

ИНТЕРНА КОНТРОЛА У ШУМАРСТВУ

РЕЗИМЕ

Успостављање и одржавање система интерне контроле у шумарству представља важну обавезу менаџмента. Кључни аспект менаџерске лидерске одговорности јесте да пружи акционарима разуман ниво сигурности да је бизнис адекватно контролисан. Дакле, менаџмент има одговорност да обезбиједи акционарима и потенцијалним инвеститорима са поуздане и правовремене финансијске информације. Адекватан систем интерне контроле у шумарству је неопходан, како би се менаџмент ослободио ових обавеза.

Систем интерне контроле у шумарству подразумева законе, праксе и процедуре усвојене од стране организације са намјером постизања четири циља:

1. да се очува имовина фирме,
2. да се обезбиједи прецизност и поузданост рачуноводствених података и информација,
3. да се промовише ефикасност у операцијама које спроводи фирма и
4. да мјери усклађеност са прописаним законима и процедурама менаџмента.

Систем интерне контроле у шумарству посједује одређене лимите у својој ефективности. Ови лимити подразумевају следеће:

1. Могућност грешке - ниједан систем није перфектан,
2. несавјесно особље - особље може да избјегне (обиђе) систем путем завјера и слично,
3. менаџмент се налази у позицији да премости процедуре контроле, лично мијењајући облик трансакција, или наређивањем подређеним да обаве наведене активности,
4. мијењање услова – услови се могу промијенити током времена тако да постојећа контрола може да постане неефективна.

SUMMARY

The establishment and maintenance of a system of internal control in forestry is an important management obligation. A fundamental aspect of management stewardship responsibility is to provide shareholders with reasonable assurance that the business is adequately controlled. Additionally, management has a responsibility to furnish shareholders and potential investors with reliable financial information on a timely basis. An adequate system of internal control in forestry is necessary to management discharge of these obligations.

The internal control system in forestry comprises policies, practices, and procedures employed by the organization to achieve four broad objectives:

1. To safeguard assets of the firm,
2. To ensure the accuracy and reliability of accounting records and information,
3. To promote efficiency in the firm operations,
4. To measure compliance with management's prescribed policies and procedures.

System of internal control in forestry has limitations on its effectiveness. These include:

1. The possibility of error-no system is perfect,
2. Circumvention-personnel may circumvent the system through collusion or other means,
3. Management override-management is in position to override control procedures by personally distorting transactions or by directing a subordinate to do so,
4. Changing conditions-conditions may change over time so that existing control may become ineffectual.

1. УВОД У ИНТЕРНУ КОНТРОЛУ

Од низа дефиниција интерне контроле сматра се да је најпотпунија дефиниција која је утврђена у најавторитативнијој студији на ту тему, дефиниција коју је дао Комитет спонзорских организација Тредвеј комисије (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission - COSO):

- Интерна контрола је процес, установљен и спровођен од стране управног одбора, предузећа, управе и другог особља, а циљ му је да обезбиди разумно увјерење везано за постизање циљева у следећим областима: ефикасност и успјешност пословања, поузданост финансијског извјештавања, сагласност са постојећим законима и прописима и заштита имовине од неовлашћеног присвајања, коришћења или отуђења.¹

Претпоставка успјеха интерног контролног процеса је инкорпорирање следећих пет компоненти: контролно окружење, процјена ризика, контролни поступци, информисање и комуникација, и мониторинг (надгледање). Суштину дефиниције интерне контроле чине следећи концепти:

Процес - интерна контрола није појединачни пословни догађај или појединачна активност, већ низ активности које сачињавају један континуелни процес који се спроводи свакодневно, а који је јако значајан са аспекта вођења предузећа од стране управе, односно топ менаџмента.

Људи - интерну контролу обављају људи који одређују циљеве предузећа и уводе у функцију успостављене и утврђене механизме контрола. Најбитнији сегмент успостављања интерне контроле је управни одбор, који потврђује став да је интерна контрола под ингеренцијама менаџмента коме и подноси извјештај. Конкретно, појединачне задатке утврђене механизмима контроле остварују људи који су компетентни и образовани за обављање таквих функција.

Разумно увјерење - од интерне контроле се очекује да пружи само разумно увјерење, а не апсолутно увјерење да су циљеви компаније постигнути. Веома тешко је у данашњем пословном свијету било шта прихватити са апсолутним тврђењем, јер би то било нереално и нелогично. Велики проблеми по овом питању су углавном везани за људски фактор, и то је реална чињеница да је људски ум склон грешкама и никад није у потпуности предвидиво кретање људске мисли. Управа има у сваком случају ингеренције да стане изнад система интерне контроле и да усмјери његов рад у одговарајућем правцу.

Циљеви - постоји велики број циљева који се могу поставити пред систем интерне контроле. Ти циљеви су углавном усмјерени у сврху помоћи менаџменту за остварење ефикасности, успјешности и других постављених циљева од стране менаџмента. Интерна контрола треба да у том погледу буде, фигуративно речено десна рука менаџмента, у циљу спровођења установљених пословних политика и циљева од стране менаџмента.

¹ Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO), Chapter 1, Definition, Internal Control - Integrated Framework, American Institute of Certified Accountants, Jersey City, New Jersey, 1992

Постоји мишљење да су четири главне категорије циљева:²

1. пословање - везано за ефикасност и успјешност коришћења ресурса предузећа,
2. финансијско извјештавање - везано за припрему поузданих објављених финансијских извјештаја,
3. усклађеност - везано за усклађеност пословања компаније са важећим законима и прописима, и
4. заштита средстава.

