

**CENTAR ZA EKONOMSKA I FINANSIJSKA ISTRAŽIVANJA
BEOGRAD**

ODITOR

Časopis za menadžment, pravo i finansije

Izdavač – Publisher

CENTAR ZA EKONOMSKA I FINANSIJSKA ISTRAŽIVANJA

Bulevar Mihaila Pupina broj 10g/Vp 50, 11070 Beograd

Tel. +381612475044

www.vsem.edu.rs/casopis/

www.cefi.edu.rs

suizdavači:

Univerzitet za poslovne studije, Banja Luka, Republika Srpska, Bosna i Hercegovina

Visoka škola EPOHA Beograd, Republika Srbija

Visoka škola za menadžment i ekonomiju Kragujevac, Republika Srbija

Visoka škola modernog biznisa, Beograd, Republika Srbija

ISSN 2217- 401X

PREDSEDNIK SAVETA – EDITORIAL BOARD PRESIDENT

Prof. dr Dragomir Đorđević

GLAVNI I ODGOVORNI UREDNIK – EDITOR IN CHIEF

Prof. dr Slavko Vukša

Izdavački savet – Editorial Board

dr Dragomir Đorđević
dr Čedomir Ljubojević
dr Ivan Milojević
dr Drago Cvijanović

dr Svetlana Ignjatijević
dr Slavko Vukša
dr Jonel Subić
dr Radovan Klincov

Redakcija – Editors

dr Dragomir Đorđević
dr Slavko Vukša
dr Čedomir Ljubojević
dr Snežana Krstić
dr Svetlana Ignjatijević
dr Radovan Klincov
dr Ivan Milojević
dr Branislav Jakić

dr Radič Vučićević
dr Predrag Jovičević
dr Božidar Raičević
dr Ilija Galjak
dr Bogdan Ilić
dr Marjan Mirčevski
dr Drago Cvijanović
dr Jonel Subić

Lektor – Proofreader

Milan Mihajlović

Tehnički urednik - Technical editor

Ilija Kolarski

Časopis izlazi tri puta godišnje – The magazine is published three times a year
(april, avgust, decembar)

SADRŽAJ ČASOPISA BROJ 01/2016

Milan Mihajlović ODNOS MENADŽMENTA PREDUZEĆA I KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA	4
Snežana Krstić Dalibor Krstić ULOGA MENADŽMENTA PREDUZEĆA U KRIZNIM SITUACIJAMA	11
Jelena Peković ZNAČAJ DRŽAVNE REVIZORSKE INSTITUCIJE	18
Tihomir Simeunović MENADŽERSKI ASPEKTI MEĐUZAVISNOSTI ZAŠTITE ŽIVOTNE SREDINE I BUDŽETA	25
Stefan Simijonović INTERNA KONTROLA I KOMPONENTE INTERNE KONTROLE	30

ODNOS MENADŽMENTA PREDUZEĆA I KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA

Rezime:

Razvoj složenijih oblika organizovanja preduzeća uslovio je stvaranje manjeg broja ekonomski složenijih, ali i organizaciono kompleksnijih i komplikovanijih korporativnih organizacija za čije uspešno vođenje vlasnici često nisu imali dovoljno potencijala pa su angažovali profesionalne i kompetentne timove stručnjaka kojima su poveravali upravljanje takvim organizacijama. Ostvarujući moć novim idejama i konceptima zasnovanim na znanju, menadžeri u korporacijama postaju nezamenjiv element moći svakog preduzeća da se izmeni, prilagodi i stvori nove mogućnosti da se uspešno takmiči u veoma promenljivom poslovnom okruženju. Međutim, prebacivanje odgovornosti za upravljanje korporacijom na menadžere ima za posledicu i pojavu zloupotrebe rukovodeće pozicije radi realizacije sopstvenih interesa. Osnovni cilj ovog rada je da ukaže kako za razliku od klasičnih preduzeća, danas imamo situaciju u kojoj se kao svojina vlasnika korporacija predstavlja idejno i misaono rešenje menadžera što bi trebalo da predstavlja njihovu intelektualnu svojinu.

Ključne reči: korporativno upravljanje, menadžment proces, intelektualna svojina, preduzeće.

UVOD

Prema definiciji iz Leksikona menadžmenta (Đorđević, i dr. 2006), korporacija je najrazvijeniji oblik kapitalističkog preduzeća. Jedan je od pravnih oblika trgovačkih društava i ima brojne prednosti u odnosu na druge pravne oblike trgovačkih društava. Korporacija je uspela otkloniti sve slabosti ortačkih društava, posebno one koje se odnose na rizik, budući da u slučaju bankrota korporacije, vlasnik akcija gubi samo ono što je uložio u akcije.

Korporacija kao društvo kapitala, do sredstava za osnivanje i poslovanje dolazi izdavanjem akcija. Novčani iznos potreban za osnivanje i rad korporacije zove se osnovna glavica, koja se deli na određeni broj akcija. Akcije se nalaze u rukama akcionara, vlasnika korporacije. Korporacije se najčešće osnivaju kao akcionarska društva. U gigantskim korporacijama broj akcionara raste na stotine hiljada pa, u nekim slučajevima, i više od miliona. Korporacija je jedan od najsavršenijih načina prikupljanja kapitala, posebno u onim delatnostima u kojima priroda procesa proizvodnje zahteva veliki novac. Korporacije imaju složenu organizacijsku strukturu, s većim brojem preduzeća (kćerki) u svom sastavu.

Osnovni kriterijum upravljanja korporacijskim preduzećima u njenom sastavu je većinsko vlasništvo nad akcijama tih preduzeća. Velike korporacije, s obzirom na složenost svoje strukture, pristupaju procesima divizionizacije organizacijske strukture i decentralizacije rukovođenja, te formiranju relativno autonomnih jedinica po delatnostima, profitnim centrima i strateškim poslovnim jedinicama, kako bi izbegli njihovu veliku tromost i potsticali prilagođavanje zahtevima okoline u kojoj deluju. Korporacije imaju, posebno one najveće, na stotine pa i više lokalnih kompanija, širom sveta. Sve se te lokalne kompanije objedinjavaju u manji ili veći broj poslovnih područja, odnosno programa. Jedno poslovno područje odnosno program može objediniti veći broj preduzeća iz različitih zemalja koje po srodnosti spadaju u određeno poslovno područje. Najčešći oblici korporativne saradnje, povezivanja i udruživanja u savremenoj tržišnoj privredi su: karteli, koncerni, trustovi, konglomerati i multinacionalne kompanije (Jovičić i Miroslavljević, 2012).

U korporacijama se sve više razvija unutrašnje preduzetništvo (intrapreduzetništvo) odnosno proces formiranja malih, relativno autonomnih preduzeća, odnosno jedinica u okviru korporacije kojima se dodeljuju potrebna sredstva, ljudi i organizacijska samostalnost da bi svi pojedinci koji imaju preduzetničke ideje, talenat i sposobnost, mogli realizovati te svoje ideje, otvaranjem novih firmi u okvirima postojećeg preduzeća. Na taj način korporacija može sačuvati najtalentovanije i najkreativnije ljude, a takođe može i ravnopravno konkurisati u pogledu preduzetništva i inovativnosti malih preduzetničkih firmi. Korporacije imaju i svoje slabosti. U samoj osnovi korporacije nalazi se konflikt između onih koji snose rizik (akcionara) i onih koji tim rizikom upravljaju (menadžera). Korporacije čine veoma mali procenat od ukupnog broja preduzeća u privredi neke zemlje, ali po svom ekonomskom potencijalu, proizvodnji i broju zaposlenih one su nosioci privrede svake razvijene zemlje.

Ideja o kreiranju poslovne politike, kao i sam misaoni proces predstavlja intelektualnu tvorevinu menadžera u savremenim preduzećima. Upravo zbog navedenog, cilj ovog rada je da ukaže na potrebu

¹ Milan Mihajlović, M.A., Alfa Univerzitet Palmira Toljatija 3, Novi Beograd, Srbija, E-mail: milan.mih83@gmail.com

da korporacije traže modalitete u upravljačkoj strukturi, koji bi mogli pomoći ne samo da se preduzeća orijentišu ka tržištu, već da takvu orijentaciju iskoriste kao način za ostvarivanje dugoročno održive konkurentne prednosti. Intelektualni kapital je ključni faktor za proizvodnju konkurentskih prednosti kompanija - jer konkurentna prednost zasnovana na intelektualnom kapitalu omogućava stvaranje veće dodate vrednosti proizvodima i uslugama, a na taj način i dugoročni rast te organizacije.

U ovom radu ćemo prikazati ulogu korporativnog upravljanja menadžmenta i njegov odnos sa vlasnicima. Imajući u vidu, kada se govori o intelektualnom kapitalu i funkciji menadžmenta, da se radi o ključnim resursima savremenih preduzeća od posebne je važnosti za čitaoca ovog rada koji se bave izučavanjem ove problematike da uoče značaj kreiranja i implementacije adekvatnog sistema upravljanja (menadžmenta) za produktivno korišćenje intelektualne svojine radi ostvarivanja rasta i razvoja.

1. SPECIFIČNOSTI KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA

U poslednjih nekoliko godina termin korporativno upravljanje se veoma često koristi. Postavlja se pitanje da li imamo dovoljno saznanja o tome šta je to i kakve posledice ima ili bi trebalo da ima za preduzeće. Različiti su pristupi i različito definisanje pojma korporativnog upravljanja.

Korporativno upravljanje predstavlja odnos između menadžmenta preduzeća odnosno uprave i onih koji imaju svoj udeo vlasništva u tom preduzeću odnosno akcionara (Babić, 2004). Ovo ukazuje na obaveze onih koji u ime i za račun vlasnika kapitala upravljaju tim kapitalom, tj. uprave, da ostvare projektovane zadatke, odnosno ciljeve i da, u isto vreme, obezbede poslovanje u skladu sa pozitivnim zakonskim propisima kao i apsolutnu javnost rada.

U isto vreme, od kvaliteta rada menadžmenta preduzeća zavisi veća ili manja zainteresovanost budućih investitora za ulaganje, odnosno za kupovinu akcija, ili se postiže veća ili manja cena preduzeća na berzi. Prema ovome, uspostavljaju se prava i obaveze menadžera preduzeća i u vidu zahteva vlasnika kapitala.

Korporativno upravljanje se definiše i kao sistem kojim se kompanije kontrolišu i usmeravaju. Pri tome, polazi se od činjenice da postoje vlasnici kapitala koji su izuzetno zainteresovani za poslovanje firme i to kroz ostvarenje rezultata u vidu profita koji će se usmeriti bilo na dividende akcionara bilo na razvoj preduzeća. Kao posledica te želje akcionara postavlja se, odnosno bira se uprava i nadzor koji su direktno postavljeni i direktno kontrolisani od strane vlasnika kapitala. To su najčešće upravni i nadzorni odbori sa različitom kvalifikacionom, stručnom, motivacionom, polnom i drugom strukturom u zavisnosti od karaktera preduzeća. Iz ovoga možemo zaključiti da je proces korporativnog upravljanja rezultat intelektualnog napora menadžmenta.

Struktura korporativnog upravljanja podrazumeva skupštinu akcionara, upravni odbor i nadzorni odbor. Pored ova tri temeljna upravljačka tela, u korporacijama se formiraju i drugi organi kao što su odbor za reviziju, interna kontrola i dr.

Nakon realizacije definisanih ciljeva, vrši se poređenje ostvarenja sa definisanim standardima i, ako je došlo do odstupanja ostvarenja od standarda izvan zone tolerancije, pristupa se korekciji sopstvenog ponašanja. Ovo je neophodno jer, otklanjanjem grešaka koje su uočene, sprečava se entropija sistema ili stanje njegove najveće ravnoteže, odnosno stanje haosa. Svi ovi procesi moraju biti integrisani da bi se postigao sinergijski efekat od koristi za samo preduzeće.

Na osnovu svega navedenog proizilazi da je korporativno upravljanje strukturno vođenja i nadziranja nekog akcionarskog društva. U najširem obliku, to predstavlja odnos između uprave i zaposlenih, odnosno institucija koje su investirale u korporaciju da bi se ostvarila dobit. Ovo nas upućuje da se korporativno upravljanje odnosi na relacije menadžmenta i vlasnika.

Praksa dobrog korporativnog upravljanja, koja štiti interese, pre svega, manjinskih akcionara od odlučujućeg je značaja za privlačenje direktnih stranih investicija u svakoj zemlji. Efikasnost rada menadžmenta u korporaciji povećava se doživotnim učenjem i vežbanjem ključnih postupaka kod donošenja odluka i podsticanja njihove realizacije, kao i kontrole izvršenja. (Sofronijević, i dr 2013)

2. STANDARDI I PRINCIPI KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA

Veoma je bitno utvrditi standarde korporativnog upravljanja koji nisu ništa drugo do definisani nivoi kvaliteta i kvantita, koji služe za upoređivanje sa ostvarenjima. U nekim zemljama ti standardi imaju i karakter zakona, kao što je slučaj sa SAD, gde se primenjuje Sarbanes-Oxley zakon.

Potreba za donošenjem standarda proistekla je iz težnje da se eliminišu greške kojima su najčešće skloni ljudi koji vode preduzeće. Te greške mogu biti sledeće:

- loš menadžment;
- slaba ili nedovoljna komunikacija;
- arogancija menadžmenta;
- nerealno visoka plata menadžera;
- nekompetentnost vodećih ljudi;

- želja za liderskom moći;
- korumpiranost i
- generalno, loše ponašanje zaposlenih i menadžera.

Definisanjem standarda ove negativnosti se pokušavaju eliminisati ili pak svesti u zonu tolerancije. Standardima upravljanja detaljno se utvrđuju načini funkcionisanja, kao i načini zaštite interesa svih stejkholdera, odnosno svih nosilaca interesa u akcionarskim društvima. Ti standardi se, mogu posmatrati kao:

- pravo na upravljanje akcionarskim društvima;
- pravo na pravovremeno i redovno dobijanje relevantnih informacija o akcionarskim društvima;
- pravo na deo dobiti akcionarskog društva;
- pravo na prenos akcija;
- pravo na sigurnu i brzu registraciju vlasništva;
- pravo akcionara da biraju i budu birani u upravni odbor;
- pravo na deo kapitala iz likvidacione mase;
- ravnopravan tretman svih akcionara;
- uloga zainteresovanih strana u upravljanju akcionarskim društvima;
- objavljivanje i javnost informacija;
- uloga i odgovornost odbora (uprava društva, nadzorni odbor, sukob interesa-odbor za reviziju).

Ovi standardi su, u suštini, proistekli iz opšteprihvaćenih principa korporativnog upravljanja, prihvaćenih od strane Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD-a).

U principu, suština korporativnog upravljanja svodi se na to: Kako obezbediti da menadžeri-profesionalci rade u korist preduzeća i vlasnika, a ne samo u sopstvenu korist (Mihajlović i Dašić, 2009). Sigurno je da menadžeri imaju svoje interese koji se, pre svega, ispoljavaju u materijalnoj naknadi za njihovo angažovanje, kao i neke druge povlastice koje žele sa tog mesta da pribave za sebe. Logično je da imaju svoje interese i logično je da ti interesi globalno budu usaglašeni sa interesima vlasnika kapitala. Idealno je da se ti interesi međusobno podudaraju. I ne samo interesi menadžera nego i interesi svih stejkholdera.

Problem se može javiti kada je broj vlasnika preduzeća izuzetno veliki i kada nijedan od njih nema ni interesa, a ni snage da u potpunosti kontroliše menadžere. Tada su menadžeri, najčešće, u situaciji da rade u svoju korist, a na štetu vlasnika, jer ne postoji efikasan mehanizam njihove kontrole, odnosno sankcionisanja, kao što je, eventualno, smenjivanje.

Vrlo efikasan način kontrolisanja rada i ponašanja menadžera postiže se i regulisanjem pravnog statusa menadžmenta i ovde se ističe samo nekoliko bitnih aspekata tog regulisanja onako kako je to definisala anglosaksonska pravna škola.

Prvo i osnovno pravilo je apsolutna posvećenost poslu koji se obavlja. Zatim slede principi kao što su: da nije dozvoljeno da se eventualna šansa koja se ukaže preduzeću okrene u sopstvenu korist; interes menadžera mora biti javan i ne sme postojati nikakav kolateralan cilj za koji se ne zna, objektivno su privilegovani u delu raspolaganja određenim informacijama.

Jedan od razloga veoma malog prisustva direktnih investicija u Srbiji, i pored vrlo izraženog deklarativnog pozivanja za ulaganjima, jeste nedostatak kvalitetnog korporativnog upravljanja.

Na osnovu prethodnog, korporativno upravljanje je vrlo složen proces i, u principu, imanentan svim privrednim društvima. U principu, ono podrazumeva odnose u okviru stejkholdera, sa posebnim osvrtom na odnose vlasnika i onih koji u njihovo ime i za njihov račun upravljaju njihovim kapitalom. Na jednoj strani imamo vlasnike-akcionare sa svojim zahtevima i ciljevima koje žele da ostvare i da u čitavom procesu ostvarenja tih ciljeva imaju kontrolu i znatan deo uticaja na sam tok procesa, a na drugoj strani menadžere koji svoje ciljeve vide, pre svega, u materijalnoj nadoknadi za angažovanje kao i potrebi gradnje karijere. Zato akcionari formiraju Skupštinu akcionara koja bira upravni odbor da upravlja preduzećem. Upravni odbor bira upravu koja ima upravljačko-rukovodnu ili izvršno-upravljačku funkciju. Nadzorni odbor ima ulogu da nadzire, tj. kontroliše rad, pre svega, uprave i to najčešće u delu poštovanja zakonitosti i javnosti u radu.

Bez obzira na moguće modalitete, cilj korporativnog upravljanja je dostizanje takvog nivoa poslovanja preduzeća kojim će se uspešno ostvarivati ciljevi i zadovoljavati interesi svih stejkholdera a, pre svega, vlasnika kapitala i menadžera.

U ovom aspektu posmatrawa možemo zaključiti da se nadoknada za rad menadžera često poistovećuje sa nadoknadom za kupovinu određene licence, ali se u ovom slučaju to formalno ne dovodi u ravnotežu.

