

Časopis za poslovnu teoriju i praksu
Rad primljen: 13.05.2024.
Rad odobren: 31.05.2024.

UDK 336.146+657.375]:351.759.6
DOI 10.7251/POS2432119V
COBISS.RS-ID 140894721
Pregledni rad

Vuković Perduv Vedrana, Ministarstvo za naučotehnoški razvoj i visoko obrazovanje, Republika Srpska, Bosna i Hercegovina, vedrana-vukovic@hotmail.com
Kremenović Dijana, Glavna služba za reviziju Republike Srpske, Bosna i Hercegovina
Beke-Trivunac Jozefina, Alfa BK Univerzitet, Beograd, Srbija
Vidnjevič Marko, Alma Mater Europaea - ECM, Slovenija
Jelić Dejan, Austrijsko srpsko društvo Beč, Austrija

UTICAJ FINANSIJKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE NA KVALITET FINANSIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U JAVNOM SEKTORU

Rezime: *Finansijsko upravljanje i kontrola predstavljaju relativno novu pojavu u subjektima javnog sektora. Naime, u cilju podizanja efikasnosti i efektivnosti djelovanja javnog sektora u okviru internih finansijskih kontrola razvijen je sistem finansijskog upravljanja i kontrole kako bi se djelovalo u pravcu ublažavanja ili otklanjanja rizika njihovim pravovremenim uočavanjem i podizanjem efikasnosti djelovanja subjekata javnog sektora, što je opšti cilj od presudne važnosti, jer su sredstva koja koristi javni sektor javna svojina i svi građani predstavljaju zainteresovane stejkholdere za njihovo djelovanje. Kroz uspješno ugrađen i implementiran sistem finansijskog upravljanja i kontrole obezbjeđuje se usaglašenost sa pozitivnom zakonskom regulativom, a što se reflektuje kroz odgovorno trošenje povjerenih javnih sredstava, doprinoseći efikasnom i efektivnom finansijskom izvještavanju. Odgovornost za implementaciju i uspješnu egzistenciju sistema finansijskog upravljanja i kontrole ima rukovodilac korisnika javnih sredstava, odnosno najviši upravljački nivo. Ovim radom želi se ukazati na uticaj finansijskog upravljanja i kontrole na kvalitet prezentovanih podataka u finansijskim izvještajima. Netačni finansijski izvještaji pružaju pogrešnu sliku o prinosima i finansijskoj situaciji preduzeća. Korištene metode prilikom istraživanja su: deskriptivna metoda i anketni upitnik. U radu se nastoji dati teorijski doprinos te proširiti postojeća fundamentalna saznanja iz navedene oblasti te prikazati kako finansijsko upravljanje i kontrola utiču na kvalitet prezentovanih podataka u finansijskim izvještajima, a što može imati posljedice za investitore prilikom donošenja poslovnih odluka na osnovu finansijskih izvještaja.*

Ključne riječi: *finansijsko upravljanje, finansijska kontrola, javni sektor, finansijski izvještaji*

Jel klasifikacija: *G32, H83, M40, M49*

UVOD

Evropska unija želi sve zemlje, potencijalne članice, usmjeriti ka razvijanju internih kontrola u korišćenju vlastitih sredstava, ali i zbog uspostavljanja kontrolnog okruženja koje bi osiguralo namjensko trošenje sredstava iz EU fondova. Javni sektor u većini svjetskih država, u njihovim privrednim strukturama igra značajnu ulogu i direktno utiče na socijalni i ekonomski razvoj jedne države. On određuje uspjeh svakog razvojnog plana. Razvoj javnog sektora počeo je u XVIII i XIX vijeku kada je država pružala brigu o realizaciji potreba šire društvene zajednice koje privatni sektor nije mogao da ispunjava. Javni sektor se može definisati i kao sistem djelatnosti koje država uređuje zakonima, pravilima, procedurama, a kojim se razrađuju ustavne

slobode i prava građana te interesi građana. Prema rječniku statističkih pojmova OECD-a javni sektor obuhvata opšti sektor vlade plus sva javna preduzeća, uključujući centralne banke.

Sistem finansijskog upravljanja, kontrole i interne revizije (PIFC- Public Internal Financial Control) je fokusiran na unapređenje transparentnosti, finansijske discipline i namjenskog trošenja javnih sredstava, odnosno transparentno, ekonomično, efikasno i efektivno upravljanje javnim sredstvima te kontrola korišćenja tih sredstava. Tema ovog rada je „Uticaj finansijskog upravljanja i kontrole na kvalitet finansijskog izvještavanja u javnom sektoru”, koja ima za cilj da kroz sprovedena istraživanja prikaže uticaj ovog sistema na kvalitet finansijskog izvještavanja u javnom sektoru.

Sa razvojem svjetskog tržišta dolazi do naglog rasta finansijskih prevara, što umanjuje objektivnost i pouzdanost finansijskog izvještavanja. Kroz izgradnju sistema finansijskog upravljanja i kontrole stvaraju se pretpostavke za efikasno ostvarivanje ciljeva korisnika javnih sredstava, čime se utiče i na podizanje efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti cjelokupnog fiskalnog sistema. Sistem finansijskog upravljanja i kontrole predstavlja zaokruženu cjelinu koja uključuje niz finansijskih i nefinansijskih kontrola, koje unutar sebe inkorporiraju i organizacionu strukturu, metode i procedure koje ne pokrivaju samo oblasti finansijske prirode, nego se odnose i na sve operativne i strateške cjeline u subjektima javnog sektora stvarajući predušlove korisniku javnih sredstava da ostvari definisane ciljeve, a koji se prvenstveno odnose na zadovoljavanje javnih potreba (Romić i drugi 2017, 79). Finansijsko upravljanje i kontrola predstavlja cjelinu sastavljenu od pet komponenti koje obuhvataju kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, kontrolne aktivnosti, informisanje, komunikaciju, praćenje i procjenu sistema. Izgradnjom jednog ovakvog sistema na stabilnim osnovama stvaraju se pretpostavke za racionalno korišćenje javnih sredstava i podizanje produktivnosti subjekata javnog sektora, jer je učešće javnog sektora u ukupnom privrednom sistemu više nego značajno, jer su upravo u ovom sektoru koncentrisani značajni resursi i predstavlja najvećeg poslodavca.

