

Originalni naučni članak

UDK: 658.115(497.11)

doi:10.5937/ekonhor1902131J

OCENA PRIORITETNIH CILJEVA I FUNKCIONISANJE INTERNE KONTROLE U PREDUZEĆIMA ŠUMADIJSKOG I RAŠKOG OKRUGA

Biljana Jovković*

Ekonomski fakultet Univerziteta u Kragujevcu

Bez postojanja sistema interne kontrole, u današnjim uslovima poslovanja upravljanje preduzećem bilo bi nezamislivo. Zahvaljujući kontroli, omogućeno je izvršavanje poslovnih aktivnosti u skladu sa planom, putem preventivnog suzbijanja devijantnih pojava koje bi mogle da ugroze ostvarenje definisanih ciljeva. Ukoliko sistem ne bi bio uspostavljen, preduzeće se potencijalno izlaže značajnim gubicima, čiji krajnji rezultat može biti propast i nestanak preduzeća. Cilj ovog rada je da ukaže na rangiranje i značaj pojedinih ciljeva sistema interne kontrole u praksi poslovanja preduzeća i, s tim u vezi, na potrebu uspostavljanja adekvantnih kontrolnih aktivnosti kao dodatne mere za obezbeđenje ostvarenja proklamovanih poslovnih ciljeva preduzeća. Istraživanje je pokazalo da je najbolje rangirani cilj interne kontrole unapređenje tačnosti i pouzdanosti knjigovodstvenih i operativnih podataka, što ukazuje da preduzeća eksternu odgovornost prema regulatorima vide kao prioritet u svom poslovanju. Najniže rangiran cilj ocena poslovne efikasnosti govori u prilog sekundarnog položaja potreba internog informisanja u odnosu na eksterne izveštajne zahteve. U radu je učinjen pokušaj sveobuhvatne analize načina implementacije interne kontrole u najvažnijim funkcijama preduzeća: prodaje, nabavke, proizvodnje, kadrovske, i finansijske funkcije.

Ključne reči: kontrolne aktivnosti, ciljevi interne kontrole, finansijsko izveštavanje, sistem interne kontrole

JEL Classification: M40, M41, M42

UVOD

Obavljanje poslovnih aktivnosti preduzeća karakteriše konstantna izloženost rizicima. Dinamičnost okruženja, zbog koga preduzeća nisu u mogućnosti

da pouzdano procenjuju ishode pojedinih aktivnosti, može da dovede u pitanje postizanje definisanih ciljeva preduzeća. U cilju smanjenja i kontrole rizika, kojima su izložena na putu ka postizanju ciljeva, preduzeća definišu sistem interne kontrole sa svrhom ograničenja rizika na prihvatljiv nivo. „Poslovno rukovodstvo je dužno da uspostavi interne kontrole koje obavljaju svi zaposleni kao sastavni deo

* *Korenspondencija:* B. Jovković, Ekonomski fakultet Univerziteta u Kragujevcu, Liceja Kneževine Srbije 3, 34000 Kragujevac, Republika Srbija; e-mail: bjovkovic@kg.ac.rs

njihovih redovnih radnih obaveza i da vrši nadzor nad njihovim funkcionisanjem“ (Ljubisavljević, 2013, 49). Adekvatan kontrolni sistem, osim podobnog mehanizma za redukovanje rizika, istovremeno, povećava mogućnost iskorišćavanja povoljnih eksternih šansi i prilika koje se ukažu preduzeću. Odgovornost za uspostavljanje i funkcionisanje sistema interne kontrole ima menadžment preduzeća, dok je revizor odgovoran za vrednovanje postojeće interne kontrole (Jovković, 2010, 152).

U radu se istražuje odmeravanje značaja pojedinih ciljeva sistema interne kontrole u praksi poslovanja preduzeća i ciljevi kontrolnog sistema preduzeća, koji se smatraju prioritetnijim u svom svakodnevnom poslovanju. Efekti interne kontrole su: obezbeđenje sredstava preduzeća od rasipanja, pronevera i neefikasnosti, unapređenje tačnosti i pouzdanosti knjigovodstvenih i operativnih podataka, pridržavanje poslovne politike preduzeća, i ocena poslovne efikasnosti. Kvantifikovanje značaja definisanih ciljeva kontrole važna je osnova za ispitivanje i ocenu težišta koje preduzeća stavljaju u procesu ostvarenja poslovnih ciljeva koji su opredeljeni za buduće poslovne aktivnosti. Kroz empirijsku analizu, ispitaće se postojanje pozitivnog uticaja sistema interne kontrole na uspešno ostvarenje poslovnih ciljeva preduzeća. Iskustva mnogih preduzeća u inostranstvu su pokazala da je neadekvatno sprovođenje interne kontrole dovelo do rasta troškova i pronevera. Zahvaljujući oceni uspešnosti funkcionisanja interne kontrole u preduzećima koja su predmet analize, otvara se mogućnost uočavanja eventualnih problematičnih područja koja se mogu unaprediti u procesu implementacije kontrolnih procedura.

Polazi se od osnovne hipoteze da je sistem interne kontrole uspostavljen sa ciljem pridržavanja poslovne politike i ocene poslovne efikasnosti preduzeća. Interna kontrola, kao segment nadzora, značajna je za poslovanje svakog preduzeća nezavisno od njegove veličine, delatnosti i oblika organizacije. Implementacija efikasne interne kontrole je ekonomičnije rešenje za preduzeće od sprovođenja naknadnih analiza čiji je cilj otkrivanje pronevera i grešaka.

Radi ocene uspešnosti ostvarivanja ciljeva interne kontrole u preduzećima, primenjuje se komparativna analiza dobijenih odgovora između anketiranih preduzeća. Koriste se metode dedukcije, analize, sinteze i naročito postupaka indukcije gde se polazi od osnovnih pojedinačnih pretpostavki u cilju donošenja opštih zaključaka. Rad je potkrepljen grafičkim prikazom strukture datih ocena anketiranih preduzeća i tabelarnim prikazom dobijenih rezultata istraživanja.

Najpre se u radu analizira regulativa interne kontrole i vrši pregled dosadašnjih istraživanja u relevantnoj literaturi. Nakon iznošenja ključnih regulatornih zahteva, pažnja će biti usmerena na objašnjenje primenjene metodologije istraživanja. U nastavku rada, biće izloženi rezultati do kojih se došlo u ispitivanju značaja sprovođenja osnovnih kontrolnih aktivnosti i implementacije interne kontrole po funkcijama preduzeća. Celokupna analiza biće zaokružena iznošenjem zaključaka o uočenim zakonitostima koje su posledica empirijskog istraživanja u praksi poslovanja preduzeća i mogućnostima za unapređenje sistema interne kontrole u budućnosti.