3. CILJ KORPORATIVNOG PREDUZEĆA

Prema teorijskim stavovima često su podeljena mišljenja oko osnovnog cilja korporativnog preduzeća. Jedna grupa autora se zalaže za činjenicu, da je cilj korporativnog preduzeća maksimiranje profita. Za realizaciju ovog cilja se naglašava značaj intelektualnog kapitala. „U današnjem poslovanju imamo situaciji u kojoj je intelektualni kapital preuzeo ulogu ključnog lidera, kada sa sigurnošću možemo reći da vrednost neke organizacije više od 50 % čini vrednost intelektualnog kapitala. Obzirom da govorimo o većinskoj vrednosti organizacije nameće se pitanje, da li taj ključni element ima svoju strategiju i kakva je njena uloga u poslovnoj strategiji jedne organizacije?“ (Miletić i dr. 2014)

Druga grupa autora polazi od pretpostavke da je cilj korporativnog preduzeća dobit po emitovanim akcijama. Za maksimiranje ukupnog profita preduzeća se ne može reći da je osnovni cilj korporativnog preduzeća, jer je manje sveobuhvatan u odnosu na ostvarenu dobit po emitovanim akcijama. Ova tvrdnja se potkrepljuje činjenicom, da korporativna preduzeća u uslovima nedostatka profita, mogu emitovati nove akcije i iskoristiti dotične prihode za investiranje u državne obveznice. Na ovaj način se relativno lako može doći do povećanja ukupnog profita, a da je isti direktni produkt umešnosti vođenja finansijske i poslovne politike od strane njenog menadžmenta. U tom smislu sasvim je zaočekivati da se model emisije i uslovi emitovanja akcija posmatraju kao intelektualna svojina menadžera. Treba istaći, da ni maksimiranje dobiti po emitovanim akcijama ne može predstavljati sasvim prikladan cilj korporativnog preduzeća. Naime, prihod po emitovanim akcijama ograničen je sa dva faktora (Jovičić i Stavrić, 2009):

- vremenskim rasporedom (vremenskom distancom) očekivanog povrata, i
- rizikom (neizvesnošću) očekivane dobiti.

Treća grupa autora polazi od činjenice, da je osnovni cilj svakog korporativnog preduzeća da stvori vrednost svojim akcionarima. Vrednost akcije se iskazuje putem tržišne cene obične (redovne) akcije u korporativnom preduzeću. Stoga se može izvesti zaključak, da je osnovni cilj korporativnog preduzeća tržišna cena njegove akcije. Vrednost akcije zavisi od odluke preduzeća: da li će se opredeliti: a) za dugoročno investiranje, b) za kratkoročno finansiranje ili c) za dividendu. Ukoliko je pristuna optimalna kombinacija sve tri odluke, tada se može sa izvesnom sigurnošću tvrditi, da će akcionarima porasti vrednost njihovog preduzeća.

4. UPRAVLJANJE KORPORATIVNIM PREDUZEĆEM

U onoj meri u kojoj su vlasnici običnih (redovnih) akcija i vlasnici korporativnog preduzeća, zavisi i njihovo pravo da biraju upravni odbor, a putem njega i poslovodstvo koje kontroliše poslovanje tog preduzeća. Kod manjih korporativnih preduzeća dato je direktno pravo vlasnicima da upravljaju preduzećem. U zavisnosti od organizacije korporacije, upravni odbor (broj direktora) se može birati većinskim ili kumulativnim glasačkim sastavom. Ukoliko je prisutan većinski glasački sastav, tada akcionari imaju jedan glas za svaku akciju koju poseduju i u obavezi su da glasaju za svaki direktorski položaj koji je otvoren.

Kod kumulativnog načina glasanja, akcionar ima mogućnost da kumulira glasove i da ih poveri manjem broju direktora koji se biraju. Kumulativnim načinom glasanja stvara se mogućnost (za razliku od većinskog načina glasanja) da i manja interesna grupa akcionara utiče na izbor određenog broja direktora (članova upravnog odbora).

Upravljanje korporativnim preduzećem podrazumeva direktno učešće akcionara na godišnjoj skupštini korporativnog preduzeća, odnosno putem punomoći za zastupanje akcionara. Potpisivanjem punomoći akcionar prepušta svoje glasačko pravo nekoj drugoj osobi. Pri tome reguliše način zastupanja, kao i zahtev od korporativnog preduzeća da obaveštava akcionare putem zastupničke pošte. Obaveza je poslovodstva korporacije da pre godišnje skupštine prikupi potvrde o zastupanju od akcionara, kako bi se glasalo za predloženu listu direktora, ili za neki drugi predlog koji zavisi od akcionara. Prisutni su u praksi slučajevi, gde se punomoć akcionara može dati osobama koje nisu u poslovodstvu korporacije, te se tako može uspostaviti spoljna kontrola upravljanja korporacijom.

Korporativno upravljanje je jedan od ključnih elemenata u poboljšavanju ekonomske efikasnosti i rasta, kao i u povećavanju poverenja investitora. Korporativno upravljanje obuhvata skup odnosa između menadžmenta kompanije, njenog upravnog odbora, njenih akcionara i ostalih stejkholdera. Korporativno upravljanje takođe pruža strukturu u kojoj se postavljaju ciljevi kompanije i određuju sredstva za ostvarivanje tih ciljeva i praćenje performansi. Adekvatno korporativno upravljanje trebalo bi da obezbedi odgovarajući podsticaj upravnom odboru i menadžmentu da se fokusiraju na ciljeve koji su u interesu kompanije i njenih akcionara i treba da omogući efektivno praćenje performansi kompanije. Postojanje odgovarajućeg sistema korporativnog upravljanja, unutra pojedinačnih kompanija i u privredi kao celini, pomaže da se obezbedi određeni nivo poverenja koje je neophodno da bi tržišna ekonomija funkcionisala na odgovarajući način. Kao posledica, smanjuju se troškovi kapitala, a preduzeća su ohrabrena da efikasnije koriste resure, čime se postavljaju temelji razvoja.

Korporativno upravljanje je samo jedan deo većeg ekonomskog konteksta u kojem preduzeća posluju, a koje obuhvata, na primer, makroekonomske politike i određen stepen konkurencije na tržištu

proizvoda i faktora. Okvir korporativnog upravljanja takođe zavisi od zakonskog, regulatornog i institucionalnog okruženja.

Svaki rad koji ima opredmećenje dobija tržišno pozicioniranje, tako i intelektualni rad menadžera. Da li se taj rad plaća kao posebna deo u odnosu na deo konkretnog rada postavlja se pitanje. U ovim uslovima koje mi posmatramo možemo reći da se isključivo od profitne strukture preduzeća kreću i zarade menadžera. Ovo se može videti iz Tabele 1.

Tabela 1. Godišnje zarade menadžera u Nemačkoj

Kompanija	Menadžer	Fiksna zarada	Ukupna zarada	Zarada celog UO
Folksvagen	Martin Vinterkorn	1.791,900	16.596,200	67.351,500
Dajmler	Diter Ceče	2.008,000	8.813,000	28.994,000
Simens	Peter Lešer	2.000,000	8.652,200	39.251,000
Linde	Volgan Rajclic	1.960,000	6.852,500	14.785,200
Djče banka	Jozef Akerman	1.650,000	6.474,500	27.323,700
PWE	Jirgen Grosman	2.700,000	6.443,000	16.218,000
BMV	Norbert Janhofer	1.020,000	6.156,600	27.249,100
Adidas	Herbet Hajner	1.400,000	5.967,000	14.791,000
SAP	Jim Hageman	1.150,000	5.478,800	24.182,200
Nemačka pošta	Frank Apel	1.745,000	5.254,800	21.322,300

Izvor: <http://www.politika.rs/rubrike/Ekonomija/Zarade-nemackih-vrhunskih-menadzera-nisu-tajna.lt.html>

Iz navedenog zaključujemo da intelektualna svojina menadžera opredmećena kroz korporativno upravljanje nameće cenu kroz profitni bilans.

Taj okvir bi trebalo da obezbedi da se sva opipljiva pitanja u vezi sa kompanijom pravovremeno i tačno obavljaju, uključujući i finansijsku situaciju, poslovne performanse, vlasničku strukturu i upravljanje kompanijom. Osim toga, faktori kao što su poslovna etika i korporativna svest o interesima zajednica u kojima kompanija obavlja poslovanje u vezi sa društvenim okruženjem i životnom sredinom takođe mogu da utiču na reputaciju kompanije i njen drugoročan uspeh.

Svest o korporativnom upravljanju i njegovoj ulozi u globalnoj privredi neprekidno i stabilno raste u poslednjih nekoliko godina. U razvijenim privredama, u kojima aktivna tržišta za korporativnu kontrolu i raslojene vlasničke strukture otežavaju akcionarima da nadgledaju menadžment, aktivisti koji su i akcionari sve češće postavljaju pitanja u vezi sa upravljanjem, a prakse upravljanja kompanijama obično redovno i budno prati šira javnost. Korporativni neuspesi istaknutih kompanija u Sjedinjenim Američkim Državama i Evropi koji su se odvijali u poslednje vreme za posledicu imaju to da se sve veća pažnja obraća na korporativno upravljanje kao samostalan faktor rizika na razvijenim tržištima. Na tržištima u usponu, finansijske krize koje su pogodile Rusiju i istočnu Aziju krajem devedesetih godina XX veka takođe su otkrile velike praznine i nedostatke u praksama korporativnog upravljanja.

Berze i regulatorna tela širom sveta sve više naginju ka tome da se postave standardi ili kodeksi najboljih praksi korporativnog upravljanja. Investitori su počeli sistematičnije da proveravaju kakve su prakse korporativnog upravljanja u kompaniji kao sastavni deo procesa odlučivanja. Sve češće se rasprava o korporativnom upravljanju proteže van granica akcionara kompanije i njome se obuhvataju i ostali stejkholderi, kao što su kreditori, kupci, stručnjaci za zaštitu životne sredine i lokalne zajednice.

Loše prakse korporativnog upravljanja i poslovni neuspesi usko su povezani sa lošim finansijskim izveštavanjem i objavljivanjem korporativnih podataka. To utiče na poverenje investitora u finansijske informacije, što uzrokuje veće troškove kapitala. Da bismo potpunije razumeli razloge gubitka kredibiliteta i da bismo utvrdili mere koje je moguće preduzeti, proučićemo uloge koje imaju različiti učesnici u procesu finansijskog izveštavanja. Doći ćemo do zaključka da je osnov bilo koje strukture korporativnog upravljanja objavljivanje pouzdanih i verodostojnih finansijskih informacija (Kothari i Barone, 2012).

Većina velikih kompanija u Americi su javne kompanije sa širokom disperzijom vlasništva. Svaki akcionar poseduje samo mali deo akcija i ima mali uticaj na način rukovođenja kompanijom. Ako se akcionarima ne sviđa politika koju vodi uprava, mogu pokušati izglasati drugi upravni odbor koji će promeniti politiku rukovođenja. Ali takvi pokušaji su retko kad uspešni, a najjednostavnije rešenje za akcionare je prodaja akcija.

Razdvajanje vlasništva i uprave u velikim američkim kompanijama stvara potencijalni sukob interesa između akcionara i menadžera. Postoji nekoliko mehanizama razvijenih u svrhu smanjenja tog sukoba:

- Akcionari biraju upravni odbor, koji onda imenuje menadžere, nadgleda ih i u zavisnosti od prilika, otpušta ih.
- Plata menadžera je vezana za njihov rezultat na poslu.
- Novi tim preuzima kompanije koje slabo posluju i zamenjuje upravu.

Ovi mehanizmi funkcionišu samo ako je sve transparentno, tako da se lako može uočiti koliko dobro kompanija posluje. Nažalost, nepošteni menadžeri s primamljivim paketima opcija mogu nastojati sakriti istinu od investitora. Kad investitori na kraju saznaju pravo stanje stvari, već su u velikoj nevolji.

Tako su razni skandali naveli Kongres SAD da usvoji Zakon Sarbejns-Oksli, kojim je propisano da kompanije i njihove računovođe dostavljaju direktorima, poveriocima i akcionarima informaciju koja im je potrebna za praćenje napretka. Između ostalog, zakonom je određen nadzorni odbor za praćenje računovodstva javnih kompanija; revizorskim kompanijama je zabranjeno nuditi druge usluge kompanijama čije finansijske izveštaje revidiraju; zabranjeno je pojedincu voditi reviziju iste kompanije više od pet godina; a odbor direktora za reviziju se mora sastojati od direktora koji ne zavise od uprave kompanije. Sarbejns-Oksli takođe zahteva da uprava (1) potvrdi da finansijski izveštaji predstavljaju stvarni finansijski položaj kompanije i (2) pokaže da kompanija ima prikladnu kontrolu i sledi procedure za finansijsko izveštavanje. Sve to ima svoju cenu. Na primer, izvršni direktor kompanije Tenant (Tennant), srednje velikog proizvođača sredstava za čišćenje, procenio je da usklađivanje s tim zakonom vodi do udvostručavanja naknada za reviziju, što znači skoro dodatnih milion dolara troškova.

Vlasništvo i kontrola su obično odvojeni u američkim kompanijama, a veliki blok akcija može osigurati efektivnu kontrolu čak i kad ne postoji većinski vlasnik. Ipak, koncentracija vlasništva je manja nego u nekim drugim industrijalizovanim zemljama. Razlike nisu toliko očigledne u Kanadi, Britaniji, Australiji i drugim zemljama engleskog govornog područja, ali postoje dramatične razlike u Japanu i kontinentalnoj Evropi.

U Japanu su glavne industrijske i finansijske kompanije tradicionalno vezane uz grupe zvane keiretsu. Na primjer, Micubiši (Mitsubishi) keiretsu sastoji se od 29 kompanija, uključujući banku, dva osiguravajuća društva, proizvođača automobila, pivaru i čeličanu. Članovi keiretsu povezani su zajedno na nekoliko načina. Prvo, menadžeri mogu biti u upravnom odboru drugih kompanija u grupi, a „veće predsednika” izvršnih direktora redovno se sastaje. Drugo, svaka kompanija u grupi ima akcije u drugim kompanijama. I treće, kompanija obično posuđuje od keiretsu banke ili od druge kompanije iz grupe. Ta povezanost ima nekoliko prednosti. Kompanije mogu dobiti sredstva od drugih članova grupe, bez potrebe da otkriju poverljive podatke i ako član grupe upadne u finansijske nevolje, problemi se rešavaju u grupi, a ne ide se odmah pred stečajni sud.

Stabilna i koncentrisana baza akcionara u velikim japanskim korporacijama olakšava im da se odupru pritisku kratkoročnih performansi i omogućava im da se usredsrede na stvaranje dugoročne prednosti. Ali japanski sistem vođstva korporacijam ima i svojih mana, budući da nedostatak tržišne discipline može promovisati suviše lagodan život i omogućiti neprofinim kompanijama da odlože sprovođenje neophodnih mera. Kako je japanska privreda tokom 1990-ih oslabila, te slabe strane su postale još uošljivije, a veze koje su povezivale grupe keiretsu počele su slabiti i kompanije su počele prodavati akcije drugim članovima grupe.

Keiretsu postoje samo u Japanu. Ali velike kompanije u kontinentalnoj Evropi povezane su na sličan način. Na primer, banke i druge kompanije često poseduju ili kontrolišu velike blokove akcija i mogu insisitirati na promenama u upravi ili strategijama kod loše vođenih kompanija. Na taj način su nadzor i kontrola povereni u velikoj meri bankama i drugim kompanijama.

ZAKLJUČAK

Glavne komponente modernog profesionalnog sistema menadžmenta u korporacijama razvijene tržišne ekonomije su:

- odvajanje menadžmenta od vlasništva,
- profesionalizacija menadžerske funkcije i menadžerskih organa,
- uspostavljanje menadžerskih standarda učinka,
- merenje i ocenjivanje uspešnosti menadžera u poslovanju,
- nagrađivanje uspešnih i kažnjavanje neuspešnih menadžera i
- zaključivanje profesionalnih menadžerskih ugovora.

U nizu faktora koji su doprineli aktuelnosti korporacijskog upravljanja značajno mesto pripada procesu privatizacije, a samim tim i iznalaženju mogućnosti za unapređenje, kako poslovanja tako i odlučivanja u privatizovanom preduzeću. Sledeći faktor je talas integracija (spajanja i pripajanja, odnosno preuzimanja) korporacija tokom 1980-ih u SAD i 1990-ih u Evropi, odnosno globalnih integracija (internacionalnih i interkontinentalnih) krajem XX veka, koji je pokazao da su mnoge kompanije bile „uspavane“, odnosno nedovoljno dobro vođene, pa su tako postale plen akcije neprijateljskog preuzimanja. Na način upravljanja korporacijama u mnogome je uticalo i povećanje značaja institucionalnih investitora, a posebno penzionih fondova. Kao jedan od faktora može se istaći i

globalizacija finansijskog tržišta kapitala uključujući i njegovu deregulaciju, a posebno u Evropi. Niz kriza i skandala koji su se desili (azijska 1997. godine, ruska 1998. godine i kao i bankroti i skandali u SAD 2001. i 2002. godine) bili su nesumnjivo rezultat slabosti korporativnog upravljanja.

Unapređenje korporacijskog upravljanja danas se nameće kao neminovnost. Ono bi trebalo, između ostalog, da značajno doprinosi i povećanju ekonomske efikasnosti i tržišnog privređivanja, a naravno ono mora da uvažava pravno okruženje, kulturni ambijent, tradiciju, vlasništvo, kao i druge strukturne razlike.

U praksi ne postoji jedinstven model dobrog korporativnog upravljanja i zaštite intelektualne svojine menadžera. Različitost pravnih sastava, institucionalnih okvira i tradicija, dovela je do toga da se u svetu razvio celi spektar različitih pristupa. Međutim, zajedničko svim dobrim režimima korporativnog upravljanja jeste da visoki prioritet daju interesima akcionara, koji korporaciji poklanjaju poverenje da će njihova sredstva koristiti mudro i efikasno.

Principi korporativnog upravljanja su evolutivni i treba ih posmatrati u pogledu značajnih promena u okruženju.

LITERATURA

1. Babić V., Korporativno upravljanje u uslovima tranzicije, Ekonomski fakultet, Kragujevac, 2004.
2. Đorđević, D, Bešić H, C, Sajfert, N Z, Leksikon Menadžmenta, Agencija Matić, Beograd, 2006.
3. Jovičić, J, Mirosavić, S, Međunarodni ekonomski odnosi, NUBL Banja Luka, 2012.
4. Jovičić M, Stavrić, B, Menadžment, Fakultet poslovne ekonomije Bijeljina, 2009.
5. Kothari, J, Barone, E, Finansijsko računovodstvo: Međunarodni pristup, Data status Beograd, 2012.
6. Mihajlović M, Dašić M., Menadžment znanja kao faktor povećanja efikasnosti organizacije, ODITOR, Centar za ekonomska i finansijska istraživanja, Beograd, 09/2009, str. 33-36.
7. Miletić A., Rstić M., Lutovac M., Patent kao instrument zaštite inovacija u cilju dugoročnog rasta organizacije, Tehnika, Savez inženjera i tehničara Srbije, Beograd, 02/2014, str. 309-3016.
8. Sofronijević A., Milićević V., Ilić B., Savremeni menadžment i promene vezane za automatizaciju intelektualnih poslova, Tehnika, Savez inženjera i tehničara Srbije, Beograd, 03/2013, str. 533-538.

