

Maja Ilić Pupovac*
Sanja Vlaović Begović**

ZNAČAJ INTERNIH KONTROLA U PROFITNIM CENTRIMA

Sažetak: Profitni centri predstavljaju relativno samostalne organizacione jedinice u preduzeću koje ostvaruju prihode i rashode, a njihovom numeričkom razlikom mere ostvareni rezultat. Vođeni su osnovnom misijom i ciljevima preduzeća, a menadžerima profitnih centara je poveren zadatak da usklade poslovanje, motivišu zaposlene, donose odluke i sprovode akcije kojima doprinose povećanju profitabilnosti i efikasnosti na nivou celog preduzeća. Da bi se pratio razvoj preduzeća, sastavljaju se finansijski izveštaji na nivou profitnog centra, na osnovu kojih menadžeri donose odluke o daljim koracima rasta i razvoja preduzeća. Kako je uloga datih finansijskih izveštaja značajna za dalje poslovanje preduzeća, potrebno je oblikovati i uspostaviti sistem internih kontrola koji mogu sa velikom sigurnošću potvrditi pouzdanost finansijskih izveštaja profitnih centara. Internim kontrolama se ispituje usaglašenost sa postojećih politikama i procedurama, otkrivaju greške i zloupotrebe, i proverava tačnost i potpunost računovodstvene evidencije. Cilj internih kontrola jeste povećanje efikasnosti poslovanja preduzeća, donošenjem odluka na osnovu pravovremenih i tačnih informacija.

Ključne reči: interna kontrola, profitni centri, finansijski izveštaji.

THE IMPORTANCE OF INTERNAL CONTROLS IN PROFIT CENTERS

Abstract: Profit centers are relatively independent organization units within a company that realize revenues and expenditures whose numerical difference expresses the results they achieved. There are guided by basic mission and objectives of company, and profit centers managers are assigned to harmonize the business, motivate the employees, make decisions and implement actions that lead to increase of profitability and efficiency on the level of the whole company. In order to monitor the company development, financial statements are put together on the level of the profit center, and, on their basis, managers make decisions about further

* Mr Maja Ilić Pupovac, predavač, Visoka poslovna škola strukovnih studija, Novi Sad, e-mail: bp.majailic@gmail.com.

** Mr Sanja Vlaović Begović, saradnik u nastavi, Visoka poslovna škola strukovnih studija, Novi Sad, e-mail: sanjavbegovic@gmail.com.

steps of company's growth and development. Since financial statements play significant role in company's further business operations, it is necessary to form and implement internal control system that can confirm reliability of profit centers financial statements with a great certainty. Internal control examines compliance with current policies and procedures, detects errors and abuses, and checks the accuracy and completeness of accounting records. The purpose of internal controls is to increase company's business efficiency, basing the decision making on timely and accurate information.

Key words: *internal control, profit centers, financial statements.*

Uvod

U početnim fazama svog razvoja, skoro sva preduzeća organizuju svoje poslovanje prema funkcionalnom modelu organizacione strukture. Proces donošenja odluka se vrši iz jednog centra. Generalni direktor preduzeća kontroliše rad svih sektora (finansija, proizvodnje, komercijale itd). Međutim, velike kompanije raspolažu širokim asortimanom proizvoda koje distribuiraju na različita tržišta, kako domaća tako i međunarodna. Takođe, one zapošljavaju veliki broj radnika, pa je nemoguće direktno upravljati iz jednog centra. Zbog obimnosti posla generalni direktor nije u mogućnosti neposredno da kontroliše rad celokupnog preduzeća.

Da bi se izbeglo smanjenje efikasnosti poslovanja izazvano lošom, nepodobnom organizacijom, pribegava se stvaranju divizionalne organizacione strukture. Osim što se broj hijerarhijskih nivoa između direktora preduzeća i izvršnog direktora povećava, potrebno je podeliti preduzeće na veći ili manji broj relativno samostalnih organizacionih jedinica. Na taj način se delegira odgovornost i ovlašćenje na niže hijerarhijske nivoe.

