

INSTITUT ZA RAZVOJ PRAVA JAVNOG SEKTORA



REVIJA PRAVA

-javnog sektora-

Vol. 1. Broj 2/2021.

Izdavač

Institut za razvoj prava javnog sektora

Karađorđeva 52, 34000 Kragujevac

www.revijaprava.in.rs

e-mail: revijaprava@gmail.com

ISSN 2812-9776

Glavni i odgovorni urednik

doc. dr Nikola Krunic

UREĐIVAČKI ODBOR

Prof. dr Ilija Galjak, Institut primenjenih nauka Beograd, Srbija

prof. dr Radoja Janjetović, Visoka škola za menadžment i ekonomiju
Kragujevac, Srbija

prof. dr Zoran Vasić, Visoka škola za menadžment i ekonomiju
Kragujevac, Srbija

prof. dr Anđelka Aničić, Visoka poslovna škola „Čačak“, Beograd, R.
Srbija

doc. dr Nikola Krunic, Institut primenjenih nauka Beograd, Srbija

prof. dr Boško Nadoveza, Evropski univerzitet, Brčko, Bosna i
Hercegovina

prof. dr Goran Braković, Univerzitet za poslovne studije Banja Luka,
Bosna i Hercegovina

prof. dr Miljojko Janošević, Vojnomedicinska akademija, Beograd, R.
Srbija

prof. dr Ljubiša Stanojević, Univerzitet Alfa BK, Beograd, R. Srbija

doc. dr Mihailo Ćurčić, naučni saradnik, Fakultet za hotelijerstvo i
turizam, Vrnjačka Banja, R. Srbija

Miloš Miljković, M.A. Sekretar sindikata Nezavisnost, R. Srbija

Lektor i kolektor

Ilija Kolarski

Tehnički urednik

Miloš Radosavljević

Štampa:

Šprint Beograd

Časopis izlazi dva puta godišnje (jun i decembar)

SADRŽAJ

Ana Koprivica

PRAVOSUDNI SISTEM U TRANZICIJSKIM EKONOMIJAMA	7
--	----------

prof. dr Zoran Vasić

POSLEDICE NEUSAGLAŠENOSTI MIŠLJENJA ORGANA UPRAVE I STAVOVA UPRAVNOG SUDA ...	29
--	-----------

Zdenka Vidović, Đorđe Vujović

UGOVORI IZ JAVNIH TENDERA – REVIZORSKI PRISTUP.....	43
--	-----------

Prof. dr Ljubiša Stanojević

PRAVNI ASPEKTI EVAZIJA PORESKIH OBLIKA.....	61
--	-----------

Prof. dr Boško Nadoveza

ZNAČAJ OBRAZOVANJA KAO DRUŠTVNE DELATNOSTI	81
---	-----------

UPUTSTVO AUTORIMA ZA PRIPREMU RUKOPISA	109
---	------------

Ana Koprivica ¹

PRAVOSUDNI SISTEM U TRANZICIJSKIM EKONOMIJAMA

UDK: 336.1/.5+657

Originalni naučni rad

Rezime

Tranzicije iz socijalizma u kapitalizam u srednjoj i istočnoj Evropi baltičkim zemljama ili komonveltu nezavisnih zemalja, zahteva fundamentalnu preorijentaciju pravnih i sudskih institucija. Najveći deo pravne strukture u ovim zemljama, činili su administrativni zakon i institucije uključujući državnu arbitražu. Tranzicija iz socijalizma u kapitalizam zahteva dramatične promene u pogledu pravnih i sudskih institucija, veći stepen nezavisnosti od državne vlasti, nove uloge i sposobnost sudija, tužilaca i advokata, kao i brzo jačanje institucionalnih kapaciteta za efikasno i efektivno rešavanje pravnih slučajeva.

Ključne reči: tranzicija, pravosudni sistem, tržište.

Uvod

Analitičko-empirijskim praćenjem pravosudnog sistema i njegove reforme u tranzicijskim zemljama, dolazimo do toga da su funkcionalne pravne i sudske institucije od kritičkog značaja za privredni rast i smanjenje siromaštva u uslovima tržišne ekonomije. One definišu pravila po kojima funkcioniše tržište i

¹ Ana Koprivica, dipl. pravnik, Privredni sud u Kragujevcu, Trg slobode br. 3, Kragujevac.: ana.koprivica@gmail.com

predstavljaju sredstvo za rešavanje sporova, zaštitu ekonomskih i socijalnih prava i pozivanje vlasti na odgovornost za njihov rad. Sistem tržišnog privređivanja i tržište ne mogu da funkcionišu bez precizno definisanih svojinskih prava. To je ključni uslov i imperativ deblokade našeg ekonomskog sistema (Ratković Abramović, 2007).

Proces pridruživanja Evropskoj uniji, bio je glavni pokretač reforme pravosuđa, iako u najvećem broju zemalja nije polagano dovoljno pažnje na transparentnost i široko učešće u reformi. Kao osnov za reformisano pravosuđe je upravo postojanje nezavisnih institucija koje će predstavljati nužnu sponu između vlasti i građana, slobodan i jedinstven sistem za ostvarivanje prava građana. Prema modelu slobode, kao obliku pravde koja se definiše kao neškodljivost drugome (alterum non laedere), sloboda podrazumeva "da se može činiti sve što drugome ne škodi" (francuska revolucionarna deklaracija). Ovakav pojam slobode znači samoograničenje ljudi u odnosu na druge, poštovanje moralnih normi koje integrišu priznavanje slobode drugih i ukidanje svakog oblika samovolje kao negacije slobode (Rakić Vodenić, 2018).

Reforma pravosudnog sistema kao društveni problem

Opšte je poznato da su početkom devedesetih godina prošlog veka, pomenute zemlje bile suočene sa izazovom tranzicije. Međutim, na samom početku i domaći reformatori i veći deo međunarodne zajednice, u početku su veći akcenat stavljali na političku transformaciju, makroekonomsku stabilnost i osnovne

strukture reforme (uključujući privatizaciju) u odnosu na dugoročne potrebe u pogledu izgradnje kapaciteta.

U tako nesređenom okruženju, stvaranje i jačanje pravnih i sudskih institucija imalo je manji prioritet u odnosu na donošenje zakona i uredbi koji su trebali da produže i omoguće strukturne reforme pravosudnog sistema.

Analizom ustavnog uređenja Bosne i Hercegovine i postojećih pravosudnih sistema u BiH te upoređivanjem sa zemljama regije s obzirom na bitne kriterijume, kao što su broj sudija, broj sudova, ažurnost rada i drugo, pokušaćemo doći do zaključka koji bi trebao pomoći prilikom rada na novoj pravosudnoj reformi koja mora dovesti do toga da građani BiH, bez obzira na pluralitet pravosudnih sistema, mogu i trebaju očekivati delotvorniji pravosudni sastav koji će osigurati vladavinu prava kao i to da građani od sudova s pravom očekuju identična rešenja za identične probleme i sporove (Martinović, 2015).

Pojam pravne države predrasmeva i to da pravna država garantuje građanima pravnu sigurnost. Iz navedenoga proističe da se pojedinac može pouzdati u značenje i predvidivost pozitivnih pravnih propisa kao i u prava i obveze koje proizlaze iz tih propisa (Steiner, Ademović, 2010).

Zatim je preduzet jedan broj ranih reformi sudstva, koje su u velikom broju slučajeva bile podržane od stranih donatora. Težište je obično stavljano na stvaranje nezavisnog i depolitizovanog sudstva koje nije pod kontrolom države i koje može vršiti ulogu bastiona novoosvojenih političkih i građanskih prava. Svi međunarodni instrumenti koji obezbeđuju osnovne elemente vladavine prava daju jasnu prednost principu

nezavisnih i nepristrasnih sudova, predviđenih zakonom. Suštinski elementi nezavisnosti sudstva uključuju: proceduru utvrđivanja činjenica, institucionalnu organizaciju suda, proceduru za izbor sudija, zaštitu i garanciju nezavisnosti sudija, njihovu kompetentnost i njihova ovlaštenja (Flajner, 2009).

Pored rada na formulaciji i usvajanju stava koji podržava princip nezavisnog sudstva, u naporima na promovisanju nezavisnog sudstva, težište je stavljeno na jedan broj formalnih aspekata sudskog sistema kao što su postavljanje, mandat, smenjivanje sudija i disciplinskih procedura za sudije, stvaranje instituta za obuku pod nadzorom sudija. Tranzicijske zemlje su takođe stvorile nove specijalizovane ustavne sudove s' međunarodnim sudijama u funkciji jačanja odgovornosti vlade za svoj rad i institucionalizovanja zaštite građanskih i političkih prava.

Indikativno je da je u devedesetim godinama prošlog veka uspostavljanje sudske nezavisnosti imalo primat u odnosu na efikasnost i odgovornost sudova. I pored toga što podaci pokazuju da još uvijek treba dosta toga uraditi da sudovi budu brzi, finansijski pristupačni, efektivni, pravedni i pošteni.

Građani i preduzeća u većini zemalja smatraju da su sudovi spori i skupi, a podaci o vremenu koje je potrebno da bi se naplatio dug preko suda podržavaju to mišljenje. Svega oko jedne četvrtine od ukupno 6.000 preduzeća iz 26 zemalja u tranziciji anketirani 2002. godine, smatra da su sudovi pravedni. A u anketama šire javnosti o korupciji, često se među institucijama za koje se smatra da su najkorumpiranije, navode sudovi. Zatim, manje od 40% preduzeća anketiranih u istoj godini, smatra da su sudovi sposobni da sprovedu svoje odluke.

Međutim, poslednjih pet godina, zemlje u tranziciji uključujući i BiH, iskazuju potražnju za reformom pravosuđa. To u centar pažnje stavlja prvo problem kapaciteta sudova i sugeriše isplativost i održivost daljih reformi i izgradnje kapaciteta. Ekonomski aspekt funkcionisanja sudskog sistema u Bosni i Hercegovini je složen i višestran, što implicira postojanje ne samo jednog razloga ili uskog ekonomskog pogleda na ekonomsko-finansijske mogućnosti unapređenja sudskog sistema. Osnova ovakvog pogleda je vezana za način na koji sudije, službenici suda, pa čak i pravnici i partične stranke razmišljaju o pravosudnom sistemu. Previše se pažnje pridaje pravilima, a ni blizu dovoljno postizanju konkretnih rezultata.

Pravovremenost je potcenjena, kako u proceduralnim zakonima, tako i u stavovima ljudi. Pravično i pravovremeno rešavanje predmeta rezultira visoku efikasnost i dobro pružanje usluga javnosti, što se može apostrofirati time, da je lako pojedine zadatke delegirati na drugo osoblje, ali se odgovornost ne može delegira (Purić, Savić Božić, 2016).

U toj situaciji centralno pitanje je bilo pitanje prioriteta i redosleda u BiH, pošto su kapaciteti bili relativno slabi, najviši prioriteti obuhvatali su kontinuirane strukturne reforme što uključuje poseban napor na jačanju nezavisnosti i odgovornosti. Zatim to uključuje osnovne investicije u kapacitete, kao što su testiranje sudija za osiguranje njihove kompetentnosti, obnavljanje jednog broja sudskih zgrada kako bi se dobio funkcionalniji prostor, obezbeđenje računarske infrastrukture za razmenu informacija i finansiranje zapošljavanja službenika ili administrativnog osoblja da se rastereti posao sudije.

Ipak, velika potražnja i insistiranje na reformi pravosuđa ne predstavlja garanciju protiv ponovnog zapadanja u probleme i kontinuirani fokus na reformama ne mora uvek biti garant njegove nezavisnosti. U sadašnjim uslovima poodmakle tranzicije, samo bi sveobuhvatne strategije reforme: nezavisnost, odgovornost, efikasnost u radu sudstva, mehanizmi za rešavanje sporova i plan i rad povezivanja profesija (kao što su advokatske komora, sudski izvršitelji i notari) mogu dati rezultate.

Kao što se vidi, preostaje još dosta posla na reformi pravosuđa, jer efikasno funkcionisanje pravnih i sudskih institucija, je najviši prioritet koji zaslužuje nepodeljenu pažnju.

Značajan napredak u reformi pravosuđa u BiH zabeležen je, kada je za relativno kratko vreme, uspostavljen, npr. disciplinski sistem za sudije i tužioce koji funkcioniše i prvi je ovakve vrste u regiji. Sem toga, svi državni organi podržavaju ulogu Kancelarije disciplinskog tužioca i Visokog sudskog i tužilačkog veća, kojom se od sudija očekuje visok nivo profesionalnosti. Svi zvaničnici cene važnost sudske nezavisnosti u očuvanju i održanju poverenja javnosti u pravosuđe. Takođe, svesni su da se disciplinski sistem tek razvija. Približen je kao institucija, a njegova uloga da čini sastavni deo odgovornog pravosuđa nailazi na podršku.

Sva dosadašnja empirijska istraživanja govore da je poverenje za pravosuđe malo, zato se ispituju uzroci koji na njega utiču. Na poverenje u njih utiču mnogobrojni kako spoljni tako i unutrašnji činioci. Ključni spoljni činioci su: istorijsko nasleđe, politički pritisci, neizvršavanje sudskih odluka, poštovanje zakona, prebacivanje odgovornosti političke vlasti na sudsku, javno komentarisanje odluka sudova, pretnja lustracijom, medijski

pritisak, efikasnost rada tužilaštva i efikasnost rada policije. Unutrašnji faktori koji utiču na poverenje u sudstvo su: kompetentnost sudija, način sprovođenja kaznene politike, način korišćenja diskrecionih ovlašćenja od strane sudija, problemi u komunikaciji sudskih instanci, činjenje i nečinjenje sudskih zvaničnika kako tokom sudskog postupka tako i upletenost u finansijske, kriminalne ili korupcionaške afere njegovih delatnika i slično (Vuković, 2007).

Kako bi se vratilo poverenje javnosti u pravosuđe, javnost mora biti potpuno informisana o ulozi disciplinskog sistema, kako on funkcioniše i koja su ograničenja vlasti. Javnost takođe mora biti informisana o standardima koji se očekuju od sudija. Kada javnost bude bolje informisana o merama koje postoje da se se osigura odgovornost, imaće veće poštovanje prema pravosuđu.

Ekonomsko – reformatorske dileme

Evolutivnim ili kvantitativnim društvenim promenama podrazumevaju se sitne i postepene promene u društvu, državi i pravu, odnosno promene kojima se ne menja suština i osnova određenog društva, određene države ili određenog prava. Evolutivne promene su svakodnevne i njihovim dužim praćenjem mogu se utvrditi određene zakonitosti. Te promene mogu da budu veoma ozbiljne što se zahvaljujući nauci i naučnim rezultatima relativno lako utvrđuje i dokazuje. Posebnu važnost imaju promene značajne za državu i pravo, poput reforme, državnog udara i puča (Kulić, Kulić, 2015).

Ekonomska reforma i izgradnja održivih demokratskih institucija su ključne odrednice i imperativni zadaci pred državama Balkana.

Nameće se da je ključni problem, zaštita osnovnih ljudskih prava i etničkih identiteta u tranzicijskom vremenu nastanka i izgradnje država, imajući u vidu Univerzalnu deklaraciju o ljudskim pravima koju je Generalna skupština Ujedinjenih nacija proglasila 10.decembra 1948, koja ima za cilj da obezbedi opšte i delotvorno priznanje i poštovanje prava proklamovanih u njoj, kao i to da cilj Saveta Evrope predstavlja postizanje većeg jedinstva između njegovih članica, očuvanje i razvijanje osnovnih ljudskih prava i sloboda jedan od načina na koji tom cilju treba stremiti (Evropska konvencija za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda).

Pretnja, koju proces stvaranja novih Balkanskih država predstavlja zbog nedovoljne pažnje pružene različitim etničkim grupama koje žive na određenim teritorijama, može staviti ozbiljne prepreke pred proces demokratske stabilizacije i izgradnje institucija, bez kojih je nemoguć paralelni proces reformi i privrednog oporavka.

Osnovna pretpostavka reformi je vladavina prava, a uslov za sprovođenje zakona je efikasna država koja će ih sprovesti u delo. Na temelju mjerodavne sudske prakse Evropskog suda za ljudska prava, Venecijanska komisija¹⁴ utvrdila je sledeći niz važnih i zajedničkih i opštih obeležja vladavine prava koji zasigurno nije potpun: a) zakonitost (uključujući transparentan, pouzdan i demokratski proces donošenja zakona) b) pravna sigurnost c) zabrana proizvoljnosti d) pristup pravosuđu pred nezavisnim i nepristrasnim sudovima e) poštovanje ljudskih prava, nediskriminacija i jednakost pred zakonom. Mogu se pronaći politički modeli organizacije koji će zadovoljiti potrebe svih stanovnika određene države, jer bez konsenzusa na političkom

planu nemoguće je ući u zadatak Balkanske današnjice: evropske integracije. Zbog toga, istraživanje tranzicije na Balkanu suočava se sa specijalnim, češće nego sa fundamentalnim problemima.

Ubrzani institucionalni i ekonomski oporavak nije moguć bez reintegracije u međunarodne političke, finansijske i trgovinske institucije, s posebnim senzibilitetom ka pitanju EU, jer bez članstva u tim institucijama nijedna balkanska zemlja, time ni Bosna i Hercegovina ne bi imala ni ekonomsku ni političku budućnost. Ako uporedimo parametre s onima iz evropskih zemalja, dolazimo do zaključka da, iako imamo broj sudova u odnosu na 100.000 stanovnika (2,4 suda na 100.000 stanovnika) znatno viši nego li je prosek u Europskoj uniji, a broj profesionalnih sudija takođe je veći nego u Europskoj uniji (u BiH broj sudija na 100.000 stanovnika 2236, a u EU 19,6), dok je sama delotvornost sudstva (stupanj ažurnosti) znatno manja (98%) u odnosu na zemlje Europske unije gde je ovaj stupanj veći od 100%, tako da se tokom jedne kalendarske godine reši više predmeta nego što ih se primi, dok je u BiH stanje suprotno. Prema tome, odrednice pravca u kome se kreću zemlje regiona su odavno jasne, ali brzina pristupanja ispunjavanju određenih kriterijuma mora biti u saglasnosti sa jasnom razvojnom strategijom svake pojedine države.

Veoma bitan momenat svake reforme jeste socijalna dimenzija, u kojoj se moraju obezbediti stabilne stope državnog rasta, a posebnu pažnju obratiti na nezaposlenost, restruktuiranje tržišta rada, kao i reforme pravosuđa, zdravstva, školstva, penzionog i sistema socijalne zaštite. Ovi-socioekonomski momenti su ključni za javnu podršku reformatorskoj vladi koja ih

mora doneti u prvom marketinškom planu, a fokusirati se na ekonomski rast i razvoj kao prioritetan uslov za međunarodno partnerstvo na ravnopravnim osnovama.

U postupku ispunjavanja uslova za pristup u članstvo Europske unije, kao uslov gospodarskoga opstanka Evropsko veće je ustanovilo Kopenhagenske kriterijume, te dodatne kriterijume iz Madrida 1995. Godine kojim se još proširuju kriterijumi iz Kopenhagena (Meškić, 2011).

Reč je o dodatnom kriterijumu za članstvo u EU kriterijumima iz Kopenhagena (1993). Ovaj kriterijum se odnosi na prilagođavanje administrativne structure s ciljem stvaranja uslova za postupnu i skladnu integraciju. Podrazumeva jačanje administrativne sposobnosti i stvaranje efikasnog državnog sistema uprave za sprovođenje *acquis communautaire* i drugih obaveza koje proizilaze iz članstva EU (Direkcija za evropske integracije).

Kopenhagenski kriterijumi iz 1993. godine postavljaju tri bitna uslova za članstvo u EU:

- stabilne državne institucije, poštovanje demografskih principa, vladavina prava;
- efikasna tržišna ekonomija i sposobnost privrede da izdrži konkurenciju na tržištu Unije;
- pristajanje na sprovođenje ciljeva političke, monetarne i ekonomske unije.

Svaki od ovih zadataka je merljiv i vrlo kompleksan. U prvoj fazi su najbitniji oni koji vode ka zadovoljavanju uslova za članstvo u međunarodnim asocijacijama i organizacijama. Ako problem razvoja demokratskih i političkih institucija i vladavinu prava za trenutak ostavimo po strani, preostaje nam reformatorski

prelazak na tržišni model ekonomije: transformacija vlasništva, razvoj finansijskog tržišta, razvoj tržišta radne snage, država i usluga, liberalizacije spoljne trgovine. Ta reforma je neophodna u cilju ekonomskog razvoja i rasta ekonomije na što bi se vlada trebala fokusirati.

Izbor razvojne politike ključan je za ekonomski oorravak zemlje. Službene teorije koje služe kao osnove za rast i razvoj razvijenih privreda, nemaju veliki uticaj u uslovima nerazvijenosti, zbog specifičnosti nerazvijenih zemalja, među kojima su najbitnije: veličina tržišta, mali potencijal proizvodnje i potrošnje, niske industrijalizacije, loše infrastrukture. Ovakve strukture zemalja traže urgentne i fokusirane investicije kojih nema. Nerazvijenost mora biti shvaćena kao rezultat kumulativnih efekata (istorijskih, političkih, ekonomskih) sa izraženim barijerama u domenu ponude i potražnje razvoja. Neoklasika nije primjenjiva, mada se čini da međunarodne finansijske institucije insistiraju baš na njima, pa je razrada specifičnih teorija bila naophodna, a u centar pažnje istraživanja su stavljeni inostrana investiciona pomoć, uloge države, liberalizacija spoljne trgovine, ulaganje u sudske resurse...

