

UVOD

Da bi različiti oblici organizacije normalno funkcionisali, njima je potrebno upravljati. 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. Pod "organizacijom" autor ovog rada podrazumjeva sve subjekte koji posluju u jednom organizovanom društvenom sistemu (akcionarska društva, državna preduzeća, jedinice uprave i lokalne samouprave, budžetske institucije, vlada i vladine agencije, fondovi, i drugi).

U savremenim i razvijenim tržišnim privredama, upravljanje spada među najvažnije profesije koje organizacije i njihovi resursi, putem pravilnog odlučivanja i izvršavanja tih odluka, treba da usmjere prema planiranom, odnosno željenom cilju i istovremeno uspostave odnose unutar sistema i sa okruženjem. Od kvalitetnog rješavanja 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 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 provjeravanje 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 primjer, kontrole u računovodstvu, procesima, nabavci, razgraničavanju dužnosti i u finansijskom izvještavanju. Sistemi internih kontrola zahtijevaju uspješno 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 vanjskog ili eksternog revizora. Međutim eksterni revizor daje komentare na nedostatke ili na adekvatnost takvih sistema. Posljedica 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 uspješno izvršeni.

Menadžment organizacije je odgovoran za uspostavljanje efektivnog i efikasnog kontrolnog okruženja unutar svoje organizacije. To je dio odgovornosti koji proističe iz samog njegovog položaja kao lica koje upravlja povjerenim resursima.

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

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

Većina organizacija, uglavnom do neke mjere praktikuju internu kontrolu, iako ona ne nosi takav naziv i nije organizovana na sistematičan način. U organizacijama, gotovo uvijek djeluju 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 smjernice čine kakav-takav 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 pak nisu dostupne odgovarajućem osoblju, ili su samo formalno donesene, te obično ne postoje mehanizmi o nadgledanja njihovog poštivanja. U prilog ovoj tvrdnji, idu nalazi eksterne revizije vrhovnih revizorskih institucija u Bosni i Hercegovini. Revizije su uočile nedostatke u sistemu internih kontrola, a za čije uspostavljanje zadužen menadžment, kao i nedostatke u upravljanju sredstvima. Prije svega, slabosti su povezane sa nedostatkom internih propisa, neefikasno planiranje, nepoštovanje zakonskih i podzakonskih propisa, kao i interno donesenih akata i pravilnika.

Koliko su značajne i važne interne kontrole i interna revizija, pokazuju zemlje članica Evropske unije (EU) svoje interesovanje, naglašavajući, da to predstavlja važan faktor i preduslov ulaska novih članica zemalja u Evropsku uniju.

Prije nego što dozvole novim kandidatima ulazak u EU, postojeće zemlje članice zahtijevaju od novih članica da se ostvare reforme i modernizacije u mnogim sferama. Kao pomoć u finansiranju u ovim reformama, u godinama prije pridruživanja, nove članice su dobile značajna novčana sredstva. EU želi biti sigurna da će ovaj novac otići tamo gdje je to predviđeno, zbog čega se kao prioritet nameće uspostavljanje odgovornog finansijskog menadžmenta i nezavisne profesije interne revizije u javnom sektoru.

Zahtjev za razvojem interne finansijske kontrole i interne revizije u javnom sektoru je preduslov za usklađivanje sa zakonodavstvom EU, poglavlje 28. (Finansijska kontrola). Ovo poglavlje predviđa da svaka zemlja članica posjeduje "efektivan sistem interne finansijske kontrole u javnom sektoru, čiji je osnovni pokazatelj jasno razgraničenje između funkcije interne revizije i finansijskog menadžmenta i kontrole

U savremenoj javnoj upravi, sistem interne finansijske kontrole u javnom sektoru, koji ukoliko dobro funkcioniše, osigurava efikasno upravljanje i kontrolu nad javnim sredstvima. Jedino na ovaj način poreski obveznik može da dobije uslugu adekvatnu plaćenom porezu.

