

УВОД Провјера функционисања система интерних контрола је незаобилазна фаза у процесу провођења ревизије, било у приватном било у јавном сектору. Међутим у пракси се тај термин тумачи на различите начине. Врло често се под интерном контролом сматрају искључиво контролори, тј. запосленици чији је искључиви задатак да нешто контролише. Додатну забуну уноси помињање појмова интерна ревизија, екстерна ревизија, интерни и екстерни ревизор. Разлика између контроле и ревизије, углавном је према времену када се испитивање обавља. Интерној контроли и интерној ревизији заједничко је и то да их обављају органи тј. радници самог предузећа, с' тим да у обављању интерне контроле може учествовати већина или сви чланови предузећа, а у интерној ревизији посебни стручни органи, појединац - интерни ревизор или служба интерне ревизије чија је улога, поред осталог, провјера функционисања успостављеног система интерних контрола. Интерна контрола или боље речено систем интерних контрола дјелује непрекидно - континуирано у току читаве године. Разматрање значаја интерне контроле за доказне тестове у развоју, треба отпочети стављањем акцента на систем интерне контроле и њен значај за предузећа и посту пке које проводи ревизор као и за ризике који се јављају при спровођењу ревизије. Интерна ревизија је данас у свијету јако присутна, поготово у великим предузећима. Код нас је сасвим другачији случај па се због тога често сусрећемо с насловима у разним медијама о проневјерама, крађи и другим незаконитим радњама, а то је најчешће случај у великим предузећима која још увијек нису приватизована и која, или не посједују, или им је јако слабо развијен систем интерне контроле. Због тога код нас постоји потреба за увођењем и развијањем ефикасних система интерне контроле. Интерна контрола није само битна за вођење рачуноводствених и финансијских евиденциј а организациј е, она је исто тако, веома важна за управљање предузећем. Из тог разлога су сви, од спољних ревизора до управе, одбора директора, акционара великих јавних компанија до државе, заинтересовани за интерне контроле. Она испитује у којој су мјери остварени циљеви предузећа. Под контролом се треба подразумијевати само оне посту пке који се изводе у предузећу од сгране његових органа.

Ревизори се при обављању својих активности служе доказним тестовима. Процес ревизије изводи се апликацијом тестова. Ревизор проводи тестове у вријеме кад процијени да му они могу дати довољне доказе о рачуноводственом систему или информације о тачности појединих рачуна или других докумената. Тестови које ревизор проводи се односе на цјелокупно клијентово пословање, на поједине трансакције или на поједине рачуне што зависи од циља који ревизор жели постићи. Од обима и мјере у којој се проводи интерна контрола у предузећу, зависи обим потребних доказа које ревизор користи при доношењу одлука о финансијским извјештајима и самим тим потреба провођења доказних тестова. Ефикаснија интерна контрола у неком предузећу доводи до мањег провођења доказних тестова, јер услјед ефикасне контроле је потребна мања количина доказа.

1. ИНТЕРНА КОНТРОЛА 1.1. Дефиниција интерне контроле Интерна контрола, према најауторитативнијој студији на ту тему до данас, односно извјештају Комитета спонзорских организација Тредвеј комисије (C080- Сотт1Ие оГ 8роп80Г1пЅ 0гЅап18а1;10п8 оГ 1ће Тгеад^ау Сошш18810п) је:

Интерна контрола је процес, установљен и спровођен од стране управног одбора пр еду зећа, управе и дру гог особља, а циљ му је да обезбј еди разу мно увјерење везано за постизање циљева у следећим категоријама: ефикасност и успјешност пословања, поузданост финансијског извјештавања, сагласност са постојећим законима и прописима и заштити имовине од неовлашћеног присвајања, коришћења или отуђења.

Ова дефиниција одржава неке основне концепте:

- Интерна контрола је процес. Интер на контр ола ниј е догађ ај ил и околност, већ низ активности које провјеравају активности предузећа. Ове активности су значајне и саставни су дио начина на који управа води предузеће.
- Интерну контролу обављају људи. Њу спроводи управни одбор, управа и остало запослено особље у предузећу. Интерну контролу остварују људи неке организације зависно од тога шта раде и говоре. Људи одређују циљеве предузећа и уводе у функцију контролне механизме.
- Од интерне контроле се може очекивати да управном одбору и управи предузећа пружи само разумно увјерење, а не апсолутно увјерење да су циљеви компаније постигнути. На вјероватношћу испуњења циљева утичу ограничења својствена самим системима интерне контроле. Та ограничења су везана за чињеницу да људско мишљење може бити погрешно, може доћи до распада и прекида функционисања због неиспуњења обавеза од стране људског фактора, јер просте грешке и контр оле могу пр омаћи непр имј еће не.
- Интерна контрола се примјењује ради постизања циљева у једној или више категорија које се међусобно преклапају.

Постоје четири категорије циљева:

1. послов ањ е вез ано за еф икас ност и у спј еш ност кор ишћењ а ресурса пр еду з ећа;
2. финансијско извјештавање везано за припрему поузданих објављених финансијских извј ештаја
3. усклађеност везана за усклађеност пословања компаније са важећим законима и прописима; и
4. заштит а средстава.

