

УНИВЕРЗИТЕТ У НИШУ  
ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ

**Облици буџетске контроле**  
(мастер рад)

Ментор  
Проф. др Марина Димитријевић

Студент  
Сања Глигоријевић  
Број индекса: М027/16-О

Ниш, 2018.

## САДРЖАЈ

<b>УВОД</b> .....	<b>1</b>
<b>I ОПШТИ ОСВРТ НА БУЏЕТСКУ КОНТРОЛУ</b> .....	<b>4</b>
1. О буџету и буџетској процедури.....	4
2. Буџетска контрола као елемент буџетског права и облик финансијскоправне контроле ....	6
3. Елементи буџетске контроле .....	7
4. Задаци, циљеви и значај буџетске контроле .....	8
<b>II ОБЛИЦИ БУЏЕТСКЕ КОНТРОЛЕ</b> .....	<b>10</b>
1. Теоријски поглед на облике буџетске контроле .....	10
1.1. Документарна и теренска буџетска контрола .....	10
1.2. Претходна и накнадна буџетска контрола .....	10
1.3. Буџетска контрола над наредбодавцима и над рачунопологачима .....	11
1.4. Интерна и екстерна буџетска контрола .....	12
1.5. Управна, институционална и парламентарна буџетска контрола .....	12
1.5.1. Управна буџетска контрола .....	12
1.5.2. Институционална буџетска контрола .....	14
1.5.3. Парламентарна буџетска контрола .....	17
2. Упоредно-правни осврт на облике буџетске контроле у неким европским државама .....	20
2.1. Италија .....	20
2.2. Велика Британија .....	21
2.3. Француска .....	22
2.4. Немачка .....	23
2.5. Црна Гора .....	23
3. Институције буџетске контроле у Европској унији .....	25
4. Облици буџетске контроле у Републици Србији .....	26
4.1. Интерна финансијска контрола у јавном сектору .....	27
4.1.1. Финансијско управљање и контрола .....	28
4.1.2. Интерна ревизија .....	30
4.1.3. Централна јединица за хармонизацију .....	31
4.2. Буџетска инспекција .....	32
4.3. Независна ревизија јавних расхода .....	33

<b>III СТАЊЕ И ПЕРСПЕКТИВЕ РАЗВОЈА БУЏЕТСКЕ КОНТРОЛЕ И ЊЕНИХ ОБЛИКА У САВРЕМЕНИМ ДРЖАВАМА .....</b>	<b>36</b>
1. Домети и ограничења постојећих облика буџетске контроле у савременим државама .....	36
2. Перспективе развоја буџетске контроле и њених облика у савременим државама .....	37
3. Стање и перспективе развоја буџетске контроле и њених облика у Републици Србији .....	39
<b>ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА .....</b>	<b>42</b>
<b>ПОПИС КОРИШЋЕНЕ ЛИТЕРАТУРЕ .....</b>	<b>44</b>
<b>ПОПИС ОСТАЛЕ ИСТРАЖИВАЧКЕ ГРАЂЕ .....</b>	<b>47</b>
<b>САЖЕТАК И КЉУЧНЕ РЕЧИ .....</b>	<b>48</b>
<b>SUMMARY AND KEYWORDS .....</b>	<b>50</b>
<b>БИОГРАФИЈА СТУДЕНТА .....</b>	<b>52</b>

## УВОД

Буџет је институција јавних финансија настала у одређеним друштвено-економским и политичким условима. У првим декадама 21. века буџет има изузетно велики значај, будући да се посредством буџета врши прерасподела и трошење великог дела националног дохотка. Буџет је значајан индикатор статуса државе у финансијској, политичкој, економској и социјалној димензији, а истовремено је и битна одредница у процесу уобличења сазнања о посебности државе и њеној структури. Стога је јасно зашто се данас одговорно управљање буџетом, од стране државне власти, третира као императив савременог доба.

У модерним државама, успешно функционисање јавног сектора је незамисливо без делотворног функционисања буџетског система и постојања адекватне буџетске контроле. С једне стране, свака држава ради извршавања задатака и функција, одређених уставом и законима, мора да обезбеди финансијска средства неопходна за њихово финансирање. С друге стране, важно је и у ком опсегу и за које намене, тј. колико законито и правилно се троше та средства, као и да ли је успостављена квалитетна буџетска контрола. Наиме, пред државном влашћу савремених држава поставља се захтев установљавања облика и метода буџетске контроле, са специфичном садржином и поступцима, погодних да се јавна средства заштите од трошења које није у складу са правним прописима, од нерационалног и нецелисходног трошења. У актуелним кризним условима наведени захтев се све чешће истиче. Постојање вишеструке буџетске контроле, у различитим моментима извршења буџета, неспорна је претпоставка њеног квалитета и показатељ спремности да се адекватно управља јавним финансијама.

По својој природи, буџетска контрола је облик правне контроле, из разлога што је поступак целокупне контроле регулисан правним нормама. Субјекти буџетске контроле имају различита правна овлашћења зависно од облика буџетске контроле. У овом смислу, буџетска контрола је правом регулисан однос између вршиоца контроле и контролисаног субјекта поводом законитог и правилног управљања буџетским средствима, при чему су контролору поверена одређена правна овлашћења. Као и свака правна контрола и буџетска контрола има елементе који је чине препознатљивом у односу на друге облике контроле и одређују њену посебност. Буџетску контролу чине четири елемента: субјект који врши контролу – контролор; субјект који је подвргнут

контроли; предмет контроле; правна овлашћења контролора ради заштите правилности и законитости у управљању буџетским средствима.

Поуздана буџетска контрола има способност да допринесе унапређењу јавног сектора и обезбеди заштиту основних вредности државе. Развијени систем контроле трошења буџетских средстава (бројни облици буџетске контроле) имају изузетно велики утицај на доношење исправних одлука приликом трошења државног новца. Тиме се смањује ризик проневера, превара и ненаменског трошења средстава одређених за јавну потрошњу, побољшава транспарентност јавне потрошње и успоставља завидан ниво одговорности извршне власти за трошење буџетских средстава.

Облици буџетске контроле, који су установљени у савременим буџетским системима, укључујући и буџетски систем Републике Србије, предмет су истраживања овог рада. Значај истраживања произилази из чињенице да постојање различитих облика буџетске контроле, јачање њиховог капацитета и независности представљају врло изазовне циљеве свеукупног институционалног развоја. Заправо је реч о незаобилазном параметру у дефинисању степена демократске изграђености одређене државне заједнице. Искуство потврђује да у свакој држави, у домену буџетске контроле и одговорности власти, треба пронаћи решења која ће дати најбоље резултате у контексту тренутне развијености њених демократских институција, правне и административне културе и традиције. У раду се „осветљавају“ задаци, циљеви и важност, донети и ограничења бројних облика буџетске контроле. С тим у вези указано је на постојеће стање и могуће правце развоја (перспективе) у овој области. То су, уједно, и циљеви обраде предметне проблематике.

У раду је након увода, дат општи осврт на буџетску контролу, тј. обрађена су питања буџета и буџетске процедуре, буџетске контроле као елемента буџетског права и облика финансијскоправне контроле, елемената буџетске контроле, као и задатака, циљева и значаја буџетске контроле.

Део рада који следи је централни и посвећен је облицима буџетске контроле. Најпре је дат теоријски поглед на облике буџетске контроле. Сагласно томе, детаљније су обрађени следећи облици буџетске контроле: документарна и теренска буџетска контрола; претходна и накнадна буџетска контрола; буџетска контрола над наредбодавцима и над рачунопологачима; интерна и екстерна буџетска контрола; управна, институционална и парламентарна буџетска контрола. Поред тога, дат је упоредно-правни осврт на облике буџетске контроле у неким европским државама,

обрађене су институције буџетске контроле у Европској унији, као и облици буџетске контроле у Републици Србији (интерна финансијска контрола у јавном сектору, буџетска инспекција, независна ревизија јавних расхода).

Завршни део рада доноси разматрања о питањима која се тичу стања и перспектива развоја буџетске контроле и њених облика у савременим државама, закључна разматрања и попис литературе и остале истраживачке грађе, коришћене при изради мастер рада. У овом делу обрађена су следећа питања: домети и ограничења постојећих облика буџетске контроле у савременим државама; перспективе развоја буџетске контроле и њених облика у савременим државама; стање и перспективе развоја буџетске контроле и њених облика у Републици Србији. У закључним разматрањима сумирани су ставови о облицима и квалитету буџетске контроле у савременим буџетским системима.

На основу извршеног истраживања у раду су проверене следеће хипотезе: 1) облици буџетске контроле, установљени у савременим буџетским системима, омогућавају потребну заштиту од незаконитог, ненаменског и нерационалног трошења буџетских средстава, односно обезбеђују да буџетска потрошња буде у сагласју са усвојеном буџетском политиком и циљевима економске политике државе; 2) одговарајућа, детаљна и поуздана буџетска контрола има потенцијал да унапређује функционисање јавног сектора; 3) очување кредибилитета буџета подразумева перманентно предузимање адекватних промена у домену различитих облика буџетске контроле; 4) реформисање постојећих облика буџетске контроле може, у великој мери, да одговори бројним изазовима у области трошења буџетских средстава и спречи потенцијалне злоупотребе; 5) буџетска контрола има способност да позитивно утиче тј. побољшава достигнути ниво буџетске дисциплине.

Током израде рада коришћен је нормативни метод, упоредно-правни метод, историјско-правни метод, аналитичко-синтетички метод и дедуктивно-индуктивни метод.

# I ОПШТИ ОСВРТ НА БУЏЕТСКУ КОНТРОЛУ

## 1. О буџету и буџетској процедури

Државна политика земље најбоље се може изразити кроз буџетски систем. Није неуобичајено да се каже, да ако хоћете да упознате једну земљу, онда су вам потребна три њена документа, а то су: туристичка карта земље, устав и њен буџет (Ristić, 2015/2016: 285). „Покажите ми буџет, па ћу вам рећи каква је политичка, економска и друштвена структура државе“, добро је позната изјава Minghetti-а, некадашњег премијера Италије.

Буџет је рачунско-правни документ који садржи податке о приходима и трошковима државе, а односи се на период од годину дана (Раовић - Јекнић, 2007: 26). Приходи и расходи приказују се у буџету на прописани начин, који осигурава њихову прегледност и омогућава и олакшава извршење буџета и контролу убирања и трошења буџетских средстава (Вукша, Ристић, Динчић, Белокапић, 2013: 12). Међутим, треба напоменути да буџет није само преглед вероватних прихода и расхода за идућу годину, није само проста скица, већ је стално, императивно и обавезно правило, па се буџетом одобрена сума, за сваки појединачни издатак, не може и не сме прекорачити, осим у каквој ванредној прилици (Тошић, 2013: 17).

Историјски развој буџета везује се за почетак XVIII века. Често је довођен у везу са различитим појмовима који, међутим, нису обухватили оно што је његов суштински садржај у данашње време (Тошић, 2013: 17). Извесни облици били су познати још у античким државама. Ипак буџет, као план прихода и расхода јавноправних тела који се односи за утврђено временско раздобље, новијег је датума. Његова појава најнепосредније је повезана са развојем парламентаризма (Вукша et al. 2013: 12).

Термин „буџет“ је реч енглеског порекла, која има свој извор у латинској речи „bulga“ што у преводу значи кожна торба. Временом се трансформисао у француску реч „bougette“ – мала торба и енглеску реч „budget“ – која представља „краљеву врећу“ у којој се налазио новац потребан за јавне издатке. Касније, симболички је означавала торбу министра финансија коју је исти „отварао“ приликом презентације парламенту плана државних прихода и расхода (Radulović, 2008: 4). Данас се термин буџет, у значењу систематског у бројевима израженог плана прихода и расхода јавноправних колективитета за одређено раздобље, употребљава у највећем броју савремених држава.

Буџет, као рачунско правни, синтетички, али можда, у највећој мери политички документ, којим се одмеравају овлашћења и врши контрола делатности извршне власти несумњиво је централна институција јавних финансија. Сви приходи који се у држави убирају путем наплате пореза, царина, такси, сливају се у државну касу и расподељују се појединим буџетским корисницима за одређену намену.

Ако се буџет посматра у контексту буџетске политике, реч је о инструменту остваривања бројних циљева и задатака у сфери јавног сектора. Буџетом и буџетском политиком остварују се и функције у домену алокације привредних ресурса, прерасподеле националног дохотка, економске стабилизације и привредног развоја (Ristić, Ristić, 2014: 840).

Буџетски циклус обухвата неколико фаза кроз које буџет пролази у току свог трајања, почев од израде нацрта, утврђивања предлога, усвајања и извршења. Све наведене буџетске фазе подложне су одређеним облицима буџетске контроле. Усвајањем завршног рачуна буџета окончава се буџетски циклус (Анђелковић, 2018: 335-336).

У савременим демократским, правно уређеним и тржишно развијеним државама и државама са вишестраначким парламентарним системима, састављање, доношење и извршење буџета представља добро уређен поступак (Раовић-Јекнић, 2007: 39). Прва карика овог низа јесте буџетска иницијатива, што је уједно и прва фаза израде буџета и укључује припрему података и документације, а у највећем броју држава поверена је органима управе надлежним за обављање послова из области јавних финансија, односно министарству финансија. У поступку припреме буџета увек се јавља елемент ценкања с обзиром да се морају доносити тешке одлуке између конфликтних интереса (Анђелковић, 2010: 67). Приликом планирања јавних прихода и расхода, неопходно је уважити чињенице, везане за: друштвене потребе, које ће бити финансиране из буџета; структуру и висину планираних јавних расхода; врсте редовних јавних прихода, односно – износ, намењен финансирању планираних јавних расхода; циљеве пореске политике (Вукша et al. 2013: 27). Планирани јавни расходи се морају везати за планиране јавне приходе. Због тога је од изузетне важности извршење реалне процене будућих јавних прихода. Сви захтеви за обезбеђење средстава сливају се у министарство финансија где се уравнотежују са плановима прихода у форми нацрта, чија израда спада у надлежност финансијских органа (Анђелковић, 2010: 69).

