

UDK 657.474.57:336.226.3

10.7251/FIN1204014D

Duško Daničić*

Milenko Janić**

PREGLEDNI RAD

Značaj planiranja za ostvarenje ciljeva interne revizije

Rezime

Interna revizija u privrednom društvu predstavlja samostalnu, objektivnu i konsultantsku aktivnost, čiji je cilj da doprinese stvaranju dodatne vrijednosti za entitet. Svoj rad interna revizija treba da usmjeri ka ostvarenju poslovnih i drugih ciljeva koje preduzeće ima, uključujući i interese društvene zajednice. Ova funkcija pomaže da se racionalnije i efikasnije upravlja rizicima, kontrolnim i upravljačkim procesima. Da bi interna revizija ostvarila svoje zadatke, potrebno je da njen rad bude usmjeren ka ostvarenju planskih zadataka. Izrada plana interne revizije je odgovoran i složen zadatak koji treba da uzme u obzir prioritete ciljeve organizacije, procjenu rizičnih područja, značaj funkcija u kojima je ocijenjena prisutnost faktora sa iznadprosječnim rizicima, realne mogućnosti službe interne revizije i dr. Pored navedenoga, planski zadaci treba da se usklade i sa zahtjevima koje pred internu reviziju postavljaju Međunarodni standardi interne revizije, zakonodavna regulativa, opšta akta i poslovni ciljevi organizacije. Pored godišnjih planova koji se jedino i susreću u našoj praksi, potrebno je da se u planske dokumente uključe i planovi odjeljenja interne revizije za duže vremenske periode. Sadašnji položaj interne revizije nije adekvatan njenoj ulozi i značaju te se vrlo često rezultati interne revizije ne koriste od strane rukovodstva privrednog entiteta kod donošenja poslovnih odluka i za potrebe procjene načina odgovora na poslovne i druge rizike koji se u privrednom životu pojavljuju. Interna revizija se jedino svojim objektivnim pristupom i nepristranim rezultatima može nametnuti kao funkcija koja je vrlo značajna za praćenje poslovnih procesa, ocjenu internih kontrola i rizika organizacije.

Ključne riječi: interna revizija, planski zadaci, Međunarodni standardi interne revizije

UVOD

U javnim preduzećima, ali i u drugim privrednim subjektima, interna revizija ima obavezu da svoje aktivnosti usmjeri ka ostvarenju osnovnih ciljeva i prioriteta konkretne organizacije. Obaveze, odgovornosti, ovlaštenja i postupci interne revizije u javnom preduzeću definisani su Zakonom o javnim preduzećima, statutom javnog preduzeća, poslovnikom o radu odbora za reviziju¹, pravilnikom o organizovanju odjeljenja interne revizije, studijom rizika i planom rada odjeljenja interne revizije. Kod drugih privrednih subjekata koji nemaju obavezu primjene Zakona o javnim preduzećima moguće je pozivanje na odredbe Zakona o privrednim društvima², kao i na opšta akta koja uređuju osnivanje i rad interne revizije.

U skladu sa opštim aktom javnog preduzeća, a na osnovu odredbi Zakona o javnim preduzećima³, uprava javnog preduzeća⁴ je dužna da izradi i podnese na razmatranje nadzornom odboru planove poslovanja javnog preduzeća. Uprava javnog preduzeća izrađuje godišnji plan poslovanja i srednjoročni (trogodišnji) plan poslovanja, a po potrebi može da izradi i plan koji obuhvata duže vremenske periode, koji se izrađuje za vremenska razdoblja duža od tri godine,

odnosno na period od pet, deset ili više godina. Kako su aktivnosti interne revizije direktno usmjerene ka cilju ostvarenja tih poslovnih planova, to i planove interne revizije treba sačinjavati za iste vremenske periode. Međutim, kada je interna revizija u pitanju, u praksi se sačinjavaju samo godišnji planovi. Slična je praksa i u privrednim organizacijama koje nisu obavezne da primjenjuju Zakon o javnim preduzećima.

Posebna pažnja će se posvetiti ključnim faktorima koji opredjeljuju postupak i način selekcije prioriteta zadataka interne revizije kod izrade godišnjeg plana aktivnosti. Teorija planiranja upućuje i na potrebu izrade operativnih planova koji bi trebalo da aktualiziraju planske zadatke na način da se koriguju u skladu sa tekućim potrebama organizacija. Razlozi i ciljevi operativnog planiranja i usklađivanja planskih aktivnosti interne revizije sa poslovnim planovima rukovodstva organizacije, koji mogu uticati na redukciju, izmjene ili proširenje godišnjih planova aktivnosti interne revizije, takođe će biti razmotreni.

* Partner u Društvu za reviziju „ADITON“ B. Luka, e-adresa: aditon.doo@gmail.com

** Samostalni stručni konsultant, e-adresa: janicmil@teol.net

¹ U daljem tekstu će se koristiti samo riječ "odbor" ili puni naziv - "odbor za reviziju".

² Vidjeti odredbe članova od 320. do 323. – Interna revizija i odbor za reviziju iz Zakona o privrednim društvima "Službeni glasnik Republike Srpske", broj: 127/08, 58/09 i 100/11.

³ Vidjeti član 10. i član 23. Zakona o javnim preduzećima, "Službeni glasnik Republike Srpske", broj 75/04.

