

Весна Богичевић

ЈУ СШЦ „Милутин Миланковић“;
Милићи,
БиХ

✉ vesna_bogicevic@yahoo.com.

Рад је заснован на истраживањима у функцији
израде магистарског рада на тему: „Ревизија
пословања у приватном и јавном сектору“

УЛОГА И ЗНАЧАЈ РЕВИЗИЈЕ ПОСЛОВАЊА У ПРИВАТНОМ И ЈАВНОМ СЕКТОРУ

ROLE AND IMPORTANCE OF THE AUDIT OF OPERATIONS IN PRIVATE AND PUBLIC SECTOR

Резиме: *Полазећи од тога да у теорији и пракси постоје три типа ревизије (ревизија финансијских извјештаја, ревизија пословања и ревизија усклађености с правилима и прописима), овај рад је фокусиран на дефинисање ревизије пословања, која у Републици Српској и Федерацији Босне и Херцеговине није довољно истражена и презентована јавности. С обзиром да ревизија пословања представља тип ревизије који се бави испитивањем организационе јединице ради вредновања успјешности њеног пословања, акценат је стављен на утврђивање економичности, ефикасности и ефективности (концепт „3Е“), на основу којих ревизор долази до сазнања како је посматрана организациона јединица пословала у одређеном временском периоду. У вези с тим, ревизија пословања се може посматрати са аспекта приватног и јавног сектора, што представља фокус истраживања у овом раду. Такође, у раду су посебно објашњене карактеристике, те врсте и методе ревизије пословања. Примарни циљ овог рада представља оцјену и унапређивање економичности, ефикасности и ефективности у приватном и јавном сектору, кроз приступ ревизије пословања.*

Кључне ријечи: *ревизија пословања, оперативна ревизија, ревизија успјеха, приватни сектор, јавни сектор.*

ЈЕЛ класификација: *M40, M42*

Summary: *Considering that in theory and practice, there are three types of audits (audits of financial statements, audit of operations and audit review of compliance with the rules and regulations), this paper focuses on the definition of audit operations, which the Republic of Srpska and the Federation of Bosnia and Herzegovina have not enough researched and presented to the public. Since the review of operations represents the type of audit that examines the organizational unit for evaluating the success of its operations, the focus is on determining the economy, efficiency and effectiveness (the concept of "3E"), pursuant to which the auditor becomes aware that the observed organizational unit operated in a given time period. In this regard, the audit of operations can be observed in the private and public sector, which is the focus of research in this paper. In addition, this paper particularly explains the characteristics and the nature and methods of audit of operations. The primary objective of this paper is the evaluation and improvement of economy, efficiency and effectiveness in the private and public sectors, through operations audit approach.*

Key words: *audit of operations, operational auditing, performance auditing, the private sector, public sector.*

JEL Classification: *M40, M42*

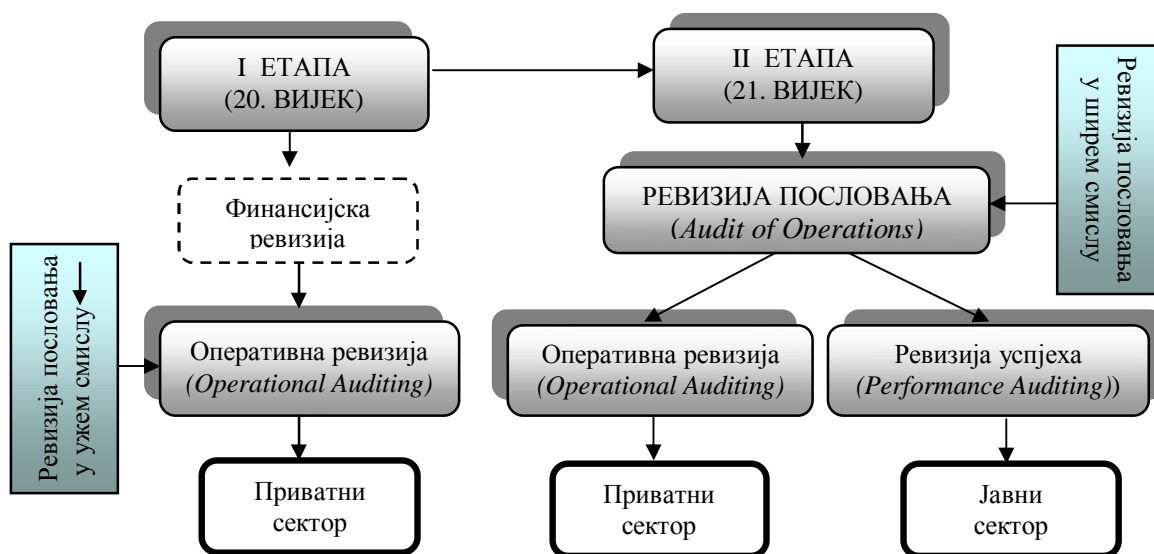
1. УВОД

Период који је био од изузетне важности за развој ревизије веже се за крај двадесетих и почетак тридесетих година прошлог вијека, у доба и након велике свјетске економске кризе. У том периоду, због последица економске кризе које су угрозиле стабилност привреде, процјењује се да је нестабилност у приватном и јавном сектору, између осталог, проузроковало одсуство интерног и екстерног надзора. То је био сасвим довољан разлог да се након кризе велика пажња усмјери на значај и везу између

интерне и екстерне ревизије, да би се заштитио приватни и јавни сектор и повећао квалитет пословања. Интерна ревизија чији је задатак, између осталог, провјера функционисања система интерних контрола, уз нераскидиву везу са екстерном ревизијом доприноси јачању повјерења јавности у приватни и јавни сектор.

