција, остварујући равнотежу између њих. Посебно је наглашавана његова функција политичке природе схваћена као вид утицаја представничког тела на рад државних органа.¹⁵ Несумњиво је, стога, да се главне карактеристике буџета посматраног у контексту класичне финансијске теорије рефлектују и на буџетски поступак. Стриктност у придржавању постављених правила ограничава могућност да се буџетски поступак битно унапређује и да прати нове задатке које државе временом добијају.

Класично схватање буџета истиче постојање финансијске, правне, политичке, управне и економске компоненте (елемента) буџета.¹⁶

¹⁴ G. Paović-Jeknić, *Budžetsko pravo, op.cit.*, str. 26.

¹⁵ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право, op.cit.*, стр. 301-302.

¹⁶ *ibid.*, стр. 300.

Анализом сваког његовог дела, долазимо до главних карактеристика које детерминишу буџет и буџетски поступак у класичној финансијској теорији. У буџету су приказани приходи и расходи државе у будућем периоду што представља финансијски елемент буџета. Буџет мора бити уравнотежен. Правни елемент буџета произилази из правне природе буџета, будући да се буџет доноси у посебно прописаном поступку, у форми закона. Политички елемент буџета тиче се начина доношења буџета и утицаја који представничко тело има на рад државних органа. Управни елемент буџета постоји због повезаности управе и расхода буџета. Јавним приходима и јавним расходима држава утиче на расподелу друштвеног производа и остварење економских циљева, што представља манифестацију економског елемента буџета.

1.2. Савремена финансијска теорија

У савременој финансијској теорији, улога буџета у задовољавању јавних потреба врло је релевантна. Присталице класичне финансијске теорије су били против коришћења јавних зајмова, док су савремени финансијски теоретичари заговорници употребе јавних зајмова, као и веће инвестиционе улоге јавних расхода. Савремени финансијски теоретичари комплексније посматрају улогу јавних расхода и прихода, чиме креирају економску политику у чијем средишту је буџетска политика. Актуелни буџети теже ка томе да се буџет усклади са привредом не за годишњи, већ за циклични период. Они трагају за оптималним буџетом у свим његовим функцијама, користећи за дизајнирање и примену буџета методе из тржишног сектора (привреде) као што су *cost benefit* анализа (анализа трошкова и користи), *PPB* систем (Систем планирања, програмирања и буџетирања) и друге.¹⁷

Сагледавањем буџета у савременој финансијској теорији долазимо до закључка да се функције буџета повећавају у складу са ширењем улога које буџет и буџетски поступак временом добијају. На актуелне буџете и буџетски поступак утичу и друштвени и политички амбијент конкретне државе, као и примена неких метода који се сада интензивно примењују у јавном сектору и ако су своју изворну примену имали у тржишном сектору. Поред елемената буџета класичне финансијске теорије, буџет сада карактерише и постојање планске, контролне и социјалне компоненте (елемента).

¹⁷ J. Gorčić, M. Anđelković, *op.cit.*, str. 459-460.

Кроз планску компоненту буџета (планску функцију) постављају се важни циљеви и план њихових остварења. Контролни елемент буџета се огледа у контроли трошења прикупљених јавних прихода, док социјални елемент буџета утиче на прерасподелу дела средстава лицима са недовољно или без прихода.

Неспорно је да савремени финансијски теоретичари указују на важност уважавања нових функција буџетског поступка. На тај начин се постиже унапређење буџетског поступка и реализује у буџетској пракси могућност да закон о буџету буде донет уз уважавање нових теоријских сазнања.

2. Дефинисање појма буџетски поступак

Буџет је резултат буџетског поступка у коме се огледа цели сплет односа његових главних учесника на темељу којих се у парламенту расправља и усваја буџет.¹⁸ Буџетски поступак обухвата неколико фаза: формулисање нацрта, утврђивање предлога, усвајање и извршење буџета. Перманентни пратилац свих ових буџетских фаза су одређени облици буџетске контроле. Израда и усвајање завршног рачуна буџета представљају завршницу буџетског циклуса. Значај различитих активности у буџетском поступку показује се кроз прецизирање улога и овлашћења буџетских учесника у буџетским законима, али и у другим правним прописима.¹⁹

У принципу буџетски поступак је у мањој мери технички процес, тј. у првом реду је политички процес у којем се рефлектује расподела моћи између кључних политичких чинилаца једне земље. Њиме се одређују и креирају одређена правила и критеријуми, те се успоставља равнотежа између извршне и законодавне власти и других учесника у поступку.²⁰

У савременим демократским, правно уређеним и државама са вишестраначким парламентарним системима, питања састављања, доношења и извршења буџета представљају добро уходане активности, које подразумевају присуство јавности и обавештеност грађана о свим деловима процеса настанка буџета. Законски прописи који регулишу састављање, доношење и извршење буџета карактерише потпуност и

¹⁸ К. Ott, А. Вајо, М. Бронић, В. Братић, Д. Медак-Фелл, *Прораčунски водич за грађане*, Загреб, 2009, стр. 69.

¹⁹ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право*, *op.cit.*, стр. 335.

²⁰ В. Братић, *op.cit.*, стр. 124.

јасност у дефинисању органа и њихових овлашћења у сваком делу (етапи) буџетског поступка.²¹

Може се констатовати да је суштински циљ буџетског поступка максимизација користи јавне потрошње, узимајући у обзир расположиве јавне ресурсе.²² Ефикасно коришћење ограничених јавних ресурса у великој мери зависи од квалитета буџетског поступка.²³ И заиста, сврха буџетског поступка је да омогући ефикасно и транспарентно трошење јавних средстава у складу са одабраним јавним политикама.²⁴

3. Историјски развој буџетског поступка

Пратећи генезу буџета можемо на најпогоднији начин да сагледамо како су се ова институција јавних финансија али и поступак који се ње тиче током историје развијали и како су добили данашњи изглед, улогу и значај. Иако у финансијској теорији не постоје потпуно идентична схватања о месту и времену настанка буџета, оно што се потврђује неспорним јесте да су буџет и буџетски поступак и у најранијој историји имали важну улогу у држави. Становишта различитих аутора се поклапају у томе да је буџет настао након других финансијских категорија, као што су порези и зајмови. За настанак буџета било је неопходно испуњење одређених услова попут одговарајућег степена развоја робноовчане привреде, организације и централизације државне управе, као и развоја рачуноводства. И пре настанка буџета постојале су неке установе које су подразумевале поједине његове елементе па, стога, оне представљају својеврсну предисторију ове фундаменталне институције јавних финансија.²⁵

²¹ G. Paović-Jeknić, *Budžetsko pravo, op.cit.*, str. 39.

²² G. Ljungman, Top-Down Budgeting – An Instrument to Strengthen Budget Management, *IMF Working Paper*, November 2009, WP/09/243, p. 3.

²³ Министарство финансија Републике Србије, *Грађански водич кроз буџет Републике Србије за 2022. годину*, 2022, стр.13.

²⁴ Фискални савет Републике Србије, *Буџетски процес у Републици Србији: недостаци и препоруке*, 2014, стр. 5.

²⁵ Н. Д. Тошић, *op.cit.*, стр. 25.

3.1. Краћи осврт на историјски развој буџетског поступка у свету

У државама старог века, Атини и Риму, прикупљана су средства за подмирење државних расхода (војска, велики јавни радови, чиновнички апарат) из многобројних неповезаних фондова и одвојених каса. Финансијска историја средњег века познавала је инвентаре или регистре као сумарне прегледе државних прихода које је било тешко раздвојити од личних прихода владара. О појави буџета у савременом смислу можемо говорити тек онда када је парламент задобио буџетско право, односно овлашћење да одлучује о државним приходима и расходима.²⁶

У финансијској теорији се заступа став да прави (данашњи) буџет води порекло из Енглеске и Француске, двеју држава које су током своје политичке историје утрле „пут“ овој установи у Европи, па и у свету. Истиче се, такође, да је буџет у ствари старијег датума, само је његова прошлост магловита и неизвесна (Атина, Рим).²⁷ Енглеска се у теорији сматра „колевком буџетских права“. Након вишевековне „борбе“ између законодавног тела и владара, извојевани су основни принципи постојећег буџетског права у Енглеској.²⁸ Повеља о правима (*Bill of Rights*) проглашава незаконитим свако убирање новца без пристанка парламента, чиме је коначно парламент стекао право да одлучује о увођењу свих врста дажбина. Законом о дажбинама је утврђено да краљ без дозволе парламента не сме уводити ни убирати порезе. Тиме је енглески парламент добио законодавну власт и остварио једно од овлашћења буџетског права.²⁹ У Француској је 1789. године усвојена „Декларација права“ (*Declaration of Rights*), којом је одређено да су незаконити сви порези који су уведени без одобрења скупштине.³⁰

Од великих земаља на Западу, Сједињене Америчке Државе су последње добиле прави буџет: тек у трећој деценији овог века (200 година након Енглеске и 100 година после Француске). Пре тога, на простору ове државе, владао је приличан неред у буџетској привреди.³¹

Не треба заборавити да је држава старија од тржишта и да се финансирала и пре настанка тржишне привреде. Међутим, потребно је истаћи и да је модерни буџетски

²⁶ М. Анђелковић, *Буџетско право, op.cit.*, стр. 29-30.

²⁷ Ј. Ловчевић, *op.cit.*, стр. 221.

²⁸ Н. Д. Тошић, *op.cit.*, стр. 27.

²⁹ G. Раовић-Јекнић, *Budžetsko pravo, op.cit.*, str. 32.

³⁰ *ibid.*, str. 32.

³¹ Ј. Ловчевић, *op.cit.*, стр. 222.

систем настао тек са настанком тржишне привреде и савременог капитализма када су јавни расходи и јавни приходи стављени под демократску контролу и постали битна компонента народног суверенитета. У наведеном се огледају битне претпоставке за процес демократизације управљања буџетом.³²

3.2. Историјска ретроспектива развоја буџетског поступка у националном контексту

У Србији, тј. у нашем националном контексту, буџет и буџетско право нису истовремено настали. До појаве буџета дошло је још у време владавине Карађорђа. Појам буџетског права први пут се спомиње у Уставу из 1835. године, а први прописи о буџету су донети 1858. године. Сретењски Устав (1835. године) је први пропис који садржи одредбе о буџетирању, чиме се стаје на пут самовољи владара приликом одлучивања о новцу из државне благајне. Значајан помак у развоју финансија Србије представљало је доношење Уредбе о прављењу буџета из 1858. године, која је важила скоро до почетка 20. века. Њоме су постављене основе државног буџета. Након Другог светског рата, буџетски систем се заснивао на принципу буџетског јединства, с неким посебним карактеристикама које нису биле типичне за социјалистичке земље. Први јединствени буџет за целу земљу израђен је за период од једне године и донесен за 1946. годину. Савезни буџет је био инструмент за финансирање највећег дела јавних расхода. У овом периоду афирмише се принцип буџетског јединства. У периоду до 1990. године, често су доношени ребаланси буџета због честе праксе дефицитарног финансирања. Услед политичких дешавања 1990. године, наступили су проблеми у погледу финансирања југословенске федерације због тога што републике и покрајине нису поступале у складу са прописаним законским обавезама, односно нису уплаћивале приходе у савезни буџет.³³

После политичких промена у јесен 2000. године, чине се први покушаји увођења реда у систем јавних финансија доношењем сета системских финансијских закона током 2001. године.³⁴ Неопходно је указати да суштинска реформа буџетског система у Републици Србији започиње током 2002. године доношењем Закона о буџетском

³² J. Gorčić, M. Anđelković, *op.cit.*, str. 470.

³³ Н. Д. Тошић, *op.cit.*, стр. 53-77.

³⁴ М. Анђелковић, *Буџетско право, op.cit.*, стр. 160.

систему. Овим се законом на јединствени начин уређује планирање, припрема и доношење буџета Републике Србије и нижих територијално-политичких јединица, као и извршење буџета, задуживање, издавање гаранција, управљање дугом, буџетско рачуноводство и извештавање, затим контрола и ревизија буџета, као и друга питања од значаја за функционисање буџетског система.³⁵ Норме овог закона примењују се и на финансијско пословање организација обавезног социјалног осигурања.

Наведени закон је престао да важи доношењем новог Закона о буџетском систему 2009. године, који поред Устава и других релевантних Закона (попут Закона о јавним набавкама, Закона о државној ревизорској институцији, годишњих Закона о буџету и др.), гради регулаторни оквир процеса јавног буџетирања код нас.³⁶

4. Улога и значај буџетског поступка

Несумњиво је да су током времена на буџетски поступак утицале политичке и друштвене промене у државама. То се одразило на формирање вишеструке улоге и значаја буџетског поступка у данашњем амбијенту.

Прецизно уређен буџетски поступак треба да осигура интегритет буџетског система што се обезбеђује заједничким правним основом, јединственом буџетском класификацијом, употребом јединствене буџетске документације за израду нацрта буџета, средњорочних и финансијских планова, јединственим системом буџетског рачуноводства, јединственим критеријумима за буџетску контролу и ревизију, преносом статистичких извештаја и података са једног нивоа буџета на други и принципима на којима се заснива буџетски поступак, у складу са законским нормама.³⁷ Све наведено је важно јер се пред савремене буџетске системе постављају три главна захтева: осигурање контроле над јавним расходима у складу са буџетским законом; стабилизација привреде кроз благовремено и ефикасно прилагођавање фискалних агрегата; подстицање ефикасности у пружању услуга кроз поступке који обезбеђују подстицаје за већу продуктивност.³⁸

³⁵ *ibid.*

³⁶ *ibid.*, стр. 163.

³⁷ Чл. 3 Закона о буџетском систему, *Службени гласник РС*, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013-испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015-др.закон, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020 и 118/2021

³⁸ V. Vladislavljević, H. Pešić, *Budžetska procedura u Republici Srbiji – izrada, donošenje i usvajanje završnog računa budžeta*, *Oditor*, br. 28, Vol. 4, 2018, str. 101.

У том смислу, сам буџет је „префигура“ будуће јавно-финансијске потрошње и његов примарни задатак је, с једне стране, предодређивање обима и граница јавних потреба како би се, с друге стране, за њихово покриће предвидео систем одговарајућих буџетских средстава. У наведеном се исказује, како је раније у тексту објашњено, финансијска компонента (функција) буџета.³⁹

Свакако, значај буџета није само у финансијском домену. Буџет је имао, па и сада поседује, свој политички разлог постојања. Као план рада управе, буџет је својеврсна директива за употребу средстава на опште (јавне) циљеве са којима се сагласило представничко тело. Одобравањем буџета и праћењем начина трошења јавних средстава, легислатива стиче непосредну контролу над делатношћу субјеката који извршавају буџет.⁴⁰

Значај буџетских активности се несумњиво показује кроз прецизирање улога и овлашћења буџетских субјеката у буџетским законима, али и у другим правним прописима.⁴¹ Такође, треба истаћи и чињеницу да се путем буџета врши усмеравање великог дела бруто друштвеног производа за финансирање јавних потреба, чиме се додатно потенцира питање квалитета и актуелности буџетског поступка.

II ФАЗЕ БУЏЕТСКОГ ПОСТУПКА

Буџетски поступак се састоји од тачно одређеног броја фаза подложних одговарајућим облицима контроле. Фазе буџетског поступка су строго формализоване. Правни прописи уређују редослед фаза и време у коме је потребно да се свака од фаза спроведе. Од велике важности је поштовање буџетског календара током предузимања прописаних активности у свакој фази, како би Закон о буџету био усвојен на време. Доследна примена правних правила, која се тичу буџетског поступка омогућава већу сигурност и поверење грађана у процес јавног буџетирања. Успешност спровођења конкретне фазе буџетског поступка ће, у великој мери, зависити од поштовања правних правила у претходној фази. Велика је, може се констатовати, међузависност фаза буџетског поступка.

³⁹ Ј. Ловчевић, *op.cit.*, стр. 213.

⁴⁰ *ibid.*

⁴¹ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право, op.cit.*, стр. 336.

Буџетски поступак се састоји из следећих фаза: *припрема и израда буџета, усвајање (доношење) буџета, извршење буџета*. Све ове фазе подложне су одређеним облицима *буџетске контроле*. *Израдом и усвајањем завршног рачуна буџета* реализује се последња фаза буџетског поступка.

У наредном делу рада пажња ће бити усмерена на разматрање сваке фазе буџетског поступка. Детаљно ће се анализирати њихове главне карактеристике, како би се адекватно сагледао буџетски поступак у целини.

1. Припрема и израда буџета

Примена одговарајућих метода буџетског планирања је од изузетног значаја за формулацију (припрему и израду) буџета. Повезивање буџета са средњорочним финансијским планирањем представља битан „корак“ током прве фазе буџетског поступка. О важности овог питања писао је некада *Лероа* (1904) који је, између осталог, изнео следеће: „Састављање буџета јесте посао скроз административни, с њиме стоји у вези много интересантних питања, као што су: за које време буџет има да важи, на који начин се приходи и расходи имају проценити тако да се при томе погреша што мање, да ли је боље имати један или више буџета...“⁴² Неспорно, ефекти почетне фазе буџетског поступка рефлектују се на све наредне фазе и одређују њихов квалитет.

1.1. Планирање буџета

Фази планирања буџета посвећује се посебна пажња у буџетском поступку. Током планирања буџета се води рачуна о уважавању начела равнотеже, које претпоставља усклађеност прихода и расхода у буџету. У основи је могуће разликовати два начина планирања буџета: *традиционални* и *савремени*.

Линијско буџетирање представља *традиционални модел планирања буџета*. Буџети бројних држава у свету су, временски прилично дуго, имали облик (формат) линијског буџета. Линијски буџет (буџет по линијским ставкама) представља припрему буџета на бази улазних елемената и то обично на основу детаљне класификације

⁴² Н. Д. Тошић, *op.cit.*, стр. 45.

расхода. Наиме, расходи су унутар буџета класификовани према организацијском и економском циљу расхода – тзв. линијска ставка. Овај облик буџета повезује финансијска средства са оним што ће се набављати (улазни елементи – параметри), нпр. колико ће новчаних средства бити потрошено на зараде, возила, комуналије, зграде итд., али не објашњава како ће се (на који начин) сваком од ставки постићи различити резултати. Дакле, изражена је једностраност у наглашавању *inputa-a*, тј. трошкова а мало се води рачуна о резултатима буџетске потрошње у виду остваривања појединих циљева буџетске политике.⁴³

Традиционални начин планирања буџета испољава одређене предности и недостатке. Иако је једноставнији, стабилнији и омогућује да се спроводи лакша контрола, овај начин буџетског планирања нам не пружа сазнања о ефикасности јавних расхода, не прати раст функција државе, не подстиче смањење трошкова, не показује одговорност за резултате. Из наведених карактеристика може се закључити да се код овог начина планирања буџета, резултати претпостављају, тј. да се не утврђују. Стога, превазилажење таквих мањкавости планирања буџета се врши применом нових модела планирања буџета, као што су Систем планирања, програмирања и буџетирања–*PPB* систем (*Planning, Programming Budgeting System*), Буџетирање од нуле (*Zero-Base Budgeting*), Програмско буџетирање (*Program Budgeting*), Буџетирање према учинку (*Performance Budgeting*).

Новим прилазима у планирању буџета фокус пажње се пребацује са праћења категорије трошкова, који настају у процесу вршења одређених државних делатности (функција), на резултате (исходе) који се остварују.⁴⁴

Како би се достигли планирани циљеви, буџетски систем мора да обезбеди чврсту везу између јавних (владиних) политика и алокације средстава кроз буџет. Будући да се већина ових политика не може реализовати у кратком року, процес припреме годишњег буџета би требало уклопити у средњорочни контекст.⁴⁵ Овај контекст - тзв. *средњорочни буџетски оквир* најчешће обухвата период од три до пет година, с тим што пројекције обухватају текућу годину и период од наредне три до четири године.⁴⁶

⁴³ М. Димитријевић, Релевантна обележја савременог јавног финансирања, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 81, 2018, стр. 111.

⁴⁴ М. Димитријевић, *Модели јавног буџетирања, op.cit.*, стр. 89.

⁴⁵ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право, op.cit.*, 337.

⁴⁶ М. Анђелковић, *Буџетско право, op.cit.*, стр. 127.