2. ЗНАЧАЈ ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ

Интерна контрола није само веома битна за вођење рачуноводствених и финансијских евиденција организације, односно реално и поуздано финансијско извјештавање, него њена огромна улога је у управљању цјелокупним предузећем. Због великог броја разлога постоји импозантан број стејкхолдера који су заинтересовани за функционисање система интерних контрола у предузећу, полазећи од спољних ревизора и управе, борда директора, акционара великих јавних компанија, до државе. Међутим, највећи значај интерне контроле огледа се у помоћи менаџменту у остваривању прокламованих пословних циљева и политике пословања, попут успјешности пословања и профитабилности, те да се спријече губици ресурса због проневијере, или губици изазвани на неки други начин. Интерна контрола је конципирана тако да се састоји од специфичних политика и процедура које су тако "конструисане" да пружи разумно увјерење да ће дугорочни и кракорочни циљеви бити реализовани. Интерна контрола својим дјеловањем обухвата предузеће као цјелину и све његове интегралне дијелове. Интерна контрола треба да осигура да циљеви и задаци предузећа буду остварени. Адекватност интерне контроле подразумијева се како на нивоу одјељења тако и на нивоу предузећа. Есенцијални концепт интерне контроле јесте креирати процес који обезбјеђује остваривање циљева уз одговарајући квалитет. Интерна контрола доприноси: бољем очувању и управљању средствима, усаглашености са законом, регулативама, политиком и процедурама, минимизирању шкарта и отпада, као и припреми за формирање поузданих финансијских и пословних извјештаја.

Посљедњих година се придаје велика важност интерној контроли у области корпоративног бизниса и владиних агенција у земљама западне Европе.³

Одговорност за успостављање система интерне контроле има менаџмент предузећа, али и сви запослени имају важну улогу у спровођењу и одржавању ефективне контроле. Улога запослених са аспеката доприноса ефективности система интерне контроле огледа се у стварању информација неопходних за систем интерне контроле или пак предузимању потребних акција у циљу ефективности контроле.

Интерна контрола, односно систем интерних контрола се у ISA 400 дефинише на следећи начин:

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

² Hayes R, Schilder A, Dassen R, Wallage Ph, Principles of Auditing. An international perspective, McGraw - Hill, London, 1999

³ www.ams.vt.edu/control1.html

Интерна контрола је процес кориштења метода и процедура у правцу заштите имовине и других ресурса, као и осигурања да се имовина и ресурси користе на основу одлука менаџмента. Интерна контрола помаже да се пословање одвија у складу са стратегијом и политиком предузећа.

Све циљеве управе и захтјеве које она поставља пред систем интерних контрола можемо сврстати у три основне групе:

Ефикасно пословање - под овим циљем подразумијевају се захтјеви који су постављени пред систем интерне контроле у правцу обезбјеђења неопходних услова за пословање, остварење пословних циљева, обраћајући пажњу на заштиту од нерационалног трошења, заштиту од злоупотребе или потпуног уништења важних докумената и евиденција, губитака, домаћинског понашања, покушаја преваре. Обраћањем пажње на ефикасно пословање спречава се настанак непотребних трошкова, а смањењем трошкова долази до боље реализације пословних политика и циљева.

Финансијско извјештавање - од интерне контроле се захтијева спречавање непоштовања пословних правила и принципа, у смислу неформирања пословне документације и рачуноводствене евиденције у случају када постоји неки пословни догађај. Затим, приликом продаје морају се фактурисати предмети продаје, у случају насталог потраживања морају се спровести поступци око наплате, и у крајњем случају утуживања, како би се заштитили интереси предузећа, његових власника и повјерилаца. Свакодневном провјером пословања предузећа, финансијско извјештавање добија на значају јер управа има законску и професионалну одговорност да осигура да информације буду припремљене тачно и у складу са рачуноводственим стандардима.

Усклађеност - је захтјев да се пословање усклади са позитивним законима, прописима, стандардима, договореним политикама, постулатима и свим оним обрасцима понашања који те процесе чине легалним и друштвено прихватљивим. Организације имају дужност да поступају према разним законима, укључујући и Закон о предузећима, Закон о порезима, те прописе о заштити природне средине. У случају непоштивања тих закона одговорни људи сnose законску одговорност. Због свега наведеног интерна контрола има задатак свакодневног праћења усклађености пословања.

2.3. Врсте интерних контрола

Интерне контроле у предузећима могу да сврстају у двије групе:

- административне контроле и
- рачуноводствене контроле.

Административне контроле се односе на промоцију пословне успјешности и поштовања политика и процедура прописаних од стране управљачких структура, поштовање статута предузећа, поштовања правилника, поштовање одлука донесених од стране органа управљања у предузећу, поштовње законских права запослених људи у предузећу итд. Ова врста интерне контроле се углавном односи на остварење циљева из области ревизије пословања и ревизије усклађености.

Интерне **рачуноводствене** контроле су својим поступцима и областима дјеловања директно повезане са интерном ревизијом и независном екстерном ревизијом. Та веза се може наћи у чињеници да екстерног ревизора превасходно интересују финансијски извјештаји предузећа, односно њихова поузданост. Области којих се дотиче систем рачуноводствених контрола су заштита средстава и пружање разумног увјерења да су финансијски извјештаји и основне рачуноводствене евиденције поуздане. Врло често се интерне рачуноводствене контроле поистовјећују са интерном финансијском контролом, при чему је врло занимљива дефиниција која се нашла у Кадбури извјештају:⁴

⁴ преузето из Hayes R, Schilder A, Dassen R, Wallage Ph, Principles of Auditing, An international perspective, McGraw - Hill, London, 1999

Интерна рачуноводствена контрола је комплетан систем контрола, финансијских и других, установљених да пружи разумно увјерење о заштити средстава од неовлашћене употребе или продаје, о вођењу одговарајућих рачуноводствених евиденција и поузданости финансијских информација које се користе унутар предузећа.

