

INTERNA KONTROLA I INTERNA REVIZIJA U FUNKCIJI MENADŽMENTA

*Slobodan Popović**, JKP Gradsko zelenilo, Novi Sad, Srbija

Ranko Mijić, Viša škola za ekonomiju i informatiku u Prijedoru, BiH

Željko Grublješić, Fond za zdravstveno osiguranje Republike Srpske, kancelarija u Prijedoru, BiH

Sažetak: Usled veoma dinamičnih promena na tržištima, pogotovo na tržištima kapitala, vlasnicima kapitala i investitorima potrebno je pouzdano i nezavisno mišljenje o finansijskim izveštajima preduzeća koja su predmet njihovog interesovanja. U uslovima koje karakteriše velika unificiranost heterogenih finansijskih izveštaja, menadžment preduzeća traga za načinom boljeg uspostavljanja kontrole preduzeća, što predstavlja dug i kontinuiran proces. Punu podršku u tome pruža mu interna kontrola i interna revizija poslovanja preduzeća. U radu su data empirijska istraživanja na primeru trougla Sierpinskog prikazanog u obliku dijagrama. Osim toga, u radu su dati elementi upravljačkog pristupa internoj kontroli i osnovni prikazi interne revizije koji mogu biti primenjeni u funkciji menadžmenta većine srednjih i velikih preduzeća. Veliki broj prikazanih elementa koegzistiraju u međusobnom odnosu i zajedno čine jaku i kohezivnu celinu. Važno je istaći da ne postoji takav sistem interne kontrole i interne revizije koji bi svaki put obezbedio perfektne rezultate zaštite preduzeća od neželjenih delovanja.

Ključne reči: menadžment, trougao Sierpinskog, interna kontrola, interna revizija.

INTERNAL CONTROL AND INTERNAL AUDIT ROLE IN THE MANAGEMENT

Abstract: Due to the highly dynamic changes in the market, especially in the capital markets, capital owners and investors need a reliable and independent opinion on the financial statements of companies that are the subject of their interest. In conditions that are characterized by high uniformity of heterogeneous financial statements, company's management looks for ways to establish better control of the company, which is a long and continuous process. An internal control and internal audit of the company's business and operations provide a full support in that attempt. The paper

* slobodan.popovic49@gmail.com

presents empirical research on the example of Sierpinski triangle (also, Sierpinski gasket) shown in the form of a diagram. In addition, the paper presents the elements of the management approach to internal control and the basic views on internal audit that can be applied to operational management of the majority of medium-sized and large enterprises. A large number of displayed elements coexist in mutual respect and together make a strong and cohesive whole. It is important to note that there is no such system of internal control and internal audit when perfect results are ensured to protect the company from unwanted effects.

Keywords: *management, Sierpinski triangle, internal control, internal audit.*

JEL classification: *M42, M49*

1. UVOD

Dobro vođeno preduzeće od strane agilnog i stručnog menadžmenta, ima za cilj da se razvija i da opstane na određenom tržištu. Da bi preduzeće opstalo potrebno je da poseduje izgrađeni sopstveni stil organizacije i upravljanja. Osim pomenutog, potrebno je da ima i izgrađen sistem internih kontrola i izgrađen sistem interne revizije u okviru redovnog i kontinuiranog poslovanja.

Dugo se tragalo za načinom na koji će menadžment bolje kontrolisati preduzeće kojim upravlja. Interna kontrola mu pruža punu podršku u tome. Bez blagovremene i precizne interne kontrole menadžment neće biti u poziciji da pravilno usmeri preduzeće ka zadatim ciljevima, koji u osnovi treba da vode ka razvoju poslovanja i sigurnosti samog sistema preduzeća. S obzirom na to da procesi interne revizije i kontrole ne mogu egzistirati u izolaciji, već čine deo njegovog okvira, menadžment treba da omogući da pomenuti procesi interne kontrole i interne revizije budu redovno revidirani, odnosno da teže što optimalnijem sistemu, pre svega sigurnom sistemu upravljanja preduzećem. Zbog toga u dobro vođenim preduzećima, izvršioci na svim nivoima nastoje da održe svoje veštine i znanja i obezbede protok informacija, a menadžment se trudi da im pruža podršku u tome. Time se postiže interakcija upravljačke i izvršne funkcije u preduzeću.

