

ODLUČIVANJE I REVIZIJA U JAVNIM PREDUZEĆIMA

UVOD

Sve veći broj korisnika usluga javnih preduzeća treba upoznati sa misijom interne revizije, koja pruža nezavisno, objektivno uveravanje i savetodavnu aktivnost, i ima za cilj da doda vrednost i unapredi poslovanje organizacije. Ona pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve obezbeđujući sistematičan, disciplinovan pristup oceni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja. S druge strane, donošenje odluke u funkciji rasta i razvoja preduzeća u javnom sektoru u velikoj meri zavisi od objektivnosti stavova menadžera i revizora. Neophodno je da se interna kontrola i interna revizija sagledavaju kao unutrašnji faktori organizacije preduzeća. Interna kontrola i interna revizija treba da se tretiraju kao unutrašnji faktori organizacije koji nemaju ulogu inspekcije. Ovakav odnos je najbolji način za kreiranje atmosfere obostranog poverenja i saradnje. Donošenje poslovnih odluka od strane uprave javnih preduzeća treba sagledavati kao mogućnost poboljšanja korporativnog upravljanja. U velikom broju slučajeva posmatranje ima u fokusu probleme koji se najpre uoče u finansijskom sektoru preduzeća. Stoga finansijski sektor u procesu odlučivanja mora dostaviti sve informacije koje su važne za donošenje bitnih odluka rukvodiocima javnih preduzeća. Odlučivanje koje će biti zasnovano na uvažavanju internih faktora organizacije u javnom preduzeću može ukazivati na postizanje veće koristi za inovaciono upravljanje od strane rukovodstva, koje suštinski upravlja različitim funkcijama u različitim delovima javnih preduzeća. Uglavnom, posmatranje poboljšanja odlučivanja top menadžmenta mora se shvatiti kao naporan rad profesionalnih kadrova, koje će u najkraćem roku dostavljati relevantne informacije top menadžmentu preduzeća, a sve u cilju postizanja do-

REZIME

Gljučne reči: poslovne performanse, odlučivanje, interna revizija, obuka ljudskih resursa.

Kvalitet odlučivanja u radu top menadžmenta javnog preduzeća zavisi od velikog broja faktora. Cilj ovog rada je da se na uzorku javnih preduzeća utvrde i analiziraju vrednosti ključnih pokazatelja uspešnosti poslovanja. Veliki broj menadžera postavlja doživljaj građana kao važan prioritet pri odlučivanju o načinu poslovanja. Stoga, se smatra da je neophodno analizirati ponašanje korisnika usluga javnih preduzeća. Upravljanje ljudima, i kao korisnicima i kao najznačajnijim resursima svake organizacije, predstavlja složen i višedimenzionalan proces. To znači da osim standardnih i uobičajenih pravila, menadžeri treba da kreiraju i pravila i pokazatelje uspešnosti koji se odnose na konkretne ljude, konkretne organizacije i konkretno okruženje.

brih rezultata poslovanja i zadovoljavanja potreba zbog kojih je preduzeće i osnovano.

ULOGA INTEGRISANOG MENADŽMENTA U KVALITETU ODLUKA I REVIZIJE

Osnovna uloga i funkcija menadžmenta je donošenje kvalitetnih usluga u sadejstvu sa eksternom i internom revizijom. Međutim, bez blagovremene i kontinuirane edukacije i kompletne specijalističke obuke menadžment, naročito u kriznim vremenima, neće biti u stanju da pravilno usmeri preduzeće prema predviđenim ciljevima, koji u osnovi treba da vode razvoju poslovanja i sigurnosti samog sistema preduzeća. S obzirom na to da procesi edukacije ne mogu da se sprovedu u izolaciji već čine deo njegovog okvira, menadžment treba da omogući da ovi procesi budu redovno inovirani, odnosno da teže optimalnom sistemu upravljanja javnim preduzećem. Zbog toga u dobro vođenim javnim preduzećima izvršioци na svim nivoima nastoje da održavaju svoje veštine i znanja, te da obezbede protok informacija, a menadžment nastoji da ih u kontinuitetu i dosledno u tome podržava. Između ostalog, na taj način se postiže efikasna interakcija upravljačke i izvršne funkcije u javnom preduzeću. Specijalizacija i edukacija iz domena eksterne i interne revizije se obavlja, uglavnom, na dva nivoa. Prvi nivo je unutar kompanije (interna obuka), a drugi nivo su specijalistički kursevi organizovani od strane profesionalnih organizacija.

