
МОДЕЛ УНАПРЕЂЕЊА ФУК СИСТЕМА КОД ИБК НА ЛОКАЛНОМ НИВОУ СА ПРЕПОРУКАМА ЗА ИЗМЕНУ РЕЛЕВАНТНИХ ПРОПИСА

Београд
Мај 2020.



Уводна разматрања

Пројекат Реформа локалних финансија II у Србији (РЕЛОФ2) пружа подршку локалним самоуправама у примени принципа доброг управљања у управљању ризицима и учинцима кроз свеобухватну унутрашњу контролу и адекватно управљање јавним финансијама. Поред градских/општинских управа и јавних предузећа, корисници пројекта су и индиректни буџетски корисници на локалном нивоу којима пројекат помаже у оптимизацији пословања и имплементацији концепта управљачке одговорности.

Индиректни корисници буџетских средстава (ИБК) јединица локалне самоуправе (ЈЛС) су установе које се оснивају на локалном нивоу за обављање појединих делатности из надлежности ЈЛС. То су установе културе, предшколске установе, установе из области туризма, месне заједнице и слично. ЈЛС, као њихов оснивач, преко директних корисника буџетских средстава, врши законом утврђена права у погледу управљања, надзора и финансирања.

За разлику од ИБК, остали корисници буџетских средстава, као што су школе, домови здравља, установе из области социјалне заштите, јавна предузећа, спортски клубови, удружења грађана, итд. се само делимично финансирају из буџета ЈЛС, док већину средстава добијају из буџета Републике Србије или имају сопствене изворе средстава. ЈЛС над њима има само ограничена овлашћења или има минималан утицај, те стога нису разматрани и обухваћени овим моделом.

У сарадњи са Централном јединицом за хармонизацију (ЦЈХ) Министарства финансија Републике Србије, РЕЛОФ2 је идентификовао теме за дијалог о јавним политикама и консултације националног и локалног нивоа. Јавни дијалог се спроводи кроз Дискусиону групу која је формирана у оквиру пројекта и коју чине 26 ЈЛС које су обухваћене пројектом. Једна од тих тема се односи и на унапређење система финансијског управљања и контроле (ФУК) на локалном нивоу, посебно код ИБК. Ова тема се наметнула као посебно значајна из неколико разлога.

Наиме, увођење система интерне финансијске контроле у јавном сектору (ИФКЈ), и његове компоненте, система финансијског управљања и контроле, у институционалне оквиру јавног сектора у Србији, а на основу прописаних услова и захтева Закона о буџетском систему¹, је у протеклих десет година од његовог увођења у правни оквир буџетског система, представљало велики изазов за све чиниоце јавног сектора, почев од централног нивоа, преко структуре државне управе, органа покрајинских и локалних власти, широког спектра установа републичког ранга, јавних агенција и јавних предузећа, па до широког поља разноврсних субјеката система на нивоу локалне самоуправе.

¹ Закон о буџетском систему („Сл. гласник РС“, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - др. закон, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018, 31/2019 и 72/2019; у даљем тексту: Закон или ЗБС)

Према постојећем правном оквиру буџетског система, кључни захтев успостављања интерне финансијске контроле у јавном сектору, јесте да сви субјекти, корисници јавних средстава (КЈС), имају једнаку обавезу да успоставе систем финансијског управљања и контроле. Та обавеза се односи и на маргиналне чиниоце система, као што је део индиректних буџетских корисника које оснивају и/или финансирају јединице локалне самоуправе². Међутим, према *Консолидованом годишњем извештају за 2018. годину о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији* који је за потребе Владе сачинила ЦЈХ, ова група корисника представља „најслабију“ групу по оценама приликом самооцењивања по свим елементима КОСО оквира³. Истовремено, ИБК су и најбројнија група у јавном сектору, груписани су по ресорима и типу делатности, а разнолики су и по величини - постоје велики системи са по неколико хиљада запослених али и велики број малих организација, посебно на локалном нивоу, где је највећи број мањих институција са малим бројем запослених и малим буџетима. Тако слаб учинак ИБК у имплементацији ФУК система представља велики изазов за затварање Поглавља 32 - Финансијски надзор. Ово поглавље обухвата четири главне области од којих је једна интерна финансијска контрола у јавном сектору која у складу са међународно прихваћеним стандардима подразумева свеобухватни систем који се успоставља ради управљања, контроле, ревидирања и извештавања о коришћењу буџетских средстава и обухвата добро финансијско управљање, финансијске и друге контроле које омогућавају законито, економично, ефикасно и ефективно одвијање пословних процеса. У складу са захтевима овог Поглавља сви корисници јавних средстава у Републици Србији морају имати у потпуности успостављен и имплементиран адекватан систем финансијског управљања и контроле.

ПОГЛАВЉЕ 32

Интерна финансијска контрола у јавном сектору (ИФКЈ) је свеобухватан концепт за подршку земљи кандидату при побољшању њеног система унутрашње контроле и обухвата међународно признате стандарде и добру праксу ЕУ у погледу интерне контроле у целом јавном сектору. ИФКЈ се односи на целокупан јавни буџет, посебно на приходе и расходе на централном нивоу, укључујући страна средства.

Србија треба да измени правни оквир како би обезбедила кохерентност законодавства у области ИФКЈ, да спроводи законодавство у области ИФКЈ, као и основне политике, и обезбеди довољне административне капацитете на централном и локалном нивоу, у фондovima за социјално осигурање и у јавним предузећима.