Хронолошки посматрано, први релативно заокружени покушај одступања од уходане динамике линијског буџетирања остварен је 1960-их година промоцијом *Planning Programming Budgeting System*-а, од стране америчког политичког естаблишмента. Већ 1970-их година, техника *буџетирања са нултом полазном основом (Zero-Base Budgeting)* направила је још један радикалан и потпуно јасан отклон у односу на традиционални приступ буџетском планирању. Наведени систем инсистира на потреби да се у сваком буџетском периоду редовном преиспитивању подвргну како обим тако и ефекти финансирања јавних потреба, чиме се буџетски корисници у планирању властитих активности приморавају на активнији приступ, који укључује евалуацију алтернативних начина за остварење активности и ефеката тих активности у односу на различит квантум ангажованих средстава.⁴⁷ Несумњиво је да су ови модели планирања буџета донели новине у буџетском планирању. Међутим, временом су се појавиле потешкоће у њиховој примени, што је условило потребу превладавања испољених недостатака и даље усавршавање планирања буџета, преко осмишљавања програмског буџетирања и буџетирања према учинку.

Средином 20. века јавља се притисак за ефикаснијим трошењем јавних средстава и развијањем бољих техника буџетирања. У том циљу, прихвата се став да буџетирање није само планирање *input*-а, већ првенствено планирање усмерено на резултате које влада жели да постигне.⁴⁸

Претходница програмског буџетирања био је *PPB* систем.⁴⁹ Класификација према програмима у складу са постављеним циљевима државне политике представља главно његово обележје. За овај систем су битни резултати државних активности (функција). Изостанак успеха *PPB* система се везује за потешкоће у дефинисању *output*-а и обезбеђење транспарентности.

Израда *програмског буџета* заправо „преводи“ релевантне стратегије и законске надлежности буџетских корисника у одговарајуће циљеве и резултате, а преко њих и у јавне расходе. Састоји се од најмање три фазе: 1) *фаза планирања* – у овој фази утврђује се листа приоритета а затим се дефинишу циљеви које треба дугорочно остварити; 2) *фаза програмирања* – одређују се активности (пројекти) и врши њихово

⁴⁷ М. Лапчевић, *Савремене буџетске технике у функцији унапређења система јавних финансија*, докторска дисертација, Крагујевац, 2018, стр. 6.

⁴⁸ А. Flöcher, Budget Methods and Practices, in: Shah A. (ed.), *Budgeting and Budgetary Institutions*, Washington, 2007, The World Bank, p. 119.

⁴⁹ М. Dimitrijevic, Contemporary Methods of Budget Planning, in: Djordjevic S., Vladetic S., Labudovic Stankovic J. (ed.), *Law in the Process of Globalisation*, Kragujevac, 2018, Faculty of Law of the University of Kragujevac, p. 587-588.

груписање у програме на основу којих ће циљеви бити реализовани; 3) *фаза буџетирања* – расположива финансијска средства распоређују се у складу са дефинисаним програмима.⁵⁰

У оквиру програмског буџетирања средства су планирана и усмерена ка постизању резултата и исхода одређеног програма. Кључна разлика између линијског и програмског буџетирања се и огледа у начину управљања јавним расходима. Програмско буџетирање омогућава *активно управљање јавним расходима*, које је усмерено ка максимизацији ефеката (учинака) и испуњавању циљева. Сходно томе, створене су могућности преусмеравања расхода са мање продуктивних ка продуктивнијим јавним расходима. Већа контрола трошења средства из буџета, буџетска дисциплина и поштовање фискалног оквира за целокупну јавну потрошњу оствариви су, у великој мери, уколико се прецизно одреде лимити за одређену функцију државе (тј. чврста ограничења на страни расхода), као и за програме у оквиру функција. Захваљујући мерењу учинака одређених програма, програмски буџет може да утиче на унапређење квалитета јавних услуга.⁵¹

Буџетирањем према учинку манифестује се фундаментално другачији приступ у доношењу одлука, које се тичу усмеравања и потрошње јавних средстава, и обезбеђивања одговорности и доказа шта је са тим средствима остварено. Стављање учинака у фокус реформе јавног буџетирања захтева промену културе управљања у организацијама (субјектима) јавног сектора, чије се финансирање из буџета посебно (системски) усмерава на ефекте (резултате), квалитет и брзину њиховог функционисања.⁵² Полазиште планирања буџета према учинцима подразумева јасно дефинисање циљева функционисања буџетских корисника тако да је, у каснијим етапама буџетске процедуре, могуће проценити (не)успешност појединих буџетских корисника у њиховом достизању, тј. измерити остварене учинке рада сваког од њих.⁵³

На основу детаљне анализе и упоређивања традиционалног начина планирања буџета и нових модела буџетског планирања можемо да закључимо да испољени недостаци првог начина планирања буџета могу бити знатно редуковани новим методама буџетског планирања, односно да су ове методе буџетског планирања допринеле иновирању и побољшању буџетског поступка у целини. Без обзира на све

⁵⁰ М. Димитријевић, Релевантна обележја савременог јавног финансирања, *op.cit.*, стр. 113.

⁵¹ М. Димитријевић, Комплексност промена у домену управљања јавним расходима, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 72, 2016, стр. 115-116.

⁵² М. Димитријевић, *Модели јавног буџетирања*, *op.cit.*, стр. 131.

⁵³ *ibid.*, стр. 134.

испољене потешкоће у стварању адекватног амбијента за њихову примену, сматрамо да настојање ка имплементацији истих представља битан услов унапређења буџетског поступка.

1.2. Модалитети припреме и израде буџета

Право буџетске иницијативе припада органу управе надлежном за послове буџета. Дакле, Закон о буџету припрема орган управе. Сматра се да органи управе најбоље могу проценити јавне приходе и предвидети јавне расходе. У појединим земљама буџетска иницијатива је поверена законодавном органу власти. Међутим, у већини земаља она припада министарству финансија, које поседује потребне капацитете (квалификоване кадрове, информационо-комуникационе системе итд.) за те послове. Такође, истом органу су најчешће поверени послови у вези са извршењем буџета. У области припреме буџета главно питање је планирање прихода и расхода.⁵⁴

Три услова је потребно испунити, да би се буџетом постигао жељени исход, односно да би био технички исправан и веран политичким опредељењима, а то су: успостављање средњорочне перспективе, доношење правовремених одлука и постављање чврстих буџетских ограничења.⁵⁵

У већини земаља на почетку процеса припреме буџета, министарство финансија даје *упутства и смернице за израду нацрта буџета*, како би сви корисници буџета поступали на исти начин у планирању прихода и расхода. Корисници буџета дужни су да припреме *предрачун прихода и расхода* на основу прописане методологије и законом одређених елемената. Ови планови расхода сливају се у орган за буџет у саставу министарства финансија где се врши њихова анализа са становишта оправданости и усклађивање са процењеним приходима, односно остваривањем утврђених циљева економске политике.⁵⁶ Ресорна министарства из тог разлога морају да имају јасна расходна ограничења како би се избегло нереално планирање буџета. Будући да је фаза планирања буџета круцијална етапа буџетског поступка, потребно је поштовати стварне потребе буџетских корисника управо из разлога што често захтеви буџетских корисника нису довољно оправдани.

⁵⁴ Н. Д. Тошић, *op.cit.*, стр. 45.

⁵⁵ S. Schiavo-Campo, Budget Preparation and Approval, in: Shan A. (ed.), *Budgeting and Budgetary Institutions*, Washington, 2007, World Bank, p. 236.

⁵⁶ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право, op.cit.*, стр. 339.

У процесу припреме буџета увек се јавља елемент ценкања с обзиром на то да се морају доносити тешке одлуке између конфликтних интереса. Њихово разрешење се неизоставно треба одвијати на релацији министарства финансија и линијских министарстава, комбинацијом следећа три приступа:⁵⁷

- 1) Традиционално планирање буџета врши се кроз приступ *од доле ка врху*. То значи да сви министри и други буџетски корисници шаљу захтеве за средствима министру финансија. Ови захтеви обично превазилазе њихове стварне потребе. Буџетирање се даље одвија путем преговарања министра финансија са ресорним министрима док се не постигне договор о величини буџета;
- 2) Приступ *од врха ка доле* подразумева јасно дефинисање фискалних циљева и стратешког оквира који садржи свеобухватан сет циљева и приоритета економске и фискалне политике. Постављање чврстих буџетских ограничења ресорним министрима од самог почетка припреме буџета омогућава промену менталитета потреба на менталитет могућности. Ова ограничења садрже агрегатни ниво могућих јавних расхода, иницијалне секторске плафоне и достављање смерница за израду секторских буџета;
- 3) Трећи приступ је *коришћење механизма понављања и усаглашавања*.

У пракси су се испојили следећи недостаци формулисања буџета применом приступа од доле ка врху: дужина времена потребног за слање и усаглашавање буџетских захтева; непостојање система за реалокацију средстава унутар буџетских корисника (ресорних министарстава); тешкоће одражавања приоритета буџетске политике. Наведени недостаци су утицали на његову замену приступом од врха ка доле, где припрема буџета креће од оквира за макроекономску и фискалну политику коју одређује влада, укључујући главне средњорочне фискалне циљеве. У њима је садржана обавезујућа политичка одлука о укупном износу јавних расхода и њиховој подели по појединим министарствима за одређену буџетску годину. Детаљна расподела буџетских средстава препуштена је ресорним министарствима а улога министарства финансија је у провери поштовања утврђених ресорних лимита. Овакав приступ буџетирању подразумева већу одговорност буџетских извршилаца за ефективно остварење постављених циљева и дисциплинован однос у коришћењу одобрених средстава.⁵⁸

⁵⁷ *ibid.*

⁵⁸ J. Gorčić, M. Anđelković, *op.cit.*, str. 591.

По извршеној анализи у министарству финансија, прелази се на претресање захтева са представницима појединих корисника буџетских средстава. Затим се прилази изради нацрта буџета. *Нацрт буџета* се, потом, заједно са образложењем, доставља влади. Влада детаљно разматра нацрт буџета, узимајући у обзир образложење органа за буџет и мишљење политичких и привредних тела, дајући нацрту буџета дефинитивну садржину и концепцију, утврђујући то у форми *предлога буџета* који влада упућује парламенту на одобрење.⁵⁹

Модалитети припреме и израде буџета различито су нормативно уређени у савременим државама.

У *Италији* Влада израђује и подноси парламенту до 15. маја Документ економско-финансијског планирања (DEFP), први акт у процедури састављања и доношења буџета Италије. Ово је акт Владе, правно-финансијске природе и представља финансијску основу будућег државног буџета. Документ припремају три министра који имају улогу Владе (министар буџета и економског програмирања, министар финансија и министар јавних прихода).⁶⁰

У *Немачкој* рад Владе на изради буџета за наредну буџетску годину почиње практично годину дана раније. Полазну тачку представља циркуларно писмо које министар финансија доставља свим савезним министарствима и органима крајем јануара или почетком фебруара. У писму их упознаје са општом оценом јавних финансија и буџета, позивајући их да своје захтеве за доделу буџетских средстава за наредну годину доставе до утврђеног датума, најчешће почетком априла, дајући им смернице за укључивање у државни буџет. Министарство финансија разматра захтеве које су доставили највиши савезни органи, настојећи да укупни буџетски расходи не пређу планиране буџетске приходе. Савезна влада усваја предлог буџета најчешће почетком августа, да би пре почетка нове буџетске године парламент могао усвојити Закон о буџету. Савезни канцелар подноси предлог буџета парламенту.⁶¹

У *Црној Гори* министар финансија на основу процењених јавних прихода и достављених захтева за доделу буџетских средстава, утврђује нацрт Закона о буџету државе и у њему предлаже расходе за кориснике буџетских средстава. Министар

⁵⁹ *ibid.*, str. 491.

⁶⁰ G. Paović-Jeknić, *Budžetsko pravo, op.cit.*, str. 40.

⁶¹ *ibid.*, str. 50-51.

финансија доставља нацрт Закона о буџету државе у октобру Влади. Предлог Закона о буџету државе утврђује Влада и у новембру га доставља скупштини.⁶²

У *Хрватској* је Министарство финансија обавезно да утврди нацрт државног буџета и да га достави Влади до 15. октобра текуће године. Влада Републике Хрватске обавезна је припремити предлог буџета и доставити га Сабору на расправу и одлучивање најкасније до 15. новембра текуће године, која претходи години за коју се доноси буџет.⁶³

У *Великој Британији* се буџет саставља у марту или априлу као предлог владе за пореске промене а то је и главна политика за сагледавање резултата економске политике. Предлог се објављује у Парламенту као нацрт са извештајем о буџету. Он садржи извештај о економском развоју заједно са предвиђањем економских кретања у земљи и спољном окружењу и садржи задатке фискалне и монетарне политике у оквиру економске политике у склопу средњорочне стратегије финансијског развоја. Нацрт буџета садржи и одговарајуће резолуције којима се он конкретизује у појединим подручјима.⁶⁴

Приказ фазе планирања буџета у наведеним земљама нам потврђује важну улогу министарства финансија током ове етапе буџетског процеса. Без обзира на разлике које постоје у роковима које предвиђају буџетски календари сваке од земаља понаособ, уочава се битност његовог поштовања како би фаза планирања буџета била адекватно спроведена.

1.3. Календар буџета

Буџетски поступак је прецизно предвиђен *буџетским календаром*, који прописује тачно време предузимања радњи у оквиру појединих фаза овог поступка. Појава да се прописани буџетски календар не поштује у пракси није ретка и, по природи ствари, неповољно утиче на конкретно посматрану и наредне фазе буџетског поступка, као и на квалитет буџетског поступка у целини. Из тог разлога је потребно поштрити одговорност за непоштовање календара буџета.

⁶² *ibid.*, str. 55

⁶³ *ibid.*, str. 61.

⁶⁴ J. Gorčić, *Finansije*, Niš, 1990, str. 205.

У савременим државама постоје различити календари буџета за различите нивое државне власти (савезни, републички, локални). Поступање у складу са датумима одређеним буџетским календаром омогућава да предузете активности унутар буџетске процедуре постану транспарентније и сврсисходније.

1.4. Припрема и израда буџета у Републици Србији

Буџетски поступак у Републици Србији формално започиње доношењем *Фискалне стратегије* која садржи податке о економској и фискалној политици, као и процени за наредне две фискалне године.

Нацрт Фискалне стратегије представља важно „сидро“ за вођење фискалне политике у условима повећане глобалне неизвесности. Фискална стратегија је основни стратешки документ владе за вођење фискалне политике у средњем року.⁶⁵

Влада сваке године подноси Народној скупштини Фискалну стратегију. Главни циљеви Фискалне стратегије су: 1) утврђивање краткорочних и средњорочних циљева фискалне политике Владе за период од три узастопне године, почев од фискалне године за коју се Фискална стратегија подноси; 2) пружање детаљног објашњења о усклађености наведених средњорочних циљева са фискалним принципима и правилима утврђеним законом; 3) процена одрживости фискалне политике.⁶⁶ У Републици Србији, средњорочни макро-економски оквир носи назив Фискална стратегија.

Нацрт Фискалне стратегије припрема министар и подноси Влади ради разматрања пре него што се овај нарт достави Фискалном савету у року предвиђеним буџетским календаром. Фискални савет разматра нацрт Фискалне стратегије и даје мишљење министру. Са прибављеним мишљењем Фискалног савета, министар припрема предлог Фискалне стратегије. Након усвајања, Влада подноси Фискалну стратегију на разматрање одбору Народне скупштине надлежном за финансије, републички буџет и контролу трошења јавних средстава.⁶⁷

Директни корисници буџетских средстава су дужни да припреме предлог расхода на основу законом дефинисаних елемената и методологије. За припрему основних елемената израде буџета потребно је извршити процену обима прихода као

⁶⁵ Фискални савет Републике Србије, *Мишљење на нацрт Фискалне стратегије за 2023. са пројекцијама за 2024. и 2025. годину*, 2022, стр. 2.

⁶⁶ Чл. 27в Закона о буџетском систему

⁶⁷ Чл. 27г Закона о буџетском систему

оквира за планирање расхода. Ови планови расхода се сливају у орган за буџет у саставу министарства финансија. У министарству финансија се претресају захтеви за обезбеђење средстава са представницима буџетских корисника како би се ускладили са политичким програмом владе. Након припреме основних елемената, орган управе надлежан за послове буџета израђује нацрт буџета и са образложењем га шаље влади. Влада разматра нацрт и у форми предлога буџета подноси скупштини на одобрење.⁶⁸

У процесу припреме нацрта, потребно је да се буџет тако структурира да садржи општи и посебни део. Веома је битно, у овој фази буџетске процедуре, испоштовати начела свеобухватности и реалности, односно законом обухватити све јавне приходе и јавне издатке и предвидети их са што већом тачношћу.

Буџет се састоји из општег дела, посебног дела и образложења.⁶⁹

Општи део буџета обухвата:

- 1) рачун прихода и расхода и нето набавку нефинансијске имовине, буџетски суфицит, односно дефицит;
- 2) укупни фискални суфицит, односно укупни фискални дефицит;
- 3) рачун финансирања, односно предлог за коришћење суфицита, а у случају дефицита – изворе за његово финансирање исказане и квалификоване појединачно по врстама извора;
- 4) преглед очекиваних средстава из финансијске помоћи Европске уније;
- 5) процену неопходних финансијских средстава за финансирање учешћа Републике Србије у спровођењу финансијске помоћи Европске уније;
- 6) процену укупног задужења, односно раздужења Републике Србије у току буџетске године;
- 7) процену укупног износа нових гаранција Републике Србије током буџетске године;
- 8) преглед планираних капиталних издатака буџетских корисника за текућу и наредне две буџетске године;
- 9) сталну буџетску резерву.

Посебни део буџета исказује финансијске планове директних корисника буџетских средстава према принципу поделе власти на законодавну, извршну и судску.

Образложење буџета садржи:

- 1) образложење општег дела;

⁶⁸ V. Vladislavljević, H. Pešić, *op.cit.*, str. 97.

⁶⁹ Чл. 28 Закона о буџетском систему

2) програмске информације.

Иницијативе за прелазак са традиционалног на напредније моделе планирања буџета у Републици Србији присутне су већ више од деценије, тачније од 2005. године. Бројни донаторски пројекти имали су за циљ унапређење буџетског процеса уз мањи или већи акценат на увођење програмског буџетирања. У условима постојања скромних кадровских и оперативних капацитета буџетских сектора министарства финансија, слабе координације предузетих активности и различитих донаторских пројеката, изостала је постојаност истините реформе постојећег традиционалног (линијског) начина планирања буџета на нашим просторима.⁷⁰

Током 2006. године пет министарстава (министарство здравља, привреде, вера, за државну управу и локалну самоуправу, као и трговине, туризма и услуга) почело је своје „буџете“ да организује у складу са програмском структуром (тзв. пилот програми у овим министарствима). Програмска структура је први пут приказана у Закону о буџету за 2008. годину, када је број актуелних пилот програма повећан тако што је додато и образовање.⁷¹

Закон о буџетском систему прописује да почев од 2015. године сви корисници, и на нивоу Републике и на нивоу локалних самоуправа, своје буџете исказују и извршавају у складу са програмском структуром.⁷²

1.4.1. Особености календара буџета у Републици Србији

Законом о буџетском систему Републике Србије нормативно је уређен календар републичког буџета и буџета локалне власти. С обзиром на велику важност закона о буџету за једну земљу може се приметити, у делу који следи, да је календар републичког буџета обимнији и детаљнији у предвиђању тачних датума предузимања радњи у буџетском поступку.

Локалне власти располажу потпуним финансијским суверенитетом јер могу да доносе буџет али имају изведени, односно непотпуни фискални суверенитет. Оваква

⁷⁰ М. Димитријевић, *Модели јавног буџетирања, op.cit.*, стр. 161.

⁷¹ *ibid.*

⁷² Чл. 112 Закона о буџетском систему

расподела буџетских овлашћења је карактеристична за све савремене локалне колективитете.⁷³

Буџетским календаром су тачно утврђени субјекти који предузимају различите активности у буџетском поступку, као и крајњи рокови за њихово поступање у пракси.

