

ANALIZA UZROKA I POSLEDICA KORUPCIJE U DRUŠTVU

Svetlana Ignjatijević¹, Miroslav Čavlin²

Pregledni rad
UDK: 328.185:33
343.85:343.352

Apstrakt

Korupcija predstavlja jedan od gorućih problema današnjice, bolest koja je zahvatila ceo sistem u svakoj državi. Ovom problemu je potrebno pristupiti sistemski, odlučno i bez milosti. Dokle god korupcija dominira društvom, napretka neće biti. Stoga je predmet istraživanja u radu istraživanje problema korupcije u društvu sa ciljem da sagledamo uticaj korupcije na razvoj društva i države. Zapravo cilj istraživanja je da sagledamo u kojoj meri je korupcija prisutna u društvu, na kojim nivoima, kako bi se identifikovale oblasti i predložile mere za što efikasnije suzbijanje.

Ključne reči: *analiza, korupcija, indeks.*

JEL: D73

Uvod

Korupcija postoji u različitim oblicima, ali svim oblicima je zajedničko da ne poznaju državne granice i to da je šteta po društvo nemerljiva. Činjenica je da korupcija postoji u svim društvima, odnosno teško je govoriti o vremenskoj dimenziji ove pojave. Kao što su posledice korupcije široko rasprostranjene, tako i proučavanje korupcije treba da bude multidisciplinarno, odnosno ona se može proučavati sa aspekta: sociologije, kriminologije, prava, ekonomije, etike i sl.

Korupcija je nezakonita, jer podrazumeva postupke koje nisu u skladu sa normalnim pravilima i procedurama, uzajamna i dobrovoljna pojava. Uzajamnost korupcije čini činjenica da jedna strana dobija mito, a druga traženu uslugu. Konačno, korupcija je dobrovoljna pošto su obe strane saglasne o sadržini transakcije. Najobuhvatniju definiciju korupcije dao je Vito Tanzi, a prihvatila je Svetska banka. Prema toj definiciji korupcija je zloupotreba javnih ovlašćenja za privatnu korist (Tanzi, 1998). Iz ove definicije ne treba zaključiti da korupcija ne postoji u okviru privatnog sektora. Naprotiv, velika privatna preduzeća mogu učestvovati u korupciji pri kupovini ili pri zapošljavanju. „Ponekad, zloupotreba javnih ovlašćenja“, ističe Tanzi, „nije obavezna za nečiju privatnu korist, već u korist stranke, klase, prijatelja, porodice i tako dalje. U stvari, u mnogim zemljama prihod od korupcije ide za finansiranje aktivnosti političkih partija. On naglašava da korupcija

¹ Vanredni profesor, dr Svetlana Ignjatijević, Univerzitet Privredna akademija, Fakultet za ekonomiju i inženjerski menadžment u Novom Sadu, Cvečarska ulica br. 2, 21000 Novi Sad, Srbija, E-mail: svetlana.ignjatijevic@gmail.com

² Vanredni profesor, dr Miroslav Čavlin, Univerzitet Privredna akademija, Fakultet za ekonomiju i inženjerski menadžment u Novom Sadu, Cvečarska ulica br. 2, 21000 Novi Sad, Srbija

postoji svuda gde postoji namerno narušavanje principa nepristrasnog odlučivanja, pa poistovećivanje korupcije sa primanjem i davanjem mita nije precizno niti obuhvata sve pojave koje treba inkriminisati, ako se želi obezbediti da službena lica zakonito vrše svoju dužnost“ (str: 564).

Prema Vejnoviću „korupcija je društveno negativna pojava u sklopu savremenog kriminaliteta koja pogađa sve zemlje, bogate i siromašne – s izvesnim odstupanjem u zastupljenosti i negativnosti uticaja na tokove društvenog života“ (Vejnović, 2010).

Vuković (2007) ističe da postoje tri tipa korupcije u zemljama u tranziciji. Prema prvom tipu korupcije, iako postoje zakonska i podzakonska akta građanin je „primoran“ na korupciju kako bi ostvario svoja prava. Drugi tip korupcije vezuje se za prava koja po zakonu ne pripadaju građaninu, ali ih on koristi zahvaljujući ugovoru – dogovoru sa korumpiranim javnim službenikom. Treći tip korupcije jeste „potkupljivanje radi menjanja prava ili prilagođavanja zakona ili podzakonskih akata u interesu koruptora, s ciljem sticanja novog prava i produženja starog“ (str.43). Autor u narednoj studiji navodi da obim, oblik i intenzitet korupcije zavisi od karakteristika državne regulative, „mešanja države u ekonomiju, obima transakcija pod direktnom i indirektnom kontrolom države, efikasnosti kaznenog aparata, društveno istorijskih okolnosti, materijalne razvijenosti društva i stanja društvenih vrednosti“ (Vuković, 2007). Prema Esadzezu (2013) „korupcija je mnogo više od zbira takozvanih korupcijskih prekršaja navedenih u nacionalnom krivičnom zakonodavstvu; postoje neki oblici ovog fenomena koji se ne mogu lako inkriminisati (npr. favorizovanje, nepotizam...); korupcija je vid društvene bolesti koja se ne može suzbiti jednostavnim zabranama i potrebni su različiti mehanizmi da bi se protiv nje borilo“ (str.3).

Građani su često akteri korupcije – svesno ili nesvesno, žrtve ili vršioци. Tako korupcija postaje svakodnevica jednog društva, sa njom se živi i na nju su građani navikli, a novina su pojavni oblici. Upravo prilagođavanje „novonastalim društvenim, ekonomskim i političkim uslovima“, ističe Vejnović, čini korupciju „dinamičkom pojavom“ (str. 47). Vejnović ukazuje da mentalitet ljudi igra značajnu ulogu u razvoju korumpiranog društva (str. 44). Upravo zato se u svesti ljudi korupcija poistovećuje sa davanjem mita, iako ta dva termina nisu sinonimi i podmićivanje je samo jedan od pojavnih oblika korupcije. U korumpiranom društvu građani teško ostvaruju svoja prava, a društvo u celini postaje netransparentno i neatraktivno za strana ulaganja. Korupcija se dešava unutar jedne države, ali nije bez uticaja na međunarodnu poziciju zemlje, te nivo korupcije pokazuje i ukazuje na nivo konkurentnosti jedne zemlje.

Prema Đukiću (2016) podmićivanje predstavlja zloupotrebu etičkih principa, odnosno formu nepoštenog ponašanja pojedinca. Po njemu, korupcija je zloupotreba javnog položaja u cilju sticanja privatne koristi. Đukić pod korupcijom podrazumeva pored zloupotrebe javnih i ekonomskih funkcija i ovlašćenja zaposlenih u javnom sektoru, te time proširuje pojam korupcije na koruptivno ponašanje i u privatnom sektoru. Upravo tim zloupotrebama se u narodu budi osećaj nesigurnosti i nepoverenja u društvo i u državu, što naravno može imati ogromne posledice po stabilnost države.

Korupcija je neprihvatljiva moralna kategorija koja označava kvarenje i truljenje. Kako objašnjava Prokopijević (2011) postoji mnogo poteškoća u definisanju pojma korupcije. Najčešće autori ističu da je korupcija zloupotreba javnog položaja. Takvo tumačenje je tačno, mada nije celovito. On ističe da u literaturi korupcija nije definisana na adekvatan način. Tačno definisanje, odnosno pojmovno određenje korupcije je veoma značajno, jer se time definiše okvir za borbu protiv korupcije.

Korupcija ne predstavlja samo nezakonito ponašanje, nego i nepoštenje osobe koja je izvodi, njenu sklonost nepotizmu, proneverama, ucenjivanju i moralnoj pokvarenosti u međusobnim razmenama. Ona obuhvata skup svih kažnjivih radnji kojima nosilac određene državne i druge javne funkcije, zloupotrebljavajući svoj položaj, škodi javnom interesu u tolikoj meri, da na taj način potkopava poverenje građana i javnosti u društvo i državu.

