



Република Србија

ФИСКАЛНИ САВЕТ

АНАЛИЗЕ, СТАВОВИ И ПРЕДЛОЗИ

**БУЏЕТСКИ ПРОЦЕС У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ:
НЕДОСТАЦИ И ПРЕПОРУКЕ**

Децембар 2014.

РЕЗИМЕ

- *Буџетски процес у Републици Србији пати од озбиљних недостатака – годишњи буџетски закони се најчешће не поштују у пракси, док се средњорочни буџетски лимити уопште не поштују.* Неки од најважнијих недостатака постојећег буџетског процеса су: недовољна транспарентност и књижење расхода за поједина јавна предузећа и државне банке „испод црте“ тако да се не виде у Закону о буџету, изостављање великог броја (квази)фискалних институција и агенција из редовне буџетске процедуре, непостојање функционалног централног регистра запослених у државном сектору, изостанак система за праћење доцњи и преузетих обавеза, као и непостојање кредибилног оквира за вођење буџетских преговора на техничком нивоу и раздвајање трошкова постојећих активности од нових мера јавних политика. Последица ових недостатака су чести ребаланси буџета током календарске године, док се трогодишњи буџетски лимити прописани *Фискалном стратегијом* не поштују приликом одређивања средстава појединачним буџетским корисницима.
- *Унапређења буџетског процеса ће кључно зависити од одлучне политичке подршке и изградње релевантних кадровских и оперативних капацитета, пре свега у буџетском одељену Министарства финансија.* Веома скроман напредак буџетског процеса у протеклој деценији, упркос значајним донаторским средствима у овој области, првенствено је последица непостојања конзистентне реформске визије и одсуства снажног буџетског одељења у Министарству финансија које би требало да централно руководи буџетским процесом и иницира његова унапређења. Отуда предуслови за успостављање ефикаснијег и делотворнијег буџетског процеса обухватају адекватну политичку подршку, изградњу кадровских и оперативних капацитета, као и усвајање конзистентног реформског плана у складу са најбољим међународним искуствима и прилагођеног условима у Србији.
- *Развој и унапређења буџетског процеса потребно је организовати у оквиру логичног хијерархијског редоследа – успостављање ефикасног буџетског процеса на годишњем нивоу и његово поштовање у току календарске године, постепен прелазак на средњорочни буџет у циљу повећања фискалне предвидивости, развој програмске структуре буџета, и коначно успостављање буџетирања на основу индикатора перформанси како би се максимизирао квалитет услуга које јавни сектор пружа.* Међународна искуства показују да покушаји да се прескочи нека фаза развоја буџетског процеса доводе до контрапродуктивних исхода. Отуда закључујемо да ће покушаји успостављања програмског буџета и индикатора перформанси у Србији, у условима огромних недостатака основних буџетских функција, бити праћени великим ризицима и опасностима од одсуства жељених исхода.

Прегледна табела: Недостаци буџетског процеса и препоруке

Проблем	Опис	Решења
Неадекватан обухват државних институција	Не постоји регистар институција које чине сектор опште државе.	РЗС и МФин да развију регистар државних установа у складу са међународним стандардима.
	Републички буџет не покрива многе релевантне агенције и (квази)буџетске институције.	Проширити обухват републичког буџета на све релевантне институције централног нивоа власти.
Потцењен обрачун дефицита у Закону о буџету	Републички буџет не приказује расходе "испод црте" за губиташка јавна предузећа и несолвентне државне банке.	Ускладити обрачун републичког дефицита са међународним стандардима тако да укључује расходе "испод црте" и пројектне зајмове.
	Расходи финансирани из "пројектних зајмова" се не виде и не прате у оквиру редовног извршења републичког буџета.	Транспарентније приказивати расходе "испод црте" у Закону о буџету.
Непостојање системског оквира за вођење буџетских преговора на техничком нивоу	Буџетски календар се не поштује у пракси.	Успоставити конзистентан методолошки оквир за раздвајање трошкова постојећих активности од нових мера јавне политике.
	Тренутни систем није у могућности да на техничком нивоу кажњава "расипничко" понашање нити награђује "штедљивост" буџетских корисника.	Поштовати прописани буџетски календар.
	Често се захтевају линеарне уштеде од свих корисника, што није економски оптимално.	Разграничити политичке аспекте буџетског процеса од техничких аспеката.
Годишњи буџетски планови се често не поштују, вишегодишњи планови расхода се уопште не поштују.	Ребаланси у току године сугеришу да буџетски корисници често пробијају своје прописане расходе у Закону о буџету.	Пооштрити одговорност за поштовање годишњих Закона о буџету.
	Трогодишњи лимити расхода прописани <i>Фискалном стратегијом</i> се непоштују нити битније утичу на буџетски процес.	Унапредити техничку кредибилност и политичку снагу лимита расхода прописаних у <i>Фискалној стратегији</i> . Установити фискално конзистентан оквир средњорочних секторских стратегија.
Слаби кадровски и оперативни капацитети буџетских одељења, нарочито у Министарству финансија.	Буџетски сектори већине министарстава, нарочито Министарства финансија, нису адекватно кадровски попуњени.	У оквиру реформе платних разреда препознати кључну и водећу улогу буџетског сектора Министарства финансија.
	Не постоји централни регистар запослених у државном сектору.	Развити адекватне информационе системе за праћење запослених, доцњи, преузетих обавеза, планирање и припрему буџета.
	Не постоји систем за прећење доцњи.	Омогућити одлучну политичку подршку за унапређење буџетског процеса.
	Не постоји специјализован ИТ систем за планирање и припрему буџета.	
Одсуство јасне реформске визије у складу са најбољом међународном праксом.	Буџетски процес у протеклој деценији су обележила честа реформска лутања.	Развити реформску визију у складу са најбољим међународним искуствима, прилагођену условима у Србији.
	Нестабилно макро-фискално окружење није погодовало спровођењу системских реформи буџетског процеса.	Приоритет дати отклањању највећих недостатака, пре разматрања напреднијих система попут индикатора перформанси.
	Услед недостатка конзистентне стратегије значајна донаторска средства нису уродила очекиваним нити одрживим резултатима.	Реформу мора водити снажно буџетско одељење Министарства финансија.

Буџетски процес у Републици Србији: Недостаци и препоруке

У овој анализи Фискални савет предочава највеће недостатке и слабости буџетског процеса у Републици Србији које нису отклоњене током претходне деценије. Указујемо на то да је за транспарентност јавних финансија и кредибилност најављене фискалне консолидације веома важно унапредити методологију обрачуна републичког дефицита и у њега укључити финансијске расходе „испод црте“, настале услед несолвентног пословања јавних предузећа и државних банака, али и друге специфичне расходе који се неоправдано изостављају из буџета и дефицита Републике. Такође, потребно је повећати (непотпун) обухват корисника јавних средстава на нивоу централне државе, транспарентнијим укључивањем институција преко којих се воде јавне политике (попут Фонда за развој и разних агенција). Поменути методолошки пропусти искривљују слику о стању јавних финансија и имају далекосежне последице на вођење фискалне политике у Србији.

У Србији тренутно не постоји систем за праћење основних информација корисника буџета, попут доцњи и броја запослених, као ни одговарајућа софтверска решења која би побољшала буџетске процесе. Мањак системских и конзистентних механизма контроле доводи до тога да се ограничена буџетска средства нерационално распоређују и да се, у неким случајевима, награђује неодговорно понашање буџетских корисника. Уз све то, велики је проблем што људски капацитети у појединачним министарствима, али и у самом Министарству финансија, који су опредељени за буџетске процесе – ни изблиза нису задовољавајући и у складу са значајем и потребама државе. Последица постојања свих ових проблема је не само то што се средњорочни лимити појединачних буџетских корисника у пракси не поштују, већ и што се краткорочни оквири за расходе буџетских корисника ребалансом буџета знатно мењају током године.

Програмска структура буџета и индикатори перформанси, чије је увођење предвиђено за 2015. годину, јесу напреднији начин планирања и извршења буџета у односу на постојећи, али они неће отклонити кључне проблеме буџетског процеса у Србији који су огромни. Напротив, у случају Србије, прелазак на овај модел би се могао показати веома ризичним, јер претходно нису отклоњене озбиљне мањкавости постојећег система. Међународна искуства управо и показују да се овај реформски правац може испоставити штетним уколико постоје изражени недостаци основних елемената буџетског система. Због тога је пресудно прво отклонити велике проблеме у постојећем буџетском процесу.

У првом делу анализе предочавамо највеће недостатке тренутног буџетског процеса и препоручујемо мере за унапређења. У другом делу преносимо најбоља међународна искуства у области буџетских реформи и указујемо на то да унапређења буџетског процеса у Србији морају пратити логичан хијерархијски редослед. Закључна разматрања су сумирана у трећем делу, док у Анексу објашњавамо основне дефиниције и појмове буџетског процеса.

1. Недостаци буџетског процеса и препоруке за унапређења

Суштина буџетског процеса је да омогући ефикасно и транспарентно трошење јавних средстава у складу са одабраним јавним политикама. Иако постоји простор за додатна унапређења буџетског процеса у сегменту пројектовања јавних прихода и управљања буџетском ликвидношћу, највећи недостаци тренутног буџетског процеса леже управо у неефикасном процесу одређивања јавних средстава који се дају на располагање буџетским корисницима. Отуда је ова анализа посвећена управо тренутном стању буџетског процеса у Србији са становишта припреме буџета, одређивања висине средстава која се обезбеђује различитим буџетским корисницима, презентовања информација о трошењу јавних средстава и ефеката на испуњавање циљева декларисаних јавних политика. Првенствено се бавимо буџетским документима и процесима на нивоу Републике имајући у виду да се надлежности Фискалног савета претежно односе на овај ниво власти који је и иначе доминантан у оквиру сектора опште државе. Многи аспекти републичког буџета које ћемо анализирати релевантни су и са становишта буџетског процеса на нивоу локалних самоуправа, док ћемо се повремено освртати и на потребу усаглашавања и унапређења на консолидованом нивоу опште државе.

