

UNIVERZITET SINGIDUNUM



Departman za
poslediplomske studije

POSLOVNA EKONOMIJA
MASTER STUDIJSKI PROGRAM

MASTER RAD

Sistem interne kontrole i planiranje poslovanja sa stanovišta javnog preduzeća

Mentor:

Prof. dr. Milovan Stanišić

Kandidat:

Marko Živić

Broj indeksa:

400736/2009

Beograd, 2012.

SADRŽAJ

UVOD.....	5
JAVNA PREDUZEĆA – NASTANAK I RAZVOJ.....	12
Pojam i nastanak javnog sektora.....	12
Problemi sa kojima se susreće i moguća rešenja za javni sektor u Srbiji.....	14
Profil preduzeća	15
OSNOVE ZA IZRADU PLANA ZA 2012. GODINU.....	15
ANALIZA TRŽIŠTA.....	16
Definicija tržišta.....	16
Poslovno planiranje i analiza okruženja	16
Planiranje.....	18
Situaciona analiza: snaga, slabosti, prilike i pretnje – SWOT ANALIZA	20
Eksterno okruženje.....	20
Interno okruženje – snaga i slabosti	23
Planiranje prodaje i marketniga kroz ERP	27
BIZNIS PLAN	27
Pojam poslovnog plana	27
Namena poslovnog plana	29
FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE I NJEGOVA ULOGA U OSTVARENJU CILJEVA PREDUZEĆA.....	32
FINANSIJSKO UPRAVLJANJE.....	35
Finansijska kontrola.....	35
Osnovne komponente finansijskog upravljanja.....	36
POJAM I ZNACAJ RAČUNOVODSTVA.....	37
STRUKTURA RAČUNOVODSTVA.....	38
RAČUNOVOSTVENO PLANIRANJE	39
RAČUNOVODSTVENA ANALIZA.....	39
FINANSIJSKI IZVEŠATJI.....	40
NEDOSTATCI U FINANSIJSKIM IZVEŠTAJIMA JAVNIH PREDUZEĆA.....	49

KONTROLA POSLOVANJA	52
Provera poslovanja.....	52
KONTROLA	54
Pojam kontrole	54
INTERENA KONTROLA	55
Ciljevi uvođenja interne revizije	57
Evolucija funkcije interne revizije	57
Delokrug rada i uloga interne revizije.....	59
Korporativno upravljanje i interna revizija	61
Uloga interne revizije u upravljanju rizikom	61
Interna revizija kao nadzor nad funkcionisanjem internih kontrola.....	62
Interna revizija kao podrška poslovnom odlučivanju	63
Međunarodni standardi za internu reviziju.....	63
Standardi profesionalne prakse interne revizije	64
Etički kodeks Instituta internih revizora	65
Savremeni pravci razvoja interne revizije	66
Podsticanje razvoja interne revizije u javnom sektoru.....	68
Definicija interne revizije u javnom sektoru	69
Sistemi interne finansijske kontrole u javnom sektoru (PIFC)	70
Razvoj revizije (eksterne i interne) javnog sektora kroz zakonodavnu regulativu naše zemlje	73
Profesionalna regulativa revizije u javnom sektoru	76
Interna regulativa revizije u javnom sektoru.....	77
Predmet interne revizije u javnom sektoru.....	77
Obveznici interne revizije u javnom sektoru.....	78
Poslovi interne revizije u javnom sektoru	79
Funkcije interne revizije u javnom sektoru	79
Planiranje, sprovođenje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru	80
Forma i sadržaj izveštaja zavise od prirode i ciljeva same revizije.	82
Mesto i uloga interne revizije u organizacijama javnog sektora	82

Interna revizijska ispitivanja u organizacijama javnog sektora	83
Neke specifičnosti interne revizije u organizacijama javnog sektora	83
Međunarodni razvoj interne revizije u javnom sektoru	84
PRIMER ULAGANJA U ERP I KOLIKO JE BITAN INFORMACIONI SISTEM ZA USPEŠNO POSLOVANJE FIRME	87
ERP I RAČUNOVODSTVO.....	97
ZAKLJUČAK.....	100
LITERATURA	102

UVOD

Razvoj područija poslovanja neposrdno je zavisao od količine teorijskog saznanja i prakse koja je na tim osnovama zasnovana. Pri posmatranju pojedinačnih procesa u praksi je često potrebno da se ti pojedinačni procesi povežu tako što im treba naći zajedničke karakteristike. Uprkos velikom broju definicija, za planiranje je jedinstveno da ono čini sistem saznanja koji je dobro uređen, to je skup postupaka i operacija pomoću kojih se podaci moraju prikupiti, proveriti, utvrditi činjenice, dobijene podatke treba objasniti, tumačiti, pomoću njih se dolazi do odgovarajućih teorija koje se kasnije koriste u praksi. Veliki uticaj na planiranje poslovanja i na samo poslovanje javnih preduzeća ima političko, pravno i ekonomsko uređenje države.

Planiranje poslovanja je dinamičan proces kojim se preduzeće, kao poslovni sistem, prilagođava unutrašnjim i spoljašnjim promenama. Za planiranje poslovanja se ističe da je ono usmeravanje na osnovu analize prošlosti i sagledavanja budućnosti. Analiza prošlosti, odnosno analiza poslovanja može se utvrditi na osnovu finansijskih izveštaja, koje preduzeća koriste u poslovanju. Planiranje poslovanja premašuje jaz između onoga gde je preduzeće sada i onoga kuda želi stići. Planiranje je posebna stručna oblast, koja ima svoje koncepcije i metodologiju čije poznavanje doprinosi racionalnom donošenju planskih odluka i njihovom efikasnom vođenju i sprovođenju. Sam plan je zasebna planska odluka. To je kvalitativno i kvantitativno izražen zadatak preduzeća koji treba ostvariti. Njime se detaljno preciziraju ciljevi te obezbeđuju kriterijumi za donošenje odluka u svakodnevnoj osnovnoj aktivnosti. Pri tome, plan mora da sadrži akcije koje je potrebno preduzeti da bi se ostvarili ciljevi i precizno odredila vremenska dinamika akcije.

Proces planiranja započinje definisanjem ciljeva preduzeća. Definisanjem ciljeva preduzeće se opredeljuje za novu delatnost, novi način posovanja ili samo unapređenje dosadašnjeg poslovanja. Vrš se analiza finansijskih izveštaja. Nakon toga pristupa se izradi plana akcije kako da se postignu definisani ciljevi. Planom se obuhvataju svi segmenti preduzeća. Nakon izrade plana pristupa se organizaciji posla. Organizacijom se definišu poslovi i radni zadaci pojedinačno za svakog učesnika u preduzeću. Da bi se ostvarili zadati ciljevi i realizirao plan poslovanja preduzeća potrebno je to sve isfinansirati. Ukoliko finansijska sredstva nisu obezbeđena ne može doći do realizacije zadatih ciljeva, ispunjenja planova preduzeća. Finansiranje je veoma bitno i sa aspekta kadrova i motivacije. Bez stručno obučenih i dobro motivisanih kadrova ni jedan cilj i plan ne mogu biti ostvareni. Ljudi moraju biti stručno obrazovani da bi mogli primjenjivati nove tehnike i tehnologije. Moraju biti motivisani da kvalitetno obavljaju svoje poslove i radne zadatke. Na kraju mora postojati razvijen sistem kontrole poslovanja i upravljanja preduzećem. Sistem kontrole bi

trebao da eventualne nepravilnosti na vreme da primeti i otkloni kako bi proces dalje tekao neometano.

Planiranje poslovanja je najosnovnija od svih menadžerskih funkcija. Uključuje izbor misija i ciljeva, te akcija za njihovo ostvarivanje. Ono iziskuje odlučivanje, tj. izbor između alternativnih budućih smerova delovanja.

Planiranje poslovanja implicira inovacije u preduzeću. Planiranje pomaže da dođemo do određenog cilja. Čini mogućim ono što se inače ne bi dogodilo. Planiranje je intelektualno zahtevan proces, koji traži da svesno odredimo smerove delovanja i temeljimo naše odluke na svrsi, znanju i brižljivim procenama. Svi konceptijsko-strateški naumi temelje se kroz ili na planiranju, menadžerskom odlučivanju, drugih procesa, unapried za različita vremenska razdoblja. Zbog toga za svako planiranje vredi opšta definicija: planiranje poslovanja je propisivanje postupaka koji vode ka određenom cilju preduzeća.

Zadovoljenje visokih informacionih potreba preduzeća, kao uslova za uspešno poslovno odlučivanje iz domena upravljanja finansijama, ne može se ni zamisliti bez izgradnje svrsishodnog i efikasnog informacionog sistema. Nezavisno od toga kako je koncipiran informacioni sistem konkretnog preduzeća, njegov bitan deo, po pravilu, čine informacije sadržane u finansijskom računovodstvu, odnosno informacije koji pružaju finansijski izveštaji.

Interna revizija predstavlja savremeni instrument upravljanja preduzećem i organizacijom. Uz neraskidivu vezu sa eksternom revizijom, ona doprinosi jačanju poverenja između preduzeća/organizacije i javnosti, te obezbeđuje razumna uverenja da su finansijski izveštaji preduzeća sačinjeni u skladu sa opšteprihvaćenim propisima i standardima kao i sa usvojenim planovima, aktima i odlukama samog preduzeća.

Jačanje poverenja između poslovnih partnera, organizacije i javnosti, vlasnika i potencijalnih investitora, vlasnika/akcionara i menadžmenta, menadžmenta i sindikata kao i organizacije i vladinih agencija, doprinosi povećanju svih performansi jednog društva. Interna revizija u ovoj svojoj prevashodnoj funkciji - funkciji jačanja poverenja, doprinosi povećanju vrednosti preduzeća i obezbeđenju dugoročnog stabilnog rasta.

Prilikom sprovođenja interne revizije glavni akteri su subjekat i objekat ispitivanja. Subjekom interne revizije smatra se organizacija, kompanija (pravno lice) koje je uspostavilo internu reviziju.

Objekat interne revizije je obiman i heterogen. Internu reviziju obavljaju interni revizor (pojedinaac) ili revizorski tim. Informacije dobijene iz oblasti interne revizije utiču na

donošenje vitalnih odluka o budućim namerama kompanije kojima se formulišu poslovne politike i strategije. Interna revizija daje glavne smernice za proces upravljanja rizicima u kompanijama.

Složenost predmeta ispitivanja interne revizije zavisi od oblasti i obima izvođenja interne revizije kao i kojim hronološkim redom se revizija sprovodi.

U toku istorijskog razvoja poslovnih sistema i interne revizije, osnovni predmet ispitivanja su bile poslovne knjige, efikasnost knjigovodstva i nedozvoljeni delikti. Ovaj predmet je evoluirao u predmete operativnog nadzora i kontrole nad segmentima kompanije, značajnim za njeno održavanje i rast. Od tada je interna revizija u fokusu interesovanja teorije i prakse savremenog korporativnog upravljanja.

Interne kontrole su procesi, koji je opredeljen od strane upravnog odbora, menadžmenta i ostalih zaposlenih, a koje su dizajnirane tako da pruže razumno uveravanje u vezi:

- Oslonjivosti na finansijske izveštaje,
- Usaglašavanje sa pozitivnim zakonima i regulativom, i
- Efektivnost i efikasnost operacija.¹

Interna revizija nastala je dosta davno. "Kum" interne revizije Lawrence Sawyer rekao je da revizija ima dugu istoriju: „Starorimsko slušanje (provera) računa, pri kome jedan zvaničnik poredi evidencije sa drugim zvaničnikom, povod je za nastanak termina audit (revizija) od latinskog auditus- slušanje.”²

Teoretičari revizije nalaze njene korene još u staroj Grčkoj. Ponekad se kao kolevka interne revizije pominje i Italija. Osnov za takvo mišljenje su pronađena knjigovodstvena dokumenta iz 831. i 1225. godine i ispitivanja knjiga blagajne pape Nikolausa Trećeg.

Moderna interna revizija počinje da se razvija se od 1864. godine, u SAD, gde je i organizovano prvo odeljenje za internu reviziju. Interna revizija posebno dolazi do izražaja u tridesetim godinama XX veka, u periodu nakon velike ekonomske krize.

U SAD, u Nju Jorku, 1941. godine osnovan je Institut internih revizora (IIA), koji svojim radom pobudio izuzetno interesovanje za internu reviziju. Institut internih revizora je međunarodno profesionalno udruženje internih revizora i u svetu je poznat kao profesionalni lider u području interne revizije – sertifikovanju, edukaciji, istraživanju i tehnološkom unapređivanju revizora. Prvo odeljenje izvan SAD-a osnovano je 1944. godine u Kanadi, dok je prvo odeljenje izvan Severne Amerike osnovano 1948. godine u Londonu.

¹ Stanišić Milovan, Stanojević Ljubiša, *Revizija i primena kompjutera*, 2008, str. 223

² Spencer Pickett, *The Internal Auditing Handbook*, 2005, str. 3

Institut internih revizora danas ima više od 120.000 članova u više od 160 zemalja. Članovi IIA se obavezuju da poštuju Etički kodeks IIA i Međunarodne standarde interne revizije. Članovima se pružaju usluge preko lokalnih ili nacionalnih odeljenja ili direktno kao samostalnim članovima.

Institut internih revizora se posebno bavi razvojem stručnog okvira potrebnog za rad interne revizije. Okvir za stručnu praksu uključuje definisanje interne revizije, etičkog kodeksa, standarda, pružanje stručnih saveta, razvoj i praktičnu pomoć. IIA donosi sve standarde, smernice, kodekse, preporuke i druga dokumenta koja su obvezujuća za članstvo. Ostali materijali koji nisu obavezujući za članstvo, a mogu se koristiti u radu interne revizije su: mišljenja, studije, projekti, istraživanja, razne stručne knjige, seminari, konferencije i sl. Institut izdaje časopise kao što su Interni Revizor, Bilten za članove- Audit Wire, IIA Educator, Tone at the Top. Pod uticajem Instituta, interna revizija počinje da se razvija i u drugim zemljama. Glavni ciljevi Instituta su prihvatanje interne revizije kao struke u svakoj organizaciji i proširivanje funkcionalne nadležnosti interne revizije.

Razvoj preduzeća, izmene njihove organizacione strukture, pojava individualnog vlasništva nad kapitalom, kao i povećanje odgovornosti menadžmenta za poslovne rezultate usloveli su razvoj interne revizije. Za razliku od eksterne revizije, interna revizija u svetu najčešće ne predstavlja zakonsku obavezu, pa se zbog toga ona razvija kao potreba.

Interna revizija je prešla dug put tokom poslednje dve ili tri decenije. Ona je na početku predstavljala ponovnu proveru računovodstvanih evidencija i bila je usmerena na zaštitu imovine preduzeće i otkrivanje pronevera. Merilo efektivnosti bio je broj otkrivenih grešaka- što je on bio veći revizija se smatrala uspešnijom.

Vremenom, javilo se nastojanje da revizija prestane da se vezuje samo za finansije. Timovi za reviziju su sada imali zadatak da prate i ocenjuju u kojoj meri zaposleni poštuju finansijske i osnovne radne procedure. Ovi timovi su kod zaposlenih imali reputaciju „tima ubica” koji se se pojavljuju nenajavljeno, kako bi proverili evidencije i pronašli primere nepoštovanja procedura.

Tokom šezdesetih godina XX veka revizori su svoje aktivnosti proširili na ispravljanje procedura. Pregledom evidencija, revizor bi ukoliko bi naišao na problem, pokušao da sugeriše poboljšanja i da sačini spisak grešaka koje treba ispraviti. Ispravljanje procedura je vremenom prošireno na ocenu kontrole. Interni revizori počinju da izlaze iz granica strogih

računovodstvenih rutina i pocinju da vrše savetovanje o raznim vrstama kontrola koje je moguće uspostaviti.

Sledeća faza u razvoju interne revizije je bila faza u kojoj je revizor davao mišljenje o načinu na koji se interne kontrole razvijaju i primenjuju, kako bi doneo sud o kontrolnom okruženju.

Tokom 90-tih godina XX veka javlja se potreba za dobrim sistemima upravljanja rizicima u okviru kompanija. Kao rezultat, funkcija interne revizije prelazi na viši stupanj razvoja. Interni revizori su sada bili zaduženi da procene adekvatnost strategija za upravljanje rizikom i da izveštavaju o načinima na koji se strukture, mehanizmi i prakse mogu poboljšati u identifikovanju rizika i upravljanju rizicima, preko odgovarajućih sistema interne kontrole.

Interna revizija je danas potpuno razvijena profesija. Ona se vremenom razvila u visokostručnu savetodavnu funkciju, čije se područje rada intenzivno razvija i širi - od ocene računovodstvenih izveštaja, pa sve do provere i ocene efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti celokupnog poslovnog procesa. Međutim za potpuno razumevanje interne revizije neophodno je da se kontinuirano prati razvoj u ovoj oblasti.

Predmet istraživanja

Predmet mog istraživanja jesu planiranje poslovanja i sistem interne kontrole u javnom preduzeću, a sa posebnim osvrtom na usavršavanje poslovanja istog.

Što se tiče savremenog okruženja, kako planiranje, tako i interna kontrola zauzimaju veliki značaj u unapređivanju, kao i razvoju organizacija kako kod nas tako i u svetu.

Ciljevi istraživanja

Ciljevi istraživanja su društveni i operativni. Cilj predstavlja deskripcija svih elemenata planiranja poslovanja, analiza okruženja, značaj biznis plana i odluka o uvođenju informacionog sistema u javno preduzeće. Društveni cilj se odnosi na primenu istraživanja u praksi, odnosno kako ovo istraživanje može pomoći javnim preduzećima. Dok se operativni cilj odnosi na to kako, kada i koje rezultate istraživanja primeniti u praksi.

Operativni cilj će odgovoriti na sledeća pitanja:

Sta su javna preduzeća, nastanak i razvoj?

Sta je planiranje poslovanja i koji su njegovi računovodstveni aspekti?

Zašto je bitana analiza tržišta i kako biznis plan može pomoći?

Uloga finansijskog izveštavanja u odlučivanju.

Kako se odlučiti za određni informacioni sistem? Problemi sa kojima se susrećemo?

Hipoteze istraživanja

Generalna hipoteza:

Sistem interne kontrole podrazumeva sve politike i postupke koje je usvojila uprava nekog preduzeća kako bi joj pomogli u postizanju cilja uprave vezanog za obezbeđivanje, uključujući poslovanje preduzeća, zaštita sredstava, sprečavanje prevare i greške, tačnost i kompletnost računovodstvenih evidencija i blagovremenu pripremu pouzdanih finansijskih informacija koje pomažu planiranju poslovanja i funkcionisanju preduzeća.

Posebne hipoteze:

“Planiranjem poslovanja usmeravamo organizaciju i trasiramo pravac delovanja menadžera i zaposlenih u organizaciji”.

Planiranje poslovanja je osnova svakog dugoročnog razmišljanja i temelj za uspešno poslovanje.

Poslovni plan je “skup ciljeva, politika, strategija i seta pojedinačnih programa aktivnosti za implementaciju izabrane koncepcije biznisa preduzeća.”

Finansijski izveštaj je finalni proizvod računovodstvenog procesa i osnovni izvor finansijskih informacija.

Računovodstvo se definiše kao jedna od podfunkcija upravljanja i predstavlja jedini potpuni sistem analize poslovanja u preduzeću, što logično znači da zauzima centralno mesto u informisanju menadžmenta preduzeća.

Finansijski izveštaji pružaju informacije o finansijskom položaju, uspešnosti i promenama u finansijskom položaju preduzeća.

Kontrola je faza procesa menadžmenta koja upotpunjuje ciklus aktivnosti koje počinju planiranjem, a nastavljaju se organizovanjem i vođenjem.

Interna kontrola je sredstvo koje će menadžmentu koristiti u cilju osiguravanja razumne garancije da su ciljevi i zadaci istog koji su planirani i uspješno izvršeni.

Povećanje profitabilnosti, konkurentnosti, odnosno ostvarenje uspješnosti poslovanja uslovljeno je primenom strategije i strateškog plana i detaljnijom analizom konkurentskog okruženja. Interna kontrola je sredstvo koje će menadžmentu koristiti u cilju osiguravanja razumne garancije da su ciljevi i zadaci istog koji su planirani i uspješno izvršeni.

Metodološki pristup ovom verifikatornom istraživanju zahtevao je primenu osnovnih analitičkih metoda, i to: metod analize, apstrakcije i dedukcije, kao i osnovne sintetičke metode poput sinteze, konkretizacije, generalizacije. Od opšte naučnih metoda: hipotetičko deduktivne, analitičko deduktivne i komparativnu metodu.

U prikupljanju podataka primenjeno je ispitivanje i metoda analize sadržaja dokumenata. Analiza je ostvarena na osnovu rezultata ranijih istraživanja i adekvatne literature, kao i na osnovu izvornih podataka, odnosno izvornih propisa i akata.

Primenom ovih metoda, što se može videti po rezultatima istraživanja, moguće je validno ostvarenje naučnog i društvenog cilja istraživanja. Pristup istraživanju je integrativan, sintetički, u tom smislu što se ni jednom metodološkom postupku ne daje isključiva prednost.

Polazeći od postavljenih hipoteza i ciljeva istraživanja proistekla je i struktura rada.

U prvom delu koji nosi naziv „Nastanak i razvoj“ polazi se od kratke istorije i razvoja javnih preduzeća, u drugom delu „Analiza tržišta“ predstavljeno je istraživanje okruženja i korišćenje Biznis plana u planiranju, a u trećem delu „Finansijsko izveštavanje“ prikazana je uloga izveštavanja u poslovanju, finansijski izveštaji koji se koriste, kao i kakav uticaj ima računovodstveno planiranje na poslovanje. U četvrtom delu ovog rada obrađena je „Kontrola“ kao i „Sistemi interne kontrole“ kroz uspostavljanje sistema interne revizije. U petom, ujedno i poslednjem delu, analiziran je primer uvođenja informacionog sistema (ERP-a) u javno preduzeće, njegove prednosti i mane.

JAVNA PREDUZEĆA – NASTANAK I RAZVOJ

Javni sektor obuhvata razne oblike organizovanosti pojedinih privrednih subjekata putem kojih država, odnosno njeni lokalni organi obezbeđuju ostvarivanje određenih interesa u pojedinim oblastima privređivanja.

Javni sektor je institucionalni sistem ekonomskog angažovanja države. Njega čine tri podsistema. Prvi podsistem je državni budžet, ili sektor vlasti. Drugi podsistem čine preduzeća u vlasništvu države, odnosno samouprava. Treći, relativno novi podsistem je podsistem neprofitnih ili nevladinih organizacija. Ovom sektoru pripadaju razne privatne i javne fondacije, dobrotvorne organizacije, verske institucije.

Pojam i nastanak javnog sektora

Pod javnim sektorom podrazumevaju se razni oblici organizovanosti pojedinih privrednih subjekata putem kojih država, odnosno njeni lokalni organi obezbeđuju ostvarivanje određenih interesa u pojedinim oblastima privređivanja. Javni sektor podrazumeva i deo nacionalne privrede za koju država ima određenu odgovornost.

Ovde se radi o čitavom nizu funkcija i zadataka javnog karaktera koji postoje na nivou savremene države, nezavisno od toga kako je ona društveno-politički organizovana.

Određujući podsektor javnog sektora je državni budžet, ili sektor vlasti. U ovome određujuću ulogu ima birokratska koordinacija. Zajednička specifičnost raznih organa državnog budžeta je da se njihovo privređivanje odvija u specijalnom sistemu pravila i uz neposredan politički nadzor, na šta utiču veličina države, njene istorijske tradicije i politički sistem.

Drugi podsistem javnog sektora čine preduzeća, privredna udruženja, u vlasništvu države, odnosno samouprava.

Treći, relativno novi podsistem javnog sektora je, sektor neprofitnih ili nevladinih organizacija.

Programi reforme Javne uprave koji su izvršili snažan uticaj na međunarodnu upravnu politiku vuku korene iz Australija, Novi Zeland, Velika Britanija, Kanada i Sjedinjenih Američkih Država, odnosno, zemalja koje se s pravom smatraju glavnim predstavnicima "Novog javnog menadžmenta". Talas upravnih reformi zapravo je krenuo iz Velike Britanije 1979. godine, kada je u ovo zemlji izvršena radikalna promena u programu i

načinu rada vlade i njene administracije radi smanjenja uloge države u ekonomskom životu. Značajno je promenjen status i delokrug nadležnosti i poslova što je dovelo do suštinskog razmatranja prakse i koncepta postojećeg sistema Javne uprave.

Reforme su ubrzo uzele maha i u drugim zemljama, gde je propagiran novi javni menadžment, upravo sa ciljem da se umanju uloga države u proizvodnji robe i pružanju usluga. Nepostojanje državne uprave koja postiže zadovoljavajuće rezultate smatralo se i preprekom za uključivanje u globalnu ekonomiju, pa je upravna reforma državi trebalo da obezbedi novi sistem, koji će joj omogućiti da se na odgovarajući način globalizuje.

Ovaj novi pristup je veliki preokret kad je reč o ulozi države i njenim funkcijama. Reforme koje je podrazumevao ovaj pristup bile su usmerene na smanjenje broja organa uprave i zaposlenih u javnoj upravi, eliminisanju uloge države kao proizvođača roba i davaoca usluga, promociju privatizacije, deregulacije i decentralizacije i suštinsku promenu prirode poslovanja vlade.

Delatnosti i funkcije države i njenih organa uobičajeno nazivamo javnim potrebama. Naime, pojedinac može sopstvenim snagama pribaviti sebi hranu, obezbediti stanovanje, obuču i odeću, odnosno zadovoljiti deo ličnih potreba. Ali unutrašnja i međunarodna bezbednost, zdravstvena zaštita, obrazovanje, kultura, socijalna sigurnost i čitav niz drugih potreba sa aspekta društveno-ekonomskog razvoja zavise od postojanja i organizovanog delovanja upravo za to predviđenih državnih organa i institucija. Te i takve potrebe, za čiju je realizaciju potrebno postojanje države sa svim njenim organima i institucijama nazivaju se, kako je već rečeno javnim potrebama.

Sve javne potrebe odnosno funkcije i delatnosti države možemo svrstati u nekoliko ključnih grupa: državna administracija, vojska, unutrašnja bezbednost, institucije socijalne sigurnosti, društvene delatnosti, institucije ekonomske politike, institucije uslovnjene nepredvidivim događajima.

Značaj javnog sektora ogleda se u tome što se putem njega materijalizuje ostvarivanje javnih interesa lociranih u raznim oblastima koje su značajne za društvo kao celinu. U tom smislu, sa aspekta organizacije i poslovanja javnog sektora, a posebno javnih preduzeća, od posebnog je značaja sagledavanje odrednica javnog interesa, ne dovodeći u pitanje njihovu delatnost, koja se ogleda u činjenici da su to privredni subjekti koji u tržišnim uslovima privređivanja nalaze razlog svog postojanja i privređivanja.

Javne službe i javna uprava funkcionišu u okviru vanprivrednih delatnosti kao što su:

vršenje naučne, kulturne, prosvetne, zdravstvene i socijalne delatnosti, kao i u okviru privredne delatnosti, kao na primer u saobraćaju, PTT-u, elektroprivredi i dr. Sve ove delatnosti funkcionišu u okviru javnog sektora čime je uređena čitava jedna pravna konstrukcija koja ima sistemski karakter.

Javne službe se osnivaju radi zadovoljenja određenih potreba od opšteg interesa. Opšti interes predstavlja suštinski element pri određivanju pojma javne službe. One se osnivaju radi zadovoljenja određenih potreba kako za celu društvenu zajednicu, tako i za svakog pojedinca. Svaka delatnost uprave nije istovremeno i javna služba već su to samo one delatnosti kojima se zadovoljavaju potrebe od opšteg interesa i koje se najcelishodnije i najpogodnije mogu zadovoljiti putem osnovane javne službe. Prema tome, organizacija javnih službi se može osnivati samo za obavljanje takvih delatnosti, a te delatnosti su: komunalna delatnost, naučna, kulturna, prosvetna, zdravstvena i socijalna delatnost, kao i delatnosti koje imaju za cilj unapređenje određenih grana privrede, uprave ili zadovoljenja opštih potreba stanovništva.

Problemi sa kojima se susreće i moguća rešenja za javni sektor u Srbiji

Trenutno se javni sektor u Srbiji susreće sa velikim problemima. Jedna novina, koja će, kako kažu pomoći sređivanju javnog sektora, u poslednje vreme u našoj zemlji je departizacija.

Istraživanja pokazuju da veliki broj javnih preduzeća u Srbiji duguje - što samoj državi, što privatnicima – po nekim izvorima to je više od pola milijarde evra. Veliki dužnici državi su i privatne firme, što je dokaz da preduzeća u vlasništvu države ne posluju tržišno, već pod prinudom očuvanja socijalnog mira.

Rešavanje pitanja javnog sektora dodatno komplikuje veliki broj od čak 30.000 ljudi, od kojih je jedan broj nasleđen iz stare garniture javnog sektora, a potom je svaka nova vlada dovodila svoje radnike.

Promena u društvu je moguća; ali, kada je u pitanju departizacija javnih preduzeća, neka istraživanja pokazuju da to možda i nije tako optimistično rešenje, možda bi trebalo stvoriti profesionalnu birokratiju. Profesionalci nedostaju javnom sektoru i takvu birokratiju trebalo bi stvoriti od nule. Političke garniture mogu da se menjaju, ali načelnici odeljenja koji su vrh te profesionalne birokratije zapravo vode redovno poslovanje.

Ključ za proveru da li dobro funkcioniše javno preduzeće su rezultati. Ukoliko se postavi novo rukovodstvo, trebalo bi videti kako to preduzeće posluje. Jasno je da su rezultati poslovanja presudni za procenu uspešnosti modela upravljanja javnim preduzećima. Sadašnji model, koji se već decenijama praktikuje pokazao se neuspešnim. Da li će departizacija biti ostvarena i da li ćemo poverovati da je na snazi, ostaje da se vidi.

Pravila konkurencije u oblasti trgovine koja će biti uvedena od početka sledeće godine važiće i za javna preduzeća, a država će moći i dalje da daje subvencije, ali po propisanoj proceduri.

Država svakako mora da sačuva uticaj u preduzećima u kojima je većinski vlasnik, bez obzira kako razvija javni sektor.

