

UVERAVANJE O INTERNOJ KONTROLI

Interni i eksterni revizori moraju da pruže uveravanje o efikasnosti internih kontrola. Skoro u svim zemljama ta obaveza je utvrđena zakonima i standardima, a sprovodi se u određenim periodima. Testiranje efikasnosti kontrola je uređeno programima, procedurama i instrukcijama. Velika Britanija (Turnbull) i SAD (Sarbanes-Oxley zakon) su prve uspostavile takve javne procedure, dok su ostale nacionalne države na jedan prilagođen način preuzele te procedure i ugradile ih u svoje propise. Eksterna revizija ima strože procedure uveravanja o kontrolama nad finansijskim izveštavanjem, dok interna revizija ima obavezu uveravanja o efikasnosti internih kontrola u svim poslovnim procesima, odnosno šire od oblasti finansijskog izveštavanja. Rezultate uveravanja internih revizora koriste članovi odbora i menadžment, dok rezultate uveravanja nezavisnog revizora koriste stajholderi (investitori, akcionari, finansijske institucije, kupci, dobavljači, i dr.) Međutim, ocenjivanje efikasnosti kontrola osnovni je zadatak i menadžmenta kompanije, odnosno bilo koje organizacije. Svi oni, menadžment, interni i nezavisni revizori, moraju unapred da izrade planove i programe uveravanja o kontrolama.

PLANIRANJE PROJEKTA

Za mnoge kompanije usklađivanje sa odredbama interne kontrole predstavljaće značajan napor. U stvari, inicijalni deo posla – razvijanje programa interne kontrole i prateće infrastrukturne podrške – može biti intenzivan. Međutim, kada se program jednom dobro napravi, to opterećenje će se smanjiti, a struktura i procesi će postati sastavni delovi standardnih radnih procedura kompanije.

Predlaže se formiranje rukovodećeg tima za program interne kontrole koji će ustanoviti program interne kontrole. Veličina i složenost kompanije diktira kako će se dodeliti ka-

REZIME

Ključne reči: interna kontrola, mape uveravanja, revizor, pouzdanost interne kontrole, plan uveravanja.

Povećan fokus na uloge i odgovornosti višeg rukovodstva i odbora doveo je do toga da mnoge organizacije moraju da stave veći naglasak na aktivnosti uveravanja o efikasnosti delovanja sistema internih kontrola. Retke su organizacije u Republici Srbiji koje imaju sistematičan pristup sistemima internih kontrola na procesnim nivoima i na nivou cele organizacije. Danas se u svetu poklanja velika pažnja sistemu internih kontrola, veća nego ikada ranije. Odbor i više rukovodstvo treba da budu sigurni da je ukupan proces uveravanja adekvatan i dovoljno snažan da potvrdi da su interne kontrole odgovarajuće dizajnirane i da efikasno funkcionišu u skladu sa primenjenim okvirom sistema interne kontrole.

drovski resursi timu. U maloj kompaniji skoro da nije potrebna organizaciona struktura; tim se može sastojati isključivo od članova koji nisu angažovani puno radno vreme – možda samo rukovodilac projekta i nekoliko radnika. Međutim, u većim kompanijama, može biti potrebno angažovati znatan broj ljudi da radi na tome puno radno vreme.

U mnogim kompanijama koje već imaju grupu za internu kontrolu, ne mora se formirati poseban rukovodeći tim za program interne kontrole. Međutim, upravni odbor treba da proceni da li postojeća grupa za internu kontrolu ima adekvatno osoblje da sprovede one korake koje je kompanija odabrala.

Kada je jednom tim sastavljen, treba napraviti plan projekta. Rezultat ukupnog procesa planiranja na višem nivou treba da bude sledeće:

- shvatanje i relativna saglasnost po pitanju ciljeva projekta, ishoda, obima, troškova i pristupa;
- obećanje da će potrebna sredstva biti na raspolaganju kada budu potrebna;
- dogovor da li će se koristiti spoljašnji resursi i opis njihove uloge;
- osnovna ideja projekta prema kojoj će se pratiti napredovanje projekta;
- dogovor oko procesa i metodologije koji će se koristiti za vođenje projekta.

