

*Др Душко Пејовић**

ЛОКАЛНИ ФИНАНСИЈСКИ НАДЗОР: КАПАЦИТЕТИ И ДОМАШАЈИ БУЏЕТСКИХ ИНСПЕКЦИЈА

Увод

У вршењу инспекцијског надзора буџетска инспекција примењује Закон о инспекцијском надзору¹ – као општи, односно системски закон, Закон о буџетском систему² – као посебан закон, Закон о општем управном поступку³, Уредбу о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције („Сл. гласник РС“, бр. 10/04 и 84/07), одлуку о оснивању и раду службе за буџетску инспекцију и друге важеће прописе.

Чланом 2. Закона о инспекцијском надзору наведено је следеће:

„Инспекцијски надзор је посао државне управе чија садржина и појам су утврђени законом којим се уређује рад државне управе, кога врше органи државне управе, органи аутономне покрајине и органи јединица локалне самоуправе, с циљем да се превентивним деловањем или налагањем мера обезбеди законитост и безбедност пословања и поступања надзираних субјеката и спрече или отклоне штетне

* Врховни државни ревизор, руководилац Сектора за ревизију буџета локалних власти у Државној ревизорској институцији.

1 „Сл. гласник РС“, бр. 36/15.

2 „Сл. гласник РС“, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013-испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 – др. закон, 103/2015 и 99/2016.

3 „Службени лист СРЈ“, бр. 33/97 и 31/01 и „Сл. гласник РС“, бр. 30/10.

последице по законом и другим прописом заштићена добра, права и интересе.“

Чланом 3. став 1. тачке 1–3. наведеног закона прописано је следеће:

„1) инспекција је орган у саставу, унутрашња организациона јединица или инспектори органа државне управе, односно органа аутономне покрајине или јединице локалне самоуправе или другог субјекта са јавним овлашћењима, која врши инспекцијски надзор;

2) инспектор је службено лице са посебним овлашћењима, обавезама и одговорностима прописаним законом, које испуњава услове за обављање инспекцијског надзора, врши инспекцијски надзор и ужива кривичноправну заштиту прописану законом;

3) надзирани субјекат је правно лице, предузетник и физичко лице, организациони облик преко кога физичко или правно лице обавља делатност или врши активност за кога не постоји обавеза регистрације, као и субјекат са јавним овлашћењима у складу са законом, чије пословање и поступање се надзире;...“

У чл. 84–91. и чл. 104. Закона о буџетском систему наведене су одредбе којима се уређује питање буџетске инспекције. Чланом 86. овог закона наведено је следеће:

„Функција буџетске инспекције, службе за буџетску инспекцију аутономне покрајине и службе за буџетску инспекцију јединице локалне самоуправе је инспекцијска контрола примене закона у области материјално-финансијског пословања и наменског и законитог коришћења средстава корисника буџетских средстава, организација, предузећа, правних лица и других субјеката из чл. 84. и 85. овог закона.“

Треба нагласити да је Закон о буџетском систему системски закон у области планирања, припреме, доношења и извршења

буџета и других питања која се тичу буџетског система, али је он истовремено посебан закон у односу на Закон о инспекцијском надзору у погледу одредаба којима се уређује буџетска инспекција.

Међутим, чланом 4. Закона о инспекцијском надзору прописано је да се у поступку вршења инспекцијског надзора који произлази из посебних закона, потврђених међународних уговора или усклађивања законодавства Републике Србије са правним тековинама Европске уније – непосредно примењују одредбе посебног закона, ако је у одређеној области инспекцијски надзор тим законом уређен друкчије.

У истом члану 4. наведеног Закона о инспекцијском надзору, непосредна примена одредаба ових посебних закона и прописа не може искључити или ограничити непосредну примену одредаба Закона о инспекцијском надзору којима се уређују питања инспекцијског надзора која нису уређена тим посебним законима. Према томе, на питање које је другачије уређено него у Закону о инспекцијском надзору примењује се посебан пропис, при чему треба водити рачуна и о односу унутар скупа посебних прописа, јер, како је наведено, и у оквиру посебних прописа постоји однос општијег и посебнијег прописа.

Осим наведених прописа, надлежност, дужност и овлашћења буџетских инспекција наведена су и у другим прописима, и то у Закону о роковима измирења новчаних обавеза у комерцијалним трансакцијама,⁴ Закону о јавно-приватном партнерству и концесијама,⁵ Закону о јавним набавкама⁶ и другим прописима.

1. Надлежност и организација буџетске инспекције

Према одредбама чл. 84. и чл. 85. Закона о буџетском систему, послове буџетске инспекције обавља Министарство финансија – Сектор за контролу јавних средстава – Одељење за

4 „Сл. гласник РС“, бр. 119/12 и 68/15.

5 „Сл. гласник РС“, бр. 88/11 и 15/16.

6 „Сл. гласник РС“, бр. 124/12,14/15 и 68/15.

буџетску инспекцију (републичка буџетска инспекција), служба за буџетску инспекцију аутономне покрајине и служба за буџетску инспекцију јединице локалне самоуправе, са циљем вршења инспекције над:

- директним и индиректним корисницима буџетских средстава аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе;
- организацијама за обавезно социјално осигурање (надлежност републичке буџетске инспекције);
- јавним предузећима основаним од стране Републике Србије, аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе, правним лицима основаним од стране тих јавних предузећа, правним лицима над којима Република Србија, аутономна покрајина и јединица локалне самоуправе има директну или индиректну контролу над више од 50% капитала или више од 50% гласова у управном одбору, као и над другим правним лицима у којима јавна средства чине више од 50% укупног прихода;
- аутономним покрајинама и јединицама локалне самоуправе, јавним предузећима основаним од стране локалне власти, правним лицима основаним од стране тих јавних предузећа, правним лицима над којима локална власт има директну или индиректну контролу над више од 50% капитала или више од 50% гласова у управном одбору, као и над другим правним лицима у којима јавна средства чине више од 50% укупног прихода (надлежност републичке буџетске инспекције);
- правним лицима и другим субјектима којима су директно или индиректно дозначена буџетска средства (буџета Републике Србије, аутономне покрајине или јединице локалне самоуправе) за одређену намену, правним лицима и другим субјектима који су учесници у послу који је предмет контроле и субјектима који користе буџетска средства (буџета Републике Србије, аутономне покрајине

не или јединице локалне самоуправе) по основу задужевања, субвенција, остале државне помоћи у било ком облику, донација, дотација и др.

