

Uloga i značaj programskog budžetiranja

Budžetiranje kao proces u savremenim sistemima javnih finansija opredjeljuje različite koncepte i pristupe u vezi sa korišćenjem javnih resursa. Moderne javne finansije proklamuju pristup kojim se alokacija javnih resursa dovodi u kontekst upotrebe javnih resursa i ostvarenih rezultata. Različita praksa u tom pristupu, predstavlja tehničke komponente procesa koji je usmjeren realizaciji strateški definisanog cilja.

Ključne riječi: budžetiranje, program, aktivnost, revizija, programiranje, ekonomičnost, efektivnost, efikasnost, indikatori, misija, ciljevi

Uvod

Budžetiranje čine osnovni elementi pripreme i izvršenja godišnjeg zakona o budžetu. Kao temporalni zakon, donosi se na godišnjem nivou, a najduže sa važenjem do tri godine. Budžet je zakon kojim se materijalizuju prava građana, štiti javni interes i realizuju globalni ciljevi ekonomske politike konkretnog entiteta. Forma, struktura i sadržaj budžeta moraju biti koncipirani na način kojim se jasno pokazuje namjera vlade da u konkretnoj godini realizuje ciljeve koji čine javni interes. Zadovoljenje javnog interesa kroz optimizaciju korišćenja javnih sredstava, zahtijeva unapređenje budžetskog sistema koji dovodi u vezu ostvarene rezultate sa javnim sredstvima. Integrisane procedure budžetiranja podrazumijevaju procese koji se mogu definisati kroz četiri faze:¹

— Agregatna formulacija fiskalne politike koja je u vezi sa određivanjem sveobuhvatnih ciljeva vlade za budžetski deficit, dug i ostale relevantne fiskalne agregate, koji zatim treba da se prevedu u odluke o željenim nivoima agregatnih prihoda i rashoda.

— Priprema i donošenje budžeta kojim se opredjeljuje namjena i svrha korišćenja sredstava. Ovo se uobličava na formalan način u zakonu o budžetu i budžetskoj regulativi, koje usvaja zakonodavno telo i najviši izvršni organi vlade.

— Izvršenje budžeta, koje se odnosi na sprovođenje plana troškova razvijenog u okviru budžeta — uključujući izvršenje ugovora i potrošnju sredstava.

* Predavač na Fakultetu pravnih nauka Univerziteta Donja Gorica, doktor ekonomskih nauka, e-mail: milan.dabovic@dri.co.me.

¹ Vidjeti: Robinson M., *Planiranje budžeta prema učinku*, CLEAR, Revidirani nacrt, jul 2011.

— Računovodstvo, revizija i izvještavanje, kojim se pokriva priprema računovodstvene evidencije vladinih prihoda i rashoda, njihova revizija od strane unutrašnjih i spoljnih revizora i podnošenje izvještaja o izvršavanju budžeta vladinim institucijama, parlamentu i javnosti.

Priprema i planiranje budžeta podrazumijevaju procese u kojima se tehnike planiranja prilagođavaju stepenu razvoja budžetskog sistema. Budžetske sisteme u 19. vijeku, u većini zemalja, karakterisala je jaka izvršna vlast. Već u tom vremenu postojala je zabrinutost zbog korupcije i započete su reforme sa zahtjevom kontrole adekvatnog trošenja budžetskih sredstava. Iz tog razloga, krajem 19. i početkom 20. vijeka budžetske reforme primarno su bile fokusirane na kontrolu efikasnosti trošenja budžetskih sredstava. Rashodi su klasifikovani po ekonomskoj namjeni, detaljno prikazujući koliko su agencije mogle potrošiti novca na zaposlene, nadoknade zaposlenima, putovanja, opremu i materijal i ostale izdatke².

Mnogo važnije reforme budžetskog sistema vezivane su za budžetske alokacije i ograničenja u potrošnji korisnika budžeta. U mnogim sistemima centralni budžet imao je ulogu kontrolora prema uspostavljenim procedurama. To je značilo preventivnu kontrolu projektovane potrošnje, odnosno mogućnost njenog prekoračenja. Snaga tog sistema bila je u relativno jasnim mogućnostima kontrole rashoda kroz njihovu laku komparaciju sa prethodnim godinama i detaljnom specifikacijom imputa. Odobravanje budžetskih linija nije bilo kompatibilno sa zahtjevom praćenja ekspanzije državne potrošnje. Budžet po linijama rashoda nije pružao informacije kako je novac potrošen, kao ni informacije o efektivnosti njegovog trošenja. Podržavao je kratkoročne projekcije i bio neuspješan u dugoročnim procjenama.