Функције интерне рачуноводствене контроле су и да пружи разумна увјеравања да се пословне трансакције обављају у складу са дефинисаном пословном политиком предузећа, односно у складу са прописима донесеним од стране неког вишег органа управљања, да се приликом вршења трансакција поштују Међународни рачуноводствени стандарди, односно различитим правилима како би се створиле могућности што реалнијег приказивања финансијских извјештаја, да приступ постојећим средствима буде дозвољен само у складу са утврђеним правилима и прописима утврђеним од стране управе.

Са **временског** аспекта интерна контрола може бити: претходна, текућа и накнадна. Претходна, да би се већ на старту избјегле одређене неправилности (одређује начин вршења контроле, технике, стандарде, процедуре,...). Текућа, јер само брза и ефикасна детекција грешака може водити повољном исходу. И накнадна, да би се провјерио квалитет аутопута.

Интерна контрола са аспекта **улоге у пословном процесу** може бити: детектујућа, корективна или превентивна. Детектујућа има задатак да уочи неправилности. Корективна контрола има улогу предузимања корективних акција према уоченим неправилностима. Превентивна контрола треба да дјелује у правцу спречавања неправилности.

3. КОМПОНЕНТЕ ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ

Интерна контрола је систем који се састоји из више компоненти, прецизније класични модел система интерних контрола има пет компоненти:

- контролно окружење,
- процјена ризика,
- контролне активности,
- информација и комуникација,
- надгледање и праћење (мониторинг).

Контролно окружење ствара имиџ, дисциплину и структуру у предузећу. Фактори контролног окружења укључују: интегритет, етичке вриједности, компетентност запослених, управљачку филозофију и пословни стил, развој људских ресурса, одговорност и ауторитет унутар предузећа.

Процјена ризика је врло битан сегмент интерне контроле, јер свако предузеће се суочава са великим бројем спољашњих и унутрашњих ризика који правовремено требају бити уочени и процијењени.

Контролне активности су процедуре и правила који обезбјеђују извршење одлука менаџмента.

Информације и комуникације су битан елеменат у процесу контроле. Правовремена идентификација информација и адекватна комуникација омогућавају одговорно понашање запослених. Информациони системи креирају финансијске, пословне и сличне информације и извјештаје на основу којих је могуће водити и контролисати активности у предузећу. Овдје је ријеч не само о унутрашње генерисаним подацима већ и о информацијама из спољашњег окружења, неопходним у процесу оптималног одлучивања. Комуникације треба да буду широких размјера, усмјерене у свим правцима и ка свим нивоима организационе структуре. Комуникација са спољним окружењем је такође битна.

Мониторинг обезбјеђује перманентно одржавање квалитета извођења система интерне контроле.

4. ОРГАНИЗОВАЊЕ ИНТЕРНИХ КОНТРОЛА У ЈПШ

Полазећи од специфичне дјелатности ЈПШ, прије свега потребе да се шумама газдује у складу са законским прописима (заштита и обнављање шума), и не доводећи у питање претходно елаборирани концепт интерне контроле као система са његових пет компонената, у ЈПШ Републике Српске је формирана посебна служба интерне контроле. Наше је мишљење да овакво рјешење може обезбиједити већу ефикасност кључних контролних активности за ово предузеће. Међутим за успјех интерних контрола као система, потребно је запоставити и остале поменуте компоненте овог система, те обезбиједити да систем интерних контрола прожима укупно пословање ЈПШ, а да у провођењу контролних активности, у складу са природом и карактером посла који обављају, учествују сви запослени.

Служба интерне контроле дјелује првенствено превентивно, откривајући и указујући на појаве, узроке и околности које могу довести до негативног и неправилног рада појединаца, органа, служби и организационих јединица у оквиру предузећа.

Служба интерне контроле ради искључиво на основу закона, статута, правилника и других општих аката предузећа. Служба интерне контроле такође је дужна да поступа по одлукама, смјерницама, закључцима и налозима органа управљања, односно директора предузећа, донијетим у складу са законом и општим актима предузећа.

