

OPERATIVNA REVIZIJA - ALAT I KOREKTOR MENADŽMENTA

OPERATIVE AUDIT – TOOLS AND CORRECTORS OF MANAGEMENT

Nevenka Nićin¹, Milija Bogavac²

Rezime: Operativna revizija prati celokupno ostvarenje ciljeva, efektivnost poslovnih postupaka i interne kontrole, rezultate menadžera i druge nefinansijske aspekte poslovanja, koristeći logičke revizijske tehnike; privođenje svrsi organizacionih ciljeva, operacija, kontrolnih procesa, komunikacije i informacionih sistema. Smanjenje potencijalnih rizika, odnosno, stepena izloženosti gubicima usled nastanka neizvesnih nepovoljnih događaja, u direktnoj je srazmeri sa nedovoljnim obimom kontrole, nedostatkom informacija i vremena za donošenje optimalnih odluka. Primena nove metodologije operativne revizije u praksi naših privrednih društava realizovane kroz periodično praćenje funkcionisanja sistema internih kontrola i permanentnu ocenu boniteta preduzeća, stavlja na raspolaganje menadžmentu moćan instrument za upravljanje.
Cljučne reči: sistem interne kontrole, operativna revizija, bonitet, rizici, informacioni sistemi.

Abstract: Operative audit follows the achievement of every goal, effectiveness of business actions and internal control, manager results and other non-financial aspects of business, using the logical audit technics, coming to a purpose of organization's goals, operations, control process of communication and knowledge information systems. Cutting off potential risks, in other words level of exposure to the losses in creation of unreliable and unwelcome events is in direct proportion with lesser circumference of control, lack of information, and time in which those optimal decisions are made. The use of new methodology of operative audit in practice of our society performed through periodical look-up in system functioning of internal controls and permanent evaluation of bonity with the company puts a powerful instrument in the manager's disposal.
Key words: internal control system, operative audit, reliability of enterprise, risks, information systems.

UVOD

Operativna revizija prati celokupno ostvarenje ciljeva, efektivnost poslovnih postupaka i interne kontrole, rezultate pojedinih menadžera i druge finansijske aspekte poslovanja. Koristi logičke revizijske tehnike da privede svrsi organizacione ciljeve, operacije, kontrolne procese, komunikaciju i informacioni sistem. Primena nove tehnologije operativne revizije, nepoznate u našoj praksi, realizovane kroz periodično praćenje funkcionisanja sistema internih kontrola i permanentnu ocenu boniteta preduzeća će menadžmentu staviti na raspolaganje moćan instrument za upravljanje.

Prezare menadžmenta odnose se na namerno pogrešnu interpretaciju top menadžmenta (kod nas često vrhovnog menadžera), prema osobama izvan poslovne organizacije preduzeća. Često se ove prezare čine izdavanjem falsifikovanih finansijskih izveštaja, čija je svrha da navedu na pogrešna razmišljanja, vlasnike preduzeća, osnivače, poverioce i javnost. Razlozi su najčešće lična materijalna korist, lični psihološki razlozi vezani za zadržavanje osećaja moći, politički uticaji, kao i stvaranje

¹Prof.dr Nevenka Nićin, Beogradska poslovna skola Visoka skola strukovnih studija, nicinnevenka@gmail.com

² Prof.dr Milija Bogavac, Fakultet za poslovno industrijski menadžment, Mladenovac

podaničkog mentaliteta poslovanja zahvaljujući strahovanju i pogrešnom interpretiranju odnosa vlasnika i menadžera. Još jedan oblik prevare koju može da napravi menadžment jeste pogrešna upotreba sredstava preduzeća.

Poznavanje organizacije, organizovanja, menadžmenta, strukture organizacije, raspona upravljanja, merenja uspešnosti pojedinih segmenata (profitni centri, troškovni centri), upravljačkog računovodstva i sistema računovodstva po mestu odgovornosti; podela na organizacione jedinice, ovlašćenja u organizaciji, moć, delegiranje ovlašćenja, organizaciona kultura, lične crte menadžera, obrazovanje menadžera, promene i konflikti, motivacija u organizaciji, deo su tema čije razmatranje daje početne pretpostavke za razumevanje sistema internih kontrola i operativne revizije.

Operativna revizija ima za cilj da ponovo potvrdi menadžmentu da je interna kontrola čvrsta, da uoči neslaganja i nedostatke u procesima, te da preporuči poboljšanja, i naravno ubedi menadžment da prihvati i uspešno primeni preporuke revizije za poboljšanje.