TEORIJSKI ASPEKTI I REGULATORNI OKVIR SISTEMA INTERNE KONTROLE

Usled brojnih finansijskih prevara praćenih velikim gubicima investitora u kompanijama, u donošenju zakona i profesionalnih okvira koji se odnose na internu kontrolu prednjačile su SAD. Početkom XXI-og veka, bankrotstvo nekoliko velikih kompanija, poput Enron-a i WorldCom-a (Knapp, 2010, 46), bio je znak da treba izvršiti značajne promene u zakonskim propisima koji su se odnosili na finansijsko izveštavanje. Kao odgovor na navedene skandale usledilo je donošenje Zakona o računovodstvenoj reformi javnih kompanija i zaštiti investitora, poznatiji kao Sarbanes-Oxley zakon (SOX je usvojen 2002). Posebno je istaknut značaj sistema interne kontrole, kao sredstva za sprečavanje i otkrivanje materijalno značajnih pogrešnih iskaza u finansijskim izveštajima izazvanih prevaram. Od

menadžmenta se zahteva da implementira efektivne interne kontrole i da proveri njihovu delotvornost, u odeljku 302 SOX-a - Korporativna odgovornost za finansijske izveštaje (Public Law, 2002, 33). Odeljkom 404 SOX-a - Procena internih kontrola od strane menadžmenta, zahteva se da menadžment i eksterni revizor izveste o adekvatnosti interne kontrole. U izveštaju o internoj kontroli, koji sastavlja menadžment kompanije, potvrđuje se odgovornost menadžmenta za uspostavljanje i održavanje adekvatnog sistema interne kontrole i postupaka za finansijsko izveštavanje (Nzechukwu, 2017, 75). Kakav je sistem interne kontrole ključna je odrednica u radu eksternog revizora. U zavisnosti od njegovog kvaliteta, određuje se obim testova i postupaka suštinskog ispitivanja koji će se sprovesti u postupku prikupljanja dokaza revizora (Jovković, 2011, 94). Nacionalna komisija za krivotvoreno finansijsko izveštavanje (*Treadway Commission*), oktobra 1987, je objavila izveštaj u kome je dala preporuku „da bi sve kompanije trebalo da uspostave interne kontrole koje će obezbediti razumnu garanciju da će obmanjivo finansijsko izveštavanje biti sprečeno ili na vreme otkriveno“ (National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 1987, 97). Komitet sponzorskih organizacija Treadway komisije (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO) je 1992 objavio izveštaj „Interna kontrola - integrisani okvir“ u kome je definisao internu kontrolu i predstavio okvir na osnovu koga kompanije mogu da je ocenjuju (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2019). Fundamentalne komponente sistema interne kontrole, prema COSO okviru, su (Regina, Lasse & Lourdes, 2018, 4):

- kontrolno okruženje;
- upravljanje rizicima;
- kontrolne aktivnosti;
- informisanje i komuniciranje i
- aktivnosti monitoringa.

Pored ovog, najpoznatijeg i najrasprostanjenijeg modela okvira sistema interne kontrole, postoje

i sledeći modeli koji nemaju ovako dominantnu ulogu u praksi: CoCo u Kanadi, Cadbury, Rutteman, Hamleli Turnbull model (Bryan & Arnold, 2016, 178).

Pod internom kontrolom se podrazumeva skup politika i postupaka uspostavljenih od strane rukovodstva radi obezbeđenja razumnog uverenja da će specifični ciljevi preduzeća biti realizovani (Ljubisavljević i Jovković, 2016, 116). Na osnovu navedene definicije, može se uvideti da interna kontrola ima više ciljeva i da pouzdano finansijsko izveštavanje nije njen jedini cilj. Međutim, kako su brojne finansijske prevare u prošlosti bile praćene manipulacijama u finansijskim izveštajima i kako je interna kontrola predstavljana kao mehanizma koji treba da spreči takve i slične događaje, pojam interne kontrole se uglavnom vezivao za domen računovodstva. Sistem interne kontrole se sastoji od svih mera i metoda koje se primenjuju u preduzeću u cilju (Martić, 1987, 29):

- obezbeđenja njegovih sredstava od rasipanja, pronevera i neefikasnosti,
- unapređenja tačnosti i pouzdanosti knjigovodstvenih i operativnih podataka,
- pridržavanja poslovne politike preduzeća, i
- ocene poslovne efikasnosti.

Postoji više kategorija ciljeva čijem ostvarenju interna kontrola treba da doprinese, koji se obično grupišu u: operativne (efektivnost i efikasnost poslovanja), informacione (pouzdanost izveštavanja), i ciljeve usaglašenosti - usaglašenost u primeni zakona i drugih propisa (Eilifsen, Messier, Glover & Prawitt, 2014, 176). Prva kategorija ciljeva odnosi se na osnovne poslovne ciljeve preduzeća, kao što su: poslovni ugled, povrat investicija, rast tržišnog udela, uvođenje novog proizvoda, i efektivno i efikasno korišćenje resursa preduzeća. Ciljevi u oblasti izveštavanja tiču se internog i eksternog finansijskog i nefinansijskog izveštavanja i uključuju pouzdanost, blagovremenost, transparentnost, i druge zahteve propisane zakonima, standardima ili internim aktima preduzeća (Porter, Simon & Hatherly, 2014, 385). Dosledna primena važećih zakona i drugih propisa koji se odnose na

određeno preduzeće, kao i pridržavanje internih politika preduzeća, čine treću kategoriju ciljeva. Profesija revizije u Republici Srbiji uređena je Zakonom o reviziji koji je usvojen 2013 (Jovkovic, 2014, 48). Profesionalnu regulativu eksternog izveštavanja preduzeća čine Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja, koje donosi Međunarodni odbor za računovodstvene standarde IASB (Obradovic, 2018, 230). U kojoj meri su navedeni ciljevi prepoznati od strane anketiranih preduzeća kao prioritetni predmet je daljeg istraživanja u radu.