Контролу квалитета рада службе за буџетску инспекцију аутономне покрајине и службе за буџетску инспекцију јединице локалне самоуправе, обавља републичка буџетска инспекција у циљу обезбеђења јединствене примене поступка инспекцијског надзора на територији Републике Србије. Наведена контрола квалитета рада не представља унутрашњи надзор, који је прописан чланом 45. Закона о државној управи⁷, као надзор који органи државне управе врше над другим органима државне управе и имаоцима јавних овлашћења у вршењу поверених послова државне управе. На њега се не примењују овлашћења органа државне управе у вршењу надзора над радом ималаца јавних овлашћења, јер се у овом случају не ради о повереним, него о изворним пословима буџетске инспекције аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе. То значи да је према својим обележјима у питању облик стручног надзора, који је посебно значајан за уједначавање инспекцијске праксе и унапређење правне сигурности.

У том смислу, функција буџетске инспекције, службе за буџетску инспекцију аутономне покрајине и службе за буџетску инспекцију јединице локалне самоуправе представља контролу примене закона у области материјално-финансијског пословања и наменског и законитог коришћења средстава корисника буџетских средстава, организација, предузећа, правних лица и других наведених надзираних субјеката.

Различити облици незаконитог и ненаменског коришћења јавних средстава из члана 362а и злоупотребе у вези са јавном набавком из члана 234а Кривичног законика⁸, као и друга кривична дела из тог закона, санкционисани су у Кривичном зако-

7 „Сл. гласник РС“, бр. 79/05,101/07, 95/10 и 99/14.

8 „Сл. гласник РС“, бр. 85/05, 88/05 – испр., 107/05 – испр., 72/09, 111/09, 121/12,104/13 и 108/14.

нику, Закону о буџетском систему, као и другим материјалним законима, као прекршаји или као кривична дела.

У члану 8. Закона о инспекцијском надзору, у вези праћења стања у области инспекцијског надзора, наведено је следеће:

„Инспекција прикупља податке и прати и анализира стање у области инспекцијског надзора која је у њеном делокругу.

Ти послови укључују прикупљање и анализу података добијених помоћу контролних листи, вођењем анкета и истраживања јавног мњења и другим непосредним прикупљањем података, података прибављених од државних органа, органа аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе и других ималаца јавних овлашћења, статистичких и других података, прикупљање и анализу инспекцијске, управне, судске и пословне праксе из одговарајуће области инспекцијског надзора, и друге сродне послове.

На основу утврђеног стања и процене ризика инспекција припрема план инспекцијског надзора, иницира доношење, измене и допуне закона и других прописа, уједначава и објављује инспекцијску праксу, предузима превентивне активности и предлаже органима државне управе, органима аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе и другим имаоцима јавних овлашћења предузимање активности и мера на које су овлашћени.

Органи из става 3. овог члана дужни су да сарађују са инспекцијом у поступцима праћења стања.

Инспекција на својој интернет страници објављује списак надзираних субјеката за које, на основу података добијених помоћу контролних листи, утврди да су остварили највећи степен усклађености пословања и поступања са законом и другим прописом, као и списак надзираних субјеката за које утврди да нису уопште остварили усклађеност пословања и поступања са законом и другим прописом.“

2. Процена ризика

Чланом 9. Закона о инспекцијском надзору, у вези процене ризика, успостављено је опште правило да се инспекцијски надзор заснива на процени ризика и да је исти сразмеран процењеном ризику, тако да се ризиком делотворно управља. Процена ризика је део процеса анализе ризика, који обухвата и управљање ризиком и обавештавање о ризику. Према степену, ризик може бити:

- незнатан,
- низак,
- средњи, висок и
- критичан.

Незнатан ризик је значајан због тога што инспекција није дужна да врши инспекцијски надзор када је процењен тај степен ризика.

Ризик се процењује:

- у току припреме плана инспекцијског надзора,
- пре инспекцијског надзора и
- у току инспекцијског надзора.

Према одредбама члана 9. Закона о инспекцијском надзору, тежина штетних последица процењује се полазећи од природе штетних последица и обима штетних последица. Вероватноћа настанка штетних последица процењује се полазећи нарочито од претходног пословања и поступања надзираног субјекта, укључујући последње утврђено стање законитости и безбедности његовог пословања и поступања. Вероватноћа настанка штетних последица процењује се полазећи и од: српских стандарда и правила добре праксе које надзирани субјекат примењује; система управљања и унутрашњег надзора над законитошћу, правилношћу и безбедношћу пословања и поступања код надзираног субјекта, узимајући у обзир политику

управљања ризицима и различите облике унутрашњег надзора код надзираног субјекта, као и ревизију финансијских извештаја надзираног субјекта; стања у области у којој се његова делатност или активност врши и предвиђања будућих кретања у њој; унутрашњих и спољних стручних, техничких, технолошких и финансијских капацитета надзираног субјекта.

Када се у току реализације годишњег плана инспекцијског надзора промене околности на основу којих је процењен ризик и сачињен план, инспекција усклађује процену ризика и план инспекцијског надзора са новонасталим околностима. Да би процена ризика у највећој могућој мери одговарала стварном стању ризика, буџетска инспекција у току припреме плана инспекцијског надзора и пре инспекцијског надзора може у процени ризика користити корективни фактор, дефинисан на основу расположивих информација и података, стручних, научних и техничких мишљења, достигнућа и сазнања и својих знања и искустава. Корективни фактор у процени ризика треба користити када се основано сматра да процењени степен ризика исказан у бодовима не одговара стварном стању ризика, као и када није могуће обезбедити одговарајуће информације и податке за све критеријуме.