Razvoj funkcije upravljanja u savremenoj ekonomiji još uvek nije stvorio unificiranu metodologiju internih revizijskih poslova i kontrola, koje bi se smatrale opšteprihvaćenim, odnosno najboljom praksom. Poslednje tri decenije u zemljama EU se mnogo radilo na unificiranju Međunarodnih računovodstvenih standarda i Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja, ali još uvek ne postoji opšteprihvaćeni model za primenu unificiranih i normativno izraženih kontrolnih funkcija u preduzeću.

Upravljanje kontrolnim funkcijama podrazumeva, pre svega, jasan opis uloga i odgovornosti pri vršenju kontrole, počev od pozicija menadžmenta, operativnosti, tehnika sprovođenja u preduzeću i raspoloživih sredstava koja su na raspolaganju odgovornim licima zaduženim za sprovođenje internih revizijskih poslova i kontrola. Time se izbegava konfuzija prilikom upravljanja preduzećem. Istovremeno se postiže veća pouzdanost informacija i obezbeđuje prilagodljivost strategiji preduzeća.

U zavisnosti od stepena željene sigurnosti sistema, veličine preduzeća i drugih kriterijuma, jedan broj preduzeća formira i internu reviziju, kao zasebnu celinu. Interna revizija se može posmatrati u dva osnovna okvira. Prvi je u okviru preduzeća u kome se odigravaju procesi funkcionisanja istog. Drugi okvir je na široj nivou, uključuje posmatranje šireg društva, odnosno obuhvata posmatranje celokupnog javnog sektora. Interna revizija predstavlja produžetak i logični nastavak razvoja službe interne kontrole, koja postoji već decenijama u preduzećima. Prema tome, što je kvalitetniji rad interne kontrole, sve je više relevantan za eksterne revizore, jer se oni mogu na njega potpunije i u većem obimu osloniti u vršenju funkcije eksterne revizije i kontrole (Ljutić, 2005).

Interna kontrola u većini preduzeća je ugrađena u upravljačku funkciju preduzeća. Prema navodima COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), interna kontrola je „inherentna na način na koji menadžment vodi posao“ (COSO, 1992). Interna kontrola uključuje politike, procedure, procese, planove, strategije, funkcije, sisteme, inicijative, aktivnosti i druge radnje preduzete od strane menadžmenta radi postizanja zadatih ciljeva. Sistem uspostavljenih internih kontrola predstavlja skup mera, metoda i postupaka koje je uveo menadžment preduzeća radi zaštite integriteta sredstava i pružanja podrške upravljačkoj strukturi, kako bi se svi poslovi u toku odvijanja tekućeg procesa rada obavljali na način kako je to propisano (Vitorović, 2002). Ujedno, sistem internih kontrola poslovnog sistema je najvažniji i najviše primenjen oblik internog nadzora. „Rešenje interne kontrole predstavlja integralni deo upravljanja rizikom i ugrađeno je u strukturu menadžmenta pokrivajući sve oblasti poslovanja preduzeća“ (Chorafas, 2001).

Interne kontrole predstavljaju proces koji je oblikovan od strane nadzornog odbora preduzeća, odnosno menadžmenta, sa ciljem dobijanja razumnog uverenja o ostvarenju ciljeva u sledećim područjima: poboljšanju efikasnosti donošenja odluka od strane menadžmenta, povećanju pouzdanosti finansijskog izveštavanja, očuvanju usklađenosti s primenljivim zakonima i propisima i zaštiti imovine (Soltani, 2009).