У првом делу анализе детаљније описујемо недостатке и слабости тренутног буџетског система у Републици Србији. Као највеће недостатке издвајамо непостојање адекватне дефиниције сектора опште државе, неадекватан обухват јавних институција на нивоу централне државе, непостојање системског оквира за вођење буџетских преговора на техничком нивоу, непостојање система за праћење доцњи и преузетих обавеза буџетских корисника, слаб степен поштовања финансијских планова у току буџетске године, слабе институционалне и недовољне кадровске капацитете буџетских сектора у надлежним министарствима и нарочито у Министарству финансија, непостојање специјализованог информационо-технолошког (ИТ) система за припрему и планирање буџета Републике, непостојање кредибилних информација о броју и стручној спреми запослених радника код буџетских корисника, као и одсуство напретка у погледу транспарентности приказивања фискалних статистика и показатеља.

1.1. Неадекватан обухват институција у оквиру државног сектора

Супротно законским одредбама, у Србији и даље не постоји дефиниција нити регистар ентитета и установа које чине сектор опште државе. Закон о буџетском систему (члан 8) прописује обавезу да Министарство финансија и Републички завод за статистику, у складу са међународним стандардима, дефинишу списак (буџетских и ванбуџетских) ентитета који чине сектор опште државе и да се овај списак ажурира/проверава сваке године. Међутим, званични списак установа које чине сектор опште државе још увек не постоји, иако је иницијални рок за његову израду био 1. април 2011. године. Непостојање јавног списка установа који чине сектор опште државе подрива кредибилност фискалних статистика и буџетског процеса будући да је потребно пратити и консолидовати

финансијске резултате појединачних ентитета како би се добила веродостојна процена укупних фискалних перформанси државног сектора.

Обухват корисника јавних средстава на нивоу централне државе је непотпун. Као што не постоји списак ентитета који чине сектор опште државе тако не постоји ни званичан списак корисника јавних средстава који припадају централном нивоу државе. Обухват ентитета који су укључени у годишњи Закон о буџету Републике није потпун јер велики број агенција и институција, који по својој природи припадају централном нивоу власти, нису обухваћени републичким буџетом. Ради се о ентитетима кроз које се спроводе значајне мере економске политике (Фонд за развој), агенцијама које су блиско повезане са извршном власти на Републичком нивоу (Национална агенција за регионални развој, Републичка агенција за становање, Агенција за акредитацију здравствених установа, Агенција за безбедност саобраћаја и др), као и регулаторним агенцијама чије су надлежности дефинисане на нивоу Републике (Агенција за енергетику, Комисија за хартије од вредности, РАТЕЛ, РРА и др).¹ Потребно је у складу с међународном праксом дефинисати свеобухватан списак корисника јавних средстава на централном нивоу државе и буџете ових институција укључити у републички буџет или барем њихове финансијске планове учинити саставним делом буџетске документације (као што се тренутно чини са финансијским плановима организација обавезног социјалног осигурања). С оперативног становишта, потребно је унапредити транспарентност финансијских планова ових институција и омогућити Управи за Трезор адекватан надзор над њиховим извршењима. Тим пре што су дискрециона трошења појединих агенција у претходном периоду изазивала негативне реакције шире јавности чиме се урушава интегритет буџетског процеса у целини.

Непотпун обухват релевантних институција на централном нивоу пружа могућности за избегавање фискалних правила и обавезујућих мера штедње. Постојање институција које нису на адекватан начин обухваћене нити приказане у оквиру буџетског процеса на нивоу Републике, а чије пословање је под (директном или индиректном) контролом републичких власти, може да подрије и обесмисли увођење фискалних правила и мера штедње на републичком нивоу. Тако је један од циљева фискалних правила из 2010. године био да се ограничи маса зарада која се исплаћује у државном сектору, укључујући буџет Републике. Међутим, већ приликом усвајања буџета за 2012. годину Влада је кренула да заобилази ограничење раста масе зарада, тако да је програм (привременог) запошљавања 1.700 агронома формално спроведен путем буџетских фондова под контролом Министарства пољопривреде - како би се избегло формално повећање масе зарада која се приказује у самом Закону о буџету. На овај проблем Фискални савет је указао у децембру 2011. године приликом „Оцене извештаја о Фискалној стратегији и предлога Закона о буџету за 2012. годину“ (на страни 12).

¹ Поједине агенције које се финансирају директно из буџета, попут Агенција за борбу против корупције или Агенције за заштиту животне средине, обухваћене су републичким буџетом. Међутим, државне агенције које се (доминантно) финансирају таксама или продајом својих услуга најчешће нису укључене у редовну буџетску процедуру. Са фискалног становишта разлика између ових институција је формалне а не суштинске природе јер се и једне и друге агенције финансирају из законски прописаних фискалних намета.

Нетранспарентно пословање јавних предузећа је огроман проблем за ефикасност и одрживост јавних финансија. Јавна предузећа (у начелу) нису део општег државног сектора (за више детаља видети Анекс). Међутим, пословање многих јавних предузећа је повезано с републичким буџетом – губици јавних предузећа се често, директно или прикривено, покривају из Републичког буџета (видети део 1.2. у овом раду), док надлежности или начин финансирања појединих јавних предузећа имају елементе својствене државном сектору. Отуда постоји могућност, и потреба, да се успостави ближа и транспарентнија веза између републичког буџета и пословања појединих јавних предузећа. На пример, ЈП Коридори Србије располаже (практично) искључиво кредитним средствима за изградњу великих саобраћајних инвестиција, при чему ће се отплата ових кредита у наредним годинама вршити из републичког буџета. Отуда се поставља питање да ли би, у циљу транспарентније и боље контроле, финансије ЈП Коридори Србије требало интегрисати у буџет Републике, будући да се ради о потрошњи буџетских средстава за изградњу саобраћајне инфраструктуре која је јавно добро.² Такође, током претходних година регистрован је пораст броја квазибуџетских институција, често у форми јавних предузећа, као што су ЈП Нуклеарни објекти Србије или ЈП Центар за промоцију науке. Финансијске позиције ових јавних предузећа очигледно нису одрживе без неке форме фискалних средстава – било кроз наплату мандатних фискалних такси, кредитних средстава за које се задужује Република Србија или путем директних буџетских трансфера. Отуда је потребно идентификовати најефикаснији начин да се и финансије оваквих институција транспарентније приказују у оквиру буџетског процеса будући да се ради о институцијама које су очигледно зависне од буџетских средстава (или ће то извесно постати у наредном периоду).³

Сопствени приходи индиректних буџетских корисника се не прате нити адекватно контролишу у оквиру буџетског процеса. Индиректни буџетски корисници, пре свега школе и факултети, остварују високе износе сопствених прихода (изнајмљивања фискултурних сала, наплата школарина и др). Ови приходи и њихово трошење се не прате у оквиру тренутног буџетског процеса.⁴ Републички Закон о буџету, почев од ребаланса за 2012. годину, формално исказује процену сопствених прихода индиректних буџетских корисника, али се реализација

² Такође, оснивање Националног инвестиционог плана (НИП) 2006. године уназадilo је транспарентност буџетског процеса у области капиталних расхода јер приликом изјашњавања чланови Скупштине Србије немају информације о конкретним пројектима који ће бити финансирани у оквиру НИП-а, већ се само изјашњавају о укупном обиму средстава. Конкретне пројекте и употребу ових средстава накнадно одређују Влада и ресорно министарство, чиме се деградира значај Закона о буџету.

³ Пре укључивања ових институција у формални буџетски процес могуће је спровести детаљније анализе њихових надлежности и видети да ли је у појединим случајевима ефикасније затворити поједине од ових институција и њихове надлежности пренети на неке од сродних институција које већ постоје у државном сектору.

⁴ Могућност да буџетски корисници остварују сопствене приходе није проблематична сама по себи, али би употребу средстава по овом основу требало адекватно надзирати, док би са практичног становишта требало анализирати оптималан приступ за интеграцију овог аспекта јавне потрошње у редован буџетски процес.

ових прихода не прати у току године.⁵ Штавише, презентоване процене прихода и одговарајућих расхода по овом основу – јесу неконзистентне. Тако се у буџету за 2014. годину сопствени приходи по основу „трансфера између буџетских корисника на различитом нивоу власти“ процењују на 8,9 млрд динара док се у разделу Министарства просвете планирају знатно већи расходи у основном и средњем образовању по основу ових прихода – преко 12,5 млрд динара. Такође, прелиминарне анализе и поређења процењених средстава у Закону о буџету са подацима из завршних рачуна сугеришу да су сопствени приходи индиректних буџетских корисника заправо дупло већи од формалних процена које се исказују у републичком буџету – око 30 млрд динара приказаних сопствених прихода у Закону о буџету наспрам око 60 млрд динара приказаних у завршним рачунима.

Немогућност адекватног праћења (сопствених прихода) индиректних буџетских корисника негативно утиче на транспарентност и ефикасног буџетског процеса у Републици. Навешћемо један од упечатљивих примера с којим је шира јавност била упозната. Пример се односи на дискреционо располагање сопствених прихода болница и здравствених центара (који формално нису индиректни корисници буџета Републике већ су у надлежности РФЗО). Почетком 2012. године тадашњи Министар здравља изашао је у јавност са информацијом да је мимо дозволе ресорног Министарства и РФЗО у сектору здравства запослено око 13.600 радника.⁶ Највећи део средстава за ангажовање додатних радника у здравству је морао доћи од партиципација и других сопствених прихода здравствених установа над којим очигледно не постоји адекватна и ефикасна буџетска контрола – јер је законом прописано да се сопствени приходи здравствених установа могу користити за унапређење здравствених услуга али не и за запошљавање радника без дозволе Министарства и РФЗО.