METODOLOGIJA ISTRAŽIVANJA

Uspešnost funkcionisanja interne kontrole u praksi preduzeća, istraživana je tokom januara 2019, uzorkovanjem velikih i srednjih preduzeća iz različitih delatnosti sa teritorije Kragujevca, Kraljeva i Vrnjačke Banje. Podaci su prikupljeni korišćenjem unapred pripremljenih anketa, koje su distribuirane šefovima računovodstva u preduzećima. Upitnik je definisan tako da se ispituju percepcija i stavovi anketiranih lica u vezi sa uspešnošću ostvarivanja ciljeva interne kontrole, značajem sprovođenja ključnih kontrolnih postupaka i ispitivanje načina implementacije interne kontrole po funkcijama preduzeća. Ispitanicima je ponuđena ocena stavova upotrebom Likertove petostepene skale, koja ukazuje na stepen slaganja sa iznetim stavom. Ispitanicima su stajale na raspolaganju ocene od 1 - apsolutno se ne slažem do 5 - u potpunosti se slažem. Ključni nedostatak ankete, kao načina prikupljanja podataka u empirijskim istraživanjima, ogleda se u tome što ispitanici veoma često daju suviše optimističke odgovore o kvalitetu sprovođenja sopstvenih aktivnosti. Usled prisustva ove činjenice, neohodna je opreznost u tumačenju dobijenih rezultata. Poslato je ukupno 95 anketa na *e-mail* adrese velikih i srednjih preduzeća, na koju se odazvalo ukupno 30 preduzeća (stopa odgovora je 31,58%) Anketirano je 15 preduzeća iz Kragujevca, 14 preduzeća iz Kraljeva i 1 preduzeće iz Vrnjačke Banje. Od ukupnog broja anketiranih preduzeća, 21 je srednje i 9 je velikih preduzeća. Distribucija anketiranih preduzeća prema delatnosti je: 22 preduzeća se bavi proizvodnjom (14

srednjih i 8 velikih), 4 srednja preduzeća uslužnog karaktera, i 4 preduzeća su trgovinske delatnosti (3 srednja i 1 veliko). Dobijeni podaci su analizirani komparativnom metodom, izvršeno je izračunavanje pokazatelja statističke deskriptivne metode i upotrebljena je metoda histograma za prikazivanje rezultata istraživanja.

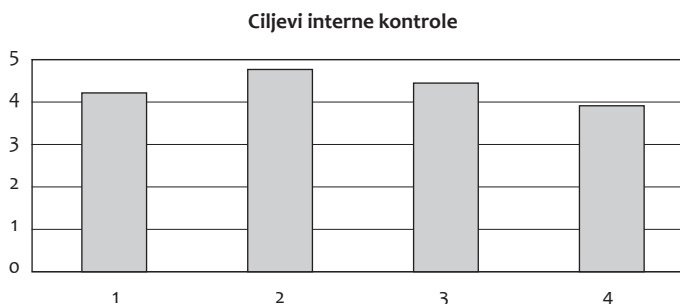
REZULTATI I DISKUSIJA

Prvi deo anketnog upitnika odnosio se na ocenu uspešnosti ostvarivanja ciljeva interne kontrole radi uočavanja prioriteta preduzeća pri njihovoj implementaciji. Dobijeni su sledeći rezultati, prosečne ocene četiri ključna cilja interne kontrole (Slika 1):

- obezbeđenje sredstava preduzeća od rasipanja, pronevera i neefikasnosti (4,20);
- unapređenje tačnosti i pouzdanosti knjigovodstvenih i operativnih podataka (4,76);
- pridržavanje poslovne politike preduzeća (4,43); i
- ocena poslovne efikasnosti (3,90).

Standardna devijacija, kao statistička mera odstupanja datih ocena od prosečne vrednosti ocenjenog cilja interne kontrole, najviša je za prvi cilj i iznosi 0,761, dok je za drugi i treći cilj najniže vrednosti i iznosi 0,504. Standardna devijacija prosečnih ocena za sva 4 cilja interne kontrole iznosi 0,36654 i znatno je niže vrednosti u odnosu na standardnu devijaciju ciljeva ponaosob (Tabela 1).

Prosečna ocena za sva četiri cilja je 4,32. Najveće odstupanje od prosečne ocene za ciljeve interne kontrole beleži cilj dva u pozitivnom smeru (10,21%) i cilj četiri u negativnom smeru (9,82% od prosečne ocene). Najveći procenat anketiranih preduzeća, po 40% njih, je uspešnost obezbeđenja sredstava preduzeća od rasipanja, pronevera i neefikasnosti ocenilo ocenama 4 i 5, dok je ocenu 3 dalo 20% preduzeća. Preko dve trećine preduzeća koja su dala ocenu 4 i 5 su srednje veličine i u najvećem procentu to su proizvodna preduzeća. Na pitanje kojim se potvrđuje da interna kontrola doprinosi unapređenju



Slika 1 Ocena ciljeva interne kontrole

Izvor: Autor

tačnosti i pouzdanosti knjigovodstvenih i operativnih podataka 80% preduzeća je dalo ocenu 5, 16,70% - ocenu 4 i 3,33% - ocenu 3. Od preduzeća koja su dala ocenu 5, njih 77,78% su preduzeća srednje veličine, a 22,22% su velika preduzeća. Posmatrano prema delatnosti kojom se bave, 83,33% čine proizvodna preduzeća, 11,11% preduzeća koja se bave trgovinom, a 5,56% su uslužna preduzeća. Uspješnost ostvarivanja cilja pridržavanja poslovne politike preduzeća je nešto više od polovine anketiranih preduzeća ocenilo ocenom 4 (57%), a najvišu ocenu dalo je 43%. Od preduzeća koja su dala ocenu 5 njih 73,33% su srednje veličine, a 26,67% su velika preduzeća. Od toga, najveći broj njih se bavi proizvodnjom 73,33%, dok se trgovinom i uslugama bavi po 13,33% preduzeća. Najveći procenat preduzeća je ocenilo uspešnost ostvarivanja poslednjeg cilja ocenom 4 (70%), svega 10% ocenom 5 i 20% ocenom 3. Od preduzeća koja su dala ocenu 4, 72,22% su srednje veličine, a preostalih 27,78% su velika preduzeća. Od toga, najveći procenat su proizvodna preduzeća - 77,78%, dok preduzeća koja se bave trgovinom i uslugama čine po 11,11% preduzeća. Ostvarivanje prethodno navedenih ciljeva se obezbeđuje permanentnom kontrolom, u čijoj su osnovi metode upoređivanja i ispitivanja ostvarenih i planiranih zadataka, pomoću kojih se uočavaju i konstatuju određena odstupanja u procesu obavljanja definisanih poslovnih aktivnosti u preduzeću.

