

ODRŽIVOST BUDŽETSKIH NAČELA I PROCEDURA

Helena Pešić¹, Miloš Miljković²

Pregledni rad

doi: 10.5937/OdrRaz2002015P

UDK: 336.142.3

336.14:005.83

Rezime

Aktuelnost teme, nešto čemu se poslednjih godina pridaje na važnosti i prisutnost u svakodnevnoj komunikaciji podstakla je njenu analizu. U radu će biti prikazana analiza održivosti budžetskih načela i budžetskih procedura, korišćenjem metoda analiza podataka, tako što će se izneti i detaljno opisati sva načela budžeta (načelo budžetskog jedinstva, potpunosti, tačnosti, budžetske ravnoteže, specijalizacije, trajanja, jasnoće i javnosti) kao i procedure (izrada budžeta, donošenje budžeta, izvršenje i kontrolu budžeta) kroz koje budžet prolazi.

Ključne reči: budžet, načela, procedure

Uvod

Svi prikupljeni prihodi budžeta bilo da je reč o originarnim ili derivatnim, a radi zadovoljavanja javnih potreba kroz javna dobra (Kesner, Škerb, 1993) raspodeljuju se na određene korisnike budžetskih sredstava kroz - budžet. Etimološko značenje reči budžet potiče od latinske reči bulga i označava torbu. Kada govorimo o budžetu obično se misli na budžet centralnog nivoa države koga čine državni budžet, nacionalna služba za zapošljavanje, zdravstvena zaštita i penzijski fond. Smatra se da ekonomski aspekt budžeta postiže usklađivanje javnih potreba sa razvojem privrede. Iz budžeta se mogu direktno finansirati izdaci poput regionalnog ekonomskog razvoja ili različite subvencije usmerene na razvoj neke privredne grane.

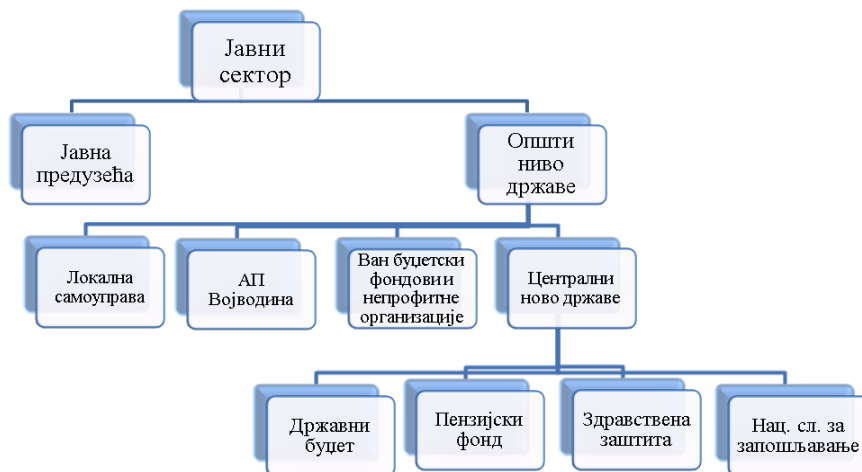
Pojam i karakteristike budžeta

Jedinstvena definicija budžeta ne postoji. U zavisnosti sa kog aspekta se pristupa budžetu, njegova definicija će biti u funkciji objašnjenja takvog pristupa. Pristup budžetu može imati pravnu, ekonomsku, političku,

¹ Helena Pešić, M.A., Wizard, Ustanička 17, Beograd, R. Srbija, e-mail: nadovezah@gmail.com

² Miloš Miljković, MA, Kopnena vojska GŠ, Birčaninova br. 5, Beograd, R. Srbija, e-mail: milos.miljkovic.mekis@gmail.com

finansijsku ili socijalnu komponentu(Radičić, Raičević, 2009). Iz svake od navedenih komponenata može se izvesti definicija budžeta. Na slici 1. prikazana je struktura javnog sektora.



Slika 1. Struktura javnog sektora

Sa pravnog aspekta budžet predstavlja pravni akt-zakon koji donosi zakonodavna vlast na predlog Vlade. Oslanja se na niz zakonskih regulativa koje uređuju prikupljanje prihoda (Zakon o PDV, Zakon o porezu na dobit pravnih lica i sl.), a na njega se pak oslanjaju druga pravna akta vezana za izvršenje budžeta(Tekić, i dr., 2020).

Budžetskim rashodima država deluje na proizvodnju, investicija i stabilizaciju privrede.

Po definisanju francuskog teoretičar G. Jaze budžet i nije akt uprave već politički akt. Te se politički aspekt budžeta ogleda u tome da vlast budžet upotrebljava kao snažno sredstvo za sprovođenje određenih političkih ciljeva. Način na koji se budžet donosi i njegov uticaj na sve sfere života i rada takođe su pod dejstvom političkog aspekta. Realnost je takva da država ne može da finansira sve želje, te utvrđuje prioritete i pravi kompromise. Tako će se na primer država odlučiti da investira pre u dom zdravlja, nego li u izgradnji autoputa jer joj je prioritet zdravstvena zaštita stanovništva(Picchio & Santolini, 2020).