Još jedno rešenje je da se odvoji operativni bord koji bi činili direktori raznih sektora preduzeća, stalno zaposleni, od nadzornog tela, koji treba da čine polovično predstavnici vlasnika i profesionalno izabrani ljudi za tu funkciju. To je praksa u Nemačkoj i u većini zemalja EU. Na taj način profesionalizovao bi se proces odlučivanja. Nadzorni odbor bi samo davao saglasnost za strateške poteze na predlog operativnog borda i imao bi funkciju praćenja rezultata preduzeća.

Profil preduzeća

JKP “Beograd put” je osnovala Skupština grada Beograda 1953. godine kao Direkciju za puteve grada Beograda. Od 1975. Godine Direkcija za puteva je prerasla u RO “Beograd put”, a od 1990. Godine dobja status Javnog komunalnog preduzeća. Osnovna delatnost kroz protklih pet decenija, a i danas je održavanje ulica i puteva Beograda.

OSNOVE ZA IZRADU PLANA ZA 2012. GODINU

Izrada programa rada nekog javnog preduzeća bazira se na sledećim elementima:

1. Resursima kojima preduzeće raspolaže:
 - a) Materijalni resursi,
 - b) Kadrovski resursi,
 - c) Informacioni resursi,
2. Analiza poslovnog okruženja,
3. Proceni ostvarenja planiranih rezultata u 2011. godini,
4. Elementima za celovito sagledavanje politike cena i usluga.

ANALIZA TRŽIŠTA

Definicija tržišta

Mesto gde se susreću ponuda i tražnja. “Tržište je grupa kupaca i prodavaca određenog dobra ili usluge. Kao grupa, kupci determinišu tražnju proizvoda, a prodavci determinišu ponudu proizvoda i usluga.”³

Poslovno planiranje i analiza okruženja

Javno preduzeće je preduzeće koje obavlja delatnost od opšteg interesa, a koje osniva država, odnosno jedinica lokalne samouprave ili autonomna pokrajina. Javno preduzeće se osniva i posluje u skladu sa ovim zakonom i zakonom kojim se uređuju uslovi i način obavljanja delatnosti od opšteg interesa. Na poslovno ime, sedište, zastupanje i statusne promene javnog preduzeća, kao i na druga pitanja koja nisu posebno uređena ovim zakonom, odnosno zakonom kojim se uređuju uslovi i način obavljanja delatnosti od opšteg interesa, shodno se primenjuju odredbe zakona kojim se uređuje pravni položaj privrednih društava koje se odnose na društvo s ograničenom odgovornošću i akcionarsko društvo.

Državni kapital u javnom preduzeću podeljen je na akcije ili udele određene nominalne vrednosti i upisuje se u registar.

Državni kapital u javnom preduzeću čine novčana sredstva uložena od strane države i pravo korišćenja nad stvarima i pravima koja su u državnoj svojini.

Javno preduzeće za obavljanje komunalne delatnosti ili delatnosti od značaja za rad organa jedinice lokalne samouprave može da osnuje jedinica lokalne samouprave, aktom koji donosi skupština jedinice lokalne samouprave.

Javno preduzeće može da osnuje i skupština autonomne pokrajine. Javno preduzeće osniva se i posluje radi:

1. obezbeđivanja trajnog obavljanja delatnosti od opšteg interesa i urednog zadovoljavanja potreba korisnika proizvoda i usluga;
2. razvoja i unapređivanja obavljanja delatnosti od opšteg interesa;

³ Mankiw N. Gregory, Taylor Mark P., Ekonomija, Beograd 2008, str. 63

3. obezbeđivanja tehničko-tehnološkog i ekonomskog jedinstva sistema i usklađenosti njegovog razvoja;
4. sticanja dobiti;
5. ostvarivanja drugog zakonom utvrđenog interesa.

Organi javnog preduzeća jesu:

1. upravni odbor, kao organ upravljanja,
2. direktor, kao organ poslovođenja,
3. nadzorni odbor, kao organ nadzora.

Upravni odbor i direktor javnog preduzeća čine upravu javnog preduzeća. Osnivačkim aktom ili statutom javnog preduzeća može se utvrditi da se u javnom preduzeću bira i izvršni odbor direktora.

Delatnosti od opšteg interesa, u smislu ovog zakona, jesu delatnosti koje su kao takve određene zakonom u oblasti: proizvodnje, prenosa i distribucije električne energije; proizvodnje i prerade uglja; istraživanja, proizvodnje, prerade, transporta i distribucije nafte i prirodnog i tečnog gasa; prometa nafte i naftnih derivata; železničkog, poštanskog i vazdušnog saobraćaja; telekomunikacija; informisanja; izdavanja udžbenika; korišćenja, upravljanja, zaštite i unapređivanja dobara od opšteg interesa (vode, putevi, mineralne sirovine, šume, plovne reke, jezera, obale, banje, divljač), kao i komunalne delatnosti.

Delatnost od opšteg interesa može da obavlja i privredno društvo, deo preduzeća i preduzetnik, u skladu sa zakonom kojim se uređuje njihov pravni položaj, kada im nadležni organ poveri obavljanje te delatnosti.

Drugi oblici preduzeća, deo preduzeća i preduzetnik u obavljanju delatnosti od opšteg interesa imaju isti položaj kao i javno preduzeće, ukoliko odredbama ovog zakona nije drukčije propisano.

Javna preduzeća, drugi oblici preduzeća i preduzetnik mogu da otpočnu obavljanje delatnosti od opšteg interesa kad nadležni državni organ utvrdi da su ispunjeni uslovi za obavljanje te delatnosti u pogledu:

1. tehničke opremljenosti;
2. kadrovske osposobljenosti;
3. zaštite na radu;
4. zaštite i unapređenja životne sredine;
5. drugih uslova propisanih ovim zakonom i zakonom kojim se uređuje obavljanje delatnosti od opšteg interesa.

Prava, obaveze i odgovornosti između javnih preduzeća ili privrednih društava sa većinskim učešćem državnog kapitala, koja obavljaju delatnost od opšteg interesa i države, odnosno jedinice lokalne samouprave ili autonomne pokrajine, uređuju se aktom o osnivanju, a pojedina prava i obaveze mogu se urediti i ugovorom u skladu s ovim zakonom i zakonom kojim se uređuje obavljanje delatnosti od opšteg interesa

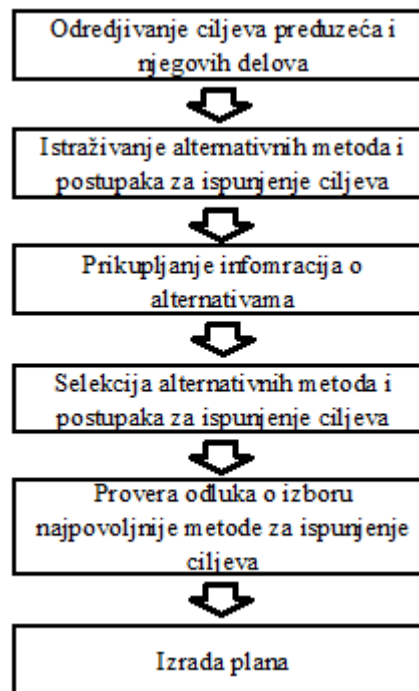
Planiranje

Planiranje je aktivnost samosvesnih ljudskih bića od najstarije pisane istorije, predstavlja obeležje svakodnevnog života pojedinca, poslovnih subjekata, društvene zajednice ili države.

To je određivanje svakodnevnih zadataka kao i ciljeva koje žele postići pojedinci, preduzeća ili društvena zajednica u nekom vremenu.

Povećanje profitabilnosti, konkurentnosti, odnosno ostvarenje uspešnosti poslovanja uslovljeno je primenom strategije i strateškog plana i detaljnijom analizom konkurentskog okruženja.

Uvođenje modernih metoda menadžmenta u javna preduzeća zahteva da se u fundamentu definišu osnovni elementi svakodnevnog poslovanja - donošenja odluka.



Slika 1. Redosled planiranja

Menadžment predstavlja „mozak“ modernog poslovanja u svakom biznisu. Nakon što se utvrde ciljevi preduzeća, dužnost menadžmenta je da olakša postizanje tih ciljeva.

U većini velikih preduzeća, sedište kompanije je odgovorno za projektovanje strateških planova koji će voditi preduzeće ka cilju. Svaka firma mora da obezbedi bogat protok informacija do svoji marketinškog menadžera i stvarati konkurentnu kompaniju u okruženju.⁴

Razumevanje obima odgovornosti u upravljanju i upoznavanje sa sredstvima i principima analize predstavljaju preduslove za efikasno upravljanje. Menadžment mora da razvije sposobnosti primanja informacija iz mnogobrojnih izvora, da ih analizira i donosi odluke

⁴ Kotler Philip, Marketing Menadžment

o različitim problemima. Odluke se često komplikuju nekompletnim informacijama, složenim međusobnim odnosima i nesigurnošću u odnosu na budućnost. Pa ipak, odluke moraju da se donose i realizuju ukoliko današnje firme nameravaju i sutra da funkcionišu.

Organizacija i upravljanje u preduzećima postaju sve složenija. Firme se proširuju. Potrebe za kapitalom rastu. Adekvatna obučena radna snaga je sve malobrojnija i skuplja. Tržišta su po dimenzijama zaista međunarodna. Da bi menadžment mogao da bude najefikasniji u sred ove složenosti, mora da povezuje ekonomske principe i principe upravljanja sa stvarnim problemima ove dinamične, moderne tržišne privrede.

Delokrug delovanja menadžmenta

Nasuprot malim preduzećima u kojima su menadžeri odgovorni za sve oblasti poslovanja u velikim preduzećima postoji separacija dužnosti i odgovornost je velika. Neke od aktivnosti su:

1. Tehničke aktivnosti: obuhvataju odgovornost za sav proizvodni “know-how”, brigu da se proizvodnja obavi na vreme i prilagođavanje poslovnih procesa promenljivim ekonomskim i tehničkim uslovima.
2. Komercijalne aktivnosti: obuhvataju kompletnu nabavku i prodaju. Ova oblast se bavi nabavkom ulaznih elemenata u količinama i kombinacijama koje zahteva efiksna proizvodnja, valjano skladištenje, rukovanje i marketing robe i usluga koja se proizvodi ili prodaje. Takođe obuhvata i zadake procene tržišta i ugovornje usluga drugih lica.
3. Finansijske aktivnosti: uključuju pribavljanje i korišćenje kapitala, po mogućstvu na optimalan način. Ovo zahteva predviđanje budućih investicionih potreba i organizovanje njihovog finansiranja.
4. Računovodstvene aktivnosti: Uključuju vođenje evidencije o fizičkim, ljudskim, poslovnim i poreskim podacima. Ova oblast može obuhvatati i utvrđivanje standarda za određene poslove ili segmente poslovanja.

Planovi poslovanja se razlikuju za proizvodne, trgovinske i mešovite delatnost, ali se generalno sastoje od izrade posebnih planskih dokumenata, koji su međusobno povezani i to sledećih delova planova:

- realizacije tj. prihoda (prodaja proizvoda, trgovačke robe i usluga),
- proizvodnje,
- radne snage,
- troškova,

- zaliha i ostalih obrtnih sredstava,
- dobavljača i ostalih tekućih izvora finansiranja,
- investicija i razvoja,
- marketing aktivnosti,
- sistema kvaliteta,
- društvene korporativne odgovornosti,
- periodičnih bilansa uspeha,
- bilansa stanja,
- bilansa novčanih tokova (cash-flow-a),
- i ostalih planova za kojima se ukaže potreba.

Situaciona analiza: snaga, slabosti, prilike i pretnje – SWOT ANALIZA

Analiza snage, slabosti, prilika i pretnji. Kada se vrše pripreme za razvijanje poslovne strategije, posebno je korisno analizirati situaciju ili SWOT da biste utvrdili snagu, slabosti, prilike i pretnje. Drugačije rečeno, SWOT analiza posmatra interno okruženje (snagu i slabosti) i eksterno okruženje (prilike i pretnje) date firme ili poslovnog plana. Takva analiza je potrebna jer je uvek lakše i delotvornije jačati snagu i prilike nekog preduzeća nego popravljati ili otkloniti slabosti i odgovoriti na sve pretnje.

Eksterno okruženje

Najbolje mesto za početak je eksterno okruženje u kome preduzeće funkcioniše. Ako se počinje od pretnji i prilika sa kojima se preduzeće suočava, lakše je sa ovom eksternom situacijom povezati snagu i slabosti firme. Takođe, zgodno je početi od pretnji, a zatim razviti prilike koje su obično naličje potencijalnih pretnji ili barem mogu da proizađu iz potencijalnih pretnji.

Nekoliko faktora prethodi industrijskoj grani u kojoj se nalazi preduzeće. To su, po redosledu važnosti: konkurencija, tehnologija, ekonomski uslovi i politički i društveni faktori odnosno rizici.

Konkurencija

Konkurencija, kako postojeća tako i potencijalna, i reakcija novog preduzeća na nju mogu u mnogome da odrede opstanak, a mnogo manje uspeh preduzeća. Konkurenti uvek izgledaju preteće i zastrašujuće. Ipak, oni mogu da ponude i prilike, pošto jedan konkurent retko pokriva sve aspekte tržišta pa tako novom preduzeću obezbeđuje priliku da osvoji svoj deo tržišta.

Svaka kompanija koja posluje u okviru neke grane industrije mogu pojavu nove firme da shvate kao pretnju. Njeno funkcionisanje će povećati ukupni kapacitet ponude. Preduzeće će pokušati da osvoji deo tržišta, tako što će sniziti cene ili povećati ukupne troškove u grani, čime će se za postojeće kompanije u industriji smanjiti profit.

Drugi faktor je intenzitet rivalstva u tom konkurentnom okruženju, koji nastaje zbog: brojnih konkurenata, sporog rasta industrije, visokih troškova skladištenja i drugih elemenata u okruženju.

Treći faktor su zamenski proizvodi ili usluge. Uspeh preduzeća leži u tome da ponudi proizvod ili uslugu koji mogu da obavljaju istu funkciju, ali uz neznatna poboljšanja ili prednosti.

Četvrti faktor je pregovaračka snaga kupaca koji mogu da budu kadri da prinudno spuste cene, zahtevaju bolji kvalitet i više usluga, ili da jednog dobavljača uvuku u trku sa drugim. Na snagu kupca ili grupe kupaca utiču: kupovina velikog obima proizvoda ili usluga, kupovina standardnih proizvoda ili usluga, male zarade kupaca, infomisanost kupaca i drugo.

Poslednji faktor jeste pregovaračka snaga dobavljača. Dobavljači mogu da ispolje svoju pregovaračku moć nad industrijskom granom pretnojm da će sniziti profite. To mogu izvesti tako što će ili podići cene ili smanjiti kvalitet proizvoda ili usluga.

Analiza konkurencije trebalo bi da obuhvati i detaljan uvid u neposredne konkurente kao i u verovatnu buduću konkurenciju. Konkurente treba analizirati da se utvrde jake strane koje svakog od njih na neki način izdvajaju. One mogu da obuhvate njihov proizvod, kvalitet, efikasnost proizvodnje, reputaciju, sposobnost pružanja usluga, uspešnost reklamiranja i tehnološku poziciju.

Tehnologija

Jedna od ključnih pretpostavki za opstanak jednog poslovnog sistema na tržištu predstavlja fleksibilnost i adaptibilnost poslovanja, odnosno, sposobnost preduzeća da reaguje na promene na tržištu, i to na strateškom, taktičkom, operativnom i tehnološkom nivou. Svaka revizija poslovanja, nastala usled fluktuacija poslovnog okruženja podrazumeva uvek ažurnu, iskrenu i detaljnu sliku o trenutnom stanju preduzeća, identifikaciju poremećaja i izvodiv plan revizije, zasnovan na kvantifikaciji željene pozicije. Jedno tehnološko rešenje kao što su ERP sistemi omogućavaju preduzećima da trenutno reaguju na promene na tržištu, pre svega zahvaljujući sistematizaciji podataka, procesa i poslovnih objekata kojima se uz njihovu pomoć upravlja u realnom vremenu.

Sasvim je izvesno da je većina ljudi svesna trendova bržeg usavršavanja tehnologije. Promene u nekim oblastima, poput kompjutera, naizgled se odvijaju geometrijskom progresijom uz sve veću snagu i brzinu koje prate sve manji troškovi za dobijenu performansu.

Ekonomski uslovi

Ekonomski uslovi u pojedinim zemljama i na međunarodnom planu važan su faktor eksternog okruženja. Ekonomski uslovi mogu da zaprete firmi i da istovremeno ponude poslovne prilike, koje ako se dobro iskoriste nude visoke profite. Isto tako međunarodna ekonomija sa svojom rastućom dominacijom može nuditi poslovnu šansu.

Specifični faktori koje treba razmotriti u ovoj širokoj oblasti ekonomskih uslova jeste da li je reč o realnom ekonomskom rastu ili naprosto inflaciji koja je privid bilo čega dobrog. Inflacija utiče i na kamatne stope koje za jednu novu firmu, koja mora da obezbedi sredstva, predstavljaju veoma važnu stavku troškova, otuda determinisanja profita. Kamatne stope takođe utiču i na štednju i potrošnju.

Još jedan faktor je kretanje i stanje zaposlenosti i produktivnosti. Zaposlenost utiče kako na ponudu radne snage tako i na sposobnost potrošača da kupuju robu i usluge. Produktivnost je vrhovni kriterijum za pravljanje projekcija troškova, jer preduzeće može da plati veće nadnice ako su one praćene većom produktivnošću.

Interno okruženje – snaga i slabosti

Kada se analizira interno okruženje neke firme, poželjno je da se počne od prisutnih jakih strana, a da se zatim potraže slabosti. U slučaju kada je preduzeće tek osnovano, interno okruženje postaju osnivači i resursi koje unose u kompaniju. U njih spadaju i ideje za nove proizvode i usluge, marktinška stručnost, zamisli o inženjeringu i razvoju proizvoda, ideja o proizvodnji ili pružanju usluga i stručnosti, ljudski resursi, upravljačka stručnosti i finansijski resursi. Poželjno je početi od marketinga, zatim inženjeringa, operative, rukovodstva i finasnija jer proizvod, usluge i marketing nose firmu. Smatra se da je najbolji marketing kvalititeni proizvod ili usluga niske cene.

Marketing

Marketing strategija javnog preduzeća, je uslovljena položajem indirektnog budžetskog korisnika i statusom. Delatnost preduzeća radi kojih je osnovano, poslovni ciljevi izraženi kroz godišnji program poslovanja, način finansiranja njegovog rada i tranzicija preduzeća u skaldu sa postavkama osnivača, predstavljaju osnovu za konceptiranje marketing strategije kao polazišta poslovne filozofije i njegovog praktičnog funkcionisanja.

U tim okvirima, osnovna pretpostavka za postavljanje ciljeva i definisanje marketing strategije za 2012. godinu je izmena u organizaciono-funkcionalnom shvatanju marketinga i uvođenje koncepta integralnog marketinga u poslovanje preduzeća. Ovaj koncept podrazumeva koordinaciju svih aktivnosti u okviru marketinga kao poslovne funkcije i horizontalnu koordinaciju sa svim ostalim funkcijama u preduzeću. Shodno tome, marketing strategija u osnovi ima cilj da prati sve ostale poslovne funkcije, dok ostale poslovne funkcije teže ka ostvarenju marketinških ciljeva.

Praćenje poslovnih aktivnosti definiše se kroz planirane, organizovane i kontrolisane marketinške aktivnosti koje idu u pravcu negovanja poslovnog ugleda preduzeća. To podrazumeva pravovremeno i adekvatno informisanje javnosti o poslovnim aktivnostima koje će se sprovoditi tokom godine, putem sredstava javnog inforimsanja, tribina, seminara, izložbi, sajmovi i web-prezentacija.

Dodatna prednost kvalitetnog marketinškog nastupa omogućava uspostavljanje i održavanje dobrih informacionih kanala sa osnivačem, gradskom upravom, institucijama lokalne samouprave, svim poslovnim partnerima, institucijama i organizacijama i negovanje dobrih poslovnih odnosa.

Marketing strategija za ovu godinu odnosi se na poboljšanje fleksibilnosti preduzeća koje prati eksternu funkciju marketinga i omogućava koordinaciju poslovanja sa osnivačiem, organima uprave, svim javnim i drugim preduzećima, organizacijama i institucijama, bankama, mesnim zajednicama i dr. Ove aktivnosti i ulaganje u savremene informacione sisteme sigurno će dovesti do uštede u vremenu i radu i eliminisati kašnjenja u razmeni informacija i posebno, dobru usklađenosti svih zaposlenih u preduzeću.

Marketing se često deli na četiri segmenta: proizvod, cenu, mesto i promociju. Analiza internih marketindkih naga i slabosti počinje proizvodima ili uslugama koji se nude ili, u slučaju novog poslovnog poduhvata, koji će se tek nuditi.

Proizvod

Proizvode date kompanije treba uporediti sa proizvodima koje nude konkurenti, u pogledu kvaliteta i svojstva. Jedinstvene osobine koje su bitne kupcima treba indentifikovati i istaći.

Funkcionalnost je naročito važna jer izgleda da svi žure i nemaju vremena. Zato je pojam jednostavnosti za korisnika, postao tačan opis želja modernih kupaca. Takđe, brzo, lako i jednostavno servisiranje je bitna stavka za svakog kupca, posebno ukoliko moraju samostalno da ga obavljaju.

U istom smislu, ambalaža može da bude važno svojstvo koje će kupca navesti da pogleda neki proizvod i da ga na kraju kupi. Ambalaža ako je dobro urađena, može kupcu da ukaže na ključna svojstva ili da slikama i tekstualnim porukama na njih barem skrene pažnju.

Potencijalni proizvodi i usluge pored onih koji se trenutno nude ili bili prvobitno planirani veoma su važni. Često ovi dodatni proizvodi ili usluge mogu da prošire baz klijenata ili da čak privuku potpuno nove kupce. Zato treba razmisliti i o novim proizvodima koji su potpuno nepovezani sa sadašnjim proizvodima i uslugama.

Cene

U marketinškoj strategiji, određivanje cena sledi odmah iza razmatranja proizvoda i usluga. Čim se odrede proizvodi ili usluge koje će se ponuditi, sledi određivanje cena. Pri određivanju cena u obzir treba uzeti svojstva koja se nude u poređenju sa konkurentskim proizvodima i uslugama.

Grad Beograd poverava javim preduzećima određene poslove koji su od javnog interesa. Sve aktivnosti se obavljaju po važećim internim cenovnicima. Važeći cenovnici su utvrđeni i usvojeni na bazi postojećih, overenih kalkulacija za svaku operaciju odnosno utrošak materijala i usaglašenih tržišta međusobno usaglašavaju jednom godišnje.

Postojeći cenovnici baziraju se na cenama elementara iz kalkulacije sa bazom od prethodne godine.

Formiranje cena usluga je jedan od bitnih elemenata preduzeća u ukupnoj politici razvoja pa se u formiranju cena usluga sagledava više elemenata počevši od direktnih troškova, a to su: materijalni troškovi, rezervni delovi, sirovine i materijali, gorivo i maziva, električna i druga energija, bruto zarade i naknade troškova, troškovi amortizacije i drugi troškovi poslovanja, finansijski i ostali rashodi. Prilikom kalkulacije cena postupa se u skladu sa politikom Vlade Republike Srbije.

Mesto

Treći deo marketniga je mesto ili distribucija. Preduzeća moraju da brinu o svojim dobavljačima i distribuciji. Zato treba razmisliti o korišćenju regionalnih skladišta ili prevoz direktno do kupca. "Just in time" krajnjem kupcu može da predstavlja pravu uštedu i zato je veoma značajan efekat.

Promocija

Promocija se obično izjednačava sa reklamiranjem. Reklamiranje ima dvojnu nameru da informiše kupce i da ih navede da kupe proizvod ili uslugu koja se reklamira. Nekad reklamiranje može da ima i negativan efekat, jer kada se jednom počne sa reklamiranjem a konkurencija sledi primer, može da bude veoma teško da se reklamiranje smanji ili prekine.

Poslovanje

Funkcija poslovanja, najčešće, obuhvata uslužne delatnosti. Gde je značajno tehničko umeće koje poseduju radnici i rukovodstvo.

Fleksibilnost funkcije poslovanja ključni je faktor koji treba razmotriti i kada god je to moguće uključiti imajući u vidu današnje konkurentno poslovno okruženje koje prolazi kroz brze promene.

Ljudski resursi

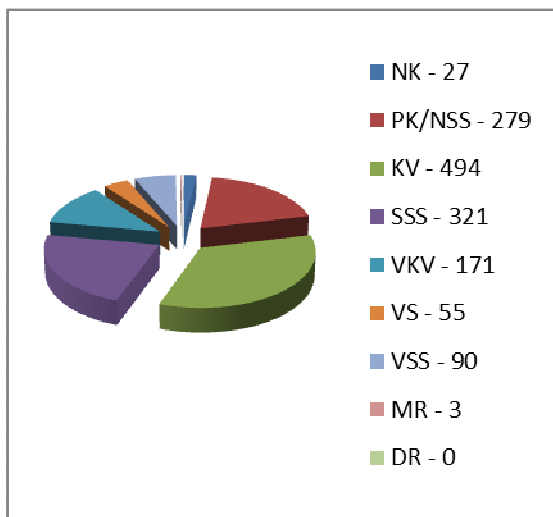
Ljudski resursi se bitan faktor svakog preduzeća. Kvalifikacije i stručnost su bitne u pogledu raspoloživosti, fleksibilnosti i visine plate. Važno je sa tim povezati i sposobnost da se, u skladu sa potrebama i zahtevima opštih i specijalizovanih struka, radnici regrutuju i obučavaju.

Obuka i razvoj kadrova u jednom preduzeću često obezbeđuju odlučujuću prednost u odnosu na konkurenciju. Ako se to valjano uradi, obuka radnicima može da usadi dodatno osećanje lojalnosti. Pored ovoga bitni su i metodi i uslovi rada.

Rukovodstvo

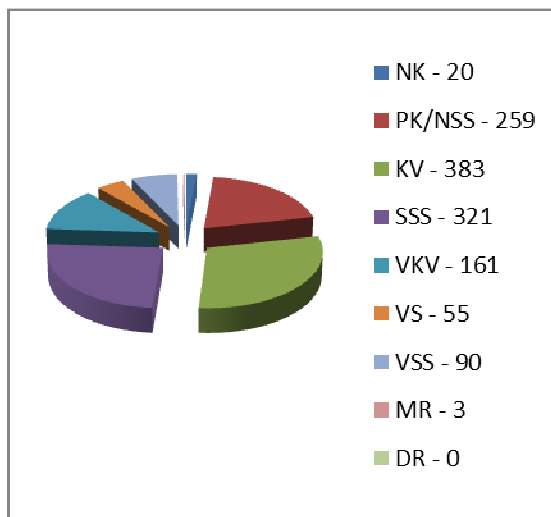
Mada je rukovodstvo deo ljudskih resursa, njegova uloga je ključna u preduzeću. Intuicija i zdrav razum su glavni faktori za uspešan rukovodeći tim. Uz prikladno i odgovarajuće obrazovanje i iskustvo, da bi uspeo i napredovalo, rukovodstvo treba da ima i prikladna očekivanja i rešenost da uspe. Neću izostaviti, da kulturna klima, vrednosti i etika unutar firme od glavnog su značaja pošto obezbeđuju atmosferu u kojoj se sve odvija.

2011. - Procena



Slika 2. Struktura zaposlenih 2011. godine

2012. - Plan



Slika 3. Plan zaposlenih za 2012. godinu

Finasnsije

Raspoloživost materijalnih i finansijskih sredstava je za preduzeće uvek važno pitanje. Prvi izvor novčanih sredstava što se tiče Beograd puta je nivo gotovine koji se može očekivati da će se interno ostvariti iz profita i amortizacije kao i minimizovanja aktive bilansa stanja preduzeća.

Sistemi finansijske kontrole veoma su važni za preduzeće, glavni kontrolni mehanizam je budžet. Prvo ga treba napraviti, a zatim redovno mesečno upoređivati sa bagovremenim mesečnim izveštajima o finasijskom poslovanju preduzeća.

Planiranje prodaje i marketniga kroz ERP

Planiranje prodaje i operacija obuhvata aktivnosti kreiranja operativnog plana za izvršenje komponenti biznis plana koje se odnose na prodaju, proizvodnju i zalihe. On predstavlja specijalizaciju biznis plana, transformisanjem novčanih jedinica u količine, vremena i druge jedinice mere i određuje se na nivou grupa proizvoda jednog poslovnog sistema. Planiranje prodaje i operacija predstavlja najznačajniji deo ERP sistema i obuhvata aktivnosti dugoročnog planiranja na nivou parametara obima sredstava i resursa. Ovakav sistem je uglavnom namenjen operativnom menadžmentu.

BIZNIS PLAN

Pojam poslovnog plana

Biznis plan jeste planski dokument u kome se precizira pravac budućeg poslovanja preduzeća za određeni vremenski period. On sadrži u sebi upravljačke odluke čija realizacija će se desiti u preciziranom vremenskom roku.

Poslovni plan je “skup ciljeva, politika, strategija i seta pojedinačnih programa aktivnosti za implementaciju izabrane koncepcije biznisa preduzeća.”⁵

On predstavlja “čistu artikulaciju moderne menadžerske vizije, načina za njeno ostvarenje i rizika koji je u to uključen.”⁶

U osnovi, “poslovni plan svodi se na upravljanje kompanijom na papiru.”⁷

⁵ Todorović J., Đuričin D., Janošević S., Strategijski menadžment, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, 1998., str.439.

⁶ Freemantle D., The Successful Manager's Guide to Business Planning, McGraw-Hill Book Company, 1996., str.3.

Ovaj plan detaljno objašnjava biznis, odnosno posao, upravljački tim, proizvod ili uslugu, kao i strategije za ostvarenje formulisanih ciljeva. Poslovni plan predstavlja i formalno-kvantitativni izraz planiranja rezultata preduzeća.⁸

Poslovni plan može se u domaćoj literaturi, a pre svega, u praksi sresti i pod nazivom biznis plan. Razlog tome je sve veća odomaćenost engleske reči business, što se prevodi kao posao, poslovanje, trgovanje, preduzeće i sl.⁹

Poslovni plan neophodan je svim organizacijama, i malim i velikim, privatnim i javnim, i profitnim i neprofitnim, nezavisno od prirode delatnosti. Međutim, veličina i složenost procesa poslovnog planiranja i rezultirajućeg poslovnog plana treba da odraze veličinu i složenost preduzeća. Za preduzeća koja posluju u prilično stabilnom poslovnom okruženju proces planiranja može biti i neformalan pregled nekih ključnih aspekata poslovanja preduzeća, napravljen od strane nekolicine menadžera. Kako preduzeće raste i razvija se, i kako njegovo okruženje postaje manje stabilno i predvidivo, to planski proces postaje sve više formalan, obuhvatan i složen i komplikovan. U slučaju diversifikovanih preduzeća, poslovni plan pravi se na bazi poslovnih planova strategijskih poslovnih jedinica i budžeta strategijskih funkcionalnih jedinica.