Prema Đukiću, korupcija uglavnom prevazilazi granice jedne države i ugrožava interese više država. U cilju usvajanja univerzalne definicije pojma korupcije, Nacrt Konvencije organizacije Ujedinjenih nacija polazi od odredbe da svaka država članica preuzima obavezu sankcionise dela: nuđenja, obećanja ili davanja bilo kakvog novčanog iznosa, poklona itd, bilo od strane privatnog lica, u njegovo ime, ili u ime bilo kog preduzeća, ili od strane pravnog, ili privatnog lica nekom službeniku ili njemu u korist; direktnog ili indirektnog iznuđivanja, zahtevanja, primanja bilo kakvog novčanog iznosa, poklona ili neke druge vrednosti od strane javnog službenika.

Savet Evrope nudi sledeću definiciju korupcije: "Korupcija podrazumeva podmićivanje i svaki drugi oblik ponašanja u vezi sa licima kojima su poverena ovlašćenja u javnom ili privatnom sektoru, a koja krše obaveze koje proističu iz njihovih statusa javnih službenika, privatno zaposlenih, nezavisnih agenata ili nekih drugih te vrste, usmerene ka sticanju neprikladne koristi bilo koje vrste za njih same ili druga lica." Pri tom Savetu osnovana je Multidisciplinarna grupa za korupciju, koja definiše korupciju na sledeći način: "Korupcija je podmićivanje ili neki drugi oblik ponašanja lica kojima je poverena odgovornost u javnom ili privatnom sektoru, kojima se krše obaveze koje proizilaze iz njegovog položaja javnog službenika, lica zaposlena u privatnom sektoru ili lica na položaju sličnom tome, sa ciljem odnosno namerom da se dobije nezakonita korist bilo koje vrste za sebe ili druge".

Svetska banka je dala sledeću definiciju korupcije: „Korupcija je nuđenje, davanje, prihvatanje ili traženje bilo kakve koristi koja utiče na odluke javnog službenika prilikom sklapanja ugovora u postupku javnih nabavki”.

Većina zakonodavstava teško može sa sigurnošću da iznese tačan broj krivičnih dela korupcije. Problem je metodološke prirode, „mada u većini zakonodavstava postoje slične ili iste formulacije krivičnog (ili krivičnih) dela korupcije, koje se mogu svesti na sledeće zajedničke karakteristike:

- službenik s javnim ovlašćenjima pojavljuje se kao jedna strana u odnosu, jer se obično želi postići neka pogodnost ili korist;
- mora postojati namera podmićivanja (reč je o jednom od krivičnih dela koja se ne mogu učiniti iz nehata);

- potrebno je da se dâ ili kao izgledno pojavi nagrađivanje zbog službenog akta, pa je neophodno utvrditi vezu između tih elemenata“ (Ninčić, str:391).

Klasifikacija korupcije

Ulazeću dublje u izučavanje problematike korupcije potrebno je objasniti pojam aktivne i pasivne korupcije. Smatra se da „aktivna“ korupcija postoji kada neko, nudeći, obećavajući ili dajući kakav poklon, korist ili privilegovano ostvarenje nekog prava, podstiče izvršenje krivičnog dela (na primer, davanja mita); dok „pasivna“ korupcija, postoji kada neko na službenom ili privatnom položaju primi ponudu, poklon, korist ili obećanje poklona, odnosno koristi, i time počinu krivično delo koje je u vezi sa vršenjem njihove dužnosti. Ninčić dalje klasifikuje korupciju na individualnu i institucionalnu. Individualna korupcija se vezuje za podmićivanje od strane pojedinca, diskretna je i krivica je obostrana. Smatra se da je društveno štetnija institucionalna korupcija „zbog njenog uticaja na raspad osnovnih vrednosti u društvu. Institucionalnu korupciju prate slični procesi u politici i na području vođenja države. Ovde postoji veliki uticaj na javno mnjenje i javnu svest, zbog toga što prouzrokuje strah, neizvesnost i pad morala kod većine građana. S druge strane, to znači da su u celom društvu stvoreni takvi (koruptivni) sistemi odnosa koji se predstavljaju kao normalni i poželjni, a ne kao nešto što je neprihvatljivo i opasno za demokratski, ekonomski, pravni, moralni i svaki drugi razvoj jednog društva“ (str. 391).

Ninčić (2009) korupciju klasifikuje na korupciju u užem-opštem i širem smislu. U užem ili „opštem smislu, korupcija je zanemarivanje i zloupotreba službenih dužnosti zarad lične koristi, potkupljivanje, podmićivanje službenih osoba. U širem, pravnom značenju, to su svi oblici zloupotrebe službenih ovlašćenja i položaja iz koristoljublja (podmićivanje, zloupotreba položaja i ovlašćenja, davanje i korišćenje privilegija, protiv usluge, primanje provizija i poklona)“.

Prema nosiocima korupcije moguće je izvršiti sledeću klasifikaciju (Ninčić, str: 392)

- ulična korupcija, koja obuhvata sve oblike spontanog podmićivanja javnih službenika ili odgovornih osoba, bez prethodnog plana ili posebne najave primaocu mita, čija je svrha izbegavanje redovnih obaveza ili postupanja u skladu sa zakonom, ili izvršenje zakonskih obaveza, ostvarivanjem nepripadajućih koristi ili ostvarenjem nekih pogodnosti na koje inače ne polaže pravo i slično; ovi slučajevi korupcije prepoznatljivi su prilikom podmićivanja carinikâ, policajaca, finansijskih, tržišnih i drugih inspekcija, referenata i drugih službenika u javnim ustanovama, opštinama i sličnim institucijama;
- ugovaračka korupcija, ili korupcija u javnoj upravi, a nastupa kao posledica sklapanja štetnih ugovora, izvođenja građevinskih radova ili pružanja usluga uz „ugovaranje“ provizije, nepoštovanja redovne procedure kod dodele određenih poslova, izbegavanja javnih nabavki u civilnom ili drugom sektoru i sličnih aranžmana;
- politička korupcija, koju predstavljaju svesno pripremanje i donošenje manjkavih zakona ili zakona koji obiluju „pravnim prazninama“, „kupovina“ glasova na izborima, dobijanje novčanih sredstava iz tzv. crnih fondova sponzora političkih partija nastalih

izbegavanjem poreskih obaveza, različitim načinima udovoljenja određenim političkim grupama i slični postupci;

- nepotistička korupcija, koja se sastoji u popunjavanju mesta, odnosno funkcija u vlasti rodbinom, prijateljima i poznanicima, čime se narušava načelo jednakosti građana pred zakonom;
- transakcijska korupcija, koja predstavlja realizaciju uzajamnog sporazuma između onoga ko daje mito i onoga ko prima mito, radi obostrane koristi;
- iznuđivačka korupcija, što je protivvoljni pristanak onoga ko daje mito, radi izbegavanja štete koju najavljuje potencijalni primalac mita u nedopuštenoj razmeni;
- investicijska korupcija, koja se sastoji u ponudi stvari ili usluga bez traženja ikakve stvarne trenutne koristi;
- sudska (tužilačka) korupcija, koja obuhvata protivpravna ponašanja zloupotrebom položaja nosilaca pravosudnih funkcija;
- opšta korupcija, što obuhvata sve preostale oblike koruptivnog ponašanja u građevinarstvu, zdravstvu, prosveti, socijalnim programima, sportu i sličnim domenima.

Amidžić i Mitrović (2010) su u svojoj studiji obradili Van Duyne-ovu (2001) klasifikaciju korupcije, na internu i eksternu, individualnu-institucionalnu i na materijalnu, političku i psihičku.

Prema pomenutoj klasifikaciji najčešća „korupcija je eksterna, koju karakteriše plaćanje usluga za izvođenje ili neizvođenje specifičnih činovničkih postupaka. Pored toga je oblik eksterne korupcije i davanje darova osobama na uticajnim pozicijama društva. Internu korupciju karakterišu aktivnosti podređenih činovnika/sluzbenika (mito, davanje darova) da bi kod nadređenog činovnika/sluzbenika postigli neku korist. Individualna korupcija znači delatnost pojedinca u koruptivnoj praksi. Ta delatnost je diskretna zbog učešća isključivo dve osobe. Takve činove karakteriše krivnja oba učesnika u davanju i primanju mita/darova. Ova vrsta korupcije je najraširenija. Iz perspektive društvene štete najopasnija je institucionalna korupcija zbog uticaja na raspadanje vrednosti u društvu. Institucionalnu korupciju prate slični procesi u politici i na području vođenja države.