Kroz prizmu finansijske funkcije budžet predstavlja sredstvo regulisanja obima rashoda i prihoda i to u cilju njihovog izjednačavanja.

Socijalni aspekt budžeta reguliše pak redistribuciju sredstva prikupljenih prihodima, od onih koji imaju više ka onima kojima nemaju dovoljno. Ovakva funkcija budžeta u mnogome zavisi i od fisklane politike koju država vodi. U slučaju kada je reč o ekspanzivnoj politici cilj je da se snize poreske stope, a poveća javna potrošnja (socijalna davanja i subvencije), kada je reč o restriktivnoj fiskalnoj politici cilj je povećati poreske stope i smanjiti socijalna davanja iz budžeta (Živković, Pantić & Rosić, 2019).

Postoje još neke definicije budžeta koje ga definišu kao plan prihoda i rashoda države utvrđen za određeno vremensko razdoblje koje obično traje jednu godinu.

Zakon o budžetskom sistemu R. Srbije definiše budžet kao sveobuhvatni plan prihoda i primanja i plan rashoda i izdataka, organizovan u dva odvojena računa: a) račun prihoda i primanja ostvarenih po osnovu prodaje nefinansijske imovine i rashoda i izdataka za nabavku nefinansijske imovine i b) račun finansiranja (Zakon o budžetskom sistemu).

Idealni slučaj budžeta je kada se prihodi i primanja i rashodi i izdaci nalaze u ravnoteži što znači da država troši onoliko koliko zaradi.

Po Kuliću „budžet predstavlja osnovni instrument prikupljanja javnih prihoda i finansiranja javnih rashoda u savremenim državama“.

Iako definicije mogu biti različite, moguće je uočiti neke zajedničke karakteristike budžeta kao što su (Mauro, Cinquini & Pianezzi, 2019):

- da je to javnopravni akt države;
- da se obično donosi za godinu dana;
- donosi se unapred, pre početka budžetske godine;
- da se u njemu procenjuju prihodi i primanja, a planiraju rashodi i izdaci;
- da se procenjeni prihodi i planirani rashodi iskazuju po vrsti i nameni i sl.

Postavlja se pitanje zašto se prihodi procenjuju, a rashodi planiraju? Rashode je moguće planirati verodostojnije jer oni u brojkama reflektuje Vladinu politiku i u manjoj meri, nego li prihodi, zavise od ponašanja građana i ekonomske situacije u zemlji. Svi rashodi potrebni za finansiranje javnih potreba, planiraju se na nivou svakog ministarstva pa se kao takvi dostavljaju ministarstvu finansija koje će ih objediniti i korigovati na prihvatljiv nivo. Sa prihodima je to drugačije, ne mogu se planirati sa velikim stepenom izvesnosti

pa stoga ostaje da se kvalitetno procene jer u velikoj meri zavise od poreskih obveznika i stanja u privredi.

Budžetska načela

Prilikom izrade budžeta moraju se poštovati neka načela odnosno pravila kako bi se izbegla samovolja u sastavljanju, a postigla realnost i tačnost. Opšte prihvaćena načela su (Lukić & Trandafilović, 2018):

- načelo budžetskog jedinstva;
- načelo potpunosti;
- načelo tačnosti;
- načelo budžetske ravnoteže;
- načelo specijalizacije;
- načelo trajanja;
- načelo jasnoće;
- načelo javnosti.

Načelo budžetskog jedinstva zahteva da se svi prihodi i rashodi prikažu na jednom mestu tj. da se jedinstveno obuhvate, a to se postiže samo budžetom. Načelom se omogućava predstvaničkom telu da dobije što jasniju sliku o finansijskom stanju u državi i po potrebi utiče na isto, ako za to postoji razlog.

Načelo potpunosti kaže da se moraju prikazati sve vrste prihoda bez obzira na poreklo i sve vrste rashoda bez obzira namenu. Oni se u budžetu mogu obuhvatiti po bruto ili neto principu. Bruto principom se svi prihodi i rashodi iskazuju po ukupnim bruto iznosima. Neto principom se vrši prebijanje prihoda i rashoda te se prikazuje samo višak prihoda nad rashodima, odnosno rashoda nad prihodima i to za svakog budžetskog korisnika. I jedan i drugi princip ima prednosti i nedostatke. Bruto principom se prihodi i rashodi prikazuju integralno ali ujedno i homogeno time se postiže jasnost u pogledu odakle potiču prihodi, ali i za šta su namenjeni. Sa druge strane takvo iskazivanje može da zavarava jer su iznosi po kojima se oni iskazuju veći nego li po neto principu.