U zavisnosti od veličine preduzeća, od kompleksnosti i vrste aktivnosti koje se obavljaju, unutar preduzeća je moguće konstituisati različite forme organizacionih delova koje nose i različit stepen odgovornosti i kontrole. Shodno tome, preduzeće može konstituisati centar standardnih troškova, diskrecioni centar rashoda, centar prihoda, profitni centar i investicioni centar.

Profitni centar kao organizaciona jedinica poseduje svoje prihode i rashode, a njihovom numeričkom razlikom meri ostvareni rezultat. Obično se konstituiše više profitnih centara koji međusobno upoređuju ostvarene rezultate, ističu se najbolji, proučavaju se razlozi slabijeg uspeha ili neuspeha drugih organizacionih jedinica, ali i strategija i taktika profitnog centra čiji rezultat zauzima zavidno mesto u ukupnoj dobiti preduzeća.

Da bi se ukazalo na značaj interne kontrole u upravljanju profitnim centrima, najpre su u nastavku rada istaknute obaveze i odgovornosti profitnih centara, kao i značaj računovodstvenog izveštavanja profitnih centara u vođenju poslovne politike preduzeća.

Mesto i uloga profitnih centara u preduzeću

U decentralizovanom sistemu organizacije koji podrazumeva stvaranje relativno samostalnih organizacionih jedinica, pojedine funkcije koje su zajedničke na nivou celokupnog preduzeća nije potrebno decentralizovati. To su funkcije koje su od opšteg značaja za preduzeće i za organizacione delove. Na primer, na nivou celog preduzeća mogu se uopštiti sledeće funkcije: istraživanje i razvoj, strategijsko planiranje i opšte upravljanje. Preduzeće se dalje deli na segmente, i to segmente koji osim što upravljaju proizvodnjom i prodajom, upravljaju i imovinom preduzeća. Pre nego što se nastavi sa decentralizacijom na nivou ovih segmenata, mogu se formirati njihove zajedničke funkcije za nabavku, finansije i istraživanje i razvoj. Najzad, konstituišu se i profitni centri sa svojim funkcijama proizvodnje, prodaje i računovodstva.¹

Da bi organizacioni delovi preduzeća dobili status profitnog centra treba:

- „da poseduju dovoljnu kritičnu masu direktnih prihoda i rashoda, kako bi kontrola putem dobitka (profita) bila ostvariva;
- da njihovi menadžeri imaju dovoljno ovlašćenja kako bi mogli preduzimati akcije koje u značajnoj meri utiču na rezultat;
- da imaju sopstveno prepoznatljivo eksterno tržište inputa i outputa;
- da odnosi između takvih organizacionih segmenata budu jasno definisani kako bi dobitak (profit) svakog od njih bio nezavisan od odluka i efikasnosti drugih područja odgovornosti i
- da postoji spremnost centralne uprave da uspešnost decentralizovanih jedinica kontroliše preko ostvarenog dobitka ili gubitka“.²

Pre nego što otpočne proizvodni proces, preduzeće mora imati razvijene poslovne planove, odnosno strategiju vođenja preduzeća. Upravljačko računovodstvo, a posebno računovodstvo odgovornosti, ima veliku ulogu u procesu planiranja u divizionarno struktuiranom preduzeću i treba da ispuni tri posebna zadatka:³

- da obezbedi snažnu inicijativu za menadžere u procesu ispunjenja profitno orijentisanih ciljeva;
- da poveća podsticajnu moć preko interne kontrole povezivanjem performansi sa mogućnostima i
- da razvije monitoring i procedure merenja koje pomažu da se alocira *cash flow* na područja visoke prinodne upotrebe.