RELATIONSHIP BETWEEN CORPORATE MANAGEMENT AND CORPORATE GOVERNANCE

Milan Mihajlović²

Abstract

The development of more complex forms of organization of the company is to create the conditions of a small number of complex economic, but also organizationally complex and komplikovanijih corporate organizations whose successful conduct of the owners often did not have enough resources, so they hired a professional and competent teams of experts who are trusted with the management of such organizations. In exercising the power of new ideas and concepts based on knowledge, managers in corporations are becoming an indispensable element of every company will be able to change, adapt and create new opportunities to compete successfully in a changing business environment. However, the transfer of responsibility for the management of the corporation managers has resulted in the emergence of abuse of senior management positions in order to realize their own interests. The main objective of this paper is to show how unlike traditional enterprise, today we have a situation in which such property owners corporation is a conceptual and thoughtful decision managers, which should represent the members of their intellectual property.

Key words: corporate management, process management, intellectual property, company

Rad primljen (Paper received): 30.09.2015.

Rad prihvaćen (Paper accepted): 15.02.2016.

² Milan Mihajlović, M.A., Alfa University, Palmira Toljatija no. 3, Novi Beograd, Serbia, E-mail: milan.mih83@gmail.com

ULOGA MENADŽMENTA PREDUZEĆA U KRIZNIM SITUACIJAMA

Rezime

U radu je analiziran odnos menadžmenta preduzeća prilikom donošenja stratejskih odluka u uslovima krize, sa ciljem očuvanja životne sredine. Veliki broj strategija koje preduzeće može odabrati, kako bi obezbedilo opstanak u otežanim uslovima poslovanja zahteva pažljivo razmatranje i donošenje pravovremenih odluka. Težnja za profitom često dovodi do zanemarivanja nekih aspekata poslovne politike, poput očuvanja životne sredine. Između velikog broja koncepata uspešna preduzeća se često odlučuju za totalni menadžment kvalitetom (TQM), koji i pored velikih troškova daje celoviti koncept strategije menadžmenta. U toj situaciji i država svojim merama pomaže preduzeća, kako bi se zajedničkim naporima ostvarili ciljevi zaštite životne sredine.

Ključne reči: menadžment, kriza, totalni menadžment kvalitetom, životna sredina.

UVOD

Čovečanstvo se tek početkom XXI veka suočilo sa problemom sopstvenog opstanka ne samo zbog opasnosti izbijanja trećeg svetskog rata, već zbog očajničke trke za profitom koja je nanale nenadoknadivu štetu prirodi. Neviđeni tehnološki razvoj i ekonomski prosperitet zahvaljujući industrijskoj i informatičkoj ekonomiji koji uslovljavaju moć i neodgovorno ponašanje ekonomskih sila u pogledu održivog razvoja doveli su do još jedne ekonomske krize koja se odrazila i na poslovanje većine preduzeća. Suočavajući se sa opadanjem profita i velikim gubicima većina preduzeća u uslovima krize i sama doživljavaju kolaps poslovanja što uslovljava da zanemare pitanje životne sredine, zarad opstanka i ostvarivanja zarade.

Ako svako preduzeće koje se razvija prolazi kroz krize, postavlja se pitanje u čemu je razlika između uspešnih i neuspešnih preduzeća, tj. kako uspešna preduzeća prolaze kroz krize, a da pri tom ne zanemare jedno od najvažnijih pitanja današnjice „društveno odgovorno ponašanje i zaštita životne sredine“. Razlika je u trajanju krize i njenim posledicama: uspešna preduzeća nisu pošteđena krize, ali ona raspolažu alatom - metodama i instrumentima kriznog menadžmenta - pomoću kojih se kriza predusreće, pravovremeno prepoznaje i ovladava, tj. u takvim preduzećima kriza nastupa ređe, traje kraće i posledice su manjeg intenziteta, ali često na štetu očuvanja životne sredine.

Odgovori na krizu se moraju tražiti i dobiti na svim nivoima i u svim sektorima privređivanja. Što se pre pristupi analizi dejstva krize, utoliko su veće šanse da se ona predupredi ili barem umanje njene posledice. Spoznati pretnje i rano reagovati na njih sa ciljem da se njihov negativni uticaj na preduzeće smanji osnovni je zadatak današnjih menadžera. Primena koncepta menadžmenta totalnog kvaliteta (TQM) nudi mogućnost uspešnog vođenja jedne poslovne organizacije pripremajući ih za krizne situacije. Međutim, činjenica da zahteva usklađivanje tehnoloških i ekonomskih zahteva sa očuvanjem životne sredine neminovno vodi smanjenju profita pa mnoga preduzeća odustaje od primene navadenog koncepta.

1. DEFINISANJE KRIZE I KRIZNOG MENADŽMENTA

Kriza je reč koja je u poslednje vreme najčešće korišćena ne samo kod ekonomista, nego i kod drugih, a pre svega političara, sociologa, psihologa. Kriza u principu znači opasnost, a za optimiste ona znači i šansu. I pored gotovo svakodnevne upotrebe ove reči, još uvek ne postoji jasno razumevanje njenog pojmovnog sadržaja.

Razni autori su različito i definisali krizu. Beker smatra da kriza preduzeća postoji kada je ugrožena njegova egzistencija, odnosno kada mu pretila nesolventnost.“(Jovičić i Stavrić, 2011)

Za Forda kriza je situacija koja ispoljava dve karakteristike (Senić i Lukić, 2008):

- 1) opasnost i
- 2) pritisak vremena.

Opasnost zato što učesnici u krizi osećaju da neće biti sposobni da postignu, ostvare ili zadrže vrednosti, resurse ili ciljeve koje smatraju važnim. Ove opasnosti po svojoj prirodi mogu biti lične (kao što

³ Docent, dr Snežana Krstić, Univerzitet odbrane, Vojna akademija, Pavla Jurišića Šturma 33, Beograd, Srbija, E-mail: snezanakrstic17@gmail.com

⁴ Dalibor Krstić, M.A., Univerzitet odbrane, Vojna akademija, Pavla Jurišića Šturma 33, Beograd, Srbija

je karijera), organizacione (kao što je tržišno učešće) ili socijalno-nacionalne (kao što je ekonomska stabilnost). Opasnost obuhvata kako veličinu ili vrednost potencijalnog gubitka, tako i verovatnoću realizovanja tog gubitka. Što su vrednosti verovatnoća gubitka veći, to je, logično, i pretnja veća.

Druga karakteristika, pritisak vremena, je zapažanje od učesnika u krizi o dužini vremena koje im stoji na raspolaganju za istraživanje, razmišljanje i preduzimanje akcije pre nego što počnu da se događaju ili eskaliraju gubici. Vreme raspoloživo za akciju pod uticajem je faktora kao što su kompleksnost problema, nivo stresa koji se oseća i karakteristika individualnih učesnika. U načelu, što je problem kompleksniji i što je veći osećaj stresa, to je kraće vreme za reagovanje i, logično, veći pritisak vremena.

U skladu sa navedenim, kriza ima nekoliko prepoznatljivih obeležja:

- ugrožava sistem, odnosno usporava njegov rast i razvoj ili u najgorem scenariju dovodi do kolapsa sistema;
- kriza kao nastupajući rizik ne mora da znači da se mora pojaviti iznenada i da kao takva dovede do naglog „šoka“ ili stresa sistema. Ona može da ima postepen tok, da bude vidljiva i prepoznatljiva. Na menadžmentu preduzeća je da je vrednuje, odnosno da proceni njenu opasnost po sistem i da u skladu sa tim preduzme i odgovarajuće mere;
- kriza može da znači i šansu. Kriza može da pokrene mehanizme u organizaciji koji mogu da uspostave novi vid organizovanja, da redefinišu planske ciljeve, da poboljšaju kadrovsku strukturu, da uđu u normativne procese i drugo. Prema tome, dobro razumevanje poruke koja može da pošalje nastupajuća kriza, može da bude i velika šansa da organizacija krene putem oporavka i razvoja.

Kriza je razdoblje kada su ugrožene temeljne vrednosti preduzeća (likvidnost, uspešnost, rentabilnost i potencijali uspeha). Kriza potencijala uspeha znači ne samo to da preduzeće ima gubitke, nego uopšte nema proizvod ili uslugu s kojom bi ostvarilo poslovni uspeh. To su temeljne vrednosti i veličine za preduzeće, a iz toga se izvode tri različite vrste poslovne krize (Bakić i Zeljić, 2011):

- kriza likvidnosti,
- kriza uspeha i
- kriza potencijala ili strategijska kriza.

2. SIMPTOMI KRIZE

Zbog različitih simptoma koji ukazuju na mogućnost pojave krize, odnosno različitih faktora i uticaja od kojih zavisi većina simptoma, ponekad je teško izvršiti jasnu identifikaciju uzroka krize. Što su uočljiviji simptomi krize, to je izvesnije da je preduzeće već u krizi i da su potrebni značajni naponi da se oni otklone.

Za preduzeće je mnogo bitnije da na vreme prepozna simptome krize, jer onda na vreme može uočiti proces nastajanja krize i na vreme sprovede mere za njeno prevazilaženje. Simptomi krize predstavljaju vidljiva dejstva uzroka krize, s tim da se oni ne mogu izdvajati od uzroka krize. Simptomi mogu biti rezultat više različitih uzroka, a i sami mogu postati uzrok krize. Zbog višestrukog uticaja različitih uzroka krize, ne može se uvek uspostaviti jasna uzročno-posledična veza između uzorka i simptoma krize.

Postoji jako mnogo simptoma koji ukazuju na moguću pojavu krize ili da je ona već tu. Mogu se grupisati u (Weikrich, Koontz, 1998):

- finansijske pokazatelje,
- pokazatelje u vezi sa proizvodom i
- pokazatelje u vezi sa međuljudskim odnosima.

Priroda krize jeste da se kreće eksponencijalno. Što je više simptoma krize, to je preduzeće dublje zašlo u krizu i teže je vratiti ga u ravnotežno stanje – stanje likvidnosti. Zbog toga je od suštinske važnosti uočavanje najmanjih signala (simptoma) krize i brza reakcija preduzeća. Ukoliko preduzeće ništa ne preduzme, onda će sve više tonuti u krizu, polako će povećavati svoja zaduživanja, a smanjivati svoju likvidnost, a uskoro neće moći da isplati nikakvu dobit.

Jedan od zadataka menadžmenta preduzeća jeste da uoči kada preduzeće može zapasti u nevolje. Ali to nije lako, zbog mnogih faktora uključujući i težnju preduzeća da ulepšavaju svoje rezultate (odnosno da se prikrivaju slabosti). Iako svako preduzeće u savremenom tržišnom sistemu podleže određenim opštim kretanjima, to ne daje za pravo menadžmentu da zanemare trendove rezultata koji mogu imati kobne posledice. Najveći broj preduzeća došao je u položaj bankrotstva zbog višegodišnjeg gomilanja gubitaka. Od menadžmenta se danas traži da blagovremeno otkriju simptome opasnosti i racionalno reaguje na situaciju pre nego što bude prekasno.

Neki simptomi krize ukazuju samo na svršen čin i u njihovom dejstvu se ne može ništa učiniti, dok drugi pretežno kao finansijski indikatori mogu služiti za rano naslućivanje problema do kojih preduzeće može doći. Perfektnije i brže računovodstvo svakako može pomoći u ranoj identifikaciji krize.

2.1. Faze procesa krize

Prema Krišteku svaka kriza ima četiri faze i to (Sikavica i dr., 2008):

- potencijalna kriza,
- latentna kriza,
- akutna/savladiva kriza,
- akutna/nesavladiva kriza.

U fazi potencijalne krize postoji odsustvo jasnih simptoma krize i ovo je u principu neka faza kvazinormalnog stanja preduzeća. U ovoj fazi se nalaze gotovo sva preduzeća. U samom preduzeću kao i u okruženju, postoji dovoljno „potencijala“ koji može da izazove krizu. Ova faza podrazumeva još uvek sasvim dovoljno manevarskog prostora menadžmenta da se izbegne dalji tok krize. Međutim, menadžment mora imati sposobnost prepoznavanja signala koji kazuju na mogućnost širenja elemenata krize u preduzeću.

Latentna kriza se označava kao stalna prikrivena kriza. Kada se uđe u ovu fazu, jasno je da je kriza tu, i da se svesno ili nesvesno prikrivaju signali koji ukazuju na to. Ako se ništa ne preduzme, kriza će se razviti u svim svojim pojavim oblicima. I ova faza pruža dovoljno mogućnosti onima koji odlučuju, da preduzimanjem adekvatnih i odlučnih mera spreče dalje širenje negativnih efekata krize. Ovde je situacija već kompleksnija u odnosu na prvu fazu. Složenost se ogleda u tome da je kriza sa svim svojim elementima prisutna u preduzeću i da odluke koje menadžment treba da donese moraju biti daleko složenije i zasnovane na mnoštvu informacija. Rezultati menadžmenta u ovoj fazi krize mogu biti vrlo efikasni, jer još nije nastupila složenija faza krize, a manevarski prostor je sasvim dovoljan da se mogu donositi efikasne odluke.

Faza akutne savladive krize je već faza kada kriza uveliko utiče na dalju sudbinu preduzeća. Više nema mogućnosti da se prikriva prisustvo elemenata krize. U takvoj situaciji najveći deo potencijala preduzeća se usmerava na savladavanje i neutralisanje elemenata krize. Osnovna preokupacija je zaustaviti negativne trendove koji ugrožavaju sam opstanak preduzeća. Taj potencijal, koji stoji na raspolaganju menadžmentu preduzeća u ovoj fazi krize je još uvek dovoljno jak da može da skrene tok krize, odnosno da usmeri preduzeće ka oporavku.

I na kraju ako ne uspe da iz faze akutne/savladive krize uđe u fazu oporavka, preduzeće neminovno i ubrzano ide ka svom kolapsu odnosno nestanku. U ovoj fazi potencijali preduzeću nisu dovoljni da udovolje zahtevima za iznalaženje rešenja za prisutne probleme.

Oni koji donose odluke više ne mogu svojim odlukama da utiču na usmeravanje krize u željenom pravcu, nego se samo ublažava negativna refleksija krize na preduzeće, svesni da samo na kraći ili duži rok odlažemo nestanak i likvidaciju firme.

Ovo su četiri faze toka krize koje u sebi sadrže sve elemente i daju jasnu sliku kako kriza evoluira od potencijalne ka akutnoj/nesavladivoj krizi kada je kolaps firme neminovan.

Kriza sigurno nije jednokratna čin. To je proces koji traje pri čemu menadžment preduzeća ima dovoljno vremena da preduzme korake, kako bi eliminisao pretnju pre svega opstanku preduzeća, a kasnije rastu i razvoju. Samo, za te odluke se od menadžmenta preduzeća traži znanje i dobra procena, odvažnost i spremnost da se preuzme rizik lošeg ishoda donetih odluka.

3. ODGOVOR MENADŽMENTA NA KRIZU

U kriznoj situaciji uprava preduzeća, vlasnici i menadžment, imaju na raspolaganju više mogućih modela transformacije organizacije kao način izlaska iz krize. Ovi modeli se koriste u čitavom svetu. Koji će model biti izabran i primenjen zavisi od uzroka, karaktera i obima krize. Tako se mogu primeniti parcijalni ili sveobuhvatni modeli, koji znače radikalnu strategiju zaokreta, duboke transformacione promene. U nekim situacijama pribegava se onim metodama transformacije koje daju brza i kratkoročna rešenja.

Pre nego što se donese odluka o primeni odgovarajućeg modela izlaska iz krize, najčešće se uvodi tzv. krizni menadžment, koji ne pretpostavlja samo promenu postojećeg menadžmenta ili dovođenje novog, već uspostavljanje takvog ambijenta u kompaniji koji zahteva brzu i usmerenu akciju svih nivoa preduzeća. Postojeći menadžment se često menja zbog uloge koju je imao u neblagovremenoj identifikaciji pojave i rasta krize, sopstvenih grešaka koje je činio iz nemara ili neznanja. Da bi se formirala strategija izlaska preduzeća iz krize potrebno je razumeti karakter uzroka krize, kao i prepoznati stadijume u razvoju krize. Preduzeću su na raspolaganju sledeće strategije izlaska iz krize (Sučević, 2010):

- smanjenje i sužavanje poslovanja – downsizing,
- strategija dezinvestiranja,
- strategija ubiranja plodova ili „žetve“,
- strategija restrukturiranja i

- strategija likvidacije.

Ove strategije se najčešće kombinuju u zavisnosti od složenosti problema sa kojim se preduzeće suočava.

3.1. Downsizing

U teoriji strateškog menadžmenta, „downsizing” je ona vrsta transformacije organizacije koja ide na smanjenje poslovnih aktivnosti preduzeća, napuštanje određenih aktivnosti, sužavanje asortimana proizvoda, zatvaranje pojedinih pogona, a u skladu sa tim i smanjenje broja zaposlenih. U praksi, međutim, „downsizing” se često svodi na onu vrstu smanjenja organizacije koja dovodi do smanjenja broja zaposlenih, a sve ostalo se samo koristi kao argumentacija. Ako se setimo masovnog procesa vlasničke transformacije domaćih preduzeća, jedna od najčešćih posledica tog procesa je pojava tzv. tehnološkog viška, što je samo jedan korak do otpuštanja zaposlenih. Prvi cilj ovakve strategije je direktno smanjenje troškova kroz eliminaciju nekonkurentnih proizvoda, uključujući i smanjenje troškova za plate otpuštenih radnika. Strategija smanjenja broja zaposlenih može dovesti i do negativnih efekata, pogotovo za one koji ostaju u preduzeću, jer se od njih očekuje da svojim radom nadoknade i rad bivših zaposlenih, što često dovodi do povećanja intenziteta i obima rada i produženja radnog vremena. Pretnja otpuštanjem radnika takođe može stvoriti stres i nesigurnost kod svih zaposlenih, ali dovesti i do toga da borba za svoje radno mesto u kriznim uslovima bude pojačana.

