ULOGA REVIZIJE POSLOVANJA U KVALITETNOM UPRAVLJANJU PRIVREDNIH SUBJEKATA

Ankica Ivanović, MSc

Internacionalni – Univerzitet u Novom Pazaru
Novi Pazar, Srbija
ankicai@uninp.edu.rs

Apstrakt

U današnje vreme, kada se pomene termin „revizija“ svi pomisle na ocenu prezentovanih finansijskih izveštaja. Iako se danas rad revizora uglavnom bazira na finansijskoj reviziji, odnosno pribavljanju i oceni dokaza koji se odnose na tvrdnje menadžmenta da su učinjene ekonomske aktivnosti i događaji, oformljeni u vidu računovodstvenih, odnosno finansijskih izveštaja, obelodanjeni i pripremljeni u skladu sa određenim okvirom za finansijsko izveštavanje, tj. sa opšteprihvaćenim standardima revizije, u savremenom okruženju sve veći značaj dobijaju i revizija poslovanja i revizija usklađenosti sa zakonskim propisima. Merenje učinaka, tj. procenjivanje efikasnosti i efektivnosti poslovanja privrednih subjekata predstavlja veoma ozbiljan i nimalo lak zadatak naročito u uslovima savremenog poslovnog okruženja koje se poslednjih decenija radikalno promenilo i koje se može opisati kao veoma složeno, dinamično, neizvesno usled stalnih promena a sve to zbog ubrzanog procesa globalizacije i razvoja elektronskog poslovanja.

Upravo u ovom radu ćemo definisati pojam revizije poslovanja i ukazati na njen sve veći značaj u ocenjivanju performansi, odnosno rezultata poslovanja privrednih subjekata kao stepena ostvarenja postavljenih ciljeva od strane upravljačke strukture, odnosno menadžmenta tih privrednih subjekata.

Ključne reči: finansijski izveštaji, revizija, efikasnost, efektivnost, performanse, ciljevi ekonomskih entiteta

THE ROLE OF AUDIT IN THE QUALITY MANAGEMENT OF BUSINESS ENTITIES

Abstract

Nowadays, when the term "audit" is mentioned, everybody thinks of evaluating presented financial statements. Although the auditor's work is largely based on the financial audit nowadays, and obtaining and evaluating evidence relating to claims by the management with regard to economic activities and events, presented in the form of accounting or financial statements and prepared in accordance with a specific framework for financial reporting, i.e. with generally accepted auditing standards, in the modern environment the significance of operational audit and audit compliance with the legislation has been increasing. Measuring the effects, i.e. evaluating the effectiveness and efficiency of economic entities. is a very serious and difficult task, especially because the contemporary business environment has radically changed during the last few decades and it can be described as very complex, dynamic, uncertain, due to constant changes and all this because of the accelerated process of globalization and development of e-business.

In this paper, we will define the term business audit and indicate its increasing importance in the evaluation of performance, and business results as well as the degree to which these

objectives are achieved by the management structure and management of these business entities.

Keywords: financial statement, audit, efficiency, effectiveness, performance, goals of economic entities

JEL codes: M42

UVOD

U klasičnoj ekonomskoj teoriji privredni subjekt je predstavljen kao osnovna ekonomska ćelija društva koji je osnovano radi zadovoljenja određenih ekonomskih ciljeva kao svoje esencijalno obeležje i kao sama mera uspešnosti poslovanja. Međutim, savremeno shvatanje suštine preduzeća, u sebi uključuje sistemski pristup, odnosno posmatra privredni subjekt kao poslovni sistem u oblasti ekonomije, što podrazumeva da privredni subjekt funkcioniše kao skup međusobno povezanih elemenata, odnosno kao ekonomska sinteza između menadžmenta, rada i kapitala.

Upravljačku strukturu privrednog subjekta čini menadžment privrednog subjekta. Menadžment predstavlja deo u strukturi privrednog subjekta na koga su preneti ovlašćenja i odgovornosti za postavljanje i uspešnu realizaciju osnovnih ekonomskih ciljeva (održavanje uloženog kapitala i profit, odnosno maksimiranje prinosa na angažovani kapital) i ostalih ekonomskih ciljeva (povećanje obima prodaje, osvajanje novih tržišta, maksimiranje isplaćenih dividendi, povećanje broja zaposlenih, maksimiranje tržišne cene akcija i dr.) primenom odabranih strategija. Upravljačka struktura se gradi na bazi poznavanja i uvažavanja odgovarajućih relevantnih činilaca koje se zasnivaju na otvorenosti, timskom radu, orijentisanosti ka inovacijama, savremenim informacionim i komunikacionim tehnologijama i slično.