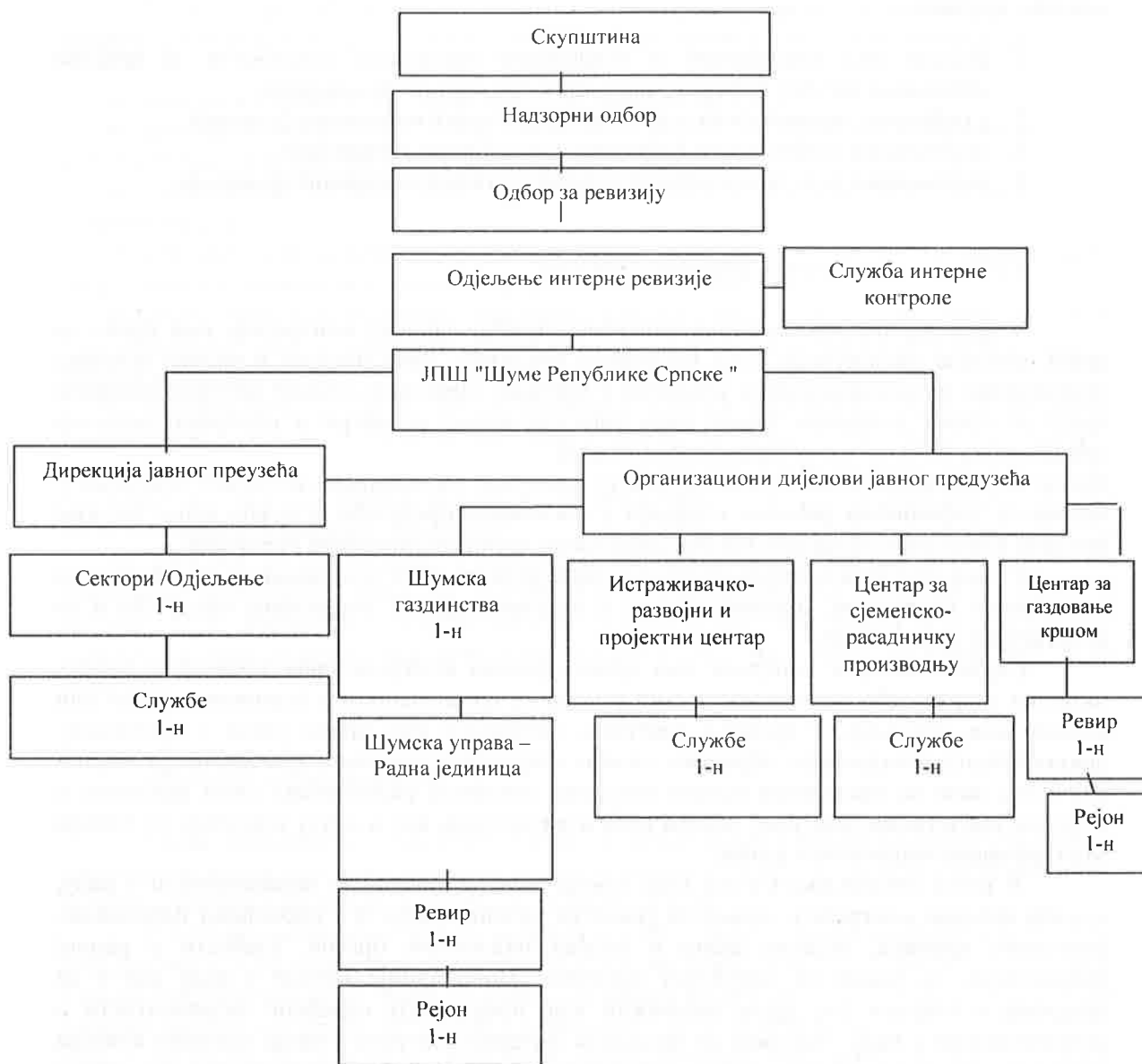
Служба интерне контроле за свој рад непосредно одговара директору предузећа. Служба интерне контроле је обавезна да директору предузећа подноси периодичне (тримјесечне, шестомјесечне и годишње) извјештаје о свом раду и запажањима. По потреби, на захтјев директора предузећа, служба интерне контроле ће подносити и ванредне извјештаје о извршењу задатака, односно о констатованом стању.

4.1 Организација службе интерне контроле

Служба интерне контроле је самостална организациона цјелина у оквиру Дирекције предузећа ЈПШ "Шуме Републике Српске" а.д. Соколац, под непосредним надзором директора. Службом руководи лице које испуњава услове за рад на пословима интерне контроле одређене Правилником о организацији и систематизацији радних мјеста са значајним радним искуством у области шумарства, а именује га и разрјешава директор предузећа. Руководилац службе интерне контроле организује рад ове службе и одговоран је за њен рад директору предузећа.

Послове интерне контроле могу вршити лица са одговарајућом стручном спремом и радним искуством одређен Правилником о организацији и систематизацији радних мјеста који морају имати и вишегодишње искуство рада у шумарству са посједовањем свих стручних, моралних и других квалитета за вршење послова и радних задатака стручне контроле у предузећу. На пословима и радним задацима стручне контроле не може радити лице које је осуђивано за кривично дјело, којем је радни однос у другом предузећу преостао због слабог рада проузрокованог његовом кривицом, коме је судском одлуком забрањено обављање одређених послова и који је дисциплински кажњаван једном од казни предвиђених Правилником о дисциплинској и материјалној одговорности радника.

Модел инкорпорирања интерне контроле и ревизије ЈПШ „Шуме РС“:



4.2 Циљеви и задаци интерне контроле

Систем интерних контрола који своју имплементацију и реализацију остварује преко службе интерне контроле, има своје циљеве, а то су:

1. ефикасност и успјешност обављања пословних активности,
2. благовременост и потпуност информација.

Циљеви пословних активности за интерне контроле односе се на ефикасност и успјешност Јавног предузећа шумарства „Шуме Републике Српске“ у коришћењу свих ресурса и њиховог трансформисања учинака. У складу са овим аспектом, веома битно је да сви запослени у предузећу за вријеме обављања текућег рада остварују ове циљеве, који су дефинисани као пословни оперативни циљеви.

Информациони циљеви интерне контроле односе се на припрему благовремених и квалитетних извјештаја о пословању сваке функције предузећа.

Систем интерних контрола као значајан инструмент за реализацију пословне политике предузећа и подршке менаџменту у његовој успјешности, има дефинисане следеће задатке:

1. Надзор над пословањем и извршењем пословних активности за вријеме обављања текућег процеса рада у свим пословним функцијама,
2. утврђивање правилности у пословању основних пословних функција,
3. оцјењивање успјешности извршавања пословних активности,
4. оцјењивање усаглашености пословања основних пословних функција.

