СТУДИЈА СЛУЧАЈА

СИСТЕМ ПРИХОДИ

САДРЖАЈ

[Опште информације о субјекту ревизије 7](#_Toc49434345)

[Корак I 11](#_Toc49434346)

[*Припрема и планирање* 11](#_Toc49434347)

[Корак II 13](#_Toc49434348)

[*Утврђивање циљева контрола и очекиваних контрола* 13](#_Toc49434349)

[Извођење ангажмана 17](#_Toc49434350)

[Корак III 17](#_Toc49434351)

[*Утврђивање и снимање система* 17](#_Toc49434352)

[Корак IV 19](#_Toc49434353)

[*Идентификовање контрола, оцена контрола и тестирање контрола* 19](#_Toc49434354)

[Корак V 25](#_Toc49434355)

[*Доношење закључака* 25](#_Toc49434356)

[Извештавање 26](#_Toc49434357)

[Корак VI 26](#_Toc49434358)

[*Извештавање* 26](#_Toc49434359)

[Корак VII 32](#_Toc49434360)

[*Follow up* 32](#_Toc49434361)

[ТЕСТ 33](#_Toc49434362)

[Образац 1: План ревизије 33](#_Toc49434363)

[Образац 2.2: Преглед контрола 36](#_Toc49434364)

[Образац 2.3: Програм тестирања контрола 39](#_Toc49434365)

[Образац 3.1.: Упитник интерне контроле 41](#_Toc49434366)

[Образац 3.2: Опис система 43](#_Toc49434367)

[Образац 5.1: Образац за ревизијске налазе 44](#_Toc49434368)

[Прилози: 47](#_Toc49434369)

[Прилози 1 и 1а Правни оквир – преглед прописа који уређују јавне приходе 47](#_Toc49434370)

[РД 1.2. Записник са почетног састанка 47](#_Toc49434371)

[РД 2.1. Матрица ризика 47](#_Toc49434372)

[РД 2.2. Преглед контрола 47](#_Toc49434373)

[РД 2.3. Програм тестирања 47](#_Toc49434374)

[РД 3.1. Упитник интерне контроле 47](#_Toc49434375)

[РД 4.1. Матрица оцена контрола – Тест адекватности и ефективности 47](#_Toc49434376)

[РД 6.1.3. Записник са завршног састанка 47](#_Toc49434377)

Поштовани интерни ревизори,

У материјалу који следи имаћете прилику да се путем Студије случаја упознате са начином, техникама и методологијом спровођења интерне ревизије система прихода. Студијом је обухваћен релевантан законодавни оквир, при чему напомињемо да увек обратите пажњу и проверите да ли је у међувремену дошло до промене, измене или допуне прописа, да ли је неки пропис стављен ван снаге или је нови који уређује предметну област ступио на снагу. Такође, према узору на примере из Студије случаја, руководићете се конкретном врстом прихода, регулаторним оквиром који уређују исте, интерним актима ваше организације којих такође може бити више или мање него што је студијом обухваћено. Организациони делови и имена су осмишљени за потребе симулације, битно је да приликом извођења ревизије у реалној ситуацији утврдите где се спроводе описани послови, као и да приступ прилагодите конкретној врсти и припадности прихода.

Методологија рада ревизије система прихода обухвата:

•упознавање са Стратегијом, циљевима и ризицима организације;

•преглед релевантних закона, подзаконских и интерних акатa;

•интервју са руководством и запосленима који су укључени у процесе који се односе на систем прихода;

•преглед, анализу и оцену документације;

•друге ревизорске алате и технике.

Као практични пример Студија случаја представља симулацију интерне ревизије система прихода и обухвата фазе:

1. ПЛАНИРАЊА АНГАЖМАНА
2. ИЗВОЂЕЊА АНГАЖМАНА
3. ИЗВЕШТАВАЊА

Свака фаза подразумева низ корака (подфаза) кроз које ћете проћи у наставку студије, а сваки корак прате одређена радна документа (радни папири) који представљају ревизијске доказе тј. документацију којом интерни ревизор потврђује закључке и препоруке у самом Извештају. Преглед свих корака и радних докумената[[1]](#footnote-1) дат је у табели која следи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **ФАЗА** | **КОРАК/ПОДФАЗА** | **ТЕКУЋИ ДОСИЈЕ - РАДНА ДОКУМЕНТА (РД)** |
| ПЛАНИРАЊЕ | 1. Припрема и планирање | 1.1. Писмо најаве |
| 1.2. Записник са почетног састанка |
| 1.3. Налог (према потреби) |
| 1.4. План ревизије |
| 2. Утврђивање циљева ....контрола и очекиваних ....контрола | 2.1. Матрица ризика |
| 2.2. Преглед контрола - очекиване контроле |
| 2.3. Програм тестирања |
| ИЗВОЂЕЊЕ | 3. Утврђивање и снимање ....система | 3.1. Упитник |
| 3.2. Опис система |
| 3.3. Ход кроз систем |
| 3.4. Преглед контрола - постојеће контроле |
| 4. Идентификовање, оцена ....и тестирање контрола | 4.1. Матрица система прихода - Тест адекватности и ефективности |
| 4.2.Х. Тестови |
| 5. Доношење закључака | 5.1. Образац за ревизијске налазе |
| ИЗВЕШТАВАЊЕ | 6. Извештавање | 6.1. Нацрт извештаја, 6.1.2 План активности и препорука и 6.1.3. Записник са завршног састанка |
| 6.2. Извештај о извршеној ревизији система |
| 7. Праћење - Follow up | 7.1. Извештај о праћењу поступања по датим препорукама |

\*нумерација је дата за потребе Студије случаја

У међународним стандардима за професионалну праксу интерне ревизије ангажман је подељен у три фазе, са низом стандарда који представљају сваку од њих: ПЛАНИРАЊА АНГАЖМАНА (серија Стандарда 2200), ИЗВОЂЕЊА АНГАЖМАНА (серија Стандарда 2300) и ИЗВЕШТАВАЊА (серија Стандарда 2400). У пракси, стандарди из ових група не спроводе се одвојено ни поменутим редоследом. Важно је знати шта су захтеви стандарда и непосредно их примењивати.