1.4.2. Календар републичког буџета

Календар републичког буџета обухвата следеће фазе:⁷⁴

15. фебруар – министар даје инструкцију за предлагање приоритетних области финансирања за буџетске кориснике које укључују и средњорочне приоритете јавних инвестиција;

15. март – директни корисници средстава буџета Републике Србије достављају Министарству финансија предлоге за утврђивање приоритетних области финансирања за буџетску и наредне две године, као и годишњи извештај о учинку програма за претходну годину;

15. април – Министар у сарадњи са министарствима и институцијама надлежним за економску политику и привредни систем доставља Влади на претходно разматрање Фискалну стратегију, која садржи економску и фискалну политику Владе са пројекцијама за буџетску и наредне две фискалне године;

25. април – Влада даје сагласност министру да припреми нацрт Фискалне стратегије која садржи конкретне одлуке о приоритетним областима финансирања, које обухватају и средњорочне приоритете јавних инвестиција;

30. април – министар доставља нацрт Фискалне стратегије Фискалном савету;

15. мај – Фискални савет даје мишљење о нацрту Фискалне стратегије;

1. јун – министар доставља Влади предлог Фискалне стратегије на усвајање;

15. јун – Влада усваја Фискалну стратегију и доставља је одбору Народне скупштине надлежном за финансије, републички буџет и контролу трошења јавних средстава на разматрање, као и локалној власти;

30. јун – одбор Народне скупштине надлежан за финансије, републички буџет и контролу трошења јавних средстава доставља Влади коментаре и препоруке у вези са Фискалном стратегијом;

⁷³ М. Анђелковић, *Буџетско право*, *op.cit.*, стр. 209.

⁷⁴ Чл. 31 Закона о буџетском систему

5. јул – министар доставља упутство за припрему нацрта буџета Републике Србије;

1. септембар – директни корисници буџетских средстава и организација обавезног социјалног осигурања достављају предлог средњорочног и финансијског плана Министарству, који садржи извештај о учинку програма за првих шест месеци текуће године;

1. октобар – Влада, на предлог министра финансија, усваја ревидирану Фискалну стратегију са информацијама о финансијским и другим ефектима нових политика, узимајући у обзир после 15. априла ажурирани макроекономски оквир;

5. октобар – Влада доставља одбору Народне скупштине надлежном за финансије, републички буџет и контролу трошења јавних средстава ревидирану Фискалну стратегију;

15. октобар – Министар доставља Влади нацрт Закона о буџету Републике Србије, нацрте одлука о давању сагласности на финансијске планове организација обавезног социјалног осигурања са финансијским плановима организација за обавезно социјално осигурање;

1. новембар – Влада усваја предлог Закона о буџету Републике Србије и доставља га Народној скупштини, заједно са предлозима одлука о давању сагласности на финансијске планове организација за обавезно социјално осигурање и финансијским плановима организација за обавезно социјално осигурање;

15. децембар – Народна скупштина доноси Закон о буџету Републике Србије и одлуке о давању сагласности за финансијске планове организација за обавезно социјално осигурање.

1.4.3. Календар буџета локалне власти

*Календар буџета локалне власти обухвата следеће фазе:*⁷⁵

1. август – локални орган управе надлежан за финансије доставља упутство за припрему нацрта буџета локалне власти;

1. септембар – директни корисници средстава буџета локалне власти достављају предлог финансијског плана локалном органу управе надлежном за финансије за

⁷⁵ Чл. 31 Закона о буџетском систему

буџетску и наредне две фискалне године, који садржи извештај о учинку програма за првих шест месеци текуће године;

15. октобар – локални орган управе надлежан за финансије доставља предлог одлуке о буџету скупштини локалне власти;

1. новембар – надлежни извршни орган локалне власти доставља предлог одлуке о буџету скупштини локалне власти;

20. децембар – скупштина локалне власти доноси одлуку о буџету локалне власти;

25. децембар – локални орган управе надлежан за финансије доставља министру одлуку о буџету локалне власти.

Напред наведени рокови представљају крајње рокове у буџетском календару.

2. Усвајање (доношење) буџета

Расподела одговорности између парламента и владе представља битан услов за ефективно управљање буџетом и буџетским поступком. Упркос томе што је, протеклом времена, долазило до преношења финансијске моћи са парламента на друге политичке субјекте, данас се уочава тенденција јачања улоге парламента.

2.1. Улога парламента у поступку усвајања буџета

Право на доношење буџета је ексклузивна моћ парламента из које је заправо настала његова законодавна функција. Парламентарно одлучивање о приходима и расходима земље, отргнуто из руку монарха, било је импулс за освајање законодавне власти уопште.⁷⁶

Појава савремених буџета најнепосредније је повезана са развојем парламентаризма. Већ је у раду истакнуто да су буџет и буџетско право парламента резултат „борбе“ представничког тела и владара. Утврђивање обавезе прикупљања прихода и намене њиховог трошења није по правилу, ни у старом, ни у средњем веку, а ни неколико стотина година новог века, било право оних од којих су се убирали.

⁷⁶ Д. Стојановић, *Уставно право*, Ниш, 2014, стр. 358.

Владари су најпре били ограничени у увођењу пореских обавеза. Документ којим је ограничено право владара да уводи порезе је Велика повеља о слободама (*Magna carta libertatum*), донета 1215. године. О трошењу прикупљених средстава самостално је одлучивао владар и људи око њега. Енглески парламент је 1628. године извојевао искључиво право да одобрава увођење пореза. Постепено је парламент изборио право да одлучује и о трошењу средстава која су служила финансирању државних расхода. Такође, било је утврђено да је противзаконит сваки акт о располагању новчаним средствима од стране краља ако њихово трошење није одобрио парламент. Одобрење прихода и утврђивање намене њиховог трошења представничка тела других земаља изборила су у 18. и 19. веку, а многе земље тек у 20. веку.⁷⁷

Скуп овлашћења која парламент има у поступку доношења и извршења буџета и у поступку контроле извршења буџета назива се у финансијскоправној теорији и пракси *субјективно буџетско право*. Буџетска власт парламента означава се другачије и као *финансијски суверенитет*.⁷⁸ *Објективно буџетско право*, пак, обухвата прописе којима је регулисана материја техничке природе везана за састављање, доношење и извршење буџета и спровођење буџетске контроле.

Када влада достави предлог буџета парламенту, овај документ се шаље надлежним буџетским телима или комисијама (буџетским одборима или одборима за финансије). После детаљног сагледавања предложених буџетских износа они своје мишљење о предлогу буџета износе парламенту у форми извештаја. Тада се отвара буџетска дебата у којој се расправља о предлогу буџета, најпре у начелу, а затим у појединостима када се одлучује и о буџетским амандманима чланова комисија и чланова парламента (народних посланика).⁷⁹ Буџет који је одобрила скупштина не мора да буде исти који је предложила влада. У фази доношења буџета владин предлог може претрпети измене, из разлога што посланици имају право да у одборима или пленуму (све зависи од скупштинских пословника) врше измене, тј. подносе амандмане (исправке) на владин предлог буџета.⁸⁰

Расправа о буџету започиње експозеом министра финансија и извештајима представника буџетских одбора или комисија. Буџетски експозе може бити кратак или опширан тако да његов обим зависи од економског положаја државе. Без обзира на то каква је економска ситуација, експозе мора да садржи минимум образложења о

⁷⁷ J. Gočič, M. Anđelković, *op.cit.*, str. 473.

⁷⁸ М. Анђелковић, *Јавне финансијске и финансијско право*, *op.cit.*, стр. 303-304.

⁷⁹ М. Анђелковић, *Буџетско право*, *op.cit.*, стр. 73.

⁸⁰ J. Ловчевић, *op.cit.*, стр. 252.

постојећој економској ситуацији, предлог за следећу буџетску годину и основне поставке буџета и то: стање привреде, предлог економске политике, одлике постојећег буџета и његово извршавање и основне предлоге буџета за наредну годину.⁸¹

Начелна дебата служи општој позитивној или негативној критици буџета и прилика је да се испита целокупна владина политика. Другим речима, то је најпогоднији моменат да се затражи рачун о раду владе, односно о раду појединих ресора.⁸² Буџетска функција парламента је заправо његова контролна функција владе која се остварује у форми закона. Право предлагања буџета је свуда искључиво право владе, јер овај акт представља њен програм рада изражен финансијским параметрима. Буџет није само начин „покривања“ трошкова државне администрације и националних служби које су под контролом владе, него и један од најважнијих инструмената владине економске и социјалне политике, па и прерасподеле националног дохотка.⁸³

Буџетска расправа окончава се усвајањем буџета у форми закона или у форми посебног правног акта (нпр. скупштинске резолуције) који се објављује у службеним гласилима, у складу са начелом буџетске јавности. Буџет се јавља као закон *sui generis*. Овај правни акт не садржи наредбе већ представља првенствено одређени програм намена за које се могу користити средства из државне благајне.⁸⁴

Анализом напред у тексту наведеног можемо да закључимо да током припреме предлога закона о буџету, парламент такорећи нема неки велики утицај. У фази претреса и усвајања његове могућности су значајније, ако се има у виду да се амандманима могу вршити измене предлога закона о буџету, који је дала влада. Буџет је најзначајнија провера за владу. Одобравањем или ускраћивањем подршке буџета, парламент даје или одбија поверење влади.

Специфичности поступка усвајања тј. доношења буџета у парламенту различитих држава условљене су, пре свега, самом организацијом парламента, али и разликама у нормативном уређењу ове фазе буџетског поступка.

У Републици Хрватској у децембру посланици расправљају о предлогу државног буџета и анализирају владине програме и фискалну политику. Посебно место у Сабору имају Одбор за финансије и државни буџет и Одбор за законодавство који о достављеним буџетским документима морају дати своје мишљење председнику Сабора. Сабор је, изузев у случајевима привременог финансирања, дужан донети

⁸¹ Г. Илић-Попов, Ђ. Павловић, *Лексикон јавних финансија*, Београд, 2003, стр. 107.

⁸² М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право, op.cit.*, стр. 343.

⁸³ Д. Стојановић, *op.cit.*, стр. 358.

⁸⁴ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право, op.cit.*, стр. 344.

државни буџет и Закон о извршавању државног буџета који омогућава примену буџета пре почетка следеће буџетске календарске године. У складу са начелом транспарентности буџет и Закон о извршавању државног буџета морају се објавити у Народним новинама. Након расправе и усвајања буџета у Сабору започиње извршење буџета.⁸⁵

Предлог Закона о државном буџету *Италије*, Влада је дужна да достави парламенту до 31. јула, тако да сви финансијски документи, делови процеса буџета, до 30. септембра буду презентовани парламенту. Уставни рок за одобрење и доношење Закона о буџету и одобрење свих осталих финансијских докумената јесте 31. децембар. Буџет зависи од одобрења парламента и представља важан документ у којем су приказани сви приходи и расходи државе. Буџет Италије је пројектован у будућност и представља тачку ослонаца коју извршна власт мора поштовати у извршењу својих овлашћења.⁸⁶

У *Републици Мађарској* Влада шаље предлог буџета на расправу у парламент и парламентарне одборе. Парламент и парламентарни одбори могу давати амандмане на предложени буџет. Парламентарни одбор за финансије и буџет израђују своје препоруке на предложени буџет. Након гласања парламент одобрава предлог државног буџета и ванбуџетских фондова, тј. доноси закон о буџету.⁸⁷

Све више се у савременим буџетским системима уочава концепт ширења овлашћења и улоге парламента у буџетском поступку и ако су, упоредо, присутна и настојања да се улога парламента ослаби. Моћ над новцем јавног сектора (*the power of the purse*) омогућава значајну позицију парламента у буџетској процедури. Мишљења смо да однос и надлежност владе и парламента у буџетском поступку морају бити јасно уређени правним прописима како би се осигурао и побољшао квалитет фазе усвајања (доношења) буџета. На тај начин, обезбедиле би се претпоставке и за квалитет наредних фаза буџетског поступка.

⁸⁵ V. Bratić, *op.cit.*, str. 137.

⁸⁶ Г. Паовић-Јекнић, Буџетско право Италије, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 53, 2009, стр. 148.

⁸⁷ А. Вајо, Proračun i javne investicije u Republici Mađarskoj, *Društvo istraživača Zagreb*, br. 6, 2000, str. 978.

2.2. Привремено финансирање

У случају да представничко тело (парламент) не донесе буџет пре почетка фискалне године, врши се *привремено финансирање*. Разлог за јављање оваквог начина финансирања проналази се у истеку законског рока за усвајање буџета, услед дужине трајања буџетске процедуре и неприхватања владиног предлога буџета. Тиме парламент изражава неповерење влади, која мора да поднесе оставку.

Механизам привременог финансирања омогућава обезбеђење континуитета у финансирању јавних расхода. Привремено финансирање се реализује путем два метода: *метода буџетских дванаестина* и *метода авансирања*.

2.2.1. Метод буџетских дванаестина

Метод буџетских дванаестина, који се најчешће користи, означава продужење буџета истекле године за најмање месец дана. Одлуку о привременом финансирању доноси представничко тело или влада, најчешће за период од три месеца, али се финансирање може продужити и до краја фискалне године. Дванаестине садрже све расходе и приходе које је садржао и претходни буџет. На ове дванаестине се односе и сви прописи и овлашћења из претходног буџета. У пракси је систем буџетских дванаестина осавремењен новим односима у одређивању дванаестина, тако да се и приходи и расходи могу повећати до реалног раста цена или националног дохотка, како би се одржали реални односи у финансирању јавне потрошње.⁸⁸

2.2.2. Метод авансирања

Метод авансирања (аконтирања) се састоји у томе што се не продужава стари буџет, већ се врши аконтирање на рачун новог буџета. То се ради тако што се одреде глобални износи расхода за поједине потребе, а до доношења новог буџета могу се унутар тих износа вршити измене и у висини и у намени појединих расхода. У погледу

⁸⁸ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право, op.cit.*, стр. 344.

прихода који су предвиђени у буџету који још није одобрен, они се наплаћују без икакве претходне одлуке. У Великој Британији се користи метод авансирања.⁸⁹

2.3. Усвајање (доношење) буџета у Републици Србији

На основу календара републичког буџета, утврђено је да министар финансија доставља влади нацрт Закона о буџету Републике до 15. октобра. Влада има право да тражи додатне информације од министра, а које се тичу нацрта буџета да би утврдила предлог Закона о буџету до 1. новембра. Након тога, влада доставља предлог буџета Народној скупштини, заједно са Фискалном стратегијом и финансијским плановима организација обавезног социјалног осигурања, на усвајање и разматрање.⁹⁰

Предлог закона мора да садржи следеће: 1) уставни основ за доношење буџета; 2) образложење предлога потребних средстава по корисницима буџета (расходи); 3) образложење структуре прихода републичког буџета.⁹¹ Пре него што дође до претреса у Народној скупштини, предлог буџета разматрају скупштински одбори. Они своје извештаје достављају Одбору за финансије.⁹² Овај одбор затим доставља скупштини извештај о предлогу буџета са извештајима одбора. Пословник Народне скупштине предвиђа да се буџет Републике за наредну годину доноси најкасније до краја другог редовног тј. јесењег заседања Народне скупштине. Посланици расправљају о предлогу буџета у начелу, а затим у појединостима. Рок за усвајање републичког буџета је 15. децембар а рок за усвајање локалних буџета је 20. децембар.

Народна скупштина, односно скупштина локалне власти, доноси Закон о буџету Републике Србије, односно одлуку о буџету локалне власти. Такође, Народна скупштина доноси одлуке о давању сагласности на финансијске планове организација за обавезно социјално осигурање.⁹³ На основу члана 44 Закона о буџетском систему уколико Народна скупштина предузме одређене измене владиног предлога буџета, тада се захтева да измена предлога буџета мора бити у оквиру максимума дефицита утврђеног у предлогу буџета владе.

⁸⁹ *ibid.*

⁹⁰ Чл. 32 Закона о буџетском систему

⁹¹ И. Пејић, *Парламентарно право*, Ниш, 2011, стр. 327.

⁹² Чл. 173 Пословника Народне скупштине, *Сл. гласник РС*, бр. 20/2012

⁹³ Чл. 43 Закона о буџетском систему

Период на који се доноси буџет је једна фискална година, односно дванаест месеци, од 1. јануара до 31. децембра календарске године, са могућношћу да се донесе и за период од три фискалне године.⁹⁴

У случају да Народна скупштина Републике Србије не донесе буџет пре почетка фискалне године врши се привремено финансирање, у времену од најдуже прва три месеца фискалне године. Изузетно, период привременог финансирања се може продужити још три месеца, тако да укупно траје шест месеци, ако се буџет не донесе ни до 15. марта текуће буџетске године. Привремено финансирање се врши највише до једне четвртине износа планираних расхода и издатака у акту о буџету претходне фискалне године (метод дванаестина), с тим што распоређени расходи и издаци у претходној години по врстама и наменама, не представљају ограничење, изузев за исплату права из пензијског и инвалидског осигурања, које се врши до нивоа извршених расхода у задњем кварталу претходне године. Одлуку о привременом финансирању доноси влада.⁹⁵

С обзиром на велику важност доношења закона о буџету за једну земљу, тешко бисмо могли да замислимо да држава и сви њени „животни“ токови буду заустављени услед неблаговременог усвајања буџета. У том смислу, институт привременог финансирања омогућује несметано финансирање јавних расхода и из тог разлога сматрамо да има веома битну улогу у буџетској процедури. Свакако да поштовање законских рокова треба да представља приоритет приликом предузимања различитих буџетских радњи у фази усвајања буџета. Стога, привремено финансирање мора бити оправдано како би његова улога у буџетском поступку била легитимна.

3. Извршење буџета

Након усвајања буџета у парламенту и његовог објављивања у службеним гласилима почиње фаза извршења буџета. Квалитет извршења буџета у великој мери зависи од успешности претходних фаза у буџетском поступку. Цео поступак извршења буџета реализује се кроз наплату буџетских прихода, њихову расподелу на кориснике буџетских средстава и трошење тих средстава за предвиђене намене. Потребно је указати да је свака активност усмерена на прикупљање дажбина или свака расподела

⁹⁴ Чл. 46 Закона о буџетском систему

⁹⁵ Чл. 46 Закона о буџетском систему

државног новца кориснику буџетских средстава веома сложена, осетљива и одговорна активност, која захтева стручност, професионалност и озбиљност у раду, а са собом повлачи одговорност извршилаца буџета за евентуално учињене грешке, пропусте и незаконитости.⁹⁶

3.1. Начин извршења буџета и извршиоци

Извршити буџет, већ је истакнуто, значи: 1) наплатити буџетске приходе; 2) расподелити остварене приходе на кориснике буџетских средстава у оквиру распореда утврђеног буџетом и 3) ставити на располагање тако утврђена буџетска средства корисницима.⁹⁷

Извршење буџета поверено је органима управе и регулисано је законима и другим прописима донетим на основу закона (уредбама, наредбама, упутствима и сл.). Послове извршења буџета обављају две врсте органа управе: наредбодавци и рачунопологачи. Правило је да функције наредбодаваца и рачунопологача, због правилног извршења буџета и обезбеђења контроле над радом буџетских извршилаца, буду одвојене једна од друге.⁹⁸

Наредбодавци су овлашћени да располажу средствима у буџету, одобравају наредбе за исплату средстава односно да располажу јавним приходима. Посао извршавања расхода по налогу наредбодаваца и прикупљања новчаних средстава поверен је рачунопологачима. Највећи део ових овлашћења дат је управи за трезор и пореској управи, а они средствима министарства могу да управљају само по основу налога наредбодавца.⁹⁹

Наредбодавци су, дакле, органи управе који су овлашћени да управљају државном имовином, да се старају о прикупљању државних прихода и самостално одлучују о расподели прихода који су им буџетом за односну годину додељени. Те функције у име тих органа имају лица која стоје на челу управних органа (министри, секретари, директори државних агенција и сл.)¹⁰⁰

⁹⁶ G. Paović-Jeknić, *Budžetsko pravo, op.cit.*, str. 88.

⁹⁷ J. Gorčić, M. Anđelković, *op.cit.*, str. 493.

⁹⁸ *ibid.*

⁹⁹ M. Kovačević, J. Trandafilović, D. Kalač, *Revizijski aspekt izvršenja budžeta, Oditor*, br.1, Vol. 5, 2019, str. 94-95.

¹⁰⁰ M. Anđelković, *Buџетско право, op.cit.*, str. 78.