Наиме, временом се из финансијске ревизије искристалисала и настала оперативна ревизија са модерним називом *ревизија пословања*, чији је задатак да врши надзор и мјерење (не)успјешности пословања посматране организационе јединице. Ревизија пословања први пут је уведена у САД, Канади, Великој Британији, Шведској и неким другим земљама крајем 60-их година 20. вијека, мада су се сличне идеје почеле јављати и почетком 40-их година истог вијека. Почетком 21. вијека ревизија пословања добија шири значај и примјену налази у приватном и јавном сектору, док је током 20. вијека ревизија пословања била усмјерена искључиво на приватни сектор. Дакле, развој ревизије пословања одвија се кроз двије етапе, што је приказано на слици бр. 1.

Слика 1: Развој ревизије пословања



На слици 1 приказане су етапе развоја ревизије пословања које се вежу за 20. вијек и почетак 21. вијека. Узимајући у обзир чињеницу да је из финансијске ревизије настала оперативна ревизија (*eng. operational auditing*) која своју примјену налази у приватном сектору, ревизија пословања се може посматрати са ужег и ширег аспекта. Прва етапа представља период настанка ревизије пословања, која је у теорији позната као *оперативна ревизија*. С обзиром да оперативна ревизија има задатак да врши надзор и мјерење (не)успјешности пословања у приватном сектору, то би представљало ревизију пословања у ужем смислу. Друга етапа обухвата почетак 21. вијека гдје ревизија пословања примјену налази не само у приватном, него и у јавном сектору, што значи да поред надзора и мјерења успјешности пословања у приватном сектору, има задатак да утврди да ли ентитет јавног сектора своја финансијска средства троши ефикасно и економично. Дакле, у овом случају ревизија пословања (*eng. audit of operations*) има шири значај, јер се посматра са аспекта приватног и јавног сектора.

С обзиром да ревизија пословања у Републици Српској и Федерацији Босне и Херцеговине није истражена и презентована јавности, примјеном компаративне, дедуктивне, логичке и комбиноване методе, елаборирано је о каквом се типу ревизије заиста ради. Циљ истраживања фокусиран је на дефинисање улоге и значаја ревизије пословања, те позиционирање ревизије пословања у приватном и јавном сектору с циљем сагледавања њеног доприноса успјешности пословања у најширем смислу ријечи.

2. ПОЈАМ И СУШТИНА РЕВИЗИЈЕ ПОСЛОВАЊА

Ревизија пословања (*eng. audit of operations*) представља тип ревизије који се може посматрати са аспекта приватног и јавног сектора чији је заједнички циљ утврђивање економичности, ефикасности и ефективности (*концепт „3E“*). Иако је овај циљ заједнички, неопходно је разликовати термине:

а) *оперативна ревизија (eng. operational auditig)* који се примјењује у приватном сектору,

б) *ревизија успјеха (eng. performance auditing)* који се примјењује у јавном сектору, који представља новији облик ревизије јавног сектора.

Из претходно наведене констатације изводи се закључак да *ревизија пословања подразумејева оперативну ревизију и ревизију успјеха, чији је заједнички циљ проијена и побољшање економичности, ефикасности и ефективности у приватном и јавном сектору (слика бр. 2).*

а) Оперативна ревизија представља свеобухватну дјелатност која је осмишљена да анализира организациону структуру, системе интерне контроле, ток радног процеса, ширу оцјену бонитета, као и резултате рада менаџмента. Примјена оперативне ревизије укључује ревизију оперативне јединице (на примјер, производног погона, складишта и сл.), и контролу унутар организације да би се постигла економичност, ефикасност и ефективност и представља инструмент пословања организације, алат менаџмента, али и његов коректор. Оперативна ревизија се бави цјелокупним остварењем циљева, ефективношћу пословних поступака и интерне контроле, резултатима менаџера и другим нефинансијским аспектима пословања. На основу ове констатације уочава се значај оперативне ревизије за приватни сектор.

