

*Спасенија Мирковић**

ФИНАНСИЈСКА РЕВИЗИЈА ЈАВНОГ СЕКТОРА – ОСНОВА ЗА АКТИВНИ ПОСЛОВНИ АМБИЈЕНТ

FINANCIAL AUDIT OF THE PUBLIC SECTOR – THE BASIS FOR THE CURRENT BUSINESS ENVIRONMENT

Резиме

Рачуноводствени стандарди и законски прописи захтијевају да предузећа приказују имовину на истинит и објективан начин. Различитим прописима је наложено сређивање односа у јавним предузећима, с циљем материјално и формално исправног приказивања њихових финансијско - рачуноводствених извјештаја. Менаџмент јавних предузећа често избјегава уношење такве имовине у имовински фонд предузећа, јер им то ствара и обавезу ревалоризовања и обрачунавања амортизације поменути имовине, што има за посљедицу увећање трошкова, смањење нето резултата, што углавном резултира негативним финансијским резултатом.

На састављање и објављивање годишњих финансијских извјештаја директно утиче читав низ захтјева и то оних који се односе на рачуноводствено процјењивање, као и захтјев за откривањем, тј. објављивањем података у прописаној форми. Основни циљ поменутих захтјева јесте да створе претпоставке за фер и поштено финансијско извјештавање бројних инвеститора. Да би се схватио прави значај

* Одсјек за финансије у општинској административној служби Угљевик,
spasenijam@hotmail.com

функције финансијске ревизије, неопходно је имати на уму да је увијек присутна реална могућност од неподударања интереса менаџмента предузећа који има одлучујући утицај на састављање годишњих финансијских извјештаја са интересима инвеститора чија имовина, на тај начин, може бити изложена губитку. Узме ли се у обзир мјесто и улога инвеститора у оквиру укупне националне економије, евидентна је важност функције финансијске ревизије у осигурању повјерења у механизам тржишта капитала и државе као регулатора и контролора тог механизма.

Кључне ријечи: рачуноводствени стандарди, ревизија, јавни сектор, финансијски извјештаји.

Summary

The accounting standards and legal regulations require companies to show property to true and objective manner. Various regulations have been ordered arrangement of relations in public enterprises, in order to materially and formally correct representation of their financial accounting statements. Management of public companies to avoid mass introduction of such property in the property fund company, because it creates an obligation revaluation and depreciation calculation mentioned property, which has the effect of increasing costs, reducing net results, which mainly result in negative financial result.

On the preparation and publication of annual financial reports directly affects a number of requirements and those relating to accounting assessment, and requirements for disclosure, ie. disclosure in the prescribed form. The main objective of these requirements is to create conditions for fair and honest financial reporting of many investors. To understand the true significance of the financial audit function is necessary to bear in mind that is always present a real possibility of a mismatch of interests of management companies which have a decisive impact on the preparation of annual financial reports with the interests of investors whose assets, thus, may be exposed to loss. If we take into consideration the place and role of investors in the

overall national economy, it is evident that the importance of financial auditing functions to ensure confidence in the mechanism of capital markets and the state as regulator and controller of the mechanism.

Keywords: accounting standards, auditing, public sector, the financial statements.

Увод

Усљед приватизације многих кључних подручја, као и конкурентских притисака кроз аранжмане типа обавезног конкурентског тендера, јавни сектор данас пролази кроз веома значајне промјене. Све више преовладава тип предузетничког понашања организација поменутог сектора, док се њихова ефикасност константно побољшава кроз промјену власништва или редистрибуцију права власништва. Разлика између приватног и јавног сектора је неоспорно сужена.

Јавна предузећа представљају посебну категорију привредних друштава, са специфичним положајем у остваривању функција, као и специфичним проблемима који их погађају и са којима су принуђена да се боре. Она дјелују као друштво капитала, чији су власници држава и јединице локалне самоуправе. У њиховим билансима су најјасније исказане посљедице свих недоречености у њиховом економском профилисању. С обзиром на проблем неистинитих и необјективних финансијско -рачуноводствених исказа, као и на акумулиране проблеме чији се коријени налазе у идеологији коју смо спроводили, као и у околностима које прате рад јавних предузећа, сасвим је разумљив значај који ревизија има у реализацији циљева управљања јавним предузећем, а посебно у имплементацији новог јавног менаџмента. Један од најважнијих приоритета развојне стратегије код нас јесте убрзање процеса приватизације, што је и најбржи начин да привучемо стране инвестиције у много већем обиму, али и да се изборимо за дио свјетских инвестиција које одлазе у друге активније дјелове свијета.

И поред сурове стварности да је држава у недопустиво и поражавајуће високом обиму зависна од међународне помоћи, постоји могућност да се у релативно кратком року створи активан пословни амбијент који би био атрактиван за стране инвеститоре.

Суштинска улога ревизије је да се учине поузданијим финансијске информације за потребе свјетских тржишта капитала и улога ревизора у извјештавању тијела и органа из јавног сектора широм свијета, с циљем стицања повјерења најшире јавности у њихов рад. Разлику између приватног и јавног сектора су сузиле реформе новог јавног менаџмента. Рачуноводствени развој се усмјерава у правцу промовисања буџетирања, унапређења годишњег извјештавања и сл. Рачуноводство је прешло од пасивног посматрања и извјештавања о промјенама у расподјели готовине, на анализу и планирање будућих промјена. Привредни раст и друштвену стабилност може осигурати само транспарентна влада. Развијање нове праксе и процедуре за управљање јавним сектором је један од услова да би се влада учинила одговорном.

Ревизија финансијско - рачуноводствених исказа јавних предузећа има велики значај у реализацији циљева управљања јавним предузећима, као и у имплементацији новог јавног менаџмента. Убрзање процеса приватизације и јачање његове транспарентности представља најбржи начин да се привуку стране инвестиције у већем обиму.