3.2. Strategija dezinvestiranja

Strategija dezinvestiranja može da se koristi kada strategija sužavanja ne daje očekivane rezultate. Nekim strategijskim poslovnim jedinicama u preduzeću je potrebna veća podrška nego drugim. Kada je jasno koja je to strategijska poslovna jedinica odgovorna za slabe performanse preduzeća, a preduzeću je potrebna gotovina, kao rešenje se nameće otuđivanje dela aktive. Činjenica da je teško utvrditi koja je to strategijska poslovna jedinica odgovorna za loše performanse čini ovu strategiju ne baš popularnom kod menadžera. Ukoliko se menadžment odluči za strategiju dezinvestiranja i to se pokaže kao dobra odluka, novac stečen na taj način se ulaže u preostale strategijske poslovne jedinice i budući rast preduzeća.

Opređenje za strategiju dezinvestiranja ne sme biti ishitreno, kako ne bi došlo do slučaja da se strategijska poslovna jedinica proda konkurentskom preduzeću i da ono za kratko vreme od nje dobije vrlo rentabilnu strategijsku poslovnu jedinicu.

Postoji više kriterijuma za selekciju proizvoda, usluga i strateških poslovnih jedinica za dezinvestiranje. To su:

- faza životnog ciklusa u kojoj se proizvod nalazi,
- trenutna tržišna pozicija i
- kupac koji bi platio datu cenu.

Plan trošenja novca dobijenog na ovaj način se treba unapred odrediti.

3.3. Strategija ubiranja plodova ili „žetve“

Strategija „žetve“ se koristi kada se smišljeno ide na smanjenje tržišnog učešća kako bi se ostvario kratkoročni tok gotovine ili dobit. Za ovu strategiju menadžment se najčešće opredeljuje kada je:

- tržište u fazi zrelosti,
- proizvod prosečnog ili natprosečnog kvaliteta,
- kada postoji značajno tržišno učešće i
- kada je cena prosečna ili iznad proseka.

Jedan od razloga da se preduzeće odluči za strategiju „žetve“ je pojava novog preduzeća u grani.

Slika 1. Reagovanje na novo preduzeće koje ulazi u granu

	Način reagovanja postojećeg preduzeća		
	Odgovoriti	Prilagoditi se novom preduzeću	Napustiti tržište
Konkurentna prednost postojećeg preduzeća	Jasna prednost	Jednaka	Inferiorna
Ekonomija veličine preduzeća koje ulazi u granu	Manja	Jednaka	Veća
Izvori preduzeća koje ulazi u granu	Inferiorni	Jednaki	Superiorni

Izvor: Milosavljević M., Savremeni strategijski menadžment, Megatrend Univerzitet, Beograd, 2007.

Tri se faktora analiziraju (Milosavljević, 2002):

- konkurentna prednost postojećeg preduzeća u grani, koja može biti jaka, jednaka i inferiorna, u odnosu na preduzeće koje ulazi u granu,
- ekonomija veličine preduzeća koje ulazi u granu, koja može biti manja, jednaka i veća u odnosu na postojeće preduzeće i
- izvori preduzeća koje ulazi u granu, a oni mogu biti inferiorni, jednaki i superiorni.

Postojeće preduzeće je prinuđeno da napusti tržište kada je njegova konkurentna prednost inferiorna, ekonomija veličine preduzeća koje ulazi u granu veća od njegove, a izvori preduzeća koje ulazi u granu superiorni. U ovakvoj situaciji strategija „žetve“ je dobro rešenje.

3.4. Restrukturiranje

Restrukturiranje organizacije je model koji obuhvata znatno širi asortiman mera, kako bi došlo do podizanja unutrašnje sposobnosti organizacije i njene tržišne konkurentnosti. Širina restrukturiranja organizacije polazi od širokog spektra mera, kao što su: zatvaranje ili prodaja neprofitabilnih delova preduzeća (redukcija imovine), kontrola i redukcija svih troškova, čvrsta finansijska kontrola, redukcija broja radnika, preseljenje nekih proizvodnih linija na druge, jeftinije lokacije, reorganizacija organizacione strukture, restrukturiranje dugova i sl. Pored ovih, defanzivnih strategija, uključuje se i čitav niz ofanzivnih strategija za unapređenje poslovanja, kao što su: očuvanje i razvoj zdravog jezgra kompanije, dodatno investiranje u razvoj i nove proizvode, angažovanje novog menadžmenta, fokusiranje na određene proizvode i nova tržišta, unapređenje prodaje, udruživanje sa drugim kompanijama i sl.

Restrukturiranje preduzeća se, takođe, često primenjuje ne samo u kriznim situacijama već i kod promene vlasničke strukture. Nova uprava kroz ovaj model vrši strategiju zaokreta ka povećanju performansi preduzeća i povećanju njegove tržišne vrednosti. U svetu je čest slučaj da investicione kompanije ili fondovi kupuju preduzeća, čija tržišna vrednost nije visoka u tom trenutku, vrše njihovo restrukturiranje radi povećanja njihove vrednosti i, zatim, na berzi prodaju to preduzeće, praveći na taj način profit.

Postoje tri tipa restrukturiranja:

- organizaciono,
- portfolio i
- finansijsko.

Organizaciono restrukturiranje ima slabije efekte na performanse od portfolio i finansijskog restrukturiranja. Pozitivni su efekti ukoliko organizaciono restrukturiranje dovodi do bolje usklađenosti između organizacione strukture i karakteristika sredine.

Posledica finansijskog restrukturiranja je promena u strukturi kapitala. Menja se odnos između vlasništva i dugova.

Portfolio restrukturiranje ima za posledicu značajnije promene u aktivima preduzeća i poslovima koje obavlja. Restrukturiranje portfolia omogućava često dve različite strategijske opcije. S jedne strane se ide na dezinvestiranje (otuđenje nekih poslovnih jedinica), a sa druge strane istovremeno na pripajanje preduzeću novih poslovno atraktivnih samostalnih preduzeća.

3.5. Strategija likvidacije

Likvidacija predstavlja prestanak poslovne aktivnosti preduzeća, bilo prodajom aktive ili zatvaranjem proizvodnih i poslovnih jedinica. Jasno je da ona nije atraktivna strategija za menadžment preduzeća, ali je ipak bolja varijanta, nego da dođe do bankrotstva. Pravi momenat za likvidaciju je kada menadžment proceni da preduzeće više vredi „mrtvo“ nego „živo“.

Pri donošenju odluke o likvidaciji bitna je dobra procena likvidacione vrednosti aktive vlasnika. Tržišna vrednost te aktive se naziva „likvidaciona vrednost“ minus dospela potraživanja. U slučaju da je tržišna vrednost preduzeća veća od likvidacione vrednosti aktive vlasnika, menadžment se neće odlučiti za likvidaciju. Umesto toga, prodaće preduzeće kao organizaciju koja funkcioniše na tržištu.

3.6. Održiva uspešnost menadžment strategije i zaštite životne sredine

Potreba za brzim i efikasnim odgovorom na izazove sa kojima se preduzeća suočavaju u uslovima krize zahtevaju da se razmotri koncept vođenja organizacije koji će omogućiti brzu adaptaciju, a sa druge strane maksimalno ublažiti poremećaje u poslovanju koji bi ugrozili opstanak na tržištu. Međutim, obično svaki odgovor dovodi do zanemarivanja pojedinih aspekata poslovne politike preduzeća, posebno zaštite životne sredine.

Međutim uspešna prduzeća i mnoge velike korporacije, uvažavajući zahteve današnjeg okruženja primorane su da i pored profita kao osnovnog motiva poslovanja prihvate i postave kao cilj i zaštitu životne sredine čak i u uslovima krize. Najbolji sveobuhvatan pristup rešavanju ovih problema predstavlja primena koncepta TQM – totalnog menadžmenta kvaliteta. Ovaj višedimenzionalni koncept za dugoročni održivi uspeh u poslovanju obuhvata i ekološki aspekt održivog razvoja. Primenom ovog koncepta uspostavlja se balans između finansijsko-ekonomskih interesa organizacije i interesa njenog društvenog i ekološkog okruženja.

Smatra se da je TQM najbolji menadžment metod za istovremeno ostvarivanje sledećih ciljeva organizacije:

- anticipiranje i kreiranje budućnosti organizacije;
- oduševljenje i lojalnost kupca;
- organizaciono i tehnološko restrukturiranje organizacije;
- sniženje troškova, povećanje produktivnosti i profita;
- društveno odgovorno poslovanje i
- dugoročan rast i razvoj organizacije usklađen sa životnom sredinom.

Primena kocepta TQM omogućava preduzeću da se pripremi za nastupajuće krizne situacije, a da pri tome ne zapostavi ostale aspekte poslovne politike poput zaštite životne sredine.

U obezbeđenju zaštite životne sredine, i država može odigrati značajnu ulogu kako u institucionalnom tako i u finansijskom smislu. Državna pomoć jedan je od niza instrumenata koje država može koristiti u cilju unapređenja kvaliteta životne sredine. Ovo je posebno značajna činjenica posebno u situaciji kada su i za realizaciju koncepta TQM neophodno obezbediti značajna finansijska sredstva u uslovima krize.

U Republici Srbiji regulacija životne sredine svoje osnove ima u najvišem zakonodavnom aktu. Zakonodavno-pravni i institucionalni okvir za upravljanje zaštitom životne sredine determinisan je Ustavom Republike Srbije.

Imajući u vidu da opravdana investiciona ulaganja podrazumevaju dodatne investicije koje privredni subjekt preduzima kako bi ostvario odgovarajući cilj koji doprinosi unapređenju životne sredine, ovakvo delovanje države u značajnoj meri doprinosi efikasnijem delovanju preduzeća u primeni strategije održivog razvoja.

ZAKLJUČAK

Uspešno upravljanje krizom i razvoj dobrih programa za njeno sprečavanje i brzo rešavanje najbolji su način da se prevladaju dve najvažnije greške menadžmenta u odnosu na krizu: ignorisanje ranih upozoravajućih signala krize i negiranje postojanja problema. Specijalisti i menadžment usmeren na upravljanje krizom osiguravaju da se krize predvide i izbegnu proaktivnim delovanjem, a onda kada to nije moguće, da njihovi negativni efekti budu što manji, posebno u pogledu zaštite životne sredine.

Bez obzira na parametre poslovanja, krize se neprekidno dešavaju. Preduzeća deluju u okolini koja se stalno menja i na neki način stvara krizne situacije. Poznavanje sebe i okoline prvi je korak do odlične pripreme za krizne događaje. Učenje iz krize postaje instrument sprečavanja nove krize, a ako se buduća kriza i ne može izbeći, trajaće kraće i njene će posledice biti manje pogubne.

Nesumljivo je da ne dovodi svaka promena preduzeće u opasnost. Ali takođe je činjenica da pojedina preduzeća nisu spremna za promene i da nemaju mehanizme koji mogu rano ukazati na opasnosti koje se mogu pojaviti tiho i sa svih strana u isto vreme.

Kada krizna situacija nastupi, menadžment preduzeća mora da analizira situaciju, da razvije mere antikriznog delovanja kako bi što efikasnije upravljao kriznom situacijom i kako bi sprečio da kriza dostigne veće razmere i dovede organizaciju do likvidacije. Veoma bitan korak koji menadžer mora osmisliti je program za izlazak iz krize.

Odabir adekvatne strategije poslovanja je najbolji put da organizacija deluje uspešno i u otežanim uslovima. U skladu sa tim koncept totalnog menadžmenta kvaliteta pokazuje najbolje rezultate imajući u

vidu da i savremeni izazovi poput zaštite životne sredine uzimaju značajnu ulogu u poslovnoj politici takvog preduzeća.

Posebno ohrabruje i činjenica da se i u Republici Srbiji, podstaknuti otvaranjem pregovaračkih poglavlja sa Evropskom Unijom, pažnja posvećuje očuvanju životne sredine ne posrednim pružanjem pomoći preduzećima putem izdvajanja dodatnih investicionih ulaganja.

LITERATURA

1. Bakić, R., Zeljić, D., Preduzetničko upravljanje I restrukturiranje poslovnih sistema u kriznim situacijama, Visoka škola poslovnog menadžmenta, Gradiška, 2011, str. 12.
2. Jovičić, M., Stavrić, B., Osnovi menadžmenta, Fakultet poslovne ekonomije, Bijeljina, 2011, str. 358-359.
3. Krstić B., i dr., Državna pomoć – instrument za zaštitu životne sredine u Evropskoj Uniji i Srbiji, Ekonomske teme, 2/2012, str. 205-220.
4. Milosavljević, M., Savremeni strategijski menadžment, Savremena administracija, 2002.
5. Senić, R., Lukić, M., Krizni menadžment 1, Panevropski Univerzitet, Banja Luka, 2008, str. 26-27.
6. Sikavica, P., Bahtijarević-Šiber, F., Pološki – Vokić, N., Temelji menadžmenta, Školska knjiga, Zagreb, 2008, str. 189.
7. Sučević, D., Krizni menadžment, MATE Zagreb, 2010, str. 323-324.
8. Weikrich, H., Koontz, H., Menedžment, MATE Zagreb, 1998, str. 223.

THE ROLE OF COMPANY MANAGEMENT IN CRISIS SITUATIONS

Snežana Krstić⁵

Dalibor Krstić⁶

Abstract

This paper analyzes the relationship of enterprise management in making strategic decisions in times of crisis, with the aim of preserving the environment. A large number of strategies that a company can choose, in order to ensure survival in the harsh operating conditions requires careful consideration and make timely decisions. The pursuit of profit often leads to neglect some aspects of policy, such as environmental protection. Among the large number of concepts of successful companies often choose for total quality management (TQM), which despite high costs of a comprehensive concept of strategy management. In this situation, the state with its measures helps companies to the joint efforts achieve the objectives of environmental protection.

Key words: management, crisis, total quality management, environment.

Rad primljen (Paper received): 15.10.2015.

Rad prihvaćen (Paper accepted): 26.02.2016.

⁵ Snežana Krstić, Ph.D., Assistant professor, University of defense, Military Academy, Pavla Jurišića Šturma no. 33, Belgrade, Serbia, E-mail: snezanakrstic17@gmail.com

⁶ Dalibor Krstić, M.A., University of defense, Military Academy, Pavla Jurišića Šturma no. 33, Belgrade, Serbia

ZNAČAJ DRŽAVNE REVIZORSKE INSTITUCIJE

Rezime

Državna revizorska institucija (Institucija) je najviši organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji. Osnovana je 2005. godine Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji. Državna revizorska institucija je samostalan i nezavisan državni organ. Za obavljanje poslova iz svoje nadležnosti Institucija je odgovorna Narodnoj skupštini Republike Srbije. Poslove iz svoje nadležnosti obavlja na osnovu Ustava Republike Srbije, Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji i Poslovnika Državne revizorske institucije, koji u skladu sa Zakonom, bliže uređuje način i postupak po kome Institucija vrši svoju nadležnost revizije, način obezbeđivanja javnosti rada, odlučivanja i druga pitanja utvrđena Zakonom koja su od značaja za rad Institucije. Institucija ima predsednika Institucije, potpredsednika, Savet, revizorske službe i prateće službe.

Ključne reči: Državna revizorska institucija, revizija, etički kodeks državnih revizora.

UVOD

Revizorskim službama rukovode vrhovni državni revizori. Rad pratećih službi Institucije usklađuje sekretar Institucije. Delokrug i način obavljanja poslova službi Institucije, unutrašnja organizacija i sistematizacija radnih mesta bliže su uređeni aktom Institucije – Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mesta, koji na predlog predsednika Institucije donosi Savet.

Etički kodeks državnih revizora i drugih zaposlenih u Državnoj revizorskoj instituciji bliže uređuje etička načela, opšteprihvaćena pravila ponašanja i profesionalne standarde kojih su dužni da se pridržavaju funkcioneri, državni revizori i drugi zaposleni u Državnoj revizorskoj instituciji. Pravila ovog kodeksa dužni su da se pridržavaju i spoljni stručnjaci angažovani u Državnoj revizorskoj instituciji u vršenju poslova iz njene nadležnosti. Državni revizori i drugi zaposleni dužni su da poštuju primenjuju Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji, standarde revizije INTOSAI (Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija), INTOSAI Etički kodeks i ovaj kodeks.

1. ISTORIJAT DRI

Državna revizorska institucija, najviši organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji, osnovana je Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji 2005. godine. Naredne, 2006. godine, Državna revizorska institucija je prepoznata kao ustavna kategorija. U delu Ustava Republike Srbije koji se odnosi na ekonomsko uređenje i javne finansije, navedeno je da „izvršavanje svih budžeta kontroliše Državna revizorska institucija“ (član 92), kao i „Državna revizorska institucija je najviši državni organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji, samostalna je i podleže nadzoru Narodnoj skupštini, kojoj i odgovara“ (član 96).

Na petoj sednici Odbora za finansije Narodne skupštine, koja je održana 6. septembra 2007. godine, članovi Odbora su glasanjem utvrdili listu kandidata Saveta Državne revizorske institucije koju su predložili Narodnoj skupštini na usvajanje. Za predsednika Saveta, predložen je Radoslava Sretenovića, za potpredsednika Ljubica Nedeljković, a za članove Saveta predloženi su Zoran Tamaš, Ljiljana DMITROVIĆ-ŠAPONJA i Natalija Čatović. Na sednici Narodne skupštine koja je održana 24. septembra 2007. godine, Narodna skupština izabrala je predsednika, potpredsednika i članove Saveta Državne revizorske institucije, najvišeg organa Institucije. Za predsednika Saveta izabran je Radoslav Sretenović, za potpredsednika Ljubica Nedeljković, za članove Zoran Tamaš, Ljiljana DMITROVIĆ ŠAPONJA i Natalija Čatović. Izbor članova Saveta označava i početak rada Institucije.

Godinu dana nakon izbora, Ljiljana DMITROVIĆ ŠAPONJA je podnela ostavku na mesto člana Saveta. Na 16. sednici Odbora za finansije, koja je održana 21. januara 2009. godine, članovi Odbora su usvojili većinom glasova predlog odluke o izboru Danke AKSENTIJEVIĆ za člana Saveta Državne revizorske institucije. Narodna skupština, na sednici koja je održana 18. marta 2009. godine, je donela odluku i za člana Saveta izabrala Danku AKSENTIJEVIĆ.

⁷ Jelena Peković, Master student, Ministarstvo odbrane RS, Birčaninova 5, Beograd, Srbija, E-mail: pekovicj@yahoo.com

Ubrzo nakon osnivanja, u novembru 2008. godine, Državna revizorska institucija postala je punopravna članica Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI). Deo Evropske organizacije vrhovnih revizorskih institucija (EUROSAI) Državna revizorska institucija je postala punopravnim članstvom 23. juna 2009. godine.