Rezultati, dobijeni analizom odgovora anketiranih preduzeća, ukazuju da interne kontrole u većem broju ovih preduzeća uspešno ostvaruju svoje ciljeve. Na osnovu visoke prosečne ocene za svaki cilj interne

kontrole zaključuje se da je dizajn i funkcionisanje tih kontrola zadovoljavajući. Pregled ocena ispitanika o prioritetu osnovnih ciljeva interne kontrole osporava prihvatanje osnovne hipoteze istraživanja s obzirom na to da cilj „ocena poslovne efikasnosti preduzeća“ ostvaruje najmanju prosečnu ocenu 3,90. Najveća prosečna ocena za drugi cilj interne kontrole ukazuje da su preduzeća na prvom mestu istakla ekstenu odgovornost prema regulatorima. „Računovodstvena regulativa uvek propisuje: istinito i pošteno, kao najvažnije kvalifikacije za finansijske izveštaje“ (Singh & Doliya, 2015, 64). S obzirom na to da je najmanje ocenjen četvrti cilj, implicitno se zaključuje da je interno informisanje i poslovna efikasnost u inferiornom položaju. Nameće se pitanje za neka buduća istraživanja, da li je sistem interne kontrole cilj ili sredstvo za ostvarivanje cilja? Drugačije rečeno, kako uticati na internu kontrolu, da li se poboljšanjem regulative može unaprediti sistem interne kontrole u preduzećima? „Konzistentan kvalitet revizije finansijskih izveštaja na globalnom planu, kao preduslov ujednačene primene IFRS, nemoguće je dostići bez jedinstvenih globalnih standarda revizije“ (Obradovic, 2014, 240). Menadžment se mora konstantno baviti ocenjivanjem efektivnosti internih kontrola, jer usled promene uslova poslovanja u nekom narednom periodu, sistem može postati neodgovarajući što će se svakako odraziti na stepen ostvarivanja ciljeva i kvaliteta kreiranih izveštaja. „Lažni finansijski izveštaji postoje od kada postoji finansijsko izveštavanje, jer se njima postižu određeni kratkoročni materijalni ciljevi menadžmenta ili vlasnika“ (Dimitrijevic, 2015, 139).

Tabela 1 Prosečna ocena i standardana devijacija ocena ciljeva sistema interne kontrole

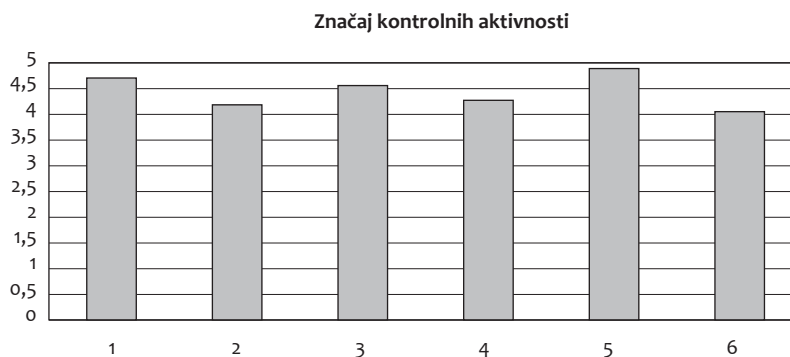
Preduzeće	Ocene cilja SIK				$(x - \bar{x})^2$			
	1)	2)	3)	4)	1)	2)	3)	4)
1.	5	5	5	5	0,64	0,054444	0,321111	1,21
2.	4	5	4	4	0,04	0,054444	0,187778	0,01
3.	3	4	4	3	1,44	0,587778	0,187778	0,81
4.	5	5	4	3	0,64	0,054444	0,187778	0,81
5.	4	5	5	4	0,04	0,054444	0,321111	0,01
6.	5	5	5	4	0,64	0,054444	0,321111	0,01
7.	4	5	4	4	0,04	0,054444	0,187778	0,01
8.	3	5	5	4	1,44	0,054444	0,321111	0,01
9.	5	5	4	4	0,64	0,054444	0,187778	0,01
10.	4	5	4	4	0,04	0,054444	0,187778	0,01
11.	5	4	4	5	0,64	0,587778	0,187778	1,21
12.	4	5	5	4	0,04	0,054444	0,321111	0,01
13.	3	5	5	3	1,44	0,054444	0,321111	0,81
14.	5	4	4	3	0,64	0,587778	0,187778	0,81
15.	4	5	5	4	0,04	0,054444	0,321111	0,01
16.	5	5	4	4	0,64	0,054444	0,187778	0,01
17.	4	5	4	4	0,04	0,054444	0,187778	0,01
18.	3	5	4	4	1,44	0,054444	0,187778	0,01
19.	5	4	5	4	0,64	0,587778	0,321111	0,01
20.	4	5	5	4	0,04	0,054444	0,321111	0,01
21.	5	5	4	5	0,64	0,054444	0,187778	1,21
22.	4	4	5	4	0,04	0,587778	0,321111	0,01
23.	3	5	4	3	1,44	0,054444	0,187778	0,81
24.	5	5	4	3	0,64	0,054444	0,187778	0,81
25.	4	5	4	4	0,04	0,054444	0,187778	0,01
26.	5	5	5	4	0,64	0,054444	0,321111	0,01
27.	4	5	5	4	0,04	0,054444	0,321111	0,01
28.	3	5	4	4	1,44	0,054444	0,187778	0,01
29.	5	5	5	4	0,64	0,054444	0,321111	0,01
30.	4	3	4	4	0,04	3,121111	0,187778	0,01
\bar{x}	4.2	4.77	4.43	3.9	Sum 16,8	Sum 7,366667	Sum 7,366667	Sum 8,7
Varijansa uzorka	S^2				0,57931	0,254023	0,254023	0,3
Standardna devijacija uzorka	\sqrt{S}				0,761	0,504	0,504	0,547
\bar{x} za $\sum 4$ cilja = 4,32	S^2 za $\sum 4$ cilja = 0,134352				\sqrt{S} za $\sum 4$ cilja = 0,36654			

Da bi se prepoznati ciljevi implementirali, neophodno je postojanje kontrolnih aktivnosti koji to omogućavaju. Istražen je značaj sprovođenja osnovnih kontrolnih postupaka anketiranjem ispitanika kojim su ponuđene konstatacije o osnovnim kontrolnim postupcima da ih ocene na Likertovoj skali (Slika 2). Prosečne ocene dobijenih odgovora su:

- razgraničenje dužnosti je neophodna kontrolna aktivnost koja reducira rizik zavere zaposlenih, greške ili zaobilaženje procedura (4,73);
- odobrenje transakcija obezbeđuje validnost transakcija i saglasnost sa ciljevima menadžmenta (4,17);
- adekvatna dokumentacija i evidencije obezbeđuje dokaze i trag transakcija (4,57);
- kontrole pristupa štite imovinu i evidencije preduzeća od neovlašćenog korišćenja (4,30);
- nezavisna provera je najdelotvornija kontrolna aktivnost u preduzeću (4,90); i
- Interne kontrole integrisane u informacioni sistem značajnije su od fizičkih kontrola (4,07).