У оквиру реформског сценарија, који предвиђа развојна стратегија наше земље, присутна је ургентна потреба за страним инвестицијама које су нам неопходне не само због повећања запослености, већ и потребе да технолошки модернизујемо нашу индустрију с циљем подизања њене конкурентности у иностранству.

С обзиром да је штедња код нас на веома ниском нивоу, сасвим је јасно да су стране инвестиције практично једини расположиви извор и предуслов за економски развој. Посебно су пожељне и атрактивне директне стране инвестиције типа "green field". Код нас се јавни фондови често злоупотребљавају, а у њима су огромне суме новца пореских обвезника, функција финансијске ревизије је проширена. Са анализе начина на који држава и њене институције тро-

ше новац пореских обвезника, прелази се на анализу пословања јавних компанија.

1. Државна ревизија јавног сектора

Данас скоро и не постоји земља у свијету која нема неки од облика државног надзора над јавним расходима, који је у највећем броју земаља свијета под директним или индиректним овлашћењем парламента. Посебан допринос садашњем стању надзора над јавним расходима у контексту настојања сваке земље да успостави и развија парламентарни или други надзор над јавним расходима, дала је Међународна организација врховних ревизорских институција. Приликом доношења стандарда ревизије јавних расхода, преузета је аналогија комерцијалне ревизије (која је настала прије ревизије јавног сектора), управо зато да процес ревизије јавних расхода не би попримио карактер различитих индивидуалних приступа и импровизованих поступака. Неопходно је указати на неке значајније активности, у контексту разматрања стандарда ревизије јавних расхода, које су претходиле њиховом доношењу. У Бечу је одржан састанак Експертске групе Организације уједињених нација, у периоду од 7. до 11. октобра 1985. године, на коме је анализирана упоредна пракса примене ревизорских стандарда у чланицама ОУН-а. Затим, током 1987. године, објављен је извештај који је садржавао резултате групе експерата УН-а о ревизији јавног сектора. Експерти су закључили да је неопходно да се формулишу јединствени стандарди за државну ревизију, као и да националне стандарде ревизије јавних расхода морају утврдити саме ревизорске институције, а не закони који би донијеле владе. Експерти ОУН-а су, након објављивања претходно наведене анализе, припремили брошуру у којој су одрађени стандарди за државну ревизију. Међутим, уколико се у поступку обављања ревизије јавних расхода појави неусаглашеност између ставова врховне ревизорске институције и државног органа који је предмет ревизије, врховна ревизорска институција, као независна професионална организација треба да буде арбитар и да заузме јасан став. Са обзиром на то да су данас све већи захтје-

ви за одговорношћу оних органа и лица који управљају јавним расходима, то је изузетно важно јер је неопходно да се та одговорност надзире како би се поштовала у диспонирању расхода.

Ревизији јавних расхода, усљед непостојања ревизорске традиције у нашој земљи, није посвећена скоро никаква пажња. Међутим, пође ли се од чињенице да нам је тај облик надзора неразвијен, да постоји превисоко учешће јавне потрошње у друштвеном производу, буџетски дефицит, раст инфлације и потреба кодификације нашег законодавства са ЕУ, паралелно са развојем ревизије финансијских извјештаја, неопходно је афирмисати и законски институционализовати ревизије јавних расхода.

Постојање ревизије јавних расхода представља гаранцију да ће државни рачуноводствени систем, као и јавни расходи, бити предмет независног и стручног надзора који не ради по интуицији, већ приликом обављања свог посла примјењује ревизорске стандарде, методе и поступке који представљају највећи домет теорије и праксе јавних расхода.

1.1. Организација државне ревизије

Врховну државну ревизију – SAI, у смислу њеног организовања одређује парламент, што може бити дефинисано уставом или законом о државној ревизији, а познато је да се већина земаља определила да питање ревизије јавних расхода регулише законом.

У савременом свијету постоје два начина организовања државне ревизије:

- ревизијски суд, или
- државни уред за ревизију.

Без обзира о којем се начину организовања радило, ово тијело за ревизију мора бити самостално и независно, а за свој рад одговара парламенту, што је у складу са INTOSAI стандардима.

Сходно наведеном, врховна државна институција за ревизију строго је одвојена од осталих дјелова власти, утврђена је њена улога као стручног тијела везаног за парламент, и она треба да је заштићена од извршне власти. У складу са законом, SAI треба да донесе

статут организације, који је пуноважан када га потврди парламент, затим је потребно да донесе правилник о унутрашњој организацији.

Врховна државна ревизија овлаштена је обично да изврши ревизију и о њој извјести код: државног буџета и његових корисника, буџета јединица локалне самоуправе и њених корисника, ревизија фондова, завода и сличних институција, ревизију правних лица која се дјелимично или у цјелини финансирају из буџета, ревизију народне банке и слично.

Врховна државна ревизорска организација даје оцјену о најважнијим аспектима трошења јавних средстава, кроз сљедећа два става¹:

- са становишта суштинског садржаја државна ревизија представља испитивање и утврђивање исправности и ваљаности документа, исправа, других пословних докумената и евиденција, рачуноводствених поступака и финансијских поступака;
- са формалног становишта државна ревизија представља контролу законитости рада (формалну контролу) што је један од показатеља регуларности пословања. Након извршене ревизије израђује се ревизорски извјештај, који се доставља ревидираном субјекту у Парламенту, а спроводи се у двије фазе. У првој фази ревидирани субјект се упознаје са извјештајем и обавезни су се изјаснити по свим налазима и могу се разјаснити евентуални неспоразуми у извјештају.