Надзирани субјекти у јавном сектору, поред унутрашњег надзора, односно интерне контроле и интерне ревизије, подлежу и спољним облицима надзора и контроле, што поспешује њихово управљање ризицима и на које треба рачунати у поступку процене ризика. Законом о јавним предузећима⁹ наведено је да сва јавна предузећа морају имати извршену ревизију финансијских извештаја од стране овлашћеног ревизора, односно од стране спољних или екстерних ревизора. С друге стране, чланом 10. Закона о Државној ревизорској институцији,¹⁰ наведени су субјекти ревизије за које је задужења Државна ревизорска институција.

9 „Сл. гласник РС“, бр. 15/16.

10 „Сл. гласник РС“, бр. 101/05, 54/07 и 36/10.

3. Програм рада буџетске инспекције

Законом о буџетском систему, у чл. 90. став 2. и 3. прописано је следеће:

„Рад буџетске инспекције је независан и самосталан. Њен рад, овлашћења и обележја уредиће се посебним актом Владе, на предлог министра.

Програм рада буџетске инспекције и његове промене утврђује министар.“

У даљем тексту наведеног члана прописано је да се програм рада првенствено сачињава на основу пријава, представки, приговора и захтева за вршење контрола пристиглих од органа, организација, правних и физичких лица. Наведене одредбе могу се једнако применити и на службу за буџетску инспекцију аутономне покрајине и службу за буџетску инспекцију јединице локалне самоуправе.

Чланом 4. Уредбе о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције прописано је да се послови контроле обављају по програму који доноси министар надлежан за послове финансија, односно надлежни извршни орган локалне власти. Даље је наведено да се изузетно, по захтеву министра, односно надлежног извршног органа локалне власти врши ванредна контрола. Чланом 5. став 1. ове уредбе прописано је да послове контроле код органа и организација буџетски инспектори врше на основу планова рада и налога за контролу које утврђује, односно издаје руководиоца буџетске инспекције. Налози за контролу издају се према плану рада.

Чланом 10. Закона о инспекцијском надзору, прописано је да се план инспекцијског надзора заснива на утврђеном стању у области инспекцијског надзора и процени ризика. Инспекција је дужна да спроводи план инспекцијског надзора, осим када постоје нарочито оправдане изузетне околности које је у томе спречавају. Инспекција је дужна да сачини стратешки

(вишегодишњи) и годишњи план инспекцијског надзора. Годишњи план инспекцијског надзора спроводи се кроз оперативне (полугодишње, тромесечне и месечне) планове инспекцијског надзора.

У случају великог броја надзираних субјеката и/или када се план заснива на пријавама јавних тужилаштава и надзорно-контролних институција, могу се надзирани субјекти у плану навести на описни начин. Они тада нису одређени, али су одредиви, тј. могу се одредити на основу одговарајућих параметара. План инспекцијског надзора садржи и планиране мере и активности превентивног деловања инспекције, очекивани обим ванредних инспекцијских надзора у периоду у коме ће се вршити редован инспекцијски надзор, са одговарајућим образложењима, као и друге елементе од значаја за планирање и вршење инспекцијског надзора.

Чланом 13. Закона о инспекцијском надзору прописано је да је ради остваривања циља инспекцијског надзора, инспекција дужна да превентивно делује. За буџетске инспекције карактеристична је корективна и репресивна улога, имајући у виду саветодавне и друге превентивне активности интерне ревизије и финансијског управљања и контроле код корисника јавних средстава у оквиру интерне финансијске контроле у јавном сектору.

Превентивно деловање је појам ширег обухвата, па и корективна и репресивна улога и деловање инспекције обезбеђују превентивну функцију – спречавање настанка незаконитог и ненаменског коришћења јавних средстава и закониту и правилну примену прописа од стране корисника буџетских средстава.

Сврха кажњавања, односно сврха репресивних мера је индивидуална и колективна превенција, тј. спречавање новог чињења кажњивих дела, како је то дефинисано чл. 4. и 42. Кривичног законика и чланом 5. Закона о прекршајима.¹¹

11 „Сл. гласник РС“, бр. 65/13 и 13/16.

4. Контролне листе

Према члану 3. став 1. тачка б) Закона о инспекцијском надзору: „контролна листа је документ који садржи списак приоритетних питања провере и других радњи за које је инспекција овлашћена, одређених према тежини могућих штетних последица у одређеној области сагласно правилима о процени ризика, и предмет и обим провере.“

У закону је даље наведено да је инспекција дужна да сачини контролне листе из своје области инспекцијског надзора, објави их на својој интернет страници и примењује у поступку редовног инспекцијског надзора. Инспектор, поступајући у границама предмета инспекцијског надзора из налога за инспекцијски надзор, предузима оне провере и друге радње које су садржане у контролној листи.

Садржина контролне листе и чињенице констатоване у њој оверавају се потписом инспектора и надзираног субјекта, односно присутног лица. По потреби, а најмање два пута годишње, инспекција преиспитује садржину контролне листе и, ако утврди да је то оправдано, мења је и допуњава.

У односу на питања на која је дат одговор се процењује степен ризика према распону у бодовима или у процентима датим у табели у контролној листи.

Табела бр: 1. Пример табеле са расцонима проценања помоћу којих се процењује степен ризика код већине локалних власици¹²

Р. бр.	Степен ризика	Број бодова у надзору изражен у процентима %
1	Незнатан	90–100
2	Низак	80–90
3	Средњи	65–80
4	Висок	50–65
5	Критичан	50 и мање

12 <http://www.zrenjanin.rs/1-508-0-0/Inspekcijsko-nadzorni-poslovi>.