4.3 Права и дужности интерне контроле

У вршењу послова интерне контроле служба, односно контролор, има право да врши прегледе цјелокупног рада, пословања предузећа, свих послова и радних задатака појединачно и организационих јединица у цјелини. Прегледи службе интерне контроле врше се према усвојеном плану рада који претходно разматра и одобрава директор предузећа на почетку сваке календарске године.

Основ за доношење Плана рада службе су политике унутрашњих-интерних контрола у којима су дефинисана ризична подручја у пословању предузећа. Служба врши послове интерне контроле и по налогу органа управљања, односно директора предузећа.

У току прегледа интерне контроле утврђује се да ли се пословање врши у складу са позитивним прописима, општим актима и одлукама органа управљања предузећа и то констатује у свом налазу.

Служба интерне контроле има право вршења контроле свих послова и радних задатака у предузећу независно од тога у којој се организационој јединици, погону или служби они обављају. У вршењу контроле, контролор има право увида у цјелокупну документацију (евиденције, обрачуни, налази, извјештаји, пословни аранжмани, уговори и слично) у вези са предметом његове контроле, контролу располагања свим основним и обртним средствима, контролу залиха робе и материјала, као и другу контролу од значаја за утврђивање чињеничног стања.

У циљу отклањања узрока који доводе или су довели до незаконитости у раду, служба интерне контроле је дужна да укаже на уочене пропусте у провођењу позитивних законских прописа, општих аката и одлука надлежних органа, слабости у радној дисциплини, да укаже на могућност примјене рационалније методе у раду као и да проучава и открива све друге околности које проузрокују одређене незаконитости и неправилности у раду. Уколико се приликом интерне контроле утврди значајна повреда законских прописа, општих аката, актуелних упутстава или налога за рад од стране предузећа, контрола је дужна да директору предузећа предложи забрану таквог рада.

4.4 Врсте интерне контроле

Контрола извршења послова и радних задатака које обављају појединци, службе или организационе јединице унутар ЈПШ, може бити *редовна или ванредна*, односно може бити комплексна или дјелимична. Редовна и ванредна контрола врше се путем избора појединих карактеристичних дијелова пословања, (ризичних подручја пословања) докумената, евиденција и осталих чињеница које су од значаја за контролу или путем детаљног прегледа свих вриједности, докумената, евиденција и осталих елемената пословања.

Редовна контрола врши се по годишњем оперативном плану рада службе, а ванредна контрола се врши, по правилу на основу одређених иницијатива о појавама и проблемима у одређеним дијеловима пословања или на захтјев директора предузећа, органа управљања, односно другог овлашћеног лица или органа.

4.5 Начела интерне контроле

У циљу обезбјеђења трајне и ефикасне контроле рада и пословања у предузећу, служба интерне контроле у свом раду мора да се придржава следећих основних начела:

- а) законитост, односно потпуна примјена важећих прописа,
- б) заштита интереса ЈПШ "Шуме Републике Српске" а.д. Соколац, у цјелини шумског газдинства као и ширег друштвеног интереса,
- в) материјалне истине, што значи да се налази службе могу доказивати и документовати,
- г) континуитета контроле, тј. да се свако наредно редовно контролисање мора надовезати и отпочињати од мјеста гдје је завршено претходно,
- д) објективност у поступку контроле, односно на контролу не смије да утичу заинтересована лица, службе или органи нити сам контролор може бити заинтересован за крајњи исход контроле,
- ђ) изненадност, тј. да се не би прикрили трагови евентуално ранијих пропуста, злоупотреба, грешака у раду и пословању, контрола мора бити изненадна, односно ненајављена,
- е) истовременост контроле повезаних послова, чиме се омогућује сагледавање цјелине ради доношења правилних закључака,
- ж) сарадња са радницима, службама и органима организационе јединице чије се пословање контролише, како би унутрашња контрола стварно била превентивног и инструктивног карактера, а посебно кад до грешака и пропуста долази услед недовољне стручности или непознавања конкретне проблематике од стране радника који исту обављају.

4.6 Начин извјештавања

Своја запажања и приједлоге у вези са радом и пословањем шумског газдинства као цјелине, као и појединих његових организационих јединица и служби, служба интерне контроле износи у својим редовним извјештајима о раду.

У случају откривања мањих неправилности у раду, служба интерне контроле ће непосредно од радника, односно његовог руководиоца, тражити њихово отклањање. Овакве појаве и предлоге мјера ће навести у својим редовним извјештајима. Ако служба интерне контроле открије да се ради о кривичном дјелу, привредном преступу, прекршају или повреди радне дужности, поднијеће одмах писмени извјештај надлежном органу предузећа са приједлогом мјера које треба предузети да би се спријечиле негативне последице откривене радње или поступка.

Уз извјештај служба интерне контроле ће приложити све доказе о дјелу и извршиоцу које је успјела да обезбиједи. Ако не постоји могућност да се докази приложе уз извјештај, служба интерне контроле је дужна да предузме одговарајуће мјере да се докази и трагови дјела не униште или не уклоне. У извјештају се мора констатовати које су мјере предузете и указати на доказ.

О свом раду и резултатима свога рада служба интерне контроле води:

1. евиденцију о свакој извршеној контроли.
2. евиденцију о спровођењу мјера које је предложила.

Служба интерне контроле може водити и другу евиденцију из свог дјелокруга рада.