Model pouzdanosti interne kontrole – Pouzdanost interne kontrole je često funkcija koja ima sledeće karakteristike:

- nameru i radnu efikasnost kontrola;
- količinu dokumentacije za kontrole i procedure;
- poznavanje kontrolnih aktivnosti za koje su zaposleni zaduženi;
- nepristrasni monitoring.

Prilikom planiranja projekta, rukovodećem timu projekta interne kontrole može pomoći korišćenje alata kao što je Model pouzdanosti interne kontrole.

Ovaj model, koji vizuelno odslikava stepen pouzdanosti internih kontrola, može se primeniti na svaku organizacionu jedinicu za koju se plan pravi (na primer, za kompaniju u celini, za neku poslovnu jedinicu, ili za podružnicu).

Verzija prikazanog modela pouzdanosti interne kontrole namenjena je vršenju kategorizacije pouzdanosti internih kontrola, na osnovu karakteristika navedenih u tabeli, u četiri stepena (1) nepouzdanost, (2) nedovoljne, (3) pouzdane i (4) optimalne.

Kada projektni tim koristi Model pouzdanosti internih kontrola, on treba pažljivo da proceni karakteristike jedinice koju ocenjuje i da odredi stepen koji najviše odgovara statusu internih kontrola ocenjivane jedinice.

	1. Stepen – Nepouzdana	2. Stepen – Nedovoljna	3. Stepen – Pouzdana	4. Stepen – Optimalna
Karakteristike	<p>Kontrole i s njima povezane politike i procedure se ne koriste i nisu dokumentovane.</p> <p>Proces koji omogućuje obelodanjivanje ne postoji.</p> <p>Zaposleni nisu svesni svoje odgovornosti po pitanju kontrolnih aktivnosti.</p> <p>Radna efikasnost kontrolnih aktivnosti se ne ocenjuje redovno.</p> <p>Nedostaci kontrola nisu konstatovani.</p>	<p>Kontrole i s njima povezane politike i procedure se koriste, ali nisu potpuno dokumentovane.</p> <p>Proces koji omogućuje obelodanjivanje postoji, ali nije potpuno dokumentovan.</p> <p>Zaposleni možda nisu svesni svoje odgovornosti po pitanju kontrolnih aktivnosti.</p> <p>Radna efikasnost kontrolnih aktivnosti nije adekvatno i redovno ocenjivana i proces nije u potpunosti dokumentovan.</p> <p>Nedostaci kontrola mogu biti uočeni, ali nisu blagovremeno otklonjeni.</p>	<p>Kontrole i s njima povezane politike i procedure se koriste i adekvatno su dokumentovane.</p> <p>Proces koji omogućuje obelodanjivanje postoji i adekvatno je dokumentovan.</p> <p>Zaposleni su svesni svoje odgovornosti po pitanju kontrolnih aktivnosti.</p> <p>Radna efikasnost kontrolnih aktivnosti je periodično (na primer: tromesečno) ocenjivana i proces je adekvatno dokumentovan.</p> <p>Nedostaci kontrola su uočeni i blagovremeno otklonjeni.</p>	<p>Zadovoljavaju sve karakteristike 3. stepena</p> <p>Postoji program za upravljanje kontrolama i rizicima na nivou preduzeća, tako da su kontrole i procedure dokumentovane i stalno preispitivane da bi se pokazale glavne promene procesa ili organizacije.</p> <p>Proces samoocenjivanja se koristi da se evaluira namera i efikasnost kontrola.</p> <p>Tehnologija se koristi za dokumentovanje procesa, ciljeva i aktivnosti kontrole, za utvrđivanje nedostataka i ocenjivanje efikasnosti kontrola.</p>
Implikacije	<p>Nema dovoljno dokumentacije da se potkrepe uverenja i tvrdnje menadžmenta.</p> <p>Za dokumentovanje, testiranje i popravku kontrola potrebno je mnogo truda.</p>	<p>Nema dovoljno dokumentacije da se potkrepe uverenja i tvrdnje menadžmenta.</p> <p>Za dokumentovanje, testiranje i popravku kontrola potrebno je mnogo truda.</p>	<p>Postoji dovoljno dokumentacije da se potkrepe uverenja i tvrdnje menadžmenta.</p> <p>Za dokumentovanje, testiranje i popravku kontrola može biti potrebno mnogo truda, što zavisi od kompanijskih okolnosti.</p>	<p>Implikacije 3. stepena</p> <p>Poboljšano donošenje odluka zbog visokokvalitetnih i blagovremenih informacija.</p> <p>Efikasno korišćenje internih resursa.</p> <p>Monitoring u realnom vremenu.</p>