1. OSNOVNE ODREDNICE FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE

Finansijsko upravljanje i kontrola u javnom sektoru predstavlja sveobuhvatan sistem internog upravljanja javnim finansijama u vidu kontrole prihoda, rashoda i ostalih novčanih transakcija, racionalno upravljanje imovinom i uspješno upravljanje projektima čemu prethodi procesni pristup poslovanja sa kontinuiranim menadžerskim upravljanjem rizicima koji mogu nastati u poslovanju.

Finansijsko upravljanje i kontrola ima dvije glavne linije izvještavanja prema nadležnim tijelima što predstavlja dodatni oblik kontrole provođenja. Finansijsko upravljanje i kontrola je sistem internih kontrola koji utvrđuje i za koji je odgovoran rukovodilac subjekta, a kojim se, upravljajući rizicima, obezbjeđuje razumna uvjerenost da će se u ostvarivanju ciljeva subjekta, budžetska i druga sredstva koristiti zakonito, ekonomično, efikasno i efektivno.

Glavni cilj finansijskog upravljanja i kontrole je osigurati:

1. Uspješno postizanje svih ciljeva i izvršenja zadataka institucije;
2. Strategija za provođenje javne interne finansijske kontrole u institucijama Bosne i Hercegovine i Vijeću ministara BiH;
3. Sigurnost, pouzdanost, blagovremenost i potpunost informacija, a posebno finansijskih informacija;
4. Usklađenost poslovanja sa zakonima, propisima, politikama, planovima i procedurama;
5. Zaštitu imovine;
6. Ekonomičnu, efikasnu i efektivnu upotrebu sredstava.

Kako bi ciljevi sistema interne kontrole bili i ostvareni potrebno je da su vezani za informacije koje cirkuliraju unutar organizacije, a vezani su za kontrolu blagovremene pripreme ažurnih, pouzdanih i relevantnih informacija koje se prezentiraju kroz razne izvještaje, kako internim tako i eksternim korisnicima.

Za razliku od operativnih i informacijskih ciljeva, ciljevi usklađenosti se odnose na to da sistem interne kontrole mora da osigura da cjelokupno poslovanje organizacije, mora biti usklađeno sa relevantnim zakonskim propisima, pravilnicima, odlukama te drugim važećima aktima unutar organizacije.

Svrha uvođenja finansijskog upravljanja i kontrole u javni sektor ogleda se u sljedećem:

- Poslovanje na pravilan, etičan, ekonomičan i djelotvoran način;
- Usklađenost poslovanja sa zakonima, propisima, politikama, planovima i postupcima;
- Zaštita imovine i drugih resursa od gubitaka uzrokovanih lošim upravljanjem javnim sredstvima, neopravdanim i netransparentim trošenjem te zaštita o nepravilnosti i prevara;
- Jačanje odgovornosti rukovoditelja za uspješnost ostvarivanja postavljenih poslovnih ciljeva;
- Pravovremeno i transparentno finansijsko izvještavanje, kao i praćenje rezultata poslovanja.

Opšti pristup za uspostavljanje, sprovođenje i razvoj finansijskog upravljanja i kontrole uključuje sljedeće korake:

1. Organizovanje procesa uspostavljanja finansijskog upravljanja i kontrole uključuje:
 - Raspodjelu odgovornosti za ispunjavanje ciljeva i izvršavanje zadataka (imenovanje odgovorne osobe za finansijsko upravljanje i kontrolu, osnivanje radne grupe za uspostavljanje finansijskog upravljanja i kontrole, rukovodioci osnovnih organizacionih jedinica, linijski rukovodioci, zaposleni);
 - Uspostavljanje sistema za interno izvještavanje;
 - Utvrđivanje procesa za dokumentovanje.
2. Samoprocjena pet elemenata finansijskog upravljanja i kontrole - procjena trenutne situacije i izvještavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole.
3. Priprema akcionog plana za uspostavljanje i razvoj sistema finansijskog upravljanja i kontrole.
4. Utvrđivanje misije, vizije i ključnih poslovnih ciljeva.
5. Segmentacija organizacije - izrada knjige poslovnih procesa (popis, opis, dijagrami toka).
6. Procjena rizika i upravljanje rizicima, izrada strategije upravljanja rizicima.