Reč je kako o eksternom preduzetništvu, odnosno o preduzetništvu u maloj privredi koje ima otelotvorenje u nečemu što zvuči kao popularna sintagma mala i srednja preduzeća, tako i o internom preduzetništvu. Naime, realizacija preduzetničkog poduhvata nosi sa sobom brojne izazove. U slučaju da se ovi izazovi ne razmotre, a jedan od najboljih načina za razmatranje je pisanje poslovnog plana, povećava se verovatnoća da se čitav poduhvat pretvori u veliki neuspeh. Zato je cilj izrade poslovnog plana da se pre početka realizacije ideje, ocene svi relevantni aspekti poslovanja, utvrdi isplativost ideje i proceni rizik.

Na taj način, potencijalne greške prave se na papiru, a ne na tržištu. Osim toga, za menadžere, poslovni plan će predstavljati, i početni korak u komunikaciji sa finansijerima, tj. investitorima i kreditorima.

Poslovni plan će biti i sredstvo komunikacije sa drugim akterima u okruženju (dobavljačima, distributerima, u internom okruženju sa direktorima raznih sektora i sl.).

⁷ Arkebauer J., The McGraw-Hill Guide to Writing High-Impact Business Plan, McGraw-Hill, 1994., str.2.

⁸ Stevanović N., Obračun troškova, Ekonomski fakultet, Beograd, 1993., str.383.

⁹ Landa M., Privredno-poslovni rečnik, englesko-srpski, srpsko-engleski, PS "Grmeč", 1998., str.37.

Namena poslovnog plana

Poslovni plan kao dokument koristi se za interne i eksterne svrhe. U zavisnosti od toga koja je svrha poslovnog plana, razlikovaće se i sadržaj, odnosno elementi poslovnog plana.

Interna svrha poslovnog plana ogleda se u sledećem:

1. Poslovni plan utiče na poboljšanje performansi identifikovanjem snaga i slabosti u poslovanju preduzeća i potencijalnih ili trenutnih problema.
2. Poslovnim planom se jasno predočavaju upravljačkom timu i ostalim kadrovima očekivanja u pogledu željenih performansi preduzeća.
3. Kod preduzeća sa većim brojem divizija, jedinica ili tačaka menadžerske odgovornosti, poslovnim planom može se obezbediti efektivna koordinacija i konzistentnost u planovima i operacijama različitih organizacionih delova.
4. Poslovni plan predstavlja solidnu osnovu za merenje efikasnosti preduzeća u celini, ali i za merenje efikasnosti organizacionih delova i njihovih menadžera. Na taj način, on se javlja kao standard kontrole.
5. Poslovni plan obrazuje okvir za donošenje ključnih odluka u kontinuelnom procesu upravljanja.
6. Poslovni plan i proces njegovog formulisanja predstavljaju sredstvo edukacije, harmonizacije i motivacije ključnih menadžera. Kroz participaciju u analizi prošlih performansi, proceni uticaja trendova i u razvoju planova za budućnost, menadžeri i ostali zaposleni više uče o ukupnom poslovanju preduzeća, i o vezi sopstvenog područja odgovornosti sa preduzećem u celini.
7. Poslovni plan obezbeđuje osnovu za brzo reagovanje na menjajuće uslove poslovanja.

Eksterna svrha poslovnog plana ogleda se u sledećem:

1. Poslovni plan može se koristiti kao dobra osnova za upoznavanje spoljnih korisnika o ciljevima, strukturi delatnosti, specifičnostima poslovnog procesa i ostvarenim performansama. Ova upotreba poslovnog plana postaje važna onda kada je neophodna podrška investitora, kreditora, strateških partnera i drugih.
2. Poslovni plan može se koristiti kao osnova za dobijanje finansijskih sredstava od spoljnih investitora, bilo pojedinaca, bilo institucionalnih investitora.
3. Poslovni plan može se koristiti i za jasno izražavanje namera preduzeća, a u cilju sprečavanja ili neutralisanja akcija konkurencije ili nosilaca ekonomske politike.

Racionalni tvorci poslovnih planova smatraju da pre bilo kakvog angažovanja u izradi poslovnog plana treba prepoznati kome je plan namenjen. U zavisnosti od toga ko je “ciljni čitalac”, razlikovaće se i svrha plana.¹⁰

Generalno posmatrano, postoje tri osnovne funkcije kojima služi poslovni plan¹¹. Prva i najvažnija je da se poslovni plan koristi za razvijanje ideja kako bi posao trebalo da bude vođen. To je šansa da se definišu strategije i “naprave greške na papiru”, pre nego u realnom poslovanju. Druga, poslovni plan je retrospektivni alat, na osnovu koga poslovni ljudi mogu da ocenjuju ostvarene performanse firme tokom vremena. Na osnovu ovoga, plan može i treba da bude osnova za izradu novog plana. Treća funkcija poslovnog plana je ono što se, obično smatra njegovom primarnom funkcijom – sredstvo za prikupljanje novca, odnosno za obezbeđenje finansiranja.

Prva funkcija poslovnog plana vezana je za poslovni plan kao planski dokument. Ova funkcija je bitna bilo da su u pitanju preduzeća u osnivanju, bilo da je reč o preduzećima sa dugogodišnjom poslovnom egzistencijom. Za postojeći biznis poslovni plan ima brojne koristi. To je način da se postigne grupno odlučivanje i doslednost u odlukama ma kakve one bile u celom preduzeću. Naime, dok poslovne planove preduzeća u osnivanju piše jedna ili dve osobe, dotle u postojećoj firmi, a posebno većoj, veći broj ljudi je angažovan na pisanju plana. Inače, menadžeri koji vode firme iz javnog sektora, najviše jadikuju na nedostatak vremena i preopterećenost svakodnevnim, operativnim problemima kada je u pitanju izrada poslovnog plana. Kod njih vrlo često ne živi misao o tome da je realan poslovni plan osnov opstanka. Iako je mnogo važniji za mala, nego za velika i starija preduzeća, u velikim javnim preduzećima je jako koristan.

Izrada poslovnog plana, kao instrumenta za upravljanje preduzećem, u velikoj meri pomogla bi nastojanju da se smanji gašenje novih preduzeća i poveća opstanak postojećih. Veliki broj preduzeća propadne zbog nedostatka poslovnog plana i ne pridržavanja istog. Najčešći razlozi su: loš menadžment, pogrešno izabran proizvod/tržište, slab finansijski menadžment, nepovoljno okruženje, nefleksibilnost i drugi nepredvidivi faktori.

Izradom poslovnog plana mogu se u velikoj meri predvideti i eliminisati faktori neuspeha. Poslovni plan, takođe, može se koristiti za testiranje strategija i za predviđanje mogućih ishoda. U tom smislu, zahvaljujući poslovnom planu obezbeđuje se preventivno upozoravanje i omogućava brza akcija radi korigovanja eventualnih problema.

¹⁰ Freemantle D., *The Successful Manager's Guide to Business Planning*, McGraw-Hill Book Company, 1996., str.52.

¹¹ Siegel E., Ford B., Bornstein J., *The Ernst&Young Business Plan Guide*, John Wiley & Sons, Inc., 1993., str.1-14.

Druga funkcija poslovnog plana vezana je za “pogled unazad”, odnosno za potrebu da poslovni plan slži kao merilo postignutih performansi ili standard kontrole. Poređenjem ostvarenih sa planiranim rezultatima, zaključujemo o tome koja je strategija bila efektivna ili neefektivna, i, isto tako, koja je implementacija bila efektivna ili neefektivna. Finansijski plan, kao elemenat poslovnog plana, koristi se za kontrolu ostvarenja finansijskih performansi nekog posla. Takođe, on je osnova izrade budžeta pojedinih centara odgovornosti u preduzeću na osnovu kojih se obavlja kontrola. Eksterni finansijeri će, takođe, koristiti poslovni plan za potrebe kontrole preduzeća. U slučaju znatnih devijacija u odnosu na planirane rezultate, verovatno će postaviti pitanje njihovih razloga i menadžerske odgovornosti, uopšte. To je i razlog zašto je bitno da se prave realne projekcije koje se lakše mogu ostvariti i prevazići. Time se obezbeđuje i učvršćuje lojalnost finansijera.

Treća funkcija poslovnog plana odnosi se na korišćenje poslovnog plana, odnosno njegovu funkciju kao “finansijskog alata”. Naime, mnogi menadžeri javnih preduzeća vide poslovni plan kao sredstvo koje će im olakšati prikupljanje novca. Ovo je možda i prva uloga plana, obzirom na kritičnost finansiranja nekog posla. Razmišljanje na takav način može da dovede u određene probleme. Prilikom pisanja plana može se doći do toga da plan ne obezbedi neophodnu objektivnost za ispunjenje druge dve uloge poslovnog plana. Tako da je je bolje napisati objektivan plan i ne obezbediti finansiranje posla, ukoliko finansijeri ocenjuju da je rizik nesrazmerno veliki, nego se zavaravati lakoćom ostvarenja planiranih rezultata. Ono što, takođe, treba shvatiti jeste to da je poslovni plan samo početak procesa obezbeđivanja finansijskih sredstava potrebnih za finansiranje poslovnog poduhvata. To je prvi u seriji dokumenata koji će potencijalni finansijer posla dobiti na uvid. Na osnovu dostavljenog plana finansijer odlučuje o tome da li će finansirati predloženi poduhvat ili ne. Takođe, on će poslovni plan iskoristiti i za pregovaranje o pojedinim uslovima finansiranja.

FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE I NJEGOVA ULOGA U OSTVARENJU CILJEVA PREDUZEĆA

Jedan od procesa poslovanja je finansijsko izveštavanje i predstavlja sistem koji obezbeđuje sistematsku i hronološku evidenciju poslovnih transakcija i drugih događaja preduzeća. Korišćenjem finansijskih izveštaja korisnici dobijaju mogućnost periodičnog inoformisanja o promenama nastalim u imovinskom, finansijskom i prinosnom položaju istog.

Glavni cilj menadžmenta preduzeća je da se zaštiti i maksimalno uveća vrednost kapitalnog udela investitora u preduzeću. Računovođa mora poznavati razne varijable koje imaju uticaj na tržišnu vrednost preduzeća, te osigurati da proces donošenja odluka u oblasti stratezijskog planiranja i upravljanja ovo znanje odražava. Kvalitet finansijskog izveštavanja, kao i kvalitet revizorske profesije u pogledu Međunarodnih računovodstvenih standarda revizije predstavljaju ključnu komponentu u minimiziranju investicionog rizika.

Finansijski izveštaj je finalni proizvod računovodstvenog procesa i osnovni izvor finansijskih informacija.

Specifični ciljevi finansijskog izveštavanja u javnom sektora obuhvataju:

1. pružanje korisnicima potrebne informacije,
2. pružanje informacija korisnicima o tome da li je izvršenje budžeta i poslovanje entiteta bilo u skladu sa zakonskim propisima,
3. pomoć korisnicima radi boljeg razumevanja prirode, veličine i predmeta aktivnosti javnog sektora i finansijskog položaja njegovih aktivnosti,
4. pomoć korisnicima prilikom razumevanja finansiranja javnog sektora i procenjivanja učinaka javnog sektora,
5. pomoć korisnicima prilikom utvrđivanja ciljeva i troškova aktivnosti javnog sektora.

Korisnike finansijskih izveštaja entiteta javnog sektora čine:

1. političari, koji deluju u zakonodavnim telima ili telima izvršne vlasti,
2. celokupna javnost,
3. osoblje organizacije koje sastavlja finansijske izveštaje,
4. eksterni poslovni partneri kao što su poverioci, dobavljači i kupci,
5. ekonomisti, analitičari sprovođenja poslovne politike i pojedine interesne grupe,
6. mediji.

Da bi se pristupilo međunarodnim finansijama neophodno je da udruženje računovođa i revizora ispuni uslove međunarodne finansijske zajednice, u smislu da, najpre, postojeći članovi ispune uslove uobičajene međunarodne prakse u pogledu zahtevanih specijalističkih znanja. S obzirom na to, da je naša privreda nerazvijena, te da joj ozbiljno nedostaje nivo naprednih računovodstvenih struktura i finansijskih instrumenata, što bi moglo da se reši profesionalnom edukacijom što je sasvim prihvatljivo i značajno.

Cilj finansijskog izveštavanja je da obezbedi istiniti i korisne informacije koje predstavljaju osnovu za odlučivanje, kako internih korisnika, rukovodstva i zaposlenih tako i eksternih, investitora, kreditora i ostalih stejkholdera.

Kako su u finansijskim izveštajima računovodstveni podaci iskazani u apsolutnim iznosima, njihov značaj za analitičko odlučivanje je mali te je potrebno obezbediti dodatna saznanja o finansijskom položaju i poslovnom uspehu koji preduzeće ostvaruje. To se postiže finansijskom analizom izveštaja u javnom sektoru:

1. Izveštaj o finansijskom stanju (bilans stanja, izveštaj o aktivi i pasivi) pruža podatke o stalnoj i obrtnoj imovini, kratkoročnim i dugoročnim obavezama i neto imovini, odnosno kapitalu,
2. Izveštaj o finansijskoj uspešnosti (bilans uspeha, izveštaj o prihodima i rashodima, izveštaj o dobitku i gubitku) predstavlja ostvarne prihode i rashode odnosno ostvareni rezultat poslovanja.
3. Izveštaj o promeni u neto imovini tj. kapitalu je izveštaj u kom javni sektor predstavlja promene neto imovine-kapitala između dva datuma izveštavanja, odnosno odražava povećanje ili smanjenje njihove vrednosti tokom perioda.
4. Izveštaj o novčanim tokovima identifikuje izvore gotovničkih priliva, stavke na koje je utrošena gotovina tokom perioda izveštavanja i saldo gotovine na datum izveštavanja.
5. Računovodstvene politike i napomene uz finansijske izveštaje predstavljaju skup specifičnih principa, osnova, konvencija, pravila i prakse, koje je usvojio neki entitet javnog sektora.

Informacije iz finansijskih izveštaja predstavljaju veoma vredan resurs, koji pomaže realizaciju upravljačkih aktivnosti putem poslovno-finansijskog odlučivanja. Ono što ih karakteriše je brojnost i raznovrsnost, kao i veliki broj korisnika, kako unutar, tako i izvan preduzeća

Da bi finansijsko izveštavanje omogućilo valjano planiranje neophodno je „iscrpno ispitivanje finansijskog i ekonomskog stanja i rezultata poslovanja neke jedinice računovodstvenog obuhvatanja na temelju njenih računovodstvenih izveštaja“¹²

Proces finansijskog izveštavanja ima ulogu da obezbedi informacije potrebne za podmirivanje potreba velikog broja korisnika. Da bi se to postiglo, u uslovima globalizacije svetske privrede, potrebno je da finansijski izveštaji budu pripremljeni i prezentovani u skladu sa jedinstvenim principima i načelima, a ključnu ulogu u tome imaju Međunarodni računovodstveni standardi. Primena načela, principa i zakonskih propisa bi trebalo da doprinese pružanju razumljive, realne i uporedive informacije o finansiskom položaju, uspešnosti i novčanim tokovima preduzeća za potrebe odlučivanja prvenstveno investitora i kreditora, a potom i ostalih korisnika.

Kako bi se povećala upotrebna vrednost tako dobijenih podataka neophodno je izvršiti njihovu finansijsku analizu uz pomoć odgovarajućih metoda i instrumenata radi dobijanja pokazatelja čijom upotrebom se, zapravo, vrši integracija informacija dobijenih iz finansijskog računovodstva u proces upravljanja menadžmenta i donošenja odluka od strane korisnika van preduzeća. Na ovaj način proces finansijskog izveštavanja ostvaruje svoju ulogu informacione podrške za potrebe donošenja racionalnih investitorskih i kreditorskih odluka, pružanja adekvatne ocene za procenjivanje iznosa, vremena i stepena izvesnosti tokova gotovine, kao i za potrebe sagledavanja ekonomskih resursa i performansi preduzeća. Takođe, finansijskom analizom dolazi se do značajnih informacija koje se odnose na uspešnost menadžmenta u realizaciji upravljačkih aktivnosti, kao i do niza dodatnih interpretacija i objašnjenja koji upotpunjuju sadržinu seta finansijskih izveštaja.

¹² Tepšić R., Turk i Petrović M. „Rečnik računovodstva i finansija“, Zagreb, 1984, str.54

FINANSIJSKO UPRAVLJANJE

Finansijski menadžment ili upravljanje finansijama preduzeća ispoljava se kao uticaj na rad, poslovanje i razvoj preduzeća putne raspoloživog obima novčanih sredstva.¹³

Upravljanje finansijama je važan deo poslovnih procesa preduzeća i ne sme da se gleda kao odvojena aktivnost kojom isključivo treba da se bavi finansijsko osoblje. Upravljanje finansijama nije samo vođenje poslovnih knjiga. Ono obuhvata planiranje, organizovanje, kontrolu i nadgledanje/praćenje finansijskih resursa organizacije da bi se ostvarili njeni ciljevi.

„Upravljanje finansijama je kao održavanje kola. Ako ne stavimo kvalitetno gorivo i ulje, i ako ga redovno ne servisiramo, funkcionisanje kola će trpeti i kola neće voziti efikasno. Ako ga zapustimo, vozilo će se u nekom trenutku pokvariti i neće uspeti da vozi do željenog odredišta.“

Finansijska kontrola

Kao sastavni deo upravljanja finansijama pojavljuje se koncept finansijske kontrole. To opisuje situaciju kada se finansijski resursi organizacije koriste korektno i uspešno.

Finansijska kontrola se odvija kada su postavljeni sistemi i procedure koji obezbeđuju da se finansijskim resursima organizacije ispravno upravlja.

Ukoliko je slaba finansijska kontrola u organizaciji, može se dogoditi:

- Da je imovina izložena riziku krađe, pronevere ili zloupotrebe,
- Da se resursi ne troše u skladu sa ciljevima preduzeća, niti željama.

Osnovna pretpostavka funkcionisanja svakog javnog preduzeća, pa i uopšte svakog privrednog subjekta, je da menadžment pravovremeno rasplaže relevantnim informacijama o događajima u preduzeću i izvan njega koji utiču, ili mogu uticati, na funkcionisanje preduzeća.

Raspolaganje informacijama je od posebne važnosti za preduzeće s obzirom na veoma brz tehnički, ekonomski i društveni razvitak koji sa sobom donosi neprekidno merenje uslova poslovanja i odnosa sa njenom okolinom. Istovremeno taj razvitak uzrokuje rastuću

¹³ Ivaniš Marko, „Upravljanje finansijama“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008, str. 9

složenost strukture preduzeća. Za donošenje optimalnih odluka i mogućnost planiranja potrebne su kvalitetne informacije koje trebaju omogućiti rešenje problema ili predivideti unapred moguće probleme. Računovodstvo je oduvek bilo izvor najvećeg dela podataka potrebnih za planiranje i donošenje odluka u preduzećima.

Osnovne komponente finansijskog upravljanja

Ne postoji model finansijskog sistema koji odgovara svim javnim preduzećima. Ali postoje neke osnovne komponente koje treba postaviti na mesto da bi se postigla dobra praksa u finansijskom upravljanju.

A to su:

- **Računovodstvena evidencija**

Svako preduzeće treba da vodi ažurnu evidenciju finansijskih transakcija koje su se desile, da bi se pokazalo kako se koriste sredstva. Jedan od preduslova za pravilno poslovanje je i pridržavanje MRS, MSFI, MSR i drugi standarda i propisa. Računovodstvena evidencija takođe obezbeđuje vrednu informaciju o tome kako se organizacijom rukovodi i da li ona ostvaruje svoje ciljeve.

- **Finansijsko planiranje**

Povezano sa organizacionim strateškim i operativnim planovima, budžet je kamen temeljac svakog sistema za upravljanje finansijama i igra važnu ulogu u nadgledanju upotrebe sredstava.

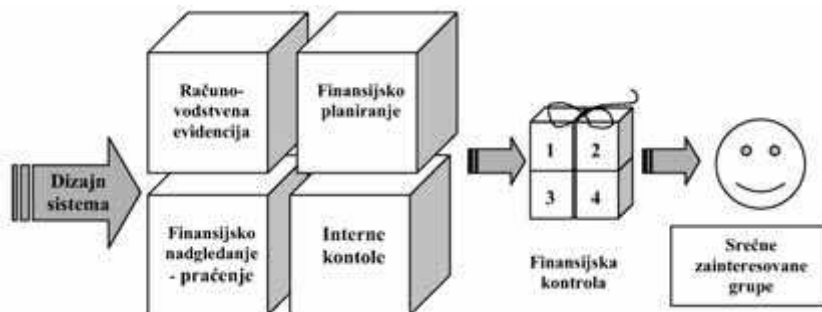
- **Finansijsko nadgledanje/praćenje**

Ukoliko je organizacija postavila svoj budžet, i ukoliko je vodila evidenciju i usaglašavala račune pravovremeno i na jasan način, onda je veoma jednostavno proizvesti finansijske izveštaje koji omogućavaju rukovodiocima da sagledaju napredak preduzeća.

- **Interne kontrole**

Sistem kontrole, provera i bilansa - kolektivno nazvanim interne kontrole, postavljaju se da bi se sačuvala imovina preduzeća i da bi se rukovodilo internim rizicima. Njihova svrha je da onemoguće krađu ili proneveru i da se otkriju greške i propusti u računovodstvenoj evidenciji. Uspešan sistem unutrašnje kontrole takođe štiti osoblje koje je uključeno u finansijske poslove.

Važno je da sve osnovne komponente budu svo vreme prisutne. Uspešna finansijska kontrola ne može da se postigne delimičnom primenom. Na primer, nema nikakve svrhe da se vodi detaljna računovodstvena evidencija ako se ne proverava da li ima grešaka ili propusta.



Slika 4: Finansijsko upravljanje

Neprecizna evidencija će rezultirati informacijom koja može da odvede u pogrešnom pravcu, koja zauzvrat može da utiče da se donese pogrešna odluka u oblasti finansijskog upravljanja.

Za bolje upravljanje koriste se mnoge alatke, koje nisu nužno finansijske, ali koje rukovodioci mogu da koriste da bi sebi pomogli da dostignu dobru praksu u planiranju, upravljanju i kontroli finansija su:

- Planiranje,
- Organizovanje,
- Kontrola,
- Nadgledanje/praćenje.

POJAM I ZNACAJ RAČUNOVODSTVA

Računovodstvo se definiše kao jedna od podfunkcija upravljanja i predstavlja jedini potupuni sistem analize poslovanja u preduzeću, što logično znači da zauzima centralno mesto u informisanju menadžmenta preduzeća. Poslovno računovodstvo ima zadatak obuhvatanja i nadzora finansijskog i robnog toka u preduzeću i nadzor tokova novca i učinka koji nastaju u procesu poslovanja.

Računovodstvo nauka o beleženju i klasifikovanju poslovnih transakcija i događaja, primarno finansijskog karaktera i veština sastavljanja značajnih izveštaja analize i

interpretiranja ovih transakcija i događaja i prenošenja rezultata licima koja moraju doneti odluku ili dati ocenu.¹⁴

Osnovni zadaci poslovnog računovodstva predstavljaju informacije i kontrola. Ovi zadaci imaju karakter internih zadataka, a informacije ne služe samo za kontrolu ekonomičnosti i rentabilnosti, već predstavljaju i osnovu za odlučivanje, dok eksterni zadatak, koji je nametnut zakonom, predstavlja polaganje računa i informisanje.

STRUKTURA RAČUNOVODSTVA

Poslovno računovodstvo se sastoji iz četiri povezana područja:

1. Knjigovodstvo i bilans,
2. Obračun troškova,
3. Računovodstveno planiranje,
4. Analiza i revizija.

U zavisnosti od namene i upotrebe informacija računovodstvo može biti:

1. Finansijsko računovodstvo
Ono ima za cilj da obezbedi i analizira informacije o ostvarenim efektima poslovanja, koji znače eksternim korisnicima (poreskim organima, državnim organima, raznim pratnerima, akcionarima i dr.).
2. Upravljačko računovodstvo
Upravljačko računovodstvo je namenjeno rukovodstvu javnog preduzeća i ima za cilj obezbeđivanje i analiziranje informacija nužnih za efikasno upravljanje preduzećem, odnosno obezbeđivanja informacija za potrebe kontrole, planiranja i poslovnog odlučivanja.

Usmerenost računovodstva ka zahtevima upravljanja preduzećem kroz kontrolu i planiranje poslovanja predstavlja njegovu suštinu. Krajnji produkt računovodstva su finansijski izveštaji, bilans stanja i bilans uspeha, koji moraju biti u skladu sa računovodstvenim principima.

Finansijski izveštaji su namenjeni kako eksternim korisnicima, kreditorima, državnim organima, naučnim institutima i dr., tako i internim, odnosno menadžerima. Ali za razliku od eksternih korisnika, kojima su dostupni samo finansijski izveštaji, interni korisnici imaju na raspolaganju i druge izveštaje kao izvor informacija.

¹⁴ Citirano prema grupi autora Računovodstvo I, Viša poslovna škola, Beograd, 1995, str.12

RAČUNOVOSTVENO PLANIRANJE

Računovodstveno planiranje je važan deo poslovnog planiranja. Planiranje je značajan segment poslovanja zbog toga jer omogućuje preduzeću da predviđa buduća stanja i događaje te se na taj način orijentiše i organizuje u svojoj delatnosti. Planiranje proizlazi iz računovodstva jer su poslovne knjige i finansijski izveštaji izvor podataka koji se koriste u planiranju i sastavljanju planova preduzeća. Računovodstveno planiranje je posebna vrsta evidencije o budućim događajima koji su značajni za poslovanje preduzeća i njegov opstanak.

Računovodstveno planiranje kao rezultat ima planske finansijske izveštaje na temelju kojih preduzeće može predviđati buduća potraživanja, obaveze, zalihe, planiranu dobit, potrebe za finansiranjem, ulaganja i drugo. Poslovno i računovodstveno planiranje kao dva vida planiranja su nerazdvojivi. Poslovni plan obuhvata celokupno planiranje jednog preduzeća, a računovodstveni plan je finansijski deo plana. Zbog toga su ta dva vida planiranja veoma povezani. Na primer, preduzeće ne može planirati rashode ako ne planira količinu proizvoda (proizvodnje), ili ne može predviđati prihode ako ne zna plan prodaje, a bez prihoda i rashoda ne može planirati konačnu dobit jednog razdoblja.

Planiranje je usko povezano s kontrolom kao završnom aktivnosti poslovnog/računovodstvenog procesa. Ako se nešto planira potrebno je proveriti da li je plan i ostvaren. Zbog toga se uspoređuje ostvareno i planirano kako bi se napravile određene korekcije. Planiranje u javnom preduzeću sprovodi se u finansijsko računovodstvenom sektoru u službi plan i analiza. Preduzeće planira za svoje potrebe, godišnje i za kraća razdoblja. Računovodstveno planiranje u javnom preduzeću sastavni je deo godišnjeg plana preduzeća u kojem se planiraju dobit, broj radnika, plate, ulaganja, proizvodnja. Godišnji plan sastavlja se u pisanom obliku. Računovodstveni deo plana temelji se na finansijskim izveštajima prethodnog razdoblja.

RAČUNOVODSTVENA ANALIZA

Računovodstvena analiza predstavlja specifično područje računovodstva. Bavi se analizom finansijskih izveštaja, odnosno prati situaciju da li se pogoršava ili poboljšava finansijska situacija, da li će poslovni subjekti ispunjavati obaveze, pokazuje kako se imovina obrće u novac i da li se ostvaruje profit. Utvrđuje povezanost ostvarenih podataka s rezultatima planiranja. Utvrđuje se odstupanje ostvarenog i planiranog, uzroci odstupanja kao i metode otklanjanja odstupanja.

Računovodstvena informacija predstavlja prikazivanje podataka i informacija na razumljiv način eksternim i internim korisnicima. Eksterni korisnici su vlasnici preduzeća, vladine ustanove i agencije, a interni korisnici su menadžement preduzeća na svim nivoima odgovornosti. Računovodstvena informacija je komuniciranje s korisnicima informacija, odnosno spajanje svih podataka koje pruža računovodstveno planiranje.

Računovodstvo se vodi za svaki računovodstveni subjekt i to za:

1. profitne organizacije – to su trgovačka društva i dr. pravne osobe sa ciljem ostvarivanja profita, ustanove i dr.
2. neprofitne organizacije – država, državna tela, ustanove, udruženje građana koje se ne osnivaju s ciljem sticanja dobiti.

Osnovni zaključak računovodstvene analize je da na osnovu upoređivanja podataka, dobijenih putem bilansa stanja i bilansa uspeha, ocenjuje bonitet i daje predloge za poboljšanje poslovnih procesa i stanja.¹⁵

FINANSIJSKI IZVEŠTJI

Finansijski izveštaji pružaju informacije o finansijskom položaju, uspešnosti i promenama u finansijskom položaju preduzeća. Prema Zakonu o računovodstvu i reviziji, preduzeća su obavezna da sastavljaju i prezentuju finansijske izveštaje za tekuću poslovnu godinu sa stanjem od 31.12. tekuće godine.

Finansijski izveštaji obuhvataju:

- Bilans stanja (BS),
- Bilans uspeha (BU),
- Izveštaj o novčanim tokovima,
- Izveštaj o promenama na kapitalu i
- Napomene uz finansijske izveštaje.

U računovodstvu bilans se koristi kada se iskazuje stanje i rezultat preduzeća, posmatrano preko novčanih jedinica kao opšteg svodnog merila računovodstvenog iskazivanja poslovnih događaja, stanja i rezultata preduzeća.¹⁶ Bilans stanja i bilans uspeha spadaju među najvažnije izveštaje svakog preduzeća.

¹⁵ Poznanić-Leko Vera, Računovodstvo, Beograd 2007, str. 172

¹⁶ Rodić Jovan, Vukelić Gordana, Andrić Mirko, Teorija politika I analiza bilansa, Beograd 2007, str. 3

BILANS STANJA

Ekonomska situacija preduzeća se ogleda u veličini i strukturi njegovih sredstava i izvora sredstava. Da bi se sagledala ekonomska situacija preduzeća, potrebno je da se ona i formalno prikaže. U tu svrhu se koristi bilans, koji suštinski i nije ništa drugo do formlani prikaz trenutne ekonomske situacije preduzeća.