Najpoznatije teorije koje su izgrađene specifično za izlazak iz dubokih ekonomskih kriza su Teorije širenja kapitalističkog centra i Strukturalistička teorija. Teorije širenja kapitalističkog centra fokusiraju se na barijere privrednom rastu u sferi ponude kapitala, a ne na nisku tražnju za investicijama i na hroničan deficit valute. Među teorijama širenja kapitalističkog centra najznačajnije su Teorija velikog udara (Rozenštajn Rodan): Veliki investicioni udar pod državnom kontrolom prvo na

infrastrukturu, potom proizvodni sektor, što bi prouzrokovalo rast određene tražnje i vidljivih efekata na nacionalni dohodak, čemu vodi proizvodnja u velikim zemljama. Investicije bi bile pokrivene deficitnim finansiranjem, na bazi povećane ponude novca i javnih rashoda u javne investicije.

Teorija nebalansiranog razvoja (verzije teorije velikog udara) prednost daje investicionom udaru na krupne privredne projekte u lakoj industriji, što će dovesti do dinamičke neravnoteže, koja dovodi do kontinuiranih pritisaka na privredu i radikalnijeg povećanja stope rasta.

Strukturalistička teorija (Raul Prebiš) tvrdi da je glavna prepreka razvoju nerazvijenih, upravo neefikasno korišćenje raspoloživih resursa, što je rezultat imperfektosti tržišta i državne intervencije na alokaciju resursa u granskom i prostornom smislu. Ova teorija je dopunjena problemima nejednakosti, rasta siromaštva, te uticajem na položaj nerazvijenih ekonomija, čime je prerasla u novu teoriju, tzv. Teoriju zavisnosti.

Ukratko, sve je ovo teorija, a izbor jedne od njih je rizik u koji se svaka vlada svesno upušta. Najopasniji rizik je nemati strategiju i politiku razvoja. Iz perspektive ovih teorija, čini se da je harmonizacije ka EU standardima u suprotnosti sa elementima razvojnih strategija. EU standardi su krojeni za visoko razvijene zemlje i olakim pristupanjem njima može se doći do suprotnog efekta.

Tri interesantne konfliktne oblasti su: tržište radne snage, reforma pravosuđa i nominalna makroekonomska stabilnost. Od zemalja koje žele da postanu članice EU, očekuje se da usvoje standarde iz oblasti tržišta radne snage što je većina zemalja i

uradila. Realizacija tih propisa je veoma diskutabilna. Jedna od analiza bugarskog tržišta rada pokazala je da podržavanje EU standarda iz oblasti uslova rada zahteva resurse kao i administrativne kapacitete koji ili nisu raspoloživi ili je potreban poseban dodatni napor da se obezbede.

Konfliktna oblast je i reforma pravosuđa. To pitanje postaje konfliktna zona između države, koja pod međunarodnim pritiskom usvaja standarde koji nisu prijemčivi dotadašnjem pravosudnom sistemu. Debata postaje večna u ovoj oblasti i vodi se oko toga kako zaštititi dignitet nezavisnog pravosuđa od strogog patronata i tretmana međunarodnih mentora. Zbog ovakvih debata, često se zanemaruju efekti ekonomskih reformi u pravosuđu, uloga države u njima a preveliki značaj daje se međunarodnom faktoru, što uništava ideju o mogućnosti izvorne reforme nezavisnog pravosuđa.

Zbog napred rečenog, procene realnih želja, mogućnosti i konzistentnih strategija za dolazak do cilja je ključni set pitanja pred vladom Bosne i Hercegovine a bez studioznog i pravovremenog odgovora na njih put Evropskih integracija može postati neželjno lutanje po Šengenskoj periferiji.

Reforma sudstva – rezultati i ishodi

Ekonomski progres je pretpostavka i uslov rasta i razvoja ljudskog društva. Kada govorimo o ekonomskom aspektu funkcionisanja sudskog sistema u Bosni i Hercegovini i Republici Srpskoj, ne možemo ovaj sistem svesti samo na jedan razlog – ekonomski. Naime , poenta je u tome kako sudije, službenici suda, pravnici i parnične stranke razmišljaju o pravosudnom sistemu. Previše se

pažnje pridaje pravilima, a ni blizu dovoljno postizanju konkretnih rezultata. Pritom je potcenjena pravovremenost u proceduralnim zakonima, što izaziva i promene u stavovima suda. Nezavisnost pravosuđa podrazumeva i odgovornost pravosudnog sistema za ostvarene rezultate. Praćenje rezultata rada pravosuđa sa aspekta efikasnosti, kvaliteta i pristupa pravdi je relativno noviji trend, koji se postepeno razvijao i unapređivao, kao posledica zahteva društva i građana da država racionalnije troši budžetska sredstva (Matić Bošković, 2014).

Svedoci smo da su reforme pravosudnog sistema u Bosni i Hercegovini stalna tema javnog i političkog života u BiH. Zašto? Odgovor je i lak i težak: Međunarodni akteri su najavljivali ovu reformu kao istorijsku, jer bi je pratio čitav region – nasuprot tome, zamišljeni proces odvijao drugačije i dobijeo nepredviđene dimenzije.

Samo akteri – sudije i tužioci, bili su primorani da se odreknu svojih pozicija i prođu kroz proces provere. Naravno, opravdanje se uvijek nađe: Ovaj proces je neizbežan, jer su ljudi u sudstvu korumpirani, pod okriljem su različitih političkih opcija, povezani su sa raznim interesnim grupama... Zaboravlja se, međutim, da su vrlo strogom monitoringu bili podvrgnuti i mnogobrojni savesni ljudi. Bilo kako bilo, kao rezultat dobili smo najobuhvatnije pravosudne reforme u ovom regionu koje bi mogle da posluže kao šlagort drugim državama koje reformišu svoje pravosudne sisteme da bi ispunile EU standarde.

Hoće li se to zaista desiti ostaje da se vidi, jer je primenjeni sistem reizbora učinio pravni sistem zavisnim od međunarodnih posmatrača u Bosni i Hercegovini. Nadalje, pravosudne reforme

su ugrožene gomilanjem predmeta i kašnjenjem četvrtine sudskih postupaka koji su u toku. Dokaz da reforma nije kao ishod donela poboljšanje, jesu pritužbe pravosuđa koje su se kroz NSK konkretizovale kroz konkretne žalbe stanovništva. S jedne strane, to je bilo dobro jer je određeni broj viših službenika bio sklonjen sa položaja koji su zauzimali, zahvaljujući upravo ovoj mjeri, ali sa druge strane, to je odavalo opštu lošu sliku o svima.

Ta loša slika dosta proističe iz žestokog rata koji se vodio u Bosni i Hercegovini od 1992-1995, a koji je, što se sudskog sistema tiče, doneo u istoriji nepoznatu situaciju. Uspostavljene su, zapravo, pravosudne strukture u kojima su dominirale tri etničke grupe, potpuno zavisne od imputa iz tri etno-nacionalističke političke stranke koje su stavile imenovanje sudije pod svoju kontrolu.

Zbog svega rečenog, bilo je neophodno proći bolan proces reizbora kroz proveru biografija svih sudija i tužilaca. To radi visoko sudsko i tužilaško veće, nezavisno telo koje vrši nadzor imenovanja pravosudnih kadrova. Kad posmatramo ovo telo, ne možemo reći da rezultati njegovog rada nisu bili dobri, niti da nisu doveli do pozitivnog ishoda.

Međutim, ono što se opet nameće kao loše, jeste vreme koje je bilo potrebno da bi se ovaj proces reizbora doveo da kraja. Bilo je potrebno dve godine da Nezavisna sudska komisija proveri sudije i tužioce, njihovu prošlost, posedovanje imovine, političke veze, stranačku i nestranačku naklonost, sklonost korupciji... Inače, mnogi ovaj period upoređuju sa situacijom koja je postojala u Saveznoj Republici Nemačkoj poslije ujedinjenja. Kao što je ovoj zemlji trebalo vremena i vremena da vrati poverenje u institucije

tako je i u Bosni i Hercegovini ovaj proces višegodišnja borba da se otkriju modeli zloupotreba.

Ishod je bio vrlo egzaktna, jer se krenulo od egzaktna baze podataka Nezavisne sudske komisije u kojoj se nalaze informacije o svim kandidatima. Naravno, baza je bila zasnovana na saradnji sa Tribunalom za ratne zločine u Hagu, NATO-mirovnim snagama, OEBS-om i ostalim međunarodnim civilnim agencijama koje su smeštene u BiH. Egzaktnost je potkrepljena činjenicom da su dobijene informacije upoređivane sa prijavnim formularima koje su sudije, tužioci i ostali kandidati morali da podnesu. Formulari su sadržali podatke o njihovom obrazovanju, imovini, porodicama, aktivnostima za vrijeme rata. Prosečna aplikacija za jednog sudiju ima čak 55 strana. Šta je revizija pokazala? Mito i korupcija nisu bili, kao što je običan građanin mislio, „opšta slika“. Nisu svi bili korumpirani, ali određeni broj viših službenika u pravosuđu ipak su sklonjeni sa položaja. U završnom izveštaju Nezavisne komisije imenovani su tužioci i sudije iz čitave zemlje, težina njihovih prekršaja, uključujući npr. ometanje krivičnih istraga, kršenje imovinskih zakona, pa čak i rad pod uticajem alkohola. Navedeni su načini podmićivanja, iznos traženog mita i time je po prvi put javnosti dat uvid u jednu strogo čuvanu oblast – nezavisno pravosuđe.

Nakon analize efekata revizije, situacija u Bosni i Hercegovini je bar približno jednaka zemljama u tranziciji u kojima je ovaj proces odavno završen. Sudije, nakon provedenog anketiranja, tvrde da je pravni sistem sada uglavnom oslobođen mešanja nacionalističkih političkih stranaka. Nijedan sudija ili tužilac ne može više biti član političke stranke, a osnovana je i Kancelarija

disciplinskog tužioca, koji ispituje pritužbe koje se odnose na politički uticaj i korupciju. Posebno je važna uloga nadležnog suda, kao nezavisnog i samostalnog državnog organa, koji kroz odlučivanje o primeni i nadzoru nad sprovođenjem mera treba da obezbedi zakonitost, te da se na taj način ostvari svrha primene, odnosno otklone okolnosti koje su dovele u pitanje normalno funkcionisanje države, a ne da postanu sredstvo diktature i eliminisanja političkih protivnika.

I na kraju, bez obzira na pozitivan ishod, ostaje neminovna sumnja: Naime, građane BiH muči to što reforme produbljuju zavisnost od međunarodne zajednice, OHR-a, posebno kao poslednje organizacije koja implementira mir. Tako ostaje sumnja: Da li sudstvo BiH nakon svih „čistki“, revizije i novog rađanja može biti nezavisno ako OHR svakodnevno kontroliše funkcionisanje sudova?

Vratimo se ekonomiji da bi došli do odgovora: Pravosuđe BiH još je u velikoj meri zavisno od međunarodnih finansija. Drugim rečima, reforma pravosuđa u Bosni i Hercegovini biće završena tek kada sudstvo bude kroz finansiranje potpuno naslonjeno na državni budžet.

Stoga, navodimo izjavu pravog eksperta Tima Hjuza: „Mada nijedan pravosudni sistem nije savršen, ako pogledate druge zemlje na Balkanu, videćete da Bosna predstavlja najuzorniji primer u regionu.“

Zaključak

Samoupravni privredni sistem u socijalističkim zemljama nije uspeo da obezbedi adekvatan privredni razvoj, čime su

privredno sistemske promene postale nužnost. To znači da privrede nekadašnjih socijalističkih zemalja imaju potrebu da se pre svega vlasnički transformišu, radi razgraničavanja prava svojine i odlučivanja po osnovu tog prava i da se uključe u globalnu konkurenciju sa novim pravilima igre, uz jasno utvrđene ciljeve i strategije sopstvenog razvoja. To ujedno postaje jedno od važnijih pitanja za utvrđivanje značaja tranzicije u cilju stvaranja novih strategija, kojima je potrebno pokrenuti privredni rast i razvoj.

Tranzicija kao reformska strategija pretvaranja (transformacije) socijalističkih privreda i njihovog prestrukturiranja u otvorene tržišne privrede, kao i njihovo ravnopravno uključivanje u konkurenciju na svetskom tržištu, iako zasnovana na brojnim protivrečnostima u poslovnim sistemima, treba da obezbedi ekonomski otvoreno tržište, koje pokazuje spremnost za saradnju sa stranim investitorima, koji će uticati na životni standard naših građana.

Da bismo prešli na tržišnu privredu i stvorili institucije podobne za funkcionisanje pravne države I ostvarivanja demokratskih prava građana, prava sudska vlast bi upravo trebalo da označava jednu potpuno nezavisnu sferu, u kome bi suđenje bilo prepušteno isključivo sudovima. Bilo kakvo mešanje, formalno ili neformalno, koje seže od direktnog mešanja pa do neprimerenog komentarisanja i najavljivanja određenih želja, sa tim je potpuno nespojivo.

Literatura

1. Rakić Vodinelić, V. 2018. Ustavni amandmani o pravosuđu.

2. Vučić, N. Ekonomska istorija sveta, Ekonomski fakultet, Beograd
3. Jakšić, M. 2004. PC Ekonomija, CD-ROM, Ekonomski fakultet, Beograd
4. Nacionalna strategija reforme pravosuđa, Ministarstvo pravde, 2013. godine
5. Evropske integracije, pravo, sloboda i bezbednost, Kriminalističko-policijska akademija, Fondacija „Hans Zajdel“, Beograd, 2016. godine
6. Ustav Bosne i Hercegovine, „Službeni glasnik BIH“ br.25/2005, Amandaman i Zakon o sudovima u federaciji Bosne i Hercegovine
7. Kulić, Ž., Kulić, M. 2015. Uvod u pravo, Evropski Univerzitet, BRČKO DISTRIKT, BIH.
8. Milošević, G. 2016. Osnovi ekonomije, Novi Sad.
9. Matić-Bošković, M. 2017. Reizbor nosilaca pravosudnih funkcija u zemljama u tranziciji – uspešan instrument ili tačka političkog uticaja, Strani pravni život, br. 4, str. 137-155
10. Radovanov, A. 2010. Karakteristike novog pravosudnog sistema i nužne pretpostavke za uspešnost reforme, Pravo – teorija i praksa, vol. 27, br. 7-8, str. 38-42.
11. Čavoški, A. 2009. Pravosudni sistem Evropske unije u svetlosti reformskog ugovora, Strani pravni život, br. 1, str. 73-85.
12. Matić Bošković, M., Nenadić, S. 2018. Evropski standardi u oblasti pravosuđa, Strani pravni život. br. 1, str. 39-56.

13. Mirković, V. 2017. Sudska kontrola specijalnih istražnih mera službi bezbednosti u Republici Srbiji, Nauka, bezbednost, Policija, vol. 22, br. 3, str. 89-105.
14. Matić Bošković, M. 2017. Upravljanje rezultatima rada kao deo odgovornosti pravosuđa, Stvarni pravni život, br. 2, str. 77-92.
15. Martinović, D. 2015. Potreba za reformom pravosudnih sistema u BiH.
16. Adenauer Stiftung, K. 2010. Usp. Christian Steiner – Nedim Ademović, Ustav Bosne i Hercegovine – komentar, Sarajevo, str. 89.
17. Izveštaj Venecijanske komisije od 4. 7. 2011., Studija broj 512/2009
18. Izveštaj Evropske komisije za efikasnost pravosuđa – CEPEJ.
19. Meškić, Z. 2011. Osnivanje Vrhovnog suda Bosne i Hercegovine kao uslov za članstvo u Evropskoj uniji“, Sveska za javno pravo, Sarajevo, str. 118.
20. Direkcija za evropske integracije
21. Evropska konvencija za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda
22. Anali Pravnog fakulteta u Beogradu, 2009. Vol.57, br.4, str. 93-120
23. Ratković Abramović, M. 2007. Preduzeća u funkciji tranzicije, Visoka poslovna škola, Beograd, vol. 12, br. 3, str. 609-620

24. Purić, S., Savić Božić, D. 2016. Raspored sudova u Bosni I Hercegovini i efikasnost sudova, Pravni fakultet, Univerzitet u Kragujevcu, vol. 62, br. 3, str. 79-91
25. Vuković, S. 2007. Problemi poverenja u pravosuđe, Institut društvenih nauka, Beograd, vol. 41, br. 4, str. 491-507

Ana Koprivica, M.A.

JUDICIAL SYSTEM IN TRANSITIONAL ECONOMIES

Original scientific paper

Abstract

The transition from socialism to capitalism in Central and Eastern Europe to the Baltic states or the Commonwealth of Independent States requires a fundamental reorientation of legal and judicial institutions. Most of the legal structure in these countries consisted of administrative law and institutions including state arbitration. The transition from socialism to capitalism requires dramatic changes in legal and judicial institutions, greater independence from state power, new roles and abilities of judges, prosecutors and lawyers, and rapid strengthening of institutional capacity to resolve legal cases efficiently and effectively.

Keywords: transition, judicial system, market.

Datum prijema (Date received): 28.06.2021.

Datum prihvatanja (Date accepted): 11.09.2021.

prof. dr Zoran Vasić²

POSLEDICE NEUSAGLAŠENOSTI MIŠLJENJA ORGANA UPRAVE I STAVOVA UPRAVNOG SUDA

UDK: 336.1/.5+657

Pregledni rad

Rezime

Porezi na imovinu su vrsta javnih prihoda koji po svojoj izdašnosti predstavljaju značajan prihod budžeta. Kad je reč o ovoj vrsti poreza, neophodno je postojanje nepokretnosti na koju se direktno odnose, pri čemu se ne vodi računa o ličnosti i ekonomskoj snazi lica kome se poreska obaveza utvrđuje, pa stoga spadaju u realne poreze.

U razvijenijim zemljama porezi na imovinu su značajan javni prihod i njihovo učešće u ukupnim javnim prihodima je veće nego u nerazvijenim zemljama u kojima kao najznačajniji izvor prihoda budžeta spadaju porezi na potrošnju. Tako u Velikoj Britaniji, Luksemburgu, Kanadi i Francuskoj ova vrsta poreza učestvuje sa preko 8% u ukupnim javnim prihodima.

Ključne reči: pravno regulisanje popisa, javni sektor.

Uvod

Porezi na imovinu mogu se posmatrati kao porezi čiji je predmet oporezivanja imovina u statici, pri čemu manifestuju ekonomsku snagu, i kao porezi čiji je predmet oporezivanja imovina u

² Redovni profesor Instituta primenjenih nauka u Beogradu, R. Srbija, e-mail: ilija.galjak@yahoo.com

dinamici, pri čemu se oporezuje prenos imovine i imovinskih prava kojima se stiže ekonomska snaga za oporezivanje.

Porezi na imovinu u statici predstavljaju siguran prihod budžeta koji se lako i sa velikom pouzdanošću mogu planirati, s obzirom na to da je redovan porez koji se plaća periodično sve dok oporezovana nepokretnost postoji.

Porezi na imovinu, na način kako su uređeni važećim Zakonom o porezima na imovinu, uvedeni su u poreski sistem Republike Zakonom o porezima na imovinu („Službeni glasnik RS", br, 76/91), koji se primenjuje od 1. januara 1992. godine, uz napomenu da je samo porez na imovinu nov poreski oblik, a da su porez na prenos apsolutnih prava i porez na nasleđe i poklon postojali i pre donošenja tog zakona. U međuvremenu je Zakon o porezima na imovinu doživeo više izmena („Službeni glasnik RS", br. 80/2002 ... 99/2018 – odluka US).

Kad je reč o porezima na imovinu, poreski objekt (predmet) predstavlja imovina.

Porezi na imovinu spadaju u realne (objektne) poreze i oni pogađaju imovinu ne vodeći pri tom računa o ličnosti i ekonomskoj snazi samog poreskog obveznika.

Da bi se delimično ublažilo navedeno svojstvo poreza na imovinu, u njihov sistem se uvode određeni elementi koji uvažavaju pojedina personalna (lična) svojstva poreskog obveznika. Primer za to je član 12. Zakona o porezima na imovinu kojim je propisano poresko oslobađanje: za poljoprivredno i šumsko zemljište koje se ponovo privodi nameni, za zemljište za površinu pod objektom na koji se plaća porez, kao i kada ukupna osnovica za sve

nepokretnosti na teritoriji jedne jedinice lokalne samouprave ne prelazi iznos od 400.000,00 dinara.

Takođe, primer je i član 13. Zakona o porezima na imovinu kojim su propisana poreska umanjena utvrđenog poreza (poreski kredit).

U okviru procesa fiskalne decentralizacije Zakonom o finansiranju lokalne samouprave porez na imovinu je svrstan u izvorne prihode jedinice lokalne samouprave, a to znači da stopu ovog poreza, u skladu sa zakonom, utvrđuje skupština jedinice lokalne samouprave.