Kasnije budžetske reforme fokusirane su na upravljanje budžetskim aktivnostima, a zatim i na mnogo ambicioznije programsko budžetiranje. Budžetiranje po učinku/aktivnostima predstavlja: klasifikovanje vladinih transakcija po funkcijama i programima u skladu sa vladinim političkim ciljevima; uspostavljanje indikatora učinka za svaki program i aktivnosti, kao i mjerenje troškova stvorenih usluga. Upravljanje budžetskim aktivnostima je pokušaj integracije informacija o državnim aktivnostima u budžetskom procesu i zasnivanja budžetskih odluka na usaglašavanju državnih aktivnosti sa njihovim rashodima. Budžetom se predlažu rashodi po aktivnostima u svakoj instituciji, pri čemu se procjena učinaka dovodila u vezu sa procjenom rashoda. Predložene linije rashoda za zarade, materijal i usluge vezuju se za očekivane izlazne efekte, npr. obuka, istraživanja, projekti. Na ovaj način budžet je prezentiran kroz rezultate po aktivnostima. Povećanje budžeta dozvoljavano je na osnovu anticipacije aktivnosti.

² Dabović M., *Sistem upravljanja javnom potrošnjom*, Priručnik, Podgorica, novembar, 2020.

Glavna kritika budžeta zasnovanog na aktivnostima bilo je pitanje efektivnosti i nepostojanje adekvatnih kriterijuma za alokaciju resursa. Slabosti ovog pristupa takođe su bile u njegovom vezivanju za godišnji budžetski ciklus. Navedeno je uslovilo dalje reforme budžetskog sistema, vodeći prema programskom budžetiranju. Programsko budžetiranje — Resor za planiranje, programiranje i budžetski sistem, tokom 1965. godine u SAD imao je mandat da implementira i uradi okvir izvršavanja budžeta formulišući proces zasnovan na analizi izbora politike dugoročnih ciljeva i alternativnih puteva njihovog ostvarenja. Višegodišnje planiranje zasnovano je na programskoj strukturi agencija i koherentnoj izjavi o nacionalnim potrebama, kao i aktivnostima potrebnim da se one ostvare.

1. Programsko budžetiranje

Moderno budžetiranje je sistem u kojem se dugoročni ciljevi vladinih aktivnosti realizuju programskim aktivnostima koje se implementiraju kroz godišnje zakone o budžetu. Formulacija dugoročnih ciljeva zasniva se na kategorijama „programa”, „potprograma”, i „aktivnosti”, čija se struktura operativno razrađuje na mnogo konkretnijim nivoima izdataka iskazanih po ekonomskoj klasifikaciji. Hijerarhija programskih ciljeva utemeljena je tako što se na nižem programskom nivou uspostavljaju indikatori sa većim nivoom konkretnosti.³ U velikom broju zemalja se razvijaju sofisticirani sistemi budžetiranja orijentisani na učinke. Klasifikacija vladinih aktivnosti po programima sada se široko primjenjuje, a njena dalja implementacija utiče na bolju transparentnost. Isto tako, u jednom broju zemalja klasifikacija programa više dopunjava nego što zamjenjuje tradicionalne administrativne klasifikacije.⁴ Aktivnosti direktno generišu izdatke, dok potprogrami i programi čine sistemski objedinjen i sinhronizovan skup aktivnosti koje dovode do rezultata. Zato, provjera izdataka na nivou aktivnosti jeste indikator racionalne upotrebe resursa i njihovog ekonomičnog korišćenja. Cjelishodnost aktivnosti u funkciji realizacije ciljeva definisanih programom/potprogramom, mora zadovoljiti opšte uslove koji se odnose na: konzistentnost funkcionalne veze između aktivnosti, potprograma i programa; konzistentnost funkcionalne veze između ciljeva definisanih potprogramima, programima i opštim ciljevima vlade; ekonomičnost izdataka koje su proizvele konkretne aktivnosti; valjanost i tačnost kvantitativno i kvalitativno iskazanih rezultata od strane subjekta revizije; efikasnost korišćenja javnih sredstava u odnosu na postavljene ciljeve; efektivnost, kao odnos ostvarenih i planiranih ciljeva.