Bilans stanja je pregled stanja vrednosti aktive i pasive u određenom trenutku. Bilans se sastavlja na osnovu stvarnog stanja aktive i pasive, utvrđenog inventarom.

Bilan stanja je tabelarni prikaz sredstava i izvora sredstava određenog preduzeća na određeni dan.

Svako preduzeće ima svoju specifičnu strukturu i veličinu sredstava i izvora, koja je uslovljena vrstom i obimom poslovnih zadataka, ali i uspešnošću poslovanja.

Bilans uvek mora biti u ravnoteži, odnosno aktiva mora biti jednaka pasivi i obrunuto. Ravnoteža proističe otuda što je i na jednoj i na drugoj strani bilansa dato stanje sredstava preduzeća, i to na levoj strani po njihovoj nameni ili funkciji, a na desnoj po njihovom poreklu.

Planski bilans stanja projektuje obim i strukturu sredstava i izvore finansiranja na kraju planskog perioda. U sklopu izrade planskog bilansa stanja ispituje se mogućnost poboljšanja struktura poslovanja putem upravljanja sredstvima i izvorima finansiranja.

Vrste bilansa

Razlikuje se nekoliko vrsta bilansa:

1. Bilans prema vremenu sastavljanja
 - Početni bilans – sastavlja se na početku poslovanja, kada se naziva i osnivački bilans, ili na početku poslovne godine,
 - Krajnji bilans – se sastavlja na kraju poslovne godine, odnosno na završetku obračunskog perioda.
2. Bilans prema nameni i cilju sastavljanja
 - Redovni bilans – se sastavlja u tačno određenim vremenskim intervalima, na početku ili na kraju poslovnog perioda,
 - Bilans fuzije – se sastavlja prilikom spajanja dva ili više preduzeća u jedno, ili prilikom pripajanja jednog preduzeća drugom,

- Sanacioni bilans – sastavlja se u slučajevima kada preduzeće upada u poslovne teškoće i ostvaruje slab finansijski rezultat, pa mu treba pomoći, odnosno sanirati njegovu situaciju,
- Likvidacioni bilans – sastavlja se prilikom prestanka rada preduzeća,
- Deobni bilans – sastavljaju ga preduzeća kada dođe do organizacionih promena odnosno do stvaranja novih preduzeća koja se izdvajaju iz okvira jednog preduzeća u samostalnu.
- Konsolidovani bilans – sastavlja se za složena preduzeća u kojem se eliminišu međusobni imovinsko-pravni odnosi svih preduzeća u okviru složenog sistema.

Nakon prenosa prihoda i rashoda na račune prihoda i račune rashoda, bilans stanja prihvata na strani aktive sva salda računa aktive, a na strani pasive sva salda računa pasive. Visina prihoda koji se prenese na račune prihoda i visina rashoda koji se prenese na račune rashoda zavisi od procene osnovnih sredstava, zaliha, potraživanja, tranzitorne aktive, na jednoj, i obaveza i tranzitorne pasive, na drugoj strani, a procena zavisi od cilja bilansa. Ako je cilj bilansa iskazivanje uporednih periodičnih rezultata bilans stanja iskazaće imovinu u nižoj vrednosti od imovine preduzeća. Ako je cilj bilansa kontrola pokrića dugova, bilans stanja iskazivaće imovinu u visini imovine preduzeća.

Bilans stanja, pored prihvatanja salda računa aktive i računa pasive, radi uspostavljanja bilansne ravnoteže, integriše u sebe i finansijski rezultat čime se ujedno uspostavlja bilansna ravnoteža računa dobitka i gubitka odnosno bilansa uspeha. Ako je finansijski rezultat pozitivan – dobitak – on se iskazuje na strani pasive bilansa stanja. Suprotno, ako je finansijski rezultat negativan – gubitak – on se iskazuje na strani aktive bilansa stanja. U tom smislu aktiva bilansa stanja, ne iskazuje samo imovinu već imovinu i gubitak, tačnije iskazuje raspoloživu imovinu i izgubljenu imovinu (gubitak), otuda je gubitak, u suštini, korektura na niže sopstvenog kapitala iskazanog na strani pasive. Nasuprot tome, dobitak iskazan na strani pasive može ali ne mora da iskazuje korekturu sopstvenog kapitala na više. To zavisi, videćemo kasnije, da li bilans uspeha obuhvata samo utvrđivanje finansijskog rezultata ili obuhvata i raspodelu finansijskog rezultata.

Bilans stanja	
Stalna imovina	Kapital
Obrna imovina	Obaveze
Gubitak	Dobitak

ЈКП БЕОГРАД-ПУТ, БЕОГРАД

БИЛАНС СТАЊА

На дан 31. децембра 2009. године
(У хиљадама динара)

	Напомена	31. децембар 2009.	31. децембар 2008.
АКТИВА			
Стална имовина			
Нематеријална улагања	15	10,073	7,482
Некретности, постројења и опрема	15	1,518,203	1,293,430
Дугорочни финансијски пласмани	16	157,707	301,520
		<u>1,685,983</u>	<u>1,602,432</u>
Обртна имовина			
Залихе	17	1,060,149	873,913
Потраживања	18	1,223,349	2,196,294
Краткорочни финансијски пласмани	19	857,757	-
Готовина и готовински еквиваленти	20	634,609	21,593
Порез на додату вредност и активна временска разграничења	21	128,172	34,307
		<u>3,904,036</u>	<u>3,126,107</u>
Одложена пореска средства	14	4,260	-
Укупно актива		<u>5,594,279</u>	<u>4,728,539</u>
ПАСИВА			
Капитал и резерве	22		
Основни капитал		535,360	535,360
Остали капитал		31,021	31,021
Ревалоризационе резерве		424,296	446,107
Нераспоређени добитак		<u>3,072,637</u>	<u>2,312,950</u>
		4,063,314	3,325,438
Дугорочна резервација	23	594,353	605,281
Дугорочни кредити	24	388,640	-
Краткорочне обавезе			
Краткорочне финансијске обавезе	25	28,629	150,000
Обавезе из пословања	26	397,890	500,670
Остале краткорочне обавезе	27	91,358	89,640
Обавезе по основу пореза на додату вредност и осталих јавних прихода и пасивна временска разграничења	28	29,601	26,080
Обавезе по основу пореза на добитак		494	17,699
		<u>547,972</u>	<u>784,089</u>
Одложене пореске обавезе	14	-	13,731
Укупно пасива		<u>5,594,279</u>	<u>4,728,539</u>

Slika 5. Bilans stanja javnog preduzeća

BILANS USPEHA

Bilans uspeha predstavlja finansijski izveštaj u kome su prikazani prihodi i rashodi za dati obračunski period iz čijeg se sučeljavanja utvrđuje rezultat koji može biti pozitivan ili negativan.

Prihodi se definišu kao povećanje ekonomskih koristi tokom obračunskog perioda u obliku priliva ili unapređenja sredstava ili smanjenja obaveza što ima za posledicu povećanje vlasničkog kapitala, osim onog u vezi s doprinosima – uplatama od strane učesnika u vlasničkom kapitalu.

Pojam rashoda obuhvata sva smanjenja ekonomskih koristi tokom obračunskog perioda u obliku odliva ili iscrpljenja sredstava ili stvaranja obaveza što za posledicu ima smanjenje vlasničkog kapitala, osim onog u vezi s raspodelom vlasničkog kapitala učesnicima.

Kada su prihodi veći od rashoda rezultat poslovanja je pozitivan (dobitak), a kada su prihodi manji od rashoda rezultat je negativan (gubitak).

Bilans uspeha može se prikazati u formi jednostranog i dvostranog pregleda. Jednostrani pregled prvo iskazuje prihode, zatim rashode i na kraju rezultat poslovanja preduzeća i izgleda ovako:

1. Prihodi (poslovni, finansijski i ostali)
2. Rashodi (poslovni, finansijski, ostali)
3. Rezultat (prihodi umanjeni za rashode).

Ako je bilans uspeha dat u formi dvostranog pregleda na levoj strani se iskazuju rashodi i dobici, a na desnoj prihodi i gubici i to izgleda ovako:

Bilans uspeha	
Poslovni rashodi	Poslovni prihodi
Finansijski rashodi	Finansijski prihodi
Ostali rashodi	Ostali prihodi
Dobitak	Gubitak

Planski bilans uspeha predstavlja planiranje neto dobitka, jer se putem dobitka obezbeđuje uvećanje imovine, utiče se na strukturu bilansa stanja, a time i na likvidnost i finansiranje. U sklopu planskog bilansa uspeha utvrđuju se rizici i ispituje mogućnost njihovog smanjenja.

ЈКП БЕОГРАД-ПУТ, БЕОГРАД

БИЛАНС УСПЕХА

У периоду од 1. јануара до 31. децембра 2009. године
(У хиљадама динара)

	Напомена	2009.	2008.
ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ			
Приходи од продаје	5	5,856,101	7,101,943
Остали пословни приходи		2,439	1,784
		<u>5,858,540</u>	<u>7,103,727</u>
ПОСЛОВНИ РАСХОДИ			
Трошкови материјала	6	(1,553,064)	(1,709,284)
Трошкови зарада, накнада зарада и остали лични расходи	7	(1,535,536)	(1,546,157)
Трошкови амортизације и резервисања	8	(477,753)	(313,459)
Остали пословни расходи	9	(2,470,543)	(2,590,217)
		<u>(6,036,896)</u>	<u>(6,159,117)</u>
ПОСЛОВНИ (ГУБИТАК)/ДОБИТАК		<u>(178,356)</u>	<u>944,610</u>
Финансијски приходи	10	42,084	115,676
Финансијски расходи	11	(17,106)	(25,881)
Остали приходи	12	1,168,266	774,423
Остали расходи	13	(244,215)	(957,562)
ДОБИТАК ИЗ РЕДОВНОГ ПОСЛОВАЊА ПРЕ ОПОРЕЗИВАЊА		<u>770,673</u>	<u>851,266</u>
Порез на добитак	14		
- порески расход периода		(50,788)	(54,865)
- одложени порески приход периода		17,991	9,187
НЕТО ДОБИТАК		<u>737,876</u>	<u>805,588</u>

Слика 6. Bilans uspeha javnog preduzeća

ЈКП БЕОГРАД-ПУТ, БЕОГРАД

ИЗВЕШТАЈ О ТОКОВИМА ГОТОВИНЕ

У периоду од 1. јануара до 31. децембра 2009. године
(У хиљадама динара)

	2009.	2008.
Новчани токови из пословних активности		
Продаја и примљени аванси	8,303,878	5,098,314
Примљене камате из пословних активности	1,338	1,384
Остали приливи из редовног пословања	8,475	-
Исплате добављачима и дати аванси	(4,983,804)	(4,544,042)
Зараде, накнаде зарада и остали лични расходи	(1,540,057)	(1,541,444)
Плаћене камате	-	(22,622)
Порез на добитак	(67,993)	(61,227)
Плаћања по основу осталих јавних прихода	(30,449)	(87,492)
Нето прилив/(одлив) готовине из пословних активности	<u>1,691,388</u>	<u>(1,157,129)</u>
Новчани токови из активности инвестирања		
Остали финансијски пласмани – нето (одливи)/приливи	(857,757)	1,300,000
Примљене камате из активности инвестирања	30,887	-
Куповина нематеријалних улагања и опреме	(519,876)	(220,555)
Нето (одлив)/прилив готовине из активности инвестирања	<u>(1,346,746)</u>	<u>1,079,445</u>
Новчани токови из активности финансирања		
Дугорочни и краткорочни кредити - нето приливи/(одливи)	267,269	(906,519)
Финансијски лизинг	-	(87,534)
Нето прилив/(одлив) готовине из активности финансирања	<u>267,269</u>	<u>(994,053)</u>
Нето прилив/(одлив) готовине	<u>611,911</u>	<u>(1,071,737)</u>
Готовина на почетку обрачуноског периода	21,593	1,092,649
Позитивне курсне разлике по основу прерачуна готовине	1,120	1,520
Негативне курсне разлике по основу прерачуна готовине	(15)	(839)
Готовина на крају обрачуноског периода	<u>634,609</u>	<u>21,593</u>

Слика 7. Izveštaj o novčanim tokovima

Zahtev javnog preduzeća za izveštavanje kroz ERP-a

Potrebno je formirati izveštaj cash flowa koji bi se mogao pokretati iz Novac/Obračun/Struktura otvorenih stavki ili bi se ovaj panel mogao iskoristiti kao osnova za formiranje izveštaja.

1. izveštaj bi sadržao sledeće kolone:
 - saldo – povlači se zbir trenutnog stanja na kontima 241 i 244, može da se postavi van kolone kao samostalni podatak, uzima se na osnovu datuma pokretanja izveštaja,
 - očekivani prilivi sredstava – uplate po osnovu faktura kupaca, konta 2020 i 2031, čija valuta ističe na datum pokretanja izveštaja
 - očekivani odlivi sredstava - isto kao za tačku ii. a konta su 4330 i 4340
 - procenjeni prilivi sredstava - obračunava se tako što se uzmu u obzir sve fakture koje su otvorene i koje su do 100 dana starosti u odnosu na valutu fakture, iznos koji se prikaže je 75% vrednosti fakture
 - stara potraživanja – slično kao u tački iv. ali sa tom razlikom da su sva potraživanja starija od 365 dana, za iznos se uzima 25% vrednosti fakture
 - predviđanje priliva - isto kao tačka iv. ali da se omogući korisniku da sam zadaje broj dana i procenat verovatnoće naplate
 - predviđanje priliva starih potraživanja - isto kao tačka v. ali da se omogući korisniku da sam zadaje broj dana i procenat verovatnoće naplate
2. izveštaj je potrebno da bude dvovalutni, tj. da bude dostupan u RSD i EUR
3. filteri: datumski interval, subjekat, sumarno po subjektu, pojedinačno po fakturama, izbor valute RSD i EUR
4. srediti izvoz u excel tako da podaci budu pravilno formirani u excel tabele.

Ovim izveštajem preduzeće je unapredilo svoje poslovanje u pogledu odnosa prema kupcima i dobavljačima i olakalo praćenje novčanih tokova.

ANALIZA BILANSA

Svrha, ciljevi i vrste analize bilansa

Svrha, ili namena analize bilansa, generalno uzevši, može da bude veoma raznovrsna. Pa ipak, sve namene analize bilansa mogu se podeliti u dve grupe¹⁷:

1. Analiza bilansa u poslovne svrhe i
2. Analiza bilansa u naučne svrhe.

Analiza bilansa za poslovne potrebe predstavlja podlogu za donošenje poslovnih odluka. U procesu donošenja odluka Piter Draker (Peter Drucker) razlikuje pet faza:

1. Definisanje problema,
2. Analiza problema,
3. Sastavljanje alternativnih rešenja,
4. Izbor najboljeg rešenja,
5. Pretvaranje odluke u efikasnu akciju.¹⁸

Prva faza – definisanje problema – predstavlja određivanje svrhe, cilja i zadatka analize. Druga faza je sama analiza, a treća, sastavljanje alternativnih rešenja, je sinteza. Obe ove faze spadaju, u širem smislu, u analizu, jer analitičar mora, ne samo da putem analize raščlani predmet analize na elemente i ispita kvalitet i kvantitet elemenata, već da utvrdi i kakvo će biti stanje ako se neki element promeni (eliminiše, substituiše), odnosno da da rešenje putem sinteze. Takve kombinacije u suštini daju alternativna rešenja koja donosilac odluke posmatra i pokušava da pravi najbolji izbor od ponuđenih alternativnih rešenja (četvrta faza). Time on i donosi poslovnu odluku koja se, zatim, sprovodi u delo.

Zahvaljujući analizi bilansa u naučne svrhe, razvile su se teorije bilansa, bilansna načela, pravila procenjivanja i dr.

U literaturi cilj analize bilansa često se uslovljava subjektom za koga se vrši analiza. Znači subjekt za koga se vrši analiza postavlja ciljeve analize bilansa koje analitičar treba da ostvari. Budući da su ciljevi subjekta za koje se vrši analiza, po pravilu, različiti – banka će, na primer, postaviti kao cilj analize ocenu kreditne sposobnosti, statistika će za cilj imati utvrđivanje statističkih podataka itd. – izlazi da cilj analize bilansa i ne može da bude definisan tako da bi odgovarao svim subjektima.

¹⁷ Rodić, J, Vukelić, G. i dr: Analiza finansijskih izveštaja, Univerzitet u Beogradu, Beograd, 2011, str. 106.

¹⁸ Marjanović, S.: Donošenje odluka u privrednim organizacijama, Informator, Zagreb, 1974, str. 45.

Međutim, bez obzira kakve ciljeve postavljaju subjekti za koje se vrši analiza, smatra se da je opšti cilj svake analize bilansa ocena finansijskog stanja i rentabiliteta preduzeća.¹⁹

Dakle, može se reći da su ciljevi analize bilansa:

1. Analiza finansijskog rezultata u okviru koje su analize: strukture i dinamike ukupnog prihoda i rasporeda ukupnog prihoda, izvora finansijskog rezultata, rizika ostvarenja finansijskog rezultata, rentabilnosti i mogućnosti izlaska iz zone gubitka
2. Analiza finansijskog položaja u okviru koje su analize: dugoročne i kratkoročne finansijske ravnoteže, reprodukcione sposobnosti, zaduženosti, održavanja realne vrednosti sopstvenog kapitala i mogućnosti poboljšanja finansijskog položaja.

Govoreći o ciljevima analize bilansa istaknuta je i jedna od klasifikacija analize. Naime, ako se posmatraju korisnici podataka, analiza bilansa se može podeliti na internu i eksternu. Međusobno se razlikuju po obimu korišćenih i emitovanih podataka i značaju prezentiranih informacija. Interna analiza koristi brojnije i značajnije informacije o poslovanju preduzeća u odnosu na eksternu.

Pored korisnika informacija, kao kriterijumi za identifikovanje vrsta analize bilansa javljaju se: vreme posmatranja, predmet analize bilansa, način pripremanja bilansa i instrumenti, odnosno postupci analize bilansa.²⁰

Polazeći od vremena posmatranja (perioda obuhvaćenog analizom) razlikuju se statička i dinamička analiza. Statička ispituje bilans uspeha za jednu poslovnu godinu, dok se dinamičkom ispituje trend razvoja finansijskog položaja i rentabiliteta preduzeća na bazi poređenja bilansa uspeha većeg broja obračunskih perioda.

Prema predmetu ili objektu analize bilansa, razlikuju se analiza bilansa stanja od analize bilansa uspeha.

Ako se posmatra kriterijum pripremanja bilansa za analizu, razlikuje se analiza bilansa izraženih u apsolutnim brojevima, relativnim brojevima i u formi grafikona.

¹⁹ Krasulja, D.: Finansijska analiza preduzeća, Ekonomski fakultet, Beograd, 1973, str. 89.

²⁰ Škarić-Jovanović, K. i Radovanović, R.: Finansijsko računovodstvo, Ekonomski fakultet Beograd, Beograd, 2004, str. 437.

- [illegible]

bilansnim pozicijama enormno visokih vrednosti, tako da, u odnosnom slučaju, neadekvatno prezentiranje u bilansima predstavlja svojevrstu nacionalnu nebrigu, kao i, sa druge strane, pogodno tlo za razne vidove otuđivanja i bespravnog prisvajanja.

Uvid u bilanse većeg broja javnih preduzeća indicirao je na neke tipične nedostatke u bilansnim iskazima stalne imovine, i to: imovina u svojini javnih preduzeća ne nalazi se evidentirana u poslovnim knjigama, tako da je koristi neko drugi, ko nije vlasnik te imovine; javna preduzeća u svojim poslovnim knjigama vode imovinu koju, usled nedostatka relevantne dokumentacije nije u stanju uknjižiti u katastarske knjige; javna preduzeća imaju u svojini imovinu koju ne koriste, jer je funkcionalno nesposobna, itd.

U poslednje vreme, sređivanje odnosa u javnim preduzećima je naloženo različitim propisima, s ciljem materijalno i formalno ispravnog prikazivanja njihovih finansijsko računovodstvenih izveštaja. I pored toga, menadžment javnih preduzeća ne pristupa, vrlo često, usaglašavanju imovinskog statusa preduzeća odredbama Zakona o preduzećima, kao i odredbama posebnih zakona koji regulišu rad pojedinih javnih preduzeća. Zakon o javnim preduzećima je jasno definisao odnose između osnivača i preduzeća, pri čemu je, između ostalog, javnim preduzećima naloženo da se imovina koja je do tada bila kod jednih subjekata prenese javnim preduzećima. Menadžment javnih preduzeća izbegava unošenje takve imovine u imovinski fond preduzeća, jer im to stvara i obavezu revalorizovanja i obračunavanja amortizacije pomenute imovine, što ima za posledice uvećanje troškova, smanjenje neto rezultata, što, uglavnom, rezultira negativnim finansijskim rezultatom. Za razliku od prethodno objašnjenog, prenos imovine od osnivača ka javnom preduzeću se izvodi bez uvažavanja propisane procedure, što rezultira „iskrivljenim“ prikazom stalne imovine javnih preduzeća. Evidentna je i deformacija finansijsko računovodstvenih izveštaja javnih preduzeća vezana je za izbegavanje evidentiranja poklona kao vanrednih prihoda, čime menadžment javnih preduzeća izbegava, u stvari, obavezu da plati porez na dobitak.

Većina takvih javnih preduzeća takve imovinske vrednosti su se kasnije samo dalje prilagođavala primenom koeficijenta rasta cena na malo. Rezultat svega toga je da su nisko pozicionirani elementi aktive uticale na iskazivanje nerealnog periodičnog rezultata.

Revizija finansijsko računovodstvenih izveštaja javnih preduzeća je indicirala niz nedostataka i u iskazima kapitala. Prilikom bilansiranja kapitala, problemi se javljaju pri bilansiranju osnovnog, a i promenljivog kapitala. Problemi u bilansiranju osnovnog kapitala se odnose sa jedne strane, na nesuglasje kapitala iskazanog u bilansima i kapitala iskazanog u sudskim uložcima, kao i na eventualne greške u knjiženjima, koje se, sa druge

strane, odražavaju na pogrešan prikaz osnovnog kapitala. Uzroci zbog kojih dolazi do problema su: kada se osnovnom kapitalu pripisuje revalorizacija. Takva promena se ne prijavljuje sudu. Ovde se smatra da je u bilansima iskazani kapital jednak osnovnom kapitalu prijavljenom sudu na određeni dan, plus svi revalorizacioni iznosi pripisivani po obračunskim periodima nakon toga. Druga grupa uzroka koji dovode do odstupanja prikazanog od realnog stanja nastaje zbog direktnog knjiženja odgovarajućih promena na kapitalu.

Bilansiranja su često pogrešna i na pozicijama promenljivog dela kapitala. Kao tipični slučajevi grešaka u finansijsko računovodstvenim izveštajima se navode: u nizu preduzeća koja su vršila procenu kapitala procenitelji su, ne posedujući dovoljno računovodstvenog znanja i razumevanja, jednostavno, pozicije rezervi i neraspoređenog dobitka preselili na poziciju osnovnog kapitala.

Ukoliko menadžment javnih preduzeća ne angažuje odgovarajuće računovodstvene stručnjake, biće primoran da prihvati ponuđena rešenja, lišavajući sebe, na taj način, prava na prisvajanje neraspoređenog dobitka, a izbrisane su i rezerve.

KONTROLA POSLOVANJA

Finansijsko izveštavanje kao deo računovodstvenog sistema ima ulogu da obezbedi informacije, revizija finansijskih izveštaja jeste sistemsko ispitivanje i predstavljanje prethodnih poslovnih rezultata preduzeća, da bi se predvidela njegova profitabilnost i njegova solventnost.

Provera poslovanja

Kontrola predstavlja jedan od najvažnijih elemenata menadžmenta i treba da ima stalnu i aktivnu ulogu u upravljanju. One organizacije koje nemaju efikasan sistem kontrole, snose veći rizik nastanka nepravilnosti, greški i zloupotreba. Značaj koji se daje internim kontrolama raste uporedo sa rastom obima i diverzifikacije poslova koje obavljaju organizacije. Poslovanje u složenim uslovima, stalne i nepredvidive promene i rizično okruženje, stvaraju veće potrebe i rast interesa za kvalitetnim sistemom internih kontrola. Kontrola je bitna faza menadžmenta. Kontrola se obavlja poređenjem ostvarenog sa planiranim. Ukoliko se otkriju devijacije u odnosu na plan, preduzimaju se korektivne akcije. Svrha kontrole je da omogući otkrivanje odstupanja u raznim fazama i njihovo otklanjanje. Da bi kontrola odgovorila novim izazovima, neophodno je da omogući kontinuelno proveravanje i modifikaciju donešenih odluka.

Kontrolne aktivnosti na proveru poslovanja u ciklusu prihoda često obuhvataju poređenje stvarnih prihoda sa budžetima, prognozama i prethodnim periodima.²²

U praksi sistem internih kontrole obuhvata širok spektar specifičnih procedura, uključujući i, na primer, kontrole u računovodstvu, procesima, nabavci, razgraničavanju dužnosti i u finansijskom izveštavanju. Sistemi internih kontrola zahtevaju uspešno komuniciranje unutar organizacije i moraju biti podržani dobrim procedurama interne revizije.

Metodologija revizije i softver koji se koristi u preduzeću i koji pomaže obavljanje revizije finansijskih izveštaja prilagođavaju se specifičnosti poslovanja svakog preduzeća. Metodologija revizije se zasniva na identifikovanju i vrednovanju rizika u skladu sa najnovijim promenama u poslovnim finansijama i računovodstvu, kao i u promenama u poslovnom okruženju i privrednoj grani.

²² Stanišić prof. Dr. Milovan, Metodologija revizije, Beograd 2009., str. 95

Metodologija obavljanja revizije zahteva da se planiranju revizije pridaje najveći mogući značaj i da se na vreme planira i obavlja. Na ovaj način ostavlja se mogućnost da se identifikuju nedostaci u sistemu internih kontrola i sagleda ekonomska slika transakcija od samog početka procesa revizije.

Metodologija interne revizije sadrži procese koji pomažu reviziji:

1. Utvrđivanje rizika,
2. Planiranje revizije,
3. Preliminarni pregled,
4. Pregled procesa rada i ocena internih kontrola,
5. Rad na terenu,
6. Revizorski izveštaj,
7. Rezimiranje i
8. Naknadna revizija.

U metode obavljanja revizije spadaju:

1. Revizija gotovine,
2. Revizija prodaje,
3. Revizija proizvodnje i zalihe,
4. Postupci ispitivanja računa AVR,
5. Revizija finansijskih ulaganja i plasmana,
6. Revizija stalnih sredstava,
7. Postupci ispitivanje ispravnosti nabavki i obaveza iz poslovanja,
8. Postupci ispitivanja ispravnosti računa PVR,
9. Revizija dugoročnih obaveza,
10. Revizija kapitala.

KONTROLA

Ostvarivanje bilo kakvog zadatka u preduzeću nemoguće je bez funkcionalnog usklađivanja njegovih komponenata. U tom smislu, funkcija predstavlja skup povezanih poslova i postupaka kojima se najsvrsishodnije obavljaju zadaci preduzeća.²³ Funkcije se mogu klasifikovati prema vertikalnoj i horizontalnoj dimenziji. Prema vertikalnoj klasifikaciji, osnovne funkcije preduzeća su: upravljanje, rukovođenje i izvršavanje. Prema horizontalnoj funkcije se dele na: istraživanje i razvoj, tehničke funkcije, finansije i računovodstvo, komercijalne, plansko-analitičke, kadrovske, administrativne i funkcije kontrole. Bez obzira na klasifikaciju, funkcije u preduzeću moraju biti povezane. Pojedinačno, one predstavljaju samo karike u lancu funkcionisanja preduzeća.

Pojam kontrole

Kontrola je faza procesa menadžmenta koja upotpunjuje ciklus aktivnosti koje počinju planiranjem, a nastavljaju se organizovanjem i vođenjem. Suština kontrole je pronalaženje razlika između ostvarenog i planiranog i preduzimanje mera za dovođenje u tolerantne granice očekivanog.²⁴ Ona treba da omogući nesmetano obavljanje svih poslova i funkcija u preduzeću, spreči zloupotrebe, loš rad, nedomaćinsko poslovanje i ponašanje, poštovanje internih propisa i dr.²⁵

Predmet kontrole su ciljevi, odnosno može se reći da kontrola predstavlja sredstvo za postizanje ciljeva. Učestalost kontrole zavisi od njenog modela i delatnosti preduzeća. Sam pojam obično ima negativno značenje pošto ugrožava diskreciju pojedinca ili grupe u donošenju odluka. Nedovoljna kontrola dovodi do neefikasnosti u ispunjenju definisanih ciljeva, konfuzije i haosa. Racionalan sistem kontrole upravo mora da pronađe balans između principa kontrole i poštovanja diskrecije pojedinca. Ona ne može biti spontana. Kontrola predstavlja sistem koji mora biti eksplicitan i kodifikovan, a u izgradnji tog sistema moraju se koristiti nedvosmisleni principi. U industrijskoj eri ona se nalazi u nadležnosti menadžerskog vrha. Odluke donesene na vrhu prenose se na niže ili izvršne nivoe, a ostvarenje komandi prati se pomoću povratnih informacija i izveštaja čiji format, frekvenciju i nadležnost takođe propisuje menadžerski vrh.

²³ Unčanin, R.: Poslovna ekonomija, Viša poslovna škola Čačak, Čačak, 2007, str. 83

²⁴ Petković, T. i Stanković, R.: Strategijski menadžment, Visoka poslovna škola strukovnih studija Čačak, Čačak, 2008, str.197

²⁵ Unčanin, R.: Poslovna ekonomija, Viša poslovna škola Čačak, Čačak, 2007, str. 99

Kontrola funkcioniše po birokratskom modelu čije su osnovne karakteristike: hijerarhija, specijalizacija i centralizacija. Konvencionalni model kontrole je pretrpeo izmene pod uticajem informatičke revolucije globalizacije poslovanja i rastućeg obrazovnog nivoa zaposlenih koji žele učešće u kontroli svih bitnih aspekata života uključujući i aspekte koji se odnose na život preduzeća. Nov model kontrole afirmiše holistički pristup, globalni uvid i decentralizaciju.²⁶

Loša komunikacija, koja predstavlja oko 80% smetnji u funkcionisanju preduzeća, posledica je nedovoljnog broja potrebnih ili prevelikog broja nepotrebnih **informacija**. Informacije predstavljaju poslovni resurs broj jedan modernog preduzeća. Samo informacije koje su pouzdane, široko dostupne i koje se dobijaju u pravom trenutku predstavljaju osnovu praćenja i ostvarenja ciljeva i preduzimanja korektivnih akcija kako bi se planovi pretvorili u realnost.²⁷ Njihova vrednost za kontrolu zavisi od četiri faktora: kvaliteta, pravovremenosti, kvantiteta i relevantnosti za akciju.²⁸

INTERENA KONTROLA

Uspostavljanje različitih poslovnih organizacija zavisi od upravljanja. Za upravljanje ili menadžment se može reći da postoji koliko i civilizacija. U smislu upravljanja poslovnim aktivnostima, pojam menadžmenta je u upotrebi od industrijske revolucije i do danas je prošao kroz više faza razvoja.