Ako se interne kontrole klasifikuju kao Nepouzdana (1. Step) ili Nedovoljne (2. Step), verovatno je da je struktura interne kontrole nedovoljna da podrži zahteve godišnjeg testiranja. U takvim okolnostima, savetuje se da projektni tim počne odmah sa implementacijom projektnog plana.

Ukoliko se implementacija projektnog plana odloži, može se desiti da kompanija ne bude spremna za godišnji izveštaj o internoj kontroli ili da udovolji zahtevima testiranja od strane nezavisnog revizora.

Napominje se da postizanje trećeg stepena, koji označava da su kompanijske interne kontrole adekvatne, nije i kraj igre. To je

pre 4. Stepen koji predstavlja nameru da se korporativno upravljanje poveže sa efikasnim kontrolnim aktivnostima.

Pored snabdevanja projektnog tima korisnim informacija koje se mogu iskoristiti za razvijanje projektnog plana, Model pouzdanosti interne kontrole može poslužiti i u druge svrhe, uključujući:

- da posluži kao uobičajeni model za diskusiju između menadžmenta i nezavisnog revizora u vezi sa pouzdanošću kompanijske interne kontrole u svrhu procenjivanja kontrola od strane menadžmenta i njihovog atestiranja od strane nezavisnog revizora;
- pružanje bordu direktora i izvršnom menadžmentu čisto vizuelne slike pouzdanosti kompanijske interne kontrole.

KREIRANJE BAZE PODATAKA ZA KONTROLE

Baza za kontrole će služiti kao klirinška ustanova za informacije i aktivnosti koje se odnose na internu kontrolu. Ona će sadržati dokumentaciju o ciljevima kontrole, dizajniranju i implementaciji kontrolnih aktivnosti, kao i metode za testiranje radne efikasnosti tih aktivnosti. To će biti baza podataka u kojoj će kvartalne i godišnje ocene upravljanja, koje su propisane Odeljkom 302 i 404, biti pohranjene.

Da bi se kreirala Baza kontrola, preporučujemo sledeće korake:

- definišite ključne ciljeve kontrole;
- napravite mapu postojećih kontrolnih aktivnosti u odnosu na ciljeve kontrole;
- odredite područja u kojima potrebne kontrole nedostaju i gde ih je potrebno popraviti.

Definisanje ključnih ciljeva kontrole – Kao rezultat procesa definisanja delokruga, trebalo je da dobijete listu ključnih rizika finansijskog izveštavanja i obelodanjivanja. Rukovodeći tim programa interne kontrole treba sistematski da pročešlja rizike da bi definisao ključne ciljeve kontrole. Preporučujemo da se ovaj tim prvo usredsredi na rizike za koje se smatra da imaju „veliki prioritet“ i da se onda pozabavi redom i drugim kategorijama, prema onome što odgovara vašem okruženju.

Cilj kontrole opisuje šta menadžment želi da postigne. U oblasti finansijskog izveštavanja, primeri ciljeva kontrole na visokom nivou uključuju sledeće:

- **Odobrenje:** Transakcije se izvršavaju u skladu sa opštim ili posebnim odobrenjem menadžmenta.
- **Evidentiranje:** Sve odobrene transakcije se evidentiraju sa tačnim iznosima, u preciziranom vremenu i na odgovarajućem računu da bi se omogućilo pripremanje finansijskih

izveštaja u skladu sa opšteprihvaćenim računovodstvenim principima.

- Čuvanje: Odgovornost za fizičko čuvanje sredstava se poverava određenom osoblju koje nema veze sa povezanim poslovima vođenja evidencija.
- Usklađivanje: Evidentirana sredstva se upoređuju sa postojećim sredstvima u realnim intervalima i odgovarajući postupci se preduzimaju ako postoje razilike.