Interna finansijska kontrola u javnom sektoru obuhvata sve mjere kontrole i upravljanja ukupnim državnim prihodima, izdacima, imovinom i obavezama. Ona obuhvata i sve sisteme interne kontrole i procedure u tijelima državne uprave, uključujući ex ante kontrole. Nezavisna interna revizija je, takođe, dio sistema interne finansijske kontrole u javnom sektoru. Ona obezbjeđuje nadzor nad sistemom interne finansijske kontrole i samim tim pospješuje njegovu djelotvornost.

Sve zemlje EU, kao i one koje se pripremaju za ulazak u EU, imaju uspostavljen sistem interne finansijske kontrole u javnom sektoru ili su u postupku

njegovog uvođenja. U skladu sa međunarodno prihvaćenim standardima, praksom razvijenom u Evropskoj uniji i zemljama članicama, odnosno u skladu sa preporukama EU, pojam "interni

finansijska kontrola u javnom sektoru" podrazumijeva "cjelokupni, objedinjeni sistem koji uspostavlja Vlada radi kontrolisanja, revidiranja i izvještavanja o korištenju nacionalnih budžetskih sredstava i sredstava EU"¹.

Uspostavljanje i provođenje sistema finansijskog upravljanja i kontrole, uključujući i donošenje pravila čiji je cilj postizanje efikasnog, efektivnog i ekonomičnog korištenja raspoloživih sredstava (uključujući i međunarodna sredstva), odgovornost je rukovodioca (ministra) i uprave svake institucije (ministarstva ili organa državne uprave). Rukovodioci (ministri) su odgovorni za funkcionisanje, djelotvornost i razvoj sistema finansijskog upravljanja i kontrole, dok niži nivoi rukovodstva (pomoćnici ministara i/ili načelnici odjeljenja) preuzimaju odgovornost za nadzor nad sistemom finansijskog upravljanja i kontrole, za razvoj tog sistema i finansijsku odgovornost u vezi s tim.

Pojam interne kontrole se često pogrešno tumači, te se isti, u velikoj mjeri zanemaruje od strane menadžmenta. Davajući odgovarajuću pažnju internoj kontroli, doprinjet će efikasnijem i boljem poslovanju organizacije.

Osim navedenog, u ovom radu treba utvrditi, da li potrebi za uvođenjem i jačanjem sistema internih kontrola doprinosi:

- efikasnost u poslovanju i zaštita kapitala organizacije
- širi publicitet koji se daje raznim slučajevima pronevjera, zloupotreba, korupcije i rastućem kompjuterskom kriminalu,
- objelodanjivanje sumnjivih i nezakonitih transakcija,
- propisi o suzbijanju korupcije,
- zahtjevi vlade u pogledu ostvarivanja određenih propisanih parametara i ciljeva ekonomske i monetarne politike.

Pošto je menadžment organizacije odgovoran za uvođenje i unapređivanje sistema internih kontrola i obavezan da akcionarima, potencijalnim investitorima i drugim, pruži pouzdane informacije o poslovanju, potrebno je utvrditi da li efikasan sistem interne kontrole omogućava efektivno obavljanje poslova, doslednu primjenu predviđene politike, pruža zaštitu sredstava organizacije, zaštitu tačnosti i potpunosti podataka i usklađenost sa zakonskom regulativom. Jer, ova obaveza proizilazi iz prakse, profesionalnih standarda, propisa i zahtjeva drugih organa.

Fundamentalni aspekt odgovornosti menadžmenta organizacije u upravljanju sredstvima povjerenim od strane vlasnika, je odgovornost da vlasnicima obezbjedi pouzdanost da je poslovanje sa njihovim sredstvima pod adekvatnom kontrolom.

Kako interna kontrola i interna revizija, u savremenim uslovima znači nezaobilaznu funkciju modernog menadžmenta, ali i način za uspješno funkcionisanje utvrđenih procedura, pravila i postupaka efikasnog poslovanja, treba potvrditi da li ona blagovremeno i adekvatno ukazuje na nedostatke u funkcionisanju sistema internih kontrola i time sprečava pojavu gubitaka, neracionalno i neefikasno poslovanje, onemogućava nezakonito prisvajanje imovine, a naročito efikasno sprečava kriminalne radnje, koje su upadljivo prisutne u našoj poslovnoj praksi i ako to ne čini, treba utvrditi značaj tog odnosa na efikasnost upravljanja organizacijom.