Odgovornost za izgradnju i uspostavljanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole je u nadležnosti rukovodioca korisnika javnih sredstava. Međutim, pogrešno bi bilo zaključiti da je i sprovođenje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u isključivoj nadležnosti rukovodioca korisnika javnih sredstava, već sistem finansijskog upravljanja i kontrole sprovode svi zaposleni i ono je ugrađeno u sve procese organizacije. Samo ovako postavljen i utemeljen sistem finansijskog upravljanja i kontrole će ostvariti ciljeve koji se pred njega postavljaju, a koji se odnose na ekonomičnost, efikasnost i efektivnost subjekata javnog sektora

2. SISTEM FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE U JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE SRPSKE

Bosna i Hercegovina, država kandidat za članstvo u Evropskoj uniji, započela je aktivnosti na uspostavljanju i razvoju interne revizije u skladu sa konceptom sistema javnih internih finansijskih kontrola u javnom sektoru - PIFC (Public internal financial control), a koji je razvila Evropska komisija. U posljednjih nekoliko godina uočava se intenzivan razvoj internih finansijskih kontrola, a efikasna javna uprava ima ključnu ulogu u procesu evrointegracija. Jedan od preduslova za ulazak Bosne i Hercegovine u Evropsku uniju (EU) je izvršenje obaveza iz Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju koja podrazumijeva uspostavljanje sistema internih finansijskih kontrola koji će biti zasnovan na međunarodno priznatim standardima finansijskog upravljanja i kontrole (Chow i Pontoppidan 2019, 287).

U Republici Srpskoj je 2016. godine stupio na snagu Zakon o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske, objavljen u „Službenom glasniku RS”, broj: 91/16. Zakon je definisao sistem internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske kao sistem finansijskih i drugih kontrola koji obuhvata osim organizacione strukture i metode i postupke rada internih kontrola, a koje uspostavlja odgovorno lice sa ciljem uspješnog upravljanja i ostvarivanja definisanih zadataka na javan, zakonit, ekonomičan, efikasan i efektivan način (Rakonjac, Babić i Mičić 2022, 208).

Pod javnim sektorom Republike Srpske smatraju se sljedeće organizacije javnog sektora: korisnici sredstava Republike Srpske, jedinice lokalne samouprave i korisnici sredstava proračuna/budžeta jedinica lokalne samouprave, vanbudžetski fondovi, agencije i druge institucije, javna preduzeća, ustanove i organizacije u kojima je Republika Srpska većinski vlasnik. Institut za internu reviziju definiše javni sektor kao onaj koji „sastoji vlade i sve javno kontrolisane ili javno finansirane agencije, preduzeća i drugi subjekti koji pružaju usluge programe, dobra i/ili usluge uspostavljene kroz javnu politiku i zakonodavstvo - da služe javno dobro, što je njihova sveobuhvatna svrha. Glavna karakteristika koja razlikuje organizacije iz javnog sektora je da imaju mandat da služe, štite i promovišu javno dobro, a ne stvaraju profit kao u privatnom sektoru (Novaković, Milovanovic i Gligoric 2022, 57).

Uspostavljanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole obavezujuće je za sve subjekte javnog sektora i na svim nivoima unutar subjekta, bez obzira na njihovu veličinu i broj zaposlenih.

Aktivnosti na uspostavljanju i razvoju finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru Republike Srpske obavljaju se sistemski, prvenstveno kroz izradu predmetnih propisa kojima je definisan metodološki okvir i organizovanje obuka od strane Centralne jedinice za harmonizaciju finansijskog upravljanja i kontrole.

Rukovodilac subjekta uspostavlja finansijskog upravljanja i kontrole putem akata i procedura i odgovoran je za njihovo pravilno i efikasno funkcionisanje. Uspostavljeni sistem finansijskog upravljanja i kontrole omogućava da se ispunjavaju ciljevi subjekta na efikasan, efektivan i ekonomičan način s jedne strane, kao i da se prilikom realizacije svakodnevnih aktivnosti u ostvarivanju definisanih ciljeva obezbijedi usklađenost sa relevantnim zakonskim, podzakonskim propisima i internim aktima.

S povećanjem javne svijesti povećava se i potreba za upravljanjem javnim dobrima te je upravljačka odgovornost sve evidentnija i značajnija. Ključnu ulogu u procesu evrointegracija ima efikasna javna uprava koja treba da omogućiti uspješne pregovore sa EU. Rukovodioci subjekata korisnika javnih sredstava neposredno su odgovorni za definisanje ciljeva, realizaciju strateških planova, upravljanje rizicima, poštovanje zakonitosti, pravilnosti, kao i za efikasno i efektivno upravljanje javnim sredstvima, uspostavljanje uslova za zakonito i etičko ponašanje zaposlenih, donošenje internih akata za uspostavljanje i razvoj finansijskog upravljanja i kontrole i dr. Upravljačka odgovornost se odnosi na rukovodioca subjekta, ali delegiranjem ovlašćenja, odgovornost se prenosi i na niže rukovodioce i zaposlene. To se postiže konkretizacijom zadataka u definisanim procesima, na način da se jasno zna ko šta treba da kontroliše, na osnovu čega i u kojim rokovima, kako se dokazuju sprovedene kontrole i sl.

Najvažniji segment finansijskog upravljanja i kontrole su poslovni procesi, kao ključni preduslov za utvrđivanje rizika subjekta i sastavljanje registra rizika. Proces uspostavljanja finansijskog upravljanja i kontrole počinje popisivanjem (mapisanjem) poslovnih procesa. Poslovni procesi se utvrđuju i popisuju prvenstveno na nivou organizacionih jedinica, a zatim se sa zaposlenim, koji učestvuju u procesima, priprema tok procesa. Poslovni procesi su već prisutni u okviru poslovnog sistema subjekta, jer se na osnovu njih odvijaju svakodnevne aktivnosti, ali su nevidljivi ukoliko nisu popisani, odnosno odvijaju se po nepisanim pravilima te ih nije lako uvijek prepoznati. Prilikom mapiranja procesa vrši se i kreiranje dijagrama toka odvijanja procesa sa prikazom ulaza, zadataka i aktivnosti u odgovarajućem redoslijedu. Mape dijagrami toka pomažu da poslovni proces bude vidljiv te doprinose boljem razumijevanju i komunikaciji među zaposlenima.