Elementi upravljačkog pristupa internoj kontroli prikazani su u obliku dijagrama na primeru *trougla Sierpinskog*. U datom dijagramu prikazano je

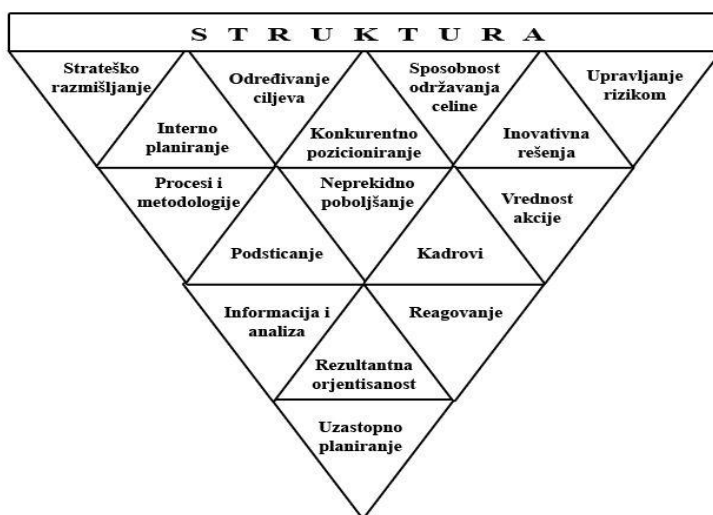
šesnaest elementa, koji treba da koegzistiraju u međusobnom odnosu. Zajedno predstavljaju veoma jaku celinu. Interna kontrola i interna revizija predstavljaju kompromis između troškova i programirane sigurnosti od strane menadžmenta. U radu je analiziran i ponuđen pristup koji po mišljenju autora može imati prednosti u odnosu na druge okvire. Ova prednost se ogleda u integrisanju velikog broja heterogenih faktora, koje menadžment organizuje, planira i rukovodi sa ciljem ostvarenja programiranih ciljeva preduzeća. „Novi standardi interne revizije kontrolu definišu kao svaku aktivnost koju preduzme menadžment, odbor ili ostala lica da bi unapredili upravljanje rizikom i da bi se povećala verovatnoća da će se planirani ciljevi ostvariti“ (Stanišić, 2006). Usled razvoja tržišta kapitala, vlasnici preduzeća i investitori zahtevaju relevantne finansijske izveštaje od menadžmenta preduzeća. Prvenstveno iz tih razloga, menadžment se trudi da uspostavi kontinuirani proces internih kontrola u funkcionisanju preduzeća (Popović et al., 2014).

Na osnovu iznetog, može se postaviti osnovna hipoteza da se primenom revizijskih kontrola i revizije poslovanja koje se potom sprovode u preduzeću mogu ostvariti znatno veće koristi od eventualnih troškova, koji mogu nastati kao posledica internih kontrola, internih revizija i revizija poslovanja u preduzećima koja ih primenjuju.

2. POSMATRANJE ELEMENATA UPRAVLJANJA PROCESA INTERNE KONTROLE U FUNKCIJI MENADŽMENTA

Menadžment preduzeća u osnovi ima cilj da poboljša rezultate poslovanja i povećanja sigurnosti rada preduzeća. U radu je dat prikaz šesnaest elemenata, od kojih mogu zavisiti uvedene interne kontrole u preduzeću, a od tako uvedenih kontrolnih funkcija generalno zavise i odluke menadžmenta od dnevnih do strateških. Elementi predstavljaju širok okvir, koji menadžment preduzeća može organizovati i primeniti u preduzeću. Važno je istaći da su prikazani elementi upravljanja samo mogući okvir za uspostavljanje interne kontrole u preduzeću. Njihovo uspostavljanje po dubini preduzeća i obimu, zavisi od vizije menadžmenta i programiranih troškova kontrole. Naime, što je sveobuhvatnija kontrola, sa više stepena sigurnosti, to su troškovi po pravilu veći, ali tada postoji i viši stepen sigurnosti za rad i funkcionisanje preduzeća (Slika 1).

Navedeni elementi prikazani su na Slici 1.