Radi obavljanja poslova iz nadležnosti Institucije, odnosno bližeg uređenja postupka revizije, Narodna skupština je usvojila 2009. godine Poslovnik o Državnoj revizorskoj instituciji 2009. godine. Ipak, među najvažnijim datumima od osnivanja Institucije svakako je 27. novembar 2009. godine. Toga dana je Državna revizorska Institucija predala Narodnoj skupštini prvi izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja. Izveštaj se odnosio na završni račun budžeta Republike Srbije za 2008. godinu. Naredne, 2010. godine, Državna revizorska institucija je postala članica Mreže vrhovnih revizorskih institucija država kandidata i potencijalnih kandidata za članstvo u Evropsku uniju. Prvi Strateški plan Državne revizorske institucije za period 2011-2015. godine donet je 2011. godine.

Na petoj sednici Odbora za finansije, republički budžet i kontrolu trošenja javnih sredstava, koja je održana 17. septembra 2012. godine, članovi Odbora su razmotrili kandidature i utvrdili listu kandidata za predsednika, potpredsednika i članove Saveta Državne revizorske institucije. Kandidat za predsednika Saveta bio je Radoslav Sretenović, za potpredsednika Bojana Mitrović, a za članove Saveta Natalija Čatović, Gordana Tišma i Miroslav Mitrović. Novi saziv Saveta Državne revizorske institucije, izabran je 25. septembra 2012. godine. Za predsednika Saveta, po drugi put na tu funkciju, Narodna skupština izabrala je Radoslava Sretenovića, za potpredsednika Bojanu Mitrović, za članove Nataliju Čatović, Gordanu Tišmu i Miroslava Mitrovića.

Posebno mesto u razvoju Državne revizorske institucije svakako zauzima i objavljivanje prvog izveštaja o reviziji svrsishodnosti poslovanja. Izveštaj o reviziji pod nazivom „Upravljanje službenim vozilima direktnih korisnika budžeta Republike Srbije“ predstavljen je javnosti 27. juna 2014. godine. Institucija se suočava sa brojnim problemima koji otežavaju njen rad i funkcionisanje. Jedan od njih odnosi se na poslovni prostor. Institucija i dalje ne raspolaže adekvatnim, jedinstvenim prostorom za rad. Zbog toga Institucija ne može da realizuje svoj kadrovski plan, odnosno zbog nedovoljnih prostornih kapaciteta dinamika prijema novih kadrova ne odgovara potrebama Institucije.

2. ULOGA, VIZIJA I MISIJA DRI

Državna revizorska institucija, kao najviši organ revizije javnih sredstava, u okviru svoje nadležnosti, obavlja sledeće poslove:

- planira i obavlja reviziju, u skladu sa Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji;
- donosi podzakonske i druge akte radi sprovođenja Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji;
- podnosi izveštaje Narodnoj skupštini Republike Srbije i skupštinama lokalnih vlasti;
- zauzima stavove i daje mišljenja kao i druge oblike javnih saopštenja u vezi sa primenom i sprovođenjem pojedinih odredaba Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji;
- po potrebi i u skladu sa svojim mogućnostima, pruža stručnu pomoć Skupštini, Vladi Republike Srbije (u daljem tekstu: Vlada) i drugim državnim organima o pojedinim značajnim merama i važnim projektima, na način kojim se ne umanjuje nezavisnost Institucije;
- može da daje savete korisnicima javnih sredstava;
- može davati primedbe na radne nacрте predloga zakonskih tekstova i drugih propisa i može davati mišljenja o pitanjima iz oblasti javnih finansija;
- može da daje preporuke za izmene važećih zakona na osnovu informacija do kojih je došla u postupku obavljanja revizije, a odnose se na to da proizvode ili mogu proizvesti negativne posledice ili dovode do neplaniranih rezultata;
- usvaja i objavljuje standarde revizije u vezi sa javnim sredstvima koji se odnose na izvršavanje revizijske nadležnosti Institucije, na priručnike za reviziju i na drugu stručnu literaturu od značaja za unapređenje revizorske struke;
- utvrđuje program obrazovanja i ispitni program za sticanje zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor, organizuje polaganje ispita za sticanje revizorskih zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor i vodi Registar lica koja su stekla ova zvanja;
- utvrđuje kriterijume i vrši nostrifikaciju stručnih zvanja iz nadležnosti Institucije stečenih u inostranstvu;
- saraduje sa međunarodnim revizorskim i računovodstvenim organizacijama u oblastima koje se odnose na računovodstvo i reviziju u okviru javnog sektora;
- obavlja druge poslove utvrđene Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji.

Državna revizorska institucija je prepoznatljiva, pouzdana, nezavisna institucija koja ima za cilj da doprinosi parlamentarnoj kontroli i dobrom upravljanju u javnom sektoru.

Svrha vizije je da obezbedi pravac delovanja Državne revizorske institucije. U viziji Državne revizorske institucije je odražen konsenzus postignut nakon konsultacija sa internim i eksternim

stejkholderima. Na taj način, vizija daje svrhu i smisao zajedničkih nastojanja Državne revizorske institucije i eksternih stejkholdera u promovisanju dobrog upravljanja.

Državna revizorska institucija je najviši, nezavisan, državni organ revizije javnih sredstava u Republici Srbiji, koji pruža profesionalno uveravanje Narodnoj skupštini i građanima Republike Srbije da se javna sredstva koriste efektivno, efikasno i ekonomično.

Misija kratko i jasno predstavlja razloge našeg postojanja, funkcije koje bi trebalo da ispunimo, našu primarnu ulogu i metode pomoću kojih nameravamo da je ostvarimo.

3. PREDMET I SUBJEKTI REVIZIJE DRI

Zakonom utvrđen je predmet revizije. Shodno Zakonu sva javna sredstva u Republici, odnosno sva primanja i izdaci u skladu sa propisima o budžetskom sistemu, svi finansijski izveštaji, finansijske transakcije, obračuni, analize i druge evidencije i informacije subjekata revizije, pravilnost poslovanja subjekata revizije u skladu sa zakonom, svrsishodnost raspolaganja javnim sredstvima, sistem finansijskog upravljanja i kontrole budžetskog sistema, sistem internih kontrola, interne revizije, predstavljaju predmet revizije.

Predmet revizije su akta i radnje subjekta revizije koje proizvode ili mogu da proizvedu finansijske efekte na primanja i izdatke korisnika javnih sredstava, imovina države, zaduživanja i davanja garancija, kao i svrsishodna upotreba sredstava kojima raspolažu subjekti revizije, ali i pravilnost rada organa rukovođenja, upravljanja i drugih odgovornih lica nadležnih za planiranje, izvođenje i nadzor poslovanja korisnika javnih sredstava.

Subjekti revizije su svi korisnici javnih sredstava, odnosno direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava, organizacije obaveznog socijalnog osiguranja (Fond za penzijsko i invalidsko osiguranje, Republički fond za zdravstveno osiguranje, Nacionalna služba za zapošljavanje), budžetski fondovi osnovani posebnim zakonom ili podzakonskim aktom, radi ostvarivanja cilja koji je predviđen posebnim republičkim, odnosno lokalnim propisom ili međunarodnim sporazumima, tako da su subjekti revizije, praktično, svi oni korisnici koji čine budžetski sistem Republike.

Subjekti Državne revizije:

- Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava Republike, teritorijalnih autonomija i lokalnih vlasti;
- Organizacije obaveznog socijalnog osiguranja;
- Budžetski fondovi osnovani posebnim zakonom ili podzakonskim aktom;
- Narodna banka Srbije u delu koji se odnosi na korišćenje javnih sredstava i na poslovanje sa državnim budžetom;
- Javna preduzeća, privredna društva i druga pravna lica koje je osnovao direktni odnosno indirektni korisnik javnih sredstava;
- Pravna lica kod kojih direktni odnosno indirektni korisnici imaju učešće u kapitalu odnosno u upravljanju;
- Pravna lica koja su osnovala pravna lica u kojim država ima učešće u kapitalu odnosno u upravljanju;
- Pravna i fizička lica koja primaju od Republike, teritorijalnih autonomija i lokalnih vlasti dotacije i druga bespovratna davanja ili garancije;
- Subjekti koji se bave prihvatanjem, čuvanjem, izdavanjem i korišćenjem javnih rezervi;
- Političke stranke, u skladu sa zakonom kojim se uređuje finansiranje političkih stranaka;
- Korisnici sredstava EU, donacija i pomoći međunarodnih organizacija, stranih vlada i nevladinih organizacija;
- Ugovorna strana u vezi sa izvršenjem međunarodnih ugovora, sporazuma, konvencija i ostalih međunarodnih akata i
- Drugi subjekti koji koriste sredstva i imovinu pod kontrolom i na raspolaganju Republike, teritorijalnih autonomija, lokalnih vlasti ili organizacija obaveznog socijalnog osiguranja.

Narodna banka Srbije je subjekt revizije, za koji je Državna revizorska institucija u obavezi da svake godine dostavi izveštaj o pravilnosti poslovanja Narodne banke Srbije u delu koji se odnosi na korišćenje javnih sredstava. Shodno odredbama zakona kojim se uređuje budžetski sistem, devizna sredstva korisnika budžetskih sredstava Republike, sredstava organizacije obaveznog socijalnog osiguranja i sredstava budžeta lokalne vlasti mogu se držati samo kod Narodne banke Srbije, tako da je poslovanje ovog subjekta od posebnog značaja.

Javna preduzeća, privredna društva i druga pravna lica koje je osnovao direktni, odnosno indirektni korisnik javnih sredstava, pravna lica kod kojih direktni, odnosno indirektni korisnici imaju učešće u kapitalu, odnosno u upravljanju i pravna lica koja su osnovala pravna lica u kojima država ima učešće u kapitalu, odnosno u upravljanju, su takođe subjekti revizije.

Revizijom mogu biti obuhvaćena bespovratna davanja ili garancije, subjekti koji se bave prihvatanjem, čuvanjem, izdavanjem i korišćenjem javnih rezervi, političke stranke, korisnici sredstava

Evropske unije, donacija i pomoći međunarodnih organizacija, stranih vlada i nevladinih organizacija i drugi subjekti koji koriste sredstva i imovinu pod kontrolom i na raspolaganju Republike, teritorijalne autonomije, lokalnih vlasti i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja.

Od 2015. godine Institucija sprovodi reviziju i odgovarajućeg broja parlamentarnih političkih stranaka na republičkom nivou, u skladu sa Zakonom o finansiranju političkih aktivnosti. Revizija se vrši i kod ostalih pravnih lica koja posluju sa subjektima revizije samo u pogledu njihovog poslovanja sa subjektima revizije. Postoji obaveza da Državna revizorska institucija svojim aktom bliže utvrdi način vršenja revizije kod ovih pravnih lica.

4. EKSTERNA REVIZIJA

Pod eksternom revizijom se podrazumeva postupak ispitivanja i ocene finansijskih izveštaja, na osnovu kojih se daje stručno mišljenje o realnosti i objektivnosti stanja imovine, kapitala, obaveza i rezultata poslovanja (Todorović i dr., 2015).

Konkretno, revizija finansijskih izveštaja predstavlja ispitivanje dokumenata, isprava, izveštaja i drugih informacija, radi prikupljanja dovoljnog, adekvatnog i pouzdanog dokaza za izražavanje mišljenja da li finansijski izveštaji subjekta revizije istinito i objektivno prikazuju njegovo finansijsko stanje, rezultate poslovanja i novčane tokove, u skladu sa prihvaćenim računovodstvenim načelima i standardima.

Revidiranje poslovanja prema Zakonu o Državnoj revizorskoj instituciji znači pribavljanje dovoljnog, adekvatnog i pouzdanog dokaza za izražavanje mišljenja o pravilnosti i svrsishodnosti poslovanja korisnika javnih sredstava. Revizija pravilnosti poslovanja znači ispitivanje finansijskih transakcija i odluka u vezi sa primanjima i izdacima, radi utvrđivanja da li su odnosne transakcije izvršene u skladu sa zakonom, drugim propisima, datim ovlašćenjima, i za planirane svrhe.

Revizija svrsishodnosti poslovanja znači ispitivanje trošenja sredstava iz budžeta i drugih javnih sredstava, radi sticanja dovoljnog, adekvatnog i pouzdanog dokaza za izveštavanje da li su sredstva od strane subjekta revizije upotrebljena u skladu sa načelima ekonomije, efikasnosti i efektivnosti kao i u skladu sa planiranim ciljevima (Andrić i dr, 2004).

Za razliku od eksterne dalje, interna revizija je nezavisna funkcija ustanovljena unutar organizacije koja ispituje i procenjuje njene aktivnosti. Svrha interne revizije je pomoć članovima organizacije, a posebno pomoć upravi u delotvornom ispunjavanju njihovih obaveza i odgovornosti, snabdevajući je analizama, procenama, preporukama, savetima i informacijama koje se odnose na aktivnosti organizacije. Delokrug rada interne revizije je važan i sa stanovišta revizije finansijskih izveštaja. Tu činjenicu potvrđuje postojanje Međunarodnog standarda revizije 610 - „Korišćenje rezultata rada interne revizije“. Delokrug rada interne revizije je prvenstveno namenjen rukovodstvu preduzeća. Eksterni revizori finansijskih izveštaja mogu se koristiti radom interne revizije ako procene da im je ona od koristi.

Revizor u postupku planiranja revizije treba da proceni aktivnost interne revizije kako bi mogao efikasno pristupiti obavljanju revizije. Izvesne delove rada interne revizije revizor može koristiti u svom izveštaju.

Za kvalitet revizije od presudnog značaja je njena nezavisnost, koja mora biti institucionalizovana kroz adekvatnu organizacionu strukturu i propise.

U ovom tekstu je opisan postupak koji Državna revizorska institucija (Institucija) Srbije primenjuje prilikom izvođenja revizije. Tekst predstavlja rezime postupka detaljno opisanog u članovima 35. do 42. Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji (Zakon) i članovima 10. do 42. Poslovnika Državne revizorske institucije (Poslovník).

Institucija obavlja reviziju na osnovu godišnjeg programa revizije, koji je dužna da usvoji pre kraja godine za narednu kalendarsku godinu.

Godišnji program revizije donosi Savet Institucije na osnovu utvrđenih kriterijuma za izbor subjekta revizije.

U okviru koji postavlja zakon, Institucija samostalno odlučuje o subjektima revizije, predmetu, obimu i vrsti revizije, vremenu početka i trajanja revizije, ako Zakonom nije drukčije određeno.

Program revizije obavezno svake godine obuhvata:

- 1) budžet Republike Srbije;
- 2) organizacije obaveznog socijalnog osiguranja;
- 3) odgovarajući broj jedinica lokalne samouprave;
- 4) poslovanje Narodne banke Srbije koje se odnosi na korišćenje javnih sredstava;
- 5) odgovarajući broj javnih preduzeća, privrednih društava i drugih pravnih lica koje je osnovao

direktni odnosno indirektni korisnik javnih sredstava i kod kojih ima učešće u kapitalu odnosno upravljanju.

Tokom kalendarske godine, Institucija može da izmeni i dopuni program revizije. Radi izvršenja programa revizije, Institucija može da angažuje revizore državnih revizorskih institucija drugih zemalja, kao i komercijalna preduzeća za reviziju.

Za izvršenje svog programa revizije, Institucija može da koristi izveštaje o izvršenoj reviziji koje su izdala komercijalna preduzeća za reviziju, odnosno na osnovu tih izveštaja da planira dodatne postupke kod subjekata revizije, s tim što je Institucija odgovorna za konstatacije revizije i kada koristi navedene izveštaje.

Pre početka revizije nadležni vrhovni državni revizor može podneti subjektu revizije zahtev za podnošenje podataka, koji su mu potrebni u planiranju i izvođenju revizije.

To je, u principu, spisak knjigovodstvene i/ili druge dokumentacije koju poseduje subjekt, koja je potrebna revizoru. Ovaj zahtev je pojačan upozorenjem da će u slučaju njegovog neispunjenja biti podneta prijava za prekršaj.

Postupak revizije počinje zaključkom o sprovođenju revizije, koji donosi generalni državni revizor na osnovu programa revizije, koji je doneo Savet Institucije. Ovo je prilično formalan dokument u kome se navodi ko će biti revidiran, šta će se revidirati, ciljevi revizije i koji će se period obuhvatiti revizijom. U toku samog postupka revizije ovaj zaključak može biti dopunjen (proširen obim revizije, promenjen period koji će biti obuhvaćen revizijom itd.).

Subjekt revizije može podneti prigovor na ovaj zaključak, a o prigovoru odlučuje Savet Institucije, koji ga može odbaciti, odbiti ili prihvatiti kao osnovanog. Generalni državni revizor izdaje ovlašćenje licu koje će vršiti reviziju. To lice sprovodi postupak revizije čiji cilj je prikupljanje dovoljno odgovarajućih dokaza za formiranje mišljenja o poslovanju subjekta revizije. Ako u toku revizije budu otkrivene radnje ili dokumenta koja ukazuju na mogućnost postojanja krivičnog dela ili prekršaja, revizor tu dokumentaciju može zapleniti, ali ne duže od osam dana.

Ako u postupku revizije subjekt revizije ne ispolji odgovarajuću spremnost na saradnju, generalni državni revizor izdaje nalog za podnošenje isprava (koje su mu potrebne, a nisu dostupne), koji sadrži i upozorenje da u slučaju njegovog ne izvršenja može biti podneta prijava za prekršaj.

Izveštaj o reviziji sastavlja se u pisanom obliku u formi nacrt, predloga i izveštaja kojim se okončava postupak revizije. Izveštaj sadrži elemente predviđene Međunarodnim standardima revizije. Nacrt i predlog izveštaja su poverljivi.

Nacrt izveštaja o reviziji sastavlja se nakon obavljene revizije i uručuje subjektu revizije. Subjekt revizije ima pravo da, u roku od 15 dana od dana uručjenja izveštaja, podnese obrazloženi prigovor. Nadležni vrhovni državni revizor razmatra opravdanost primedbi u roku od 15 dana od dana prijema prigovora. O prigovoru na nacrt izveštaja može se raspravljati i na sastancima (može ih biti više) koji organizuje vrhovni državni revizor i na koji poziva subjekte revizije. Svrha sastanka je otklanjanje nesaglasnosti i eventualno podnošenje novih dokaza.

Sastanak je vrlo formalnog karaktera, otpočinje pozivom i vodi se zapisnik o njegovom toku. Više članova Poslovnika regulišu tok tog sastanka i moguće situacije u toku njegovog održavanja.

Nakon poslednjeg sastanka na kome se raspravljalo o nacrtu izveštaja (može ih biti više), vrhovni državni revizor sastavlja predlog izveštaja o reviziji i uručuje ga subjektu revizije (i odgovornom licu, sadašnjem i/ili pređašnjem) u roku od 30 dana od dana održavanja poslednjeg sastanka na kome se vodila rasprava o nacrtu izveštaja o reviziji.