Rukovodioca subjekata u javnom sektoru koji su predani ostvarivanju postavljenih ciljeva, efikasnoj upotrebi resursa, etičkom ponašanju i naglašenoj odgovornosti, stvara se ambijent u kojem bi se sistem internih finansijskih kontrola trebao da promijeni pri realizaciji aktivnosti i to na način da rukovodioci internih kontrola iz konzervativnog, inspektorskog i pasivnog revidiranja pređu u novi proaktivni pristup orijentisan ka unapređenju poslovanja subjekta i pomoći subjektu da ostvari svoje definisane ciljeve (Mattei i Guthrie 2021).

3. ZNAČAJ SISTEMA INTERNIH FINANSIJSKIH KONTROLA

Sve države članice Evropske unije imaju uspostavljen sistem internih kontrola u javnom sektoru, koji je implementiran u skladu sa njihovim opštim pravnim aktima, međusobno usaglašen sa zakonodavnom vlasti, izvršnom vlasti i sa vrhovnom revizorskom institucijom. Koncept interne kontrole različito se shvata među članicama Evropske unije, ali ono što je zajedničko svima jeste da je prihvaćeno mišljenje da ovaj sistem doprinosi unapređenju poslovanja i uspješnog finansijskog upravljanja, pravilnog, ekonomičnog, efikasnog i efektivnog korišćenja budžetskih, odnosno javnih sredstava, kako bi se zaštitili imovina i resursi subjekata javnog sektora. Reforma javne uprave ima ključnu ulogu u procesu evropskih integracija, ali osim toga, kao glavni razlog reforme javne uprave, ističe se i odgovornost i troškovna efikasnost državne službe. Vladine agencije podržavaju računovodstvene sisteme usklađene sa konvencionalnim principima odgovornosti usklađenim sa konstatacijom specifičnom za jurisdikciju (Vivian i Maroun 2018).

Obaveze za uspostavljanje sistema internih finansijskih kontrola u svim zemljama Zapadnog Balkana preuzete su potpisivanjem Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju Evropskoj uniji. Tako je Bosna i Hercegovina obavezana na saradnju iz oblasti revizije i finansijske kontrole, koja je definisana članom 90. Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju. Predmetna saradnja se ostvaruje kroz uspostavljanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole i nezavisne interne revizije, kao i kroz osnivanje i jačanje Centralnih jedinica za harmonizaciju i sistema nezavisne eksterne revizije.

Osnovnu regulativu za uspostavljanje finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru čine Međunarodni standardi interne revizije (Beke-Trivunac 2023) i pet elemenata opšte prihvaćenog COSO okvira (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission). Elementi su:

1. Kontrolno okruženje;
2. Upravljanje rizicima;
3. Kontrolne aktivnosti;
4. Informacije i komunikacije;
5. Praćenje i procjena sistema.

Kontrolno okruženje je standard interne kontrole i osnov cjelokupnog sistema. Sistem interne kontrole neće biti efektivan i efikasan ukoliko kontrolno okruženje nije postavljeno tako da se poštuje integritet i etičke vrijednosti koje prvenstveno rukovodilac subjekta primjenjuje kroz svoje postupke. Rukovodstvo subjekta uspostavlja standarde ponašanja kroz kodeks ponašanja i kroz etičke vrijednosti. Sljedeći element kontrolnog okruženja jeste profesionalna stručnost i kompetentnost zaposlenih te organizaciona struktura koja obezbjeđuje ostvarivanje ciljeva poslovanja uz realizaciju misije i vizije subjekta.

Upravljanje rizicima znači da se unaprijed razmišlja o potencijanim događajima koji mogu nastati, pravovremeno preduzimaju mjere koje minimiziraju rizike čime se smanjuju nepovoljni učinci, odnosno posljedice sa kojima se institucije mogu suočiti u budućnosti. To je proces utvrđivanja, procjenjivanja i praćenja rizika uzimajući u obzir strateške ciljeve subjekata koji su definisani u strateškim dokumentima.

Kontrolne aktivnosti su politike, procedure, aktivnosti koje je usvojio rukovodilac subjekta kako bi se ostvarili ciljevi organizacije uz minimalne rizike poslovanja. Sve ove politike se dokumentuju u knjigu poslovnih procesa koja je usklađena sa važećom zakonskom

regulativom. Kontrolne aktivnosti su efikasne, ekonomične i funkcionalno povezane sa planskim dokumentima, sa ciljem zaštite resursa i imovine javnog subjekta.

Informacije i komunikacije kao četvrti element COSO modela predstavljaju jedan od ključnih elemenata, jer je za realizaciju ciljeva svakog poslovnog subjekta izuzetno važno da se informacije prenose nesmetano, blagovremeno, kvalitetno, da su one tačne i dostupne, kao i da komunikacija teče u oba smjera. Od zaposlenih ka rukovodiocima i obrnuto.

Praćenje i procjena sistema podrazumijeva aktivnosti u svrhu procjene kvaliteta poslovanja u određenom periodu, kao i utvrđivanje djelotvornosti sistema internih kontrola. Svi zaposleni u subjektu su odgovorni za ovaj element COSO modela te ukoliko uoče slabosti ili nedostatke trebalo bi da informišu nadređene o uočenim nepravilnostima ili slabostima.

Sistem interne finansijske kontrole u javnom sektoru predstavlja cjelokupan sistem svih finansijskih i nefinansijskih kontrola koje uspostavlja rukovodilac subjekta u javnom sektoru.