² У оквиру категорије ИБК на локалном нивоу, највећи број су институције са малим бројем запослених и малим буџетима, на чији обим и намену средстава, као и циљеве, у потпуности утичу директни корисници, тако што то прописују њихово поступање. Месне заједнице су типичан пример ИБК на локалном нивоу изузетно малог организационог капацитета и буџета, а чине скоро половину укупног броја КЈС (укупно 5.254 месних заједница, од којих 4.120 у статусу месне заједнице, а 1.134 месне канцеларије); *Консолидовани годишњи извештај за 2018. годину о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији, ЦЈХ* (https://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/CJH/2019/kqj/Konsolidovani%20godisnji%20izvestaj%20o%20IFKJ%20za%202018_%20godinu.pdf)

³ КОСО (COSO) оквир - Комисија спонзорских организација Националне комисије за фалсификоване извештаје - позната и као Тредвешка комисија, је у свом документу *Интерна контрола - Интегрисани оквир* из 1992. године дала дефиницију интерне контроле и пет међусобно повезаних елемената који чине интерну контролу: контролно окружење, процена ризика, контролне активности, информације и комуникација и праћење. Више о КОСО оквиру на <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>

Поред тога, тренутни систем извештавања о адекватности ФУК система КЈС није ефикасан и има мањкавости јер не омогућава увид оснивачима ИБК, тј. ЈЛС на локалном нивоу, тренутно стање и степен имплементације ФУК система код ИБК за које су надлежни, а истовремено захтева велико ангажовања запослених у ЦЈХ на обради извештаја свих КЈС. Наиме, и поред увођења система електронског подношења извештаја, ЦЈХ и даље има велики обим посла на квалитативној обради, консолидацији и изради свеобухватног годишњи извештаја који се подноси Влади Републике Србије. Обзиром да су локалне самоуправе надлежне за рад ИБК и да се ИБК финансирају из буџета ЈЛС, природно би било да локална самоуправа има више утицаја и већег увида у примену и адекватност ФУК система, а тиме и интерних контрола код својих ИБК.

1. Опис проблема

Највећи удео у укупном броју КЈС чине корисници буџетских средстава ЈЛС (70% укупног броја КЈС), од који су већином ИБК.⁴ Постојеће стање имплементације ФУК система код ИБК на локалном нивоу, подразумева да ЈЛС утичу на циљеве својих ИБК путем планских и регулаторних аката, које доносе у складу са надлежностима из Закона о локалној самоуправи⁵ и статутом ЈЛС, односно путем планирања обима и намене средстава у буџету ЈЛС за одређену годину.

Веће и добро организоване ЈЛС имају успостављене структуриране односе и канале комуникације са својим ИБК. У овим случајевима ЈЛС координира, али и надзире њихов рад тако што учествује у креирању њихових годишњих програма и планова, прати и квалитативно контролише њихове извештаје, али и кључне финансијске трансакције и јавне набавке. У оваквим ЈЛС, поред службе за финансије која контролише и одобрава финансијске трансакције ИБК, уобичајено је да постоји лице, а у већини случајева и служба задужена за координацију и праћење рада ИБК што подразумева да постоје јасно утврђене процедуре не само за финансијске трансакције, већ и за планирање, извештавање, јавне набавке и сл. Ово није случај са мањим ЈЛС код којих се и контрола финансијских трансакција у најбољем случају одвија преко службе за финансије, а често *ad hoc* или на захтев руководиоца и код којих углавном не постоји одређена служба или специјализована функција задужена за праћење рада ИБК.

Међутим, ни у једном од ова два случаја ЈЛС нема увид у статус имплементације ФУК система код својих ИБК. Спорадични су случајеви ЈЛС које су додатним активностима и мерама код својих ИБК успоставиле ФУК систем, али даље нису пратиле његову имплементацију, нити имале увид у њихове годишње извештаје о адекватности успостављеног ФУК система које подносе ЦЈХ сваке године. Чест је случај да ИБК нису ни подносиле овај извештај сматрајући да нема потребе јер нису успоставиле

⁴ Према Списку корисника јавних средстава на дан 31.03.2020. године, регистровано је укупно 10.554 КЈС; од тог броја, 7.418 су корисници буџетских средстава јединица локалне самоуправе (70,2% укупног броја КЈС)

⁵ Изворна овлашћења ЈЛС из чл. 20. Закона о локалној самоуправи („Сл. гласник РС“, бр. 129/2007, 83/2014 - др. закон, 101/2016 - др. закон и 47/2018)

систем, а не препознајући његов значај у смислу самооцењивања и идентификовања недостатака које треба исправити.

Што се тиче успостављености ФУК система код ИБК, као што је наглашено у *Консолидованом годишњем извештају за 2018. годину о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици*, осим великих ИБК, сви остали ИБК су испод просека Републике Србије по свим елементима КОСО оквира, уз напомену да мере просека ове групе не могу да послуже као оријентир за закључивање о групи у целини, због великих варијација унутар групе.⁶

Закон поставља захтев да сви ИБК у потпуности успоставе ФУК, што је до сада представљало значајан изазов за велики број КЈС који немају одговарајуће организационе и кадровске ресурсе, нарочито оне који би по својој величини могли да се оцене као мале или средње организације.⁷ Већина ИБК никада није тражила од својих надлежних ЈЛС било какав вид асистенције у успостављању ФУК система, а поједине су систем успоставиле уз помоћ екстерних агенција при чему су често квалитет таквог система и његова примена упитни.