Načelo tačnosti zahteva da se javni prihodi i javni rashodi u budžetu prikažu što tačnije i realnije. To znači da planirani prihodi i rashodi u budžetu budu veoma slični i jednaki ostvarenim prihodima i izvršenim rashodima. Načelo reguliše negativne pojave kao što su naknado smanjenja namenjenih novčanih

sredstva za budžetske korisnike kao i naknadno povećanje poreskih stopa u cilju izjednačavanja prihoda i rashoda. Kako bi planirani prihodi i rashodi bili što tačniji realnim, primenjuju se tri metode planiranja: metoda direktnog procenjivanja, metoda automatskog procenjivanja i indirektna metoda.

Načelo budžetske ravnoteže zlatno pravilo budžeta. Traži da prihodi i rashodi u budžetu budu uravnoteženi, tj. da ukupni prihodi budu indetični ukupnim rashodima. Svaka druga situacija prouzrokovala bi budžetsku neravnotežu koja bi se ogledala u suficitu-višku prihoda u odnosu na rashode ili deficitu-manjku prihoda za pokrivanje rashoda. Poremećena ravnoteža na strani suficita za kritičare je i nekako bila prihvatljivija nego li na strani deficita. Prilikom pojave deficita država se zadužuje pa uvećava svoj javni dug, a prilikom pojave suficita, postavlja se pitanje da fiskalno opterećenje možda nije preveliko. Ovakva gledanja na poremećenu budžetsku ravnotežu važila su u eri liberalnog kapitalizma da bi nakon prihvatanja intervencionizma budžetski deficit bio poželja pojava. Do tada nepoželjno deficitarno finansiranje biva prihvaćeno kao dobar instrument za pokretanje privrede. Budžetski deficit nastao kao planirani deficit, a sa ciljem razvoja i pokretanja privredne aktivnosti smatra se poželjnim deficitom.

Načelo specijalizacije zahteva da prihodi u budžetu budu prikazani po izvorima, a rashodi po nameni. Ovo načelo u većoj meri je značajnije za rashode jer ovo načelo u odnosu na rashode se rasčlanjuje na (Blumenstein et. al., 2018):

- kvalitativnu specijalizaciju, gde se vidi kojim se sve budžetskim korisnicima sredstva namenjuju,
- kvantitativnu specijalizaciju, u kojim iznosima su sredstva raspoređena kojem budžetskom korisniku i
- vremensku specijalizaciju, na koji vremenski period su sredstva dodeljena.

Tako je Pravilnikom o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem predviđena jedinstvena budžetska klasifikacija koja obuhvata: programsku, organizacionu, funkcionalnu, ekonomski klasifikaciju prihoda i primanja, ekonomsku klasifikaciju rashoda i izdataka i klasifikaciju prema izvorima finansiranja.

Na primeru finansiranja ministarstva odbrane (MO), svaka od navedenih klasifikacija će biti objašnjena.

Programska klasifikacija iskazuje primanja i izdatke prema zadacima i aktivnostima budžetskog korisnika. (U MO postoji samo jedan program

Operacije i funkcionisanje Ministarstva odbrane i Vojske Srbije, u budžetu evidentirana kao 1703).

Organizaciona klasifikacija iskazuje izdatke po korisnicima sredstava sa raspodelom aproprijacija između korisnika i organizovana je po hijerarhiji. (U ovom slučaju to su aproprijacija MO sa nižim organizacionim delovima na koje se ona raspoređuje).

Funkcionalna klasifikacija iskazuje izdatke po funkcionalnoj nameni za određenu oblast i nezavisna je od organizacije koja tu funkciju sprovodi. Tako da postoje kategorije kao što su: Odbrana (2), Javna bezbednost (3), Ekonomski poslovi (4) i sl. (Tako je ministarstvo odbrane obuhvaćeno kategorijom (2) Odbrana, a u okviru nje se izdvajaju 210-vojna odbrana, 220-civilna odbrana, 230-vojna pomoć inostranstvu, 240-odbrana istraživanje i razvoj i 250-odbrana neklasifikovana na drugom mestu).

Klasifikacija prihoda i primanja, izdataka i rashoda zapravo predstavlja klasifikaciju datu kao Kontni plan, gde su utvrđene brožčane oznake i nazivi konta po kojima su korisnici sredstava u obavezi da evidentiraju i iskazuju imovinu, obaveze, prihode i rashode kao i finansijski rezultat (Milojević, Stojanović & Todorović, 2018).

Klasifikacija prema izvorima finansiranja pokazuje odakle potiču sredstva kojima se budžetski korisnik finansira. Tako da postoje: 01-prihodi iz budžeta, 04-sopstveni prihodi, 05-donacije od inostranih zemanja, 13-neraspoređeni višak prihoda iz prethodnih godina, 15-neurošćen sredstva donacije iz prethodnih godina i sl.