Интерни ревизори се у материјалу упућују на конкретне Међународне стандарде за професионалну праксу интерне ревизије (Стандарди) у примени од јануара 2017. године[[2]](#footnote-2), што је додатна предност да у једном приказу могу паралелно да прате и лакше и брже савладају основне смернице за рад. Наравно, обратите пажњу и да ли је у међувремену дошло до ревидирања и развоја Стандарда, имајући у виду да је то континуиран процес.

С обзиром на природу посла – „*Активност интерне ревизије мора да вреднује и доприноси унапређењу управљања[[3]](#footnote-3) организацијом, управљања ризиком и контролних процеса организације, систематичним, дисциплинованим приступом који је заснован на ризику”*  (IIA Стандард 2100 Природа посла и повезани Стандарди 2110 – Корпоративно управљање, 2120 – Управљање ризиком и 2130 – Контрола), посветили смо пажњу типичним ризицима и контролама у систему прихода.

Увод

ПОЈАМ ЈАВНИХ ПРИХОДА

Јавни приходи представљају све приходе остварене обавезним плаћањима пореских обвезника, правних и физичких лица која користе одређено јавно добро или јавну услугу, као и сви други приходи које остварују корисници буџетских средстава и средстава организација за обавезно социјално осигурање. Појединачни јавни приходи одређују се и уводе посебним законима, односно одлукама скупштине локалне власти. На исти начин, висина јавних прихода, утврђује се законом, односно актом надлежног органа у складу са *Законом о буџетском систему[[4]](#footnote-4)* и посебним законима.

Буџетски приходи, који припадају Републици Србији, односно локалној власти, распоређују се и исказују по врстама у буџету, као свеобухватном плану прихода и примања и плана расхода и издатака.

ВРСТЕ ЈАВНИХ ПРИХОДА

Јавни приходи, сходно одредбама *Закона о о буџетском систему*, могу бити: порези, доприноси за обавезно социјално осигурање и непорески приходи (таксе, накнаде, казне, приходи настали употребом јавних средстава, самодопринос, донације, трансфери и финансијска помоћ ЕУ).

**Порези**, као најдоминантнија врста дажбина која се користи као средство за финансирање јавне потрошње, могу се уводити искључиво законом и то на потрошњу, доходак, добит, имовину и пренос имовине физичких и правних лица. Појединачним пореским законима (*Закон о порезу на додату вредност[[5]](#footnote-5), Закон о порезима на имовину[[6]](#footnote-6), Закон о порезу на добит правних лица[[7]](#footnote-7)* итд.), утврђују се: предмет опорезивања, основица, обвезници пореза, пореска стопа или износ као и сви изузеци и олакшице од опорезивања.

**Доприноси за обавезно социјално осигурање** уводе се за пензијско и инвалидско осигурање, здравствено осигурање и осигурање за случај незапослености (на снази *Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање[[8]](#footnote-8)*).

**Таксе**, се такође, уводе посебним законима, с тим што се њихова висина може одредити законом или прописом који доноси орган локалне власти на основу тог закона. Одређене таксе утврђују и корисници јавних средстава који нису корисници средстава буџета а ради обезбеђивања одређених услуга грађанима које тај корисник пружа. Специфичност такси јесте што се наплаћују за непосредно пружену јавну услугу, односно спроведен поступак или радњу.

**Накнаде** се уводе посебним законом који предлаже и спроводи Министарство финансија, за коришћење добара – природних богатстава, односно добра од општег интереса и добра у општој употреби.

**Приходи настали употребом јавних средстава** могу бити приходи од камата, приходи од давања у закуп (што ће бити посебно образложено у виду примера у даљем тексту за потребе ове студије), односно на коришћење непокретности и покретних ствари у државној својини или својини аутономне покрајине и локалне самоуправе, приходи настали продајом услуга корисника јавних средстава, приходи од новчаних казни, одузета имовинска корист и концесиона накнада.

ПРИХОДИ ОД ДАВАЊА У ЗАКУП (ЛОКАЛНА САМОУПРАВА)

Ради бољег разумевања правног оквира којим су обухваћени јавни приходи посебно ћемо образложити регулативу која се примењује на приходе од давања у закуп јединица локалне самоуправе.

*Законом о буџетском систему* наведени приходи су сврстани у подврсту прихода насталих употребом јавних средстава. Извор настанка прихода може бити коришћење непокретности и покретних ствари како у државној својини тако и у својини јединице локалне самоуправе. Законом је предвиђено финансирање надлежности јединице локалне самоуправе приходима од давања у закуп, односно на коришћење непокретности и покретних ствари у својини Републике Србије, које користи јединица локалне самоуправе, односно органи, организације и службе јединице локалне самоуправе и индиректни корисници њеног буџета. Исто тако, буџету локалне власти припадају и приходи од давања у закуп, односно на коришћење непокретности и покретних ствари у својини јединице локалне самоуправе.

*Законом о локалној самоуправи[[9]](#footnote-9)* предвиђено је да јединица локалне самоуправе има своју имовину којом управљају органи јединице локалне самоуправе. Статутом јединице локалне самоуправе утврђују се стопе изворних прихода. Општина, преко својих органа, односно скупштине општине, управља општинском имовином и утврђује стопе изворних прихода.

*Законом о финансирању локалне самоуправе[[10]](#footnote-10)* дефинисано је да, међу изворним приходима који се остварују на њеној територији, јединици локалне самоуправе припадају и приходи од давања у закуп односно на коришћење непокретности и покретних ствари у својини државе, а које користи та јединица локалне самоуправе, односно њени органи, организације и индиректни корисници њеног буџета, као и оних ствари које су у својини јединице локалне самоуправе. Локални орган управе надлежан за финансије води евиденцију о приходима оствареним од закупа по корисницима.

*Правилником о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна[[11]](#footnote-11)* дефинише План рачуна за уплату јавних прихода у оквиру консолидованог рачуна трезора, а међу њима су и рачуни за приходе остварене по основу давања у закуп (нпр. станова за решавање стамбених потреба избеглица, грађевинског земљишта, водног земљишта итд). Са друге стране, стандардни класификациони оквир и Контни план за буџетски систем регулисни су посебним прописом – *Правилником о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем[[12]](#footnote-12)*. Овај Правилник се односи и на буџете јединица локалне самоуправе. Стандардни класификациони оквир и Контни план имају за циљ да обезбеде основу за организацију и евидентирање свих финансијских трансакција код корисника буџетских средстава.