Kao najbolje ocenjena kontrolna aktivnost je „nezavisna procena“ sa ocenom 4,9, dok je najslabije ocenjena „interna kontrola integrisana u informacionom sistemu“ sa ocenom 4,07. Komparacija postojećih i evidentiranih sredstava, pomoćnih

izveštaja sa kontrolnim izveštajima predstavlja koristan vid nezavisne provere i kontrole neispravnog evidentiranja. Najveći procenat ispitanika nezavisne procene vrednovao je najvišom ocenom 90% (67,11% su srednja a 32,89% su velika preduzeća) i ocenom 4 (10%), što govori o dominaciji tradicionalnog shvatanja interne kontrole u praksi preduzeća i potrebe provere nekog trećeg lica, kao najskupljeg oblika kontrole. Slaba ocena internih kontrola u informacionom sistemu ostavlja prostor za razvoj internih kontrola zasnovanih na IT mogućnostima (Hall, 2011, 68). Drugoocenjena kontrolna aktivnost je „razgraničenje dužnosti“ koja, zajedno sa trećeocenjenom kontrolnom aktivnošću „dokumentacija i evidencije“, je u skladu sa prethodno dobijenih rezultatima istraživanja u pogledu najbolje rangiranih ciljeva interne kontrole (eksterna izveštajna obaveza preduzeća). Interne kontrole, najpre, treba da služe internim potrebama preduzećima pa tek onda regulatorima. Razgraničenjem dužnosti se smanjuje mogućnost za pojavu grešaka, kršenje procedura i tajne sporazume zaposlenih. Pitanje razgraničenja dužnosti zahteva postojanje odgovarajućih organizacionih rešenja kojima se neće dozvoliti da jedan zaposleni obavlja poslovnu operaciju od početka do kraja i tako bude u poziciji da učini i prikrije napravnost. Na pitanje kojim se potvrđuje da je pravilno razgraničenje dužnosti važan koncept kontrole, najveći procenat preduzeća je dao ocenu 5 (86,67%), dok je ocenu 3 dalo 13,33% preduzeća. Od preduzeća koja su dala ocenu 5, njih 81,25% su srednja preduzeća, a



Slika 2 Ocena važnosti pojedinih kontrolnih aktivnosti u sistemu interne kontrole

18,75% su velika preduzeća, najveći broj njih se bavi proizvodnjom (93,75%), dok se trgovinom bavi svega 6,25% anketiranih preduzeća. Prosečna ocena za sve kontrolne aktivnosti je 4,45. Najveće odstupanje od prosečne vrednosti beleži se kod kontrolne aktivnosti nezavisne provere, 10,15% od proseka, i kod interne kontrole integrisane u informacioni sistem 8,54%. Iz navedenog proizilazi da većina anketiranih prepoznaje značaj sprovođenja osnovnih kontrolnih aktivnosti jer su navedene stavove ocenjivali ocenama 4 ili 5.

Prethodni kontrolni postupci dekomponovani su po pojedinim poslovnim funkcijama u preduzeću. Sagledaće se način na koji su preduzeća koja su obuhvaćena istraživanjem implementirala internu kontrolu u okviru osnovnih funkcija: prodaje, nabavke, proizvodnje, kadrovske i finansijske funkcije. Kontrolni postupci koji su ponuđeni ispitanicima na izjašnjavanje samo su neki od potencijalnih postupaka koji se mogu primeniti u pojedinim funkcijama preduzeća. U ispitivanju interne kontrole, koja se sprovodi u okviru prodajne funkcije, dobijeni su sledeći odgovori:

- razgraničene su funkcije otpreme proizvoda, evidentiranja porudžbina kupaca i fakturisanja (u 26/30 preduzeća, 86,67%);
- evidencija o prodatim proizvodima zasnovana je na adekvatnoj dokumentaciji (u 30/30 preduzeća, 100%);
- dokumenta u vezi sa prodajom proizvoda su prethodno numerisana u većini anketiranih preduzeća (u 30/30, 100%);
- periodično se sa kupcima usaglašavaju podaci o prodatim proizvodima (u 28/30 preduzeća, 93,33%); i
- ispituje se kredibilitet potencijalnih kupaca pre uspostavljanja saradnje (u 27/30 preduzeća, 90%).

Veliki broj preduzeća prepoznaje značaj sprovođenja nevedenih kontrolnih procedura u okviru prodajne funkcije. Ispitanici su, dominantno, potvrdili (86,67%) da su dužnosti koje se tiču otpreme proizvoda, evidentiranja porudžbina kupaca i fakturisanja razgraničene, čime se onemogućava isporuka

proizvoda bez zaduženja kupaca i odobravanje popusta neusklađenih sa važećim cenovnikom. Uz razgraničenje dužnosti navedenih funkcija, da bi se izbeglo potcenjivanje potraživanja od kupaca i precenjivanje zaliha, prodaja treba biti potkrepljena adekvatnom dokumentacijom, što su potvrdila sva preduzeća. Oba kontrolna postupka, usaglašavanje podataka sa kupcima, i provera kredibiliteta potencijalnih kupaca, sprovode se u većini preduzeća. Usaglašavanje podataka sa kupcima je značajan vid kontrole, jer omogućava utvrđivanje razlika koje treba da budu predmet dalje analize kako bi se otkrili uzroci njihovog nastanka, dok se proverom potencijalnih kupaca pre uspostavljanja saradnje mogu izbeći eventualni problemi oko naplate potraživanja.

Na pitanja koja se odnose na implementaciju interne kontrole u okviru nabavne funkcije, ispitanici su odgovorili:

- mogućnost poručivanja ograničena je samo na ovlašćena lica (28/30 preduzeća, odnosno 93,33%);
- ovlašćenim osobama limitiran je iznos porudžbine, iznad tog iznosa potrebno je dodatno odobrenje (u 23/30, 76,67%);
- postoji razgraničenje između funkcija iniciranja nabavke i funkcije evidentiranja i isplate obaveza prema dobavljačima u skoro svim preduzećima (29/30, 96,67%);
- vrši se kvalitativni i kvantitativni pregled naručene robe i sastavlja se zapisnik o prijemu naručene robe (u 25/30, 83,33%); i
- vrši se upoređivanje porudžbenica sa otpremnicama i fakturama (u 29/30, 96,67%).