Primeri ciljeva kontrole koji zahtevaju akciju uključuju sledeće:

- Proces upravljanja naložima: Nalozi za prodaju se izvršavaju samo u okviru odobrenog klijentovog kreditnog limita.
- Proces kupovine: Iznosi knjiženi na računima kupaca predstavljaju kupljenu robu.

Mapiranje postojećih kontrolnih aktivnosti u odnosu na ciljeve kontrole – Kontrolne aktivnosti su politike i procedure koje pomažu entitetu da ostvari utvrđene ciljeve kontrole. Kontrolne aktivnosti treba da su ugrađene u poslovne operacije i da se koriste za smanjenje rizika finansijskog izvštavanja i obelodanjivanja na realan nivo.

Primeri kontrolnih aktivnosti uključuju sledeće:

- odobrenja, ovlašćenja i verifikacije;
- direktno upravljanje funkcijom ili aktivnošću;
- preispitivanje pokazatelja poslovanja;
- bezbednost sredstava;
- raspodelu zaduženja;
- kontrole informacionih sistema interne kontrole.

Cilj ove faze je da se napravi popis postojećih kontrolnih aktivnosti koje se koriste u organizaciji i da se one mapiraju spram sažete liste ciljeva kontrole koja je napravljena u prethodnoj fazi.

Određivanje područja u kojima potrebne kontrole nedostaju i gde ih je potrebno korigovati – Kada su jednom postojeće kontrolne aktivnosti povezane sa ciljevima kontrole, postoji verovatnoća da će biti ciljeva kontrole koji nemaju odgovarajuće kontrolne aktivnosti. Ti nedostaci treba da se utvrde i dokumentuju radi korekcije.

Ili obrnuto: možda će biti identifikovanih kontrolnih aktivnosti koje se neće moći povezati sa ciljem. U tom kontekstu, one će biti ili nepotrebne kontrolne aktivnosti koje se mogu eliminisati, ili će ukazati da neki potreban cilj kontrole nije utvrđen.

Sve gorenavedene propuste treba korigovati jednim sistematičnim procesom, počevši od ciljeva kontrole koji imaju visoki prioritet, sve dok svi značajni ciljevi kontrole budu upareni sa kontrolnim aktivnostima.

Vršenje kvartalne i godišnje evaluacije interne kontrole. Kada je jednom mesto za memorisanje kontrola (baza) napravljeno, treba izvršiti ocenu radne efikasnosti kontrolnih aktivnosti. Ovu ocenu mogu izvršiti osobe koje su odgovorne za uvođenje kontrola, ili menadžment kompanije, ili pak rukovodeći tim programa interne kontrole. Ciljevi ovog inicijalnog testiranja su sledeći:

- da se uverite da kontrolne aktivnosti pravilno funkcionišu;
- da dobijete informacije za dalje korekcije kada testiranje otkrije nedostatke interne kontrole;
- da sačinite dovoljno dobar program za testiranje koji će podržati kvartalne i godišnje ocene menadžmenta.

Da bi se podržala tražena kvartalna i godišnja evaluacija interne kontrole, treba sprovesti jednu analizu strukture interne kontrole da bi se uverili da se nikakve značajne promene nisu dogodile od poslednje evaluacije. Ukoliko je bilo promena glavnih poslovnih i organizacionih procesa (na primer, akvizicija), može biti potrebno ponoviti gore navedene korake da bi se modifikovala struktura interne kontrole tako da obuhvati te promene.

Osobe zadužene za kontrolne aktivnosti zatim treba da ocene svoju efikasnost, što je sastavni deo formalnog procesa samocene interne kontrole. Kao sastavni deo ovog procesa procene preporučujemo da se radna efikasnost pojedinih kontrolnih aktivnosti testira i da se adekvatna dokumentacija sačuva kako bi je mogli preispitati nezavisni revizori (što je sastavni deo njihove procedure atestiranja).

EVALUACIJA INTERNIH KONTROLA ZA POTREBE BORDA

U sledećem izlaganju prikazana je jedna studija slučaja izvedena u Velikoj Britaniji prema njenim pravilima, primenjeno na Stambenu oblast. Ova studija odslikava potrebe za uveravanjem od strane Borda organizacije.