Pored predstavljene podele korupcije, možemo korupciju podeliti na aktivnu i pasivnu. Aktivna korupcija uključuje osobe koje daju neko dobro i na taj način podstiču izvršenje krivičnog dela. Pasivna korupcija je karakteristična za osobe koje primaju «neko dobro» i u zamenu izvrše krivično delo koje je u vezi s vršenjem njihove dužnosti.

Najtipičniji oblik korupcije je materijalna korupcija – davanje mita, koje odmah donosi korist na jednoj i na drugoj strani. Psihička korupcija se odnosi na psihičku moć onog koji prima i onog koji daje mito. Na tom mestu treba konstatovati značenje psihičkih karakteristika osoba koje primaju mito i sarađuju u koruptivnim delatnostima. Posebno mesto zauzima politička korupcija. U vezi s političkom korupcijom treba napomenuti i mesto lobiranja koje u velikoj meri podseća na koruptivnu praksu, ali je u demokratskim

državama regulisano zakonom. Granice između lobiranja i političke korupcije mogu biti nejasne“ (str: 239).

Elementi, osobine i karakteristike korupcije

Na osnovu ranije iznetih definicija korupcije moguće je definisati činioce, odnosno elemente korupcije. Prema Đukiću, njeni osnovni elementi su sledeći:

- nezakonito ponašanje,
- sklonost nepotizmu,
- ucenjivanje i pronevera,
- zloupotreba javnog položaja za lične ciljeve,
- delatnost suprotna moralnim normama,
- bogaćenje bez pravnog osnova,
- gubljenje poverenja u državu i društvo.

Društvene ustanove pokreću analize o obimu štetnih posledica, nastalih delovanjem korupcije, pozivajući sve građane da preduzmu mere za suzbijanje korupcije. Eliminisanje korupcije predstavlja važan uslov kvalitetnog života u društvu sada i u budućnosti.

Na osnovu mnogih definicija, moguće je izdvojiti sledeće zajedničke osobine korupcije:

- korupcija predstavlja krivično delo,
- korupcija je višeslojna pojava,
- korupcija je prisutna u svim državama,
- korupcija nije proizvod skorašnjeg vremena,
- korupciju za sada nije moguće u potpunosti iskoreniti,
- korupcija je prilagodljiva različitim sistemima državnog uređenja,
- korupcija je najčešće zavisna od državnog sistema i stanja morala nacije,
- kao radnja izvršenja ovog krivičnog dela javlja se, gotovo po pravilu, zloupotreba službenog položaja ili ovlašćenja od strane nosilaca tih ovlašćenja,
- kao izvršilac ovog krivičnog dela javlja se službenoodgovorno lice,
- za postojanje krivične odgovornosti traži se umišljaj,
- neophodno je postojanje dve strane, jednu čini ona kojoj je potrebna određena usluga, a drugu čini ona koja može i hoće da pruži tu uslugu (Đukić, str: 55).

Uzroci korupcije

Analiza faktora koji utiču na pojavu korupcije u društvu ukazuje na zemlje u kojima postoje problemi vezani za ekonomski i humani razvoj. U prvom redu potrebno je ukazati da zemlje u kojima postoji problem ograničenosti resursa (hrana, energenti, devize, izvozno.uvozna ograničenja itd.) imaju mnogo višu stopu korupcije. Kao drugi faktor ističe se loše stanje u javnim službama. Niske plate ili neprofesionalizam javnih službenika, takođe može biti razlog za intenziviranje korupcije. Prisustvo evazije (izbegavanje plaćanja poreza), kao svi drugi oblici izbegavanja obaveza prema državi, predstavljaju treći uzrok pojave korupcije. Organizovani kriminal je najgori izvor korupcije i najveće zlo.

Kako Milošević i saradnici (2010) ističu uzroci korupcije (Vuković, 2007)u društvu, posebno Srbiji su sankcije i proces tranzicije. Usled navedenih procesa velik broj ljudi je ostao bez posla, a sa druge strane značajan kapital se našao u posedu malog broja pojedinaca. Intenziviranju korupcije doprinosi:

Odsustvo vladavine prava, koje duže vreme opstaje zbog odsustva političke volje, odsustva široke društvene saglasnosti, turbulentnih društveno-političkih prilika, velikog raskoraka između objavljenog prava i njegove empirijske primene koji ima dugu tradiciju na ovim prostorima, dugogodišnje vladavine samoupravnog socijalizma, koji je kod ljudi stvorio određene navike ponašanja i delanja i slično.

Kriza morala i sveukupna moralna konfuzija, zatim poremećeni vrednosni sistem, koji su u ovom tranzicionom vremenu zahvatili srpsko društvo.

Neodgovorna politička elita društva, odnosno politička klasa koja nije svesna svoje društvene i istorijske uloge (suprotno primerima iz nacionalne istorije), jer je zaokupljena svojim ličnim interesima.

Analiza indeksa percepcije korupcije

Transparensi Internešnal (eng. Transparency International, dalje u tekstu TI) je međunarodna nevladina organizacija osnovana u Berlinu, Nemačka 1993. godine.

TI je 1995. godine, zajedno sa dr. Johanom Graf Lambsdorfom, ekonomistom sa Univerziteta u Getingenu, pokrenuo inicijativu, kao čiji rezultat je nastao Indeks percepcije korupcije (eng. Corruption Perception Index, dalje u tekstu CPI). Indeksi će dalje u tekstu biti predstavljeni na godišnjem nivou.

Šta je indeks? Indeks je „anketa anketa“. Izračunat je kao srednja vrednost ocena, kojima su privrednici i ekonomski analitičari ocenili svoju zemlju u različitim sferama poslovanja.

To nije procena nivoa korupcije u bilo kojoj državi, koju su napravili TI ili dr Johan Graf Lambsdorf, nego pokušaj da se proceni nivo na kom biznismeni smatraju da korupcija utiče na komercijalni život. Njihove percepcije ne moraju biti odraz stanja stvari, ali su realnost. To je ta realnost koju indeks nastoji da proceni.

U izveštaju (CPI report, 1995) detaljno je objašnjena metodologija CPI.

Indeks je pripremljen primenom sedam anketa, uključujući tri ankete iz Svetskog izveštaja konkurentnosti (eng. World Competitive Report) sa Instituta za razvoj menadžmenta u Lozani (1992-1994.), tri iz kompanije Political & Economic Risk Consultancy (PERC) iz Hong Konga (1992-1994.) i jedna anketa koju je sproveo Biznis Internešnal (eng. Business International) 1980. godine. CPI sadrži samo one države za koje postoje rezultati minimum dve od ovih anketa (u nekim slučajevima i 7). Prvi izveštaj činila je lista od 41 zemlje, zbog toga što prvobitne ankete nisu uključivale te države.

CPI sadrži tri ocene date za svaku državu:

Prva je njeno rangiranje uopštenog integriteta. Najniža ocena koju jedna zemlja može da dobije je nula i predstavlja državu u kojoj u potpunosti u poslovnim transakcijama dominiraju mito i iznude, a zaključno sa desetakom kao najvećom ocenom, koja se dodeljuje potpuno „čistoj“ državi.

Druga kolona pokazuje broj anketa u kojima je data država učestvovala (između 2 i 7). Što je veći broj anketa, procena će biti pouzdanija.

Treća kolona predstavlja varijacije u rangiranju. Veliki broj ukazuje na visok stepen odstupanja mišljenja. S jedne strane, na primer, Danska ima ocenu 0.01 i ona predstavlja skoro savršenu usklađenost. Sa druge strane, 5.86 za Argentinu ukazuje na visok stepen neslaganja među anketama, gde neke pozicioniraju Argentinu mnogo više, a druge mnogo niže na ukupnoj skali.