Евиденције о стању, вредности, кретању непокретности у јавној својини које воде корисници и носиоци права коришћења као и начин вођења јединствене евиденције непокретности коју води Дирекција за имовину Републике Србије уређени су *Уредбом о евиденцији непокретности у јавној својини[[13]](#footnote-13)*. Јединице локалне самоуправе и њени органи и организације као корисници односно носиоци права коришћења воде посебну евиденцију непокретности у јавној својини које користе. Евиденција се води за земљишта, службене зграде, пословне просторе и делове зграде, стамбене зграде, станове, гараже и гаражна места, непокретности за репрезентативне потребе и потребе дипломатских и конзуларних представништава, као и друге грађевинске објекте. Евиденција обухвата набавну вредност, исправку вредности, садашњу књиговодствену вредност и кретања односно промене у стању и вредности непокретности. Уредбом се прописује садржина података који се воде у евиденцији као и обавезе корисника односно носиоца права коришћења у вези вођења евиденицје.

Са друге стране, начин и рокови вршења пописа имовине и обавеза корисника буџетских средстава и усклађивање књиговодственог стања са стварним стањем регулисано је *Правилником о начину и роковима вршења пописа имовине и обавеза корисника буџетских средстава Републике Србије и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем[[14]](#footnote-14)*.

Даље, прописима које доносе надлежни органи јединице локалне самоуправе уређују се питања давања у закуп непокретних и покретних ствари сходно претходно наведеним законима и подзаконским прописима.

## Опште информације о субјекту ревизије

ЈЛС-град XX се налази у централној Србији и броји преко 200.000 становника на територији града.

ЈЛС- градом XX шест година управља Градоначелник господин Перић. Његов други мандат истиче за две године. Иако је Градоначелник Перић формално непартијски кандидат, некада раније је био члан политичке партије која је управљала државом у протеклих 10 година – то је “Лига за просперитет грађана“ и у претходном изборном циклусу ова политичка партија му је дала снажну подршку. Органи града су Скупштина града, Градоначелник, Градско веће и Градска управа. Градоначелник преседава Градским већем, представља и заступа град, предлаже начин решавања питања о којима одлучује скупштина, наредбодавац је за извршење буџета и врши друге послове утврђене законом, статутом... Градоначелник има два помоћника: господина Сократа надлежног за имовинско правна питања и госпођу Попов надлежну за финансијска питања.

ЈЛС-град XX и Градоначелник уживају добру репутацију, осим повремених критика мањег дела независних медија који наводе да градом доминирају политичари, симпатизери или чланови породице и пријатељи владајуће политичке партије “Лиге за просперитет грађана“. Уобичајено објашњење које дају представници града одговарајући на овакве критике је чињеница да су све функције попуњене на основу заслуга појединаца и да је за сваку функцију спроведен конкурентни процес уз независну оцену кандидата.

Градске управе ЈЛС-града XX су: Градска управа за финансије, Градска управа јавних прихода, Градска управа за имовину, Градска управа за инвестиције и привреду, Градска управа за опште послове, Градска управа за комуналне послове, Градска управа за образовање, здравство и спорт. Градским управама руководе начелници који за свој рад одговарају Градоначелнику.

Јединица за интерну ревизију је независна организациона јединица града XX, основана пре 5 година у оквиру свеобухватне реформе система интерне финансијске контроле у јавном сектору. Након трогодишњих напора за проширење капацитета, јединица за интерну ревизију сада има адекватан број људских ресурса и то: два млађа ревизора, два виша ревизора и руководиоца јединице господина Саветића, који је постављен пре 6 месеци, али је веома искусан и квалификован. Руководиоца јединице за интерну ревизију поставља Градоначелник, интерни ревизори се бирају на конкурсу. У граду XX није образован ревизорски одбор, тако да јединица за интерну ревизију функционално извештава Градоначелника (руководиоца корисника јавних средстава) са којим су успостављене блиске везе.

Стратегијом развоја града XX дефинисани су стратешки циљеви који треба да допринесу остваривању визије ”Град XX – еколошки одржива развијена целина”. Један од стратешких циљева у чије остварење је укључена интерна ревизија је:

***Одговорно управљање имовином (непокретностима) ради ефикасније наплате изворних прихода ЈЛС.***

Стратешким – трогодишњим и годишњим планом јединице за интерну ревизију на које је сагласност дао Градоначелник предвиђена је ревизија Система изворних прихода – приходи од давања у закуп непокретности (пословни простор).

Одлуком о буџету за 2019. годину планирани су приходи и примања у износу од 10.000.000.000 РСД и утврђени расходи и издаци у износу од 10.000.000.000 РСД.

„Интерни ревизори морају да израде и документују план за сваки ангажман, укључујући циљеве тог ангажмана, обухват, распоред времена и алокацију ресурса. План мора да узме у обзир стратегије, циљеве и ризике организације који су од значаја за ангажман.”

IIA СТАНДАРД 2200 ПЛАНИРАЊЕ АНГАЖМАНА

Граду XX према закону припадају изворни приходи у које поред осталих спадају и:

* Приходи од давања у закуп непокретности и покретних ствари у својини ЈЛС.

У одлуци о буџету за 2019. годину приходи од давања у закуп непокретности износе око 3,5 % од укупно планираних прихода.

У претходне три године значајно се повећао износ потраживања на име ненаплаћених прихода од давања у закуп непокретности (пословни простор).

Градска управа за финансије води евиденцију о приходима оствареним од закупа по корисницима и задужена је за праћење наплате. Приходи од закупа уплаћују се на прописан рачун за уплату јавних прихода. Градска управа за имовину поседује базу непокретности и покретних ствари које се издају у закуп и задужена је за давање непокретности и покретних ствари у закуп.

Град XX суочава се са бројним изазовима у финансирању расхода и издатака који су у надлежности града, па повећање наплате прихода од давања у закуп непокретности има изузетан значај у одржавању и развоју града.

Планирање ангажмана

Наша ревизија планирана је Годишњим планом, извршена је процена ризика за ревидирани систем која се налази у РД 2.1. Матрица ризика. Приликом припреме ангажмана размотрили смо обим посла који је потребан за спровођење ангажмана, сложеност система, материјалност и значај, вероватноћу значајних грешака, превара или неусклађености и адекватност и ефективност процеса управљања организацијом, управљања ризиком и контролама (IIA Стандард 1220 Дужна професионална пажња).