Zadatak ovog sistema jeste da se osigura razumno uvjerenje da se javna sredstva koriste i da se njima upravlja u skladu sa zakonima, transparentno, ekonomično, efikasno i efektivno.

Ovaj sistem čine sljedeća tri elementa:

1. Finansijsko upravljanje i kontrola;
2. Interna revizija;
3. Centralna jedinica za harmonizaciju finansijskog upravljanja i kontrolu i interna revizija (Zakon o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske, 91/16, član 3).

Centralna jedinica za harmonizaciju posluje u okviru Ministarstva finansija i njena osnovna uloga jeste koordinacija i razvoj sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru. Kada je ovaj sistem uspostavljen on predstavlja osnov za ekonomično, efikasno i efektivno korišćenje budžetskih sredstava i njegova specifičnost se ogleda u tome da je on sveobuhvatan, jer su kroz njega dokumentovani svi poslovni procesi i aktivnosti koje se odvijaju u jednom subjektu.

Uzimajući u obzir sistem internih finansijskih kontrola osnovni principi na kojima se upravljanje u javnom sektoru zasniva jesu odgovornost i transparentnost.

U budućnosti se očekuje još i više prijedloga za smanjivanje, ublažavanje ili uklanjanje rizika i ocjene funkcionisanja postojećeg sistema internih finansijskih kontrola. Korišćenje kontrola na nivou aplikacije i na nivou funkcija poboljšava performanse proces internih finansijskih kontrola. (Li i drugi 2018, 73).

4. MJERE UTICAJA FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE NA KVALITET FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

Primarna svrha finansijskog izvještavanja je kreiranje informacija korisnih za donošenje odluka finansijske prirode. Pri tome se prvenstveno imaju u vidu odluke investitora, kreditora i ostalih eksternih stejkholdera preduzeća. Oni imaju različite informativne potrebe u zavisnosti od prirode odluka koje na osnovu dobijenih informacija donose. U interesu investitora je da formiraju portfolio sačinjen od takvih plasmana koji usmeravaju kapital ka područjima njegove najprofitabilnije upotrebe.

Cilj svakog preduzeća, odnosno svakog pravnog lica, jeste da uspješno posluje. Uspješnost poslovanja se najbolje može sagledati iz prezentovanih finansijskih izvještaja, pod uslovom da finansijski izvještaji predstavljaju vjerodostojnu sliku prinostnog položaja i imovinske situacije preduzeća. Podaci o poslovanju će, kako internim, tako i eksternim korisnicima informacija poslužiti kao dobra osnova za donošenje ekonomskih odluka, odnosno preduzimanje odgovarajućih akcija (Vuković Perduv, Čeklić i Čeklić 2018, 110).

Korisnici finansijskih izvještaja moraju imati finansijske izvještaje koji na fer način prikazuju finansijski položaj, finansijsku uspješnost i tokove gotovine posmatranog privrednog subjekta, odnosno one finansijske izvještaje koji na pošten (fer) način prikazuju efekte transakcija i ostalih događaja u skladu sa definicijama i kriterijumima za priznavanje sredstava, obaveza, prihoda i rashoda, definisanih Okvirom za pripremanje i prikazivanje finansijskih izvještaja. Sa

razvojem svjetskog tržišta dolazi do naglog rasta finansijskih prevara, što umanjuje objektivnost i pouzdanost finansijskog izvještavanja (Vuković Perduv i Trnavac i Ćeklic, 2022, 232). Ključni cilj finansijskih izvještaja koji su pripremljeni na smislen način jeste da finansijski izvještaji budu uporedivi sa finansijskim izvještajima drugih kompanija. Ovo je još važnije za solidno i korektno poređenje preduzeća u istoj industriji. Smisleno poređenje kompanija u različitim industrijama zahtijeva da se finansijski izvještaji pripremaju u skladu sa lokalnim opšteprihvaćenim računovodstvenim principima (Papik i Papikova 2020, 64).

Sistem potpunog, pravovremenog i pouzdanog izvještavanja o efikasnosti sistema finansijskog upravljanja i kontrole treba da rezultira unapređenjem kvaliteta rada subjekata javnog sektora. Kroz ugradnju sistema finansijskog upravljanja i kontrole u subjekte javnog sektora značajno se djeluje i u pravcu kvaliteta prezentovanja podataka u finansijskim izvještajima, jer upravo finansijsko upravljanje i kontrola treba da omogući strogo poštovanje javnih propisa definisanih u pravcu postizanja većeg stepena finansijske discipline. Finansijsko upravljanje i kontrola predstavlja internog „čuvara“, jer teži stalnoj implementaciji bez izuzetka svih definisanih javnih pravila i smanjenje ili ublažavanje djelovanja svih rizika na koje subjekti javnog sektora nailaze u svom poslovanju. Na taj način kroz uvođenje sistema finansijskog upravljanja i kontrole sami subjekti javnog sektora teže da internom disciplinom doprinesu jačanju finansijske stabilnosti, a što ima značajne implikacije na rast ukupne finansijske stabilnosti države. Koliki su stvarni efekti sistema finansijskog upravljanja i kontrole u podizanju nivoa kvaliteta podataka prezentovanih u finansijskim izvještajima i podizanju fiskalne odgovornosti najbolje svjedoče iskustva evropskih zemalja, koje su kroz ovaj sistem ostvarile značajne uštede u egzistenciji javnog sektora i postigle veći nivo fiskalne odgovornosti.