Након тога извјештај се може допунити или измијенити уколико су оправдане чињенице и околности. У другој фази извјештај са налазима доставља се парламенту. Значајност државне ревизије огледа се у томе што је потребно да парламент и врховна државна ревизорска организација усвоје стандарде INTOSAI, чиме се истовремено прихватају и међународно стандаризоване методе и начин рада.

¹ Андрић, М.; Крсмановић, Б.; Чалија, Н.; Кулина, Д. *Ревизија јавног сектора*. Суботица: Економски факултет, 2007

1.2. Овлашћење врховне институције за ревизију јавног сектора

У најважније послове и задатке државне ревизорске институције убрајају се:

- обављање ревизијске надлежности институције,
- доношење подзаконских и других аката ради спровођења овог закона,
- састављање и подношење извјештаја о обављеној ревизији у складу са одредбама закона,
- савјетодавна функција која обухвата (давање препорука, помоћ при доношењу закона и прописа, учествовање на савјетовањима и семинарима о питањима јавних финансија и давање приједлога и мишљења Скупштини),
- утврђивање и објављивање стандарда пословања корисника јавних средстава, издавања приручника за ревизију и друге стручне литературе од значаја за развој ревизорске струке, сарадња са међународним ревизорским и рачуноводственим организацијама за област јавног сектора и
- утврђивање плана и програма за полагање испита за стицање ревизорских звања у складу са законом.

2. Савремени проблеми менаџмента у јавном сектору

Јавна предузећа представљају специфичан облик предузећа која имају, у обављању својих дјелатности, посебно апострофирану одговорност и према јавности и према свом оснивачу. Као резултат тога на јавном предузећу стоји посебна одговорност на информисању јавности о раду и пословању тих предузећа. Након претходно наведеног, слиједи појмовно одређење јавног предузећа, које карактеришу одређене особености, које нису типичне за остала предузећа:

1. Карактеристике јавног предузећа,
2. „Аугијев синдром“.

2.1. Карактеристике јавних предузећа

Постоји мноштво аргумената из економске теорије који се помињу поводом формирања јавних предузећа. Аргумент у прилог оснивању јавних предузећа у јавном власништву је недовољна ефикасност тржишног механизма у обезбјеђивању јавних добара. Приватна иницијатива се слабо испољава у овом подручју дјелатности. Потребна су значајна иницијална улагања, посебно када је ријеч о инфраструктурним дјелатностима.

Аргумент у прилог оснивању јавних предузећа јесте постојање привредних грана које имају карактеристике природног монопола. У природне монополе се убрајају електропривреда, жељезница, водoprивреда, дистрибуција природног гаса итд. Заједничка особина ових дјелатности је неопходност великих улагања. Да би при релативно ниском нивоу цијена остварила довољан износ прихода за покриће високих трошкова пословања, поједина предузећа у овим привредним гранама морају имати велики број корисника својих производа и услуга. Стога је нерационално постојање већег броја предузећа која задовољавају исте потребе, јер онда ниједно од њих није довољно велико да ужива ефекте економије обима.

Економија обима представља уштеду и смањење трошкова усљед пораста обима производње. Зато је економски нерационално било какво рјешење осим монопола, али је боље да то буду јавно контролисани монополи него приватни монополи, гдје би приватник био вођен искључиво профитом.

Сљедећи аргумент за постојање јавних предузећа је могућност вођења економске политике, јер се управљањем јавним предузећима може утицати на рјешавање проблема цијеле привреде. Зато се јавним предузећима приписују и шири социјални циљеви као што су отварање нових радних мјеста или спречавање раста незапослености. Такође, и одбрамбени разлози и производња у војној и намјенској индустрији могу бити оправдање за оснивање јавних предузећа. Питање приватизације овог сектора је од великог значаја за привреду и њене грађане јер јавна предузећа имају огроман значај, који произилази из неколико основних чињеница:

1. Из самих дјелатности у којима су она основана. То су дјелатности од виталног значаја, попут телекомуникација, жељезница, енергетике, низ комуналних служби, водопривреда, шумарство итд. Очигледно је да су то услуге и производи који су од суштинског значаја за становништво, па је њихово обезбјеђивање по прихватљивим цијенама неопходно за нормалан живот. За подмирење тих услуга често нема алтернативног начина, јер је већина јавних предузећа или у монополском или у доминантном положају на тржишту.
2. Из снаге и величина јавних предузећа.
3. Услуге јавних предузећа су неизбјежан и значајан инпут за сва друга предузећа, па је јасно да контрола над јавним предузећима обезбјеђује контролу и над цјелокупном привредом једне земље.

2.2. Аугијев синдром

Под овим синдромом подразумијева се непријатан посао око довођења у ред нечега што је било дуго запуштено и занемаривано. То поређење је најбоље презентовати приказом стања у историји наших јавних предузећа².

Зависност од увоза нафте, скоковит раст цијена (односно неспособност да се управља енергијом), коштала је Европску унију огромног дијела њеног потенцијала за раст, у периоду од 1974. до 1981. године. То је довело до велике незапослености, озбиљних ограничења у платном билансу и финансирању рецесије.

У тадашњој Југославији уопште се није реаговало на скок цијена нафте, који је политички тумачен као „праведна ствар Арапа“, а када су издаци за увоз постали енормно високи и неиздрживи, уведене су рестрикције у потрошњи.

Земље Европске уније из коријена су измијениле приступ енергији: од схватања до конкретних мјера економске и енергетске политике. Најприје је интервенисала држава, потом су услиједиле

² Аугије, краљ у Елиди, чију је шталу, у којој је било 3000 грла стоке и која није чишћена 30. година Херкул очистио за један дан.