Odluke koje donosi menadžment privrednog subjekta su, u najvećoj meri, bazirane na informacijama koje potiču iz računovodstvenog sistema, koji predstavlja najbitniji deo poslovnog informacionog sistema koji prikuplja podatke o nastalim poslovnim promenama privrednih subjekata, a potom ih, putem automatske obrade korišćenjem računovodstvenog softvera, pretvara u relevantne informacije za potrebe odlučivanja internih i eksternih korisnika. Iz tih razloga, menadžeri imaju potrebu da se uvere da su računovodstvene informacije koje im se redovno dostavljaju pouzdane i tačne. Takvo uverenje menadžeri obezbeđuju uvođenjem sistema interne računovodstvene kontrole unutar preduzeća. Ovaj sistem obuhvata i podrazumeva sve mere koje preduzeće (firma) koristi da se zaštiti od grešaka, pronevera, nezakonitih radnji, i sl., zatim, ovim sistemom se obezbeđuje pouzdanost računovodstvenih podataka i usaglašenost primene poslovne politike koju je menadžment ranije definisao. Dakle, cilj sistema interne računovodstvene kontrole je da obezbedi da celokupna organizacija funkcioniše u skladu sa planom.

Stepen ostvarenja postavljenih ciljeva uz primenu odabrane strategije meri se odgovarajućim rezultatima, odnosno performansama privrednog subjekta. Performanse, odnosno rezultati poslovanja privrednog subjekta izražavaju se učinkom, odnosno uspehom privrednog subjekta.

Učinak predstavlja rezultat funkcionisanja privrednog subjekta u određenom obračunskom periodu, a izražava se obimom ostvarene proizvodnje, prodaje, prihoda, profita i dr.

Uspeh je rezultat, odnosno performansa privrednog subjekta koja predstavlja kvalitet ekonomije i meri se odnosom između rezultata i ulaganja u procesu poslovnih aktivnosti privrednih subjekata. [Malinić, str. 21]

Za merenje performansi privrednog subjekta, odnosno za merenje učinaka i uspeha, koriste se tradicionalna i savremena merila o kojima će biti više reči u nastavku rada.

Imajući u vidu da se poslovna revizija bazira na ispitivanju poslovnih aktivnosti, odnosno performansi za koje je odgovoran menadžment privrednih subjekata i mogućim sugestijama u tom pogledu u cilju poboljšanja načina poslovanja, u veoma turbulentnom savremenom poslovnom okruženju nesumnjivo je uloga poslovne revizije biva sve značajnija.

NEOPHODNOST REVIZIJE POSLOVNIH TRANSAKCIJA

Dokaze o obavljanju revizije antropolozi su pronašli još u vreme Vavilonije – 3000 godina pre naše ere. Revizija je obavljana i u staroj Kini, Grčkoj i Rimu. Latinsko značenje reči „revizor“ (Auditor) bilo je „čuti ili oslušnuti“).

Na institucionalizaciju revizorske prakse presudan uticaj je imalo donošenje „Joint Stock Companies Act“ u Ujedinjenom Kraljevstvu 1844. godine. Tim aktom je inicirana revizija bilansa stanja, ali ta revizija nije bila nezavisna, što je danas njeno bitno obeležje, niti je bilo propisano da te poslove obavljaju profesionalci. Glavni cilj revizije u to vreme je bio otkrivanje nezakonitih grešaka i radnji, kao i da se procenjuje solventnost korporacija čiji je bilans stanja bio predmet revizije.

U periodu globalizacije, u skladu sa karakteristikama savremenog poslovnog okruženja, menjaju se i ciljevi nezavisne revizije, koji se, u osnovi, svode na:

- Povećanje kredibiliteta finansijskih i nefinansijskih informacija koje prezentira menadžment u svojim godišnjim izveštajima;
- Pružanje savetodavnih i konsultantskih usluga menadžmentu;
- Povećanje odgovornosti revizora za otkrivanje nezakonitih radnji i izveštavanje o osnovanoj sumnji u nastavak poslovanja klijenta;
- Pomoć za uvođenje odgovornog korporativnog upravljanja;
- Izveštavanje regulatornih organa o nezakonitim radnjama koje su otkrivene u procesu revizije i o sumnji u solventnost klijenata revizije.
- Jedan od primarnih razloga za postojanje nezavisne revizije je postojanje potencijalnog
- konflikta, odnosno suprotnosti interesa između menadžmenta klijenta i korisnika finansijskih izveštaja.

Cilj svake društvene zajednice jeste da svoje ograničene kapitalne resurse alocira na proizvodnju onih dobara i usluga za kojima postoji najveća tražnja. Ekonomski resursi se usmeravaju u one industrije, geografska područja i ekonomske entitete koji se po ostvarenim finansijskim učincima pokazuju sposobnim da te resurse iskoriste na najbolji mogući način.

Uloga revizije nije samo u zaštiti interesa vlasnika kapitala, za nju je zainteresovana i država zbog otkrivanja nepravilnosti u obračunavanju i ubiranju poreza, doprinosa i ostalih nameta. Takođe, za reviziju su zainteresovane banke i investitori zbog potrebe praćenja svojih potraživanja, odnosno investicija. Revizija povećava kredibilitet finansijskih izveštaja, odnosno poverenje u prezentovane finansijske izveštaje, jer je proces njihovog nastajanja prošao dodatnu revizijsku kontrolu, a samim tim povećava se kredibilitet privrednog subjekta. Doprinos nezavisne revizije efikasnoj alokaciji resursa upravo se sastoji u povećanju kredibiliteta informacija, što znači da je informacija pouzdana, da se u nju može verovati i da se na nju može osloniti široki krug zainteresovanih korisnika, kao što su akcionari, poslovni partneri, davaoci kredita, vlada i njeni organi. Istovremeno, sa povećanjem kredibiliteta informacija smanjuje se i informacioni rizik donosilaca ekonomskih odluka, što podrazumeva rizik da finansijske informacije koje se koriste za donošenje odluka mogu biti netačne, nepouzđane ili krivotvorene.

