

ULOGA ODBORA I INTERNOG REVIZORA U SAVREMENOM KORPORATIVNOM UPRAVLJANJU

Beke-Trivunac Jozefina¹
CIA²

Rezime: *Korporativno upravljanje možemo da posmatramo kao sistem pomoću kojeg se aktivnosti organizacije usmeravaju i kontrolišu. Okvir korporativnog upravljanja ima dva aspekta, aspekt komformnosti i aspekt uspešnosti. Odgovornost za komformnost obuhvata pružanje uveravanja interesnim stranama. Odgovornost za uspešnost odnosi se na strategije, kreiranje vrednosti i upotrebu resursa. Jedan od osnovnih principa procesa korporativnog upravljanja je procenjivanje ovog procesa od strane nezavisnog internog revizora.*

Ključni učesnici u korporativnom upravljanju su uprava (odbor), izvršno rukovodstvo, interni revizor i eksterni revizor. Odbor i više rukovodstvo polažu račune za efektivnost procesa korporativnog upravljanja, procesa upravljanja rizicima i kontrolnih procesa. Radi pribavljanja objektivnog uveravanja o tim procesima oni se oslanjaju na internog revizora. Aktivnost interne revizije za svoj rad polaže račune odboru. Pružanjem objektivnog i relevantnog uveravanja o efektivnosti procesa korporativnog upravljanja, procesa upravljanja rizicima i kontrolnih procesa interna revizija pomaže rukovodstvu da ostvari svoje strateške, operativne i finansijske ciljeve i ciljeve usklađenosti i tako dodaje vrednost organizaciji i njenim interesnim stranama.

Ključne reči: *Internal auditing, corporate governance, IPPF.*

JEL klasifikacija: M40

1 Redovni profesor, ALFA UNIVERZITET, Palmira Toljatija 3, Novi Beograd, trivunac@panet.rs.

2 Certified Internal Auditor (CIA) designation is issued by The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs FL

UVOD

Korporativno upravljanje možemo da posmatramo kao sistem pomoću kojeg se aktivnosti organizacije usmeravaju i kontrolišu. Ono uključuje i pravila i procedure za donošenje odluka o poslovanju organizacije koje obezbeđuju postizanje očekivanih rezultata uz istovremeno očuvanje ravnoteže interesa svih strana³ sa kojima je organizacija poslovno povezana (interesnih strana) [Institute of Internal Auditors, 2010]. Korporativno upravljanje utiče na ceo ciklus poslovanja, koje obuhvata planiranje, upotrebu resursa, kreiranje vrednosti, polaganje računa i uveravanje u efektivnost i efikasnost tih procesa.

U ovom radu razmatrana je uloga organa uprave i interne revizije u korporativnom upravljanju i njihov međusobni odnos. Način uređenja njihove uloge i odnosa prepoznat je kao ključni činilac za obezbeđenje nezavisnosti interne revizije. Najbolje prakse uređenja ovog odnosa sistematizovane su u Međunarodnom okviru profesionalne prakse interne revizije (IPPF)⁴ koji donosi Institut internih revizora⁵ [Institute of Internal Auditors, 2011].

Uloga i odgovornosti odbora razmatrane su sa stanovišta ciljeva postizanja uspešnosti i komfornosti. Za razliku od aspekta komfornosti koji je više usmeren na prošlost, aspekt uspešnosti više je usmeren na budućnost i u velikoj meri zavisi od sposobnosti odbora da upravlja rizicima. Savremena interna revizija svoju pažnju sve više preusmerava sa aspekta komfornosti na aspekt uspešnosti. Pristup reviziji zasnovanoj na rizicima omogućuje joj da preuzima proaktivnu ulogu u upravljanju organizacijom i tako dodaje novu vrednost organizaciji.

U radu se prvo razmatraju stožeri i okvir korporativnog upravljanja, a zatim uloge i zadaci koje u tom procesu imaju odbor i interna revizija, kao i njihov međusobni odnos. U dobro uređenom sistemu korporativnog upravljanja, interna revizija polaže računa za svoj rad odboru. Kvalitet uveravanja koja odbor dobija od internog revizora uslovljen je stepenom nezavisnosti internog revizora u organizaciji, za šta je odgovoran odbor.