KONTROLA I SISTEM INTERNIH KONTROLA

Sistemi internih kontrola ne štite dovoljno donosiocima investicionih odluka, mimo preduzeća, od mogućnosti velikih prevara menadžmenta. Međutim, sam sistem internih kontrola služi menadžmentu preduzeća da bude sigurniji da su računovodstvene informacije samog preduzeća pouzdane. Vrhovni menadžment jednog preduzeća u mogućnosti je da „preskoči“ interne kontrole kada dolazi do izveštavanja okoline izvan organizacije. Zaštita koju može da obavi sistem internih kontrola svodi se na to da zahvaljujući razgraničenju dužnosti, u okviru preduzeća i u okviru računovodstva, mnogo ljudi postaje svesno opasnosti od prevare menadžmenta, te mogu da spreče nepošteni menadžment u izbegavanju računovodstvenih politika preduzeća i međunarodnih standarda procenjivanja bilansnih pozicija.

REVIZIJA

Finansijske revizije su orijentisane na obezbeđivanju donosioca odluka izvan preduzeća uveravanjima da su finansijski izveštaji preduzeća pouzdani. Interne i eksterne finansijske revizije imaju za zadatak da iskontrolišu postojanje i funkcionisanje samog sistema internih kontrola, a isto tako da obezbede uvid i verifikaciju samih finansijskih izveštaja.

Finansijske izveštaje preduzeća sastavlja menadžment preduzeća. Revizija tih izveštaja premošćava jaz poverenja između menadžmenta i korisnika tih izveštaja. Revizori, kako interni tako i eksterni rade u skladu sa načelima i standardima struke. Revizori svoja istraživanja oblikuju tako da pronađu greške koje bi mogle da budu značajne u odnosu na finansijske izveštaje. Njihov rad se sastoji iz prethodnih postupaka, prethodnih postupaka završne revizije i same završne revizije finansijskog izveštaja. Nakon zaključivanja ispitivanja oni izdaju revizorski izveštaj, izražavajući svoje mišljenje o ispravnosti finansijskih izveštaja. Interna revizija je oblik nadzora nad računovodstvenim i administrativnim kontrolama, ali i nešto mnogo više, ona je posebna filozofija dodavanja vrednosti organizaciji svojom aktivnošću.

REVIZIJA U NAŠOJ ZEMLJI

Problematika regulisanja revizije finansijskih izveštaja sve više zaokuplja pažnju međunarodnih i drugih organizacija. Ona dobija na značaju naročito u uslovima sve šire povezanosti međunarodnih tržišta kapitala i izraženog delovanja multinacionalnih kompanija na globalnom tržištu.

Istinitost i objektivnost, revizijom se utvrđuje i ocenjuje za finansijski položaj, rezultate poslovanja i novčani tok. Osnova za davanje mišljenja revizora obezbeđuje se ispitivanjem pozicija u računovodstvenim izveštajima. Svi postupci revizije obavljeni radi obezbeđenja dokaza za davanje mišljenja ovlašćenog revizora dokumentuje se, a dokumentacija se čuva posebno za svako pravno lice kod koga se vrši revizija.

Prema Međunarodnim revizorskim standardima, revizor treba da oceni pouzdanost sistema interne kontrole i u kojoj meri može računati da ona obezbeđuje objektivnost računovodstvenih izveštaja. Sistem interne kontrole, prema standardima, obuhvata i specifične kontrolne postupke koje

je uvelo pravno lice, kao što su: izveštavanje, pregled i odobravanje izveštaja, kontrolisanje aplikacija i okruženja kompjuterskih informacionih sistema, vođenje i analiza sintetičkih i analitičkih računa i bruto bilansa, odobravanje i kontrolisanje dokumentacije, upoređivanje podataka iz sopstvene evidencije sa podacima iz spoljnih izvora, upoređivanje rezultata popisa sa računovodstvenim evidencijama, upoređivanje i analiza planiranih rezultata sa ostvarenim iznosima itd.

OCENA BONITETA PREDUZEĆA

Instituti internih kontrola, operativne revizije i kontrolinga postaju instrument savremenog menadžmenta za upravljanje i rukovođenje, te za permanentnu ocenu boniteta preduzeća.

Zasnovana na finansijskoj analizi, šira ocena boniteta primenjena za svoje unutrašnje potrebe, kao i za potrebe spoljnih korisnika, vezuje menadžment u situaciju da proverava sebe i samoispituje sebe u lancu zavisnosti sa postavljenim ekonomskim parametrima.

Finansijska analiza se bavi istraživanjem, kvantificiranjem i analitičkim interpretiranjem funkcionalnih relacija koje postoje između bilansnih pozicija (bilansa stanja i bilansa uspeha), sa ciljem da se omogući validna ocena finansijske pozicije i rentabiliteta poslovanja preduzeća.