Републички буџет (више) не пружа информације о обиму пореских расхода. Порески расходи представљају губитак пореских прихода услед омогућавања пореских изузећа или пореских кредита као што је, на пример, повраћај ПДВ-а у случају куповине првог стана, порески подстицај штедње у добровољним пензијским фондовима или порески кредит за различите облике инвестиција у случају пореза на добит. Порески расходи представљају заправо (прикривене) буџетске субвенције за поједине сегменте привреде и/или становништва. У међународној пракси су чести примери да интересне групе управо путем пореских расхода лобирају за своје интересе будући да се ради о мање транспарентном облику државне помоћи од директних субвенција које се виде у буџету и о којима се гласа у парламенту. У циљу повећања транспарентности буџетског процеса у овом сегменту, Закон о буџету за 2010. годину је први пут садржао (прилично рудиментарну) процену губитка јавних прихода по основу различитих пореских изузећа. Међутим, уместо рада на унапређењу приказивања пореских расхода, овај део Закона о буџету је укинута већ приликом буџета за 2013. годину (при том, процене пореских расхода нису укључене ни у другим

⁵ Приликом ребаланса буџета за 2012. годину унапређено је праћење директних буџетских корисника чији су сопствени приходи интегрисани у редовно извршење Републичког буџета. Међутим, слични напори у случају индиректних буџетских корисника су до сада изостали.

⁶<http://www.novosti.rs/vesti/naslovna/aktuelno.290.html:365788-Gde-se-krije-13600-zaposlenih-u-zdravstvu>

релевантним извештајима, као што је Фискална стратегија). Отуда је у наредном периоду потребно посветити пажњу овом сегменту буџетског процеса и што прецизније процене пореских расхода укључити у редовну буџетску документацију.⁷

1.2. Потцењен обрачун дефицита

Званичан обрачун дефицита у Закону о буџету није у складу с међународним стандардима и знатно потцењује стварни дефицит на нивоу Републике. У финансијском жаргону, финансијским трансакцијама „испод црте“ називају се оне трансакције које не утичу на фискални дефицит, односно трансакције које не мењају финансијску вредност (разлику између имовине и обавеза) државног сектора.⁸ На пример, уколико држава узме нови кредит и њиме отплати постојећи кредит, ради се о финансијској трансакцији „испод црте“ која не утиче на дефицит нити мења постојеће стање јавног дуга.⁹ Такође, уколико држава докапитализује солвентну банку (нпр. Комерцијална банка) ради се трансакцији „испод црте“ јер на овај начин држава повећава вредност своје финансијске имовине. Постоје, међутим, трансакције које по својој форми изгледају као да су „испод црте“ али суштински представљају расходе „изнад црте“ које би требало укључити у обрачун дефицита. Типичан пример ових трансакција јесу државни кредити студентима или пољопривредницима где је степен враћања кредита у протеклим годинама био изузетно низак. Заправо, радило се о прикривеним субвенцијама које међународни стандарди класификују „изнад црте“ и који повећавају дефицит. Закон о буџету већ дужи низ година прати међународну праксу у овом сегменту и трошкове оваквих програма исправно укључује у обрачун дефицита. Протеклих неколико година су се, међутим, појавиле две велике категорије трансакција испод црте: отплате гарантованих кредита јавних предузећа губитаца и докапитализације несолвентних државних банака, које се не приказују транспарентно у Закону о буџету и које се неоправдано занемарују приликом обрачуна дефицита.

Неприказани расходи „испод црте“ представљају велики и растући терет за јавне финансије Србије. Као што је поменуто, ради се (доминантно) о расходима по два основа: 1) различитим облицима докапитализација несолвентних државних банака и 2) расходима за отплату кредита које су уз гаранцију државе узела јавна предузећа (најчешће губиташи) и више нису у стању да их отплаћују. Расходи по овим основама нису били велики до периода 2011-2012. године, када крећу снажно да расту. У периоду 2011. и 2012. године, расходи „испод црте“ су доминантно били узроковани колапсом државних банака – (Нове) Агробанке и

⁷ Влада је у јесен 2012. и нарочито у јесен 2013. године знатно смањила прописани обим пореских расхода елиминацијом (неефикасних) пореских олакшица код пореза на добит. Иронично, ови позитивни ефекти се не могу транспарентно видети будући на поменуто искључивање пореских расхода из Закона о буџету за 2013. годину.

⁸ Трансакције које утичу на дефицит се колоквијално називају „изнад црте“.

⁹ Уколико је нови кредит повољнији од постојећег држава ће у наредним годинама смањити дефицит по основу нижих расхода за камате, који се књиже „изнад црте“. Међутим, у тренутку саме трансакције и дефицит и јавни дуг остају непромењени.

Развојне банке Војводине. Средства су након тога била издвајана и за Привредну банку Београд, а ребалансом буџета за 2014. годину средства су одређена и за докапитализацију Поштанске штедионице и Дунав осигурања. Почев од 2013. и 2014. године Република Србија креће да издваја све већа средства за отплату кредита јавних предузећа губиташа, попут Србијагаса, који су у протеклим годинама текуће губитке покривали комерцијалним задуживањем уз гаранцију државе. Издавање државних гаранција губиташима за њихово задуживање код комерцијалних кредитора представља прикривен облик субвенционисања ових предузећа, будући да је јасно да она у највећој мери неће бити у могућности да отплаћују узете кредите, који онда морају да се отплаћују директно из буџета.

Неприказани и необрачунати финансијски расходи „испод црте“ су у 2014. години достигли износ од око 60 млрд динара, односно преко 1,5% БДП-а. Као што је објашњено, природа расхода „испод црте“ је таква да се заправо ради о прикривеним губицима јавних предузећа и несолвентном пословању државних банака из претходних година. Отуда расходе „испод црте“ неће бити могуће елиминисати у кратком року већ ће бити потребан период од четири до пет година како би се отплатили прикривени губици из претходног периода. Подаци о постојећим и потенцијалним расходима испод црте су веома оскудни (што и јесте један од проблема), али је познато да укупно гарантовано задужење Србијагаса износи око 700 милиона евра, док се дуговања Железаре Смедерево процењују на око или преко 250 милиона евра. Веома груба рачуница на основу ових оскудних података указује на то да ће сервисирање расхода „испод црте“ захтевати средства од (најмање) 1% БДП у наредним годинама.

Кључни предуслов за фискалну консолидацију је санирање државних губиташа и престанак праксе покривања њихових губитака државним гаранцијама и расходима „испод црте“. Пројекције Фискалног савета показују да успешност фискалне консолидације и стабилизација јавног дуга кључно зависе од радикалног заокрета у пословању јавних предузећа. Она морају да престану да праве губитке и да их пребацују на пореске обвезнике.¹⁰ Да би се расходи „испод црте“ елиминисали у периоду од наредних четири-пет година неопходно је већ сада престати са издавањем нових државних гаранција губиташима. Међутим, и поред својевремених најав да ће се престати са овом неодрживом праксом, Република Србија је и током 2014. године наставила са издавањем гаранција несмањеним темпом. Тако је, на пример, у 2014. години Србијагас добио 75 милиона евра буџетских кредита „изнад црте“, а око 150 милиона евра расхода „испод црте“ је искоришћено за сервисирање комерцијалних дугова ове компаније. Додатно, одобрена је нова гаранција Србијагасу од 160 милиона евра која представља прикривено финансирање губитака у наредној грејној сезони. Ова гаранција ће кроз расходе „испод црте“ постати буџетски расход за неколико година, када Србијагас не буде у могућности да сервисира тај новонастали дуг. Уколико се с овом праксом не престане, расходи „испод црте“ ће у наредним годинама бити знатно виши од раније процењених 1% БДП, што ће осујетити планове фискалне консолидације. Будући да је спознаја проблема први корак ка његовом решавању, неопходно је транспарентно исказивати расходе „испод црте“

¹⁰ За више детаља видети „Фискална кретања у 2014. години и основне препоруке за ребаланс буџета и средњорочно прилагођавање 2015-2017. године“, 31. јул 2014. године.

како би народни посланици (и порески обвезници) приликом гласања о Закону о буџету били у потпуности упознати с огромним губицима у сектору јавних предузећа и државних банака у чијем управљању је неопходно направити радикалну реформу у наредном периоду.

Недостатак транспарентности расхода „испод црте“ двојачко се испољава – не само да нису укључени у обрачун званичног дефицита, већ се већина ових расхода уопште не види у Закону о буџету. Тако је детаљном анализом ребаланса буџета за 2014. годину могуће видети да ће држава издвојити 4,8 млрд динара за докапитализацију Поштанске штедионице и 4,7 млрд динара за докапитализацију Дунав осигурања. Наведени износи (неоправдано) нису укључени у обрачун дефицита, али у Закону о буџету барем постоји информација о обиму средстава која се планирају за ове намене. О осталим расходима испод црте се не зна ни толико. Тако, на пример, Закон о буџету не пружа никакве информације о средствима која ће у 2014. години бити потрошена за отплату гарантованог дуга Србијагаса. Фискални савет је индиректним путем проценио трошкове сервисирања гарантованог дуга Србијагаса на око 15 млрд динара у 2014. години. Кључно је, дакле, да се транспарентност Закона о буџету знатно унапреди и да се сви појединачни расходи „испод црте“ јасно прикажу и квантификују, као што је то учињено у случају Поштанске штедионице и Дунав осигурања.