Izraditi plan uveravanja

Izrada plana uveravanja potiče direktno iz zahteva Turnbull-a da je Bord odgovoran za održavanje „zdravog (dobrog) sistema interne kontrole radi zaštite ulaganja akcionara i sredstava kompanije“ (Combined Code Principle D.2). Ova odgovornost se može pravilno ispuniti samo ukoliko su članovi Borda do-

bro upoznati sa glavnim rizicima koji bi mogli da spreče postizanje ovog cilja. U okviru društvenog stambenog sektora Bord je podjednako odgovoran da obezbedi postojanje zdravih (dobrih) sistema interne kontrole, da bi se postigli korporativni ciljevi.

Ono što predstavlja poteškoću za članove Borda je da utvrde šta ih može uveriti da postoji efikasan sistem interne kontrole za ublažavanje utvrđenih rizika. To je posebno problem za nezavisne članove Borda koji nisu uključeni u svakodnevno upravljanje poslovanjem – oni se oslanjaju na informacije koje su im stavljene na raspolaganje. Zbog toga je bitno da Bord pažljivo razmotri kakvo uveravanje im je potrebno da bi se uverili da se organizacijom upravlja kako je planirano. Sistematski način na koji treba izgraditi uveravanje je da „se izradi plan povezanosti organizacionih ciljeva, rizika i stepena i efikasnosti izveštavanja o uveravanjima“.

Izrada okvira

„Plan uveravanja“ ili „okvir uveravanja“ predstavlja jednostavno izradu registra korporativnih rizika koji obezbeđuje mehanizam kojim Bord organizacije pokazuje:

- da su rizici identifikovani u kompanijinom registru rizika relevantni za postizanje njene navedene korporativne misije (zadatka) i ciljeva;
- da su svi glavni rizici za postizanje tih ciljeva predmet odgovarajućih internih kontrola;
- da je Bord dobio **uveravanje** da su interne kontrole u stvari adekvatne i da funkcionišu na konzistentan način, da bi se upravljalo na odgovarajući način odgovarajućim nivoom rizika sa kojim se suočava organizacija.

Najlakši način da se utvrdi okvir uveravanja na osnovu kojeg će se izraditi plan dobijenih uveravanja je da se koristi model Analize rizika, koji su već primenila mnoga stambena udruženja. On počinje navođenjem ciljeva, utvrđivanjem rizika visokog nivoa za postizanje ovih ciljeva i izradom plana kontrola na osnovu utvrđenih rizika.

U okviru upravljanja rizikom treba da se utvrde propusti u kontrolama i definišu potrebne mere za ublažavanje rizika. U okviru uveravanja postoje sledeće faze:

- utvrđivanje ko može da obezbedi Bordu uveravanje o adekvatnosti i kontinuiranoj primeni utvrđenih kontrola, i
- izrada plana stvarnih dobijenih uveravanja tokom određenog vremenskog perioda, ili određenog momenta.

Primer plana uveravanja:

Korporativni cilj:		Održavati finansijsku sposobnost Udruženja	
Rizici	Kontrole	Izvor uveravanja	Dobijeno uveravanje
Rizik 1: Propust da se naplate zakupnine (stanarine) i drugi prihodi koji se duguju Udruženju.	Kontrola knjigovodstva zakupnina (stanarina). Kontrole upravljanja dužnicima.	Interna revizija. Eksterna revizija CRSA / QA (CRSA – samocenjivanje kontrole rizika / QA – upravljanje kvalitetom)	Visoko
Rizik 2: Propust da se kontrolišu ključni uzroci (faktori) troškova (troškovi platnog spiska i troškovi održavanja).	Razviti procese kontrole budžeta. Upravljačke informacije. Kontrole platnog spiska. Sistem za upravljanje održavanjem.	Interna revizija. Eksterna revizija. CRSA / QA. <i>Audit Commission Review.</i>	Visoko
Rizik 3: Povlačenje javnih sredstava (državnih finansija) za troškove razvoja.	Planiranje nepredviđenih izdataka. Alternativni izvori pozajmica.	Interna revizija. CRSA / QA.	Srednje
Rizik 4: Neadekvatne objavljene finansijske informacije.	Izvršena revizija finansijskih izveštaja.	Eksterna revizija.	Visoko