Pri definisanju planova uzimaju se u obzir sve prednosti i nedostaci samog preduzeća, odnosno jake i slabe strane, sve šanse i pretnje koje iz okruženja utiču na preduzeće. Takođe se obraća pažnja na politički i ekonomski sistem države, projekciju inflacije i dr. Planovi koji se odnose na razvoj preduzeća u dugom periodu donosi upravljački vrh. Međutim, postavlja se pitanje ko donosi planove na nivou profitnog centra i da li

¹ Malinić (1999: 77–79).

² Malinić (1999: 72–73).

³ Jonson, Kaplan (1991: 99).

menadžeri diviziona mogu samostalno, bez odobrenja centralne uprave, da donose takve planove.

Kada bi definisanje profitnih planova bilo moguće isključivo iz upravljačkog centra, tada se divizionim menadžerima oduzima određen stepen samostalnosti u radu, pa se i celokupna decentralizacija dovodi u pitanje. U tom slučaju je komunikacija usmerena samo od vrha ka nižim nivoima hijerarhije. Kako menadžeri strategijskog nivoa ne mogu biti detaljno uključeni u rad i funkcionisanje profitnih centara, pojavljuje se sumnja da se realizacijom profitnih planova neće ostvariti najveća efikasnost poslovanja organizacionih delova, a time i celine preduzeća.

Menadžeri diviziona upravljaju sa profitnim centrima i imaju uvid u svaki deo njihovog funkcionisanja. Oni direktno komuniciraju sa radnicima, koji mogu da iznose predloge u cilju povećanja efektivnosti proizvodnog procesa. Uključivanje svih zaposlenih u profitnom centru pri postavljanju ciljeva, dovodi do toga da se zaposleni osećaju delom jednog velikog projekta, da imaju moć da odlučuju o budućnosti svog preduzeća. Na taj način oni će biti motivisani da ulože maksimalan napor kako bi dokazali da su postavljeni ciljevi realni, teški ali dostižni. Menadžeri organizuju posao tako da se uz što manje resursa i vremena ostvare što bolji rezultati, a da pri tom radnici ostanu zadovoljni. Poznavajući ne samo proizvodni proces, već i radnike, njihove mogućnosti, kritične faktore uspeha i neuspeha, menadžeri profitnih centara su neophodni pri definisanju planova profitnih centara. Osim komunikacije od vrha na dole, trebalo bi da postoji i komunikacija od nižih hijerarhijskih nivoa ka vrhu.

Kako se na nivou upravljačkog vrha donose osnovne smernice daljeg razvoja preduzeća, centralna uprava bi trebala da pruži osnovne preporuke za definisanje planova profitnih centara menadžerima diviziona. Preporuke oslikavaju kompatibilnost sa ciljevima celine preduzeća i pravac u kome treba detaljnije razraditi čitav plan.

Ciljevi računovodstvenog izveštavanja po profitnim centrima

Pravovremene i tačne informacije predstavljaju veoma moćno upravljačko sredstvo. Prezentuju se menadžerima pomoću različitih oblika finansijskih izveštaja. Forma izveštavanja treba da bude kompatibilna sa ciljevima i potrebama poslovanja. Da bi se donela kvalitetna poslovna odluka, finansijski izveštaji su neophodni na svim nivoima hijerarhijske piramide.

Razvoj preduzeća, stvaranje divizija i decentralizovanog odlučivanja uslovalo je razvoj računovodstva odgovornosti, kao podršku menadžerima pri planiranju, merenju i kontroli performansi preduzeća. Računovodstvo odgovornosti definiše troškove i ostvarenja po profitnim centrima, upoređuje planirane sa ostvarenim veličinama, a dizajnirano je tako da zadovoljava informacione potrebe menadžera na svim hijerarhijskim nivoima.

Menadžeri profitnih centara na osnovu finansijskih izveštaja upoređuju planirane sa ostvarenim rezultatima i traže uzroke odstupanja. Ukoliko su odstupanja negativna,

preduzimaju se korektivne akcije kako ne bi više dolazilo do neželjenih oscilacija. Menadžeri upravljačkog vrha upoređuju ostvarenja svih profitnih centara. Centri sa najboljim rezultatima dobijaju pohvale i određene stimulanse kojima se podstiče njihov rast i razvoj. U centrima koji su ostvarili niže finansijske rezultate uprava ispituje razloge takvog stanja i pronalazi najbolja moguća rešenja kojima će se poboljšati njihov položaj. Međutim, ukoliko profitni centar posluje konstantno sa gubitkom, uprava preduzeća može doneti odluku da ugasi isti organizacioni deo.