⁴ Za ovaj pojam će se koristiti i izrazi: privredni subjekt, poslovni entitet, pravno lice, organizacija i dr.

1. PLANIRANJE U INTERNOJ REVIZIJI, ZAKONODAVNA REGULATIVA I MEĐUNARODNI STANDARDI ZA PROFESIONALNU PRAKSU INTERNE REVIZIJE

Planiranje predstavlja početnu fazu upravljanja u kojoj se definišu ciljevi preduzeća, mjere i aktivnosti za dostizanje unaprijed postavljenih ciljeva. To je kompleksan i dinamičan proces koji se sastoji od niza potprocesa i faza koje treba da rezultiraju konzistentnim aktom uprave, odnosno vlasnika privrednog subjekta. Proces planiranja treba da obuhvata sve dijelove i sve funkcije preduzeća, što znači da svaka organizaciona jedinica i svaka funkcija unutar preduzeća vrši izradu svog plana radi dostizanja postavljenih ciljeva, a time i ukupnih ciljeva preduzeća. Osnov planiranja jeste predviđanje, pa je ono uvijek povezano sa rizikom i neizvjesnošću, što podrazumijeva da je dostizanje ciljeva koje treba realizovati u budućnosti podložno mnogim promjenama koje nastaju unutar i izvan preduzeća. Planske aktivnosti treba da osiguraju da preduzeće kao entitet u budućnosti posluje na način koji mu omogućava ne samo opstanak, već kontinuirani rast i razvoj⁵. Isti značaj treba posvetiti i planiranju koje se odnosi na funkciju i zadatke interne revizije.

Važnost koju je zakonodavac dao planskim aktivnostima odbora za reviziju i odjeljenja interne revizije moguće je pratiti kroz Zakon o javnim preduzećima⁶, koje obligatorno zadužuju odbor i odjeljenje da sačine godišnju studiju rizika, kao i plan rada odjeljenja interne revizije. Odgovornost za predlaganje i donošenje planskih dokumenata je na direktoru interne revizije i odboru za reviziju. Iako se u Zakonu ne navodi takva obaveza, planski dokumenti koji se odnose na internu reviziju trebalo bi da prate poslovne planove, kako godišnje, tako i srednjoročne i one koji se odnose na duže vremenske periode. Godišnji planovi nisu dovoljni da se na adekvatan način artikulišu dugoročni zadaci interne revizije. Stoga bi organizacija trebalo da sačinjava planove interne revizije koji sadrže planske aktivnosti za periode koji su znatno duži, jer se strateški ciljevi ove konsultantske i korektivne funkcije ne mogu postići izradom samo godišnjeg plana rada.

Međunarodni standardi za profesionalnu praksu interne revizije, koje je Institut internih revizora⁷ objavio 2008. godine i inovirao u 2012. godini, u standardu 2010⁸ – Planiranje, određuje da odgovorna lica moraju ustanoviti planove zasnovane na ocjeni rizika kako bi odredili prioritete aktivnosti interne revizije, koji su usaglašeni sa ciljevima organizacije. Plan angažovanja aktivnosti interne revizije mora se zasnivati na dokumentovanoj procjeni rizika, koja se vrši najmanje jednom godišnje. U ovom procesu, kako se naglašava u odjeljku A1 Standarda, mora se uzeti u obzir mišljenje višeg rukovodstva i odbora. Izvršni rukovodilac revizije mora da obezbijedi da su resursi interne revizije odgovarajući, dovoljni, i da se efektivno koriste na ostvarenju odobrenog plana. Kako se objašnjava u standardu 2010, resursi se efektivno koriste onda kada se koriste na način kojim se optimizira ostvarenje odobrenog plana. Termin „odgovarajući“ se odnosi na skup znanja, vještina i drugih sposobnosti neophodnih za realizaciju plana. Termin „dovoljni“ se odnosi na kvantitet resursa neophodnih za njegovu realizaciju.

Standard za profesionalnu praksu interne revizije 2010 – Planiranje, ne određuje vremenski period za koji se treba da se donose planovi interne revizije, da li su to samo operativni, godišnji planovi ili projekcije zadataka interne revizije za neki duži vremenski period. Međutim, odredbe Standarda naglašavaju odgovornost rukovodstva interne revizije da svoje aktivnosti usklade sa poslovnim planovima kao i sa strateškim i operativnim ciljevima višeg rukovodstva organizacije⁹. Navedene odredbe Standarda upućuju na zaključak da ako se u organizaciji donose srednjoročni ili dugoročni poslovni planovi, da isto tako treba usvojiti i planove interne revizije za iste vremenske periode.

Opšta načela o planiranju koja su sadržana u standardu 2010 treba poštovati kada su u pitanju privatnopravni privredni subjekti, ali i javna preduzeća, kao i drugi subjekti u kojima je interna revizija organizovana.

U nastavku će se obrazložiti potreba da se aktivnosti interne revizije posmatraju i u nekom drugom periodu, a ne samo kao godišnje planske aktivnosti ove funkcije u organizaciji.