1. Reforma poreskog sistema Republike Srbije

Harmonizacija poreza na imovinu kao neposrednog poreza u Evropskoj uniji je mnogo slabija nego kod posrednih poreza. Države članice moraju da sprovedu promene koje su neophodne da bi se postigao cilj koji se želi ostvariti, pri čemu imaju relativnu slobodu u pogledu izbora oblika i metoda implementacije propisa. U Republici Srbiji od 1. januara 2007. godine porez na imovinu u statici utvrđuju, kontrolišu i naplaćuju jedinice lokalne samouprave, s obzirom na to da porez na imovinu predstavlja izvorni prihod lokalne samouprave. Cilj decentralizacije fiskalnog sistema je sopstveno finansiranje jedinica lokalne samouprave, čime se obezbeđuje njihova veća finansijska samostalnost. Fiskalnom decentralizacijom podstiče se poreska konkurencija među jedinicama lokalne samouprave, koja uspešnijima u tržišnoj utakmici obezbeđuje veće prihode na osnovu kojih mogu da planiraju i finansiraju obavljanje poslova iz njihove nadležnosti.

Fiskalnom decentralizacijom, sa druge strane, smanjuju se rashodi budžeta Republike uslovljeni transferima opštinama i gradovima. Tako je u periodu od početka ove fiskalne decentralizacije prisutno permanentno smanjenje učešća novčanog iznosa transfera opštinama i gradovima, posmatrano u odnosu na ukupne rashode i izdatke budžeta Republike.

Tabela 1. Učešće transfera opštinama i gradovima u ukupnim rashodima i izdacima budžeta Republike Srbije za period 2007–2019. Godine

Godina	Rashodi i izdaci budžeta u dinarima	Transferi opštinama i gradovima u dinarima	3/2 u %
1	2	4	4
2007.	595.517.786.100	29.760.000.000	5,00
2008.	695.959.075.793	36.138.600.000	5,19
2009.	719.854.143.000	25.681.000.000	3,57
2010.	779.722.727.052	26.681.000.000	3,42
2011.	850.091.802.519	29.265.650.000	3,44
2012.	1.033.170.244.018	33.204.288.796	3,21
2013.	1.051.752.562.000	35.298.710.000	3,36
2014.	1.121.926.097.547	33.288.066.000	2,97
2015.	1.115.731.682.000	33.307.366.000	2,98
2016.	1.119.194.196.000	33.307.366.000	2,98
2017.	1.161.983.504.000	33.307.366.000	2,87
2018.	1.206.848.355.000	33.307.366.000	2,76
2019.	1.269.091.337.000	34.211.959.000	2,70

Izvor: Zakon o budžetu Republike Srbije

Reforma poreskog (fiskalnog) sistema zahteva i reformu poreskog postupka i poreske administracije radi njihove harmonizacije sa propisima iz ove oblasti koji se primenjuju u zemljama razvijene tržišne ekonomije, članicama EU. Stoga je Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji koji je donet u sklopu poreske reforme (reforme fiskalnog sistema), reformski i predstavlja lex specialis u odnosu na Zakon o opštem upravnom postupku. Lokalna poreska administracija vodi poreski postupak administriranja izvornih lokalnih javnih prihoda po odredbama Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji.

Fiskalna decentralizacija je, takođe, reformski proces neposredno povezan sa reformom državne uprave. Fiskalna decentralizacija je promena u sistemu javnih prihoda Republike kojom se jasno i transparentno određuje pripadnost javnih prihoda različitim nivoima vlasti (centralnoj, republičkoj i lokalnoj vlasti).

Decentralizacija funkcija centralne poreske administracije, tj. Poreske uprave, predstavlja poveravanje osnovnih fiskalnih funkcija (utvrđivanje, naplata i kontrola) u delu izvornih lokalnih javnih prihoda.

2. Zakonska rešenja

Za zakonito i tačno utvrđivanje poreske obaveze po osnovu poreza na imovinu za određeni poreski period, potrebno je propisati neophodne osnovne elemente poreza, a to su:

- poreski obveznik;
- poreska osnovica;

- poreska stopa;
- poreska oslobađanja i olakšice.

Stoga su navedeni elementi i uređeni pomenutim zakonom.

Uređivanjem poresko-pravne materije zakonom doprinosi se pravnoj sigurnosti i ujedno obezbeđuje transparentnost u vođenju poreske politike. Naime, zakon je opšti pravni akt koji se objavljuje i koji stvara jednaka prava i obaveze za sve subjekte koji se nađu u istoj poresko-pravnoj situaciji, čime se postiže transparentnostu njegovoj primeni.

Porez na imovinu u Srbiji se plaća na stvarna prava na nepokretnosti na: pravo svojine, odnosno pravo svojine na zemljište i pravo korišćenja građevinskog zemljišta površine preko 10 ari, na pravo korišćenja i pravo zakupa stana za period duži od jedne godine ili na neodređeno vreme.

Zakonom o porezima na imovinu propisani su maksimalni iznosi stopa poreza na imovinu do koje se u jedinici lokalne samouprave može utvrđivati porez na imovinu, s tim što jedinice lokalne samouprave utvrđuju konkretnu visinu stope. Ovim zakonskim rešenjem onemogućeno je da, u odsustvu maksimalne poreske stope uređene zakonom, lokalna samouprava neograničeno (kroz povećanje poreske stope) povećava poreski teret obveznicima, radi obezbeđenja sredstava za svoje rashode. Saglasno ovlašćenju datom skupštini jedinice lokalne samouprave da utvrđuje stope poreza na imovinu, uređeno je da se porez na imovinu utvrđuje primenom odredaba Zakona o porezima na imovinu i odluke jedinice lokalne samouprave o stopama poreza na imovinu na čijoj teritoriji se imovina nalazi, donete u skladu sa ovim zakonom. Pravo jedinica lokalne samouprave (uređeno Zakonom o

finansiranju lokalne samouprave) da uređuju stopu poreza na imovinu do visine najviše stope poreza uređene Zakonom o porezima na imovinu ima za posledicu mogućnost različite visine ovih stopa u različitim jedinicama lokalne samouprave i različite prihode od poreza na imovinu, za svaku narednu godinu.

3. Mišljenja u poresko-upravnim stvarima

U praksi se često dešava da organ uprave prilikom utvrđivanja, kontrole i naplate poreske obaveze bude u dilemi kako da ispravno postupi i da tada zbog toga u istoj upravnoj stvari primeni mišljenje nadležnog ministarstva, uvažavajući ga kao ispravno. Takođe se u sličnoj dilemi može naći i drugostepeni organ u postupku po žalbi poreskog obveznika. Ovakvi slučajevi su naročito česti prilikom primene propisa iz poreske oblasti, odnosno prilikom utvrđivanja, kontrole i naplate javnih prihoda, kako Poreske uprave, tako i lokalne poreske administracije.

Ministarstvo finansija radi obezbeđenja pravilnog tumačenja propisa i jednoobraznog postupanja poreskih organa u poresko-upravnim stvarima, periodično publikuje Bilten službenih objašnjenja i stručnih mišljenja za primenu finansijskih propisa.

Koliko su dobri propisi zbog kojih često postoji dilema u primeni i za koje se često koriste tumačenja (da li ih je previše ili premalo, koliko su jasni, odnosno zbunjujući, u kakvoj su međusobnoj vezi – da li se dopunjuju, da li su u saglasnosti ili koliziji itd.), pitanja su koja su sama po sebi kompleksna. Međutim, evidentno je to da je, iako, pravno gledano, mišljenje nije upravni pravni akt sa obavezujućom snagom i da ga organ uprave ne mora uvažiti,

mišljenje ministarstva nadležnog za poslove finansija obavezujuće za postupanje Poreske uprave, shodno odredbi člana 11. stav 3. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, odnosno za postupanje lokalne poreske administracije, saglasno istom članu u vezi sa članom 2a. tog zakona.

Pošto mišljenje upravnog organa ne predstavlja samostalni upravni akt, ako je dato u obrazloženju rešenja, ono se može pobijati žalbom, odnosno drugim pravnim sredstvom. U praksi to funkcioniše tako što se organ uprave prilikom utvrđivanja poreske obaveze, ukoliko postoji mišljenje koje objašnjava tu poresku situaciju, u obrazloženju rešenja, pored pozivanja na odredbu zakona na osnovu koje se utvrđuje poreska obaveza, poziva i na mišljenje ministarstva nadležnog za poslove finansija koje tu zakonsku odredbu objašnjava, što, svakako, ima opravdanja, jer je racionalno pretpostaviti da ljudi koji rade u tom ministarstvu i kojima je to posao, pored toga što su stručno adekvatno kvalifikovani, poseduju i vrlo visok nivo znanja i razumevanja materije o kojoj je reč.

Opisana primena mišljenja može se posmatrati u kontekstu utvrđivanja poreza na nepokretnosti, i to poreza na zemljište, odnosno na pravo svojine na zemljište površine preko 10 ari i pravo korišćenja građevinskog zemljišta površine preko 10 ari i poreza na pravo svojine, pravo zakupa, odnosno korišćenja stana ili kuće za stanovanje, konstituisano u korist fizičkog lica.

Shodno odredbi člana 2. stav 1. tač. 1. i 3. Zakona o porezima na imovinu, porez na imovinu se plaća na nepokretnosti koje se nalaze na teritoriji Republike Srbije, i to na: pravo svojine na zemljište površine preko 10 ari i pravo korišćenja građevinskog

zemljišta površine preko 10 ari. U skladu sa navedenom odredbom dato je više mišljenja ministarstva nadležnog za poslove finansija, kojima se objašnjava da Zakonom o porezima na imovinu nije propisano da se pri oporezivanju zemljišta iz predmeta oporezivanja izuzima površina zemljišta od 10 ari, odnosno da je pri oporezivanju zemljišta preko 10 ari predmet oporezivanja ukupna površina tog zemljišta. Kada je predmet oporezivanja porezom na imovinu pravo na površinu preko 10 ari, reč je o površini zemljišta koje predstavlja fizičku celinu nezavisno od broja poreskih obveznika zemljišta koje je predmet oporezivanja (predmet oporezivanja opredeljuje površina zemljišta preko 10 ari a ne broj poreskih obveznika za to zemljište). Naime, ako se na određenoj katastarskoj opštini nalazi katastarska parcela površine 12 ari i da dva vlasnika imaju svaki po šest ari, poreska obaveza se, shodno navedenim mišljenjima, se utvrđuje svakom od poreskih obveznika za površinu od šest ari, tako da je obaveza u ukupnom iznosu kao na površinu od 12 ari, koliko iznosi konkretna parcela. Pojedine stranke u postupku utvrđivanja poreza na imovinu (poreski obveznici), suprotno navedenim mišljenjima, ovu zakonsku odredbu tumače kao postojanje poreske obaveze za površinu zemljišta od dva ara, odnosno kao razliku površine konkretne katastarske parcele od 12 ari i površine od 10 ari.

Nesumljivo je da je primenjeno rešenje, uz pozivanje na mišljenje ministarstva, povoljnije po budžet jedinice lokalne samouprave.

Međutim, poreski obveznik kao stranka u postupku, radi zaštite svojih interesa, ima pravo na žalbu. Drugostepeni organ u ovim predmetima je Ministarstvo finansija – Sektor za drugostepeni

poreski i carinski postupak. S obzirom na to da je pomenuta mišljenja dalo isto ministarstvo koje rešava i u postupku po žalbi, ishod se lako može predvideti.

Naime, poreskom obvezniku ostaje kao mogućnost za zaštitu ugroženog prava da primeni vanredni pravni lek, odnosno da podnese tužbu upravnom sudu na konačni pravni akt u poresko-upravnom postupku donetom u drugostepenom postupku.

Ali to traje, troškovi se gomilaju, neracionalno je, neisplativo i neizvesno.

4. Stav upravnog suda o oporezivanju zemljišta

Primedbe ukazane u presudama upravnog suda, kojima se poništava drugostepeni pravni akt, saglasno odredbi člana 69. stav 2. Zakona u upravnim sporovima, tuženi organ je obavezan da otkloni. U slučaju utvrđivanja poreza na zemljište primedbe se odnose na način utvrđivanja oporezive površine. Naime, upravni sud je stao na stanovište da ukoliko površina zemljišta na koju fizičko lice polaže neko od pomenutih prava iznosi manje od 10 ari, bez obzira na površinu katastarske parcele, ne postoji obaveza utvrđivanja poreza na imovinu. Konkretno, u korišćenom primeru katastarske parcele od 12 ari gde postoje dva vlasnika sa udelom od po šest ari, nisu ispunjeni uslovi za oporezivanje. Ovakav stav upravnog suda je u suprotnosti sa iskazanim mišljenjima ministarstva nadležnog za poslove finansija.

Takođe, u presudama se mogu naći različita postupanja za isto činjenično stanje. Tako se u postupcima utvrđivanja poreza na imovinu na neko od konstituisanih prava na stan ili kuću za stanovanje, u korist fizičkog lica, pojavljuje kao sporna

odredba odluke skupština jedinica lokalne samouprave o visini stope poreza na imovinu za godinu u kojoj se porez utvrđuje u odnosu na prethodnu godinu. U stvari, situacija se odnosi na nepokretnost obveznika koji ne vodi poslovne knjige, pri čemu za odgovarajuću površinu iste nepokretnosti porez može biti utvrđen u iznosu koji je do 80% uvećan u odnosu na pripadajuću poresku obavezu tog obveznika za prethodnu godinu.

Prvostepeni i drugostepeni organ upravni organ ovu odluku tumače u smislu da se poreska obaveza kada prema ostalim kriterijumima treba da bude utvrđena u iznosu većem od 80% u odnosu na utvrđenu obavezu u prethodnoj godini, motra ograničiti na maksimalno utvrđeno povećanje od 80%.

Međutim, upravni sud u nekim slučajevima takvo postupanje ceni kao suprotno zakonu, odnosno propisano maksimalno povećanje poreske obaveze konkretnog poreskog obveznika u iznosu do 80% u odnosu na prethodnu godinu posmatra kao mogućnost povećanja čak i ako su ostali kriterijumi za povećanje ispunjeni, a ne kao obavezno povećanje od 80%.

„Naime, imajući u vidu da navedenom odredbom (član 2b Odluke o visini stope poreza na imovinu za 2016. godinu – napomena autora) nije propisana obaveza, već mogućnost uvećanja poreske obaveze, upravni organi su bili dužni da obrazlože koje su to okolnosti koje su u konkretnom slučaju dovele do uvećanja poreske obaveze tužilje, odnosno da li je, u konkretnom slučaju, poresku obavezu tužilje uopšte trebalo uvećati, te ukoliko jeste da daju razloge zašto je uvećanje izvršeno u visini od 80%, a ne u nekom manjem procentu“ (iz presude upravnog suda).

Zaključak

Preciziranje pojedinih zakonskih odredaba trebalo bi da doprinese pravnoj sigurnosti, a posledično i do smanjenja administriranja (naročito u postupcima po pravnim lekovima) i u vezi s tim i troškova koji proizilaze za stranke u postupku.

To je posebno značajno kod redovnih poreza koji se kao porez na imovinu u statici utvrđuju svake godine, tako da se protivurečni stavovi organa uprave i pravosudnih organa moraju usaglasiti. U suprotnom, u narednom periodu za oporezivanje (kalendarska godina) poreska obaveza će se opet utvrđivati uz poštovanje mišljenja ministarstva, što će dovesti do žalbe i rešenja drugostepenog organa.

Takođe, u ponovnim postupcima, po nalogu upravnog suda, odnosno Ministarstva finansija, postupajući organi poštovaće mišljenja koja su obavezujuća za njihovo postupanje, a upravni sud shodno zauzetom stavu, poništavati takve odluke. Razumljivo je da su moguće greške, ali se postavlja pitanje i kako izaći iz tog začaranog kruga, ko je krivac i kome to odgovara, s obzirom na očigledno neracionalno trošenje i ljudskih i materijalnih resursa suda i organa uprave, odnosno na gubitak vremena i izlaganje troškovima poreskog obveznika.

Izlaz u takvim situacijama je izvorno tumačenje propisa, odnosno tumačenje organa koji je i doneo te propise.

Literatura

1. Afonso, A., Schuknecht, L., Tanzi, V. 2003. Public sector efficiency: An international comparison, European Central Bank working paper series np 242.

2. Afonso, A., Schuknecht, L., Tanzi, V. 2006. Public sector efficiency, Evidence for new EU member states and emerging markets, European Central Bank working paper series no 581.
3. Stiglich, J. 2008. Ekonomija javnog sektora, Ekonomski fakultet.
4. Kragulj, D. 2013. Ekonomija – Osnovi mikroekonomske i makroekonomske analize, izdanje autora, Beograd.
5. Mrdaković Cvetković, R. 2005. Privredni razvoj i priliv inostranih sredstava u zemlje u tranziciji, Beograd.
6. Sharp, W.F. Alexander, GJ. 1990. Investments, Prentice Hall, Inc, Englewood Clifs,NJ.
7. Simić, N. 2002. Monetarne i javne finansije, Megatrend Univerzitet primjenjenih nauka, Beograd.
8. Zakon o porezima na imovinu Sl. Glasnik RS br. br. 26/2001, "Sl. list SRJ", br. 42/2002 - odluka SUS i "Sl. glasnik RS", br. 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011, 57/2012 - odluka US, 47/2013, 68/2014 - dr. zakon, 95/2018, 99/2018 - odluka US, 86/2019, 144/2020

Prof. Zoran Vasić, Ph.D.

**CONSEQUENCES OF DISAGREEMENT OF
OPINION OF ADMINISTRATIVE BODIES
AND POSITIONS OF ADMINISTRATIVE
COURT**

Review paper

Abstract

Property taxes are a type of public revenue that, in terms of generosity, represents a significant budget revenue. When it comes to this type of tax, it is necessary to have real estate to which they directly refer, without taking into account the personality and economic strength of the person to whom the tax liability is determined, and therefore fall into real taxes.

In more developed countries, property taxes are a significant public revenue and their share in total public revenues is higher than in underdeveloped countries, where consumption taxes are the most important source of budget revenue. Thus, in Great Britain, Luxembourg, Canada and France, this type of tax participates with over 8% in total public revenues.

Key words: legal regulation of the census, public sector.

Datum prijema (Date received): 03.10.2021.

Datum prihvatanja (Date accepted): 26.11.2021.

Zdenka Vidovič³, Đorđe Vujović⁴

UGOVORI IZ JAVNIH TENDERA – REVIZORSKI PRISTUP

UDK: 336.1/.5+657

Originalni naučni rad

Rezime

Revizija ugovora se može vršiti kao deo druge revizije ili kao odvojena revizija. Revizori obično nemaju dovoljno iskustva na ovom području. Pristup reviziji ugovora je sličan onom kod ostalih vrsta revizije. Ova vrsta revizije takođe zahteva utvrđivanje ciljeva revizije, identifikaciju i ispitivanje internih kontrola, testiranje pojedinosti podataka i njihovu evaluaciju, kao i izveštavanje o nalazima revizije.

Ključne reči: revizija, ugovaranje, procedure.

Uvod

S pravnog stanovišta, i neformalni dogovori imaju snagu ugovora. Pravni posao- ugovor, proizlazi iz svakodnevnih aktivnosti, kao što su naručivanje dobara, usluga ili radova, zaposlenje, davanje u zakup poslovnog prostora i slično. Revizori se, tokom vršenja revizije, često sreću sa ovakvim ugovorima.

³ Mr Zdenka Vidovič, Court of audit of Republic of Slovenia, Slovenska c. 50, Ljubljana, Email: zdenkavidovic@gmail.com

⁴ Student master studija Visoka škola za menadžment i ekonomiju Kragujevac

Više faktora utiče na odluku o tome kada će revizor da revidira ugovor kao posebni revizorski zadatak. U nastavku su predstavljeni faktori, koji pomažu revizoru pri donošenju odluke. Ugovori moraju biti relevantni za subjekt revizije. Obično je internim pravilnikom o poslovanju ili finansijskim uputstvima organizacije određena visina rashoda koja nalaže sklapanje ugovora.

Kada se govori o ugovorima za nabavke male vrednosti, koji nisu od značaja u smislu sadržaja, najčešće nisu predmet revizije ugovora ali mogu biti predmet revizije u okviru provere funkcionisanja sistema ili uključeni u uzorak za ispitivanje pojedine oblasti revizije ugovora, npr. provera postupka javne nabavke.

U slučaju da ugovori imaju za predmet izdatke za osnovna sredstva – npr. za izgradnju prostorija ili puteva oni su veoma značajni kao predmet revizije, a takođe i ugovori koji često imaju za predmet izdatke koji su povezani sa prihodima ili se ugovorena usluga ponavlja, kao što su: ugovor o sakupljanju smeća, ugovor o sprovođenju interne revizije ili o pružanju pravnih saveta, itd.

Ugovor kao predmet revizije je sastavljen i potpisan u ime ugovorne strane koja je dužna da ispuni činidbu ili pruži uslugu, i klijenta, kao naručioca, u njemu je sadržan detaljan opis usluga, cena i ostale obavezne elemente ugovora, te s tim u vezi mora biti sklopljen za određeni vremenski preiod, obično sa utvrđenim datumom početka i dužinom trajanja, datumima dospeća rata isplate kao i datumima ispunjenja radova, odnosno usluga, što je veoma značajno kada se govori o reviziji ugovora.

Ugovori kao predmet revizije

Revidiranje ugovora se po pravilu koncentriše na pravnu valjanost pisanih ugovora velike vrednosti i kompleksne prirode. U nastavku su navedeni opisi najčešćih vrsta ugovora.

Najveći broj ugovora u javnom sektoru proizlazi iz postupaka javnih nabavki i konkursa. Od izuzetnog je značaja uočavanje razlike između investicijskih ugovora i onih čiji su predmet usluge. Ugovori čiji je predmet usluga obično su predmet javnih tendera, osim ako se ne odnose na investicijske projekte, kao što je npr. održavanje osnovnih sredstava. Kako investicijski tako i ugovori čiji su predmet usluge, zahtevaju detaljne ugovornopravne odredbe.