Наша организација је у поступку успостављања система финансијског управљања и контроле, у наставку дајемо дефиницију, циљеве и обухват система финансијског управљања и контроле у поређењу са дефинисаним задацима интерне ревизије како бисте у односу на природу посла интерне ревизије схватили суштину која ће вам помоћи приликом оцене изложености ризику и оцене адекватности и ефективности контрола у погледу одговора на ризике у било којој предметној ревизији[[15]](#footnote-15).

|  |  |
| --- | --- |
| **Систем финансијског управљања и контроле** | **Интерна ревизија** |
| **Члан 3.** Правилника о заједничким критеријумима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору, ''Сл.гласник РС'', бр. 89/19 | **Члан 10**. Правилника о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору, ''Сл.гласник РС'', бр.99/11 и 106/13 |
| Финaнсиjскo упрaвљaњe и кoнтрoлa je систeм пoлитикa, прoцeдурa и aктивнoсти кoje успoстaвљa, oдржaвa и рeдoвнo aжурирa рукoвoдилaц кoрисникa jaвних срeдстaвa, a кojим сe упрaвљajући ризицимa oбeзбeђуje увeрaвaњe у рaзумнoj мeри дa ћe сe циљeви кoрисникa jaвних срeдстaвa oствaрити нa прaвилaн, eкoнoмичaн, eфикaсaн и eфeктивaн нaчин, крoз: | Интeрнa рeвизиja пoмaжe кoриснику jaвних срeдстaвa у пoстизaњу њeгoвих циљeвa примeњуjући систeмaтичaн и дисциплинoвaн приступ у **oцeњивaњу систeмa финaнсиjскoг упрaвљaњa и кoнтрoлe** у oднoсу нa: |
| **Члан 7.** Упрaвљaњe ризицимa oбухвaтa идeнтификoвaњe, прoцeну и кoнтрoлу нaд пoтeнциjaлним дoгaђajимa и ситуaциjaмa кoje мoгу утицaти нa oствaрeњe циљeвa кoрисникa jaвних срeдстaвa, oбeзбeђуjући рaзумнo увeрaвaњe дa ћe ти циљeви бити oствaрeни.  Рaди вршeњa aктивнoсти из стaвa 1. oвoг члaнa, рукoвoдилaц кoрисникa jaвних срeдстaвa усвaja стрaтeгиjу упрaвљaњa ризикoм, кoja сe aжурирa свaкe три гoдинe, кao и у случajу кaдa сe кoнтрoлнo oкружeњe знaчajниje измeни.  Упрaвљaњe ризицимa oбухвaтa слeдeћe принципe:  1) Кoрисник jaвних срeдстaвa утврђуje циљeвe нa нaчин кojи je дoвoљнo jaсaн дa би сe oмoгућилa идeнтификaциja и прoцeнa ризикa кojи сe oднoсe нa тe циљeвe;  2) Aнaлизу ризикa у oквиру кoрисникa jaвних срeдстaвa кao oснoв зa oдлучивaњe o нaчину упрaвљaњa ризицимa;  3) Прoцeну ризикa oд мoгућнoсти прeвaрe;  4) Идeнтификoвaњe и aнaлизу прoмeнa у oквиру кoрисникa jaвних срeдстaвa кoje би мoглe знaчajниje утицaти нa систeм интeрнe кoнтрoлe.  \* члан 7. убачен ради компарације! | * идeнтификoвaњe ризикa, прoцeну ризикa и упрaвљaњe ризикoм oд стрaнe рукoвoдиoцa свих нивoa кoд кoрисникa jaвних срeдстaвa; |
| * пoслoвaњe у склaду сa прoписимa, унутрaшњим aктимa и угoвoримa; | * усклaђeнoст пoслoвaњa сa зaкoнимa, интeрним aктимa и угoвoримa; |
| * пoтпунoст, рeaлнoст и интeгритeт финaнсиjских и пoслoвних извeштaja; | * пoуздaнoст и пoтпунoст финaнсиjских и других инфoрмaциja; |
| * дoбрo финaнсиjскo упрaвљaњe и зaштиту срeдстaвa и пoдaтaкa (инфoрмaциja). | * eфикaснoст, eфeктивнoст и eкoнoмичнoст пoслoвaњa; * зaштиту срeдстaвa и пoдaтaкa (инфoрмaциja); |
|  | * извршeњe зaдaтaкa и пoстизaњe циљeвa. |

И вратићемо се на суштину, односно природу посла интерне ревизије, како смо у резимеу већ апострофирали да је наш задатак у односу на управљање ризиком и контролу дефинисан стандардима:

''Активност интерне ревизије мора да помаже организацији у одржавању ефективности контрола тако што процењује њихову ефективност и ефикасност и промовише њихово стално унапређивање.''

IIA СТАНДАРД 2130 КОНТРОЛА

''Активност интерне ревизије мора да процењује ефективност и да доприноси унапређењу процеса управљања ризиком''**.**

IIA СТАНДАРД 2120 УПРАВЉАЊЕ РИЗИКОМ

Цитирани стандарди, код пружања услуга уверавања даље дефинишу:

|  |  |
| --- | --- |
| 2120 A1. Aктивнoст интeрнe рeвизиje мoрa дa oцeњуje излoжeнoст ризику кojи je пoвeзaн сa упрaвљaњeм oргaнизaциjoм, пoслoвaњeм и инфoрмaциoним систeмимa a у вeзи сa:   * Дoстизaњeм стрaтeшких циљeвa oргaнизaциje, * Пoуздaнoшћу и интeгритeтoм финaнсиjских и oпeрaтивних инфoрмaциja, * Eфикaснoшћу и eфeктивнoшћу oпeрaциja и прoгрaмa, * Зaштитoм имoвинe, * Усклaђeнoшћу сa зaкoнимa, прoписимa,пoлитикaмa, прoцeдурaмa и угoвoримa. | 2130 A1. Aктивнoст интeрнe рeвизиje мoрa дa oцeни aдeквaтнoст и eфeктивнoст кoнтрoлa у oргaнизaциjи у пoглeду oдгoвoрa нa ризикe у кoрпoрaтивнoм упрaвљaњу, пoслoвaњу и инфoрмaциoним систeмимa a у вeзи сa:   * Дoстизaњeм стрaтeшких циљeвa oргaнизaциje, * Пoуздaнoшћу и интeгритeтoм финaнсиjских и oпeрaтивних инфoрмaциja, * Eфикaснoшћу и eфeктивнoшћу oпeрaциja и прoгрaмa, * Зaштитoм имoвинe, * Усклaђeнoшћу сa зaкoнимa, прoписимa,пoлитикaмa, прoцeдурaмa и угoвoримa |