4.7 Дјелокруг рада службе интерне контроле

Служба интерне контроле извршава своје задатке свеобухватним праћењем и контролом правилног и законитог рада и пословања сваког радника, службе, организационе јединице и газдинства, односно предузећа као цјелине при чему нарочито контролише:

- спровођење одредаба Закона о шумама, Закона о ловству, других закона, прописа и одлука надлежних органа који се односе на Јавно предузеће шумарства, односно на шумарство као дјелатност;
- спровођење шумско-привредних основа, годишњих планова газдовања, пројеката за извођење и прегледа пословних књига и остале документације чији преглед је потребан ради контроле примјене прописа и мјера који се односе на шумарство;
- примјену и спровођење стандарда из области шумарства;
- техничку припрему рада (прикупљање података на терену за израду пројеката за извођење радова у шумарству, израда тих пројеката) и реализације тих пројеката (процес рада, готови производи) и то по дјелатностима шумарске производње у ужем смислу (узгој, заштита, искоришћавање и друго) и организационим цјелинама предузећа,
- контролу квалитета производа шумарства у односу на захтјеве текућег рада, стандардизацију, квалитет дозначене дрвне масе за сјечу и предвиђених толеранција одступања;
- извршење шумско-узгојних радова и радова на заштити шума (утврђивање здравственог стања и мјера за сузбијање биљних болести и штеточина, заштита шума од пожара, непосредно чување шума и друго);
- стање залиха готових производа и друге робе;
- промет роба и услуга организационих цјелина предузећа;
- остале послове и квалитет њиховог обављања;
- финансијско пословање организационих цјелина предузећа, правичност и оправданост свих новчаних исплата, насталих материјалних трошкова, извршених набавки и продаје робе, извршених услуга, руковођење новчаним вриједностима и другом робом, уредности измирења обавеза, распоређивање плате и сл;
- тачност и квалитет периодичних обрачуна и завршних рачуна;
- тачност и исправност извјештаја и информација који се достављају у дирекцију предузећа и органима управљања;
- правилност рада на попису (инвентура) ;
- све остале послове са аспекта материјално-финансијског пословања, квалитета рада и правилност пословања у цјелини.

5. ОГРАНИЧЕЊА У ИМПЛЕМЕНТАЦИЈИ ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ

При развоју и успостављању интерне контроле могуће су многе препреке и сметње. На успостављање и развој интерне контроле утичу многобројни екстерни и интерни фактори. За успостављање интерних контрола важно је мишљење и став менаџмента о циљу и сврси интерних контрола. Способност је менаџмента да пронађе оптимално организационо рјешење за успостављање интерних контрола које ће осигурати ефективност тих система и могућност њиховог раста и развоја према промјенама у самој организацији. У том смислу истакнути су ризици окружења за развој интерних контрола.

Главни ризици за окружење интерне контроле су:⁵

- Недовољан интегритет менаџмента и слабе етичке вриједности;
- Неадекватни захтјеви менаџмента за професионале компетенције особља - и неприкладне додјеле ауторитета и одговорности;

⁵ Према R. Allen, D. Tommasi: Managing Public Expenditure, OECD, Sigma Programme, 2001

- Недовољан надзор од стране менаџмента;
- Недовољне управљачке политике у превентивном надзору и спречавању нелегалних дјелатности.

Посљедице које има тако слабо окружење интерних контрола су:⁶

- интерне контроле се примјењују другачије него што је планирано и требало;
- извјештавање које наводи на погрешно мишљење;
- финансијски губици;
- губици повјерења јавности;
- пораст ризика од превара и корупције.

Проблем неадекватног окружења за развој интерних контрола посебно је наглашен у јавном сектору. Транспарентност рада и одговорност јавног менаџмента значи да он мора одговарати за извршење програма и активности до нивоа овлаштења која су му дана, тј. по нивоима појединачне одговорности. Јасно разграничење овлаштења и одговорности је нужно за успостављање ефикасних система интерних контрола. Јачање административних капацитета у смислу одређивања управних надлежности, разграничења и систематизације послова и задатака предуслов је за успостављање система интерних контрола. Управо се у том подручју препознају највећа ограничења увођењу интерне контроле у јавном сектору.

При увођењу интерне контроле појављују се ризици од чијег препознавања и минимизирања зависи успјешност провођења интерне контроле.

Главни ризици поступака провођења интерне контроле су⁷:

- уплитање управе, надлежних органа, појединаца;
- договор између више особа;
- изостанци с посла што резултира непровођењем поступака;
- особље без знања и вјештина за провођење поступака ;
- неразумијевање поступака интерне контроле;
- неразумијевање важности поступака интерне контроле.

Интерна контрола захтијева строго контролно окружење и чврст оквир процедура и поступака. За стварање позитивног окружења за развој интерних контрола важан је однос менаџмента и начин вођења послова од стране менаџмента, додјеливање одговорности и надлежности, те провјера провођења одговорности и надлежности. Важно је створити отворено окружење које ће подстаћи запослене да се понашају проактивно и да укажу на пропусте у процедурама и неправилности. Успостављени систем треба бити праведан, на пропорционалној основи (једнак према свима), правовремен и ефикасан. Систем интерних контрола не смије постати сам себи сврхе.

Да би се избјегле наведене посљедице непостојања или недовољне ефикасности интерних контрола потребно је развити код особља вјештине, знања, спремност и добру вољу да прихвати и развије интерне контроле. У том смислу потребно је следеће:⁸

- јасне инструкције и прикладна едукација особља у погледу циља, политика и правила пословања предузећа;
- недвосмислено дефинисана одговорност особља и појединачно делегиране одговорности;
- јасно разграничене одговорности особља укљученог у финансијске трансакције или управљање имовином, посебно уговарање;

⁶ Према R.Allen, D.Tommasi: *Managing Public Expenditure*, цит. дјело

⁷ В.Вашичек: Предмет интерног надзора буџетских корисника, III Савјетовање интерна ревизија и контрола, ХЗРФД и Секција интерних ревизора, Загреб-Опатија, 2000.