анализе потрошње и програми и акције штедне и рационализације да би се, након тога, уз стратегијско мијењање структуре индустрије (избацивање гутача енергије и увођење нових технологија), производња и потрошња енергије препустила тржишту, понуди и тражњи, односно економским законитостима.

Сљедећи примјер тиче се јавних, државних, компанија (ПТТ и Електропривреда), које су, захваљујући монополском положају на тржишту и слободном формирању цијена услуга, оствариле нестварно високе профите. Већину атрактивних послова ранији менаџмент ПТТ је додјељивао мимо јавног тендера „брижљиво“ пробраним компанијама. Документација о финансијском пословању ПТТ индицира да је преко 90% свих набавки реализовано путем двадесетак приватних компанија које су стекле неку врсту пресудног економског монопола.

Код нас се није могло поћи сличним путем у рјешавању тих проблема, јер у укупној привредној политици готово да и није било тржишних елемената. Питање које се намеће гласи: треба ли електропривредни систем задржати као снабдјевача привреде и грађана електричном енергијом, уз огромне економске губитке, или га трансформисати у профитабилно предузеће?

Међутим, у садашњим околностима електропривредни систем је сметња свима, почев од буџета, преко предузећа која обављају радове или испоручују опрему, а не плаћа им се, све до потрошача који нису у стању да плаћају рачуне.

Чак и неколико највећих иностраних добављача, попут шведског „Ериксона“, јапанског „Сонија“, њемачког „Сименса“, или словеначког „Искратела“, улазак у круг повлаштених партнера могу захвалити чврстој спрези са локалним бизнисменима. Биланс стања, утврђено је, такође, ревизијом, не одражава реално стање буџетских средстава и извора средстава.

Један од најпознатијих и најозлоглашенијих примјера „Аугијевог синдрома“ је онај у коме је међу десет највећих добављача ПТТ БиХ било и једно анонимно предузеће, а крајње је мистериозан и ангажман турске компаније „Нетас“, од које је ПТТ БиХ, без јавног тендера, слободним договором купио неколико стотина јавних го-

ворница, плативши за њих преко 4,2 милиона марака. За владајућу гарнитуру, јавне компаније су представљале неку врсту резервног полупроводног буџета, доступног искључиво најужем кругу владајуће елите.

Код нас је типично скоро потпуно одсуство воље да се приступи врло непријатном послу око довођења у ред јавног сектора који је, као што је могло да се види, предуго времена био запуштен и занемариван.

3. Однос између активног пословног амбијента и заштите интереса инвеститора

Један од најважнијих задатака савременог тржишта капитала је сте очување интереса инвеститора, односно власника капитала. Интерес инвеститора мора бити примарно обезбијеђен, а сам инвеститор приликом улагања свог капитала мора имати осјећај потпуне сигурности и повјерења у механизам тржишта капитала и државе као регулатора и контролора тржишта капитала.

У односу на остале учеснике на тржишту капитала, предузетници, посредници, држава, инвеститори имају примарно мјесто и значај, који произилази из чињенице да су они истовремено и учесници на тржишту капитала и власници капитала. Уколико у економији једне земље, из било којих разлога, интереси инвеститора нису осигурани, тада не постоји ни минимум вјероватноће за успјешно функционисање тржишта капитала. Интерес инвеститора мора да буде заштићен од потенцијалног ризика који долази од стране осталих учесника на тржишту капитала.

Активни пословни амбијент, у великој мјери, зависи од присуства и дејства читавог низа фактора, чије дејство може бити стимулативно или дестимулативно за инвеститора.

Најважнији фактори на којима инвеститори инсистирају су:

- политичка, економска и монетарна стабилност,
- административна, регуларна и стабилна политика каматних стопа,
- конзистентан и стабилан порески систем,

- развијеност и функционисање банкарско-финансијског система и функционисање тржишта капитала,
- менаџмент се ослања на своје потенцијале и снагу,
- усвојен концепт јавног менаџмента у управљању јавним сектором,
- дефинисана улога финансијске ревизије у стратегијском управљању предузећем,
- дефинисана улога финансијске ревизије инспирисана захтјевом заштите повјерилаца,
- дефинисана улога финансијске ревизије у прихватању концепта новог предузећа и
- дефинисана улога финансијске ревизије у отклањању реално постојећег конфликта, у транзиционим земљама, између билансне теорије и политике биланса.

Све ово чини активни пословни амбијент, јер све наведене детерминанте су за инвеститора од подједнаког значаја. Одсуство било ког од наведених фактора одређени привредни амбијент чини мање атрактивним, уз пораст стопе ризика и неизвјесности поврата на инвестирани капитал.

Земље у транзицији у свом законодавству не праве разлику између активне и пасивне инвестиције. Посљедице су катастрофалне: пропаст националних економија под теретом иностраних дугова; губљење највреднијих ресурса; либерализација сопствених тржишта, док су им тржишта Запада остала углавном недоступна, чак и у случају да имају шта понудити.

Усавршавању активног пословног амбијента изложене су и развијене тржишне економије. Власт као и компанија мора имати благовремену и тачну информацију о сопственим финансијским потенцијалима како би надзирала и усмјеравала реализацију државног управљања.

4. Улога финансијске ревизије у заштити и очувању интереса инвеститора

Опште позната је чињеница да су годишњи финансијски извјештаји (за које се у стручној литератури и пракси као синоними користе и називи рачуноводствени искази или годишњи рачуни), финални производ њиховог рачуноводственог процеса.

На крају пословне, тј. финансијске године, предузећа (која су према постојећој законској регулативи обавезна водити двојно књиговодство, тј. прописане пословне књиге) обавезна су да сачине и презентују годишње финансијске извјештаје.