У складу са претходно наведеним, а у свему према COSO Интегрисаном оквиру интерне контроле[[16]](#footnote-16), кроз материјал и радне примере у наставку, сваку контролу ћемо референцирати на категорију ризика у односу на:

* усклaђeнoст пoслoвaњa сa зaкoнимa, интeрним aктимa и угoвoримa;
* пoуздaнoст и пoтпунoст финaнсиjских и других инфoрмaциja;
* eфикaснoст, eфeктивнoст и eкoнoмичнoст пoслoвaњa и
* зaштиту срeдстaвa и пoдaтaкa (инфoрмaциja).

### Корак I

### *Припрема и планирање*

Након што је ступио на нову дужност пре 6 месеци, једна од првих активности руководиоца јединице за интерну ревизију, господина Саветића, је израда стратешког и годишњег процеса планирања на основу процене ризика.

Показало се да је то временски захтеван задатак, јер Град XX не поседује политику процене ризика која анализира ризике на нивоу ЈЛС као основу за достизање постављених циљева града па је потребно да Саветић користи сопствено просуђивање у утврђивању ризика у оквиру организације. Осим тога, Саветић није успео да пронађе документован стратешки и годишњи план у предметима ранијих интерних ревизија. Он је сазвао састанак запослених у јединици ради разговора о процесу текућег планирања и током тих разговора је добио следеће информације:

1. Јединица за интерну ревизију у претходном периоду континуирано је вршила надзор над спровођењем годишњег пописа имовине и обавеза. Интерни ревизори нису састављали извештаје о праћењу рада пописних комисија, већ су их усмено саветовали на терену. Интерни ревизори упознали су Саветића да су приликом пописа уочене следеће неправилности које се односе на имовину/непокретности (пословни простор) и потраживања:

* градска управа за финансије и градска управа за имовину нису усагласили стање имовине/непокретности пре почетка пописа;
* пописне листе из књиговодства нису пре почетка пописа достављене комисијама за попис;
* комисија за попис није утврдила стварно стање имовине која се пописује мерењем, бројањем, проценом и сличним поступцима;
* комисија за попис није вредносно обрачунала пописану имовину, нити је пописом утврдила укупан број јединица ни површину којом управља ЈЛС;
* није извршено усаглашавање потраживања са свим закупцима са стањем на дан 31.12.гггг
* комисије нису вршиле попис потраживања према појединачним аналитичким потраживањима од закупаца и према одговарајућим исправама;

1. Јединица за интерну ревизију у претходном периоду није вршила ревизију прихода ЈЛС.

Саветић је на бази субјективне процене ризика уврстио у стратешки план ревизију Изворних прихода ЈЛС, а у годишњи план унео ревизију прихода од давања у закуп непокретности (пословни простор). Са садржином стратешког и годишњег плана сагласио се градоначелник Перић.

Ревизорски тим упознао се са сдржином и припремио Прилог 1 и 1а – Правни оквир јавни приходи.

Након завршетка припремних радњи[[17]](#footnote-17), прелиминарног испитивања и процене ризика, донет је појединачни план ревизије. Одржан је уводни састанак[[18]](#footnote-18) са Градоначелником, помоћницима градоначелника и релевантним представницима ЈЛС који су повезани са предметном ревизијом.

На састанку је ревизорски тим објаснио сврху, предмет, обухват и технике обављања интерне ревизије, као и да је ревизија планирана годишњим планом јединице. За интерну ревизију, господин Саветић предочио је ризике идентификоване од стране ревизорског тима.

Градоначелник Перић захвалио се руководиоцу јединице за интерну ревизију и нагласио како је уређивање евиденција које се односе на имовину и наплата прихода од изузетног значаја за буџет ЈЛС.

Госпођа Попов истакла је да је систем интерних контрола у Градској управи за финансије на завидном нивоу и да су запослени заузети око припреме ребаланса буџета тако да моли ревизорски тим за разумевање.

Господин Сократ указао је на системски проблем који се односи на успостављање јединствене евиденције у јавној својини, аналогно томе и у ЈЛС, на дефицит кадра у Градској управи за имовину, али и вољу да ревизорском тиму изађе у сусрет.

Присутни су се сагласили да су основни циљеви ревизије[[19]](#footnote-19):

* Да се руководству пружи разумно уверавање да су процедуре за евидентирање пословног простора, издавање у закуп пословног простора, обрачун и наплату прихода од издавања у закуп пословног простора поштоване, да су процеси и активности у систему транспарентни, да се спроводе на економичан, ефикасан и ефективан начин, да су у складу са важећим прописима, интерним актима, као и процена адекватности успостављених интерних контрола и оцени ефективност истих.

Интерни Правилник о ближем уређивању система прихода, није донет. Присутни су истакли као да нема значајних питања у систему за које сматрају да ревизијом треба посебно обухватити[[20]](#footnote-20).

Договорено време трајања ревизије је шест радних недеља[[21]](#footnote-21). Записник са почетногг састанка (Прилог РД 1.2.) одлажемо у Текући досије.

ВАЖНО: За сваку ревизију потребно је водити две врсте евиденција – стални досије и текући досије.

***Стални ревизијски досије*** – садржи документацију и све релевантне информације које се односе на административне и оперативне податке корисника јавних средства, односно организационих јединица које су предмет ревизије. Стални досије пружа ревизору основне информације о субјекту ревизије. Стални досије се прегледа на почетку сваке нове ревизије система и треба га ажурирати након завршетка сваке ревизије.

***Текући ревизијски досије*** – садржи радна документа која произилазе из сваке појединачне фазе ревизије, од њеног почетка када се утврђују обим и циљеви, па све до плана спровођења препорука. Препоручљиво је да се вођење овог досијеа установи на почетку ревизије, и да се кад је могуће, допуњује током ревизије. Текући досије представља евиденцију и један вид осигурања да је ревизија обављена у складу са прописаном методологијим интерне ревизије у јавном сектору Републике Србије. Такође, интерни ревизори су дужни да поштују основне безбедносне мере у виду омогућавања физичке заштите текућег досијеа.