Pretpostavka finansijskoj analizi preduzeća, te na njenoj osnovi davana mišljenja o bonitetu preduzeća podrazumevaju i formalno – ispravno generisanje bilansnih podataka i korektno i tačno grupisanje bilansnih pozicija. Ocena nivoa organizovanosti računovodstvene funkcije može, kao faza koja prethodi, da pruži sliku o verodostojnosti podataka koji su predmet analize.

Ocenjivanje boniteta preduzeća kao ekonomske kategorije obuhvata ukupnu poziciju preduzeća, utvrđivanje njihove solidnosti ukupne aktivnosti, proizvodnih i razvojnih programa, dobru reputaciju u poslovnom svetu, kreditnu sposobnost i likvidnost, što znači i solidnu poziciju na tržištu.

Danas se u koncipiranju teorijsko metodološke osnove ocene boniteta insistira na akceptiranju šireg koncepta poimanja boniteta preduzeća, po kojem ova kompleksna ekonomska i računovodstvena kategorija reprezentuje ukupnu poziciju preduzeća.

Širi koncept definisanja boniteta preduzeća nalaže razmatranje nivoa organizovanosti poslovnih funkcija, odnosno nalaže ocenu nivoa integracije poslovnih funkcija. Ova ocena dobija se metodom ispitivanja funkcija operativnom revizijom.

Interes preduzeća se ne može svesti samo na sagledavanje boniteta sopstvene organizovanosti, jer u cilju minimiziranja poslovnog rizika preduzeće treba da sagleda bonitet svojih poslovnih partnera, kako bi kompleksno posmatran bonitet preduzeća dao elemente rizika brojnih faktora iz okruženja zbog uslova privređivanja, ekonomske politike i negativnih dejstava inflatornih kretanja.

Polazna osnova za kreiranje globalne ocene o bonitetu nekog preduzeća jeste analiza nivoa organizovanosti poslovnih funkcija, s obzirom da se aktivnost preduzeća odvija kroz područja poslovnih funkcija.

OPERATIVNA REVIZIJA

Operativna revizija je sveobuhvatna delatnost, koja je osmišljena da analizira organizacionu strukturu, sisteme interne kontrole, tok radnog procesa, širu ocenu boniteta i rezultate rada menadžmenta. Operativna revizija je instrument poslovanja preduzeća, alat menadžmenta, ali i njegov korektor. Ona meri ostvarenje neke organizacije u odnosu na njenu svrhu i postavljene ciljeve. Operativna revizija se bavi celokupnim ostvarenjem ciljeva, efektivnošću poslovnih postupaka i interne kontrole, rezultatima pojedinih menadžera i drugim finansijskim aspektima poslovanja.

Operativna revizija je tehnika, korišćena od strane preduzeća, ali i organizacije za ocenu preduzeća, kojom se ocenjuje uspešnost preduzeća, efektivnost i priroda poslovnih procesa.

Operativna revizija koristi logičke revizijske tehnike da privede svrsi organizacione ciljeve, operacije, kontrolne procese, komunikaciju i informacioni sistem.

Metodologija operativne revizije bazirana na oceni boniteta u širem smislu, usmerena na procese i aktivnosti u preduzeću, daje mogućnost ocene 3E za pojedine celine i postupke. Operativni revizori moraju razumeti različito značenje efektivnosti, efikasnosti i ekonomije. Efektivnost (raditi prave stvari), meri srazmeru stvarnih rezultata i planiranih rezultata. Efikasnost (raditi dobro prave

stvari), meri srazmeru stvarnih unosa i stvarnih rezultata. Ekonomija (raditi jeftino prave stvari), meri srazmeru planiranih unosa i stvarnih rezultata u okviru troškova jedinice.

Proizvodi operativne revizije mogu da variraju od izveštaja koji preporučuje poboljšanje efikasnosti tekućeg poslovanja, do opštih preporuka kako koristiti resurse preduzeća radi najveće dugoročne koristi za preduzeće. Izveštaji mogu da sadrže preporuke za rekonstrukciju sektora, preporuke za zamenu ili obuku kadrova, ili rezultate analize troškova i rezultata kod primene interne kontrole u preduzeću. Operativna revizija podrazumeva proučavanje menadžerskih i administrativnih uspeha poslovanja izabranih aspekata aktivnosti organizacije. Operativna revizija procenjuje uspešnost i bonitet preduzeća, identifikuje potencijalna mesta poboljšanja i daje preporuke za poboljšanje, odnosno dalje akcije.

Operativna revizija razvila se brzo nakon poslednjih 40 godina zbog brzog rasta i decentralizacije korporativnih organizacija. Koncept operativne revizije je star, no njegova primena na gotovo bezgraničan broj nefinansijskih problematičnih područja u organizaciji pojavila se tek tokom nekoliko poslednjih godina.