Обрачун републичког дефицита је потребно усагласити како са међународним стандардима тако и између различитих званичних докумената Владе Србије. Приликом израде *Фискалне стратегије* за 2014. годину адекватно су примењени међународни стандарди и обрачун фискалног дефицита укључио је очекиваних око 60 млрд динара финансијских расхода „испод црте“ за активирани гаранције јавних предузећа и санирање солвентности државних финансијских институција. Међутим, током 2014. године фискалне статистике у преосталим јавним документима Владе Србије и Министарства финансија нису унапређене да прате међународне стандарде и обрачун дефицита који је био најављен у Фискалној стратегији. Као што је поменуто, Закон о буџету за 2014. годину не пружа информације о овим расходима, нити их укључује у званичан обрачун Републичког буџета. Такође, месечни извештаји Министарства финансија о трошењу јавних средстава не пружају никакве информације о финансијским расходима „испод црте“. Ове недостатке је потребно отклонити у најкраћем року како би јавност била у потпуности упозната са обимом прикривених губитака јавних предузећа и претњом коју ону представљају за успешно спровођење фискалне консолидације.¹¹

Још један извор потцењености дефицита у оквиру Закона о буџету је неукључивање расхода финансираних из „пројектних зајмова“. Под пројектним зајмовима се подразумева трошење кредитних средстава мултилатералних међународних институција (Светска Банка, ЕБРД, ЕИБ) и билатералних партнера (Кина, Азербејџан) која су одобрена специфичним корисницима и за специфичну намену. Ради се о корисницима који по својој природи припадају централном нивоу власти и отуда би, у складу са међународним стандардима, требало да буду обухваћени годишњим Законом о буџету на нивоу

¹¹ Расходе „испод црте“ је потребно укључити у званични обрачун републичког дефицита на исти начин на који се то тренутно чини у случају расхода за „набављање финансијске имовине у циљу испуњавања јавних политика“.

Републике. Тим пре што се као формални дужник у случају „пројектних зајмова“ појављује Република Србија.¹² Министарство финансија не прати реализацију пројектних зајмова у оквиру редовног месечног праћења буџетског извршења (Табела 2, доступна на сајту Министарства финансија), али се процена извршења ових средстава зајмова укључује у шири извештај Министарства финансија (Табела 4). Обрачун дефицита у оквиру Закона о буџету би отуда требало проширити тако да укључује и дефиците који настају услед реализације пројектних зајмова, који се процењују на око 20 млрд динара у 2014. години. У оперативном смислу, потребно је ускладити праћење реализације средстава из пројектних зајмова са редовном буџетском процедуром.¹³

1.3. Непостојање системског оквира за вођење буџетских преговора на техничком нивоу

Ефикасност буџетских преговора на техничком нивоу пресудно зависи од могућности кредибилног раздвајања буџетских трошкова за постојеће политике од средстава потребних за нове активности. Министарство финансија треба да располаже адекватним информацијама о нивоу средстава који је сваком од буџетских корисника неопходан да би несметано обављао постојећи обим активности (енгл. *baseline*), како би се јасно раздвојили трошкови постојећих јавних политика од трошкова нових програма које Влада жели да спроводи. У противном, буџетски корисници имају мотив да преувеличавају обим средстава који им је наводно неопходан за финансирање постојећих активности како би обезбедили што већа средства за дискреционо трошење и за спровођење својих приоритета уместо прокламованих мера Владе. Овај проблем тзв. *одоздо-нагоре буџетских притисака* је веома изражен у случају Србије где велики број буџетских корисника преувеличава обим средстава неопходан за финансирање својих (постојећих) активности како би за себе обезбедио што повољнију полазну позицију за преговоре за Министарством финансија. На овај начин долази до својеврсне негативне селекције – Министарство финансија добија преувеличане буџетске захтеве од једних корисника и реалистично планиране буџете од других, али не располаже системским информацијама о томе који су захтеви преувеличани а који реалистично пројектовани. Будући да укупни захтеви буџетских корисника (увелико) премашују расположива средства, најчешћи исход је пропорционално смањење свих буџетских захтева, при чему корисници који су адекватно и одговорно планирали своје буџете бивају кажњени, док корисници који су прибегавали преувеличавању својих трошкова бивају награђени.

¹² Пројектни зајмови обухватају и инфраструктурне пројекте који се финансирају билатералним државним зајмовима Кине и Азербејдана.

¹³ Уколико реализацију пројектних зајмова није могуће интегрисати у редовну буџетску процедуру у догледно време, на пример услед правних одредби билатералних кредитних аранжман, онда би обрачун дефицита у Закону о буџету свакако могао увећати за процењен износ ових средстава у наредној години (на сличан начин на који Закон о буџету укључује провизорну процену сопствених прихода индиректних буџетских корисника иако се ови приходе не прате у редовној буџетској процедури).

Непостојање системског и конзистентног механизма за процену трошкова финансирања постојећих активности буџетских корисника представља један од кључних недостатака буџетског процеса. Техничка мисија Међународног Монетарног Фонда (ММФ) је крајем 2013. године анализирао степен развоја буџетског процеса у Србији и закључила да, приликом усаглашавања финансијских потреба буџетских корисника и расположивог обима јавних средстава, не постоји конзистентан и кредибилан оквир за раздвајање буџетских трошкова постојећих активности од трошкова нових мера јавних политика.¹⁴ Непостојање овог механизма ствара негативне подстицаје да буџетски корисници преувеличавају обим средстава неопходан за финансирање текућих активности. Услед недостатка кредибилних информација, буџетско одељење Министарства финансија није у могућности да на техничком нивоу реши проблем преувеличаних захтева буџетских корисника који знатно превазилазе расположива јавна средства. Решење овог суштински техничког проблема се отуда веома често решава у политичкој области – буџетски корисници који највише преувеличавају своје потребе и/или имају највећи политички утицај најбоље пролазе у оквиру буџетског процеса. Финални резултат је да Влада бива онемогућена да ефикасно спроводи своју прокламовану политику (тзв. *одозго-надоле буџетирање*) јер буџетски корисници присвајају за себе велики део средстава који је требало да се користи за финансирање нових Владињих програма.

Законом прописани буџетски календар најчешће се не поштује у пракси. Закон о буџетском систему прописује да би буџетски процес требало да почне средином фебруара слањем инструкција буџетским корисницима за предлагање приоритетних области финансирања. Иако се у пракси инструкције буџетским корисницима (најчешће) правовремено шаљу, ММФ (2013) закључује да информације добијене у овој фази буџетског процеса практично ни не утичу на финални садржај буџета – услед раније поменутог проблема нераздвајања трошкова постојећих и нових политика, као и чињенице да се прописани (индикативни) лимити за појединачне буџетске кориснике не поштују. Одсуство адекватних информација и резултата у овој (првој) фази буџетског процеса подрива напоре за утврђивање приоритета у јавној потрошњи, као и кредибилност планова који се касније презентују у Фискалној стратегији. Иако буџетски календар прописује да Влада до краја априла доставља Фискалном савету Нацрт Фискалне стратегије, овај рок је изражено пробијан у свакој од претходне три године (из различитих разлога). Тако су се Фискалне стратегије најчешће израђивале крајем године, заједно с нацртом буџета за следећу годину. Непоштовање буџетског календара додатно урушава кредибилитет буџетског процеса и доприноси томе да буџетски корисници често троше више од износа средстава прописаних Законом о буџету – што захтева ребаланс буџета током године.

Непостојање кредибилног оквира за вођење буџетских преговора на техничком нивоу такође онемогућава успешно увођење средњорочног буџетирања. *Средњорочно буџетирање* има за циљ да продужи буџетски хоризонт с једне на неколико наредних година у циљу веће предвидивости и стабилности фискалне политике и ефикаснијег трошења јавних средстава у средњем року.

¹⁴ За више детаља видети технички папир ММФ-а за Србију „Јачање буџетског планирања и буџетске реализације“, децембар 2013. године (у даљем тексту *ММФ, 2013*).

Наиме, одабране мере јавних политика често не исказују свој пуни економски/фискални ефекат у текућој календарској години. Типичан пример је трајно повећање појединих буџетских расхода крајем календарске године које минимално утиче на буџетски дефицит у текућој години али трајно погоршава буџетску позицију у наредним годинама.¹⁵ Адекватно средњорочно буџетирање је веома важан инструмент приликом фискалне консолидације, која по правилу захтева планове штедње за период од неколико година - како би се избегла једнократна пропорционална смањења свих/већине јавних расхода и уместо тога неопходне уштеде оствариле доминантно на најмање продуктивним и/или најмање пожељним облицима јавне потрошње. Међутим, предуслов за успешно средњорочно буџетирање је кредибилан оквир за пројектовање буџетских расхода за финансирање постојећих јавних политика, за који смо навели да још увек није упустановљен.¹⁶ Србија је прве кораке ка средњорочном буџетирању направила током 2010. године када је уведена пракса да *Фискална стратегија*, годишњи извештај који сачињава Министарство финансија и усваја Влада Републике Србије, прописује годишње лимите јавних средстава који ће бити дати на располагање различитим буџетским корисницима (на нивоу буџетских Раздела) у периоду од наредне три године.¹⁷

Средњорочни лимити појединачних буџетских корисника које прописује *Фискална стратегија* не поштују се у пракси. Почев од 2010. године Фискална стратегија Владе Србије дефинише годишње лимите средстава који би требало да буду дати на располагање појединачним буџетским корисницима (на нивоу Раздела) у наредне три године. Међутим, прописани лимити немају обавезујући законски карактер и током протеклих година нису се поштовали у пракси; приликом израде годишњих Закона о буџету, који имају законски обавезујући карактер, многи буџетски корисници добијали су већа средства од прописаних лимита у Фискалној стратегији. Ово је последица техничких и политичких разлога. С техничке стране, поменути изостанак оквира за кредибилно пројектовање трошкова постојећих активности подрива кредибилност годишњих лимита у Фискалној стратегији. С политичког аспекта, очигледно је да Фискална стратегија, иако представља званични документ Владе Србије, нема кредибилитет да значајније утиче на фискалне планове ресорних министарстава. Чини се да се Фискална стратегија перципира као пуко испуњавање законских формалности од стране Министарства финансија а не као један од кључних докумената за планско

¹⁵ Упечатљив пример у случају Србије је ванредно повећање пензија за 10% у новембру 2008. године. Ово повећање није у тренутку усвајања знатније утицало на буџет у 2008. години јер се односило само на два месеца, али је знатно продубило буџетски дефицит у 2009. години и у свим наредним годинама.