*Приручник за интерну ревизију у Републици Србији II део*

Након састанка прелазимо на израду Плана ревизије (РД 1.4.). Приликом израде Плана ревизије, осим наведеног IIA Стандард 2200 - Планирање ангажмана, повезани су и Стандарди 2210 – Циљеви ангажмана, 2220 – Обухват ангажмана, 2230 – Расподела ресурса ангажмана и 2240 – Програм рада ангажмана).

Пратећа радна документа:

* РД 1.1.Писмо најаве,
* РД 1.2.Записник са почетног састанка,
* РД 1.3.Налог (према потреби),
* РД 1.4.План ревизије

### Корак II

### *Утврђивање циљева контрола и очекиваних контрола*

Поновићемо, основни циљ који руководство КЈС има а односи се на систем прихода је - одговорно управљање имовином (непокретностима) ради ефикасније наплате изворних прихода ЈЛС.

Шта је контрола?

Свака радња предузета од стране руководства, одбора и других страна у сврхе управљања ризиком и повећања извесности да ће утврђени циљеви бити достигнути. Руководство планира, организује и усмерава извршавање довољних радњи како би обезбедило разумно уверавање да ће циљеви бити достигнути

(*Речник термина уз Стандарде*)

*Кoнтрoлa* сe oднoси нa aктивнoсти кoje рукoвoдствo прeдузимa у циљу избeгaвaњa, oднoснo умaњивaњa ризикa кojи имajу нeгaтивaн утицaj нa oствaривaњe циљeвa кoрисникa jaвних срeдстaвa.

*Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору*

Под одговорним управљањем подразумева се да су контроле[[22]](#footnote-22) у систему адекватно дизајниране и ефективне, да су ризици сведени на минималну меру, да се утврђивање, контрола и наплата прихода обавља законито, поштујући принципе економичности, ефективности и транспарентности, да постоји јасна подела дужности, надзор над свим активностима и да све наведено води остварењу циљева организације.

Свака контрола има за циљ да стане на пут ризику, односно да умањи вероватноћу да се ризик оствари и уколико се то деси да утицај ризика сведе на најмању могућу меру.

Из контролног оквира треба да произађе да у систему постоји јасна организација посла, подела дужности, ауторизација и одобравање, кадровске контроле, физичке контроле, математичке и рачуноводствене контроле, управљачке контроле и надзор над запосленима и активностима[[23]](#footnote-23).

Из праксе су се издвојили типични ризици у систему прихода на које је потребно обратити пажњу и то:

**Р1** Писаном процедуром није ближе уређена организација буџетског рачуноводства;

**Р2** Евиденција пословног простора у пословним књигама није свеобухватна – потцењена је имовина и капитал у Билансу стања;

**Р3** Годишњим пописом имовине се не утврђује стварно стање;

**Р4** Појава грешке приликом обрачуна закупнине;

**Р5** Појава грешке приликом закључивања уговора;

**Р6** Давање пословног простора у закуп без спроведеног поступка (неусаглашеност и потенцијални сукоб интереса);

**Р7** Бесправно коришћење пословног простора;

**Р8** Умањење јавног прихода;

**Р9** Месечне фактуре садрже нетачне и непотпуне податке;

**Р10** Аналитичка евиденција закупаца (помоћна књига) не обезбеђује поуздане податке о закупцима и потраживањима;

**Р11** Не предузимају се активности за наплату потраживања што доводи до застарелости (неефикасно управљање јавним средствима).

Као одговор организације на типичне ризике, успоставља се систем интерних контрола и свака од контрола треба да осигура одговор на одређени (један или више) ризика.

Из ког разлога треба да се осврнемо на *ризике од превара* [[24]](#footnote-24)[[25]](#footnote-25)?

„Интерни ревизори морају поседовати довољно знања да оцене ризик од превара и начин на који организација управља тим ризиком, али се од њих не очекује да имају ниво стручности као лице чија је примарна одговорност откривање и истраживање превара”.

IIA СТАНДАРД 1210.А2 СТРУЧНОСТ

Типични ризици од превара у систему прихода су саставни део појединих категорија наведених ризика, али смо за потребе ове Студије исте и разрадили у РД2.1. Матрица ризика, ради примера наводимо да су то ризици када се пословни простор даје у закуп непосредном погодбом мимо критеријума дефинисаних Уредбом, када се пре давања у закуп договори да се поред закупнине 'на руке' плаћа одређена свота уколико се закупцу додели пословни простор, када закупци дају пословни простор у 'подзакуп', уплата закупнине на непрописан рачун, и др...

Како би систематизовали ризике и контроле и приступили адекватној процени ефективности контролних процеса у организацији ризике смо означили словом **Р** и нумерисали, док су контроле којима се даје одговор на конкретан ризик обележене у радним папирима словом **К** и такође нумерисане тако да прате след ризика. РД 2.1.Матрица ризика и контрола, сагласно међународним стандардима професионалне праксе интерне ревизије, помаже интерним ревизорима и то у:

* Идентификацији циљева и ризика њиховог достизања,
* Утврђивању значајности ризика, узимајући у разматрање утицај и вероватноћу,
* Утврђивању одговарајућег одговора на значајне ризике (прихвати, прати, пренеси, умањи или избегни),
* Утврђивању кључних контрола које руководство користи за управљање ризицима,
* Процењивање адекватности дизајна као помоћ при утврђивању да ли је одговарајуће тестирати ефективност контрола,
* Тестирање контрола за које се сматра да су адекватно дизајниране ради утврђивања да ли се одвијају на предвиђени начин [[26]](#footnote-26).

Након анализе типичних ризика, упознајемо се са контролама у систему прихода у фази припреме ревизије.

Кључне контроле у Градској управи за финансије:

* Постоји одговарајућа подела дужности;
* Донет је Правилник о буџетском рачуноводству и рачуноводственим политикама;
* Непокретности/пословни простор евидентиран је у пословним књигама ЈЛС;
* Фактуре/рачуни за издат пословни простор садрже све елементе предвиђене у уговорима и сагласне су са ценама из релевантних аката;
* Врши се годишњи попис.