⁸ Према R.Allen, D.Tommasi: *Managing Public Expenditure*, цит. дјело.

- развој културе "отвореног дијалога" између особља свих нивоа да упозоравају на неусклађености и незаконитости;
- инсистирање код особља свих нивоа да савјесно примијени све значајне инструкције.

Стварање организационих претпоставки за увођење система интерне контроле подраумијева:⁹

- Примјену властитог система интерних контрола који одговара организационој структури;
- Успостављање организационе структуре – постизање максималне ефикасности, избегавање дуплицирања, добра интерна комуникација;
- Разграничавање дужности - раздвајање активности које у себи укључују ризик преваре и грешке (да иста особа уноси податке, врши исплате, провјерава трансакције)
- пожељно је свако подручје контрола посебно надгледати, смањити могућност неусклађености подручја рада и временске динамике провођења контрола;
- Прецизирање овлаштења и одговорности – поштовање политике управе, извршавање заданих активности, прецизно дефинисање одобрења, документовање овлаштења и одговорности;
- Дефинисање (прецизно одређење) контролних поступака за сваког појединца, на сваком нивоу, у свим подручјима контрола;
- Успостављање система заштите имовине - успоставити јасну контролу кориштења имовине и одговорност особа за располагање истом - ограничити приступ имовини, али и системима евиденције имовине;
- Омогућавање контрола над радом управе;
- Омогућавање суперконтроле – контролу интерне контроле – провјера да ли се извршавају интерне контроле, идентификација слабости у систему, извјештавање о томе.¹⁰

Ограничавајући фактори у процесу интерне контроле су:

1. Процјена - ефикасност интерне контроле може бити угрожена људском субјективношћу и процјеном
2. " Пад " интерне контроле. И најбоље креирана интерна контрола може доживјети свој крах или због људске грешке (неразумијевање процедуре или направљене грешке) или услед комплексности информационог система
3. Прекорачења овлаштења - руководиоци на високом положају могу искористити своја овлашћења и заобићи процедуре интерне контроле због личне користи
4. " Фризирање " података како не би били идентификовани у процесу интерне контроле као неправилни.

Циљеви интерне контроле су пожељни резултати или услови за специфично подручје. Разлози за неимплементацију интерне контроле или пак њену слабу улогу у процесу управљања су следећи: недовољан број квалификованих кадрова, превелики трошкови, превелико повјерење према запосленима. На жалост, сва три набројана елемента су управо главни и најчешћи проблеми код појаве одређених неправилности у пословању, које могу довести у питање бонитет, па и опстанак предузећа. Недовољан број запослених не може бити оправдање из разлога што је једна особа најчешће довољна у једном одјељењу као контролор. Потенцирање трошкова губи свој значај кад се узму у обзир трошкови потенцијалне грешке или проневјере. Када је у питању повјерење према запосленима, најчешће се покаже да се управо запослени са највише повјерења упуштају у малверзације и преваре.

⁹ В.Вашичек: Предмет интерног надзора буџетних корисника, оп.цит.

¹⁰ То је уосталом једна од функција интерне ревизије

Савремени начин пословања подразумева децентрализацију пословања, па се и интерна контрола треба прилагодити таквој структури организације. Такав став нарочито је актуелан када се узму у обзир карактеристике савремене контроле квалитета и савремених метода менаџмента: организације пројектног типа, рад у тимовима, интеграције и овлаштења широког спектра, перманентних побољшања и сл.

Постоје три основна модела менаџмент контроле:¹¹

1. **Реактивни модел** - укључује традиционални приступ и настаје као реакција на проблем, а спора реакција је главна његова карактеристика.
2. **Проактивни модел** - спречава поновну појаву проблема, накнадном идентификацијом ризика и накнадном појачаном контролом приоритета. Слабост овог приступа је што би сви потенцијални проблеми требали бити унапријед идентификовани, којима се најчешће и не придаје велики значај јер су " само потенцијални ".
3. **Коактивни модел** у први план ставља контролу процеса, али не занемарујући утицај људи, децентрализацију овлаштења, што у ствари и јесте правилно схватање контроле.

Руководиоци у самом врху предузећа нису директно укључени у саме процесе, па стога немају улогу у ефективної контроли. Резултат тога су строго формулисане директиве, активности мониторинга и механизми награђивања/кажњавања. Управни одбор је прави примјер за то. Запослени у процесу без овлаштења само извршавају наредбе и одговорни су само за свој рад. У коактивном моделу имамо људе са овлаштењем укључене у процес, што доприноси већој мотивацији и посвећености заједничким циљевима, синергији, повјерењу и самопоуздању. Коактивна контрола је више функционалан систем интерне контроле, наметнута менаџмент контрола, са аспектима посвећености, функционалне одговорности и прожетом кроз све сегменте организације. Овај модел показује да менаџмент може успјешније управљати, ако своја овлаштења подијели са запосленима. Базирано на емпирији, да је најнефективнија врста контроле превентивна и да је основна превентивна контрола посвећеност заједничкој визији, будућим напорима ефективне контроле, фокусираће нас на оне који би требало да прате процедуре (Тонгрен, 1995).¹²

Дакле, систем интерне контроле по коактивном моделу треба да обезбиједи:

- да се остваре циљеви и задаци предузећа;
- спречавање од расипања средстава предузећа и очување имовине;
- унапређење тачности и поузданости књиговодствених и оперативних података;
- спровођење активности у складу са пословном политиком предузећа;
- помоћ у ефективном и ефикасном управљању и
- оцјену пословне ефикасности.¹³

Систем интерне контроле је више него неопходан и он обезбјеђује остварење циљева, осигурање имовине и средстава и сигурну помоћ у ефективном и ефикасном управљању. Преваре, проневијере и грешке су најчешће у окружењу без интерне контроле.