Veoma važnu ulogu u javnom sektoru Republike Srpske u narednom periodu treba da imaju stručni, objektivni i nezavisni rukovodioci interne revizije i koordinatori finansijskog upravljanja i kontrole, koji će fer i objektivno pružiti podršku i pomoć rukovodiocu subjekta u otkrivanju nepravilnosti i nezakonitih radnje te kreiranju i održavanju cjelokupnog sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru (Abernathy, Kubick i Masli 2019, 4).

5. REZULTATI EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA

Informacije do kojih se došlo kao rezultat empirijskog istraživanja dobijene su anketnim upitnikom među internim revizorima, koordinatorima finansijskog upravljanja i kontrole i službenicima u javnom sektoru. Većina pitanja je zatvorenog tipa: direktna pitanja, pitanja sa ponuđenim odgovorima nabravanja te pitanja sa ponuđenim odgovorima intenziteta. Od ispitanika je zatraženo da iznesu svoje mišljenje o razvoju i sprovođenju finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru te uticaju finansijskog upravljanja i kontrole otkrivanje pojave finansijskih prevara u finansijskim izvještajima. Empirijsko istraživanje je sprovedeno putem anketnog upitnika koji je koncipiran kao segment istraživanja uticaja finansijskog upravljanja i kontrole na kvalitetnije finansijsko izvještavanje u javnom sektoru.

Za ostvarenje ciljeva istraživanja prikupljanje podataka je izvršeno iz primarnih izvora (terensko istraživanje) i sekundarnih izvora (istraživanje za desk stolom). Prikupljanje primarnih podataka izvršeno je metodom ispitivanja primjenom anketnog upitnika. U istraživanje je bilo uključeno 46 ispitanika iz isto toliko institucija i to:

1. Interni revizori koji su popunili anketni list i čiji stavovi su predmet istraživanja;
2. Koordinatori finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru koji su popunjavajući anketni list izrazili svoje stavove koji su predmet istraživanja;
3. Službenici zaposleni na drugim poslovima.

Rezultati ispitivanja do kojih se došlo anketnim putem prikazani su tabelarno.

Rodna struktura ispitanika koji su popunili anketni upitnik prikazana je u tabeli br. 1.

Tabela 1. Pol ispitanika (autori, 2024)

Pol	Broj ispitanika	% ispitanika
Ženski	34	73,90 %
Muški	12	26,10%
Ukupno:	46	100,00 %

U istraživanju su učestvovala 34 žene i 12 muškaraca, odnosno od ukupno 46 ispitanika, 73,90% su činile žene, a 26,10% muškarci ispitanici.

Pitanje: „Da li imate iskustva u obavljanju poslova iz oblasti finansijskog upravljanja i kontrole?“

Odgovori na ovo pitanje prikazani su u tabeli 2. i ilustruju pregled iskustva ispitanika u obavljanju poslova iz oblasti finansijskog upravljanja i kontrole sa aspekta primjene anketnog upitnika.

Tabela 2. Iskustvo u obavljanju poslova iz oblasti finansijskog upravljanja i kontrole (autori, 2024)

Odgovor	Broj ispitanika	% ispitanika
Da	27	58,70 %
Ne	19	41,30%
Ukupno:	46	100,00 %

Od ukupnog broja ispitanika 58,70% posjeduje iskustvo u obavljanju iz oblasti finansijskog upravljanja i kontrole, a 19 ispitanika, odnosno 41,30% ne posjeduje iskustvo iz oblasti finansijskog upravljanja i kontrole, jer su angažovani na drugim stručnim poslovima.

Odogovarajući na pitanje: „Da li je Vaša institucija imenovala lice za finansijsko upravljanje i kontrolu?“, rezultati anketnog upitnika, pokazuju sljedeće:

Tabela 3. Broj institucija koje su/nisu imenovala lice za finansijsko upravljanje i kontrolu (autori, 2024)

Odgovor	Broj ispitanika	% ispitanika
Da	38	82,60%
Ne	3	6,50%
Ne znam	5	10,90%
Ukupno:	46	100,00 %

Rezultati upitnika pokazuju da su u najvećem broju institucija imenovana lica za oblast finansijskog upravljanja i kontrole. Ispitanika 82,60% je potvrdilo da je u instituciji imenovano lice za finansijsko upravljanje i kontrolu, 10,90% ispitanika ne zna da li je imenovano lice za finansijsko upravljanje i kontrolu, a 6,50% ispitanika je odgovorilo da nije imenovano lice za oblast finansijskog upravljanja i kontrole.

Na pitanje: „Da li je u Vašoj instituciji uspostavljen sistem finansijskog upravljanja i kontrole u skladu sa relevantnim propisima?“ odgovori ispitanika su prikazani u tabeli broj 4.

Tabela 4. Pregled rezultata istraživanja: „Da li je u Vašoj instituciji uspostavljen sistem finansijskog upravljanja i kontrole u skladu sa relevantnim propisima?“ (autori, 2024)

Odgovor	Broj ispitanika	% ispitanika
Da	30	65,20 %
Ne	8	17,40%
Ne znam	8	17,40%
Ukupno:	46	100,00 %

Od 46 ispitanika njih 65,20% je potvrdilo da je u njihovoj instituciji uspostavljen sistem finansijskog upravljanja i kontrole. Jednak broj ispitanika je odgovorio da nije uspostavljen sistem finansijskog upravljanja i kontrole u njihovoj instituciji ili ne znaju da li je razvijen sistem finansijskog upravljanja i kontrole, što pokazuju podaci u tabeli.