U savremenim i razvijenim tržišnim privredama, upravljanje spada među najvažnije profesije koje preduzeća i njihovi resursi, putem pravilnog odlučivanja i izvršavanja tih odluka, treba da usmere prema planiranom, odnosno željenom cilju i istovremeno uspostave odnose unutar sistema i sa okruženjem. Od kvalitetnog rešavanja ovih aktivnosti, zavisi ukupna efikasnost sistema.

Kontrola predstavlja jedan od najvažnijih elemenata menadžmenta i treba da ima stalnu i aktivnu ulogu u upravljanju. One organizacije koje nemaju efikasan sistem kontrole, snose veći rizik nastanka nepravilnosti, greški i zloupotreba. Značaj koji se daje internim kontrolama raste uporedo sa rastom obima i diverzifikacije poslova koje obavljaju

²⁶ Đuričin, D. i Janošević, S.: Menadžment i strategija, CID Ekonomskog fakulteta u Beogradu, Beograd, 2005, str. 112

²⁷ Ibid

²⁸ Gregory, R. i Van Horn, R.: Value and cost of information, John Willez, New York, 1974, str. 473-489

organizacije. Poslovanje u složenim uslovima, stalne i nepredvidive promjene i rizično okruženje, stvaraju veće potrebe i rast interesa za kvalitetnim sistemom internih kontrola. Kontrola je bitna faza menadžmenta. Kontrola se obavlja poređenjem ostvarenog sa planiranim. Ukoliko se otkriju devijacije u odnosu na plan, preduzimaju se korektivne akcije. Svrha kontrole je da omogući otkrivanje odstupanja u raznim fazama i njihovo otklanjanje. Da bi kontrola odgovorila novim izazovima, neophodno je da omogući kontinuelno proveravanje i modifikaciju donesenih odluka.

Percepcija kontrole nije u skladu sa njenim značenjem. Pojam „kontrola“, obično, ima negativno značenje pošto ugrožava diskreciju pojedinca (ili grupe) u donošenju odluka. Striktna kontrola utiče na pad efektivnosti pošto sputava kreativnost. Nedovoljana kontrola dovodi do neefikasnosti u ispunjenju definisanih ciljeva, konfuzije i haosa. Kontrola je isuviše ozbiljna stvar i ona predstavlja sistem.

U praksi sistem internih kontrole obuhvata širok spektar specifičnih procedura, uključujući i, na primer, kontrole u računovodstvu, poslovnim procesima, nabavci, razgraničavanju dužnosti, finansijskom izvještavanju i informacionim sistemima. Sistemi internih kontrola zahtevaju uspešno komuniciranje unutar organizacije i moraju biti podržani dobrim procedurama interne revizije.

Odgovornost je uprave organizacije da formira i nadgleda sisteme internih kontrola, a ne da se ta odgovornost prenese na eksternog revizora. Međutim eksterni revizor daje komentare na nedostatke ili na adekvatnost takvih sistema. Posledica postojanja dobrih internih kontrola je ta, što neće biti potrebno vršiti detaljnu reviziju pojedinačnih dokumenata i transakcija, a time će biti smanjen rizik od materijalnih grešaka.

Interna kontrola je sredstvo koje će menadžmentu koristiti u cilju osiguravanja razumne garancije da su ciljevi i zadaci istog koji su planirani i uspešno izvršeni.

Menadžment organizacije je odgovoran za uspostavljanje efektivnog i efikasnog kontrolnog okruženja unutar svog preduzeća. To je deo odgovornosti koji proističe iz samog njegovog položaja kao lica koje upravlja poverenim resursima.

Planiranje, implementacija i nadziranje procesa, osnovne su komponente interne kontrole. Ove aktivnosti mogu se obavljati rutinski, bez razmišljanja o njima kao o delu šireg kontrolnog okruženja koje pomaže osiguranju odgovornosti.

Interna kontrola, kao i za nju vezani koncept interne revizije, može pružiti veoma bitno sredstvo za poverenje javnosti da se odgovorno čuvaju imovina i sredstva preduzeća.

Većina preduzeća, uglavnom do neke mere praktikuju internu kontrolu, iako ona ne nosi takav naziv i nije organizovana na sistematičan način. U preduzećima, gotovo uvek deluju na osnovu određenih pravila koje uspostavljaju njihovi rukovodioci. U protivnom, došlo bi

do opšteg haosa i opšteg rasula. Ove politike, i procedure, instrukcije, regulative ili smernice čine sistem interne kontrole. Još uvijek i u mnogim slučajevima interna kontrola na ovom prostoru je nedovoljno razvijena i neodgovarajuće implementirana, odnosno kontrola ili ne postoji ili je neefikasna. Pismene instrukcije, odnosno procedure ili ne postoje ili nisu dostupne odgovarajućem osoblju, ili su samo formalno donešene, te obično ne postoje mehanizmi o nadgledanja njihovog poštivanja.

Ciljevi uvođenja interne revizije

Razlozi za formiranje interne revizije kod pojedinih organizacija su različiti. Osnovni cilj uvođenja interne revizije u savremenoj praksi je sistematsko i kontinuirano proveravanje funkcionisanja internih kontrolnih sistema. Interna revizija otkriva slaba mesta u sistemu upravljanja organizacijom i odmah predlaže mere i aktivnosti za otklanjanje uočenih nedostataka ili slabosti u sistemu upravljanja poverenim resursima.

Značaj formiranja interne revizije na globalnom planu pokazuje definicija koju je postavila Evropska federacija revizora (FEE). FEE je integralna profesionalna institucija Evropske unije, sa sedištem u Briselu, čiji je glavni zadatak da radi na poboljšanju korporativnog upravljanja u zemljama članicama. Definicija interne revizije prema kriterijumima FEE je sledeća:²⁹

„ Interna revizija je nezavisna funkcija ocenjivanja u okiru jedne organizacije, kojom se ispituje, ocenjuje i vrednuje aktivnost organizacije za potrebe menadžmenta.”

Globalne potrebe poboljšanja upravljanja kapitalom logično zahtevaju proveru internih kontrola i poboljšanja kvaliteta menadžmenta.

Evolucija funkcije interne revizije

Interna revizija nastala je dosta davno. “Kum” interne revizije Lovrens Sojer rekao je da revizija ima dugu istoriju: „ Starorimsko slušanje (provera) računa, pri kome jedan zvaničnik poredi evidencije sa drugim zvaničnikom, povod je za nastanak tremina audit (revizija) od latinskog auditus- slušanje.”³⁰

²⁹ Dragojević, *Primenjena revizija u privredi i javnom sektoru*, Beograd 2007, str. 353

³⁰ Spencer Pickett, 2005, str. 3

Teoretičari revizije nalaze njene korene još u staroj Grčkoj. Ponekad se kao kolevka interne revizije pominje i Italija. Osnov za takvo mišljenje su pronađena knjigovodstvena dokumenta iz 831. i 1225. godine i ispitivanja knjiga blagajne pape Nikolausa Trećeg .

Moderna interna revizija počinje da se razvija se od 1864. godine, u SAD, gde je i organizovano prvo odeljenje za internu reviziju. Interna revizija posebno dolazi do izražaja u tridesetim godinama XX veka, u periodu nakon velike ekonomske krize.

U SAD, u Nju Jorku, 1941. godine osnovan je Institut internih revizora (IIA), koji svojim radom pobudio izuzetno interesovanje za internu reviziju. Institut internih revizora je međunarodno profesionalno udruženje internih revizora i u svetu je poznat kao profesionalni lider u području interne revizije – sertifikovanju, edukaciji, istraživanju i tehnološkom unapređivanju revizora. Prvo odeljenje izvan SAD-a osnovano je 1944. godine u Kanadi, dok je prvo odeljenje izvan Severne Amerike osnovano 1948. godine u Londonu.

Institut internih revizora danas ima više od 120.000 članova u više od 160 zemalja. Članovi IIA se obavezuju da poštuju Etički kodeks IIA i Međunarodne standarde interne revizije. Članovima se pružaju usluge preko lokalnih ili nacionalnih odeljenja ili direktno kao samostalnim članovima.

Institut internih revizora se posebno bavi razvojem stručnog okvira potrebnog za rad interne revizije. Okvir za stručnu praksu uključuje definisanje interne revizije, etičkog kodeksa, standarda, pružanje stručnih saveta, razvoj i praktičnu pomoć. IIA donosi sve standarde, smernice, kodekse, preporuke i druga dokumenta koja su obvezujuća za članstvo. Ostali materijali koji nisu obavezujući za članstvo, a mogu se koristiti u radu interne revizije su: mišljenja, studije, projekti, istraživanja, razne stručne knjige, seminari, konferencije i sl. Institut izdaje časopise kao što su Interni Revizor, Bilten za članove- Audit Wire, IIA Educator, Tone at the Top. Pod uticajem Instituta, interna revizija počinje da se razvija i u drugim zemljama. Glavni ciljevi Instituta su prihvatanje interne revizije kao struke u svakoj organizaciji i proširivanje funkcionalne nadležnosti interne revizije.

Razvoj preduzeća, izmene njihove organizacione strukture, pojava individualnog vlasništva nad kapitalom, kao i povećanje odgovornosti menadžmenta za poslovne rezultate usloveli su razvoj interne revizije. Za razliku od eksterne revizije, interna revizija u svetu najčešće ne predstavlja zakonsku obavezu, pa se zbog toga ona razvija kao potreba.

Interna revizija ja prešla dug put tokom poslednje dve ili tri decenije. Ona je na početku predstavljala ponovnu proveru računovodstvanih evidencija i bila je usmerena na zaštitu

imovine preduzeće i otkrivanje pronevera. Merilo efektivnosti bio je broj otkrivenih grešaka- što je on bio veći revizija se smatrala uspešnijom.

Vremenom, javilo se nastojanje da revizija prestane da se vezuje samo za finansije. Timovi za reviziju su sada imali zadatak da prate i ocenjuju u kojoj meri zaposleni poštuju finansijske i osnovne radne procedure. Ovi timovi su kod zaposlenih imali reputaciju „tima ubica” koji se se pojavljuju nenajavljeno, kako bi proverili evidencije i pronašli primere nepoštovanja procedura.

Tokom šezdesetih godina XX veka revizori su svoje aktivnosti proširili na ispravljanje procedura. Pregledom evidencija, revizor bi ukoliko bi naišao na problem, pokušao da sugeriše poboljšanja i da sačini spisak grešaka koje treba ispraviti. Ispravljanje procedura je vremenom prošireno na ocenu kontrola. Interni revizori počinju da izlaze iz granica strogih računovodstvenih rutina i počinju da vrše savetovanje o raznim vrstama kontrola koje je moguće uspostaviti.

Sledeća faza u razvoju interne revizije je bila faza u kojoj je revizor davao mišljenje o načinu na koji se interne kontrole razvijaju i primenjuju, kako bi doneo sud o kontrolnom okruženju.

Tokom 90-tih godina XX veka javlja se potreba za dobrim sistemima upravljanja rizicima u okviru kompanija. Kao rezultat, funkcija interne revizije prelazi na viši stupanj razvoja. Interni revizori su sada bili zaduženi da procene adekvatnost strategija za upravljanje rizikom i da izveštavaju o načinima na koji se strukture, mehanizmi i prakse mogu poboljšati u identifikovanju rizika i upravljanju rizicima, preko odgovarajućih sistema interne kontrole.

Interna revizija je danas potpuno razvijena profesija. Ona se vremenom razvila u visokostručnu savetodavnu funkciju, čije se područje rada intenzivno razvija i širi - od ocene računovodstvenih izveštaja, pa sve do provere i ocene efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti celokupnog poslovnog procesa. Međutim za potpuno razumevanje interne revizije neophodno je da se kontinuirano prati razvoj u ovoj oblasti.

Delokrug rada i uloga interne revizije

Interna revizija je definisana kao aktivnost nezavisnog i objektivnog sagledavanja poslovnih procesa, posebno iz finansijsko- računovodstvenog aspekta i kao interna savetodavna aktivnost, sa ciljem unapređenja poslovanja organizacije. Orijentisana je ka

budućnosti, ka nezavisnom i sistematskom vrednovanju aktivnosti na svim nivoima menadžmenta, kako bi se utvrdila njihova efektivnost, efikasnost, ekonomičnost i pravičnost.

Delokrug interne revizije opisan je u standardu implementacije 2110. A2 Instituta internih revizora i u njemu se navodi:

„ Interna revizija treba da prati i ocenjuje izloženost riziku u pogledu upravljanja organizacijom, poslovanjem i informacionim sistemima, a u vezi:

- Pouzdanosti i integriteta poslovnih i finansijskih informacija
- Efektivnosti i efikasnosti poslovanja
- Zaštite imovine
- Usklađenosti sa zakonima, propisima i ugovorima”.³¹

Interni revizori su zaduženi da proveravaju pouzdanost i integritet poslovnih informacija, kao i da provere sredstva koja se koriste za utvrđivanje, merenje, klasifikovanje i izveštavanje o takvim informacijama. Imaju zadatak da procenjuju ekonomičnost i efikasnost korišćenja resursa. Oni treba da pregledaju poslovanje ili programe kako bi utvrdili usklađenost rezultata sa postavljenim ciljevima i da provere da li se aktivnosti obavljaju prema utvrđenom planu.

Interna revizija, pored navedenog, vrši pregled sistema, kako bi obezbedila poštovanje politika, planova, procedura, zakona, propisa i ugovora koji imaju značajan uticaj na poslovanje i izveštaje i proverava da li se organizacija pridržava istih.

Povelja revizije je ključni dokument u kome se rezimira uloga interne revizije i njene odgovornosti u organizaciji. Ona može da se koristi i za promociju zadataka koje obavlja rukovodstvo, kao i za odbranu usluga revizije u slučaju spora ili otežane revizije. U povelji se formalno dokumentuje razlog postojanja funkcije interne revizije. U povelji se utvrđuje pozicija revizije u organizaciji i u njoj se obrađuje nekoliko pitanja:

- Priroda interne revizije
- Delokrug posla revizije
- Ovlašćenja revizije
- Ciljevi revizije
- Odgovornosti revizije
- Kratak pregled pitanja vezanih za nezavisnost

³¹ Spencer Pickett, 2005, str. 111

U praksi povelja odražava ravnotežu između posla uveravanja i konsultantskog posla i usklađenosti interne revizije sa sistemima upravljanja, rizika i kontrole.

Korporativno upravljanje i interna revizija

Korporativno upravljanje je način na koji se organizacija usmerava i kontroliše. Takođe se odnosi i na način postizanja poslovnih performansi i način na koji se upravlja rizicima kako bi organizacija postigla željeni uspeh i reputaciju na tržištu. Interni revizor koji dobro poznaje i razume korporativno upravljanje obezbeđuje održivost i uspeh u svim poslovnim i javnim sektorima.

Institut internih revizora je u okviru standarda izođenja 2130 objašnjava kako se interna revizija uklapa u proces korporativnog upravljanja:³² “ Aktivnosti interne revizije treba da procene proces upravljanja i da daju odgovarajuće preporuke za njegovo unapređenje putem ispunjenja sledećih ciljeva-

1. Promovisanje prikladnih etičkih principa i vrednosti unutar organizacije;
2. Obezbeđenje efektivnog upravljanja performansama i uspostavljanje odgovornosti u organizaciji;
3. Efektivno saopštavanje informacija o rizicima i kontroli odgovarajućim delovima organizacija;
4. Efektivna koordinacija aktivnosti i saopštavanje informacija članovima odbora, eksternim i internim revizorima i rukovodstvu.”

Uloga interne revizije u upravljanju rizikom

Ulogu interne revizije u upravljanju rizikom definišu sledeći standardi Instituta internih revizora:³³ Standard implementacije 1220.A3 Instituta internih revizora kaže da revizori moraju da poznaju ključne rizike, a naročito da „obrate pažnju na značajne rizike koji mogu da utiču na ciljeve, poslovanje i rizike“.

U Standardu izvođenja 2100 stoji da „ aktivnost interne revizije treba da proceni i doprinese unapređenju procesa upravljanja rizikom, kontrole i i upravljanja, korišćenjem sistematskog i disciplinovanog pristupa“. Standard implementacije 2110.A1 navodi da „ aktivnost interne revizije treba da prati i procenjuje efektivnost sistema upravljanja rizikom organizacije“.

³² Spencer Pickett, 2005, str. 41

³³ Spencer Pickett, 2005, str. 77 i 78

Iz ovoga može da se zaključi da interni revizori treba da podržavaju unapređenje procesa upravljanja rizikom, a da pored toga budu u mogućnosti da daju objektivan i nepristrasan sud o njegovom funkcionisanju. Dobro upravljanje rizicima pruža uverenje akcionarima i drugim stejkholderima da menadžment razume rizik koji se odnosi na njihove investicije i pruža im određenu dozu sigurnosti.

Interna revizija kao nadzor nad funkcionisanjem internih kontrola

Kada se radi o poslovanju velikih sistema, u današnjim složenim i nestabilnim uslovima, postavlja se pitanje vršenja internog nadzora nad njihovim poslovanjem, koji se sprovodi putem internih kontrola. Sve se više javlja potreba za kritičkim ispitivanjem i ocenom funkcionisanja internih kontrola.

Interne kontrole obuhvataju računovodstvene kontrole i neračunovodstvene ili administrativne kontrole. Osim kontrola koje su ugrađene u računovodstveni sistem radi otkrivanja i pravovremenog otklanjanja grešaka, menadžment često organizuje kontrole u onim područjima, u kojima računovodstvene kontrole u relativno kratkom roku nisu delotvorne. To su administrativne ili neračunovodstvene kontrole organizovane najčešće u izvršnom i upravljačkom delu preduzeća.

U velikim i složenim, decentralizovanim organizacijama, koje deluju u uslovima složene, heterogene i nestabilne sredine, najčešće se organizuje interna revizija koja vrši nadzor nad računovodstvenim i administrativnim kontrolama, odnosno pruža dodatni, viši stepen nadzora nad celokupnim poslovanjem preduzeća.

Razliku između interne kontrole i interne revizije nalazi se u samom postupku delovanja. S tim u vezi, prema postupku ispitivanja i otklanjanja nepravilnosti, unutrašnji nadzor može da bude prethodni ili naknadni. Temeljna karakteristika prethodnog nadzora je otklanjanje određenih procesa ako nisu u skladu s unapred utvrđenim kriterijumima. Zato je ova vrsta nadzora preventivna, jer ne dozvoljava izvođenje određenih postupaka koji nisu u skladu s unapred utvrđenim kriterijumima. Prethodni nadzor ostvaruje se kontrolama. Interna revizija je naknadni nadzor, pre svega funkcionisanja sastava internih kontrola i ostvarenja poslovanja u skladu s usvojenim ciljevima

Interni revizor ima zadatak da proverava sisteme interne kontrole u organizaciji. Institut internih revizora je Standardom izvođenja 2120, definisao ovaj zahtev:

„Interna revizija treba da pomogne organizaciji u održavanju efektivnih kontrola procenjujući njihovu efektivnost i efikasnost i promovišući stalno poboljšanje“.

Interna revizija kao podrška poslovnom odlučivanju

Uloga interne revizije u procesu poslovnog odlučivanja proizlazi iz činjenice da interna revizija utvrđuje pouzdanost, realnost i integritet finansijskih i operativnih informacija koje dolaze iz različitih delova organizacije, a na osnovu kojih se donose odgovarajuće poslovne odluke na svim nivoima upravljanja.

U svakodnevnom poslu menadžeri se u organizaciji oslanjaju na informacije koje obezbeđuje odeljenje za internu reviziju. Prethodna provera i potvrđivanje informacija od strane revizora, čini poslovno odlučivanje pouzdanijim, sigurnijim i bržim, jer se zasniva na informacijama proverenima od stručnih, objektivnih i nezavisnih osoba.

Razvoj interne revizije kao instrumenta poslovnog odlučivanja posledica je današnjih turbulentnih i složenih uslova poslovanja i odgovor na sve probleme koji se javljaju u tradicionalnom pristupu odlučivanju. U uslovim brzog razvoja tehnike i tehnologije, rastuće konkurencije, globalizacije poslovanja, diversifikacije i decentralizacije preduzeća, sve kraćeg životnog veka proizvoda i tome slično, način odlučivanja se bitno menja.

Interna revizija istražuje planove, programe, politike i postupke kako bi što objektivnije mogla da oceni planiranje na nivou preduzeća i pojedinih organizacionih jedinica, i to u smislu ocene mogućnosti ostvarivanja postavljenih ciljeva. Zadatak interne revizije je da kritički prati ostvarivanje ukupnog plana i pojedinačnih planova, da informiše menadžment o odstupanjima od standarda i planiranih ciljeva, ali i da istovremeno daje preporuke i savete o mogućim korektivnim akcijama, kojima bi se uočena odstupanja uklonila.

Međunarodni standardi za internu reviziju

Zahtevi za profesionalizmom, znanjem i upravljanjem su sve izraženiji kod današnjih internih revizora. Efikasni revizori postupaju kao savest organizacije, zauzimajući se za operativnu efikasnost, internu kontrolu i upravljanje rizikom. Oni, takođe, podržavaju i daju preporuke menadžmentu, nadzornom odboru i revizijskom komitetu kako bi podržali ostvarenje ciljeva i zadataka organizacije.

Aktivnosti interne revizije se obavljaju u različitim zakonskim i kulturnim sredinama, u okviru organizacija koje se razlikuju prema svrsi, veličini, složenosti i strukturi, od strane osoba unutar ili izvan organizacije. Iako razlike u svim sredinama mogu da utiču na praksu interne revizije, poštovanje Međunarodnih standarda za profesionalnu praksu interne revizije je neophodno da bi odgovornosti internih revizora bile izvršene. Ako je internim revizorima zakonima ili propisima zabranjeno da postupaju saglasno određenim delovima Standarda, onda oni treba da poštuju sve druge delove Standarda i na odgovarajući način otkrivanju šta je potrebno.

Standardi jasno izražavaju najbolju praksu i principe interne revizije. Oni omogućavaju osnovu za merenje performansi interne revizije i njene sposobnosti da unapredi upravljačke procese i operacije.

Namena Standarda je:

- da se razgraniče osnovni principi koji predstavljaju praksu interne revizije, onako kakva ona treba da bude,
- da obezbede okvir za obavljanje i unapređivanje širokog spektra aktivnosti interne revizije sa dodatom vrednošću,
- da se uspostave osnove za evaluaciju učinka interne revizije i da se neguju bolji postupci i poslovanje organizacije.

Standardi su sastavni deo Okvira profesionalne prakse. Ovaj okvir je predložila Radna grupa za smernice, a odobrio Odbor direktora Instituta internih revizora u junu 1999. godine. Okvir profesionalne prakse čine:

- Standardi profesionalne prakse interne revizije i Etički kodeks, kojih moraju da se pridržavaju svi interni revizori;
- Praktični saveti- saopštenja koja Institut strogo preporučuje i podržava;
- Pomoćna sredstva za razvoj i vršenje prakse- istraživanja, knjige, seminari, konferencije koje podržava i razvija Institut.

Standardi profesionalne prakse interne revizije

Odbor za standarde pri Institutu internih revizora je odgovoran za izdavanje standarda i njihovih izmenjenih izdanja. Pre izdavanja bilo kog dokumenta Odbor za standarde postavlja radnu verziju za sugestije javnosti.

Standardi se sastoje od atributinih standarda, standarda učinka, i standarda sprovođenja. Institut internih revizora kontinuirano radi na ažuriranju, izmenama i dopunama standarda. Interna revizija u organizacijama treba da bude uspostavljena i interni revizori treba da obavljaju posao revidiranja u skladu sa ovim standardima ili da se pridržavaju standarda interne revizije date države, ukoliko ih je ista donela.

Atributni standardi odnose se na karakteristike organizacije i strana koje obavljaju aktivnosti interne revizije.

Standardi učinka opisuju vrstu aktivnosti interne revizije i obezbeđuju kriterijume kvaliteta u odnosu na koje se može proceniti učinak ovih usluga.

Atributni standardi i standardi učinka važe za sve usluge interne revizije, a standardi sprovođenja važe za specifične vrste angažmana. Dok postoji jedan komplet atributnih i standarda učinka, dotle ima više kompleta standarda sprovođenja: po jedan komplet za svaku od važnijih vrsta aktivnosti interne revizije. Standardi sprovođenja uspostavljeni su za aktivnosti uveravanja i konsultantske aktivnosti.

Usluga uveravanja uključuje objektivnu procenu dokaza od strane internog revizora kako bi se obezbedilo nezavisno mišljenje ili zaključak o nekom procesu, sistemu ili drugom predmetu. Vrstu i predmet angažmana uveravanja određuje interni revizor.

Konsultantske usluge su po prirodi savetodavne, i obično se obavljaju na konkretan zahtev klijenta angažmana. Vrsta i opseg konsultantskog angažmana zavise od dogovora sa klijentom.

Etički kodeks Instituta internih revizora

Svrha etičkog kodeksa Instituta internih revizora ja da promoviše etičku kulturu u profesiji interne revizije. Etički kodeks je neophodan za profesiju interne revizije, jer se ona zasniva na poverenju u objektivne iskaze internog revizora o upravljanju rizikom, sistemima kontrole i rukovođenju. On uključuje dve komponente:

- Principe koji su relevantni za profesiju i praksu interne revizije;
- Pravila ponašanja kojima se opisuju norme ponašanja kakvo se očekuje od internih revizora. Ova pravila pružaju pomoć kod tumačenja principa za praktične primene i namenjene su da budu vodič za moralno ponašanje internih revizora.

Etički kodeks važi za sva lica koja obezbeđuju usluge interne revizije. Kod članova Instituta koji poseduju profesionalne sertifikate IIA kršenje Etičkog kodeksa se ocenjuje i rešava u skladu sa propisima i administrativnim smernicama Instituta. Činjenica da se neko određeno ponašanje ne pominje u Pravilima ponašanja ne znači da ono nije neprihvatljivo

ili da ne može da diskredituje, i zbog toga svaki član može da budu podvrgnut disciplinskim merama.

Od internih revizora se očekuje da primenjuju i pridržavaju se sledećih principa:

Čast- Podrazumeva poverenje u rad internog revizora i time obezbeđuje osnovu za oslanjanje na njegovo mišljenje.

Objektivnost - Prilikom prikupljanja i procene informacija o nekoj aktivnosti koja se ispituje, interni revizori treba da pokažu najviši nivo profesionalne objektivnosti. Interni revizori daju ocenu svih relevantnih okolnosti, a prilikom formiranja mišljenja nisu pod uticajem svojih ličnih ili tuđih interesa.

Poverljivost- Interni revizori treba da poštuju i vrednost i vlasništvo informacija koje dobijaju. Ove informacije oni ne smeju da obelodanjuju bez odgovarajućeg ovlašćenja, osim ako za to postoji zakonska ili profesionalna obaveza.

Kompetentnost- Interni revizori treba koriste znanje, sposobnosti, i iskustvo koji su potrebni prilikom obavljanja usluga interne revizije.

Savremeni pravci razvoja interne revizije

Uz zadovoljavajuće rezultate pojedinačnih revizija, za interne revizore je u budućnosti od presudne važnosti sticanje ugleda i poverenja u preduzeću, a to se može postići održavanjem visokog nivoa stručnosti, objektivnosti i nezavisnosti, jer samo tako interni revizori mogu da pruže podršku i pomoć menadžmentu u upravljanju rizicima i oblikovanju i održavanju sistema internih kontrola.

Interni revizori moraju da uspostave dobre odnose sa menadžmentom, zbog kojih će ih menadžment i zaposleni tretirati kao profesionalce, čiji je rad usmeren na davanje korisnih saveta za ostvarenju planiranih ciljeva. U tom kontekstu, odeljenje interne revizije treba da formuliše odgovarajuću strategiju potvrđenu od strane menadžmenta, kojom će se definisati namena, ovlašćenja, odgovornosti i prioriteta odeljenja.

Pri tome, interni revizori moraju dobro da poznaju celokupno poslovanje preduzeća i njegov sastav internih kontrola i u budućem periodu ne sme da se zanemari proces stalnog obrazovanja i usavršavanja internih revizora. Uz opšta i posebna revizijska znanja, za uspešan rad odeljenja za internu reviziju, interni revizori moraju da poseduju znanja iz

područja računovodstva i finansija, analize, informatike, organizacije i upravljanja, ali i međuljudskih odnosa.

U narednom periodu, interni revizori moraju bitno da promene pristup svom poslu – iz starog konzervativnog, inspektorskog i pasivnog pristupa revidiranja, u novi proaktivni pristup revidiranja, orijentisan ka korisnicima. To znači potpuno napuštanje shvatanja, prema kojima je izveštaj internog revizora konačni i jedini proizvod koji odeljenje interne revizije u jednom preduzeću može da ponudi. Nasuprot tome, interna revizija mora svoje potencijale da usmerava ka budućnosti, pružanjem saveta u vezi sa budućim rizicima u pojedinim područjima poslovanja.

Očekivanja od interne revizije, u smislu njenog aktivnog uključivanja u stvaranje dodatne vrednosti, prvenstveno generisanjem informacija potrebnih za identifikaciju, razumevanje i procenu potencijalnih rizika, danas su u svetu posebno naglašena. Postavlja se zahtev da se osigura adding value revidiranje od strane revizora, koje treba da rezultira validnom informacijskom podlogom, u obliku konsultacija, saveta, izveštaja i drugih oblika komunikacije, a na osnovu koje menadžment može da analizira rizike i da njima uspešno upravlja. Na ovo se nadovezuje trajni zadatak internog revizora, da permanentno vodi brigu o održavanju kvalitetnog sistema internih kontrola, kao instrumenta upravljanja rizicima, kao i da u saradnji s menadžmentom koriguje uočene nedostatke i probleme u tom sistemu.