Načelo trajanja se vezuje za vremenski period za koji se donosi budžet. Običaj je da se budžet donosi za godinu dana, što se iz prethodnih definicija budžeta može zaključiti, s tim što se kalendarska i budžetska godina ne moraju poklapati. U Srbiji se budžetska godina poklapa sa kalendarskom što se vidi i iz Zakona o budžetskom sistemu (član 46.). Povoljnost periodizacije budžeta se ogleda u tome što se budžetom raspodeljuje društveni proizvod koji se dobija kada se od bruto domaćeg proizvoda oduzme preneti vrednost, a koji se ponovo iskazuje za period od godinu dana. Takođe je lakša kontrola prihoda i rashoda na period od godinu dana. U slučaju kada postoje indicije da planirani prihodi neće biti dovoljni za pokriće rashoda onda se mora ići u rebalans budžeta.

Načelo jasnoće, kao što se načelo potpunosti i jedinstva prepliću, tako je ovo načelo povezano sa načelom specijalizacije. Načelo zahteva pregledan prikaz svih prihoda i svih rashoda. Da bi se to postiglo prihodi se moraju prikazati po izvorima, a rashodi po nameni, te je iz tog razloga ovo načelo slično načelu specijalizacije (Petković, Kuzman & Barjaktarević, 2020). Grupisanje prihoda

se može izvršiti prema tome od koga se ubiraju (stanovništvo ili pravna lica), prema instrumentu pomoću koga se prikupljaju (neporeski-kazne ili poreski-porezi, takse, naknade, doprinosi i sl.), ili prema obliku prihoda (porez na dodatu vrednost, porez na dohodak građana, porez na dobit pravnih lica i sl.). Rashodi pak mogu biti grupisani prema korisnicima, a u okviru njih po konkretnoj nameni.

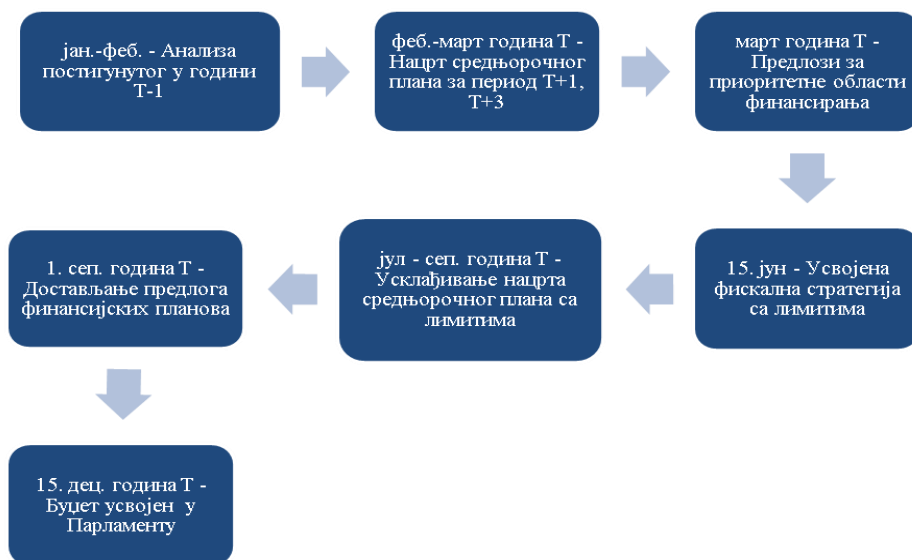
Načelo javnosti se pojavilo iz potrebe poreskih obveznika da saznaju na koji način i u koje svrhe se troši njihov novac, a poslednjih godina načelo dobija na značaju. Načelo zahteva da budžetska procedura oko donošenja budžeta mora biti javna. Budžet u celini mora biti objavljen preko sredstava javnog informisanja. Isto tako se javnost mora obavestiti o izvršenju i kontroli izvršenja budžeta. Postoje izuzeci kada ovo načelo ne može biti do kraja ispoštovano, reč je o određenim prihodima i rashodima koji bi naneli štetu javnom interesu tj. interesu države kada bi se obelodanili (vojni prihodi u manjoj mere, ali rashodi za finansiranje određenih projekata i opremanje Vojske). Prednost načela ogleda se u mogućnosti kontrole izvršenja budžeta i donošenja budžeta te se tako može uticati na usmeravanje sredstava budžeta, a svakako na realnost u procenjivanju prihoda i rashoda.

Budžetska procedura

Budžetska procedura je zakonom određena aktivnost organa države usmerena na (Andrews & Essah, 2020):

- izradu budžeta;
- donošenje budžeta;
- izvršenje budžeta i
- kontrolu budžeta.

Ovo su faze kroz koje sve prolazi budžet, a kako se donosi svake godine u formi zakona i važi jednu godinu, procedure su međusobno u vremenskom smislu prepletene. Tako se u jednoj godini izvršava budžet, vrše se pripreme za donošenje budžeta za narednu godinu, a u isto vreme se kontroliše budžet prethodne godine. Na ovu aktivnost angažuju se svi organi države i daju svoj doprinos, a najveći teret podnosi ministarstvo finansija. Na slici 2 prikazan je ciklus srednjoročnog planiranja budžeta.