Утврђени нацрт закона о буџету, са образложењем надлежно министарство (министарство финансија) износи пред владу, која га после детаљног претреса упућује, у форми предлога закона о буџету, парламенту на одобрење.

Следећа фаза буџетског циклуса наставља се у самом парламенту, односно у одговарајућим одборима и комисијама, где се владин предлог разматра и критички оцењује оправданост појединих делова буџета и буџета у целини, а такође, позивају се и поједини корисници да образложе или допуне своје захтеве (Јовановић, Ђуровић-Тодоровић, 2003: 150; Ђуровић-Тодоровић, Јовановић, Крстић, 2006: 475). Посланици могу да стављају примедбе на предлог закона о буџету. Такође, они имају могућност да предлажу измене или допуне, излажући их у форми амандмана (Вукша et al. 2013: 28). Након расправе парламент доноси закон о буџету који се јавно публикује у службеном гласилу (Тошић, 2013: 47). Тек након што законодавно тело усвоји закон о буџету и закон ступи на снагу буџетски корисници су овлашћени да троше новац предвиђен за одређену намену и то само до висине која је буџетом за то одређена (Tommasi, 2007: 280).

Извршити буџет значи прикупити све оне буџетске приходе и утрошити их за оне намене и у оном износу како је буџетом предвиђено (Ђуровић-Тодоровић, Ђорђевић, 2010: 373). Извршење буџета поверено је органима управе. Ове послове обављају наредбодавци и рачунопологачи. Да би се осигурало извршење, како је то планирано и усвојено од стране највишег органа власти, битно место у буџетском поступку резервисано је за буџетску контролу, о којој ће детаљније бити речи у наставку рада.

## **2. Буџетска контрола као елемент буџетског права и облик финансијскоправне контроле**

Све израженији захтеви који се тичу обезбеђења транспарентности у поступању корисника буџетских средстава, полагања рачуна о предузетим активностима и потребе да трошак јавног новца као резултат има одговарајућу вредност, наметнули су потребу увођења снажних буџетских контрола у јавном сектору бројних држава (Dimitrijević, 2016: 754). Деловање у оквиру својих правних и политичких одговорности уз постизање постављених циљева представља основну идеју контроле јавног сектора (OECD, 2005: 1). Контрола јавних финансија и државне имовине изузетно је важна функција, која се остварује на више начина и од стране више државних органа.

Буџетску контролу треба посматрати, пре свега, као елемент буџетског права и облик финансијско правне контроле, односно контроле управе, одвајајући је од других облика и система контроле који постоје у савременим државама (Раовић-Јекнић, 2007: 117). Даље, буџетска контрола је облик правне контроле, из разлога што је поступак целокупне контроле регулисан правним нормама и своди се на испитивање и утврђивање законитости аката којим се буџет извршава (Тошић, 2013: 196-197). Несумњиво је буџетска контрола једно од најсложенијих и најосетљивијих питања буџетског права, а произлази из једне од основних функција буџета – да је буџет инструмент контроле прикупљања и трошења буџетских средстава. Главни приходи и примања државног буџета потичу од опорезивања пореских обвезника, добијених донација и помоћи, као и примања од задуживања у земљи или иностранству. Расходи државног буџета, односе се на текуће расходе, капиталне расходе, отплате или повраћај зајмова, као и дате кредите. За непредвиђене, хитне издатке, служи буџетска резерва (Leko, Zeremski, Leko, 2007: 4).

Са правног аспекта буџетска контрола се своди на испитивање и утврђивање законитости аката којима се буџет извршава. Посматрана са финансијског аспекта, она има за циљ да утврди целисходност трошења, а не само законитост располагања буџетским средствима (Матејић, 1965: 23).

### **3. Елементи буџетске контроле**

С обзиром на сложеност финансијске привреде, на велики број лица ангажованих у буџетској процедури, на фазе кроз које буџетска средства пролазе при њиховом прикупљању и трошењу, јасно је да се контрола над радом тако компликованог механизма као што је буџет, не може поверити неком монистичком контролном органу. Контрола, да би била ефикасна, мора да буде вишеструка и да се врши у разним моментима буџетског циклуса, како би били обухваћени и сви органи ангажовани у извршењу буџета и све фазе кроз које финансијска средства пролазе (Вукша et al. 2013: 37; Анђелковић, 2010: 88).

Буџетска контрола, као облик правне контроле представља друштвени однос између вршиоца контроле и контролисаног, поводом законитог и правилног управљања буџетским средствима, при чему су контролору поверена одређена правна овлашћења (Раовић-Јекнић, 2000: 51). Као и свака правна контрола и буџетска контрола садржи низ

елемената, који је чине препознатљивом и посебном у односу на друге облике контроле.

Када су у питању субјекти који врше контролу на првом месту је представничко тело, затим и други органи, пре свега органи управе у својству контролора али и посебне, стручне независне државне ревизорске институције (Раовић-Jeknić, 2007: 117). Њима на располагању стоји низ законом предвиђених правних овлашћења, која се у зависности од врсте контроле крећу од доношења решења, којим се корисницима буџетских средстава налаже отклањање контролом утврђених недостатака у финансирању јавних расхода, па до неусвајања предлога закона о буџету или завршног рачуна буџета од стране представничког тела, што за резултат има подношење оставке од стране владе. Предмет контроле јесте буџет, односно његово правилно и законито извршење, али и питање да ли је финансирање државних (јавних) потреба вршено тачно и по прописима, да ли је било рационално, а у одређеним случајевима и целисходно. Субјекти који подлежу контроли јесу сви органи и службена лица којима је поверено извршење буџета.

#### **4. Задаци, циљеви и значај буџетске контроле**

Контролом наплате буџетских прихода испитује се правилност примене законских прописа о обрачунавању и наплаћивању прихода, као и наплата прихода у предвиђеном року и износу. Другим речима, испитује се наменско трошење средстава у буџету (Ristić, Ristić, 2014: 855).

Да би се задовољиле друштвене потребе које се финансирају из буџета и тако омогућило остваривање одређених задатака и мера на чије извршење су на основу устава, закона и других прописа обавезне друштвено-политичке заједнице, неопходна је буџетска дисциплина, тј. пуна примена законских и других прописа, који се односе како на прикупљање буџетских прихода тако и на њихово трошење (Вукша et al. 2013: 36). Уз веома лимитирана примања и приходе, а у време глобалне економско-финансијске кризе, када долази до неочекиваних догађаја, потребно је задовољити бројне државне расходе, па је јасно зашто је неопходно водити рачуна о њиховој законитој и рационалној расподели. Кроз развој државе, а самим тим и развој буџетског система, показало се неопходним да се део средстава од појединца и привреде издваја ради подмирења јавних потреба. Средства која држава расподељује својим корисницима, потичу од грађана и привредних субјеката, од наплаћених пореза,

царина, такси, у циљу подмирења заједничких потреба, функционисања различитих државних органа, који су део државног апарата и који омогућују остваривање различитих права тих истих грађана и привредних субјеката (Тошић, 2013: 195; Tasić, Milunović, 2017: 163-164). И баш због тога су државни органи и одговорни за ефективну и ефикасну употребу прикупљених буџетских прихода (ОЕСД, 2005: 7). Циљ буџетске контроле јесте да испита да ли је финансирање потреба државе вршено тачно и по прописима, да заштити законитост и целисходност при прикупљању буџетских средстава и да, у крајњој мери, уколико је то потребно, наложи исправљање уочених неправилности и позове на одговорност. Испитивање начина на који се буџет извршава, да ли је буџет извршен онако како је то предвиђено, да ли се при његовом извршењу пазило на законске прописе и наредбе, те да ли је он извршен на најцелисходнији начин, управо, јесте основни задатак буџетске контроле (Раовић-Јекнић, 2000: 51).

Значај буџетске контроле огледа се, пре свега, у улози и важности коју буџет, као фундаментални инструмент финансирања јавних расхода савремених држава, са собом носи, редистрибуирајући велики део националног дохотка једне државе. Имајући у виду да јавни расходи учествују у расподели националног дохотка у високом проценту - најмање 25%, а у економски развијеним државама и преко 50%, буџет представља основни инструмент финансирања јавних расхода у свим савременим државама, а у неким земљама и једини (Јанковић-Андријевић, 2015: 91). Сходно томе, јасно је зашто је данас императив контролу буџета подићи на највиши ниво и уложити највеће напоре како би се за утрошени државни новац (новац пореских обвезника) добила одговарајућа вредност у виду одређених јавних добара и јавних услуга. Добро организована и ефикасна буџетска контрола гарантује правилно и законито прикупљање и трошење буџетских средстава, а уз то обезбеђује потпунију контролу представничког тела, а тиме и укупне јавности над извршном влашћу. Буџетска контрола може ојачати одговорност политичких представника и конкурентност политичког система и, на тај начин, допринети већој сигурности и поверењу грађана (Shah, 2007: 2).

## II ОБЛИЦИ БУЏЕТСКЕ КОНТРОЛЕ

### 1. Теоријски поглед на облике буџетске контроле

Буџетска контрола, једна од фаза извршења буџета, треба да буде разноврсна, да се врши у свим фазама буџетског поступка и да се њоме обухвате сва лица која манипулишу средствима при извршењу буџета (Spirić, D. 2010: 18). Модерна демократска друштва су постављена тако да је адекватна контрола над јавним издацима битан аспект организације државе. У таквом контексту, развијено је неколико система контроле трошења буџетских средстава, како би се осигурало да се ресурси користе ефикасно, економично и, изнад свега, у складу са законом (Narodna skupština Republike Srbije, 2009: 3). Уобичајена је пракса буџетских система разних земаља, да се разврставање облика контроле најчешће врши према методу, времену, субјектима и органима који врше контролу.

#### *1.1. Документарна и теренска буџетска контрола*

Примењујући као критеријум за поделу, метод којим се буџетска контрола обавља, разликујемо документарну и теренску буџетску контролу. Документарна буџетска контрола, врши се над уговорима, рачунима и документима. Њу врше овлашћени контролори на свом радном месту. Теренска буџетска контрола, обавља се на лицу места, у службеним просторијама контролисаног субјекта, органа коме су поверена буџетска средства. Ове две врсте буџетске контроле се врло често комбинују и то тако што се на терену сакупи документација, а потом се иста анализира и обрађује у службеним просторијама контролора (Тошић, 2013: 203-204; Раовић-Јекнић, 2007: 128; Анђелковић, 2010: 89; Раовић-Јекнић, 2000: 81).

#### *1.2. Претходна и накнадна буџетска контрола*

Уколико имамо у виду време када се буџетска контрола врши она може бити претходна и накнадна. Претходна буџетска контрола претходи располагању буџетским средствима и спроводи се пре него што дође до исплате из буџета. Наредбодавци су дужни да од надлежног контролног органа траже одобрење за сваки акт располагања

буџетским средствима. Тек након детаљне провере да ли постоје расположива средства предвиђена за ту намену и да ли је акт о располагању средствима законит и целисходан, контролор одобрава исплату средстава из буџета.

Накнадна буџетска контрола се спроводи након исплате и трошења буџетских средстава. Она, за разлику од претходне буџетске контроле, не може да спречи штетне последице настале по буџет услед неправилног и незаконитог трошења буџетских прихода, али може да „лечи“ незаконито и нецелисходно поступање позивањем на одговорност (предузимањем одговарајућих дисциплинских, кривичних и политичких мера против учиниоца незаконитих радњи) и захтевањем накнаде штете (Dimitrijević, 2016: 756).

### ***1.3. Буџетска контрола над наредбодавцима и над рачунопологачима***

Уколико се као критеријум узму субјекти над којима се врши буџетска контрола разликујемо контролу над наредбодавцима и контролу над рачунопологачима.

Наредбодавци су 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 у буџету за предметну годину додељени (Анђелковић, 2010: 78). Они имају најважнију улогу и највећу одговорност у извршењу буџета.

Рачунопологачи имају дужност да обављају операције прикупљања прихода, вршења расхода и руковања државном имовином. У том процесу они немају право самосталног одлучивања.

Код наредбодавца контролише се целисходност и законитост употребе одобрених расхода. Овде је реч о политичкој одговорности извршних органа према представничком телу. Ако се на крају утврди да је било неправилности и одговорности извршилаца, следећи корак је разрешење дужности и то приликом усвајања завршног рачуна буџета. Код рачунопологача испитује се како су руковали друштвеном имовином и приходима и да ли су се, при томе, придржавали законских норми. За разлику од наредбодаваца, чија је одговорност политичка, код рачунопологача ради се о дисциплинској и кривичној одговорности (Анђелковић, 2010: 90).

#### ***1.4. Интерна и екстерна буџетска контрола***

Полазећи од тога да ли се контрола обавља унутар самих буџетских корисника или контролу врши независна спољна контрола изван институције, разликујемо интерну и екстерну контролу буџета.

Интерна буџетска контрола јесте склоп политика и процедура које гарантују да ће се владини програми извршити, а планирани резултати постићи и да су ресурси који се користе за њихово извршење у складу са циљевима и задацима. Ова врста контроле заснована је на хијерархијској основи, тј. виши органи по рангу контролишу ниже.

У великом броју држава, поред интерне, образује се и посебна и независна спољна (екстерна) контрола јавних расхода. Контрола која је одвојена од егzekутиве ефикаснија је од унутрашње (интерне) контроле. Та специјална контрола поверена је посебној институцији која, у разним земљама, узима вид и организацију одговарајућу односим историјским, политичким и друштвеним условима те земље (Вукша et al. 2013: 39).

#### ***1.5. Управна, институционална и парламентарна буџетска контрола***

Ова подела буџетске контроле јесте фундаментална и најважнија. Ако као критеријум за поделу узмемо субјекте који врше контролу над корисницима јавних средстава, разликујемо управну, институционалну и парламентарну буџетску контролу. Управну буџетску контролу врше органи управе. Институционалну буџетску контролу обављају независне ревизорске институције или рачунски судови. Уколико је контрола буџетске потрошње поверена парламенту, уз подршку парламентарних одбора, онда је реч о парламентарној (политичкој) буџетској контроли.