U kojoj fazi razvoja je oblast finansijskog upravljanja i kontrole, pokazuju i odgovori ispitanika na sljedeće pitanje: „Da li je na nivou cijele institucije izvršen popis poslovnih procesa, procedura i napravljena Knjiga poslovnih procesa“? Odgovori ispitanika na postavljeno pitanje prikazani su u tabeli 5.

Tabela 5. Pregled rezultata istraživanja: „Da li je na nivou cijele institucije izvršen popis poslovnih procesa, procedura i napravljena Knjiga poslovnih procesa?“ (autori, 2024)

Odgovor	Broj ispitanika	% ispitanika
Da	21	45,70%
Ne	10	21,74%
Samo pojedine organizacione cjeline	7	15,20%
Nisam siguran/a	8	17,40%
Ukupno:	46	100,00%

Od ukupnog broja ispitanika koji su učestvovali u anketnom upitniku, 21 ispitanik, odnosno 45,70% ispitanika je potvrdilo da je u njihovim institucijama izvršen popis poslovnih procesa, procedura i napravljena Knjiga poslovnih procesa. Da u svim institucijama nije izvršen popis poslovnih procesa, procedura i nije napravljena Knjiga poslovnih procesa, potvrđuju odgovori ispitanika. Njih 21,74%, dok se 15,20% ispitanika izjasnilo da je izvršen popis poslovnih procesa, procedura i izrađena Knjiga poslovnih procesa samo za pojedine organizacione cjeline. Ispitanika 17,40% nije sigurno da li je na nivou cijele institucije izvršen popis poslovnih procesa, procedura i napravljena Knjiga poslovnih procesa.

Na pitanje: „Da li se na nivou institucije donose dokumenti koji obuhvataju izvještaje samoprocjene finansijskog upravljanja i kontrole i registar rizika?“ rezultati anketnog upitanika su prikazani u tabeli 6.

Tabela 6. Pregled rezultata istraživanja: „Da li se na nivou institucije donose dokumenti koji obuhvataju izvještaje samoprocjene finansijskog upravljanja i kontrole i registar rizika?“ (autori, 2024)

Odgovor	Broj ispitanika	% ispitanika
Izvještaji samoprocjene	24	52,30%
Registar rizika	3	6,50%
Ne	7	15,20%
Nisam siguran/a	12	26,00%
Ukupno:	46	100,00 %

Rezultati istraživanja pokazuju da se u institucijama ispitanika najviše donosi dokument koji se odnose na izvještaje samoprocjene, što potvrđuju odgovori 52,30% ispitanika. Registar rizika je donesen u jako malom broju institucija. Samo 3 ispitanika, odnosno 6,50%, je potvrdilo da je donesen registar rizika. Takođe, rezultati pokazuju da 26,00% ispitanika nije sigurno da li se donose navedeni dokumenti na nivou institucije, što ukazuje da nisu u dovoljnoj mjeri uključeni u oblast finansijskog upravljanja i kontrole, a 15,20% ispitanika potvrđuje da nisu doneseni dokumenti finansijskog upravljanja i kontrole na nivou institucije.

Sprovođeci istraživanje putem anketnog upitnika došlo se do mišljenja ispitanika na pitanje: „Da li razvoj i primjena finansijskog upravljanja i kontrole može uticati na kvalitet prezentovanih podataka u finansijskim izvještajima“? Pregled podataka dobijenih istraživanjem prikazan je u sljedećoj tabeli.

Tabela 7. Pregled rezultata istraživanja: „Da li razvoj i primjena finansijskog upravljanja i kontrole može uticati na kvalitet prezentovanih podataka u finansijskim izvještajima?“ (autori, 2024)

Odgovor	Broj ispitanika	% ispitanika
Da	29	63,00%
Ne	4	8,70%
Nisam siguran/a	13	28,30%
Ukupno:	46	100,00 %

Prikazani rezultati istraživanja pokazuju da se 63,00% ispitanika slaže da razvoj i primjena finansijskog upravljanja i kontrole može uticati na kvalitet prezentovanih podataka u finansijskim izvještajima. Ispitanika 28,30% je prihvatilo opciju „nisam siguran/a“, što pokazuje da nisu dovoljno upućeni u datu oblast pa ne mogu dati preciznije mišljenje.

Jako mali broj ispitanika 8,70% se ne slaže da razvoj i primjena finansijskog upravljanja i kontrole može uticati na kvalitet prezentovanih podataka u finansijskim izvještajima.

ZAKLJUČAK

Finansijsko upravljanje i kontrola predstavlja sistem za podizanje efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti djelovanja javnog sektora, a što se realizuje kroz težnju da se eliminišu ili ublaže rizici u poslovanju i poveća stepen zakonitosti djelovanja subjekata javnog sektora. Ministarstvo finansija Republike Srpske, odnosno njegov sastavni dio Centralna jedinica za harmonizaciju je kroz svoje djelovanje značajno doprinijela implementaciji sistema finansijskog upravljanja i kontrole kroz brojne seminare i radionice i stručna uputstva subjektima javnog sektora za implementaciju sistema finansijskog upravljanja i kontrole. Kroz sistem informisanja i komunikacije, u okviru finansijskog upravljanja i kontrole, stvara se stabilna baza za efektivno komuniciranje, postavljanje i kreiranje informacionog sistema korisnika javnih sredstava, takođe i stvaranje efikasnog, pouzdanog i blagovremenog sistema izvještavanja, što je upravo i fokus ovog elementa finansijskog upravljanja i kontrole.

Pored uobičajenih problema sa kojima se susreću preduzeća kao što je opstanak na tržištu, neizvjesnost poslovanja, ubrzana privredna kretanja, treba da daju i veliku pažnju na sprečavanje finansijskih prevara i manipulacija finansijskim izvještajima. Koliko je važno otkrivanje finansijskih prevara u javnom sektoru Republike Srpske, toliko je važno i minimiziranje, odnosno sprečavanje prevara u najvećem mogućem stepenu.