Postoji širok spektar uslova koji važe za ugovore čiji su predmet usluge. Svaki ugovor obično sastavlja organizacija naručioca. U praksi se susreću tipski ugovori za određene usluge, koji nisu standardni za svaku delatnost. Ovo nije slučaj sa investicijskim ugovorima za izvođenje radova i projektovanje, koji su zasnovani na prikupljanju najpovoljnijih ponuda ali mogu sadržati i standardne uslove koje postavlja odgovarajuća delatnost.

Svaki uslov propisan usvojenim međunarodnim standardom može se ugovorno izmeniti ukoliko postoji saglasnost volja ugovornih strana (izmenjeni uslovi moraju biti potpisani od strane ponuđača i naručioca i datirani).

Opšte poznavanje standarda rezultira smanjenjem rizika njihovog kršenja. Ipak, revizori su dužni da se upoznaju s verzijom ugovora

koji je bio deo konkursne dokumentacije da bi mogli, na osnovu kasnijih pregleda i detaljnih provera, da razumno očekuju da će otkriti materijalnoznačajne nepravilnosti u pogledu nabavke dobara, radova ili usluga ili njihovog plaćanja.

Revizori najčešće vrše reviziju ugovora po njihovom izvršenju. To znači da su već realizovani nabavka dobara ili usluge ili su završeni radovi koji su bili predmet ugovora. U nekim slučajevima, revizor vrši reviziju ugovora još u toku njegove realizacije (na primer kod revidiranja investicijskih ugovora).

Područja revidiranja ugovora

Prilikom revidiranja ugovora, treba uzeti u obzir sledeća ključna područja:

- odnos između ugovornih strana (naručilac i ponuđač s kojim je sklopljen ugovor);
- postupak objavljivanja javnog poziva za podnošenje ponuda i odluke o izboru najpovoljnije ponude;
- ugovorne obaveze o monitoringu;
- odredbe o rešavanju sporova;
- plaćanja ugovorenih obaveza (periodičnih i konačnih);
- ocena izvršenja javne nabavke nakon isporuke dobara, izvršenih radova ili izvedenih usluga.

Po pravilu, naručilac i ponuđač su različiti pravni subjekti. Stoga je potrebno ugovorom jasno odrediti obaveze ugovornih strana. Bez ovog razgraničenja, može doći do skrivenih dogovora, čime se povećava verovatnoća prevarnih radnji. Ponuđač npr. može stupiti u kontakt sa zaposlenim naručiocem koji može raditi u

korist ponuđača, recimo tokom postupka izbora ponuđača ili potvrđivanja ispunjenosti predmeta ugovora.

Slično navedenom, može se dogoditi da se zaposleni naručioca skriveno dogovori sa zaposlenim ponuđača pa prevare i naručioca i ponuđača ili jednog od njih i time ostvare ličnu korist.

U javnom sektoru, jedan od najvećih rizika je da se ugovori o radovima ili ugovori čiji su predmet usluge, sklope s neodgovarajućim ponuđačem, što može dovesti do nesvrishodnosti i prevare, ili i jednog i drugog. Jednom jasno utvrđeno razgraničenje obaveza između ugovornih strana omogućava miran nastavak poslovanja.

U nekim slučajevima, naručilac angažuje posrednika – savetnika na području vođenja projekata javnih nabavki, za sprovođenje stručne ocene ponuda, ili odogvarajućeg spoljnog stručnjaka koji deluje u njegovo ime. Ponuđač takođe može, u skladu sa odredbama ugovora, angažovati podizvođače. Podizvođači se moraju navesti u ugovoru. Odnos između naručioca i savetnika, s jedne strane, i izvođača i podizvođača s druge strane, može postati kompleksan i često postaje predmet spora – pogotovo kada izvršenje krene u neželjenom smeru ili kada nastupi docnja.

Potrebno je istaći važnost razgraničenja obaveza i njihovog izvršenja od strane naručioca i od strane izvođača tokom vremena trajanja ugovora. Pored očiglednog rizika od prevare i korupcije, bez tačnog utvrđenja načina rešavanja sporova koji mogu nastati ubrzo po zaključenju ugovora, obično dolazi do povećanja troškova. Troškovi koji proizlaze iz vođenja spora će uvek premašiti troškove dodatnog manjeg napora za utvrđivanje jasnog razgraničenja među obavezama naručioca i izvođača.

Ugovori o uslugama ili održavanju nalažu stalno razgraničenje obaveza ugovornih strana, pri čemu naručilac vrši redovni nadzor kvaliteta i kvantiteta činiidbe, i shodno ulaže usmene i pisane opomene ili penale, koji obično imaju finansijske posledice, na pimer, kada posao nije bio obavljen u skladu sa ugovorenim standardima. Svaki ugovor koji se sklopi u javnom sektoru, mora imati lice koje se brine o izvršenju (ugovora).

Ne postoji ustaljeni metod izbora najpovoljnije ponude, koji je primenljiv u svim situacijama. Postoji više metoda, od jednostavnog izbora najpovoljnijeg ponuđača kod javnih nabavki male vrednosti, do otvorenog poziva u formi javnog poziva ili konkursa koji se objavljuju u Službenom listu, sredstvima javnog informisanja i/ili na portalu javnih nabavki. Vrste postupaka izbora izvođača određuje Zakon o javnim nabavkama.

Postoje dve osnovne vrste propisa koje je potrebno poštovati pri izboru najpovoljnije ponude: odredbe Zakona o javnim nabavkama s podzakonskim aktima i interni akt organizacije.

Revizor je dužan da pri pregledanju načina izbora ponuđača s kojim je sklopljen ugovor, ispita sledeće stavke:

- proveriti da li su ispoštovane odredbe internog akta organizacije (koji obično obuhvataju pregled liste odobrenih ponuđača, ako ista postoji) i da je interna regulativa usklađena s važećim zakonodavstvom (uključujući interne kontrole);
- na uzorku sklopljenih ugovora proveriti da li se proces javnih nabavki odvija u skladu sa odredbama internog akta u svrhu smanjenja rizika za nastanak prevare i korupcije; od posebnog je značaja postojanje svesti o situacijama gde

je zaključen veći broj ugovora za iste ili slične usluge; kod ovakvog zaključivanja pojedinačnih ugovora, može se raditi o nepoštovanju važećih propisa ili premašivanju dozvoljenih vrednosti ugovora;

- proveriti usklađenost s relevantnim profesionalnim standardima a koji se tiču ugovora;
- ispitati svrsishodnost postupka, što uključuje ocenu toga da li postoji tržišna konkurencija prilikom izbora ponuđača; proveriti postojanje odgovarajućeg računovodstvenog sistema i izveštavanja rukovodstva, od sastavljanja ugovora, do nadzora ispunjenja ugovora; gde je to od važnosti, proveriti postojanje adekvatnog sistema nadoknade troškova, na primer pri neispunjenju ugovora, docnje ili slabog kvaliteta izvršenog posla i
- proveriti postojanje adekvatnog sistema internih kontrola.

Provera finansijskog stanja ponuđača predstavlja ključnu kontrolu tokom postupka ugovaranja. Za proveru finansijskog stanja ponuđača odgovorno je rukovodstvo. Od ponuđača se u postupku javne nabavke traže reference i dokazi o njegovoj finansijskoj sposobnosti da izvrši ugovoreni posao.

Ocena finansijskog stanja izvođača obično se sprovodi na osnovu analize indikatora koji se temelje na finansijskim izveštajima kao i na osnovu informacija o eventualnim blokadama računa, što govori o finansijskoj sposobnosti ponuđača. Shodno rezultatima analize indikatora, doneće se odluka o vrednosnom obimu posla kako bi se pristupilo sklapanju ugovora s ponuđačem. Neke organizacije ograničavaju broj ugovorenih poslova koji se ponavljaju kako bi se izbegla mogućnost neočekivanog prestanka

rada izvođača, ili se na godišnjem nivou ograničava obim posla svakog izvođača. Ponuđač je dužan da godišnje podnosi finansijske izveštaje, kako bi organizacija – naručilac, mogla da izvrši procenu finansijskog stanja ponuđača s kojim je sklopila ugovor.

Pri nadzoru rukovodstva u ocenjivanju finansijskog izveštaja ponuđača, revizor je dužan utvrditi da:

- se ocenjivanje odnosi na finansijske izveštaje iz prethodne godine;
- su rezultati finansijske analize tačni i shodni pravilima struke;
- su postavljena ograničenja za ponuđača u skladu s rezultatima finansijskog stanja ponuđača;
- je finansijski limit, kako za pojedinačne ugovore, tako i ukupno za sve ugovore u okviru određenog vremenskog perioda, u skladu s važećim pravilima naručioca.
- Prikupljanje ponuda i izbor najpovoljnijeg ponuđača jedna je od faza na koju revizor treba da obrati pažnju.

Kada se vrednosti odnose na ugovorene fiksne cene, ocena o izboru se zasniva na upoređivanju ponuda. Kada se ocena ponuda prilikom izbora zasniva na različitim merilima, revizor treba da postupi na sledeći način:

- Da proverí računsku tačnost podataka i proračuna u ponudi i da oceni najpovoljnijeg ponuđača – Stope, količine itd. moraju biti pomnožene i sabrane, i to na svim stranicama ponude (računske greške se javljaju u okviru ponuda);

- Da pribavi objašnjenja – Uprkos obazrivosti pri sastavljanju ugovornih pojedinosti, može doći do njihovog pogrešnog tumačenja. Obično se dešava da ponuđena cena bitno odstupa od najviše ili najniže cene drugih ponuđača ili od troškovnika naručioca, za činidbu čiji se opis pogrešno protumačio. Naručilac pri tom treba da bude obazriv. Ukoliko je pružena mogućnost jednom ponuđaču da podnese novu ponudu za deo predmeta ugovora, obavezno je dati istu mogućnost ostalim ponuđačima;
- Da proveri pravilnost vođenja postupka pregovaranja – Naručilac može da pristupi pregovaranju s jednim ili dva najpovoljnija konkurentna ponuđača koji su bili odabrani na osnovu prvobitno podnetih ponuda. Pregovarački postupak može biti sa objavljivanjem javnog poziva ili bez toga. Revizor treba da iskaže osetljivost na rizik nastanka prevara, s obzirom na to da su zaposleni u organizaciji pod pritiskom velikih komercijalnih interesa, gde je važno da dođe do sklapanja ugovora sa subjektom javnog sektora. Pri pregovaranju, važno je da je sadržaj pregovaranja dokumentovan u zapisniku.

Postoji određeni broj važnih kontrola koje je potrebno ugraditi u postupak prikupljanja ponuda. Svaki subjekt je dužan da ove kontrole uvrsti u svoj interni akt ili uputstva o finansijskom poslovanju.

Revidiranje postupka pribavljanja ponuda i izbora najpovoljnijeg ponuđača ukratko je predstavljeno u drugom delu materijala. Naime, i kod revidiranja ugovora, revizor mora biti upoznat s

postupcima koji se vode pri dodeljivanju javnih nabavki. Revizor pregleda pravilnost izvođenja sledećih postupaka:

Prijem i čuvanje ponuda – Koverta, koje sadrže ponude, moraju imati naznačen datum i čas prijema. Detalji o svim primljenim ponudama treba da su evidentirani. Ovo omogućava upoređivanje brojeva primljenih ponuda s brojem evidentiranih ponuda. Od trenutka prijema ponuda, do njihovog otvaranja, zatvorene koverta se moraju čuvati na bezbednom mestu.

Postupak otvaranja ponuda – Posebne postupke, koje je potrebno sprovesti, naručilac treba da uredi internim aktom. Pri otvaranju ponuda treba da budu prisutna najmanje dva lica koja su odgovorna za pravilnost sprovođenja postupka. Prilikom većih ponuda, trebalo bi da otvaranju prisustvuju iskusni zaposleni.

Ocenjivanje ponuda – Ponude je potrebno pregledati i proveriti njihovu ispravnost i prihvatljivost. O ocenjivanju ponuda i izboru najpovoljnijeg ponuđača vodi se zapisnik komisije. Revizor ponovo ocenjuje ponude, proverava da li je komisija poštovala kriterijume za izbor i da li je shodno tome izabrala najpovoljnijeg ponuđača. Posebno pažljivo pregleda ponudu izabranog ponuđača i poredi je sa sklopljenim ugovorom.

Prihvatljivost i izbor najpovoljnijeg ponuđača – U velikom broju slučajeva biva izabran ponuđač s najnižom ponudenom cenom. Ukoliko nije prihvaćena ponuda s najnižom cenom, potrebno je navesti razloge za to.

Nadzor nad izvođenjem ugovora obično je deo šireg upravljačkog sistema za koji je odgovorno rukovodstvo. Ugovore, po pravilu, nije moguće izvršiti bez finansijskih sredstava i vremena. Obično se ugovaraju detaljni uslovi izvršenja ugovora. Naručilac je dužan

da uspostavi sistem za praćenje i nadzor ugovora i za obezbeđenje izvršenja ugovora u skladu s postavljenim ciljevima. Većina ugovora sadrži odredbe o obliku naknade za manjkavosti u izvršenju, kao što su penali ili nadoknada štete.

Revizori su pri tom dužni da ocene sledeće:

- adekvatnost izvršenja ugovora i odnosa prema stepenu ispunjenja javne nabavke;
- pouzdanost naručiočevih informacija o merenju (proceni obima) izvršenja i
- pravilnost i svrsishodnost mera koje je preduzeo naručilac.

Dobri kriterijumi ispunjenja ugovora postoje u obliku troškovnih i vremenskih odrednica određenih ugovorom. Ovo često obuhvata set utvrđenih nadoknada u slučaju docnje pri izgradnji nekretnina, osim ako nije odobreno odlaganje rokova. Za većinu fizičkih stvari, primenjive su dobre metode merenja. Za ugovore o uslugama postoje brojni kriterijumi i načini merenja, zavisno od vrste ugovora i delatnosti naručioca.

Većina ugovora o uslugama zahteva fizičku proveru od strane naručioca. Za razliku od ugovora o radovima, ugovori o uslugama rezultiraju malim brojem dokaza o obavljenoj usluzi. Merenje izvršenja ove vrste ugovora, s trendom povećanja broja ugovora o uslugama, postaje sve kompleksnije za rukovodstvo i revizore.

Može doći do spora među ugovornim stranama, posebno u slučajevima kada ugovor nije dovoljno precizan ili kada je nepotpun. Revizor se ne uključuje neposredno u rešavanje sporova. Njegova uloga je da kada dođe do spora:

- oceni valjanost odredaba o rešavanju sporova i

- pregleda različitu dokumentaciju i dopise, dogovor o rešenju spora i iznos kojeg je u tom sporu primio ili izgubio naručilac.

Korespondencija i ugovori o javnim nabavkama mogu biti vrlo opsežni, i u slučajevima gde nije došlo do spora. Može se desiti da se dokumentacija subjekta revizije nalazi na različitim lokacijama i kod različitih lica (vođa organizacione jedinice, tehničko osoblje, spoljni savetnici ili projektne vođe). Može doći do problema u vezi s dostupnošću ponuđačeve dokumentacije a nekada i do dokumentacije naručiočevih savetnika. Vođa revizije, koji je iskusni revizor, dužan je da ispita svaki ozbiljan spor ili neusklađenost s propisima o javnim nabavkama.

Odredbe o plaćanju mogu biti različite, iako većina ugovora o nabavci radova uključuje konačni obračun izvršenih radova. U velikom broju primera, veći deo ukupne vrednosti se plaća u ratama, u određenim vremenskim intervalima, a po odobrenju u odgovarajućim fazama utvrđenim od strane nadzornih ili drugih tehničkih organa ili savetnika. Konačni obračun pruža informaciju o svim isplatama koje su učinjene tokom trajanja ugovora.

Na drugoj strani, imamo ugovore o uslugama, gde se ispunjene usluge plaćaju u obrocima, najčešće mesečno. Većina ugovora o uslugama ne predviđa konačni obračun ali je to od manjeg značaja kod ovih predmeta ugovora o javnoj nabavci.

Revizor takođe treba da proveriti da li je rukovodstvo, tokom izvršenja ugovora, imalo na raspolaganju zadovoljavajuće informacije o ispunjenju ugovornih obaveza, troškovima i odstupanjima od dogovora. Revizora u ovom slučaju zanima kako

je naručilac nadzirao izvršenje ugovora i kako je reagovao na odstupanja.

Većina ugovornouređenih usluga i radova ocenjuje se po završetku svih radnji. Kod ugovora o usluzi, od posebnog značaja je to da naručilac sabira i analizira izvršenje, uključujući i troškove i ostvarenu vrednost, pre nego što sklopi naredni ugovor koji počinje da važi po isteku starog. Kod ugovora o javnoj nabavci radova, nekada nije moguće zaključiti rezultate ocenjivanja pre isteka roka garancije.

Revidiranja ugovora u fazama

Generalno, moguće je razdeliti revidiranje ugovora po fazama u kojima se nalazi ugovor. Revizor tako može sprovoditi reviziju:

- pre sklapanja ugovora;
- tokom trajanja ugovora ili
- po isteku ugovora.

Revizor mora odlučiti, na osnovu sopstvenog stručnog suda, kako pristupiti kojoj fazi i kako pribaviti dovoljno revizijskih dokaza, što će joj/mu omogućiti da sastavi zaključke revizije. Na kraju revizije daje svoje stručno misljenje.

U nastavku su ukratko predstavljeni postupci koje je revizor dužan da sprovede u svakoj od faza revizije.

Revizija postupaka pre sklapanja ugovora

Ova faza obuhvata postupke subjekta revizije pre potpisivanja ugovora. Revizor treba da proveri:

- uključenost javne nabavke u finansijski plan subjekta revizije i procene potreba — Revizor se mora uveriti da je javna nabavka većih vrednosti uključena u finansijski plan i da je naručilac proučio alternativne mogućnosti i ima

uspostavljene postupke procene novih projekata ili usluga, pre nego što je ugovor sklopljen;

- postojanje studije izvodljivosti i troškovne opravdanosti – Revizor mora proveriti da li su studije bile primenjene i da li je sastavljen izveštaj o glavnim potencijalnim obavezama i ocenjena prihvatljivost nalaza studije, te preduzetih aktivnosti;
- izbor ponuđača – Revizor mora obezbediti da su dalji postupci zakoniti, pošteni i nepristrasni;
- prijem i ocenu ponuda – Revizor mora osigurati da su uspostavljeni postupci koji su bezbedni u smislu poverljivosti ponuda, sve do okončanja postupka ocenjivanja; osoblje koje ocenjuje ponude ne sme biti u vezi s ponuđačem ili ih na drugi način obavestavati o bitnim uslovima javne nabavke; svaku ponudu je potrebno evidentirati od trenutka prijema do objave rezultata izbora a otvaranje ponuda moraju obaviti najmanje dva iskusna lica, koja svoje postupke moraju dokumentovati zapisnikom;
- Izbor ponude i početak važenja ugovora – Konačna odluka o izboru najpovoljnijeg ponuđača mora biti javno objavljena, s detaljnim pisanim obrazloženjem zašto nije izabrana cenovno najniža ponuda.

Revizija postupaka tokom trajanja ugovora

Veći deo posla u ovoj fazi odnosi se na ocenjivanje nadzornih postupaka naručioca radova ili usluga. Među postupke koje sprovodi naručilac, ubrajaju se:

- razgraničenje obaveza između naručioca i ponuđača s kojim je sklopljen ugovor;
- potvrđivanje obročnih isplata (najčešće kod investicijskih radova);
- odobravanje izmena odredaba ugovora;
- izveštaji o pregledu terena, npr. gradilišta;
- vođenje dnevnika obilazaka;
- izveštaji o neispunjenju ugovorenih kriterijuma izvršenja predmeta ugovora;
- izdavanje uputstava za popravke rada koji nije izvršen u skladu s dogovorenim standardima;
- obračunavanje penala;
- izdavanje upozorenja o neadekvatnosti kvaliteta izvršenih radova ili usluga ili nabavke dobara.

Kod većih projekata, pogotovo gde je ugovor pojedinačni predmet revizije, a revizor oceni kao primereno, on/ona treba da obiđe teren ili gradilište, da proveriti nabavke, potvrdi periodične isplate ili oceni skupljanje podataka o troškovima i druge informacije o javnoj nabavci.

Revidiranje postupaka po zaključenju ugovora

U ovoj fazi se javljaju dve revizijske funkcije:

- revizija ponuđačevog konačnog obračuna (po običaju pri investicijskim radovima) i
- revizija naručiočevih postupaka za ocenjivanje izvršenja ugovora.

- Izvođačevi obračuni su jednostavniji po formi od godišnjih izveštaja, iako se mogu odnositi na velike vrednosti i/ili na period od nekoliko godina. U tom pogledu, obe vrste revizije sadrže potvrđivanje, pri čemu se u revizijskom izveštaju potvrđuju tačnost, poštenost, predstavljanje ili druge karakteristike obračuna ili izveštaja.

Ocenjivanje izvršenog ugovora je od kritičnog značaja zato što je pri tom moguće učiti na greškama. Revizor mora proveriti da li je naručilac uredno obavestavao izvođača o odstupanjima kod izvršenja ugovora.