Sve češća propadanja privrednih subjekata mogu se pripisati nedostatku poštenja u delu menadžerske strukture gde su pojedinci uključeni u namerno netačno prikazivanje finansijskih informacija sa ciljem manipulisanja cenom akcija ili drugim finansijskim transakcijama. Otuda proizilazi nužnost postojanja nezavisne revizije bilo poslovnih transakcija ili finansijskih izveštaja u odnosu na menadžment privrednih subjekata i njihova istinita i objektivna ocena performansi privrednih subjekata u formi nezavisnog ekspertskog mišljenja, što je od ogromnog značaja ne samo za posmatrani privredni subjekt, već i za opšte blagostanje društvene zajednice u kojoj privredni subjekt egzistira.

POJAM I ULOGA REVIZIJE POSLOVANJA

Revizija poslovanja (Operational audit) predstavlja uvid u aktivnosti nekog ekonomskog entiteta, odnosno predstavlja ispitivanje poslovanja određenog ekonomskog entiteta u cilju merenja njegovih ekonomskih učinaka, tj. procenjivanje efektivnosti (produktivnosti) i efikasnosti (ekonomičnosti) poslovanja. Efektivnost je mera obima u kome jedan ekonomski entitet ostvaruje svoje zadatke i ciljeve, na primer da li proizvodi pravi proizvod ili da li nudi pravu uslugu koju tržište prihvata, a efikasnost pokazuje u kojoj meri određeni ekonomski entitet koristi raspoložive resurse za ostvarenje svojih poslovnih ciljeva, odnosno da li proizvodi i nudi tržištu pravi proizvod ili usluga angažujući što manje input-a (ulaznih resursa –faktora proizvodnje koji su neophodni za proces reprodukcije) po jedinici output-a (ukupna vrednost dobara, odnosno proizvoda). Ova vrsta revizije, pored uvida u računovodstveni sistem ekonomskog entiteta, može još obuhvatiti i procenu organizacione strukture, marketinga, metoda proizvodnje, kompjuterske aplikacije i uglavnom se zasniva na subjektivnoj proceni za razliku od revizije finansijskih izveštaja, jer za ocenu efektivnosti i efikasnosti nisu utvrđeni posebni kriteriji kao za opšte prihvaćene računovodstvene principe (GAAP – *Generally Accepted Accounting Principles*), koji se definišu kao uređeni set pravila za pripremanje, priznavanje, odmeravanje i prezentaciju stavki računovodstvenih izveštaja ekonomskog entiteta.

Imajući u vidu navedeno definisanje revizije poslovanja, dolazimo do zaključka da je njena uloga u savremenom poslovnom okruženju veoma delikatna i podrazumeva da su oni koji obavljaju reviziju kompetentni, da imaju znanje i iskustvo, pre svega iz oblasti računovodstva, revizije, poslovnih finansija, ali i lične osobine kao što su: odlično rasuđivanje, integritet, etičko ponašanje, sposobnost za saradnju sa drugim ljudima i spremnost za prihvatanje izazova u bavljenju kompleksnim pitanjima poslovanja.

Revizija poslovanja je od vitalnog značaja u procesu efektivnog upravljanja privrednim subjektima, jer upravo efektivno i efikasno upravljanje je veoma važan mehanizam za vlasničku strukturu privrednih subjekata. Zbog toga je neophodno jasno definisanje procesa rada revizora poslovnih aktivnosti u skladu sa zakonom o reviziji i kodeksom profesionalne etike za računovodstvene eksperte. Delokrug rada revizora se poslednjih decenija znatno proširuje kao posledica finansijskih skandala i finansijskih kriza u mnogim zemljama sveta. Zahtevi koji se postavljaju pred privrednim subjektima, naročito pred onima čijim se akcijama trguje na berzama, postaju sve veći i složeniji, jer je oblast finansijskog izveštavanja, kontrole i revizije predmet povećane pažnje direktno zainteresovanih eksternih korisnika kao što su investitori, kreditori, država i šira javnost.

Nezavisna revizija koja se sprovodi u skladu sa opšteprihvaćenim računovodstvenim principima i standardima revizije, kao opštim smernicama i uputstvima koji pomažu revizorima da u izvršavanju njihove zakonske i profesionalne odgovornosti, što doprinosi smanjenju „informacionog rizika“ korisnika finansijskih izveštaja i pružanju celovite slike o poslovanju privrednih subjekata.

Ukoliko ne postoji potpuna i istinita slika o poslovanju privrednog subjekta, dolazi do nepotpunih informacija koje rađaju neizvesnost, a neizvesnost stvara dodatne rizike, dalje rizici motivišu investitore da zahtevaju veće stope prinosa na kapital, a ti zahtevi dovode do povećanja cene kapitala i niže cene hartija od vrednosti.