Slika 2. Ciklus srednjoročnog planiranja budžeta

Godišnji ciklus započinje analizom postignutih rezultata u protekloj godini. Sagledavaju se postignuti ciljevi, analiziraju se odstupanja od zadatog cilja i uočavaju razlozi eventualnih odstupanja i to sve po oblastima budžetskih korisnika. Nakon toga se sagledava gde se u analiziranom trenutku nalazi budžetski korisnik, šta želi da postigne i na osnovu toga izrađuje srednjoročni plan za naredne tri godine u kojem navodi planirane aktivnosti za dostizanje postavljenih ciljeva i potrebna finansijska sredstva (Capaccioli et al., 2017; Haley, 2017).

Tako se utvrđuju prioritetne oblasti finansiranja kroz programske aktivnosti i programe, a onda se tako izrađeni predlozi dostavljaju ministarstvu finansija gde se sagledava veza između želja i mogućnosti, utvrđuju se limiti za svakog korisnika po na osob. Kada korisnici dobiju limite, a na osnovu Instrukcije za pripremu budžeta, korisnici usklađuju svoj finansijski plan sa limitima. Nakon usaglašavanja svih korisnika sa ministarstvom finansija izrađuje se Nacrt, pa zatim i Predlog zakona o budžetu koji će kasnije ući u skupštinsku proceduru.

Izrada budžeta

Prilikom izrade budžeta bitna je metodologija procenjivanja prihoda i planiranja rashoda. Kako bi planirani prihodi i rashodi bili što tačniji realnim, primenjuju se tri metode planiranja (Zekić, 2015):

1. automatska metoda kod koje se prilikom planiranja budžeta u obzir uzima budžet prethodne godine, te se tako sve stavke iz prethodnog budžeta prenose u novi. Prednost ovakve metode se ogleda u jednostavnosti i lakoći izrade budžeta. Nedostaci su što takva metoda ne daje prostora za razvoj jer će samo potrošena sredstva u prethodnoj godini biti merilo za novčana sredstva u tekućoj.
2. direktna metoda za polaznu osnovu ima budžet prethodne godine korigovan za inflatorna kretanja, bruto dohodak, industrijsku proizvodnju i sl.
3. indirektna metoda pored budžeta prethodne godine koristi i podatke koje je prikupila od korisnika budžetskih sredstva. Najbitniji podaci bi bili broj zaposlenih, tekući troškovi i investicije.

U procesu izrade budžeta u fokusu se stavljaju formulisani ciljevi koji se žele ostvariti. Oni se najčešće definišu kroz dokument „Fiskalna strategija“, a tiču se pretpostavke budućeg razvoja privrede i to BDP-a, stope inflacije, broja nezaposlenih, visine deficita i načina njegovog pokrivanja i drugo. Imajući na umu prethodno definisane ciljeve svi korisnici budžetskih sredstava na sopstvenom nivou planiraju rashode iz delokruga njihove nadležnosti. Postavljaju se prioritete, a u koordinaciji sa ministarstvom finansija se spoznaje da li su takvi prioritete realni. Tako isplanirani rashodi svih korisnika budžeta se dostavljaju ministarstvu finansija na objedinjavanje, gde ono vrši studiju realnosti i izvodljivosti iskazanih uz moguće korekcije. Nakon objedinjavanja istih izrađuje se nacrt budžeta radi dostavljanja Vladi kako bi se o njemu izjasnila, a onda se nacrt dostavlja Skupštini kako bi ona raspravljala o njemu, korigovala i na kraju usvojila. Budžet se sastoji od opšteg i posebnog dela. U opštem delu budžeta prikazani su svi prihodi i primanja i rashodi i izdaci, a u posebnom delu, su svi prihodi i rashodi prikazani po korisnicima budžetskih sredstava tačnim iznosima i po utvrđenoj nameni.

Donošenje (usvajanje) budžeta

U jednoj od ranijih definicija budžeta, rečeno je da je to zakonski akt, te se iz tog razloga donošenje budžeta vrši po proceduri koja je propisana za donošenje zakonskih akata. Ranije pomenuti nacrt budžeta se dostavlja Skupštini kako bi prošao zahtevanu proceduru. Tada se pokreće skupštinska rasprava o budžetu, a to nije ništa drugo nego li rasprava o politici Vlade. Svi njeni članovi iznose uspehe iz ranije godine i pravdaju iznose prihoda i rashoda predloženih budžetom. Nacrt u toku rasprave može biti promenjen

prihvatanjem nekih od predloženih amandmana, nakon čega se pristupa glasanju o budžetu. Kada se budžet izglasa, mora se u objaviti u javnim glasilima kako bi načelo javnosti do kraja bilo ispunjeno. Budžet se donosi pre kraja tekuće budžetske godine za narednu. Izuzetno, u koliko se budžet ne donese na vreme, iz razloga produžetka vremena predviđenog za izradu i donošenje, onda se prelazi na privremeno finansiranje, najduže do prva tri meseca fisklane godine, sa mogućnošću produžetka za još tri.