Zaključak

U oblasti revizije ugovora, prevashodno onih koji se odnose na javne nabavke, od suštinskog značaja su nepravilnosti koje utiču na izbor dobavljača, a samim tim i cenu i druge uslove ugovora (rok plaćanja, popusti, garancija, itd.), kao i neusklađenosti između ponude i izvršenja ugovora ili između ugovora i stvarne isplate.

Najčešće nepravilnosti se odnose na postupak izbora najpovoljnijeg ponuđača, način utvrđivanja i primene kriterijuma u izboru najboljeg ponuđača, neusaglašenost zahteva s ponudom izvođača definisanom ugovorom, neslaganja dinamike isplate i ugovora, i sl.

Prilikom revizije ugovora mogu se najčešće naći nepravilnosti koje su posledica zaključivanja ugovora bez javnog tendera, iako je vrednost tendera veća od javnih nabavki malih vrednosti, tenderskom dokumentacijom nisu precizirani način, kriterijumi,

kao i značaj pojedinih kriterijuma, izbor ponuđača je izvršen suprotno uslovima tendera, naručila nije raskinuo zaključen ugovor sa izvođačem radova usled ne izvršavanja obaveza itd.

Iz navedenog možemo zaključiti da je revidiranje ugovora veoma značajna aktivnost kako sa formalnog tako i sa materijalnog stanovišta. Ovu reviziju sa aspekta predmeta revizije je potrebno razlikovati od revizije javnih nabavki, u smislu opštosti procedura i tehnika revizije.

Literatura

1. Abbot, J. L., Park, Y., Parker, S. 2000. The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud. *Managerial Finance*, vol. 26, br. 11, str. 55–67
2. Bailey, S.J. 2004. *Strategic Public Finance*. Hampsihe (N. Y.): Pelgrave Macmillan
3. Milojević, I. 2017. *Fiskalna konsolidacija računovodstvenog sistema budžeta*, CEFI, Beograd.
4. Novaković, S., Jovićević, P., Simin, M. 2018. Interna revizija u funkciji menadžmenta. *Oditor - časopis za Menadžment, finansije i pravo*, vol. 4, br. 1, str. 63-84.
5. Petrović, R. 2018. Ekonomski aspekti katalonskog separatizma. *Oditor - časopis za Menadžment, finansije i pravo*, vol. 4, br. 2, str. 6-16.
6. Spathis, C. 2002. Detecting false financial statements using published data: some evidence from Greece. *Managerial Auditing Journal*, vol. 17, br. 4, str. 179–191

7. Stanojević, Lj. 2004. Ka uspostavljanju difuznog sistema internih kontrola u postupku obavljanja revizije, časopis REVIZOR, br. 29/2004
8. Vidovič, Z. 2002. Uloga i značaj revizije javnog sektora; Revicon, Zbornik radova III Međunarodni simpozij Računovodstvo i revizija provrednih društava i javnog sektora; Sarajevo.

Zdenka Vidovič

PUBLIC TENDER CONTRACTS - AUDIT APPROACH

Original scientific paper

The revision of the contract may be performed as part of another audit or as a separate audit. Auditors usually do not have enough experience in this area. The approach to contract review is similar to that of other types of audit. This type of audit also requires the determination of audit objectives, the identification and examination of internal controls, the testing of data details and their evaluation, and the reporting of audit findings.

Keywords: audit, contracting, procedures.

Datum prijema (Date received): 05.08.2021.

Datum prihvatanja (Date accepted): 24.10.2021.

Prof. dr Ljubiša Stanojević⁵

PRAVNI ASPEKTI EVAZIJA PORESKIH OBLIKA

UDK: 336.1/.5+657

Pregledni rad

Rezime

Od davnina je poznato da su poreski obveznik i poreski organi subjekti sa suprotstavljenim interesima. Zbog toga svaki od njih teži oblikovanju poreskog bilansa, a kada to radi preduzeće, dolazi do poreske evazije. U ovom slučaju, ona može imati i zakoniti i nezakoniti oblik. Od velikog značaja je razumevanje uzroka evazije, njenih posledica kao i razvoj svesti o značaju poštovanja normi poreskog prava za društvo u celini.

Ključne reči: oporezivanje, poreski oblik, evazija.

Uvod

Svako preduzeće u Republici Srbiji obavlja svoje poslovanje u skladu sa važećim nacionalnim i međunarodnim propisima. O svim poslovnim događajima mora postojati odgovarajuća evidencija, a svoju ulogu ovde nalazi računovodstvo. Kao krajnji proizvod računovodstvenog procesa javljaju se finansijski izveštaji.

Shvatanje uloge finansijskih izveštaja se tokom vremena menjalo. Od statičke, preko dinamičke i organske teorije, stavovi i mišljenja

⁵ Prof. emeritus dr Ljubiša Stanojević, Univerzitet Alfa, Beograd, lawaudit@yahoo.com

su se oblikovali na način kakav danas poznajemo. Finansijski izveštaji opšte namene su oni izveštaji za koje su zainteresovani, pre svega, investitori, zajmodavci i drugi poverioci. Kao takvi, ovi izveštaji poseduju svoj cilj i karakteristike koji su u skladu sa Konceptualnim okvirom za finansijsko izveštavanje. Međutim, pomenute interesne grupe nisu i jedini korisnici finansijskih izveštaja. Za potrebe pojedinih korisnika sačinjavaju se posebni izveštaji. U skladu sa tim, računovodstvenom bilansiranju je poznat i izveštaj koji nosi naziv poreski bilans.

Poreski bilans je vrsta specijalno korigovanog bilansa uspeha. On je prilagođen zadovoljavanju informacionih potreba države, odnosno poreskih organa. Poreski bilans se sačinjava u skladu sa međunarodnim i sa nacionalnim propisima. Najznačajniji u ovoj sferi je Međunarodni računovodstveni standard 12 Porezi na dobitak, odnosno Zakon o porezu na dobit pravnih lica i drugi podzakonski akti. Ovi propisi imaju za cilj sprečavanje osipanja poreske osnovice, ali uprkos tome imaju određenu dozu fleksibilnosti. U postojanju različitih alternativa vrednovanja, svoje mesto su našle bilansna politika i poreska strategija.

Pojmovno određenje poreske evazije

„Poreska evazija ili izbegavanje plaćanja poreza, označava sve one slučajeve u kojima poreska vlast nije uspela da od nekog poreskog obveznika naplati porez ili drugim rečima, sve one slučajeve koji dovode do povrede načela opšte poreske obaveze.“ (Milojković, 2012).

“Poreska evazija predstavlja radnje i propuštanje novih radnji koje poreski obveznik preduzima radi izbegavanja plaćanja

poreza. Evazija poreza je posledica nastojanja poreskog obveznika da smanji poreski teret. Direktna je posledica usađenog otpora poreskog obveznika u plaćanju poreza.“ (Džever, 2014).

Suštinu pojma poreske evazije možemo naslutiti već na osnovu etimološkog značenja ove reči. Pojam vuče korene iz latinskog jezika u kojem reč „evadere “ znači bekstvo, izbegavanje. Još od davnih vremena kada je ovaj oblik javnih prihoda uveden u praksu, poreski obveznici iskazuju izuzetno odbojan stav prema njemu. Nije teško zaključiti zbog čega. Porezi predstavljaju takav vid javnih prihoda gde obveznici prinudno izdvajaju svoja sredstva i plaćaju ih državi, a da pri tome nemaju direktnu protivuslugu. To su dva veoma bitna momenta u objašnjavanju pojma poreske evazije. Prinudni karakter poreskopravnog odnosa je jedno od njegovih osnovnih obeležja. Kao takav, on po svojoj prirodi izaziva revolt kod poreskih obveznika. S druge strane, odsustvo neposredne protivusluge čini da poreski obveznici često i nisu svesni šta dobijaju time što plaćaju porez, pa nisu motivisani da to i čine. Ovo nije slučaj sa nekim drugim vrstama javnih dažbina. Npr. kada fizičko lice pokreće postupak za izradu lične karte, pasoša ili neke druge isprave, ono plaća nadležnom organu propisanu taksu. Međutim, to lice zna šta dobija kao protivuslugu i zato plaća dažbinu. Drugi primer su carine. Lice plaća carinu prilikom uvoza, izvoza ili tranzita robe. Ono zna da mora da plati određeni iznos da bi prenelo robu preko granice i zato plaća carinu.

Međutim, kada fizičko ili pravno lice plati porez, ono ne zna kako će ta sredstva biti upotrebljena. Ukoliko je nepravičan politički režim na snazi u nekoj državi, on samo pojačava ovaj efekat zato

što stanovništvo stiče utisak da se sredstva troše nenamenski, neefikasno i neekonomično. Ipak, ova sredstva su državi i te kako potrebna radi finansiranja sistema odbrane, zdravstvenih ustanova, školstva, naučnoistraživačke delatnosti, kulture, sporta, itd. pa nije moguće ukinuti poreze. Ono što svakako može da se učini je uspostavljanje pravičnog sistema, kao i rukovođenje koje će uliti poverenje stanovništvu i time se negativni efekti poreske evazije svesti na najmanji mogući nivo.

Vrste poreske evazije

Kao i svaku drugu pojavu, ni poresku evaziju ne možemo posmatrati u jednom svetlu. Postoje oblici evazije koji su ne samo prihvatljivi, već i poželjni (kao što je slučaj kod poreskih podsticaja). Zbog toga se u literaturi sreću različite klasifikacije, a kao najčešća javlja se ona koja evaziju deli na zakonitu (dozvoljenu, legalnu) i nezakonitu (nelegalnu, nedozvoljenu) (Milojković, 2012). Ova podela izvršena je prema tome da li prilikom određenih aktivnosti dolazi do kršenja pravnih normi ili ne.

Zakonita poreska evazija

Osnovno obeležje zakonite poreske evazije je da je došlo do umanjenja poreskog tereta poreskog obveznika, a da pri tome nije povređena nijedna pravna norma. Do ovog oblika dolazi najčešće ukoliko postoje tzv. rupe u zakonu. Čest je slučaj prilikom velikih promena, kao što je promena privrednog sistema ili promena političkog okruženja, da mora da dođe i do promena propisa, kako u sferi poreskog prava, tako i u sferi mnogih drugih oblasti prava.

Tako je Republika Srbija u poslednje tri decenije bila izložena burnim promenama. Građanski rat, hiperinflatorni uslovi i bombardovanje koji su obeležili poslednju deceniju XX veka, omogućili su plodno tlo za nedostatak propisa, a i za nepoštovanje postojećih. Nakon tog perioda, naša država je morala da se suoči sa još jednim problemom, a to je tranzicija. Kao i u svim postsocijalističkim zemljama, naš zakonodavac je bio neiskusn, pa je ovaj period takođe bio pogodan za postojanje rupa u zakonu. Naravno, poreski obveznici su to koristili, posebno kod poreza na dobit pravnih lica, a zakonodavac je pratio realizaciju naplate poreza i težio da uvede nove norme kojima bi istu poboljšao. Cilj je da se vremenom stvori svest kod poreskih obveznika tako što će im vlast uliti poverenje i stvoriti pogodnu klimu za poslovanje. Još jedan od načina na koji može da se vrši zakonita poreska evazija je uzdržavanje od potrošnje ili supstitucija proizvoda koji se više oporezuju onima slabije oporezovanim. Aktuelan primer ovakvog uzdržavanja u Republici Srbiji je manja potrošnja goriva usled visokih akciza. Veliki broj obveznika sebi ne može da priušti ovaj proizvod, pa ga stoga i ne koristi. Kada se radi o preduzećima, ona mogu da koriste slabije oporezovane proizvode i time spuste cenu koštanja svojih proizvoda, čime će povećati konkurentsku prednost.

Čest oblik zakonite poreske evazije, a koji se tiče pravnih lica, je promena mesta obavljanja delatnosti ili selidba u poreske oaze. Promenom mesta preduzeća mogu da presele svoje poslovanje u drugu državu, čime će doći i do promene propisa koji se primenjuju, a time i do uslova u kojima posluju. Npr. jedna država može da pruži poreske podsticaje za određenu delatnost, a da

neka druga država to ne čini. Tada će ovom vidu evazije pribegavati samo ona preduzeća iz te delatnosti. S druge strane, postoje države koje su poznate kao poreske oaze ili poreski raj. To su države u kojima su porezi izuzetno niski, a to nagoni poreske obveznike da svoju delatnost sele u ova područja.

Države često pružaju poreske podsticaje za različite oblike investicija, kao što je navedeno da je i slučaj sa Republikom Srbijom. Korišćenjem ovih posticaja se ostvaruju, ne samo povoljni efekti po poreskog obveznika, već i doprinos realizaciji određenog makroekonomskog cilja. Zakonodavac je ovaj vid evazije predvideo, a cilj mu je čak i bio da do nje dođe. Time se država odrekla određenog dela poreskog prihoda, procenivši da će to imati povoljniji uticaj, nego da poreski podsticaj nije pružen. Vertikalna koncentracija je način na koji može da se smanji poresko opterećenje. Radi se o porezu na promet. Smanjenjem broja faza prometa smanjiće se i iznos poreske obaveze.

Uzevši u obzir sve načine pomoću kojih dolazi do zakonite evazije, možemo da je podelimo na prihvatljivu i neprihvatljivu evaziju (Milojković, 2012). Kriterijum za podelu je postojanje ili nepostojanje namere zakonodavca da do evazije dođe. U prvom slučaju namera postoji, a u drugom slučaju ne postoji.

Karakterističan primer prihvatljive evazije su poreski podsticaji. Zakonodavac je imao nameru da do ovakvog vida umanjenja poreza dođe, a time je postignut neki makroekonomski cilj. Pravno lice može da koristi ovakav podsticaj motivisano fiskalnim ciljem, ali i nefiskalnim ciljem. Npr. podstaknuto konkurencijom preduzeće ulaže u opremu kako bi uvećalo svoj obim poslovanja, time dolazi do dovoljnog obima investicija da bi se ostvarilo pravo

na poreski podsticaj, odnosno motivisano nefiskalnim ciljem, ostvarilo je fiskalni cilj. Isto tako, može doći i do obrnute situacije, tj. da preduzeće ulaže da bi ostvarilo umanjeње poreskog tereta. Kada je finansijsko izveštavanje u pitanju, karakterističan primer jeste ubrzana amortizacija koja može biti dozvoljena za poreske svrhe.

Neprihvatljiva poreska evazija je onaj vid evazije kod kojeg dolazi do izigravanja normi sadržanih u poreskim propisima. Osnovno obeležje je da ona nije motivisana nikakvim ekonomskim ciljem, već samo i isključivo umanjeњem poreskog tereta. „Linija razgraničenja između ova dva modaliteta zakonite evazije je vrlo fluidna, jer je ponekad teško povući preciznu granicu između veštog vođenja poslova i zloupotrebe prava u poreskoj materiji. (Milojković, 2012) “ Predstavnik ovakvog oblika evazije je utanjena kapitalizacija. Preduzeća koja pribegavaju utanjenoj kapitalizaciji ili korišćenju transfernih cena nemaju nikakav drugi cilj osim da umanje iznos poreza na dobit pravnih lica. Reklo bi se i da ciljno oblikovanje finansijskih izveštaja, koje kao osnovnu vodilju ima izbegavanje plaćanja predviđenog iznosa poreza na dobit, ima karakter neprihvatljive zakonite evazije. Prepušteno je zakonodavcu da se bori protiv ovakvih pojava tako što će menjati stare i uvoditi nove odredbe u poreske propise, a da uz to ne dođe do prevelikog poreskog opterećenja onih obveznika koji uredno plaćaju, kao ni do komplikovanja pravnih normi. Na poreskim obveznicima je da razviju poresku svest i da shvate značaj postojanja ovog oblika javnih prihoda.

Nezakonita poreska evazija

„Nezakonita poreska evazija obuhvata postupke poreskog obveznika sračunate na izbegavanje plaćanja poreza koje se vrši u suprotnosti za zakonom, odnosno izbegavanje obeveze da se podnese poreska prijava, da se uredno vode poslovne knjige, da se dopusti poreska kontrola i sl. U našem pravnom sistemu nepoštovanje poreskih propisa pravno se kvalifikuje kao poreski prekršaj, privredni prestup u oblasti poreza. (Džever, 2014)“

Proces globalizacije je učinio da nacionalne ekonomije postaju sve više povezane. Ova pojava čini da je nezakonitu evaziju često teško prepoznati, zato što pravna lica posluju u nekoliko zemalja i podležu suverenitetima država čiji su propisi različiti. Tako može doći do identičnog ponašanja u dve države, pri čemu se ono u jednoj od njih kvalifikuje kao nezakonita evazija, a u drugoj ne.

Načini putem kojih može da se ispolji nezakonita evazija su brojni. Poreski obveznik jednostavno može (u celini ili delimično) da ne plati porez koji mu je nametnut od strane poreskog organa. Prilikom ovakvih radnji ključno je ponašanje poreskog organa i oblik sankcije. Ukoliko poreski organi ne vrše kontrolu dovoljno često i naplatu poreza dovoljno efikasno, nezakonita evazija će biti češća. Takođe, ukoliko kazna nije dovoljno velika, poreski obveznici pristaju da plate kaznu, računajući da neće biti kažnjeni svaki put kada ne ispune svoju obavezu. Takođe, društveno i politički nestabilna područja su pogodna za sivu ekonomiju. To omogućava neprijavlivanje vršenja delatnosti na osnovu koje bi inače nastala poreska obaveza, neprijavlivanje kompletnog iznosa prihoda ili dela prihoda koji bi trebao da se oporezuje, iskazivanje rashoda po nepostojećim osnovama (npr.

amortizacioni troškovi za nepostojeće osnovno sredstvo), vođenje dvostrukih poslovnih knjiga, itd.

Postoje dve klasifikacije nezakonite poreske evazije. Kriterijum za prvu podelu je razmera izbegavanja plaćanja poreza, a za drugu vrsta poreza čije se plaćanje izbegava (Milojković, 2012).

Prema prvom kriterijumu se razlikuju potpuna i delimična poreska evazija. Primeri potpune evazije su neprijavlivanje ukupnog iznosa prihoda ili celokupne imovine po onovu koje se stvara poreska obaveza ili sakrivanje oporezivih transakcija. Do delimične poreske evazije dolazi kada poreski obveznik iskaže netačne podatke o poreskom predmetu na takav način da se umanji iznos poreske obaveze i iskrivi slika o činjeničnom stanju. Prema vrsti poreza čije se plaćanje izbegava postoje poreska utaja i kontrabanda. Poreska utaja se drugačije naziva još i defraudacija i ona je karakteristična za neposredne oblike poreza. To su porez na dobit pravnih lica, porez na dohodak građana i sl. Drugi naziv za kontrabandu je krijumčarenje i ono se vezuje za posredne oblike poreza kao što su akcize, carine, porez na promet. Često se misli da krijumčarenje podrazumeva samo izbegavanje plaćanja carina, akciza i drugih oblika dažbina (npr. u pravu Evropske unije postoje prelevmani) koje se plaćaju prilikom prenošenja robe preko državne granice. Međutim, krijumčarenje je širi pojam. Ono obuhvata još i izbegavanje plaćanja posrednih poreza unutar državnih granica.

U literaturi postoje pokušaji formulisanja modela, formule koja bi simulirala odluku poreskog obveznika o neplaćanju poreza. Međutim, ovo je neizvodljivo s obzirom da je nemoguće kvantifikovati psihološki faktor, a koji je u najvećem broju

slučajeva presudan. Izdvajaju se tri faktora (Milojković, 2012), kao najznačajniji koji utiču na odluku o izbegavanju plaćanja poreza. To su: psihološki faktor, verovatnoća da će doći do otkrivanja i iznos kazne. Sva tri faktora su obrnuto srazmerna u odnosu na broj obveznika koji vrše nezakonitu poresku evaziju. Što je veća svest o šteti koja se nanosi državnom budžetu, zajedničkim društvenim potrebama i društvu u celini, to će biti manji broj poreskih obveznika koji krše zakon. Za ovo je potrebna određena poreska kultura za čije formiranje je potrebno vreme, ali i visok životni standard, jer što je narod siromašniji to poresko opterećenje više šteti zadovoljenju osnovnih životnih potreba. Što je veća verovatnoća da će doći do otkrivanja prevare, to je manji broj prestupa. Ovaj faktor se tiče efikasnosti naplate poreza i pravilnosti u radu poreskih organa. Logika je očigledna, jer u ovom slučaju, čak i oni obveznici koji nemaju psihološku i moralnu barijeru da izvrše neki prestup, sada ga neće činiti iz straha da će biti sankcionisani. Visina kazne je od presudnog značaja. Ukoliko je njen iznos mali, simboličan, broj prestupa će biti visok i obrnuto. Što je kazna viša, to se više isplati poštovati poreske propise i uredno platiti svoju poresku obavezu i ne izlagati sebe nepotrebno visokim troškovima.

Uzroci poreske evazije

Kao što je već naglašeno, poreska evazija je stara koliko i sama pojava naplate poreza, a uzroci koji podstiču obveznike na ovakvo ponašanje se nisu mnogo promenili tokom celokupnog perioda.

Verovatno najčešći uzrok ove pojave jeste želja za očuvanjem bogatstva. Ovaj uzrok je subjektivan i on je vezan isključivo za samu ličnost poreskog obveznika, kao i za njegov poreski moral. Neprecizno zakonodavstvo, odnosno postojanje rupa u zakonu mnogo utiče na poresku evaziju. Loše zakonodavstvo pruža mogućnost poreskim obveznicima da smanje svoj poreski teret ne kršeći bilo kakav propis, iako su i sami svesni da to nije bila namera zakonodavca (kao u slučaju podsticaja). Postoje i propisi koje poreski obveznici smatraju nepravednim. Revoltirani su po pitanju plaćanja takve vrste dažbine i zato iskazuju otpor. Ovakvi propisi su najčešće blisko povezani sa lošim političkim režimom koji nije vođen zajedničkim interesima, već teži ispunjenju svojih sopstvenih.