Tabela 1. TI indeks korupcije 1995. godina

Država	Rezultat	Broj anketa	Odstupanja
Novi Zeland	9,55	4	0,07
Danska	9,32	4	0,01
Singapur	9,26	7	0,21
Finska	9,12	4	0,07
Kanada	8,87	4	0,44
Švedska	8,87	4	0,11
Australija	8,80	4	0,54
Švajcarska	8,76	4	0,52
Holandija	8,69	4	0,63
Norveška	8,61	4	0,78
Irska	8,57	4	0,61
Ujedinjeno Kraljevstvo	8,57	4	0,17
Nemačka	8,14	4	0,63
Čile	7,94	3	0,97
SAD	7,79	4	1,67
Austria	7,13	4	0,36
Hong Kong	7,12	7	0,48

Francuska	7,00	4	3,32
Belgija/Luksemburg	6,85	4	3,08
Japan	6,72	7	2,73
JAR	5,62	4	2,35
Portugal	5,56	4	0,66
Malezija	5,28	7	0,36
Argentina	5,24	2	5,86
Tajvan	5,08	7	1,03
Španija	4,35	4	2,57
Južna Koreja	4,29	7	1,29
Mađarska	4,12	3	0,69
Turska	4,10	4	1,33
Grčka	4,04	4	1,65
Kolumbija	3,44	2	1,12
Meksiko	3,18	4	0,06
Italija	2,99	4	6,92
Tajland	2,79	7	1,69
Indija	2,78	5	1,63
Filipini	2,77	5	1,13
Brazil	2,70	4	3,11
Venecula	2,66	4	3,18
Pakistan	2,25	4	1,62
Kina	2,16	4	0,08
Indonezija	1,94	7	0,26

Izvor: Transparency international (1995)

TI je globalni pokret sa jednom vizijom: svet u kojem su vlada, privreda, stanovništvo i svakodnevni životi građana slobodni od korupcije. Sa više od 100 ogranaka širom sveta i međunarodnim sekretarijatom u Berlinu, vodi borbu protiv korupcije, kako bi ovu viziju pretvorio u stvarnost. ³

Korupcija javnog sektora nije samo u nestanku novca poreskih obveznika. Bazirano na mišljenju eksperata širom sveta, indeks percepcije korupcije meri korupciju javnog sektora širom sveta. Više od šest milijardi ljudi živi u svetu sa ozbiljnim problemom korupcije. Kako navodi Đukić (2016), indeks percepcije korupcije meri stepen u kojem se opaža korumpiranost u javnom sektoru, odnosno, korumpiranost između državnih funkcionera i javnih službenika. On ima za cilj:

³ Transparency International, <http://www.transparency.org/whoweare/organisation/>, 4. 4. 2017.

- da izmeri koliko prisustvo korupcije u javnom sektoru opažaju stručnjaci, poslovni ljudi;
- da unapredi komparativno razumevanje nivoa korupcije;
- da ponudi presek viđenja donosilaca odluka koje utiču na trgovinu i investicije;
- da stimuliše naučna istraživanja, analize uzroka i posledica korupcije na međunarodnom i domaćem planu;
- da doprinese podizanju svesti o korupciji u javnosti i stvori klimu za promene.

Metodologija indeksa percepcije korupcije

Iz godine u godinu se odvijaju istraživanja potrebna za formiranje indeks percepcije korupcije koji pruža podatke koji se mogu kontinuirano pratiti. Tokom godina metodologija indeksa percepcije korupcije se nije mnogo menjala. Danas se zemlje boduju na skali od 100 (veoma “čiste”) do 0 (veoma korumpirane) što omogućava detaljnije razvrstavanje (manji broj zemalja koje dele isti skor), nego po ranijoj metodologiji (skorovi od 10 do 0).

Istražuje se percepcija, tj. opažanje, a ne događaji.

U istraživanjima učestuju sledeći biznismeni tj. kompanije:

- World Bank CPA
- World Economic Forum EOS
- Bertelsmann Foundation
- African Dev Bank
- IMD World Competitiveness yearbook
- Bertelsmann Foundation SGI
- World Justice Project ROL
- PRS International Country Risk Guide
- Economist Intelligence Unitt
- IHS Global Insight
- PERC Asia Risk Guide
- Freedom House NIT

Nedostaci i prednosti CPI-a

Nedostaci:

- Indeks ne odražava stepen napora uložениh u borbi protiv korupcije;
- Indeks ne odražava uvek postignute rezultate u borbi protiv korupcije, sve dok oni ne dovedu do uočljivih promena u praksi koje se odražavaju na utisak ispitanika;

- Indeks se menja relativno sporo, jer obuhvata podatke iz poslednje dve godine;
- Zemlje u razvoju mogu da budu prikazane u lošijem svetlu zbog pristrasnosti stranih posmatrača.

Prednosti:

- Dobar je podsticaj za sprovođenje daljih analiza;
- Dobra je šansa za unapređenje javne rasprave o korupciji;
- CPI obuhvata 176 država sveta;

Indeks percepcije korupcije u svetu i Evropi u 2016. godini

Na sledećim tabelama, na osnovu rezultata TI-a za 2016. godinu, predstavljene su zemlje sa najmanjom i zemlje sa najvećom uočenom korupcijom u javnom sektoru.

Tabela 2. Najmanje korumpirane zemlje na svetu 2016.godine

Redni br.	Rang	Zemlja	Skor (0-100)
1.	1	Danska	90
2.	2	Novi Zeland	
3.	3	Finska	89
4.	4	Švedska	88
5.	5	Švajcarska	86
6.	6	Norveška	85
7.	7	Signapur	84
8.	8	Holandija	83
9.	9	Kanada	82
10.	10	Ujedinjeno Kraljevstvo	81
11.		Luksemburg	
12.		Nemačka	

Izvor: Transparency International (2016)

Tabela 3. Najkorumpiranije (najlošije) zemlje na svetu 2016.godine

Red.broj	Rang	Zemlja	Skor (0-100)
1.	166	Venecuela	17
2.		Irak	
3.	168	Gvineja-Bisao	16
4.	169	Avganistan	15
5.	170	Jemen	14
6.		Sudan	
7.		Libija	
8.	173	Sirija	13

9.	174	Severna Koreja	12
10.	175	Južni Sudan	11
11.	176	Somalia	10

Izvor: Transparency International (2016)

Manji broj zemalja napravio napredak, te je generalna slika širom regiona da indeks percepcije korupcije i dalje, manje više, stagnira. Vlade žele da uvedu promene, ali njihova realizacija, zapravo, predstavlja problem. Zabrinjavajuće je pogoršanje u zemljama kao što su Mađarska, Makedonija i Turska. Ovo su mesta gde je nekada postojala nada za pozitivnu promenu. Trenutno vidimo rast korupcije, dok se demokratija sužava. Nordijske zemlje su opet u vrhu – Danska, Finska, Švedska, nalaze se u prvih tri, ali ni Norveška nije daleko. Korupcija ostaje veliki izazov za čitav region, često ide ruku pod ruku sa represijom. U Mađarskoj i Turskoj, političari i njihove kolege sve više se bore da ojačaju svoju moć, a ista situacija pogađa i Balkan. Još gora situacija je u Azerbejdžanu, Kazahstanu, Rusiji, Uzbekistanu i drugim državama, vlade ograničavaju, ako ne i ukidaju, medijske slobode, a upravo ta sloboda medija i govora pozitivno utiče na prevenciju korupcije. Ni situacija u Ukrajini nije ništa bolja, pored niza sukoba na istoku zemlje, vlada je još i umešala prste u reforme. Zapadna Evropa – nemilosrdan tok bankarskih afera potresao je 2015. godinu, nemačka banka je platila najveću libor kaznu u istoriji. Još jednom finansijskom sektoru su potrebne reforme, a to je bankarstvo.

Indeks percepcije korupcije u bivšim evropskim socijalističkim zemljama u 2016. godini

Tabela 4. Indeks CPI u bivšim socijalističkim zemljama Evrope

Estonija	70	Crna Gora	45
Poljska	62	Srbija	42
Slovenija	61	Bugarska	41
Litvanija	59	Albanija	39
Letonija	57	BiH	39
Gruzija		Makedonija	37
Češka	55	Jermenija	33
Slovačka	48	Moldavija	30
Mađarska	51	Rusija	29
Hrvatska	49	Ukrajina	29
Rumunija	48		

Izvor: Transparency International (2016)

Posmatrajući bivše socijalističke republike, primetićemo da se Srbija nalazi na lošijoj poziciji od nekih zemalja koje su u vreme socijalizma bile ekonomski zaostaliye od Srbije. Estonija i Poljska su ocenjene veoma dobro, te se, kao i prošle godine, nalaze se na samom vrhu. Primetno je da je Rusija veoma korumpirana zemlja iako su u njoj uvedene reforme i iako raste bruto nacionalan dohodak. Srbija ima goru ocenu od Crne Gore, razlog je verovatno, jer je u Crnoj Gori politička moć koncentrisana u malom krugu.