Усвајајући оријентацију према оперативној ревизији, акценат се ставља на *ефективни приступ*, који је од суштинске важности за организацију који се фокусира на анализу менаџмента из разлога што су његови циљеви од великог значаја у току ревизије (Andrew, Rand 2010: 4). Менаџмент није одговоран само за избјегавање нежељених резултата за које је и сам материјално одговоран – он има мисију да оствари циљеве. Ревизорски приступ који садржи у себи тај концепт је кориснији и прихватљивији. У том контексту, неки али не и сви циљеви, односе се на спречавање нежељених резултата. Резултати рада оперативне ревизије могу да варирају од извјештаја који препоручује побољшање ефикасности текућег пословања, до општих препорука како користити ресурсе, како би се остварила дугорочна корист. Извјештаји могу да садрже препоруке за реконструкцију организације, препоруке за замјену или обуку кадрова, резултате анализе трошкова, као и резултате код примјене интерне контроле у организацији. У вези с тим, оперативна ревизија подразумејева проучавање менаџерских и административних успјеха пословања изабраних активности организације, на основу чега даје препоруке за побољшање пословања.

Термин који се користи за оперативну ревизију је и *извршна ревизија*, мада је у пракси тај термин занемарљив. Углавном се преферира термин оперативна ревизија све док је сврха ревизије фокусирана на одређивање ефективности и ефикасности било ког дијела организације. Тестирање ефективности интерних контрола од стране интерног ревизора је дио оперативне ревизије, уколико је сврха да се помогне организацији да ради свој посао ефикасније и ефективније. Осим тога, одлука о томе да ли организација има адекватно увјежбано особље производне линије је, такође, оперативна ревизија, уколико је сврха да се одреди да ли организација ефективно и ефикасно производи производе (Arens, Loebbecke 2000: 791). На основу претходне констатације, изводи се закључак да се у склопу оперативне ревизије обавља анализа појединих или свих

активности у оквиру организације, ради процјене ефикасности и рентабилности пословања (Hayes et al. 2002: 12).

Ефикасност представља мјерило на основу кога се утврђује у којој мјери организација остварује зацртане циљеве пословања. Рентабилност показује колико добро организација користи своје ресурсе за остварење пословних циљева. Испитивања не морају бити ограничена само на рачуноводство, већ обухватају и процјену маркетинга, производних метода, компјутерских операција, гдје се по завршетку испитивања управи дају препоруке у погледу могућности побољшања пословања организације.

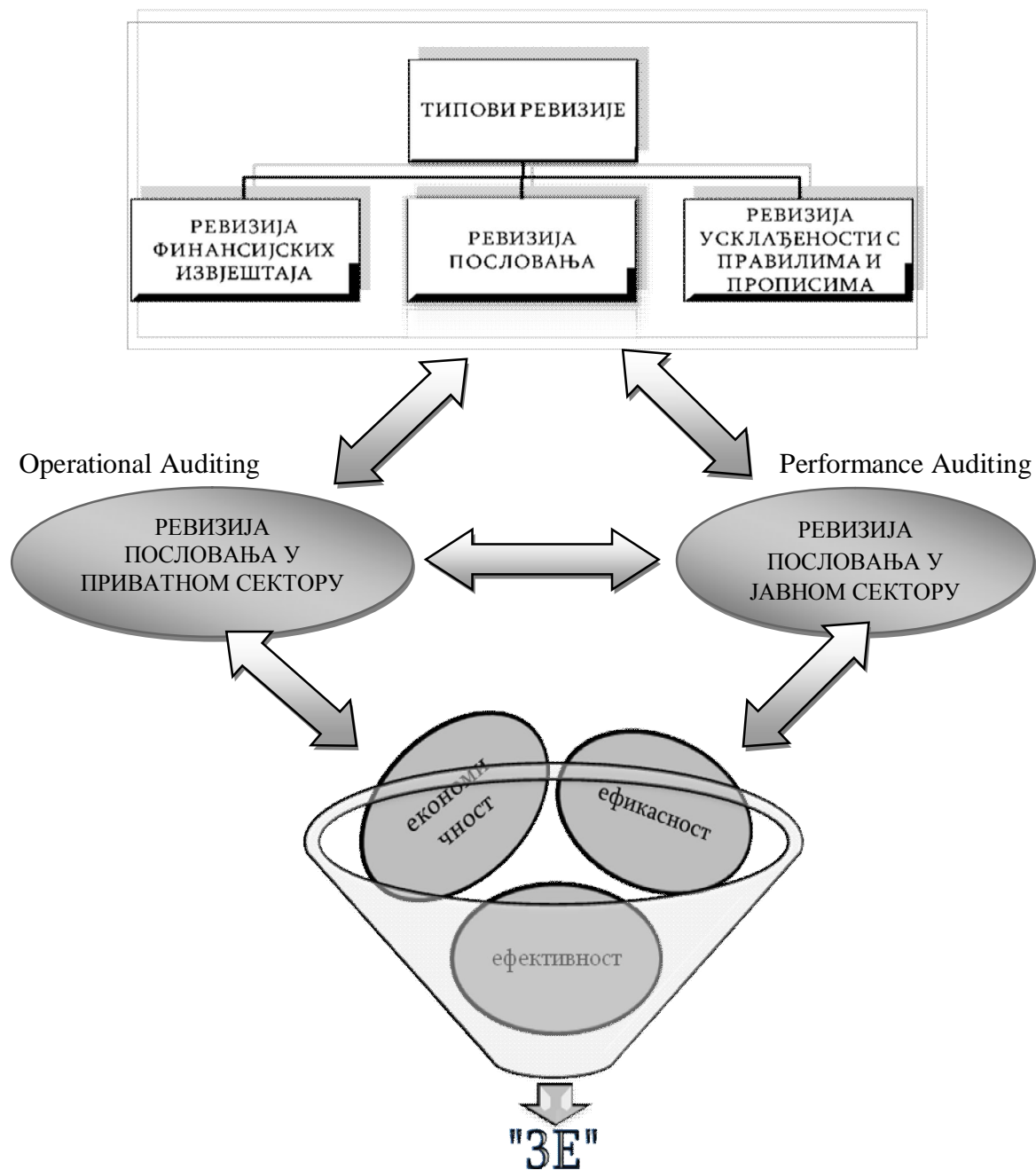
Успјешност пословања се утврђује преко рентабилности, тј. утврђује се да ли организација на најбољи могући начин користи расположиве ресурсе, те је у вези с тим неопходно веома често контролисање организације, како би се препоруке могле дати на вријеме.

