

Др Миливоје Лапчевић, асистент
Правног факултета Универзитета у Крагујевцу

УДК: 658.71(497.11)
DOI: 10.46793/XXIV-9.385L

ИЗВЕШТАВАЊЕ О УЧИНЦИМА У СИСТЕМУ ПРОДУКЦИЈЕ ЈАВНИХ ДОБАРА И УСЛУГА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ*

Резиме

Предмет истраживања аутора у овом раду представља механизам извештавања о учинцима буџетских корисника у Р. Србији у систему продукције јавних добара и услуга. Актуелност теме произилази из чињенице да је, почев од 2015. године, у Р. Србији стартовала примена програмског буџетирања на свим нивоима територијално-политичког организовања, а чију супстанцијалну компоненту чине инструменти генерисања информација о степену ефективности и ефикасности јавне потрошње на нивоу буџетских корисника. У раду ће бити анализирани основне карактеристике домаћег нормативног оквира у овој области уз посебно акцендовање оних решења којима домаћи имплементациони амбијент програмског буџетирања још увек није у потпуности дорастао.

Кључне речи: извештаји о учинцима, учинци, интерна ревизија, Државна ревизорска институција, програмско буџетирање.

1. Уводна разматрања

Традиционално, системи мерења учинака у јавном сектору фокусирани су на инпуте, што је подразумевало концентрисање пажње јавних управљача искључиво на показатеље финансијских учинака буџетских корисника.¹ Потреба за генерисањем информација које ће пореским обвезницима омогућити целовит увид у димензију успешности буџетских корисника у улози пружалаца јавних услуга, чини неизоставну компоненту свих реформи модерних буџетских система који почивају на афирмацији принципа „вредност за новац“, као императива моделирања јавне потрошње. Примена буџетирања према учинцима у оперативном формату програмског буџетирања, као

* Рад је написан у оквиру пројекта Правног факултета Универзитета у Крагујевцу „XXI век – век услуга и Услужног права“, бр. 179012 који финансира Министарство просвете, науке и технолошког развоја Републике Србије.

¹ Вид.: Jansen, E. P., *New Public Management: Perspectives on Performance and the Use of Performance Information*, Financial Accountability & Management, Vol. 24, No. 2/2008, p. 169.

најрепрезентативнијег израза модерног буџетског техницизма, почива на основној идеји искоришћавања информација о нефинансијским учинцима буџетских корисника као одлучујуће грађе у креирању одлука о њиховој будућој потрошњи. Опредељење домаћих реформатора за увођењем програмског буџетирања на свим територијално-политичким нивоима, актуелизовало је и питање осмишљавања поузданих, прецизних и спроводљивих механизма генерисања информација о ефикасности, економичности и ефективности програмски структуриране потрошње буџетских корисника.

Имајући у виду да је имплементација програмског буџетирања етапни процес, који се завршава операционализовањем свих процесних компонентни ове буџетске технике, сматрамо још увек преурањеном констатацију да је у РС „уведено програмско буџетирање“. Стартовањем парцијално регулисаног средњорочног планирања, програмске класификације јавних расхода и обавезе корисника да утврђују програмске информације које се односе на елементе вертикалне и хоризонталне програмске структуре, још увек није заокружен целовит циклус програмског буџетирања. Комплетирање процесног ланца програмског буџетирања изискује и примену стабилних и делотворних механизма *извештавања* који за свој предмет имају реализоване учинке буџетских програма.

Извештавање о учинцима корисника буџетских средстава представља процесну активност у оквиру које се генеришу информације о томе у ком степену су корисници успели да остваре или да се приближе остварењу утврђених циљева програма и подпрограмских елемената, односно у којој су мери активности корисника усклађене са императивом обезбеђења ефикасности и ефикасности јавне потрошње. Учинци корисника (гледани кроз призму ефикасности и ефикасности пласмана јавних средстава кроз програме и подпрограмске елементе у њиховој одговорности) требало би, у периоду који следи, да представљају предмет различитих механизма извештавања, чији су главни носиоци: корисници буџета, механизми интерне ревизије код корисника и Државна ревизорска институција (ДРИ), као орган независне и самосталне екстерне евалуације.