Bivše republike SFRJ po rangiranju CPI-a za 2016. godinu

Tabela 5. CPI bivših Republika SFRJ i Srbije

Rang	Zemlja	Skor	Broj istraživanja
31	Slovenija	61	9
55	Hrvatska	49	9
64	Crna Gora	45	4
72	Srbija	42	6
83	BiH	39	7
90	Makedonija	37	6

Izvor: Transparency International (2016)

Posmatrajući rezultate CPI u 2016. godini prikazanih država, vidimo da je CPI dobar pokazatelj onoga šta drugi misle o nama. Iz navedene tabele se vidi da samo BiH i Makedonija imaju lošije rezultate od Srbije.

Tabela 6. CPI u periodu od 2003. do 2016. godine

Srbija, godine	Rang	Skor
2003	106	23
2004	97	27
2005	97	28
2006	90	30
2007	79	34
2008	85	34
2009	83	35
2010	78	35
2011	86	33
2012	80	39
2013	72	42
2014	78	41
2015	71	40
2016	72	42

Izvor: Transparency International (2016)

Reakcije na na dosadašnja rangiranja:

2003-očekivan veći pomak na listi, ali se sporo menja percepcija;

2004-pomak, približavanje realnom stanju stvari;

2005, 2006, 2007-zadržan minimalan trend rasta, nema radikalnih promena;

2008-stagnacija, nema ni napretka, druge zemlje nas pristižu;

2009-simboličan napredak;

2010- stagnacija, očekivanja da će doći do napretka u budućnosti;

2011-pad skora i nazadovanje na listi;

- 2012-napredak u odnosu na prethodnu godinu;
- 2013-blagi napredak i očekuje se da će se trend nastaviti;
- 2014-blago nazadovanje, nema dovoljnih promena;
- 2015-blago nazadovanje, nema dovoljnih promena;
- 2016-blag napredak sa tendencijom da se rast nastavi.

Indeks percepcije korupcije Srbije za 2016. godinu

Analizirajući indeks percepcije za 2016. godinu, dolazimo do zaključka da postoji mali napredak u borbi protiv korupcije, u odnosu na prethodnu godinu, ali samo je vraćen na nivo iz 2013. godine. Zabeležen je blagi porast pomenutog indeksa, i sa skorom 42, Srbija zauzima 72. mesto među 176 zemalja i teritorija.

Srbija se i dalje svrstava u zemlje sa veoma rasprostranjenom korupcijom. Mnogobrojni problemi na koje je Transparentnost Srbije ukazivala u toku i posle kampanja 2012. i 2014. godine nisu rešeni, tako da je Srbija ušla u nove izborne procese (Parlamentarni izbori 2016. godine i Predsednički izbori 2017. godine) bez razrešenih optužbi za kupovinu glasova, organizovanja mitinga i nizom spornih pitanja u vezi sa finansiranjem kampanja i kontrolom izbornog procesa.

Reforme u pravcu racionalizacije javne uprave, rada inspekcija, kao i sistema za izdavanje dozvola mogu dugoročno da se odraze na poslovanje i smanjenje percepcije korupcije. Konkretno govoreći o izdavanju dozvola, vreme čekanja za njihovo izdavanje mora biti enormno smanjen, radi privlačenja stranih investitora, ali i radi podsticanja domaćih preduzetnika. Upravo na primeru dozvola, možemo uočiti da odugovlačenje čitavog tog procesa izaziva traženje “veza i vezica” da bi se proces ubrzao, a šta je upotreba “veza i vezica”, nego jednostavno jednom rečju - korupcija. Poštovanje zakona i njihovo sprovođenje predstavlja jedini način za razvoj države i njeno jačanje.

Đukić (2016) konstatuje da su glavni problemi Srbije sledeći:

- kršenje usvojenih antikorupcijskih zakona i narušavanje pravne sigurnosti usvajanjem kontradiktornih ili nejasnih odredaba;
- nedovoljni kapaciteti organa koji vrše nadzor i kontrolu nad primenom zakona; diskreciona ovlašćenja u određivanju predmeta provere;
- nema napretka na osnovu otkrivenih slučajeva korupcije i otkrivenih obrazaca koruptivnog ponašanja;
- vaninstitucionalna moć političkih stranaka koja se odražava na rad čitavog javnog sektora;
- nedovoljno transparentan proces donošenja odluka, nemogućnost građana da utiču na njihov sadržaj i neuređeno lobiranje;

- nepotrebne procedure i državne intervencije koje povećavaju broj situacija u kojima do korupcije može da dođe.

Zaključak

Srbija je zemlja sa visokim stepenom korupcije i njeni građani takođe imaju utisak o prisutnosti i visokoj raširenosti korupcije. Borba protiv korupcije može da bude uspešna samo ako bude dobro organizovana strategija, ako se primenjuju načela pravne države, ako je rad institucija koordiniran uz striktno poštovanje njihovih zakonskih nadležnosti. Nacionalna strategija za borbu protiv korupcije 2013-2018 i prateći akcioni plan sadrže mnogobrojna rešenja, ali ciljevi nisu dovoljno ambiciozni da bi doveli do značajnijih promena.

Šta treba učiniti? Zakoni moraju biti pooštreni. Ali ne samo to, osim pooštavanja zakona, ti isti zakoni moraju biti i sprovedeni. Nesprovedenje zakona dozvoljava korupciji da prolazi nekažnjeno i da nastavi da razara sistem i društvo iznutra. Neophodna je kontrola korupcije na svim nivoima i u svim sektorima, znači važna je kontrola političke korupcije i reforme u finansijskom sektoru, zatim poštovanje zakona i možda najznačajnija, sloboda javnosti i medija.

Literatura

1. Amidžić, G. & D. Mitrović. 2010. Etika i borba protiv korupcije. Zbornik radova sa naučnog skupa „Metodologija izgradnje sistema integriteta u institucijama na suzbijanju korupcije”. Banja Luka: Uprava za policijsko obrazovanje, Banja Luka.
2. Vejnović, D. 2010. Sociološki aspekti uzroka, karakteristika i sprečavanja korupcije društava u tranziciji, Zbornik radova sa naučnog skupa „Metodologija izgradnje sistema integriteta u institucijama na suzbijanju korupcije”, novembar 2010. Banja Luka: Uprava za policijsko obrazovanje, Banja Luka
3. Vuković, S. 2005. Pravo, moral i korupcija, IP „Filip Višnjić“. Institut društvenih nauka, Beograd: Rad.
4. Vuković, S. 2007. Tranzicija i korupcija, IP „Filip Višnjić“, Institut društvenih nauka, Beograd: Rad.
5. Vuković, S. 2007. Uzroci korupcije, Nauka, bezbednost, policija, (1).
6. Đukić, S. 2016. Korupcija u Srbiji – teorijska i empirijska analiza. Univerzitet Privredna akademija u Novom Sadu, Novi Sad.
7. Milošević, G., & S. Milašinović. 2010. Korupcija u Srbiji. Zbornik radova sa naučnog skupa „Metodologija izgradnje sistema integriteta u institucijama na suzbijanju korupcije”. Banja Luka: Uprava za policijsko obrazovanje, Banja Luka
8. Ninčić, Ž. 2009. Korupcija kao faktor ugrožavanja bezbednosti društva. Godišnjak Fakulteta bezbednosti, Beograd.
9. Prokopijević, M. 2011. Korupcija: ekonomska strana. Dosije korupcija.

10. Esadze, L. 2013. Razvoj strategije za borbu protiv korupcije. Priručnik, Beograd, Projekat: Policy and Legal Advice Centre (PLAC) za podršku Srbiji u pripremanju pristupanja EU.
11. Tanzi, V. 1998. Corruption around the world: Causes, consequences, scope, and cures, Staff Papers 45, (4).
12. Van Duyne, Petrus C. 2001. Will Caligula go transparent?. Editors: Jan Van Dijk.
13. Transparency international, CPI report, 1995, http://www.transparency.org/files/content/tool/1995_CPI_EN.pdf
14. Transparency international, <http://www.transparency.org/whoweare/organisation/>, 4.4.2017.