Postavlja se pitanje koliki se iznos javnih prihoda može upotrebiti za finansiranje rashoda u periodu privremenog finansiranja. U teoriji postoje tri metoda privremenog finansiranje i to (Khalifa & Scarpato, 2020):

- metod budžetskih dvanaestina, tj. prosečnih mesečnih vrednosti budžeta prethodne godine. To znači da se u budžetskoj godini koja teče, za koju nije donešen budžet, u prva tri meseca može potrošiti jedna četvrtina iznosa budžeta prethodne godine, korigovan za stopu inflacije na mesečnom nivou.
- metod rekondukcije, u prva tri meseca može se vršiti finansiranje do iznosa prva tri meseca prethodne godine, takođe korigovan za stopu inflacije. Metod se zasniva na prenosu ovlašćenja iz prethodnog budžeta na narednu godinu, čime se stvara mogućnost kontinuiteta.
- metod akontacije, u prva tri meseca godine koja je počela, korisnicima budžetskih sredstva stavljaju se na raspolaganje, u vidu davanja budžetskih kredita, iznosi sredstava predviđeni za taj period u budžetu koji nije usvojen.

Važno je napomenuti da Zakon o budžetskom sistemu prednost daje metodu budžetskih dvanaestina, a odluku o privremenom finansiranju donosi Skupština.

Ukoliko u toku godine dođe do značajnijih odstupanja od planiranih prihoda i rashoda, mora se vršiti rebalans budžeta. Takvom pojavom se narušava načelo trajanja jer se budžetska procedura po istom principu ponovo sprovoditi (Grbić, 2019; Scown, Brady & Nicholas, 2020).

Rebalans budžeta je promena zakona o budžetu u toku budžetske godine, kojom se menja, odnosno dopunjuje budžet. U zavisnosti da li u budžetu ima manjak prihoda u odnosu na rashode ili višak prihoda u odnosu na rashode u tom smeru će rebalans i ići. U Srbiji je do 2015. godine skoro svake godine bilo rebalansa budžeta i uvek zbog manjka prihoda za pokrivanje rashoda. Iz tog razloga je pojam rebalans u svakodnevnoj komunikaciji postao negativan termini. U 2016. i 2017. godini nije bilo rebalansa budžeta u cilju prekrajanja

istog zbog manjka prihoda, ali je bilo izmene Zakona o budžetu kako za 2016. tako i za 2017. godinu (Tešić, 2018; Vukša, 2017).

O čemu se zapravo radi? Skupština Srbije je u mesecu decembru 2017. godine, izglasala Zakon o dopuni Zakona i budžetu Republike Srbije za 2017. godinu u kojem su bila samo dva člana od kojih je prvi bio suštinski i dozvolio je promenu člana u Zakonu o budžetu za 2017. godinu koji je „zabranjivao isplatu nagrada i bonusa zaposlenima kod korisnika sredstava budžeta R. Srbije u 2017. godini.“ Promena se ogledala u davanju mogućnosti Vladi da odlukom dozvoli isplatu nagrada i bonusa, a sve u cilju kako bi se bezbednosnom sektoru isplatio bonus od po 10.000,00 dinara. Ovakva promena Zakona formalno-pravno jeste rebalans, suštinski takvom izmenom ne menjaju se ni prihodi ni rashodi i ona nije uticala na povećanje deficita u budžetu. Krajem 2015. godine kako bi se prosvetnim radnicima isplatila takva pomoć, procedura Vlade je bila indentična.

Izvršenje budžeta

Odmah nakon usvajanja budžeta ide se u fazu izvršenja budžeta. To je faza u kojoj se vrši prikupljanje prihoda i realizacija odobrenih rashoda (Baas, et. al., 2018). Prikupljanje prihoda se vrši na način da se svi prihodi koji ostvare budžetski korisnici moraju uplatiti u budžet Republike, izuzev prihoda ostvarenih po osnovu specifične delatnosti koje imaju pravo da troše u visini u kojoj su naplaćeni. Rashodi predviđeni budžetom se izvršavaju tako što se dodeljuju aproporijacije i korisnici budžeta mogu realizovati rashode samo do visine odobrenih aproporijacija. Kako bi budžet bio likvidan i time omogućio da se u roku izvrši plaćanje nastalih obaveza, svi korisnici sredstava imaju obavezu da do 15. u mesecu vrše planiranje rashoda i naplatu prihoda za mesec koji sledi mesecu u kojem vrše planiranje tzv. kvote. Sve poslovne promene koje se tiču budžeta zasnivaju se na gotovinskoj osnovi.