Na osnovu odgovora ispitanika, može se zaključiti da su kontrolni postupci u okviru nabavne funkcije u većini preduzeća implementirani na adekvatan način, dok su u manjem broju preduzeća uočeni određeni propusti. Uočeno je da u određenim preduzećima mogućnost naručivanja je delegirana ovlašćenim osobama, s tim da iznos porudžbine nije limitiran niti uslovljen dodatnim odobrenjem. Takva preduzeća su se zaštitila od dupliranja porudžbina, ali ne i od porudžbina u većim iznosima koje ovlašćenim licima u dogovoru sa dobavljačima mogu doneti određenu

proviziju. Važnost poslednja dva navedena kontrolna postupka ogleda se u otkrivanju odstupanja i odgovornosti koja mogu negativno uticati i izazvati prekid kontinuiteta u obavljanju poslovnih aktivnosti preduzeća. Preduzeća u kojima se ti kontrolni postupci ne primenjuju mogu se suočiti sa problemom neodgovarajućeg kvaliteta naručene robe, pa čak i nemogućnošću utvrđivanja „glavnog krivca“ ukoliko ne postoje zapisnici koji će obezbediti podatke o tome da li je roba u takvom stanju primljena, ili je do oštećenja i gubitaka došlo kasnije.

Kontrolne aktivnosti u proizvodnoj funkciji ocenjene su samo u proizvodnim preduzećima (22 proizvodna preduzeća iz uzorka) na sledeći način:

- plan proizvodnje se zasniva na planu prodaje (21/22 preduzeća 95,45%);
- proizvodne operacije se odvijaju na način propisan internim aktima preduzeća (u 21/22 preduzeća, 95,45%);
- radne naloge kreiraju isključivo ovlašćena lica u svim anketiranim preduzećima;
- proizvodi su zaštićeni od slučajnog/namernog oštećenja ili krađe (u 19/22 preduzeća, 86,36%); i
- periodično se proverava podudarnost stvarnog i knjigovodstvenog stanja zaliha gotovih proizvoda u skoro svim preduzećima (21/22 tj. 95,45%).

Planovi i interni akti predstavljaju značajne instrumente kontrole, jer omogućavaju dobijanje blagovremenog signala o odstupanjima koja se mogu javiti pri izvršavanju proizvodnih operacija. U 95,45% posmatranih preduzeća, proizvodne operacije se odvijaju na način propisan internim aktima (uputstvima, naredbama i sl.), a u isto toliko preduzeća se plan proizvodnje zasniva na planu prodaje, čime se sprečava proizvodnja proizvoda koji po obimu ili vrsti odstupaju od proizvoda čija je realizacija predviđena. Za razliku od prethodnih oblika kontrole, ispostavljanje radnih naloga isključivo od strane ovlašćenog lica se vrši u svim anketiranim preduzećima tako da ne postoji mogućnost njihovog dupliranja. Rezultati istraživanja ukazuju na to da veliki broj anketiranih preduzeća vodi računa o bezbednosti proizvoda (u 86,36% preduzeća proizvodi

su zaštićeni od slučajnog ili namernog oštećenja ili krađe, dok se u 95,45% preduzeća vrši poređenje stvarnog sa knjigovodstvenim stanjem zaliha sa ciljem otkrivanja razlika i utvrđivanja njihovog uzroka).

Odgovori na pitanja o kadrovskim poslovima ukazuju na implementaciju interne kontrole na sledeći način:

- postoji razgraničenje između funkcija obračuna i isplate zarada u 21/30 ispitanih preduzeća (70%);
- zaposleni su u obavezi da iskoriste godišnji odmor u 25 anketiranih preduzeća (83,33%);
- rotaciju zaposlenih na osetljivim radnim mestima vrši se u 18 preduzeća (60%);
- neutralizacija nezamenljivosti radnika u 19/30 preduzeća (63,33%); i
- pokreću se disciplinski postupci ili sudski sporovi u slučaju povrede radnih obaveza, zakonskih propisa ili opštih akata u većini preduzeća (28/30 tj. 93,33%).

Usled mogućnosti lažiranja platnih spiskova i sličnih prevara lica zaduženih za obračun i isplatu zarada, potrebno je implementirati navedene kontrolne postupake. Prethodni rezultati pokazuju da u skoro 3/4 anketiranih preduzeća nije izvršeno razgraničenje dužnosti između funkcija obračuna i isplate zarada. Lice koje je istovremeno zaduženo za obračun i isplatu zarada može da navede veće iznose zarada nekolicini zaposlenih, pravdajući ih prekovremenim radom koji nije ostvaren, a da taj iznos potom podeli sa tim zaposlenima, ili da lažira platni spisak tako što će dodati nepostojeće radnike i fiktivnu zadaru zadržavati za sebe. Kada je reč o zaštiti preduzeća od prevara zaposlenih, istraživanje je pokazalo da mnoga anketirana preduzeća nisu implementirala neke od značajnih mera zaštite. Tako, u 16,67% preduzeća zaposleni nisu u obavezi da iskoriste godišnji odmor, u 40% njih se ne vrši rotacija zaposlenih na osetljivim radnim mestima, dok 36,67% preduzeća uopšte ne teži izbegavanju situacija u kojima pojedine radnike niko nije u stanju da zameni. Rizik od prevelikog uticaja radnika može se ograničiti zahtevom da zaposleni svake godine koriste odmor. Rotacija zaposlenih je značajna zbog mogućnosti otkrivanja grešaka koje su

počinili prethodni zaposleni na datom radnom mestu. Na pitanje o postojanju opštih akata i pokretanje disciplinskih ili sudskih sporova, preduzeća su u velikom procentu pozitivno odgovorila (u 93,33% preduzeća postoje opšti akti kojima se reguliše pokretanje odgovornosti).

Analiziranjem prikupljenih odgovora, koji se tiču interne kontrole u finansijskoj funkciji, dobijeni su sledeći rezultati:

- kreira se finansijski plan/plan novčanih tokova u 25 anketiranih preduzeća (83,33%);
- plaćanje se inicira samo od strane ovlašćenog lica u svih 30 preduzeća;
- periodično se vrši usaglašavanje stanja na računu sa bankom u svih 30 ispitanih preduzeća;
- svakodnevno se kontroliše saldo gotovine u blagajni u većini preduzeća (28/30, 93,33%); i
- pristup gotovini omogućen je samo ovlašćenom licu u svih 30 preduzeća.