Slika 1. Elementi upravljačkog pristupa internoj kontroli. Preuzeto od *Beyond COSO: Internal Control To Enhance Corporate Governance*, Root, J. S., 1999, New York: John Wiley & Sons, Inc.

Menadžment preduzeća treba da donese dugoročni strateški plan. U njemu će se dalje razraditi strateško razmišljanje. Po pravilu ono se sastoji se od: vizije menadžmenta, misije koju definiše menadžment, analize bitnih performansi preduzeća i tržišta, internih i eksternih informacija, korišćenja društvenih mreža, saradnje svih u timu menadžmenta, pozicioniranja, komunikacija, intuicije i reagovanja, procene, odlučnosti, upravljanja rizicima, posvećenosti i fleksibilnosti menadžmenta.

Postoji znatno preklapanje strateškog razmišljanja i internog planiranja. „Pitanje koje se često postavlja pri formulisanju plana preduzeća je gde vidimo sebe za deset godina? Da bi uspešno odgovorila na ovo pitanje, firma mora da razmotri:

- Šta želi da postigne (njeni ciljevi)?
- Kako to namerava da postigne (njena strategija)?
- Koji resursi će biti zahtevani (njeni operativni planovi)?
- Koliko uspešno radi u poređenju sa planom (kontrola)?“ (Lynch, 2007).

Menadžment treba da vodi računa o tome da ostvari postavljene ciljeve poslovanja preduzeća kojim upravlja. Da bi se postigla veća efikasnost, potrebno je da postoji integrisanost kratkoročnih i dugoročnih taktika i strategija. Prema tome, menadžment treba da se fokusira samo na korisnu informaciju. U poslovanju uvek postoji i rizik. Rizik se može definisati kao

promenljivost neočekivanih ishoda vrednosti imovine ili interesnih obaveza (Jorion, 2001).

Preduzeća koja investiraju u svoje zaposlene, teže ka većem uspehu od onih koji to ne čine. „Poznata je činjenica da neiskustvo i nedovoljna kvalifikovanost zaposlenih imaju veliki uticaj na pojavu grešaka.“ (Vitorović, 2004). Forma i sadržaj revizijskih izveštaja u zemljama tržišne ekonomije sa razvijenom praksom revizije, međusobno se razlikuju samo u nijansama (Ivaniš, 2003). Na kraju prikaza analize elemenata interne kontrole, treba naglasiti da preduzeće koje nema efikasan program sukcesivnog planiranja verovatno neće imati ni efikasan proces razvoja (Eremić-Đođić et al., 2012).

3. INTERNA REVIZIJA U FUNKCIJI UPRAVLJANJA

Kvalitet rada interne revizije zavisi od primene pravila, ali i od pune angažovanosti samog revizora. Profesionalizam u značajnoj meri zavisi od objektivnosti stavova i sudova revizora, kvalitetnog razmatranja prilikom primene revizijskih standarda, kao i od uticaja i praktičnosti revizorskih preporuka.

Interna revizija nema ulogu inspekcije. Internoj reviziji je neophodna saradnja zaposlenih i rukovodstva kako bi pribavila dovoljnu količinu istinitih podataka potrebnih za obavljanje dužnosti revizije. Najbolji način da se održi atmosfera međusobnog poverenja i saradnje jeste da interna revizija usvoji *participativan* pristup, da u svom radu i ciljevima bude transparentna i da u svakom trenutku održava profesionalne odnose.

Profesionalni sud samog revizora ostaje osnovno obeležje:

- reviziju treba prilagoditi okolnostima u samom subjektu revizije i zasnovati je na proceni revizijskog rizika;
- pružanje mišljenja o internim kontrolama nije jedini cilj revizije u javnom sektoru; ispitivanje strukture korporativnog upravljanja u subjektu revizije i ispitivanje uspešnosti upravljanja (performansi) u srednjoročnom periodu treba da postanu jednako važni;
- nalazi revizije treba da budu blagovremeno predstavljani u izveštaju, kako bi se osiguralo blagovremeno preduzimanje odgovarajućih aktivnosti.