3 Zaposleni, dobavljači, kupci, vlasnici i drugi investitori, regulatorni organi i jaki konkurenti.

4 Međunarodni okvir profesionalne prakse interne revizije (International Professional Practices Framework (IPPF)) sastoji se iz sledećih delova: Definicija (Definition), Etički kodeks (Code of Ethics), Međunarodni standardi za profesionalnu praksu interne revizije (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing), Glosar (Glossary), Praktični saveti (Practice Advisories), Osnovne postavke (Position Papers) i Praktični vodiči (Practice Guides). Afilijacije Instituta internih revizora, u 165 zemalja, obezbeđuju zvaničan prevod ovog dokumenta na jezik svoje zemlje. Podaci o nacionalnim afilijacijama mogu se pronaći na internet stranici Instituta internih revizora.

5 The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL. USA. www.theiia.org

STOŽERI KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA

Međunarodni okvir profesionalne prakse interne revizije (IPPF) definiše korporativno upravljanje kao kombinaciju procesa i struktura koje primenjuje odbor⁶ u svrhe informisanja, usmeravanja, rukovođenja i praćenja aktivnosti organizacije koje vode ostvarenju njenih ciljeva [The Institute of Internal Auditors, 2011:Glossary]. Cilj korporativnog upravljanja treba da se izrazi u optimizaciji održive vrednosti svih strana koje imaju interese u organizaciji.

Odgovornost za korporativno upravljanje leži na nekoliko organizacionih entiteta. Ključni učesnici u korporativnom upravljanju su uprava (odbor), izvršno rukovodstvo, interni revizor i eksterni revizor. Odbor može biti sastavljen od nezavisnih i zavisnih direktora i može da ima svoje pododbore, kao što su revizorski odbor, etički odbor i slično. Od svih odbora, za pitanja korporativnog upravljanja najpodesnije je struktuiran revizorski odbor. Kompetencije članova ovog odbora čine ga pogodnim za nadzor nad finansijskim izveštavanjem, internim kontrolama, usklađenošću, etičkim pitanjima, upravljanjem poslovanjem, kao i nad radom eksternih i internih revizora.

Krajnju odgovornost za utvrđivanje strateških ciljeva, ustanovljenje principa, politika i standarda sistema korporativnog upravljanja, sistema upravljanja rizicima i kontrolnih sistema, kao i nadzor nad njihovom primenom ima odbor. Izvršno rukovodstvo odgovorno je za obezbeđenje sprovođenja ovih principa, politika i standarda i njihovo detaljno uređenje u praksi. Organi uprave i više rukovodstvo oslanjaju se na internog revizora radi pribavljanja objektivnih uveravanja⁷ i sagledavanja efektivnosti i efikasnosti procesa korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolama. Funkcija pružanja uveravanja najznačajnija je funkcija interne revizije. Funkcija eksterne revizije usmerena je na davanje uveravanja o finansijskim izveštajima koji obezbeđuju korisne informacije za donošenje poslovnih i ekonomskih odluka.

OKVIR KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA

Za potrebe ovog rada, pod korporativnim upravljanjem podrazumeva se skup odgovornosti i prakse koje primenjuju odbor i rukovodstvo sa ciljem (a) pružanja strateških smernica, (b) obezbeđenja da se ciljevi ostvaruju, (c) uveravanja da

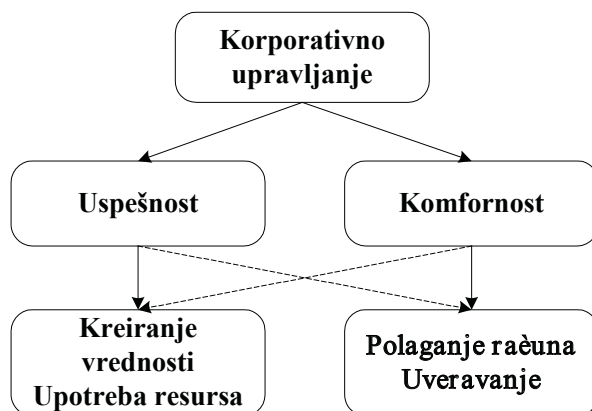
6 Prema Glosaru IPPF, odbor je organ upravljanja organizacije, na primer upravni odbor, nadzorni odbor, rukovodilac agencije ili zakonodavnog tela, veće guvernera ili poverenika nedobitne organizacije ili bilo koji drugi imenovani organ u organizaciji, uključujući i odbor za reviziju.