Govoreći o savremenim pravcima u razvoju interne revizije, očekuje se da će se delovanje internih revizora kretati u dva glavna pravca. Interni revizori će ubuduće delovati naknadno, ocenjujući učinke prošlih događaja, odnosno postignute rezultate i nastale greške, kako bi se one u budućnosti izbegle. U današnjim uslovima poslovanja, puno važnije postaje preventivno delovanje interne revizije, prema kome njene aktivnosti imaju za cilj da pruže pomoć i podršku menadžmentu u anticipiranju budućih rizika, kao i da predlažu sisteme internih kontrola kojima ti rizici mogu na vreme da se uoče.

U narednom periodu, ali nikako na teret ulaganja u stalno obrazovanje i usavršavanje internih revizora, neophodno je da se traže nove mogućnosti i načini za snižavanja troškova odeljenja za internu reviziju. Potreba za racionalizacijom troškova interne revizije i povećanjem njene produktivnosti povećava s rastom konkurencije i pojavom pretendenata na njihovo mesto u preduzeću.

Uštede su moguće promenom profesionalnog pristupa oblikovanju procesa interne revizije, pronalaženjem novih mogućnosti i poboljšanja u konkretnim metodološkim rešenjima, pri

čemu nezamenjivu ulogu imaju dostignuća u području savremenih informacionih tehnologija. Bez obzira na moguće prednosti koje imaju spoljni stručnjaci, interni revizori su obično najbolje upoznati s organizacionom strukturom, kulturom, strategijom, kao i sa elementima sastava internih kontrola preduzeća i njegovom izloženošću brojnim poslovnim rizicima.

Podsticanje razvoja interne revizije u javnom sektoru

Međunarodni računovodstveni standardi definišu javni sektor na sledeći način:

” ...javni sektor se odnosi na nacionalne vlasti, regionalne uprave (npr. republičke, pokrajinske), lokalne samouprave (npr. gradske i opštinske) i slične državne entitete (agencije, odbore, komisije i preduzeća)”³⁴

Ova definicija upućuje na zaključak da javni sektor čine država i njene institucije koje se finansiraju iz budžeta, javni fondovi, fondovi socijalnog osiguranja, javna preduzeća koje osniva država ili njene institucije, javna preduzeća u čijem kapitalu ili upravljanju država ili njene institucije ima učešće i drugi subjekti koji koriste imovinu ili sredstva države u najširem smislu.

Razvoj interne revizije u javnom sektoru pomaže u razvoju nadzora i u informisanju javnosti o tome na koji način javni sektor raspolaže i upravlja dobrima od opšteg interesa. Ovo doprinosi transparentnosti rada državne uprave i podiže poverenje javnosti u rad državnih institucija.

Kako bi podstakle razvoj interne revizije, Republika Srbija, kao i ostale zemlje u tranziciji, moraju da ispune zahteve koji se tiču uvođenja internih finansijskih kontrola u javnom sektoru– PIFCS (Public Internal Financial Control Systems).

Osim što je potrebno da se razviju i usvoje opšte politike razvoja internih finansijskih kontrola, potrebno je takođe da se izgradi zakonodavni okvir, koji je moguće uspešno i u kratkom roku primeniti i i usvojiti od strane svih budžetskih korisnika. Da bi se interne finansijske kontrole uspešno uspostavile i održavale, potrebno je da se ojačaju administrativni kapaciteti državne uprave i lokalnih jedinica. Vrlo je važno da menadžment organizacija javnog sektora bude upoznat sa potrebom i obavezom uspostavljanja interne

³⁴ Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor, Savez računovođa i revizora Srbije i Savez računovođa i revizora Republike Srpske, Beograd, 2007, str. 5

revizije u javnom sektoru, kako bi mogli da usvoje odgovarajuće postupke i procedure, metodologiju rada, način izveštavanja internih revizora i dr.

Uvođenje interne revizije u organizacije javnog sektora u Srbiji ima za cilj poboljšanje finansijske kontrole u vladinim institucijama, ostalim javnim organizacijama i javnim preduzećima, jačanje finansijske i budžetske discipline, kao i sticanje javnog puzdanja da su sredstva javnih prihoda utrošena u skladu sa zakonom. Interna revizija u organizacijama javnog sektora takođe ima zadatak da republičkoj vladi dostavlja predloge i preporuke za poboljšanje finansijske kontrole u odgovarajućim resorima i time doprinese postizanju najvišeg mogućeg okvira vrednosti uočenih javnih sredstava u izvršavanju zakonom utvrđenih funkcija.

Uvođenje interne revizije pored kontrole javnih prihoda, podrazumeva i kontrolu javnih rashoda, čiji je cilj da se javna potrošnja svede u realne okvire i da se na taj način skine ogroman teret sa privrede, kao i da se pokrenu investicioni ciklusi koji će uticati na povećanje nacionalnog dohotka i stope zaposlenosti. Kao rezultat doći će i do poboljšanja ukupnog društvenog i privrednog razvoja zemlje.

Revizija javnog sektora je osnova za razvoj demokratskog sistema zemlje. Zadatak revizije javnog sektora je da nezavisno i nepristrasno bez spoljnih uticaja proverava funkcionisanje sistema odgovornosti u izvršavanju javnih prihoda, izvršavanju javnih rashoda i zakonskom raspolaganju javnim rashodima.

Definicija interne revizije u javnom sektoru

Interna revizija podrazumeva ispitivanje, ocenu i praćenje adekvatnosti i efikasnosti računovodstvenog sistema i sistema internih kontrola u javnom sektoru, kao i proveru da li računovodstveni sistem i sistemi internih kontrola funkcionišu u skladu sa zakonom.

Pod internom revizijom u javnom sektoru podrazumeva se objektivni pregled i provera budžetskih računa, finansijskih izveštaja i drugih relevantnih informacija, koje podnose ovlašćeni državni funkcioneri, predsednici upravnih odbora javnih fondova, javnih i državnih preduzeća, radi dobijanja revizorskog mišljenja o izvodima stanja računa i finansijskim izveštajima koji su pregledani.

Interna revizija u javnom sektoru, u savremenim uslovima i prema našem zakonodavstvu, nezaobilazna je funkcija menadžmenta i alat za uspešno funkcionisanje utvrđenih

procedura, postupaka i pravila urednog poslovanja u javnim i državnim institucijama. Njen zadatak je da blagovremeno otkriva nedostatke u organizaciji, odnosno u funkcionisanju sistema internih kontrola, i da time sprečava pojavu mogućih gubitaka zbog neracionalnog i neefikasnog poslovanja, a naročito u sprečavanju krađa i prisvajanja imovine javnih preduzeća.

Sistemi interne finansijske kontrole u javnom sektoru (PIFC)

Sistem interne finansijske kontrole u javnom sektoru- PIFC je sveobuhvatni sistem koji uspostavlja vlada, odnosno organizacije javnog sektora, radi finansijskog upravljanja i kontrole, interne revizije i izveštavanja o korišćenju javnih sredstava i sredstava Evropske Unije. Cilj uvođenja ovog sistema je da se obezbedi da upravljanje i kontola javnih sredstava budu u skladu sa propisima, opisom budžeta i principima dobrog finansijskog upravljanja.

Sistem internih kontrola obuhvata pravila, procedure i postupke utvrđene od strane rukovodstva organizacije. Sistem internih kontrola u javnom sektoru sastoji se od mreže koja čini jednu organizaciju sa ciljem da se obezbedi:³⁵

- primena zakonskih propisa
- uredno i efikasno poslovanje
- pridržavanje utvrđene politike rukovodstva
- očuvanje integriteta sredstava
- ekonomično, efikasno i namensko korišćenje sredstava
- sprečavanje i otkrivanje kriminalnih radnji i grešaka
- čuvanje sredstava i ulaganja od gubitaka
- tačnost i potpunost računovodstvenih evidencija
- integritet i pouzdanost informacija, računa i podataka
- blagovremeno sastavljanje pouzdanih finansijskih izveštaja;

Okvir javne interne finansijske kontrole (PIFC) donet je zbog zabrinutosti za upravljanje i kontrolu fondova EU i primenljiv je na ceo sektor javne uprave. Koncept je prvo počeo da se primenjuje u zemljama Zapadnog Balkana.

Tri osnovne komponente za definisanje PIFC su :³⁶

³⁵ Ministarstvo finansija, Strategija razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru (PIFC) u Republici Srbiji, , 2008

³⁶ Ministarstvo finansija, Strategija razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru (PIFC) u Republici Srbiji, 2008

- Finansijsko upravljanje i kontrola
- Funkcionalno nezavisna interna revizija
- Centralna jedinica za harmonizaciju i koordinaciju sistema finansijskog upravljanja i kontrole i metodologija interne revizije.

Funkcionalno nezavisna interna revizija ima zadatak da pomogne organizaciji da ostvari svoje ciljeve, tako što procenjuje i vrednuje upravljanje rizicima, sisteme kontrole i upravljanje organizacijom. Interna revizija u organizacijama javnog sektora ima savetodavnu ulogu i njena svrha je da kroz davanje objektivnog profesionalnog mišljenja, doprinese unapređenju poslovanja organizacije.

Osnovna prednost PIFC koncepta je u tome što on nudi sveobuhvatan pristup i mnogo je bolji od tendencije Međunarodne zajednice, da se pitanje interne kontrole rešava deo po deo. Razvoj interne revizije je u prošlosti bio jako popularan, sa veoma malo predstave o tome šta to podrazumeva u smislu finansijskog menadžmenta, ili u odnosu na institucionalnu pokrivenost- pomoć ili tražnja su bile usredsređene na konkretni sektor, kao što je sektor zadužen za upravljanje sredstvima EU ili projektima strane pomoći, dok su ostali budžetski sektori bili propušteni.

Delimični ili pristup deo po deo je određene negativne aspekte. Pritisak da se uspostave službe interne revizije, ne uzimajući u obzir menadžerski kontekst i čitav niz uslova, često je dovodio do glomaznih i neefikasnih rešenja. Ograničenje usmerenja reforme na određene sektore za koje su donatori više zainteresovani, dovodi do rizika da se završi sa dualnim sistemima sa različitim nizom standarda ili organizacionih modela, a to dovodi do konfuzije i rasipanja resursa.

Kod PIFC pristupa su verovatno manje važna detaljna uputstva o tome što treba raditi, a više činjenica da zemlje na koje se to odnosi jesu ili ih treba snažno podstaći da prvo pokušaju da razviju politiku, pre početka izrade zakona, obuke ili implementacije zakona. To im ne bi samo omogućilo da dobiju najkoherentniju organizaciju, koja poštuje i zahteve eksternih partnera i odražava se na kapacitet postojećeg nacionalnog sistema, već i da se stekne uvid u ono što treba da se odradi da bi se taj proces ostvario.

U zapadnim zemljama interna revizija je uspostavljena u skladu sa potrebama i kao odgovor na praktične izazove, što dovodi do izuzetne raznovrsnosti situacija unutar iste zemlje. Međutim, to je rezultat pragmatičnog pristupa, koji je retko zasnovan na zakonskom okviru, pošto se interna revizija doživljava kao sredstvo rukovođenja, a ne kao nešto što se treba regulisati ili zakonski urediti.

U zemljama u tranziciji, pristup uvođenja sistema internih finansijskih kontrola je sistematičniji i u startu zasnovan na zakonu, što dovodi do prilično institucionalizovanog koncepta. U mnogim slučajevima, to dovodi do nastajanja velikog broja veoma malih jedinica za internu reviziju, ponekad sa jednim zaposlenim, jer sa jedne strane sve budžetske jedinice treba da imaju jedinicu za internu reviziju, a sa druge strane nema mogućnosti da se zaposli više ljudi. Iz ovoga proizilazi da jedna autonomna budžetska jedinica treba da ima internu reviziju samo u onoj meri u kojoj joj je to stvarno potrebno i da nije prikladno osnivati premale jedinice koje neće zadovoljavati kriterijume kvaliteta, pa će se samim tim suočiti sa rizicima po svoju nezavisnost i sposobnost da reviziju odrade kako bi trebalo.

U takvoj situaciji bi bilo poželjno da se izbegava stalna struktura interne revizije i trebalo bi razmišljati o različitim načinima za pružanje efikasne usluge na osnovu postojanja centralne službe ili jedinice koja opslužuje jedno ministarstvo i sve njemu podređene budžetske institucije, ili da postoji mogućnost udruživanja ovih službi ili mogućnost poveravanja tog posla drugim organizacijama.

Osnova teškoća u zemljama u tranziciji potiče od činjenice da se ljudi imenuju da vrše određeni monitoring i kontrolu kvaliteta neke aktivnosti koju oni sami nikada nisu radili. Njihova kompetencija i legitimnost se mogu dovesti u pitanje i to neizbežno kako se sistem gradi. Po pravilu i u većini slučajeva, Ministarstvo finansija već igra najvažniju ulogu u definisanju, razvoju i održavanju ključnih procedura i sistema interne kontrole.

Treba ispuniti određene uslove pre nego što se uspostavi efiksna interna kontrola. Jedan od njih je neophodnost realističnog pristupa metodama i standardima koje će primenjivati interna revizija u fazi izgradnje. Čime interna revizija treba da se bavi i koju vrstu posla treba da odradi u suštini će zavisiti od procene „kontrolnog okruženja“ u zemlji i u instituciji u kojoj deluje. U zemljama u tranziciji, posebno na Balkanu, kontrolno okruženje se često doživljava kao slabo i to ima posledice na pristupe revizije, odnosno problemi koje se odose na prevare će se verovatnije rešavati aktivnostima interne revizije nego u nekom „naprednijem“ aranžmanu.

U Srbiji uspostavljanje funkcije interne finansijske kontrole je u početnoj fazi. Proces usporava to što se standardi, etički kodeks i revizorska metodologija ne razumeju dovoljno. Uspešno uvođenje PIFC-a zahteva da se uspostavi Centralna jedinica za harmonizaciju, da se ažuriraju PIFC propisi, zatim da se obezbede zarade i resursi za jedinice interne revizije, da se izvrši obuka za interne revizore, kako na republičkom, tako i na nivou lokalne samouprave.

Razvoj revizije (eksterne i interne) javnog sektora kroz zakonodavnu regulativu naše zemlje

Pravnu osnovu za regulisanje revizije javnog sektora u Srbiji čine:

- Zakon o državnoj revizorskoj instituciji
- Zakon o računovodstvu i reviziji
- Zakon o izmenama i dopunama Zakona o budžetskom sistemu

Zakon o državnoj revizorskoj instituciji³⁷ je donela Narodna Skupština Republike Srbije krajem 2005. godine. Državna revizorska institucija, prema zakonu, treba neprestano i bez bilo kakvih spoljnih uticaja da proverava funkcionisanje sistema odgovornosti u državnoj upravi i javnom sektoru. Ona, takođe, treba da vrši stalnu kontrolu i da proverava da li se sredstva iz budžeta koriste u skladu sa zakonom. Zakon nalaže kontrolu efekata budžetskih ulaganja, a s tim u vezi i utvrđivanje odgovornosti državnih funkcionera za neracionalno trošenje budžetskih sredstava. Državna revizija po zakonu odgovara Skupštini republike Srbije i predstavlja institut eksterne revizije.

U Zakonu o računovodstvu i reviziji³⁸, u cilju zaštite javnog interesa u vezi sa finansijskim izveštavanjem, utvrđena su zvanja- ovlašćeni revizor i **interni revizor**. Prema ovom zakonu zadatak interne revizije je da ispituje, ocenjuje i prati adekvatnost i efikasnost računovodstvenog sistema i sistema internih kontrola.

Pravna lica na koja se Zakon o računovodstvu i reviziji odnosi mogu, a u nekim slučajevima su i po zakonu dužna da obezbede internu reviziju. Ako posebnim propisima nije drugačije određeno, odredbe ovog zakona se ne odnose na budžet i budžetske korisnike.

Zakonom o izmenama i dopunama Zakona o budžetskom sistemu³⁹ predviđena je obaveza uvođenja interne revizije u javnom sektoru.

Uvođenjem novog koncepta budžetskog sistema u javnim finansijama Republike Srbije obezbeđuje se efikasnije upravljanje javnim rashodima. Pod ovim se prevashodno

³⁷ Zakon o državnoj revizorskoj instituciji, 2005, "Sl. glasnik RS" br. 101/05

³⁸ Zakon o računovodstvu i reviziji, 2006, "Sl. glasnik RS" br. 46/06

³⁹ Zakon o budžetskom sistemu, "Sl. glasnik RS" br. 9/02, 87/02, 61/05-dr. zakon, 66/05, 101/05-dr. zakon i 62/06-dr. zakon

podrazumeva uvođenje sistema interne kontrole kod direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja.

Najnovijim Izmenama i dopunama Zakona o budžetskom sistemu došlo je do razdvajanja nadležnosti interne kontrole, budžetske revizije i budžetske kontrole i uvođenje centralne jedinice za harmonizaciju finansijske kontrole, finansijsko upravljanje i kontrolu koja se obrazuje pri ministarstvu. Ova jedinica obavlja poslove centralne harmonizacije i koordinacije metodologija kontrole i revizije, propisivanja standarda kontrole u skladu sa međunarodnim priznatim zakonima, propisivanja metodoloških upustava i priručnika za finansijsko upravljanje, stručnog usavršavanja i sticanje sertifikata internog revizora, obuke rukovodilaca i zaposlenih u javnom sektoru iz oblasti finansijskog upravljanja i kontrole, u skladu sa međunarodno prihvaćenim standardima.

Interna revizija, prema članu 17. Zakona o izmenama i dopunama zakona o budžetskom sistemu, uspostavlja se kod direktnih korisnika sredstava budžeta republike i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja.

Ministar finansija donosi akt kojim određuje direktne korisnike budžetskih sredstava i propisuje zajedničke kriterijume za organizaciju i postupak interne revizije. Zatim, na osnovu toga, korisnici budžetskih sredstava i organizacije obaveznog socijalnog osiguranja određuju bližu organizaciju i postupak interne revizije.

Interna revizija se uspostavlja i u javnim preduzećima osnovanim od strane Republike, odnosno lokalne vlasti, pravnim licima osnovanih od strane tih preduzeća, odnosno pravnim licima nad kojim Republika ili lokalna vlast imaju direktnu kontrolu nad više od 50% kapitala ili više od 50% glasova u upravnom odboru, kao i nad drugim pravnim licima u kojima javna sredstva čine više od 50% prihoda.

Interni revizori su direktno odgovorni rukovodiocima direktnih korisnika budžetskih sredstava, rukovodiocima organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, odnosno rukovoioicima javnih preduzeća i pravnih lica.

Na osnovu člana 66. i člana 67. Zakona o bužetskom sistemu Ministar finansija doneo je:⁴⁰

- **Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru i**

⁴⁰ „Sl.glasnik RS“, br. 82/2007

- Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru.

Ovim Pravilnicima je propisana je obaveza uvođenja funkcije interne revizije u javnom sektoru. Pravilnici nalažu da se prilikom uvođenja funkcija interne revizije mora voditi računa o njenom položaju u organizacionoj strukturi preduzeća. Interna revizija mora da bude institucionalizovana u preduzeću kroz adekvatnu organizacionu strukturu da bi se obezbedila njena nezavisnost.. Ukoliko ne postoji nezavisnost, interna revizija ima ograničen domet.

“Jedinica za internu reviziju i interni revizor funkcionalno i organizaciono su nezavisni i direktno odgovorni rukovodiocu subjekta revizije. Funkcionalna nezavisnost uspostavlja se nezavisnim planiranjem, sprovođenjem i izveštavanjem o obavljenim internim revizijama. Organizaciona nezavisnost uspostavlja se u odnosu na druge organizacione delove subjekta revizije.”⁴¹

Pravilnikom o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru, regulisano je ko u preduzeću može da obavlja poslove interne revizije, ko može da vodi ove poslove i koja su specifična znanja potrebna.

„Interni revizor, pored uslova propisanih zakonom i aktom o sistematizaciji radnih mesta, mora da ima najmanje tri godine radnog iskustva na poslovima revizije, finansijske kontrole ili računovodstveno-finansijskim poslovima i položen ispit za ovlašćenog internog revizora u javnom sektoru”⁴²

“Rukovodilac jedinice za internu reviziju mora da ispunjava uslove iz člana 19. ovog pravilnika i da ima najmanje sedam godina iskustva na poslovima revizije, finansijske kontrole ili računovodstveno-finansijskim poslovima. Rukovodilac jedinice za internu reviziju ne može biti lice koje je bilo zaposleno na radnom mestu sa rukovodećim ovlašćenjima u oblasti finansijskog upravljanja u subjektu revizije u poslednjih pet godina.”⁴³

⁴¹ Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru, „Sl.glasnik RS“, br. 82/2007, član 7

⁴² Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru, „Sl.glasnik RS“, br. 82/2007,

⁴³ Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru, „Sl.glasnik RS“, br. 82/2007, član 20

S obzirom da su poslovi interne revizije u začetku, stav Saveza računovođa je da do polaganja ispita, ove poslove mogu raditi ovlašćene računovođe, najduže do 3 god.

„Lica koja nemaju položen ispit za ovlašćenog internog revizora u javnom sektoru, a ispunjavaju ostale uslove iz člana 19. i 20. ovog Pravilnika, mogu obavljati poslove ovlašćenog internog revizora, odnosno rukovodioca jedinice za internu reviziju bez položenog ispita najduže tri godine od dana obrazovanja komisije iz člana 19. stav 2. ovog pravilnika.“⁴⁴

Profesionalna regulativa revizije u javnom sektoru

Profesionalnu regulativu revizije u javnom sektoru čine **INTOSAI-Međunarodni standardi državne revizije**. Ovi standardi ne mogu da se primenjuju od strane nacionalnih institucija državne revizije i ne mogu da imaju automatska ovlašćenja na nivou institucija državne revizije sve dok se ne postigne saglasnost, punovažnim koncenzusom svih državnih revizorskih institucija, koje su punopravni članovi INTOSAI-a i koji ove standarde prihvataju kao zajednička opšteprihvaćena pravila za izvođenje državne revizije.

U nacionalnim okvirima neophodno je paralelno razmatrati primenu Opštih standarda revizije i INTOSAI revizijskih standarda radi ujednačavanja revizorske prakse kod komercijalne i državne revizije. INTOSAI je razvio ove standarde kako bi pripremio okvire za uspostavljanje procedura rada koje treba da budu obuhvaćene u revizorskom procesu, uključujući i kontrole kompjuterske obrade podataka. Standardi su postavljeni tako da se vrlo lako prilagođavaju specifičnostima ustavnih i zakonskih rešenja pojedinih zemalja i nekim drugim okolnostima koji se odnose na najviše nacionalne državne revizorske institucije.

Za svaku zemlju, revizorske standarde i detaljne procedure za izvršavanje funkcije nezavisne državne revizije, shodno zakonskom ovlašćenju, donosi Državna revizorska organizacija.

Kod nas je to Državna revizorska institucija, osnovana Zakonom o državnoj revizorskoj instituciji, koja u okviru svoje nadležnosti usvaja i objavljuje standarde revizije, odnosno prevodi i objavljuje standarde revizije koje je utvrdila organizacija vrhovnih revizorskih institucija INTOSAI-standardi.

⁴⁴ Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru, „Sl.glasnik RS“, br. 82/2007, član 20

Interna regulativa revizije u javnom sektoru

Interna regulativa u vezi sa uspostavljanjem revizije u javnom sektoru podrazumeva donošenje **internog akta o finansijskom poslovanju** kojim se pe svega definiše računovodstveni sistem kontrole vođenja poslovnih knjiga u skladu sa zakonodavnom regulativom i podzakonskim aktima iz oblasti javnih finansija i budžetskog poslovanja.

Sledeće što je potrebno je da se **aktom o organizaciji i sistematizaciji radnih mesta** predvide radna mesta, delokrug rada i organizaciona povezanost interne revizije. Potrebno je, takođe, doneti **akt o uspostavljanju sistema internih kontrola**, jer se zna da je ocena sistema internih kontrola jedan od važnih zadataka interne revizije.

Internu regulativu u javnom sektoru čine i **upustva, odluke, naredbe i druga akta** u cilju pravilne primene zakonskih propisa i poštovanja donetih pravila i procedura.

Predmet interne revizije u javnom sektoru

Interna revizija u javnom sektoru podrazumeva:

- proveru primanja i izdataka u skladu sa propisima o budžetskom sistemu i propisima o javnim prihodima i rashodima;
- proveru funkcionisanja sistema internih kontrola;
- proveru sistema finansijskog upravljanja;
- provera ugovora o nabavci dobara i usluga u skladu sa propisima o javnim nabavkama i propisima u vezi sa izvorima finansiranja javnih ugovora.

U INTOSAI standardima u poglavlju 3, paragraf 134(g), definisano je da je jedan od bitnih zadataka u procesu planiranja rada interne revizije, provera funkcionisanja sistema internih kontrola kod subjekta revizije, kao i provera njegovog programa rada.

Procenjivanje internih kontrola u INTOSAI standardima, u paragrafu 141. i 142., definisano je na sledeći način: „proučavanje i procenjivanje interne kontrole treba da se sprovodi u skladu sa pruzetom revizijom“.

Kod revizije finansijske ispravnosti proučavanje i procenjivanje se odnosi na kvalitet internih kontrola koje doprinose većem obezbeđenju imovine i resursa subjekata revizije, kao i kompletnosti i ažurnosti računovodstvenih evidencija.

Prilikom revizije usaglašenosti, proučavanje i procenjivanje internih kontrola je usmereno na oblast koja pomaže rukovodstvu subjekta revizije da pravilno primeni zakone i propise.

U slučaju revizije preformansi subjekta revizije, pažnja je usmerena na proveru internih kontrola koje pomažu da se posao vodi na ekonomičan, efikasan i efektivan način, kako bi se ostvarila utvrđena poslovna politika i omogućilo sastavljanje blagovremenih i pouzdanih informacija za potrebe višeg menadžmenta.

„Stepen proučavanja i procenjivanja interne kontrole zavise od ciljeva revizije i stepena pretpostavljene pouzdanosti“ paragraf 143. INTOSAI.

„U slučajevima gde je računovodstvenii ili drugi informacioni sistem kompjuterizovan, revizor treba da utvrdi da li interne kontrole funkcionišu ispravno i mogu osigurati pouzdanost, tačnost i kompletnost podataka“ paragraf 144. INTOSAI.

Vrlo važna oblast u reviziji javnih rashoda je provera javnih ugovora. Osnovni cilj revizije javnih ugovora je sprečavanje mogućih gubitaka, šteta i svih drugih mogućih uticaja na nezakonito korišćenje odobrenih sredstava u njihovoj realizaciji.

Obveznici interne revizije u javnom sektoru

Prema Zakonu o budžetskom sistemu i Zakonu o državnoj revizorskoj instituciji, obveznici interne revizije su:

- direktni korisnici sredstava budžeta republike
- organizacije obaveznog socijalnog osiguranja
- javni fondovi i institucije
- direktni korisnici sredstava budžeta lokalne vlasti
- javna preduzeća
- ustanove iz oblasti zdravstva, prosvete, kulture i dr, a koje su u organizacionom smislu složene celine

Ministar bi trebalo da podzakonskim aktom odredi direkne korisnike budžetskih sredstava i da propiše kriterijume za organizaciju i postupak interne revizije. S obzirom da kod nas ta akta još uvek nisu doneta interna revizija nije još uvek zaživela u praksi.

Poslovi interne revizije u javnom sektoru

Poslove interne revizije u javnom sektoru kod nas mogu da obavljaju :⁴⁵

1) Centralna jedinica za harmonizaciju

2) jedinice, službe, odnosno drugi organizacioni oblici za internu reviziju (u daljem tekstu: jedinice za internu reviziju) kod direktnih korisnika sredstava budžeta Republike i budžeta lokalnih vlasti i kod organizacija obaveznog socijalnog osiguranja;

3) jedinice za internu reviziju u javnim preduzećima osnovanim od strane Republike Srbije, odnosno lokalnih vlasti, pravna lica osnovana od strane tih javnih preduzeća, odnosno pravna lica nad kojima Republika Srbija, odnosno lokalna vlast ima direktnu ili indirektnu kontrolu nad više od 50% kapitala ili više od 50% glasova u upravnom odboru, kao i druga pravna lica u kojima javna sredstva čine više od 50% ukupnih prihoda.

Dva ili više korisnika sredstava budžeta, javnih preduzeća i drugih pravnih lica mogu da obavljaju poslove interne revizije formiranjem zajedničke jedinice za internu reviziju. U slučajevima, kada ne postoje uslovi za formiranje jedinice, poslove interne revizije može da obavlja i interni revizor. Jedinica za internu reviziju zadužena je za obavljanje poslova interne revizije svih organizacionih delova subjekta revizije, programa, aktivnosti i procesa, uključujući i korisnike sredstava Evropske unije.

Rukovodilac, koji je nadležan za sprovođenje interne revizije u datom preduzeću, može da formira revizorski odbor, koji će imati savetodavnu ulogu za pitanja interne kontrole i interne revizije. Rukovodilac je takođe odgovoran za formiranje uslova koji će omogućiti da se interna revizija obavlja na adekvatan način i u skladu sa zakonom. Rukovodilac interne revizije, po zakonu, u datom preduzeću može da se bavi isključivo poslovima interne revizije.

Funkcije interne revizije u javnom sektoru

Interna revizija u javnom sektoru je usmerena na jačanje finansijske i budžetske discipline. Zakon o izmenama i dopunama o budžetskom sistemu navodi da su funkcije interne revizije u javnom sektoru sledeće:

⁴⁵ Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru, ("Sl. glasnik RS", br. 82/2007), član 4.

- provera primene zakona i poštovanje pravila interne kontrole
- ocena sistema internih kontrola u pogledu njihove adekvatnosti, uspešnosti i potpunosti
- davanje saveta kada se uvode novi sistemi, procedure i zadaci
- revizija načina rada koja predstavlja ocenu poslovanja i procesa, uključujući i nefinansijske operacije u cilju ocene ekonomičnosti, efikasnosti i uspešnosti
- uspostavljanje saradnje sa eksternom revizijom
- vršenje ostalih zadataka neophodnih za ostvarivanje sigurnosti u pogledu funkcionisanja interne revizije.

Planiranje, sprovođenje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru

Interna revizija u javnom sektoru obavlja se prema:⁴⁶

- 1) strateškom planu za trogodišnji period;
- 2) godišnjem planu i
- 3) planu pojedinačne revizije.