У оквиру оперативне ревизије битно је утврдити *критеријуме* за процјену ефикасности и ефективности, који су обично описани прије него што почне оперативна ревизија (исто: 797). Наиме, ради се о критеријумима за процјену заступљености ефикасности и ефективности у сектору, што је основни проблем код оперативне ревизије. Један од приступа при постављању критеријума за оперативну ревизију јесте тврдња да су циљеви базирани на одређивању, да ли неки аспект ентитета/сектора може бити ефикаснији и ефективнији, и да се препоруче побољшања. То представља *суштину ревизије пословања*.

б) Ревизијом успјеха описује се ревизија пословања у јавном сектору којом се утврђује да ли ентитет јавног сектора своја финансијска средства троши ефикасно и економично, односно, да ли постоје неефикасни и неекономични поступци. Основни разлог за спровођење ревизије пословања у јавном сектору је јачање одговорности носилаца власти, и увид у начин кориштења јавних средстава. Ревизија јавног сектора у потпуности је независна од владе и од парламента који је формира, и основу за дјеловање изводи на основу одредби садржаних у Лимској декларацији, Међународним стандардима државне ревизије INTOSAI и Закону о врховној државној институцији. Процес ревизије пословања у јавном сектору укључује *follow-up* фазу, односно *фазу накнадне провјере* која подразумијева оцјену квалитета ревизије пословања од стране Врховне ревизорске институције која разматра: квалитет професионалне оспособљености, квалитет процјене ризика материјалне грешке и квалитет резултата ревизорског рада. Значај ревизије пословања у јавном сектору веже се за испитивање ефективности система интерне контроле како би се извршила процјена о томе да ли су процеси интерних контрола могли бити ефикаснији и ефективнији. У вези с тим, ревизија пословања подразумијева:

- ревизију економичности административних дјелатности у складу са начелима и праксом управљања;
- ревизију ефикасности кориштења финансијских и људских ресурса укључујући испитивање информационих система, мјерење резултата, као и начина праћења пословања;
- ревизију ефективности остварења која се односи на постизање циљева ревидираног ентитета и упоређивање стварних са планираним учинцима.

Слика 2: Ревизија пословања у приватном и јавном сектору



На слици 2 су приказани типови ревизије од којих се у фокус ставља ревизија пословања која се веже за приватни и јавни сектор. То практично значи да ревизија пословања подразумева оперативну ревизију и ревизију успјеха, чији је заједнички циљ процјена и побољшање економичности, ефикасности и ефективности (концепт „3Е“), што је илустровано на слици.

2.1. Карактеристике ревизије пословања

С обзиром да се ревизија пословања фокусира на оперативну ревизију и ревизију успјеха, карактеристике ревизије пословања посматрају се заједнички за приватни и за јавни сектор. Основне карактеристике ревизије пословања дефинишу се према карактеру ревизије као функције провјере исправности пословања приватног и јавног сектора.

Карактеристике ревизије пословања (које се вежу за карактеристике оперативне ревизије и ревизије успјеха) имају за циљ процјену концепта „3E“ и везују се за: обим, дубину, периодичност провјере и подручја испитивања. На тој основи, дефинишу се три основне карактеристике ревизије пословања, без обзира да ли је врше интерна или екстерна ревизија (Вила и др. 1988: 35):

1. Прва карактеристика ревизије пословања огледа се у дисконтинуираности њене активности. Док се контрола обавља паралелно са током одвијања пословног процеса, дотле се и ревизија пословања везује у већем степену за периодичне обрачунае и завршне рачуне. Ова карактеристика се односи, како на интерну, тако и на екстерну ревизију, иако је снажније изражена код екстерне ревизије.