2. Извештаји о учинцима корисника буџета

Извештаји корисника буџета о учинцима програма и подпрограмских елемената за чију реализацију су одговорни, замишљени су као примарни и свеобухватан механизам извештавања, будући да се његовом применом омогућава производња информација о учинцима свих буџетских програма корисника на централном и локалном нивоу. Обавеза извештавања о учинцима програма од стране корисника, детаљно је регулисана средином 2017. године, доношењем *Упутства за праћење и извештавање о учинку програма* – УПИУ,

од стране Министарства финансија, па се потпуна операционализација ове процесне фазе програмског буџетирања очекује тек у наредном периоду.

Извештаји о учинку програма представљају форму синтетизовања информација о остварењу показатеља учинака прикупљених у процесу праћења реализације програма и њихових елемената. У намери да обезбеди стабилну информациону базу временског праћења учинака, Министарство финансија је обавезало кориснике на подношење извештаја који се односе на информације о учинцима у *полугодишњим* и *годишњим* временским оквирима.² Посредством годишњих и полугодишњих извештаја корисници на централном и локалном нивоу информишу Министарство финансија (централни ниво) односно органе задужене за послове финансија (локални ниво) о следећим нумерички израженим чињеницама:³ 1) *проценту* извршења програма и подпрограмских елемената у односу на укупна средства која су за њих одређена (у протеклој фискалној години – *годишњи извештај*, односно у првих шест месеци текуће фискалне године – *полугодишњи извештај*) и 2) *односу* између нумеричких вредности циљаних и остварених показатеља учинка.

Осим нумеричких информација корисници буџета дужни су да, у *наративној* форми, у извештаје интегришу и све битне информације о спровођењу програма и подпрограмских елемената у односу на постављене циљеве. Када је реч о наративно презентованим информацијама, као посебно важну издвајамо обавезу корисника да образложе разлоге одступања резултата или темпа реализације циљева у односу на планиране величине и временске оквира остварења. На тај начин, створена је могућност да се за степен *оправданости* узрока изостанка учинака појединачних програма, веже и крајњи епилог коришћења информација о учинцима, на плану редукције апропријација за програме који не одбацују намераване резултате.

Будући да извештавање о учинцима почива на потреби координације већег броја активности корисника које су усмерене на прикупљање и синтетизовање информација, УПИУ посебно третира организациони аспект поделе надлежности као и координацију задужења свих оперативних носилаца процеса извештавања у оквиру корисника. Оперативни оквир извештавања о учинцима подразумева обавезу руководиоца корисника да, у циљу израде полугодишњих и годишњих извештаја, формира посебну организациону структуру – радну групу, у оквиру које ће бити одређени:⁴ 1) „координатор праћења извештавања“ – чија се задужења односе на покретање, надзирање и усаглашавање активности свих оперативних носилаца креирања извештаја о

² Вид.: Министарство финансија РС, *Упутство о праћењу и извештавању о учинку програма*, од маја 2017, стр. 4.

³ Исто, стр. 5.

⁴ Вид.: Министарство финансија РС, *Упутство о праћењу и извештавању о учинку програма*, од маја 2017, стр. 10-11.

учинцима, као и израда свеобухватног извештаја о учинку програма; 2) „одговорна лица“ – која се одређују појединачно за све елементе вертикалне пореске структуре (програме, програмске активности и пројекте) и у питању су иста лица која су при формулисању елемената хоризонталне програмске структуре одређена као одговорна лица за реализацију програма и подпрограмских елемената и 3) тзв. „аналитичари“ – запослени који се одређују на предлог одговорних лица и који представљају најнижи али и најважнији оперативни ниво извештавања о учинцима. Аналитичари су задужени за утврђивање свих нумеричких и наративних информација о извршењу и учинцима програма и подпрограмских елемената, као и њихово синтетизовање у форми „анализе учинака“ програма и подпрограмских елемената. Ове анализе чине садржинску „базу“ свеобухватног извештаја о учинцима које координатор праћења и извештавања доставља на разматрање руководиоцу органа (корисника).