Осим тога, обзиром да су ИБК веома разнолики по својој структури, величини и делатностима, ФУК систем мора бити прилагођен сваком од њих како би био сврсисходан и испунио основне постулате да се адекватним *системом политика, процедура и активности које успоставља, одржава и редовно ажурира руководиоца организације, а којим се управљајући ризицима обезбеђује уверавање у разумној мери да ће се циљеви организације остварити на правилан, економичан, ефикасан и ефективан начин*⁸. Овај проблем је посебно значајан код малих ИБК који немају довољно сопствених ресурса да успоставе адекватан ФУК систем, нити је код њих могуће раздвајање дужности и одговорности због малог броја запослених што је један од кључних елемената концепта управљачке одговорности, а који, пак, морају имати успостављене ефикасне интерне контроле. Стога је код ових ИБК неопходно бити прагматичан и креативан у имплементацији адекватног ФУК система.

Међутим, иако су разлике између ИБК значајне, они имају и одређених заједничких карактеристика које омогућавају успостављање једног модела који би одговорио на њихове потребе. Пре свега, као и код свих организација јавног сектора, и њима је инхерентан хијерахијски модел управљања у којем је ланац надлежности јасно дефинисан и примењен. То значи да већ постоје одређени елементи ФУК система који сада нису препознати, али који су заједнички за све и могу чинити основу коју би сваки ИБК требало да надогради сходно својим потребама. Наиме, не постоји

⁶ Консолидовани годишњи извештај ЦЈХ за 2018, стр. 44.

⁷ За разлику од Закона о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 73/2019) и на основу њега примењеног Међународног стандарда финансијског извештавања за мала и средња правна лица (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized entities - IFRS for SMEs), који класификује мала и средња правна лица и прописује посебна правила рачуноводства, класификација по величини субјеката у јавном сектору није спроведена Уредбом о буџетском рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 125/2003, 12/2006 и 27/2020), односно меродавним Међународним рачуноводственим стандардом за јавни сектор (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS), па је наведена одредница „малих“ и „средњих“ КЈС, само условног карактера и у вези са разматрањима из овог документа.

⁸ Закон о буџетском систему, члан 2

организација у јавном сектору Републике Србије која нема елементе финансијског управљања и контроле уграђене у своје пословање јер законодавни оквир за њихово пословање већ великим делом уређује многе области и успоставља многе процедуре и контролне механизме (као на пр. финансијске и рачуноводствене операције и трансакције). Стога их је потребно добро сагледати, обликовати према специфичним потребама и кориговати где има потребе за тим.

2. Правни и институционални контекст

Правни оквир за успостављање и имплементацију система финансијског управљања и контроле, на првом месту, чине релевантне одредбе Закона о буџетском систему⁹. ФУК систем је детаљније уређен *Правилником о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору*¹⁰ који доноси министар финансија.

Централна јединица за хармонизацију, као кључно тело за надзор над спровођењем ФУК система код свих КЈС, у складу са својим овлашћењима из Правилника, израђује методолошка упутства и смернице за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле и објављује их на својој интернет страници (нпр. *Приручник за финансијско управљање и контролу, Смернице за управљање ризицима*), као инструменте „меког права“ (*soft law*) за успостављање и спровођење ФУК система код КЈС.¹¹

Начин извештавања о адекватности и функционисању успостављеног система финансијског управљања и контроле, рок за подношење извештаја, као и овлашћење ЦЈХ за израду обрасца годишњег извештаја прописани су Правилником.¹² Полазећи од тих одредби, ЦЈХ сваке године припрема и чини доступним на својој интернет страници електронски образац за годишњи извештај о ФУК систему („упитник“).¹³

Организација и надлежности јединица локалне самоуправе су уређене Законом о локалној самоуправи, укључујући правни положај и послове које обављају месне заједнице, као релативно најбројнији ИБК на локалном нивоу¹⁴. Правни положај и организација осталих ИБК на локалном

⁹ Закон о буџетском систему („Сл. гласник РС“, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - др. закон, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018, 31/2019 и 72/2019), одредба чл. 81. која уређује ФУК, и чл. 83. која уређује послове хармонизације финансијског управљања и контроле и интерне ревизије, односно делокруг послова Централне јединице за хармонизацију Министарства финансија, укључујући овлашћења министарства за доношење подзаконских аката

¹⁰ Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору („Службени гласник РС“, бр.: 99/11, 106/13, 89/19)

¹¹ Чл. 21. ст. 1. Правилника

¹² Чл. 19. Правилника

¹³ <http://ifkj.mfin.gov.rs/Pocetna.aspx>

¹⁴ Закон о локалној самоуправи („Сл. гласник РС“, бр. 129/2007, 83/2014 - др. закон, 101/2016 - др. закон и 47/2018)

нивоу је условљена прописима на основу којих су основане, као и секторским прописима из области у којој обављају своју делатност.¹⁵

3. Модел унапређења ФУК система код ИБК у оквиру ЈЛС

У складу са концептом управљачке одговорности и постојећом праксом боље организованих ЈЛС, могуће је успоставити један заједнички модел унапређења ФУК система код ИБК у којем би ЈЛС имале значајнију улогу и већу одговорност. Наиме, постоји низ активности и процедура које су заједничке свим ИБК без обзира на њихову делатност, величину, структуру и број запослених, а које су углавном у већој или мањој мери повезане и/или зависе од ЈЛС. Оне би могле да буду основа за успостављање механизма интерне контроле који су подједнако значајни и за ИБК и за ЈЛС која на тај начин може да унапреди рад ИБК и осигура себи смањени ризик од њиховог пословања. Истовремено би ови механизми били и саставни део ФУК система самих ИБК и омогућили би им брже успостављање читавог система у оквиру саме организације без ангажовања додатних ресурса.