¹⁶ Још један предуслов за имплементацију средњорочног буџетирања је постојање квантификованих средњорочних секторских планова и/или средњорочне стратегије развоја, како би се могла адекватно спровести приоритизација јавних расхода у средњем року. Такође, приликом усвајања нових закона потребно је унапредити кредибилност и прецизност процена фискалних ефеката предложених законских решења. Тренутно, у образложењу многих закона се наводи да предложени закон „нема финансијских ефеката на буџет“ иако често предложени закони заправо утичу на фискалну позицију државе.

¹⁷ Фискална стратегија се до 2011. године називала „Меморандум о буџету и економској и фискалној политици“.

вођење фискалне политике.¹⁸ Оба ова недостатка је неопходно отклонити како би средњорочно буџетирање могло да заживи у пракси.

1.4. Непостојање система за праћење основних информација попут доцњи и броја запослених

У Србији не постоји систем за праћење доцњи буџетских корисника. Иако Министарство финансија и Управа за Трезор прикупљају извештаје о стању доцњи појединачних буџетских корисника, ови извештаји се не могу сматрати свеобухватним (јер не покривају све буџетске кориснике, нарочито у сегменту индиректних буџетских корисника) нити сасвим поузданим будући да не постоји кредибилан систем провере информација које буџетски корисници достављају. Такође, (делимичне) информације које постоје о доцњама буџетских корисника нису системски интегрисане у буџетски процес.¹⁹

Непостојање система за адекватно праћење доцњи буџетских корисника урушава финансијску дисциплину у оквиру државног сектора и омета несметано функционисање привреде. У постојећим околностима буџетски корисници често имају мотив да преузимају веће обавезе од средстава која имају на располагању будући да је без могућности свеобухватног централизованог праћења доцњи јако тешко адекватно кажњавати овакве облике неодговорног фискалног понашања и финансијске недисциплине. Настанак и гомилање доцњи не само да отежава привредну активност у држави већ и представља извор озбиљних буџетских ризика – када терет финансирања доцњи прерасте финансијске могућности појединачних буџетских корисника, овај трошак бива преваљен на републички буџет и пореске обвезнике. Оваквих примера је било много у протеклим годинама, попут државног преузимања 300 милиона евра доцњи и дуговања ЈП „Путеви Србије“ 2010. године, Републичког програма рефинансирања доцњи локалних самоуправа 2012. године, државног преузимања доцњи у области здравства 2013. године и др.

У Србији не постоји адекватан регистар запослених радника у сектору опште државе. Расходи за запослене представљају доминантан извор трошкова највећег броја буџетских корисника. Отуда је адекватна контрола и планирање ових расхода од велике важности за ефикасност укупног буџетског процеса. Међутим, анализе Фискалног савета су показале да су расходи за запослене у периоду 2009-2012. константно расли брже (за око два процентна поена годишње) него што је било прописано законском индексацијом плата. Као један од узрока лоше контроле расхода за запослене смо идентификовали непостојање адекватног централног регистра запослених у сектору опште државе и сугерисали потребу системског решавања овог проблема.²⁰ Почетком 2013. године, Министарство

¹⁸ На пример, јавна расправа и/или усвајање *Фискалне стратегије* у Народној скупштини би допринели већем политичком кредибилитету пројекција и лимита прописаних у овом документу.

¹⁹ Додатно, у оквиру постојећег буџетског процеса није адекватно установљен ни систем за праћење преузетих обавеза (које ће захтевати одливе буџетских средстава у будућности).

²⁰ За више детаља видети „Предлог мера фискалне консолидације 2012–2016. године“, Поглавље 7, мај 2012. године.

финансија је започело активности на развоју централног регистра запослених у сектору опште државе.²¹

Централни регистар запослених у државном сектору још увек није завршен и није системски интегрисан у остатак буџетског процеса. Почев од октобра 2013. године корисници јавних средстава Министарству финансија достављају извештаје о броју ангажованих радника (по различитим основама). Међутим, до сада нису објављене званичне и егзактне информације о броју запослених по појединачним институцијама и корисницима јавних средстава. Као и у случају извештаја о доцњама, поставља се питање свеобухватности и кредибилности достављених података о запосленима. Отуда би у наредном периоду требало развити системско решење којим би централни регистар био интегрисан у оквир буџетског процеса – тако што би се адекватно централизовала/објединила исплата зарада (за највећи број) запослених у сектору опште државе, на сличан начин како је пре десетак година обједињена исплата запослених у сектору државне администрације. У противном, постоји изражен ризик да ће се током времена смањивати обухват и квалитет информација о броју запослених које достављају корисници јавних средстава (постоје одређене индикације да буџетски корисници почињу мање ревносно да шаљу месечне извештаје о запосленима, у односу на иницијални одзив када је овај пројекат започет у октобру 2013. године).²²

1.5 Слаби кадровски и оперативни капацитети

Буџетски сектори корисника јавних средстава често се сусрећу са мањком квалификованих стручњака. Примери из свакодневне праксе, као и различите анализе рађене током година, указују на то да буџетски сектори код великог броја корисника јавних средстава нису кадровски адекватно попуњени.²³ Услед мањка адекватно квалификованих буџетских стручњака, системски недостаци буџетског система (о којима је било речи у претходном делу) још више долазе до изражаја.

Мањак људских капацитета нарочито је изражен у случају буџетског одељења Министарства финансија. Квалитет буџетског процеса сваке државе кључно зависи од јаког и стручног буџетског одељења Министарства финансија које развија и унапређује буџетски процес и централно надзире буџетске секторе

²¹ У периоду 2003-2004. године у оквиру Управе за трезор развијен је регистар и систем централизоване исплате зарада за раднике у органима републичке администрације (близу 30.000 запослених). Након тога је, с одређеним потешкоћама, овај регистар прошириван и запосленима у сектору основног и средњег образовања.

²² Адекватан обухват запослених у државном сектору додатно отежава неусаглашена класификација расхода тако да се, на пример, расходи за запослене у научним институцијама у буџету приказују као јавни расходи за добра и услуге (конто 42) а не као расходи за зараде и плате (конто 41). Такође, индиректни корисни републичког буџета (за које смо поменули да се неадекватно надзиру у постојећем буџетском процесу) из сопствених прихода финансирани су преко 20 млрд динара расхода за запослене у 2013. години.

²³ На пример, Душан Вујовић наглашава мањак кадровских капацитета као озбиљан ограничавајући фактор даљег унапређења буџетског процеса (видети: „Студија о делотвотном коришћењу индикатора перформанси у процесу израде буџета и планова у јавном сектору“, УСАИД Пројекат за боље услове пословања, април 2012. године).

ресорних министарстава и осталих буџетских корисника. Међутим, у Србији буџетско одељење Министарства финансија годинама ради с мањком запослених и суочава се са великим изазовима да задржи квалификоване стручњаке који често одлазе да раде у буџетским секторима других министарстава, управа или агенција – који су у могућности да им пруже боље услове. Као један пример можемо навести област капиталног буџетирања имајући у виду хронично слабо извршење јавних инвестиција у претходним годинама. Тако је у септембру 2014. године Група за капиталне инвестиције у Министарству финансија имала само једног запосленог, што се никако не може сматрати одговарајућим кадровским капацитетом за вођење и руковођење овим важним сегментом буџетског процеса. При том, адекватно планирање и буџетирање капиталних расхода је од велике важности у условима економске кризе у којој се Србија налази и неопходног смањивања текућих јавних расхода у наредном периоду.²⁴

Кадровски проблеми с којима се сусреће буџетско одељење Министарства финансија је еклатантан пример неадекватног вредновања запослених у оквиру државног сектора. Будући да је буџетско одељење Министарства финансија „оперативни центар“ из кога се руководи и унапређује читав буџетски систем у Републици, као и надзире функционисање буџетских сектора осталих државних установа, јасно је да структура зарада у државном сектору мора омогућити да услови рада у буџетском одељењу Министарства финансија буду бољи од услова које пружају буџетски сектори у остатку државе. У супротном, буџетско одељење Министарства финансија неће моћи да запосли адекватне кадрове нити да задржи најбоље стручњаке у области буџетског система – чиме ће бити угрожен укупан развој и напредак буџетског система Републике Србије. Отуда је кључно да се овај проблем реши у оквиру најављене реформе платних разреда запослених у државној управи.

Процес буџетског планирања у Србији није подржан специјализованим софтверским алатима. Имајући у виду комплексност и сложеност буџетског процеса, који у случају Републике Србије укључује близу 200 директних буџетских корисника и око 4.000 индиректних буџетских корисника, већина земаља се приликом припреме и разраде државног буџета ослања на специјализована софтверска решења. Специјализовани софтверски алати у великој мери аутоматизују и олакшавају координацију података великог броја учесника у буџетском процесу, омогућавају складиштење и праћење релевантних индикатора и статистика, упоредне анализе између различитих буџетских корисника као и истих корисника током времена. Међутим, процес буџетске припреме у Србији се не ослања на специјализована софтверска решења већ се искључиво ослања на основне табеларне калкулације у *Excel* програму, чиме се повећава административно оптерећење буџетских сектора и онемогућавају оперативна

²⁴ За више детаља око могућности продуктивнијег извршавања јавних инвестиција у Србији у наредном периоду видети извештај Фискалног савета „Јавне инвестиције у Србији: подстицај раста у фискалној консолидацији“.