Povećanje cene kapitala smanjuje efikasnost privrede, smanjuje društveno blagostanje i stvara potrebu promene modela finansijskog izveštavanja, odnosno dolazi do potrebe promene sadržaja, forme i učestalosti finansijskog izveštavanja.

Za korisnike finansijskih izveštaja bi bilo od velike koristi proširenje modela izveštavanja koji bi pored finansijskih, sadržao i podatke o poslovanju, analize od strane menadžmenta, planirane informacije, kao i dodatne informacije o poslovanju privrednih subjekata.

TRADICIONALNA MERILA PERFORMANSI PRIVREDNIH SUBJEKATA

Tradicionalna merila podrazumevaju finansijska merila učinaka i uspeha koja se utvrđuju na bazi računovodstvenih izveštaja sa odgovarajućim informacionim sadržajima. [Malinić, str. 21].

Osnovni set računovodstvenih, odnosno finansijskih izveštaja čine bilans stanja, bilans uspeha za sve privredne subjekte bez obzira na veličinu. Pored ova dva izveštaja, tu su i izveštaj o promenama na kapitalu, bilans tokova gotovine i

napomene uz finansijske izveštaje koje su dužni da sastavljaju privredni subjekti koji su obveznici revizije koje ćemo navesti u nastavku rada.

U našoj zemlji način vođenja poslovnih knjiga i izradu i prezentovanje finansijskih izveštaja uređuje Zakon o računovodstvu koji je Narodna skupština Republike Srbije usvojila na sednici 16. Jula 2013.-e godine. Posebno treba napomenuti da je odredbom ovog zakona propisano da se za pripremu i prezentaciju finansijskih izveštaja koriste Međunarodni standardi za finansijsko izveštavanje (MSFI). Na taj način, naša zemlja je ušla u proces harmonizacije finansijskog izveštavanja na globalnom nivou.

Osnovni set finansijskih izveštaja za većinu privrednih subjekata širom sveta jesu bilans stanja kao izveštaj o finansijskom položaju privrednog subjekta i bilans uspeha koji pokazuje razliku između prihoda i rashoda u posmatranom obračunskom periodu, koja može biti pozitivna i negativna i koja se na kraju perioda obuhvata u vidu povećanja ili smanjenja vrednosti kapitala.

Tri najznačajnija kriterijuma za ocenu efikasnosti poslovanja su profit, prinos na ulaganja i odnos ostvarenog prema planiranom profitu. I u praksi srpskih preduzeća u postupku ocene efikasnosti njihovog poslovanja dominiraju finansijska merila. Profit, kao merilo performansi privrednih subjekata, u sebi uključuje uspešnu realizaciju poslovnih aktivnosti koji se izražava kroz ostvoreni obim prodaje, što se računovodstveno iskazuje preko konta, odnosno pozicije prihodi od prodaje, ostvoreni obim proizvodnje, što se računovodstveno iskazuje preko konta troškovi prodatih proizvoda, kroz finansijsku funkciju privrednog subjekta, što pokazuje konto finansijski prihodi i rashodi.

Menadžment preduzeća je postao svestan da bi za efikasno upravljanje trebalo sastaviti određene izveštaje koji su zasnovani na budućim informacijama koje bi im pokazale šta bi trebalo biti učinjeno za određeni vremenski period. U tom smislu računovodstvo sastavlja opšti poslovni plan, odnosno glavni budžet koji predstavlja projektovani bilans stanja koji uzima u obzir buduće podatke i informacije.

Budžetiranje, koje pre svega, u prvi plan stavlja razmišljanja menadžmenta, predstavlja „proces pripreme podataka radi pažljivog usmeravanja aktivnosti privrednog subjekta, odnosno trasiranje njegovog puta prema željenim ciljevima, pravcima i globalnim strategijama razvoja. Proces procenjivanja budućih finansijskih potreba koje omogućavaju realizaciju željenog stepena rentabilnosti, očuvanje zadovoljavajućeg stepena likvidnosti i dostizanja predviđenog finansijskog stanja, naziva se procesom budžetiranja.“ [Novićević, str. 18]

Postojeći sistem računovodstva i finansijskog izveštavanja, kao dominantni izvor poslovnih informacija, već odavno je postao prepreka za unapređenje poslovnog informacionog sistema zbog načina na koji definiše, organizuje i izveštava o učincima u poslovanju ekonomskih entiteta. Računovodstveni informacioni sistem, odnosno računovodstvo, jeste jedini sistem koji ima sposobnost da kombinuje učinke svih poslovnih funkcija u jedan set merila koji istovremeno koriste i interni i eksterni korisnici za svoje informacione potrebe. (Milojević, 2006:11)

Naime, postojeći, odnosno tradicionalni računovodstveni sistem ima pet bitnih slabosti u svojoj ulozi standarda za merenje učinaka u poslovanju:

- 1) Ovaj sistem je usmeren samo na deo poslovnih događaja koji računovođe označavaju kao „računovodstvene transakcije“. Međutim, takav pristup ne

zadovoljava potrebe donosioca odluka, odnosno potrebe top-menadžmenta preduzeća. Menadžmentu su potrebne i ostale informacije, kao što su informacije o kvalitetu, servisiranju kupaca, odnosima sa dobavljačima, kao i o drugim važnim aspektima poslovanja koji se ne mogu iskazati u modelu važećeg računovodstvenog sistema.