7 Prema Glosaru IPPF, uveravanje je objektivni pregled činjenica u cilju pružanja nezavisne ocene korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom i kontrolnih procesa za potrebe organizacije.

se rizicima pravilno upravlja i (d) potvrđivanja da se resursi organizacije odgovorno koriste [IFAC Professional Accountants in Business (PAIB) Committee, 2009]. Ovakva definicija korporativnog upravljanja izražava i aspekt komfornosti i aspekt uspešnosti poslovanja. Komfornost označava usaglašenost sa zakonima i drugom regulativom, najboljim praksama koje su ustanovljene korporativnim kodeksima, polaganjem računa, kao i obezbeđenje uveravanja interesnim stranima. Uspešnost označava politike i procedure koje su (a) usmerene na mogućnosti i rizike, strategije i kreiranje vrednosti i koje (b) usmeravaju proces donošenja odluka u organizaciji.

Odgovornost za komfornost obuhvata pružanje uveravanja interesnim stranima: (a) o efektivnosti prepoznavanja, utvrđivanja prioriteta, upravljanja, kontroli, izbegavanju i izveštavanju o strateškim, taktičkim i operativnim rizicima; (b) o efektivnom i efikasnom poslovanju organizacije koje ostvaruje postavljene ciljeve; (c) o tome da sistem koji generiše finansijske i nefinansijske informacije funkcioniše u skladu sa utvrđenim standardima tačnosti i pouzdanosti i da te informacije izražavaju stvarne rezultate organizacije; (d) da rukovodstvo valjano ispunjava obaveze koje su mu poverene; (e) da je organizacija sposobna da predupredi nastanak kriminalnih radnji kao što su prevare, pranje novca, krađe i zloupotrebe; i (f) da organizacija usklađuje svoje poslovanje sa svim merodavnim pravilima i regulativom.

Slika 1: Okvir korporativnog upravljanja



Izvor: IFAC Professional Accountants in Business (PAIB) Committee. 2009. *International Good Practice Guidance: Evaluating and Improving Governance in Organizations*. International Federation of Accountants (IFAC). 2.13 Governance Framework.

Odgovornost za uspešnost odnosi se na strategije, kreiranje vrednosti i upotrebu resursa i obuhvata: (a) uspostavljanje jakog procesa donošenja odluka, uključujući i utvrđivanje sklonosti ka riziku, kao i nadzor nad primenom strategija i kontinuirano ocenjivanje njihove merodavnosti i učinka; (b) raspoređivanje poslovnih operacija i upotrebu sredstava u skladu sa strateškim ciljevima i prihvaćenoj sklonosti ka riziku; i (c) prepoznavanje kritičkih momenata u kojima organizacija treba da donosi odluke naspram promena u okruženju.

Za razliku od aspekta komfornosti koja je prevashodno usmerena na prošlost, aspekt uspešnosti usmeren je na budućnost. Međutim, usmeravanje pažnje na budućnost može da ukaže i na mnoštvo rizika povezanih sa potencijalnom ili stvarnom neusklađenošću i usmeri na traženje efektivnih rešenja. Aspekti uspešnosti i komfornosti međusobno se dopunjuju i unapređuju, dajući tako korporativnom upravljanju proaktivnu dimenziju, a odboru proaktivnu ulogu.

Dva aspekta korporativnog upravljanja, uspešnost i konformnost, treba da budu u ravnoteži. Aspekt konformnosti obično skreće na sebe veću pažnju, jer počiva na dobro ustanovljenom mehanizmu koji obezbeđuje da su uspostavljeni dobri procesi korporativnog upravljanja, na primer da su funkcija upravljanja rizicima, interne kontrole i revizorski odbor efektivni. Za aspekt uspešnosti potrebno je obezbediti odgovarajući sistem sveobuhvatnih pokazatelja, radi merenja ostvarenih rezultata poslovanja i praćenja progressa u postizanju postavljenih ciljeva.