Predlog izveštaja o reviziji uručuje se i članovima Saveta Institucije. Subjekt revizije može, u roku od 15 dana od dana njegovog prijema, podneti prigovor na predlog izveštaja o reviziji sa navođenjem razloga i činjenica za njegovo osporavanje. O ovom prigovoru odlučuje Savet Institucije, u roku od 30 dana od dana njegovog prijema, a odgovor dostavlja subjektu revizije zajedno sa konačnom verzijom izveštaja o reviziji.

Savet može doneti zaključak da se:

- sporni nalaz izostavi iz izveštaja o reviziji,
- sporni nalaz ostane sastavni deo izveštaja u neizmenjenom obliku,
- sporni nalaz ostane sastavni deo izveštaja sa sadržinom koju odredi Savet.

Ako je potrebno, generalni državni revizor može odrediti da se o pojedinim delovima predloga izveštaja pribavi mišljenje spoljnog stručnjaka.

Izveštaj o reviziji donosi generalni državni revizor. Taj izveštaj ne može da sadrži nalaze revizije koji nisu sadržani u nacrtu, odnosno predlogu izveštaja o reviziji. Pre njegovog izdavanja vrši se pravno tehnička redakcija izveštaja.

U toku revizije vodi se računa o tome da li pojedine radnje subjekta revizije imaju obeležja prekršaja ili krivičnog dela. U tom slučaju generalni državni revizor, bez odlaganja, podnosi zahtev za pokretanje prekršajnog postupka, odnosno krivičnu prijavu, nadležnom organu.

Subjekt revizije u čijem su poslovanju bile otkrivene nepravilnosti ili nesvršishodnosti koje nisu otklonjene u toku obavljanja revizije, dužan je da ih otkloni u roku od 30 do 90 dana od dana uručjenja izveštaja o reviziji i o tome podnese izveštaj Institucije (odazivni izveštaj). U suprotnom podnosi se prijava za prekršaj protiv njega.

Institucija, može, da izvrši kontrolu navoda u odazivnom izveštaju o čemu sastavlja poslerevizioni izveštaj. U slučaju nezadovoljavajućih nalaza upućuje se zahtev odgovarajućem organu da preduzme mere protiv subjekta revizije (podnošenje prijava, predlog za razrešenje odgovornog lica itd.).

Odazivni izveštaj je javna isprava.

Institucija vrši sledeće vrste revizije:

- Reviziju finansijskih izveštaja - ispitivanje dokumenata, isprava, izveštaja i drugih informacija, radi prikupljanja dovoljnog, adekvatnog i pouzdanog dokaza za izražavanje mišljenja da li finansijski izveštaji subjekta revizije istinito i objektivno prikazuju njegovo finansijsko stanje, rezultate poslovanja i novčane tokove, u skladu sa prihvaćenim računovodstvenim načelima i standardima;
- Reviziju pravilnosti poslovanja - ispitivanje finansijskih transakcija i odluka u vezi sa primanjima i izdacima, radi utvrđivanja da li su odnosne transakcije izvršene u skladu sa zakonom, drugim propisima, datim ovlašćenjima, i za planirane svrhe;
- Reviziju svrsishodnosti poslovanja - ispitivanje trošenja sredstava iz budžeta i drugih javnih sredstava, radi sticanja dovoljnog, adekvatnog i pouzdanog dokaza za izveštavanje da li su sredstva od strane subjekta revizije upotrebljena u skladu sa načelima ekonomije, efikasnosti i efektivnosti kao i u skladu sa planiranim ciljevima.

ZAKLJUČAK

U uslovima globalizacije, te sveobuhvatnih i značajnih promena na tržištu, Državna revizorska institucija izdvaja se kao bitan segment u poslovanju državnih ustanova i institucija. Ona je usmerena ka ispitivanju finansijskih izveštaja s ciljem izražavanja mišljenja o njihovoj realnosti i objektivnosti. U svom radu koristi brojne metode i pri tome se rukovodi računovodstvenim standardima, načelima, pravilima i slično.

Bez obzira na kratku istoriju postojanja Državne revizorske institucije u Republici Srbiji, ona je na našem području dala značajan doprinos efikasnom poslovanju. Osnovni zadatak i cilj DRI je zaštita interesa vlasnika kapitala tako da svojom nepristranošću daje mišljenje o realnosti i objektivnosti finansijskih izveštaja i održavanja sigurnosti odvijanja poslovnog procesa.

Relevantne činjenice koje DRI čine bitnim segmentom međunarodnog korporativnog upravljanja su nepristranost, objektivnost, sveobuhvatnost, racionalnost, pouzdanost i slično. U obavljanju poslova revizije primenjuju se opšteprihvaćena računovodstvena načela, te računovodstveni standardi, odnosno smernice revizije.

Mehanizmi koji osiguravaju efikasnost korporativnog upravljanja su raznovrsni, a jedan od važnijih je eksterna revizija koja u svakodnevnoj praksi dobija sve veće značenje. Može se i reći da je ona postala neodvojivi deo dobre prakse korporativnog upravljanja.

Odnosi Državne revizorske institucije i subjekata revizije pokazuju da eksterna revizija koju sprovodi DRI, kao meru verodostojnosti finansijskih izveštaja, doprinosi kvalitetu finansijskih izveštaja, ali i njihovoj korisnosti u korporativnom upravljanju. Takođe je izuzetno je važna i komunikacija eksterne i interne revizije kao dva temeljna i najznačajnija segmenta celokupne revizijske profesije. Između njih postoje određene sličnosti, ali i neke bitne razlike. Postupak eksterne revizije koju sprovodi DRI uvek započinje s upoznavanjem, proverom i ocenom pouzdanosti internih kontrola i na temelju toga se određuje reprezentativni uzorak pomoću kojeg će se testirati podaci iz finansijskih izveštaja kako bi se ocenile njihova objektivnost i realnost.

Zahvaljujući pouzdanosti revizorskih izveštaja te ostalih navedenih činjenica eksterne revizije, vrlo je lako moguće da će se interes za uslugama revizora samo proširivati u bliskoj budućnosti.

LITERATURA

1. Andrić, M., Krsmanović, B. i Jakšić, D.: Revizija, teorija i praksa, četvrto izmenjeno i dopunjeno izdanje, Subotica, 2004
2. Todorović, M., Vučković Milutinović, S.: Revizija, Ekonomski fakultet, Beograd, 2015;
3. http://www.dri.rs/upload/documents/Opsti_dokumenti/zakon_dri.pdf
4. <http://www.apeiron-uni.eu/lycboardclient/Default.aspx?DepartmentID=9&NewsID=14657>
5. Ustav Republike Srbije, 2006. godina;
6. Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji ("Sl. glasnik RS", br. 101/2005, 54/2007 i 36/2010);
7. Zakon o budžetskom sistemu (Službeni glasnik RS", br. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11 i 93/12);
8. Zakon o finansiranju političkih aktivnosti ("Sl. glasnik Republike Srbije", br. 43/11 i 123/14);
9. Poslovnik Državne revizorske institucije ("Sl. glasnik RS", br. 9/2009);

SIGNIFICANCE OF THE STATE AUDIT INSTITUTION

Jelena Peković⁸

Abstract

The State Audit Institution (Institution) is the highest organ of the audit of public funds in the Republic of Serbia. Established in 2005, the Law on State Audit Institution. The State Audit Institution is an autonomous and independent state authority. To perform activities within its jurisdiction Institution is responsible to the National Assembly of the Republic of Serbia. Activities within its jurisdiction performs on the basis of the Constitution of the Republic of Serbia, the Law on State Audit Institution and the State Audit Institution, which in accordance with the law, specify the manner and procedure for the exercise jurisdiction Institution audits way of ensuring transparency, decision making and other issues established law that are relevant to the work of the Institution. The institution has a president of the Institution, Vice President, Council, audit departments and support services.

Key words: The State Audit Institution, revision, code of ethics of state auditors.

Rad primljen (paper received): 08.09.2015.

Rad prihvaćen (paper accepted): 23.01.2016.

⁸ Jelena Peković, master student, Ministry of Defense, Birčaninova no. 5, Belgrade, Serbia, E-mail: pekovicj@yahoo.com

MENADŽERSKI ASPEKTI MEĐUZAVISNOSTI ZAŠTITE ŽIVOTNE SREDINE I BUDŽETA

Rezime

Finansiranje zaštite životne sredine predstavlja jedan od osnovnih zadataka svake savremene države. Fokusirajući se na finansijsku instituciju kakva je budžet možemo predstaviti stepen potreba i mogućnosti zadovoljenja osnovnih potreba u vezi uspostavljanja i funkcionisanja sistema zaštite životne sredine.

Koristeći statističke metode predstavimo uzročno posledične odnose između elemenata sistema zaštite životne sredine i njihovog finansijskog uporišta u ekonomskoj moći države u savremenim uslovima na prostoru Republike Srbije.

Ključne reči: budžet, zaštita životne sredine, finansiranje.

UVOD

Finansiranje zaštite životne sredine predstavlja jedno od najvažnijih pitanja svake savremene države. Finansijska institucija kao što je budžet predstavlja veliki oslonac zadovoljenja potreba za novcem u vezi sa tim.

S obzirom da se zaštita životne sredine finansira pored nekoliko izvora finansiranja, kao što su finansiranje iz sektora privrede, prihoda od naknada i izvora međunarodnih donacija, u najvećoj meri iz budžeta Republike Srbije, u radu ćemo obraditi upravo finansiranje zaštite životne sredine iz budžeta Republike Srbije.

Važnu ulogu u zaštiti životne sredine ima Agencija za zaštitu životne sredine koja svojim statističkim podacima u velikoj meri utiče na odgovorno ponašanje pravnih i fizičkih lica kao velikih zagađivača životne sredine. To za posledicu ima domaćinski odnos prema zaštiti životne sredine što se pozitivno odražava na društvo u celini. Zbog toga je neophodna pozitivna korelacija između izdvajanja finansijske institucije kao što je budžet i sektora privrede koji uzajamnim delovanjem mogu u velikoj meri da doprinesu zaštiti životne sredine. Takođe, neophodno je da se glavni teret finansiranja zaštite životne sredine premesti sa budžeta Republike na zagađivače i namenske fondove za zaštitu životne sredine.

S obzirom da Republika Srbija ima projektovan cilj u vezi sa priključenjem Evropskoj Uniji (EU) neophodno je usaglašavanje, kako načina finansiranja tako i modela zaštite životne sredine uopšte. Zbog te činjenice, ne možemo a da ne dotaknemo budžet zemalja EU kao i udeo u njihovom BDP (domaći bruto proizvod) za finansiranje zaštite životne sredine.

1. METODE

U radu koristimo metodu korelacije kako bi utvrdili odnos stanja i strukture rashoda finansiranja iz budžeta i pojedinačnih činilaca zaštite životne sredine u Republici Srbiji. U cilju sagledavanja ekonomskih činilaca i načina finansiranja budžetskog dela zaštite životne sredine sa jedne strane i elemenata zagađivanja zaštite životne sredine koristimo različite analitičke pokazatelje. Jedna od osnovnih varijabli je BDP i budžet Republike Srbije biće polazna veličina razmatrana u ovom istraživanju. Pored toga koristiće se i odnosi između budžetskih aproprijacija koje predstavljaju udele na rashodnoj strani budžeta (Štiglic, 2008) opredeljene za namene finansiranja izdataka zaštite životne sredine što je ujedno pokazatelj udela rashoda u ukupnoj državnoj potrošnji kao sastavnom delu GDP-a.

Kao mera stanja zaštite životne sredine koriste se pokazatelji količine otpadnih voda iz industrije u hiljadama kubika, količina prečišćene otpadne vode u hiljadama kubika i godišnjoj količini otpada u

⁹ Tihomir Simeunović, master student, Visoka škola za menadžment i ekonomiju, Kargujevac, Srbija E-mail: simeunovict@gmail.com

Srbiji. (Radičić i Raičević, 2111) Ovi pokazatelji upućuju na stepen ulaganja industrije u zaštitu životne sredine u odnosu na izdvajanje iz budžeta za zaštitu životne sredine.

U radu koriste se podacima Narodne banke Republike Srbije, Agencije za zaštitu životne sredine, Zavoda za statistiku Republike Srbije, period od 2010. do 2014. godine.

Za potrebe istraživanja koristili smo model $GDP=C+G+I+X-M$, rashodnog metoda utvrđivanja BDP u kome C označava ličnu potrošnju, G javnu potrošnju, I investicije, X izvoz, a M uvoz (Burda i Viploš, 2012).

U toku istraživanja primenili smo model korelacije Pirsonovog koeficijenta $r_{xy}=C_{xy}/SD_x \cdot SD_y$, gde C_{xy} označava kovarijansu, a $SD_x \cdot SD_y$, proizvod standardnih devijacija h i y . (Burda i Viploš, 2012)

Kako bi izvršili procenu vrednosti u narednom periodu zavisno od ekonomskih kretanja koristili smo metodu vremenskog linearnog trenda $\hat{y} = b_0 + b_1x$, gde \hat{y} predstavlja linearnu funkciju, b_0 (prosek) i b_1 (srednji apsolutni porast) predstavljaju ocene parametara, a x predstavlja podatke vremena. (Mladenović i Nojković, 2015) Za izračunavanje ocene parametara trenda koristi se metod najmanjeg kvadrata.

2. REZULTATI

U istraživanju polazeći od podataka koje smo prikupili i metoda koje primenjujemo izvršili smo statističku pripremu podataka radi mogućnosti njihove obrade.

Tabela 1. Finansijski pokazatelji u Republici Srbiji u milionima dinara

Godina	Budžet Republike Srbije	Izdvajanja iz budžeta za ZŽS	Subvencije iz budžeta RS za zaštitu životne sredine	Subvencije za ponovnu upotrebu i ikorišćenje otpada kao sekundarne sirovine	Količina prečišćene otpadne vode	Pokazatelji industrijske proizvodnje u Srbiji
1	2	3	4	5	6	7
2010	714.823,84	1.571,34	385,00	0	>6,3 %	2,50%
2011	804.947,31	1.438,53	361,00	0	>16,4 %	2,20%
2012	824.481,00	1.321,52	380,00	0	>7,3 %	-2,90%
2013	965.700,00	7.771,98	444,84	200,00	<3,7 %	5,50%
2014	929.902,00	9.537,05	630,00	300,00	>8,6 %	-5,50%

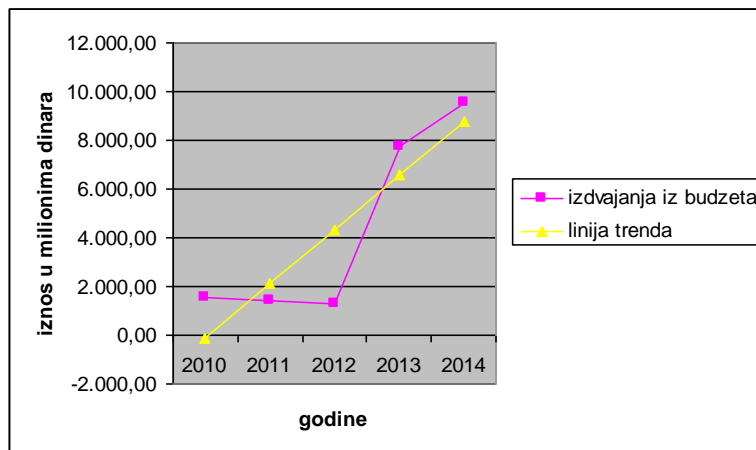
Izvor: http://www.nbs.rs/export/sites/default/internet/latinica/80/realni_sektor/SBRS01.xls,
<http://www.mfin.gov.rs/pages/issue.php?sf=6&id=1578>

Izvršili smo analizu budžeta Republike Srbije (h) i izdvajanja iz budžeta Republike Srbije za zaštitu životne sredine (u). Primenom PEARSON-OV metode korelacije ustanovili smo da vrednost korelacije iznosi $r_{xy}=0.86$ što spada u jako pozitivnu korelaciju.

Ukoliko iz predhodne tabele kao pojavu (h) uzmemo izdvajanja iz budžeta Republike Srbije za projektovane godine (2010-2014), a kao pojavu (u) subvencije iz budžeta RS za zaštitu životne sredine, primenom PEARSON-OV metode korelacije ustanovili smo da je vrednost koeficijenta korelacije iznosi $r_{xy}=0.88$ što spada u jako pozitivnu korelaciju.

Primenom PEARSON-OVE metode korelacije ustanovili smo da je vrednost koeficijenta korelacije, analizom (h) izdvajanja iz budžeta Republike Srbije za zaštitu životne sredine i (u) količine otpadnih voda iz industrije, $r_{xy}=0,38$ što znači da je koeficijent korelacije u slabo pozitivnoj korelaciji.

Grafikon 1. Izdaci za finansiranje zaštite životne sredine



Izračunavanjem vremenskog linarnog trenda došli smo do modela linearnog trenda $\hat{y} = 4,328.08 + 2,226.49x$, gde je prosek u posmatranom periodu kapitalnih rashoda 4,328.08 miliona dinara, a srednji apsolutni rast u predstavljenom periodu 2,226.49 miliona dinara. Izračunavanjem vrednosti trenda za 2020. godinu došli smo do rezultata od 22,139.99 miliona dinara.

3. DISKUSIJA

Analizirajući dobijene rezultate može se zaključiti da budžet Republike Srbije i izdvajanja iz budžeta Republike Srbije za zaštitu životne sredine, povezani u jako pozitivnoj korelaciji, što znači da u ovom slučaju rastom budžeta Republike Srbije, raste i izdvajanje iz budžeta za zaštitu životne sredine.

Povezanost ove dva predmeta upoređivanja, na prvi pogled, deluje pozitivno i optimistično za zaštitu životne sredine, jer izdvajanja Republike iz budžeta za zaštitu životne sredine prati i rast budžeta Republike. Ali dugoročno na finansiranje zaštite životne sredine se ne sme gledati kao na trošak države već kao na investiciju u budućnost. Ta investicija bi mogla da se ogleda u izgradnji projekata kao što su izgradnja parkova prirode, banja i sportskih terena. Ovakvim ulaganjem u finansiranje zaštitu životne sredine u velikoj meri bi moglo da rastereti državni budžet, a formiranjem fondova zaštite životne sredine finansiranje zaštite životne sredine bi bilo u velikoj meri nezavisno.