2. Друга карактеристика односи се на *рад по наруџби*, гдје обим задатка ревизије пословања зависи од задатка који поставља наручилац, односно, заинтересовани пословни партнер, банка или суд, и тада је у питању екстерна ревизија. Код интерне ревизије као наручилац се појављује руководилац и фокусирана је на: набавну и кадровску функцију, производну функцију, продајну функцију, маркетинг функцију и финансијску функцију. Због карактера, природе посла, као и могућности обављања различитих задатака, екстерна ревизија је заступљенија од интерне ревизије, и у вези с тим, значајну улогу имају сљедећи фактори:

- оцјена степена успјешности интерне ревизије,
- оцјена степена поузданости налаза интерне ревизије,
- уредност и тачност рачуноводствене евиденције,
- квалитет и квантитет документационе подлоге,
- подударност различитих врста докумената (доказа) и
- степен супериорности доказа са којима ревизори располажу.

Уколико сви наведени фактори указују на исти или сличан закључак, ревизор неће имати потребу да иде у превелику дубину и ширину испитивања постављеног задатка. Ако су наведени фактори неуједначени и указују на различите закључке, ревизор мора да проширује и продубљује своје испитивање, све док не усагласи већину фактора.

3. Трећа карактеристика се фокусира на подручје активности гдје ревизија пословања обухвата и техничко-технолошке аспекте пословања. Уколико ревизија улази у техничко-технолошку сферу пословања, резултати такве активности се приказују и изражавају искључиво у финансијским показатељима. У том случају, ревизијом се откривају узроци одређених финансијских стања и резултата који могу да буду мање-више негативни. Такође, ревизијом се утврђују и пропусти који утичу на резултат пословања. Задатак интерне и екстерне ревизије, у овом случају је да дефинишу узроке финансијског резултата пословања, те да утврде носиоце – узрочнике тих поступака.

Једна од битних карактеристика је и та да ревизор *износи мишљење* о томе да ли је остварени резултат настао у право вријеме и на најбољи начин. На ову карактеристику се надовезује још једна карактеристика, а то је *сугерисање* од стране ревизора о могућности побољшања пословања организације, посебно ако се ради о негативном пословању.

2.2. Врсте ревизије пословања

Различит значај контроле и ревизије пословања у приватном и јавном сектору, укључује и различите облике тј. врсте ревизије пословања. Ревизију пословања у пракси проводе или врше:

- *интерна ревизија*
- *екстерна ревизија и*

- државна ревизија.

Поред тога, у литератури се наводе следеће врсте ревизије пословања (Arens, Loebbecke 2000: 793–794):

- 1) *функцијска ревизија* која је усмјерена на поједине пословне функције као што су: набавка, производња, продаја, маркетинг, и слично,
- 2) *организациска ревизија* која је усмјерена на поједине организацијске јединице као што су: одјели, филијале, подружнице, и
- 3) *специјална ревизија* која се спроводи на посебан захтјев менаџмента што укључује различите ревизије као што су, на примјер, истраживање преваре у организацији, припрема препорука за снижење трошкова итд.

2.3. Методе ревизије пословања

Полазећи од различитих метода ревизије, веома је битно нагласити да избор одговарајуће методе утиче на извођење ревизије. Према томе, без обзира на то која ће метода бити изабрана, свака мора да има одговарајућу документацију. То произлази из самог процеса ревизије као накнадног испитивања, јер су пословни догађаји временски више удаљени од дана испитивања, и због тога је свака ревизија документована, и у противном се не би могла извршити како стандарди захтијевају. У методе ревизије убрајамо следеће¹:

- *генералне и специјалне методе,*
- *методе интензитета,*
- *методе смјера,*
- *опите методе и*
- *законски метод.*

Када су у питању *генералне методе*, ту спадају *индуктивна и дедуктивна метода*, као саставни дијелови дијалектичке методе. На основу њих, ревизор долази до потребног закључка, односно дијалектичког суда о објекту ревизије пословања, гдје износи да ли је пословање извршено исправно и у складу са правилима и прописима.

У специјални метод спада *експериментални метод* који је неопходан у процесу ревизије, посебно када се ради о грешкама у књиговодству, које треба тражити у посљедњим мјесецима у години. Посебну примјену има у проучавању прикладности појединца за рад. У вези с тим, овај метод има повећану примјену кад се повећава број грешака услед повећаног обима посла у мјесецима годишњих одмора (нпр. у љетним мјесецима).

Методе интензитета се дијеле на *формални и материјални метод*. Формалним испитивањем треба да се утврди да ли постоји законска и рачунска сагласност имовинског стања и успјеха организације, с једне стране, и рачуноводства с друге стране. Законска сагласност треба да покаже да ли је пословање засновано на важећим прописима, а рачунска сагласност да ли су биланс стања и биланс успјеха засновани на пословним књигама. Рачунска сагласност долази до изражаја при провјеравању да ли стање средстава и њихових извора, као и промјене на тим средствима и постигнути резултати, одговарају рачуноводственој евиденцији. Рачунска сагласност мора постојати у саставу рачуноводства (на примјер, између главне књиге и помоћних књига). Материјални метод дубље улази у испитивање материје, и представља интензивније испитивање од формалне ревизије (метода). Тако, на примјер, формалним испитивањем залиха готових производа утврдиће се да ли су сагласне количинска и вриједносна евиденција (или не), а материјалним методом ће се у фокус ставити калкулације и њихови битни елементи до продајне цијене. Из тог разлога формално-материјални метод представља метод ревизије који треба да покаже до које мјере се иде

¹ Према: Методе ревизије пословања, доступно на: <http://www.scribd.com/doc/17510960/RevizijaDomdoc>.