Кључне контроле у Градској управи за имовину:

* Успостављена база непокретности редовно се одржава, проверава и ажурира;
* Извршен је попис аката у појединачним досијеима који се односи на имовинско правни статус пословног простора;
* Успостављена је контрола да се одредбе из закључених уговора са закупцима доследно примењују;
* Цене у уговорима усклађене су са релевантним актима.

Осим постојећих контрола, помоћу Матрице ризика и контрола дефинишемо и очекиване контроле - које представљају критеријум, стандард, најбољу праксу (РД 2.2. Преглед контрола) за ревидирани систем и начин на који ћемо извршити оцену контрола (РД 2.3. Програм тестирања контрола)[[27]](#footnote-27).

Матрица ризика садржи: број ризика **Р**; категорију ризика (према COSO оквиру); везу са циљем контроле; назив и опис ризика; оцену вероватноће и утицаја; рејтинг ризика (мали, средњи, висок); квантитативну оцену; време испољавања (константно, периодично, годишње и сл.); Очекиване и постојеће контроле подељене на врсте – превентивне, детективне, директивне и компензирајуће[[28]](#footnote-28); статус ризика – отворен или затворен (у пракси ретко се среће случај да је ризик у потпуности затворен – нпр. у случајевима када је пословни процес укинут, тако да је статус ризика и у примеру Матрице ризика – отворен); и на крају оцена контроле (одговарајућа/није одговарајућа).

Издвојили смо четири кључна циља контрола у систему прихода (подсистем приходи од давања у закуп пословног простора), то су:

**Циљ контрола 1**: Пословни простор којим управља ЈЛС евидентиран је у пословним књигама, пописан на дан 31.12.гггг;

**Циљ контрола 2**: Поступак издавања пословног простора и закључивања уговора о закупу спроводи се у складу са релевантним актима;

**Циљ контрола 3**: Одредбе из закључених уговора са закупцима доследно се примењују; фактуре/рачуни за издат пословни простор садрже све елементе предвиђене у уговорима и сагласне су са ценама из релевантних аката;

**Циљ контрола 4**: Потраживања од закупаца/дужника евидентирана су у пословним књигама ЈЛС, попис потраживања извршен је на дан 31.12.гггг и спроводе се поступци и радње за редовну наплату потраживања.

Циљеви контрола могу бити различито дефинисани, неки од примера доступни су у Приручнику за интерну ревизију у Републици Србији (Други и Четврти део). На вама је да у односу на сложеност система, величину организације у којој радите, процене ризика за конкретан систем, приступом који је својствен активности интерне ревизије 3Е (економично, ефикасно, ефективно), дефинишете конкретне циљеве контрола у ревизији коју спроводите.

Пример категорија базиран на ризицима[[29]](#footnote-29):

|  |  |
| --- | --- |
| **Врста контроле** | **Ризик** |
| **Подела дужности** | Ризик да је једно лице у потпуности одговорно за све фазе одређеног процеса. |
| **Организациона** | Ризик да одређена дужност буде додељена неадекватном нивоу. |
| **Одобравање** | Ризик од неовлашћених и неважећих уноса података у систем. |
| **Физичка** | Ризик од губитка или штете везане за материјална средства организације. |
| **Надзор** | Ризик да се запослени не придржавају одговарајућих процедура. |
| **Кадровска** | Ризик да ће се запослити или именовати службеници који немају релевантно искуство и знање за обављање својих дужности. |
| **Математичка и рачуноводствена** | Ризик од рачуноводствених грешака, нпр. погрешно шифровање и пропусти. |
| **Управљачка** | Ризик од кумулативних грешака или неуобичајених трансакција које нису откриле друге контроле. |

Пратећа радна документа:

* РД 2.1.Матрица ризика
* РД 2.2.Преглед контрoла – очекиване контроле
* РД 2.3.Програм тестирања

## Извођење ангажмана

### Корак III

### *Утврђивање и снимање система*

„интерни ревизори морају да идентификују, анализирају, процењују и документују довољно информација за постизање циљева ангажмана.”.

IIA СТАНДАРД 2300 СПРОВОЂЕЊЕ

АНГАЖМАНА

На основу прикупљених података из различитих извора: Извештај Државне ревизорске институције, (није било других контролних органа), Правилника о организацији и систематизацији радних места, почетног састанка, разговора са запосленима и белешки са тих разговора (према унапред припремљеном Упитнику РД 3.1. где су питања означена са **У** и нумерисана тако да прате **Р** ризике и **К** контроле), интерних извештаја и анализа које се односе на стање у помоћним књигама и евиденцијама, Извештаја комисије о спроведеном годишњем попису, као и из разговора са релевантним саговорницима, у РД 3.2. Опис система уносимо како систем прихода у нашој организацији заиста функционише.

Форма обрасца за Опис система дата је у Приручнику за интерну ревизију у Републици Србији II део, дајемо је у наставку:

РД.3.2.

|  |  |
| --- | --- |
| **Опис система**  На бази питања формулисаних у РД 3.1. Упитник интерне контроле, током интервјуа бележимо одговоре субјекта и уносимо опис активности. | |
| **Систем плата** | |
| **Припремио ... датум:** | |
| **Активност бр.** | **Опис активности** |
| 1. | Организација је донела Правилник о организацији буџетског рачуноводства и рачуноводственим политикама |
| 2. | Пословни простор је евидентиран у пословним књигама ЈЛС |
| 3. | Пре пописа извршено није усаглашавање евиденција стања главне књиге са дневником, као и помоћних књига и евиденција из Градске управе за имовину |
| 4. | Донета су потребна акта за вршење пописа (Одлука.., Упутство.., Решење.., План..) |

Напомена: Пожељно је да након израде РД 3.2. Опис система доставите на усаглашавање субјектима који су предмет ревизије, ради потврде да смо добро снимили и разумели систем.

Ради израде РД 3.3. Ход кроз систем, неопходно је да у поступку израде РД 3.2. Опис система – у поступку идентификације информација, у отвореној комуникацији и сарадњи са запосленима прикупимо довољне, поуздане, релевантне и корисне информације и документацију којом их поткрепљујемо.