³ Rashodi za program „javnog zdravlja” mogu biti povezani sa širokim ciljevima promocije preventivne zdravstvene zaštite, a konkretniji ciljevi bi bili dati u potprogramu za borbu protiv malarije.

⁴ *Priručnik za fiskalnu transparentnost*, Odjeljenje za fiskalne poslove, Međunarodni monetarni fond, 2001.

Osnovne komponente programskog budžetiranja su:⁵ misija potrošačke jedinice, programi i aktivnosti, programski cijevi, programski indikatori, pisane analize, višegodišnje procjene. Misija⁶ je razlog postojanja potrošačke jedinice i ona mora biti jasna, sažeta i eksplicitno iskazana. Program⁷ zahtijeva dva nivoa strukture, a to su programi i aktivnosti. Svaki program ima jedan ili više ciljeva i svaki cilj predstavlja zadatak i svrhu planiranja programa. Pri tome, svaki cilj⁸ mora biti specifičan, mjerljiv i ostvarljiv u okviru određenog vremenskog perioda i raspoloživih resursa.

Programski indikatori su sredstvo koje se koristi za praćenje rezultata u realizaciji programskih ciljeva. Oni upućuju na stepen realizacije programskih ciljeva i značajan su informativni sadržaj u procesu programskog budžetiranja. Postoje različiti tipovi programskih indikatora⁹, među kojima su najvažniji: inputi, outputi, pokazatelji efikasnosti, rezultati. Inputi su resursi (faktori proizvodnje) koji su potrebni da bi se ispunili programski ciljevi. Njihova uloga je značajna kod planiranja tekućih rashoda. Outputi — učinci služe za mjerenje količine dobara ili usluga dobijenih realizacijom programskih zadataka. Efikasnost ukazuje na troškove po jedinici dobra ili usluge, odnosno ona može biti iskazana kao trošak po jedinici usluge, ili kao trošak koji se dovodi u odnos sa ostvarenim rezultatima. Interpretacija funkcionalnih veza i odnosa među indikatorima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti može biti interpretirana na različite načine, ali u krajnjem mora obezbijediti zadovoljenje univerzalnog principa koji znači racionalnu upotrebu javnih resursa. Rezultati ukazuju na efikasnost programa u postizanju željenih rezultata.

⁵ Član 8. Uputstvo za izradu programskog budžeta, *Službeni list RCG*, br. 40/01,44/01 i 71/05 i *Službeni list CG*, broj 12/07: „Programski budžet sadrži sljedeće elemente: naziv potrošačke jedinice, izjavu o misiji, naziv programa/potprograma, jedinstveni identifikacioni broj (organizacioni kod), opis programa/potprograma, ciljeve programa/potprograma, zadatke programa/potprograma i indikatore programa/potprograma (input, output, efikasnost, efektivnost), značajne promjene, izvore finansiranja”.

⁶ *Ibid.*, član 2: „Misija je sažeta izjava potrošačke jedinice o djelatnosti i o svrsi njenog postojanja”.

⁷ *Ibid.*, član 2: „Program predstavlja skup nezavisnih, ali blisko povezanih aktivnosti potrošačke jedinice usmjerenih na ostvarenju jednog ili više zajedničkih ciljeva”.

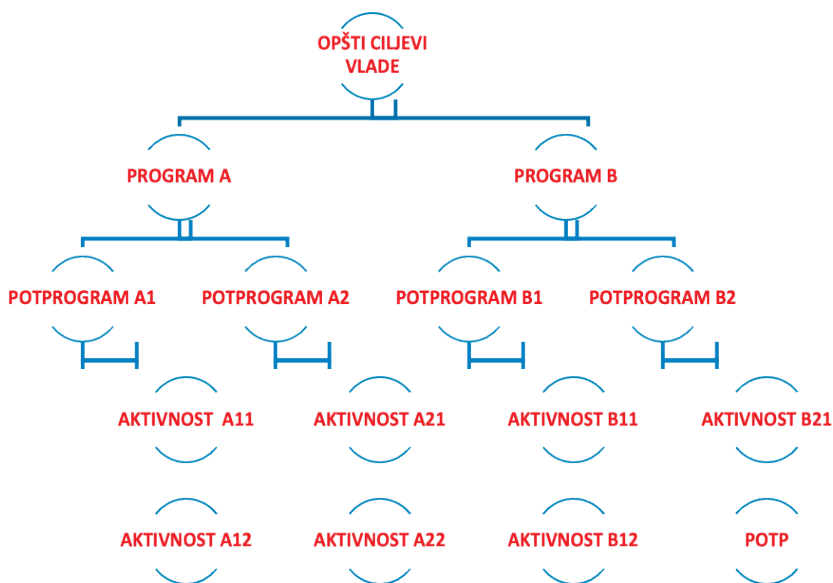
⁸ *Ibid.*, član 2: „Cilj programa/potprograma je realizovanje zadataka koji opravdavaju svrhu postojanja programa/potprograma potrošačke jedinice”.