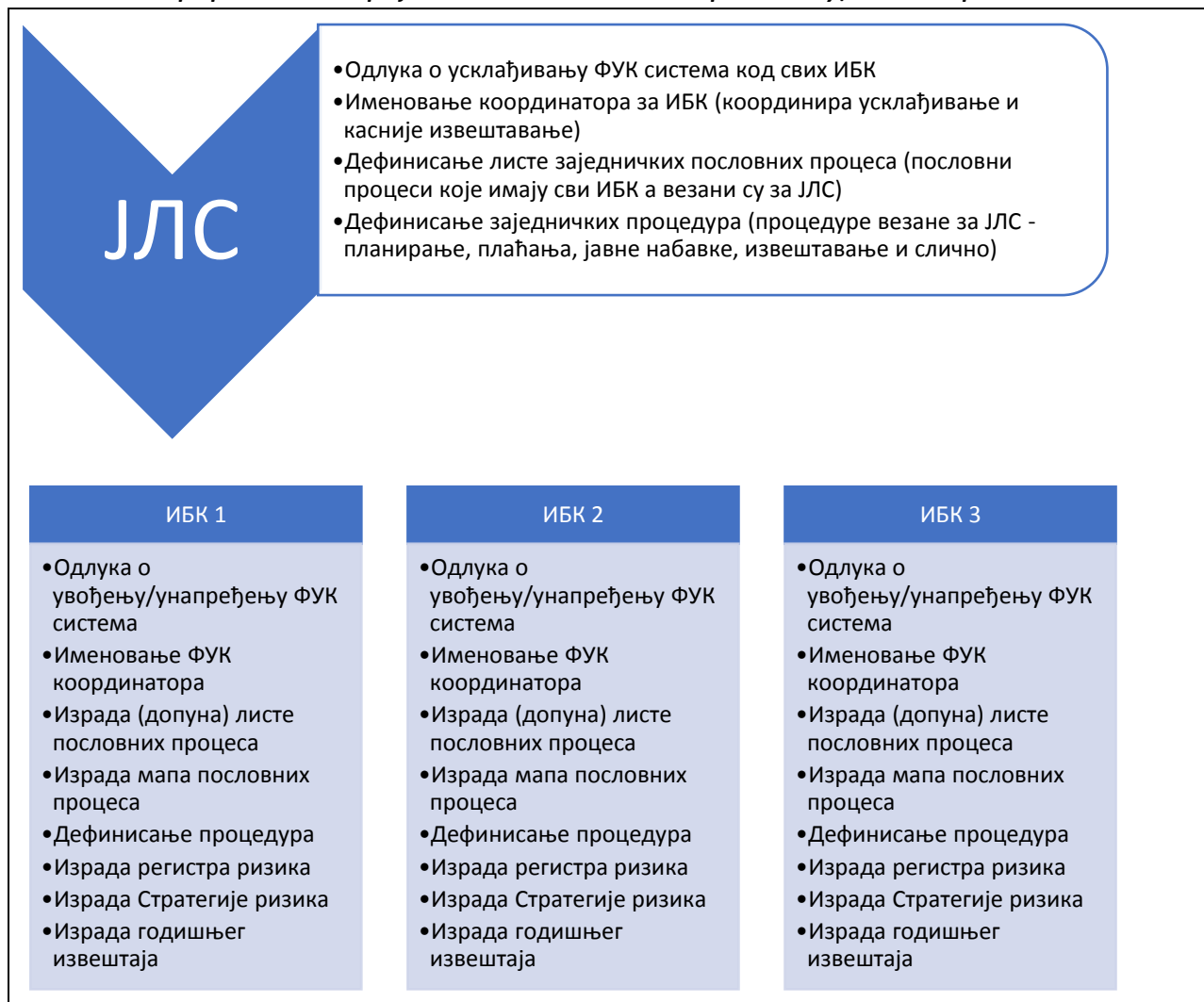
У овом процесу успостављања интерних контрола и унапређења ФУК система иницијатор би морала да буде ЈЛС која би интерним актом уредила начин комуникације, извештавања, финансијских и рачуноводствених послова и других активности, сходно потребама. На тај начин би ЈЛС имала добар алат за праћење и спровођење интерних контрола према својим ИБК. Иако су многе од ових активности, процеса и процедура који се одвијају између ЈЛС и њених ИБК већ одређени законима, статуторним документима и сл., овим актом би се ближе дефинисале одговорности, задужења, начин обављања послова, рокови и друго, те донекле уједначио начин поступања ИБК у датим ситуацијама. Поред тога, овај акт би дефинисао и именовао пословне процесе и процедуре који су заједнички за све ИБК а који би били инкорпорирани у ФУК системе сваког ИБК.