Чланом 11. Уредбе о заједничким елементима процене ризика у инспекцијском надзору,¹³ наведено је следеће: „Процену ризика у току инспекцијског надзора инспектор, односно службено лице овлашћено за вршење инспекцијског надзора врши помоћу контролне листе.“ Наведена одредба је у вези са чл. 9. став 4. Закона о инспекцијском надзору. У даљем тексту се наводи да се процена ризика у току инспекцијског надзора врши проценом спремности и способности надзираног субјекта да обезбеди законитост и безбедност свог пословања и поступања и да отклони или умањи вероватноћу настанка и вероватну тежину штетних последица, на основу расположивих информација и података, непосредног опажања, знања и искуства инспектора, односно службеног лица овлашћеног за вршење инспекцијског надзора, као и употребом других метода и техника које се користе у инспекцијском надзору.

У записнику о инспекцијском надзору посебно се образлаже ситуација ако се степен ризика процењен у току инспекцијског надзора разликује од степена ризика процењеног у току припреме плана инспекцијског надзора, односно пре инспекцијског надзора. Тада се претходно процењени степен ризика усклађује се са степеном ризика процењеним у току инспекцијског надзора.

Буџетска инспекција Министарства финансија, служба за буџетску инспекцију аутономне покрајине, односно службе за буџетску инспекцију више јединица локалних самоуправа, припремили су и објавили контролне листе које сумарно садрже преглед области контроле и питања по областима и процене ризика помоћу табеле са дефинисаним распоном бодова према степену ризика.

5. Налог за контролу и обавештење

Чланом 5. Уредбе о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције прописано је следеће:

13 „Сл. гласник РС“, бр. 81/15).

„Послове контроле код органа и организација буџетски инспектори врше на основу планова рада и налога за контролу које утврђује, односно издаје руководиоца буџетске инспекције.

Налогом из става 1. овог члана нарочито се одређују: буџетски инспектор за обављање контроле; орган или организација код које ће се обавити контрола; предмет контроле и рок у коме ће се контрола обавити.“

Дакле, налогом се посебно одређују буџетски инспектор који ће обавити контролу; орган или организација код које ће се обавити контрола; предмет контроле и рок у коме ће се обавити наведена контрола. Наглашавамо да је у вршењу инспекцијског надзора буџетски инспектор искључиво везан садржином налога, односно утврђеним предметом инспекцијског надзора.

За контролни инспекцијски надзор не издаје се налог. Налог се издаје за:

- редован инспекцијски надзор,
- ванредан инспекцијски надзор и
- допунски инспекцијски надзор.

Редовни инспекцијски надзор се односи на вршење инспекцијског надзора који је наведен и описан према члану 5. Уредбе о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције.

Ванредни инспекцијски надзор настаје ако у току вршења инспекцијског надзора инспектор открије незаконитост која је изван граница налогом утврђеног предмета инспекцијског надзора, а није у блиској вези са тим предметом, при чему су испуњени услови за ванредан инспекцијски надзор, инспектор за вршење тог надзора који је изван граница утврђеног предмета прибавља засебан налог за ванредан инспекцијски надзор. У захтеву за издавање засебног налога инспектор образлаже потребу издавања тог налога.

Допунски инспекцијски надзор настаје ако у току вршења инспекцијског надзора инспектор открије незаконитост која је изван граница налогом утврђеног предмета инспекцијског надзора, али је у блиској вези са тим предметом, инспектор прибавља допуну тог налога за инспекцијски надзор, тј. допунски налог, након чега наставља поступак. Налог за инспекцијски надзор може да се допуни и када је потребно повећати број инспектора који врше надзор и продужити трајање надзора. У захтеву за издавање допунског налога инспектор шире образлаже блиску везу са предметом надзора и потребу издавања допунског налога.

Поред осталог, налог за контролу садржи планирано трајање инспекцијског надзора, у складу са Уредбом о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције и Законом о инспекцијском надзору. У налогу се наводи укупно планирано трајање буџетске контроле који се окончава доношењем решења, ако се надзирани субјект не поступи по предложеним мерама из записника. Зависно од сложености предмета, претходних искустава, степена ризика и других конкретних околности, планирано трајање може да обухвати, поред времена потребног за теренски инспекцијски надзор, и време потребно за радње које се предузимају и могу предузети у поступку контроле – поступање по закључку о отклањању недостатака, сачињавање записника, примедбе на записник, поступање по примедбама, евентуалну допунску контролу, доношење решења, време потребно за достављање аката по редовном току ствари и друге процесне радње.

Чланом 7. Уредбе о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције, прописано је следеће: „Пре отпочињања контроле буџетски инспектор је дужан да најави контролу функционеру који руководи органом или организацијом код које ће се вршити контрола.“ У истом члану је наведено да изузетно, контрола неће бити најављена ако је то изричито наведено у налогу за обављање контроле.

Међутим, чланом 8. Уредбе о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције прописано је да ако се у пос-

тупку контроле органа и организација утврди да није извршен попис, да није исказано стање имовине, капитала, обавеза, прихода и расхода или финансијског резултата, односно да књиговодствене евиденције нису потпуне, уредне или ажурне, или да обрачуни нису урађени на прописани начин, услед чега није могуће обавити контролу, буџетски инспектор ће закључком наложити да се наведени недостаци отклоне. Овај закључак издаје се у писменој форми, у складу са законом којим се уређује управни поступак.

У даљем тексту наведено је да буџетски инспектор одређује рок за извршење закључка који не може бити дужи од 30 дана од дана достављања закључка. Буџетски инспектор одлучује о приговору у року од пет дана од дана пријема приговора.

6. Записник и решење

Чланом 9. Уредбе о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције, прописано је следеће: „О извршеној контроли саставља се записник у складу са законом.“ У даљем тексту наведено је да буџетски инспектор пре достављања записника са налазом упознаје одговорна лица у органу или организацији код које је извршена контрола.