¹¹ www.ams.vt.edu/control1.html

¹² преузето из В.Вашичек: Предмет интерног надзора буџетких корисника, цитирано дјело

¹³ дјелимично преузето од Проф. др Славољуб Мартић " Контрола и ревизија ", Економски факултет Београд,

5. ЗАКЉУЧАК

Интерна контрола у шумарству је процес који проводи зправа предузећа и остало особље које се налази у ЈПШ „Шуме Републике Српске“, а има за циљ да пружи разумно увјерење у погледу постизања циљева у сљедећим категоријама: ефикасност и успјешност пословања, поузданост финансијског извјештавања, сагласност са постојећим законима и заштита имовине. Систем интерне контроле је уткан у све пословне активности предузећа и његово постојање је уско везано за обављање пословне дјелатности. Разлог због кога предузеће успоставља систем интерне контроле (који се састоји од много специфичних политика и поступака у функцији постизања циљева управе) је да он помогне ЈПШ да постигне зацртане циљеве пословања и профитабилности и да спријечи настанак губитка средстава због проневијере или коришћењем неког другог начина. Интерна контрола може такође помоћи да се осигура поуздано финансијско извјештавање и сагласност са законима и прописима.

Интерна контрола у шумарству је врло специфична и у многим компонентама различита од интерних контрола у другим гранама и областима пословања. Због свега наведеног управа треба да обезбиди руковођење, давање смјерница и надгледање. Интерна контрола треба да буде имплицитан или експлицитан дио описа посла сваког запосленог у ЈПШ. Активности на успостављању и развоју система интерних контрола треба да буду усмјерене на остварење дугорочних и краткорочних циљева предузећа.

Менаџмент ЈПШ је све више свјестан чињенице о неопходности увођења интерне контроле у Јавно предузеће шумарства, јер се њеном савјетодавном улогом повећава степен ефикасности и ефективности управљања. Свеобухватност интерне контроле је њена веома битна особина. Интерна контрола не само да контролише све функције у предузећу, већ перманентно артикулише све потребе и дешавања у спољном окружењу. Због свог објективног и независног рада, остварује плодносну везу са екстерним ревизорима и тиме утиче на учесталост и дужину ревизије, те може утицати на ниво накнаде која се плаћа интерној ревизији. Овај сегмент је веома битан, с обзиром на чињеницу да је ЈПШ било предмет екстерне ревизије како Главне службе за ревизију Републике Српске, тако и екстерне ревизије ОХР-а, које су том приликом пронашле низ неправилности у раду појединих организационих дијелова ЈПШ, и које би вјероватно биле отклоњене да је постојала адекватна интерна контрола и интерна ревизија у ЈПШ.

Интерна контрола експлицитно постаје један од кључних ресурса топ менаџмента ЈПШ. Овај степен на скали важности добила је демонстрирајући квалитет и квалификованост у асистенцијама менаџменту у идентификовању ризичних подручја и обезбјеђењу ефективности контролне структуре. Проблеми са којима се сусретало Јавно предузеће шумарства у претходном периоду указали су на потребу имплементације интерне контроле у предузећу, као процеса који ће помоћи менаџменту предузећа и свим запосленима да остваре своје циљеве, адекватним и јасним уочавањем ризика, њиховим управљањем у контексту динамичних промјена, и из тог разлога присуство интерне контроле у предузећу је неопходна компонента савременог управљања.

Према томе, у интерној контроли добар план и његова правилна имплементација, довешће до скраћивања самог поступка контроле у Јавном предузећу шумарства. Добро испланиране контроле над критичним подручјима и пословима, добра алокација средстава, кадрова и времена доводе до брзог прилагођавања насталој ситуацији, и адекватног реаговања менаџмента. Имплементација интерне контроле у ЈПШ довешће до раста ефикасности, ефективности и економичности у реализацији пословних циљева ЈПШ. Правац развоја интерне контроле у ЈПШ треба да буде усмјерен ка: промовисању одговарајуће етике и вриједности унутар саме организације ЈПШ, обезбјеђењу ефективног управљања успјешношћу организације и одговорности, ефективном извјештавању о ризицима и контролама одређених подручја организације ЈПШ, ефективној координацији

активности и размјени информација између надзорног одбора, екстерних ревизора, и менаџмента.

Неопходно је урадити много тога да би се интерна контрола на оптималан начин имплементирала у пословни систем Јавног предузећа шумарства. Интерна контрола својом активношћу у многome би требало да помогне менаџменту, да одлуке доноси брзо, ефикасно, ефективно и на основу егзактних показатеља и чињеница, што представља основу савременог и успјешног пословања.

ЛИТЕРАТУРА:

- Андрић, М. (2002) Ревизија рачуноводствених извјештаја, Економски факултет Суботица (162-193)
- Вашичек, В. (2000) Предмет интерног надзора буџетских корисника, III Савјетовање интерна ревизија и контрола, ХЗРФД и Секција интерних ревизора, Загреб-Опатија (50-62)
- Мартић, С. (2000) Контрола и ревизија, Економски факултет Београд, (95-120)
- R.Allen, D.Tommasi (2001): Managing Public Expenditure, OECD, Sigma Programme (260-275)
- Hayes R, Schilder A, Dassen R, Wallage Ph, (1999) Principles of Auditing, An international perspective, McGraw - Hill, London, (207-243)
- www.ams.vt.edu
- Правилник о интерним контролама и интерним контролним поступцима ЈПШ „Шуме Републике Српске“