ZAKLJUČAK

Adekvatno i relevantno odlučivanje insistira na razumljivim, pouzdanim i uporedivim informacijama i to, pre svega, računovodstvenim poslovnim informacijama, finansijske i nefinansijske prirode. Ovakve informacije se mogu obezbediti uz primenu međunarodne profesionalne regulative, koju čine: IAS/IFRS, ISA (međunarodni računovodstveni standardi, standardi finansijskog izveštavanja i standardi revizije), Etički kodeks profesionalne etike računovođa i revizora, standardi kvaliteta i uveravanja, standardi obrazovanja i razne smernice, uputstva i tumačenja.

Informacije oblikovane prema međunarodnoj profesionalnoj regulativi poprimaju karakter kvalitetnih informacija. Informacije takvog kvaliteta obezbeđuju nesmetano poslovanje preduzeća, odnose međusobnog poverenja vlasnika i menadžera, odnose poverenja preduzeća i državnih institucija, obezbeđuju nesmetano funkcionisanje tržišta hartija od vrednosti i efikasno funkcionisanje berzi. Ovakve informacije može da obezbedi obrazovni menadžment i visokospecijalizovani profesionalci koristeći savremene instrumente poslovanja iz ove oblasti.

Bez efektivne interne kontrole nijedno preduzeće ne može da postigne svoje ciljeve. Efektivna interna kontrola je ključna odgovornost menadžmenta i zaposlenih na svim nivoima.

Interna revizija je oblik nadzora nad računovodstvenim i administrativnim kontrolama, kao i posebna filozofija dodavanja vrednosti organizaciji svojom aktivnošću.

Operativna revizija je sveobuhvatna delatnost, koja je osmišljena da analizira organizacionu strukturu, sisteme interne kontrole, tokove aktivnosti, širu ocenu boniteta i rezultate rada menadžmenta. Operativna revizija je instrument poslovanja preduzeća, alat menadžmenta, ali i njegov korektor. Ona meri ostvarenje neke organizacije u odnosu na njenu misiju i postavljene ciljeve. Operativna revizija se bavi celokupnim ostvarenjem ciljeva, efektivnošću, efikasnošću i ekonomičnošću poslovnih postupaka, rezultatima pojedinih menadžera kao i nefinansijskim aspektima poslovanja.

Specifična metodologija operativne revizije, prilagođena našim organizacijama sastoji se iz sistema ocene funkcionisanja internih kontrola, merenja i ocene poslovnih aktivnosti, širom ocenom boniteta, utvrđivanjem slabosti i davanjem predloga za poboljšanje procesa pomoću implementacije strateških instrumenata kontrolinga.

Verifikacija metodologije implementiranjem u praksu značiće njenu stalnu samokorekciju ka sve većoj dodatnoj vrednosti preduzeću.

LITERATURA

1. Milojević D. (2010), Finansijska kontrola i revizija, Beogradska poslovna škola – visoka škola strukovnih studija, Beograd
2. Rodić J., Filipović M. (2010), Poslovne finansije, Beogradska poslovna škola – visoka škola strukovnih studija, Beograd

3. Nićin N., Paspalj M. (2011), Ekonomija, Beogradska poslovna škola – visoka škola strukovnih studija, Beograd
4. Nićin N. i dr. (2011), Teorija i analiza bilansa, Nauka i društvo, Beograd
5. Miljković A. (2006), Finansijska kontrola i revizija, Privredna akademija, Novi Sad
6. Van Horne J. C. (1997), Finansijsko upravljanje i politika, Mate, Zagreb
7. Chambers A., Rand G. (2000), The Operational Auditing Handbook, John Wiley & Sons, Chichester
8. Weihrich H., Koontz H. (1994), Menadžment, Mc Graw – Hill, Inc., Mate, Zagreb
9. Moeller R., Witt H. (1999), Brinks Modern Internal Auditing, John Wiley & Sons, New York
10. Mandić T. (2001), Komunikologija, Grmeč – Privredni pregled, Beograd
11. Andrić M. (1999), Revizija računovodstvenih iskaza, Ekonomski fakultet, Subotica
12. Pušara K. (2004), Međunarodne finansije, Univerzitet Braća Karić, Beograd
13. Dickov, Nerandžić, Petrović (2004), Ekonomika moderna, Stilos, Fakultet tehničkih nauka, Novi Sad
14. Ranković J. (1989), Upravljanje finansijama preduzeća, Centar, Beograd
15. Pejić L., Radovanović R., Stanišić M. (1991), Ocena boniteta preduzeća, Privredni pregled, Beograd