Međutim, interna revizija nema ulogu inspekcije. Interno reviziji je neophodna saradnja zaposlenih i rukovodstva kako bi pribavila dovoljnu količinu istinitih podataka potrebnih za obavljanje dužnosti revizije. Najbolji način da se održi atmosfera međusobnog poverenja i saradnje jeste da interna revizija usvoji participativan pristup, da u svom radu i ciljevima bude transparentna i da u svakom trenutku održava profesionalne odnose. Posebnim pravilnikom propisuju se područja i oblici stručnog usavršavanja ovlašćenih internih revizora u javnom sektoru i kriterijumi za priznavanje stručnog usavršavanja (5).

Profesionalni sud samog revizora ostaje osnovno obeležje:

- Reviziju treba prilagoditi okolnostima u samom subjektu revizije i zasnovati je na proceni revizijskog rizika;
- Pružanje mišljenja o internim kontrolama nije jedini cilj revizije, ispitivanje strukture komparativnog upravljanja u subjektu revizije i ispitivanje uspešnosti upravljanja (performansi) u srednjoročnom periodu treba da postanu jednako važni;
- Nalazi revizije treba da budu blagovremeno predstavljene u izveštaju, kako bi se osiguralo preduzimanje odgovarajućih aktivnosti u najkraćem roku.

ODLUČIVANJE I REVIZIJA U JAVNOM PREDUZEĆU

Izuzetno je važno da se poslovi revizije organizuju blagovremeno i kvalitetno jer tako mogu doprinosti i boljem funkcionisanju rukovodilaca, na sveobuhvatniji i sigurniji način, u dužem periodu. Sa aspekta međuzavisnosti odlučivanja i revizije važno je da interni faktori revizije uz pomoć eksterne revizije u radu javnih preduzeća primenjuju tri vrste aktivnosti (1):

- Revizija treba da se prilagodi okolnostima samog javnog preduzeća i da se zasniva na proceni revizijskog rizika;
- Davanje mišljenja o unutrašnjoj kontroli nije jedini cilj revizije javnog preduzeća, već je neophodno izvršiti ispitivanje upravljanja performansama; i
- Nalazi revizije bi trebalo da budu blagovremeno predstavljeni u izveštaju kako bi se obezbedilo blagovremeno preduzimanje odgovarajućih aktivnosti.

S druge strane, treba imati u vidu da, kao i u svakom drugom poslovnom subjektu, interna revizija treba da se zasniva na sledeća četiri polja odnosno preduslova (9):

- Potpuna primena propisanih procedura koje treba da primenjuju svi zaposleni;
- Uvedena interna revizija u javna preduzeća treba da predstavlja referentnu osnovu za revizore, a pisani postupci bi trebalo da olakšaju revizorima da razumeju principe savremene revizorske tehnike i nove terminologije koji će im pomoći u obavljanju revizorskih poslova;
- Postupci i metodologije sadržane u nizu postupaka treba da budu u skladu sa međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije, utvrđenim od strane Međunarodnog instituta za unutrašnje revizore (INA). Ovi standardi su prilagođeni da budu relevantni za javna preduzeća; i
- Svaki revizor mora osigurati da se sve promene u metodologiji i praksi razumeju i uđu u procedure koje usvajaju oni koji zahtevaju sprovođenje interne revizije.

Uobičajeno, struktura detaljnijeg postupka interne revizije ima najmanje četiri međuzavisna dela koji se sagledavaju istovremeno (3):

- Prvi deo se odnosi na usvojene principe, standarde i politike interne revizije, koji daju smernice za ključna pitanja politike koja se odnosi na internu reviziju;
- Drugi deo se odnosi na reviziju sistema, koja objašnjava korake koje treba slediti u reviziji sistema;
- Treći deo se odnosi na veštine interne revizije, što je sistem primene interpersonalnih veština i tehnika koje interni revizori moraju znati, i
- Četvrti deo uključuje alate za internu reviziju koji sadrže osnovne alate za reviziju i druge smernice koje bi trebalo da olakšaju izvođenje nekih od najčešćih revizija.



Slika 1. Model harmonično uvedenog sistema revizije u javnom preduzeću zasnovan na donošenju odluka top menadžmenta uz uvažavanje preporuka revizijske struke

tavanje o bitnim događajima.

Na osnovu toga moguće je kreirati opšti model primene, kao što je prikazano u narednoj tabeli.

U sadašnjim uslovima od revizora javnog preduzeća očekuje se da sledi uputstva struke i da primenjuje savete eksterne revizije gde god je to moguće. Osim toga, on mora da primenjuje tehnike navedene u propisanim procedurama interne revizije.