- 2) Finansijski izveštaji se pripremaju periodično, u obračunskim ciklusima, a informacije iz pomenutih izveštaja su neophodne korisnicima mnogo češće, u kraćim vremenskim intervalima. Ova neophodnost proističe iz činjenice da su informacije iz ovih izveštaja „istorijske“, tj. uzimaju u obzir istorijske troškove, i nemaju mnogo smisla jer dolaze mnogo kasno, neretko nakon donošenja određenih poslovnih odluka.
- 3) Računovodstveni informacioni sistem uzima ograničeni broj karakteristika o poslovnim transakcijama, kao što su datum, konto, monetarni iznos. Korisnici informacija, pored finansijskih informacija, veoma često zahtevaju i tzv. nefinansijske informacije ili ono što se podrazumeva pod pojmom „opisno izveštavanje“ (*narrative reporting*).
- 4) Podaci koje proizvodi računovodstveni (tradicionalni) sistem sumirani su u visoko sintetizovanoj formi i istovremeno su znatno pod uticajem drugih faktora kao što su opšteprihvaćeni računovodstveni principi. To umnogome otežava korišćenje savremenih alata i koncepata koje nudi upravljačko računovodstvo.
- 5) Postojeći računovodstveni sistem je neadekvatan za savremeno poslovno okruženje, jer je na njegovoj bazi kontrola poslovanja i kvaliteta informacija i otežana i dosta neracionalna, odnosno skupa. [Milojević, str. 10]

Uvođenjem izmena u postojeći, tradicionalni sistem finansijskog izveštavanja trebalo bi voditi računa o tome da se za svaki poslovni događaj obuhvate sledeće relevantne informacije: *šta se desilo, kada se to desilo, ko je u to bio uključen, koji su resursi pri tome korišćeni i gde se konkretni poslovni događaj desio?* [Milojević, str. 10]

Imajući u vidu navedene slabosti, dolazimo da zaključka da bi tradicionalni model finansijskog izveštavanja trebalo redizajnirati tako što bi ubuduće, pored finansijskih, sadržao još i nefinansijske i poslovne informacije na osnovu kojih korisnici finansijskih izveštaja dobili preciznu sliku o učincima ekonomskih entiteta sa kojima imaju poslovne odnose.

Ranije su ekonomski entiteti uglavnom posebnu pažnju posvećivali kontroli sirovina i materijala, direktnim troškovima rada i režijskim troškovima, ali se u devedesetim godinama situacija znatno promenila. Naime, ekonomski entiteti su postali mnogo više orjentisani na kupce proizvoda i usluga, umesto samo na proizvode i usluge, što je ranije bio slučaj. Takođe, svoje poslovanje baziraju na kadrovskim resursima, informacijama i podacima, istraživanju i razvoju, a sve u cilju što uspešnijeg prilagođavanja promenama u tehnologiji i povećanoj konkurenciji. Međutim, finansijsko računovodstvo nije uspeo da održi korak sa pomacima u poslovanju, pa je otuda neophodno u tradicionalni model finansijskog izveštavanja uneti odgovarajuće izmene i dobiti novi model finansijskog izveštavanja koji će biti korisniji za investitore, kreditore i druge korisnike finansijskih izveštaja.

SAVREMENA MERILA PERFORMANSI PRIVREDNIH SUBJEKATA

Savremena merila podrazumevaju merenje učinaka i uspeha primenom više različitih merila kao što su: kvalitativna i kvantitativna merila, portfolio performansi, performanse po ključnim stakeholders-ima i konkurentskim prioritetima, računovodstveni i neračunovodstveni izveštaji sa adekvatnim podacima, pokazateljima i informacionim sadržajima. [Malinić, str. 21]

Osim tradicionalnih merila finansijske prirode, kao na primer informacija o broju i zaduženju kupaca nije dovoljna za merenje uspešnosti poslovanja privrednog subjekta, postoji sve veća potreba za nefinansijskim merilima, kao što su zadovoljstvo kupaca, zadovoljstvo zaposlenih ili inovacija, kao indikatori efikasnosti privrednih subjekata.

Da bi kreirali i održali konkurentsku prednost na tržištu nije dovoljno da privredni subjekti uvećavaju samo materijalnu aktivu, već je neophodno da grade i „nematerijalnu aktivu“ (kao što su znanje, obučenost, talentovanost i entuzijazam zaposlenih, patenti, know-how, softveri, baze podataka, prisni odnosi sa kupcima, snaga brenda, unikatni organizacioni dizajn i poslovna kultura, mogu se kategorizirati na ljudski, strukturni i relacioni kapital i „intelektualni kapital“ (ljudski resursi).