Права и дужности наредбодавца у вези са извршењем буџета су: ангажовање кредита, констатовање оправданости (и законитости) расхода и издавање наредбе (налога) за исплату. Овлашћење за извршиоце буџета да могу у току буџетске године вршити трошење прихода за одређену намену до висине која је у буџету одређена, назива се *буџетским кредитом* или у савременој буџетској пракси *апропријација*. Након што је кредит отворен долази до његовог ангажовања. Ангажовање буџетског кредита представља сваки акт наредбодавца којим се ствара буџетска обавеза на терет одобрених средстава. Овде важи основно правило да се расход из буџета може извршити само за сврху која је предвиђена у буџету и само до висине одобрених средстава у буџету. Након што је ангажовао буџетска средства наредбодавац мора да утврди (констатује да ли има реалне основе за исплату, односно да ли је уговорени посао извршен. Када је установио да постоји реалан основ за исплату, наредбодавац издаје наредбу за исплату која се упућује рачунопологачу.¹⁰¹

Рачунопологачи су лица у органима којима је поверено непосредно руковање државном имовином и одређеним средствима. У пракси су то шефови рачуноводства у органима управе. Они не могу самостално да располажу државним средствима, већ само извршавају налоге наредбодавца.¹⁰²

Руковалац имовином учествује у поступку извршења буџета и то је лице које непосредно рукује имовином којом се користе корисници буџетских средстава (економ).¹⁰³

Сва лица која учествују у поступку извршења буџета морају поштовати своја правним прописима одређена овлашћења. Рачунопологачи за свој рад одговарају и наредбодавцима и финансијском органу управе. Како би се избегле противзаконитости, рачунопологач неће прихватити сваки налог наредбодавца, већ само онај који има основ у прописима. Велика је одговорност лица која учествују у поступку извршења буџета и из тог разлога се контролом над наредбодавцима и рачунопологачима сузбијају могућности евентуалне злоупотребе законских овлашћења.

Упоредно-правно посматрано, у *Републици Хрватској* након усвајања буџета у Сабору, 1. јануара и службено започиње фискална година у којој се прикупљају буџетски приходи, те троши новац (расходи) на темељу месечних буџетских одобрења,

¹⁰¹ *ibid.*

¹⁰² М. Анђелковић, *Буџетско право, op.cit.*, стр. 79.

¹⁰³ *ibid.*

а у складу са расположивим средствима, ликвидношћу буџета и преузетим обавезама буџетског корисника за буџетом планиране намене за ту годину.¹⁰⁴

Италијански теоретичари буџетског права користе термин „*управљање буџетом*“ за активности које су усмерене на прикупљање јавних прихода (пореза, такса, царина и других јавних прихода) и њихову расподелу корисницима буџета за финансирање јавних прихода. Управљање буџетом је институт који је веома значајан и у пореском праву (*diritto tributario*) и у буџетском праву (*contabilita dello stato*) Италије, јер се преко буџета као инструмента за финансирање јавних потреба „пресецају“ разноврсни јавни приходи и јавни расходи, који ће се реализовати у одређеној буџетској години, исказујући као крајњи резултат равнотежу буџета, суфицит или дефицит.¹⁰⁵

Извршење буџета је веома важна фаза буџетског поступка чија је успешност, у одређеној мери, предодређена квалитетом претходних фаза овог поступка. Наведену међуповезаност најбоље осликава сентенца: „Добро припремљен буџет се може лоше реализовати, али лоше припремљени буџет се, готово без изузетка, лоше реализује.“

3.2. Буџетска и рачунска година

Процес извршења буџета понекад траје и дуже од периода који је предвиђен за буџет. С тим повезано, у финансијским системима разних земаља, постоје два супротна система (метода) који различито решавају питање односа операција прихода и расхода према буџету који се извршава. То су метод буџетске године и метод рачунске године.¹⁰⁶

По *методу буџетске године* сви приходи који су наплаћени од почетка до истека буџетске године и сви расходи који су исплаћени у овом периоду припадају том буџету.

За *метод рачунске године* није од значаја моменат наплате прихода, односно исплате расхода, већ основ настанка потраживања, односно дуговања државе. Овај метод заснива се на обухватању у једну целину свих прихода и свих расхода заснованих на овлашћењима једног буџета, али који могу бити извршени не само у току тог буџета, већ и по његовом истеку. Остављањем допунског рока од једног или два

¹⁰⁴ V. Bratić, *op.cit.*, str. 137.

¹⁰⁵ G. Раовић-Јекнић, *Budžetsko pravo, op.cit.*, str. 88-89.

¹⁰⁶ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право, op.cit.*, стр. 348.

месеца за извршење одобрених апропријација завршава се, у рачунском смислу, буџет односне године. Буџетска година заједно са тим додатним роком чини рачунску годину.

3.3. Измене буџета током фискалне године

Битан услов за правилно вођење државних финансија је поштовање начела реалности и начела равнотеже. Начело реалности поставља захтев да нема разлике између планираних прихода и расхода и реализованих прихода и расхода, односно да је та разлика минимална. Када укупном износу расхода одговара укупан износ прихода у буџету, постоји буџетска равнотежа. Уколико у току буџетске године дође до значајног одступања од планираних прихода и расхода, припремају се *измене и допуне буџета*, односно *ребаланс буџета*.

Иако историја бележи бројне разлоге који су доводили до непоштовања начела реалности (подношење скупштинама нереално ниских буџета, привредна нестабилност, примена неадекватних метода буџетског планирања и др.), јасно је да увек постоји оправдана могућност да се појаве непланирани трошкови. Уколико би одступање од планираних прихода и расхода било велико, такав проблем би се настојао превазићи путем ребаланса буџета.

Уколико се деси да у неком делу буџета нису предвиђена довољна средства за финансирање извесне потребе, наредбодавац, уместо да тражи накнадне буџетске кредите од представничког тела, може поступити двојачко: или да користи средства буџетске резерве, или ако су средства недовољна за попуњавање свих „празнина“, насталих из оскудно предвиђених расхода – да врши вирманисање. Под *вирманисањем* треба разумети измену намене у висини буџетских средстава и њихову употребу, делимично или у целини за задовољење неке друге потребе.¹⁰⁷

Ако у току буџетске године дође до великог одступања од планираних прихода и расхода, припрема се ребаланс буџета. Ребаланс буџета се и усваја по истој процедури као и буџет. Поновно уравнотежење (ребаланс) држава предузима када више није у могућности да извршава буџет.¹⁰⁸

Током извршења буџета могу се појавити непредвиђени или недовољно предвиђени расходи и за такве ситуације у буџету постоји *буџетска резерва*. То је

¹⁰⁷ Ј. Ловчевић, *op.cit.*, стр. 259.

¹⁰⁸ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право, op.cit.*, стр. 350.

позиција у буџету која има двоструку намену, па се и дели на сталну буџетску резерву и текућу буџетску резерву.¹⁰⁹

Стална буџетска резерва је одређена законом и њена висина се утврђује у одређеном проценту од висине буџета. Она служи за отклањање последица елементарних непогода и ванредних околности, за покриће дефицита буџета, за исплату доспелих обавеза из буџета и сл.¹¹⁰

Текућа буџетска резерва служи за оне потребе за које у буџету нису обезбеђена средства или нису обезбеђена у довољном износу и користи се за кориговање наменског распореда расхода. Одлуку о трошењу текуће буџетске резерве доноси влада.¹¹¹

3.4. Улога трезора у извршењу буџета

Савремено буџетско управљање не може се реализовати без адекватно постављеног система трезора. Институција *трезора* јавља се као кључни елемент у извршењу буџета. Преко трезора се обављају сва буџетска примања и извршавају сви буџетски расходи. Наведено се постиже преко јединственог, консолидованог рачуна трезора.¹¹²

Ради ефикасне примене буџета и доброг управљања финансијским средствима трезору се може поверити обављање следећих активности: управљање новчаним средствима (готовином); вођење валидних рачуна код банака; рачуноводство и извештавање; финансијско планирање и планирање готовинских токова; управљање дугом и гаранцијама; управљање финансијском имовином.¹¹³

Основне, конвенционалне функције трезора су: 1) *функција трезора као државне благајне* – огледа се у обезбеђењу материјалног извршења буџета, што се постиже уплатом и концентрацијом свих јавних прихода у трезору и исплатом јавних расхода са рачуна трезора; 2) *функција трезора као државног банкара* – састоји се у прибављању средстава у случају привременог недостатка редовних буџетских прихода услед неблагоприятног притицања прихода или подбачаја прихода и покривању

¹⁰⁹ М. Анђелковић, *Буџетско право, op.cit.*, стр. 82.

¹¹⁰ *ibid.*

¹¹¹ *ibid.*

¹¹² М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право, op.cit.*, стр. 351.

¹¹³ М. Анђелковић, *Буџетско право, op.cit.*, стр. 83.

годишњих буџетских дефицита; 3) *функција финансијске контроле* – као облик интерне контроле над извршењем буџета.¹¹⁴

Примера ради, у јавном рачуноводству и јавним финансијама *Републике Италије*, велики значај имају службе трезора. У буџетском праву Италије овај термин има двоструко значење: с једне стране, благајна је служба државног органа односно јавне установе (благајничка служба) док се, с друге стране, односи на благајничке операције државе и благајничке активности које се разликују од „чисто“ буџетских операција и активности. Служба трезора је Генерална дирекција трезора, централног органа под управом Министарства финансија, који координира управљање благајном, водећи рачуна о емисији јавног дуга. Генерални директор управља радом трезора.¹¹⁵

3.5. Извршење буџета у Републици Србији

Након што парламент усвоји Закон о буџету и он се објави у службеним гласилима, започиње фаза извршења буџета.

У року од 30 дана од дана ступања на снагу закона, тј. одлуке о буџету, директни корисници буџетских средстава, који су у буџетском смислу одговорни за индиректне кориснике буџетских средстава, врше расподелу средстава индиректним корисницима у оквиру својих одобрених апропријација и о томе обавештавају сваког индиректног корисника.¹¹⁶

Фазе у којима се врши трошење буџетских средстава су следеће:¹¹⁷

1) дистрибуција апропријација и пребацивање средстава корисницима буџетских средстава на предрачуне;

2) стварање обавеза (наручивање роба и услуга или додељивање уговора);

3) пријем роба и услуга и верификација пријема;

4) плаћање.

Закон забрањује преношење апропријација између законодавне, извршне и судске власти, али дозвољава да се у току године могу вршити промене у

¹¹⁴ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право, op.cit.*, стр. 352.

¹¹⁵ Г. Раовић-Јекнић, *Буџетско право, op.cit.*, стр.104.

¹¹⁶ Чл. 50 Закона о буџетском систему

¹¹⁷ М. Анђелковић, *Буџетско право, op.cit.*, стр. 174.

апропријацијама које су одобрене директним корисницима буџетских средстава, због промене обима пословања.¹¹⁸

Закон о буџетском систему предвиђа да ако се у току фискалне године донесе закон или други пропис који за резултат има смањивање планираних прихода или повећање планираних расхода, доноси се одлука којом се утврђују додатни приходи или умањење расхода, у циљу уравнотежења буџета. Ако у току фискалне године дође до повећања расхода или смањења прихода, буџет се уравнотежује смањењем планираних расхода или увођењем нових прихода.¹¹⁹

За уравнотежење буџета користи се још једна мера у виду *привремене обуставе извршења буџета*. Влада, на предлог министра, односно управе надлежне за финансије, може привремено да обустави извршење појединих расхода и издатака, али не дуже од 45 дана. О оваквој одлуци, Влада обавештава Народну скупштину.

Привременом обуставом извршења може се:¹²⁰

- 1) зауставити преузимање обавеза,
- 2) предложити продужење уговорног рока за плаћање,
- 3) зауставити давање одобрења за закључење уговора,
- 4) зауставити коришћење квота.

Такође, у буџету се предвиђа постојање *буџетске резерве* за непредвиђене расходе који се могу јавити у току године и то у виду сталне и текуће буџетске резерве.

Стална буџетска резерва се по Закону користи за финансирање расхода и издатака на име учешћа Републике Србије, односно локалне власти, у отклањању последица ванредних околности, као што су земљотрес, поплава, суша, пожар, клизишта, снежни наноси, град, животињске и биљне болести, еколошка катастрофа и друге елементарне непогоде, односно други ванредни догађаји, који могу да угрозе живот људи или проузрокују штету већих размера. Опредељује се највише 0,5% укупних прихода за буџетску годину.¹²¹ Стална буџетска резерва се исказује као посебна апропријација.

Текућа буџетска резерва, тј. средства ове резерве се користе за непланиране сврхе за које нису утврђене апропријације или за сврхе за које се у току године покаже

¹¹⁸ Чл. 61 Закона о буџетском систему

¹¹⁹ Чл. 47 Закона о буџетском систему

¹²⁰ Чл. 62 Закона о буџетском систему

¹²¹ Чл. 70 Закона о буџетском систему

да апропријације нису биле довољне. Опредeљује се највише до 4% укупних прихода за буџетску годину.¹²²

3.5.1. Извршење буџета из перспективе Управе за трезор

Управа за трезор је саставни део Министарства финансија. Са својим функцијама државне благајне, државног банкара и финансијске контроле једна је од најбитнијих карика у процесу извршења буџета.

Управа за трезор основана је 1. августа 2005. године и представља „наследницу“ тадашње Управе за јавна плаћања и некадашњег Завода за обрачун и плаћања. У њену надлежност спада обављање следећих задатака: финансијско планирање и управљање готовинским средствима; контрола расхода; извештавање о извршењу програмског дела буџета; управљање готовинским средствима; буџетско рачуноводство и извештавање; послови у вези јавних плаћања; вођење евиденција корисника јавних средстава и подрачуна у оквиру консолидованих рачуна трезора; успостављање финансијског информационог сектора и др.¹²³

Консолидовани рачун трезора Републике је обједињени рачун средстава корисника средстава буџета Републике и корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања, који се отвара Републици, а води се у Управи за трезор. Систем консолидованог рачуна трезора се води код Народне банке Србије и представља обједињени рачун средстава консолидованих рачуна трезора Републике и трезора локалних власти, преко којег се врше плаћања између корисника буџетских средстава, средстава организација обавезног социјалног осигурања и других корисника јавних средстава који су укључени у консолидовани рачун трезора, с једне стране, и субјеката који нису обухваћени системом консолидованог рачуна трезора, с друге стране, и обрачунавају међубанкарска плаћања.¹²⁴

Успостављањем институције трезора за сва плаћања, обезбеђује се централизовано управљање јавним расходима и остварење основних постављених циљева као што су: макроекономска стабилност, одржив и стабилан економски развој и смањење финансијског ризика Републике.¹²⁵

¹²² Чл. 69 Закона о буџетском систему

¹²³ М. Анђелковић, *Буџетско право, op.cit.*, стр. 177-178.

¹²⁴ *ibid.*, стр. 176-177.

¹²⁵ V. Leko, A. Zeremski, D. Leko, Kontrola i revizija javnih finansija, *Industrija: časopis za ekonomiku industrije*, br. 4, Vol. 35, 2007, str. 3.

3.5.2. Управљање јавним набавкама у поступку извршења буџета

Уговори о набавци добара, пружању услуга или извођењу грађевинских радова, које закључују директни и индиректни корисници буџетских средстава и организације обавезног социјалног осигурања, морају бити додељени у складу са прописима који регулишу јавне набавке. Законом о јавним набавкама се: уређују услови, начин и поступак набавки добара и услуга и уступање извођења радова у случајевима када је наручилац набавки државни орган, организација, установа или друго правно лице одређено законом; одређује начин евидентирања уговора и других података о јавним набавкама, одређују послови и облик организовања Управе за јавне набавке; образује Републичка комисија за заштиту права у поступцима јавних набавки; одређује начин заштите права понуђача и јавног интереса у поступцима јавних набавки; уређују друга питања од значаја за јавне набавке. Предмет уговора о јавним набавкама може бити набавка добара, набавка радова и набавка услуга.¹²⁶

Поступци јавне набавке су: 1) отворени поступак; 2) рестриктивни поступак; 3) конкурентни поступак са преговарањем; 4) конкурентни дијалог; 5) преговарачки поступак са објављивањем јавног позива; 6) партнерство за иновације; 7) преговарачки поступак без објављивања јавног позива.¹²⁷

4. Буџетска контрола

С обзиром да се путем буџета прерасподељује значајан део националног дохотка једне државе, постојање буџетске контроле представља неизоставну карику буџетског поступка. Буџетска контрола је битан услов за правилно спровођење и одржавање буџетске дисциплине. Правовременом буџетском контролом спречава се незаконито и нерационално трошење буџетских средстава, што представља приоритет буџетске процедуре.

Буџетска контрола, као елемент буџетског права државе, требало би у данашње време све више да добија на значају, с обзиром на то да савремена држава обавља многобројне задатке и функције у различитим областима привредног и друштвеног живота. С тим у вези, порастао је и број субјеката, корисника јавних средстава

¹²⁶ М. Анђелковић, *Буџетско право, op.cit.*, стр. 178-179.

¹²⁷ Чл. 51 Закона о јавним набавкама, *Сл. гласник РС*, бр. 91/2019

расподељених у најразличитије сврхе. Та средства која држава расподељује буџетским корисницима потичу од грађана и привреде. Реч је о приходима и примањима од наплаћених пореза, царина, такси, акциза и др.¹²⁸

Циљ буџетске контроле јесте да провери и утврди да ли се буџетским средствима финансирање расхода државе врши законито и целисходно. Значи, испитује се законитост аката којим се извршава буџет тако што се у поступку буџетске контроле утврђује да ли су органи и лица овлашћени и задужени за извршење буџета наплатили приходе, расподелили приходе корисницима буџетских средстава и да ли су трошили буџетска средства у складу са буџетом. Сврха буџетске контроле је да утврди и целисходност трошења буџетских средстава, што подразумева потребу да се испита ефикасност и рационалност финансирања државних расхода.¹²⁹

Буџетска контрола треба да буде ефикасна брана против појаве разних неправилности и злоупотреба у располагању буџетским средствима. У том смилу, она треба да допринесе да се буџетска средства троше за ону намену и у оном износу како је то прописима утврђено, водећи притом рачуна о што већој рационалности трошења ових средстава, односно о ефектима њиховог трошења.¹³⁰

4.1. Теоријски поглед на облике буџетске контроле

Више је облика буџетске контроле, који су имплементирани у буџетској пракси. Уколико се као критеријум за поделу буџетске контроле примени метод којим се контрола обавља, разликују се документарна и теренска контрола. Према времену обављања буџетска контрола може бити претходна (превентивна) и накнадна. С обзиром на субјекте над којима се обавља буџетска контрола, разликује се контрола над наредбодавцима и контрола над рачунополагачима. Према односу између органа који је надлежан да обавља буџетску контролу и корисника буџетских средстава, буџетска контрола може бити интерна (унутрашња) и екстерна (спољашна). Примењујући као критеријум органе који врше контролу трошења буџетских средстава, разликују се управна, институционална (рачунско-судска) и парламентарна буџетска контрола.¹³¹

¹²⁸ Н. Д. Тошић, *op.cit.*, стр. 197.

¹²⁹ Г. Раовић-Јекнић, *Budžetsko pravo, op.cit.*, стр. 117.

¹³⁰ Ј. Горчић, М. Анђелковић, *op.cit.*, стр. 494.

¹³¹ М. Анђелковић, *Буџетско право, op.cit.*, стр. 89.

Документарну буџетску контролу врши овлашћени контролор на свом радном месту, контролишући уговоре, рачуне, налоге и друга финансијска документа. За разлику од документарне контроле, *теренска буџетска контрола* обавља се на лицу места, тако да овлашћени контролор врши контролу директно код органа коме су поверена буџетска средства.¹³²

Често се комбинују ове две врсте контроле тако што се сакупи документација код контролисаног органа – корисника буџетских средстава, а потом се она анализира и обрађује у службеним просторијама.¹³³

Претходна (ex ante) буџетска контрола врши се пре него што дође до исплате из државне благајне, па се због тога зове још и превентивна контрола. *Накнадна (ex post) буџетска контрола* обавља се тек након исплате, те она не може да спречи настанак штетне последице по буџет, већ само да тражи накнаду штете од кривца, или да покрене предузимање одговарајућих дисциплинских, кривичних и политичких мера против учиниоца незаконитих радњи. Управо, то је и разлог због кога се ова контрола назива и „репресивном“ контролом.¹³⁴

Код *контроле над наредбодавцима* контролише се законитост и целисходност употребе одобрених буџетских средстава, уз политичку одговорност извршних органа према представничком телу. Ако се утврди одговорност наредбодавца, следи разрешење од дужности, најчешће приликом усвајања завршног рачуна буџета. Код *контроле над рачунопологачима* испитује се како су они руковали средствима која су им поверена и да ли су се при раду придржавали законских норми. За разлику од политичке одговорности наредбодача, одговорност рачунопологача је дисциплинска и кривична.¹³⁵

Интерна или унутрашња буџетска контрола о располагању буџетским средствима обавља се унутар корисника буџетских средстава (узајамна контрола наредбодавца и рачунопологача). *Екстерну (спољну) буџетску контролу* обавља одређено тело (управно, рачунско-судско, представничко) изван корисника буџетских средстава.¹³⁶

Управну или административну буџетску контролу врше одговарајући органи управе. Ова контрола организована је тако да виши управни орган контролише

¹³² G. Раовић-Јекнић, *Budžetsko pravo, op.cit.*, str. 128.