S obzirom na ulogu i značaj finansijske funkcije u ukupnim poslovnim aktivnostima preduzeća i na podložnost aktivnosti unutar ove funkcije prevarama, razumljiva je posvećenost preduzeća u sprečavanju prevara i sličnih događaja definisanjem preventivnih kontrola. Upravo iz razloga što je sprovedeno istraživanje pokazalo da su u pojedinim preduzećima sprovedeni svi ostali kontrolni postupci, ali da nije sačinjen plan novčanih tokova, bitno je ukazati na važnost njegovog definisanja. Finansijskim planom se vrši predviđanje priliva i odliva gotovine, tako da prisustvo plana obeshrabruje potencijalne pronevere naplate potraživanja, duple isplate ili falsifikovanje knjiženja novčanih izdataka.

Upoređivanjem odgovora velikih i srednjih preduzeća na pitanja u vezi sa implementacijom kontrolnih postupaka u okviru funkcija, tačnije, posmatranjem strukture svih negativnih odgovora, uočava se da su srednja preduzeća, u poređenju sa velikim, na postavljena pitanja zaokružila znatno više negativnih odgovora. Dakle, veličina preduzeća može predstavljati jedan od faktora koji utiču na mogućnost

i način implementacije pojedinih kontrolnih postupaka, a samim tim i na kvalitet interne kontrole. Kao najčešći razlozi zbog kojih srednja preduzeća nisu u mogućnosti da implementiraju određene kontrolne postupke, navode se manji broj zaposlenih i teže finansiranje troškova koje ti kontrolni postupci izazivaju.

ZAKLJUČAK

Politike i postupci interne kontrole, uspostavljeni sa ciljem obezbeđenja sigurnosti realizacije definisanih ciljeva, snažan su instrument u rukama menadžmenta. Ono što internu kontrolu čini nezamenljivim vidom nadzora je omogućavanje svakodnevnog praćenja svih aktivnosti u preduzeću, pružajući na taj način mogućnost da se sve uočene nepravilnosti brzo otklone i izbegnu štetne posledice.

Adekvatno dizajnirana i implementirana interna kontrola doprinosi efikasnom obavljanju poslova, zaštiti sredstava preduzeća od neovlašćene ili neadekvatne upotrebe, usklađenost poslovanja sa važećom zakonskom regulativom i doslednoj primeni politika preduzeća. Interna kontrola ima značajnu ulogu u obezbeđivanju pouzdane računovodstvene evidencije i pripremi verodostojnih računovodstvenih informacija za interne i eksterne korisnike. U radu je izvršeno ispitivanje stavova anketiranjem 30 velikih i srednjih preduzeća o prioritarnosti ciljeva interne kontrole, značajem sprovođenja ključnih kontrolnih postupaka i ispitivanje načina implementacije interne kontrole po funkcijama preduzeća. Ispitanici su, prema prioritetu, na prvom mestu rangirali cilj unapređenje tačnosti i pouzdanosti knjigovodstvenih i operativnih podataka (4,76), a na poslednjem ocenu poslovne efikasnosti (3,90). Rezultati istraživanja ukazali su da je drugi po prioritetu cilj pridržavanje poslovne politike preduzeća (4,43) i na trećem obezbeđenje sredstava preduzeća od rasipanja, pronevera i neefikasnosti (4,20). Prosečna ocena za sva 4 cilja je 4,32. Ključna hipoteza od koje se u radu pošlo nije potvrđena analizom ocena ispitanika o prioritetu osnovnih ciljeva interne kontrole, s obzirom na to da

cilj ocena poslovne efikasnosti preduzeća ostvaruje najmanju prosečnu ocenu 3,90. Dobijena najveća prosečna ocena za drugi cilj interne kontrole ukazuje da su preduzeća na prvom mestu istakla eksternu odgovornost prema regulatorima. Takođe, najmanja ocena za četvrti cilj implicitno je potvrdila zaključak da interno informisanje i poslovna efikasnost je sekundarnog karaktera u odnosu na zahteve zakonodavstva.

Imajući u vidu da definisanje interne kontrole nije garancija njenog uspešnog funkcionisanja izrazio je bitno da zaposleni u preduzeću razumeju važnost njene implementacije. Ispitujući stavove preduzeća o osnovnim kontrolnim aktivnostima i njihovom analizom, došlo se do rezultata koji ukazuju na to da se u najvećem broju preduzeća prepoznaje značaj sprovođenja kontrola, što je za efektivnost interne kontrole izuzetno važno. Najbolja ocena kontrolne aktivnosti - nezavisna provera od strane trećeg lica (4,9) i razgraničenje dužnosti između zaposlenih (4,73), potvrđuju rezultate dobijene ispitivanjem prioriteta ciljeva interne kontrole i fokusiranosti preduzeća na zadovoljenje eksterne izveštajne obaveze.

Analiza odgovora o implementaciji kontrolnih postupaka u okviru pojedinih poslovnih funkcija, ukazuje na to da su kontrolni postupci ustanovljeni u većini preduzeća na zadovoljavajućem nivou, stim da su uočeni propusti u nekim preduzećima. Propusti koji su identifikovani, uglavnom u srednjim preduzećima, odnose se na nepostojanje ograničenja ili nepravilno delegiranje ovlašćenja, neadekvatno razgraničenje dužnosti, lošu zaštitu sredstava i evidencija preduzeća, nepostojanje ili nepridržavanje definisanih politika, planova, akata, nesprovođenje mera kojim se sprečavaju prevare od strane zaposlenih. Uočeni propusti uglavnom su pravdani manjkom broja zaposlenih.

Osnovni doprinos ovog rada ogleda se u sveobuhvatnoj analizi stavova preduzeća i formulisanju zaključaka koji od ključnih ciljeva interne kontrole, koji su prepoznati u revizorskoj teoriji, preduzeća akcentuju u svakodnevnom poslovanju. Ova analiza omogućava

definisanje kontrolnih aktivnosti koje vode ostvarenju prioritetnih ciljeva i neutralisanje uočenih gepova i nedostataka u funkcionisanju interne kontrole u praksi.

Osnovno ograničenje u radu odnosi se na analizu malog broja preduzeća iz samo dva okruga i slabu stopu odziva, od svega 31,58% od 95 poslatih upitnika. Rešenje uočenog problema nekooperativnosti preduzeća u naučnim istraživanjima mogao bi ići u pravcu davanja poreskih olakšica preduzećima koja se odazovu, čime bi veći broj njih bio spreman da izdvoji vreme i odgovori na pitanja iz upitnika. S obzirom na to da su ispitivana samo preduzeća proizvodnog, trgovinskog i uslužnog karaktera, buduća istraživanja treba usmeriti na ispitivanje ostvarivanja ciljeva interne kontrole u preduzećima koja pripadaju privatnom sektoru i javnom sektoru kao dva stratuma i izvođenje zaključaka kompracijom rezultata dobijenim u oba stratuma. Takođe, na osnovu najlošije ocene za interne kontrole integrisane u informacioni sistem, predmet istraživanja u budućnosti mogao bi ići u pravcu ispitivanja postojanja korelacije između starosne strukture ispitanika u preduzećima i postojanja internih kontrola u IT okruženju, s obzirom na rigidnost starijih radnika za usvanjanje novih tehnoloških rešenja.