Značajno merilo performansi privrednih subjekata predstavlja Balanced Scorecard (BSC) razvijen na Harvardskoj poslovnoj školi, kao vodeći savremeni koncept strategijskog menadžmenta i lider inovacionog razvoja upravljanja strategijom, gde se pored finansijskih pokazatelja koriste učenje i rast ljudskog, informacionog i organizacionog kapitala, usavršavanje internih procesa i povećanje zadovoljstva kupaca za poboljšanje rezultata poslovanja savremenih organizacija globalnog okruženja.

Pristup BSC ima više karakteristika koje ga čine dobrim alatom za struktuiranje spektra merila performansi, a one su:

- *Prvo*, on uspostavlja eksplicitnu vezu između izloženih strategija preduzeća i merila performansi koji se koriste za praćenje i kontrolu implementacije strategije. Ova ključna osobina jasno znači da nije potreban univerzalan set merila performansi koji će biti adekvatan za sve organizacije u svim okolnostima (što je glavna pretpostavka kod mnogih računovodstvenih pristupa), već specifična merila treba razvijati za specifične okolnosti.
- *Drugo*, četiri glavne oblasti u kojima se razvijaju merila performansi (finansije, korisnici, poslovni procesi i inovacije i učenje) su u skladu sa glavnim stakeholderima organizacije.
- *Treće*, prisutan je jasan pokušaj da se modeliraju glavni uzročnici budućih performansi, dok svaka oblast zahteva da se postavi pitanje „...šta sve moramo preduzeti u cilju satisfakcije naših očekivanja?“ i da se generišu adekvatni odgovori.
- *Četvrto*, zahtev da se ne koriste više od četiri merila za svako područje znači fokus na „ključne faktore uspeha“. To može pomoći kod kontrole tendencija da se formira sve veći broj merila performansi.

- Ciljevi privrednih subjekata i njihova merila, odnosno merila performansi, prema konceptu BSC izvode se iz vizije i strategije privrednog subjekta. Ciljevi i njihova merila definišu se iz četiri perspektive:
 - Finansijske perspektive,
 - Perspektive potrošača, klijenata,
 - Perspektive internih poslovnih procesa i
 - Perspektive učenja i razvoja. [Kaplan, Norton, str. 9]

Finansijske perspektive govore o tome da li sprovođenje strategije vodi ka boljim krajnjim rezultatima, odnosno performansama. Finansijska perspektiva najčešće se odnosi na mere profitabilnosti i u skorije vreme na mere ekonomske dodate vrednosti. Smatra se da je profitabilna strategija ona čije ostvarivanje dugoročno dovodi do poboljšanja finansijskih rezultata. Kompanije povećavaju ekonomsku vrednost preko dva pristupa – rasta prihoda i rasta produktivnosti. *Strategija rasta prihoda* ima dve komponente: ostvarenje prihoda sa novih tržišta, novih proizvoda i novih kupaca, kao i povećanje prodaje na postojećem tržištu, produbljujući odnose sa dosadašnjim kupcima kroz pružanje usluga. *Strategija rasta produktivnosti* takođe ima dve komponente: poboljšanje troškovne strukture snižavanjem direktnih i indirektnih rashoda i efikasnijim iskorišćavanjem aktive.

Perspektiva potrošača podrazumeva segmentaciju tržišta i potrošača i definisanje pokazatelja uspešnosti na segmentu tržišta na kome preduzeće želi da deluje. Ova perspektiva uključuje nekoliko opštih i generičkih pokazatelja kao što su: zadovoljstvo potrošača, angažovanje i akvizicija novih potrošača i tržišni udeo na ciljanom segmentu. Takođe, može sadržati i generatore kao što su: kratko vreme naručivanja i pravovremena isporuka, koji utiču na zadržavanje i pridobijanje novih potrošača. Kompanija treba da ponudi odgovarajuću kombinaciju proizvoda, cene, usluge, odnosa i imidža kako bi se diferenciralo od svojih konkurenata.

Perspektiva internih poslovnih procesa identifikuje ključne poslovne procese, koji organizacionim jedinicama omogućavaju: zadržavanje postojećih i privlačenje novih potrošača na ciljanom tržišnom segmentu i zadovoljavanje očekivanja vlasnika i ostvarivanje dobrih finansijskih rezultata. To mogu biti inovativni procesi dizajna i razvoja proizvoda i usluga i operativni procesi proizvodnje, marketinga i postprodajnih usluga. To znači da ova perspektiva uključuje dugoročne i kratkoročne ciljeve i mere.

Perspektiva učenja i rasta identifikuje organizacionu infrastrukturu neophodnu za dugoročno učenje i razvoj. Ona proističe iz tri osnovna izvora: ljudi, sistem i organizaciona struktura. U procesu inovacije, rukovodioci identifikuju nove kupce, nova tržišta i nove potrebe postojećih i novih kupaca. Zagovornici BSC su predložili da se perspektiva inovacije i učenja može iskoristiti za nadgledanje procesa kreiranja dugoročne vrednosti.