у испитивање, и да ли ревизија улази у суштину ствари која је предмет истраживања тј. да ли се она задовољава само формалним методом, или захтијева и суштинско материјално испитивање.

Доминирајуће методе код *методе смјера су дегресивна и прогресивна*. Метода дегресије-прогресије акцентује поступак који ће се примијенити приликом извођења ревизије. Ако се приликом ревизије процес започиње од докумената преко пословних књига до биланса, ријеч је о прогресивном поступку. Супротно томе, ако приликом ревизије одаберемо пут од биланса преко пословних књига до докумената, ради се о дегресивној методи. Дакле, прогресивно-дегресивом методом истиче се смјер поступка ревизије.

У *опште методе* спадају *континуирана и дисконтинуирана метода*. Континуирана метода ревизије пословања подразумијева непрекидну ревизију, што значи да се у испитивању увијек полази редослиједом по данима и по свим документима. Дисконтинуирана метода подразумијева прекидну ревизију само што се у овом случају испитује сваки дан и нпр. сваки седми документ. Од избора термина и докумената код дисконтинуиране методе одмах у почетку ревизије се може уочити да ли је ревизор искусан или не. Ова метода је постала потребна па је као таква и призната, и врши се систематски. Метода континуитета-дисконтинуитета представља методу ревизије који полази од тога да су за сваку конкретну ревизију битни вријеме и трошкови, као и обим ревизијске активности.

Законски метод, у домену ревизије финансијских извјештаја на територији Републике Српске, подразумијева поштовање Закона о рачуноводству и ревизији „којим се уређује област рачуноводства и ревизије која обухвата питања значајна за организацију и функционисање система књиговодства и рачуноводства, припрему и презентацију финансијских извјештаја, формирање и рад Савјета за рачуноводство и ревизију РС, ревизију финансијских извјештаја, надзор над радом правних лица и предузетника који су регистровани за пружање услуга рачуноводства и ревизије, као и стицање звања, цетификација и лиценцирање“.²

Овај метод фокусиран је на ревизију финансијских извјештаја, која се врши од стране ревизора у складу са Међународним стандардима ревизије. Прије извршене ревизије закључује се уговор којим се утврђује: обим и врста услуга, период за који се врши ревизија, рок за завршетак ревизије, одговорност за квалитет извршене ревизије, накнада за извршену ревизију и сл.

3. (ПРО)ЦЈЕНА УСПЈЕШНОСТИ ПОСЛОВАЊА У ПРИВАТНОМ И ЈАВНОМ СЕКТОРУ

Основна сврха ревизије пословања фокусирана је на критичку (пр)оцјену успјешности (процјена концепта „3Е“), која на документован начин даје увид о пословању. На тој основи ревизор испитује исправност пословања организационе јединице, полазећи од поштовања законских прописа па до дефинисања оствареног успјеха. С обзиром да постоје три аспекта испитивања (контрола, ревизија и анализа), заједничко за све аспекте је *циљ* који се односи на сазнање о стању и пословању организације. Стеченим сазнањем о (не)успјешности пословања, ревизор доноси суд о економичности, ефикасности и ефективности пословања, након чега даје препоруке за побољшање пословања.

Најтежи дио задатка за ревизора представља усмјеравање организације на побољшање пословања, уколико је у посматраном периоду остварен негативан резултат. У том случају, ревизор најчешће врши додатне тестове и проналази адекватне