На састављање и објављивање годишњих финансијских извјештаја директно утиче читав низ захтјева, прије свега, оних који се односе на рачуноводствено мјерење, тј. процјењивање, као и с друге стране, захтјеви за откривањем, тј. објављивањем података о прописаној форми. Основни циљ поменутих захтјева јесте да створе претпоставке за фер и поштено финансијско извјештавање бројних екстерних корисника, између осталих и инвеститора. Неопходна је потпуна независност екстерног ревизора у односу на менаџмент предузећа и његово рачуноводство, јер је оно највећа гаранција да ће се пословне одлуке доносити на основу истинитог и поштеног информисања.

Непојмљиво је са економског становишта да наш менаџмент у тој мјери има одбојан став према дефинисаним функцијама ревизије, не водећи рачуна да ревизор не оцјењује ваљаност пословних одлука, већ стручност особа које припремају и саопштавају рачуноводствене податке и информације, као и оспособљеност надлежних у предузећу за прихватање тих информација.

Да би се схватио прави значај овакве функције финансијске ревизије (која је у већини земаља у свијету организована најчешће као слободна професионална дјелатност), неопходно је подсјетити се чињенице да је (посебно на нашим просторима) константно присутна реална могућност од неподударања интереса менаџмента предузећа (који има одлучујући утицај на састављање годишњих финансијских извјештаја), са интересима инвеститора (као и оста-

лих екстерних корисника), чија имовина, на тај начин, може бити изложена губитку.

У свјетлу сагледавања тога у којој је мјери пословно одлучивање у БиХ у стању да заштити инвеститора и његов интерес од потенцијалних ризика, може се навести неколико примјера. Први од њих везан је за непостојање јаким пројектантских кућа, са малим бројем појединаца који владају струком на адекватан начин, док је, с друге стране, присутан недопустиво велики број некавалитетних инвестиционих пројеката. Наиме, послије престанка полудржавног начина финансирања израде инвестиционих пројеката, још увијек се није афирмисао нови механизам који би се заснивао на респектовању основних тржишних принципа. При томе се заборавља чињеница да ће сваки потенцијални инвеститор извршити ревизију понуђеног инвестиционог пројекта.

Други примјер је вогишћански погон концерна Volkswagen AG. У овом погону, фебруара 2004. године требала је да почне монтажа голфа најновије генерације, „голфа V“. Међутим, Вијеће министара, допринијело је својом одлуком да дође до потпуне обуставе монтаже свих возила овог концерна, јер је одбило да продужи режим бесцаринског увоза растављених аутомобила. Обим ове сарадње био је вриједан преко 250 милиона КМ. Међутим, и поред тога, Вијеће министара је угрозило то због свега десетак милиона царинских прихода.

Послије шест година спровођења постојећег ваучерског концепта приватизације, Влада Републике Српске признаје како он није био добар, како је отјерао инвеститоре и повећао дуговање.

Под константним дејством спољних утицаја са тржишта, укључујући конкуренте, купце, добављаче, власнике дионица предузећа, повјериоце и друге, су управљачке одлуке. Потпуна независност екстерног ревизора у односу на менаџмент предузећа, и у односу на његово рачуноводство, највећа је могућа гаранција да се пословне одлуке доносе на основу истинитог и поштеног информисања.

У нашим условима, запажен је изузетно одбојан став менаџмента у предузећима према дефинисаним функцијама ревизије, јер ревизор не оцјењује ваљаност самих пословних одлука, већ стручност

особа које припремају и саопштавају рачуноводствене податке и информације, а са друге стране, не постоји оспособљеност њихових адресата у предузећу да их на адекватан начин разумију и искористе.

5. Улога финансијске ревизије у имплементацији новог јавног менаџмента (NPM)

Улога финансијске ревизије у имплементацији новог јавног менаџмента је важан корак у започињању реформе јавног сектора, који мора бити праћен озбиљним активностима. Наша земља се за разлику од земаља традиционалне тржишне капиталистичке привреде, изграђених институција, традиције, цјелокупне друштвене структуре и инфраструктуре налази у зачетку наведених процеса.

5.1. Нови јавни менаџмент – актуелна доктрина управљања јавним сектором

У последња два вијека, положај у државној служби био је изузетно цијењен како друштвено, тако и финансијски. То се, прије свега, односи на чињеницу да је са ограниченим ресурсима потребно пружити знатно више. Поред тога, дошло је до напуштања државних послова од стране способних чиновника, који су жељели да се опробају на тржишту. Осим тога, влада је у све већој мери присиљена да опонаша пословни свијет и постиже резултате који су мјерљиви и које ће људи цијенити.

Јавност данас тражи много више поштовања за своје мишљење и уважавање, те је потпуно логично да традиционални политички циклуси смјене власти постају застарјели. Због тога је неопходно произвести извјештаје који ће бити доступни људима који нису професионалци из јавног сектора већ су представници друштва. То значи да јавност у демократским друштвима жели да зна где је утрошен њихов новац и шта је друштво добило заузврат. Отворени систем јавне политике подразумева да грађанин може, у сваком моменту, да коментарише владине политике и приједлоге.

Нови принципи и праксе финансијског менаџмента јавног сектора позивају на већу транспарентност и једноставније захтјеве за формално извјештавање. Помјерање од рачуноводства готовинских токова ка рачуноводству пословних трансакцијаматеријализовали су се наметањем новог јавног менаџмента као тренутно најактуелније доктрине у јавном сектору.

Суштину новог јавног менаџмента, према Hood-а, представља замјена хијерархијског бирократског модела јавних служби администрацијом која је оријентисана према перформанси и ради у квази тржишним условима, унапређујући конкурентност између добављача и услуга које влада спонзорише. Базна идеја имплементације новог јавног менаџмента је била увођење подстицаја за иновације и ефикасност од стране јавних службеника, нарочито који су на вишим положајима.