ANALYSIS OF THE CAUSES AND CONSEQUENCES OF CORRUPTION IN SOCIETY

Svetlana Ignjatijević⁴, Miroslav Čavlin⁵

Abstract

Corruption is one of the burning problems of today's society, a disease that has affected the whole system in every country. This problem needs to be approached systematically, decisively and without grace. As long as corruption dominates society, there will be no progress. Therefore, the subject of research in the paper is researching the problems of corruption in society with the aim to examine the impact of corruption on the development of society and the state. In fact, the aim of the research is to look at the extent to which corruption is present in society, at what levels, in order to identify the areas and to propose measures for more effective suppression.

Key words: *analysis, corruption, index.*

Datum dolaska (Date received): 15.09.2017

Datum prihvatanja (Date accepted): 06.10.2017

⁴ Svetlana Ignjatijević Ph.D., Associate Professor, University Business Academy, Faculty of Economics and Engineering Management, Novi Sad, Serbia, E-mail: svetlana.ignjatijevic@gmail.com

⁵ Miroslav Čavlin, Ph.D., Associate Professor, University Business Academy, Faculty of Economics and Engineering Management, Novi Sad, Serbia

REVIZIJA RASHODA U PREDUZEĆU

Joao Kaputo¹, Slobodan Stanojević²

Pregledni rad
UDK: 658.141 657.213

Apstrakt

Revizija nabavki je veoma značajna ekonomska kategorija. Suština celokupnog procesa revizije nabavki je da se vlasnici upoznaju sa postojećim odlivom kapitala i sa njegovom opravdanošću. Sve je ovo potrebno da bi se rashodi smanjili na najmanju moguću meru. Takođe, ovim postupkom se može utvrditi i zakonitost poslovanja privrednih subjekata. Ako se želi postići pravi efekat pri realizaciji revizije nabavki neophodno je pridržavati se propisanih zakonskih normi uz primenu standardizovanih metoda i tehnika.

Ključne reči: rashodi, revizija, preduzeće, kapital.

JEL: D22.

Uvod

Rashodi se definišu kao odliv ili neka druga upotreba imovine ili nastanak obaveza za proizvodnju robe, pružanje usluga ili obavljanje drugih aktivnosti koje čine glavno poslovanje preduzeća. Politika priznavanja rashoda preduzeća i vrste rashoda utiču na evidentiranje i obračunavanje poslovnih događaja u finansijskim izveštajima. Rashodi obuhvataju troškove materijala, energije, amortizacije, troškove finansiranja, zarada, vanredne i ostale rashode. Rashodi sa aspekta revizije se mogu svrstati u tri kategorije:

- troškovi proizvodnje (troškovi prodatih učinaka) koji su neposredno povezani sa proizvodnjom istih,
- troškovi određenog perioda koji čine plate zaposlenih, troškovi zakupa i dr., takvi rashodi se ne mogu odnositi na posebne poslovne događaje, a pretpostavlja se da neće davati neku buduću korist,
- troškovi amortizacije postrojenja i opreme koji se raspoređuju na periode u kojima se njihovom upotrebom očekuje ekonomska korist.

Obaveze koje nastaju u ciklusu nabavke predstavljaju obaveze prema dobavljačima. Neki rashodi se obračunavaju kao obaveza na kraju svakog perioda za koji se podnosi izveštaj. Prilikom revizije rashoda i povezanih računa revizor razmatra faktore inherentnog rizika koji utiču na obradu poslovnih događaja, kao i na finansijske izveštaje u celini.

¹ Joao Kaputo, diplomirani ekonomista, Ministarstvo odbrane Republike Angole, Rua 17 de Setembro, E-mail: joao.kaputo@gmail.com

² Dr Slobodan Stanojević, Visoka škola modernog biznisa, Beograd.

Inherentni rizik u reviziji poslovanja

U okviru preduzeća nabavka predstavlja prvi i veoma značajan proces, koji je preduslov nastajanju rashoda. Organizacija nabavke može biti centralizovana i decentralizovana. Prednost prve je u većoj mogućnosti pregovaranja sa kupcima u cilju realizacije veće količine roba, kontrole politika i postupaka u preduzeću. Prednost decentralizovane nabavke sastoji se u tome da je potrebno kraće vreme realizacije nabavke i da između kupaca i dobavljača postoje neposrednije veze. U sistemu organizacije nabavke mora biti jasno ko je odgovoran za nabavku robe i usluga.

Za procenu inherentnog rizika u reviziji ciklusa nabavke značajno je da li je ponuda sirovina odgovarajuća i kako se menja cena sirovina. Ukoliko preduzeće posluje sa velikim brojem dobavljača, a cene su relativno stabilne, manji je rizik da će manjak sirovina uticati na poslovanje ili da će biti teško kontrolisati troškove proizvodnje. Revizor treba u okviru revizijskih ciljeva prosuditi učinke takvih faktora inherentnog rizika koji se odnose na delatnost. Revizija ciklusa nabavke i njegovih računa nije teška i ne prate je stalni računovodstveni problemi, revizijsko ispitivanje je pokazalo da su u ciklusu nabavke i povezanih računa značajnije greške nego na ostalim računima. Revizor najpre treba da uzme u obzir svoje pređašnje iskustvo s nabavkom istog preduzeća.

Poznavanja računovodstvenog procesa nabavki je fundament za proces revizije. Poslovni događaj u vezi s nabavkom obično počinje od nabavne službe. Ona popunjava narudžbenicu za nabavku robe ili usluga. Kad je roba primljena ili kad su usluge izvršene, evidentira se obaveza prema dobavljaču. Na kraju preduzeće plaća dobavljaču. U ciklusu nabavke postoje tri glavne vrste poslovnih događaja:

- nabavka robe i usluga za novac ili za odloženo plaćanje,
- plaćanje obaveze,
- povratak robe dobavljaču za gotovinu ili uz odloženo plaćanje.

Ciklus nabavke utiče na mnoge račune finansijskih izveštaja, a to su:

- Nabavka: prema dobavljačima, zalihe, troškovi robe, različiti računi imovine i sl.;
- Poslovni događaj u vezi s plaćanjem obaveza: novac, obaveze prema dobavljačima, gotovinski popusti i
- Poslovni događaji u vezi sa povratkom robe dobavljačima: povratak robe dobavljačima, ispravka za povratak robe.

Nalogom za nabavku ovlašćeni pojedinac ili služba naručuje robu ili usluge. Narudžbenica sadrži opis, kvalitet i količinu i ostale informacije o robi ili uslugama koje se trebaju kupiti. Ona se dobavljaču šalju putem pisma, faksa ili se može javiti telefonom. Izveštaj o prijemu je dokument za evidentiranje prijema robe pomoću kojeg prijemna služba odgovorno i nezavisno utvrđuje količine primljene robe, time se ujedno priznaje i obaveza. Ulazna faktura je dokument koji šalje dobavljač. Ona sadrži opis i količinu otpremljene robe ili izvršenih usluga i uslove plaćanja. Odobrenje za plaćanje se koristi radi kontrole plaćanja

nabavljene robe ili usluga. Ovo je temeljni dokument za evidentiranje ulazne fakture u dnevnik nabavke. Dnevnik nabavke sadrži evidentirane ulazne račune, evidenciju odobrenja za plaćanje, račune za dugovna i potražna knjiženja. Salda konta dobavljača sadrže poslovne događaje u vezi sa dobavljačima. Ukupan iznos salda konta dobavljača treba da bude jednak saldu obaveza prema dobavljačima glavne knjige.

Glavne funkcije ciklusa nabavke:

- Izdavanje naloga – iniciranje i odobravanje naloga za nabavku robe i usluga u skladu sa kriterijumima uprave preduzeća,
- Nabavka – odobravanje narudžbi i pravilno izvršenje, s obzirom na cenu, količinu, kvalitet i dobavljača,
- Prijem – primanje na odgovarajući način odobrene robe ili usluga,
- Obrada ulaznih faktura – obrada ulazne fakture za primljenu robu i usluge, takođe obrada usklađivanja ispravki, popusta i povrata,
- Plaćanje - obrada plaćanja dobavljačima,
- Obaveze prema dobavljačima – evidencija svih ulaznih faktura, plaćanja i usklađivanja na pojedinačnim računima dobavljača,
- Glavna knjiga – ispravno kumuliranje i klasifikacija plaćanja i obaveza u glavnoj knjizi.