Da bi se menadžment efikasno suprostavio greškama i manipulacijama, koje se mogu pojaviti u finansijskim izvještajima, potrebno je obezbijediti efikasno funkcionisanje sistema internih finansijskih kontrola, adekvatan ljudski potencijal, kvalitetan etički kodeks, kontinuiranu obuku zaposlenih u preduzeću u vezi detekcije grešaka i manipulacija koje se mogu javiti, postaviti jasno pisana pravila ponašanja, suzbiti loše ponašanje. Da bi se postigli potpuni efekti i benefiti implementacije sistema finansijskog upravljanja i kontrole, neophodno je da dođe do promjene

svijesti zaposlenih u subjektima javnog sektora u pravcu sagledavanja koristi koje po njihov rad ima potpuna implementacija sistema finansijskog upravljanja i kontrole. Ono o čemu treba naročito voditi računa u budućnosti jeste da se implementacija sistema finansijskog upravljanja i kontrole u subjektima javnog sektora ne svede na „puku formalnost“ u smislu izrade strategija i ostalih dokumenata koji se odnose na finansijsko upravljanje i kontrolu, bez njihove praktične implementacije. To sve ukazuje da je finansijsko upravljanje i kontrola dinamičan sistem koji zahtijeva kontinuiran rad na njegovom unapređivanju i praktičnoj implementaciji i podizanju svijesti zaposlenih, jer će ovaj sistem proizvoditi stvarne efekte kada bude primjenjivan od najviših upravljačkih nivoa do najnižeg izvršilačkog nivoa, što će se odraziti i na kvalitet prezentovanih podataka u finansijskim izvještajima. Iako je nemoguće u potpunosti eliminisati rizik pojave grešaka i manipulacija u javnom sektoru, internim finansijskim kontrolama te pravovremenim preduzimanjem mjera za sprečavanje i otkrivanje nepravilnosti i nezakonitih postupaka, rizik se može umanjiti.

LITERATURA

1. Abernathy, John, Thomas Kubick, and Adi Masli. 2019. “The effect of general counsel prominence on the pricing of audit services”. *Journal of Accounting and Public Policy* 38 (1):1-14. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2019.01.001>
2. Beke-Trivunac Jozefina. 2023. „Nacrt Globalnih standarda interne revizije – na javnoj raspravi“. *Revizor* 26: (101): 103-107. DOI:<https://doi.org/10.56362/Rev23101103B>
3. Chow, Danny, and Caroline Aggestam Pontoppidan. 2019. “The United Nations' (UN) decision to adopt international public sector accounting standards (IPSAS)”. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management* 1(2): 285- 306. DOI:<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-08-2018-0087>
4. Li, He, Jun Dai, Tatiana Gershberg, and Miklos Vasarhelyi. 2018. “Understanding usage and value of audit analytics for internal auditors: An organizational approach”. *International Journal of Accounting Information Systems* 28: 59-76. DOI:<https://doi.org/10.1016/j.accinf.2017.12.005>
5. Mattei, Giorgia, and Giuseppe Guthrie. 2021. “Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: a literature review”. *Meditari Accountancy Research* 29(7): 94-134. doi: 10.1108/MEDAR-09-2020-1008. https://pdfs.semanticscholar.org/a1d2/2d719bf8e902d6eee1078a5c6faabc60b14d.pdf?_ga
6. Novaković, Vesna, Mirjana Milovanovic, and Dragan Gligoric. 2022. “Possibilities for Public Sector Management Improvement by the Digitalization of Financial Management and Control System in the Western Balkan Countries.” *Journal of Forensic Accounting Profession* 2(2):56-77. DOI:<https://doi.org/10.2478/jfap-2022-0009>
7. Papik, Mario, and Lenka Papikova. 2020. “Detection models for unintentional financial restatements.” *Journal of Business Economics and Management* 21(1): 64-86. DOI: <https://doi.org/10.3846/jbem.2019.10179>
8. Rakonjac, Danijela, Zoran Babić, and Saša Mičić. 2022. “The role of internal audit in improving the financial management and control in the public sector Republic of Serbia”. *Business studies* 14 (27-28): 207-217.
9. Romić, Lidija, Saša Gravorac, Goran Šijan, and Branko Veselinović. 2017. “Implementacija finansijskog upravljanja i kontrole u subjektima javnog sektora – put ka novoj paradigmi fisklane odgovornosti.” *Ekonomski izazovi* 6(11): 77-91. Accessed

- 19.04.2024. <https://scindeks-clanci.ceon.rs/data/pdf/2217-8821/2017/2217-88211711077R.pdf>
10. Vivian, Bruce, and Warren Maroun,. 2018. “Progressive public administration and new public management in public sector accountancy: An international review”. *Meditari Accountancy Research* 26(1): 44-69. doi:10.1108/MEDAR-03-2017-0131. <https://www.researchgate.net/publication/323371190>.
 11. Vuković Perduv, Vedrana, and Jelena Ćeklic, and Blaz Ćeklic. 2018. “The role of forensic accounting in corporate governance”. *Business studies* 10 (19-20): 105-117.
 12. Vuković Perduv, Vedrana and Trnavac, Dragana and Ćeklic, Jelena. 2022. “Accounting manipulation in financial schemes reports”. *Business studies* 14 (27-28): 231-248.
 13. Zakon o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske. (Službeni glasnik RS” broj 91/16).