Када је реч о оперативном оквиру извештавања, неупитна потреба формирања посебних радних група на нивоу корисника, које ће бити носилац овог процеса, остварена је кроз несразмеру у расподели оперативних овлашћења између субјекта који чине ове организационе структуре, будући да ће свеобухватни извештаји о учинцима (које руководиоцу органа подносе „координатори праћења“) бити готово у потпуности резултат способности тзв. „аналитичара“ да одговоре оперативним задацима. Са друге стране, обавезе одговорних лица („менаџера“) у погледу одговорности за реализацију програма и подпрограмских елемената, доведене су у колизију са њиховим овлашћењима у процесу извештавања, с обзиром на логичну потребу обезбеђења њихове релативне дистанцираности од могућег утицаја на садржину извештаја о учинцима. Ова дистанца не само да није постигнута, већ су одговорна лица кроз овлашћења предлагања аналитичара и модификовања садржаја анализа учинака који аналитичари израђују, стекла могућност да значајно усмеравају садржину поднетих извештаја.

3. Улога интерне ревизије у систему извештавања о учинцима буџетских корисника

Без спорења чињенице да функционалне перформансе интерне ревизије нису тако јасно изражене као у случају институционално независне Државне ревизорске институције (ДРИ), потенцијални допринос овог контролног механизма рационализацији и транспарентности система јавне потрошње не би требао да буде предмет занемаривања.⁵ Интерна ревизија, као нова професија коју обављају овлашћени интерни ревизори, уведена је у буџетски систем РС кроз процес реализовања дугорочних циљева промовисаних 2009. године,

⁵ Вид: Стојановић, П., *Значај и карактеристике интерне буџетске ревизије*, Зборник: *XXI век – век услуга и услужног права*, књ. 6, Крагујевац, 2015, стр. 4.

усвајањем *Стратегије развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у РС*.⁶

Увођење интерне ревизије, као једног од начина обезбеђења стабилности и одрживости домаћег система финансијског управљања, није представљало резултат *унутрашњег* препознавања потенцијалних домашаја овог контролног инструмента, већ је, сасвим извесно, у највећој мери резултат интеграционих условљавања на путу РС ка пуноправном чланству у ЕУ.⁷ Усаглашавање домаћег буџетског система са правним тековинама ЕУ, подразумевало је, између осталог, обавезу конституисања система „Интерне финансијске контроле у јавном сектору“ (ИФК), чију веома важну компоненту чини обавеза конституисања интерне ревизије код корисника, која је, у функционалном слислу, усмерена на циљ *унапређења управљања* конкретном организацијом, пре свега у домену „управљања ризицима и контроле“.⁸

У подстицању корисника буџета да унапреде своје активности које се тичу њихових обавеза у систему програмског буџетирања, интерној ревизији је обезбеђен широк маневарски простор, будући да предмет тзв. *програмских ревизија*, које представљају главну форму ревизија успешности корисника, могу бити сви најважнији елементи хоризонталне и вертикалне програмске структуре, као и правилност њихових међусобних релација. У том смислу, од посебног су значаја активности интерне ревизије које се односе на:⁹ 1) процену релевантности и адекватности утврђених циљева корисника; 2) процену валидности и поузданости утврђених мера ефективности програма; 3) процену друштвено-економских исхода програма и подпрограмских елемента за чију реализацију је одговоран корисник (евалуација ефективности елемента програмске структуре); 4) утврђивање степена напретка у реализацији утврђених циљева (уз ослонац али и независно од садржине извештаја о учинку програма); 5) утврђивање дуплирања, преклапања или колизије циљева програма корисника који представља предмет ревизије и других буџетских програма; 6) утврђивање степена посвећености управљачких структура корисника обавези истраживања алтернативних начина за постизање утврђених циљева и 7) процену усаглашености програма и подпрограмских елемената као и њихових хоризонталних компоненти са законима и другим прописима.

⁶ Вид.: Закључак Владе РС, бр. 47–4655/2009–1, од 23. јула 2009. године.

⁷ Будући да је за процене Европске комисије о карактеристикама целокупног система „Интерне финансијске контроле у јавном сектору“ (*Public Internal Financial Control – PIFC*) везана одлука о испуњености услова усаглашености са правним тековинама ЕУ, наведеним у поглављу 32. предприступних преговора, ову чињеницу могли би означити као главни мотивациони импулс увођења интерне финансијске контроле у РС. Вид.: *Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у РС*, Закључак Владе РС, бр. 47–4655/2009–1, од 23. јула 2009. године, стр. 1.

⁸ Вид.: Стојановић, С., *Интерна финансијска контрола у јавном сектору*, Финансије, бр. 1-6/2012, стр. 84.

⁹ Влада РС, *Правилник за интерну ревизију*, стр. 34.