Промијене су се одиграле и у „старом административном“ моделу, при чему је дошло да увођења стратешких концепата модела одговорности у јавни менаџмент. Тако је и монолитна структура владе замијењена децентрализованом организацијом, која је заснована на структури холдинга. Могућност за „аутсорсинг“ или „инсорсинг“ појединих функција је отворило линијско раздвајање „кључних“ и „осталих“ функција државе, водећи рачуна о стању на тржишту. Децентрализација је значила да ће свако јавно тијело водити менаџер, који ће за свој посао полагати рачун, односно, перформансе ће му бити објављене, од чега ће зависити и награђивање. Овај модел, ослоњен на менаџмент, промовисала је замјена хијерархијске структуре структуром сличној пословној.

Главне карактеристике модела новог јавног менаџмента су:

- већа усредсређеност на резултате и увећање вриједности новца,
- опадање ауторитета и повећана флексибилност,
- појачана одговорност и контрола,
- оријентисаност на клијента и услугу,
- ојачан капацитет за развијање стратегије и политике,
- увођење конкуренције и других тржишних елемената,
- промијењени односи са другим нивоима управљања.

То значи, да је за примјену заснованих реформи на принципима новог јавног менаџмента неопходно било обезбиједити присуство понашања сличног пословном, тј. установити „квази тржиште“, као кључни инструмент модела новог јавног менаџмента. Овај модел се појавио у развијеним земљама, које карактеришу традиционално јаке владе. Стога се поставља питање: у којој ће мјери нови јавни менаџмент моћи дјеловати у транзиционим земљама, које треба да реформишу своје јавне службе и учине их ефикаснијим и квази тржишно оријентисаним?

На нашим просторима је очуван значајан ниво професионализма у државној служби, који потиче још од прије II свјетског рата. Увођењем самоуправљања, било је предвиђено да улога партије буде да усмјерава, а не да управља. Резултате организације из јавног сектора је веома тешко количински одредити у финансијским терминима, стога се оне суочавају са озбиљним проблемима у дефинисању стратегије. Из тог разлога је развијен концепт „вриједност за новац“, иако је нејасно како би се овај концепт могао објективно дефинисати. У нормалном пословању, пословна организација може одлучити да као пословни циљ има профит, тржишни удио, повраћаје акционарима или да се усредсреди на извршење услуга, технологију или иновације.

Постоји велика сличност између јавних и приватних предузећа, у погледу нефинансијских циљева, што и јесте концепт модела новог јавног менаџмента, да се приближе концепти јавног и приватног менаџмента. У великој мјери је модела новог јавног менаџмента заслужан за измијењено сагледавање државне службе и њених улога. Осим тога, модела новог јавног менаџмента је у великој мјери био подржан рачуноводственим промјенама.

5.2. Међународни рачуноводствени стандарди јавног сектора - IPSAS

Међународни рачуноводствени стандарди јавног сектора (IPSAS) регулишу укупну финансијско-рачуноводствену позицију ентитета из јавног сектора. Они су у суштини усредсређени на принципе и

праксе извјештавања и за разлику од IAS-а, промовисани су због побољшања положаја грађана, који се углавном виде као корисници јавног сектора³. Увођење IPSAS представља важан фактор за постојање вјеродостојних финансијских извјештаја, јер они захтијевају стварање одрживог рачуноводственог система који може створити поуздане извјештаје на основу насталих догађаја.

IPSAS су смјернице које поједине земље морају поштовати, али су углавном под утицајем англо-америчке традиције и искуства, што многим земљама представља проблем приликом примјене. Историјски посматрано, рачуноводство се фокусира на контролу финансијских средстава и обавеза, што га чини напреднијим од обичног књиговодства. Нови јавни менаџмент промовише проактивни пословни сектор, у коме јавно рачуноводство мора одсликати економску реалност.

Неколико чињеница стоји иза објављивања IPSAS. Прије свега, то је ријешеност IFAC да утиче на одговорност јавног сектора путем развоја рачуноводствених стандарда и промовисањем њиховог прихватања. Осим тога, савремена влада је у потрази за јефтинијим облицима извршавања својих обавеза, а да би била ефикаснија и ефектнија, мора се определијелити за напредније облике комуникације и учинити све како би се спријечиле грешке. Увођење рачуноводства на основу насталих догађаја захтијева да финансијски извјештаји укључују:

- извјештај о финансијском положају,
- извјештај о готовинским токовима, као и
- извјештај о промјенама у нето имовини и капиталу.

IPSAS треба схватити као смјернице и без принуде треба да буду примијењене на све организације јавног сектора, јер су у стању да управљају објављивањем финансијско - рачуноводствених извјештаја ентитета из јавног сектора. Прихватање и примјена IPSAS не

³ Увођење IPSAS-а представља важан фактор за постојање вјеродостојних финансијских извјештаја, јер они захтијевају стварање одрживог рачуноводственог система који може створити поуздане извјештаје на основу насталих догађаја.

спречава јавни ентитет да припрема друге извјештаје, већ је основно начело да је квалитет информација побољшан.

Увођење одговорности према јавности захтијева нове приступе не само у извјештавању, већ и у процјени перформанси. Пошто финансијски индикатори сами по себи нису довољни, неопходно је развити одговарајућу комуникациону везу са законодавством, унаприједити финансијску информацију и рачуноводствени информациони систем, и обавезати владу за дугорочно улагање у постојеће јавне услуге и обновити компензације државне службе.

Из IPSAS су тренутно изузета питања менаџмента, тако да организације из јавног сектора, уколико се желе рефокусирати на управљање трошковима, биће присиљене да изврше децентрализацију и да овласте ниже нивое доношења одлука. Делегирање у комбинацији са надзором и контролом, у пракси развијених земаља, дало је позитивне ефекте.