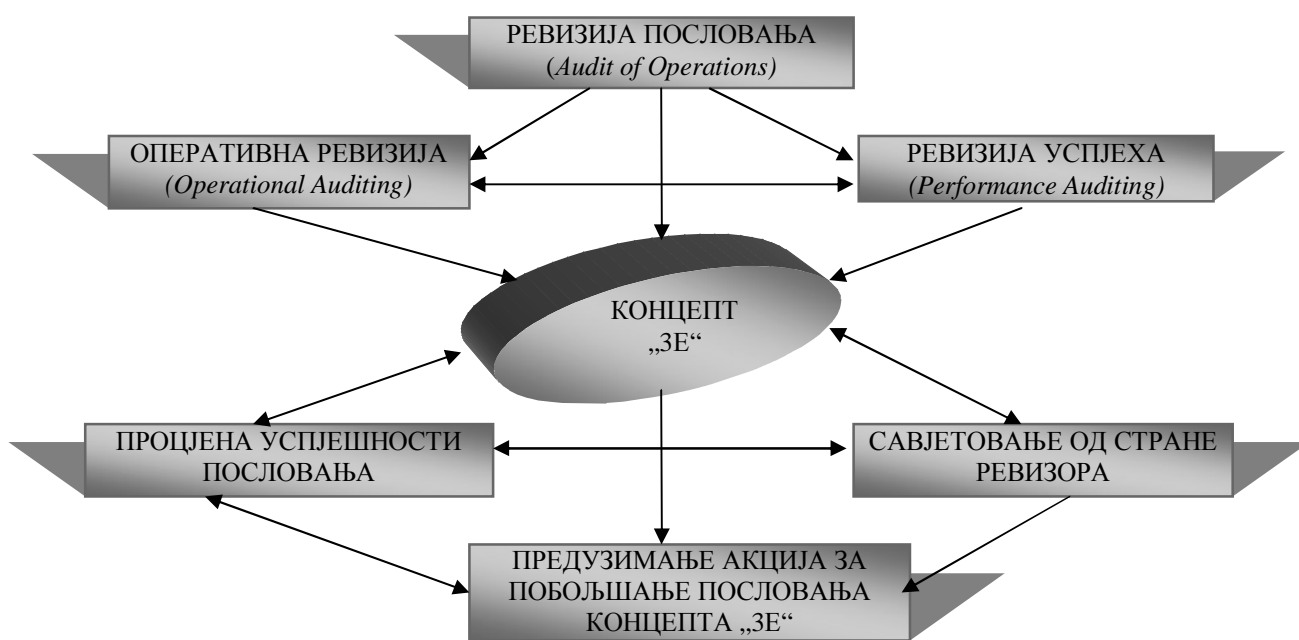
² Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске, доступно на: <http://www.narodnaskupstinars.net/Lat/zakoni/zakon.php?id_zakona=84>.

мјере које би довеле до могућег побољшања пословања и о томе обавјештава управу. Након састављеног извјештаја о ревизији, крајњи циљ ревизора је да усмјери организациону јединицу на побољшање пословања кориштењем одређених мјера које су везане за искориштење расположивих ресурса и повећање економичности. Битно је нагласити да ревизор користи различите критеријуме (у форми питања) за процјену концепта „3Е“, како би дошао до сазнања о оствареном резултату пословања. Нека од питања су: да ли су људски, финансијски и материјални ресурси економично искориштени; да ли особље ради пуним капацитетом; да ли одабрана средства (инпути) представљају најјеконичнији начин трошења јавног новца; да ли се руководеће активности спроводе у складу с прописаном политиком и принципима; да ли погон ефективно користи постојећу опрему; да ли је сигурност запослених радника угрожена погоном; да ли су методе рада најрационалније; да ли су активности у ентитетима власти конзистентне са утврђеним циљевима; да ли су јавне услуге квалитетне и испоручене на вријеме; како обезбиједити праве ресурсе по најповољнијим цијенама итд. Одговором на дата питања долази се до закључка да ли организација може бити ефикаснија и ефективнија, и уколико за то постоји могућност ревизор сугерише управи о евентуалним побољшањима пословања.

Успјешност пословања се утврђује преко рентабилности, тј. утврђује се да ли организација на најбољи могући начин користи расположиве ресурсе, те је у вези с тим неопходно веома често контролисати организацију како би се препоруке могле дати на вријеме. Да би се утврдила успјешност пословања, прво мора да се изврши процјена оперативног ризика (*eng. operational risk*) који се јавља услед грешака или непредвиђених догађаја насталих у току извршавања пословних активности унутар организације.

Улога интерних, екстерних и државних ревизора у приватном и јавном сектору, огледа се у прибављању доказа при чему врше процјену (не)успјешности пословања приватног и јавног сектора, и на тој основи дају препоруке за побољшање концепта „3Е“, о чему говори сљедећа илустрација (слика бр. 3).

Слика 3: Процјена успјешности пословања



На слици приказана је структура и развој активности ревизије пословања, при чему процес почиње процјеном концепта „3Е“ у приватном и јавном сектору, након чега ревизор врши анализу успјешности пословања и пружа савјетодавне услуге

уколико је неопходно. Процес се завршава предузимањем акција за побољшање пословања, што се посебно односи на организационе јединице које су у посматраном периоду имале негативан резултат.

Дакле, стеченим сазнањем о (не)успјешности пословања, ревизор доноси суд о економичности, ефикасности и ефективности пословања, након чега даје препоруке за побољшање пословања. Међутим, најтежи дио задатка за ревизора представља усмјеравање ентитета на побољшање пословања, уколико је у посматраном периоду остварен незадовољавајући резултат. У том случају, ревизор најчешће врши додатне тестове и проналази адекватне мјере које би довеле до могућег побољшања пословања, те о томе обавјештава управу. Након састављеног извјештаја о ревизији, крајњи циљ ревизора је да усмјери ентитет на побољшање пословања кориштењем одређених мјера, које су везане за искориштење расположивих ресурса и повећање економичности.