Дакле, брзина адаптирања корисника буџета на промењени оквир планирања јавне потрошње, требала би да буде подстакнута већим степеном усмеравања предмета интерне ревизије ка евалуацији и предлогу корективних мера у погледу најкритичнијих питања програмирања јавних потреба на нивоу корисника. Извештаји интерне ревизије, замишљени као форма *ex post* евалуације ефикасности и ефективности програма, посебно добијају на значају у почетној фази примене програмског буџетирања. Разлог лежи у чињеници да се, при формулисању средњорочних циљева корисника (односно показатеља њиховог остварења) недовољно припремљени корисници веома ретко опредељују за адекватне и одређене циљеве својих програма, при чему се, такође, у погледу њиховог мерења, у малом броју случајева одлучују за показатеље ефикасности и ефективности (углавном су то показатељи напретка у реализацији процесних активности – тзв. „показатељи процеса“). Самим тим, истраживање димензија ефикасности и ефективности програма и подпрограмских елемената, не би се могло у потпуности базирати искључиво на извештајима корисника о учинцима њихових програма. Фокусирајући се на ову почетничку аномалију, а полазећи од њихове улоге у унапређењу „поузданости и потпуности финансијских и других информација“, ¹⁰ извештаји интерне ревизије требало би да, на што потпунији и разумљивији начин, укажу одговорним лицима у оквиру корисника на све аспекте неадекватности начина формулисања средњорочних циљева и показатеља учинака, као и на модалитете њиховог уподобљавања примарној сврси програмског буџетирања. Разноврсност информација које се испитују у програмским ревизијама захтева широк аналитичко-оперативни приступ интерних ревизора и, у одређеним случајевима, постојање мултипрофесионалне кадровске оспособљености механизма интерне ревизије. Немогућност да се ове претпоставке испуне код свих буџетских корисника, по правилу, води дистанцирању планова годишњих интерних ревизија од задатака у домену испитивања успешности корисника и њиховом претежном усмеравању на оперативно мање захтевне ревизијске захвате - финансијске ревизије.

Презентовање извештаја о учинцима програма у надлежности корисника не представља крајњи циљ извештавања интерне ревизије, већ се информације о учинцима реализованих активности, пласиране у процесу извештавања интерних ревизора, користе као градивни ослонац предлагања начина *унапређења* управљачких перформанси корисника. Дакле, уколико установљени системи и подсистеми „Финансијског управљања и контроле“ на нивоу корисника, нису у стању да испоруче „обећани“ квантум и квалитет учинака, примарна фокусираност извештаја интерне ревизије односиће се на саветодавни подстрек прилагођавању управљачког механизма природи и тежини формулисаних организационих циљева.

¹⁰ Исто, чл. 10.

Када је реч о другим чињеницама које ограничавају значај интерне ревизије, одсуству могућности санкционисања корисника могли бисмо придружити и нормативне контрадикторности у гарантовању *организационе и функционалне* независности интерне ревизије, као неизоставних претпоставки обављања ове делатности у јавном сектору. Док организациона независност подразумева изолованост механизма интерне ревизије (јединица за интерну ревизију и интерних ревизора) од других организационих структура у оквиру корисника (интерни ревизори одговарају директно руководиоцу корисника), функционалном независношћу се обезбеђује самостално одлучивање интерних ревизора о предмету и обухвату планова ревизије. Подзаконски акт усвојен са циљем разраде ових претпоставки (примарно утврђених Законом о буџетском систему)¹¹ према нашем мишљењу, у значајној мери је девалвирао претпоставку функционалне самосталности интерне ревизије, прописивањем обавезе одобравања стратешких и годишњих планова ревизије од стране руководиоца корисника. Тиме су интерни ревизори донекле спутани у самосталном одлучивању о предмету и обухвату ревизије.¹² Руководиоцима корисника пружена је могућност да индиректно усмеравају ревизијске поступке ка одређеним предметима ревизије на основу сопствене процене ризика који се односи на предмете ревизије. Када је реч о нарушавању организационе независности интерне ревизије, требало би констатовати распрострањену праксу ангажовања интерних ревизора од стране корисника буџета на пословима изван делокруга послова интерне ревизије, чиме се доприноси урушавању њиховог професионалног кредибилитета.¹³

4. Улога ДРИ у систему извештавања о учинцима буџетских корисника

Неразумно дуг период чекања на конституисање највишег државног органа екстерне ревизије, окончан је 2005. године, усвајањем закона којим је основана Државна ревизорска институција, као *самосталан* и *независан* државни орган, који за обављање послова из своје надлежности одговара

¹¹ Вид.: Закон о буџетском систему, („Службени гласник РС“, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13-исправка, 108/13,142/14, 68/15-др.закон, 103/15 и 99/16) чл. 82.