⁹ *Ibid.*, član 2: „Indikatori programa/potprograma su pokazatelji koji se koriste za praćenje godišnjeg ostvarenja ciljeva programa/potprograma potrošačke jedinice; indikator input je pokazatelj o uloženim iznosima sredstva za finansiranje izdataka programa/potprograma potrošačke jedinice; indikator output (rezultat) je pokazatelj o broju izvršenih usluga, odnosno količini proizvoda iz programa/potprograma potrošačke jedinice; indikator efikasnost je pokazatelj o troškovima po jedinici mjere (usluga ili proizvoda); indikator efektivnost (mjera učinka) je pokazatelj o uspješnosti ostvarenja cilja programa/potprograma potrošačke jedinice”.

Planiranje budžeta uvijek podrazumijeva pisano obrazloženje koje opisuje programske aktivnosti i objedinjava budžetski zahtjev, programske ciljeve i programske indikatore. Pri tome, srednjoročne procjene pokazuju troškove u periodu 3–4 godine, koji su nastali usvajanjem odgovarajuće budžetske politike.

Programska klasifikacija organizovana je kroz grupe aktivnosti koje ispunjavaju određenu grupu ciljeva. U poređenju sa funkcionalnom klasifikacijom, programska klasifikacija odnosi se na ciljeve i smještena je u administrativni kontekst. Programi često mogu biti drugo ime za organizaciju ili podfunkciju u okviru funkcionalne klasifikacije, a mogu predstavljati i grupu individualnih investicionih programa. Klasifikacija rashoda po programima ne može biti unaprijed određena, već se usvaja sa uvođenjem određenog programa. Model programske logike podrazumijeva hijerarhijsku uasklađenost aktivnosti, potprograma, programa i ciljeva vlade.

Ilustracija 1 — Prikaz odnosa: aktivnosti — potprogrami — programi



Ovaj model budžetiranja¹⁰ pokazuje hijerarhiju ciljeva i nadležnosti, oslanja se na odnos ciljeva i podciljeva kao i outputa i rezultata (efekata). Tipični problemi kod programskog budžetiranja pojavljuju se u predmetnom, vremenskom i socijalnom smislu:

Predmetna dimenzija polazi od činjenice da je znanje u operativnom i efektivnom kontekstu nedovoljno jer su okolnosti koje se odnose na budućnost nesigurne, pogotovo strateško djelovanje drugih aktera. Stvarni odnosi uzrok-posljedica redovno odstupaju od onih koje implicira politika.

¹⁰ Wulle H.-R., *Tehnike prikupljanja i analize informacija*, Seminar za Državnu revizorsku instituciju Crne Gore.

Vremenska dimenzija dovodi u pitanje obaveznost dugoročnih operativnih planova, koji se često suočavaju sa problemom diskontinuiteta. Diskontinuitet nastaje protokom vremena u kojem strategija u dovoljnoj mjeri ne uvažava promjenu aktera i stvarne situacije.

Socijalna dimenzija u kojoj više aktera sa većim ili manjim stepenom diferencijacije dijeluju jedinstveno prema spolja.