2. SREDNJOROČNI/ DUGOROČNI PLAN INTERNE REVIZIJE

Planiranje, s obzirom na vremenski raspon kada se očekuje ostvarenje poslovnih ciljeva, najčešće se dijeli na kratkoročno, srednjoročno i dugoročno. Na bilo koji period da se plan odnosi, planiranje je sastavni dio strategije poslovnih subjekata. Odnos strategije i planiranja na osnovu istraživanja ukazuje da se strategija definiše odgovarajućim planovima. Međutim, prisutna je i povratna veza, što znači da planovi i njihova realizacija bitno utiče na redefinisane postavljene strategije. Planovi su povratna veza (feedback) koji ukazuju menadžmentu na promjenu strategije, ali i budućih planova¹⁰.

Planiranje koje obuhvata vremenski period duži od jedne godine često se naziva i strateškim planiranjem. Srednjoročno i dugoročno planiranje je složen proces, sa nizom faza, a osnovne su: (1) pregled i preispitivanje okruženja, (2) popis planiranih zahtjeva, (3) uspostavljanje i iskazivanje ciljeva organizacije, (4) procjena postojećih resursa, (5) kreiranje novih ili promjena postojećih modela planiranja i (6) povezivanje strateškog planiranja s finansijskim planiranjem.

Adekvatno srednjoročnom i dugoročnom poslovnom planu preduzeća, odjeljenje interne revizije treba da izradi i plan svojih aktivnosti za te periode. U tim planskim dokumentima interne revizije, potrebno je izvršiti procjenu rizika za cijeli srednjoročni ili dugoročni period, kako bi uprava preduzeća mogla donositi odgovarajuće odluke čiji bi cilj trebalo da bude razvoj organizacije ili ostvarenje drugih strateških ciljeva.

Utvrđivanjem rizičnih područja osnovnih planskih aktivnosti i procjenom uticaja tih rizika na ostvarenje poslovnih rezultata u budućem srednjoročnom i dugoročnom periodu, odjeljenje interne revizije preduzeća može značajno da utiče da uprava na adekvatan

⁵ Vidjeti poglavlje koje razmatra planiranje u privrednim društvima u knjizi Todorović J., Đurić D., Janošević S.: *Strategijski menadžment*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003

⁶ O tome opširnije vidjeti odredbe članova 26. i 31. Zakona o javnim preduzećima („Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 49/04. i 78/11).

⁷ The Institute of Internal Auditors, <https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx>

⁸ International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards), The Institute of Internal Auditors, oktobar, 2012. <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/pages/standards.aspx>, pregledano novembra 2012.

⁹ Vidjeti Odjeljak A1 u Međunarodnim standardima profesionalne prakse internih revizora 2010 – Planiranje.

¹⁰ Vidjeti opširnije u knjizi Gulin Danimir i drugi, *Poslovno planiranje, kontrola i analiza*; Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb 2004.

način odgovori zadacima donošenja odluka u svrhu efikasnijeg poslovanja i razvoja, boljeg korištenja resursa, opravdanosti i isplativosti ulaganja sredstava u odgovarajućem budućem vremenu. Na ovaj način interna revizija bi u potpunosti ispunila svoj zadatak i opravdala postojanje.¹¹

Utvrđivanjem rizika u dugoročnom planu interne revizije, mjere koje se planiraju za smanjenje tih rizika i njihova realizacija, trebalo bi pozitivno da utiču na ostvarivanje planiranih rezultata. Tim se može značajno doprinijeti realizaciji srednjoročnog i dugoročnog plana, što je slučaj sa planovima koji se odnose na redovno poslovanje, ali i na razvojne planove.

Upravo iz navedenih razloga u odjeljenje interne revizije preduzeća treba uvesti obavezu izrade srednjoročnih i dugoročnih planova. Kao osnova za njihovo predlaganje treba da posluže prijedlozi ili već usvojeni srednjoročni i dugoročni planovi poslovanja i razvoja preduzeća. Dugoročni plan rada odjeljenja interne revizije treba postati „most“ između srednjoročnih planova poslovanja i razvojnih planova preduzeća s jedne strane i procesa upravljanja rizicima koji se mogu javiti u realizaciji tih planova s druge strane. Ti planovi bi umnogome doprinijeli da godišnji planovi interne revizije budu zasnovani na realnoj osnovi, uvažavajući ciljeve koji su već verifikovani od strane nadležnog organa koji je odobrio plan poslovanja i razvoja organizacije.

3. GODIŠNJI PLAN INTERNE REVIZIJE

3.1. Preduslovi za uspješan rad odjeljenja interne revizije

U skladu sa zakonodavnom regulativom i Međunarodnim standardima za profesionalnu praksu interne revizije, ali i opštim aktima koji bi preduzeće trebalo donijeti¹², potrebno je da se osigura formiranje, odgovarajuća organizacija i funkcionisanje interne revizije. Rukovodstvo odjeljenja interne revizije¹³ ima obavezu da sačini godišnji plan rada i da ga podnese na razmatranje odboru za reviziju. Opravdane i argumentovane primjedbe i preporuke odbora i rukovodstva vezane za planiranje revizija, odjeljenje interne revizije treba uvrstiti u godišnji plan.