¹² Вид.: Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору, („Службени гласник РС“, бр. 99 од 27. децембар 2011, 106 од 5. децембра 2013.), чл. 23-24.

¹³ Ова аномалија у домаћој пракси интерне ревизије код корисника буџета констатована је и у Извештају Европске комисије о напретку Србије за 2016. годину. Вид.: European Commission, *Commission Staff Working Document – Serbia 2016 Report*, Brussels, 9.11.2016, p. 82.

искључиво Народној скупштини.¹⁴ Посматрано на потенцијалној основи, конституисањем ДРИ осигурана је веома снажна институционална подршка унапређењу транспарентности и одговорности у домаћем систему јавне потрошње, кроз прописивање широког дијапазона инструмената *сазнајног* и *корективног* деловања ДРИ у погледу одступања корисника буџетских средстава од обавезе да средствима пореских обвезника располажу правилно и сврсисходно. Ипак, из чињеничне перспективе, тринаестогодишња егзистенција Државне ревизорске институције у буџетском систему РС, по свему судећи, није била довољна да се њени институционални потенцијали испоље до краја. У мањој мери, разлог би могао бити у недовољно активном деловању саме ДРИ у обезбеђењу ауторитета властитог институционалног позиционирања („нормативни ауторитет“ ове важне институције, сасвим извесно, није успостављен и на фактичком плану), док се, у већој мери, овакво стање ствари дугује генералној тенденцији домаћег управљачког амбијента да скоро све важне институционалне новине (углавном екстерно наметнуте) буду што више уподобљене уходаним (инкременталним) обрасцима понашања егзекутивне власти, који су лишени „претераних“ ограничавања.

Значај ДРИ, као институционалног „гаранта“ правилне имплементације буџетирања према учинку у домаћем буџетском систему, првенствено почива на установљеној надлежности Институције да спроводи ревизију *сврсисходности* пословања ревидираних ентитета, закључујући о усаглашености употребе јавних средстава са захтевима економичности, ефикасности и ефективности, као и са садржином и природом планираних циљева (формулисаних на нивоу ревидираних субјеката или на ширем, стратешком нивоу).¹⁵

Током 2011. године, ДРИ је увела елементе *ревизије сврсисходности* подношењем извештаја Народној скупштини о питањима ревизије предмета пословања корисника јавних средстава.¹⁶ Законски обухват надлежности ДРИ, када говоримо о ревизији сврсисходности, може се сагледавати из угла броја и врсте субјекта чије активности и резултати могу бити обухваћени ревизионим поступцима као и предметне ширине самих поступака. Енумеративном листом субјеката који подлежу ревизији (утврђеној у ЗДРИ) обухваћени су како директни и индиректни корисници буџетских средстава (и организације обавезног социјалног осигурања), тако и сви други субјекти који користе средства и имовину, под контролом и на располагању Републике, територијалних власти, локалне самоуправе и организација обавезног социјалног осигурања.¹⁷ Када је реч о предметном обухвату ревизије

¹⁴ Вид.: Закон о државној ревизорској институцији, („Сл. гласник РС“, бр. 101/2005, 54/2007 и 36/2010), чл. 3. У даљем тексту: ЗДРИ.

¹⁵ Вид.: ЗДРИ, чл. 2.

¹⁶ Вид.: ДРИ, *Извештај о раду Државне ревизорске институције за 2011. годину*, стр. 6.

¹⁷ Вид.: ЗДРИ, чл. 10.