У члану 35. Закона о инспекцијском надзору, прописано је следеће: „Инспектор сачињава записник о инспекцијском надзору.“ У даљем тексту наведено је који се подаци, информације, констатације, описи откривених неправилности, дате изјаве, обавезе надзираног субјекта, мере које се изричу и утврђено чињенично стање уносе у записник.

Према члану 9. став 3. Уредбе о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције, ако се контролом утврде незаконитости или неправилности у записнику се наводи у чему се оне састоје, наводе докази на основу којих су утврђене, предлажу мере и одређују рокови за њихово отклањање. Сличне одредбе наведене су и у члану 8. Закона о општем управном поступку.

Чланом 9. став 7. Уредбе о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције прописано је да су орган или организација дужни да у року одређеном у записнику обавесте буџетског инспектора о поступању по предложеним мерама и приложе доказе о томе. Буџетски инспектор по добијању овог обавештења врши контролу извршења предложених мера, о чему сачињава службену белешку. У њој буџетски инспектор наводи начин на који је извршио контролу (увидом у релевантну финансијску документацију итд.) и шта је утврдио у контролном надзору, односно да ли је надзирани субјекат поступио по предложеним мерама или није.

Поступање по питању отклањања откривених неправилности које је утврдио буџетски инспектор код надзираног субјекта, на сличан начин прописано је Законом о инспекцијском надзору.

Међутим, чланом 10. став 1. Уредбе о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције, предвиђено је да ако орган или организација у року не поступи по мерама предложеним на записнику складу са чланом 9. ове уредбе, буџетски инспектор доноси решење којим налаже мере и одређује рок за отклањање утврђених незаконитости. У овом смислу треба разумети и одредбе члана 87. став 1. Закона о буџетском систему.

7. Посебне мере

Чланом 88. Закона о буџетском систему, прописано је следеће: „Уколико корисници буџетских средстава из члана 84. став 1. тач. 1), 2) и 3) овог закона не поступе по коначном решењу буџетске инспекције, министар може издати налог да им се обустави пренос средстава буџета у текућем периоду, осим средстава за плате, у висини ненаменски и незаконито утрошених средстава која су им по коначном решењу буџетске инспекције наложена да врате.“

Чланом 89. наведеног закона прописано је да уколико аутономна покрајина не поступи по решењу буџетске инспекције,

министар може привремено обуставити пренос припадајућег дела пореза на зараде и пореза на добит предузећа (правних лица), односно пренос трансферних средстава из буџета Републике Србије аутономној покрајини.

Исто тако, уколико јединица локалне самоуправе не поступи по решењу (републичке) буџетске инспекције, односно службе за буџетску инспекцију аутономне покрајине, односно службе за буџетску инспекцију јединице локалне самоуправе, донетом у контроли из члана 84. тачка 4) и члана 85. став 1. тачка 3) и став 3. тачка 1) овог закона, министар, на основу обавештења буџетске инспекције, односно службе за буџетску инспекцију аутономне покрајине, односно службе за буџетску инспекцију јединице локалне самоуправе, може привремено обуставити пренос трансферних средстава из буџета Републике Србије, до отклањања неправилности констатованих записником.

Међутим, уколико орган локалне власти прекорачи ниво задужења прописан одредбама чл. 35. и 36. Закона о јавном дугу¹⁴ и не поступи по члану 37. став 3. тог закона, министар може привремено обуставити пренос трансферних средстава из буџета Републике Србије, односно припадајућег дела пореза на зараде и пореза на добит предузећа, до момента испуњења услова прописаних поменутиим законским одредбама.

Чланом 14. Закона о буџету Републике Србије за 2017. годину,¹⁵ предвиђено је да у извршавању расхода за робе и услуге корисника буџетских средстава и корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање приоритет имају расходи за сталне трошкове, трошкове текућих поправки и одржавања и материјал. Корисници буџетских средстава дужни су да обавезе настале по основу сталних трошкова, трошкова текућих поправки и одржавања, материјала, као и по основу капиталних издатака измире у року утврђеном Законом о роковима измирења новчаних обавеза у комерцијалним тран-

14 „Сл. гласник РС“, бр. 61/05, 107/09, 78/11 и 68/15.

15 „Сл. гласник РС“, бр. 99/16.

сакцијама.¹⁶ Уколико корисници средстава буџета Републике Србије у извршавању расхода и издатака поступе супротно овим одредбама, Влада, на предлог министарства надлежног за послове финансија – Одељења за буџетску инспекцију, доноси одлуку о обустави извршавања осталих апропријација утврђених овим законом за тог корисника.

8. Извештавање буџетске инспекције

Када се заврши планирани период надзора, тада се сачињавају следећи извештаји: годишњи извештај и извештаји за краће периоде, који се сачињавају по потреби. Чланом 91. ст. 1. и 4. Закона о буџетском систему прописано је да (републичка) буџетска инспекција, служба за буџетску инспекцију аутономне покрајине и служба за буџетску инспекцију јединице локалне самоуправе доставља министру, односно надлежном органу локалне власти извештај о извршеној инспекцији са налазима и мерама. Министар финансија доставља годишњи извештај о раду буџетске инспекције Влади, а Влада га подноси Народној скупштини до 31. марта текуће за претходну буџетску годину.

Чланом 44. Закона о инспекцијском надзору, прописује се да инспекција објављује најкасније до 31. јануара наредне године за претходну годину годишњи извештај о раду на својој интернет страници. Годишњи извештај о раду инспекције обавезно садржи информације и податке који су прописани у члану 44. наведеног закона.

9. Капацитети буџетске инспекције на локалном нивоу

Јединице локалне самоуправе, преко својих органа, у складу са важећим прописима образују инспекцијске службе и врше инспекцијски надзор над извршењем прописа и других општих аката из своје надлежности. Локална управа у обављању

16 „Сл. гласник РС“, бр. 119/12 и 68/15.