Uspješnost rada interne revizije koji se treba ogledati u stepenu ostvarenja postavljenih ciljeva, smanjenju ili otklanjanju rizika u poslovanju i upravljanju organizacijom, zavisi od niza faktora, a među najznačajnijim je ljudski faktor koji se može sagledati kroz sljedeće zahtjeve:

- za interne revizore treba izabrati lica koja su dobro obučena, sa profesionalnim znanjem i iskustvom u struci, uz poznavanje procesa rada i funkcionisanja sistema preduzeća,
- da internu reviziju vrše kadrovi koji, pored profesionalnog znanja i potrebnog iskustva u struci, posjeduju sposobnost komunikacije, fer odnosa prema svim licima sa kojima je komunikacija neophodna, kao i sposobnost rješavanja problema koje susreću u svom radu u uslovima kada ispitivanjem poslovnih događaja može doći i do konfliktnih situacija,
- da reviziju obavljaju lica koja imaju sposobnost timskog rada, a za poslove za koje su potrebna specijalistička znanja i iskustva, da bi ih što bolje revidirali, stupaju u kontakt ili angažuju adekvatne stručnjake, koji ta znanja i iskustva posjeduju,

- da interni revizori posjeduju osobinu odabira najbolje prakse i aktivnosti, da su bez predrasuda i da izbjegavaju sukobe interesa i
- da se kod provođenja interne revizije poštuju etički principi, a koji se odnose na profesionalnu odgovornost revizora.

Godišnji plan rada odjeljenja interne revizije se radi na osnovu godišnje studije rizika preduzeća koja je prethodno usaglašena sa upravom društva. Planom rada treba da budu obuhvaćena posebno rizična područja poslovanja. Rangiranje prioriteta predlaže se na usvajanje odboru¹⁴. Broj i obim planiranih revizija trebalo bi da bude u skladu sa kadrovskim, stručnim i drugim ograničenjima odjeljenja interne revizije, te da se sa velikom izvjesnošću može realizovati u planskom periodu.

Pored planiranja pojedinih revizorskih aktivnosti koje se odnose na realizaciju godišnjeg plana odjeljenja, potrebno je izvršiti i planiranje drugih poslova. To su izrada godišnje studije rizika, procjena obima i vremena koje je rezervisano za predstavnike eksterne revizije ili službenike javne revizije, te planiranje kontinuirane obuke i usavršavanja.

Kako bi se proces interne revizije obavio uspješno, potrebno je obezbijediti materijalno-tehnička sredstva i druge preduslove, a između ostalog i:

- računarsku opremu, prevozna sredstva – ako postoje odredišta koja su dislocirana od sjedišta organizacije i dr.;
- stručnu literaturu koja obuhvaća i službena glasila zakonodavnih vlasti bilo državnih, entitetskih ili lokalne samouprave;
- omogućavanje prisustvovanja kontinuiranoj profesionalnoj edukaciji koju organizuju profesionalno udruženje ili druga obrazovna institucija;
- mogućnost da se za specifična pitanja angažuju interni ili vanjski eksperti iz određene specijalističke oblasti za koju interni revizor ili drugi član tima nemaju potrebna znanja i iskustvo.

Budžet odjeljenja interne revizije se sastoji od sredstava za bruto plate zaposlenih u odjeljenju interne revizije, te za ostala lična primanja i materijalne troškove. Za obezbjeđenje budžeta odjeljenja interne revizije odgovorna je uprava preduzeća koja ta sredstva treba da uključi u godišnji finansijski plan.

Kako bi mogli efikasno, sveobuhvatno i kvalitetno da izvrše sve poslove utvrđene planom, ali i vanredne angažmane, tim internih revizora treba da:

- ima neograničen pristup svim funkcijama, odlukama i ispravama koji se tiču imovine i obaveza, kao i izvještajima o poslovanju društva;
- slobodno komuniciraju sa zaposlenim u preduzeću uz udovoljavanje zahtjevima o radu i posebnim angažovanjima tih lica uz pregled poslova koje ta lica obavljaju ili su ga obavila;
- traži i dobija neophodnu pomoć zaposlenih u organizacionoj jedinici preduzeća, koja se revidira, pa i za pitanja koja se direktno ne odnose na poslove koje trenutno obavljaju;
- zahtijeva pomoć stručnih lica izvan organizacije kada se ocjeni da je to neophodno.
- na osnovu provedenih postupaka koji su planirani, samostalno donosi zaključke i preporuke.

Rukovodilac interne revizije bi trebalo da ima sposobnost upravljanja procesima interne revizije, počevši od planiranja konkretnog pregleda, ocjene rizika i određivanja materijalnosti, pa do okončanja revizije i

¹¹ Vidjeti opširnije u poglavlju 5 – Uspostavljanje revizijske strategije, str. 187–204 u knjizi Pickett K.H. Spencer, 2007, *Osnovni priručnik za internu reviziju*.

¹² Kao opšti akti to mogu biti: statut, ugovor o osnivanju, pravilnik o internoj reviziji, pravilnik o internim kontrolama, pravilnik o računovodstvu i dr.

¹³ Vidjeti odjeljak A2 i C1 u Međunarodnim standardima profesionalne prakse internih revizora 2010 – Planiranje.

¹⁴ Preporuka je da se plan rada usvoji do kraja tekuće godine za narednu poslovnu godinu.

donošenja zaključaka i preporuka. Kada je potrebno, kontaktira najviše rukovodstvo u sličajevima kada se odgovori na određena pitanja ne mogu dobiti od zaposlenih lica i na uobičajeni način. Takođe, izvršni rukovodilac revizije treba da je u stalnom kontaktu sa odborom, odnosno predsjednikom odbora.