Finansijska i perspektiva potrošača odlikavaju dugoročne ciljeve preduzeća, koji bi trebalo da se ostvare kroz perspektive internih poslovnih procesa i učenja i rasta. Pokazatelji u okviru finansijske perspektive predstavljaju pokazatelje rezultata (*lagging indicators*), dok pokazatelji ostalih perspektiva daju rane signale (*leading indicators*) i ukazuju na potrebu korektivne akcije.

NOVINE U POGLEDU OBVEZNIKA REVIZIJE U REPUBLICI SRBIJI KOJE SU PROPISANE NOVIM ZAKONOM O REVIZIJI

Novi Zakon o reviziji je objavljen u „Službenom glasniku RS“ br. 62/2013 od 16. jula 2013. god., a stupio je na snagu u roku od osam dana od objavljivanja u „Službenom glasniku“, tj. 24. Jula 2013. Godine. Članom 21. novog Zakona o reviziji propisani su obveznici revizije finansijskih izveštaja za 2014. –u godinu.

Ko posledica razvrstavanja po novim kriterijumima, odnosno povećanim graničnim iznosima u godišnjem finansijskom izveštaju za 2013. od., koji se primenjuju za potrebe utvrđivanja broja obveznika revizije za 2014. god., došlo je do značajnog smanjenja broja velikih i srednjih pravnih lica koja su sada razvrstana u mala i mikro pravna lica, čime se smanjio i broj obveznika revizije sa 4.100 pravnih lica, koliko je iznosilo za prošlu, 2013. god., na 2.611 pravnih lica koliko iznosi za 2014. god.

Broj velikih pravnih lica je smanjen za 600 pravnih lica, a broj srednjih za oko 1.700 pravnih lica.

Sa druge strane, novina se ogleda u tome što se pojavilo i novih 858 obveznika revizije koje čine mikro i mala pravna lica, kao i preduzetnici koji su u bilansu uspeha za 2013. god. Iskazali poslovni prihod veći od 4.400.000 EUR, odnosno u dinarskoj protivvrednosti prema kursu Narodne banke Srbije na dan 31.12.2013. godine koji je iznosio 114,6421, veći od 504.425.240 din.

Ukupan broj obveznika revizije finansijskih izveštaja za 2014. u odnosu na prethodnu godinu manji je za oko 1.500 pravnih lica.

Obveznici revizije za 2014. Godinu su:

- Velika privredna društva, zadruge i druga pravna lica
 - Srednja privredna društva, zadruge i druga pravna lica
 - Mikro i mala pravna lica, kao i preduzetnici koji su za 2013. god. ostvarila poslovni prihod veći od 4.400.000 EUR,
 - Ogranci stranih pravnih lica koji obavljaju privrednu delatnost na teritoriji Republike Srbije ukoliko su razvrstani u velika ili srednja pravna lica ili imaju poslovni prihod za 2013. god. veći od 4.400.000 EUR,
 - Finansijske organizacije: banke, društva za osiguranje, davaoci finansijskog lizinga, dobrovoljni penzijski fondovi, društva za upravljanje dobrovoljnim penzijskim fondovima, berze i brokersko-dilerska društva, otvoreni i zatvoreni investicioni fondovi i društva za upravljanje investicionim fondovima, faktoring društva i druge finansijske organizacije (razvojni fondovi, agencije i sl.)
 - Matična pravna lica koja sastavljaju konsolidovane finansijske izveštaje,
 - Javna akcionarska društva,
 - Javna preduzeća (prema Zakonu o javnim preduzećima),
 - Energetski subjekti koji obavljaju jednu ili više energetskih delatnosti (prema Zakonu o energetici),
 - Političke partije (prema Zakonu o finansiranju političkih stranaka).
- [Negovanović, str. 5]

Slika 1. Uporedni pregled obveznika revizije**Izvor: Negovanović, str. 4**

R. br.	NAZIV	2014	2013	2012	2011	2010	2009
1.	Velika privredna društva i zadruge	332	931	949	844	857	981
2.	Srednja privredna društva i zadruge	1.225	2.919	2.904	2.778	2.973	3.577
3.	Druga pravna lica velika	6	11	11	12	10	10
4.	Druga pravna lica srednja	18	61	55	46	48	55
5.	Banke i druge finansijske institucije	71	70	7	70	76	79
6.	Društva za osiguranje	37	38	37	35	36	33
7.	Berze i brokersko-dilerska društva	38	41	50	58	67	82
8.	Davaoci finansijskog lizinga	16	16	17	17	17	17
9.	Društva za upravljanje dobr. penz. fond.	5	6	6	7	9	9
10	Društva za upravljanje inv. Fond. i inv. fondovi	5	7	9	9	12	17
11	Mikro i mala pravna lica, kao i preduzetnici koji su za 2013. god. ostvarila poslovni prihod veći od 4.400.000 EUR	831	-	-	-	-	-
12	Mikro i mala druga pravna lica, kao i preduzetnici koji su za 2013. god. ostvarila poslovni prihod veći od 4.400.000 EUR	12	-	-	-	-	-
13	Preduzetnici koji su za 2013. god. ostvarila poslovni prihod veći od 4.400.000 EUR	15	-	-	-	-	-
	UKUPNO:						

ZAKLJUČAK

Problematika upravljanja privrednim subjektima u objektivnim tržišnim uslovima je veoma značajna jer se upravljanje odvija u kompleksnom okruženju gde se dešavaju brze promene koje za posledicu imaju šansu ili rizik. Zbog toga menadžeri moraju da kreiraju odgovarajuće strategije koje uključuju fleksibilnost, adaptiranje nastalim promenama i sposobnost predviđanja promena u okruženju.