U internim bilansima uspeha iskazuju se direktni prihodi i rashodi ostvareni u konkretnom profitnom centru. Međutim, u njima su sadržani i delovi zajedničkih troškova, koji se alociraju na profitne centre pomoću određenih ključeva. Ukoliko se ne odabere pravi ključ ili ne izvrši alokacija na pravi način, može doći do nepravilnog, odnosno netačnog iskazivanja finansijskih rezultata profitnih centara. Veće opterećenje zajedničkim troškovima od stvarnog iznosa umanjuje dobit centra odgovornosti i suprotno.

Da bi se obezbedilo objektivno i pošteno prikazivanje poslovnih rezultata u profitnim centrima, neophodno je uvesti internu kontrolu, koja centralnoj upravi pruža veći stepen sigurnosti da je informacija na osnovu koje donosi poslovne odluke tačna.

Područje delovanja interne kontrole

Primena internih kontrola zahteva planiranje i organizovanje kontrolnih postupaka i metoda od strane rukovodstva preduzeća. Cilj internih kontrola jeste povećanje efikasnosti poslovanja preduzeća kroz proveru tačnosti i potpunosti računovodstvene evidencije, otkrivanje zloupotreba i grešaka, kao i ispitivanje usklađenosti rada sa poslovnim politikama preduzeća i propisanim standardima.

Na koji način će sistem internih kontrola biti postavljen u preduzeću, zavisi od odluke menadžmenta, a može se posmatrati kroz pet međusobno povezanih komponenti:⁴

- Kontrolno okruženje predstavlja uslove u kojima se sprovodi interna kontrola. Okruženje utiče na formiranje i oblikovanje internih kontrola. Povoljno kontrolno okruženje povećava kvalitet rada interne revizije. U kakvom će se ambijentu razvijati interne kontrole, zavisi od stavova i svesti menadžmenta prema internim kontrolama.
- Procena rizika se odnosi na prosuđivanje menadžmenta o nivou rizika prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja, koji je intenzivniji u uslovima promene propisa, standarda sastavljanja finansijskih izveštaja, fluktuacije zaposlenih, ili promene informacionih sistema u preduzeću.
- Kontrolne aktivnosti uvodi menadžment (pored politika i postupaka koji čine kontrolno okruženje) radi zadovoljavanja specifičnih ciljeva u sprovođenju interne revizije.

⁴ Hayes, Schilder, Dassen, Wallage (2002: 212–234)

- Informacije i komunikacije koje interna kontrola treba sprovesti nad finansijskim i poslovnim informacijama, informacijama o usklađenosti sa propisima i procedurama, kao i informacijama o spoljnim događajima i aktivnostima.
- Nadzor nad internim kontrolama ističe nedovoljnost oblikovanja i uspostavljanja sistema internih kontrola, jer potrebno je vršiti i proveru efikasnosti funkcionisanja internih kontrola. Ocena sistema internih kontrola predstavlja jednu od aktivnosti interne revizije.

Jednom uspostavljen sistem internih kontrola podložan je promenama pod uticajem promena uslova poslovanja. Takođe, potrebno je uočiti nedostatke u funkcionisanju sistema, ukoliko ih ima, kao i pronaći načine poboljšanja i nadogradnje postojećeg sistema internih kontrola.