Поред тога, ЈЛС би била задужена за координацију успостављања ФУК система код ИБК преко лица/службе задужене за рад ИБК што би подразумевало: израду предлога интерних аката за кључне процесе финансијског управљања и контроле и праћења њихове примене, пружање подршке руководиоцима ИБК у успостављању, имплементацију и даљем развоју система интерних контрола, подршку у спровођењу самооцењивања адекватности система интерних контрола сваког ИБК, као и подршку у другим активностима у вези са имплементацијом система интерних контрола.

Модел омогућава ИБК да брже успостави ФУК систем без употребе додатних ресурса, да оптимизује пословне процесе и процедуре и усклади се са другим ИБК, а да систем креира сходно својим потребама. Примена овог модела би, наравно захтевала обуку за све ИБК на нивоу ЈЛС у циљу подизања свести о значају и улози ФУК система, али и практичних знања како да га имплементирају.

¹⁵ Већина ИБК на локалном нивоу су у правном облику установе, које су основане и раде на основу Закона о јавним службама („Сл. гласник РС“, бр. 42/91, 71/94, 79/2005 - др. закон, 81/2005 - испр. др. закона, 83/2005 - испр. др. закона и 83/2014 - др. закон)

Графикон 1 - Унапређење ФУК система код индиректних буџетских корисника



3.1. Праћење и извештавање о имплементацији ФУК система

У складу са Законом о буџетском систему (члан 81) и Правилником о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору (члан 19) прописано је да су руководиоци КЈС обавезни да до 31. марта текуће године извести министра финансија о адекватности и функционисању система финансијског управљања и контроле за претходну годину на обрасцима које припрема ЦЈХ. Форму, облик, садржај и упутство за годишњи извештај о систему финансијског управљања и контроле утврђује ЦЈХ за сваку извештајну годину. Подзаконска акта прописују да се извештавање врши подношењем одговора на упитник који припрема ЦЈХ, а попуњава сваки КЈС. Образац упитника за *Годишњи извештај о систему финансијског управљања и контроле за 2019. годину*¹⁶

¹⁶ <http://ifkj.mfin.gov.rs/Pocetna.aspx>

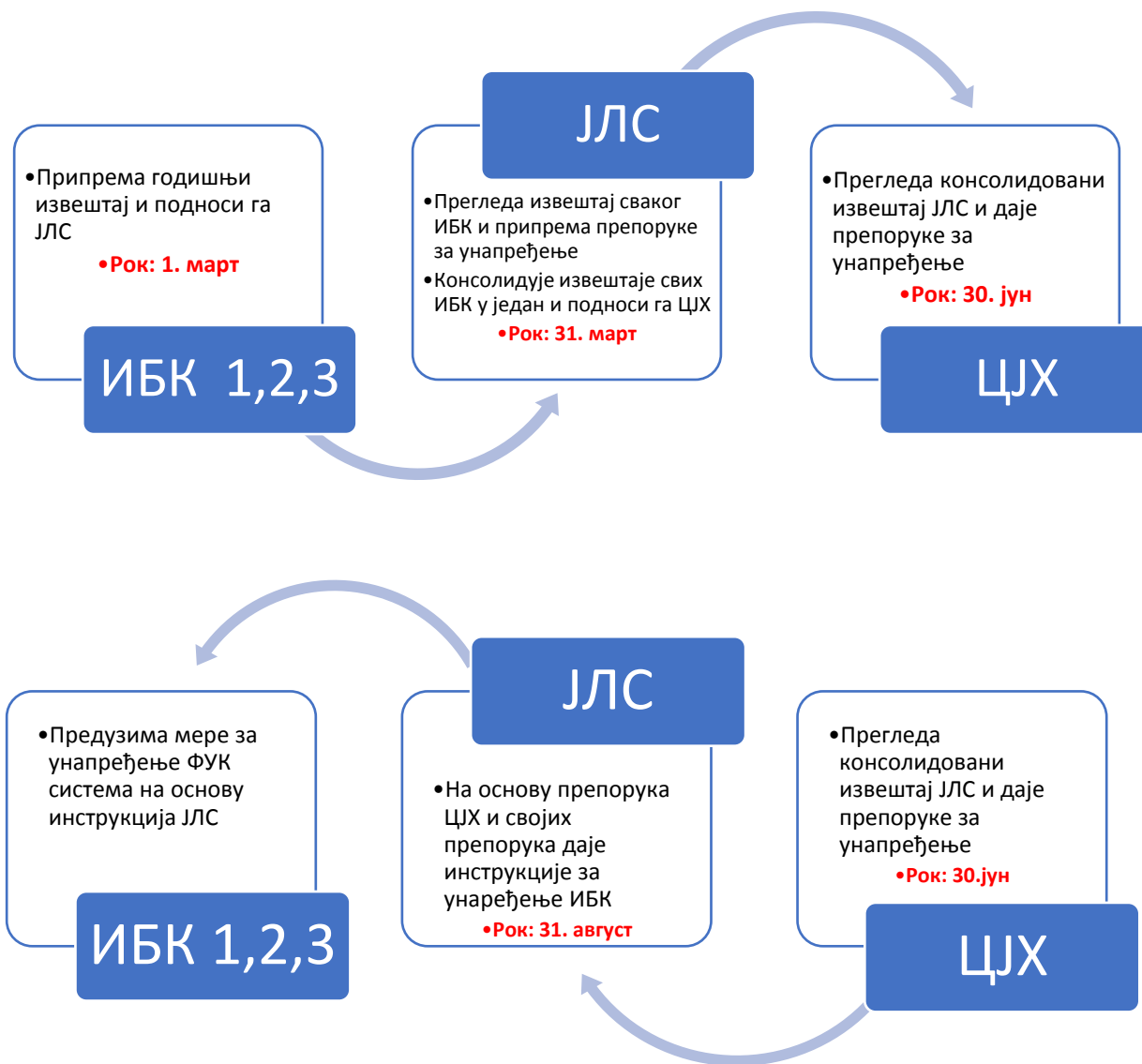
израђен је на основу модела упитника који се користи у земљама Европске уније за ове потребе. На основу ових извештаја и извештаја о адекватности и функционисању интерне ревизије свих КЈС, а у складу са Законом о буџетском систему (члан 83), ЦЈХ припрема *Консолидовани годишњи извештај о стању система Интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији* који министар финансија доставља Влади сваке године. Сврха овог консолидованог годишњег извештаја је да да преглед стања и информисе све релевантне заинтересоване стране о напретку и оствареним резултатима КЈС у процесу увођења, развоја и јачања ФУК система и функције интерне ревизије. Поред тога, извештај треба и да укаже на добре стране, али и недостатке система, уз предлагање препорука за његов даљи развој и унапређење.