Gotovinska osnova (načelo računovodstvenog obuhvatanja prihoda i rashoda u trenutku naplate, odnosno plaćanja) jeste osnova za vođenje budžetskog računovodstva, po kojoj se transakcije i ostali događaji priznaju u momentu prijema odnosno isplate sredstava (Lukić, 2019). Korisnici budžetskih sredstava dužni su da izrađuju mesečne i periodične izveštaje. Izveštaji sadrže informacije o izvoru sredstava prikupljenih u toku određenog perioda, nameni za koju su sredstva iskorišćena i saldu gotovinskih sredstava na dan izveštavanja. Kako bi korisnici budžetskih sredstava pratili sve novčane tokove i evidentirali svaku poslovnu promenu, u obavezi su da vode poslovne knjige i to dnevnik, glavnu knjigu i pomoćne knjige i evidencije. Poslovna promena da bi bila validna mora biti potkrepljena računovodstvenim ispravama, a računovodstvena isprava je pismeni dokaz o nastaloj poslovnoj

promeni (Vladislavljević & Pešić, 2018). Za svaku poslovnu promenu zasnovanu na validnim računovodstvenim ispravama izdaje se naredba za isplatu. Naredbu za isplatu izdaje naredbodavac, a istu kontroliše računopolagač. Ista mora imati potpise lica koje je naredbu sastavilo, kontrolisalo i odobrilo isplatu. Lice koje je naredbu kontrilisalo i lice koje odobrava plaćanje ne može biti jedno isto lice, to znači da naredbodavac i računopolagač ne mogu biti jedno isto lice. Naredbodavac je lice uprave koje ima pravo i ovlašćenje da upravlja državnom imovinom, da prikuplja prihode i stara se o njihovoj raspodeli. Računopolagač je lice koje neposredno rukuje novčanim sredstvima i stara se o likvidaciji i realizovanju odluka o angažovanju budžetskih sredstava.

Kontrola budžeta

Zakonom o budžetskom sistemu predviđeno je usvajanje Završnog računa budžeta. On predstavlja kontrolu budžetske godine koja je završena. Završni račun budžeta donosi se po sličnoj porceduri kao i budžet, odnosno u formi zakona, a sastoji se od opšteg i posebnog dela. Završni račun predstavlja instrument kojim se iskazuju svi ostvareni prihodi i ukupni rashodi ostvareni u budžetskoj godini koja je istekla. NJime se postiže da zakonodavna vlast stekne uvid u postignute rezultate i ispunjene ciljeve koje je na početku završene budžetske godine postavila izvršna vlast.

Upravo Završni račun predstavlja jedan vid kontrole budžeta koji omogućava većem broju ljudi da stekne uvid u način trošenja sredstava budžeta. Kontrola budžeta ima značajniju ulogu u fazi izvršenja budžeta. U toj fazi važnu ulogu ima finansijska služba organizovana na nivou svakog korisnika budžetskih sredstava i ona vrši kontrolu svih materijalno-finansijskih dokumenata koji se tiču povećanje ili smanjenja imovine i tokova gotovine. Na tom nivou se vrši računaska, suštinska i formalna kontrola ispravnosti isplatne dokumentacije. Svaki budžetski korisnik koji ima organizovanu finansijsku službu podzakonskim aktima bliže uređuje njena ovlašćenja i način rada. Tako je npr. na nivou Ministarstva odbrane rad iste uređen Pravilnikom o finansijsko poslovanju u MO i VS, Pravilnikom o materijlanom poslovanju, Uredbom o materijalnom knjigovodstvu, Odlukom ovlašćenjima za raspolaganju pokretnim sredstvima, Pravilnikom o načinu naknade štete, Pravilnikom o planiranju, programiranju, budžetiranju i izvršenju i sličnim propisima.

Kontrole, ako bi se grupisale po određenim kriterijumima mogla bi se još podeliti na (Grbić & Jovanović, 2020):

- prethodnu i naknadnu (kriterijum vremena),
- kontrolu naredbodavca i računopolagača (kriterijum subjekta),

- terensku i dokumentarnu (kriterijum metode),
- upravna, računsko-sudska i politička (kriterijum organa koji sprovodi kontrolu).

Zaključak

Budžetski sistem Republike Srbije čine republički budžet, budžeti lokalne vlasti i finansijski planovi organizacija za obavezno socijalno osiguranje. Budžet lokalne vlasti podrazumeva: budžet autonomne pokrajine, budžet grada Beograda, budžeti gradova (25), budžeti opština (150). Budžet je pregled svih ekonomskih potreba države u definisanim novčanim iznosima.

Integritet budžetskog sistema obezbeđuje se zajedničkim pravnom osnovom, jedinstvenom budžetskom klasifikacijom, upotrebom jedinstvene budžetske dokumentacije za izradu nacrtu budžeta, srednjeročnih i finansijskih planova, jedinstvenim sistemom budžetskog računovodstva, jedinstvenim kriterijumima za budžetsku kontrolu i reviziju, prenosom statističkih izveštaja i podataka sa jednog nivoa budžeta u drugi i principima na kojima se zasniva budžetski postupak.

Tokom izvršenja budžeta vrši se preklapanje više faza, a to su izrada i donošenje budžeta za narednu godinu i naknadna kontrola prethodne budžetske godine. Budžet se priprema i izvršava po osnovu sistema jedinstvene budžetske klasifikacije. Budžetska klasifikacija obuhvata programsku, organizacionu, funkcionalnu klasifikaciju, ekonomsku klasifikaciju prihoda i primanja, ekonomsku klasifikaciju rashoda i izdataka i klasifikaciju prema izvorima finansiranja.