¹³³ Н. Д. Тошић, *op.cit.*, стр. 204.

¹³⁴ J. Gorčić, M. Anđelković, *op.cit.*, str. 496-497.

¹³⁵ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право, op.cit.*, стр. 355.

¹³⁶ *ibid.*, стр. 356.

законитост трошења буџетских средстава нижих органа. Управна буџетска контрола обухвата и тзв. унутрашњу контролу у којој лице које стоји на челу одређеног буџетског органа и установе која се финансира буџетским средствима (наредбодавац) контролише правилност рада лица које располаже овим средствима (рачунопологач). Према времену када се врши, ова контрола је по правилу претходна. Када користе средства сви управни органи су под контролом министра финансија.¹³⁷

У *Француској*, на пример, претходну управну контролу врши Контрола ангажованих расхода (*Controle des deepenses engagees*), коју обављају контролори у сваком од министарстава као стално запослени државни службеници под патронатом министарства финансија.¹³⁸

У *Италији* управну, односно унутрашњу буџетску контролу обавља Генерално рачуноводство државе, смештено у саставу министарства финансија Италије. Генерално рачуноводство врши превентивну контролу трошења буџетских средстава на нивоу целе јавне управе, преко централних рачуноводстава оформљених при сваком министарству и јавној установи.¹³⁹

Административну буџетску контролу не треба схватити уско, у контексту да надзор постоји само по вертикалној линији, односно искључиво виши по рангу надгледају рад нижих по рангу. У буџетској привреди (делатности) нико не сме остати изван контроле, па према томе, ни највиши буџетски извршиоци—наредбодавци не могу бити ван ње. Стога и над наредбодавцима постоји један интерни надзор и то надзор министра (Министарства) финансија.¹⁴⁰ Административна буџетска контрола, дакле, и те како може допринети спречавању различитих неправилности и незаконитости у буџетском поступку.

За делотворно функционисање јавног сектора посебан значај има *институционална буџетска контрола* располагања јавним финансијама и државном имовином. Њено постојање редукује могућност малверзација са јавним средствима, подиже ниво одговорности при њиховом трошењу, као и степен поверења грађана у државу подстичући их уједно да испуњавају своје пореске и друге фискалне обавезе.¹⁴¹

¹³⁷ J. Gorčić, M. Anđelković, *op.cit.*, str. 495.

¹³⁸ Н. Д. Тошић, *op.cit.*, стр. 205.

¹³⁹ G. Раовић- Јекнић, *Budžetsko pravo, op.cit.*, str. 132.

¹⁴⁰ J. Ловчевић, *op.cit.*, стр. 261.

¹⁴¹ M. Dimitrijević, Advancing budget control in contemporary budget systems, in: Miroslav Lazić and Saša Knežević (ed.), *Legal, social and political control in national, international and EU law: collection of papers*, Faculty of Law, Publication Centre, 2016, p. 760.

Институционална (рачунско-судска) контрола јесте контрола коју врше посебне институције изван управе и независно од њених органа. Ова контрола је одвојена од извршне власти, а као аутономна, екстерна и независна контрола омогућује објективну и непристрасну проверу правилног и законитог управљања буџетским средствима. Стога је ефикаснија од управне контроле.¹⁴² У свету је данас институционална, екстерна, стручна и независна контрола организована као *Врховна државна ревизорска институција (Supreme Audit Institution – SAI)*, са генералним ревизором јавних расхода на челу (Велика Британија, САД, Грчка, Кина, Јапан, Албанија, Мађарска...) или као *Рачуноводствени суд* (Француска, Италија, Савезна Република Немачка, Румунија, Словенија, Европска унија), у зависности од тога да ли се прихвата англосаксонско или романско-германско правно схватање и пракса.¹⁴³ У већини случајева то су установе са рачунско-судским функцијама и постоје искључиво њих ради, те ван контроле не врше друге послове (што није случај са осталим типовима контроле). Отуда и њихови називи: у СР Немачкој „*Bundesrechnungshof*“; у Француској „*Cour des Comptes*“; у Италији „*Corte dei conti*“; у Енглеској „*Exchequer and Audit Department*“; у САД „*General Accounting Office*“.¹⁴⁴

Без намере да се умањи значај који независна ревизија трошења јавних средстава има за делотворну финансијску (буџетску) контролу, сагласни смо са мишљењем да треба указати и на нека њена ограничења. Како је, у највећем броју земаља, она накнадна контрола главна замерка је да долази сувише касно, када су се нерегуларности већ догодиле. Понекад у пракси, процедуре ревизије карактерише недовољна транспарентност и отвореност. Државна ревизија, управо из разлога што су финансијске трансакције предмет надзора у неком каснијем тренутку, не може дати задовољавајуће резултате уколико не постоји и адекватна управна буџетска контрола. Уз то, изузетно је важно и постојање квалитетне парламентарне буџетске контроле.¹⁴⁵

Скупштинску (парламентарну) буџетску контролу, која је истовремено и политичка контрола, врши представничко тело. Ова контрола се не ограничава само на контролу законитости располагања буџетским средствима, него се протеже и на сврсисходност њиховог коришћења у складу са постављеним циљевима буџета. Политичка буџетска контрола организована је, по правилу, тако да се контролише

¹⁴² G. Paović- Jeknić, *Budžetsko pravo*, *op.cit.*, str. 135.

¹⁴³ *ibid.*, str. 136.

¹⁴⁴ J. Ловчевић, *op.cit.*, стр. 262.

¹⁴⁵ M. Dimitrijević, *Advancing budget control in contemporary budget systems*, *op.cit.*, p. 762.

стварно извршење буџета по истеку буџетске односно рачунске године на основу анализе завршног рачуна буџета.¹⁴⁶

Сумарно посматрано, може се закључити да сваки облик буџетске контроле карактеришу особене одлике. Сви облици буџетске контроле, поред својих квалитета испољавају и одређене недостатке, па само заједничко деловање различитих видова буџетске контроле има потенцијал да пружи адекватан допринос правилном извршењу буџета. Стога, једино вишеструка и добро организована буџетска контрола омогућава заштиту од незанитог, ненаменског и нерационалног трошења буџетских средстава.

4.2. Облици буџетске контроле у Републици Србији

Закон о буџетском систему Републике Србије посебно уређује систем интерне контроле, интерну ревизију, буџетску инспекцију а предвиђа и екстерну ревизију буџета Републике, буџета локалних власти и финансијских планова организација обавезног социјалног осигурања. У овом закону је уређена и контрола и ревизија буџета Републике и буџета локалних власти, као и контрола и ревизија јавних установа и других индиректних корисника буџетских средстава, јавних предузећа и правних лица основаних од стране јавних предузећа, односно правних лица над којима Република, односно локална власт, имају директну или индиректну контролу над више од 50% капитала или више од 50% гласова у управном одбору.

4.2.1. Интерна финансијска контрола у јавном сектору

Нови концепт буџетског система у јавним финансијама Републике Србије успоставља ефикасност управљања јавним расходима уз увођење вишестепеног система контроле. Овде се, пре свега, мисли на увођење система интерне контроле директних и индиректних корисника буџетских средстава и организација обавезног социјалног осигурања. Систем интерне контроле има за циљ да обезбеди: примену закона, других прописа и процедура; успешно пословање; економично, ефикасно и

¹⁴⁶ J. Gorčić, M. Anđelković, *op.cit.*, str. 496.

наменско коришћење средстава; чување средстава и улагања од губитака (укључујући преваре, неправилности или корупцију).¹⁴⁷

Интерна финансијска контрола у јавном сектору у Републици Србији обухвата:¹⁴⁸

1. финансијско управљање и контролу код корисника јавних средстава;
2. интерну ревизију код корисника јавних средстава;
3. хармонизацију и координацију финансијског управљања и контроле и интерне ревизије коју обавља Министарство финансија – Централна јединица за хармонизацију.

4.2.1.1. Финансијско управљање и контрола

Финансијско управљање и контрола обухвата следеће елементе: 1) контролно окружење; 2) управљање ризицима; 3) контролне активности; 4) информисање и комуникације; 5) праћење и процену система. За успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле одговоран је руководилац корисника јавних средстава.¹⁴⁹

Финансијско управљање и контрола је систем политика, процедура и активности које успоставља, одржава и редовно ажурира руководилац корисника јавних средстава, а којим се управљајући ризицима обезбеђује уверавање у разумној мери да ће се циљеви корисника јавних средстава остварити на правилан, економичан, ефикасан и ефективан начин, кроз: 1) пословање у складу са прописима, унутрашњим актима и уговорима; 2) потпуност, реалност и интегритет финансијских и пословних извештаја; 3) добро финансијско управљање и заштиту средстава и података (информација).¹⁵⁰

Финансијско управљање и контрола се остварују кроз одговорност свих лица која су укључена у пословне процесе, а са циљем правилног коришћења средстава и спречавања злоупотреба.

¹⁴⁷ V. Leko, A. Zeremsi, D. Leko, *op.cit.*, стр. 6.

¹⁴⁸ Чл. 80 Закона о буџетском систему

¹⁴⁹ Чл. 81 Закона о буџетском систему

¹⁵⁰ Чл. 3 Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору, *Сл. гласник РС*, бр. 89/2019

4.2.1.2. Интерна ревизија

Интерна ревизија представља део система интерних контрола и доприноси њеном правилном функционисању. Циљ интерне ревизије је да унапређује перформансе организације, пружајући квалитетне ревизорске услуге које резултирају у смањењу трошкова, добицима у организационој ефикасности, јачању интерне контроле и побољшању политика. Интерна ревизија се успоставља у директним корисницима средстава буџета Републике Србије и организацијама обавезног социјалног осигурања. Директни корисници буџетских средстава имају законску обавезу да успостављају одговарајуће облике интерне ревизије за индиректне кориснике буџетских средстава који су у њиховој надлежности.¹⁵¹

Закон о буџетском систему дефинише обавезу да корисници јавних услуга успостављају интерну ревизију и утврђује одговорност руководиоца корисника јавних средстава за успостављање и обезбеђење услова за адекватно функционисање интерне ревизије. Интерна ревизија је организационо независна од делатности коју ревидира, није део ни једног пословног процеса, односно организационог дела организације, а у свом раду је непосредно одговорна руководиоцу корисника јавних средстава. Интерна ревизија пружа саветодавне услуге које се састоје од савета, смерница, обуке, помоћи или других услуга у циљу повећања вредности и побољшања процеса управљања датом организацијом, управљања ризицима и контроле. Ревизори обављају интерну ревизију и у обавези су да чувају тајност службених и пословних података.¹⁵²

Функције интерне ревизије су: 1) провера примене закона и поштовања правила интерне контроле; 2) оцена система интерних контрола у погледу њихове адекватности, успешности и потпуности; 3) давање савета када се уводе нови системи, процедуре или задаци; 4) ревизија начина рада која представља оцену пословања и процеса, укључујући и нефинансијске операције, у циљу економичности, ефикасности и успешности; 5) успостављање сарадње са екстерном ревизијом; 6) вршење осталих задатака неопходних да би се остварила сигурност у погледу функционисања система интерне ревизије.¹⁵³

¹⁵¹ М. Анђелковић, *Буџетско право*, *op.cit.*, стр. 185.

¹⁵² Чл. 82 Закона о буџетском систему

¹⁵³ С. Вукша, Ж. Ристић, М. Динчић, П. Белокапић, *Пореска и буџетска контрола и ревизија*, Београд, 2013, стр. 66.

Квалитет рада интерне ревизије зависи од примене правила, али и од пуне ангажованости самог ревизора. Професионализам у значајној мери зависи од објективности ставова и судова ревизора, квалитетног разматрања приликом примене ревизијских стандарда, као и од утицаја и практичности ревизорских препорука.¹⁵⁴

4.2.1.3. Централна јединица за хармонизацију

Интерна ревизија доставља годишње извештаје о раду Централној јединици за хармонизацију најкасније до 31. јануара текуће године за претходну годину.

Хармонизацију финансијског управљања и контроле и интерне ревизије врши Министарство - *Централна јединица за хармонизацију*, која обавља послове:¹⁵⁵

- 1) централне хармонизације, координације, праћења примене и сагледавања квалитета финансијског управљања и контроле и интерне ревизије у јавном сектору;
- 2) дефинисања заједничких критеријума и стандарда за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле;
- 3) дефинисања заједничких критеријума за организацију и поступање интерне ревизије у јавном сектору;
- 4) вођења регистра овлашћених интерних ревизора у јавном сектору и евиденције повеља интерне ревизије;
- 5) стручног усавршавања, сертификације и надзора над радом интерних ревизора;
- 6) стручног усавршавања руководиоца и запослених у јавном сектору из области финансијског управљања и контроле, у складу са међународно прихваћеним стандардима;
- 7) обједињавања годишњих извештаја о стању финансијског управљања и контроле и интерне ревизије.

¹⁵⁴ R. Trklja, M. Trklja, B. Dašić, *Interna revizija u funkciji upravljanja, Ekonomski signali*, br. 1, Vol. 14, 2019, str. 75.

¹⁵⁵ Чл. 83 Закона о буџетском систему

4.2.2. Буџетска инспекција

Послове *буџетске инспекције* обавља Министарство финансија Републике Србије. На територији аутономне покрајине, послове буџетске инспекције обавља служба за буџетску инспекцију аутономне покрајине. Надлежни орган јединице локалне самоуправе оснива службу за буџетску инспекцију јединице локалне самоуправе.¹⁵⁶

Функција буџетске инспекције, службе за буџетску инспекцију аутономне покрајине и службе за буџетску инспекцију јединице локалне самоуправе је инспекцијска контрола примене закона у области материјално-финансијског пословања и наменског и законитог коришћења средстава корисника буџетских средстава, организација, предузећа, правних лица и других субјеката.¹⁵⁷

Ако се у поступку инспекције утврде незаконитости, буџетска инспекција је овлашћена да решењем налаже мере за њихово отклањање и предузима друге законом утврђене поступке. Уколико корисници буџетских средстава и други субјекти буџетске потрошње не поступе по коначном решењу буџетске инспекције, министар финансија може издати налог да им се обустави пренос средстава буџета у текућем периоду, осим средстава за плате.¹⁵⁸

Рад буџетске инспекције је независан. Њено поступање, овлашћења, обележја и др. уређују се посебним актом владе, на предлог министра. Истим актом се уређује и право на изјављивање жалбе против инспектора, односно ревизора у управном поступку. Програм рада буџетске инспекције и његове промене утврђује министар.¹⁵⁹

¹⁵⁶ Чл. 84 и 85 Закона о буџетском систему

¹⁵⁷ Чл. 86 Закона о буџетском систему

¹⁵⁸ М. Анђелковић, *Буџетско право, op.cit.*, стр. 186.

¹⁵⁹ V. Leko, A. Zeremski, D. Leko, *op.cit.*, стр. 10-12.

Табела бр. 1: Преглед планираних инспекцијских контрола за 2022.годину

Субјекти инспекцијске контроле у 2022. години		
1.	Директни и индиректни корисници буџетских средстава Републике Србије	19
2.	Директни и индиректни корисници буџетских средстава АП и ЈЛС	23
3.	Јавна предузећа основана од стране Републике, АП и ЈЛС	7
4.	Остали корисници јавних средстава	2
5.	Правна лица и други субјекти који не припадају јавном сектору	1
Укупно		52

Извор: Програм рада буџетске инспекције за 2022. годину (<https://mfin.gov.rs/>)

Посебни циљеви буџетске инспекције у 2022. години су:¹⁶⁰

- 1) утврђивање да ли се јавна средства користе законито и наменски;
- 2) предузимање мера ради спречавања злоупотребе трошења буџетских и осталих јавних средстава, погрешног управљања, као и одређивање мера за накнаду штете која је настала у буџету;
- 3) провера примене закона и на основу закона донетих прописа и аката који имају утицај на буџетска средства и средства из других извора, било да се ради о приходима, расходима, имовини или обавезама;
- 4) контрола законитог и наменског коришћења буџетских, односно јавних средстава код правних и физичких лица којима су одобрена буџетска односно јавна средства;
- 5) утврђивање чињеничног стања приликом вршења инспекцијских контрола.

Остварење побројаних циљева ће у великој мери допринети заштити противправног трошења буџетских средстава.

¹⁶⁰ Министарство финансија, *Програм рада буџетске инспекције за 2022. годину*, 2021, стр. 6.

4.2.3. Независна ревизија јавних расхода

У историјском контексту, Република Срија је по први пут после Другог светског рата, на почетку 21. века, поново уредила државну ревизију, а њено вршење ставила у надлежност посебног државног органа, који се назива *Државна ревизорска институција*. Државна ревизија је организована и успостављена на основу посебног Закона о Државној ревизорској институцији из 2005. године. Претходницу у доношењу овог закона представљао је поступак редефинисања наслеђеног система јавних финансија у Републици Србији, доношењем Закона о буџетском систему (2002 године).¹⁶¹ Правни статус државне ревизорске институције је утврђен Уставом Републике Србије.¹⁶²

Државна ревизорска институција је највиши, самостални и независни државни орган ревизије јавних средстава у Републици Србији. За обављање послова из своје надлежности одговорна је Народној скупштини Републике Србије. Државна ревизорска институција има својство правног лица и седиште у Београду. Она може образовати организационе јединице изван седишта.¹⁶³

У организационом смислу, Државну ревизорску институцију чине председник, потпредседник, Савет, ревизорске службе и пратеће службе. Државна ревизорска институција обавља законом одређене послове, а субјекти државне ревизије су директни и индиректни корисници буџетских средстава у Републици Србији.

У свом досадашњем функционисању, Државна ревизорска институција није допринела знатнијем унапређењу прописа о буџетском рачуноводству, нити је успоставила адекватну методологију ревизије. Неадекватно су примењивани Међународни стандарди финансијског извештавања, што је имало за последицу стварне и скривене губитке у привреди Србије. Значај улоге адекватног информисања није заживео у потребној мери. Уз то, није успостављен ни стандардни методолошки оквир, који је својствен ревизији у јавном сектору, јер је одомаћена пракса примене метода буџетске инспекције умногоме умањила ефекте државне ревизије вршене од Државне ревизорске институције. Потребно је, стога, нагласити да се постављени стратешки циљеви у њеном развоју не могу постићи без постојања три предуслова: потпуне

¹⁶¹ Љ. Ц. Дабић, М. Ч. Зекић, Б. Савић, Државна ревизорска институција у праву Републике Србије, *Војно дело*, бр. 6, Вол. 71, 2019, стр. 299-300.

¹⁶² Чл. 96 Устава Републике Србије, *Сл. гласник РС*, бр. 98/2006 и 115/2021

¹⁶³ Чл. 3 и 4 Закона о државној ревизорској институцији, *Сл. гласник РС*, бр.101/2005, 54/2007, 36/2010 и 44/2018- др. закон

независности, јачања ревизије сврсисходности у будућој пракси и одговорнијег односа извршне власти према грађанима.¹⁶⁴ Стога сматрамо да би Државна ревизорска институција, уз испуњење напред наведених предуслова, могла стварно да има веома битну улогу и значај у спровођењу буџетске контроле. Присутна сувереност и независност у раду омогућују да њено деловање буде гарант правилне контроле буџета. Зато заступамо став да је потребно наредни период посветити стварању адекватног амбијента за несметани рад Државне ревизорске институције.

5. Завршни рачун буџета

Фаза која представља завршницу буџетског поступка, тиче се усвајања завршног рачуна буџета. Супротно буџету, чије су цифре само предвиђања, цифре завршног рачуна су реалне, онакве какве су стварно постигнуте. Значај завршног рачуна теоријски није мањи од значаја буџета. То је ретроспективни поглед на финансије.¹⁶⁵

5.1. Завршни рачун буџета као манифестација окончања буџетског поступка

Завршни рачун буџета у својој бити представља резултате буџетског пословања у протеклој години. У њему се осликава крајње остварење планираних јавних прихода и расхода како по обиму и структури остварења, тако и по карактеру наменске потрошње.