Dve važne komponente korporativnog upravljanja su strateško usmeravanje i nadgledanje. Strateško usmeravanje obuhvata utvrđivanje modela poslovanja, strateških ciljeva, odnosa prema rizicima (uključujući i sklonosti ka riziku) i kontrolno okruženje kao okvir organizacionog ponašanja⁸. Strateško usmeravanje treba da obezbedi uspešnost poslovanja. Nadgledanje treba da osigura jasan proces polaganja računa odbora prema interesnim grupama, postojanje jasne svesti kod višeg rukovodstva da je ono vlasnik rizika i da je odgovorno za aktivnosti upravljanja rizicima, i delegiranje usluga nezavisnog uveravanja internim i eksternim subjektima (revizorima, specijalistima, konsultantima). Nadgledanje treba da obezbedi usklađenost poslovanja sa odgovarajućim regulatornim okvirom i pruža komfornost u poslovanju.

8 Kontrolno okruženje ukazuje na stav i aktivnosti odbora i rukovodstva u pogledu značaja kontrola u organizaciji. Kontrolno okruženje uključuje sledeće elemente: integritet i etičke vrednosti, filozofiju i stil rukovođenja, strukturu organizacije, dodelu ovlašćenja i odgovornosti, politike i prakse upravljanja ljudskim resursima, stručnost osoblja. [Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 1994].

ULOGA ODBORA I INTERNOG REVIZORA U KORPORATIVNOM UPRAVLJANJU

Osnovna uloga odbora u korporativnom upravljanju je da obezbedi uspešnost i komfornost poslovanja. Osnovna uloga interne revizije je da odboru pruži uveravanje da se poslovanje odvija na način koji osigurava dostizanje ciljeva organizacije koje je utvrdio odbor.

Odgovornosti odbora i višeg rukovodstva

Odgovornost odbora i višeg rukovodstva proizilazi iz već navedene definicije korporativnog upravljanja. U smislu te definicije, odbor je odgovoran za kreiranje i kontinuirano odvijanje aktivnosti koje obezbeđuju pružanje strateških smernica, obezbeđuju postizanje ciljeva, pribavljanje uveravanja da se rizicima pravilno upravlja i potvrđivanje da se resursi organizacije odgovorno koriste. Efektivne aktivnosti korporativnog upravljanja razmatraju rizike prilikom postavljanja strategije. I obratno, upravljanje rizikom oslanja se na efektivno korporativno upravljanje (npr. ton na vrhu, sklonost ka riziku i utvrđena tolerancija prema riziku, kultura rizika, kao i nadzor nad upravljanjem rizikom). Efektivno korporativno upravljanje oslanja se takođe na kontrole i davanje saopštenja odboru o efektivnosti tih kontrola. Kontrola i rizik tesno su povezani. Kontrola se definiše kao bilo koja aktivnost preduzeta od strane rukovodstva, odbora i drugih strana, u svrhe upravljanja rizikom i povećanja izvesnosti da će se postići postavljeni ciljevi. Za pitanja korporativnog upravljanja u praksi je najčešće nadležan revizorski odbor, jer u njegov sastav uobičajeno ulaze nezavisni članovi sa odgovarajućim stručnim kompetencijama.

Revizorski odbor odgovoran je za razumljivost, jasnost i pouzdanost finansijskih izveštaja organizacije, za sveobuhvatnost procesa upravljanja rizicima i za njegovo kontinuirano odvijanje, za kreiranje kontrolnog okruženja sa izraženom sklonošću ka uspostavljanju jakih internih kontrola, za ispitivanje korporativnih politika i njihovu skladenost sa zakonima i regulativom, etičkim principima, kao i ispitivanje mogućnosti nastanka prevara. Pored toga, revizorski odbor odgovoran je da internom revizoru obezbedi mogućnost slobodnog pristupa odboru i višem rukovodstvu, kao i za ispitivanje i odobravanje plana interne revizije, razmatranje izveštaja o rezultatima revizorskih angažmana i značajnih nalaza interne i eksterne revizije.