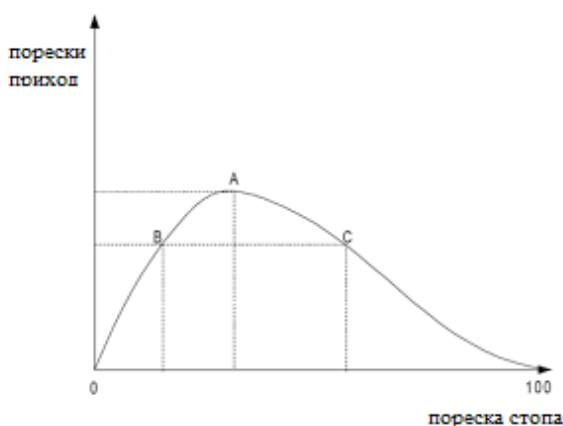
Još jedan uzrok evaziji može biti i namena poreza. Ovi novčani iznosi su namenjeni za finansiranje javnih rashoda, ali ukoliko obveznici nemaju osećaj da imaju koristi, odnosno da se njihove zajedničke društvene potrebe zadovoljavaju, oni odbijaju da plate porez. Zbog toga je izuzetno značajno da potrošnja sredstava od strane direktnih i indirektnih budžetskih korisnika bude efikasna, ekonomična i transparentna. U tu svrhu osnovana je i Državna revizorska institucija, čiji je osnovni zadatak da sprovodi kontrolu i reviziju poslovanja u javnom sektoru, kao i potrošnje javnih rashoda. Međutim, koja je verovatnoća da će građani posetiti konkretnu internet stranicu i preuzeti izveštaj DRI kako bi se uverili o namenskom trošenju sredstava? Zbog toga postoji jedan vrlo moćan alat za kreiranje mišljenja javnosti, a to su mediji. Npr. Radio-televizija Srbije u saradnji sa Vojno-filmskim centrom „Zastava film“ realizuje emisiju „Dozvolite...“ koja se bavi temama

koje se tiču Vojske Srbije. Kao stub sistema odbrane Republike Srbije i jedan od njenih najvećih rashoda, ona se skoro potpuno finansira iz državnog budžeta i zbog toga je izuzetno značajno da narod ima predstavu o ulaganjima u sistem odbrane i o sigurnosti koju mu ona pruža. Time se stiče svest o namenskom trošenju sredstava koji potiču „iz džepova građana“.

Među uzrocima poreske evazije, velika pažnja mora da se posveti visini poreskog opterećenja, zato što je ovaj uzrok bio predmet formiranja jednog poznatog modela, među ekonomistima prepoznatljivog grafika. Radi se o tzv. Laferovoj krivoj. Dobila je naziv po američkom ekonomisti Arturu Laferu koji ju je modelirao kako bi uticao na ekonomsku politiku američkog predsednika Ronalda Regana. Sam Lafer pripisuje nastanak ovog modela naučniku iz XIV veka, Ibnu Haldunu , pa ipak kriva danas nosi ovakav naziv. Ona opisuje zavisnost između visine poreske stope i visine poreskog prihoda koji država ubira pri određenoj poreskoj stopi. Pokazuje da kada je poreska stopa niska, tada je nizak i poreski prihod. Paralelno sa rastom poreske stope dolazi do rasta poreskih prihoda, što je i logičan zaključak, jer ukoliko se isti broj poreskih obveznika (pod pretpostavkom nepromenljivosti ostalih faktora) oporezuje većom stopom, prihod raste. Međutim, u jednoj tački, koja se naziva Laferova tačka, poreski prihod počinje da opada iako stopa i dalje raste. I što više raste stopa, prihod sve više pada, sve dok ne postane jednak nuli. Šta je uzrok padu poreskog prihoda? U određenom momentu (Laferovoj tački) poresko opterećenje postaje toliko visoko da obveznici koji su ranije plaćali porez, sada počinju da odbijaju da ga plate. Što više raste stopa, to sve više obveznika odlučuje da pribegne evaziji, sve

dok se ne dođe u tačku gde više niko ne plaća porez. Ekstremni slučajevi na Laferovoj krivoj su tačka u kojoj je poreska stopa 0% i tada je poreski prihod nula (jer svaki poreski predmet pomnožen sa nulom daje nulu) i tačka u kojoj je poreska stopa 100% i tada je poreski prihod, takođe, nula, jer tada nijedan obveznik ne radi (ili se radi o sivoj ekonomiji) jer je njegov celokupan prihod oporezovan. Sa stanovišta države, tačka u kojoj se postiže optimum je tačka A u kojoj je dostignut najveći mogući poreski prihod uz optimalnu poresku stopu. Zanimljiv zaključak do kojeg se dolazi prostim presekom Laferove krive je da do istog poreskog prihoda uvek može da se dođe pomoću dve poreske stope, jedne više i jedne niže (tačke B i C). Laferova kriva je prikazana na Slici br.1.

Slika 1. Laferova kriva



Izvor: <https://www.google.rs>

Posledice poreske evazije

Efekti sa kojima se suočavaju pojedinci, kao i čitavo društvo, a direktna su posledica poreske evazije, mogu biti različiti. Kao najčešći, izdvajaju se (Džever, 2014):

- finansijski,
- socijalni,
- politički,
- ekonomski i
- psihološki.

Finansijske posledice poreske evazije se odražavaju na makroekonomskom nivou. Poreski prihodi čine najveći deo primanja u budžetu svake države. U budžetu Republike Srbije, ovaj udeo čini čak 83,89% za 2018. godinu . Poreska evazija većih razmera može čak da dovede i do formiranja budžetskog deficita. Ukoliko se formira deficit, država će morati da nađe način da isti finansira, a to može da uradi putem kredita/emisijom dužničkih hartija od vrednosti, emisijom novca ili povećanjem javnih dažbina. U prvom slučaju se stvaraju dodatni troškovi korišćenja kapitala, odnosno kamate. U drugom slučaju preti opasnost od inflatornog dejstva. U trećem slučaju dolazi do još većeg povećanja tereta onih obveznika koji uredno plaćaju svoje obaveze, kao i do još većeg otpora prema plaćanju, odnosno do još veće evazije. U svakom od ovih slučajeva javljaju se još veći negativni efekti, iz čega se izvodi zaključak da je neophodno povećati poreski moral obveznika i svesti evaziju na najmanji mogući nivo.

Socijalne posledice poreske evazije su usko povezane sa principom pravičnosti pri oporezivanju. Horizontalna pravičnost znači da obveznici koji su jednake ekonomske snage plaćaju isti

poreski teret. Time što neki plaćaju, a neki ne, narušava se ovaj princip i obveznici se dovode u nejednak položaj. Time se direktno urušava princip pravičnosti zato što i oni obveznici koji su pribegli evaziji jednako koriste javne usluge (zdravstvene usluge, školstvo, itd.), kao i oni koju su ispunili svoju obavezu.

Poreska evazija poznaje i svoje političke posledice. Ljudi koji su na vlasti predstavljaju politički sistem koji ima ustavno određenje. Oni propisuju visinu poreza i to je njihova obaveza. Ti iznosi često ni ne mogu biti svedeni na manji nivo, jer bi u suprotnom trpele javne usluge koje su od ključnog značaja za funkcionisanje svakog društva (npr. zdravstveni ili obrazovni sistem). Međutim, neposredno pred izbore, mogu se pojaviti stranke koje će svoju izbornu kampanju graditi na stavovima o neefikasnosti poreskog sistema koji je uspostavila stranka koja je trenutno na vlasti. One poresku evaziju mogu da koriste kao argument protiv vladajuće stranke, ističući kako je ta evazija direktna posledica visine poreza, a istovremeno obećavajući niže poreske stope za slučaj dolaska na vlast. Time se politika meša sa poreskim pravom, što ne bi trebalo da se dogodi, jer ljudi koji nisu stručni dolaze u poziciju da utiču na jedan tako složen sistem kao što je poreski. .

Ekonomске posledice poreske evazije za rezultat imaju pojavu nelojalne konkurencije. Kao i uvek, ispaštaju oni obveznici koji su bili savesni i koji su odlučili da se ponašaju u skladu sa propisima. Ekonomski efekti su vezani za porez na dobit pravnih lica. Ona preduzeća koja uredno plate porez se suočavaju sa nešto višim troškovima. Zbog toga su ona prinuđena da podignu cene svojih proizvoda kako bi ostvarila i održala određeni iznos profita. Ona preduzeća koja ne plate porez imaju mogućnost da spuste svoje

cene ispod nivoa koji je prihvatljiv za ostale. Time izbacuju konkurenciju sa tržišta, a svojim nelojalnim ponašanjem stiču povlašćen položaj. Kazna koju bi država mogla da sprovede kako bi sankcionisala ponašanje prestupnika ne može da nadoknadi štetu koja je učinjena ostalim preduzećima i zato je ovo problem koji ima veće razmere nego što se čini na prvi pogled.

U ispoljavanju efekata poreske evazije zastupljene su i psihološke posledice. Time što lice koji vrši utaju poreza prođe nekažnjeno, ostala lica koja su plaćala dažbine logično sebi postavljaju pitanje o pravičnosti poreskog sistema svoje države. Posebno ukoliko se ovo ponavlja duži vremenski period, dolazi do nepoverenja obveznika prema poreskim vlastima i do još veće poreske evazije. Time se direktno urušava princip pravičnosti, a koji treba da bude jedan od osnovnih principa koji prožimaju norme poreskog prava. Kada su u pitanju konkretni propisi na snazi u Republici Srbiji, Krivičnim zakonikom je definisano krivično delo poreska utaja. Njime je određeno da lica koja daju lažne podatke koji su od značaja za određivanje iznosa poreza, koja prikrivaju poreski predmet ili na neki drugi način vrše poresku utaju budu sankcionisana. Za iznos obaveze koja se izbegava koji prelazi petsto hiljada dinara, kazna je zatvor od šest meseci do pet godina uz novčanu kaznu. Za iznos koji prelazi milion i petsto hiljada, kazna je zatvor od jedne do osam godina uz novčanu kaznu, a „za iznos koji prelazi sedam miliona i petsto hiljada dinara, učinilac će se kazniti zatvorom od tri do deset godina i novčanom kaznom. “

Zaključak

Evazija poreskih oblika je stara koliko i sama pojava poreza. Za svaki oblik poreza su karakteristični određeni načini evazije. U vezi poreza na dobit pravnih lica, preduzeća pribegavaju i nezakonitoj i zakonitoj evaziji. Finansijski izveštaji svoju ulogu pronalaze u zakonitoj evaziji, a ti načini mogu biti i prihvatljivi i neprihvatljivi. Prihvatljiva evazija se javlja u slučaju kada preduzeća koriste razne poreske podsticaje i poreska oslobođenja kako bi umanjila poreski teret. Ovde se radi o ispunjenju namere koju je zakonodavac imao radi ostvarenja određenog makroekonomskog problema i u tom smislu, sa moralnog aspekta, ne postoji ništa sporno. Međutim, sporna je neprihvatljiva zakonita evazija koja se vrši pronalaženjem takve kombinacije alternativa vrednovanja pozicija u poreskom bilansu, kojima se omogućava značajno umanjenje rashoda po osnovu poreza na dobit. Iako ne dolazi do kršenja konkretnih zakonskih normi, negativni efekti koje poreska evazija ostavlja na celokupno društvo su veliki. Počev od finansijskih, preko socijalnih, političkih, ekonomskih, pa sve do psiholoških posledica, stvaraju se problemi sa kojima država mora da se bori. Ono što je ključno jeste da država to ne može da radi sama, bez pomoći stanovništva, odnosno fizičkih i pravnih lica koja žive i rade na njenoj teritoriji. Zbog toga je veoma značajno da se kod poreskih obveznika razvije svest o značaju poreza, odnosno o koristi koja se ostvaruje u društvu ukoliko se propisi poštuju. Iako obveznici često imaju utisak da nemaju nikakvu korist, to nije tako. Zato je potrebno da potrošnja javnih sredstava bude transparentna, kako bi se narodu ulio osećaj sigurnosti i poverenja u vlast. S druge strane, ni vlast

ne sme da pretera sa opterećenjem obveznika i mora imati u vidu životni standard u svojoj državi. Preveliko opterećenje može samo da dovede do još veće odbojnosti, revolta i evazije, čime će, kontradiktorno, poreski prihod države samo biti smanjen.

Literatura

1. Milojević, I. (2015. Poreski bilans preduzeća, monografija, Oditor, časopis za menadžmet, pravo i finansije, Centar za ekonomska i finansijska istraživanja, Beograd;
2. Popović, D. 2017. Poresko pravo, petnaesto izmenjeno i dopunjeno izdanje, Univerzitet u Beogradu – Pravni fakultet, Centar za izdavaštvo i informisanje, Beograd;
3. Ranković, J. 2013. Teorija bilansa, petnaesto izdanje, Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta Univerziteta u Beogradu, Beograd;
4. Stojiljković, S., Stojiljković, T. 2004. Priručnik o primeni kontnog okvira za preduzeća, zadruge, preduzetnike i druga pravna lica u skladu sa međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja, „DST“ d.o.o., Beograd;
5. Milojković, A. 2012. Evazija poreza na dodatu vrednost, master rad, Univerzitet Singidunum, Beograd;
6. Savić, B. 2010. Računovodstvene politike i bilansna politika preduzeća, magistarski rad, Ekonomski fakultet, Beograd;
7. Savić, B. 2014. Računovodstveni konzervativizam: prepreka ili podsticaj visoko-kvalitetnom finansijskom izveštavanju, referat sa 45. simpozijuma u organizaciji Saveza računovođa i revizora Srbije, Zbornik radova:

„Računovodstvo i menadžment privatnog i javnog sektora“, Zlatibor

8. Džever, N. 2014. Uzroci i specifičnosti evazije poreza u Srbiji, master rad, Univerzitet Singidunum, Beograd;
9. Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje, preuzeto sa sajta Ministarstva finansija 04.05.2018. godine;
10. MRS 12 Porezi na dobitak, preuzeto sa sajta Ministarstva finansija 05.06.2018. godine;
11. Okvir za pripremu i prezentaciju finansijskih izveštaja, preuzeto 04.05.2018. godine;
12. Krivični zakonik („Sl.glasnik RS“, br. 85/2005, 88/2005 – ispr., 107/2005 – ispr., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014 i 94/2016);
13. Zakon o budžetu Republike Srbije za 2018. godinu („Sl. glasnik RS“, br. 113/2017);
14. Zakon o porezu na dobit pravnih lica („Sl. glasnik RS“, br. 25/01, 80/02,
15. 80/02 – dr. zakon, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – dr. zakon, 142/14, 91/15 – dr. propis, 112/15, 113/17)
16. Zakon o porezu na dohodak građana („Sl. glasnik RS“, br. 24/01, 80/02, 80/02 – dr.zakon, 135/04, 62/06, 65/06 – ispravka, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11-US, 93/12, 114/12-US, 47/13, 48/13 – ispravka, 108/13, 57/14, 68/14 – dr. zakon, 112/15, 113/17);
17. Zakon o računovodstvu („Sl.glasnik RS“, br. 62/2013);

18. Pravilnik o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike („Sl.glasnik RS“, br. 95/14);
19. Pravilnik o načinu razvrstavanja stalnih sredstava po grupama i načinu utvrđivanja amortizacije za poreske svrhe („Sl.glasnik RS“, br. 116/2004 i 99/2010);
20. Pravilnik o ulaganjima u oblasti kulture koja se priznaju kao rashod („Sl.glasnik RS“, br. 09/02);
21. <http://www.rts.rs>
22. <https://sr.wikipedia.org>

Prof. Ljubiša Stanojević, Ph.D.

LEGAL ASPECTS OF EVASION OF TAX FORMS

Review paper

Abstract

It has long been known that taxpayers and tax authorities are entities with conflicting interests. That is why each of them strives to shape the tax balance, and when a company does that, there is tax evasion. In this case, it can take both legal and illegal forms. It is of great importance to understand the causes of evasion, its consequences, as well as to develop awareness of the importance of respecting the norms of tax law for society as a whole.

Key words: taxation, tax form, evasion.

Datum prijema (Date received): 03.09.2021.

Datum prihvatanja (Date accepted): 05.11.2021.

Prof. dr Boško Nadoveza ⁶

ZNAČAJ OBRAZOVANJA KAO DRUŠTVNE DELATNOSTI

UDK: 336.1/.5+657

Pregledni rad

Rezime

U radu je kompleksno sagledan segment obrazovanja i obučavanja i to u kontekstu zahteva koje postavlja savremeni integralni koncept kontinuirane pripreme i doživotnog osposobljavanja zaposlenih za izvršavanje sadašnjih i budućih poslova i zadataka. Obrazložen je sadržaj, značaj i dometi obrazovanja i obučavanja i identifikovani osnovni faktori kao i zahtevi iskazani u strategiji obrazovanja koji se moraju uvažiti u planiranju, definisanju, realizaciji i ocenjivanju obrazovnog procesa. Posebno su naglašeni svi oni zahtevi koji predstavljaju novinu u konceptu upravljanja znanjem kao i samom procesu obrazovanja i koji donose suštinsku razliku i kvalitativno poboljšanje u odnosu na tradicionalni koncept. Kroz iznošenje celovitog novog koncepta, data su i neka konkretna rešenja za poboljšanja u sistemu obrazovanja i obučavanja koja će omogućiti da se odgovori što većem broju zahteva i potreba prakse i tako stvore pretpostavke da ulaganje u znanje zaista postane investicija u budućnost.

Ključne reči: obrazovanje, planiranje, škole.

⁶ Prof. emeritus dr Boško Nadoveza, Evropski univerzitet Brčko, Bosna i Hercegovina, nadoveza.bosko@gmail.com

Uvod

Kompleks obrazovanja i obučavanja je po svom sadržaju i efektima mogućeg uticaja izuzetno značajan i složen odnosno višedimenzionalan. Značaj proističe iz činjenice da obrazovanje dovodi do promena u znanju učenika i studenata, a obučavanje do promena u profesionalnim veštinama zaposlenih, što rezultira ličnim razvojem i promenama u stavovima i vrednosnim shvatanjima svakog pojedinca odnosno građenjem ukupne kompetentnosti. Sve to se u konačnom iskazuje kao proces primenjenog individualnog i organizacionog učenje koje se najpotpunije može sagledati i oceniti kroz sposobnost preduzeća da adekvatno deluje na izazove, promene i zahteve okruženja s ciljem stvaranja i održavanja konkurentske prednosti. Zato se, s pravom, može reći da poslovne organizacije kroz adekvatno obrazovanje i obučavanje zaposlenih stvaraju snažan instrument koji im omogućuje da proaktivno i adaptivno deluju na okruženje i ostvaruju postavljene ciljeve. Shodno tome, sve više se shvata i prihvata stav da znanje i obrazovanje, kao i ukupni intelektualni kapital, postaju sve važniji resurs (ekonomija znanja) kojim se podižu performanse preduzeća i tako ostvaruje konkurentska prednost na zahtevnom tržištu.

Na složenost i višedimenzionalnost kompleksa obrazovanja i obučavanja ukazuje nekoliko očiglednih i bitnih činjenica. To se pre svega odnosi na otežanu mogućnost neophodnog višenivovskog povezivanja različitih subjekata u različitim strukturama, posebno u uslovima nepostojanja jasnih strategijskih opredeljenja i metodologije međusobnog usklađivanja po dubini i širini. To znači da nema sinhronizovanog

dejstva i ostvarenja jedinstvenih ciljeva ako nema zajedničkog definisanja strategije ukupnog društvenog i obrazovnog razvoja kao ni definisanja zahteva budućih potreba i profila kadrova, uz uvažavanje svih onih prestrukturiranja i promena čije prve impulsi treba na vreme prepoznati. Dakle, da se radi o složenom procesu ukazuje već taj prvi metodološki korak kojim treba što preciznije definisati koliko i kakvih kadrova (po strukturi) treba pripremiti za buduće poslove koji će se stalno menjati. U pitanju je veoma kompleksan proces u kome treba sagledati budući naučnotehnološki i ukupni razvoj kao i sve druge promene koje determinišu budući profil kadrova.

U našim uslovima, složenost je dodatno pojačana činjenicom da ne postoje formalizovani oblici neophodnog povezivanja obrazovnog sistema, posebno formalnog, sa subjektima za čije se potrebe vrši priprema i osposobljavanje kadrova. Zapravo privreda ne učestvuje u definisanju obrazovnih zahteva (planova i programa), pa shodno tome često ističe da joj obrazovni sistem ne priprema kadrove sa adekvatnim znanjima i sposobnostima (ne prepoznaju vrednost obuke). Baš iz tog razloga privredni subjekti ne pokazuju neki posebni interes kada je u pitanju podsticanje i upućivanje zaposlenih na školovanje, a samim tim ni kada element sticanja više stručne spreme treba formulirati kao jedan od kriterijum za napredovanje u organizaciji.