Ako je godišnji plan odjeljenja interne revizije sačinjen u skladu sa dobro osmišljenom studijom rizika uvažavajući realne mogućnosti članova revizorskog tima, ne postoje razlozi da se godišnji plan interne revizije ne realizuje u skladu sa očekivanjima. Takođe, realizacijom godišnjeg plana trebalo bi da se ostvare i glavni ciljevi interne revizije, a to je smanjenje ukupnog poslovnog rizika preduzeća i predlaganje preporuka koje će poboljšati ukupan poslovni ambijent u organizaciji.

3.2. Godišnja studija rizika – osnova za izradu plana

Neophodnost procjene rizika i upravljanja rizicima stvorila je novi pristup internoj reviziji koji je zasnovan na identifikaciji rizičnih faktora u poslovanju privrednih društava, ali i dugih poslovnih subjekata i stvaranju strategije adekvatnog odgovora. Ovako postavljena interna revizija daje dovoljno elemenata rukovodstvu da djelotvornije upravlja organizacijom, te na taj način štiti i povećava njenu vrijednost.

Politika rizika je veoma bitan dio poslovne politike svakog privrednog subjekta i ona treba da definiše postupanje sa rizicima u okviru zakonskih i normativnih akata preduzeća te prakse uobičajene za poslovno okruženje ili djelatnost.

Strategija rizika obuhvata sljedeće postupke sa rizicima:

- ocjenjivanje rizika,
- prikazivanje i kategorizacija rizika,
- nadležnost rukovodstva nad rizicima,
- provođenje kontrole nad rizicima i
- izvještavanje o rizicima.

Jedan od najvažnijih zadataka interne revizije je izrada godišnje studije rizika, koja se može sačiniti i za duže, ali i kraće vremenske periode. Na isti način kako se donose poslovni planovi i planovi razvoja, i studija rizika treba da prati iste vremenske periode (dugoročni, srednjoročni, godišnji). U godišnjoj studiji rizika treba definisati i procijeniti rizična područja poslovanja preduzeća, kvantifikovati rizike po njihovom intenzitetu, čime ocjena rizika poslovanja preduzeća može predstavljati osnovu za planiranje i provođenje revizije. Utvrđivanjem strategije koja se bazira na procjeni rizika, postavlja se temelj za upravljanje rizicima i za izradu planova interne revizije.¹⁵

Sama izrada studije rizika predstavlja najsloženiji posao i ako je studija rizika na objektivan način predstavila rizična područja organizacije, plan rada odjeljenja interne biće sastavljen na realnim osnovama. Time će se omogućiti da i provođenje postupka interne revizije u preduzeću bude efikasno i u skladu sa očekivanjima odbora.

3.3. Elementi godišnjeg plana rada interne revizije

Dokument koji treba da predstavlja osnovu za izradu godišnjeg plana rada odjeljenja interne revizije, kako je već naglašeno, jeste studija rizika, čije usvajanje prethodi izradi nacrtu godišnjeg plana aktivnosti odjeljenja. Ako je studija rizika urađena uz poštovanje načela studioznosti i sveobuhvatnosti, veća je vjerovatnost izrade kvalitetnog

plana rada odjeljenja interne revizije, a samim tim i konačnih rezultata interne revizije u preduzeću.¹⁶

Prvi dio godišnjeg plana interne revizije treba da sadrži pravni okvir koji uređuje dužnosti i odgovornost ove funkcije u organizaciji. To su prije svega zakonske odredbe koje se tiču dužnosti i odgovornosti odbora ali i samog odjeljenja interne revizije, opšta akta privrednog entiteta kao i pojedinačne odluke koje se odnose na rad ove funkcije, ako su takva akata od nadležnih tijela donesena.

Naredno poglavlje se može odnositi na definisanje ciljeva interne revizije. Ostvarenje osnovnih ciljeva ove funkcije trebalo bi da unaprijedi poslovanje organizacije, poveća pouzdanost podataka i informacija, pomogne u upravljanju rizicima, unaprijedi sistem internih kontrola i doprinese stvaranju dodatne vrijednosti privrednog subjekta. Ciljevi revizije su da, između ostalih, ocijeni da li se godišnja strategija privrednog društva, usvojena od strane vlasnika, odnosno uprave, ostvaruje dinamikom i na način kako je to planirano.

Potciljevi revizije su da ocijeni:

- **efikasnost** – da li se dobrima kojima raspolaže organizacija, upravlja na efikasan i ekonomičan način;
- **kompletnost** – da li godišnji izvještaj sadrži tačne, značajne i sve informacije u skladu sa važećim propisima i internim aktima privrednog subjekta, koje su neophodne za praćenje i sagledavanje poslovanja preduzeća;
- **postojanje i vrednovanje** – da li su sva sredstva, potraživanja i obaveze evidentirane na fer i tačan način, s tim da se prikazane informacije mogu potvrditi i provjeriti;
- **prezentovanje i objavljivanje** – da li je godišnji finansijski izvještaj sačinjen prema važećim zakonskim propisima i MRS/MSFI ili eventualno MRS za MSE¹⁷, što podrazumijeva i njegovu uporedivost sa prethodnim godinama, jer samo takvi FI mogu pružiti relevantne informacije o poslovanju preduzeća, kako internim tako i eksternim korisnicima;
- **prava i obaveze** – da li se na adekvatan način prezentuju informacije o sredstvima i potraživanjima koja pripadaju preduzeću, kao o visini i strukturi obaveza na dati datum;
- **ovlaštenja** – da li se preduzećem upravlja u skladu sa važećim zakonskim propisima, internim aktima i odlukama skupštine.