Завршни рачун се доноси по истој процедури и у истом правном облику као и буџет. Наиме, иницијативу за састављање завршног рачуна буџета имају исти органи који врше припрему нацрта буџета. То су надлежни органи управе за послове финансија. Предлог завршног рачуна влада подноси парламенту који га, пошто се претходно упозна са мишљењем екстерне ревизије, усваја у форми закона.¹⁶⁶

Завршни рачун има значај не само као извор дефинитивних података у вези са остваривањем буџета, реалним буџетским планирањем за наредне периоде већ и као

¹⁶⁴ Љ. Дабић, М. Зекић, Б. Савић, *op.cit.*, стр. 308-309.

¹⁶⁵ Ј. Ловчевић, *op.cit.*, стр. 264.

¹⁶⁶ М. Анђелковић, *Буџетско право, op.cit.*, стр. 105.

документ за оцену оствариване политике финансирања, законитости и дисциплине извршне власти у реализовању буџетске потрошње. Завршни рачун буџета и резултати контроле рада извршилаца буџета јавно се објављују.¹⁶⁷

На основу завршног рачуна буџета може се видети какви су били финансијски токови државе, да ли су се органи управе и влада држали одлуке парламента у погледу прикупљања, расподеле и трошења јавних прихода, да ли је примењено начело реалности, а може и да послужи као основ за састављање предлога новог буџета. Путем завршног рачуна се добија комплетна слика јавних финансија. Завршни рачун буџета може да покаже дефицит или суфицит. Усвајањем завршног рачуна буџета заокружује се буџетски процес и пружа допринос већој транспарентности буџетског поступка. Сматрамо да би усвајање завршног рачуна буџета требало да буде уобичајена појава у свим савременим државама, односно неизоставна фаза буџетског поступка.

У целини посматрано, уважавање најразвијенијих теоријских финансијских (буџетских) сазнања битно је за конципирање свих фаза буџетског поступка, укључујући и фазу израде и усвајања завршног рачуна буџета. Може се констатовати да је видно опредељење већине савремених држава да се буџетски поступак уређује у складу са општеприхваћеним и у буџетској пракси потврђеним ставовима савремене буџетске теорије.

5.2. Израда и усвајање завршног рачуна буџета у Републици Србији

У Републици Србији је Законом о буџетском систему детаљно регулисан календар израде и усвајања (доношења) завршног рачуна републичког буџета и завршног рачуна буџета локалне власти.

Мишљења смо да предлагање и усвајање завршног рачуна буџета, иако понекад праћено одређеним кашњењима, треба да буде редовна буџетска пракса. Састављање завршног рачуна буџета Републике неизоставан је елемент буџетског процеса. Усвајањем овог акта, суштински се заокружује једна фискална година, а кључна додата вредност коју овај документ доноси јесте комплетирање „слике“ о буџетским приходима и расходима, тј. стварном фискалном резултату и његовој структури. Иако се ради о једном од фундаменталних инструмената за одговорно и транспарентно

¹⁶⁷ J. Gorčić, M. Anđelković, *op.cit.*, str. 494.

управљање јавним финансијама, завршни рачуни су тек у протеклих неколико година поново уведени у буџетску праксу Републике Србије. За период 2002-2014. године предлози овог акта јесу састављани али нису разматрани у Народној скупштини (па нису били јавно доступни), док за период 2015-2017. чак ни предлози нису састављани. Ова лоша пракса прекинута је 2019. године, када су усвојени сви завршни рачуни за период 2002-2018. године, док је крајем 2020. године упркос кризи коју је изазвала пандемија, усвојен предлог Завршног рачуна буџета за 2019. годину.¹⁶⁸

5.2.1. Календар завршног рачуна републичког буџета

Министарство финансија израђује Завршни рачун буџета Републике Србије. Треба указати да се завршни рачун буџета доноси по процедури сличној процедури за доношење буџета, тј. Влада подноси завршни рачун буџета Народној скупштини на усвајање у форми закона.

На основу календара прописаног Законом о буџетском систему, одређен је редослед радњи у поступку израде и усвајања завршног рачуна:¹⁶⁹

28. фебруар – индиректни корисници буџетских средстава припремају годишњи финансијски извештај за претходну буџетску годину и подносе га надлежним директним корисницима буџетских средстава;

(1а) *28. фебруар* – други корисници јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора основани од стране Републике Србије припремају годишњи финансијски извештај за претходну буџетску годину и подносе га надлежном органу Републике Србије;

31. март – директни корисници буџетских средстава припремају годишњи извештај и подносе га Управи за трезор а директни корисници буџетских средстава који у својој надлежности имају индиректне кориснике буџетских средстава контролишу, савњају податке из њихових годишњих извештаја и састављају консолидовани годишњи извештај који подносе Управи за трезор;

30. април – организације обавезног социјалног осигурања доносе одлуке о завршним рачунима организација обавезног социјалног осигурања и подносе их Управи

¹⁶⁸ Фискални савет, *Оцена предлога Закона о завршном рачуну буџета Републике Србије за 2020. годину*, 2021, стр. 1.

¹⁶⁹ Чл. 78 Закона о буџетском систему

за трезор, а Републички завод за здравствено осигурање контролише, савјује податке из годишњих извештаја о извршењу финансијског плана корисника средстава који се налазе у његовој надлежности, консолидује податке и саставља консолидовани годишњи извештај о извршењу финансијског плана који подноси Управи за трезор;

20. јун – Министарство финансија припрема нацрт закона о завршном рачуну буџета Републике и заједно са одлукама о завршним рачунима финансијских планова организација обавезног социјалног осигурања подноси Влади;

15. јул – Влада доставља Народној скупштини предлог закона о завршном рачуну буџета Републике и одлуке о завршним рачунима организација обавезног социјалног осигурања;

1. октобар – Министарство саставља консолидовани извештај Републике и доставља га Влади;

1. новембар – Влада доставља Народној скупштини консолидовани извештај Републике, ради информисања.

5.2.2. Календар завршног рачуна буџета локалне власти

Закон о буџетском систему посебно уређује и календар завршног рачуна буџета локалне власти.¹⁷⁰

1) 28. фебруар – индиректни корисници средстава буџета локалне власти припремају годишњи извештај за претходну годину и подносе га надлежним директним корисницима средстава локалне власти;

(1а) 28. фебруар – други корисници јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора основани од стране локалне власти припремају годишњи финансијски извештај за претходну буџетску годину и подносе га надлежном органу локалне власти;

(2) 31. март – директни корисници средстава буџета локалне власти припремају годишњи извештај који садржи годишњи извештај о учинку програма за претходну годину и подносе га локалном органу управе надлежном за финансије, а директни корисници средстава буџета локалне власти који у својој надлежности имају индиректне кориснике средстава буџета локалне власти контролишу, савјувају

¹⁷⁰ Чл. 78 Закона о буџетском систему

податке из њихових годишњих извештаја о извршењу буџета и састављају консолидовани годишњи извештај о извршењу буџета који садржи годишњи извештај о учинку програма за претходну годину, који подносе локалном органу управе надлежном за финансије;

(3) *30. април* – локални орган управе надлежан за финансије припрема нацрт одлуке о завршном рачуну буџета локалне власти са образложењем које садржи годишњи извештај о учинку програма за претходну годину и доставља га надлежном извршном органу локалне власти;

(4) *1. јун* – надлежни извршни орган локалне власти доставља скупштини локалне власти са образложењем које садржи годишњи извештај о учинку програма за претходну годину, предлог одлуке о завршном рачуну буџета локалне власти са образложењем које садржи годишњи извештај о учинку програма за претходу годину;

(5) *30. јун* – локални орган управе надлежан за финансије подноси Управи за трезор одлуку о завршном рачуну буџета локалне власти усвојену од стране скупштине локалне власти и подноси извештај о извршењу буџета локалне власти, изузев локалних органа управе надлежних за послове финансија градских општина у саставу града, односно града Београда, који своје одлуке о завршним рачунима буџета и извештаје о извршењу буџета достављају, односно подносе граду, односно граду Београду у писаној и електронској форми;

(6) *1. јул* – локални орган управе надлежан за послове финансија града саставља консолидовани извештај града и подноси Управи за трезор.

III СТАЊЕ И МОГУЋНОСТИ УНАПРЕЂЕЊА БУЏЕТСКОГ ПОСТУПКА У САВРЕМЕНИМ УСЛОВИМА

Формирана политичка воља у држави налази свој одраз у државном буџету. Кроз буџет и буџетски поступак се, на особени начин, огледају активности које у ограниченом временском периоду (најчешће периоду од годину дана) држава намерава да предузима у разним областима друштва. У скупштинској расправи о предлогу закона о буџету, а потом и кроз усвајање закона о буџету, долазе до изражаја схватања и ставови политичких странака о кључним потребама и проблемима (начинима њиховог решавања) у актуелним околностима. Јавно финансирање (буџетирање), заправо, показује шта извршна власт (уз потпору законодавне власти) намерава да ради са

државном „благајном“, на који начин је осмислила да троши јавни новац и за које намене, тј. да ли ће и у којој мери та потрошња бити контролисана.¹⁷¹

Промене у буџетском поступку део су стратегије реформе јавног сектора са циљем побољшања његовог квалитета у смислу веће одговорности, дисциплине и корисности ефеката буџетских мера. Политика и пракса буџетског поступка у релативно развијеним земљама указују на покушаје и домашаје нових приступа да се процес буџетирања системски учини ефикаснијим и да се средства рационалније одређују и користе за остваривање буџетских циљева и реализацију јавних политика.¹⁷²

У земљама ОЕЦД-а реформа система буџетирања, буџетског поступка и рачуноводственог извештавања представља „камен темељац“ бољег управљања јавним сектором. Тај циљ је могуће постићи у једном другачијем институционалном окружењу уз: фискалну транспарентност (отвореност у погледу циљева фискалне политике, формулисања и примене буџета); већу независност за фискалне институције; реалокацију буџетских средстава; проширење временског хоризонта процеса буџетирања на период од 3-5 година; ширење рачуноводства на *accrual* основи и на буџетско извештавање.¹⁷³

1. Кључна обележја, предности и недостаци буџетског поступка у савременим условима

Јавно буџетирање, као и буџетски поступак у конкретној земљи, у непосредној су вези са карактером државног уређења, степеном централизације државе, улогом државних органа у извршавању одређених државних функција, тј. својеврсни су одраз њеног постојећег друштвено-економског и политичког амбијента.¹⁷⁴

Право располагања буџетским средствима, само по себи, је врло значајно. Треба нагласити да се претходних година уочавају покушаји извесног слабљења традиционалне улоге парламента као „чувара националног новчаника“ у већини савремених буџетских система што, мишљења смо, нема оправдање. Добро стање у домену државних финансија и јавног буџетирања није могуће уколико је парламент

¹⁷¹ М. Димитријевић, Релевантна обележја савременог јавног финансирања, *op.cit.*, стр. 108.

¹⁷² М. Анђелковић, Трендови у савременим буџетским реформама, у: Петрушић Н. (ур.), *Приступ правосуђу- инструменти за имплементацију европских стандарда у правни систем Републике Србије*, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, 2007, стр. 89.

¹⁷³ *ibid.*, стр. 91.

¹⁷⁴ М. Димитријевић, Релевантна обележја савременог јавног финансирања, *op.cit.*, стр. 115.

пасивни посматрач буџетског процеса и уколико се влада (извршна власт) не учини одговорнијом за своја поступања у овом домену. Својеврсна напетост између владе и парламента за контролу над буџетом треба да буде третирана као уобичајена појава, а понекад овакав однос међу њима треба посматрати као једну од виталних провера у развијеној демократији.¹⁷⁵

Јавно буџетирање и буџетски поступак карактерише још једно специфично обележје. Реч је о политичкој димензији јавног буџетирања и буџетског поступка, преко које се испољавају интереси појединих интересних група, рефлектује расподела моћи између кључних политичких чинилаца, показује релација извршне и представничке власти и других учесника у процесу буџетирања.¹⁷⁶

Како је „ризница без надзора бесмислица“, потребно је установити разгранати систем контроле трошења буџетског новца. Постојање вишеструке буџетске контроле, у различитим моментима извршења буџета, претпоставка је њеног квалитета, али и показатељ спремности да се правилно управља јавним финансијама и адекватно реализује јавно буџетирање. Поуздана буџетска контрола има потенцијал да јавно буџетирање и функционисање јавног сектора учини квалитетнијим, на начин да обезбеђује заштиту основних вредности државе и поставља питање одговорности у погледу тога да ли се јавни послови и незаобилазно трошење јавних средстава врши сагласно важећој правној регулативи.¹⁷⁷ Детаљно је, у тексту рада указано, да се применом линијског буџетирања, као традиционалног начина јавног буџетирања, генеришу негативни ефекти у виду занемањивања резултата и одговорности за резултате, као и непостојање чвршће везе са одабраним јавним политикама. Зато се традиционално јавно буџетирање постепено мења савременим јавним буџетирањем.

Анализом буџетског поступка, посебно у нашој земљи у претходном периоду, уочава се тенденција непоштовања буџетског календара. С обзиром да постоји јасна међузависност фаза у буџетској процедури и да то фундаментално опредељује квалитет буџетског поступка, става смо да би доследно уважавање датума прописаних буџетским календаром битно унапредило све фазе буџетског поступка, као и буџетски поступак у целини. Такође је испољена пракса неусвајања завршних рачуна, што представља велики недостатак буџетског поступка у постојећим условима.

¹⁷⁵ М. Димитријевић, Реформисање модела јавног буџетирања као глобални тренд, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 76, 2017, стр. 628.

¹⁷⁶ *ibid.*

¹⁷⁷ М. Dimitrijević, Advancing budget control in contemporary budget systems, *op.cit.*, p. 754.

Решење бројних проблема буџетског поступка, манифестованих у великом броју савремених држава, тражи се у програмској структури буџета и индикаторима перформанси као напреднијим моделима планирања и извршења буџета у односу на традиционални модел. Процеси и активности у јавном сектору се не могу адекватно вредновати уколико не постоје претходно планирани и жељени учинци (перформансе, резултати) рада (одређеног) дела јавног сектора. Наиме, потребни су добро осмишљени квантитативни и квалитативни индикатори учинка као гарант одговарајућег квалитета јавних услуга. Уз то је неопходан и дужи временски хоризонт трајања буџета који би допустио сагледавање и средњорочних и дугорочних ефеката трошења јавних средстава.¹⁷⁸

Увиђањем недостатака који се јављају у буџетском поступку, али и доследно исказаном тежњом ка њиховом превазилажењу, у великој се мери може утицати на ефикасност свих буџетских фаза, а тиме и на успешност буџетског поступка као целине.

2. Буџетски поступак и буџет Европске уније

Функционисање заједнице држава као што је Европска унија немогуће је без квалитетно постављеног финансијског оквира с обзиром на подручја у којима ова заједница делује. Иако је првобитна интенција била стварање искључиво економске заједнице, Европска унија данас делује као заједница држава *sui generis* која јемчи економску, социјалну и правну сигурност европских грађана. Како се Европска унија постепено развијала у институционалном смислу, тако се све више исказивала и потреба за успостављањем јединственог финансијског оквира – буџета за њено функционисање.¹⁷⁹

Први буџет Европске Уније (Европске Економске Заједнице) је био мали по финансијском износу и његова примарна улога је била покривање административних потреба Европске уније. Међутим, како се Европска унија ширила и како су државе

¹⁷⁸ М. Димитријевић, Комплексност промена у домену управљања јавним расходима, *op.cit.*, стр. 115.

¹⁷⁹ М. Guštin, Proračun Europske unije, *Paragraf*, br. 1, God. 5, 2021, str. 33.

чланице постајале све више зависне једна од друге, тако се повећавала и улога буџета. Временом су повећавана средства и области примене буџета.¹⁸⁰

У односу на националне буџете земаља чланица, буџет Европске уније је релативно мање издашан из разлога што се значајан број области, за које се врше буџетска издвајања, налази у надлежности чланица Уније. На Самиту Европског савета у Бриселу 1988. године утврђена је Коначна структура буџета Европске уније, заснована на једногодишњим буџетима и вишегодишњој финансијској перспективи. Једногодишњим буџетима се детаљно регулише реализација буџета Европске уније и они се доносе за период од једне календарске године, док се у вишегодишњој финансијској перспективи доносе вишегодишњи оквири за расходе Европске уније. Ови оквири или перспективе представљају приближан, планиран и оквирни преглед очекиваних прихода и расхода у наредних неколико година. Наиме, они се обично доносе на период од седам година и уједно представљају и међуинституционални споразум путем којег Европска комисија, Европски парламент и Савет Европске уније постижу договор о буџетским приоритетима и структури расхода за наведени временски период.¹⁸¹

У поступку доношења буџета Европске уније учествују Комисија, Савет и Парламент. Њихова се овлашћења разликују с обзиром на то одлучује ли се о обавезним (*compulsory*) или необавезним (*non-compulsory*) расходима. Обавезни су расходи они који произилазе непосредно из оснивачког уговора, секундарног законодавства или су обавезе према међународном или приватном праву (нпр. заједничка пољопривредна политика). Примери необавезних расхода јесу трошкови структурних фондова и развојних политика, попут издатака за истраживање и иновације.¹⁸²

У најосновнијим елементима посматрано процедура припреме буџета Европске уније започиње састављањем процена прихода и расхода њених институција се достављају Комисији до 1. јула. У пракси већина институција то учини до 1. маја. Комисија на основу ових предлога расхода и процене прихода израђује прелиминарни нацрт буџета. Комисија средином јуна доставља прелиминарни нацрт буџета буџетским властима. Савет га утврђује квалификованом већином гласова до 31. јула и шаље га

¹⁸⁰ S. Jelisavac Tošić, B. Stojanović-Višić, EU budget and budget of Serbia: impact on Serbia`s accession to the EU, *Ekonomika preduzeća*, br. 3-4, Vol. 66, 2018, str. 267.

¹⁸¹ J. Peković, Višegodišnji finansijski okvir Evropske unije 2014-2020. godine, *Oditor*, br. 2, Vol. 4, 2018, str. 71.

¹⁸² M. Kesner-Škreb, Proračun Evropske unije, *Financijska teorija i praksa*, br. 2, Vol. 31, 2007, str. 200.

Парламенту у првој половини септембра иако је уговором предвиђен рок најкасније до 5. октобра. Уколико Савет не испоштује овај рок, Парламент и Комисија могу покренути поступак пред Европским судом правде.¹⁸³

Недоношењем буџета Европске уније у предвиђеним роковима, бројне се политике, финансиране овим буџетом, доводе у питање. Међутим, коначним неусвајањем буџета на почетку финансијске године, преостали износ буџета претходне године може се утрошити до дванаестине одобрених буџетских средстава за било које буџетско поглавље. Тај износ не сме да прелази дванаестину одобрених средстава у том истом поглављу нацрта буџета.¹⁸⁴

Постављени вишегодишњи финансијски оквир за раздобље 2021-2027. године, даје назнаку успостављања савременијих стратешких европских политика, наглашавајући улогу коју има буџет и буџетски поступак Европске уније, не само на свом подручју, већ и изван овог подручја.¹⁸⁵

Сопствене приходе Европске уније чине: 1) увозне царине; 2) пољопривредне дажбине; 3) приход на основу пореза на додату вредност; 4) приход на основу БДБ-а држава-чланица; 5) остали извори прихода. Расходи Европске уније су разврстани у седам ставки: 1) пољопривреда; 2) структурне операције; 3) унутрашње политике; 4) спољна политика; 5) административни трошкови; 6) резерве; 7) помоћ будућим чланицама.¹⁸⁶

У случају да Европски парламент током првог читања предложи измене и допуне нацрта годишњег буџета, Парламент га враћа Савету Европске уније ради додатних консултација, како би се конципирао коначни текст буџета. Усвојени буџет Европске уније, од стране Европског парламента, потписује председник Парламента. Током посматране године, у случају ванредних околности Европска комисија је у могућности да предложи измене и допуне усвојеног буџета и у тим случајевима се приступа ребалансу буџета Европске уније.¹⁸⁷

Иначе, у поређењу са класичним националним буџетима, разлике се огледају у неколико основних обележја буџета Европске уније: 1) приходна и расходна страна буџета Европске уније разликују се од буџета националних држава; 2) буџет Европске уније релативно је мален по свом износу у односу према величини привреде коју

¹⁸³ М. Анђелковић, *Буџетско право*, *op.cit.*, стр. 222.