Zbog činjenice da se sve više prihvata stav da je kompleks obrazovanja i obučavanja zaposlenih izuzetno značajan i sa dalekosežnim efektima, ovo pitanje sve češće postaje predmet mnogih istraživanja kao i ključna razvojna funkcija kako menadžmenta ljudskog potencijala tako i generalnog

menadžmenta u svim organizacijama. Nastojanja idu u pravcu nalaženja rešenja kojima će se obrazovanje afirmisati kao jedna od ključnih poluga strukturnih promena i dinamičkog razvoja privrede. U tom kontekstu treba posmatrati i stav o neophodnosti da se na nivou države definiše strategija razvoja obrazovanja sa jasnom misijom, ciljevima i smernicama, kao okvirom za planiranje, programiranje, realizaciju i evaluaciju ovog značajnog sistema. Naravno, treba uvažiti i verifikovane stavove kao i zaključke Saveta EU o strateškim okvirima za evropsku saradnju u oblasti obrazovanja i obuke, budući da se tu iznose okviri i pravci razvoja u uslovima globalnih tržišnih i ukupnih promena u koje se moramo i mi ubrzano uključivati.

Suština, sadržaj i dometi koncepta obrazovanja i obučavanja

Prva stvar koju treba naglasiti je da je sistem obrazovanje i obučavanja nešto što se tiče celokupnog društva i globalnih promena, a ne samo škole kao institucije, te da se u skladu sa tim mora definisati i strukturirati kao konzistentna celina. To znači da ga treba postavljati na način da zaista bude poluga privrednog rasta i društvenog napretka, a to znači da kod polaznika razvija sposobnosti razumevanja i kritičkog razmišljanja i podstiče inicijativu i stvaralaštvo. Istovremeno treba obezbediti prekvalifikaciju i usavršavanje postojećeg kadra kroz sticanje znanja i veština koje traži nova privredna struktura. Dakle, neophodno je da formalno i neformalno obrazovanje bude postavljeno kao kompatibilan sistem koji obuhvata sve aspekte obrazovnih potreba savremenog društva. Isto tako, nesporno je da obrazovanje samo po sebi ne može dati željene efekte već samo

ako je postavljeno kao deo jedinstvenog sistema, u kojem svi elementi moraju biti usklađeni. Zaposleni moraju videti u obrazovanju šansu za napredovanjem i afirmacijom, a preduzeće način da dođe do efikasnijih i fleksibilnijih radnika sposobnih da odgovore na promene u okruženju i realizuju postavljene ciljeve i misiju.

Suštinska odrednica obrazovanja (edukacija) je da je to proces sticanja i stalnog inoviranja širih znanja iz primenjenih naučnih disciplina i uspešne poslovne prakse, relevantnih za delatnost i ciljeve preduzeća u svrhu unapređenja sadržaja i metoda rada, rukovođenja i upravljanja . U tom smislu može se konstatovati da postoje dva suštinska zadatka u okviru obrazovnog procesa:

- da polaznici nauče kako se stiču znanja (naučiti sticati znanja)
- da polaznici uče za rad (naučiti raditi i zaraditi)

Edukovana osoba ima kapacitet za razumevanje šireg konteksta pojedinih zadataka, povezivanje različitih delova saznanja sa bazičnim, konstruktivnu kritiku i nezavisno mišljenje.

Formalno obrazovanje, (eng. formal education) je strukturirano učenje i omogućava sticanje osnovnih znanja i veština u skladu sa određenim planom i programom. Ono se realizuje u obrazovnim ustanovama, po svojoj suštini više je apstraktno, duže traje i ima širi obrazovni sadržaj, a završava se sticanjem diplome ili univerzitetskog stepena. U suštini, u pitanju je bazično opšte i stručno obrazovanje koje se u praksi mora dopunjavati sa sadržajima obuke koji su primereni konkretnim zahtevima i uslovima.

S druge strane, praksa nedvosmisleno potvrđuje da se formalni sistem obrazovanja mora stalno dograđivati odnosno biti maksimalno fleksibilan, ukoliko želi da što potpunije zadovoljava potrebe privrede, pogotovo danas u uslovima velikih promena i još složenijih zahteva. Nastavne ustanove moraju biti u stanju da brzo i kvalitetno reaguje na promene u sadržaju i načinima rada koje dolaze iz privrede, a pogotovu na specifične potrebe zaposlenih koje su u funkciji zahteva koje postavlja konkurentno rivalstvo i koncept fleksibilne organizacije.

Neformalno obrazovanje (eng. non formal education) je takođe sistematizovan oblik sticanja znanja, s tim što nije uključeno u formalni sistem obrazovanja, a to znači ne vodi sticanju diplome ili univerzitetskog stepena. Ova obrazovna aktivnost predstavlja dopunu formalnom obrazovanju. UNESCO ga definiše kao „organizovanu edukativnu aktivnost” van formalnog sistema, koja ima svrhu da zadovolji potrebe korisnika ali i ciljeve učenja. Kod ovog obrazovanja treba istaći veliku prilagodljivost individualnog i organizacionog učenja i profesionalnog razvoja, kao i primenjivost naučenog. Na taj način se potpunije usaglašavaju ciljevi pojedinca sa ciljevima organizacije i obrazovanje stavlja u funkciju uspješne realizacije zadataka i zadovoljstva zaposlenih.

U uslovima tranzicionih promena, neformalno obrazovanje ima dodatnu funkciju u cilju bržeg prevazilaženja raskoraka koji su nastali u uslovima višestrukih i višeslojnih zaostajanja u odnosu na razvijeni svet i potrebe da se gradi savremeno društvo sa efikasnom tržišnom ekonomijom.

Osnovni oblici neformalnog obrazovanja su: programi treninga - uvežbavanja i programi za inovaciju znanja. Trening

podrazumeva uvežbavanje specifičnih međusobno povezanih radnji, a odnosi se na užu oblast i sadrži više detalja. To je ciljno usmerena aktivnost kroz koju se povećavaju veštine koje se koriste u svakodnevnom radu. Trening, kao oblik neformalnog obrazovanja, dobija sve veću ulogu i značaj. Trening može mnogo da pomogne u pripremi radnika kada se menja tehnologija, proizvodni program, metode rada ili delatnost firme, obzirom da se ne moraju tražiti novi radnici niti premeštati postojeći koji se mogu provesti kroz utvrđeni program treninga. Na taj način se obezbeđuje smanjenje svih troškova i povećava efikasnost rada zaposlenih.

Pod obukom se podrazumeva planski napor organizacije da poboljša performanse zaposlenih na njihovom radnom mestu kroz promene u specifičnim znanjima, sposobnostima, veštinama i ponašanjima zaposlenih i podrazumeva vremensku dimenziju sadašnjosti. Obučavanje, koje se realizuje kroz neformalni sistem, podrazumeva sticanje novih praktičnih znanja i veština potrebnih za rad, rukovođenje, upravljanje i organizaciono ponašanje, u skladu sa usvojenim pravilima, propisima i standardima. Činjenica je da se danas na obuku i njen značaj gleda drugačije nego u prošlosti i da će se njena uloga sve više širiti i usložavati u skladu sa opštim promenama i zahtevima koji iz toga proističu. U ostalom, to potvrđuje i dosadašnja promena uloge obuke, od one koja je bila dominantno usmerena ka sticanju nekih tehničkih veština (npr. obuka majstora za neke praktične radnje ili nastavnika da rade konkretne planove) do toga da se danas govori o „učenju i učinku na radu“, koje treba da obezbedi ne samo podučavanje zaposlenih nego i sticanje organizacionih

performansi (veštine i znanja potrebna za ostvarenje strateških ciljeva organizacije, podizanje radne efikasnosti itd).

Obuka može da igra ključnu ulogu u postizanju konkurentske prednosti i da odgovori na zahteve i izazove samo ako je usklađena sa strateškim ciljevima preduzeća i smernicama razvoja kadrova.

U tom kontekstu, posebno mesto i razmatranje ima obuka menadžera (rukovodećeg kadra) s ciljem da se njihov učinak poboljša prenošenjem znanja, promenom stavova ili unapređenjem veština. Tu spadaju programi koji se odvijaju u okviru firme (obučavanje, kursevi, rotacija na poslu), zatim razni kursevi i seminari koje organizuju specijalizovane i školske institucije. Ovakva obuka dobija sve više na značaju u uslovima globalizacije i pooštrevanja konkurencije, gde je akcenat na što potpunijem povezivanju namenskog programa sa zadacima preduzeća.

U okviru ovog pitanja može se govoriti i o organizacionom i individualnom učenju. Organizaciono učenje se definiše kao proces sticanja i korišćenja novih znanja kojima preduzeće ostvaruje konkurentsku prednost na tržištu. Individualno učenje je sticanje znanja, veština i pravila ponašanja pojedinaca, a kada individualno učenje rezultira promenama stavova, vrednosti, načina gledanja na stvari, govori se o individualnom razvoju. Pri tome, aspekt razvoja podrazumeva mnogo više od pripreme zaposlenih za konkretni posao jer uključuje i prilagođavanje promenama u svetu rada i pripremu za preuzimanje složenijih i novih poslova i pozicija. U pitanju je razvoj koji, sa aspekta

zaposlenih, ima znažno motivaciono dejstvo (po Maslow -u, razvojne potrebe su najviše ljudske potrebe).

Obrazovanje i razvoj zaposlenih ima brojne potencijalne efekte, počev od onih koji se odnose na individue (razvoj potencijala, povećanje radne sposobnosti i zadovoljstva), zatim na timove (sinergija, bolja klima, veća fleksibilnost), do segmenta koji se iskazuje nižim troškovima, povećanjem vrednosti i konkurentske sposobnosti. Zato je teorija a i praksa prihvatila snovno opredeljenje da je glavni pokretač privrednog i ukupnog razvoja produktivnost, koja se zasniva na znanju i inovacijama, a to znači na razvoju zaposlenih.

Sve ovo potvrđuje da obučavanje i obrazovanje zaista predstavlja trajni i značajni instrument za aktiviranje i usmeravanje kadrovskeg potencijala ka ostvarenju sopstvenih interesa kao i ciljeva organizacije. Dakle, u pitanju je strateški značajna funkcija, koja mora biti integrisana u ukupnu politiku upravljanja ljudskim resursima. S druge strane, ako se navede zvanično prihvaćeni stav da je uloženi kapital u kadrove radi njihove opšte optimizacije bitan preduslov za ostvarivanje nacionalnog dohotka, onda je sasvim jasna uloga i značaj obučavanja i obrazovanja u ostvarenju tog osnovnog cilja. Prema tome, osnovna uloga organizacije je da motiviše zaposlene da kontinuirano uče i to tako što će ih raspoređivati u skladu sa stvarnim kompetencijama, a njihov razvoj i napredovanje usloviti sticanjem potrebnih znanja i veština.

Identifikacija faktora koji determinišu obrazovne profile

U uslovima brzog naučnotehničkog napretka kao i ukupnog razvoja i globalizacije nastaju velike promene u svetu rada, organizaciji, zanimanjima, strukama i specijalnostima kao i kvalifikacijama kadrova. Pod tim uticajima dolazi do bržeg zastarevanja znanja zaposlenih, tako da se u sve kraćim vremenskim periodima dolazi u situaciju da raspoloživo stručno obrazovanje i stečene radne sposobnosti ne zadovoljavaju izmenjene zahteve rada. Menja se iz osnova uloga i položaj kadrova u procesu rada i nastaju promene u profilima potrebnih kadrova, koje proističu iz promenjene strukture ljudske delatnosti. Nestaju ili stagniraju određena zanimanja i struke radnika, a pojavljuju se nova odnosno menja se struktura potrebnih znanja kadrova .

Taj dinamičan proces prate velike društvene i ekonomske strukturne promene koje determinišu prestrukturiranje kadrova po delatnostima donoseći porast potreba za širim profilima kadrova i kadrovima sa opštim i tehničkim znanjima. Zahteva se univerzalnost kadrova (multifunkcionalnost), a rastu potrebe za inovatorima, kreatorima, tehničarima, inženjerima i programerima. Smanjuje se procentualno učešće kadrova u primarnoj i sekundarnoj delatnosti, a povećava u tercijalnoj, koja zahteva niz novih aktivnosti. Sve više stručnog kadra je potrebno na poslovima pripreme proizvodnje, tehničkog upravljanja, projektovanja i konstrukcije, istraživanja, razvoja i slično. Od sve većeg broja ljudi se traže preduzetničke sposobnosti i kreativan pristup u svakodnevnom delovanju u svim sredinama, kao i odgovarajuća finansijska i informatička znanja.

Dakle, u prvom metodološkog koraku u kojem se formulišu zahtevi koje treba postaviti obrazovnom sistemu najpre treba identifikovati i kvantifikovati direktne i indirektne uticaje ukupnog i tehničkotehnološkog razvoja, opšte okvire očekujućih promena u strukturi potreba za kadrovima, kao i prihvaćena opredeljenja i stavove (strategije, prognoze, smernice). Na taj način se ostvaruje direktna povezanost između kompleksno iskazanih zahteva budućih poslova i zadataka i sadržaja obrazovnih planova i programa kroz koje se vrši priprema i osposobljavanje kadrova za te potrebe .

U ostalom, sistemski pristup obrazovanju i obučavanju podrazumeva da se u prvom koraku izvrši procena potreba na bazi analize organizacije, poslova, zahteva i okruženja, s ciljem da se utvrdi koja znanja i veštine treba da steknu zaposleni da bi poboljšali performanse. Svaki nivo u obrazovnom sistemu mora biti kompatibilan sa zahtevima tržišta rada odnosno zahtevima radnih organizacija koje treba da učestvuju u određivanju obima, dubine, složenosti i trajanja obrazovanja. Kvalitet izvršenja konkretnih poslova i zadataka na radnim mestima je taj koji treba da potvrđuje adekvatnost obrazovnog sistema i shodno tome da identifikuje i koriguje evidentirane slabosti . Upravo na taj način se ostvaruje povezivanje teorije i prakse, tako što se teorijska nastava stavlja u kontekst praktične realizacije, usaglašavajući na taj način stečena znanja i veštine sa poslovima i zadacima koji će se izvršavati u okviru radnih mesta.

Iz tog razloga obrazovne institucije moraju biti fleksibilne i zajedno sa privredom stalno analizirati sve faktore koji utiču na potrebe i na osnovu toga prilagođavati studijske programe kako

bi bile u stanju da polaznicima nude adekvatnu strukturu znanja koja će biti dovoljno široka kako bi im omogućila da se u toku svog radnog veka brže prekvalifikuju i kroz permanentno obrazovanje lakše prilagođavaju novonastalim uslovima. Obrazovanje i obuka koji nisu reakcija na jasno definisane potrebe ne mogu da doprinesu povećanju performansi pojedinaca i organizacije.

Sistem obrazovanja i obučavanja treba da ponudi odgovor upravo na taj osnovni zahtev koji proističe iz stalnih promena i potrebe neprekidnog podizanja konkurentske prednosti i to kroz stalno ažuriranje ukupnih kompetencija zaposlenih. Samo se kroz kontinuirano sticanje novih znanja i veština i obnavljanje postojećih, kao i planirano osposobljavanje za nova zanimanja, može obezbediti kompetentan i efikasan kadar. Poznati stručnjak Nonaka ističe da su uspešne one kompanije koje stalno stvaraju nova znanja koja se brzo šire i otelotvoruju u nove tehnologije i proizvode - usluge .

Konkretne promene u procesu novog koncepta obrazovanja

Osnovu za definisanje celovitog koncepta obrazovanja i obučavanja treba da predstavlja metodologija planiranja potreba za kadrovima kao i nacionalna strategija razvoja obrazovanja , a delom i evropska strategija obrazovanja. Najvažnija određenja iz Strategije su

- da je sistem obrazovanja najvažniji element životne i razvojne infrastrukture svakog pojedinca, društva i države,

- da je misija obrazovanja da omogući svima pravo na učenje tokom čitavog života i da time doprinese njihovom ličnom i profesionalnom razvoju,
- da se vrši usklađivanje obrazovnih programa sa potrebama tržišta rada i
- da dinamičan razvoj privrede nije moguć bez strukturnih promena, čiji će tempo dobrim delom zavisiti i od reforme obrazovnog sistema.

Nacionalna strategija se zasniva na politici EU u oblasti doživotnog učenja, iskazanoj u dokumentu Evropske komisije ET 2020 tj u programu “Nove veštine za nove poslove”, uz uvažavanje opštih trendova dugoročnih strukturnih promena u širem okruženju. Posebno je značajan deo u kome se naglašava da se u uslovima globalizacije komparativne prednosti nacije pomeraju sa resursa prema sposobnosti stanovništva da primenjuje relativna znanja u donošenju i realizaciji bitnih odluka.

Polazeći od tih zahteva, sistem obrazovanja treba postaviti tako da se radikalno izmeni uloga polaznika kako bi oni postali aktivni kreatori i učesnici u tom procesu sa jasnim uverenjem da jedino stičući znanja i profesionalne sposobnosti stvaraju preduslove da budu uspešni u praksi i zadovoljni razvojnim mogućnostima. Suštinsku promenu u tom novom konceptu treba da predstavlja to što će se polaznici postaviti u centar obrazovnog procesa, čime bi oni faktički postali subjekti obrazovanja i obučavanja. To traži da se najpre usaglase studijski programi sa zahtevima privrede i da se potpuno menjaju metode, uloge i oblici nastave. Svakako da se od polaznika očekuje i zahteva mnogo veće angažovanje, više

samoučenja i pripreme za drugačije organizovanu nastavu, kreativno rešavanje problema u okviru radionica i studija slučaja, pri čemu su predavači sve više medijatori a zaposleni doživotni učenici.

Polaznike treba pripremati za rad, ali i da razmišljaju, da rešavaju probleme uz slobodnu kreativnu imagainaciju, da timski saraduju i prihvataju odgovornost. Posebnu dimenziju ovog koncepta predstavlja to što se povezuju ciljevi obučavanja sa razvojem individualne karijere kao i sa ciljevima razvoja organizacije. To znači da se polaznici obučavaju prema zahtevima koje postavlja radna organizacija zajedno sa školom, tako da pojedinci upravo kroz taj vid sticanja stručne spreme obezbeđuje pretpostavke za sopstveni razvoj i napredovanje.

Dakle, cilj obrazovanja i obučavanja u organizaciji nije sticanje znanja radi pukog znanja, već radi uspešnijeg rada, funkcionalnijeg ponašanja i ukupnog razvoja zaposlenih. Drugim rečima, ne uči se za školu nego za obavljanje konkretnih poslova i zadataka, pa je sasvim razumljivo zalaganje da se tako stečena osposobljenost uzima kao ključni parametar u donošenju svih bitnih kadrovskih odluka (postavljenje, razmeštaj, unapređenje itd.).

Ovakav pristup upravo obezbeđuje da se poveća nivo kvaliteta obrazovanja i transfera efekata obrazovanja u praksu, odnosno da se realizuje koncept obrazovanja „po meri“ preduzeća. S druge strane, pojedinac suočen sa novim zahtevima i novim poslovima oseća potrebu za novim stručnim znanjima i veštinama i spreman je da uči. Drugim rečima, organizacija će nastojati da motiviše pojedinca da neprekidno uči jer će ga postavljati na osnovu

kompetencija, a istovremeno njegov razvoj vezati za sticanje znanja i sposobnosti (povećanje potencijalnih radnih sposobnosti zaposlenih),

Da bi konačno i u našim radnim organizacijama počela realizacija programa „po meri preduzeća“, potrebno je mnogo toga izmeniti i nanovo definisati, počev od suštinskog povezivanja obrazovanja i obuke sa ciljevima preduzeća i ličnim ciljevima zaposlenih, preko jasnijeg i konkretnijeg definisanja potreba za obrazovanjem do doslednije realizacije čitavog koncepta. Suština tog zahteva je da se kroz obrazovanje zaposleni učine kompetentnim da deluju u praksi i to u promenljivoj situaciji i da upravljaju svojim ponašanjem.

Za sada smo tek u fazi saznavanja i razmatranja šta i kako drugi rade po tom pitanju, uz napomenu da to radi tek mali broj naših preduzeća. Ozbiljan problem je i to da je malo stručnjaka u obrazovnom procesu koji su spremni da napuste oprobani metod klasičnog predavanja kombinovan sa vežbama i diskusijom i upusti se u „neizvesnost“ utvrđivanja sadržaja prema zahtevima savremenog koncepta koji odgovara konkretnom preduzeću i polaznicima. Naravno, isto tako je i istina da ni naša preduzeća još uvek nisu nešto posebno zainteresovana za suštinski i radikalni zaokret, koji podrazumeva da menjaju svoj stav o neophodnosti i značaju kontinuiranog obrazovanja i obučavanja zaposlenih i da se aktivno uključe u proces definisanja studijskih programa obrazovnih ustanova. Obrazovni sistem treba da bude mesto gde će se redovno sretati privrednici i razmenjivati iskustva, gde će se odvijati konsultacije i rešavati konkretni problemi u vidu studija slučaja kao i kroz završne radove studenata. Promena u Zakonu o

visokom obrazovanju kojom je predviđeno da se na fakultetima formiraju saveti privrednika mogla bi predstavljati početni korak u naznačenom pravcu međusobnog povezivanja.