##### **1.5.1. Управна буџетска контрола**

Органи управе имају посебно значајну улогу у данашње време у поступку израде, доношења и извршења буџета. То је карактеристично за буџетске системе свих земаља савременог света. Дакле, органи управе имају значајну улогу, како у процесу израде и доношења буџета, тако и у пословима и задацима буџетске контроле (Раовић-Јекнић, 2007: 118; Тошић, 2013: 197).

Управна буџетска контрола има могућност да спречи злоупотребе до којих би могло доћи у току извршења буџета. То је претежно претходна, превентивна контрола, која

има потенцијал да предупреди неправилности у поступку извршења буџета. Заснива се пре свега, на хијерархијској основи, где виши по рангу управни органи контролишу ниже. Како се обавља унутар корисника буџетских средстава, називамо је још и унутрашњом контролом, а често се описује и као контрола над наредбодавцима, односно претходна контрола и над рачунополагачима, што се сматра накнадном контролом.

Виши органи одговорни су за финансијску дисциплину и законито трошење финансијских средстава у оквиру одређених управних јединица, те су због тога дужни да прате и проверавају рад нижих органа у делу руковања буџетским средствима (Вукша et al. 2013: 40; Раовић-Јекнић, 2000: 85; Анђелковић, 2010: 90). Полазећи од основног правила буџетске контроле, да сви органи и лица која учествују у извршењу буџета морају бити контролисани, долазимо до тога да и највиши орган управе има свог контролора у „лику“ министра финансија (Раовић-Јекнић, 2000: 85). Дакле, ниједан орган управе не може бити заштићен од контроле.

Постоје два основна модела управне контроле буџета. Према првом, контрола је организована по централизованом моделу, где се управна контрола као претходна контрола провере законитости и регуларности финансијских трансакција, врши од стране самог министарства финансија или неког тела у његовом саставу (Dimitrijević, 2016: 758) Други модел, заснива се на децентрализацији финансијске контроле од стране министарства финансија, руководству линијских министарстава, без детаљне претходне контроле. У овом случају улога министарства финансија, углавном, је координирајућа, иако оно остаје одговорно за укупну ефективност и конзистентност система контроле буџета. Централизовани модел више обраћа пажњу на законитост и регуларност јавне потрошње, док је децентрализовани модел превасходно више фокусиран на то да се остваре приоритети и циљеви рада управних органа, као и да се постигне већа ефикасност (OECD, 2005: 2).

У буџетској пракси последњих година може се приметити приближавање и мешање ова два модела управне контроле. Централизовани модел постепено поприма обележја децентрализованог, кога карактерише уступање функције контролора менаџменту управне организације, што на крају доводи до неминовног слабљења улоге министарства финансија.

Мишљење стручњака у овој области стоји на становишту да оваква вишегодишња пракса и није најбоље решење, посебно када су у питању државе са нестабилном економском и политичком климом. Оправдање за овакав став налази се у чињеници да

делегирање овлашћења министарствима од стране министарства финансија без постављања јасних граница и лимита оставља значајан простор за злоупотребе и нерегуларности.

### 1.5.2. Институционална буџетска контрола

Управна контрола над буџетом најчешће није довољна, те се у великом броју држава, образује и посебна контрола ван управе и независна од њених органа - тзв. институционална буџетска контрола. Овако организована контрола јавних средстава знатно је ефикаснија од управне контроле. Њој је дато овлашћење да позива на одговорност сва лица која учествују у поступку извршења буџета.

Екстерну ревизију јавних расхода у највећем броју савремених држава врше Врховне државне ревизорске институције (ВРИ), на чијем челу се налази генерални ревизор (Русија, Грчка, Данска, Велика Британија). Њихово оснивање и опсег овлашћења имају уставно утемељење, а остали аспекти вршења ревизије од стране ове независне институције, уређују се законима и другим актима, а сходно националним законодавствима савремених држава. У неким државама институционална буџетска контрола поверена је Рачуноводственим судовима (Италија, Немачка, Румунија). Ова два модела екстерне ревизије јавних расхода се суштински веома разликују. Наиме док је сврха Врховне ревизорске институције да надгледа управљање јавним финансијама, као и да се увери у квалитет и веродостојност података о финансијама које подноси влада, дотле Рачуноводствени судови представљају део правосуђа и имају административна и кривично-правна овлашћења у вези санкционисања правних ентитета (Dimitrijević, 2016: 760).

Институционална контрола буџета има за циљ да изврши проверу и анализира протекле финансијске догађаје, као и постојање незаконитих процедура за трошење јавних средстава и да увери парламент, владу и грађане у квалитет извештаја о трошењу новца пореских обвезника, као и о управљању имовином и обавезама које подлежу јавној контроли. Суштински, њена функција је да подржава и промовише јавну одговорност (Јанковић-Андријевић, 2015: 43). Контрола коју врши парламент не може бити права, ефикасна и истинска уколико није установљена екстерна независна, објективна и стручна контрола буџета која ће парламенту достављати извештај и једино њему бити одговорна. Тек тада, на основу такве провере и редовног извештавања, парламент је у могућности да обави своју улогу на пољу политичке контроле трошења

државног новца (Dimitrijević, 2016: 759). Стога може се слободно рећи, да су ВРИ и парламенти два изузетно битна елемента једног уравнотеженог система одговорности (OECD, 2002: 11).

Веза између врховне ревизорске институције и парламента као законодавног тела државе установљена је Лимском декларацијом. У Декларацији се наводи да је независност ВРИ гарантована уставом и законима конкретне земље, као и да је уставом овлашћена да подноси извештаје о својим налазима парламенту или другом надлежном телу, као и да исте објављује и на тај начин ширу јавност упозна са исправношћу токова државног новца.<sup>1</sup>

Да би се остварили циљеви ревизије, сви приходи, расходи, имовина и обавезе државе морају се подвргнути ефикасној ревизији. За тако обиман задатак потребан је велики број стручних људи. Ревизија је професија која захтева широк опсег стручних знања. Мали је број ревизора који поседују свеобухватан опсег знања која су потребна врховној ревизорској институцији. То значи да је за сваку појединачну ревизију од кључног значаја ревизорски тим у целини, који поседује знања потребна за одређену ревизију. Врховна ревизорска институција може се суочити са ситуацијом да стално запослено особље не поседује потребна знања и вештине за вршење ревизије. Тада се обезбеђују потребна знања из других извора путем ангажовања одговарајућих консултаната који помажу у планирању и вођењу ревизије. Без обзира на налаз спољног консултаната, за резултат ревизије одговорна је ревизорска институција, тако да се ови налази морају користити са великом пажњом. Такође, врховна институција за ревизију мора захтевати од спољног консултаната да се придржава стандарда објективности и независности, што обухвата избегавање сукоба интереса, којем подлежу и запослени у врховној ревизорској институцији (Spirić, 2010: 31).

Ваља још и напоменути да ревизија, као таква, није сама себи циљ, већ неопходни део регулаторног система чији је задатак да се довољно рано открију одступања од прихваћених стандарда и кршење принципа законитости, ефикасности, ефективности и економичности финансијског управљања, како би се омогућило предузимање корективних мера у појединачним случајевима. Уз то потребно је да се одговорне особе позову на одговорност и да се предузму кораци ка спречавању или барем ка отежавању поновног јављања таквих прекршаја (Allen, Tommasi, 2004: 344; Dabić, 2017: 45).

---

<sup>1</sup> Odeljak 8; odeljak 16. Odluke o usvajanju prevoda međunarodnih standarada vrhovnih revizorskih institucija, *Sl. glasnik RS*, 77/15

У земљама са развијеном тржишном привредом и институцијама демократског парламентарног система, као и у земљама транзиције, ВРИ има значајну улогу у остваривању стабилности финансијског система. Својим свеукупним активностима, а посебно извештајима о ревизији, ВРИ треба да улије поверење парламенту и грађанима (Sretenović, Janković-Andrijević, 2015: 79).

Дакле, ревизија јавног сектора није ограничена само на спровођење ревизије, већ се односи и на друге задатке који су тесно повезани са ревизијом. Наведени задаци се односе на јачање одговорности носилаца функција и других одговорних лица за располагање јавним средствима, као и помоћ при увођењу и побољшању система унутрашње контроле код правних лица, откривању превара и појаве корупције у јавном сектору.

Један од најзначајнијих догађаја у развоју државне ревизије било је оснивање Међународне организације врховних институција за ревизију (INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions) на I Конгресу у Хавани 1953. године. Ова организација има за циљ остваривање веће ефикасности, координације и сарадње националних ревизорских институција, размену искустава и даље унапређење државне ревизије (Анђелковић, 2010: 101). INTOSAI стандарде издао је Одбор за стандарде ревизије на XIV конгресу INTOSAI 1992. године у Вашингтону и допунио на XV конгресу INTOSAI 1995. године у Каиру.

Институционална буџетска контрола може бити претходна и накнадна, односно може се претходно или накнадно утврђивати да ли је располагање буџетским средствима било законито и правилно. Код претходне ревизије потврђивање да је исплата у складу са законским нормама, неопходно је за сваку исплату средстава из буџета и врши се, претежно код оних ентитета, чија је законитост и сврсисходност пословања од елементарног значаја за функционисање једне државе. Накнадна ревизија представља контролу јавних средстава и субјекта ревизије након извршених радњи надлежних наредбодаваца и рачунопологача. Она је обавезна приликом прегледа завршног рачуна буџета и финансијских годишњих извештаја локалних самоуправа (Анђелковић, 2010: 94-95).

Како је основни циљ државне ревизије да на ефикасан и економичан начин прибави довољне, адекватне и поуздане доказе за изражавање мишљења о финансијским извештајима, правилности и сврсисходности пословања ентитета јавног сектора, то се ВРИ према циљу ревизије коју спроводе могу сврстати у три основне групе: ревизија

финансијских извештаја, ревизија усклађености пословања са прописима и ревизија сврсисходности (Stanojević, Vidović, 2014: 38).

Ревизија финансијских извештаја (финансијска ревизија) и ревизија усклађености пословања са прописима (ревизија усклађености) се у пракси преклапају, с обзиром да у ревизији јавног сектора скоро није могуће обавити квалитетну финансијску ревизију без ревизије усклађености. Наведено је присутно због специфичности како предмета ревизије, тако и субјеката ревизије чији је рад уређен бројним прописима.

Ревизија сврсисходности или ревизија успешности релативно је новији облик ревизије. По први пут се јавља у Сједињеним Америчким Државама (САД), Канади и Великој Британији крајем 1960-тих година. Многе земље још увек не спроводе ревизију сврсисходности. Има примера, међутим, да врховна ревизорска институција спроводи само ревизију сврсисходности, као што је случај у САД. Наиме, Врховна ревизорска институција САД – Канцеларија за одговорну власт (GAO) је од 1970. године потпуно напустила концепт финансијске ревизије и од тада врши само ревизију сврсисходности за потребе Конгреса САД. Финансијску ревизију јавног сектора у тој земљи обављају финансијски инспектори, који су организационо лоцирани у субјектима јавног сектора, али имају скоро идентичан степен независности као државни ревизор (Јанковић-Андријевић, 2015: 176-179).

Ако се класификација ревизије јавног сектора врши према предмету ревизије, онда поред три наведене основне врсте ревизије постоје и следеће: ревизија буџета, ревизија уговора, ревизија јавних набавки, ревизија приватизације, ревизија јавног дуга државе, ревизија окружења (Stanojević, Vidović, 2014: 38).

### 1.5.3. Парламентарна буџетска контрола

Модерна демократска друштва су постављена тако да је адекватна контрола над јавним издацима битан аспект организације државе. У таквом контексту, развијено је неколико система контроле трошења буџетских средстава, како би се осигурало да се јавни ресурси користе ефикасно, економично и, изнад свега, у складу са законом. Због законодавне функције националних парламената, они играју кључну улогу у процесу усвајања државног буџета. Ипак, једнако је важан њихов део у завршној фази буџетског поступка, који представља контролу над трошењем буџетских средстава (Narodna skupština Republike Srbije, 2009: 3). Штавише, контролну функцију парламента многи аутори сматрају важнијом од законодавне функције, јер модерна парламентарна

демократија почива на одговорности. Одговорност извршне власти се постиже ефикасном контролом, коју народно представништво спроводи непосредно или посредно преко независних државних органа (Јанковић-Андријевић, 2015: 9).

Важност надзорне улоге парламента, тј. контролисања потрошње новца грађана од стране државних институција, огледа се пре свега у чињеници да јавна потрошња у просеку износи око 45% БДП. Ово се свакако односи како на развијене земље света, тако и на земље у развоју, јер је држава најкрупнији и најмоћнији актер у располагању ресурсима и много тога што се одвија у нашој привреди и заједници зависи од опредељења државе и одлука посредством којих се посеже у расположиви доходак и остварује његова далекосежна прерасподела.

Парламентарна буџетска контрола је контрола буџета од стране законодавног органа државе. Она се још назива и политичком буџетском контролом, јер у свој фокус ставља рад наредбодаваца, министара и других руководилаца државних институција, до чије смене може доћи услед утврђених неправилности у раду (Dimitrijević, 2016: 762). За разлику од управне и институционалне контроле, које се врше у току извршења буџета, парламентарна контрола се, по правилу, односи на већ истекли период и обавезно се спроводи приликом разматрања и усвајања завршног рачуна буџета (Анђелковић, 2018: 360). Завршни рачун буџета је извештај о томе како су остварена предвиђања буџета за претходну годину. Његовим доношењем завршава се последња фаза буџетског циклуса. У Републици Србији завршни рачун буџета усваја Народна скупштина и објављује се у службеном гласнику. Одлука о завршном рачуну, заједно са извештајем екстерног ревизора доставља се Министарству финансија – Управи за трезор и Државној ревизорској институцији. Важност завршног рачуна јесте у томе што Народној скупштини даје могућност за разматрање како је извршна власт у пракси реализовала принципе које је установила на почетку буџетске године. Практични значај завршног рачуна буџета огледа се у томе што се помоћу њега долази до увида у финансијске токове државе у претходном буџетском периоду (Spirić, 2010: 27). Неспорно, у завршном рачуну буџета постају видљиве добре и лоше стране пореског система и политике јавних расхода конкретне земље. Завршном рачуну буџета, а то значи и парламентарној (политичкој) буџетској контроли, придаје се у свим земљама велики значај (Вукша et al. 2013: 43).