управног надзора има класична овлашћења инспекцијског надзора. При томе се овлашћења и организација за обављање наведених послова ближе уређују одлуком скупштине.

У Републици Србији има 145 јединица локалних самоуправа, од чега је 26 градова и 119 општина. Нема званичног података о броју локалних управа које су успоставиле службу буџетске инспекције или су систематизовале и попуниле радно место буџетског инспектора. Подаци који се користе за различите потребе променљиви су и нису увек прецизни, јер је и поступање на локалном нивоу, по питању ангажовања буџетских инспектора, често променљиво.

Према незваничним подацима, на државном нивоу ангажовано је девет буџетских инспектора, а има преко 11.000 субјеката контроле. Користи се податак да на локалном нивоу 115 локалних самоуправа није успоставило буџетску инспекцију, из чега се може извести закључак да је 30 локалних самоуправа то учинило.

Међутим, користећи податке из извештаја Државне ревизорске институције о извршеној ревизији финансијских извештаја завршног рачуна буџета и правилности пословања јединица локалних самоуправа до 2016. године, који су објављени на њеном сајту, укључујући и податке за Аутономну покрајину Војводину, стање је следеће:¹⁷

- од 26 градова, буџетска инспекција је успостављена у 18 градова, што значи да није успостављена у осам градова (Краљево, Смедерево, Врање, Шабац, Јагодина, Сремска Митровица, Лозница и Вршац),
- у 18 градова који су успоставили буџетску инспекцију, ангажована су 64 буџетска инспектора, а укључујући податке за осам буџетских инспектора ангажованих у Аутономној покрајини Војводина, тренутно су ангажована 72 буџетска инспектора,

17 <http://www.dri.rs/ревизије/ревизије-у-току.11.html>.

- од 119 општина, буџетска инспекција је успостављена у 22 општине, са по једним извршиоцем,
- у ове податке нису укључени подаци из 32 општине код којих до сада није извршена ревизија финансијских извештаја и правилности пословања (то су мање општине са мањим буџетом), што значи да се може очекивати да постоји још локалних самоуправа које су успоставиле буџетску инспекцију и ангажовали буџетске инспекторе.

Дакле, када саберемо презентоване податке, значи да је буџетску инспекцију успоставило 40 јединица локалних самоуправа (18 градова и 22 општине), а није успоставило 105 јединица локалних самоуправа. Укупно је на локалном нивоу ангажовано 86 буџетских инспектора, а укључујући податке за Аутономну покрајину Војводину, укупно има 94 буџетска инспектора. Посебно напомињемо да су ови подаци променљиви.

10. Пример организовања Службе за буџетску инспекцију града Београда

Одлуком о оснивању и раду Службе за буџетску инспекцију¹⁸, основана је Служба за буџетску инспекцију као посебна служба града Београда у циљу обављања послова из делокруга прописаних законом и подзаконским актима у области буџетске инспекције. Рад службе је независан и самосталан. Служба обавља послове буџетске инспекције у складу са важећим прописима.

Служба за буџетску инспекцију обавља послове који се односе на контролу примене закона и пратећих прописа у области финансијско-материјалног пословања и наменског и законитог коришћења средстава код директних и индиректних корисника буџета града и јавних предузећа основаних од стране града, односно правних лица над којима Град има директну

18 „Службени лист града Београда“, број 37/14 и 108/16.

или индиректну контролу над више од половине (50%) гласова у управном одбору, другим правним лицима у којима локална јавна средства чине више од половине (50%) укупног прихода наведених у Закону о буџетском систему и правним лицима и другим субјектима којима су директно или индиректно дозначена буџетска средства за одређену намену, правним лицима и другим субјектима који су учесници у послу који је предмет контроле и субјектима који користе локална буџетска средства по основу задуживања, субвенција, остале државне помоћи у било ком облику, донација, дотација и др. – и обухвата 798 корисника јавних средстава.

У поступку вршења инспекцијске контроле Служба за буџетску инспекцију врши контролу пословних књига, извештаја, евиденција и друге документације код корисника буџетских средстава, са циљем да утврди да ли су средства наменски и законито коришћена. Такође, има право увида у документацију о послу који је предмет контроле и код других правних лица, учесника у том послу.

Послови контроле врше се на основу програма рада и налога за контролу, а по захтеву градоначелника града Београда, врши се ванредна контрола.

О извршеним инспекцијским контролама се сачињава записник који се доставља, у року од осам радних дана од дана завршетка инспекцијске контроле, корисницима буџетских средстава, организацијама, предузећима и другим субјектима код којих је вршена контрола. Ако се контролом утврде незаконитости или неправилности, у записнику се наводи у чему се оне састоје, докази на основу којих су утврђене, предлажу мере и одређују рокови за њихово отклањање. Корисник код ког је вршена контрола, може уложити примедбе на налаз из записника у року од осам дана од дана достављања записника.

Уколико су примедбе неосноване, буџетски инспектор о томе писмено обавештава контролисаног корисника, а уколико су основане, буџетски инспектор ће сачинити допуну запи-

сника коју доставља контролисаном кориснику у року од 15 дана од дана пријема примедби.

Ако контролисани субјект не поступи у року по предложеним мерама, буџетски инспектор доноси решење којим налаже мере и одређује рок за отклањање утврђених незаконитости. Решење је коначно и против њега се може покренути управни спор. Тужба којом је покренут управни спор не задржава извршење решења.