4. ЗАКЉУЧАК

Полазећи од тога да се из финансијске ревизије искристалисала и настала оперативна ревизија (чији је задатак да врши анализу појединих или свих пословних активности посматране организационе јединице ради вредновања успјешности пословања), оне се у пракси посматрају одвојено. Средином и крајем 20. вијека оперативна ревизија (*eng. operational auditing*) у теорији и пракси праћена је термином *извршина ревизија* који је с временом постао занемарљив. Због примјене коју оперативна ревизија има у приватном сектору, термин *извршина ревизија* замијењен је модерним називом *ревизија пословања*, чији је циљ да врши анализу појединих или свих активности у оквиру организације ради процјене ефикасности и рентабилности пословања. У овом случају ревизија пословања оријентисана је на приватни сектор, при чему представља ревизију пословања у ужем смислу. Почетком 21. вијека ревизија пословања примјену налази, како у приватном, тако и у јавном сектору, гдје добија шири значај. Према томе, ревизија пословања (*eng. audit of operations*) у ширем смислу оријентисана је на оперативну ревизију (*eng. operational auditing*) са примјеном у приватном сектору, и ревизију успјеха (*eng. performance auditing*) која се примјењује у јавном сектору, чији је заједнички циљ процјена и побољшање економичности, ефикасности и ефективности (концепт „3Е“). Процјеном и утврђивањем концепта „3Е“ у приватном и јавном сектору дефинисана је улога и значај ревизије пословања и елаборирано о каквом се типу ревизије заиста ради.

Наиме, ревизија финансијских извјештаја, као и ревизија усклађености с правилима и прописима заузеле су посебно мјесто у пракси, док је ревизија пословања недовољно истражена и презентована јавности, како у Републици Српској, тако и у Федерацији БиХ.

Разлог недовољног истраживања ревизије пословања лежи искључиво у значају који у пракси има:

1. *финансијска ревизија*, која за задатак има испитивање финансијских извјештаја ради утврђивања истинитости и тачности приказаних финансијских података у складу с наведеним критеријумима (критеријуми у овом случају могу бити општеприхваћени рачуноводствени принципи и стандарди, национални закони о педузећима, закони о порезима итд.), о чему ревизор у извјештају износи мишљење о финансијском извјештају за које је одговоран;

2. *ревизија усклађености с правилима и прописима*, која за задатак има испитивање пословања организације да би се утврдило да ли та организација поштује одређене поступке, правила и прописе дефинисане законом и другим релевантним прописима, и која се бави процјеном да ли су одређени подаци у складу са установљеним критеријумима или стандардима (као што су установљена правила и

прописи, усвојена политика и правила пословања итд.) гдје се резултати ревизије дају у извјештају који се подноси управи организационе јединице у којој се вршила ревизија.

Дакле, као разлози због којих је ревизија пословања најмање заступљена у пракси истичу се:

„Већи значај се придаје контроли тачности информација, као и контроли која се тиче поштовања правила и прописа, него самој оцјени успјешности пословања организације у којој велики значај има улога ревизора који оцјеном концепта „3Е“ доноси закључак о (не)успјеху пословања организације након чега је обавезан да да препоруке о могућим побољшањима пословања, како у приватном, тако и у јавном сектору“.

У приватном и јавном сектору неопходно је увести ревизију пословања јер би се тиме повећао квалитет пословања. То се посебно односи на јавни сектор, из разлога што у његовом оквиру *измиче* контроли трошење финансијских средстава, које има за посљедицу повећање дефицита у буџету који настаје управо због неефикасне употребе финансијских средстава. Глобално посматрано, да би се успјех пословања посматраног сектора повећао, то зависи великим дијелом од компетентности ревизора, што значи да ревизор мора да буде стручан и да се с временом усавршава како би могао дати адекватне сугестије и препоруке које би резултирале повећању успјешности пословања. Да би се то постигло, неопходно је, такође, утврдити критеријуме за процјену ефикасности и ефективности, који су обично утврђени и описани прије него што ревизија почне (специфични критеријуми у форми питања), а један од приступа при постављању критеријума је тврдња да су циљеви базирани на одређивању *да ли неки аспект ентитета/сектора може бити ефикаснији и ефективнији*, и да се на тој основи у ревизорском извјештају (који је намијењен управи) препоруче побољшања. То би требало да представља суштину ревизије пословања.

ЛИТЕРАТУРА

- Andrew, C. and Rand, G.** 2010. *Operational Auditing Handbook*, Auditing Business and IT Processes, John Wiley & Sons Ltd.
- Arens, A.A. and Loebbecke, J.K.** 2000. *Auditing – an Integrated Approach*, New Jersey: Prentice Hall International.
- Bogičević, V.** 2010. *Revizija poslovanja u privatnom i javnom sektoru*, магистарски рад, Istočno Sarajevo: Ekonomski fakultet.
- Vila, A. i dr.** 1988. *Kontrola i revizija poslovanja organizacija udruženog rada*, Sarajevo.
- Hayes, R. et al.** 2002. *Principi revizije – međunarodna perspektiva*, Banja Luka: SRRRS.

Интернет извори:

- Zakon o računovodstvu i reviziji Republike Srpske 2011**, <<http://www.narodnaskupstinars.net/>> (pristupljeno 22. 12. 2011).
- Metode revizije 2011**, <<http://www.scribd.com/>> (pristupljeno 15. 12. 2011).