Procedure i metodologije potrebno je da budu usklađene sa Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije, koje je utvrdio Međunarodni institut internih revizora (*Institute of Internal Auditors*). Metodologije i procedure treba da budu u skladu sa najboljom praksom i da reflektuju promene u zakonskom i revizijskom okruženju. Prema tome, interna revizija predstavlja aktivnost koja pruža nezavisno, objektivno uveravanje i ima savetodavnu aktivnost, čija je svrha unapređenje poslovanja, osim toga kontinuirano

procenjuje i vrednuje upravljanje rizicima (Ministarstvo finansija – Vlada Republike Srbije, Sl. glasnik RS, 99/2011).

Svaki revizor je dužan da se pobrine da se shvate sve izmene u pogledu metodologije i prakse. Eksterni revizor ispituje pouzdanost finansijskih izveštaja, koji zavise od finansijskog sistema i primene računovodstvene regulative u preduzeću. Eksterni revizor doprinosi efikasnoj alokaciji ograničenih ekonomskih resursa uz uvažavanje standarda za finansijsko izveštavanje, reviziju i kontrolu kvaliteta, etičke kodekse i regulisanje ponašanja računovođa preduzeća (Ljubisavljević, 2011). Osim toga, potrebno je da se vrši edukacija pomenutih kadrova, a nju možemo posmatrati i u kontekstu profesionalizacije rada, odnosno u procesu privredno-ekonomskog, tehničkog, organizacionog i drugog načina posmatranja (Popović, 2014).

Revizorovo mišljenje je potrebno da bi se obezbedila verodostojnost finansijskih izveštaja. Posmatrajući sam fokus revizije može se uočiti da su poslovi revizije u suštini poslovi vezani za finansijske izveštaje koji su predmet usluga koje vrše ovlašćeni revizori. Cilj revizije finansijskih izveštaja, koji su urađeni u skladu sa međunarodnim računovodstvenim politikama, bi trebalo da bude takav da omogući revizorovo izražavanje mišljenja o tim finansijskim izveštajima.

Efektivan sistem interne kontrole treba da poseduje *obeležja uspostavljanja standarda*, mere ostvarene uspešnosti, treba da analizira i poredi ostvarene rezultate u odnosu na standarde, vodi računa o programu korektivnih radnji i analizira i revidira standarde. Druga bitna karakteristika uspešne interne kontrole je *ekonomičnost vremena i novca*, kojima se meri uspešnost u odnosu na planirane rezultate. Blagovremenost i jednostavnost u primeni od strane zaposlenih čini osnovu merenja kritičnih tačaka sistema. Treća karakteristika predstavlja *odnos neostvarenja ciljeva i troškova* uspostavljenih kontrola. Treba istaći da je previše kontrola preskupo i kontraproduktivno, a premalo predstavlja nepotreban rizik.

4. REZULTATI PRIMENE REVIZORSKIH POSLOVA SA CILJEM POBOLJŠANJA REZULTATA POSLOVANJA

Interni revizori u preduzeću, odnosno zaposleni u delu internih kontrola, na kraju svog rada sastavljaju izveštaj, kao formalni zapis o rezultatima izvršene revizije, sačinjen u pisanoj formi. Postoje dve osnovne vrste revizijskih izveštaja:

Standardni izveštaj je vrsta izveštaja koja se najčešće koristi. Sastoji se iz tri osnovna dela: rezime, plan aktivnosti (akcioni plan) i detaljan izveštaj.

Memorandum o reviziji je najčešće kraći od standardnog izveštaja i služi:

- za brze i specifične preglede koji se obavljaju na zahtev rukovodstva kako bi se dobile informacije o rezultatima naknadnih revizija,
- kada se pojave samo manje bitni nalazi revizije i
- kao prelazni izveštaj u dužim revizijama.

Kao alternativa za revizijski izveštaj postoji i mogućnost *usmene prezentacije*, što podrazumeva formalnu prezentaciju nalaza revizije, kao i diskusiju o merama koje rukovodstvo treba da preduzme.