Literatura

1. Andrews, N. & Essah, M. (2020). The sustainable development conundrum in gold mining: Exploring ‘Open, Prior and Independent Deliberate Discussion’ as a community-centered framework. *Resources Policy*, 68,2020, 101798,
2. Baas, J., Augustine, S., Marques, G.M. & Dorne, J.L. (2018). Dynamic energy budget models in ecological risk assessment: From principles to applications. *Science of The Total Environment*, 628–629, 249-260,
3. Blumenstein, B., Siegmeier, T., Selsam, F. & Möller, D. (2018). A case of sustainable intensification: Stochastic farm budget optimization considering internal economic benefits of biogas production in organic agriculture. *Agricultural Systems*, 159, 78-92,

4. Capaccioli, A., Poderi, G., Bettega, M. & D'Andrea, V. (2017). Exploring participatory energy budgeting as a policy instrument to foster energy justice. *Energy Policy*, 107,621-630,
5. Grbić, M., & Jovanović, D. (2020). Komparativni finansijski sistemi - implikacije za ekonomski rast. *Oditor*, 6(1), 49-65.
6. Grbić, M. (2019). Ključne determinante razvoja finansijskog sistema. *Oditor*, 5(2), 7-21.
7. Khalifa, R. & Scarparo, S. (2020). Gender Responsive Budgeting: A tool for gender equality. *Critical Perspectives on Accounting*, 102183,
8. Haley, B. (2017). Designing the public sector to promote sustainability transitions: Institutional principles and a case study of ARPA-E. *Environmental Innovation and Societal Transitions*, 25, 107-121,
9. Lukić, M. (2019). Uloga budžeta u finansiranju lokalne samouprave. *Vojno delo*, 71(2), 265-277.
10. Lukić, M., & Trandafilović, J. (2018). Bilansiranje nekretnina kod budžeta. *Oditor*, 4(1), 17-26.
11. Mauro, S.G., Cinquini, L. & Pianezzi, D. (2019). New Public Management between reality and illusion: Analysing the validity of performance-based budgeting. *The British Accounting Review*, 100825,
12. Milojević, I., Stojanović, C. & Todorović, Lj. (2018). Investicioni problem siromaštva sa osvrtom na Republiku Srbiju. *Akcionarstvo*, 24(1), 31-50.
13. Picchio, M. & Santolini, R. (2020). Fiscal rules and budget forecast errors of Italian municipalities. *European Journal of Political Economy*, 64, 101921,
14. Petković, B., Kuzman, B., & Barjaktarević, M. (2020). Gross domestic product growth rate analyzing based on price indexes, import and export factors. *Ekonomika poljoprivrede*, 67(2), 405-415.
15. Scown, M.W., Brady, M.V. & Nicholas, K. A. (2020). Billions in Misspent EU Agricultural Subsidies Could Support the Sustainable Development Goals. *One Earth*, 3(1), 237-250,
16. Tekić, D., Mutavdžić, B., Novaković, T., & Pokuševski, M. (2020). Analysis of development of local self-government units in Vojvodina. *Ekonomika poljoprivrede*, 67(2), 431-443.
17. Tešić, A. (2018). Primena Microsoft Power BI programa, *Menadžment u sportu*, 9(1), 16-26
18. Vladislavljević, V., & Pešić, H. (2018). Budžetska procedura u Republici Srbiji - izrada, donošenje i usvajanje završnog računa budžeta, *Oditor*, 4(2), 90-100.
19. Vukša, S. (2017). Revizija ugovora u javnom sektoru, *Akcionarstvo*, 23(1), 31-46.

20. Zekić, M. (2015). Kontrola i revizije u javnom sektoru, *Akcionarstvo*, 21(1), 23-34.
21. Živković, A., Pantić, N., & Rosić, M. (2019). Fiskalna održivost makroekonomskog sistema članica Evropske unije. *Oditor*, 5(2), 32-41.

SUSTAINABILITY OF BUDGET PRINCIPLES AND PROCEDURES

Helena Pešić³, Milos Miljkovic⁴

Summary

The topicality of the topic, something that has been given importance in recent years and its presence in everyday communication has stimulated its analysis. The paper will present an analysis of the sustainability of budget principles and budget procedures, using data analysis methods, by presenting and describing in detail all budget principles (principle of budget unity, completeness, accuracy, budget balance, specialization, duration, clarity and publicity) as and the procedures (budgeting, budgeting, execution and control of the budget) that the budget goes through.

Key words: budget, principles, procedures

Datum dolaska (Date received): 11.04.2020.

Datum prihvatanja (Date accepted): 30.08.2020.

³ Helena Pešić, M.A., Wizard, Ustanička 17, Beograd, R. Srbija, e-mail: nadovezah@gmail.com

⁴ Miloš Miljković, MA, Land Forces, Birčaninova no. 5, Belgrade, Serbia, E-mail: milos.miljkovic.mekis@gmail.com