Još jedan važan nedostatak finansiranja zaštite životne sredine iz budžeta Republike Srbije je u tome što ona zavisi od ekonomske snage budžeta i ekonomske moći budžetskih korisnika. To znači da stanje i stepen zagađenosti životne sredine, koja utiče na zdravstveno stanje stanovništva, a kojoj je glavni izvor finansiranja budžet, zavisi isključivo od ekonomske snage jedne države. Formiranjem fondova za zaštitu životne sredine i pomenutim načinom finansiranja u vidu investicija u zaštitu životne sredine, imali bismo finansiranje zaštite životne sredine sa znatno manjim oslanjanjem na budžet Republike, koji bi bio u velikoj meri nezavisan od trenutnog ekonomskog stanja države.

Kao što je pomenuto najveći deo sredstava za zaštitu životne sredine dolazi iz budžeta Republike s toga je neophodno inspirisati zagađivače da preuzmu glavni teret finansiranja zaštite životne sredine. Zato je potrebna pojačana budnost i ozbiljniji rad državnih nadzornih institucija u vidu pojačanih inspekcija i kontrola poštovanja zakona o zaštiti životne sredine.

Još jedan važan faktor u zaštiti životne sredine je porast subvencija iz budžeta Republike Srbije a naročito subvencija za ponovnu upotrebu i korišćenje otpada kao sekundarne sirovine. Analiza nam govori da su i ova dva predmeta upoređivanja, izdvajanja iz budžeta Republike Srbije i subvencije iz budžeta Republike Srbije za zaštitu životne sredine, povezani u srednje pozitivnoj korelaciji, što znači da je porastom izdvajanja iz budžeta Republike Srbije rasle i subvencije iz budžeta. Savremeno uređene države u procesu zaštite životne sredine veliku pažnju daju na reciklaži sekundarnih sirovina i vraćanje u ponovnu upotrebu u istom ili drugom obliku. Zbog toga na otpad treba gledati kao na sekundarnu sirovinu iz koje se reciklažom proizvode određeni proizvodi neophodni duštvu. Reciklažom sekundarnih sirovina, pored osnovnog značaja zaštite i očuvanje životne sredine, dobijamo znatno jeftiniju proizvodnju određenih proizvoda jer sirovina već postoji i nije potrebno izdvajanje za nabavku, a iz tabele se vidi jedna pozitivna i optimistična slika u vidu subvencionisanih ulaganja u ponovnu upotrebu i ikorišćenje otpada kao sekundarne sirovine.

Izdvajanja iz budžeta Republike Srbije za zaštitu životne sredine i količine otpadnih voda iz industrije, su u slabo pozitivnoj korelaciji, što znači da rastom izdvajanja iz budžeta Republike Srbije, količina otpadnih voda iz industrije neznatno opada. To nam govori da je rast industrijske proizvodnje u Srbiji stagnirao ili opadao. Na osnovu ovih pokazatelja za očekivati je da bi procenat prečišćene vode iz

industrije rastao zbog manje količine otpadnih voda. Iz tabele se vidi da nije tako i da je procenat prečišćene vode iz industrije opadao.

Takođe, ako sagledamo činjenicu iz predhodne analize i pokazatelje iz tabele da procenat prečišćene vode iz industrije iz godine u godinu opada, možemo da zaključimo da je ulaganje industrije u smanjenju zagađenja i čistije tehnologije zaštite životne sredine nedovoljne. Primerom procenta prečišćene vode iz industrije, jasno se vidi koliko je neophodno ulaganje, pored izdvajanja iz budžeta Republike, ulaganje i glavnih zagađivača životne sredine a to je industrijska proizvodnja u zaštitu životne sredine.

Vremenskim linearnim trendom smo prikazali trend kretanja izdvajanja iz budžeta Republike Srbije, modelom linearnog trenda, kroz vremenski period od 2010. godine do 2014. godine. U dijagramu, izdvajanja iz budžeta Republike Srbije i model linearnog trenda, se vidi da je trend izdvajanja iz budžeta za zaštitu životne sredine rastao.

Primenom vremenskog linearnog trenda za predviđanje izdvajanja iz budžeta Republike Srbije za 2020. godinu, došli smo do rezultata da, ako bi se rast izdvajanja iz budžeta nastavio to bi predstavljalo veliki problem i opterećenje za budžet Republike Srbije. Veliki deo budžetskih sredstava bi odlazio na zaštitu životne sredine što bi u velikoj meri moralo da se odrazi na neku drugu oblast finansiranja iz budžeta Republike Srbije.

ZAKLJUČAK

Potreba za zaštitu životne sredine predstavlja imperativ svake savremene države. Dinamika našeg društvenoekonomskog razvoja zahteva primenu savremenih tehničko-tehnoloških sistema koji će moći umanjiti zagađenje životne sredine. Za te potrebe neophodno je izdvojiti određene investicije, što predstavlja problem većine nerazvijenih zemalja. Pomenuli smo da finansiranje zaštite životne sredine predstavlja jedno od najvažnijih pitanja kada govorimo o zaštiti životne sredine, jer se finansira iz više izvora kao što su: finansiranja iz sektora privrede, prihoda od naknada i izvora međunarodnih donacija, u najvećoj meri iz budžeta Republike Srbije.

Statističkim metodama predstavili smo odnos između elemenata sistema zaštite životne sredine i njihovog finansijskog uporišta u ekonomskoj moći države. Najveći problem, potkrepljen validnim podacima, predstavlja to što se u najvećoj meri zaštita životne sredine finansira iz budžeta. Budžet Republike Srbije je rastao a uporedo sa tim rasla su i izdvajanja za zaštitu životne sredine i sve to je pozitivno kada je u pitanju finansiranje zaštite životne sredine. Potrebno je finansiranje u budućnost i nešto što će u budućnosti predstavljati izvor finansiranja u smislu investiranja u sportske centre, banje i parkove prirode itd.

Finansiranje u zaštitu životne sredine treba da bude konstantno i kvalitetno. Međutim ovakvo finansiranje nije moguće jer finansiranje zaštite životne sredine zavisi od ekonomske snage budžeta i ekonomske moći budžetskih korisnika. Naše viđenje je da bi bilo neophodno ponovno formiranje fondova za zaštitu životne sredine, jer bi finansiranje bilo nezavisnije od stanja budžeta.

U očuvanje životne sredine potrebno je uključiti sve elemente društvenog sistema, a u prvi red treba svrstati najveće zagađivače kao što je industrijska proizvodnja. Takve zagađivače treba inspirisati da svojim ulaganje poprave i daju jednu ključnu notu u očuvanju i zaštiti životne sredine. Takvim odgovornim odnosom, ne samo da bi se očuvala životna sredina, već bi budžet Republike bio rasterećeniji.

I na kraju treba ponoviti da je finansiranje zaštite životne sredine jako važan činilac u zaštiti životne sredine. Da je velikim izdvajanjem uz budžeta država pokazala jedan nivo odgovornosti. Da je potrebno pronaći rešenje za konstantno i nezavisno finansiranje zaštite životne sredine. Da je potrebno inspirisati ključne zagađivače da svojim finansijskim delovanjem preuzmu deo finansiranja zaštite životne sredine i time smanje izdvajanja uz budžeta. Ni jedna od ovih elemenata kratke retrospektive ne može biti zadovoljena i realizovana ako se svest ljudi, kao i svih društvenih činilaca, o zaštiti životne sredine u potpunosti nepodčini prirodi, a ne priroda nama, boreći se da je ni u kom pogledu ne ugrozimo. Tako svesnim delovanjem ostavićemo iza sebe zdraviju prirodnu sredinu koja nam je itekako potrebna.

LITERATURA

1. Stiglic E. DŽ, Ekonomija javnog sektora, prevod, Ekonomski fakultet, Beograd, 2008.
2. Radičić M, Raičević B, Javne finansije : teorija i praksa, Data status, Beograd, 2011.
3. Burda M., Viploš Č., Makroekonomija : evropski udžbenik, prevod 5. izd., Ekonomski fakultet, Centar za izdavačku delatnost, Beograd, 2012.
4. Žižić M., Lovrić M, Pavličić D, Metodi statističke analize, Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta, Beograd, 2007.
5. Mladenović Z, Nojković A, Primenjena analiza vremenskih serija, Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta, Beograd, 2015.
7. Novitović O, Randjić D, Novitović A, Zaštita životne sredine, Uzice, 2009.

8. http://www.nbs.rs/export/sites/default/internet/latinica/80/realni_sektor/SBRS01.xls
9. <http://www.mfin.gov.rs/pages/issue.php?sf=6&id=1578>

MANAGERIAL ASPECTS OF INTERDEPENDENCE OF ENVIRONMENTAL PROTECTION AND THE BUDGET

Tihomir Simeunović¹⁰

Abstract

Financing environmental protection is one of the main goals of any modern state. Focusing on the financial institution like the budget we present level of needs and possibilities of meeting the basic needs regarding the establishment and functioning environmental protection system.

Using statistical methods present the causal relationships between the elements of environmental protection systems and their financial bases in the economic power of the state in modern conditions the diameter of the Republic of Serbia.

Keywords: budget, environmental protection, co-financing.

Rad primljen (paper received): 02.10.2015.

Rad prihvaćen (paper accepted): 15.01.2016.

¹⁰ Tihomir Simeunović, master student, School of management and economic studies, Kragujevac, Serbia, E-mail: simeunovic@gmail.com

INTERNA KONTROLA I KOMPONENTE INTERNE KONTROLE

Rezime

Usled veoma dinamičnih promena na tržištima, pogotovo na tržištima kapitala, vlasnicima kapitala i investitorima potrebno je pouzdano i nezavisno mišljenje o finansijskim izveštajima preduzeća koja su predmet njihovog interesovanja. U uslovima koje karakteriše velika unificiranost heterogenih finansijskih izveštaja, menadžment preduzeća traga za načinom boljeg uspostavljanja kontrole preduzeća, što predstavlja dug i kontinuiran proces. Punu podršku u tome pruža mu interna kontrola i interna revizija poslovanja preduzeća.

Ključne reči: menadžment, interna kontrola, interna revizija.

UVOD

Menadžment savremenog društva suočen je sa potrebom donošenja poslovnih odluka u vezi sa ostvarenjem poslovnih ciljeva. Sistem internog nadzora koji uključuje sve mere pažnje usmerene na sprečavanje grešaka prekomernih troškova i prevare, proverava i obezbeđuje pouzdanost informacija. Ključni zadatak internog nadzora jeste da kontroliše sve delove preduzeća da li dosledno redukuju poslovnu politiku usvojenu na početku poslovnog perioda, kao i da o tome podnose informaciju menadžmentu privrednog društva. Za pojačano interesovanje za uspostavljanje internog nadzora razlog više su i prisustvo neloyalne konkurencije, povećane konkurencije i urušavanje poslovnog morala.

1. INTERNA KONTROLA

Osnovni i najvažniji oblik kontrole u preduzeću, s obzirom na njen karakter, predstavlja interna kontrola. Za interne kontrole su zainteresovani skoro svi, od eksternih revizora do uprave, borda direktora, velikih kompanija, pa sve do države. Sistem interne kontrole¹² podrazumeva sve politike i postupke koje je usvojila uprava nekog preduzeća kako bi joj pomogli u postizanju cilja uprave vezanog za obezbeđenje: poslovanja, politike, uprave, zaštite sredstava, sprečavanje prevare i greške, tačnost i kompetnost računovodstvenih isprava i blagovremenu pripremu pouzdanih finansijskih informacija.

Za internu kontrolu odgovorni su svi u organizaciji: menadžment, upravni odbor, interni revizori i ostalo osoblje. Najodgovorniji je izvršni direktor koji treba da preuzme nad sistemom interne kontrole, odnosno da vodi i daje direktive višim menadžmentima. Upravni odbor čija je glavna obaveza da obezbedi rukovođenje, davanje direktive i nadgledanje. Interna kontrola se može definisati kao proces, ustanovljen i sproveden od strane upravnog odbora preduzeća, menadžmenta i ostalog osoblja, a cilj mu je da obezbedi razumno uverenje vezano za postizanje ciljeva u sledećim kategorijama: Efikasnost i uspešnost poslovanja, pouzdanost finansijskog izveštavanja, saglasnost sa postojećim propisima i zakonima, zaštita imovine od neovlašćenog prisvajanja, korišćenja i otuđenja.

Navedena definicija interne kontrole održava sledeće osnovne koncepte i to:¹³

- Interna kontrola je proces.
- Internu kontrolu obavljaju ljudi neke organizacije.
- Od interne kontrole se očekuje da upravnom odboru i menadžmentu preduzeća pruži samo razumno uverenje, a ne apsolutno uverenje da su ciljevi organizacije ostvareni.
- Interna kontrola se primenjuje radi postizanja ciljeva u jednoj ili više kategorija koje su međusobno preklapaju.
- Zaštita imovine od preteranog trošenja, neefikasne upotrebe i mogućih prevara.
- Obezbeđenje pouzdanosti računovodstvenih podataka.
- Doslovna realizacija poslovne politike u svim delovima privrednog društva.

Sistem interne kontrole sastoji se od svih mera i metoda koje se primenjuju u preduzeću u cilju obezbeđenja njegovih sredstava od rasipanja, pronevera i neefikasnosti, unapređenje tačnosti i

¹¹ Stefan Simijonović, Master studije Javne finansije, Vojna akademija, Beograd, Srbija, E-mail: simijonovic_s@gmail.com

¹² Prema „ISO 400“

¹³ Podela preuzeta sa sajta: „<http://www.scribd.com/doc/47299805/592-Interna-kontrola-Interni-nadzor>“

pouzdanosti njihovih vodstvenih i operativnih podataka, pridržavanje poslovne politike preduzeća i ocene poslovne efikasnosti. (Martić, 2009)

Primarni cilj interne kontrole jeste da obezbedi:¹⁴

- pouzdanost i integritet podataka;
- poštovanje politika, planova, procedura, zakona i propisa;
- čuvanje sredstava;
- ekonomično, efikasno i efektivno korišćenje resursa.

Svaka organizacija treba da osmisli sopstveni sistem interne kontrole sa ciljem da se zadovolje potrebe i okruženje organizacije. Opšta svrha interne kontrole jeste da organizaciji pomogne u ostvarivanju svoje misije (ciljeva). Uspešan sistem interne kontrole pomaže u racionalizovanju procesa i unapređuje nivo i kvalitet usluga. Pruža razumno uveravanje da će se ostvariti opšti ciljevi. Interna kontrola treba da poveća verovatnoću da će se otkriti pronevere, umanjiti šteta, zloupotreba ili greške, sprečiti neadekvatne aktivnosti, odnosno poboljšati poštovanje propisa. Interna kontrola je odgovornost svih zaposlenih i svako ministarstvo treba da se pobrine da sistemi interne kontrole budu integrisani u aktivnosti. Zaposleni treba da budu obučeni u metodologiji i konceptima koji se odnose na sistem interne kontrole.

Interna kontrola sastoji se od pet međusobno povezanih komponenti:

- Kontrolno okruženje
- Procena rizika
- Kontrolne aktivnosti
- Informacije i komunikacije
- Nadgledanje i praćenje

Kontrolno okruženje utvrđuje „ton“ u organizaciji i utiče na svest zaposlenih o kontrolama.

Predstavlja osnovu za sve druge komponente interne kontrole, obezbeđujući disciplinu i strukturu.

Faktori kontrolnog okruženja uključuju integritet, etičke vrednosti i stručnost zaposlenih u organizaciji, filozofiju i stil rada rukovodstva, način na koji rukovodstvo dodeljuje ovlašćenja i odgovornosti, i organizuje i unapređuje kadar, kao i pažnju i uputstva ministra.

Ovo je ranije pomenuto u drugoj temi kada smo govorili o utvrđivanju „tona“ i potrebi za jasnim smernicama najvišeg rukovodstva.

Organizacija mora da bude svesna rizika sa kojima se suočava i mora onjima da vodi računa. Poslovne ciljeve koje nastoji da ostvari, kompanija određuje, a uprava

Utvrđuje rizike vezane za postizanje zacrtanih ciljeva i preduzima određene korake radi kontrole tih rizika.

Da bi se upravi organizacije pomoglo da obezbedi realizaciju onih aktivnosti koje ona smatra neophodnim za kontrolisanje rizika vezanih za postizanje zacrtanih ciljeva preduzeća, moraju se ustanoviti i obavljati kontrole politike i procedure. One obuhvataju niz aktivnosti. Iako su mnogobrojne, kontrolne aktivnosti se mogu svrstati u pet kategorija:

- Adekvatno razdvajanje dužnosti
- Pravilno odobravanje transakcija i aktivnosti
- Adekvatna dokumentacija i evidencija
- Fizička kontrola sredstava i poslovnih knjiga
- Nezavisne provere uspešnosti rada

Na svim nivoima organizacije potrebne su informacije: finansijske informacije, poslovne informacije, informacije o usklađenosti i informacije o spoljašnjim događajima, aktivnostima i uslovima. Pomenute informacije moraju da budu utvrđene, dobijene i prenete u onoj formi i vremenskom okviru koji će korisnicima omogućiti da obave svoje dužnosti i obaveze. Najvažniji sistem za internu kontrolu je računovodstveni sistem, koji se smatra serijom zadataka i knjiženja jednog preduzeća pomoću kojih se transakcije obrađuju radi vođenja finansijskih evidencija.

Celokupan proces mora da bude praćen i po potrebi se mora modifikovati. To se postiže konstantnim aktivnostima praćenja i nadgledanja, posebnim procenama ili kombinovanjem ta dva postupka. Sa analitičke tačke gledanja interna kontrola se može podeliti na dve široke kategorije nadzornog delovanja i to: administrativnu kontrolu i računovodstvenu kontrolu. Neophodno je pratiti sisteme interne kontrole – proces kroz koji se ocenjuje kvalitet funkcionisanja sistema tokom određenog perioda.

Ovo se postiže stalnim nadzornim aktivnostima, posebnim ocenama ili kombinacijom ova dva načina. Stalni nadzor se obavlja tokom samih poslova i podrazumeva redovne aktivnosti rukovodstva i nadzorne aktivnosti, kao i druge mere koje zaposleni preduzimaju tokom obavljanja svojih dužnosti.

¹⁴ Podela preuzeta sa sajta na engleskom:., <http://www.k-state.edu/internalaudit/intcontr.html>

Obim i učestalost posebnih ocena prvenstveno zavise od rizika i efektivnosti tekućih (stalnih) nadzornih aktivnosti. O slabostima interne kontrole treba izveštavati nadređene, a ozbiljna pitanja treba da budu predočena najvišem rukovodstvu i odboru.

Upravo ovde interna revizija igra važnu ulogu. Interna revizija obavlja revizije procesa i sistema koji su identifikovani kao prioritetni na osnovu procene rizika.