Strateški plan se donosi do kraja tekuće godine za sledeći trogodišnji period, a godišnji plan interne revizije donosi se do kraja tekuće godine za narednu godinu. Strateškim planom se utvrđuju dugoročni ciljevi interne revizije. Plan priprema rukovodilac interne revizije, u saradnji sa drugim rukovodiocima, pri čemu se plan donosi do kraja tekuće godine za sledeći trogodišnji period.

Godišnji plan se priprema na osnovu strateškog plana i donosi se do kraja tekuće godine za narednu godinu. Na osnovu pripremljenog plana, koji detaljno opisuje predmet, ciljeve, trajanje, raspodelu resursa, revizorski pristup, tehnike i obim provera, obavlja se svaka pojedinačna revizija. Za svaku obavljenju reviziju sastavlja se revizorski izveštaj koji bi trebalo da sadrži rezime, ciljeve i obim revizije, nalaze, zaključke i preporuke, detaljni izveštaj, kao i komentare rukovodioca subjekta revizije.

Po završetku svih planiranih provera, revizorski tim o rezultatima revizije upoznaje i vodi razgovor sa rukovodiocem subjekta revizije na završnom sastanku u cilju usaglašavanja stavova. Posle završnog usaglašavanja stavova, revizorski tim priprema nacrt izveštaja, koji

⁴⁶ Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru, ("Sl. glasnik RS", br. 82/2007),

se dostavlja subjektu revizije. Nacrt izveštaja može sadržati preporuke kojima se predlaže unapređenje postojećeg načina rada i poslovanja subjekta revizije, odnosno otklanjanje nepravilnosti, grešaka ili nedostataka koji su uočeni u postupku revizije.

Po isteku ostavljenog roka za dostavljanje odgovora na nacrt izveštaja, revizorski tim priprema konačni izveštaj revizije. U konačnom izveštaju revizorski tim može da izmeni svoje nalaze, zaključke ili preporuke, ukoliko oceni da su činjenice na koje se ukazuje u odgovoru subjekta revizije opravdane ili sam oceni da je iz drugih razloga to neophodno. Rukovodilac subjekta revizije odlučuje na koji način će se postupiti po preporukama iz izveštaja revizije i preduzima aktivnosti za izvršenje preporuka.

Rukovodilac interne revizije priprema godišnji izveštaj o radu interne revizije, koji sadrži:

- 1) obavljene revizije i eventualna ograničenja i druge razloge neispunjenja plana;
- 2) glavne zaključke u vezi sa funkcionisanjem sistema za finansijsko upravljanje i sistema kontrole unutar subjekta revizije, kao i date preporuke u cilju unapređenja poslovanja subjekta revizije.

Godišnji izveštaj o radu interne revizije subjekat interne revizije dostavlja Centralnoj jedinici za harmonizaciju najkasnije do 31. januara tekuće godine za prethodnu godinu. Indirektni korisnici sredstava budžeta koji imaju ustanovljenu internu reviziju, godišnji izveštaj o radu interne revizije za prethodnu godinu dostavljaju nadležnom direktnom korisniku sredstava budžeta do 20. januara tekuće godine, čija interna revizija priprema zbirni godišnji izveštaj.

Rukovodioci velikih i složenih organa javne uprave kao što su Uprava carine, EPS, Železnice Srbije, Pošta, Javna preduzeća za putevi i slične organizacije, trebalo bi da organizuju internu reviziju javnih rashoda. Interna revizija javnih rashoda primenjuje iste revizorske standarde, pravila i procedure kao i eksterna revizija javnih rashoda. U slučajevima kada eksterni revizor utvrdi da je u javnim preduzećima interna revizija dobro postavljena, revizijski rizik se značajno smanjuje, ali su i rukovodioci resora na neki način zaštićeni od eventualnih „revizijskih“ iznenađenja i gubitka mandata.

Standardi nalažu da je izveštaj revizije javnih rashoda javna isprava. Interni revizori izveštaje podnose rukovodiocu državnog organa, rukovodiocu fonda i rukovodiocu druge javne ustanove u kojoj obavljaju poslove interne revizije.

Postoje dve kategorije izveštaja revizije javnih rashoda:

1. Statutarni izveštaji
2. Izveštaji namenjeni rukovodstvu

Forma i sadržaj izveštaja zavise od prirode i ciljeva same revizije.

Statutarni izveštaji se sastavljaju onda kada postoji zakonska obaveza da se izvrši revizija, pri čemu Međunarodni standardi nalažu da se statutarna revizija može obavljati samo na osnovu zakona koje donosi parlament. Kod nas statutarni izveštaj predstavlja Izveštaj državne revizije o eksternoj reviziji javnih rashoda. Kao i drugi revizorski izveštaji, statutarni izveštaj treba da bude razumljiv, jasan, objektivan i nepristrasan, kako bi korisnicima omogućio izvođenje pravih zaključaka.

Revizorski izveštaji namenjeni rukovodiocima organizacija nisu obavezni zakonom. Oni sadrže nalaze o utvrđenim i materijalno dokumentovanim nalazima, o propustima u funkcionisanju internih kontrolnih sistema, utvrđenim zloupotrebama ovlašćenja ili drugim nezakonitim radnjama. Pored navedenog izveštaj takođe mora da obuhvati i predloge revizora za otklanjanje uočenih propusta i slabosti u radu, kako bi uočeni propusti mogli na vreme da se otklone i da se na taj način obezbedi funkcionisanje službe ili organa po zakonu.

Interni revizori u svom izveštaju treba da o utvrđenim činjenicama obaveštavaju rukovodioce najviših organa, a da zatim ti rukovodioci utvrde odgovornost organa kod kojih su uočene nepravilnosti.

Mesto i uloga interne revizije u organizacijama javnog sektora

Interna revizija u organizacijama javnog sektora ima ulogu da proveriti da li se finansijska sredstva pravilno troše od strane korisnika javnih prihoda, kao i da proveriti funkcionisanje njihovih internih kontrolnih sistema. Drugim rečima, interna revizija javnog sektora treba da utvrdi da li postoje i na koji način funkcionišu interni kontrolni sistemi u organizacijama javne uprave, koje se u celini ili delimično finansiraju iz javnih prihoda, jer bez nje nije moguće da se obezbedi efikasna zaštita javnih sredstava, kao i da se obezbedi njihovo racionalno korišćenje za zadovoljenje opštih društvenih potreba. Interna revizija u organizacijama javnog sektora takođe ima za cilj da spreči svaki pokušaj nezakonitog i neracionalnog korišćenja javnih sredstava.

Interna revizija u organizacijama javnog sektora je sastavni deo parlamentarne kontrole korišćenja javnih sredstava. Ona ima za cilj da proveri zakonitosti u raspolaganju sa poverenim sredstvima, racionalnost i efektivnost korišćenja javnih rashoda.

Interna revizijska ispitivanja u organizacijama javnog sektora

Postoje dva tipa revizijskih ispitivanja u organizacijama javnog sektora- ispitivanja saglasnosti i detaljna ispitivanja.

Ispitivanja saglasnosti koriste se kako bi se proverio rad interne kontrole, dok se detaljna ispitivanja primenjuju za proveravanja ispravnosti, kompletnosti i tačnosti budžetskih računa. Detaljna ispitivanja podrazumevaju prikupljanje dovoljnog broja dokaza koji će omogućiti formiranje pouzdanijeg revizorskog mišljenja o pregledanim završnim budžetskim računima. Razlozi i obrazloženja za predlog ispitivanja moraju da budu jasno navedeni i bitno je da budu odobreni od strane rukovodioca revizorskih timova, pre nego što se preduzmu revizijske aktivnosti.

Neke specifičnosti interne revizije u organizacijama javnog sektora

Razvojni planovi, programi investicione izgradnje i planovi investicionih ulaganja su vrlo značajni u svakoj zemlji, posebno u zemljama u razvoju. Priroda i obim investicionih ulaganja za pojedine razvojne projekte zahteva da se u celini obezbede potrebna finansijska sredstva i to iz realnih izvora kao što su budžeti, krediti iz zemlje i inostranstva i drugi izvori.

Utvrđeni i usvojeni investicioni programi se realizuju zaključivanjem niza ugovora između države ili državnih organa ili drugih ustanova koje imenuje država, sa odgovarajućim kreditnim organizacijama, odnosno bankama u zemlji i inostranstvu, zatim između države i javnih fondova ili organizacija imenovanih od strane države i izvođača programa, izvršilaca usluga i drugih isporučilaca materijalnih dobara.

Po pravilu razvojni planovi i programi su dugoročni i podeljeni su na kraće vremenske intervale kako bi mogli efikasnije da se prate, registruju, analiziraju i proveravaju. Pri realizaciji „državnih“ ili investicionih ugovora u praksi se zbog neefikasnosti ili zbog prekoračenja odobrenih sredstava javljaju finansijski gubici, pronevere, korupcije i slično.

Revizija javnih ugovora je vrlo značajna oblast u reviziji javnih rashoda i ima za cilj spreći moguće gubitake, štete i sva druga nezakonita korišćenja odobrenih sredstava u njihovoj realizaciji. Revizija javnih ugovora počinje revizijom programa investicionih ulaganja, zatim se vrši ispitivanje svih faza od zaključenja ugovora, preko pojedinih faza u toku realizacije do završetka i predaje projekta na upotrebu. U ovom procesu nije dovoljno samo da se ispitaju nalozi za plaćanje i proveru računsku tačnost i saldo u knjigama. Veliki utrošci finansijskih sredstava pri realizaciji investicionih ugovora i brojni tehnički aspekti uslovljavaju da se pri reviziji javnih ugovora primenjuje pristup koji podrazumeva ispitivanje kompletnog sistema, kako bi revizor mogao da utvrdi da li su sve odredbe javnog ugovora uredno izvršene.

Međunarodni razvoj interne revizije u javnom sektoru

Modernizacija finansijskog menadžmenta u javnom sektoru dovela je do povećanja usredsređenosti na internu reviziju i kontrolu. Modernizacija sistema interne revizije je ključna stvar koja treba da pomogne rukovodiocima u postizanju boljih rezultata i da doprinese efikasnijem i efektivnijem upravljanju.

Kako bi se bolje shvatio međunarodni razvoj interne revizije u javnom sektoru i uvideli neophodni uslovi za njenu modernizaciju, The Public Management Institut, čiji je rad posvećen unapređenju upravljanja i politika u javnom sektoru, sproveo je studiju o šest zemalja koje su članice Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD), a to su: Australija, Kanada, Holandija, Švedska, Velika Britanija i SAD. Studija je deo šireg međunarodnog komparativnog istraživanja sprovedenog u Belgiji u periodu od 2002. do 2005. godine i sadrži nalaze o internoj reviziji i kontrolnim sistemima u organizacijama javnog sektora ovih šest zemalja.

Zakonska obaveza uvođenja interne revizije u javnom sektoru može da bude važan faktor koji garantuje finansiranje i nezavisnost jedinica interne revizije. U nekim zemljama, organizacije javnog sektora imaju zakonsku obavezu da uspostave internu reviziju. U Holandiji, Zakon o državnim računima iz 2001., definiše zadatke odeljenja za reviziju. U Švedskoj, Uredba o unutrašnjoj reviziji vladinih agencija, iz 1994. godine, predviđa zahteve funkcije interne revizije. U drugim zemljama, kao što su Australija, Kanada, i Velika Britanija, potreba za uvođenjem interne revizije u javnom sektoru nije zakonska obaveza.

U većini ispitanih zemalja od jedinica za internu reviziju se zahteva da sprovedu četiri vrste revizije: provere sistema internih kontrola, finansijsku reviziju, reviziju usklađenosti i operativnu reviziju. U javnom sektoru Australije, jedinice za internu reviziju redovno vrše operativnu i finansijsku reviziju, ali takođe vode računa i o reviziji usklađenosti i reviziji IT sistema. U Holandiji, centralna vlada objavljuje uglavnom izveštaje o finansijskoj reviziji (43% svih izveštaja), dok ostali izveštaji procentualno čine: operativna revizija (19%), revizija usklađenosti (17%), i revizija IT sistema (15%).⁴⁷

Organizacija interne revizije varira između zemalja. Neke zemlje imaju centralnu jedinicu za internu reviziju koja je odgovorna za sprovođenje interne revizije u javnom sektoru. Vlade zemalja uključenih u ovu studiju imaju jedinice za internu reviziju na različitim nivoima. U Holandiji jedinice za internu reviziju smeštene su na nivou odeljenja, dok neke nezavisna administrativne agencije imaju svoje jedinice za internu reviziju. U Švedskoj postoji kombinacija prethodna dva scenarija. Postoji centralna jedinica za internu reviziju koja pokriva Kabinet premijera, ministarstva i Kancelariju za administrativne poslove. Sa druge strane, velike Švedske agencije imaju sopstvene organizacije za internu reviziju.

Da bi se obezbedila nezavisnost internih revizora, najbolja praksa pokazuje da bi rukovodioci odeljenja za internu reviziju trebalo da budu direktno odgovorni Vladi, odnosno kabinetu premijera. Zbog toga što se interna revizija u ovim zemljama nalazi na različitim nivoima, postoji potreba za formiranjem odeljenja za razvoj i koordinaciju interne revizije.

U Australiji, organizacije javnog sektora imaju obavezu da formiraju Odbor za reviziju. U Kanadi i Velikoj Britaniji formiranje odbora je regulisano posebnim zakonima. Odeljenja i agencije u Holandiji, međutim, nisu u obavezi da imaju Odbor za reviziju na nivou države, ali bi neka odeljenja javnog sektora trebalo da imaju Komisiju za reviziju. Glavna aktivnost Komisije za reviziju je savetovanje o upravljanju rizikom, sistemima internih kontrola i upravljanju procesima. Komisija takođe učestvuje u planiranju revizije, proceni rezultata i praćenju preporuka dobijenih od strane internih revizora. U Australiji i Velikoj Britaniji ove Komisije mogu da učestvuju u imenovanju internog revizora.

⁴⁷ Internal auditor, International audit trends in the public sector: a comparison of internal audit functions in the governments of six OECD countries finds similarities in legal requirements, organizational structure, and future challenges, 2006

Istraživanje pokazuje da se interna revizija u javnom sektoru ovih zemalja suočava sa tri glavna izazova:⁴⁸

- Privlačenje novih kadrova
- Garantovanje nezavisnosti internih revizora
- Obezbeđenje da se nove vrste revizija i kontrola vrše redovno i da utiču na odluke menadžmenta.

Promene u oblasti interne revizije zahtevaju regrutovanje zaposlenih koji poseduju širok spektar veština, ali je danas organizacijama teško da pronađu i zadrže iskusne kadrove i da na taj način omoguće da se održi kontinuitet u organizovanju interne revizije.

Modernizovanje sistema interne revizije dovelo je o toga da revizori često imaju i savetodavne uloge, što može da ugrozi njihovu nezavisnost. U slučajevima kada su interni revizori uključeni u razvoj sistema internih kontrola njihova nezavisnost može da bude dovedena u pitanje.

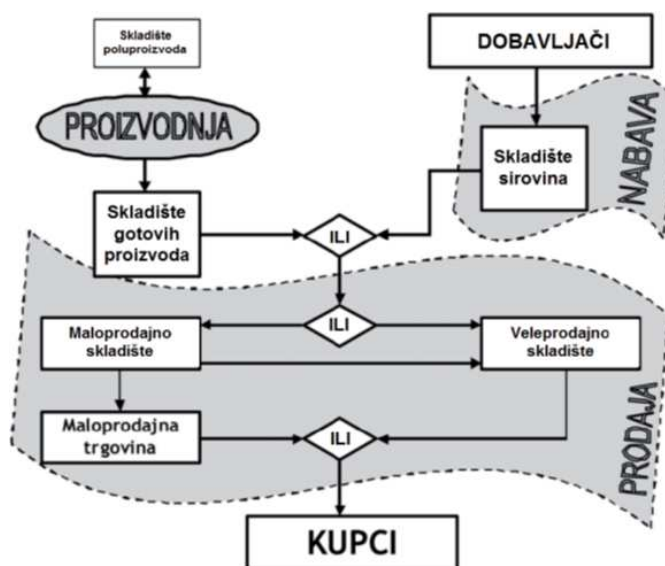
Zaključak je da je interna revizija javnog sektora najuspešnija u slučajevima kada:

- Postoji zakonska obaveza za uvođenjem interne revizije javnog sektora;
- Kada organizacije za ljudske resurse imaju dobru strategiju za razvoj kvalitetnih i dobro obučanih kadrova;
- Postoji podrška menadžmenta i
- Formirana je Komisija za reviziju.

⁴⁸ Internal auditor, International audit trends in the public sector: a comparison of internal audit functions in the governments of six OECD countries finds similarities in legal requirements, organizational structure, and future challenges, 2006

PRIMER ULAGANJA U ERP I KOLIKO JE BITAN INFORMACIONI SISTEM ZA USPEŠNO POSLOVANJE FIRME

Sagledavajući neophodnost i izvesnost transformacije javnih preduzeća, Beograd put svoje aktivnosti u narednom period planira tako da se fleksibilno prilagodi budućoj transformaciji, odnosno, mogućnostima da pre svega realizuje potrebe gradske samouprave u poslovnima koji su osnivačkim aktom predviđeni i koji u polovanju imaju prioritet, kao i neophodno planiranje i orijentaciju ka uštedi budžetskih rashoda i tržišnom poslovanju.



Slika 10. Šema poslovanja preduzeća

Novi sistem poslovanja zahteva znatno više od proste evidencije promena. Neophodno je integrisati sve interne sisteme i poslovne procese. Globalni razvoj poslovnih odnosa nameće potrebu postavljanja viših nivoa integracije koji obuhvataju procese i aplikacije unutar čitave grane poslovanja: od monitorisanja tržišta, evidencije i praćenja potencijalnih interesenata, preko odnosa sa dobavljačima i kupcima i upravljanja ljudskim resursima, sve do analize poslovnih promena i postavljanja operativnih planova i strateških ciljeva.

Donošenje pravih odluka je nešto što svaki menadžer mora da uradi, pošto ukupan kvalitet odluka ima odgovorajući uticaj na uspeh ili propast organizacije.⁴⁹

Prednosti i mane softvera u javnim preduzećima

Prvo i osnovno što svako javno preduzeće treba imati na umu jeste da je nabavka novog softvera u većini slučajeva veoma neprijatan događaj, i to bez obzira na to koliko je novi softver kvalitetniji u odnosu na stari. Kad neko javno ili bilo koji preduzeće uvodi software ne treba očekivati da će prelaz biti "sasvim brz i jednostavan" - to se može desiti samo ako je u pitanju veoma malo, jednostavno, veoma dobro organizovano preduzeće. Svi zaposleni

⁴⁹ Stephen P. Robbins, Mary Coulter, Menadžment, Beograd 2005.

će morati da uče novi princip rada, treba se uklopiti u sasvim novu filozofiju, a verovatno će se pojaviti svi problemi koji se uopšte mogu pojaviti. Zašto je to tako? Najveći deo problema nastaje iz proste činjenice da je u pitanju promena, koja nikad nije poželjan događaj u ustaljenoj svakodnevnici jednog preduzeća. Ako neko godinama radi svoj posao na jedan način i sada treba da to promeni, sigurno je da će pružati određeni otpor. Zaposleni mogu donekle biti motivisani činjenicom da će im novi softver omogućiti da neke stvari rade lakše i brže, ali pošto se to u početku svodi na njihovo povećano angažovanje, skoro sigurno će bar za neke biti neophodna gruba sila da se privole na saradnju.

Sledeća bitna stvar je da kvalitetno uvođenje softvera podrazumeva reorganizaciju firme. Za ovo preduzeće kao novog korisnika može se desiti da uvođenje poslovnog softvera podrazumeva prilagođavanje preduzeća softveru, a ne obrnuto, što stvarno može biti problem. Naravno, za svaku firmu, bilo to malo ili veliko preduzeće, javno ili privatno, je teoretski idealno da ima softver koji je napravljen samo za njih, ali sa druge strane to nosi određene činjenice sa sobom, cena izrade i naročito kasnije održavanje takvog softvera je potpuno neisplativo i za najveća preduzeća. Zato se uvek treba odlučiti za gotovo rešenje, pa njega prilagoditi poslovanju preduzeća koliko je to moguće.

Ukoliko je preduzeće u koje se uvodi softver dobro organizovano, može se desiti da uvođenje softvera prođe bez većih problema. Ali, većina naših firmi je prilično loše organizovana, što se jasno vidi prilikom bilo kakvog pokušaja uvođenja ozbiljnog softvera. Najveća greška koja se pri tom može napraviti jeste da se ne prepozna u čemu je pravi problem i da se krivica svali na loš softver. Ova situacija je veoma realna i česta i pre uvođenja softvera obavezno treba predvideti mehanizam kojim će se problem bez odlaganja i trajno rešiti. Faze u kojima dolazi do ozbiljnih grešaka i još težeg rešavanja istih, mogu dovesti do toga da uvođenje izuzetno kvalitetnih sistema u neke firme ponekad propada ili se razvlači na sumanuto duge rokove, pri čemu preduzeće funkcioniše izuzetno otežano.

Šta možemo da očekujemo od novog softvera?

Ono sa čime smo se susreli je to da menadžment iz nekog razloga očekuje od softvera da im reši skoro sve probleme koje imaju, počev od loše organizacije, preko loših kadrova, pa do loše prodaje robe ili usluga.

Nisu nerealna očekivanja samo od softvera: kao što se od njega nerealno očekuje da reši kompletne probleme, tako se i od svih zaposlenih očekuje da uz novi program budu ođednom daleko produktivniji i rade brže i bolje. U stvari, novi program prvenstveno znači lošiji rad zaposlenih. Ljudi se teško odvikavaju od stečenih navika, jer ako su jedan program koristili niz godina, svakako su se na njega navikli, umeju da naprave krupne

previde i uopšte, da zabrljaju na sve moguće načine. Dobar softver može pomoći da se ovo donekle ublaži, ali nikako sasvim eliminiše bez ljudskog zalaganja. Preduzeće mora da ima razrađene interne kontrole pomoću kojih rad svakog zaposlenog kontroliše neko drugi, čime se verovatnoća greške jako smanjuje. Osnova za ovo jesu precizne i kvalitetno pisane procedure rada. Njih svakako nije lako napraviti, ali se isplaćuju prvi put kad treba uvesti novog radnika u posao. Mnoga preduzeća su svesne da im je ovako nešto potrebno i pokušavaju da kreiraju takva dokumenta.

Uvođenje ISO standarda ili angažovanje skupih konsultanskih timova može pomoći, ali bez angažovanja zaposlenih problem se neće rešiti do kraja. Ponekad mogu biti i od pomoći uputstva koja kreira ekipa koja uvodi softver u preduzeće.

Iz ovog možemo da zaključimo da je najbitnije da softver funkcioniše. Preduzeće će do dobrih rezultata doći ukoliko je tim koji uvodi softver kvalitetan i ukoliko postoji maksimalno zalaganje zaposlenih u učenju korišćenja novog softvera. U suprotnom rizikuje konstatne probleme u narednih nekoliko godina.

Kako je preduzeće izabralo softver

Preduzeća imaju dve opcije kada biraju softver, a to su domaći ili strani softver. Kada pričamo o stranim softverima, mogu da kažem da su u pitanju su lokalizovani programi koji rade u više zemalja i obično su namenjeni većim preduzećima. Neki od tih programa su izuzetno složeni sistemi u koje su uloženi ogromni resursi. Nekad su oni sasvim nedostižni domaćim preduzećima.

Domaći softver je većinom nastao u nemerljivo skromnijim uslovima i tehnički gledano, u većini slučajeva ga je teško porediti sa takvim proizvodima.

Ipak, pored brojnih prednosti, postoje neke mane koje poseduje strani softver. A to su:

1. Njegova cena je obično je nešto veća od cene domaćeg softvera. Problem mogu stvarati skupe licence, a pogotovo kasnije održavanje tog softvera.
2. Lokalizacija poslovnog softvera izuzetno težak zadatak, naročito kad se uzmu u obzir naši propisi i lokalna logika poslovanja. Neki od problema mogu nastati zbog domaćeg zakona i obaveze vođenja KEPU, M4, PPP, ZSP, ZSD obrazce i drugo, jer strani softveri u nekim slučajevima ne podržavaju neke od ovih opcija nego ih lokalni distributeri naknadno dograđuju.
3. Podrška je sledeći bitan faktor koji treba imati u vidu. Kvalitetna podrška podrazumeva osoblje koje ima višegodišnje iskustvo u uvođenju softvera. Ukoliko

neko javno preduzeće ima nesreću da u poslovanju ima neku specifičnost koja zahteva specifično znanje, uvođenje novog softvera može postati prava noćna mora, kako za korisnike tako i za implementatora. Postoje mogućnosti angažovanja stranih stručnjaka, zbog nedostatka iskustva domaćih distributera, ali treba imati u vidu da je takvo angažovanje veoma skupo i može da ugrozi druge planove.

Izmene softvera su pre svega zahvaljujući izmenama propisa postale uobičajena stvar. Dodatno, kod nas vlada sloboda po pitanju tumačenja propisa. Svaki inspektor na terenu, menadžer, komercijalista, knjigovođa pa čak i magacioner smatraju da softver mora da zadovolji njihove zahteve i to u roku koji se meri danima. Softver velikih stranih kompanija omogućava to prilagođavanje, uticaj lokalnih ekipa na sam softver je uglavnom mali, ali često je efikasan i otklanjanje grešaka ne predstavlja veliki problem.

Gotov softver ili po porudžbini?

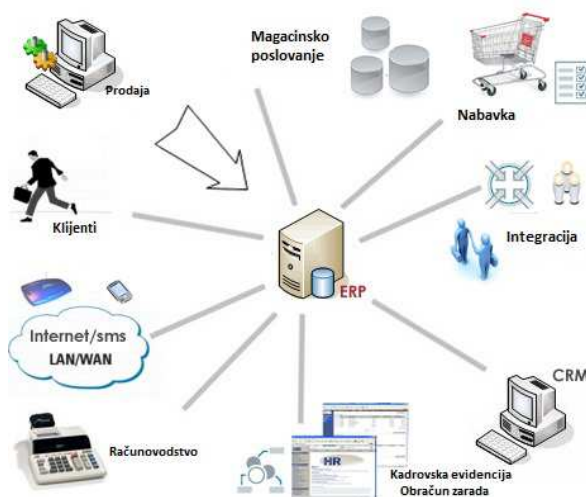
Iako zaposleni često govore o svom preduzeću kao specifičnom, čak i kad se radi o sasvim standardnoj firmi. Takav stav može biti izuzetno skup kod izbora softvera, ali ne i nemoguć. Strani softveri ostavljaju veliki broj mogućnosti nakandnog prilagođavanja softvera preduzeću.

Preduzeću je predloženo da je ipak bolje napraviti i kompromis i odustati od nekog zahteva nego opredeliti se na nešto tako zahtevno kao što je izrada softvera za sopstvene potrebe.

Na žalost, u našim uslovima je veoma čest slučaj da ne postoji adekvatan softver za neku delatnost. Korisnik tada nema mnogo izbora i mora razvijati sopstveno rešenje. Većina i ne shvata u šta se time upušta. Ali, glavni problemi nastaju posle početne faze: softver treba dalje razvijati, popravljati bagove i sl. A to može daleko premašiti početne finansijske planove. Ali uvek postoje realne šanse da autor programa izgubi motivaciju ili prosto bude sprečen da dalje radi na razvijenom softveru, a onda je preduzeće u veoma ozbiljnim problemima.

ERP ili knjigovodstveni program

Skraćenica ERP je nastala od “Enterprise Resource Planning”, što treba da znači da preduzeće ima pod kontrolom najširu moguću sliku svog poslovanja. U stvari, ERP označava metodologiju koju podržava određeni softver. Pojednostavljeno, ERP softver označava potpuno integrisan sistem koji pokriva poslovanje preduzeća i omogućuje uvid i upravljenje ključnim parametrima. Time menadžeri dobijaju kvalitetan uvid u poslovanje preduzeća i mogućnost da stvari drže pod kontrolom.



Slika 11: ERP - funkcionisanje

Pravi ERP sistemi su rezultat rada velikih timova i njihova glavna prednost što u sebi imaju ugrađeno znanje i iskustvo velikog broja prethodnih korisnika. Osnovna ideja ovog sistema je da ta gotova rešenja prosto primene u poslovanju.

Uvođenje ERP sistema zahteva kompletnu reorganizaciju preduzeća. Da bi se sistem uspešno uveo, predstoji krajnje ozbiljno angažovanje ne samo ekipe koja uvodi softver, nego i angažovanje zaposlenih. Od zaposlenih se očekuje da odustanu od svih navika koje se ne mogu uklopiti u softver. Ovo podrazumeva preispitivanje svih poslovnih procesa. Već samo to znači da će na površinu isplivati stvari koje je neko nije primećivao do danas. Ako neko u preduzeću sporije ili lošije radi, to će takođe izaći na videlo: da bi sistem funkcionisao kao celina, svaki njegov deo mora dobro funkcionisati.

Kvalitet ekipe koja uvodi ERP od izuzetne važnosti je za preduzeće, dok se znanje i iskustvo potrebno za takav proces se stiče veoma teško i mukotrpno. Ništa ne vredi najkvalitetniji softver na svetu ako se ne uvede kako treba - tu je implementator, ali zajedno sa korisnicima ključni faktor. Na žalost, kod nas je to tržište još u povoju i sa malim izuzecima postoji ozbiljan manjak kadra. Direktna posledica toga je da ćete još uvek veoma teško naći kvalitetno implementiran ERP sistem, zato je neophodno ulagati u mlad kadar koji je spreman da uči i da se razvija.

Sledeće bitno pitanje je da li javnom preduzeću uopšte treba takav sistem? Na to je veoma teško generalno odgovoriti. Preduzeće može imati poslovni softver koji joj pruža sve bitne parametre poslovanja, a da to nije “pravi” ERP softver. Poslovanje firme može biti takvo da

ERP prosto nema ekonomskog opravdanja - ako je to samo da bi dobili par novih izveštaja ili nekoliko dodatnih opcija sa odnosima sa komitentima, bez kojih se moglo i do sad, sigurno dobar potez. Treba imati u vidu da je najbolji softver za neku firmu onaj koji ima tačno one opcije koje su toj firmi potrebne.