Парламентарна (скупштинска) контрола било ког друштвеног процеса је демократска тековина. Међутим, познато је да демократија не функционише једнако ефикасно у свим друштвеним условима. У том смислу, укупан демократски развој и

развој појединих демократских процеса захтевају развијени политички систем базиран на владавини права, у коме ће све три гране власти имати сразмеран рацио постојања (Spirić, 2010: 47).

Да би парламент као представнички орган и највиши законодавни орган у једној држави ефикасно обављао своју контролну функцију, потребно је да су испуњени одређени предуслови, а пре свега постојање посебне стручне и независне институције која ће периодично подносити извештај парламенту о трошењу буџетских средстава и, уједно, њему бити одговорна за свој рад (Анђелковић, 2018: 361). Без овакве потпоре парламентарна буџетска контрола би се у пракси сводила на просто изгласавање закона о буџету и завршног рачуна буџета. Другим речима, делатност ове институције би изгубила смисао ако парламент не би узео озбиљно у разматрање њене извештаје и утицао на предузимање мера у правцу отклањања уочених неправилности приликом трошења државног новца (Dinić, 2015: 54).

Као посредник између институције која обавља ревизију јавних расхода и парламента који врши политичку буџетску контролу, у већини земаља јављају се буџетски одбори (унутар парламента) са циљем да обавештавају парламент о свим битним питањима и активностима у поступку контроле трошења буџетских средстава, а како би се остварила објективна, стручна и непристрасна контрола буџета (Раковић-Јекнић, 2007: 155-156). Број чланова буџетског одбора се углавном утврђује пословником парламента или посебном одлуком о именовању. У пракси, број чланова буџетског одбора у разним државама варира између 7 и 40 посланика. Његов састав се обично заснива на принципу пропорционалне заступљености у парламенту, што одражава политичку структуру парламента, па је углавном већина чланова одбора из владајуће политичке странке. Веома је важно да поступање парламента, као и буџетских (парламентарних) одбора не буде политички обојено у случајевима када се расправља о питањима везаним за врховну ревизорску институцију (Јанковић-Андријевић, 2015: 32-33). Задатак буџетских одбора, као парламентарних тела јесте да обавештавају парламент о свим битним питањима и активностима у целокупном поступку контроле трошења буџетских средстава (Анђелковић, 2010: 104). Успостављање одбора надлежних за буџет (финансије) у оквиру парламента, од великог је значаја за унапређење квалитета контроле буџета, а посебно њихова непосредна сарадња са ВРИ, што увелико олакшава сам процес вршења буџетске контроле (Robinson, 2011: 125).

Током времена је, у многим државама, дошло до преношења финансијско-политичке моћи са парламента на друге политичке субјекте и то, пре свега, на извршну власт. Нови приступ управљању јавним расходима, међутим, поставља питање редефинисања улоге и утицаја парламента у буџетском процесу. Законодавна тела сада све више бивају активна приликом разматрања буџетских питања у односу на неке раније временске периоде (Anderson, 2009: 3).

## **2. Упоредно-правни осврт на облике буџетске контроле у неким европским државама**

### ***2.1. Италија***

Финансијско правни историчари су забележили да су још стари Римљани разликовали приватну имовину од државне имовине и да су посебну пажњу посвећивали контроли државног новца, који је чуван у храмовима. Покушавајући да унесу ред у државне финансије, постављали су чиновнике да се старају о државној благајни, као и рачуновође које су водиле одговарајуће књиговодство. Дакле, када је италијанска контрола буџета у питању, евидентно је да она има дугу традицију чувања и рационалног трошења новца из државне благајне. Она почиње од Генералног коректора у старом Пијемонту, преко канцеларије Ревизије и контроле, као и Већа државе за финансије, па до организације контроле у Италији, након уједињења у другој половини 19. века, када је формиран рачуноводствени суд и Генерално рачуноводство државе. Генерално рачуноводство државе, као облик управне и превентивне контроле, са буџетским реформама из 1978. и 1988. године, уобличио су и правно регулисали садашњу организацију, начин рада и функционисање система буџетске контроле у Италији (Раовић-Јекнић, 2007: 159-169).

У Италији управну, односно унутрашњу буџетску контролу, обавља Генерално рачуноводство државе, које се налази у саставу Министарства финансија. Оно врши превентивну контролу трошења буџетских средстава на нивоу целе јавне управе, преко централних рачуноводстава, која постоје при сваком министарству и јавној установи. Генерално рачуноводство државе је подређено Министарству финансија, а његово оснивање у многоме је омогућило квалитетнију контролу трошења државних средстава (Тошић, 2013: 210).

Контрола коју врши Рачуноводствени суд, у систему буџетске контроле Италије, представља модел институционалне, аутономне и спољне контроле извршења буџета и обезбеђује непристрасне и објективне провере правилног и законитог управљања буџетским средствима. Рачуноводствени суд функционише као аутономни, независни и непристрасни контролор. У његовој надлежности је доношење рачуноводствених пресуда и пресуда којима се утврђује одговорност на плану јавног рачуноводства и употребе новца из државне касе. Такође, у Италији постоји и парламентарна контрола, коју врше оба дома италијанског парламента са циљем праћења и контролисања финансијске активности власти у делу трошења државног новца (Раовић-Јекнић, 2007: 171). Парламенту је, као и у другим савременим државама, од велике помоћи Рачуноводствени суд, који има уставну обавезу да обавештава оба дома парламента о законитости и целисходности трошења одобрених буџетских средстава.

## ***2.2. Велика Британија***

Британски систем контроле буџета заснован је на међусобној сарадњи и повезаности између управне контроле и екстерне парламентарне контроле, која је подржана од стране Националне ревизорске институције (Вукша et al. 2013: 41). Интерна контрола у Великој Британији је заснована на децентрализованом моделу контроле, за разлику од држава европског континенталног права, у којима је интерна контрола буџета централизована и у чијем средишту је министарство финансија. Наведено конкретно значи да се интерна контрола налази у самим министарствима и у другим корисницима буџетских средстава. Ипак и у овом систему претежна одговорност за функционисање целокупног система интерних контрола на нивоу државе почива на министарству задуженом за послове финансија (Тошић, 2013: 212). Она се огледа у претходној (*ex ante*) контроли преноса буџетских средстава министарствима и другим управним органима и организацијама. Кључна улога у процесу управне интерне контроле дата је високом службенику органа управе - финансијском саветнику (*accounting officer*), који је одговоран за сва плаћања и преузимање обавеза у оквиру тог органа управе (Вукша et al. 2013: 42).

Парламентарна контрола јавне потрошње у Великој Британији има своју дугу традицију која се ослања на три главна носиоца. Заокружени систем контроле јавних расхода чине: Доњи дом британског Парламента (*the House of Commons*), парламентарни Одбор за јавне рачуне (*Public accounts Committee*) и Национална

ревизорска институција (National Audit Office). Ове три институције заједнички врше контролу јавне потрошње у различитим сегментима и, у великој мери, се ослањају једне на друге у свом раду, што и чини тајну њиховог успеха (Rabrenović, 2008: 180).

Национална ревизорска институција има дугу традицију у Великој Британији, а њен садашњи статус је уређен Законом о националној ревизији из 1983. године (Анђелковић, 2010: 96). Она, као врховна ревизорска институција Велике Британије, врши ревизију финансијских извештаја органа управе и испитује да ли су финансијска средства потрошена на економичан, ефикасан и ефективан начин. Ревизорском институцијом руководи Контролор и Генерални ревизор који је повереник парламента и који за свој рад одговара директно парламенту (Вукша et al. 2013: 42). Основна веза између парламента и Националне ревизорске институције успостављена је преко најстаријег британског парламентарног Одбора за јавне рачуне, који на основу резултата ревизије, позива на одговорност државне службенике за располагање државним средствима. Институција има посебан правни статус, а њени запослени немају статус државних службеника.

### *2.3. Француска*

Пре темељних промена у функцијама интерне ревизије Трезора у Француској, систем јавне интерне контроле је, услед дуге историјске традиције, карактерисао висок степен централизације. Управљачке одлуке биле су поверене финансијским контролорима, који су били запослени у Трезору у министарству финансија, економије и индустрије. Општи финансијски инспекторат био је инспекцијско тело министарства, а рачуновође су биле административно одговорне министру, а правно Рачуноводственом суду који врши екстерну ревизију буџета.

Новим Законом о буџету из 2001. године, увођењем глобалног буџета оријентисаног на програме, органи који троше новац, одговорни су парламенту за своје управљачке одлуке, своју стварну потрошњу, као и за учинак у односу на средства која су им додељена (De Koning, 2007: 34).

У француском систему контроле јавне потрошње, постоје три кључне функције. Прва је администратор, који има овлашћење да одобрава трошкове, у оквиру одређених овлашћења. Друга је финансијски контролор, тј. службеник министарства финансија, распоређен у сваком од министарства, чији је задатак да провери све акте којима се стварају финансијске обавезе, као и да лимити не буду прекорачени. Трећа је јавни

рачуновођа, чија је улога да обезбеди регуларност при употреби јавних финансија. Све три функције одговорне су за плаћања без прописаног одобрења или изван намене утврђене буџетом, али су и заштићене обвезницом која покрива овај ризик (Анђелковић, 2010: 98-99).

Национална ревизорска институција Француске јесте централни део судског система. Она обавља ревизију годишњих финансијских извештаја, које припремају рачуновође, и независна је од извршне и законодавне власти.

#### ***2.4. Немачка***

Ревизорски суд Савезне Републике Немачке, врховни је савезни орган који врши ревизију управљања буџетом и имовином од стране савезних органа, испитујући целокупно финансијско пословање. У свом раду ревизорски суд је потпуно независан у односу на владу и друге савезне органе (Раовић-Јекнић, 2007: 214). Након обављене ревизије, ревизорски суд налазе и закључке саопштава органу који је контролисан, да би се могао изјаснити о резултатима.

Поред контроле, Савезни ревизорски суд Немачке има важну и саветодавну улогу у немачком финансијскоправном систему. Ова институција нема овлашћења да принудно спроводи своје ревизорске препоруке, већ се ослања на своју стручност, објективност и уверљивост својих аргумената. Суд је обавезан да Годишњи извештај презентује јавности на конференцији за штампу, која се организује сваке године (Анђелковић, 2010: 99-100).

#### ***2.5. Црна Гора***

Институционални механизми контроле како у свим европским модерним државама, тако и у Црној Гори, обезбеђују законито располагање државним средствима од стране корисника буџета, а у складу са наменама и у износима утврђеним буџетом. Примарна контрола јесте она коју спроводе органи управе. То је унутрашња, (интерна) контрола заснована на хијерархијској основи, у којој виши органи управе врше контролу трошења буџетских средстава од стране нижих органа управе. На врху те хијерахије налази се министар финансија (Тошић, 2013: 208). Као што смо већ указали раније, овај облик контроле је ограничено ефикасан, јер органи управе сами себе контролишу, те је неопходно успоставити контролу независну од органа управе.

Успостављање модерне и ефикасне буџетске контроле, као једног од најзначајнијих и најосетљивијих елемената буџетског права и облика финансијскоправне контроле и контроле управе, био је један од најважнијих задатака буџетске реформе у Црној Гори, започете 2000. године. Реформа је резултирала установљењем Државне ревизорске институције Црне Горе као екстерне, независне, стручне и објективне контроле трошења државног новца и новог система буџетске контроле (Раовић-Јекнић, 2007: 221).

Народна скупштина Републике Црне Горе је на седници одржаној априла 2004. године донела Закон о државној ревизорској институцији, којим је ова институција и формирана. Државна ревизорска институција је оформљена као екстерна, независна, стручна и објективна контрола трошења буџетских средстава и као таква управља државном имовином у Црној Гори. Она има овлашћења да врши контролу законитости, сврсисходности и успешности приликом обављања државних активности свих корисника буџетских средстава. Образована је по принципу колегијалности, независна је и сама одлучује које ће субјекте контролисати, као и о врсти контроле (Тошић, 2013: 209).

Политичка буџетска контрола у Црној Гори јесте контрола коју обавља представничко тело, по правилу, при расправи о завршном рачуну буџета државе, па се назива још и скупштинска, представничка или парламентарна буџетска контрола. Међутим, посланици као носиоци законодавне власти, у већини случајева, нису стручно оспособљени да прочитају комплексне финансијске извештаје о потрошњи буџетских средстава. И у случају када то јесу, они објективно не могу пратити начин трошења и ваљаност докумената на основу којих се сачињавају финансијски извештаји. Имајући то у виду политичка контрола представничког тела које одобрава буџет, није могућа и потпуна, уколико парламент није ваљано информисан и уколико нема јасан извештај, који је основа за разматрање завршног рачуна буџета. То је и у Црној Гори, као и у већини демократских држава условило формирање Врховне државне ревизорске институције (Radulović, 2008: 20-21). До тада, скупштинска контрола, као облик политичке контроле трошења буџетских средстава, само формално је чинила део скромног система буџетске контроле у Републици Црној Гори (Раовић-Јекнић, 2007: 223).