Revizorski odbor obezbeđuje nadzor i usmerava više rukovodstvo putem utvrđivanja sklonosti ka riziku koji je organizacija spremna da prihvati u ostvarivanju svojih vrednosti i ocenom najznačajnijih rizika za organizaciju, kao i ocenom da

li više rukovodstvo reaguje na rizike na odgovarajući način i u okviru prihvaćene sklonost ka riziku.

Više rukovodstvo odgovorno je za upravljanje rizicima organizacije i odgovarajući kontrolni okvir. Članovi višeg rukovodstva imaju odgovornost za upravljanje rizicima u okviru svog delokruga zaduženosti koji se odnose na pojedinačne ciljeve putem konverzije strategija u operativne ciljeve, prepoznavanja i ocene rizika koji mogu da ugroze ostvarivanje ovih ciljeva, kao i efektivnog reagovanja na rizike u skladu sa stepenom tolerantnosti za rizike.

Uloga i organizacioni status interne revizije

Prema definiciji koju je dao globalni Institut internih revizora, interna revizija je nezavisno, objektivno uveravanje i konsultantska aktivnost osmišljena tako da doprinosi povećanju vrednosti i poboljšanju poslovanja organizacije. Interna revizija takođe pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve, putem sistematičnog i disciplinovanog pristupa procenivanju i poboljšanju efikasnosti procesa upravljanja rizikom, kontrolnih procesa i procesa korporativnog upravljanja [Institute of Internal Auditors, 2011:Definition]. Interna revizija dodaje vrednost organizaciji i njenim interesnim stranama pružajući im objektivno i relevantno uveravanje i doprinoseći efektivnosti i efikasnosti korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom i kontrolnih procesa.

Bitna odrednica položaja interne revizije je njena organizaciona nezavisnost u odnosu na izvršno rukovodstvo. Ostvarenje te nezavisnosti odvija se primenom dvojnih linija izveštavanja. O rezultatima svoga rada aktivnost interne revizije po funkciji treba da izveštava onaj organizacioni nivo upravljanja koji može osigurati da se rezultatima rada interne revizije posveti odgovarajuća pažnja i predizmu korektivne aktivnosti, tj. onom koji ima najveće mogućnosti da obezbedi primenu njenih preporuka. Taj organ mora da bude na višem nivou od nivoa izvršnog rukovodstva čije je poslovanje predmet revizije. U tom smislu, kao najbolje rešenje javlja se zahtev da interna revizija funkcionalno izveštava nivo uprave, tj. odgovarajući odbor. Uprava, tj. odbor treba istovremeno da obezbedi strateške smernice za rad aktivnosti interne revizije i da joj pruža podršku. U njejoj nadležnosti takođe su i imenovanje i razrešenje sa dužnosti glavnog internog revizora, kao i konačne odluke o prihvatanju njenih preporuka. Administrativno izveštavanje, povezano sa svakodnevnim odvijanjem poslovanja aktivnosti interne revizije, može da bude usmereno prema izvršnom rukovodstvu organizacije.

U oblasti korporativnog upravljanja interna revizija ocenjuje i daje preporuke za poboljšanje procesa korporativnog upravljanja koji su usmereni na promovisanje odgovarajuće etike i vrednosti u organizaciji, obezbeđenje efektivnog upravljanja poslovanjem u organizaciji i polaganje računa, saopštavanje informacija o rizicima i kontrolama odgovarajućim delovima organizacije i za koordinaciju aktivnosti i razmene informacija između odbora, eksternih i internih revizora i rukovodstva [Institute of Internal Auditors, 2011:Standard 2110].

ODNOS AKTIVNOSTI INTERNE REVIZIJE, VIŠEG RUKOVODSTVA I ODBORA

Kao što je već navedeno, odbor i više rukovodstvo odgovorni su za nadgledanje i praćenje sprovođenja strategija i procesa upravljanja rizicima u organizaciji radi obezbeđivanja postizanja ciljeva, pribavljanje uveravanja da se rizicima pravilno upravlja i potvrđivanje da se resursi organizacije odgovorno koriste. Za efektivno ispunjavanje ove obaveze, odboru su potrebna uveravanja iz različitih izvora u organizaciji.