2. LIMITIRANOST INTERNE KONTROLE U SPREČAVANJU PRONEVERA

Značajnu prepreku za obavljanje prevara i pronevera predstavlja snažna i dobro organizovana interna kontrola, koja ipak nije u stanju da ih u potpunosti spreči. Mogućnost da dođe do pronevere je prisutna čak i u slučaju da organizacija ima adekvatan sistem interne kontrole i ako se svake godine podvrgava eksternoj finansijskoj reviziji. Razlog za navedeno leži u činjenici što je obim interne kontrole, koju preduzeća mogu da primenjuju, u velikoj meri ograničen njenim troškovima.

Sistem interne kontrole, bez obzira koliko je dobro osmišljen i dobro funkcioniše, može da pruži uveravanje samo u razumnoj meri, a ne apsolutno uveravanje rukovodstvu da će se ostvariti ciljevi organizacije. Verovatnoća ostvarivanja ciljeva zavisi od ograničenja koja su svojstvena svim sistemima interne kontrole. U ova ograničenja spada i mogućnost da su sudovi (procene) u donošenju određenih odluka pogrešni, te da se nefunkcionisanje može dogoditi i usled najmanje greške ili propusta.

Pored toga, moguće je da se kontrole zaobiđu ukoliko se dva ili više lica udruže, a i samo rukovodstvo ima mogućnost da prenebregne sistem. Drugi ograničavajući faktor predstavlja činjenica da „dizajn“ sistema interne kontrole mora da uzme u obzir ograničenja u pogledu resursa, te da se korist od kontrola mora razmatrati u odnosu na troškove tih kontrola.

Ni jedna struktura interne kontrole, bez obzira koliko je detaljna i sveobuhvatna, ne može sama po sebi da garantuje efikasno upravljanje i potpunu i tačnu evidenciju, niti može da bude „neprobijna“ za pronevere, naročito kad su u njih umešana lica na položajima koji nose određena ovlašćenja ili poverenje.

Interne kontrole zasnovane na podeli dužnosti takođe mogu biti neefektivne u slučaju kad se udruži više lica.

Pored toga, kontrole vezane za overavanje/ovlašćenja takođe može zloupotrebiti lice kome je to ovlašćenje/overavanje povereno, a samo rukovodstvo često je u poziciji da prenebregne kontrole koje je uspostavilo.

Nije realno očekivati da se može održati struktura interne kontrole koja će eliminisati rizik od gubitaka, i to bi verovatno koštalo više od same koristi koja bi se time dobila.

Budući da svaka struktura interne kontrole zavisi od ljudskog faktora, znači da je podložna manjkavostima u smislu dizajna, greškama u prosuđivanju ili tumačenju, nerazumevanju, nemaru, umoru ili rasejanosti.

Iako je moguće kontrolisati kompetentnost i integritet lica koje radi na osmišljavanju i sprovođenju sistema putem selekcije i obuka, ovi kvaliteti mogu se promeniti i usled internog ili eksternog pritiska.

Uz to, bez obzira koliko su kompetentni zaposleni, kontrole koje oni sprovode mogu postati neefektivne ukoliko zaposleni na pravi način ne shvataju svoju funkciju u procesu kontrole, odnosno ignorišu je.

Promene u organizaciji i stav rukovodstva mogu imati snažan uticaj na efektivnost strukture interne kontrole i zaposlene koji sprovode tu strukturu.

Prema tome, rukovodstvo treba konstantno da revidira i ažurira kontrole, da predočava promene zaposlenima, te da drugima bude uzor u poštovanju tih kontrola.

3. INTERNA FINANSIJSKA KONTROLA U JAVNOM SEKTORU

Interna finansijska kontrola u javnom sektoru (Public Internal Financial Control – PIFC) je termin i koncept¹⁵ sa ciljem da pruži pomoć u razumevanju i primeni dobro razvijenih i efektivnih sistema interne kontrole u procesu pridruživanja EU.

P - Public Sector – javni sektor;

I – Internal to the organisation – interna za organizaciju;

F – Financial systems mainly but not exclusively – uglavnom, ali ne isključivo finansijski sistemi;

C – Control based on internationally accepted and recognised standards – kontrola zasnovana na međunarodno prihvaćenim i priznatim standardima.

Cilj kontrole jeste da obezbedi dobro upravljanje i ekonomičnu kontrolu javnih sredstava, pružajući poreskim obveznicima „vrednost“ za novac. Kontrola obuhvata sve sisteme i procedure interne kontrole u javnim institucijama, i oko njih, i pomaže u pružanju razumne uverenosti da se javna sredstva troše na odgovarajući način, te da se kroz njih ostvaruje vrednost.

¹⁵ Razvijen od strane Evropske komisije

Interna finansijska kontrola je opšti sistem finansijske kontrole koji interno sprovodi vlada, odnosno njene organizacije, sa ciljem da se obezbedi da finansijsko upravljanje i kontrola njenih budžetskih centara (uključujući i strane fondove) budu u skladu sa relevantnim propisima, opisom budžeta, i principima dobrog finansijskog upravljanja, transparentnosti, efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti. Interna finansijska kontrola u javnom sektoru obuhvata sve mere kroz koje se kontrolišu državni prihodi, rashodi, sredstva i obaveze i predstavlja internu kontrolu u širem smislu. Uključuje, ali nije ograničena na finansijsku kontrolu i internu reviziju.

Model interne finansijske kontrole u javnom sektoru = finansijsko upravljanje i kontrola + interna revizija + centralna jedinica za harmonizaciju

Postoje 3 elementa interne finansijske kontrole u javnom sektoru koji funkcionišu zajedno u ostvarivanju razumne uverenosti da interne kontrole funkcionišu adekvatno i efikasno:

- Finansijsko upravljanje i kontrola – i potreba za odgovornošću rukovodilaca za proces interne kontrole;
- Interna revizija - funkcionalno nezavisna i decentralizovana interna revizija koja vrši pregled efektivnosti iternih kontrola;
- Centralna jedinica za harmonizaciju - posebna sekcija koja razrađuje i usmerava proces interne finansijske kontrole u javnom sektoru.

4. PERSPEKTIVE UVOĐENJA INTERNE REVIZIJE

Interna revizija predstavlja naknadnu kontrolu poslovnih transakcija uključujući i kontrolu kontrole. Tamo gde je interna revizija instalirana, ona testira i ocenjuje računovodstvene i administrativne kontrole u svim sektorima. Zakon o preduzećima, međutim internu reviziju predviđasamo kao mogućnost, a ne kao obavezu. Kada govorimo o internoj reviziji, mislimo na profesionalno internu reviziju čiji je rad utemeljen na verifikovanim i opšteprihvaćenim standardima. S obzirom na činjenicu da je adekvatnog kadra u internoj reviziji danas veoma malo, to podrazumeva timski rad i angažovanje kadra koji nastoji da u internoj reviziji ostvari značajnu karijeru, kao i njegovo školovanje za internu reviziju. Interna revizija se obično organizuje u matičnim preduzećima, sa takvim ovlašćenjima da poslove može obavljati u matičnom i povezanim preduzećima, što omogućava usklađenost postupaka interne kontrole i veću efikasnost na svim nivoima. Na stvaranje osnove za internu reviziju pozitivno će se odraziti razvoj računovodstvene profesije. Do uvođenja interne revizije najpre će doći u onim preduzećima i bankama u koje bude uložen inostrani kapital, jer će inostrani investitori zahtevati primenu metodologije interne revizije, što će omogućiti i formiranje osnove za obrazovanje kadra i šire uvođenje interne revizije u našu praksu. Politika preduzeća jeste da uvede i ocenjuje poslovanja preduzeća radi pružanja pomoći menadžmentu preduzeća u realizaciji ciljeva definisanih poslovnom politikom preduzeća. Deo za internu reviziju je organizaciono vezan za generalnog menadžera, a svoje izveštaje podnosi generalnom menadžeru i upravnom i nadzornom odboru. Zaposleni u odeljenju za internu reviziju imaju pravo na potpun i slobodan pristup svim informacijama i dokumentaciji, radi obavljanja svojih poslova. Osnovni cilj organizacionog dela za internu reviziju jeste da na efikasan način pruži pomoć menadžmentu preduzeća u izvršavanju zadataka. Rukovodilac interne revizije, rukovodi internom revizijom u sektoru preduzeća, zavisnom preduzeću ili u drugom organizacionom delu i izvršava program interne revizije u skladu sa standardima revizije i uputstvima za rad i uspostavlja saradnju sa nadležnim rukovodiocima u organizacionim delovima u kojima se vrši revizija.

Interni revizor ima sledeće dužnosti:¹⁶

- Ispituje poslovanje preduzeća u oblasti koju je po programu dobio i ocenjuje adekvatnost i efikasnost internih kontrola u toj oblasti.
- Utvrđuje da li se u organizacionom delu u kom vrši reviziju primenjuju propisani postupci koji se odnose na planiranje, računovodstveno obuhvatanje, očuvanje sredstava preduzeća, kontrolu rada i da li su ti postupci usklađeni sa poslovnom politikom preduzeća i savremenim standardima organizacije poslovanja.
- Planira i izvodi reviziju u skladu sa profesionalnim standardima.
- Određuje nalaze revizije i preporuke za otklanjanje uočenih slabosti.
- Vršiti specijalne preglede na zahtev računovodstva.
- Daje instrukcije mlađim revizorima.

Na organizaciju i efikasnost nadzora utiče veličina preduzeća. Komplikovanije je usavršiti internu kontrolu u malom nego u velikom preduzeću, iz jednostavnog razloga što na primer u malom preduzeću na sedam zaposlenih nije moguće urediti zadovoljavajuće razgraničenje ovlašćenja. Pored navedenog ima to i veze sa troškovima. Zaključak koj se može izvesti jeste da se struktura internog nadzora mora adaptirati individualnim potrebama svakog preduzeća ponaosob. Interna kontrola ima primarni cilj da preventivno deluje na suzbijanje prevara, koje se definišu kao namerno pogrešne interpretacije činjenica

¹⁶ Podela je preuzeta sa sajta na enleskom:., http://en.wikipedia.org/wiki/Internal_control"

sa ciljem obmanjivanja i dovođenja u zabludu treće osobe. U slučaju kada računovodstveni nadzor otkrije nepravilnosti, tretira ih kao namerne greške unesene u računovodstvene evidencije, poslovne knjige i finansijske izveštaje u prevarantske svrhe. Nepravilnosti se mogu definisati u dve grupe i to: prevare koje su učinili zaposleni i prevare koje je učinio menadžment. Smanjenje rizika od prevare, falsifikata i drugih nečasnih radnji zaposlenih, u dobroj meri bi usledilo raspodelom ovlašćenja nad transakcijama. Terminom „vezivanje vernosti“ označava se osiguranje ovog neobičnog rizika, vrstom ugovora kojim se osiguravajuća firma obavezuje da isplati poslodavca na račun štete koja je nastala prevarom zaposlenih vezanih vernošću. U iskazivanju profitabilnosti preduzeća u obzir treba da se uzmu svi troškovi. Menadžment i upravni odbor su odgovorni za kontrolisanje ukupnih troškova, a samo uz stalni nadzor moguće je adekvatno upravljanje troškovima.

ZAKLJUČAK

U radu su pokrenuta su pitanja finansijskog upravljanja i kontrole sa posebnim akcentom na internu kontrolu. U odnosu na glavnu pokrenutu temu, pokrenuta su i sledeća pitanja: Značaj interne kontrole za funkcionisanje organizacije; Problemi funkcionisanja interne kontrole; Zadaci prilikom izvršenja interne kontrole; Uslovi razvoja interne kontrole. Možemo zaključiti da je interna kontrola neminovnost kvalitetnog i organizovanog funkcionisanja preduzeća ili bilo kog drugog složenijeg sistema uključujući i sistem odbrane. Uporedo sa poteškoćama uvođenja interne kontrole javlja se i potreba za njenom implementacijom zarad maksimizacije funkcionisanja organizacije i smanjenje svih nepotrebnih troškova.

LITERATURA

1. Babić V., Korporativno upravljanje u uslovima tranzicije, Ekonomski fakultet, Kragujevac, 2004.
2. Đorđević, D, Bešić H, C, Sajfert, N Z, Leksikon Menadžmenta, Agencija Matić, Beograd, 2006.
3. Martić S., Upravljanje poslovnim finansijama, Beograd, 2009
4. Tepšić R.: Poslovne finansije, Informator
5. <http://www.wikipedia.org/>
6. <http://www.ucop.edu/ctlacct/under-ic.pdf>
7. http://www.ecgi.org/codes/documents/kpmg_internal_control_practical_guide.pdf
8. <http://www.aicpa.org/Publications/InternalControl/Pages/InternalControl.aspx>
9. <http://www.k-state.edu/internalaudit/intcontr.html>

INTERNAL CONTROLS AND ITS COMPONENTS

Stefan Simijonović¹⁷

Abstract

Due to the very dynamic changes in the markets, especially in the capital markets, equity holders and investors need is a reliable and independent opinion on the financial statements of companies that are the subject of their interest. In conditions that are characterized by a large heterogeneous unification of the financial statements, the management company is looking for a better way of establishing control of the company, which is a long and continuous process. Full support that it provides internal control and internal audit business.

Key words: management, internal control, internal audit.

Rad primljen (paper received): 17.12.2015.

Rad prihvaćen (paper accepted): 26.02.2016.

¹⁷ Stefan Simijonović, Master studies Public finance, Military Academy, Belgrade, Serbia, E-mail: simijonovic_s@gmail.com

Uputstvo za autore radova za časopis "ODITOR"
CENTRA ZA EKONOMSKA I FINANSIJSKA ISTRAŽIVANJA

NASLOV RADA
(u najviše dva reda)

OPŠTE NAPOMENE: Časopis "ODITOR" sadrži originalne naučne radove, pregledne članke kao i saopštenja iz svih oblasti menadžmenta, finansija i prava (čiji podnaslov glasi: menadžment, finansije i pravo).

Rukopis rada je potrebno pripremiti po ugledu na tekst ovog uputstva i tako olakšati pripremu za štampu, a sebi uštedeti naknadne izmene i dorade.

Rukopis rada, na srpskom jeziku, pisano fontom Arial šalje se na recenziju bez prve strane na kojoj su označena imena autora. Tekst mora biti logičan, jasan i jezički čist i bez slovnih grešaka.

Stavovi izneti u tekstu objavljenom u časopisu predstavljaju isključivo mišljenje autora i isključivo su u odgovornosti autora.

Rezime: Tekst rezimea mora biti napisan u veličini do 100 reči. Rezime sadrži: osnovni pregledni tekst i ključne reči, rezime je potrebno prevesti na engleski jezik.

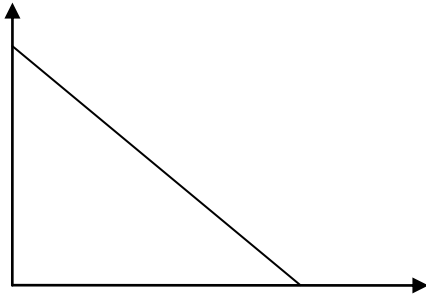
Ključne reči: Uputstvo, rad, veličine od 3 do 5 reči.

Priprema rukopisa:

- Prva stranica rada rezervisana je samo za podatke o autorima, rad se piše tek od druge strane. Podaci o autorima priloga čine njihova naučna i akademska zvanja i naziv institucija (preduzeća) u kojoj su zaposleni, pišu se ispod naslova na prvoj strani i slovima veličine 12;
- Radovi ne smeju biti duži od 12 kucanih strana, uključujući tekst, slike, grafikone, tabele i ostale priloge. Rukopisi se kucaju proredom 1 na papiru formata A4. Leva, desna, gornja i donja margina treba da budu široke 2,0 santimetara;
- U časopisu se objavljuju samo stručni i naučni radovi koje recenzenti preporuča za štampu;
- Naslov rada na srpskom jeziku piše se na sredini druge strane, dva proreda od gornje margine, veličine slova 14 (**boldovano**);
- Rezime i apstrakt pišu se u prostoru koji je 2,0 santimetara odmaknut od leve i desne margine, kurzivom (*italic*) i veličinom slova 10 na gore navedeni način;
- Ključne reči treba da ukazuju na problematiku istraživanja u radu. Treba ih navesti azbučnim redom i odvojiti zarezima;
- Novi red se uvlači i odvaja od prethodnog pasusa za prored 1 (single);
- Podnaslov pisati veličinom fonta Arial 12;
- Rad kucati proredom od 1, a margine poravnati (Justified). Preporučuje se font Arial veličine 10;
- Ukoliko se pojavi potreba za dodatnim uputstvima i objašnjenjima u radu ili pozivanje na literaturu, navodi se u fusnioti koje se numerišu arapskim brojevima;
- Strane se numerišu na sredini u donjem delu strane,
- Šeme, grafikoni, pregledi i tabele moraju imati broj i legendu;
- Jednačine u tekstu pisati numeričkim oznakama na sredini teksta pri čemu koristiti neki od standardnih programa (MathType, MathCast ...), npr:

$$P = \frac{I_c \cdot \sqrt{Q}}{\int M - W}$$

- Slike prikazivati na sledeći način, npr:



Slika 1. Naziv

Tabele:

- Tabele treba označiti arapskim brojevima. Naslov tabele treba da objašnjava njen saržaj;
- Za tabele za koje su podaci preuzeti od stručnog izvora navesti na dnu tabele izvor i godinu za koju su podaci uzeti;
- Napomene treba naznačiti ispod izvora podataka;
- Na odgovarajućem mestu u tekstu na koji se odnosi navodi se broj tabele;

Literatura:

- Literatura se u tekstu navodi koristeći Harvardski sistem citiranja (dostupno na adresi www.library.usyd.edu.au/subjects/downloads/citation/Harvard_Complete.pdf)
- Spisak literature se daje na kraju rada azbučnim (abecednim) redom kao na primer:
 1. Fridman M., Teorija i monetarna politika, Rad, Beograd, 1973,
 2. Milovanović S., Carić M., Makroekonomija, Univerzitet „Privredna akademija“, Novi Sad, 2007;
- Reference u tekstu treba obavezno da uključe stranice u navedenom izvoru;
- Internet adrese potrebno je navesti kompletno u originalnim nazivu.
- Napomene (fusnote) koje se nalaze na dnu strane koriste se za komentarisanje određenog dela teksta.

Napomena:

Radove slati na sledeće načine:

- Elektronskom poštom na e-mail: cefibeograd@gmail.com ,
- Poštom: Centar za ekonomska i finansijska istraživanja, za časopis “ODITOR”, Bulevar Mihajla Pupina 10g/Vp 50, 11070 Novi Beograd

Za potrebne informacije javite se na kontakt telefon 0612475044.

Radove je potrebno dostaviti redakciji časopisa u elektronskoj formi u formatu za Microsoft Word (*.doc).