Vrednost uveravanja

Uveravanje mogu da budu iz internih i eksternih izvora. Važno je zapamtiti da nemaju sva uveravanja istu vrednost za Bord. Neki izvori će imati veći kredibilitet, integritet ili relevantnost. „Kvalitet“ dobijenog uveravanja će zavistiti od faktora kao što su:

- nezavisnost provajdera uveravanja;
- složenost oblasti čiji se pregled vrši;
- ekspertiza (stručnost) provajdera uveravanja i sredstva (resursi) koja su mu na raspolaganju;
- „starost“ uveravanja – pre koliko vremena je obavljen rad na uveravanju;
- glavna namena za koju je rad na uveravanju obavljen.

Biće potrebno da Bord utvrdi koji nivo uveravanja traži o kontrolnim aktivnostima utvrđenih okvirom uveravanja. Nivo uveravanja treba da bude u direktnoj vezi sa nivoom rizika koji kontrole ublažavaju: rizici niskog nivoa zahtevaju samo nizak nivo uveravanja o kontrolama, dok značajni rizici zahtevaju mnogo viši nivo ili kvalitet uveravanja.

Uglavnom se sledeće smernice mogu koristiti:

Vrsta	Uveravanje nižeg kvaliteta	Uveravanje višeg kvaliteta
Nezavisnost i objektivnost	Potiče od zainteresovane strane (interne ili eksterne)	Potiče iz nezavisnog izvora (internog ili eksternog)
Sposobnost (stručnost)	<p>Provajder uveravanja koji nije specijalista (poseduje opšte znanje)</p> <p>Bazirano na radu koji je obavljen pre izvesnog vremena</p>	<p>Provajder uveravanja koji je specijalista sa relevantnim iskustvom</p> <p>Bazirano na nedavnom radu</p>
Pravovremenost	<p>Bazirano na radu koji nije učestao</p> <p>Antidatira značajan interni ili eksterni događaj ili promenu koji su imali uticaja na organizaciju</p>	<p>Bazirano na učestalom radu</p> <p>Prati značajan interni ili eksterni događaj ili promenu koji su imali uticaja na organizaciju</p>
Delokrug	Pregled se obavlja sa ciljem koji se ne odnosi na obezbeđenje uveravanja Bordu	Pregled se obavlja za svrhu obezbeđivanja uveravanja Bordu
Složenost	Pregled obuhvata veoma složene, regulisane procese ili funkcije	Pregled obuhvata veoma jednostavne, neregulisane procese ili funkcije

Terminski plan i dinamika pregleda uveravanja

Za svaku organizaciju koja sastavlja plan svojih uveravanja postojeće mali broj ključnih izvora uveravanja koji će imati direktnu relevantnost za kontrole na koje se Bord oslanja. To će biti izvori visokog kvaliteta uveravanja koji su ranije objašnjeni.

Takođe će postojati čitav niz drugih aktivnosti koje uključuju preglede, inspekcije i ocenjivanja koje se obavljaju za mnoge različite svrhe koje nisu planirane da obezbede uveravanje o internim kontrolama Bordu, međutim, koje mogu Bordu da pruže mnogo uvida o načinu na koji osoblje primenjuje interne kontrole i procedure. One će, verovatnije je, obezbediti Bordu uveravanje niže vrednosti.

Još jedna značajna odlika koju treba zapamtiti o izvorima uveravanja jeste ta da će mnogi biti zasnovani na redovnim cikličnim pregledima aktivnosti i poslovanja. Međutim, biće takođe mnogih pregleda ili inspekcija koji nisu česti ili se čak jedanput obavljaju i koji mogu da obezbede uveravanje u jednom određenom momentu, ali koji neće biti uvek na raspolaganju Bordu. Mada se na njih može oslanjati kada su na raspolaganju, data uveravanja neće biti aktuelna, tj. njihova relevantnost i pouzdanost mora da se smanji vremenom. Isto tako, okvir uveravanja u kojem se planira gde će Bord dobiti svoje uveravanje, služiće Bordu samo ako odražava izvore uveravanja koji će stvarno biti na raspolaganju za i u periodu koji je obuhvaćen.