Treba utvrditi kako interna kontrola kao instrument može da utiče da menadžment treba da vrši procjenu i daje adekvatnu ocjenu funkcionisanja internih kontrolnih sistema efikasnost, efektivnost, ekonomičnost i pravednost u poslovanju, zašto ukazuje na nedostatke u unutrašnjoj organizaciji, zašto analizira uzroke nastalih nepravilnosti i predlaže mjere za otklanjanje utvrđenih propusta i slabosti u ovlašćenjima, procedurama, postupcima i drugim uputstvima.

Cilj i zadatak ovog rada je njegova usmjerenost na istraživanje uloge i značaja interne kontrole u procesu menadžment odlučivanja. Dakle, treba ukazati na suštinu i značaj veze upravljačkog sistema organizacije sa funkcijom nadzora.

Cilj istraživanja ima praktično - teorijsku i naučnu dimenziju, a njegovu namjeru čini istraživanje dostignuća savremene teorije o menadžment odlučivanju, mjestu interne kontrole u tom procesu i praktična ostvarenja u razvijenim zemljama tržišne ekonomije i kod nas.

Pored osnovnog cilja, ovaj rad ima i druge ciljeve koji treba da ukažu na: pojam, vrste, komponente, organizovanje i značaj menadžmenta, sistema internih kontrola, kao i njihov odnos, međuzavisnost, uticaj i uslovljenost.

Osim navedenog, ovaj rad ima zadatak da utvrdi koju korist ima menadžment organizacije i koja se korist očekuje od funkcionisanja sistema internih kontrola vezano za efikasnost poslovanja i analizu i rezultate analize ekonomičnosti, efikasnosti, efektivnosti i pouzdanosti poslovanja.

Da bi se ostvarili navedeni ciljevi potrebno je:

- analizirati suštinu procesa donošenja i sprovođenja odluka,
- istražiti značaj, organizovanje i komponente interne kontrole,
- ispitati mjesto i ulogu interne kontrole u procesu revizije i menadžment odlučivanja,
- utvrditi i vrednovati međusoban odnos menadžmenta, interne kontrole i interne revizije.

U radu se pošlo od generalne hipoteze da se menadžment stalno razvija, da prati promjene u okruženju i da postoje brojni faktori koji bitno utiču na njegovu spremnost da prihvati stalne izazove i iskušenja savremenog poslovanja.

Istraživanje je zahtjevalo korišćenje više metoda rada: metod analize i sinteze, induktivno - deduktivni metod, sistemski pristup, analize slučaja itd.

Istraživanje je zahtjevalo korišćenje strane i domaće literature i skromna praktična iskustva koja imamo i koja su tek u razvoju nastalo zbog kašnjenja u primjeni ove discipline.

U ovom radu predstavljen je teoretski pristup sistemu internih kontrola i kontrolnih postupaka bez obzira na koje vrste organizacije se odnose, akcionarska društva, državna i javne preduzeća, banke, organizacije koje raspolažu i troše javna sredstva (vladini računi, ministarstva, fondovi, državne agencije, jedinice lokalne uprave i samouprave i druge).

U ovom radu obrađena su istraživanja u funkcionisanju internih kontrola kod pojedinih preduzeća, jedinica uprave i lokalne samouprave, konsolidovanih finansijskih izvještaja Budžeta RS i drugih institucija, nedostacima, utvrđenim tim istraživanjem.

Iako je rad podijeljen u četiri glave, one čine jednu povezanu i zaokruženu cjelinu.

Prva glava se odnosi na pojam, definisanje menadžmenta i njegov proces, kao i prirodu

procesa odlučivanja, faze i faktore procesa i modele odlučivanja.

U drugoj glavi se definiše sistem internih kontrola, obrazlažu njegove metode, komponente i forme organizovanja i izveštavanja.

Treća glava objašnjava nalaze i iskustva Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske o nedostacima u funkcionisanju sistema internih kontrola.

Četvrta glava u vidu zaključaka, čini završnu analizu prethodnih glava, a temelji se na odnosima i međuzavisnosti menadžmenta, sistema internih kontrola.

U zaključnim razmatranjima daje se odgovor na osnovni cilj istraživanja uloge i značaja interne kontrole u procesu menadžment odlučivanja.