Sljedeće što se treba navesti u godišnjem planu rada interne revizije jeste opis procesa i postupaka bitnih za realizaciju planskih zadataka. Dinamika i obim plana internih revizorskih postupaka treba da bude usklađen sa internim pravilima, kompleksnošću pojedinog radnog zadatka i osposobljenošću lica koja se planiraju da budu angažovana na konkretnom zadatku. Proces revizije zasniva se na konceptu analize poslovanja (poslovnih aktivnosti) i procjene rizika koji su vezani za svaku konkretnu funkciju čije poslovanje i odgovornosti mogu biti predmet revizije.

Analiza poslovanja po organizacionim dijelovima privrednog subjekta, odnosno segmentima poslovnih aktivnosti, uz definisanje ciljeva i potciljeva revizije, omogućice sagledavanje i konkretizaciju rizika neotkrivanja materijalno značajne greške, što mora da se uzme u obzir kod izrade plana. Takođe, značajnu ulogu u procesu planiranja ima i sagledavanje prethodnih revizorskih izvještaja koji su povezani sa konkretnom poslovnom funkcijom i napora koji su preduzeti sa ciljem realizacije datih preporuka.

¹⁵ Kada je u pitanju postupak i način izrade studije rizika, čitaoce upućujemo na članak „Studija rizika u radu odjeljenja interne revizije“, koji će ujedno biti i osnova za praktičnu izradu godišnjeg plana rada odjeljenja interne revizije u nastavku, Daničić D. i Janić M., *Studija rizika u radu odjeljenja interne revizije*, „Financing“ br. 03/12.

¹⁶ Članak autora Daničić D. i Janić M. pod naslovom „Studija rizika u radu odjeljenja interne revizije“, objavljen je u časopisu „Financing“ br. 03/12.

¹⁷ Međunarodni računovodstveni standardi za male i srednje entitete.

4. OPERATIVNI (KVARTALNI I MJESEČNI) PLANI INTERNE REVIZIJE

Pored godišnjih poslovnih planova, mnoga preduzeća imaju potrebu da sastavljaju i polugodišnje, kvartalne, pa i mjesečne planove aktivnosti. Operativni planovi sadrže konkretizaciju zadataka i odgovornosti pojedinih poslovnih funkcija (nabavke, proizvodnje, prodaje, finansijske službe, računovodstva, opštih i pravnih poslova, kadrovske funkcije i dr.)¹⁸. Uvođenje prakse usvajanja operativnih planova povećava vjerovatnost da će se i ciljevi sadržani u godišnjem poslovnom planu privrednog entiteta ostvariti. Operativnim planovima je moguće korigovati i poslovne aktivnosti relativno brzo prilagoditi izmijenjenim uslovima privređivanja koji se nisu mogli predvidjeti u vrijeme donošenja godišnjeg poslovnog plana.

Kao i kod poslovnog planiranja, i operativni planovi rada odjeljenja interne revizije bi trebalo da se sačinjavaju na bazi godišnjih planova uvažavajući tekuće poslovanje i objektivne okolnosti i informacije bitne za ocjenu realnosti ostvarenja nekih pozicija već donesenog planskog dokumenta. To mogu biti kvartalni, ali se isto tako mogu sastavljati i mjesečni planovi rada interne revizije.

Da li postoji objektivna potreba za izradom operativnih planova interne revizije u direktnoj je zavisnosti od veličine preduzeća, složenosti i specifičnosti poslova i zadataka koje preduzeće obavlja, veličine odjeljenja interne revizije, broja internih revizora i potrebnih specijalista koje u toku godine treba angažovati za provođenje interne revizije u pojedinim segmentima preduzeća. Takođe, ocjena potrebe izrade operativnih planova zavisi djelomično i od broja revizija koje se, pored revizija sadržanih u godišnjem planu rada zahtijevaju od strane uprave preduzeća, nadzornog odbora ili odbora za reviziju, što se može tumačiti ili kao vanredni poslovi ili poslovi koji imaju prioritet nad redovnim poslovima odjeljenja.

Svako raščlanjivanje godišnjeg plana po vremenskom intervalu, ali i elementima koje obuhvata ili korekcija i inoviranje u svrhu osiguranja njegove aktuelnosti i odgovora na tekuće izazove u poslovanju privrednog subjekta, predstavljaju korak ka unapređenju shvatanja o značaju interne revizije. To se prvenstveno odnosi na iskorištavanje zaključaka, analiza i projekcija koje interna revizija daje u svrhu prepoznavanja poslovnih i drugih rizika u organizaciji i okruženju, što svakako može doprinjeti uspješnijem vođenju preduzeća i ostvarenju ciljeva sadržanih u poslovnim planovima.