Uveravanje koje pruža operativno rukovodstvo predstavlja prvu liniju odbrane od rizika i postojanja kontrola za koje je ono odgovorno. Druga linija odbrane obuhvata upravljanje rizicima, funkciju regulatorne usklađenosti i druge slične funkcije. Funkcija upravljanja rizicima pomaže operativnom rukovodstvu pri praćenju i sprovođenju efektivnog upravljanja rizikom u praksi, i višem rukovodstvu, kao vlasniku rizika, pri utvrđivanju ciljanih izloženosti rizicima i adekvatnom izveštavanju o rizicima širom organizacije. Uveravanje od strane rukovodstva od fundamentalnog je značaja i treba da bude dopunjeno pribavljanjem objektivnog uveravanja od strane interne revizije i trećih strana [FERMA - ECIIA, 2010]. Funkcija interne revizije pruža objektivno uveravanje odboru i višem rukovodstvu da se rizici razumeju i da se sa njima upravlja na odgovarajući način i služi kao unutrašnji konsultant koji predlaže rešenja za unapređenje upravljanja organizacijom, upravljanja rizicima i strukturu kontrole. Interna revizija pruža različite stepene uveravanja o efektivnosti procesa upravljanja rizikom i kontrolnih procesa u određenim aktivnostima i funkcijama i obezbeđuje uveravanje na nivou cele organizacije.

Polaganje računa od strane interne revizije

Osnovni preduslov za saradnju između internog revizora i odbora ogleda se u zahtevu da glavni interni revizor mora o rezultatima svoga rada da izveštava od-

bor i da sa njim neposredno saraduje [Institute of Internal Auditors, 2011:Standard 1111]. Ovakva saradnja ostvaruje se kada interni revizor redovno posećuje i prisustvuje onim sastancima odbora koji se odnose na nadzor nad revizijom, finansijsko izveštavanje, korporativno upravljanje i upravljanje rizicima i kontrolama, kao i kada. interni revizor nasamo, najmanje jednom godišnje, razgovara sa odborom. Svrha izveštavanja je da se višem rukovodstvu i odboru obezbedi uveravanje koje se odnosi na proces korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom i kontrolama.

U određenim slučajevima interni revizor mora unapred da razmotri potrebe i očekivanja odbora i višeg rukovodstva. Tako na primer, u postupku procene rizika za potrebe planiranja rada aktivnosti interne revizije, interni revizor mora da uzme u obzir i mišljenje višeg rukovodstva i odbora [Institute of Internal Auditors, 2011:Standard 2010.A1]. Isto tako, interni revizor mora da identifikuje i razmotri očekivanja višeg rukovodstva, odbora u pogledu mišljenja i drugih zaključaka interne revizije [Institute of Internal Auditors, 2011:Standard 2010.A2].

Interni revizor mora da dostavlja višem rukovodstvu i odboru na razmatranje i odobrenje plan aktivnosti interne revizije i plan potreba za resursima, kao i efekat njihovog ograničenja [Institute of Internal Auditors, 2011:Standard 2020]. On takođe mora periodično da izveštava više rukovodstvo i odbor o svrsi, ovlašćenju i odgovornosti aktivnosti interne revizije, kao i stepenu izvršenju planiranih aktivnosti. Izveštaji interne revizije moraju sadržati informacije o značajnim izloženostima riziku i pitanjima kontrola, uključujući i rizike od prevara, o području korporativnog upravljanja i drugim pitanjima prema potrebi ili zahtevu rukovodstva i odbora [Institute of Internal Auditors, 2011:Standard 2060]. I na kraju, radi uveravanja odbora da je aktivnost interne revizije usklađena sa Međunarodnim standardima za profesionalnu praksu interne revizije, interni revizor mora da saopšti višem rukovodstvu i odboru rezultate programa obezbeđenja i unapređenja kvaliteta rada aktivnosti interne revizije [Institute of Internal Auditors, 2011:Standard 1320].