### 3. Институције буџетске контроле у Европској унији

Уговором о оснивању Европске економске заједнице (ЕЕЗ) склопљеном у Риму 1957. године, између шест западноевропских земаља (Француске, Италије, Западне Немачке, Луксембурга, Белгије и Холандије), започета је реализација идеје изградње најпре заједничког, а потом и јединственог тржишта на тлу Европе. Циљ у смислу елиминисања царинских баријера (стварање царинске уније), практично је операционализован афирмацијом принципа тзв. четири слободе, односно слободним кретањем роба, капитала, радне снаге и услуга. У току полувековног (повећање броја земаља чланица) и вертикалног интегрисања, створен је економски простор на коме су привредни токови у највећем степену слободни, односно неспутани интервенистичким активностима националних влада (Ristić, 2015/2016: 29-30). Ова заједница је оформљена под садашњим именом Уговором о Европској унији (више познатим под именом Мастрихтски уговор) из 1992. године.

Настанком Европске уније успостављена је политичка и економска творевина, која стоји изнад националних држава и која интегрисање привреда земаља чланица, односно економске проблеме жели да реши првенствено тржишним средствима. У исто време, врло важну улогу у овом процесу игра заједничка економска политика. Један од одређујућих инструмената економске политике Европске уније је заједнички буџет. Буџет Европске уније је посебан, с обзиром на политичко и економско окружење у којем постоји, тако да се концепт фискалног федерализма у Европској унији увелико разликује од оних у националним државама (Ristić, Ristić, 2016: 186). Посматрано с те тачке гледишта, унија се може схватити као једна конфедерација, односно има обележја међународне организације, али и савезне (федералне) државе. У исто време, буџетски систем ЕУ се разликује у знатној мери и од система финансирања међународних организација, с обзиром да ове махом делују захваљујући буџету који обезбеђује функционисање дате организације (Vigvari, Raičević, Brnjas, 2003: 193- 196).

Европска унија нема класичну владу попут држава чланица, али има буџет са структуром прихода и расхода. Поред општих особина буџета, да је прегледан, транспарентан, солидно вођен, јаван и контролисан, буџет Уније почива на четири основна начела: јединства, једногодишњости, равнотеже и универзалности. Осим буџета, ЕУ има и „вишегодишњи финансијски оквир или перспективу“ који представља приближан или оквирни преглед прихода и расхода током неколико наредних година (Ristić, 2015/2016: 286-287).

Европска унија као посебна међународна организација има своје изворе прихода. Процес финансирања Европске уније врши се преко буџета, путем кога се прикупљају средства, која се потом распоређују у облику буџетских кредита одобрених од стране Европског парламента и Савета, а према нацрту који је формулисала Комисија Европске уније (Тошић, 2013: 217).

Унутар институција обавља се детаљна интерна контрола, од стране контролора које институције саме именују. Они врше надзор над свим буџетским операцијама, независни су, и имају право да иницирају покретање поступка пред Судом правде. Екстерна буџетска контрола у оквиру Европске уније поверена је Европском ревизорском суду и Парламенту, који контролу обављају приликом разматрања завршног рачуна. Унутар парламента егзистира и Комитет за буџетску контролу, који се стара о законитости и правилности извршења буџета (Тошић, 2013: 217-218).

Европски ревизорски суд је основан 22. јула 1975. године, као орган Европских заједница приликом потписивања Уговора у Бриселу, којим су извршене одређене ревизије Римских уговора, у делу који се тиче финансијских провизија. Суд у почетку није имао статус комунитарне институције, све до признавања такве позиције Уговором из Матрихта. Суд обавља улогу спољашњег ревизора и састављен је од по једног представника из сваке државе чланице, које може разрешити једино Суд правде, на предлог Ревизорског суда. За судије се бирају лица која су радила у независним ревизорским институцијама у државама чланицама Европске уније. Функција чланова суда мора бити независна и самостална и само у интересу Уније. Приликом вршења финансијске ревизије, Суд оцењује тачност, поузданост и целовитост достављених извештаја. Притом је битно утврдити да ли извештаји осликавају стварно финансијско стање, новчане токове из претходних година, али и да ли се средствима Европске уније управља правилно, тако да грађани Уније добију највећу вредност за свој новац (Димитријевић, 2016: 911-913; Тошић, 2013: 218). На крају сваке буџетске године Суд саставља годишњи извештај, који доставља осталим органима Уније и објављује у Службеном листу Европске уније. Упркос свом називу, Ревизорски суд није правосудни орган и нема судска овлашћења у ужем смислу (Анђелковић, 2010: 101).

#### **4. Облици буџетске контроле у Републици Србији**

Развој буџетског система Републике Србије доживљавао је трансформацију сходно променама које су се дешавале на нивоу некадашње Социјалистичке Федеративне

Републике Југославије, Савезне Републике Југославије и Државне заједнице Србије и Црне Горе. Упоредо са развојем буџетског система и променама које су га пратиле мењају се и облици буџетске контроле, као и органи и институције надлежне за њено вршење. Тако су, у Савезној Републици Југославији, контролу трошења буџетских средстава обављали буџетски инспектори (савезни и републички), односно финансијски инспектори у Црној Гори. Савезни буџетски инспекторат вршио је непосредну контролу наплаћивања прихода и трошења средстава за поједине намене, као и финансијског и материјалног пословања носилаца и корисника средстава савезног буџета.<sup>2</sup>

У периоду од 2001. године, у Републици Србији је започета реформа јавних финансија, са намером да се фискални систем учини транспарентнијим, једноставнијим и усклади са међународним стандардима. Наведено би требало да резултира реализацијом макроекономске стабилности и привредног раста. Буџетска процедура у Републици Србији подлеже контроли у свим фазама и од стране различитих институција. Народна скупштина, Влада и Министарство финансија имају подељене одговорности у домену контроле буџетске потрошње, а све у оквиру њихових уставних и законских надлежности.

Закон о буџетском систему Републике Србије посебно уређује систем интерне контроле, интерну ревизију, буџетску инспекцију а предвиђена је и екстерна ревизија буџета Републике, буџета локалних власти и финансијских планова организација обавезног социјалног осигурања.

#### ***4.1. Интерна финансијска контрола у јавном сектору***

Под интерном финансијском контролом у јавном сектору подразумева се свеобухватни систем који успоставља Влада, односно организације јавног сектора, а ради финансијског управљања и контроле, интерне ревизије и извештавања о коришћењу јавних средстава (Stojanović, 2012: 80).

У складу са захтевима ЕУ, Влада Републике Србије је 2009. године усвојила посебну Стратегију о интерној финансијској контроли у јавном сектору, која представља дугорочни план за успостављање и развој свеобухватног и ефикасног система овог облика финансијске контроле (Stojanović, 2012: 81). Обавеза успостављања система

---

<sup>2</sup> Чл. 37. Закона о финансирању Савезне Републике Југославије, *Сл. лист СРЈ*, 53/92 и 26/95

интерне контроле у јавном сектору је регулисана Законом о буџетском систему и Правилником о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору. Интерна финансијска контрола у јавном сектору у Републици Србији обухвата:<sup>3</sup>

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.

#### 4.1.1. Финансијско управљање и контрола

Финансијско управљање и контрола је систем политика, процедура и активности које успоставља, одржава и редовно ажурира руководиоца 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.<sup>4</sup> Другим речима, систем финансијског управљања и контроле је свеобухватни систем интерних контрола који треба да допринесе да се адекватно буџетска и друга јавна средства користе, односно средства штите од губитка, злоупотребе и штете. Финансијски учинци пословања се усмеравају и контролишу тако да помажу реализацију циљева.

Интерна контрола је процес који се свакодневно примењује у пословању разних ентитета и представља средство за остварење циљева. Систем интерне контроле функционише захваљујући људима - кадровима. Разни (економски) ентитети могу успоставити процедуре за вођење пословне политике, прописане радне поступке, компјутерски контролисане информације и рачуноводствени систем, као и друге поступке и контроле, али оно што чини да систем функционише на сваком нивоу менаџмента су кадрови (људи). Људи су ти који дефинишу циљеве, контролне механизме за њихово остваривање и предузимају мере неопходне за ефикасно функционисање система контроле.

---

<sup>3</sup> Чл. 80. Закона о буџетском систему, *Сл. гласник РС*, 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 - испр., 108/13, 142/14, 68/15 - др. закон, 103/15, 99/16 и 113/17

<sup>4</sup> 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*, 99/11 и 106/13

За успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле, одговоран је руководилац корисника јавних средстава. Руководилац корисника јавних средстава може пренети надлежност за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле на лице које он овласти.<sup>5</sup> Руководилац корисника јавних средстава до 31. марта текуће године за претходну годину на прописани начин извештава министра о адекватностима и функционисању система финансијског управљања и контроле.

Систем финансијског управљања и контроле обухвата следеће елементе: контролно окружење, управљање ризицима, контролне активности, информисање и комуникације, праћење и процена система.<sup>6</sup>

*Контролно окружење* је предуслов за развој квалитетних система финансијског управљања и контроле, утврђује „тон” у организацији и утиче на свест запослених о контролама. Оно представља основу за све друге компоненте интерне контроле, обезбеђујући дисциплину и структуру.<sup>7</sup>

*Управљање ризицима* обухвата идентификовање, процену и контролу над потенцијалним догађајима и ситуацијама које могу имати негативан ефекат на остварење циљева корисника јавних средстава, као и начине на које пословодство реагује на такве ризике, кроз мере и активности које предузима. Предуслов управљања ризицима је утврђивање општих и специфичних циљева које организација треба да оствари. Задатак је да пружи разумно уверавање да ће циљеви бити остварени.<sup>8</sup>

*Контролне активности* обухватају писане политике и процедуре, успостављене да пруже разумно уверавање да су ризици за постизање циљева сведени на прихватљив ниво, дефинисан у процедурама за управљање ризиком.<sup>9</sup>

*Информисање и комуникације* укључују све евиденције, процедуре, правила и писану документацију и приручнике који се користе у одржавању транспарентности и полагања рачуна за средства и обавезе.

---

<sup>5</sup> Чл. 81. Закона о буџетском систему, *Сл. гласник РС*, 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 - испр., 108/13, 142/14, 68/15 - др. закон, 103/15, 99/16 и 113/17

<sup>6</sup> Чл. 4. Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору, *Сл. гласник РС*, 99/11 и 106/13

<sup>7</sup> Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017–2020. године, *Сл. гласник РС*, 51/17, стр. 14.

<sup>8</sup> Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017–2020. године, *Сл. гласник РС*, 51/17, стр. 15.

<sup>9</sup> Чл. 7. Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору, *Сл. гласник РС*, 99/11 и 106/13

*Праћење и процена система* обухвата увођење система за надгледање финансијског управљања и контроле проценом адекватности и његовог функционисања.<sup>10</sup>

#### 4.1.2. 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 (Анђелковић, 2010: 185).

Основни циљ интерне ревизије је да идентификује ризике којима је организација изложена, да вреднује постојећи систем интерне контроле, да се увери да ли он функционише на адекватан начин и у складу са политикама и процедурама организације, да руководству даје препоруке и прати њихову реализацију, да оцењује ефективност и ефикасност радних процеса.

Задатак интерне ревизије код свих пословних ентитета, а што је случај и код корисника буџетских средстава јесте благовремено и превентивно реаговање у циљу откривања слабих тачака у функционисању организације, које настају као последица неефикасности система интерних контрола (Воговић, Закіћ, 2013: 33).

Правни оквир за успостављање интерне ревизије у јавном сектору у Републици Србији дат је у Закону о буџетском систему. У одредбама овог закона дефинисана је обавеза корисника јавних средстава да успоставља интерну ревизију, при чему је за успостављање и обезбеђење услова за адекватно функционисање интерне ревизије одговоран руководилац корисника јавних средстава.<sup>11</sup>

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. Она се успоставља у директним корисницима средстава буџета Републике и организацијама обавезног социјалног осигурања, јавним предузећима основаним од стране Републике, односно локалне власти, правним лицима основаним од стране тих јавних предузећа. Директни

---

<sup>10</sup> Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017–2020. године, *Сл. гласник РС*, 51/17, стр. 16.

<sup>11</sup> Чл. 82. Закона о буџетском систему, *Сл. гласник РС*, 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 - испр., 108/13, 142/14, 68/15 - др. закон, 103/15, 99/16 и 113/17

корисници буџетских средстава имају законску обавезу да успостављају одговарајуће облике интерне ревизије за индиректне кориснике буџетских средстава који су у њиховој надлежности. Она пружа саветодавне услуге које се састоје од савета, смерница, обука, помоћи или других услуга у циљу повећања вредности и побољшања процеса управљања датом организацијом, управљања ризицима и контроле. Интерну ревизију обављају интерни ревизори, који у вршењу функције, примењују међународне стандарде интерне ревизије, етички кодекс интерне ревизије и принципе објективности, компетентности и интегритета.

#### 4.1.3. Централна јединица за хармонизацију

Хармонизацију финансијског управљања и контроле и интерне ревизије врши Министарство финансија - Централна јединица за хармонизацију, која обавља послове:<sup>12</sup>

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

---

<sup>12</sup> Чл. 83. Закона о буџетском систему, *Сл. гласник РС*, 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 - испр., 108/13, 142/14, 68/15 - др. закон, 103/15, 99/16 и 113/17

## 4.2. Буџетска инспекција

Буџетска инспекција представља посебан сектор у оквиру Министарства финансија, а такође је успостављена и на нивоу Аутономне покрајине Војводине (као служба буџетске инспекције аутономне покрајине) и на локалном нивоу (као служба за буџетску инспекцију јединице локалне самоуправе, тако што је предвиђена обавеза установљавања буџетске инспекције у оквиру одељења локалних буџета).<sup>13</sup> Функција буџетске инспекције дефинише се као контрола примене закона у области материјално-финансијског пословања и наменског и законитог коришћења средстава директних и индиректних корисника буџетских средстава, организација за обавезно социјално осигурање, јавних предузећа, односно других правних лица предвиђених законом.<sup>14</sup>

Програм рада буџетске инспекције и његове промене утврђује министар. Ако се у поступку инспекције утврде незаконитости, буџетска инспекција решењем налаже мере за њихово отклањање и предузима друге законом утврђене поступке, а евентуално уколико је незаконитост толико озбиљна, буџетска инспекција контактира јавно тужилаштво, које затим покреће поступак за утврђивање да ли у конкретном случају постоје елементи који указују на извршење кривичног дела (Stojanović, 2012: 85). Уколико корисници буџетских средстава, организације обавезног социјалног осигурања и јавна предузећа не поступи по коначном решењу буџетске инспекције, министар надлежан за послове финансија може издати налог да им се обустави пренос средстава буџета у текућем периоду, осим средстава за плате (Вукша et al. 2013: 67-68).