За све неправилности и незаконитости идентификоване током инспекцијске контроле, органа или организације и констатоване у записнику о извршеној инспекцијској контроли, Служба, односно буџетски инспектори који су наведени у налогу за контролу, предузимају законом прописане мере и то:

1. Сачињавање и подношење захтева за покретање прекршајног поступка, потписаног од стране свих буџетских инспектора наведених у налогу за инспекцијску контролу, надлежном суду или Републичкој комисији за заштиту права у поступцима јавних набавки уз пропратни допис, потписан од стране директора или заменика директора Службе;
2. Сачињавање и подношење захтева за покретање привредног престапа, потписаног од стране свих буџетских инспектора наведених у налогу за инспекцијску контролу, надлежном суду уз пропратни допис, потписан од стране директора или заменика директора Службе;
3. Сачињавање и подношење захтева за покретање прекршајног поступка по основу непоступања органа или организације у року по донетом коначном решењу, надлежном суду уз пропратни допис, потписан од стране директора или заменика директора Службе;
4. Сачињава и подноси кривичну пријаву надлежном правосудном органу ако код надзираног субјекта открије незаконитости које се гоне по службеној дужности под условима предвиђеним законом или другим прописом,

потписану од стране свих буџетских инспектора наведених у налогу за инспекцијску контролу, уз пропратни допис потписан од стране директора или заменика директора Службе;

5. Обавештава надлежни извршни орган локалне власти о непоступању корисника буџетских средстава по коначном решењу Службе за буџетску инспекцију, ради могућег издавања налога од стране извршног органа локалне власти, да им се обустави пренос средстава буџета у текућем периоду, осим средстава за плате, у висини ненаменски и незаконито утрошених средстава која су им по коначном решењу Службе за буџетску инспекцију наложена да врате.

Служба за буџетску инспекцију, поред записника о извршеној инспекцији, сачињава и извештај којим су сумирани сви налази и мере из записника о извршеној контроли, а који се доставља градоначелнику. Служба за буџетску инспекцију доставља Скупштини града Београда записник о спроведеној инспекцији, ради упознавања и предузимања одговарајућих мера из њене надлежности.

Одлуком о максималном броју запослених на неодређено време у систему локалне самоуправе града Београда за 2015. годину¹⁹, Служби за буџетску инспекцију одређен је број од 24 запослена на неодређено време. Тренутно је запослено 18 лица, од чега је 14 буџетских инспектора.

11. Основни закључци и препоруке

1. *Недовољан је број буџетских инспектора на локалном нивоу*

Број буџетских инспектора са знањима и вештинама за област буџетске контроле на локалном нивоу јесте минималан

19 „Сл. лист града Београда“, бр. 4/2016.

и очито је недовољан, с обзиром на број субјеката контроле. Број тренутно запослених буџетских инспектора је у изузетној и очигледној диспропорцији са бројем субјеката за које је надлежна, бројем прописа које примењу и према обиму посла који обављају.

Потребно је реаговати у што краћем року и ангажовати већи број буџетских инспектора на локалном нивоу.

2. Недоступна је континуирана едукација буџетских инспектора

На локалном нивоу примењује се више стотина прописа који су у поступцима честих измена и допуна, међусобно су недовољно уједначени и усклађени, а посебно је неуједначена пракса у поступању буџетских инспектора, што знатно отежава њихов рад, као и поступања контролисаних субјеката.

Из наведених разлога, неопходно је прописати обавезну континуирану обуку у циљу подизања нивоа њихове компетентности и повећања специјализације за посебна питања. На овај начин би буџетска инспекција унапредила своје вештине и квалификације, а уједно побољшала рад постојећег кадра и учинила много на стварању и јачању новог кадра – младих буџетских инспектора, што ће допринети повећању ефикасности и ефикасности њиховог рада.

3. Није остварено превентивно деловање буџетске инспекције на локалном нивоу

Чланом 13. Закона о инспекцијском надзору, прописано је да инспектор у свом раду обавља пре свега превентивну функцију, што се остварује јавношћу рада. Законом о буџетском систему и Уредбом о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције, није прописано ништа у вези са питањем превентивног деловања.

Улога буџетске инспекције, пре свега, треба да буде превентивна, а не усмерена на кажњавање. У пракси, ово питање још

увек нема превентивни карактер. Чланом 13. Закона о инспекцијском надзору, прописано је да инспектор у свом раду обавља пре свега превентивну функцију, као правило за све инспекције, што се остварује јавношћу рада, док репресивне управне мере и радње треба да се предузимају само када се превентивном мером не може обезбедити циљ инспекцијског надзора.

Буџетске инспекције у свом раду примењу велики број закона и подзаконских аката. Поред тога, буџетске инспекције у свом раду користе и инструкције, упуства, мишљења, тумачења и слично. То знатно отежава рад како инспекцијским органима, тако и буџетским корисницима на које се ти прописи примењу. Транспарентност рада буџетских инспекција, као један од елемената превентивног деловања, знатно би олакшала пословање буџетских корисника. Пуна доступност важећих аката, тумачења, контролних листа, процедура, саопштења и осталих значајних информацијама у вези са инспекцијским надзором и радом буџетских инспекција, у електронском облику, довела би до тога да они буџетски корисници који желе да послују у складу са законом то могу учинити. То би довело до већег степена поштовања прописа, легалног пословања и бржих и лакших контрола од стране буџетских инспектора.

Треба афирмисати превентивно деловање буџетске инспекције, на тај начин ће се у пракси обезбедити да се, у складу са стандардима модерне инспекцијске праксе, инспекцијски надзор првенствено спроводи упозоравањем субјекта инспекцијског надзора на обавезе из прописа, указивањем на могуће штетне последице и предлагањем мера за отклањање њихових узрока, као и других сличних мера, при чему би се примењивале оне мере које су за субјекта инспекцијског надзора повољније, уколико се и таквом мером постиже прописана сврха.

4. У сложенијим контиролама, уз велики обим налаза и доказа није остварена јодударности јредмеџа надзора и контиролних листџа

Чланом 14. Закона о инспекцијском надзору, прописано је да је инспекција дужна да сачини контролне листе из своје

области инспекцијског надзора, да их објави на својој интернет страници и примењује у поступку редовног инспекцијског надзора. Законом о буџетском систему и Уредбом о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције, није прописано ништа у вези са питањем контролних листа.