Odbor je odgovoran i za nadzor nad radom eksternih revizora, dok su koordinacija rada interne i eksterne revizije, redovna procena kvaliteta ove koordinacije i izveštavanje o rezultatima tih procena u nadležnosti internog revizora. Odbor je odgovoran za pružanje odgovarajuće podrške internom revizoru u ispunjavanju ovih odgovornosti [Institute of Internal Auditors, 2011:Practice Advisory 2050-1].

Upravljanje rizikom i kontrolnim procesima

Upravljanje rizikom⁹ povezano je sa svim aktivnostima organizacije i stoga ima značajnu ulogu u obezbeđenju dobrog korporativnog upravljanja. Mnoge organizacije usvajaju konzistentan i celovit pristup upravljanju rizikom koji bi u idealnom slučaju u potpunosti bio integrisan u upravljanje organizacijom. Rizicima se upravlja tako što se nad njima uspostavljaju kontrole. Efektivan proces upravljanja rizikom daje mogućnost za identifikaciju ključnih kontrola nad rizicima koji su svojstveni prirodi poslovanja organizacije.

Svrha kontrolnih procesa je da, u upravljanju rizikom i dostizanju utvrđenih i objavljenih ciljeva, pruže podršku organizaciji. Od kontrolnih procesa očekuje se, između ostalog, da osiguraju: da su finansijske i operativne informacije pouzdane i potpune; da se operacije izvršavaju efikasno i postižu ustanovljene ciljeve; da je imovina zaštićena; i da su aktivnosti i odluke organizacije usaglašene sa zakonima, propisima i ugovorima [Institute of Internal Auditors, 2011:Practice Advisory 2130-1].

Za upravljanje rizikom organizacije i uspostavljanje kontrola odgovorni su više rukovodstvo i odbor. Uloga odbora je nadzornog karaktera. Uloga rukovodstva je da osigura postojanje i funkcionisanje pouzdanih procesa upravljanja rizikom, kao i adekvatnost i efektivnost kontrola koje su nad tim rizicima uspostavljene. Uloga interne revizije je da ocenjuje efektivnost ovog procesa i da doprinosi njegovom unapređenju.

Ispitivanjem procesa upravljanja rizikom, kontrolnih procesa i procesa korporativnog upravljanja u prethodnom periodu interna revizija pomaže organizaciji da uči iz sopstvenog iskustva. Ispitivanjem procesa prepoznavanja potencijalnih rizika interna revizija pomaže organizaciji da planira budućnost.

ZAKLJUČAK

Odgovornost za korporativno upravljanje leži na nekoliko organizacionih entiteta. Ključni učesnici u korporativnom upravljanju su uprava (odbor), izvršno rukovodstvo, interni revizor i eksterni revizor.

Krajnju odgovornost za utvrđivanje strateških ciljeva, ustanovljenje principa, politika i standarda sistema korporativnog upravljanja, sistema upravljanja rizicima i

9 Prema Glosaru iz IPPF, kontrola je bilo koja aktivnost (planiranje, organizovanje i usmeravanje) preduzeta od strane rukovodstva, odbora i drugih lica u svrhe upravljanja rizikom i povećavanja izvesnosti da će postavljeni ciljeva biti ostvareni.

kontrolnih sistema, kao i nadzor nad njihovom primenom ima odbor, čak i kada deo te odgovornosti prenese na neki od svojih pododбора. Interna revizija pruža odboru i višem rukovodstvu uveravanje da se ovim procesima upravlja efektivno i u skladu sa odgovarajućom regulativom. Pružanjem uveravanja interna revizija dodaje vrednost organizaciji.

O rezultatima svoga rada aktivnost interne revizije po funkciji treba da izveštava onaj organizacioni nivo upravljanja koji može osigurati da se rezultatima rada interne revizije posveti odgovarajuća pažnja i preduzmu korektivne aktivnosti, tj. onom koji ima najveće mogućnosti da obezbedi primenu njenih preporuka. Taj organ mora da bude na višem nivou od nivoa izvršnog rukovodstva čije je poslovanje predmet revizije. U tom smislu, kao najbolje rešenje javlja se zahtev da interna revizija funkcionalno izveštava nivo uprave, najčešće revizorski odbor.