Bord zahteva uveravanje o stvarnim kontrolama, a ne o onim koje menadžment predlaže da se primene, mada postojaće predloga za unapređenje će ukazivati da menadžment teži

ka kontinuiranim unapređenjima. Ovim se ne negira da se može dobiti uveravanje o tome da li su ovi predlozi planirani na efikasan način, već se misli na to da se ne može doneti zaključak da li funkcionišu na efikasan način sve dok se oni i ne primene.

Plan dobijenih uveravanja

Bord može da odluči koliko često potvrđuje uveravanja koja je primio za funkcionisanje kontrola u oblastima visokog rizika. Može biti korisno da se pregled aktivnosti visokog rizika obavlja redovnije od pregleda aktivnosti niskog rizika, da bi se obezbedilo da se može upravljati procesom a da on ne postane previše birokratski. Međutim, Bord treba da obavi pregled Okvira uveravanja bar jednom godišnje. Normalno, pregled okvira i dobijenih uveravanja će se obaviti upravo pre kraja svake finansijske godine, da bi se:

- obezbedilo uveravanje Bordu i CE (Chief Executive) koje oni zahtevaju da bi bili u mogućnosti da sastave izveštaj (na bazi dobre informisanosti) o stanju internih kontrola Udruženja u svom godišnjem izveštaju;
- utvrdili propusti u dobijenim uveravanjima, kako bi se planirao rad na uveravanjima koja se tiču zahteva za iduću godinu.

Ocenjivanje dobijenih uveravanja

U određenom momentu u godini u kojem Bord traži da se „obavi popis“ uveravanja koja je dobio biće potrebno da se ocene uveravanja koja su na raspolaganju. Postoje tri moguća rezultata (ishoda) obavljenog rada na uveravanjima u toku godine:

Pozitivno uveravanje:	Negativno uveravanje:	Nema uveravanja:
Pregledi na bazi uveravanja su obavljani i pokazali su da su kontrole adekvatne i da funkcionišu na efikasan način.	Pregledi na bazi uveravanja su obavljani, međutim, utvrđene su kontrole koje nisu adekvatne i/ili ne funkcionišu na efikasan način.	Nije obavljen nikakav rad kojim bi se obezbedilo bilo kakvo uveravanje za Bord. U ovom slučaju Bord jednostavno ne zna da li su ili nisu kontrole adekvatne i da li funkcionišu na efikasan način.

Biće potrebno da Bord oceni koji od ovih rezultata da primejni na svaki rizik koji je predmet pregleda. U nekim slučajevima ovo može da zahteva da se kombinuju uveravanja iz različitih izvora da bi se obezbedila ocena za svaki rizik.

Takođe će se od Borda zahtevati da razmotri vrednost ili kvalitet uveravanja kada odlučuje o pouzdanosti i održivosti

izvora uveravanja koji se koristi. Koncept održivosti je značajan, jer je u zahtevima koji se odnose na izveštavanje navedeno da procesi upravljanja rizikom treba da postoje kroz čitav period čiji se pregled vrši. Celokupan godišnji zadatak neće biti adekvatan ukoliko nije podržan procesom koji je kontinuiran.

Okvir uveravanja koji je ranije opisan treba da omogući da se utvrdi da li Bord može da kaže da su kontrole koje je primenila organizacija za upravljanje i ublažavanje rizika bile efikasne za vreme perioda koji je bio predmet pregleda.

ZAKLJUČAK

Direktori su dugo tražili načine da bolje kontrolišu preduzeća koja vode. Interne kontrole se uspostavljaju da bi preduzeće išlo ka ciljevima rentabilnosti i ostvarenja misije i da bi se smanjila iznenađenja na tom putu. One omogućavaju poslovodstvu da se bavi brzim promenama u ekonomskom i konkurentskom okruženju, u kome se pomeraju zahtevi i prioriteti klijenata i gde dolazi do restrukturiranja radi budućeg rasta. Interne kontrole promovišu efikasnost, smanjuju rizik od gubitaka sredstava i pomažu da se obezbedi pouzdanost finansijskih izveštaja i usaglašenost sa zakonima i propisima.