сврсисходности, осим начелног усмеравања предмета ових ревизија на испитивање усклађености активности субјеката ревизије са поштовањем „3Е“ начела, нормативни оквир екстерне ревизије није детаљније спецификовао предметни обухват ревизије сврсисходности. Закључујући по аналогiji, предметни (проблемски) обухват ревизије сврсисходности која се спроводи над корисницима буџетских средстава, могли би сачињавати сви они проблеми и питања која су обухваћена „програмским ревизијама“ интерних ревизора (која се односе на циљеве, индикаторе, успешност реализације и др). Притом, програмске ревизије које би спроводила ДРИ могле би имати за главну информациону основу извештаје интерне ревизије, или, пак, бити обављене независно од садржине ових извештаја (примера ради, у случају сумње на недостатке или неправилности извештаја интерне ревизије или, уопште, начина функционисања система интерне ревизије код појединачних корисника, што такође може бити самосталан предмет засебних ревизионих поступака ДРИ).

За разлику, пак, од интерне ревизије, која је у могућностима корективног деловања на активности корисника лимитирана саветодавном природом њених препорука, корективна функција налаза државних ревизора садржаних у извештајима о ревизији, обезбеђена је и механизмима *санкционисања* лица која су, у оквиру ревидираног корисника, одговорна за утврђене аспекте несврсисходности пословања. Непоштовање обавезе „доброг пословања“ од стране корисника (утврђено у извештају државног ревизора), која се, између осталог, односи и на сврсисходно планирање и располагање јавним средствима, повлачи *обавезу* корисника да у прописаном року отклони недостатке и да о томе (у форми тзв. „одазивног извештаја“) обавести државног ревизора.¹⁸ Неподношење одазивног извештаја, његова неверодостојност (која почива на процени истинитости изнетих чињеница) или чињеница да одазивни извештај не садржи информације о отклањању недостатака, осим што повлачи прекршајну одговорност, резултира и захтевом за предузимањем мера којег генерални државни ревизор упућује органу, који, у границама своје надлежности, може предузети мере против субјекта ревизије који крши своји обавезе.¹⁹ У случају „тешког кршења“ обавезе доброг пословања, која почива на утврђеној „значајној несврсисходности“ у активностима корисника,²⁰ генерални ревизор може иницирати разрешење одговорних лица код субјекта ревизије, при чему се овај захтев упућује органу који може започети или окончати поступак разрешења.²¹

¹⁸ Вид.: Пословник Државне ревизорске институције, („Сл. гласник РС“, бр. 9/2009), чл. 35.

¹⁹ Исто, чл. 39.

²⁰ Конкретизација правних квалификација „тешко кршење обавезе доброг пословања“ и „значајне несврсисходности“, требала би да представљају предмет смерница које доноси Савет ДРИ.

²¹ Вид.: Пословник Државне ревизорске институције, („Сл. гласник РС“, бр. 9/2009), чл. 41.

Овлашћена генералног ревизора у иницирању разрешења одговорних лица отвара могућност да се поступак за разрешење покрене и против ресорних министара, у улози одговорних лица за сврсисходност програма линијских министарстава, као корисника буџета. На тај начин, овај корективни механизам екстерне ревизије претворио би се у важан инструмент политичке одговорности министара у Влади пред Народном скупштином, која би била у прилици да кроз расправу о захтеву за разрешење анализира различите аспекте утврђене несврсисходности програма и активности за које су одговорни министри.²²

Оперативне претпоставке спровођења прве ревизије сврсисходности од стране ДРИ створене су крајем 2012. године, када је, именовањем врховног државног ревизора, отпочело формирање *Сектора за ревизију сврсисходности пословања*, као једне од седам ревизијских служби у њеном саставу. Први поступак ревизије сврсисходности окончан је 2014. и имао је за предмет „Управљање службеним возилима директних буџетских корисника РС“.²³ Од 2014., закључно са 2017. годином, ДРИ је окончала укупно пет ревизијских поступака који су за свој предмет имали сврсисходност пословања ревидираних субјеката.²⁴ Оно што би требало нагласити јесте чињеница да су се спроведени поступци ревизије сврсисходности односили на испитивање економичности, ефикасности и ефикасности *специфичних* активности које се реализују од стране свих или већег броја корисника буџета, а да *ниједан* ревизијски поступак није био директно усмерен на испитивање многобројних аспеката (не)сврсисходности буџетских програма односно подпрограмских елемената за које су одговорни појединачни корисници буџета.