Децентрализовано доношење одлука, захтијева значајно побољшање квалитета рачуноводствених информација генерално, а нарочито оних у вези са трошковима. IPSAS имају велику улогу у подржавању промјене менаџмента у јавном сектору, а могу побољшати и већ постојећу праксу.

Један од сектора који данас пролази кроз најзначајније промјене је јавни сектор. Ове промјене настају као посљедица приватизације кључних подручја у привреди једне земље, као и конкурентских притисака кроз аранжмане типа конкурентског тендера.

Доктрина и идеологија реформе новог јавног менаџмента је у великој мјери сужена, а фактор који је довео до сужавања је разлика између приватног и јавног сектора. Претходно поменути разлику још више је замаглила примјена рачуноводствених норми приватног сектора, што би значило да се рачуноводство помјерило од пасивног посматрања и извјештавања о промјенама у расподјели готовине, ка анализи и планирању будућих промјена, што је створило претпоставке за започињање огромних промјена у јавном сектору и повезаним организацијама.

Да би влада једне државе осигурала одрживи привредни раст и друштвену стабилност, она мора испунити један од есенцијалних

услова – она мора да лансира разумљив скуп међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (IPSAS), који треба да омогуће компарацију између различитих влада, у различитим дјеловима свијета⁴. Ипак IPSAS систем није свемогућ, али што се тиче њих, једно је сигурно – они могу на сасвим адекватан начин подржати промјену менаџмента у јавном сектору, као и побољшати постојећу праксу, те на тај начин створити погодно тло за реформу јавног сектора.

Један од најважнијих приоритета развојне стратегије код нас је убрзање процеса приватизације, која представља најбржи и најефикаснији начин привлачења страних инвестиција у много већем обиму.

У оквиру реформског сценарија, предвиђеног развојном стратегијом наше земље, присутна је ургентна потреба за иностраним инвестицијама које су нам неопходне и због повећања запослености и због наглашене потребе да технолошки модернизујемо нашу израбљену индустрију, с основним циљем подизања њене конкурентности на страном тржишту.

Да би се привукли страни инвеститори, потребно је створити пословни амбијент који би био привлачан за стране инвеститоре. Такав пословни амбијент би код нас врло лако, уз мало политичке воље, могао да се створи.

Стварање таквог амбијента чак представља и неопходност, јер стране инвестиције чине практично једини расположив извор и предуслов за економски развој. Од свих страних инвестиција, најпожељније су „green field“ инвестиције.

Разлог због којег је функција финансијске анализе проширена са анализа коју врше држава и њене институције троше новац пореских обвезника на анализу пословања јавних компанија је чињеница да се јавни фондови пречесто злоупотребљавају.

⁴ Видаковић, С. Финансијска ревизија у функцији остваривања циљева управљања јавним сектором. Зборник радова, Међународни симпозијум, Асоцијација рачуновођа и ревизора БиХ, Неум, 2004. стр. 450.

Захваљујући претходно наведеном проширењу функције финансијске ревизије у последње три године, анализа финансијског пословања указала је на више милионске губитке „водећих“ јавних компанија. Као и читав низ неправилности од стране менаџмента истих.

Увођењем IPSAS, захтијева се стварање одрживог рачуноводственог система који може створити поуздане финансијске извјештаје на основу насталих догађаја. IPSAS су више смјернице које поједине земље морају поштовати. Рачуноводство се фокусира на контролу финансијских средстава и обавеза, што га чини напреднијим од обичног књиговодства. Оно показује економску реалност, онолико колико је то могуће у датим околностима.

5.3. Недостаци у финансијским извјештајима јавних предузећа установљених ревизијом

Постоје најмање два разлога који потенцирају значај реалног исказивања сталне имовине и капитала јавних предузећа, и то:

- потреба адаптације начина организовања и дјеловања у условима имплементације новог јавног менаџмента,
- велики значај капиталних добара, која ангажују јавна предузећа.

У условима савремене економије настала је потреба за реалним презентовањем сталне имовине и капитала, јер се на тим позицијама кумулирају главни проблеми везани за реалност финансијско - рачуноводствених извјештаја јавних предузећа, без намјере да се игнорише остатак билансних позиција, који је, квантитативно мањи дио вриједности у односу на имовину и капитал.

Одређење економског ентитета је одређење:

- имовине и
- обавеза.

Рачуноводствени стандарди и законски прописи су јасни у захтјеву да предузећа приказују имовину на истинит и објективан начин. Читавим низом чињеница потенциран је значај правилног позиционирања сталне имовине и капитала јавних предузећа, и то: ради се

о билансним позицијама енормно високих вриједности - природна богатства, телекомуникациона добра, жељезничка инфраструктура, електропривредна и електродистрибутивна инфраструктура, инфраструктура комуналног живота, тако да неадекватно презентовање у билансима представља својеврсну националну небригу, као и погодно тло за разне видове отуђивања и бесправног присвајања; полазећи од чињенице да се ради о капиталним добрима, која чине битну одредбу квалитета живота у друштву.

Јавна предузећа се конституишу на овим добрима ради управљања њиховом експлоатацијом. Ако су јавна предузећа правно заснована и евиденцијом исправно регистрована, а финансијским извјештавањем се адекватно може оцјењивати рад тих предузећа, а то се може урадити тек онда када су стална имовина и капитал реално исказани у билансу, у супротном се не може објективно просуђивати, са свим негативним посљедицама које из тога проистичу.