Internom kontrolom obuhvaćeni su svi aspekti poslovnog delovanja u preduzeću. Neke od aktivnosti koje sprovodi interna kontrola u pojedinim funkcijama u preduzeću su:⁵

- u okviru proizvodne funkcije interna kontrola proverava da li se plan proizvodnje i plan potrebne radne snage donosi blagovremeno, da li je organizacija proizvodnje uspostavljena tako da se ostvare postavljeni ciljevi, da li je pripremljena proizvodna dokumentacija, poštuju li se rokovi izrade pojedinih proizvoda i dr.;
- u okviru tehničke funkcije interna kontrola proverava poslove pribavljanja i korišćenja osnovnih sredstava, pripremu i izvođenje investicionih projekata i druge poslove koji pripadaju tehničkoj funkciji;
- u okviru prodajne funkcije interna kontrola je posvećena proveru aktivnosti sprovođenja usvojene politike prodaje, planiranja prodaje po asortimanu, zaključivanja i realizacije ugovora o prodaji, fakturisanja i naplate prodatih proizvoda i dr.;
- u okviru nabavne funkcije interna kontrola proverava sprovođenje formulisane politike nabavke, pribavljanje ponude od dobavljača, funkcionisanje skladišta, preuzimanje i skladištenje isporučenih proizvoda i dr.;
- u okviru opštih, kadrovskih i pravnih poslova interna kontrola sprovodi ispitivanje nad primenom opštih akata u dinamici poslovanja, obezbeđenjem potrebnih kadrova u skladu sa zakonom i opštim aktima, sprovođenjem disciplinskog postupka u vezi sa povredama radnih obaveza, korišćenjem voznog parka za službene potrebe i dr.;
- u okviru računovodstvene funkcije interna kontrola obezbeđuje da se poslovne promene izvršavaju na način predviđen zakonskim propisima i opštim aktima, da se u knjigovodstvu knjiže samo valjane poslovne promene zasnovane na potpunoj i urednoj dokumentaciji, da se računovodstveni izveštaji sastavljaju istinito, objektivno i blagovremeno i dr.;
- u okviru finansijske funkcije internom kontrolom se ispituje sprovođenje formulisane finansijske politike, obavljanje platnog prometa, finansiranje, kreditiranje, devizno poslovanje i dr.

⁵ Vitorović (2004: 73–80).

Bez obzira na način organizovanja funkcija u preduzeću, interna revizija se sprovodi nad svim poslovnim aktivnostima i doprinosi uspešnijem poslovnom odlučivanju. Značaj interne revizije raste sa rastom preduzeća, delegiranjem obaveza i odgovornosti, kao i stvaranjem divizionih centara.

Umesto zaključka

Preduzeće koje, zbog širokog asortimana proizvoda, velikog broja poslovnih operacija i zaposlenih, nije u mogućnosti da rukovodi iz jednog centra, može se odlučiti na stvaranje relativno samostalnih poslovnih jedinica, kao što su profitni centri, kojima poverava deo upravljanja. Kako se planovi i odlučivanje o aktivnostima u okviru profitnih centara donose od strane menadžera koji upravlja profitnim centrom, od velike važnosti za menadžment preduzeća jeste provera ispravnosti donetih odluka, ispitivanje uticaja donetih odluka na poslovne rezultate, kao i provera usaglašenosti donetih odluka sa osnovnom misijom i ciljevima preduzeća.

Odluke koje se donose na nivou profitnog centra tiču se proizvodnog programa, cena, odabira tržišta, načina i rokova isporuke proizvoda, marketinških aktivnosti i dr. Pri proceni uspešnosti rada menadžera profitnih centara uzimaju se u obzir samo troškovi na čiju visinu on može da utiče putem različitih mera (sistematizacijom radnih mesta, otpuštanjem radnika, stimulacijom radnika, nabavkom do sada nekorišćenih sirovina itd.). Menadžeri su odgovorni samo za visinu takvih troškova. Međutim, kada se ocenjuje uspešnost rada profitnog centra, moraju se uzeti u obzir svi relevantni troškovi (uključivanje i troškova na koje menadžer profitnog centra ne može da utiče, kao što je povećanje cena sirovina izazvano inflacijom) i prihodi.