Након обављене инспекције, инспектори извештај достављају министру, тј. надлежном органу локалне власти, при чему извештај садржи и мере које су наложене субјекту код кога је извршена контрола. Такође, примерак извештаја доставља се руководиоцу контролисаног субјекта. Затим, коначан извештај о раду буџетске инспекције за конкретну годину, министар финансија доставља Влади, која га затим подноси Народној скупштини.<sup>15</sup>

Рад буџетске инспекције је независан и самосталан. Њен рад, овлашћења, обележја и друго уређују се посебним актом владе, на предлог министра. Програм рада буџетске инспекције и његове промене утврђује министар (Leko et al. 2007: 10).

---

<sup>13</sup> Чл. 85. Закона о буџетском систему, *Сл. гласник РС*, 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 - испр., 108/13, 142/14, 68/15 - др. закон, 103/15, 99/16 и 113/17

<sup>14</sup> Чл. 84. Закона о буџетском систему, *Сл. гласник РС*, 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 - испр., 108/13, 142/14, 68/15 - др. закон, 103/15, 99/16 и 113/17

<sup>15</sup> Чл. 91. Закона о буџетском систему, *Сл. гласник РС*, 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 - испр., 108/13, 142/14, 68/15 - др. закон, 103/15, 99/16 и 113/17

### 4.3. Независна ревизија јавних расхода

Имајући у виду да се за потребе јавне потрошње код нас ангажује око 40% бруто друштвеног производа, одговорност за његово трошење у јавном сектору је знатно ригорознија од одговорности која се захтева у тржишном сектору. То потврђује начело да ревизија јавних расхода треба да функционише као независна надзорна државна институција ради обезбеђења поштовања прописа и упутстава у области јавних расхода и да, аналогно томе, идентификује све субјекте који нису поштовали прописе и упутства у вези са иницирањем и усмеравањем јавних расхода (Анђелковић, 2010: 187).

Да би одговорила захтевима који се пред њу постављају, Врховна ревизорска институција у свим земљама, па и у Републици Србији мора да буде институционално независна, што се регулише посебним законом.

У Републици Србији је крајем 2005. године донет Закон о државној ревизорској институцији,<sup>16</sup> којим Народна скупштина добија сопствени инструмент надзора над трошењем буџетских средстава. Треба нагласити да је до доношења Закона о Државној ревизорској институцији и увођења овог облика контроле јавних финансија, у пракси проверавано само да ли су корисници буџетских средстава користили планирана, односно одобрена буџетска средства до предвиђених лимита одређене буџетске позиције, без контроле остваривања планираних ефеката (Анђелковић, 2010: 188). Због непроверавања остварених ефеката буџетских улагања, није ни утврђивана одговорност државних функционера за евентуално нерационално или ненаменско коришћење одобрених буџетских средстава. У таквим условима биле су могуће бројне финансијске преваре, противзаконита отуђења, корупција и друге негативне појаве у извршењу буџета (Анђелковић, 2010: 188).

Правни статус државне ревизије код нас утврђен је највишим актом, Уставом Републике Србије.<sup>17</sup> Народна скупштина је највише представничко тело и носилац уставотворне и законодавне власти у Републици Србији и једна од њених функција је и контролна. Управо из потребе за адекватним остваривањем контролне функције, односно функције надзора Народне скупштине над радом извршне власти, изводи се основа и потреба за успостављањем Државне ревизорске институције (ДРИ). Поред Устава Републике Србије, правне и стручне основе за успостављање и деловање ове институције у Републици Србији, даље су успостављене: Законом о државној

<sup>16</sup> Закон о државној ревизорској институцији, *Сл. гласник РС*, 101/05, 54/07 и 36/10

<sup>17</sup> Чл. 96. Устава Републике Србије, *Сл. гласник РС*, 98/06

ревизорској институцији, Пословником Државне ревизорске институције<sup>18</sup> (у даљем тексту: Пословник ДРИ), стандардима, смерницама, приручницима, мишљењима и упутствима и стручном литературом.

Законом о државној ревизорској институцији уређени су оснивање и делатност, правни положај, надлежност, организација и начин рада Државне ревизорске институције и друга питања од значаја за рад ДРИ, као и права и обавезе субјеката ревизије.

Пословником ДРИ ближе су уређени начин и поступак којим ДРИ врши своју надлежност ревизије, саветовање корисника јавних средстава, извештавање Народне скупштине, као и организација и састав ДРИ, начин обезбеђивања јавности рада, начин одлучивања и друга питања од значаја за рад ДРИ. Она је обавезна да врши своју надлежност, у складу са законом, али и у складу са међународно признатим ревизијским стандардима.

Правна и стручна основа ревизије представља кључну претпоставку, темељ и оквир у коме се врши прибављање одговарајућих, поузданих и релевантних доказа, са циљем да исти садрже материјално значајне информације које су битне за изражавање ревизорског мишљења, као и за укупно разумевање и коришћење ревизорског извештаја. Тиме би се створили одговарајући услови, правни оквир и стручна основа да се кроз радну документацију и поступке ревизије обухвате приходи и примања, расходи и издаци, финансијски извештаји, финансијске трансакције, обрачуни, анализе и друге евиденције и информације, правилност пословања, сврсисходност пословања, систем интерних контрола, спровођење прописаних поступака, аката и радњи субјекта ревизије који производе или могу произвести финансијске ефекте на примања и издатке, имовину, задуживање, давање гаранција, сврсисходну употребу јавних средстава, правилност рада органа руковођења и други докази које ревизор сматра потребним и довољним, како би на одговарајући начин ревизија била извршена.

ДРИ има председника, потпредседника, Савет, ревизорске службе и пратеће службе. Делокруг и начин обављања послова служби ДРИ, унутрашња организација и систематизација радних места ближе се уређују актом ДРИ, који на предлог председника Институције доноси Савет. Он је уједно и највиши орган ДРИ, колегијални је орган и има пет чланова, и то: председника, потпредседника и три члана.

---

<sup>18</sup> Пословник Државне ревизорске институције, *Сл. гласник РС*, 9/09

Председник Савета је истовремено председник ДРИ. Савет одлучује на седницама којима председава председник Савета или потпредседник који га замењује.<sup>19</sup>

Државна ревизорска институција Републике Србије обавља ревизију финансијских извештаја, ревизију правилности пословања и ревизију сврсисходности пословања.<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> Чл. 13. Закона о Државној ревизорској институцији, *Сл. гласник РС*, 101/05, 54/07 и 36/10

<sup>20</sup> Чл. 2. Закона о Државној ревизорској институцији, *Сл. гласник РС*, 101/05, 54/07 и 36/10

### **III СТАЊЕ И ПЕРСПЕКТИВЕ РАЗВОЈА БУЏЕТСКЕ КОНТРОЛЕ И њЕНИХ ОБЛИКА У САВРЕМЕНИМ ДРЖАВАМА**

#### **1. Домети и ограничења постојећих облика буџетске контроле у савременим државама**

Сваки од облика буџетске контроле, обрађен у овом раду, заузима своје одговарајуће место у систему контроле буџета. Неспорна је чињеница да разматрани облици буџетске контроле имају своје предности и недостатке, као и да ниједан појединачно није довољан да самостално оформи одговарајући „бедем“ заштите јавних финансија једне савремене државе. Исто тако не можемо да не приметимо да постојећи облици буџетске контроле, делујући заједно дају прилично добро утемељење стабилног и квалитетног система контроле трошења државног новца.

Управна контрола буџета, као унутрашња контрола, заснована на хијерархијској основи, где виши орган управе контролише прикупљање и трошење јавних прихода нижег управног органа, има значајан утицај у систему буџетске контроле. Међутим, како овде органи управе фактички сами себе контролишу, увек се може посумњати у њену објективност и независност. Из тог разлога, став стручњака је да она, као таква не може бити у потпуности ефикасна и успешна, те је поред управне, неопходно деловање и институционалне и парламентарне контроле.

Битна одлика парламентаризма је и парламентарна контрола извршне власти, а овлашћење парламента да контролише рад извршне власти је у суштини односа и природи парламентарног система. Контролна функција парламента у савременим условима постала је веома значајна, како у земљама са развијеном тржишном привредом и институцијама демократског парламентарног система, тако и у земљама у развоју. Парламент врши буџетску контролу у току извршења буџета, која се односи на већ истекли период и спроводи је приликом разматрања и усвајања завршног рачуна буџета. Иако парламент располаже бројним и разноврсним инструментима контроле извршне власти, веома је важно поред парламентарне буџетске контроле користити и друге механизме и инструменте контроле трошења државног новца (Јанковић-Андрејевић, 2015: 268). Оправдање за овакво схватање налазимо у чињеници да се овде ради о политичкој контроли буџета, покретању питања одговорности највиших државних функционера, па управо због тога се парламентарна контрола буџета у пракси показује најчешће као мање ефикасна и често недовољна.

За разлику од управне, институционална буџетска контрола је екстерна, стручна и објективна контрола, коју врше посебне институције изван управе и независно од њених органа. Ова контрола је одвојена од извршне власти, што даје могућност за објективну и непристрасну проверу правилног и законитог управљања буџетским средствима (Анђелковић, 2010: 93). У том смислу, институционална буџетска контрола је ефикаснија од управне буџетске контроле, а истовремено и веома значајна у спровођењу ефикасне парламентарне буџетске контроле, јер својим извештајима и свеукупним активностима улива поверење парламенту, грађанима земље и осталим заинтересованим субјектима. Пре оснивања Врховних ревизорских институција, у већини савремених држава, парламентарна контрола само је формално чинила део буџетске контроле, будући да се њена функција сводила на просто изгласавање буџета и завршног рачуна буџета. Међутим, без обзира на значај који државна ревизија има у систему контроле трошења буџетских средстава, као главни недостатак ове независне контроле јавних финансија јавља се чињеница да је, у највећем броју земаља, она накнадна контрола, да долази сувише касно, када су се нерегуларности већ догодиле. Понекад у стварности, процедуре ревизије карактерише и недовољна транспарентност и отвореност. Управо из тих разлога институционална контрола не може дати задовољавајуће резултате уколико истовремено не постоји адекватна управна, а исто тако и квалитетна парламентарна буџетска контрола (Dimitrijević, 2016: 761).

## **2. Перспективе развоја буџетске контроле и њених облика у савременим државама**

Процеси модернизације система буџетске контроле у савременим државама и побољшање управљања јавним издацима захтевају реалну процену постојећег стања и околности у којима се ови процеси креирају и одвијају, као и потенцијалних и стварних ризика по њихову успешност. У супротном, успостављање завидног степена одговорности за трошење буџетских средстава и веће транспарентности јавне потрошње, биће далеко оствариви циљеви (Димитријевић, 2017: 48-49).

Имајући у виду значај функционисања јавног сектора или што је можда очигледније опасности од његовог неефикасног функционисања на друштво и друштвену заједницу, оправдано је инсистирање, не само државе, већ и стручне јавности на „доследном спровођењу управљачке одговорности и адекватној буџетској контроли“ (Borović et al. 2013: 28).

У савременим условима, надзор над радом извршне власти постао је врло сложен, не само због величине и комплексности модерне државе, већ и због веома сложеног система извршне власти. Неопходност јачања ефикасности контролне функције парламента над радом извршне власти је све очигледнија, као и јасно разграничење њихове улоге у систему одговорности (Јанковић-Андријевић, 2015: 268).

Схватајући значај контроле трошења буџетских средстава, све економски развијене земље успоставиле су и развиле националне врховне ревизорске институције (Dabić, 2017: 43). Врховна ревизорска институција, као независно парламентарно тело, пружа значајну подршку парламенту у реализацији његових контролних, уставом утврђених функција над радом извршне власти. Недвосмислено се може закључити да Врховна ревизорска институција својим свеукупним активностима доприноси ефикаснијој парламентарној контроли, која у знатној мери обезбеђује унапређивање учинка извршних власти, већу одговорност у трошењу јавних средстава и управљању јавном имовином за добробит свих грађана (Јанковић-Андријевић, 2015: 268). Важност сарадње врховних ревизорских институција и парламента огледа се, пре свега, у чињеници да они заједнички чине балансиран систем одговорности власти. Парламент има важну улогу у контроли трошења буџета, док врховна ревизорска институција доприноси овој улози парламента путем својих извештаја о ревизији. Врховне ревизорске институције и парламенти, својим напорима допуњују једни друге у повећању ефикасности јавне администрације, јачању одговорности и поверења јавног мњења у власт. Пажња коју парламент може дати ревизорским извештајима помаже у стављању владе под додатни притисак што, такође, ствара погодне услове за активности у вези са праћењем и обезбеђивањем спровођења препорука и мера (Centar za evropske politike, 2012: 28).

Редовна и делотворна сарадња између парламента и врховне ревизорске институције је од пресудне важности за парламентарну контролу извршне власти и за добробит грађана. С једне стране, међусобни однос парламента и врховне ревизорске институције сваке земље заснива се на ланцу одговорности, у коме је врховна ревизорска институција средство којим парламент надзире владу и јавну управу. С друге стране, да би извештаји о ревизији имали ефекта, врховна ревизорска институција се ослања на способност парламента да на основу тих извештаја предузима кораке и да тражи од владе да положи рачуне о томе како троши јавна средства (Janković-Andrijević, 2015: 69).

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. Уколико су ефикасни ови облици буџетске контроле неспорно могу бити велико ограничење самовољној финансијској делатности државних органа, али и гарант правилног извршења буџета (Dimitrijević, 2016: 763).