¹⁸⁴ М. Guštin, *op.cit.*, стр. 45.

¹⁸⁵ *ibid.*, стр. 60.

¹⁸⁶ М. Анђелковић, *Буџетско право*, *op.cit.*, стр. 225-228.

¹⁸⁷ Ј. Peković, *op.cit.*, стр. 72.

покрива; 3) строже је и чвршће регулисан, одакле произилази чињеница да је строго уравнотежен; с тим у складу 4) из њега је изузето задуживање, али и позајмљивање средстава корисницима буџета.¹⁸⁸

3. Буџетски поступак у светлу савремених буџетских реформи

Упоредо са развојем улоге државе у савременом друштву јављају се и промене у процесу јавног буџетирања. Подстицање рационализације јавне потрошње испољава се као примарни захтев у савременом буџетирању. Основни мотив буџетских реформи је достизање циљева попут веће одговорности, ефикасности и дисциплине учесника буџетске процедуре. Успешно остварење наведених циљева ће зависити од адекватног државног деловања и њиховог правилног пројектовања унутар средњорочних буџетских оквира.

Буџети се још увек доносе за једногодишњи период и овај краткорочни временски хоризонт отежава ефективно управљање јавним расходима. У традиционалном буџетирању, одлуке о алокацији средстава доносе се *ad hoc* или у одвојеним фазама, а да се при том слабо води рачуна о последицама таквих одлука после протеча буџетске године.¹⁸⁹ Проблем се данас настоји превазићи смештањем годишњег буџета у средњорочне буџетске оквире. Они се заснивају на средњорочним предвиђањима макро-економских варијабли које су значајне за буџет, као што су: економски раст, инфлација, цена нафте, каматна стопа и др. Њима се прецизирају средњорочни циљеви за укупне износе прихода буџета, укупне расходе, дефицит/суфицит и јавни дуг.¹⁹⁰ Средњорочним буџетским оквирима пружа се могућност остварења средњорочних фискалних циљева у годишњим фазама, а такође се јача и стабилизациона функција буџета и буџетског поступка.

Недостаци традиционалног начина планирања буџета, посебно у погледу занемаривања одговорности за постигнуте резултате, дуго су били баријера успешном одвијању ове фазе буџетског поступка. Новим приступом управљању јавним расходима и преласком на програмско буџетирање сматрамо да се обезбеђују претпоставке да се

¹⁸⁸ Н. Šimović, *Proračun Europske Unije, Financijska teorija i praksa*, br. 3, Vol. 29, 2005, str. 301.

¹⁸⁹ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право, op.cit.*, стр. 364-365.

¹⁹⁰ М. Анђелковић, *Буџетско право, op.cit.*, стр. 127.

средства рационалније користе, односно циљеви буџетских реформи успешније остваре.

Јасно прописана одговорност у домену управљања јавним расходима служи да се одржи контрола над јавном потрошњом и осигура распоређивање средстава на одређене намене у складу са приоритетима владе. Питање фискалне одговорности се, уосталом, и покреће у намери да се добије одговор у вези начина трошења буџетских средстава, односно резултата који су тиме постигнути.¹⁹¹ Процена (утврђивање) шта је остварено утрошеним буџетским средствима треба да покаже да ли су се буџетски извршиоци понашали одговорно у испуњавању постављених циљева буџетске политике.¹⁹²

Да би се јавни расходи у знатној мери ставили у функцију усвојених приоритета (програма) владе, неопходан је прелазак са традиционалног на програмско буџетирање (*program budgeting*). Дисагрегацијом функционалне класификације јавних (буџетских) расхода по појединачним програмима и пројектима линијски буџет постаје програмски. Програмска структура буџета омогућава да се информације о активностима буџетских корисника систематизују на униформан начин.¹⁹³ Током 1960-их година Сједињене Америчке Државе биле су предводник буџетске реформе, стварајући програмску структуру буџета, што је био важан корак у повезивању јавних расхода са постигнутим резултатима.¹⁹⁴

Програмско буџетирање, дакле, значи постојање конкретних програма за које су у буџету одвојене одређене суме новца. Оно и представља реформисани буџетски поступак усмерен на планирање, одобравање и извршавање расхода у смислу програма. Самим програмима се групишу расходи за сврхе одређене јавне политике. Усмеравање средстава врши се на решавање јасно идентификованих проблема, чиме је креаторима владине (државне) политике омогућено успостављање адекватнијег односа између тражених ресурса, стратегија, програма (програмских активности и пројеката) и резултата у конкретној области, финансираној из буџета.¹⁹⁵ Уз то, проналазе се и адекватнији начини за решавање манифестованих проблема с обзиром да се међу

¹⁹¹ М. Димитријевић, Релевантна обележја савременог јавног финансирања, *op.cit.*, стр. 111.

¹⁹² М. Анђелковић, Усавршавање метода буџетирања – пут ка рационализацији јавне потрошње, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 53, 2009, стр. 113.

¹⁹³ М. Димитријевић, Комплексност промена у домену управљања јавним расходима, *op.cit.*, стр. 115.

¹⁹⁴ М. Sangines, PFM reforms – Learning from Global lessons, in: Kasek L. and Webber D.(ed.), *Performance-Based Budgeting and Medium-Term Expenditure Frameworks in Emerging Europe*, The World Bank, Poland, 2009, p. 23.

¹⁹⁵ М. Димитријевић, *Модели јавног буџетирања*, *op.cit.*, стр. 99.

буџетским корисницима, који траже финансијска средства из буџета за своје програме, ствара својеврсна конкуренција. Буџетски захтеви ресорних министарстава према министарству финансија, код програмског буџетирања, праћени су и информацијама о учинцима програма тих министарстава као и, када је то могуће, пројектованим и очекиваним учинцима у будућем периоду.¹⁹⁶

Иако успостављање програмског буџетирања, као и буџетирања према учинку (учинцима) јесте одраз неспорног развоја буџетског система, међу њима постоје знатне разлике. Буџетирање према учинцима сматра се савршенијим моделом јавног буџетирања.¹⁹⁷

У поређењу са традиционалним буџетирањем, буџетирање према учинцима омогућава флексибилније коришћење фискалних ресурса и пребацује фокус са *input-a* на резултате.¹⁹⁸ Побољшање економичности, ефикасности и ефективности коришћења јавних средстава кроз повезивање финансирања буџетских корисника са резултатима које остварују основна је сврха буџетирања према учинцима. Буџетски поступак заснован на индикаторима учинка (перформанси, резултата) јавне потрошње представља највиши стадијум развоја буџетског система. Иако погодан концепт да објасни коришћење буџетских средстава за конкретне намене и у одређеном опсегу, буџетирање према учинцима је, истовремено, и концепт комплексан за примену и претварање у мерљиве индикаторе перформанси у различитим областима које се финансирају из буџета.¹⁹⁹

Дакле, буџетирање према учинцима незаобилазно подразумева битне промене у политичкој и административној култури једне земље и може се имплементирати само уколико су обезбеђени остали системски предуслови попут постојања средњорочног буџетског оквира, промене приступа одозго на доле (од врха ка дну) у буџетском планирању, креирања развијене контролне средине за ефикасно управљање резултатима и фискалним ризицима. Потребно је и увођење посебних агенција које ће професионално и одговорно помагати влади (министарству финансија) у праћењу

¹⁹⁶ М. Димитријевић, *Основе програмског буџетирања*, у: Лазић М. (ур.), *Усклађивање права Србије са правом ЕУ*, зборник радова, књига трећа, 2016, стр. 137.

¹⁹⁷ R. Allen, D. Tommasi, *Managing Public Expenditure—A Reference Book for Transition Countries*, Paris, 2001, p. 132.

¹⁹⁸ A. Shah, C. Shen, *A primer on Performance Budgeting*, in: Shan Anwar (ed.), *Budgeting and budgetary institutions*, Washington, 2007, The World Bank, p. 144.

¹⁹⁹ М. Димитријевић, *Буџетирање према учинку као највиши стадијум развоја буџетског система*, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 73, 2016, стр. 87.

реализације учинака, успостављање адекватне програмске структуре јавних расхода и, на крају, увођење индикатора перформанси утрошених буџетских средстава.²⁰⁰

На основу претходно реченог, можемо констатовати да моделирање буџетског поступка, у светлу савремених буџетских реформи, представља огромно постигнуће у односу на неке раније периоде. Будући да је буџетски поступак врло динамичан и комплексан, логично је очекивати да ће државе перманентно интензивно спроводити реформе у овој области. Прелазак на средњорочно буџетско планирање и развој програмске структуре буџета несумњиво унапређују буџетски поступак. Међутим, без обзира на све предности које буџетске реформе потенцијално могу донети, њихова успешна примена зависиће од претходног испуњења одређених услова. Мишљења смо да успех имплементације бројних новина зависи, пре свега, од претходно добро припремљеног амбијента за промене у националним правним системима и унутар јавне администрације. Једино на тај начин оне неће остати само „празно слово на папиру“.

4. Анализа буџетског поступка у Републици Србији и предлози за његово унапређење

Достизање макроекономске стабилности је тежак и не лако достижан циљ за многе савремене државе и њихове владе. Исто важи и за Републику Србију. Промене које се остварују у процесу буџетирања део су стратегије реформисања јавног сектора са циљем побољшања његовог квалитета у смислу веће одговорности, дисциплине и корисности ефеката буџетских мера. Политика и пракса јавног буџетирања указује на покушаје и домаћаје нових приступа да се буџетирање системски учини ефикаснијим и да се средства рационалније одређују и користе за остваривање буџетских циљева и реализацију јавних политика.²⁰¹

Буџетски поступак у Републици Србији пати од одређених недостатака – годишњи буџетски закони се најчешће не поштују у пракси, док се средњорочни буџетски оквири уопште не поштују. Неки од најважнијих недостатака постојећег буџетског процеса су: недовољна транспарентност и књижење расхода за поједина јавна предузећа и државне банке „испод црте“ тако да се не виде у Закону о буџету; изостављање великог броја

²⁰⁰ М. Димитријевић, *Модели јавног буџетирања*, *op.cit.*, стр. 136.

²⁰¹ М. Anđelković, М. Dimitrijević, *Fiskalna konsolidacija kao imperativ upravljanja javnim finansijama u Republici Srbiji*, *Finansije*, br. 1-6, 2015, str. 40.

фискалних институција и агенција из редовне буџетске процедуре; непостојање функционалног регистра запослених у државном сектору; изостанак система за праћење доцњи и преузетих обавеза, као и непостојање кредибилног оквира за вођење буџетских преговора на техничком нивоу и раздвајање трошкова постојећих активности од нових мера јавних политика. Последица ових недостатака су чести ребаланси буџета током календарске године, док се трогодишњи буџетски лимити прописани Фискалном стратегијом не поштују приликом опредељивања средстава појединачним буџетским корисницима.²⁰²

Нека од решења која би отклонила недостатке буџетског поступка су: поштовање прописаног буџетског календара; развијање подобних информационих система за праћење запослених и преузетих обавеза; поштовање одговорности за непоштовање Закона о буџету; већа транспарентност јавног буџетирања.

Народна скупштина дуже од деценије није усвајала завршне рачуне републичког буџета, што је представљало велику ману процеса јавног буџетирања. С обзиром да су у 2019. години сви завршни рачуни за период 2002-2018. године усвојени, намеће се закључак да је уочена битност усвајања завршног рачуна буџета, односно важност ове фазе буџетског поступка.

Планови за увођење програмског буџета и индикатора перформанси, и на нивоу републичког буџета и на нивоу локалних самоуправа, почев од 2015. године, веома су амбициозни, имајући у виду међународну праксу и досадашња искуства у Србији.²⁰³

Више пута је наглашено да се суштина квалитетног буџетског поступка огледа у обезбеђивању ефикасног и транспарентног трошења јавних средстава, сагласно одабраним јавним политикама. У нашим актуелним околностима постоји значајан простор за побољшања будући да се главни недостаци тренутног буџетског процеса управо огледају у неефикасном опредељивању јавних средстава буџетским корисницима. Наиме, уз претходно детаљно наведене недостатке буџетског поступка, још један од кључних недостатака је непостојање системског оквира за вођење квалитетних буџетских преговора на техничком нивоу.²⁰⁴ Стога смо мишљења да буџетски поступак у Републици Србији још увек не карактерише изузетно висок ниво развијености у свим његовим фазама.

²⁰² Фискални савет Републике Србије, *Буџетски процес у Републици Србији: Недостаци и препоруке*, *op.cit.*, стр. 2.

²⁰³ *ibid.*, стр. 24.

²⁰⁴ М. Димитријевић, *Модел јавног буџетирања*, *op.cit.*, стр. 157.

Промене у буџетској контроли су важан део стратегије остваривања буџетске ефикасности, преношењем одговорности за извршење буџетских расхода на руководиоце буџетских програма. Измена се огледа не само у детаљној провери *input-a* него и у оријентацији на резултате трошења буџетских средстава.²⁰⁵

У времену које предстоји, повећање буџетске улоге парламента, а тиме и значаја парламентарне буџетске контроле, треба да оствари позитиван утицај у области фискалне одговорности. Садејство управне, институционалне и парламентарне буџетске контроле погодан је „кључ“ за решавање битног дела испољених проблема у буџетском финансирању многих држава, укључујући и Републику Србију. Уколико су ефикасни ови облици буџетске контроле неспорно могу бити велико ограничење самовољној финансијској делатности државних органа али и гарант правилног извршења буџета.²⁰⁶

Делимо мишљење да је потпуна и свестрана примена свих буџетских иновација, имајући у виду испољене недостатке буџетског процеса у Србији, резервисана за будућност. Самим тим, ограничење раста буџетских издатака и смањивање буџетског дефицита, као и побољшање управљања буџетским средствима са оријентацијом на програмско буџетирање и остварене ефекте предузетих буџетских мера, пратиће значајни изазови. У том смислу, првенство треба дати отклањању највећих недостатака јавног буџетирања у Републици Србији па, након тога, применити најнапредније методе буџетирања чији примарни циљ треба да буде висок ниво јавних уштеда и унапређење квалитета јавних услуга. Ове методе подразумевају постепену примену, имајући у виду да се заправо ради о процесима који захтевају дуг временски период.²⁰⁷

С тим у вези, реформе буџетског система у Републици Србији би неспорно требало да прате међународна искуства и логичан хијерархијски редослед: 1) успоставити ефикасно испуњавање финансијских планова у оквиру годишњег буџета; 2) успоставити делотворан средњорочни буџетски оквир и 3) установити програмску структуру буџета и индикатора перформанси. Успешност буџетских реформи у наредним годинама фундаментално ће зависити од одлучне политичке подршке и изградње професионалних и оперативних капацитета у надлежним буџетским

²⁰⁵ М. Анђелковић, Шта се променило у буџетском систему и буџету, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 44, 2004, стр. 117.

²⁰⁶ М. Dimitrijević, *Advancing budget control in contemporary budget systems*, *op.cit.*, p. 763.

²⁰⁷ Anđelković Mileva, Dimitrijević Marina, *op.cit.*, стр. 45.

секторима, пре свега у буџетском одељењу Министарства финансија.²⁰⁸ Наведено ће се сматрамо позитивно одразити и на унапређење буџетског поступка у Републици Србији.

²⁰⁸ Фискални савет Републике Србије, *Буџетски процес у Републици Србији: Недостаци и препоруке*, *op.cit.*, стр. 26.

ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Буџетски поступак је „лице“ јавних финансија савремених држава. Као процес прикупљања и трошења државног новца, буџетски поступак обухвата више фаза кроз које буџет пролази у току свог трајања и то: припрема и израда буџета, усвајање (доношење) буџета, извршење буџета, буџетска контрола и израда и усвајање завршног рачуна буџета.

Посматрајући историјски развој буџетског поступка, долазимо до сазнања да је услов појаве првих буџета био развој робноновчане привреде и државне управе. Упоредо са напретком државе и државне организације, буџетски поступак је полако и постепено добијао улогу и значај својствене данашњим условима.

Фаза припреме и израде буџета је од изузетног значаја за фазе буџетске процедуре које следе, будући да је планирање јавних прихода и расхода по свом значају фундаментално питање. Ефекти ове фазе се битно одражавају на целину буџетског поступка, те јој се због тога посвећује посебна пажња. Временски веома дуго, бројне државе су користиле линијско буџетирање, као традиционални модел планирања буџета. Уочавајући недостатке таквог облика планирања буџета, као што су непружање одговара на питање које су активности финансиране средствима буџета и какви су резултати њиховог трошења, државе почињу да примењују нове моделе планирања буџета и то: Систем планирања, програмирања и буџетирања (*PPB* систем), Буџетирање од нуле (*Zero-Base Budgeting*), Програмско буџетирање (*Program Budgeting*), Буџетирање према учинку (*Performance Budgeting*). Тиме се трошењем буџетског новца акценат ставља на резултате који се остварују. Важну улогу у фази припреме и израде буџета има Министарство финансија, с обзиром да у већини земаља њему припада право буџетске иницијативе. У Републици Србији буџетски поступак започиње доношењем Фискалне стратегије која представља средњорочни макро-економски оквир.

У фази усвајања (доношења) буџета кључна позиција припада парламенту. Правом одобравања или ускраћивања подршке буџету, парламент даје или одбија поверење програму рада владе, што представља најзначајнији тест за владу. Буџетска расправа у парламенту се окончава усвајањем буџета у форми закона (одлуке на локалном нивоу). У случају да представничко тело пре почетка фискалне године не доноси буџет, врши се привремено финансирање и то путем два метода: метода буџетских дванаестина и метода авансирања. Значај привременог финансирања

проналази се у чињеници да се на тај начин обезбеђује континуитет у финансирању јавних расхода.

Наплата буџетских прихода, њихова расподела буџетским корисницима и трошење тих средстава за предвиђене намене одвија се у фази извршења буџета. Правилно спровођење фазе извршења буџета зависи од квалитетног поступања органа управе, тј. наредбодаваца и рачунопологача. Међузависност свих претходних фаза буџетског поступка, чини се, највише се одражава на успешност извршења буџета. Веома битну улогу у извршењу буџета има и институција трезора, будући да се преко ње обављају сва буџетска примања и извршавају сви буџетски расходи.

Окосницу буџетског поступка чини правовремена и адекватна буџетска контрола. Циљ буџетске контроле је утврђивање законитости и целосходности трошења буџетских средстава. Облици буџетске контроле који се примењују у буџетској пракси доприносе спречавању злоупотреба и неправилности располагања буџетским средствима. Садејство различитих видова буџетске контроле је гарант правилности буџетског поступка.

Последња фаза буџетске процедуре реализује се израдом и усвајањем завршног рачуна буџета. Истраживање је показало да изостанак ове фазе буџетске процедуре негативно утиче на буџетски поступак. Такође, уочена појава непоштовања буџетског календара у Републици Србији додатно успорава и отежава буџетски процес. С тим у вези, сматрамо да ће доследност у поштовању усвајања завршног рачуна и пракса уважавања календара буџета допринети унапређењу буџетске процедуре.

Анализа буџетског поступка у вези буџета Европске уније, показала је да овај буџет и буџетски поступак имају одређене специфичности у поређењу са буџетима националних држава, као и буџетским поступцима у овим државама. Разлог тога су другачија унутрашња организација и делокруг рада Европске уније.

Потреба за реформом буџетског поступка настаје услед јасног испољавања недостатака и тежње за проналажењем нових модалитета побољшања овог поступка. Смештањем годишњег буџета у средњорочне буџетске оквире доприноси се ефективном управљању јавним расходима и ствара адекватно окружење за примену савремених модела јавног буџетирања. Постепеним увођењем програмског буџетирања, фокус се пребацује на циљеве, резултате и средства која су потребна како би се планирани циљеви и резултати остварили. Постојање (формулисање) конкретних програма за које су предвиђене тачно одређене суме новца у буџету, доприноси већој транспарентности и објективности буџетског поступка. У буџетирању према учинку

(учинцима), као најразвијенијем моделу јавног буџетирања, средства за наредну годину се распоређују на основу остварених учинака (резултата) рада буџетских корисника из претходних година. Будући да је буџетирање према учинцима комплекснији концепт за примену, потребно је спровести адекватне политичке, административне и информационо–технолошке припреме у једној земљи, да би његова примена била сврсисходна.