Velike promene se očekuju kod onih sisteme koji se uporno drže tradicionalnog pristupa obrazovanju i obučavanju, gde se kroz klasičnu nastavu kombinovanu sa praksom na radnom mestu polaznici prevasohodno spremaju da „rade brzo, tačno i sigurno“. To je bilo prihvatljivo za uslove jednostavnih rutinskih poslova i sa uskim opsegom rada, odnosno gde se polaznici nisu obučavali da kompleksno izvršavaju zadatke kroz njihovo planiranje, organizaciju i zajedničku pripremu. Radi se o obučavanju koje nije bilo u direktnoj funkciji razvojne karijere zaposlenih odnosno koje nije pratilo i kontinuirano odgovaralo na zahteve koji su se postavljali onima koji su izvršavali različite poslove tokom radne karijere.

Sušтина savremenog koncepta obrazovanja i obučavanja u funkciji obezbeđenja kvaliteta podrazumeva adekvatan odnos i jasne uluge svih zaposlenih počev od top menadžmenta do neposrednog rukovodioca, kadrovske službe i funkcije obrazovanja i svakog zaposlenog pojedinačno.. Potrebno je istinsko verovanje menadžmenta da su obrazovanje i obučavanje važni i da treba uložiti odgovarajući trud da bi se postigli što bolji efekti. U savremenim firmama formiraju se posebne organizacione jedinice - odeljenja za obrazovanje i inovaciju znanja zaposlenih i tako se uspešno hvataju u koštac sa promenama koje su postale jedina konstanta savremenog poslovanja. U njihovoj nadležnosti je definisanje programa i planova, utvrđivanje ciljeva i sadržaja obrazovanja, izbor metoda, sredstava i oblika izvođenja obuke,

predlaganje potencijalnih polaznika, kontrola realizacije programa obrazovanja i analiza ostvarenih rezultata.

Doživotno učenje treba da postane vodeće načelo celokupne organizacije obrazovanja i obučavanja, jer u znanju i osposobljavanju leži ključ za prilagođavanje promenama, koje postaju sve brže i zahtevnije. Suštinski smisao neophodnog doživotnog obrazovanja jeste u tome da služi svrsi razvoja, oslanjanjem na najnovija naučna i tehnička dostignuća i da pospešuje napredovanje iz postojećeg u novo stanje. Činjenica je da ukupan razvoj i promene traže „organizacije koje uče“, iz čega najdirektnije proističe potreba da se zaposleni moraju podsticati na doživotno usavršavanje, odnosno da im treba omogućiti kontinuiranu i adekvatnu obuku.

Proces planiranja obrazovanja i obučavanja

Proces planiranja obrazovanja treba posmatrati u širem smislu odnosno u kontekstu ukupne koncepcije koja se odnosi kako na iskazane obrazovne zahteve tako i na osnovne socijalne i političke uslove i faktore, kojih se treba pridržavati pri definisanju planskih zadataka i ciljeva obrazovanja i shodno tome utvrđivati predloge planova koje treba ostvariti u budućnosti u konkretnim uslovima

Posebno mesto i vrlo važnu ulogu ima celovit proces planiranja obrazovanja i obučavanja ljudi koji treba da se vrši po utvrđenoj metodologiji i to na svim nivoima, počev od poslovnih organizacija do zbirnog iskazivanja na nivou države. Radi se o kompleksnom procesu planiranja koji započinje utvrđivanjem skupa globalnih potreba za obučavanjem i obrazovanjem u odgovarajućem

planskom periodu na bazi strategije razvoja države i obrazovanja, planova rada i razvoja organizacija, kao i izveštaja o stanju, kvalitetu i usaglašenosti potreba za kadrovima sa realnim stanjem. Metodološki posmatrano, planiranje započinje utvrđivanjem konkretnih potreba za obrazovanjem i obučavanjem, nakon čega sledi definisanje sadržaja prema iskazanim potrebama i ciljevima. Dakle, analiza potreba za obrazovanjem i obukom je prvi korak dok je transfer naučenog u radno okruženje kruna celokupnog obrazovnog sistema. Na osnovu sačinjenih planova i programa vrši se izbor odgovarajućih metoda obrazovanja, kao i izbor predavača prema predmetu i cilju. Nakon realizacije, sledi kontrola efekata obrazovanja i usaglašavanje procesa osposobljavanja i razvoja zaposlenih.

Proces planiranja zahteva što preciznije određivanje ciljeva obrazovanja jer je to determinanta koja u dobroj meri uslovljava sadržaj programa, metode rada i načine provere efekata procesa obrazovanja i obučavanja. Dakle, ukoliko se želi ostvariti adekvatan kvalitet obrazovanja i obučavanja, svaki program treba da ima sopstveni jasan cilj u okviru unapred postavljenih zahteva. Pri tome, uvek treba imati na umu da cilj obrazovanja i obučavanja u organizaciji nije sticanje znanja radi pukog znanja, već radi uspešnijeg rada, funkcionalnijeg ponašanja i ukupnog razvoja zaposlenih. Zaposleni treba da znaju ne samo „kako nešto uraditi” nego da znaju „zašto” i „kome”, a to će postići razvijanjem i primenom veštine, znanja i sposobnosti koje mogu da doprinesu poslovanju kompanije. Ciljeve obučavanja treba tako postaviti da predstavljaju opis učinka (znanja, sposobnosti, kompetentnost itd.) koga polaznici treba da dostignu da bi se mogli smatrati

osposobljenim. Tako postavljeni ciljevi su istovremeno i merilo za ocenu uspešnosti obuke.

Programiranje odnosno program obrazovnog sadržaja mora biti usklađen sa ciljevima i zadacima inovacije znanja, stvarnim potrebama organizacije za obukom kao i potrebama i mogućnostima zaposlenih. Skup potrebnih znanja za pojedine niveoe obrazovanja kao i neophodne inovacije znanja definiše se kroz plan i program. Planom obrazovanja definiše se struktura predmeta i broj časova predavanja i vežbi i drugih aktivnosti, dok se Programom obrazovanja utvrđuje sadržaj znanja, struktura tematskih oblasti sa osnovnim sadržajem i rasporedom izlaganja, predmetnim nastavnicima, literaturom i oblicima realizacije obrazovnog sadržaja.

Osnovni zahtev koji se postavlja pred obučavanje menadžera je da se programi što jasnije povežu sa zadacima firme odnosno da odgovaraju strategiji i ciljevima kompanije. Primenjuju se mnoge metode razvoja i obuke menadžera, počev od obuke na radnom mestu (rotacija posla, davanje uputstava - instrukcija, učenje kroz rad), preko primene metoda studije slučaja (analiza slučaja, utvrđivanje problema i predlaganje rešenja) kao i menadžerske igre (simulirana situacija) do oblikovanja ponašanja (pokazuje se kako nešto treba uraditi na pravinačin).

Visoki zahtevi obavezujućeg kvaliteta u privredno razvijenim zemljama, koji pretpostavljaju određeni nivo znanja i praktičnih sposobnosti, ukazuju da preduzeća treba da definišu i dosledno realizuju tri osnovne vrste programa, kroz koje će ostvariti adekvatno osposobljavanje kadrova :

redovni osnovni programi, koji sadrže osnovna, interdisciplinarna, celovita znanja neophodna za preuzimanje radne, odnosno rukovodeće ili upravljačke uloge. Namijenjeni su prvenstveno, potencijalnim rukovodiocima.

redovni inovativni programi, koji sadrže proširena znanja i novine iz odgovarajućih oblasti rada, rukovođenja i upravljanja obuhvaćenih osnovnim programom programi prema aktuelnim potrebama, sadrže konkretna znanja u odgovarajućoj oblasti, neophodna za kvalitet, uspešan rad, rukovođenje ili upravljanje u odgovarajućem periodu.

Proses planiranja obrazovanja i obučavanja završava se poslednjim segmentom u kome se faktički realizuje ono što je definisano planovima i programima. U tom segmentu savremene kadrovske službe imaju višestruke zadatke, počev od planiranja realizacije, obezbeđenja uslova za izvođenje programa, predlaganje predavača, procenu rezultata i izradu izveštaja, vođenje evidencije polaznicima i postignutim rezultatima, izdavanje sertifikata i ostalih dokumenta o završenim oblicima obučavanja i obrazovanja.

Procena uspešnosti procesa obrazovanja je izuzetno važna jer se upravo na osnovu toga daje ocena kvaliteta, uočavaju slabosti i nedostaci i predlažu konkretna poboljšanja. Zavisno od cilja obrazovne aktivnosti, mogu se vršiti procene po sledećem aspektima:

- kvalitet realizacije programa kao i teorijska i praktična znanja,
- uspeh polaznika u sticanju znanja i veština odnosno stavovi polaznika o obrazovnom procesu i

- efekti u radu, odnosno ponašanje polaznika

Evaluacijom obrazovanja i obučavanja utvrđuje se da li je došlo do promene znanja, veština, i sposobnosti koje se traže na radnom mestu i da li je to rezultiralo unapređenjem performansi preduzeća, koje se u konačnom iskazuju nivoom konkurentske sposobnosti.

Procena kvaliteta realizacije obrazovnog programa vrši se upitnikom koji sadrži odgovarajuća pitanja kao i skale procene. Procena uspeha polaznika, zavisno od cilja i sadržaja, može se vršiti putem polaganja ispita ili testom znanja. Ocena efekata u radu podrazumeva prethodno utvrđivanje kriterijuma koji treba da budu kvantifikovani i utvrđeni još pre definisanja sadržaja programa.

Na osnovu rezultata provere efekata obučavanja i obrazovanja preduzimaju se potrebne korektivne mere, s ciljem da se izvrše potrebne promene i poboljšanja u konkretnim segmentima. Krajnji cilj mora biti da se kroz obuku i osposobljavanje stiču znanja i profesionalne sposobnosti prevashodno prema zahtevima prakse.

Što se tiče nas na prostoru bivše Jugoslavije, može se izvući generalni zaključak o nepostojanju opšteprihvaćene metodologije integralnog planiranja obrazovanja i obučavanja, što se najpotpunije može potvrditi činjenicom o neusklađenosti između zahteva ekonomskog rasta i konkretnog razvoja kadrovske strukture. Rezultat toga su neadekvatnost kadrova koja se najočiglednije uočavala kroz pojavu „viškova“ i „manjkova“.

Sa uzrocima takvog stanja ušlo se u stvaranje novih obrazovnih sistema u novonastalim državama, koji je dodatno usložen transformacionim procesima, ukupnim promenama, a kasnije i zahtevima bolonjskog procesa. U tranziciju se ušlo sa velikim problemima i bez jasno sagledanih i pripremljenih mera. Malo šta je bilo pod pravom kontrolom u smislu nekog perspektivnog sagledavanja potreba za kadrovima koje će nastati kroz tranziciju, a samim tim je izostala pravovremena priprema i prilagođavanje kadrova za ono što dolazi. Dakle, nesporno je da je malo šta urađeno da bi se podigao nivo kompetentnosti radnika i da bi se naša preduzeća uspešno uključila u globalnu tržišnu utakmicu. To je bilo realno stanje od kojeg se startovalo i krenulo nepripremljeno u sve ono što je sledilo, a odnosi se na primenu bolonje i unapređenje metodologije.

Sve to nije bilo lako premostiti jer je najpre trebalo jasno identifikovati sve probleme i sveobuhvatno precizirati čitav metodološki postupak kompleksnog planiranja. Trebalo je obezbediti sve pretpostavke kako bu se planiranje obrazovanja i profesionalne preorijentacije usaglasilo sa zahtevima razvoja nauke i tehnike, potrebama privrede i opštim odrednicama. Naravno to nije ni lako ni jednostavno i nije se moglo uraditi za kratki vremenski period. Prvi korak na tom važnom zadatku odnosi se na definisanje metodološkog postupka izrade strategijskih planovi razvoja kadrova i obrazovanja u skladu sa razvojem privrede i preduzeća. Jedino je tako moguće obezbediti ne samo kvantitativno praćenje potreba za kadrovima već i da se utiče na kvalitativne promene u strukturi kadrova

Zaključak

Nesumnjivo je, a to je potvrdila i teorija i praksa, da radne organizacije kroz adekvatno obrazovanja i obučavanja zaposlenih stvaraju snažan instrument koji im omogućuje da menjajući sebe proaktivno i adaptivno deluju na okruženje. Dakle, radi se o procesu kroz koji se zaposleni pravovremeno pripremaju i osposobljavaju za ono što ih očekuje, podižući sopstvenu kompetentnost kao i konkurentnu sposobnost radne organizacije. Od stepena osposobljenosti za rad, razvijenosti radnih navika, kreativnosti i motivisanosti zaposlenih zavisi, u krajnjoj liniji, realizacija postavljenih ciljeva i misije organizacije.

S druge strane, obučavanje i obrazovanje treba zaista da predstavlja trajni i značajni instrument za aktiviranje i usmeravanje kadrovsog potencijala ka istovremenom ostvarenju sopstvenih interesa kao i ciljeva organizacije. Dakle, u pitanju je strateški značajna funkcija, koja mora biti integrisana u ukupnu politiku upravljanja ljudskim resursima. To znači da se polaznici moraju obučavati prema zahtevima koje postavlja radna organizacija zajedno sa školom, tako da pojedinci upravo kroz taj vid sticanja stručne spreme obezbeđuje pretpostavke za sopstveni razvoj i napredovanje.

Da bi kompleks obrazovanja i obučavanja ostvario takvu ulogu, istovremeno obezbeđujući usmereni lični i organizacioni razvoj, neophodno ga je metodološki postaviti tako da u potpunosti odgovori unapred postavljenim zahtevima i odrednicama. To znači da plan obrazovanja i obučavanja treba da bude sastavni deo planiranja kadrova u okviru strategijskog plana razvoja radne organizacije i metodološki definisan tako da polazi od zajednički

definisanih potreba koje se iskazuju potrebnim znanjima i veštinama koje treba steći kroz konkretne planove i programe. Uz to, neophodna je metodološka povezanost subjekata na svim nivoima i u svim strukturama.

U razvijenom svetu, sve više se briše stvarna „razlika” između obuke i obrazovanja s jedne strane i razvoja zaposlenih s druge strane, čime se pokazuje da privreda prepoznaje ulogu i značaj obrazovanja u realizaciji sopstvenih zadataka i to uvažava kao bitan element pri unapređenju pojedinaca, gradeći tako znažan motivacioni faktor. Mi smo još daleko od toga i predstoji nam mnogo toga što moramo uraditi kroz celovito metodološko definisanje planiranja kadrova i kvalitetnu reformu sistema obrazovanja i obučavanja. Definisanje strategije obrazovanja na nivou države kao i zakonski predlog (Zakon o visokom obrazovanju) da se pri fakultetima formiraju saveti privrednika svakako predstavljaju prvi i neophodan korak na tom putu.

Sam proces obrazovanja i obučavanja treba postaviti tako da započinje jasno definisanim metodološkim postupkom utvrđivanja potreba, koje se u sledećem koraku razrađuju i stalno koriguju planovima i programima, koji se realizuju prema postavljenim ciljevima i načelima savremenog koncepta obrazovanja i upravljanja znanjem.

Literatura

1. Babić, L. : Upravljanje edukacijom u organizaciji, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009.,
2. Dessler, G. : Osnovi menadžmenta ljudskih resursa, Data Status, Beograd, 2007.

3. Goldstein, I. L. And Ford, K.J., Training in organizations needs assesment, development, and evaluations, Wasworth, Belmont
4. Hausen, M.,T., Nohria, N. : What s your strategy for manangin Knowledge ?. The Knowledge Management Yearbook 2000 2001
5. Ivanchevich, J., M. : Organizational Behavior and Management – Homewood, Bostin, 1990.
6. Lončarević, B. : Znanje u funkciji strategije organizacije koja uči, Zbornik radova /Naučni skup Knowladge Management, Univerzitet BK, 2003.
7. Nadoveza, B. : Menadžment kadrovskog potencijala, Cekom, Novi Sad, 2011.
8. Nadoveza, B. : Integralno planiranje kadrova, VIZ, Beograd, 2000.
9. Nonaka, I., and Takeuchi, H., :The knowledge – creating company :How Japanese create the dynamics of inovation, Oxford university press, 1995.
10. Noe, R., A. : Empoyel traning and development, Mc Graw Hill /Irwin, 2010
11. Orlić, R. : Kadrovski menadžment, Zoran Damjanović i sinovi, Beograd, 2005.
12. Petrović, M. : Upravljanje razvojem kadrova, FON - CIRK. Beograd, 1995.
13. Vujić, D. : Upravljanje ljudskim resursima, USEE, Novi Sad, 2009.
14. http://eiropa.eu/pol/indeks_en.htm
<http://eoropa.eu/!by34KD>

Obrazovanje, obuka, mladi i sport; Obrazovanje i obuka ključ za vašu budućnost

Objašnjenje evropske unije - Evropska komisija, Brisel, 2014
15. Strategija razvoja obrazovanja (Službeni glasnik RS, br. 107 /2012)

Prof. Boško Nadoveza, Ph.D.

THE IMPORTANCE OF EDUCATION AS A SOCIAL ACTIVITY

Review paper

Abstract

The paper deals with a complex segment of education and training in the context of the requirements set by the modern integrated concept of continuous preparation and lifelong training of employees to perform current and future jobs and tasks. The content, importance and scope of education and training are explained and the basic factors as well as the requirements expressed in the education strategy that must be taken into account in planning, defining, implementing and evaluating the educational process are identified. Particular emphasis is placed on all those requirements that represent a novelty in the concept of knowledge management as well as the educational process itself and that bring a substantial difference and qualitative improvement compared to the traditional concept. Through the

presentation of a complete new concept, some concrete solutions for improvements in the education and training system are given, which will enable meeting as many requirements and needs of practice as possible and thus create preconditions for investing in knowledge to become an investment in the future.

Keywords: education, planning, schools.

Datum prijema (Date received): 22.08.2021.

Datum prihvatanja (Date accepted): 14.10.2021.

UPUTSTVO AUTORIMA ZA PRIPREMU RUKOPISA

Dostavljeni naučni radovi, nakon uredničke procene, ulaze u proces recenziranja kompetentnih stručnjaka. Recenzentima nije poznat identitet autora, niti autori dobijaju podatke o recenzentima. Na osnovu recenzija redakcija donosi odluku o objavljivanju, korekciji ili odbijanju rada.

Časopis publikuje samo ranije neobjavljene naučne i stručne radove iz domena javnog prava.

Časopis izlazi dva puta godišnje, rukopisi se dostavljaju elektronskom poštom tokom cele godine na adresu uredništva revijaprava@gmail.com.

Osnovne informacije o pismu i obimu rada

Pismo rukopisa na srpskom jeziku. Radovi mogu biti objavljeni na engleskom, ili nekom drugom stranom jeziku.

Dužina i font rukopisa članka je do 30 000 slovnih mesta (sa belinama), ne računajući fus-note. Font je Cambria 12. Fusnote se unose veličinom slova Cambria 10 i služe za citiranje. Veličina stranice je A5 sa marginama 1,5 cm sa svih strana. Prored teksta je 1,25. Podnaslovi su malim slovima boldovani.

Struktura članka

Podaci o autoru stavljaju se na početku rada, pišu se fontom koji se koristi za glavni tekst rada, Cambria 13. Obuhvataju ime i prezime autora. Nakon prezimena, u fus-noti se navodi afilijacija autora i podrazumeva ustanovu u kojoj je autor zaposlen kao i

elektronska adresa autora. Ukoliko je rad nastao u okviru određenog projekta, potrebno je u fusnoti, navesti podatke o broju projekta, njegovom rukovodiocu i instituciji koja finansira projekat.

Naslov rada treba da što preciznije upućuje na sadržaj članka i da olakšava indeksiranje i pretraživanje teme. Naslov se piše centrirano, velikim slovima.

Apstrakt (rezime) mora da sadrži uvodna razmatranja o istraživanju, ranija zapažanja o problemu, primenjene metode, jasne i koncizne rezultate i mišljenje o uticajima i implikacijama otkrića. U apstraktu se nalaze samo najvažniji detalji koji su potrebni za razumevanje značaja članka. Obim apstrakta je od 150 do 200 reči, piše se na jeziku rada, srpskom i engleskom jeziku kurizivom.

Ključne reči ne treba da sadrže reči iz naslova rada već suštinske reči koje su izvučene iz sadržaja rada. Treba napisati do 10 ključnih reči. One se na početku rada navode uz apstrakt.

Na kraju članka dolazi Literatura (prilikom navođenja koristi se APA (American Psychological Association) stil.

Na kraju teksta, u donjem desnom uglu, redakcija hronološkim redom navodi datume prijema, odobrenja i eventualnih ispravki rada.

Tekstovi članaka imaju pasuse. Paragrafi ne mogu biti sastavljeni od jedne rečenice. Dodatni popratni materijali (fotografije, dokumenta, transkripti, tabele, grafikoni, crteži, sheme) poželjni su prilozi i objavljuju se uz prethodno dostavljene dozvole nadležnih institucija. Na primer: slika br. 1 i naziv, u fusnoti se navodi izvor slike, tabela br. 3 i naziv, ispod tabele se navodi izvor.

Način citiranja

Prilikom navođenja koristi se APA (American Psychological Association) stil.

Citiranje se vrši unutar teksta sadrži prezime autora, godinu objavljivanja rada, broj stranice sa koje je citat preuzet.

Lista referenci se navodi redosledom citiranja u radu po APA (American Psychological Association) stilu.

CIP - Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336.1/.5+657

REVIJA prava javnog sektora / glavni i odgovorni urednik
Nikola Krunić. -

2021, br. 1- . - Kragujevac : Institut za razvoj prava javnog sektora,
2021-

(Beograd : Šprint). - 21 cm

Polugodišnje. - ISSN 2812-9776 = Revija prava javnog sektora
COBISS.SR-ID 66798089