Neosporno, i u javnim preduzećima savremeno poslovanje zahteva siguran i kvalitetan rad koji je moguće realizovati po uvođenju standardizacije poslova, operativnim opisom, uvažavanjem procesa rizika po poslovanje javnih preduzeća i uz brzo delovanje prema top menadžmentu, pre svega uz izveš-

Tabela 1. Oblik standardizacije sa opisom kontrole i mogućim nivoom rizika po preduzeću

FORMA STANDARDIZACIJE	ZAHTEVI U VEZI SA OBAVLJANJEM UNUTRAŠNJE KONTROLE I REVIZIJE	MOGUĆI NIVO RIZIKA PO KOMPANIJI	PREDUZETE AKTIVNOSTI U VEZI SA UPRAVLJANJEM
Primena standarda	Primena standarda zahteva profesionalni stav, kompetentnost i profesionalnost, kompetencije, znanje i druge veštine u vezi sa objavom interne kontrole i interne revizije.	Srednji	Direktno posle saznanja
Implementacija standarda	Revizor mora dobiti pomoć ako nema znanja, veština ili drugih kompetencija potrebnih za obavljanje svih zadataka koji se odnose na reviziju ili njegovo učešće.	Visok	Odmah
Performanse standarda	Revizor mora efikasno upravljati aktivnostima interne revizije. Mora planirati i odrediti internu reviziju na osnovu procenjenog rizika.	Visok	Odmah
Implementacija standarda – saveti usmereni na top menadžment javnog preduzeća	Revizor treba razmotriti prihvatanje predloga izlaska iz problema koji su mu dostavili rukovodioci i uključiti ih u procenu predloženog poboljšanja organizacije javnog preduzeća u kome je nastala kontrola i revizija.	Visok	Odmah

Izvor: Tabelu sastavili autori rada (2020)

I u javnim preduzećima (kao što je npr. „Srbijavode“) interna revizija predstavlja kontinuirano i opsežno istraživanje naizgled dobrih organizacija s ciljem sticanja uvida u realno stanje ili položaj organizacije i njeno okruženje, radi postizanja bolje kontrole nad budućim poslovanjem (8). Za razliku od svih brojnih definicija interne revizije najbolja je ona koja naglašava potrebu usmerenosti interne revizije poboljšanju budućeg poslovanja javnog preduzeća, a ne samo pregledanje prošlih događaja.

Prethodna revizorska provera i verifikacija informacija čini poslovno odlučivanje pouzdanijim, sigurnijim i bržim, jer se zasnivaju na informacijama proverenim od strane stručnih, objektivnih i nezavisnih osoba, profesionalaca sa velikim ličnim integritetom. Planiranje, organizovanje, vođenje i kontrola u većoj ili manjoj meri zasnivaju se na tim informacijama. Interna revizija i u JP „Srbijavode“ istražuje planove, programe, politike i postupke kako bi što objektivnije mogla oceniti planiranje na nivou javnog preduzeća i pojedinih organizacionih jedinica, na području tzv. Centralne Srbije, i to u smislu ocene mogućnosti ostvarivanja postavljenih ciljeva i primerenosti organizacionih rešenja, koja bi trebalo osigurati njihovo ostvarivanje.

Pet ključnih zadataka interne revizije su (8):

- utvrditi da li su kontrole adekvatne;
- predložiti poboljšanje za praćenje efikasnosti;
- utvrditi da li se poštuju politike i procedure;
- utvrditi da li se poštuju zakoni i propisi;
- otkriti prevare ili manipulacije podacima.

Posebna funkcionalna nezavisna organizaciona jedinica za internu reviziju uspostavlja se kod korisnika javnih sredstava koji imaju više od 250 zaposlenih (5). Za načinom na koji će menadžment bolje kontrolisati poslovanje javnog preduzeća dugo se tragalo, i u teoriji i u praksi. To znači da bez blagovremene i kontinuirane edukacije i kompletnog specijalističkog treninga, menadžment, u sadašnjim uslovima, ne može da bude u poziciji da pravilno usmeri poslovanje preduzeća, prema ostvarivanju njegove vizije misije i ciljeva, u potpunosti, koji u osnovi treba da vode razvoju poslovanja i sigurnosti samog sistema preduzeća. S obzirom na to da procesi edukacije odnosno usmeravanja internog revizora na adekvatnu legislativu (zakonske i podzakonske akte, uredbe, mišljenja, obaveštenja, i dr.) ne mogu egzistirati u izolaciji, već čine deo okvira uspešnosti poslovanja, menadžment treba da omogući da ovi procesi budu redovno inovirani, odnosno da teže optimalnom sistemu upravljanja preduzećem. Između ostalog, time se postiže interakcija upravljačke i izvršne funkcije u preduzeću. Brojna iskustva kompanija u Evropskoj uniji upućuju na to da se specijalizacija i edukacija, posebno visokoobrazovanih kadrova, od-

vija na dva nivoa. Prvi nivo je unutar javne kompanije (interna obuka), a drugi nivo su specijalistički kursevi organizovani od strane agencija i spoljnih edukatora (eksterna obuka). U svakom slučaju, odabrani kadrovi moraju biti edukovani i stalno trenirani, kako bi se svi poslovi tekućeg procesa rada odvijali na način na koji je propisano.