Како је предмет истраживања рада и буџетски поступак у Републици Србији, темељна анализа је показала да овај поступак карактерише одређени број недостатака. Непоштовање средњорочних буџетских оквира, недовољна транспарентност, пракса неусвајања завршних рачуна у претходном периоду, неефикасно опредељивање јавних средстава, смањена улога парламента, непоштовање буџетског календара, неке су од мањкавости буџетског поступка. Увођењем програмског буџетирања и индикатора перформанси од 1. јануара 2015. године, остварен је значајан напредак у овом сегменту.

Сумарно посматрано, на основу спроведеног истраживања, дошло се до следећих резултата и закључака.

Прва постављена хипотеза да је буџетски поступак у савременим државама осмишљен уз уважавање најразвијених теоријских буџетских сазнања је потврђена. Друга хипотеза која се односи на то да су нове методе буџетског планирања, настале као резултат савремених реформи буџетског система, допринеле иновирању и побољшању буџетског поступка је делимично потврђена. Треба имати у виду да нове методе буџетског планирања захтевају претходно испуњење одређених услова, како би у потпуности допринеле модернизацији и побољшању буџетског поступка. Трећа хипотеза је потврђена, а односи се на важност улоге Министарства финансија у фази припреме и израде буџета. Четврта хипотеза се тиче непоштовања буџетског календара и утицају такве праксе на успешност буџетског поступка. Оваква пракса се негативно одражава на делотворност свих фаза буџетског процеса, чиме је и ова хипотеза потврђена. Пета постављена хипотеза односи се на констатацију да су све фазе буџетског поступка међусобно уско повезане и да непосредно опредељују ниво квалитета спроведеног буџетског поступка. Појава да се прописана правила једне фазе буџетског поступка не поштују и да се то директно одражава на квалитет наредних фаза и буџетског поступка у целини, указује на велику међузависност свих фаза овог поступка. Наведено представља потврду тачности пете хипотезе. Шеста хипотеза у фокус поставља чињеницу да добро припремљен буџет може лоше да се реализује, али лоше припремљен буџет се, без изузетка, лоше реализује. Успешност фазе извршења

буџета зависи од адекватне припреме буџета. Другим речима, неадекватна припрема буџета ће сигурно утицати на његову некавалитетну реализацију, што иде у прилог потврде шесте хипотезе. Седма хипотеза се тиче вишеструко и добро организоване буџетске контроле која омогућава заштиту од ненаменског, незаконитог и нерационалног трошења буџетских средстава. Правилно спровођење буџетске контроле гарантује очување законитости и сврсисходности трошења буџетских средстава, што је потврда седме хипотезе. Када је реч о осмој хипотези која се тиче преласка на средњорочно буџетско планирање (средњорочни буџет) и развој програмске структуре буџета, тј. њиховог дејства на унапређење буџетског поступка, може се констатовати да је и она потврђена. Девета хипотеза се односи на неопходност израде и усвајања завршног рачуна буџета, као неизоставне фазе буџетског поступка. Неспорно је, у буџетској пракси, уочена битност израде и усвајања завршног рачуна и повољан утицај ове фазе на ефикасност буџетског поступка, што представља потврду девете хипотезе. Десета хипотеза се тиче констатације да буџетски поступак у Републици Србији карактерише висок ниво развијености у свим његовим фазама. С обзиром да су детаљном анализом утврђена одређена побољшања, али и даље постојање неких недостатака у спровођењу овог поступка, десета хипотеза је делимично потврђена.

Следствено свему напред реченом, треба нагласити неспорну важност буџета једне земље, као и квалитетно спроведеног буџетског поступка у савременим условима. Тиме добро позната сентенца некадашњег италијанског министра финансија *Марка Мингеттија (Marco Minghetti)*, која гласи: „Покажите ми буџет па ћу вам рећи каква је политичка економска и друштвена структура државе,“ нимало протеком времена не губи на својој актуелности.

ПОПИС КОРИШЋЕНЕ ЛИТЕРАТУРЕ

1. Allen Richard, Tommasi Daniel, *Managing Public Expenditure—A Reference Book for Transition Countries*, Paris, 2001, OECD, SIGMA, PHARE;
2. Анђелковић Милева, *Јавне финансије и финансијско право*, Ниш, 2018, Центар за публикације Правног факултета Нишу;
3. Anđelković Mileva, Dimitrijević Marina, Fiskalna konsolidacija kao imperativ upravljanja javnim finansijama u Republici Srbiji, *Finansije*, br. 1-6, 2015, 32-47;
4. Анђелковић Милева, *Буџетско право*, Ниш, 2010, Центар за публикације Правног факултета у Нишу;
5. Анђелковић Милева, Усавршавање метода буџетирања-пут ка рационализацији јавне потрошње, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 53, 2009, 109-123;
6. Анђелковић Милева, Трендови у савременим буџетским реформама, у: Петрушић Невена (ур.), *Приступ правосуђу - инструменти за имплементацију европских стандарда у правни систем Републике Србије*, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, 2007, 89-100;
7. Анђелковић Милева, Шта се променило у буџетском систему и буџету, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 44, 2004, 103-126;
8. Bajo Anto, Proračun i javne investicije u Republici Mađarskoj, *Društvo istraživača Zagreb*, br. 6, 2000, 975-993;
9. Bratić Vjekoslav, Politika proračuna i proračunskog procesa: primjer Hrvatske, *Anali Hrvatskog politikološkog društva*, 2010, 123-143;
10. Browne Eileen, *Reforming budgeting systems – best practices*, 2010, USAID, 1-75;
11. Vladislavjević Vladan, Pešić Helena, Budžetska procedura u Republici Srbiji - izrada, donošenje i usvajanje završnog računa budžeta, *Oditor*, br. 28, Vol. 4, 2018, 93-103;
12. Вукша Славко, Динчић Мирослав, Ристић Жарко, Белокапић Петар, *Пореска и буџетска контрола и ревизија*, Београд, 2013, ЕтноСтил;
13. Gorčić Jovan, Anđelković Mileva, *Javne finansije, finansijsko pravo i ekonomija javnog sektora*, Beograd, 2005, Proinkom;
14. Gorčić Jovan, *Finansije*, Niš, 1990, JP Štampa, radio i film Bor;
15. Guštin Matko, Proračun Europske unije, *Paragraf*, br. 1, God. 5, 2021, 33-66;
16. Дабић Ц. Љубиша, Зекић Ч. Милорад, Савић Бојан, Државна ревизорска институција у праву Републике Србије, *Војно дело*, бр. 6, Вол. 71, 2019, 298-310;

17. Димитријевић Марина, Релевантна обележја савременог јавног финансирања, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 81, 2018, 103-118;
18. Dimitrijevic Marina, Contemporary Methods of Budget Planning, in: Djordjevic Slavko, Vladetic Srdjan, Labudovic Stankovic Jasmina (ed.), *Law in the Process of Globalisation*, Kragujevac, 2018, Faculty of Law of the University of Kragujevac, 583-594.
19. Димитријевић Марина, *Модели јавног буџетирања*, Ниш, 2017, Центар за публикације Правног факултета у Нишу;
20. Димитријевић Марина, Реформисање модела јавног буџетирања као глобални тренд, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 76, 2017, 625-640;
21. Dimitrijević Marina, Advancing budget control in contemporary budget systems, in: Miroslav Lazić and Saša Knežević (ed.), *Legal, social and political control in national, international and EU law: collection of papers*, Faculty of Law, Publication Centre, 2016, 753-766;
22. Димитријевић Марина, Буџетирање према учинку као највиши стадијум развоја буџетског система, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 73, 2016, 87-103;
23. Димитријевић Марина, Основе програмског буџетирања, у: Лазих Мирослав (ур.), *Усклађивање права Србије са правом ЕУ*, зборник радова, књига трећа, Ниш, 2016, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, 135-146;
24. Димитријевић Марина, Комплексност промена у домену управљања јавним расходима, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 72, 2016, 105-122;
25. Илић-Попов Гордана, Павловић Ђорђе, *Лексикон јавних финансија*, Завод за унапређење и рентабилност пословања, Београд, 2003;
26. Jelisavac Trošić Sanja, Stojanović Višić Biljana, EU budget and budget of Serbia: impact on Serbia's accession to the EU, *Ekonomika preduzeća*, br. 3-4, Vol. 66, 2018, 266-282;
27. Kovačević Marija, Trandafilović Jelena, Kalač Daut, Revizijski aspekt izvršenja budžeta, *Oditor*, br. 1, Vol. 5, 2019, 93-105;
28. Kesner-Škreb Marina, Proračun Europske unije, *Financijska teorija i praksa*, br. 2, Vol. 31, 2007, 199-201;
29. Лапчевић Миливоје, *Савремене буџетске технике у функцији унапређења система јавних финансија*, докторска дисертација, Крагујевац, 2018, Правни факултет Универзитета у Крагујевцу;

30. Leko Vera, Zeremski Aleksandar, Leko Danica, Kontrola i revizija javnih finansija, *Industrija: časopis za ekonomiku industrije*, br. 4, Vol. 35, 2007, 1-24;
31. Ловчевић Јован, *Институције јавних финансија*, Београд, 1997, Службени гласник;
32. Ljungman Gösta, Top-Down Budgeting – An Instrument to Strengthen Budget Management, *IMF Working Paper*, WP/09/243, November 2009, 1-24;
33. Министарство финансија Републике Србије, Грађански водич кроз буџет Републике Србије за 2022. годину, 2022.
34. Министарство финансија Републике Србије, *Програм рада буџетске инспекције за 2022. годину*, 2021;
35. Ott Katarina, Vajo Anto, Bronić Mihaela, Bratić Vjekoslav, Medak-Fell Danijela, *Proračunski vodič za građane*, Institut za javne financije, Zagreb, 2009;
36. Паовић-Јекнић Гордана, Буџетско право Италије, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 53, 2009, 145-159;
37. Раовић-Јекнић Gordana, *Budžetsko pravo*, Podgorica, 2007, Univerzitet Crne Gore, Pravni fakultet;
38. Peković Jelena, Višegodišnji finansijski okvir Evropske unije 2014-2020. godine, *Oditor*, br. 2, Vol. 4, 2018, 69-79;
39. Пејић Ирена, *Парламентарно право*, Ниш, 2011, Центар за публикације Правног факултета у Нишу;
40. Sangies Mario, PFM reforms – learning from Global lessons, in: Kasek Leszek and Webber David (ed.), *Performance-Based Budgeting and Medium-Term Expenditure Frameworks in Emerging Europe*, The World Bank, Poland, 2009, 23-42.
41. Стојановић Драган, *Уставно право*, Ниш, 2014, Центар за публикације Правног факултета у Нишу;
42. Shah Anwar, Shen Chunli, A primer on Performance Budgeting, in: Shan Anwar (ed.), *Budgeting and Budgetary Institutions*, Washington, 2007, The World Bank, 137-178.
43. Schiavo-Campo Salvatore, Budget Preparation and Approval, in: Shan Anwar (ed.), *Budgeting and Budgetary Institutions*, Washington, 2007, The World Bank, 235-278;
44. Тошић Д. Надежда, *Буџетски систем и буџетска контрола*, Београд, 2019, Службени гласник;
45. Trklja Radmila, Trklja Milan, Dašić Boban, Interna revizija u funkciji upravljanja, *Ekonomski signali*, br. 1, Vol. 14, 2019, 73-87 ;

46. Фискални савет Републике Србије, *Мишљење на нацрт Фискалне стратегије за 2023. са пројекцијама за 2024. и 2025. годину*, 2022;
47. Фискални савет, *Оцена предлога Закона о завршном рачуну буџета Републике Србије за 2020. годину*, 2021;
48. Фискални савет Републике Србије, *Буџетски поступак у Републици Србији: Недојтаци и препоруке*, 2014;
49. Fölscher Alta, Budget Methods and Practices, in: ShanAnwar (ed.), *Budgeting and Budgetary Institutions*, Washington, 2007, The World Bank, 109-135;
50. Šimović Hrvoje, Proračun Europske unije, *Financijska teorija i praksa*, br. 3, Vol. 29, 2005, 299-315.

ПОПИС ОСТАЛЕ ИСТРАЖИВАЧКЕ ГРАЂЕ

1. Устав Републике Србије, *Сл. гласник РС*, бр. 98/2006 и 115/2021.
2. Закон о буџетском систему, *Сл. гласник РС*, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 – испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 – др. закон, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020 и 118/2021.
3. Закон о државној ревизорској институцији, *Сл. гласник РС*, бр. 101/2005, 54/2007, 36/2010 и 44/2018 – др. закон.
4. Закон о јавним набавкама, *Сл. гласник РС*, бр. 91/2019.
5. Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору, *Сл. гласник РС*, бр. 89/2019.
6. Пословник Народне скупштине Републике Србије, *Сл. гласник РС*, бр. 20/2012.

Буџетски поступак

Сажетак

Буџетски поступак је правилно уређен поступак прикупљања и трошења буџетских средстава који обухвата неколико фаза кроз које буџет пролази у току свог трајања: припрема и израда буџета, усвајање (доношење) буџета, извршење буџета. Све ове фазе подложне су одређеним облицима буџетске контроле. Уколико је буџетска контрола добро организована, она може бити велика баријера самовољној финансијској делатности државних органа, али и гарант правилног јавног буџетирања. Израдом и усвајањем завршног рачуна буџета окончава се буџетски поступак.

Кроз буџет и буџетски поступак рефлектује се целокупна друштвена, економска и политичка структура конкретне државе. У периоду испољене финансијске кризе су, стога, напори савремених буџетских реформи свуда у свету усмерени на рационализацију јавне потрошње и свођење обима јавног сектора у подношљиве оквире. Применом средњорочних буџетских оквира, програмског буџетирања, буџетирања према учинцима, као и остваривањем веће транспарентности, одговорности и ефикасности треба, збирно посматрано, достићи знатно унапређење буџета, буџетског поступка и јавног буџетирања у целини.

Разлози одређивања за истраживање теме буџетског поступка проналазе се у тежњи да се ова тема, фундаментална за успешно функционисање јавног сектора и финансирање јавних потреба, додатно афирмише али и укаже на њен велики значај. Уз то, разлог за истраживање се проналази и у чињеници да је Закон о буџету изузетно битан закон у правном систему сваке државе те је, у том смислу, потребно одговарајуће познавање и добро разумевање свих фаза поступка у вези са овим законом. Уз то неопходно је правилно идентификовати постојеће стање у свакој од тих фаза, као и реалне могућности за њихово даље побољшање.

У раду је обрађена проблематика буџетског поступка и његових фаза у финансијској теорији, у различитим државама, на нивоу Европске уније (буџетски поступак у вези буџета ЕУ) и у Републици Србији. Уз примену нормативног, историјског, аналитичко-синтетичког, дедуктивно-индуктивног и упоредно-правног метода у истраживању су проверене следеће хипотезе: 1) буџетски поступак у савременим државама осмишљен је уз уважавање најразвијенијих теоријских буџетских сазнања; 2) нове методе буџетског планирања, настале као резултат савремених реформи буџетског система, допринеле су иновирању и побољшању

буџетског поступка; 3) Министарство финансија има веома важну улогу у фази припреме и израде буџета; 4) непоштовање буџетског календара утиче значајно на успешност буџетског поступка; 5) све фазе буџетског поступка су међусобно уско повезане и непосредно опредељују ниво квалитета спроведеног буџетског поступка; 6) добро припремљен буџет може лоше да се реализује, али лоше припремљен буџет се, готово без изузетка, лоше реализује; 7) вишеструка и добро организована буџетска контрола омогућава заштиту од ненаменског, незаконитог и нерационалног трошења буџетских средстава; 8) прелазак на средњорочно буџетско планирање (средњорочни буџет) и развој програмске структуре буџета унапређују буџетски поступак; 9) израда и усвајање завршног рачуна буџета је неизоставна фаза буџетског поступка; 10) буџетски поступак у Републици Србији карактерише висок ниво развијености у свим његовим фазама. Све наведене хипотезе су, на основу спроведеног истраживања, делимично или у потпуности потврђене.

Кључне речи: буџет; буџетски систем; буџетски поступак, фазе буџетског поступка; савремене буџетске реформе.

Budget process

Summary

Budget process is a determined process of accumulating and spending budget funds, which consists of several steps: budget preparation and formulation, budget adoption, budget execution. All these steps are subject to certain forms of budget control. If budget control is effective, it can serve as a great barrier to arbitrary financial activities of government bodies, but also as a guarantee of appropriate public budgeting.

Budget process is terminated by formulation and adoption of the annual budget statement.

Budget and budget process reflect the whole social, economic and political structure of a certain country. In times of economic crisis, the efforts of modern budget reforms are therefore, directed at rationalization of public expenditure and decrease of public sector activity. Applying mid-term budget frameworks, program budgeting, performance budgeting, as well as realizing higher transparency, responsibility and efficacy should, all things considered, lead to significant improvement in the budget, budget process and public budgeting on the whole.

The reasons for researching this topic lie in the fact that budget process is fundamental for successful functioning of the public sector and public financing, and as such should be further affirmed and its great importance pointed out. Besides, the reason for research is found in the fact that the Law on Budget is an extremely important law in the legal system of any country, therefore, it is necessary to know and understand well all procedure steps in connection with this law. It is also necessary to clearly identify the existing condition of the each step, as well as real possibilities for their further improvement.

This paper examines problems of the budget process and its steps in financial theory, in different countries, at EU level (budget process related to EU budgeting) and the Republic of Serbia. Using normative, historical, analytical-synthetic, deductive-inductive and comparative-legal research methods, the following hypotheses have been addressed: 1) budget process in modern countries has been devised with respect to the most developed budget theories; 2) new methods of budget planning originating from modern reforms of the budget system, have contributed to innovative and improved budget process; 3) The Ministry of Finance has a vital role in the step of budget preparation and formulation; 4) disrespect of the budget calendar significantly affects the success of the budget process; 5) all steps of the budget process are closely interconnected and indirectly determine the quality level of the implemented budgeting process; 6) a well prepared budget can be implemented badly, but a

poorly formulated one, is almost always without exception, implemented in a bad way; 7) multiple and effective budget control enables protection from non-purpose, illegal and irrational spending of budget expenditures; 8) transition to midterm budget planning (midterm budget) and developing a program-structure budget improves the budget process; 9) formulation and adoption of annual budget statement are obligatory steps of the budget process; 10) Budget process in Serbia is highly developed in all its steps.

All these hypotheses have been partially or completely confirmed in the conducted research.

Key words: budget, budget system, budget process, budget process steps, modern budget reforms.

Биографија студента

Катарина Милошевић рођена је 21. марта 1996. године у Нишу. Основну школу „Љупче Шпанац“ и Средњу школу – Гимназију „Никета Ремезијански“ (општи смер) завршила је у Белој Паланци, као носилац Вукове дипломе. У гимназији је проглашена ђаком генерације. Основне академске студије на Правном факултету Универзитета у Нишу уписала је школске 2015/2016. године. Дипломирала је 15. септембра 2020. године са просечном оценом 9,47 и тиме стекла стручни назив дипломирани правник. Мастер академске студије права уписала је школске 2020/2021. године на Правном факултету Универзитета у Нишу, на општем смеру, ужа правно-економска научна област.

Током студирања добијала је новчане награде за најбоље студенте, одговарајуће године студија, од стране општине Бела Паланка. Ушколској 2018/2019. години постала је стипендиста Фонда за младе таленте, добивши стипендију „Доситеја“ – као једна од 950 најбољих студената завршне године основних академских студија у Републици Србији.

Присуствовала је различитим предавањима, семинарима и трибинама. Неки од семинара одржани су на Правном факултету Универзитета у Нишу: семинар „Однос медијације и адвокатуре“, 27. октобар 2018. године, као и семинар „Положај деце у грађанским судским поступцима“, 15. децембар 2020. године. Учествовала је и у организацији следећих такмичења на Правном факултету Универзитета у Нишу: „II Државно такмичење у симулацији кривичног поступка“, 14-17. мај 2021. године; такмичење „Pre-moot Court on Human Rights“, 17-19. септембар 2021. године; такмичење „Moot Court Бранко Миљковић“, 6-9. мај 2022. године. Поседује знање рада на рачунару и зна енглески језик.

Одлуком Наставно-научног већа Правног факултета Универзитета у Нишу, од 25. марта 2021. године, изабрана је у звање сарадника у настави за ужу правно-економску научну област – предмет Јавне финансије и финансијско право.