Годишњи извештај о систему финансијског управљања и контроле је и један од начина за праћење и процену ФУК система у организацији (како у ЈЛС тако и у ИБК), али се он тренутно не перципира на тај начин. Наиме, праћење имплементације ФУК система представља преглед активности и трансакција организације са циљем да се процени квалитет пословања и да се утврди да ли контроле постоје, да ли функционишу и да ли су ефективне. Такође, садашња пракса не укључује ЈЛС у систем извештавања ИБК према ЦЈХ, тако да ЈЛС немају увид и нису упознате са стањем и адекватношћу ФУК система и успостављеним контролама код својих ИБК. За ЈЛС би било значајно да су укључене у овај процес јер би тако имале увид у: а) степен успостављености / развијености ФУК система и његову адекватност код сваког ИБК, и б) корективне мере које сваки ИБК предузима са циљем унапређења система интерних контрола, а тиме и смањења ризика како самих ИБК, тако и ЈЛС у случају њиховог преливања.

Предложени модел извештавања о адекватности ФУК система ИБК обухвата и увођење функције надзора ЈЛС над системом интерних контрола код ИБК, као и координацију и консолидацију извештаја свих својих ИБК и извештавање према ЦЈХ. За ИБК, овај модел не би много тога променио нити захтевао додатне ресурсе. За ЈЛС нови модел би у почетној фази увео додатне активности (што би могло да представља потенцијални проблем за мање ЈЛС са недовољно капацитета), али крајња корист од успостављања овог модела значајно превазилази евентуална улагања у људске ресурсе. Наиме, ЈЛС би након анализе извештаја ИБК била у прилици да интервенише и успостави контролне механизме тамо где их нема и тиме смањи ризике од неадекватног пословања својих ИБК. За ЦЈХ би овај модел, такође, био користан јер би смањено број извештаја које обрађује са лимитираним капацитетима којима располаже.

Да би овај модел извештавања могао да се примени, неопходно је изменити постојећи регулаторни оквир, као и саму форму упитника.

Графикон 2 - Годишње извештавање о адекватности ФУК система индиректних буџетских корисника



4. Нацрт измене релевантних прописа и модел акта

Ради спровођења напред описаног новог модела успостављања и управљања ФУК системом код ИБК на локалном нивоу, а у контексту напред описаног правног оквира, дефинисани су нацрти могућих измена важећих прописа. Изложене нацрте је потребно посматрати и анализирати као целину нормативне интервенције, како би се у потпуности спровела предложена измена у смислу веће улоге ЈЛС у успостављању, праћењу и извештавању о ФУК систему код ИБК на локалном нивоу:

Допуна Закона о буџетском систему:

- У члану 81. Закона о буџетском систему („Сл. гласник РС“, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - др. закон, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018, 31/2019 и 72/2019), додају се ст. 6. и 7. који гласе:

„Јединица локалне самоуправе пружа подршку индиректним буџетским корисницима чији је оснивач, односно над којима непосредно или преко директних корисника буџетских средстава, врши законом утврђена права у погледу управљања и финансирања, у успостављању, одржавању и редовном ажурирању система финансијског управљања и контроле, као и у извештавању о адекватности система финансијског управљања и контроле.