S obzirom na to da priroda i okolnosti svakog pojedinačnog preduzeća uslovljavaju konkretan sistem interne kontrole, svako preduzeće treba da implementira one kontrole koje su u skladu sa njegovim potrebama. Da bi interna kontrola bila delotvorna, neophodno je da zaposleni na svim nivoima u preduzeću razumeju važnost njene primene, i da postoji eksterna podrška u vidu regulative i profesionalnih organizacija koji podstiču njeno dalje unapređenje i razvoj.

ZAHVALNICA

Ovaj rad je deo Projekta (br. 42013), koji finansira Ministarstvo prosvete, nauke i tehnološkog razvoja Republike Srbije.

REFERENCE

- Bryan, C., & Arnold, S. (2016). The impact of section 302 and 404(b) internal control disclosures on prospective investors' judgments and decisions: An experimental study. *International Journal of Auditing*, 20(2), 175-185. doi: org/10.1111/ijau.12065
- Dimitrijevic, D. (2015). The detection and prevention of manipulations in the balance sheet and the cash flow statement. *Economic Horizons*, 17(2), 135-150. doi:10.5937/ekonhor1502137D
- Eilifsen, A., Messier, W., Glover, S., & Prawitt, D. (2014). *Auditing & Assurance Services*. New York, NY: Mc Graw Hill.
- Hall, J. (2011). *Information Technology Auditing and Assurance*. Boston, USA: South-Western Cengage Learning.
- Jovković, B. (2010). Primena postupaka uzorkovanja revizora za svrhu testiranja kontrola preduzeća klijenta. *Ekonomski horizonti*, 12(2), 133-153.
- Jovković, B. (2011). Testiranje realnosti ciklusa transakcija i salda računa zaliha i stalne imovine. *Ekonomski horizonti*, 13(2), 87-105.
- Jovkovic, B. (2014). Application of evidence-collection techniques in examining the basic audit objectives in insurance companies. *Economic Horizons*, 16(1), 47-61. doi:10.5937/ekonhor1401047J
- Knapp, M. (2010). *Auditing Cases*. Mason/Cincinnati, USA: Cengage Learning.
- Ljubisavljevic, S. (2013). Organizing and tasks of internal auditing in the domestic and foreign banks in the Republic of Serbia. *Economic Horizons*, 15(1), 47-61. doi:10.5937/ekonhor1301045L
- Ljubisavljević, S. i Jovković, B. (2016). *Revizija finansijskih izveštaja*. Kragujevac, Republika Srbija: Ekonomski fakultet Univerziteta u Kragujevcu.
- Martić, S. (1987). *Kontrola i revizija*. Beograd, Republika Srbija: Ekonomski fakultet Univerziteta u Beogradu.
- National Commission on Fraudulent Financial Reporting. (1987). *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*. Retrieved March 18, 2019, from <https://www.coso.org/Documents/NCFFR.pdf>
- Nzechukwu, P. (2017). *Internal Audit Practice from A to Z*. Boka Raton, USA: Taylor & Francis Group.
- Obrovic, V. (2014). Inconsistent application of international financial reporting standards. *Economic Horizons*, 16(3), 231-243. doi:10.5937/ekonhor1403239O
- Obrovic, V. (2018). The international financial reporting standard for small and medium-sized entities in the Republic of Serbia. *Economic Horizons*, 20(3), 221-234. doi:10.5937/ekonhor1803229O
- Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. (2014). *Principles of External Auditing*. Chichester, UK: John Wiley & Sons.
- Public Law. (2002). *Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 302*. Retrieved March 18, 2019, from <http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>
- Regina, B., Lasse, M., & Lourdes, W. (2018). Risk management and internal control: A study of management accounting practice. *Advances in Management Accounting*, 30, Emerald Publishing Limited, Bradford, 1-25. doi.org/10.1108/S1474-787120180000030002
- Singh, J. P., & Doliya, P. (2015). On the audit of fair value measurements. *Economic Horizons*, 17(1), 69-69. doi:10.5937/ekonhor1501061S
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2019). *Internal Control - Integrated Framework*. Retrieved March 19, 2019, from www.coso.org/documents/InternalControl-IntegratedFramework.pdf

Primljeno 29. marta 2019,
nakon revizije,
prihvaćeno za publikovanje 20. avgusta 2019.
Elektronska verzija objavljena 23. avgusta 2019.

Biljana Jovković je vanredni profesor Ekonomskog fakulteta Univerziteta u Kragujevcu, gde je i doktorirala. Izvodi nastavu na nastavnim predmetima Računovodstvo finansijskih organizacija i Revizija finansijskih izveštaja. Ključne oblasti njenog interesovanja su interna kontrola, revizija finansijskih izveštaja, računovodstvo u osiguravajućim kompanijama i bankama, nadzor javne uprave i interna revizija.

EVALUATION OF PRIORITY OBJECTIVES AND THE FUNCTIONING OF INTERNAL CONTROL IN COMPANIES OF SUMADIJA AND RASKA DISTRICTS

Biljana Jovkovic

Faculty of Economics, University of Kragujevac, Kragujevac, The Republic of Serbia

Without the existence of a internal control system in today's conditions of business operations, managing a company would be unthinkable. The presence of control allows the performance of business activities according to a plan through the preventive suppression of the deviant phenomena that could jeopardize the realization of defined objectives. If the system were not established, the company would potentially be exposed to significant losses, whose final result could be the failure and disappearance of the company. This paper is aimed at indicating the ranking and significance of the individual objectives of the internal control system in our companies' business operations practice and, in this regard, the need for the establishment of appropriate control activities as an additional measure for securing the achievement of the proclaimed business objectives of the company. The research has shown that the best-ranked objective of internal control is the improvement of the accuracy and reliability of bookkeeping and operational data, which indicates that companies see regulators' external responsibility as a priority in their business operations. The lowest-ranked objective - the evaluation of business efficiency, speaks in favor of the secondary position of the needs of internal informing in relation to external report demands. In the paper, an attempt was made to comprehensively analyze the way in which internal control is implemented in a company's most important functions, namely the functions of sales, supply, production, human resources, and the financial function.

Keywords: activity control, objective internal control objectives, financial reporting, internal control system

JEL Classification: M40, M41, M42