Međutim, pre toga menadžment javne kompanije mora da razmotri koje kadrove ima na raspolaganju, kojeg su stepena obrazovanja, koje su specijalističke i edukativne kurseve do tada završili, imaju li priznate nacionalne sertifikate, odnosno međunarodne sertifikate za specifične poslovne zadatke. Osim toga, treba da vodi računa i o sledećim bitnim komponentama (7):

- šta se želi postići (ciljevi kompanije)
- kako to nameravaju da postignu (strategija kompanije)
- koje će resurse, osim pomenutih, imati na raspolaganju (operativni planovi kompanije)
- koliko uspešno kompanija radi u poređenju sa planom (kontrola)

Sa ovog aspekta rizik predstavlja promenljivost neočekivanih ishoda vrednosti imovine ili interesnih obaveza menadžera. Međutim, da bi se smanjio rizik, formirani tim javnog preduzeća treba da bude motivisan za nove specijalističke edukacije. Preduzeća koja investiraju u svoje zaposlene teže ka većem uspehu nego ona koja to ne čine. Naime, neiskustvo i nedovoljna kvalifikovanost zaposlenih mogu da imaju veliki uticaj na pojavu grešaka.

MEĐUZAVISNOST INTERNE REVIZIJE I KVALITETA ODLUČIVANJA

Adekvatno i blagovremeno sprovođenje nalaza odnosno zaključaka interne revizije treba da doprinesu kontinuitetu i podizanju kvaliteta nivoa odlučivanja u javnom preduzeću. Uspeh u implementaciji integrisanog sistema menadžmenta kvalitetom (TQM) u poslovnom sistemu, kakav predstavlja i javno preduzeće, uslovljen je postojanjem osam elemenata kojih svi zaposleni treba da se pridržavaju, a oni su, prema svojoj funkciji, složeni u četiri osnovne grupe (12):

- Osnovni elementi: etika, integritet, poverenje;
- Gradivni elementi: trening (obuka), timski rad, liderstvo;
- Veživni element: komunikacija;
- Vrhovni element: prepoznatljivost.

TQM se temelji na otvorenosti, poštenju, moralu, vrednostima, odanosti, činjenicama, iskrenosti i poverenju. Uspostavljanjem snažne povezanosti etike, integriteta i poverenja kao baze TQM, gradivni elementi dovode do prepoznatljivosti or-

organizacije. Vertikalnom komunikacijom menadžment upoznaje zaposlene sa principima TQM, radnici i menadžeri nižih nivoa predlažu svoje ideje menadžerima viših nivoa. Horizontalnom komunikacijom se prevazilaze postojeće barijere između raznih odeljenja unutar organizacije (6). Međutim, glavni ključ uspeha se nalazi u timskom radu kojim se postiže kontinuirano unapređenje procesa i radnih metoda i operacija. Na taj način zaposleni lakše pristupaju rešavanju problema i zajedničkim radom dolaze do anticipiranih rešenja u radu. Trening se definiše kao napor usmeren prema poboljšanju performansi zaposlenih u njihovom obavljanju poslova i radnih zadataka. Trening podrazumeva svaki (manje ili više organizovan) program uveštavanja i usavršavanja neke fizičke i intelektualne aktivnosti.

Proces treninga treba da ima za rezultat promene u specifičnim znanjima, sposobnostima, veštinama, stavovima, ili radnom ponašanju. Međutim, da bi trening bio uspešan, neophodno ga je uskladiti (planirati i dobro osmisliti) sa stvarnim potrebama organizacije, odnosno usmeriti ga na sticanje specifičnih znanja, veština i tehnika potrebnih za radne aktivnosti (6). U širem smislu, trening je proces promene ponašanja i stavova zaposlenih na način kojim se povećavaju izgledi za ostvarivanje postavljenih ciljeva.