Јединица локалне самоуправе доноси акт којим ближе уређује начин и услове пружања подршке из става б. овог члана, у складу са сопственим потребама и потребама индиректних буџетских корисника.“

Допуна Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору

- У Правилнику о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору („Сл. гласник РС“, бр. 89/2019), после члана 18. додају су наслов и нови члан 18а, који гласе:

„5а. Подршка индиректним буџетским корисницима на локалном нивоу

Члан 18а

Јединица локалне самоуправе, ради пружања подршке индиректним буџетским корисницима чији је оснивач, односно над којима непосредно или преко директних корисника буџетских средстава, врши законом утврђена права у погледу управљања и финансирања (у даљем тексту: индиректни буџетски корисници на локалном нивоу), у успостављању, одржавању и редовном ажурирању система финансијског управљања и контроле, као и у извештавању о адекватности система финансијског управљања и контроле, нарочито обавља следеће послове:

1) спроводи идентификацију активности и процедура које су заједничке свим индиректним буџетским корисницима на локалном нивоу, без обзира на њихову делатност, величину, структуру и број запослених, а чије финансирање и рад зависе од јединице локалне самоуправе;

2) прати и усмерава индиректне буџетске кориснике на локалном нивоу у спровођењу интерних контролних активности које су по свом циљу и садржини од значаја за јединицу локалне самоуправе, односно за планирање и извршење њеног буџета;

3) одређује лице, односно службу из свог састава, који се задужују за подршку индиректним буџетским корисницима на локалном нивоу код израде аката за кључне процесе финансијског управљања и контроле и праћења њихове примене, пружање подршке руководиоцима ИБК у успостављању, спровођењу и даљем развоју система интерних контрола, подршку у спровођењу самооцењивања адекватности система интерних контрола, подршку у другим активностима у вези са спровођењем система интерних контрола, као и код извештавања у складу са законом и овим правилником;

4) прима, анализира годишње извештаје о спровођењу, адекватности и функционисању успостављеног система финансијског управљања и контроле код индиректних буџетских корисника на локалном нивоу, и даје препоруке ради унапређења система.“

- У чл. 19. Правилника, додају се ст. 2. и 3., који гласе:

„Руководилац индиректног буџетског корисника на локалном нивоу доставља извештај на обрасцу из става 1. овог члана, надлежној јединици за локалну самоуправу до 1. марта текуће године за претходну годину, која те извештаје обједињава у консолидовани извештај, на посебном обрасцу који припрема Централна јединица за хармонизацију, и доставља заједно са својим годишњим извештајем.

Централна јединица за хармонизацију врши анализу консолидованих извештаја из става 2. овог члана и даје препоруке за унапређење система надлежним јединицама за локалну самоуправу до 30. јуна текуће године. На основу тих препорука и сопствених налаза и препорука, јединица за локалну самоуправу припрема и издаје инструкције за унапређење система индиректним буџетским корисницима на локалном нивоу, до 31. августа текуће године.“

Модел акта јединице локалне самоуправе

На основу члана 81. став 7. Закона о буџетском систему, члана 18а *Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору*, и (члана Статута ЈЛС који одређује надлежност скупштине ЈЛС да доноси прописе и друге опште акта), скупштина ЈЛС на седници одржаној (датум), доноси

О д л у к у

о начину и условима пружања подршке индиректним буџетским корисницима на локалном нивоу у успостављању, одржавању и извештавању о адекватности система финансијског управљања и контроле

Елементи одлуке:

- предмет: ближе се уређују начин и услови пружања подршку индиректним буџетским корисницима чији је оснивач, односно над којима непосредно или преко директних корисника буџетских средстава, врши законом утврђена права у погледу управљања и финансирања (индиректни буџетски корисници на локалном нивоу), у успостављању, одржавању и редовном ажурирању система финансијског управљања и контроле, као и у извештавању о адекватности система финансијског управљања и контроле;
- прецизирају се одговорности, задужења, начин обављања послова, рокови и друга питања од значаја за обављање ових послова;
- идентификују се пословни процеси и процедуре који су заједнички за све ИБК на локалном нивоу, односно који се на истоветан начин обављају код свих ИБК;
- одређује се лице, односно служба из састава ЈЛС, и одређују се њена задужења, а нарочито приликом израде аката за кључне процесе финансијског управљања и контроле и праћења њихове примене, пружања подршке руководиоцима ИБК у успостављању, спровођењу и даљем развоју система интерних контрола, подршке у спровођењу самооцењивања адекватности система интерних контрола, подршке у другим активностима у вези са спровођењем система интерних контрола, као и код извештавања у складу са законом и овим правилником;
- начин остваривања функције праћења спровођења интерних контрола код ИБК на локалном нивоу;
- одређује се начин на који задужено лице/служба обавља послове координације у спровођењу задужења унутар ЈЛС и између ИБК обухваћених одлуком;
- одређује се начин пријема, анализе и консолидације извештаја о адекватности ФУК система за појединачне ИБК на нивоу ЈЛС, припреме препорука и израде инструкција на основу датих препорука ЦЈХ, у складу са (ново)утврђеним роковима за поједине радње према Правилнику.

4.1. Образложење датих нормативних предлога

Циљ предложених нормативних решења, односно нацрта допуне Закона о буџетском систему и *Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору*, као и модела акта јединице локалне самоуправе, јесте већа улога ЈЛС у успостављању и спровођењу ФУК система код ИБК на локалном нивоу, с тим да се овај нови модел уклопи у постојећи правни и организациони оквир ФУК система и локалне самоуправе.