Истраживања су недвосмислено показала да се допринос државне ревизије укупној парламентарној контроли испољава преко унапређења управљања јавним средствима и промовисања одговорности извршне власти, ефикасније борбе против корупције, која је везана за трошење јавних средстава и управљање јавном имовином (Јанковић-Андријевић, 2015: 269).

Повећање транспарентности контроле трошења буџетских средстава је императив савременог доба. Много је разлога због којих јавност недовољно партиципира у надзору буџета савремених држава. Можемо издвојити недостатак институционалног и законског оквира, мањак знања и изостанак традиције у којој су јавне финансије заиста јавне. Да би се усвојио концепт одговорности, потребно је мењати ставове грађана и окружење у којем живе. Ефикасна контрола подразумева свест свих страна, тако да и држава и грађани морају променити свој однос и гледиште према јавним добрима. Грађани морају јачати своје организације, са пасивног прећи у активан однос према проблемима у непосредном окружењу и треба да почну да дискутују, анализирају и предлажу аргументоване промене. Они морају искористити своју моћ и захтевати одговорност у раду државних званичника (Spirić, 2010: 48). Самим тим и у домену трошења јавног новца.

### **3. Стање и перспективе развоја буџетске контроле и њених облика у Републици Србији**

У земљама са развијеном тржишном привредом и институцијама демократског парламентарног система, као и у земљама у развоју, сви облици буџетске контроле имају значајну улогу у остваривању стабилности финансијског система земље. Исто важи и за Републику Србију и за облике буџетске контроле који постоје у нашој земљи.

Систем финансијског управљања и контроле код корисника јавних средстава успоставља се и спроводи да би се буџетско пословање вршило у складу са правним

прописима, утврдила реалност финансијских извештаја и обезбедило ефикасно, ефективно и економично коришћење расположивих средстава. Не изненађује што грађани као субјекти који финансирају институције државе путем пореза и других јавних прихода, захтевају да наша држава у свом трошењу буде економичнија, ефективнија и ефикаснија.

Значај Буџетске инспекције огледа се у циљу који се тиче утврђивања чињеница да ли су буџетска средства наменски и законито трошена. Буџетска инспекција има приступ свим подацима, документима, извештајима и информацијама потребним за обављање њене функције код корисника буџетских средстава.

Државна ревизорска институција је поуздан „партнер“ Народној скупштини Републике Србије и свим заинтересованим субјектима у напорима за постизање већег степена одговорности и транспарентности приликом трошења јавних средстава и располагања имовином. Она пружа информације о томе како се управља јавним средствима и како се та средства користе и доприноси унапређивању финансијског управљања и очувању интегритета носилаца јавних функција.

Неспорно и у Републици Србији, као и у другим државама у свету, простор за даља побољшања свих облика буџетске контроле сигурно је да постоји. Како би извештаји Државне ревизорске институције добили свој пуни смисао и значај и да би се контрола извршне власти и органа управе обављала на адекватан начин, неопходно је пратити да ли се закључци који произилазе из извештаја примењују, односно да ли органи управе поступају у складу са препорукама независних државних органа.

Министарство финансија - Сектор за интерну контролу и интерну ревизију годишње израђује Консолидовани извештај о стању Интерне финансијске контроле у јавном сектору (ИФКЈС) у Републици Србији. Сврха извештаја је да обелодани прикупљене информације о активностима корисника јавних средстава у процесу увођења, развоја и јачања система за финансијско управљање и контролу и функције интерне ревизије.

Драстичнији недостаци и слабости огледају се у недоношењу завршних рачуна, јер је према Закону о буџетском систему дефинисано да предлог закона о завршном рачуну буџета Републике Србије утврђује Влада, при чему је крајњи рок 1. новембар, када Влада Републике Србије треба да достави Народној скупштини консолидовани извештај ради информисања, а који се односи на претходну календарску годину (Свијовић, 2013: 66).

Имајући у виду да није постојала пракса доношења завршних рачуна у протеклом низу година, онда је свакако потребно предузети одређене помаке на том пољу, како би

дошло до јачања и развијања институција које су за то задужене. Неусвајање завршног рачуна је класичан пример неодговорног одношења према средствима државе и грађана. Увек радује чињеница када је Закон о буџету за наредну годину усвојен на време. Међутим, у значајној мери забрињава стање у погледу буџетског дефицита и висине јавног дуга, условљено изостанком опсежне реформе јавног сектора и смањивањем јавне потрошње (Свијовић, 2013: 68).

У наредном временском периоду остваривање економске стабилности земље, као и бржи излазак земље из дугогодишње економске кризе могли би бити, с једне стране, потпомогнути појачаном контролом јавних финансија, преко организоване интерне ревизије. С друге стране, будући да има задатак да Влади доставља предлоге и препоруке за побољшање финансијске контроле и јачање финансијске дисциплине у појединим ресорима и органима јавне управе, квалитетна екстерна ревизија би могла да допринесе постизању бољих ефеката уложених јавних средстава и остваривању жељених резултата.

У 2017. години достигнути су најважнији квантитативни циљеви фискалне консолидације. Први пут још од 2005. године остварен је фискални суфицит, а јавни дуг ће, након десет година, поново имати осетан пад. Ово уравнотежење фискалних токова отклонило је непосредну опасност избијања кризе јавног дуга и допринело макроекономској стабилизацији – ниској инфлацији и умереном спољном дефициту. Међутим, реформски циљеви фискалне консолидације нису ни изблиза остварени. Ипак, повољна текућа фискална кретања у 2017. години, стварају услове да се то промени отпочињањем трајног уређења јавних финансија Републике Србије, што је ретка прилика коју не би требало пропустити (Фискални савет Републике Србије, 2017: 3).

У циљу даљег развоја буџетске контроле и Државне ревизорске институције, неопходно је у наредном периоду наставити започете активности на изради дугорочних стратегија развоја институције, кроз које ће се трасирати будући правци развоја и приоритети у поступку контроле јавних расхода (Adamović, 2014: 23). Реално је очекивати да ће резултати предузетих реформских подухвата у управљању јавним финансијама претходних година, бити видљиви и мерљиви тек у наредном периоду. То се односи и на функционисање буџетске контроле и државне ревизије.

## ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Савремене државе обилују многобројним задацима и функцијама у различитим областима привредног и друштвеног живота. Сходно томе, све је већи број субјеката који су корисници јавних средстава, која се расподељују из буџета за најразличитије сврхе.

Свођење јавне потрошње у реалне оквире јесте приоритетан задатак свих влада, што захтева увођење нових или извесно модификовање постојећих правила у процесу јавног буџетирања, адекватну расподелу одговорности за предвиђања буџетских прихода и расхода, као и квалитетне контролне механизме у циљу провере рационалне употребе буџетских средстава.

Трошење државног новца у свим државама традиционално привлачи посебну пажњу јавности. Правилно и ефикасно коришћење јавних средстава представља један од основних предуслова за квалитетно управљање јавним финансијама, као и за рационално и ефективно доношење одлука надлежних извршних власти.

Прва хипотеза, постављена у уводу мастер рада, да облици буџетске контроле, установљени у савременим буџетским системима, омогућавају потребну заштиту од незаконитог, ненаменског и нерационалног трошења буџетских средстава, односно обезбеђују да буџетска потрошња буде у сагласју са усвојеном буџетском политиком и циљевима економске политике државе, делом је потврђена. Наиме, испољена криза јавних финансија у бројним земљама, указала је да постојећи облици буџетске контроле треба да се стално побољшавају, тј. да буџетска контрола треба да добије значајније место и да буде садржајнија у актуелним буџетским системима.

Буџетска контрола у бити представља делотворни контролни механизам правилног и ефикасног трошења јавних средстава и управљања јавном имовином. Свеукупним активностима она има способност да „улије“ поверење, у погледу исправности трошења јавног новца, парламенту, грађанима као пореским обвезницима и другим заинтересованим субјектима, чиме се доприноси ефикаснијем управљању јавним финансијама. Свакако, одговарајућа, детаљна и поуздана буџетска контрола (управна, парламентарна, институционална буџетска контрола) има потенцијал да унапређује функционисање јавног сектора, што показују и резултати фискалне консолидације у низу земаља претходних година. Тиме је потврђена друга хипотеза постављена у уводу мастер рада.

У земљама са развијеном тржишном привредом и институцијама демократског парламентарног система, као и у земљама у развоју, сви облици буџетске контроле имају значајну улогу у остваривању стабилности финансијског система земље. Исто важи и за Републику Србију и за облике буџетске контроле који постоје у нашој земљи.

Изградња демократских друштава и транзиција друштвених и економских односа, нужно захтевају хармонизацију извештавања о потрошњи у јавном сектору. Захваљујући томе, отворена је могућност да што шири круг лица добије транспарентне информације о јавној потрошњи.

У данашњим условима, ради очувања кредибилитета буџета, неопходно је тежити, низом адекватних промена, ка сталном напретку и усавршавању постојећих облика буџетске контроле, као и целокупног система контроле трошења државног новца, што је потврда треће хипотезе постављене у уводу мастер рада. Реформисање и унапређење механизма буџетске контроле изузетно је важно јер може, у великој мери, да одговори бројним изазовима у области трошења буџетских средстава и спречи потенцијалне злоупотребе, чиме се потврђује и четврта хипотеза, наведена у уводу мастер рада. Порески обвезници имају право да знају ко, за које намене и у којим износима троши буџетска средства која они обезбеђују буџету плаћајући порезе (и друге буџетске приходе), као и то да ли се државни новац троши сагласно законским прописима и интересима државе.

Резултати истраживања у мастер раду су показали да поједини облици буџетске контроле, сваки за себе, нису у стању да обезбеде потпуну контролу над трошењем јавних средстава, али и да управна, парламентарна и независна екстерна контрола јавних издатака, када делују заједно, могу у великој мери да одговоре бројним изазовима у области трошења буџетских средстава и спрече потенцијалне проневере, тј. позитивно утичу на достигнути ниво буџетске дисциплине. Наведеним се потврђује пета хипотеза постављена у уводу мастер рада. Такође, закључци изведени из спроведеног истраживања недвосмислено показују да је најзначајнији резултат досадашњег функционисања и развоја контроле буџетских средстава у свету оснивање врховних ревизорских институција и уопште успостављање једне независне спољне контроле трошења јавних средстава. Сама чињеница да је државна ревизија успостављена и да она реализује своје надлежности и примењује своја овлашћења повећава опрезност у трошењу државног новца, а тиме и ниво одговорности. Потпуни надзор и контрола трошења јавних средстава у знатној мери смањују простор за злоупотребе и непоштовање правних прописа у сфери јавне потрошње.

## ПОПИС КОРИШЋЕНЕ ЛИТЕРАТУРЕ

1. Adamović, A. (2014). Osnivanje, organizacija i nadležnost Državne revizorske institucije Republike Srbije. *Pravno-ekonomski pogledi*. 3(V). 7-25.
2. Анђелковић, М. (2018). *Јавне финансије и финансијско право*. Ниш: Центар за публикације Правног факултета у Нишу.
3. Анђелковић, М. (2010). *Буџетско право*. Ниш: Центар за публикације Правног факултета у Нишу.
4. Allen, R., Tommasi, D. (2001). *Managing Public Expenditure – A Reference Book for Transition Countries*. Paris: OECD, SIGMA, PHARE.
5. Anderson, B. (2009). The Changing Role of Parliament in the Budget Process. *OECD Journal of Budgeting*. 2009/1. 1-11.
6. Borović, N. Zakić, V. (2013). Uloga i značaj interne revizije za unapređenje upravljačke funkcije budžetskih korisnika. *Finansije*. 1-6/2013. 23-36.
7. Vigvari, A., Raičević, B., Brnjas, Z. (2003). *Osnovi teorije državnog budžeta i finansijski poslovi samouprave*. Београд: Европски покрет у Србији.
8. Вукша, С., Ристић, Ж., Динчић, М., Белокапић, П. (2013). *Пореска и буџетска контрола и ревизија*. Београд: ЕтноСтил.
9. Dabić, Lj. (2017). Nastanak, uspostavljanje i razvoj Državne revizorske institucije u pravnom sistemu Srbije. *Finansije* 1-6/LXXII. 33-49.
10. De Koning, R. (2007). *Javna interna finansijska kontrola*. Inicijativa Evropske komisije za izgradnju novih struktura javne interne kontrole u zemljama kandidatima i trećim zemljama. Slovenija: PIFC.
11. Димитријевић, М. (2017). *Модели јавног буџетирања*. Ниш: Центар за публикације Правног факултета у Нишу.
12. Dimitrijević, M. (2016). Advancing Budget Control in Contemporary Budget Systems, in: Lazić M. and Knežević S. (ed). *Legal, Social and Political Control in National, International and EU law*. Niš: Faculty of Law, University of Niš. 753-766.
13. Димитријевић, М. (2016). Улога Европског ревизорског суда у очувању фискалног оквира еврозоне. *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*. L 3. 909-922.
14. Dinić, M. (2015). Izveštaji nezavisnih državnih organa-značaj i efekti; u: Manić, J., Ledeničan, B., Vujačić, M. (ur.). *Jačanje nadzorne uloge Narodne skupštine-Okvir za raspravu*. Београд: Program ujedinjenih nacija za razvoj (UNDP) u Србији. 54-56.
15. Ђуровић-Тодоровић, Ј., Ђорђевић, М. (2010). *Javne finansije*. Ниш: Економски факултет у Нишу.
16. Ђуровић-Тодоровић, Ј., Јовановић, М., Крстић, В. (2006). *Monetarni i fiskalni menadžment*. Ниш: Економски факултет у Нишу.
17. Јанковић - Андријевић, Јб. (2015). *Ревизија јавног сектора у функцији јачања парламентарне контроле и стабилности финансијског система (докторска дисертација)*. Нови Сад: Правни факултет за привреду и правосуђе, Универзитет Привредна академија у Новом Саду.
18. Janković-Andrijević, Lj. (2015). Revizija javnog sektora u funkciji parlamentarne kontrole; u: Manić, J., Ledeničan, B., Vujačić, M. (ur.). *Jačanje nadzorne uloge Narodne skupštine- Okvir za raspravu*. Београд: Program ujedinjenih nacija za razvoj (UNDP) u Србији. 66-72.