Osnovni preduslov za saradnju između interne revizije i odbora ogleda se u zahtevu da glavni interni revizor mora o rezultatima svoga rada da izveštava odbor i da sa njim neposredno saraduje. Za obezbeđenje uslova za ovu saradnju odgovoran je odbor. U određenim slučajevima interni revizor mora unapred da razmotri potrebe i očekivanja odbora i višeg rukovodstva. On mora da dostavlja višem rukovodstvu i odboru na razmatranje i odobrenje plan aktivnosti interne revizije i plan potreba za resursima, kao i efekat njihovog ograničenja. On takođe mora periodično da izveštava više rukovodstvo i odbor o svrsi, ovlašćenju i odgovornosti aktivnosti interne revizije, o stepenu izvršenju planiranih aktivnosti, kao i o rezultatima programa obezbeđenja i unapređenja kvaliteta rada aktivnosti interne revizije. Izveštaji interne revizije moraju sadržati informacije o značajnim izloženostima organizacije riziku, uključujući i rizike od prevara, kao i o pitanjima kontrola i korporativnog upravljanja.

Interna revizija dragocen je resurs kada pomaže odboru i rukovodstvu organizacije i drugim interesnim stranama da ostvare svoje ciljeve i doprinosi jačanju kontrola i korporativnom upravljanju organizacije. Da bi ostvarila te funkcije, odbor je odgovoran da internoj reviziji obezbedi takav organizacioni status koji joj omogućuje visok nivo nezavisnost od izvršnog rukovodstva.

ЛИТЕРАТУРА

1. Beke-Trivunac, Jozefina. (2009). "The roles of accountants, bankers and regulators in the bank corporate governance", U: „*Tehnologija, kultura i razvoj*” – *Kontekst skupa: Zapadni Balkan na putu ka Evropskoj uniji*, 183-191. Subotica: Udruženje „Tehnologija i društvo”.
2. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (1994). *Internal Control - Integrated Framework*. Jersey City, New Jersey: American Institute of Certified Public Accountants.
3. FERMA - ECIIA. (2010). *Monitoring the effectiveness of internal control, internal audit and risk management systems - Guidance for boards and audit committees (8th European Company Law Directive on Statutory Audit - DIRECTIVE 2006/43/EC*. URL:http://www.eciaa.eu/system/files/guidance_on_the_8th_eu_company_law_directive_05_10_2010.pdf (pristupljeno 14. januara 2011.g.).
4. IFAC Professional Accountants in Business (PAIB) Committee. (2009). *International Good Practice Guidance: Evaluating and Improving Governance in Organizations*. International Federation of Accountants (IFAC). www.ifac.org.
5. Institute of Internal Auditors. (2011). *International Professional Practices Framework (IPPF)*. Altamonte Springs FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation.
6. Institute of Internal Auditors. (2010). *The Audit committee: Purpose. Process. Professionalism*.
7. URL: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/audit-committees-board-of-directors/> (pristupljeno 21. januara 2010. godine).

THE ROLE OF BOARD AND INTERNAL AUDITORS IN THE MODERN CORPORATE GOVERNANCE

Beke-Trivunac dr Jozefina¹⁰
CIA¹¹

Summary: *Governance is the system by which organization is directed and controlled. The governance framework is composed of two dimensions: the conformance and the performance dimension. The conformance responsibilities focus on providing assurances to stakeholders. The performance responsibilities focus on strategy, value creation, and resource utilization. A basic principle of governance is assessment of the governance process by an independent internal audit activity.*

The cornerstone of effective governance are the board of directors, executive management, the internal auditors, and the external auditors. The organization's board and its senior management are accountable for the effectiveness of the governance, risk management and control processes. They rely on internal auditing for objective assurance on these processes. The internal audit activity is ultimately responsible to the board of directors. By providing assurance on the organization's governance, risk management, and control processes internal auditing helps the organization achieve its strategic, operational, financial, and compliance objectives, and adds value to the organization and its stakeholders.

Key words: *Internal auditing, corporate governance, IPPF.*

JEL classification: *M40*

10 University Professor, ALFA University, Palmira Toljatija 3, Novi Beograd, trivunac@panet.rs.

11 Certified Internal Auditor (CIA) designation is issued by The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs FL