Prednosti i nedostaci izveštaja i prezentacija su predstavljeni u Tabeli 1.

Tabela 1

Moguće prednosti i nedostaci u primeni izveštavanja

Metoda prezentacije	Prednosti	Nedostaci
Prezentacija	<ul style="list-style-type: none"> • Interaktivna • Fleksibilna • Lakše prihvatanje • Pomaže u razmatranju težih pitanja i rešenja • Može povećati šansu za sprovođenje mera • Doprinosi fokusiranju na prioritetna pitanja • Interna revizija može uticati na preduzimanje mera 	<ul style="list-style-type: none"> • Ne mogu se predstaviti svi dokazi • Može dovesti do poteškoća prilikom predavljanja složenih podataka što može dovesti do nesporazuma • Potrebne su veštine prezentovanja i aktivno učešće dve osobe • Neophodna je dobra priprema • Mogućnost dominacije jedne osobe ili određenog problema • Korisnik može i dalje zahtevati izveštaj
Standardni izveštaj	<ul style="list-style-type: none"> • Dobar za detaljno izveštavanje i složene podatke • Može da obezbedi opšte informacije i kontekst • Dokazi su odmah na raspolaganju čitaocu • Neki korisnici smatraju da su izveštaji „autoritativniji“ 	<ul style="list-style-type: none"> • Zahtevaju više vremena za pripremu • Dugački izveštaji mogu ostati nepročitani do kraja • Ponekad teško prihvatljivi • Mogu biti neblagovremeno prezentovani zbog kašnjenja u pripremi

Napomena. Preuzeto od *Priručnik za interne revizore u Srbiji – za internu upotrebu* od Ministarstvo finansija – Vlada Republike Srbije, Sektor za internu kontrolu i internu reviziju, 2013, Beograd.

Nakon prezentovanog, interni revizori i zaposleni u internoj kontroli preduzeća mogu preduzeti sledeći korak, koji nije uniforman, već je ostavljena mogućnost da obim, strukturu, sadržaj i druga obeležja interni revizori mogu uraditi u zavisnosti od procenjene dubine interne kontrole koju žele da sprovedu u svom radu, kojeg dostavljaju menadžmentu preduzeća. U radu su date mogućnosti prikaza izveštaja internih revizora i kontrolora, koji se mogu iskoristiti za ove planirane aktivnosti.

Tabela 2

Primer: Sadržaj izveštaja

	Nacrt	Konačni	Nije primenljivo
1. Revizijski izveštaj uključuje:			
<ul style="list-style-type: none"> • propratno pismo • naslovnu stranu • sadržaj 			
2. Revizijski izveštaj sadrži rezime (maksimalno 2/3 stranice)			
3. Detaljan izveštaj uključuje:			
<ul style="list-style-type: none"> • Svrhu revizije, kao i izvore, ukoliko je to moguće • Obim revizije, kao i period pokriven revizijom, funkcije ili procedure koje su pregledane, kao i revizijske tehnike koje su korišćene • Opšte informacije koje opisuju određenu aktivnost: <ul style="list-style-type: none"> • rezultat revizije • nalaz revizije • zaključak revizije • preporuke revizije • plan aktivnosti • sve relevantne priloge 			
4. Nacrt izveštaja je jasno označen kao „nacrt“			

Napomena. Preuzeto od *Priručnik za interne revizore u Srbiji – za internu upotrebu* od Ministarstvo finansija – Vlada Republike Srbije, Sektor za internu kontrolu i internu reviziju, 2013, Beograd.