Недостаци у билансним исказима сталне имовине су:

- имовина у својини јавних предузећа не налази се евидентирана у пословним књигама, тако да је користи неко други, који није власник те имовине,
- јавна предузећа у својим пословним књигама воде дјелове сталне имовине која није у њиховом власништву,
- у својим пословним књигама јавна предузећа воде имовину коју, усљед недостатка релевантне документације није у стању укњижити у катастарске књиге,
- јавна предузећа имају у својини имовину коју не користе, нити могу да је користе, јер је функционално неспособна и
- категоризација сталне имовине на неадекватан начин изазива читав низ посљедица, везаних, у првом реду, за нереално исказивање трошкова и финансијског резултата.

Предузећа која нису процјењивала своју имовину, имају веома ниско позиционирану вриједност. Процјена се у вријеме првог таласа процјењивања обављала само на основу података у билансу, а процјене у њима су биле веома ниске, јер су исказане вриједности стагнирале за реалним тржишним вриједностима - због инфлације

која је константно напредовала и примијењених коефицијената ревалоризације који нису пратили реална тржишна кретања.

Већина јавних предузећа су такве имовинске вриједности прилагођавала примјеном коефицијената раста цијена на мало. Резултат тога јесте, да су ниско позиционирани елементи активе утицали на исказивање нереалног периодичног резултата. И у исказима капитала ревизија финансијско рачуноводствених извјештаја јавних предузећа је указала на низ недостатака. Приликом билансирања капитала у јавним предузећима проблеми се јављају при билансирању основног капитала, као и при билансирању промјењивог дијела капитала.

Функција основног капитала јесте да се пред јавношћу представи маса основног капитала, која служи као гарант повјериоцима.

Проблеми при његовом билансирању односе се на неусклађивање капитала исказаног у билансима и капитала исказаног у судским уложцима, као и на евентуалне грешке у књижењима, које се одражавају на погрешан приказ основног капитала.

До разликовања основног капитала уписаног у суду и основног капитала у билансу може доћи усљед два узрока, и то:

- да се основном капиталу приписује ревалоризација
- директно књижење одговарајућих промјена.

Основном капиталу се приписује ревалоризација – ово је ван наших простора ово је непостојећи узрок. Ревалоризација се према законским прописима ради на пола године, а исказује на посебној позицији ревалоризације капитала. Ревалоризовани износ се крајем пословне године, при дефинитивном годишњем обрачуна, преноси, односно приписује основном капиталу. Таква промјена у основном капиталу се не пријављује суду због тога што се до сада ниједне године ревалоризована вриједност не уписује, па због тога јавна предузећа и не пријављују ту ревалоризовану вриједност. Овде се сматра да је у билансима исказани капитал једнак основном капиталу пријављеном суду на одређени дан, плус сви ревалоризациони износи приписивани по обрачунским периодима након тога. Због директног књижења одговарајућих промјена на капиталу

настаје друга група узрока који доводе до одступања приказаног од реалног стања основног капитала.

Закључак

У данашње вријеме улога ревизије је да се учине поузданијим финансијске информације за потребе свјетских тржишта капитала, а подједнако је и важна улога ревизора у извјештавању тијела и органа из јавног сектора са циљем већег повјерења најшире јавности у рад тих органа и тијела.

Од ревизије се очекује да информације буду тачне, да не буду обмањиве, тј. да примарна дужност ревизора буде у обавјештавању корисника финансијских извјештаја о истинитости извјештаја. Главни задатак ревизора је да утврди да ли су објављене информације презентоване на коректан начин и да ли су информације приказане у циљу приказивања економских ентитета у бољем свјетлу. Од ревизора се, према актуелној ситуацији, захтијева један нови тренд, односно, да своје обавезе по основу извјештавања треба да прошире и на рачуноводствене принципе. Специфични захтјев у ревизији јавног сектора јесте разматрање законитости и исправности буџетских трансакција јер најшира јавност очекује да буде увјерена да су трансакције састављача финансијских извјештаја у законским оквирима и зато ревизор мора да испитује не само висину, него и природу издатака и да ли су издаци учињени у законским оквирима.

Увођење IPSAS представља важан фактор за постојање вјеродостојних финансијских извјештаја, јер они захтијевају стварање одрживог рачуноводственог система који може створити поуздане извјештаје на основу насталих догађаја. Прихватање и примјена IPSAS не спречава јавност да припрема друге извјештаје, већ је основно начело да је квалитет информација побољшан, те корисник може искористити своје право за коректном и комплетном финансијском биљешком. Осим тога, имају велику улогу у подржавању промјене менаџмента у јавном сектору, а могу побољшати и већ постојећу праксу.

Транспарентност и објављивање података је од изузетне важности за ефикасно корпоративно управљање, као и за само функционисање тржишта капитала и јавних предузећа. Да би инвеститори били у могућности да процијене перспективу предузећа и донесу инвестиционе одлуке неопходно је да имају регуларан и правовремен приступ поузданим и упоредивим информацијама. Транспарентност и објављивање података је и основа за тржишно оријентисан надзор над радом јавног предузећа, јер омогућава јавности да процјењује рад менаџмента предузећа.

Литература

1. Андрић, М.; Крсмановић, Б.; Чалија, Н.; Кулина, Д. *Ревизија јавног сектора*. Суботица: Економски факултет, 2007.
2. Видаковић, С. *Финансијско извјештавање-основа управљања бизнисом*. Нови Сад: Факултет за услужни бизнис, 2005.
3. Видаковић, С. *Екстерна ревизија финансијских извјештаја*. Нови Сад: Факултет за услужни бизнис, 2007.
4. Љутић, Б. *Ревизија – Теорија и пракса*. Београд: МВА – Ревизија, 2000.
5. Ратковић, Ј. *Теорија биланса*. Београд: Економски факултет, 1992.
6. <http://www.antikorupcija-savet.sr.gov.yu>.(10.04.2011.)
7. [www.informator.co](http://www.informator.co.rs).(11.04.2011.)