унапређења у виду аутоматизације процеса и спровођења напредних упоредних анализа.²⁵

Успостављање јаких кадровских и оперативних капацитета зависи од одлучне политичке подршке за унапређење транспарентности и ефикасности буџетског процеса – која је често мањкала у претходној деценији. Поменути пример нетранспарентног ангажовања 1.700 агронома 2012. године или промена књиговодственог третмана дуга по основу државних записа крајем 2011. године, нису били резултат слабих кадровских капацитета већ свесне политичке намере да се заобиђу законска фискална правила која прописују контролу масе зараде и висине јавног дуга, респективно.²⁶ Отуда је важно да постоји чврста и недвосмислена политичка подршка за унапређење транспарентности и ефикасности буџетског процеса, као и за поштовање правила о фискалној одговорности. Ова подршка је неопходна не само како би се установили јаки и адекватни кадровски капацитети већ и како би буџетски сектори могли да се одупру евентуалним ургенцијама за заобилажење законских норми и добре буџетске праксе – којих је било доста у претходним годинама.

²⁵ Иронично је да су донаторска средства пре неколико година искоришћена за развој софтверског алата за припрему буџета, али се он не користи, између осталог и због чињенице да поједина техничка решења нису адекватно разрађена.

²⁶ Промена књиговодственог третмана државних записа крајем 2011. године недвосмислено није била у складу са међународним стандардима, што је касније потврдила и Државна ревизорска институција.

2. Редослед развоја и унапређења буџетског система

Није могуће прескакати логичан хијерархијски редослед унапређења и развоја буџетског процеса. Тако је, на пример, нереално очекивати успостављање сврсисходног средњорочног буџетског оквира уколико, као у случају Србије, постоје велики системски недостаци приликом израде годишњих буџета, као што је непостојање кредибилног оквира за раздвајање трошкова постојећих активности од нових мера. Такође, уколико постојећи буџетски процес није довољно транспарентан и не пружа основе информације о броју запослених или доцњама на нивоу буџетских корисника (видети део 1.4), или ако буџетски процес не обухвата знатан сегмент (квази)буџетских институција (део 1.1), тешко је очекивати да ће напредне методологије попут буџетирања по основу индикатора перформанси – дати очекиване резултате. У овоме делу текста се осврћемо на напредније фазе буџетског процеса, као што су програмски буџет и индикатори перформанси, као и на предуслове које је неопходно испунити како би увођење напреднијих буџетских процеса дало очекиване резултате.

Дисагрегацијом функционалне класификације буџетских расхода по појединачним програмима и пројектима линијски буџет постаје програмски. Буџетски закони који пружају информације о појединачним буџетским корисницима, разврставају опредељена средства на основу функционалне и економске класификације, и пружају увид у изворе финансирања јавних расхода – у стручном жаргону се називају „линијским буџетима“. Буџетски закони који поред поменутих информација јавне расхода по функционалној класификацији додатно разлажу на програмске активности и пројекте се у стручном жаргону називају „програмским буџетима“. Годишњи Закон о буџету пружа информације о економској и функционалној класификацији расхода појединачних буџетских корисника, док постоји могућност и прецизније класификације расхода по појединачним програмима и пројектима (за више детаља видети Анекс). Током 2006. године по први пут је пет министарстава почело да своје буџете (пилот програми) организује у складу са програмском структуром, која је по први пут приказана у буџету за 2008. годину. Током 2013. године свега седам од 54 буџетска Раздела су у потпуности била покривена програмском структуром. Закон о буџетском систему налаже да почев од 2015. године сви корисници, и на нивоу Републике и на нивоу локалних самоуправа, своје буџете исказују и извршавају у складу са програмском структуром.

Програмска структура употпуњује информациони садржај Закона о буџету, али је највећи део информација већ доступан у оквиру постојећег линијског буџета. Информације презентоване у програмском буџету су резултат буџетског процеса и преговора о планираним активностима, пројектима и програмима буџетских корисника. Последњих година ниво ових информација који је доступан јавности је знатно повећан – Предлог закона о буџету за 2014. годину укључио је 300 страница са информацијама о плановима и програмима буџетских корисника, док су ове информације заузимале 400 страница у случају буџета за

2012. годину.²⁷ Усвајање програмске структуре буџета омогућава да се постојеће информације о активностима буџетских корисника систематизују на униформан начин. Можемо, дакле, закључити да нису основана поједина очекивања у широј и стручној јавности да ће прелазак на програмски буџет представљати радикалну промену постојећег буџетског процеса.

Буџетски процес базиран на индикаторима перформанси трошења јавних средстава представља највиши стадијум развоја буџетског система. Циљ успостављања индикатора перформанси је унапређење квалитета и ефикасности пружања јавних услуга. Овај реформски правац у пракси захтева повећање степена децентрализације буџетског процеса у оквиру којег се ефикасност појединачних буџетских корисника оцењује на основу одабраних/релевантних индикатора учинковитости утрошених буџетских средстава. Међутим, важно је имати у виду да је *развој адекватних и релевантних индикатора перформанси веома изазован задатак*. Индикатори перформанси треба да квантификују степен испуњености декларисаних циљева јавних политика, на основу утрошених буџетских средстава.

Постоји велики број изазова и недоумица приликом покушаја да се буџетирање на основу индикатора перформанси имплементира у пракси. Степен испуњености јавних политика није увек могуће адекватно квантификовати, било из концептуалних разлога било из практичних разлога непостојања релевантних статистика, често је више државних органа надлежно за спровођење једног циља јавне политике, лоши резултати у испуњавању јавних политика могу бити услед неефикасне употребе јавних средстава, али могу бити и производ непредвидивих околности изван објективне контроле надлежних институција, често постоји значајан временски размак између трошења јавних средстава и опипљивих резултата јавних политика (превенција болести, на пример). Отуда је развој буџетског система базираног на индикаторима перформанси веома изазован задатак, који у случају појединих буџетских корисника и није могуће решити на технички задовољавајући начин у смислу повећања информационог садржаја постојећег буџетског процеса.

Буџетски процес је иманентно политички процес. Чак и у државама које су достигле највиши (технички) стадијум развоја буџетског система и развиле адекватне и непристрасне индикаторе перформанси, важно је имати у виду да су одлуке које се на основу индикатора доносе – политичке природе. На пример, претпоставимо да индикатори перформанси недвосмислено показују да је болница у граду А далеко ефикаснија од болнице у граду Б. Могући исход је затварање болнице у граду Б и пребацивање њених средстава у ефикаснију болницу. Међутим, алтернативни исход је повећање буџетских средстава болници у граду Б како би унапредила своје капацитете и ефикасност јер је опција затварања болнице и приморавања грађана да путују у други град да се лече политички неприхватљива. Важно је, дакле, имати у виду неизоставну политичку димензију буџетског процеса будући да се у широј јавности многе техничке слабости

²⁷ Примера ради, Закон о буџету (без додатних образложења) најчешће заузима око 170-180 страница. Предлози буџетских закона, укључујући и прилог са плановима и програмима буџетских корисника, доступни су на сајту Народне скупштине Србије.

тренутног буџетског процеса, које смо описали у другом делу овог рада, често неоправдано приписују политичким узроцима.

ПЕФА (енгл. *Public Expenditure and Financial Accountability*) окупља водеће међународне институције и донаторе у области управљања јавним финансијама. Конкретно, ПЕФУ чине Европска комисија, Светска Банка, Међународни Монетарни Фонд као и билатерални донатори попут Велике Британије, Француске, Швајцарске и Норвешке. Циљ ПЕФА је да синтетизује најбоља међународна искуства у области управљања јавним финансијама и да пружи смернице за унапређења буџетског процеса, како би националне реформе и донаторска средства била што продуктивније искоришћена, будући да је ниска ефикасност честа бољка донаторских пројеката у многим државама.²⁸ У контексту унапређења буџетског система Србије веома је важна ПЕФА студија из 2013. године „Добра пракса редоследа реформи управљања јавним средствима“ (енгл. *Good Practice Note on Sequencing PFM Reforms*, аутор *Jack Diamond*) чије ћемо налазе и закључке интензивно цитирати у овом делу тексту (у даљем тексту ПЕФА).

ПЕФА наглашава потребу разраде редоследа реформских активности. „Неке реформске мере представљају технички предуслов за спровођење других мера, тако да је у пракси немогуће спроводити све реформе симултано, већ се мора приоритизовати“... „Да би реформе управљања јавним средствима биле успешне не постоји много избора осим да се *концептуално* дефинише пожељан редослед реформских активности“... „У одсуству ове широке визије, појединачне детаљне реформске активности, и њима намењена донаторска средства, ће представљати инстант решења која се баве симптомима и која ће тешко бити одржива“ (ПЕФА, стр 10).