Stoga je veoma važno da svi zaposleni prođu program treninga (obuke), kako bi radni efekti dostigli najviši nivo (10). Trening omogućava zaposlenima da se informišu o ciljevima TQM i pruža im znanje i veštine kako bi te ciljeve sproveli u delo (2). Usavršavanje je neophodno kako bi zaposleni bili adekvatno kompetentni da primene neophodne standarde i filozofiju kontinuiranog unapređenja koju zahteva sistem integrisanog menadžmenta kvalitetom. Ove sposobnosti se mogu steći jedino odgovarajućom edukacijom i treningom.

ZAKLJUČAK

Javna preduzeća u savremenim uslovima poslovanja, koje karakterišu brojne dinamičke promene, moraju se prilagođavati preko svojih inoviranih strategija prilagođavanja. Jedan broj javnih preduzeća dobro se prilagodio na nove uslove poslovanja, dok se pred drugima nalazi vrlo kompleksan zadatak koji je sadržan u iznalaženju pravog rešenja, i na taj način uspešnog i efikasnog uključivanja u šire, globalno poslovno okruženje. To je put za postizanje zadovoljavajućeg nivoa svoje organizovanosti, standardizovanosti radnih procesa, kvaliteta usluga i načina upravljanja. Stoga je vrlo važno donošenje poslovnih odluka od strane rukovodstva javnih preduzeća koje se zasniva na primeni internih i eksternih faktora kontrole, pre sve-

DECISION MAKING AND AUDIT IN PUBLIS SERVICES

SUMMARY

Key words: Business performance, decision making, internal audit, human resource training.

The quality of decision making by top management of a public services company depends on a large number of factors. The aim of this study is to determine and analyse the key performance indicators for the sample of public service enterprise. A large number of managers set experience of users of public services as a top priority when making decisions. Therefore, they believe that it is necessary to manage the users' experience after the implementation of operational techniques. Managing people, both as users and as the most important resource of any organization is a complex and multidimensional process. This means that in addition to standard and common rules, managers should also create policy rules that apply to specific people, specific organizations, and a specific environment.

ga revizorskih principa, standarda i politika revizije. U prvi plan treba staviti značaj pravilnog formulisanja politika koje se odnose na upravljanje internim faktorima organizacije u funkciji smanjenja rizika po rukovodstvo javnog preduzeća. U istu ravan se postavlja i značaj profesionalnog obavljanja unutrašnje kontrole, interne revizije i eksterne revizije, jer se njihovim korišćenjem utiče na etape koje treba savladivati u cilju postizanja boljih poslovnih rezultata u javnom preduzeću. Primena veštine revizije dobija viši nivo značaja imajući u vidu niz interpersonalnih veština i tehnika koje bi revizori trebalo da znaju i primenjuju u procesima poverenih revizija u zemljama u kojima tranzicija još nije dokrajčena, kao i u Srbiji, a sve u kontekstu da se opšti rizik poslovanja svede na prihvatljiv nivo.

LITERATURA

1. Arena, M., Arnaboldi, M., Azzone, G., (2006), Internal audit in Italian Organizations: a Multiple Case Study; *Managerial Auditing Journal*, 21(3), p. 275-292.
2. Petrović, P., Stojić, S., (2015), „Upravljanje kvalitetom i monitoring integrisanog hotelskog proizvoda“, Zbornik: „Hotelska kuća“, str. 128-136; Zlatibor 2015, PU „Hores“ X Međunarodni naučno-stručni simpozijum
3. Popović, S., (2015), Interna revizija kao pokretač finansijske analize u javnim preduzećima RS, *Revizor*, 72/2015, str. 41-53.
4. Pravilnik o stručnom usavršavanju ovlašćenih internih revizora u javnom sektoru („Sl. glasnik RS“, br. 15/2019)
5. Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uslovima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru („Sl. glasnik RS“, br. 99/2011, 106/2013)
6. Radovanović, V., Rendulić, G., (2014), Uloga treninga u integrisanom menadžmentu kvalitetom, 17th ICDQM-2014, Beograd, str. 154.
7. Root, J.S., (1999), *Beyond, COSO/internal Control To Enhance Corporate Governance*, John Wiley and Sons, Inc. USA., p.77.
8. Spenser Pickett, K.H., (1997), *The Internal Auditing Handbook*, New York, Chichester, etc., John Wiley & Sons.
9. Stanišić, M., (2018), *Interna revizija*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 81-97.
10. Vesić, D., (2012), *Specifični oblici upravljanja ljudskim resursima*, Institut za međunarodnu politiku i privredu, Beograd, str. 34-43.
11. <https://uirs.rs>
12. <http://www.lsixsigma.com>, pristupljeno: 02.10.2019.