Merenjem performansi privrednih subjekata dolazi se do saznanja koliko je upravljanje privrednim subjektima bilo efikasno i efektivno. Za razliku od tradicionalnih merenja performansi koje se zasnivaju na finansijskim merilima, savremena strategija upravljanja privrednim subjektima podrazumeva kombinaciju finansijskih i nefinansijskih pokazatelja za merenje učinaka privrednih subjekata. *Balanced scorecard*, čiji bi prevod na srpski jezik mogao da glasi izbalansirani,

uravnoteženi ili zaokruženi sistem merenja učinaka, predstavlja kombinaciju finansijskih i nefinansijskih pokazatelja za merenje učinaka privrednih subjekata.

Balanced scorecard koncept se primenjuje kao izvor analitičkih postupaka u reviziji. Finansijski parametri koji se procenjuju jesu prinos na sopstveni kapital, prinos na ukupan kapital, struktura kapitala i profitabilnost. Tržišni parametri se mere stepenom zadovoljenja zahteva potrošača, njihovo pridobijanje i zadržavanje. Suštinski procesi se odnose na proces troškova, povraćaj proizvoda, na nosioce troškova, njihovu alokaciju i trošak po aktivnostima i proces kvaliteta, odnosno prinos po proizvodima, troškove u garantnom roku i dr. Proces upravljanja resursima se odnose na korišćenje humanih resursa (zaposleni), informacionu tehnologiju (informacije), nekretnine, lanac snabdevanja (redovnost isporuke, kvalitet i troškovi usluga) i finansijske resurse kao što su cena kapitala, visina gotovine, poreski izdaci i troškovi obrade poslovnih transakcija.

Ključna uloga revizije poslovanja koja predstavlja uvid u računovodstveni sistem privrednih subjekata ogleda se u smanjenju nepouzdanosti, odnosno povećanju kredibiliteta računovodstvenih informacija sadržanih u finansijskim izveštajima što dovodi do smanjenja neizvesnosti, odnosno dodatnih poslovnih rizika i na kraju, do povećanja cena hartija od vrednosti.

Ukoliko računovođe i revizori nastoji da povrate i na duži period očuvaju ugled profesije, trebalo bi da ispituju svoj stav u odnosu na otkrivanje nezakonitih radnji, inoviraju znanja iz oblasti računovodstva i revizije, kao i da poštuju etičke standarde i drugu regulativu iz svog delokruga rada.

BIBLIOGRAFIJA

1. Balanced Scorecard Report (1999). *Insight, Experience and Ideas for Strategy-focused Organizations*. Article Reprint No. B9911F, Harvard Business School Publishing, Boston, MA.
2. Časopis „Privredni savetnik“ br. 13/2014, (2014.), Beograd
3. Malinić, S. (2006.), Računovodstvo za menadžere u trgovini, Beograd
4. Milojević, D. (2006.), Revizija finansijskih izveštaja, Beograd
5. Neely, A.: *Business performance measurement-theory and practice*, Cambridge University Press, Cranfield School of Management, UK, 2003.
6. Novičević, B. (2005), Upravljačko računovodstvo-Budžetska kontrola, Niš
7. Stefanović, R., Terzić, V. i J. Bogičević (2004). Poslovno izveštavanje: segment korporativnog upravljanja. U Babić, V. (redaktor), *Korporativno upravljanje u uslovima tranzicije*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Kragujevcu, ISBN: 86-82203-57-X, str. 85.

RESUME

Nowadays, when the term "audit" is mentioned, everybody thinks of evaluating presented financial statements. Although the auditor's work is largely based on the financial audit nowadays, and obtaining and evaluating evidence relating to claims by the management with regard to economic activities and events, presented in the form of accounting or financial statements and prepared in accordance with a

specific framework for financial reporting, i.e. with generally accepted auditing standards, in the modern environment the significance of operational audit and audit compliance with the legislation has been increasing. Measuring the effects, i.e. evaluating the effectiveness and efficiency of economic entities is a very serious and difficult task, especially because the contemporary business environment has radically changed during the last few decades and it can be described as very complex, dynamic, uncertain, due to constant changes and all this because of the accelerated process of globalization and development of e-business.

The issue of managing economic entities in the objective market conditions is very important because management takes place in a complex environment where rapid changes occur that can lead to opportunities or threats. Therefore, managers must create appropriate strategies that include flexibility, adapting to the changes and the ability to predict changes in the environment.

Measuring the performance of business entities reveals the efficiency of the management. Unlike traditional performance measurement that are based on financial indicators, modern management strategies should include a combination of financial and non-financial indicators to measure the effects of economic entities. Such system is the balanced scorecard approach which uses a combination of financial and non-financial indicators to measure the effects of economic entities.