ПЕФА показује да технички разлози, као и искуства развијених држава са напредним буџетским системима, снажно указују на следећи реформски редослед: 1) успостављање ефикасног буџетског процеса на годишњем нивоу, 2) прелазак са годишњег на средњорочно буџетирање, 3) успостављање програмске класификације расхода и 4) увођење индикатора учинковитости буџетских средстава. „Најнапреднији системи управљања јавним финансијама су еволуирали у фазама како би испуњавали различите захтеве [јавних] политика. Прво, традиционални буџети су се примарно фокусирали на испуњавање финансијских планова, односно фискалну контролу. Онда су напредовали са годишњег буџетског планирања на средњорочно планирање како би обезбедили

²⁸ Проблеми са учинковитошћу донаторских пројеката нису уско везани за област буџетског система већ су општије природе. Ради се о економском проблему „агента и принципала“ – билатерални и мултилатерални донатори желе да подрже реформе у земљама у развоју и то (најчешће) чине тако што ангажују стране стручњаке у датим областима. Будући да у земљама у развоју најчешће не постоје адекватни локални стручњаци са неопходним степеном знања и искуства, као и чињеницу да сами донатори нису довољно технички верзирани у области реформи које финансирају – степен стручног надзора рада консултаната најчешће није на задовољавајућем нивоу. Адекватан професионални надзор у овим случајевима је додатно изазован услед чињенице да реформе најчешће дају видљиве резултате тек након неколико година, увелико након завршетка донаторских пројеката. Поменуте (не)ефикасности донаторских пројеката су познате дуги низ година, још од проблема са донаторским пројектима развоја у афричким земљама 60-их и 70-их година прошлог века.

већи степен макроекономске стабилности и фискалне одрживости. Након тога, системи управљања јавним финансијама су прешли на буџетирање на основу перформанси и резултата како би унапредили квалитет [јавних] услуга и ефективност при испуњавању циљева [јавних] политика. Овај корак је учињен путем веће децентрализације система управљања [јавним финансијама] и адекватним пратећим променама у структури управљања јавног сектора“ (ПЕФА, стр. 14).

ПЕФА указује на то да уколико се не прати поменути хијерархијски редослед или се поједини реформски кораци покушавају прескочити, настају опасности и коначан исход може бити контрапродуктиван. „Прихватајући логику хијерархијског приступа, не би било препоручљиво развијате детаљне појединачне реформске активности које су у супротности са општим државним приоритетима. На пример, нема смисла започињати развој средњорочног буџетског планирања уколико степен испуњавања финансијских планова на нивоу годишњег буџета није на задовољавајућем нивоу. Такође, успостављање програмског буџетирања или спровођење реформи базираних на индикаторима перформанси нема смисла и може бити контрапродуктивно у условима где степен испуњавања финансијских планова није задовољавајући или где није успостављена стабилност расположивих буџетских средстава. *Да закључимо: уколико су начелни реформски приоритети погрешно постављени, мало је вероватно да ће редослед реформских активности бити добар.*“ (ПЕФА, стр. 15).

ПЕФА (објашњава да успостављање програмског буџета и индикатора перформанси представља последњи, највиши степен развоја буџетског процеса који захтева успешно испуњавање бројних предуслова и које се не може пожуривати. Ради се о „процесу у две фазе: прво, као предуслов, потребно је развити адекватну програмску структуру и успешно је имплементирати; друго, ову програмску структуру је затим потребно искористити за мерење перформанси и захтевање одговорности код надлежних буџетских руководиоца. Да би процес био успешно завршен, оба стадијума [буџетске] реформе је потребно поступно имплементирати, имајући у виду да се ради о процесима који захтевају дугачак временски хоризонт“ ... „Чак и када програмски буџет успешно функционише, финални корак [буџетирања заснованог на индикаторима перформанси] захтева испуњавање неколико важних предуслова“... „Руководиоци треба да постану одговорни за резултате трошења средстава на нивоу појединачних програма. Да би се то омогућило, руководиоцима је потребно омогућити већу слободу у трошењу средстава, што води већем степену децентрализације буџетског процеса“ ... „Пренос већег степена одговорности на буџетске кориснике захтева гранације у погледу квалитета њихове интерне ревизије, њихових могућности да врше прецизне пројекције, да реалистично буџетирају, да адекватно процењују трошкове програма и да их ефикасно извршавају“ (ПЕФА, 2013, стр. 22-24).

ПЕФА сугерише да би реформски приоритети који одређују општу стратегију редоследа реформских активности требало да буду исти за све државе. Конкретно, ради се о реформским приоритетима који су редом поштовање финансијских планова у току једне године, унапређење фискалне стабилности и одрживости путем средњорочног буџетирања и унапређење ефикасности услуга који јавни сектор пружа. „У оквиру овог стратешког правца, појединачне

реформске активности циљане на испуњавање поменутих приоритета – требало би да буду одређене у складу са превлађујућим околностима сваке појединачне државе. На овом нижем нивоу [појединачних реформских активности] не постоји универзални идеални редослед реформских активности“ (ПЕФА, стр. 7).

У наставку овог дела анализираћемо у којој мери је прописано увођење програмског буџета и индикатора перформанси почев од 2015. године у Србији у складу са најбољом међународном праксом и сугестијама ПЕФА.

Велики број предуслова које ПЕФА идентификује као неопходне елементе увођења програмског буџета и индикатора перформанси у случају Србије нису испуњени. Конкретно, у другом делу овог рада видели смо да годишњи буџетски процес пати од великог броја недостатака и слабости – редован буџетски процес не обухвата велики број квазибуџетских институција чије пословање значајно утиче на фискалне перформансе, степен доступних информација у случају појединачних буџетских корисника је веома низак и не укључује податке о броју запослених или стању доцњи, и такође не постоји конзистентан оквир за вођење буџетских преговора на техничком нивоу. Имајући у виду поменуте слабости буџетског процеса није зачуђујуће што средњорочни буџетски оквир у Србији само формално постоји на папиру у *Фискалној стратегији*, док се у пракси средњорочно буџетирање не примењује.²⁹ Међународна искуства из ПЕФА, дакле, сугеришу да увођење програмског буџета и индикатора перформанси у овом стадијуму развоја буџетског процеса Србије носе са собом велики степен ризика и неизвесности.

Иако су иницијативе и напори за прелазак на програмски буџет у Србији присутни још од 2005. године, напредак ка испуњавању предуслова за успешно увођење програмског буџета је био скроман. У току протекле деценије велики број донаторских пројеката је имао за циљ унапређење буџетског процеса у Србији, често са мањим или већим акцентом на увођење програмског буџета. Међутим, услед раније поменутих слабих кадровских капацитета буџетског одељења Министарства финансија, координација између локалних активности и различитих донаторских пројеката је била слаба, није постојао конзистентан реформски правац у смислу ПЕФА препорука, па су „реформска лутања“ била честа појава. Тако су се концепт, методологија и одговорност за увођење програмског буџета често мењали. Иницијално, буџетско одељење Министарства финансија је било одговорно за развој програмског буџета, да би одговорност затим прешла у Управу за трезор, па у Генерални секретаријат Владе Србије и на крају назад у буџетско одељење Министарства финансија. И структура самих програма је значајно мењана током година. Иницијална програмска класификација из 2008. године укључивала је 26 основних програмских области. Измене током година су резултовале нацртом програмске класификације из 2013. године са 17 програмских области. Након што је техничка мисија Међународног Монетарног Фонда (ММФ, 2013) указала да нацрт програмске класификације из 2013. године није свеобухватан и да не прати хијерархијску структуру која је неопходна приликом

²⁹ Технички саветник Међународног Монетарног Фонда за Србију у периоду 2009-2012. године отуда је саветовао да се у оквиру реформских напора „увођењу средњорочног буџетирања да предност у односу на успостављање програмског буџета“ (Пал Ула, „Средњорочни буџетски оквир и успостављање лимита расхода“, јануар, 2012. године).

процеса аналитичке консолидације резултата – програмске области су поново ревидиране и реорганизоване.

Планови за увођење програмског буџета и индикатора перформанси, и на нивоу републичког буџета и на нивоу локалних самоуправа, почев од 2015. године – веома су амбициозни, имајући у виду међународну праксу и досадашња искуства у Србији. ПЕФА предлаже увођење индикатора перформанси тек након што се програмска класификација успешно имплементира и разради. Имајући у виду поменути лутања у погледу адекватне организације програмске класификације у претходним година, чини се да постоји изражени ризик нових ревизија програмске класификације у наредном периоду. Додатно је проблематично што републички буџет и локалне самоуправе прелазе на програмску класификацију паралелно у истој години, јер међународна пракса показује да се адекватна програмска класификација прво уведе и разради на централном нивоу пре него што се уведу програмски буџети локалних самоуправа (ММФ, 2013). Паралелно увођење на централном и локалном нивоу власти отежава проблем координације и развоја адекватне програмске структуре, будући да је неопходно да класификација програма на централном и локалном нивоу буду усаглашене како би се омогућила консолидација укупних расхода опште државе.

Закључујемо да постоје изражени ризици изостанка позитивних ефеката (па чак и контрапродуктивних исхода) увођења програмског буџета и индикатора перформанси у овом стадијуму. Као што смо навели, годишњи буџетски процес пати од великог броја недостатака и слабости, док средњорочно буџетирање није заживело у пракси. Ова два елемента, међутим, представљају кључне предуслове за успешно увођење програмског буџетирања и индикатора перформанси, као највиших стадијума развоја буџетског система. „Покушај да се прескочи ова хијерархија основних приоритета управљања јавним финансијама ће највероватније резултовати неуспешним реформама“ (ПЕФА, стр. 7).