5. DOMETI INTERNE REVIZIJE U SADAŠNJIM PRIVREDNIM USLOVIMA

Osnovne funkcije interne revizije u privrednim društvima, bila to društva od javnog interesa ili je riječ o privatnopravnim subjektima, jeste utvrđivanje da li su procesi upravljanja rizicima i interni kontrolni postupci u organizaciji adekvatni i da li funkcionišu na način kojim se osigurava:

- da su poslovni i drugi rizici identifikovani i da se njima upravlja na odgovarajući način;
- da su značajne finansijske, upravljačke i druge poslovne informacije tačne, pouzdane i pravovremene;
- da su aktivnosti zaposlenih u skladu sa politikama, standardima, procedurama i važećim zakonima i propisima, kao i internim aktima privrednog subjekta;

- da se resursi ekonomično pribavljaju, efikasno koriste i adekvatno štite;
- da se realizuju poslovni planovi i investicioni programi, kako bi se ostvarili ne samo kratkoročni, već i strateški ciljevi i
- da su svi značajniji zakonodavni i regulatorni zahtjevi, koji utiču na rad privrednog entiteta identifikovani i da se na odgovarajući način poštuju i ispunjavaju.

Djelokrug rada funkcije interne revizije jeste utvrđivanje da li je proces rukovođenja, interna kontrola i upravljanje rizicima u preduzeću adekvatni i da li funkcionišu na način kojim se osigurava realizacija strategije poslovanja i razvija.

Odnos prema internoj reviziji u javnim, ali i drugim preduzećima, još uvijek nije na potrebnom nivou i uobičajeno zavisi od pozitivnih osobina internog revizora i direktora odjeljenja interne revizije i njihove sposobnosti da ostvare dobru komunikaciju sa rukovodstvom i zaposlenim u organizaciji¹⁹. Na internu reviziju se gleda kao na neko „strano tijelo“, a njena funkcija se u preduzeću svodi samo na zakonsku ili statutarnu obavezu. Odbor i uprava, kada je interna revizije u pitanju, svoje obaveze prema ovoj funkciji „odrađuju“ ponekada iz čisto formalnih razloga.

Ponekada i vrlo korisne ocjene rizika u poslovanju do kojih je interna revizija došla nisu našli primjenu kod upravljanja poslovnim funkcijama i procesima u privrednom društvu. Odnos prema funkciji interne revizije vidljiv je i iz vrlo diskutabilnog nivoa preporuka koje se provode, što je ponekada slučaj i sa preporukama eksterne revizije. Oспорavanje rezultata rada revizorske profesije vidljiv je i kada su javna preduzeća u pitanju jer se ponekada problematizuju i osporavaju preporuke iz izvještaja Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske.

Moguće je da je sadašnji status funkcije interne revizije posljedica neadekvatnosti strukture zaposlenih koji rade u odjeljenjima interne revizije, stepena njihove obučenosti i radnom iskustvu koje su stekli, ali i u tome što rukovodstva preduzeća kod donošenja tekućih i strateških odluka ne prepoznaju korisnost rezultata rada interne revizije.

Danas, kada interna revizija nije u potpunosti našla svoje mjesto u preduzeću pa u mnogim privrednim organizacijama njeni ciljevi nisu još u potpunosti definisani, nije moguće očekivati njen pun doprinos upravljanju preduzećem.

ZAKLJUČAK

Interna revizija je nezavisna samostalna funkcija koja ispituje i ocjenjuje aktivnosti poslovanja preduzeća i koja treba da pomogne upravi i odboru u efikasnom izvršavanju njihovih obaveza, vršeći analize, procjene i dajući preporuke, mišljenja i sugestije u vezi sa aktivnostima koje revidira. Cilj interne revizije u privrednom društvu je da se na razumnoj osnovi procijeni da li sve poslovne funkcije svoje obaveze izvršavaju odgovorno i na korektan način, u skladu sa opštim pravilima i očekivanjima sadržanim u poslovnim planovima i drugim aktima organizacije. Takođe, interna revizija ocjenjuje i učinke poslovnih funkcija organizacije, a naročito rad i rezultate rada internih kontrola.

Formiranje jedne nove funkcije u organizaciji nije lak proces, jer se očekuje da adekvatno odgovornosti i složenosti poslova koje obavlja ta funkcija, mora postojati doprinos i značaj te funkcije. Ako se u toj funkciji ne vidi njen smisao i značaj, tada je položaj i uvažavanje lica kojima je delegirana ta funkcija osjetno teži, što je čest slučaj i

¹⁸ Vidjeti opširnije u knjizi Gulin Danimir i drugi, *Poslovno planiranje, kontrola i analiza*, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb 2004.

¹⁹ To se najbolje može sagledati kroz ulogu i učešće rukovodstva kod izrade studije rizika i planova rada interne revizije. Dosadašnje iskustvo govori da se njihovo učešće može smatrati minornim. Angažovanje rukovodećeg tima predstavljao bi značajan doprinos, kako u prepoznavanju, identifikaciji i vrednovanju mogućih rizika, tako i kod projektovanja i izrade dugoročnih, godišnjih i operativnih, kvartalnih i mjesečnih planova.

sa odjeljenjem interne revizije. Uprave privrednih društava trebalo bi da iskoriste rezultate rada interne revizije te da na adekvatan način sagledaju preporuke, zaključke i mišljenja koja im se upućuju. Ovakvim odnosom prema internoj reviziji značajno bi se osnažio i poboljšao proces rukovođenja privrednim entitetima, što bi rezultiralo bržim i efikasnijim donošenjem odluka. Boljim iskorištavanjem rezultata interne revizije ukupan nivo rizika koji se javljaju u poslovanju preduzeća bilo bi sigurno značajno manji, a upravljanje rizicima efikasnije.