2. Ključni elementi budžeta po učinku

Ciljevi, programi i analitički instrumenti su ključni elementi programskog budžeta, pri čemu treba razlikovati stručne programe od programa administracije. Program ima sljedeća obilježja: služi neposredno ostvarivanju strateškog cilja i u tom smislu je relevantan za upravljanje; namijenjen je primaocima van državne administracije; predstavlja obračunsku osnovu budžetiranja i ima homogene troškove koji se mogu planirati i kojima se može upravljati. Generalno, definisani programi treba da zadovolje sljedeće zahtjeve: programi koji opisuju isti rezultat rada moraju biti imenovani na isti način, programi moraju biti jasno razgraničeni tako da nema ni preklapanja ni nejasnoća gdje leži razlika između dva programa, odgovornost za programe mora biti jasno pripisana organizacionim jedinicama i ne smije biti preklapanja kompetencija za program i programi i usluge moraju biti tako definisani da im se smisljeno mogu pripisati troškovi. Pored programa u potrošačkim jedinicama se planiraju i administrativni zadaci u najširem smislu, koji moraju biti strukturirani u manjem broju programa¹¹.

Budžetiranje po učinku je proces kojim se definiše planiranje i realizacija programskih ciljeva putem indikatora koji predstavljaju mjeru uspješnosti njihovog ostvarenja. Indikatori su relevantni za upravljanje ako obezbjeđuju informaciju o stepenu ostvarenja cilja kojem se teži i ako su troškovi prikupljanja podataka ekonomski prihvatljivi. Ostvarenje cilja na nivou budžetskih jedinica u osnovi treba da sadrži indikatore za praćenje: efekta usluga (efektivnost usluga); finansijskih performansi (efikasnost usluga); kvantitativnih i kvalitativnih obilježja usluga; kvaliteta procesa i zadovoljstva klijenata.

¹¹ Vidjeti: Allen R. i Tommasi D., *Upravljanje javnim izdacima, Priručnik za zemlje u tranziciji*, Managing public expenditure: A Reference book for transition countries, 2004. Organisation for economic co-operation and development (OECD), Paris: „Ukoliko se uspostavlja klasifikacija po programima, programi mogu biti ili integrisani u prezentaciji trošenja u skladu sa odgovornostima pojedinih organizacija da njima upravljaju ili mogu biti predstavljeni odvojeno. Ovaj drugi pristup može pružiti više fleksibilnosti u organizovanju strukture programa i njegovog odnosa sa administrativnom strukturom. Na primjer, kada se u okviru resornog ministarstva neki programi pripajaju generalnom sekretarijatu, a neki se pripisuju odjeljenju ili odjelu, onda je teško sve te informacije predstaviti u jednoj prezentaciji. Sistemi za upravljanje relacionim bazama podataka omogućavaju različite prezentacije troškova u budžetu, koji može onda biti ili detaljno razrađen ili dat kao sažetak”.

Sistemski pristup programskom budžetiranju sastoji se od tri faze¹²:

— Faza planiranja — sistemska analiza koja se koristi za formiranje ciljeva programa i identifikaciju rješenja;

— Faza programiranja — sredstva se upoređuju sa rješenjima koja su identifikovana u fazi planiranja. Aktivnosti se grupišu u višegodišnje programe, koji se vrednuju i upoređuju. Cost — benefit analiza i analiza efikasnosti troškova se koristi za poređenja programa, koji su u funkciji postizanja postavljenih ciljeva.

— U fazi budžetiranja programi se prevode u godišnji budžet.

Zadovoljenje opštih uslova, u fazi programiranja, podrazumijeva upotrebu odgovarajućih analitičkih instrumenata kao što su: regresiona analiza, analiza troškova i koristi i analiza troškovne efikasnosti. Upotreba osnovnih instrumenata analize ne isključuje široki spektar iskustvenih elemenata koji mogu imati rezultate većeg nivoa efikasnosti i upotrebljivosti.

Ukoliko postoji veza između jedne ili više numeričkih varijabli, zadatak¹³ **regresione analize** je da utvrdi analitički izraz te veze, odnosno da tu vezu prikaže u obliku jednačina ili odgovarajućih modela. Osnova analize je zasnovana na unaprijed pretpostavljenoj uzročno-posljedičnoj vezi varijabli, pri čemu se jedna varijabla posmatra