Предложеним решењима се, на првом месту, преноси јавно овлашћење на јединице локалне самоуправе, путем предложене измене Закона о буџетском систему, да пружају подршку ИБК на локалном нивоу у имплементацији ФУК система и да доносе акт којим се ближе уређује начин и услови обављања тих послова. Како ово овлашћење није садржано у постојећим прописима о буџетском систему, систему финансијског управљања и контроле или локалној самоуправи, јавља

се неопходност да се то учини законском изменом, јер се поверавање овлашћења може спровести само законом.¹⁷

У погледу карактера и описа учешћа ЈЛС у успостављању и спровођењу ФУК система код ИБК на локалном нивоу, потребно је пронаћи адекватну меру утицаја, односно учешћа у том систему, тако да се не наруши његова суштина и да се тиме не онемогући спровођење система код ИБК, као КЈС. Наиме, приликом разматрања могућих организационих и процедуралних измена ради унапређења стања спровођења и извештавања о ФУК систему на нивоу индиректних буџетских корисника ЈЛС, *неопходно је задржати интерни карактер ФУК система*, тако да се не наруши његово својство система који прожима све пословне процесе у организацији. Извлачењем појединих функција система изван интерне организације ИБК, нарушила би се сврха и природа система, јер би логична последица била пребацивање терета праћења и спровођења активности на то лице или тело, које би било изван састава ИБК, односно екстериоризација саме функције. С друге стране, јавља се могућност неког облика специјализације унутар постојеће организационе структуре ИБК, тамо где то дозвољава величина организације и расположиви кадровски ресурси, која би обезбедила већи степен интерне методолошке подршке и представљала одређени облик фокалне тачке за пренос потребних знања и информација за обављање ФУК функције на нивоу те организације, с тим да такво решење не прерасте у „радно место за ФУК“. Нажалост, код велике већине ИБК на локалном нивоу, то није могуће, јер је реч о малим организацијама, са неколико запослених и без адекватних кадровских ресурса. Зато је битно омогућити да ти субјекти имају на располагању подршку од стране ЈЛС, која је у крајњој линији одговорна за њихов рад, односно за остваривање послова јавних служби за потребе грађана и локалне заједнице на подручју те ЈЛС.

Према томе, код разматрања послова који се концентришу код „посредника“ у остваривању функције хармонизације остваривања ФУК система код ИБК на локалном нивоу према предложеном новом моделу, потребно је водити рачуна да ти послови имају искључиво координациони, аналитички и саветодавни карактер, у виду стручне подршке, а не да се преузимају или преносе поједине обавезе, радње или процеси на то тело. Супротно би нарушило *принцип управљачке одговорности*¹⁸, који мора да се очува унутар сваког КЈС, без обзира на величину и дубину његове организације.

¹⁷ Члан 137. став 1. Устава РС

¹⁸ Према дефиницији Европске комисије, управљачка одговорност је процес на основу ког су руководиоци на свим нивоима одговорни за, и по потреби дужни да образложе, одлуке и поступке предузете у правцу остваривања циљева организације којом управљају. Управљачка одговорност подразумева одговорност за добро финансијско управљање на свим нивоима, односно, одговарајућу организацију, процедуре и извештавање о резултатима организације (Извор: *Смернице о концепцији управљачке одговорности*, <https://www.mfin.gov.rs/o-ministarstvu/e-learning-upravljacka-odgovornost/>)

Закључна разматрања

Успостављање и имплементација ФУК система је комплексан процес за сваку организацију и обухвата читав сет активности и ангажованост комплетне организације, и руководства и запослених. Сви напори на успостављању адекватног ФУК система за сваку организацију без обзира на ограничене ресурсе су вишеструко исплативи имајући у виду да се тиме отклањају слабости саме организације, и смањују оперативни и финансијски ризици. Стога је дефинисање заједничког модела који се може применити на све ИБК једне ЈЛС од значаја јер не само да ће уредити пословање самих ИБК већ и однос ЈЛС са својим ИБК, али и смањити ризик по пословање саме ЈЛС. Поред тога, на овај начин би се систем финансијског управљања и контроле ставио у своју праву функцију алата за успостављање управљачке одговорности на нивоу целе локалне самоуправе.

У складу са концептом управљачке одговорности а на основу постојећих правних и организационих решења, постојеће праксе (не)спровођења ФУК система код ИБК на локалном нивоу, као и изостанка било какве улоге ЈЛС, као оснивача и/или финансијера њиховог рад, дефинисан је предлог модела успостављања и унапређења ФУК система код тих субјеката. Основна премиса предложеног модела јесте већа улога ЈЛС, како у успостављању, тако и праћењу рада система ФУК код ИБК из њихове надлежности, а нарочито у делу извештавања, чиме би се унапредила и функција надзора ЈЛС над системом интерних контрола код ИБК.

Имајући у виду све наведено, овај документ има за циљ да пружи допринос јавном дијалогу о јавним политикама унапређења правног оквира ФУК система, у делу који се односи на ИБК на локалном нивоу, разматрањем модела спровођења система и начина извештавања о његовој имплементацији на нивоу јединица локалне самоуправе, и путем давања предлога могућих измена релевантних прописа који уређују буџетски систем и систем финансијског управљања и контроле у јавном сектору.

У наредној фази имплементације пројекта, уколико предложени модел буде прихваћен, РЕЛОФ2 је спреман да настави подршку унапређењу имплементације концепта управљачке одговорности на локалном нивоу пилотирањем предложеног модела у одабраним ЈЛС. Такође, РЕЛОФ2 је спреман и да пружи подршку ЦЈХ у унапређењу система извештавања о ФУК систему на локалном нивоу и даљој реформи регулаторног оквира релевантног за имплементацију модела.