Takođe, skoro svaki poslovni softver prirodno evoluira ka nekoj vrsti ERP sistema - sve ređe se nailazi na pojedinačne aplikacije tipa robno, finansijsko, odnosno, rešenja koja komuniciraju nekim slabim kanalima - svi noviji programi imaju jednu bazu podataka i teže potpunoj funkcionalnoj integraciji. To znači da ako postoji softverski dobro pokriveno poslovanje, bez višestrukog unosa podataka i ako vam je omogućena slika vašeg poslovanja, preduzeće već ima ono što je najbitnije za ERP.

Sa druge strane, velika suma novca odvojena za softver u preduzeću, kao i zvučno ime iza ne znače uvek da dobijate šta želite, ali isto tako ne znači da ste na gubitku. Uvođenje svakog integrisanog sistema podrazumeva odlučne rezove u organizaciji firme i poslove čije trajanje se meri godinama, naročito u našim uslovima.

Stari ili novi softver

Postoji jedno pravilo, „ako je nešto dobro, ne diraj“! Pitanja sa kojima se sureo Beograd put prilikom implementacije su da li postojeći softver zadovoljava većinu zahteva? Da li postoje neki veći problema u radu? Da li je problem neko njegovo ograničenje? Ova pitanja deluju logično, ali se često ne razmišlja o njima pre zamene softvera.

Bitna stavka od koje treba krenuti od toga šta se tačno očekuje od novog softvera i koji su tačno nedostaci postojećeg. Da li je moguće nadgraditi postojeći softver tako da se dobije ono što treba?

Postoje situacije da se tako može dobiti ono što nedostaje, i tada nema razloga za menjanjem softvera. Seledća pitanja sa kojima se susreće Beograd put, koja je cena i koji su nedostaci, a uglavnom ih ima, novog softvera? Da li on ima neka tehnička ograničenja koja mogu predstavljati problem u korišćenju? Na prezentacijama i reklamama uglavnom je sve idelno, tako da se uvek pravo stanje i mogućnosti softvera uvek mogu proveriti kod postojećih korisnika. Uvek se mogu i proveriti “studije slučaja” u kojima se opisuje kako je neko preduzeće napredovalo posle uvođenja novog sistema.

Cene je veoma bitan faktor koji se uzima u obzir prilikom uvođenja softvera. Inicijalna cena je takođe bitna, ali nikako ne treba zanemariti kasnije troškove, koji vremenom obično višestruko nadmaše osnovnu cenu.

Na kraju, pitanje se svodi na to da li ostati na starom softveru i pomiriti se sa njegovim manama ili se upustiti u neizvesne vode uvođenja novog softvera? Na žalost, ne postoje konačni odgovori na ovakva pitanja. Odluku na kraju preduzeća donose sami, a takođe snose i njene posledice. U pitanju je strateška i veoma važna odluka - softver se kupuje za dug vremenski period i zamena softvera je uvek nezgodna za preduzeće. Kvalitetan softver može doneti mnogo koristi, a loš još više štete. Zato je najvažnije što realnije proceniti šta se dobija a šta gubi uvođenjem novog softvera. I na osnovu toga napraviti odluku.

Tehničke karakteristike i specifikacija WMSa za Beograd put

Softver za magacinsko poslovanje treba da sadrži sledeće elemente:

1. Obrada dokumenata
 - Forma za robni ulaz-izlaz za prijem i izdavanje sa sledećim filterima: partneri, datuma od-do, prijemi ili izdavanja, po statusu naloga.
 - Štampa naloga.
 - Posедуje mogućnost dodeljivanja naloga uređaju i pregleda koji se nalozi nalaze na kojim uređajima.
 - Poseduje mogućnost pregleda stavki na nalogu, željenih količina i stvarno zapremljenih odnosno otpremljenih količina.
 - Forma za popis robe (obrade naloga za popis i ima sledeće filtere i funkcionalnosti: dokument, datum od-do, nalozi dokumenta popisa, pregled dokumenata popisa, pregled pozicija na dokumentima popisa, dodeljivanje dokumenta popisa uređaju, pregled dokumenata po uređaju).
2. Barkodiranje
 - Forma za dodelu barkodova (pregleda celog šifarnika artikla i dodelu barkodova artiklu).
 - Forma za generisanje internih barkodova (mogućnost generisanja i štampu barkodova za artikle koji nemaju sopstvene bar kodove odnosno dobavljač ih ne isporučuje sa barkodovima).
3. Adresiranje
 - Forma za šifarnik (otvaranja i brisanja adresnih mesta odnosno definisanje adresnih mesta u magacinu kao i pregled zaliha po adresnim mestima).
 - Forma za adresiranje ima mogućnost izdavanja naloga za readresiranje magacina odnosno prenos robe sa jednog adrsnog mesta na drugo.

4. Zaliha

- Pregled zalihe robe po adresnim mestima.
- Pregled skladišnog kartona za artikal po adresnim mestima.

5. Prenosna (mobilna) aplikacija

- Direktno povezana sa desktop aplikacijom magacinskog poslovanja.
- Obradivanje dobijenih naloga za ulaz robe, izlaz robe, adresiranje robe i popis.
- Mogućnost brzog izdavanja i primanja robe.
- Mogućnost prikaza adrsnih mesta roba za prijem i izdavanje.
- Mogućnost štampe i generisanja bar kodova.
- Pregled zalihe po adresnim mestima.

Tehnički uslovi

- Implementacija rešenja za magacinsko poslovanje.
- MS SQL baza.
- Instalacija i podešavanje desktop aplikacije u magacinima.
- Instalacija i podešavanje mobilne aplikacije na prenosnim uređajima.
- Pozivanje procedura iz ERP sistema Pantheon za prijem naloga u sistem i kreiranje dokumenata kroz obezbeđene šifarnike i procedure.
- Povezivanje i podešavanje štampača za štampu.
- Kreiranje ispisa za štampu iz magacina.
- Kreiranje ispisa fakture, otpremnice i reversa.
- Kreiranje ispisa prijemice.
- Obuka za korišćenje mobilne i desktop aplikacije.

Softver za transport i logistiku treba da sadrži sledeće elemente:

1. Evidencija svih vozila.
2. Vođenje servisa za vozila.
3. Izdavanje dnevnih putnih naloga za vozila.
4. Povezanost putnih naloga vozila sa radnim nalogima iz Pantheona.
5. Vođenje troškova po svakom vozilu.
6. Izveštaji i pregledi (utrošak goriva, pređenih km, troškovi servisa)

Tehnički uslovi

- Povezivanje sa postojećim ERP sistemom Pantheon.
- MS SQL baza.
- Povezivanje i podešavanje štampača za štampu.
- Kreiranje ispisa za štampu.

Ključna prednost WMS-a u ovom preduzeću je to što je namjenjen vođenju stanja zaliha robe koju nabavljaju i svih manipulacija sa tom robom. Kompletna implementacija WMS-a

je omogućila da ne dođe do neažurnosti narudžbina, pogrešne isporuke, preuzimanje nekvalitetne robe, poteškoće pri reklamacijama, zaduživanje robe s podacima, starenje robe na skladištu – rok trajanja, zaboravljene, izgubljene, skrivene roba, čestih angažovanja ljudi radi traženja robe po skladištu, slabe iskorištenosti prostora koji mora biti rezervisan za predvđenu robu, jer se često događa da ta roba ne postoji na zalihi, greške radnika, pogrešnog i nestandardnog označavanja, ručnog prepisivanje podataka (narudžbenice, otpremnice), pogrešnog inventara, odnosno popisa, visokih troškova skladištenja, nemogućnost poslovanja „just in time“ i slično.

Pored nekih poteškoća koje nosi implementacija brojne su prednosti koje pružaju ERP sistemi:

Operacione:

- smanjenje cene, smanjenje vremenskog ciklusa, unapređenje produktivnosti, unapređenje kvaliteta, unapređenje usluge kupcima.

Menadžerske:

- bolje upravljanje resursima, bolje planiranje, kvalitetnije donošenje odluka, unapređenje poslovne inovativnosti, unapređenje performansi.

Strateške:

- podrška poslovnom rastu, podrška poslovnim alijansama, izgradnja poslovnih inovacija, stvaranje eksternih veza.

Prednosti za IT infrastrukturu:

- izgradnja poslovne fleksibilnosti, smanjenje koštanja IT, povećane IT mogućnosti.

Organizacione:

- podrška organizacionim promenama, osposobljavanje, podrška poslovnom učenju, stvaranje zajedničke vizije.

Realizacija poslovnih procesa uz pomoć ERP sistema

Strateško planiranje i izrada - generisanje biznis plana

Strateško planiranje predstavlja proces definisanja opštih smernica razvoja poslovnog sistema, presvega njegove misije i ciljeva. Ono obuhvata funkcije dugoročnog planiranja proizvodnje, a pre svega, planiranje asortimana proizvoda i prodaje, planiranje osnovnih karakteristika proizvodnje i finansijsko planiranje. Plan asortimana proizvoda i prodaje predstavlja osnovu za izradu integrisanog biznis plana. Biznis plan obuhvataju kvantifikovani ciljevi poslovnog sistema, izraženi u novčanim jedinicama. On se izrađuje

zaduži vremenski period i predstavlja odgovornost menadžmenta preduzeća. Biznis plan preduzeća predstavlja deklarisanje njegovih ciljeva sa stanovišta očekivanja tržišta (narudžbine, prognoze), sposobnosti preduzeća da ih ispuni (radna snaga, dostupni resursi, tehnologije, itd.), njegovog održivog razvoja (profit, cash flow, finansijski rast) i očuvanja strateškog identiteta na tržištu (nivoi kvaliteta, stepen poboljšanja kvaliteta i produktivnosti, politika cena, itd.).

Upravljanje tražnjom

Planiranje i upravljanje tražnjom obuhvata aktivnosti koje se sprovode na detaljnom nivou – nivou proizvoda, klijenata, narudžbina, opreme, itd. U okviru ove faze, potrebno je razviti i definisati novi pristup koji će se koristiti u prognozi, unosu narudžbina i ostalim pojedinačnim procesima, a potom i implementirati definisane procese u ERP sistem. Osnovne aktivnosti upravljanja tražnjom savremenih ERP sistema su prognoza i planiranje prodaje i unos i obrada narudžbina. Prognoza i planiranje prodaje predstavlja proces predviđanja očekivane prodaje određenih grupa proizvoda i definisanja mera za ispunjenje predviđenih očekivanja. Uobičajeno se definiše na mesečnom nivou, kao očekivani obim prodaje, količina i prihodi, grupa proizvoda. Kreiranje i ostvarenje plana prodaje predstavlja odgovornost sektora prodaje i marketinga. Proces unosa i obrade narudžbina obuhvata prihvatanje narudžbine i određivanje dostupnosti odgovarajućeg proizvoda u kontekstu količine i vremena isporuke. U modelu narudžbina-izlaz, ovaj proces obuhvata i određivanje konfiguracije naručenog proizvoda. U okviru ovog procesa, ERP sistem treba da obezbedi uvid u tekuće narudžbine koje se već nalaze u procesu obrade ili čekaju da uđu u njega, postojeće zalihe, dostupni kapacitet poslovnog sistema i vremena potrebna za ukupnu proizvodnju. Na osnovu ovih podataka, ERP sistem može da predloži datum isporuke naručenog proizvoda.

Master planiranje

Master planiranje predstavlja održavanje operativnog balansa između nivoa dostupnosti individualnih proizvoda preduzeća i pristiglih narudžbina klijenata. Rezultat ovog plana je detaljan pregled proizvoda koje će preduzeće proizvoditi ili nabavljati, odnosno datumi početka njihove proizvodnje, odnosno, datumi nabavke. Prilikom njegovog generisanja, uzimaju se u obzir postojeće narudžbine, očekivanja budućih narudžbina proistekla iz prognoza, aktuelno stanje zaliha i dostupni kapacitet.

Planiranje kapaciteta

Planiranje kapaciteta obuhvata aktivnosti definisanje resursa potrebnih za realizaciju plana proizvodnje. Pod aktivnostima planiranja kapaciteta u jednom ERP sistemu, uobičajeno se podrazumeva grubo planiranje kapaciteta. Osnovni cilj aktivnosti planiranja kapaciteta u jednom ERP sistemu je verifikacija finalnog plana proizvodnje, sa stanovišta postojećih kapaciteta proizvodnje.

Detaljno planiranje i izvršenje

Detaljno planiranje obuhvata planiranje zahteva za materijalom, neposredno planiranje kapaciteta, terminiranje proizvodnje, terminiranje nabavke i izvršenje i reviziju planova.

ERP I RAČUNOVODSTVO

Zbog specifičnog poslovanja, javne ustanove kao budžetski korisnici, moraju poštovati određene odredbe, pre svega u računovodstvu i kadrovima i ukvru njih moraju delovati. ERP uvažava ove razlike i omogućava da javne ustanove posluju pregledno i u skladu sa propisima i zakonima. Pruža mogućnost javnim ustanovama da povećaju kvalitet rada i produktivnosti.

Organizovan računovodstveni informacioni sistem podrška je menadžmentu u donošenju i realizaciji različitih poslovnih odluka, jer informacije koje on produkuje predstavljaju „podatke prikazane u takvom obliku koji su pogodni za korisnika i imaju značajnu vrednost u tekućim ili budućim aktivnostima i odlukama.“⁵⁰

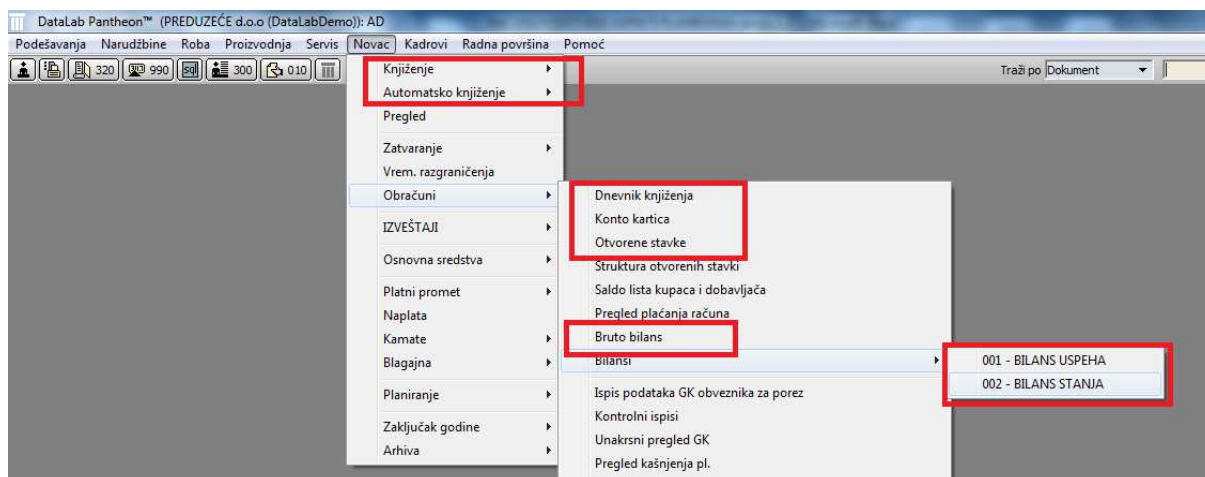
Računovodstvo

Javne ustanove su zbog budžetskog finansiranja podređene drugačijim pravilima knjigovodstva. Računovodstvo se u potpunosti prilagođava javnim ustanovama.

ERP podržava sve te posebne odredbe, koje je potrebno uvažiti u javnim ustanovama, i kao takav je u skladu sa računovodstvenim standardima. Sadrži:

⁵⁰ Davis G.B., Olson M.H „Management Information System“, MCGrow-Hill Book Companz, New York, 1985, str.200.

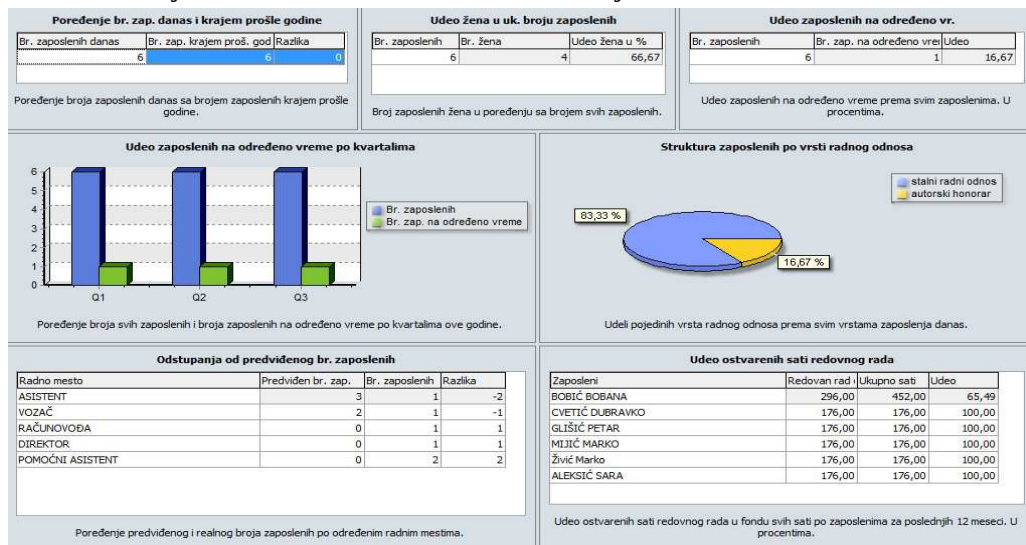
- jedinstveni kontni plan,
- bilans za određene korisnike,
- bilans za ostale korisnike,
- ukupan bilans,
- evidencijsko knjiženje.



Slika 12. Neke od knjigovodstvenih funkcija ERP-a

Kadrovi i plate

Javne ustanove imaju posebna pravila u oblasti kadrova i plata. Jer se finansiraju preko budžeta i koriste kontni plan za budžetske organizacije. Ispis posebne platne liste za javni sektor (redovno zaposleni, direktori, zaposleni u inostranstvu), podešavanje zarada, obračunavanje radniku za više radnih mesta na jednom obračunu.



Slika 13. Pregled odsutnosti po radnicima kroz ERP

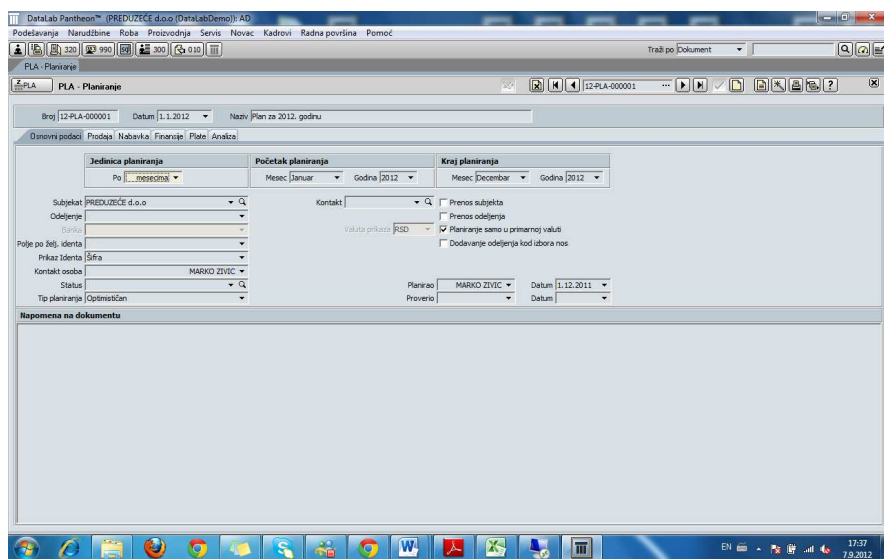
Automatsko praćenje propisa

Sve promene u zakonodavstvu u ERP-u se obavljaju putem interneta automatski. Svaki put kada dođe do promene u zakonodavstvu, promene se ažuriraju i korisnici posluju u skladu sa aktuelnim zakonima i propisima.

Hosting

ERP za Javne ustanove je moguće koristiti bez ulaska u infrastrukturu, održavanja i implementacije. U slučaju odlučivanja na Hosting, preduzeću je potreban samo računar i internet veza. Ovakva upotreba može značiti preduzeću jer je izuzetno cenovno povoljna i pre svega sigurna i bezbedna. Može preduzeću dosta uštedeti na kupovini hardvera.

Mogućnost planiranja direktno iz ERP-a



Slika 14. Modul za planiranje poslovanja kroz ERP

ZAKLJUČAK

Ostvarivanje bilo kakvog zadatka u preduzeću nemoguće je bez funkcionalnog usklađivanja njegovih komponenata, odnosno funkcija u preduzeću: istraživanja i razvoja, tehničke funkcije, finansija i računovodstva, komercijalne, plansko-analitičke, kadrovske, administrativne i funkcije kontrole.

Planiranje poslovanja predstavlja proces, odnosno, menadžersku funkciju kojom se određuju ciljevi tekućeg poslovanja i razvoja organizacije, zatim predviđanje i definisanje budućih zadataka, kao i usluga u kojima ti zadaci treba da se izvršuju, a ciljevi ostvaruju. Ono predstavlja osnovu za obavljanje drugih menadžerskih aktivnosti: organizovanje, vođenje i kontrole. Glavni smisao planiranja poslovanja i istraživanja tržišta je prikupljanje valjanih i pouzdanih informacija, koje pomažu prilikom odlučivanja u tržišnom poslovanju, planiranju aktivnosti, rešavanju konkretnih teškoća ili kontroli uspešnosti poslovanja.

Istraživanja mogu da omoguće predviđanje promena, njihovo praćenje kroz vremenski period, kao i kontrolu istih. Usled turbulentnih promena na tržištu, zahteva se brza potraga za novim rešenjima da bi se razotkrile nepoznanice. Istraživanje tržišta je jedna od najvažnijih i neizostavnih aktivnosti u okviru izrade i razvoja strateškog plana, poslovnog plana, odnosno realizacije korporativne strategije. Ovim istraživanjima se dolazi do adekvatnih informacija o reakcijama tržišta na kreiranje novog proizvoda ili usluge, razvrstavanju kupaca po segmentima, stavovima kupaca, veličini stvarnog i potencijalnog tržišta, reakciji na promocionu aktivnost, učestalost kupovine proizvoda ili usluge, percepcija brenda, percepcija kvaliteta.

U mom primeru sprovedena analiza tržišta u okviru planiranja poslovanja ukazala je na postojanje razvojnog potencijala, i time opredelila preduzeće na donošenje odluke o uvođenju novog informacionog sistema za praćenje poslovanja preduzeća i planiranje resursa preduzeća. Donošenje dobre odluke može biti od presudnog značaja za uspešnu realizaciju projekta.

Biznis plan je dokument kojim se definiše biznis, ono što preduzeće treba da radi i način na koji to može da postigne. Trebalo bi da sadrži sve što je konkretno neophodno za posao, strukturu posla, opis proizvoda ili usluga, potencijalne korisnike, potencijale razvoja i finansiranja. Pored biznis plana veoma su važni i finansijski izveštaji na koje se oslanja svako preduzeće prilikom donošenja bilo kakve odluke. Iz svega rečenog, proizlazi da je poslovni plan sve više generalizovan, uopšten alat. Ono što je nekada viđeno isključivo kao “finansijski alat”, postalo je, u stvari, standardna komunikacija u raznim situacijama, startovanje biznisa, širenje biznisa, razvoj novih proizvoda i usluga, ulaganje u nova

poslovna rešenja, obezbeđivanje finansijskih sredstava, donošenje upravljačkih odluka, kontrola poslovanja, downsizing, reorganizovanje, prodaja biznisa i sl. Poslovni plan je, tako, postao uobičajeno sredstvo komunikacije poslovnih ljudi, kako u malim tako i u velikim javnim preduzećima. To je, bolje rečeno, struktura na osnovu koje se definišu aktivnosti firme i projektuju njenu budućnost. Samim time, informacije koje on pruža moraju, koliko je to moguće, da budu tačne i realne, ali ne treba da izostvim da je neophodno da nose i određenu dozu optimizma.

Funkcija računovodstva kao aspekta planiranja obuhvata registrovanje i obradu podataka u cilju izvlačenja ekonomskih zaključaka da bi se preduzele određene ekonomske aktivnosti koje mogu poboljšati poslovanje preduzeća.

Funkcija računovodstva u ovom radu dokazuje da preduzeće ne može bez računovodstva, evidencije i računovodstvenih izveštaja. Kroz računovodstvene analize i izveštaje sagledavamo uspešnost obavljenih komercijalnih poslova na pojedinim ugovorima.

U današnjim uslovima poslovanja, neophodno je postojanje funkcije interne revizije u organizacijama, kako bi one pravovremeno mogle da uoče nedostatke u njihovom funkcionisanju i da rade na njihovom poboljšanju. Obezbeđivanjem neophodnih informacija, interna revizija omogućava menadžmentu da donosi najbolje odluke i da na taj način doprinese stvaranju dodatne vrednosti, odnosno koristi za organizaciju.

Uvođenje interne revizije kroz zakonsku regulativu naše zemlje ima višestruki značaj. Posmatrano na makroekonomskom planu, primena interne revizije u javnom sektoru ima značajan uticaj na dugoročnu stabilnost finansijskog sistema zemlje. Kroz kontrolu javne potrošnje ona omogućava uvođenje reda, sistema odgovornosti i finansijske discipline kod svih korisnika budžetskih sredstava.

Neophodno je da nadležni faktori, odnosno nadležne institucije, u narednom periodu intenziviraju aktivnosti na razvoju interne revizije u javnom sektoru, a naročito kroz donošenje odgovarajućih zakona. Značajnu pažnju bi trebalo posvetiti i položaju kadrova u oblasti interne revizije u javnom sektoru, naročito u smislu njihovog stručnog osposobljavanja u obavljanju interne revizije, jer u našoj zemlji postoji veoma mali broj stručnjaka iz ove oblasti.

Zaključak je da radi bržeg ostvarivanja finansijske stabilnosti i dovođenja javnih finansija u okvire racionalnosti i usklađenosti sa proklamovanom politikom bržeg izlaska iz dugogodišnje ekonomske i socijalne krize zemlje, neophodno da se uvede u funkcionisanje sistem interne kontrole u javni sektor.

LITERATURA

1. Andrić, M., Revizija računovodstvenih izveštaja, Subotica, Bečej, 2002.
2. Arkebauer J., The McGraw-Hill Guide to Writing High-Impact Business Plan, McGraw-Hill, 1994.
3. Davis G.B., Olson M.H „Management Information System“, MCGrow-Hill Book Companz, New York, 1985.
4. Dragojević, Primenjena revizija u privredi i javnom sektoru, Beograd 2007
5. Đurićin, D. i Janošević, S.: Menadžment i strategija, CID Ekonomskog fakulteta u Beogradu, Beograd, 2005.
6. Freemantle D., The Successful Manager's Guide to Business Planning, McGraw-Hill Book Company, 1996.
7. Gregory, R. i Van Horn, R.: Value and cost of information, John Willez, New York, 1974.
8. Grupa autora, Računovodstvo I, Viša poslovna škola, Beograd, 1995.
9. Internal auditor, International audit trends in the public sector: a comparison of internal audit functions in the governments of six OECD countries finds similarities in legal requirements, organizational structure, and future challenges, 2006.
10. Ivaniš Marko, “Upravljanje finansijama”, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008
11. Kotler Philip, Marketing Menadžment, 2006.
12. Krasulja, D.: Finansijska analiza preduzeća, Ekonomski fakultet, Beograd, 1973
13. Landa M., Privredno-poslovni rečnik, PS "Grmeč", 1998.
14. Ljutić, B.(2005), Revizija- logika, principi i praksa, Beograd, MBA Press
15. Mankiw N. Gregory, Taylor Mark P., Ekonomija, Beograd 2008.
16. Marjanović, S.: Donošenje odluka u privrednim organizacijama, Informator, Zagreb, 1974.
17. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor, Savez računovođa i revizora Srbije i Savez računovođa i revizora Republike Srpske, Beograd, 2007.
18. Ministarstvo finansija, Strategija razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru (PIFC) u Republici Srbiji, 2008.
19. Petković, T. i Stanković, R.: Strategijski menadžment, Visoka poslovna škola strukovnih studija Čačak, Čačak, 2008.
20. Poznanić-Leko Vera, Računovodstvo, Beograd 2007.
21. Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje interne revizije u javnom sektoru, „Sl.glasnik RS“, br. 82/2007
22. Rodić Jovan, Vukelić Gordana, Andrić Mirko, Teorija politika i analiza bilansa, Beograd 2007.

23. Rodić, J, Vukelić, G. i dr: Analiza finansijskih izveštaja, Univerzitet u Beogradu, Beograd, 2011.
24. Siegel E., Ford B., Bornstein J., The Ernst&Young Business Plan Guide, John Wiley & Sons, Inc., 1993.
25. „Sl.glasnik RS“, br. 82/2007
26. Spencer Pickett, K H, Osnovni priručnik za internu reviziju, Beograd, Savez računovođa i revizora Srbije, 2005.
27. Spencer Pickett, K H, Interni revizor u praksi, Beograd, Savez računovođa i revizora Srbije, 2005.
28. Spencer Pickett, K H, The Internal Auditing Handbook, Chichester, John Wiley and Sons Ltd. 2003.
29. Stanišić Milovan, Stanojević Ljubiša, Revizija i primena kompjutera, 2008.
30. Stanišić prof. Dr. Milovan, Metodologija revizije, Beograd 2009.
31. Stevanović N., Obračun troškova, Ekonomski fakultet, Beograd
32. Stephen P. Robbins, Mary Coulter, Menadžment, Beograd 2005.
33. Tepšić R., Turk i Petrović M. „Rečnik računovodstva i finansija“, Zagreb, 1984.
34. Todorović J., Đuričin D., Janošević S., Strategijski menadžment, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, 1998.
35. Škarić-Jovanović, K. i Radovanović, R.: Finansijsko računovodstvo, Ekonomski fakultet Beograd, Beograd, 2004.
36. Unčanin, R.: Poslovna ekonomija, Viša poslovna škola Čačak, Čačak, 2007.

Neautorizovani izvori:

Zakon o javnim preduzećima
Memorandum o budžetu i ekonomiji
Zakon o državnoj revizorskoj instituciji
Zakon o računovodstvu i reviziji
Zakon o budžetskom sistemu

E-izvori:

<http://www.allbusiness.com>; Jul 2012
<http://www.beogradput.com>; Jun 2012
<http://www.btr.rs/srb>; Avgust 2012
<http://www.dirvrbas.rs>; Jun 2012
<http://www.edb.rs>; Jun 2012
<http://www.hiir.hr>; Septemabar 2012
<http://www.internirevizori.info>; Avgust 2012
<http://www.zakonski.inf>; Jul 2012