5. Закључак

Временски и оперативни оквир извештавања, промовисан УПИУ-ом, поставља низ изазова пред кориснике који још увек нису (ни у приближној мери) адаптирани ни на претходни етапни помак реформе програмског буџетирања – обавезу утврђивања индикатора учинака. Чињеница да су значајни административни ресурси домаћих корисника конзумирани кроз обавезе које се односе на израду програмских буџета, по питању извештавања,

²² У досадашњем раду ДРИ, захтеви за разрешење одговорних лица у субјекту ревизије представљају најређе примењивани механизам санкционисања за непоштовање обавезе доброг пословања.

²³ Овај ревизиони поступак спроведен је у оквиру пројекта „Јачање капацитета Државне ревизорске институције“ који спроводе Ревизорски суд Холандије и Канцеларија Генералног ревизора Велике Британије. Вид.: ДРИ, *Извештај о ревизији сврсисходности – Управљање службеним возилима директних корисника буџета РС*, бр. 400-1928/2013-08, од 25. јуна 2014. године.

²⁴ У 2015. години, реализована је само једна ревизија сврсисходности, док су у 2016. као и у 2017. окончана по два поступка ревизије.

према нашем мишљењу, у већој мери оправдава полазно решење које би подразумевало искључиво обавезу извештавања на годишњем нивоу, док временом постигнута „уходаност“ корисника у реализацији обавеза које се односе на формулисање елемената програмске структуре, не ослободи довољно простора за учесталију динамику извештавања (на полугодишњем и годишњем нивоу).

Иако су пред интерну ревизију, посредством домаћег нормативног оквира, постављени веома озбиљни задаци (усаглашени са међународним стандардима), крајњи домети извештавања интерне ревизије примарно су лимитирани искључиво *саветодавном природом* препорука садржаних у извештајима интерних ревизора, као и елементима дерогирања организационе и функционалне самосталности интерне ревизије. Руководиоци корисника буџета имају слободу да аутономно одлучују о томе да ли ће и у којој мери бити испоштоване препоруке садржане у извештајима интерне ревизије, као и о временским оквирима реализације препоручених активности. Потпуно игнорисање препорука интерне ревизије, иако није чест случај, не повлачи примену било каквих инструмената санкционисања корисника.

Чињеница да систем извештавања о учинцима од стране буџетских корисника тек треба да заживи, не оправдава дистанцираност ДРИ од потребе да се важни аспекти сврсисходности пословања појединачних корисника (одређених према процени ризика) који се, у првом реду, односе на њихову обавезу правилног формулисања циљева, и показатеља учинака, утврде као директни предмет ревизије сврсисходности, односно да се ревизији подвргну извештаји интерних „програмских ревизија“, који за свој предмет имају поменута питања. Мишљења смо да је деловање ДРИ, као усмеравајућег и корективног механизма на плану квалитативног унапређења јавне потрошње, условљено ближим повезивањем ревизионих поступака које се односе на сврсисходност пословања са циљем обезбеђења ефективне јавне потрошње, изражене кроз елементе вертикалне и хоризонталне програмске структуре. Скоро безначајни проценат партиципације извештаја о резултатима ревизионих поступака који се односе на сврсисходност у укупном броју извештаја који су реализовани у преосталих шест сектора ДРИ,²⁵ делом указује и на чињеницу да екстерни предуслови ове врсте ревизије, а пре свих они који се односе на јасно утврђивање циљева владине политике у свим областима, још увек нису остварени.

²⁵ Извештаји Сектора за ревизију сврсисходности пословања (укупно 6) чине свега 0,8% поднетих извештаја у свим секторима ДРИ (478 извештаја) у периоду 2014-2017. године.

*Milivoje Lapčević, Ph.D., Assistant
Faculty of Law, University of Kragujevac*

PERFORMANCE RAPORTING IN THE PUBLIC GOODS AND SERVICES PRODUCTION SYSTEM IN REPUBLIC OF SERBIA

Summary

The subject of research in this paper is the mechanism for reporting on the effects of budget users in Serbia in the system of production of public goods and services. Astuality of the topic stems from the fact that, starting from 2015, in Serbia has started the application of program budgeting at all levels of territorial-political organization, and whose substantive component is the tools for generating information on the level of effectiveness and efficiency of public spending of budget users. The paper will analyze the basic characteristics of the domestic normative framework in this area, with particular emphasis on those solutions that the domestic implementation environment of program budgeting has not yet fully grown.

Key words: *performance reports, performances, internal audit, State Audit Institution, program budgeting.*