Interna kontrola treba da poveže ostvarene rezultate sa mogućim propustima, kao i otvorenim mogućnostima za unapređenje poslovnih performansi. Preventivno delovanje interne revizije se ogleda u ispitivanju tekućeg procesa rada, što dovodi do sprečavanja mogućih grešaka i unapređenja obavljanja poslovnih aktivnosti.

S obzirom na to da na osnovu finansijskih izveštaja profitnih centara menadžment preduzeća može doneti odluku o ukidanju profitnog centra, ukoliko nije održiva isplativost njegovog funkcionisanja, postoji opasnost od svesnog krivotvorenja stvarnog stanja uspešnosti profitnog centra. Efikasan sistem internih kontrola treba da otkrije greške i zloupotrebe zaposlenih prilikom sastavljanja i prezentovanja finansijskih izveštaja.

Interna kontrola se sprovodi i nad proverom alokacije zajedničkih troškova na profitne centre, kako bi se svaki profitni centar pravilno opteretio pripadajućim delom zajedničkih troškova.

Najzad, strategija vođenja poslovanja preduzeća se planira na osnovu izveštaja rada svih relativno samostalnih jedinica u preduzeću. Informacije dobijene od strane profitnih centara trebaju biti pravovremene, tačne i sveobuhvatne. Značaj uvođenja interne kontrole se ogleda u pružanju uverenja o ispravnosti finansijskih izveštaja, čime

se u stvari povećava značaj predatih izveštaja. Na taj način interna kontrola utiče na povećanje efikasnosti poslovanja preduzeća donošenjem adekvatnih poslovnih odluka utemeljenih na tačnim i pravovremenim informacijama. Ipak, ne treba zaboraviti da interna kontrola ne može sa apsolutnom sigurnošću da pruži uverenje o pouzdanosti finansijskih izveštaja. Razlozi toga mogu biti u ograničenom budžetu određenom od strane menadžmenta za obavljanje poslova interne kontrole, faktor ljudske greške i nepažnje, ali i dovođenje u pitanje objektivnosti rada interne kontrole. Da bi se otklonili dati nedostaci interne kontrole, uspostavlja se nezavisna i objektivna interna revizija koji ima, između ostalog, za zadatak ocenjivanje rada interne kontrole, kao i predlaganje mera koje bi sistem internih kontrola učinile delotvornijim.

Literatura

- [1] Andrić, M., Krsmanović, B., Jakšić, D., (2004) *Revizija – teorija i praksa*, Bečej, Proleter.
- [2] Chambers, A., Rand, G., (2000) *The Operational Auditing Handbook*, Chichester, John Wiley & Sons.
- [3] Gajić, Lj., (2005) *Funkcije izveštavanja o ostvarenjima dobitnih centara*, „Anali Ekonomskog fakulteta“, Subotica, Ekonomski fakultet.
- [4] Hayes, R., Schilder, A., Dassen, R., Wallage, P., (2002) *Principi revizije – međunarodna perspektiva*, Banja Luka, Savez računovođa i revizora Republike Srpske.
- [5] IIA Research Foundation, (2006) *Profesionalna praksa interne revizije*, Beograd, Savez računovođa i revizora Srbije.
- [6] Jonson, T. H., Kaplan, R. S., (1991) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Harvard Business School Press.
- [7] Malinić, D., (1999) *Divizionalno računovodstvo*, Beograd, Ekonomski fakultet.
- [8] Nerandžić, B., (2004) *Sistem internih kontrola i operativna revizija*, Novi Sad, Savez ekonomista Vojvodine.
- [9] Petrović, Z., (2010) *Međunarodni standardi revizije*, Beograd, Univerzitet Singidunum.
- [10] Stevanović, N., Malinić, D., (2003) *Upravljačko računovodstvo*, Beograd, Ekonomski fakultet.
- [11] Vitorović, B., (2004) *Interne kontrole i interna revizija*, Beograd, Savez računovođa i revizora Srbije.

Primljeno: 11.06.2012.

Odobreno: 20.06.2012.