Tabela 3

Kvalitet, ton i izgled izveštaja

	Nacrt	Konačni	Nije primenljivo
1.	Izveštaj je jasan, koncizan i bez nepotrebnih detalja.		
2.	Zaključci izneti u rezimeu i glavnom delu izveštaja su konsistentni.		
3.	Izveštaj je podeljen u odeljke i svaki odeljak je jasno obeležen.		
4.	Ukoliko su neophodni, opisi operativnih procedura su kratki i koncizni.		
5.	Struktura izveštaja je logična i laka za praćenje.		
6.	Izbegavaju se žargoni, tehnički jezik, kliše i kolokvijalizmi.		
7.	Akronimi i skraćenice su definisani pre nego što se upotrebe.		
8.	Više se koristi aktivno nego pasivno stanje.		
9.	Izveštaj je direktan i relevantan.		
10.	Zaglavlja su informativna i deskriptivna.		
11.	Uvodne rečenice su snažne i privlače pažnju.		
12.	Prvo su prezentovana glavna pitanja.		
13.	Ton je umeren i uravnotežen.		
14.	Nalazi su izneti konstruktivno.		
15.	Preporuke su usmerene ka postizanju željenih rezultata, mada ne navode svaki korak mera koje treba da se preduzmu.		
16.	Izveštaj izgleda profesionalno.		
17.	Pravopis i gramatika su u redu.		

Napomena. Preuzeto od *Priručnik za interne revizore u Srbiji - za internu upotrebu* od Ministarstvo finansija – Vlada Republike Srbije, Sektor za internu kontrolu i internu reviziju, 2013, Beograd.

Izveštaji o reviziji poslovanja se suštinski razlikuju od izveštaja revizora finansijskih izveštaja. Izveštaj o reviziji poslovanja obično ne sadrži mišljenje o

ukupnom poslovanju, već se u takvim izveštajima daju komentari uz pojedine obrađene nalaze.

Revizija poslovanja preduzeća trebala bi da postane značajan deo revizijske profesije, jer je Republika Srbija u procesu unificiranja i usvajanja svih ekonomskih, poreskih i stručnih normi koje vladaju u zemljama EU. Potreba za revizijom poslovanja u Republici Srbiji je velika, ali naša preduzeća imaju mala saznanja o efektima korišćenja te usluge, a još manje finansijskih mogućnosti da ih stvarno i primene. Zbog toga smo uvereni da bi i država, u okviru najavljenih besplatnih konsalting usluga, pre svega za novootvorena preduzeća, trebalo da opredeli određeni iznos i za usluge revizije poslovanja takvih preduzeća. Koristi eventualne primene revizije poslovanja preduzeća treba posmatrati u slučaju kada pozitivne rezultate preduzeće ostvaruje po obavljenoj reviziji sopstvenog poslovanja. Te koristi se još materijalizuju i u navodima i preporukama revizora poslovanja u revizorskom izveštaju. Međutim, veoma je važno naglasiti da revizija poslovanja preduzeća neće sama po sebi doprineti poboljšanju, već je zadatak organa upravljanja preduzeća da iznete preporuke u revizorskom izveštaju na optimalan način implementiraju u praksi i time doprinesu poboljšanju sopstvenog poslovanja. Tek tada je revizija poslovanja u potpunosti opravdala svrhu svog postojanja i omogućila da se ostvare veće koristi nego što su bili troškovi revizije poslovanja. U ovom radu osnovna intencija je bila da se analiziraju mogućnosti i koristi revizije poslovanja, bez obzira na kom nivou se revizija obavlja u preduzeću.

5. ZAKLJUČAK

Za postizanje sigurnosti u vođenju i upravljanju preduzeća, menadžment preduzeća ima vrlo različite instrumente na raspolaganju. Menadžment preduzeća stalno traga za načinom boljeg uspostavljanja kontrole preduzeća, što predstavlja dug i kontinuiran proces. Jedna od mogućnosti koja stoji na raspolaganju menadžmentu preduzeća je primena interne kontrole i interne revizije u toku redovnog poslovanja preduzeća. Nakon donesene odluke da se izvrši revizija poslovanja određenog perioda, menadžment preduzeća može doneti odluku da se izvrši i revizija samog poslovanja. U radu su dati elementi upravljačkog pristupa internoj kontroli i osnovni prikazi interne revizije koji mogu biti primenjeni u funkciji menadžmenta većine srednjih i velikih preduzeća.