Пошто предмет надзора буџетске инспекције има широк обухват, теже је буџетској инспекцији да припреми одговарајуће контролне листе како би обухватиле сва значајна питања по садржини, омогућиле свеобухватност, потпуност и целовитост инспекцијског надзора. Да би се остварила подударност предмета надзора и контролних листа, у једном инспекцијском надзору може се користити више контролних листа, не нужно само једна. Одређена питања могу да буду општија и целовитија, како би се постигао већи обухват надзора, потпуност листе и покривеност ситуација које се могу јавити. Таква питања би имала већи број бодова, односно извршило би се одговарајуће пондерисање према садржини, обухвату и значају.

У том смислу, треба припремити основну контролну листу и једну или више помоћних контролних листа. Умањена ефикасност инспекција, углавном је последица чињенице да се инспекцијски надзор не планира и не спроводи на основу процене ризика од настанка незаконитости и неуједначеног поступања по основу сачињавања и примене контролних листа које треба одредити према тежини могућих штетних последица.

5. Није утврђена методологија, стандарди и начин рада буџетске инспекције

На основу члана 90. Закона о буџетском систему, министар финансија је надлежан да утврди методологију и ближе уреди стандарде и начин рада буџетске инспекције, службе за буџетску инспекцију аутономне покрајине и службе за буџетску инспекцију јединице локалне самоуправе. Неизвршена активност има за последицу неуједначен поступак вршења контроле од стране буџетских инспекција. У овом случају контролне листе буџетске инспекције и служби буџетских инспекција на одређени начин надокнађују тај недостатак.

Потребно је да министар финансија утврди методологију и ближе уреди стандарде и начин рада буџетске инспекције, службе за буџетску инспекцију аутономне покрајине и службе за буџетску инспекцију јединице локалне самоуправе, како је то и прописано.

6. *Не остварује се у довољној мери размена искустава између буџетских инспекција међусобно и са другим инспекцијама*

У јединицама локалних самоуправа где су запослени, буџетски инспектори најчешће делују самостално и појединачно. Нису повезани са другим колегама и недовољно се врши одговарајућа размена искустава. У том смислу, а у циљу ефикасног спровођења инспекцијског надзора неопходна је међусобна сарадња буџетских инспектора, сарадња са различитим инспекцијама, сарадња са другим органима управе и имаоцима јавних овлашћења, а посебно је значајна међусобна размена искустава буџетских инспекција.

Наведену сарадњу треба знатно повећати путем одржавања заједничких састанака ради међусобног обавештавања, размене информација, пружања помоћи и предузимања заједничких мера и активности од значаја за обављање послова инспекцијског надзора.

7. *Сарадња буџетских инспекција са судским органима, њиховим и полицијом није остварена у довољној мери*

Буџетски инспектори нису увек довољно обучени за подношење пријава за казнено дело, односно захтева за покретање прекршајног поступка, пријава за привредни преступ и кривичних пријава и вођења поступака пред судовима, будући да буџетски инспектори не познају право довољно добро. Правни недостаци у пријавама које буџетски инспектори доносе субјектима инспекцијског надзора отварају већу могућност за одбра-

ну, те стога у одређеном броју случајева субјекти и поред повреде прописа остају некажњени. Услед недовољне сарадње органа овлашћених за покретање и вођење поступака, као и у одсуству континуиране обуке и размене искустава буџетских инспектора и других органа (судова, тужилаштва, полиције), одређени број предмета остаје непроцесуиран. Таква пракса у поступању тужилаштва, може да подстиче незаконито поступање.

Зато је неопходно успоставити сталну сарадњу између буџетских инспекција, судских органа, тужилаштва и полиције, у циљу размене информација и формулисања најбоље праксе подношења пријава за казнено дело, односно захтева за покретање прекршајног поступка, пријава за привредни преступ и кривичних пријава и вођења поступака пред надлежним органима.

8. *Постојећи пројекти о раду буџетске инспекције нису међусобно усклађени, што се посебно односи на сачињавање Програма рада буџетске инспекције*

Чланом 90. Закона о буџетском систему, наведено је да је рад буџетске инспекције независан и самосталан. Програм рада буџетске инспекције и његове промене утврђује министар. Програм рада буџетске инспекције сачињава се првенствено на основу пријава, представки, приговора и захтева за вршење контроле пристиглих од органа, организација, правних и физичких лица. Наведене одредбе сходно се примењују и на службу за буџетску инспекцију аутономне покрајине и службу за буџетску инспекцију јединице локалне самоуправе.

Чланом 4. Уредба о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције, прописује да се послови контроле обављају по програму који доноси министар надлежан за послове финансија, односно надлежни извршни орган локалне власти.

Чланом 9. Закона о инспекцијском надзору наведено је да: „Инспекцијски надзор заснива се на процени ризика и сразмеран је процењеном ризику, тако да се ризиком делотворно

управља. Процена ризика је део процеса анализе ризика, који обухвата и управљање ризиком и обавештавање о ризику.“ Чланом 10 истог закона наведено је да: „План инспекцијског надзора заснива се на утврђеном стању у области инспекцијског надзора и процени ризика. Инспекција је дужна да спроводи план инспекцијског надзора, осим када постоје нарочито оправдане изузетне околности које је у томе спречавају.“

Према Закону о буџетском систему, инспектор је дужан да узме у поступак пријаве, представке, приговоре и захтеве за вршење контроле пристиглих од органа, организација, правних и физичких лица и других организација у вези са пословима из њихове надлежности и да о резултатима поступка, тј. предузетим мерама обавести подносиоца пријаве. Поступањем по свакој пријави, практично се обесмишљава планирање инспекцијског надзора, јер инспекције морају да спроведу надзор за сваку пријаву, чак и када је у потпуности чиста и јасна ситуација да се ради о неоснованим пријавама. Ово може да доведе до немогућности израде и реализације програма рада и плана инспекцијског надзора на основу анализе ризика, а самим тим и до неефикасног и неефективног ангажовања буџетских инспектора.