19. Jovanović, M., Đurović-Todorović, J. (2003). *Finansijska teorija i politika*. Niš: Ekonomski fakultet u Nišu.
20. Leko, V., Zeremski, A., Leko, D. (2007). Kontrola i revizija javnih finansija. *Industrija*. 4/2007. 1-24.
21. Matejiћ, M. (1965). *Буџет у теорију и пракси*. Београд: Савезни завод за јавну управу у Београду.
22. Narodna skupština Republike Srbije. Odeljenje za informativno-istraživačke i bibliotečke poslove (2009). *Parlamentarna kontrola trošenja budžetskih sredstava*. 10/09. 1-18.
23. OECD (2005). Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control. *OECD Observer*. 1-8.
24. OECD (2002). Relations between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees. *SIGMA Papers* No 33. 1-89.
25. Paović-Jeknić, G. (2007). *Budžetsko pravo*. Podgorica: Univerzitet Crne Gore – Pravni fakultet.
26. Paović-Jeknić, G. (2000). *Budžetska kontrola – jugoslovensko i italijansko pravo*. Podgorica: Univerzitet Crne Gore.
27. Rabrenović, A. (2008). Parlamentarna kontrola javne potrošnje u Velikoj Britaniji. *Strani pravni život*. 2. 179-194.
28. Radulović, B. (2008). *Osnovi budžetskog prava i budžetska kontrola u Crnoj Gori*. Podgorica: Vlada Crne Gore – Uprava za kadrove.
29. Ristić, K. (2015/2016). *Ekonomija Evropske unije*. Beograd: Etnostil.
30. Ristić, K., Ristić, Ž. (2016). *Međunarodne javne finansije i budžetska politika Evropske unije*. Beograd: Etnostil.
31. Ristić, K., Ristić, Ž. (2014). *Fiskalna ekonomija i menadžment javnog sektora*. Beograd: Etnostil.
32. Robinson, M. (2011). *Performance-based Budgeting*. Clear Regional Centres for Learning on Evaluation and Results.
33. Shah, A. (2007). Overview: in: Shah, A. (ed.). *Budgeting and Budgetary institutions*, Washington, DC: The World Bank, 1-23.
34. Stanojević, Lj., Vidović, Z. (2014). *Revizija javnog sektora*. Beograd: Poslovni biro.
35. Stojanović, S. (2012). Interna finansijska kontrola u javnom sektoru. *Finansije*. 1-6/LXVII. 79-91.
36. Spirić, D. (2010). *Analiza sistema nadzora Skupštine jedinice lokalne samouprave nad sprovođenjem budžeta*. Beograd: Stalna konferencija gradova i opština.
37. Sretenović, R., Janković Andrijević, Lj. (2015). Značaj revizije javnog sektora za efikasno upravljanje javnim finansijama. Singidunum University International Scientific Conference. *FINIZ 2015*. 78-82.
38. Tasić, M., Milunović, M. (2017). Budžetska kontrola i njena realizacija u Republici Srbiji; u: Djordjević, D., Milojević, I. i Mihajlović, M. (ur.). *Revizija*. Palić: Centar za ekonomska i finansijska istraživanja Beograd, Univerzitet za poslovne studije Banja Luka, Visoka škola za menadžment i ekonomiju Kragujevac. 161-168.
39. Tommasi, D. (2007). Budget Execution: in: Shah, A. (ed.). *Budgeting and Budgetary institutions*, Washington, DC: The World Bank, 279-322.
40. Тошић, Н. (2013). *Буџетска контрола*. Београд: Правни факултет Универзитета у Београду – Центар за издаваштво и информисање.
41. Фискални савет Републике Србије. (2017). *Фискална кретања у 2017. години и препоруке за 2018. годину*. 1-76.

42. Centar za evropske politike. (2012). *Ka većoj finansijskoj odgovornosti vlasti u Srbiji: Implementacija preporuka i mera Državne revizorske institucije Srbije.*
43. Cvijović, M. (2013). Lokalne finansije u Srbiji – stanje i perspektive razvoja. *Savremena politika i upravljanje*. 1 (1). 59-77.

## ПОПИС ОСТАЛЕ ИСТРАЖИВАЧКЕ ГРАЂЕ

1. Устав Републике Србије, *Службени гласник РС*, Бр. 98. 2006.
2. Закон 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. и 113. 2017.
3. Закон државној ревизорској институцији, *Службени гласник РС*, Бр. 101. 2005, 54. 2007 и 36. 2010.
4. Закон о финансирању Савезне Републике Југославије, *Службени лист СРЈ*, Бр. 53. 1992 и 26. 1995.
5. Odluke о usvajanju prevoda међународних стандарда врховних ревизорских институција, *Službeni glasnik RS*, Вр. 77. 2015.
6. Пословник Државне ревизорске институције, *Службени гласник РС*, Бр. 9. 2009.
7. Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору, *Службени гласник РС*, Бр 99. 2011. и 106. 2013.
8. Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017–2020. године, *Службени гласник РС*, Бр. 51. 2017.

## ОБЛИЦИ БУЏЕТСКЕ КОНТРОЛЕ

### САЖЕТАК

Буџет је институција јавних финансија настала у одређеним друштвено-економским и политичким условима. То је рачунско-правни документ који садржи податке о приходима и трошковима државе, а односи се на период од годину дана. У првим декадама 21. века буџет има изузетан значај, будући да се посредством буџета врши прерасподела и трошење великог дела националног дохотка. У савременим државама успешно функционисање јавног сектора незамисливо је без делотворног функционисања буџетског система и постојања адекватне буџетске контроле.

Облици буџетске контроле, који су установљени у савременим буџетским системима, укључујући и буџетски систем Републике Србије, предмет су истраживања овог рада. Значај истраживања произилази из чињенице да постојање различитих облика буџетске контроле, јачање њиховог капацитета и независности представљају врло изазовне циљеве свеукупног институционалног развоја.

По својој природи, буџетска контрола је облик правне контроле, из разлога што је поступак целокупне контроле регулисан правним нормама. Субјекти буџетске контроле имају различита правна овлашћења зависно од облика буџетске контроле.

Неспорно је да буџетска контрола, да би била ефикасна, мора да буде вишеструка, да се врши у свим фазама буџетског поступка и да се њоме обухвате сва лица која манипулишу јавним средствима приликом извршења буџета. Бројни су облици буџетске контроле: документарна и теренска буџетска контрола; претходна и накнадна буџетска контрола; буџетска контрола над наредбодавцима и над рачунополагачима; интерна и екстерна буџетска контрола; управна, институционална и парламентарна буџетска контрола.

Својим значајем издваја се подела буџетске контроле на управну, институционалну и парламентарну буџетску контролу. Управна буџетска контрола је претходна (превентивна) контрола која се заснива на хијерархијској основи где виши управни

органи контролишу ниже управне органе. Институционална буџетска контрола је посебна контрола ван управе и независна од њених органа. Она је знатно ефикаснија од управне буџетске контроле а, у највећем броју савремених држава, врше је Врховне државне ревизорске институције (ВРИ). Парламентарна буџетска контрола је контрола буџета од стране законодавног органа државе. Реч је о политичкој буџетској контроли, јер у свој фокус ставља рад наредбодаваца, министара и других руководиоца државних институција, до чије смене може доћи услед утврђених неправилности у раду.

На основу спроведеног истраживања облика буџетске контроле у савременим буџетским системима, у раду је указано на њихове домете и ограничења, односно на постојеће стање у овом домену и перспективе развоја у будућности, како у свету тако и у Републици Србији. У томе се огледају циљеви истраживања проблематике облика буџетске контроле.

Уз примену нормативног, упоредно-правног, историјско-правног, аналитичко-синтетичког и дедуктивно-индуктивног метода, дошло се до одређених резултата и закључака. Облици буџетске контроле, установљени у савременим буџетским системима, имају потенцијал да омогуће потребну заштиту буџетских средстава од незаконитог, ненаменског и нерационалног трошења и очувају кредибилитет буџета. Такође, они имају способност да позитивно утичу на достигнути ниво буџетске дисциплине. Неизоставно, изванредан простор за њихово даље унапређење постоји.

**Кључне речи:** јавне финансије, буџет, буџетски систем, буџетска контрола, облици буџетске контроле.

## FORMS OF BUDGET CONTROL

### Summary

The budget is a public finance institution that has emerged in certain socio-economic and political conditions. It is a computation-legal document that contains government data on revenues and expenditures, which relates to a period of one year. In the first decades of the 21st century, the budget has an exceptional significance, since through the budget redistribution and spending of a large part of the national income is carried out. In modern countries, the successful functioning of the public sector is unthinkable without the effective functioning of the budget system and the existence of adequate budget control.

The forms of budget control, which are established in modern budget systems, including the budget system of the Republic of Serbia, are the subject of research in this paper. The significance of the research comes out from the fact that the existence of different forms of budget control, the strengthening of their capacity and independence are very challenging goals of overall institutional development.

By its very nature, budget control is a form of legal control, because the procedure of overall control is regulated by legal norms. Budget control entities have different legal powers, depending on the form of budgetary control.

It is indisputable that budget control, in order to be effective, must be multiple, carried out at all stages of the budget procedure and to include all persons who manipulate public funds in the execution of the budget. Numerous forms of budget control: documentary and field budget control; ex-ante and subsequent budgetary controls; control over the persons in charge of giving orders and the control over persons in charge of accounting departments; internal and external budget control; administrative, institutional and parliamentary budgetary control.

The most important division of budgetary control is on: administrative, institutional and parliamentary budget control. Administrative budget control is a previous (preventive) control based on a hierarchical basis, where higher administrative bodies control the lower administrative bodies. Institutional budget control is a special control outside the administration and independent of its authorities. It is significantly more efficient than administrative budget control, and in most of the modern countries it is performed by the Supreme State Audit Institution (SAI). Parliamentary budget control is the control of the

budget by the state legislature. It is about political budget control, because in its focus it places the work of commissioners, ministers and other managers of state institutions, whose shift can occur due to established irregularities in work.

Based on the conducted research on the forms of budgetary control in modern budget systems, the paper points to their scope and limitations, ie the current situation in this domain and future development prospects, both in the world and in the Republic of Serbia. This outlines the objectives of the research on the problem of the forms of budgetary control.

With the application of normative, comparative-legal, historical-legal, analytical-synthetic and deductive-inductive methods, certain results and conclusions were reached. The forms of budgetary control established in modern budget systems have the potential to enable the necessary protection of budgetary funds from unlawful, unintentional and irrational spending and preserve the credibility of the budget. They also have the ability to positively influence the level of budget discipline. Undoubtedly, there is a certain space for their further improvement.

**Keywords:** public finances, budget, budget system, budget control, forms of budget control.

## БИОГРАФИЈА СТУДЕНТА

Сања Глигоријевић рођена је 11.01.1989. године у Нишу. Основну школу „Цар Константин“, као и гимназију „Светозар Марковић“ завршила је у Нишу са одличним успехом. Основне академске студије права на Правном факултету Универзитета у Нишу уписала је школске 2008/2009. године. За време студирања похађала је програм обуке „Клиничко правничко образовање“ при пројекту „Правна клиника“, као и програм обуке при пројекту „Мобилна правна клиника“ у оквиру програма „Покрени се за будућност“ под покровитељством компаније „Phillip Morris“. Такође, током студирања успешно је завршила обуку за еристичку дијалектику у домену примене права на Правном факултету Универзитета у Нишу, а учествовала је и на семинару „Високотехнолошки криминал и изазови информационе безбедности“. Била је активни члан непрофитне студентске организације AEGEE-Europe (European Students' Forum) у оквиру које је узела учешће у организацији низа пројеката за младе. Дипломирала је 26. априла 2016. године са просечном оценом 8,42 и стекла звање дипломирани правник. Исте године уписала је мастер академске студије права на правно-економском модулу Правног факултета Универзитета у Нишу. Упоредо са студирањем на мастер академским студијама права, обавља и приправнички стаж у адвокатској канцеларији. Захваљујући томе, упознала се са радом Основног и Вишег суда у Нишу, Привредног суда у Нишу, Апелационог суда у Нишу, Основног и Вишег јавног тужилаштва у Нишу. Сања Глигоријевић служи се енглеским језиком и поседује вештине рада на рачунару.

**ИЗЈАВА О ИСТОВЕТНОСТИ  
ШТАМПАНОГ И ЕЛЕКТРОНСКОГ ОБЛИКА МАСТЕР РАДА**

Име и презиме аутора мастер рада: **Сања Глигоријевић**

Наслов мастер рада: **Облици буџетске контроле**

Ментор: **Проф. др Марина Димитријевић**

Изјављујем да је електронски облик мастер рада у pdf формату истоветан штампаном облику, који сам предао/ла Правном факултету Универзитета у Нишу.

У Нишу, 04. 10. 2018. године

Потпис аутора

---

## **ИЗЈАВА О АУТОРСТВУ И ОДОБРАВАЊУ ОБЈАВЉИВАЊА МАСТЕР РАДА**

Изјављујем да је мастер рад, под насловом **Облици буџетске контроле**

пријављен и одбрањен на Правном факултету Универзитета у Нишу:

- резултат сопственог истраживачког рада;
- да овај мастер рад у целини, нити у деловима, нисам пријављивао/ла на другим факултетима, нити универзитетима;
- да нисам повредио/ла ауторска права, нити злоупотребио/ла интелектуалну својину других лица.

Дозвољавам да се овај мастер рад чува у библиотеци и објави на сајту Правног факултета Универзитета у Нишу, са подацима о датуму одбране и комисији пред којом је рад брањен.

Аутор мастер рада: **Сања Глигоријевић**

У Нишу, 04. 10. 2018. године

Потпис аутора

---