Menadžment koji vodi novootvorena preduzeća ima veće šanse da otkrije slabosti sistema kojim upravlja ukoliko se opredeli da u kraćim vremenskim intervalima izvrši pre svega interne kontrole pojedinih delova u preduzeću, a potom da izvrši i internu reviziju celog sistema preduzeća. Na kraju se može

opredeliti da izvrši i reviziju poslovanja, odnosno tek nakon takve revizije utvrđuje se prava slika i uspešnost u poslovanju za određeni vremenski period. Na kraju, važno je istaći da ne postoji takav sistem interne kontrole i interne revizije koji bi svaki put obezbedio perfektno rezultate zaštite preduzeća od neželjenih delovanja. Svaka kontrola koja se sprovodi, a u radu je data mogućnost prikaza osnove interne kontrole, interne revizije i revizije poslovanja, ima za posledicu određene troškove, uz napomenu da veći broj kontrola daje bolje rezultate, ali i povećava troškove za preduzeće. Menadžment je taj koji donosi odluke i ceo proces dovodi u željenu i optimalnu ravan, koja je u skladu sa ciljevima koji su postavljeni pred menadžment.

REFERENCE

- Chorafas, D. N. (2001). *Implementing and Auditing the Internal Control System*. Chippenham, Wiltshire: Antony Rowe Ltd.
- COSO. (1992). *Internal Control-Integrated Framework*. Jersey City, NJ: Committee of Sponsoring Organizations.
- Eremić-Đodić, J., Savanović, N., & Sikimić, V. (2012). Upravljanje procesom interne kontrole. *Poslovna ekonomija*, 6 (2), 291–313.
- Ivaniš, M. (2003). Osnovne vrste i forme revizorskih izveštaja. *Revizor*, 6 (24), 17–30.
- Jorion, P. (2001). *Value At Risk: The New Benchmark for Managing Financial Risk*, 2nd ed. McGraw-Hill.
- Lynch, F. (2007). *Finansijske informacije za menadžment*. Beograd: Savez računovođa i revizora Srbije.
- Ljubisavljević, S. (2011). Revizija kao instrument provere kvaliteta finansijskog izveštavanja. U Stojanović, R. (ured.), *Kvalitet finansijskog izveštavanja – izazovi, perspektive i ograničenja*, 42. Simpozijum „Računovodstvo i poslovne finansije u savremenim uslovima poslovanja“, Zlatibor (162–179). Beograd: Savez računovođa i revizora Srbije.
- Ljutić, B. (2005). *Revizija: Logika, principi i praksa*. Beograd: Ljutić, B.
- Ministarstvo finansija – Vlada Republike Srbije. (2011). *Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru*. Službeni glasnik RS, 99/2011.
- Popović, S., Eremić-Đodić, J., Grublješić, Ž., & Mijić, R. (2014). Internal control management functions. U: *IV International Symposium* ŠKOLA BIZNISA, 1/2014, 95 – 107

Engineering Management and Competitiveness (373–377). Zrenjanin: Tehnički fakultet „Mihajlo Pupin“.

Popović, S. (2014). *Socio-ekonomski faktori ograničenja razvoja agrara*. Novi Sad: Univerzitet Privredna akademija.

Root, J. S. (1999). *Beyond COSO: Internal Control To Enhance Corporate Governance*. New York: John Wiley & Sons, Inc.

Soltani, B. (2009). *Revizija: Međunarodni pristup*. Zagreb: Mate.

Stanišić, M. (2006). Modeli interne kontrole. *Računovodstvo*, 50 (9–10), 22–35.

Vitorović, B. (2002). Uspostavljanje i organizovanje interne revizije. *Revizor*, 5 (17), 63–77.

Vitorović, B. (2004). *Interne kontrole i interna revizija*. Beograd: Savez računovođa i revizora Srbije.

Primljeno: 05.05.2014.

Odobreno: 24.06.2014.