Sagledavanje organizacione strukture u okviru podele dužnosti jedan je od najvažnijih revizijskih postupaka svakog računovodstvenog sistema. Podela dužnosti treba biti takva da niko ne može kontrolisati celokupnu obradu poslovnog događaja, jer će to onemogućiti otkrivanje grešaka.

Procena kontrolnog rizika

Za procenu kontrolnog rizika ciklusa nabavke revizor mora da inkorporira pet komponenti interne kontrole.

Glavne faze procene kontrolnog rizika ciklusa nabavke:

- razumevanje i dokumentovanje sistema interne kontrole nabavke na osnovu planiranog stepena kontrolnog rizika,
- planiranje i sprovođenje testova kontrole na računima ciklusa nabavke i
- procena i dokumentovanje kontrolnog rizika ciklusa nabavke.

Revizor mora razumeti kako uprava procenjuje rizike bitne za ciklus nabavke, kako procenjuje njihovo značenje, kako procenjuje verovatnost njihovog nastanka i kako odlučuje koje aktivnosti primeniti da bi se smanjili rizici. Revizor treba za svaki glavni skup poslovnih događaja ciklusa nabavke prikupiti sledeće informacije:

- način nabavke,

- plaćanja i povraćaja kupljene robe,
- računovodstvene evidencije,
- dokumenata na osnovu kojih se vrše knjiženja,
- kretanje svake vrste poslovnog događaja od iniciranja do uključivanja u finansijske izveštaje,
- funkcionisanje računarsko-operativnog računovodstvenog informacionog sistema za obradu podataka i
- postupak koji se koristi za procenu obračunatih obaveza.

Revizor praćenjem poslovnog događaja od početka ciklusa do njegovog kraja stiče veći stepen razumevanja računovodstvenog sistema svakog pojedinačnog ciklusa. Revizor treba razumeti način na koji komitent obavlja nadzor ciklusa nabavke, kako uprava procenjuje plan i delovanje kontrole, kako kontrolori unutar ciklusa provere radnika koje kontrolišu i procenjuju rad sistema za obradu podataka.

U ovom delu revizije revizor sistematično analizira ciklus nabavke da bi identifikovao one kontrole koje osiguravaju sprečavanje, otkrivanje ili ispravljanje značajnih grešaka. Da bi smanjio kontrolni rizik, revizor se može osloniti na kontrolu, takođe se može sprovesti testiranje kontrole kako bi se proverila njena delotvornost. Nakon sprovođenja testova kontrole revizor donosi odluku o stepenu procene kontrolnog rizika. Ako su rezultati ovih testova potvrdili planirani stepen kontrolnog rizika, nisu potrebne nikakve promene planiranog stepena rizika neotkrivanja tako da revizor sprovodi planirane dokazne testove. Ako testovi kontrole ne potvrđuju planirani stepen kontrolnog rizika revizor procenjuje veći stepen kontrolnog rizika. Revizor treba ili u količinskim iznosima ili kvantitativnim pokazateljima da utvrdi i dokumentuje procenjeni stepen kontrolnog rizika. Dokumentacija o kontrolnom riziku može se sastojati od grafikona, tabela, rezultata testova kontrole i beleški s opštim revizorskim mišljenjem o kontrolnom riziku.

Postupci u vezi revizije funkcije nabavke

Sažeti prikaz ciljeva interne revizije, mogućih grešaka, revizijskih postupaka i testova revizije za poslovne događaje u vezi sa nabavkom:

Tabela 1. Ciljevi, greške i revizija interne revizije

CILJ INTERNE REVIZIJE	MOGUĆA GREŠKA	REVIZIJA	REVIZIJSKI TEST
Valjanost	Evidentirana roba ili usluge čija nabavka nije odobrena ili primljena	Podela dužnosti	Posmatranje i procena odgovarajuće podele dužnosti

		Nabavka se ne može proknjižiti bez odobrene narudžbenice izveštaja o dobitku	Testiranje uzoraka odobrenja za plaćanje s obzirom na nastanak odobrene narudžbenice i izveštaja o dobitku
Potpunost	Nabavka je sprovedena ali nije evidentirana	Obračunavanje numeričkog dela izveštaja o dobitku i odobrenja za plaćanje	Testiranje i uvid u način na koji komitent obračunava numerički deo narudžbenice izveštaja o dobitku i odobrenja za plaćanje
		Izveštaji o dobitku spajaju se s ulaznim fakturama i unose u dnevnik nabavke plaćanje	Praćenje uzorka izveštaja o dobitku do njegove odgovarajuće ulazne fakture i odobrenja za plaćanje
			Plaćanje uzorka odobrenja za plaćanje do dnevnika nabavke
		Usklađenje odobrenje za plaćanje s dnevnom analitičkom evidencijom dobavljača	Testiranje uzorka dnevnih odobrenje
Pravovremenost	Poslovni događaji u vezi s nabavkom knjiženi su u pogrešnom periodu	Svakodnevno slanje izveštaja o dobitku u saldo kontu dobavljača	Upoređivanje datuma na izveštajima o dobitku s datumima odobrenja za plaćanje
		Postupci kojima se, nakon prijema robe ili izvršavanja usluga zahteva promptno knjiženje nabavke	Upoređivanje datuma na odobrenjima za plaćanje s datumima unosa podataka u dnevnik nabavke
Odobranje	Neodobrena nabavka robe ili usluga načinom kojim komitent odobrava limite nabavke	Odobranje nabavke u skladu s načinom kojim komitent odobrava limite nabavke	Uvid u odobranje limita nabavke

		Odobren nalog za nabavku i narudžbenice	Ispitivanje naloga za nabavku ili narudžbenice s obzirom na odgovarajuće odobravanje. Ako se sprovedi automatsko naručivanje u sistemu elektronske obrade podataka, ispituju se programirane kontrole
	Nabavka robe ili usluga po neodobrenim cenama ili uslovima	Praćenje odgovarajuće ponude na tenderu	Uvid u načine na koji komitent prati ponudu na tenderu
Procena	Cena na ulaznoj fakturi nije ispravna ili nije tačno obračunata	Provera matematičke tačnosti ulaznih faktura	Ponovna provera matematičke tačnosti ulaznih faktura
		Usklađivanje narudžbenica s izveštajem o dobitku ulaznom fakturom s obzirom na vrstu proizvoda, količinu i cenu	Usklađivanje podataka iz uzorka paketa dokumenata koji su u vezi s odobrenjem za plaćanje s obzirom na vrstu proizvoda, količinu i cenu
Klasifikacija	Klasifikacija poslovnih događaja u vezi s nabavkom	Kontni plan	Uvid u dnevnik nabavke i glavnu knjigu kako bi se utvrdila verodostojnost klasifikacije

Izvor: Rad autora.

Revizija zaposlenih i plata

Revizija troškova zarada je složen posao, pre svega zbog zakonske regulative koju propisuje način obračuna zarada kao i kompleksnost te regulative i njeno odstupanje od Međunarodnog računovodstvenog standarda „Naknade zaposlenima,“. Ovaj standard propisuje računovodstveno obuhvatanje i objavljivanje naknada zaposlenima od strane poslodavca. Standard poznaje pet kategorija naknada zaposlenim i to:

- kratkoročne naknade zaposlenim kao što su nadnice, plate i doprinosi za socijalno osiguranje, regres za godišnji odmor, plaćeno bolovanje, učešće u dobiti kao i neke nematerijalne naknade,
- naknade po prestanku zaposlenja kao što su penzije,

- druge dugoročne naknade po osnovu višegodišnjeg zaposlenja, naknade za patente i tehnička unapređenja i sl.,
- naknade za raskid radnog odnosa,
- naknade na ime kapitalne nadoknade.

Ispitivanje plata, odnosno platnih spiskova je važno iz nekoliko razloga:

- unošenje u platni spisak onih radnika koji nisu uopšte zaposleni u preduzeću niti evidentirani kod personalne službe ili prestanka obračunavanja plata za osoblje koje više nije zaposleno,
- platne liste imaju veći broj informacija koje treba proveriti kao što su broj sati provedenih na radu, visina koeficijenta, satnice i dr.,
- državi i raznim fondovima na osnovu zarada obračunavaju se i plaćaju porezi i doprinosi i dr.