¹² *Ibid.*: „U nekim zemljama sa centralnim planskim ekonomijama (npr. zemlje bivšeg Sovjetskog Saveza), budžet se uobičajeno prezentirao putem programa. Ovo je bilo u skladu sa pristupom centralnog planiranja i pripremom budžetskih alokacija na osnovu normi, tradicija koja je još uvijek zadržana u mnogim od ovih zemalja. U mnogim drugim zemljama, ono što bi se moglo smatrati „tradicionalnim” budžetom, u stvari je „budžet po linijskim stavkama” prezentiran po organizacionim i ekonomskim kategorijama (linijskim stavkama/objektom). Dok je takav budžet sveobuhvatan i uključuje odgovarajući klasiifikacioni sistem, budžet po linijskim stavkama odgovara zahtjevima kontrole izdataka kako na najnižim strukturalnim nivoima, tako i na sveukupnom nivou. On omogućava da se nadležnosti u budžetskoj upravi jasno definišu. Njegova prednost leži u njegovoj jednostavnosti i jasnoći prilikom kontrole upotrebe sredstava. Budžeti po linijskim stavkama su se vezivali (a u većem broju zemalja još uvijek se povezuju) sa pripremom budžeta „na osnovu inputa (ulaznih elemenata)” i strogom i detaljnom vanjskom kontrolom. Međutim, pristupi se razlikuju od zemlje do zemlje. U većem broju zemalja osnovni cilj sistema kontrole je da se izbjegnu transferi između izdataka za osoblje i drugih stavki, a detaljne stavke mogu biti uvrštene u budžet samo kao informacija. Ipak, osnovni razlog za kritikovanje budžeta po linijskim stavkama je taj što se on ne bavi ključnim ciljevima politike vlade; njihovom povezanošću sa budžetom; te tražanjem za najefikasnijom kombinacijom inputa kako bi se isporučile usluge koje obezbjeđuje vlada. Radi bavljenja ovim pitanjima, mnoge industrijske zemlje i zemlje u razvoju, zadnjih 50 godina pokušavaju implementirati sistem budžetiranja po učinku ili sistem programskog budžetiranja. Ovi budžetski sistemi su napravljeni tako da procjenjuju efikasnost i djelotvornost aktivnosti vlade. U okviru budžeta po učinku ili programskog budžeta, izdaci se klasifikuju po programima i aktivnostima, utvrđuju se operativni ciljevi svakog programa, a indikatori učinka se ustanovljavaju za svaki program i aktivnost. U prošlosti su budžeti učinka ili budžeti programa imali namjeru da zamijene budžete po linijskim stavkama i postanu osnovni instrument raspodjele sredstava.”

¹³ Vidjeti: Benšić M., Šuvak N., *Primijenjena statistika*, Osijek, 2013.

kao nezavisna (regresor), a druga kao zavisna (regresand). Najčešće se koriste jednostavni linearni regresioni modeli, iako postoje nelinearni krivolinijski modeli.

Analiza troškova i koristi (Cost-Benefit Analysis — CBA) se vrši da bi se odredili troškovi i koristi od neke planirane aktivnosti, programa ili projekta. Cost-benefit analiza može se vršiti u gotovo svim oblastima, ali se uglavnom koristi u domenu donošenja finansijskih odluka — kada se vrši odabir jednog, između više alternativnih projekata. Ona identifikuje, kvantifikuje i sabira sve pozitivne faktore (koristi, benefite), odnosno identifikuje, kvantifikuje i oduzima sve negativne faktore (troškove), a razlika između njih pokazuje da li je planirana aktivnost „dobra” tj. da li se ostvaruje veća korist od troškova (neto efekat). Glavni problem ove analize je obuhvatnost svih koristi i troškova posmatranog projekta/programa i njihova pravilna kvantifikacija.

U javnom sektoru primjena cost-benefit analize vezana je za utvrđivanje rezultata neke djelatnosti koji mogu biti kvantitativni i kvalitativni, mjerenje troškova, posebno kad su u pitanju budžeti zasnovani na gotovinskoj osnovi, kao i izbor diskontne stope koja odražava vremenske preferencije individualnih potrošača ili neku društvenu stopu.

Analiza troškovne efikasnosti se bavi pronalaženjem najjeftinijih sredstava za postizanje određenog cilja ili maksimalne vrijednosti iz datih rashoda. Koncept analize troškovne efikasnosti zasnovan je na sistemu indikatora koji su kvantitativno iskazani u fizičkim jedinicama mjere. Metodologija je prilagođena postupku ocjenjivanja izbora alternativnih programa u funkciji ostvarenja istog cilja ili više komplementarnih ciljeva. Osnovnu pretpostavku za primjenu analize troškovne efikasnosti, u sistemu javnih finansija, čini programski budžet koji se zasniva na kombinovanju monetarnih i nemonetarnih indikatora.