Можемо идентификовати неколико потенцијалних ризика настанка контрапродуктивних ефеката. С оперативног становишта, увођење програмског буџета и индикатора перформанси представљаће знатно административно оптерећење за надлежне буџетске секторе чији су људски капацитети ионако слаби, нарочито у кључном буџетском одељењу Министарства финансија. Ово се може (додатно) негативно одразити на могућности и динамику решавања најосновнијих и најважнијих недостатака буџетског процеса као што је изостанак великог броја квазибуџетских институција или непостојање кредибилног оквира за вођење буџетских преговора на техничком нивоу. С друштвеног становишта постоји ризик да шири јавност (погрешно) перципира увођење програмског буџета као достизање међународних стандарда транспарентности буџетског процеса и да спласне притисак за унапређењем кључних нетранспарентних области буџетског система, као што су недостаци података о броју запослених, о великом броју квазибуџетских установа и њиховим финансијама, о расходима „испод црте“ и пословању државних губиташа, доцњама и др. Такође, доследна примена буџетског процеса базираног на индикаторима перформанси подразумева децентрализацију и давање већих надлежности буџетским корисницима – што би могло да повећа простор за контрапродуктивно трошење средстава имајући у виду изразито ниске

оперативне могућности за ефикасан надзор и превенцију фискално неодговорног понашања буџетских корисника.

3. Закључна разматрања

Буџетски процес у Србији пати од великог броја недостатака, слабости и нетранспарентности. Неки од најозбиљнијих недостатака укључују изостављање знатног броја (квази)буџетских установа из редовне буџетске процедуре на републичком нивоу, непостојање информација о запосленима код појединачних буџетских корисника, као и одсуство система за праћење доцњи и преузетих обавеза. Непостојање кредибилног оквира за вођење буџетских преговора на техничком нивоу (трошкови постојећих активности наспрам расхода за нове мере) подрива ефикасност годишњег буџетског процеса и онемогућава успостављање средњорочних буџетских оквира. Нетранспарентно (не)приказивање расхода „испод црте“ и њихово неукључивање у званичан обрачун дефицита прикрива велике губитке које су током претходних година направила јавна и државна предузећа, укључујући несолвентне државне банке.

Реформе буџетског система би требало да прате међународна искуства и логичан хијерархијски редослед: 1) успоставити ефикасно испуњавање финансијских планова у оквиру годишег буџета, 2) успоставити делотворан средњорочни буџетски оквир и 3) установити програмску структуру буџета и индикаторе перформанси. Доследно праћење овог редоследа је неопходно да би се осигурала успешност и одрживост реформи. Такође, и са становишта предстојеће фискалне консолидације, најзначајније уштеде је могуће остварити управо унапређењем основних буџетских функција, као што је успостављање кредибилног оквира за буџетске преговоре на техничком нивоу или оснивање централног регистра запослених у државном сектору. Развој адекватног регистра запослених је од изузетне важности будући да расходи за запослене представљају доминантну ставку расхода код свих буџетских корисника, као и да прелиминарне анализе сугеришу нерационале вишкове запослених у државном сектору. Важно је приметити да најављено увођење програмског буџета и индикатора перформанси прате велики ризици и могућност контрапродуктивних исхода, будући да тренутни систем не омогућава ефикасно испуњавање основних буџетских функција на годишњем нивоу, као и да средњорочни буџетски оквир не функционише у пракси.³⁰

Успешност буџетских реформи у наредним годинама кључно ће зависити од одлучне политичке подршке и изградње кадровских и оперативних капацитета у надлежним буџетским секторима, пре свега у буџетском одељењу Министарства финансија. Позитивна искуства из других земаља показују да су снажна буџетска одељења у Министарствима финансија кључна за успешно спровођење буџетских реформи које, поред тога што начелно

³⁰ У контексту фискалне консолидације важно је подсетити да примарни циљ програмског буџета и индикатора перформанси нису буџетске уштеде већ унапређење квалитета јавних услуга. При том, низак квалитет јавних услуга у Србији тренутно је доминантно одређен непостојањем адекватних секторских стратегија, као што је непостојање одрживе стратегије реформе здравства, непостојање плана рационализације мреже основних школа, или непостојање јасне стратегије расподеле надлежности између централног и локалних нивоа власти.

треба да прате раније поменути хијерархијски редослед, морају бити прилагођене локалним приликама и специфичностима. Слаби људски капацитети буџетског одељења Министарства финансија у претходним годинама нису могли да обезбеде адекватно спровођење основних буџетских функција, нити су могли да руководе реформама за успостављање напреднијих функција, нарочито у турбулентним макро-фискалним условима, честим изборима и променама организационе структуре министарстава. Отуда су знатна средства различитих донаторских пројеката утрошена на некоординисан и често непродуктиван начин, најчешће без успостављања одрживих резултата и трајних унапређења.³¹ Оснаживање кадровских и оперативних капацитета буџетског одељења Министарства финансија, на систематски и одржив начин, дакле представља један од оперативних приоритета фискалне консолидације и први неопходан корак ка стварању ефикаснијег и делотворнијег буџетског процеса у Републици.³²

³¹ За разлику од домаће праксе у последњој деценији, Бојан Погачар наглашава да су све буџетске реформе у Словенији били инициране и вођене од стране Министарства финансија и Буџетског одељења (Презентација „Искуства из Словеније“, Конференција о реформи буџетског процеса, Београд, август, 2012. године).

³² Паралелно с тим, реформа и оснаживање капацитета Пореске управе требало би да буде оперативни приоритет фискалне консолидације на страни буџетских прихода.

АНЕКС: Основне дефиниције и појмови

Закон о буџетском систему дефинише начин употребе јавних средстава на свим нивоима државне управе у Републици Србији. У оквиру Закона о буџетском систему дефинише се природа јавних прихода и јавних расхода, као и обухват сектора опште државе којег чини централни ниво (Републике, организације обавезног социјалног осигурања) и локални ниво (општине, градови и аутономне покрајне) власти. Закон о буџетском систему има природу органског или кровног закона којим се прописују смернице приликом израде годишњих *Закона о буџету* који дефинишу начине трошења јавних средстава у току једне календарске године, како на нивоу републичког буџета, тако и на нивоу локалних буџета (локалне самоуправе и покрајне) и финансијских планова организација обавезног социјалног осигурања. У Графикону 1 је дат шематски приказ различитих целина који чине консолидоване сектор опште државе у случају Републике Србије.

Графикон 1. Структура јавног сектора и сектора опште државе



Напомена: Јавни сектор укључује и банке и остале финансијске институције у већинском државном власништву. Народна банка Србије је такође део јавног сектора.

Закон о буџету дефинише очекиване јавне приходе у току (наредне) календарске године, начин трошења прикупљених јавних средстава и начин финансирања (евентуалног) буџетског дефицита. У Графикону 2 је дат исечак из Закона о буџету Републике Србије за 2014. годину који описује трошење јавних средстава намењених Народној скупштини Србије. Закон о буџету презентује пет елемената који описују трошење јавних средстава – 1) буџетског корисника коме су средства одређена, 2) функционалну класификацију средстава, 3) програмску класификацију средстава, 4) економску класификацију средстава и 5) извор финансирања.

**Графикон 2. Део из Закона о буџету Републике Србије за 2014. годину,
стр. 61**

Раздео	Глава	Функција	Програм	Пројекат	Економска класифи- кација	ОПИС	Укупна средства
1	2	3	4	5	6	7	8
1		110				НАРОДНА СКУПШТИНА	
						Извршни и законодавни органи, финансијски и фискални послови и спољни послови	
					411	Плате, додаци и накнаде запослених (зараде)	363.829.000
					412	Социјални доприноси на терет послодавца	64.205.000
					413	Накнаде у природи	2.000.000
					415	Накнаде трошкова за запослене	8.000.000
					417	Посланички додатак	150.000.000
					421	Стални трошкови	300.000
					422	Трошкови путовања	137.000.000
					423	Услуге по уговору	500.000
					482	Порези, обавезне таксе и казне и пенали	1.000
					483	Новчане казне и пенали по решењу судова	1.000
						Извори финансирања за функцију 110:	
					01	Приходи из буџета	725.836.000
						Укупно за функцију 110:	725.836.000
						Извори финансирања :	
					01	Приходи из буџета	725.836.000
						Свега :	725.836.000

Информације о *буџетским корисницима* којима су за дату календарску годину поверана јавна средства приказане су у Колони 1 (Раздео) и Колони 2 (Глава). Током неколико претходних година републички буџет расподељује укупна средства на *54 Раздела*, при чему су многи раздели додатно подељени на буџетске кориснике у оквиру *Глава*.

Функционална класификација (Колона 3) описује основну намену за коју се користе јавна средства. Функционална класификација прати упоредиву међународну ЦОФОГ класификацију Уједињених нација која подразумева десет основних функционалних намена: 01 – Опште јавне услуге, 02 – Одбрана, 03 – Унутрашња безбедност, 04 – Економски послови, 05 – Заштита животне средине, 06 – Становградња и комуналне услуге, 07 – Здравство, 08 – Рекреација, култура и религија, 09 – Образовање, 10 – Социјална заштита.

У оквиру функционалне класификације могуће је јавне расходе додатно разврстати у односу на одабране јавне политике на *програмску класификацију* (Колона 4) и појединачне пројекте (Колона 5). За разлику од функционалне ЦОФОГ класификације која је међународно одређена, програмске класификације и класификације појединачних пројеката свака држава посебно дефинише и одређује.

Јавне расходе је такође могуће разврстати на основу *економске класификације* на који начин се средства троше. У овом сегменту Закон о буџету прати ГФС класификацију Међународног Монетарног Фонда која подразумева следеће облике јавне потрошње: 41 – расходи за запослене, 42 – куповина роба и услуга, 44 – отплата камата, 45 – субвенције, 46 – донације и трансфери, 47 – права из социјалног осигурања, 48 – остали расходи, 50 – издаци за нефинансијску имовину.

На крају, Закон о буџету пружа информације о *изворима финансирања* расхода буџетских корисника. Најчешћи извор финансирања су буџетска средства (шифра 01), али поједини буџетски корисници имају на располагању и сопствене приходе (шифра 13), донације од међународних организација (шифра 06) и др. Сваки појединачни ред у оквиру Закона о буџету којим се дефинише трошење јавних средстава за специфичну намену назива се *буџетска апропријација*.