Revizija obračunatih rashoda i obaveza prema dobavljačima

Obračunati rashodi su rashodi perioda, ali koji nisu fakturirani ili plaćeni pre kraja perioda, a sastoje se od obračunatih obaveza za plate, poreze, doprinose za socijalno osiguranje, kamate, licence i druga prava, naknada za profesionalne usluge i dr. Obaveze prema dobavljačima su obaveze koje su nastale iz redovnog poslovanja.

Revizijski ciljevi dokaznog testa obračunatih rashoda i obaveza prema dobavljačima:

- tvrditi tačnost evidentiranih obaveza prema dobavljačima i obračunatih rashoda,
- utvrditi jesu li sve obaveze prema dobavljačima i obračunati rashodi uključeni u obaveze,
- utvrditi jesu li evidentirane obaveze prema dobavljačima i obračunati rashodi evidentirani za pravi period,
- utvrditi jesu li evidentirane obaveze prema dobavljačima i obračunati rashodi obaveze tj. vlasništvo preduzeća,
- utvrditi jesu li obaveze i obračunati rashodi procenjeni u skladu sa računovodstvenim načelima,
- utvrditi jesu li u finansijskim izveštajima izvršena pravilna klasifikacija obaveza prema dobavljačima i obračunatih rashoda,
- utvrditi da li finansijski izveštaji sadrže sva objavljivanja u odnosu na obaveze prema dobavljačima i obračunate rashode.

Dokazni testovi poslovnih događaja, analitički postupci i testovi salda primenjuju se kao dokazni testovi obaveza prema dobavljačima i obračunatih rashoda. Cilj takvih testova je otkrivanje monetarnih greški. Mehanička tačnost obaveza prema dobavljačima utvrđuje se

sabiranjem obaveza prema dobavljačima iz radne tabele i usklađivanje zbira sa kontrolnim računom glavne knjige. Revizor pribavlja i analitički popis računa obračunatih rashoda i sprovodi njihovu kontrolu. Za utvrđivanje nastanka ne evidentiranih zakonskih obaveza revizori često puta sprovode vrlo veliki broj testova da budu sigurni da su sve obaveze evidentirane.

Primenjuju se sledeći postupci:

- usmeno ispitivanje uprave o onim kontrolnim postupcima koji se primenjuju za otkrivanje,
- neevidentiranih obaveza i obračunatih rashoda na kraju izveštajnog perioda,
- konfirmacija salda dobavljača uključujući sve račune,
- potvrđivanje odgovarajućom dokumentacijom velikih salda iz dnevnika nabavke i dnevnika plaćanja,
- traženje ne evidentiranih obaveza.

Iako je uprava odgovorna za finansijske izveštaje, revizor mora utvrditi je li u finansijskim izveštajima objavljeno sve što je potrebno u odnosu na obaveze prema dobavljačima i obračunate a neplaćene rashode.

Zaključak

Revizija poslovnih knjiga obezbeđuje kredibilitet i verifikuje odgovornost koju odbor direktora i uprava imaju prema korisnicima finansijskih izveštaja. Ona mora da bude poštena, objektivna i nezavisna, kako bi mišljenje revizora imalo pravu vrednost. Poslednjih godina, revizor ima mogućnost korišćenja opšteprihvaćenih međunarodnih revizijskih standarda izdatih od strane Komisije za praksu revizije pri međunarodnoj federaciji računovođa. Nprekidno se vrši praćenje, nadgledanje i ažuriranje usvojenih revizijskih standarda, kako bi se osiguralo da oni odgovaraju stvarnim potrebama, ali i da obuhvate nove trendove poslovanja.

Računovodstvene firme ih sve više koriste i sve više se usvajaju kao standardi koji se koriste u okviru nacionalnih zakonodavstava. Tempo razvoja Međunarodnih standarda revizije je sve brži, a kako se oni budu usvajali, ponekad uz manje modifikacije ili dopune kao nacionalni standardi, trend njihovog usvajanja na globalnom nivou će se ubrzavati.

U reviziji bilansa uspeha revizor proverava jesu li svi prihodi i rashodi iskazani bez značajnih grešaka i u skladu sa opšteprihvaćenim računovodstvenim načelima. Revizija prihoda i rashoda zavisi od opsega revizorskog rada vezanog uz sistem interne kontrole i bilansnih računa komitenta. Npr. verovatnost značajne greške na različitim računima prihoda i rashoda zavisi od komitentovog sistema interne kontrole.

Revizija bilansa uspeha obično se sprovodi za vreme revizije bilansnih pozicija koje su s njima povezane. Prihodi i rashodi se u znatnoj meri mogu testirati analitičkim postupcima. Svaki račun prihoda i rashoda se može upoređivati sa njegovim saldnom u predhodnoj

godini, pojedinačni računi prihoda i rashoda za koje revizor smatra da je neuobičajen detaljno se ispituje i analizira. Pri tome revizor ispituje, prikupljajući dokaze i prateću dokumentaciju za svaku procenu i promenu tri elementa i adekvatnosti internih kontrola prihoda i rashoda sa stanovišta završne revizije uključuje mesto kontrole koje proizilazi iz stavova i rada rukovodstva. Revizor u ovom elementu pažnju usmerava na organizacionu strukturu preduzeća, funkciju interne kontrole, eksterne uticaje i stil rukovođenja. Zatim, ispituje računovodstvene metode koje se koriste u obradi transakcija. Sledeće što ispituje su kontrolne procedure koje se odnose na davanje ovlašćenja za izvršenje i evidentiranje transakcija.

Osnovna funkcija nezavisne revizije, kao značajne tržišne institucije je provera saglasnosti računovodstvenih izveštaja sa odgovarajućim računovodstvenim standardima. Nezavisna računovodstvena revizija je specijalizovana profesionalna organizacija čiji je zadatak da sve računovodstvene isprave kojima se dokumentuju stanja i promene stanja imovine preduzeća, konstatuje da li su imovina, obaveze, kapital, prihodi, rashodi i neto finansijski rezultat istinito i fer prikazani i da li su u skladu sa odgovarajućim standardima.

Nezavisnost revizora je zasigurno najznačajniji atribut koji nose. Ovim atributom se izražava status revizora koji su nepristrasni u prosuđivanju i koji su lojalni isključivo pravilima svoje profesije. Rezultat angažovanja nezavisnog revizora računovodstvenog izveštaja je mišljenje koje revizor daje o objektivnosti i istinitosti prikaza stanja imovine, kapitala, obaveza i rezultata poslovanja.

Mišljenje revizora je finalni proizvod rada nezavisnog revizora. Pošto obavi sva ispitivanja, revizor formira svoje uverenje i izlaže ga u pisanoj formi. Mišljenje se adresira na preduzeće. U uvodu izveštaja iznose se osnovne karakteristike preduzeća, čiji se izveštaj revidira, zatim o izveštajima koji su bili predmet revizije, kao i to da za kvalitet prezentiranih računovodstvenih izveštaja odgovornost snosi menadžment. Zatim se konstatuje predmet revizije, postupak koji se vodio da bi se obezbedilo razumno uverenje da li prezentirani izveštaji sadrže ili ne sadrže pogrešne značajne informacije. Uz ovo ide konstatacija o dokazima koji su prikupljeni i njihovoj dovoljnosti da se podupre izraženo mišljenje. U zaključnom delu izražava se mišljenje i ovo je deo koji je najvažniji. Reč je o mišljenju, a ne o tvrdnji apsolutne tačnosti.

Literatura

1. Andrić M., B. Krsmanović, & D. Jakšić. 2007. Revizija teorija i praksa. Ekonomski fakultet, Subotica.
2. Dabić, L. 2017. Audit in the process of adoption of pre-prepared plan of reorganization. *Pravo i privreda*, 55, (4-6): 179-201.
3. Đorđević, M, & T. Đukić. 2015. Doprinos interne revizije u borbi protiv prevara. *Facta universitatis - series: Economics and Organization*, 12, (4): 297-309.
4. Đukić, T., & M. Đorđević. 2014. Potreba i specifičnosti obezbeđivanja efektivnosti interne revizije. *Facta universitatis - series: Economics and Organization*, 11, (4): 353-365.