Izrada planova rada i aktivnosti interne revizije ne bi trebalo da se završava na godišnjem planu, već bi u skladu sa realnim potrebama organizacije trebalo razmotriti donošenje srednjoročnih i dugoročnih planova interne revizije. Kada su u pitanju složeni poslovni sistemi, potrebno je razmotriti obavezu izrade operativnih planova aktivnosti internih revizora. Ako se u planske aktivnosti, kao i u proces donošenja studije rizika uključi i rukovodstvo organizacije, to će umnogome doprinijeti da se položaj interne revizije podigne na viši nivo, koji ovoj funkciji i pripada.

IZVORI

1. Bašić Meliha, Alma Malinović, 2009. *Priručnik za internu reviziju*, Sarajevo, Institut internih revizora Bosne i Hercegovine.
2. Todorović J., Đuričin D., Janošević S.: *Strategijski menadžment*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003.
3. Daničić D. i Janić M.: *Studija rizika u radu odjeljenja interne revizije*, „Financing“ br. 03/12.
4. Đurasović Vladislav, 2007. *Interna kontrola i interna revizija*, Banja Luka, Savez računovođa i revizora RS.
5. Gulin, Danimir; Tušek, Boris; Žager, Lajoš: *Poslovno planiranje, kontrola i analiza*, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb 2004.
6. Kondić Novak, Nevenka Petrović, 2008. *Uloga interne revizije u korporativnom upravljanju*, Zbornik radova, 3. simpozijum o korporativnom upravljanju, Savez računovođa i revizora Republike Srpske.
7. Kondić Novak, Nevenka Petrović, 2009. *Interna revizija kao dio sistema internog nadzora u preduzeću*, Zbornik radova, 4. simpozijum o korporativnom upravljanju, Savez računovođa i revizora Republike Srpske.
8. Lojpur Anđelko i Lakićević Milan: *Korporacijsko upravljanje u teoriji i praksi privatizacije*, Ekonomske fakultet Podgorica, 2004.
9. McNamee David, *Assessing Risk*, Second edition, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2004.
10. Nerandžić Branislav, 2007. *Interna i operativna revizija*, Novi Sad, Budućnost d.o.o. Zrenjanin.
11. OECD smjernice za korporativno upravljanje u državnim preduzećima <http://www.oecd.org/daf/corporateaffairs/41814777.pdf> (pregledano 03.12.2012.)
12. Pickett K.H. Spencer, 2004. *Interni revizor u praksi*, Beograd, Kosmos Beograd.
13. Roth James, *How Do Internal Auditors Add Value?*, Journal The Internal Auditor, 2003.
14. Sawyer Lawrence B., *The Practice of Modern Internal Audit*, The Institute of Internal Auditors, 2005.
15. Spencer Pickett, *Auditing the Risk Management Process*, The Institute of Internal Auditors, 2005.
16. Switzer M. Suzan, 2007. *Izveštaji interne revizije*, Posle Sarbanes-Oxley zakona, Priručnik za proces izveštavanja, Beograd, Kosmos Beograd.
17. The Institute of Internal Auditors, *International Standards for Professional Practice of Internal Auditing*, 20012. <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx> (pregledano 02.12.2012)
18. The Institute of Internal Auditors, *International Professional Practice Framework*, 2009.
19. The Institute of Internal Auditors, *The Role of Internal Audit in Enterprise – wide Risk management*, Position Statement, 2004.
20. The Institute of International Auditors Global Practices Centar, 2005. *Profesionalna praksa interne revizije*, Beograd, Savez računovođa i revizora Srbije.
21. Tušek Boris; Sever Sanja: *Uloga interne revizije u povećanju kvalitete poslovanja poduzeća u Republici Hrvatskoj – empirijsko istraživanje*, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 5, 2007. <http://hrcak.srce.hr/26135> (pregledano 07.12.2012. g.)
22. Vitorović Bogoljub, 2004. *Interna kontrola i interna revizija, Profesionalna regulativa u računovodstvu*, Beograd, Savez računovođa i revizora Srbije.

Abstract

Internal audit in the company is an independent, objective and consulting activity designed to contribute to the creation of added value for the entity. The internal audit should be directed to the achievement of business and other goals, including the interests of the community. This feature helps to rationally and effectively manage risks, controlling and managing processes. In order for internal audit to achieve its tasks it needs to be focused towards achieving planned tasks. Making internal audit plan is a complex and responsible task that should take into account the priority objectives of the organization, assess risk areas, importance of function assessed with an above-average presence of risk factors, the real possibilities of the internal audit service and others. In addition to the mentioned, planning tasks need to be harmonized with the requirements set by International internal audit standards, legislation, and general acts of the business objectives of the organization. In addition to annual plans that can only be encountered in our practice, it is also necessary to include in the planning documents plans of internal audit division for longer periods of time. The current position of internal audit is not adequate to its role and importance and the results of internal audit are not often used by the management of the entity in making operating decisions and assessing the response to business and other risks that are occurring in the economy. Internal audit can only with its objective and unbiased results be imposed as a feature that is very important for business process monitoring, evaluation of internal controls and risks of the organization.

Key words: internal audit, planned tasks, International internal audit standards