Što se tiče obezbeđivanja uveravanja o ključnim kontrolama, mnoge organizacije tek treba u potpunosti da primene tehnike planiranja uveravanja i da obezbede kontinuirano uveravanje o internim kontrolama organizacije. Koristi za organizaciju ako ima blic snimak uveravanja u bilo kojem momentu u toku godine a da ne čekaj da se napiše plan revizije ili drugi godišnji izveštaji, biće značajne i pomoći će da koncept „bez iznenađenja“ postane realnost. U svemu ovome značajnu ulogu imaju nezavisni revizori i interni revizori.

LITERATURA

1. AAF 02/07 Assurance Report and AAF 01/06 (Combined), Report as at 29 February 2016
2. American Institute of Certified Public Accountants. Statement on Auditing Standards No. 78, Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS No. 55, New York, NY, AICPA, 1996.
3. Armour, M. (2000). Internal Control: Governance Framework and Business Risk Assessment at Reed Elsevier, Auditing. *A Journal of Practice & Theory*, 19. <http://dx.doi.org/10.2308/aud.2000.19.s-1.75>
4. Assurance Report on Internal Controls (AAF 01/06) – October 2017
5. Colbert, J. L., & Bowen, P. L. (1996). A Comparison of Internal Controls: CobiT, SAC, COSO and SAS 55/78. *IS. Audit and Control Journal*, 4, 26–35.
6. Committee on Corporate Governance: Final Report (Hampel Committee report) – 28 January 1998

INTERNAL CONTROL ASSURANCE

SUMMARY

Keywords: internal control, assurance maps, auditor, reliability of internal control, adjustment of the plan.

Increased focus on the roles and responsibilities of senior management and board leads to the fact that many organizations need to put more emphasis on the activities of assuring the effectiveness of the functioning of the internal control system. There are few organizations in the Republic of Serbia that have systematic access to internal control systems at process levels and at the level of the entire organization. Today, the attention of the internal control systems is greater in the world than ever before. The board and senior management should ensure that the overall assurance process is adequate and strong enough to confirm that internal controls are adequately designed and function effectively in accordance with the internal control framework applied.

7. Durfee, D. (2005), "The 411 on 404: Reporting a material weakness in controls can cost shareholders millions and some CFOs their jobs", *CFO Magazine*.
8. Ernst & Young LLP. (2002), "Preparing for Internal Control Reporting: A Guide for Management's Assessment Under Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act".
9. Ettredge M., Li C., and Sun L. (2006), "The Impact of SOX Section 404 Internal Control Quality Assessment on Audit Delay in the SOX Era", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 25, No. 2, pp. 1–23.
10. Feng, M., Li, C., & McVay, S. (2009). Internal control and management guidance. *Journal of Accounting and Economics*, 48, 190–209. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2009.09.004>
11. Grimlund, R. A. (1982), "An Integration of Internal Control System with Account Balance Evidence", *Journal of Accounting Research*. Autumn pt. I, pp. 316–342.
12. Hitchen, C. (2015), Internal control assurance report, RPMI, London
13. ICAEW guidance on providing access to assurance reports, dostupno na: icaew.com/en/technical/auditand-assurance/assurance/access-to-controls-reports.
14. Internal Control and Financial Reporting: Guidance for Directors of Listed Companies registered in the UK – December 1994
15. International standard on assurance engagements (ISAE) 3402, Assurance reports on controls at a service organization, June 15, 2011
16. Mair, W. C. (2002). System Assurance and Control. *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*.
17. Mock T., and Turner J. (1981), Internal accounting control evaluation and auditor judgment, American Institute of Certified Public Accountants, New York, NY, USA.
18. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2004), An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements. Auditing Standard No. 2.
19. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2007), An Audit of Internal Control Over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements and Related Independence Rule and Conforming Amendments. Auditing Standard No. 5.
20. Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance: The Code of Best Practice (Cadbury Code) – 1 December 1992
21. Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance: Compliance with the Code of Best Practice – 24 May 1995
22. *Sarbanes-Oxley Act of 2002*. Preuzeto sa <https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>
23. Srivastava R. P. (1986), "Auditing Functions for Internal Control Systems with Interdependent Documents and Channels", *Journal of Accounting Research*, Vol. 24, No. 2, pp. 422-426.
24. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013), *Internal Control-Integrated Framework*.
25. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (1992). *Internal Control-Integrated Framework, Executive Summary*. <http://www.coso.org>