Дакле, интерна контрола је скуп поступака које обликује управа, руководиоци и остали предузетници са сврхом стицања разумног увјерења постизања циљева на подручју следећих категорија: (1) учинковитост пословања, (2)поузданост финансијског извјештавања, (3)усклађеност са примјенљивим законима и прописима. Иако су

циљеви интерне контроле предузећа повезани са свим горе наведеним категоријама, ипак за ревизију финансијских извјештаја нису мјеродавни сви циљеви и посту пци интерне контроле. Уопштено, за ревизију је мјеродавна интерна контрола која се односи на припрему финансиј ских извјештаја за вањске кориснике.

1.2. Значај интерне контроле Разлог због кога компаније успостављају систем интерне контроле је да се помоћу ње лакше постигну циљеви компаније попут успјешности пословања и профитабилности, те да се спријече губици ресурса због проневјере, или изазване на неки други начин. Интерн а контрола такође може помоћи да се осигура поуздано финансијско извјештавање, као и усклађеност са законима и прописима. Систем интерне контроле предузећа се састоји од специфичних политика и процедура које су тако конструисане да управе пружи разумно увјерење да ће краткорочни и дугорочни циљеви које она сматра битним за предузеће, бити испуњени.

Задатак интерних контрола је садржана у самој дефиницији датој у стандардима ревизије РС.

РС - стандард 400, Је: Систем интерне контроле подразумијева све политике и поступке које је усвојила управа неког предузећа како би јој помогли у постизању неког циља управе везаног за обезбјеђење, колико је то практично могуће, редовног и ефикасног обављања неког пословања, укључујући поштовање политике управе, заштиту средстава, спречавање преваре и грешке, тачност и комплетност рачуноводствених евиденција и благовремену припрему поузданих финансијских информација.

За успостављање квалитетног система интерних контрола који ће бити дјелотворан, у свијету је веома раширена примјена C080 - а модела, који садржи пет компоненти: контролно окружење, процјена ризика, контрола активности, инф ор мациј а, кому ника циј а и надгледања.

Три основне категорије циљева управе су: ефикасно пословање, финансијско извјештавање и усклађивање. Важни циљеви контроле операција, активности редовног пословања, су прецизне информације ради доношења интерних одлука и заштите средстава. Физичка средства (нпр. готовина), нефизичка средства (нпр. рачуни потраживања), важни документи и евиденције (нпр. дневници) компаније могу бити украдени, злоупотребљени и случајно уништени, ако нису адекватно заштићени контролама. Финансијске контроле су важне, јер управа има законску и професионалну одговорност да осигура да информације буду припремљене поштено/ да буду тачне и у складу са рачуноводственим стандардима. Организације имају дужност да поступају према разним законима и прописима, укључујући и закон о предузећима, закон о порезима те прописе о заштити природне средине. У случају непоштовања тих закона, одговорни радници предузећа могу dospјети у затвор. Свако у организацији је одговоран за интерну контролу: управа, управни одбор, интерни ревизори и друго особље. Извршни директор је најодговорнији и треба да преузме власт над системом интерне

контроле, односно да води и даје смјернице вишим менаџерима. Посебно су важни руководећи људи у финансијама и њихови кадрови. Управни одбор треба да обезбједи руковођење, давање смјерница и надгледање. Јак, активни управни одбор има највећу могућност да идентификује и исправи покушаје управе да се стави изнад контрола и занемари или спријечи комуникацију са потчињенима - добијање информација од нижих службеника. Интерна контрола треба да буде имплицитан или експлицитан дио описа посла сваког службеника.

Ревизора првенствено интересује контроле које се односе на поузданост финансијског извјештаја. Они имају значајну одговорност када се ради о откривању преваре од стране управе или запослених, и у мањој мјери, неких врста и незаконитих радњи. Ревизори инсистирају на ревизији финансијских контрола које утичу на интерне информације о управљању, као што су финансијски планови и интерни извјештаји о реализацији и пословања. Ревизори стављају примарни акценат на контролу трансакција, а не на контроле салдо рачуна. Разлог томе је тачност резултата који даје рачуноводствени систем (салда рачуна) у великој мјери зависи од тачности унесених података и њихове обраде (трансакције). Ако су, рецимо, код контроле адекватне да осигурају да сва издавања рачуна, готовински примици, отписи, поврати и исправке буду тачни, коначни салдо у рачуну потраживања ће вероватно бити тачан. Значај интерне контроле можемо сагледати са стајалишта управе и ревизора.⁴ Систем интерне контроле омогућава да се задовољи управљачка и заступничка одговорност. Такви контролни поступци морају пружити разумно увјерење гдје постојања гледе постојања одговарајућег надзора над имовином и пословним књигама предузећа. То се може постићи на начин да се обликује такав систем интерне контроле којим се од запослених захтјева поштовање одговарајућих политика и поступака, а такав је, нпр., захтјев да за сваки пословни догађај постоји одговарајуће одобрење. Са аспекта управе такође је битно да у предузећу постоји такав систем контроле који генерише поуздане информације за потребе доношења одлука. За ревизора важност интерне контроле произилази из другог стандарда provedбе који каже:

Одговарајуће познавање интерне контроле битно је као основица за планирање ревизије, те утврђивање особине, времена провођења и обима тестова које треба провести.