3. Programsko budžetiranje i revizija

Revizija učinka javnog¹⁴ sektora u najopštijem smislu je metodologija kojom se sintetizuju rezultati aktivnosti koje sprovodi javni sektor, a koje su finansirane upotrebom državnog novca. Državni novac upotrijebljen u svrhu zadovoljenja javnih potreba, po kvantitetu je značajna komponenta ekonomskog sistema, pa zato treba obezbijediti odgovarajuće mehanizme koji će uravnotežiti upotrebu državnog

¹⁴ Revizija performansi je neizbježno retroaktivna (ex-post), premda postoje barem dva primjera ex-ante (unaprijed) pristupa. Revizorska kancelarija Vlade SAD (GAO) može da ispituje programe prije njihove implementacije, a takođe može da istražuje i ocjenjuje planove performansi pojedinih agencija, koje je donijela izvršna vlast. Njemački savezni revizorski sud ima specifičnu ulogu da pruža nezavisne savjetodavne usluge kako bi pomogao budžetskoj komisiji parlamenta prilikom razmatranja vladinog predloga budžeta. U svrhu korekcije ove uloge takođe se mogu koristiti nalazi ex-post revizije performansi, a mogu se izraditi i posebne ex-ante studije performansi.

novca sa ekonomskim principima racionalnosti. Limitirano dejstvo tržišta u dijelu pružanja javnih usluga stvorilo je potrebu kontinuirane administrativne kontrole pravilnosti upotrebe sredstava i racionalnosti u njihovom upravljanju od strane države. S tim ciljem institucionalizovani su nezavisni administrativni sistemi koji imaju zadatak da na profesionalan i objektivan način vrše kontinuiranu reviziju upotrebe javnih sredstava radi sprečavanja njihovog nepravilnog i neracionalnog korišćenja ili zloupotrebe.

Deklaracija o smjernicama za reviziju iz Lime¹⁵, koju je objavila Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI), počinje sljedećom izjavom: „Revizija nije sama sebi cilj već je neophodni dio regulatornog sistema čiji je cilj da dovoljno rano otkrije odstupanja od prihvaćenih standarda i kršenja principa legalnosti, **efikasnosti, djelotvornosti i ekonomičnosti** finansijskog upravljanja, kako bi se omogućilo preduzimanje korektivnih mjera u pojedinačnim slučajevima, kako bi odgovorne osobe prihvatile odgovornost, kako bi se obezbijedilo kompenzovanje, ili kako bi se preduzeli koraci na sprečavanju ili barem otežavanju takvih prekršaja.” Revizija racionalne upotrebe državnog novca, poznata kao revizija učinka, zahtijeva nekoliko pretpostavki:

- Reformu sistema javnih finansija kroz implementaciju budžetskog sistema koji dozvoljava mjerenje učinkovitosti;

- Obezbjeđenje jedinstvenog procesa budžetskog planiranja, izvršavanja i informisanja javnosti;

- Formiranje nezavisnih i profesionalnih državnih institucija koje obavljaju poslove revizije;

- Uspostavljanje jasnih metodoloških pravila u postupcima revizije i izvještavanje javnosti i parlamenta o rezultatima revizije;

- Efikasno sprovođenje preporuka nezavisnih revizorskih institucija.

Cjelishodnost državnih aktivnosti provjerava se kroz reviziju učinka koja integriše mjerenje rezultata kroz tri pokazatelja: efikasnost, efektivnost i ekonomičnost. Ekonomičnost se odnosi na standard „dobrog vođenja domaćinstva” kod trošenja javnog novca i u vezi je sa minimizovanjem utroška resursa korišćenih za aktivnosti s ciljem obezbjeđenja odgovarajućeg kvaliteta usluga. Efikasnost je odnos između rezultata, u terminima dobara, usluga ili drugih rezultata /”output”/ i utrošenih finansijskih sredstava da bi se taj rezultat postigao /”input”/. Time je efikasnost tijesno povezana sa konceptom „produktivnosti”. Efektivnost se odnosi na to do koje mjere su postignuti ciljevi, i odnos između planiranog i postignutog rezultata neke aktivnosti. Revizija efektivnosti zahtijeva dokaze da su posmatrani rezultati zaista rezultati mjera koje je preduzeo subjekt revizije u odnosu na političke ciljeve koji se kontrolišu, a ne rezultati nekih drugih eksternih faktora.

¹⁵ *Limska deklaracija*, IX kongres INTOSAI, 1977.

Zaključak

Programsko budžetiranje zahtijeva relativno dug vremenski period za koncipiranje i razvoj analitičke tradicije, kojom se obezbjeđuje prihvatanje novog pristupa u procesu planiranja i razvoj sistema informacija relevantnih za programski budžet. Za razliku od ustaljene budžetske sistematike koja se u velikoj mjeri ograničava na finansijske ciljeve (pridržavanje već obezbijeđenih budžetskih sredstava), programski budžet stavlja u prvi plan ono što treba postići. Aktivnost realnog sektora provjerava tržište i potvrđuje efikasnost upotrebe kapitala koji angažuju privatni vlasnici. Poreski obveznici, plaćajući porez, djelimično se odriču prava da upotrijebe kapital kroz individualno preduzetništvo sa namjerom da obezbijede organizovanje proizvodnje i usluga koje se zadovoljavaju na nivou opštih potreba, a koje sublimiraju političke i ekonomske ciljeve konkretnog entiteta. Efikasnost upotrebe državnog novca radi zadovoljenja opštih potreba svoju potvrdu ne može obezbijediti kroz tržišne mehanizme. Međutim, to ne znači da upotreba ovih sredstava može biti neracionalna i neefikasna. Samim tim što su javni resursi limitirani, njihovo angažovanje zahtijeva pažljivo planiranje, racionalno korišćenje i kvalitetno informisanje javnosti o kvantitetu i kvalitetu obezbjeđenja i zadovoljenja javnih potreba

Literatura

1. Allen R., Tommasi D., *Upravljanje javnim izdacima, Priručnik za zemlje u tranziciji*, Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries, 2004.
2. Benšić M. Šuvak N., *Primijenjena statistika*, Osijek, 2013.
3. Dabović M., *Sistem upravljanja javnom potrošnjom*, Priručnik, Podgorica, novembar 2020.
4. *Limska deklaracija*, IX kongres INTOSAI, 1977.
5. Priručnik za fiskalnu transparentnost, Odjeljenje za fiskalne poslove, Međunarodni monetarni fond, ISBN 1-58906-055-5, 2001.
6. Robinson M., *Planiranje budžeta prema učinku*, CLEAR, Revidirani nacrt, 2011.
7. *Standardi revizije*, Odbor za standarde revizije na XIV kongresu INTOSAI-a u Vašingtonu, SAD, 1992; dopunjeno na XV kongresu INTOSAI-a u Kairu, Egipat, 1995.
8. Wulle H.-R., *Tehnike prikupljanja i analize informacija*, Seminar za Državnu revizorsku instituciju Crne Gore.

Pravni akti

1. Uputstvo za izradu programskog budžeta, *Službeni list RCG*, br. 40/01, 44/01 i 71/05 i *Službeni list CG* broj 12/07.
2. Zakon o budžetu i fiskalnoj odgovornosti (*Službeni list Crne Gore*, br. 020/14 od 25. 4. 2014, 056/14 od 24. 12. 2014).

3. Uputstvo o radu državnog trezora (*Službeni list Crne Gore*, br. 053/14 od 19. 12. 2014, 072/15 od 21. 12. 2015).
4. Pravilnik o poreskom knjigovodstvu (*Službeni list Republike Crne Gore*, br. 081/06 od 29. 12. 2006).
5. Zakon o državnoj revizorskoj instituciji (*Sl. list RCG*, br. 28/04, 27/06, 78/06 i 17/07).

Milan Dabović, PhD

THE RULE AND IMPORTANCE OF PROGRAM BUDGETING

Budgeting as a process in modern public finance systems, is determined by different concepts and approaches related to the use of public resources. Modern public finance systems proclaim the approach that brings allocation in the context of the use of public resources and the results achieved. Different practice within this approach includes the technical components of the process aimed at achieving a strategically defined goal.

Key words: budgeting, program, activity, audit, programming, economy, effectiveness, efficiency, indicators, mission, goals