Понављамо - Треба да нам буде јасна организација посла, подела дужности (ко припрема, одобрава и контролише), ауторизација и одобравање, кадровске контроле, физичке контроле, математичке и рачуноводствене контроле (потпуност, тачност, исправност, благовременост, правила документовања), управљачке контроле и надзор над запосленима и активностима, све наведено на бази документа или тврдње коју интерно нумеришемо на одговарајући начин, у Ходу кроз систем – у колони *Напомена*, повезујемо са активношћу из Описа система и одлажемо у Текући досије.

„како би остварили циљеве ангажмана, интерни ревизори морају да идентификују довољне, поуздане, релевантне и корисне информације.”

IIA СТАНДАРД 2310 ИДЕНТИФИКОВАЊЕ ИНФОРМАЦИЈА

Нумерисана документа користимо даље у поступку ревизије приликом попуњавања РД и тестирања контрола, а све имајући у виду да до закључака до којих је интерни ревизор дошао недвосмислено може доћи и било ко на бази исте документације. Најједноставнија форма за ход кроз систем дата је у наставку: РД 3.3.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Ход кроз систем**  На бази питања формулисаних у РД 3.1. Упитник интерне контроле, током интервјуа бележимо одговоре субјекта и уносимо опис активности | | Нумерисати документ за Стални или Текући досије |
| **Систем плата** | |  |
| **Припремио ... датум:** | |  |
| **Активност бр.** | **Опис активности** | **Документ/интервју** |
| 1. | Организација је донела Правилник о организацији буџетског рачуноводства и рачуноводственим политикама | Правилиник о организацији буџетског рачуноводства, реф.бр. \*\*\* |
| 2. | Пословни простор је евидентиран у пословним књигама ЈЛС | Тест 1. Евиденција пословног простора у пословним књигама |
| 3. | Пре пописа извршено није усаглашавање евиденција стања главне књиге са дневником, као и помоћних књига и евиденција из Градске управе за имовину | Тест 2. Евиденција пословног простора – поређење, Интервју, Пописне листе |
| 4. | Донета су потребна акта за вршење пописа (Одлука.., Упутство.., Решење.., План..) | Одлука бр.\*\*, Упутство бр.\*\*, Решење бр.\*\*, План бр\*\*... |

Пратећа радна документа:

* РД 3.1.Упитник,
* РД 3.2.Опис система
* РД 3.3.Ход кроз систем
* РД 3.4.Преглед контрола – постојеће контроле

### Корак IV

### *Идентификовање контрола, оцена контрола и тестирање контрола*

Интерне контроле у систему се успостављају на начин да делују:

* Превентивно, усмерене ка превенцији грешака, неправилности, односно неефикасности (стандарди, политике и процедуре, подела дужности, ауторизација – нивои одговорности);
* Детективно (детекционе), усмерене на откривање грешке, неправилности, неегуларности, неефикасности и других пропуста који онемигућавају остваривање циљева руководства; грешака након њиховог настанка;
* Директивно, осмишљене да проузрокују, односно подстичу догађаје који су неопходни за остваривање циљева (обично произилазе из прописа);
* Компензационо, очекивана контрола није успостављена али постоје поступци и радње који се спроводе да у систему не долази до грешке тако да је циљ очекиване контроле постигнут.[[30]](#footnote-30)

Срешћете се у литератури и са појмовима 'тврде' контроле (политике и процедуре, организациона структура, централизовано одлучивање, формализовани процеси) и 'меке'контроле (фокусиране на етику, интегритет, компетенције..). У односу на питање ко их изводи, контроле са којима се срећемо могу бити мануелне (изводе их запослена лица) и аутоматске (успостављене у оквиру ИТ система).

Адекватно дизајниран систем контрола сам по себи није довољан. Потребно је да руководилац КЈС стекне разумно уверавање да контроле функционишу на начин на који су дизајниране (тј.да су ефективне). Универзалне карактеристике ефективних контрола су:

* Благовременост – контрола треба да открије потенцијално или стварно одступање у најранијој фази како би спречила додатне трошкове;
* Економичност – користи од контрола треба да су веће од трошкова самих контрола;
* Полагање рачуна – лица која полажу рачуне могу да се ослоне на контроле над додељеним задацима;
* Место контроле – контроле треба постављати тамо где су најеефективније;
* Флексибилност – контроле треба да се прилагођавају променама;
* Препознавање узрока – контроле које поред проблема откривају и његов узрок омогућују бржу реакцију у односу на неповољан догађај;
* Одговарајућа контрола – контроле морају да испуњавају потребе руководства и да се уклапају у активност или процес који контролишу;
* Проблеми са контролама – контроле се успостављају да би донеле корист, али понекад стварају многе проблеме[[31]](#footnote-31).

Ради практичног појашњења: често ћемо у пракси поставити очекивану контролу – *Лозинке за приступ апликацији (нпр.за обрачун закупнине) се периодично мењају*. Као постојећа контрола, можете се срести и са тиме да се *лозинке периодично мењају и да се не мењају*. Како да знамо да ли је конкретна контрола ефективна уколико се лозинке не мењају? Уколико контрола није постављена да системски блокира приступ уколико лозинка није промењена у назначеном периоду, онда контрола иако постоји, није ефективна. Са друге стране имамо случај да се лозинке периодично мењају, али да на мониторима имамо написану лозинку како би колеге у одсуству ауторизованог лица могле да 'помогну'. И у наведеној ситуацију имамо контролу која је адекватно дизајнирана али није ефективна јер постоји могућност злоупотребе.

У РД 4.1. Матрица оцена контрола – Тест адекватности и ефективности, сублимирали смо идентификоване ризике у претходним фазама према почетној **Р** нумерацији, унели очекиване и постојеће контроле, оцену контрола (одговарајућа/није одговарајућа), тестирали како је контрола дизајнирана (да ли је адекватна) и да ли је ефективна и извели закључак.

Јако је важно у овој фази повезати РД 2.2.Програм тестирања, РД 2.3.Матрицу ризика и са РД 4.1. Матрицом оцена контрола, како би извршили поређење постојећих са очекиваним контролама, дефинисали које ћемо контроле тестирати и тестове путем којих ћемо утврдити да су контроле адекватне и ефективне. **Матрице служе као помоћни радни документ интерним ревизорима, свакако треба имати у виду да су иза сваког корака побројани и нумерисани радни документи који прате Приручнике за интерну ревизију у Србији – Централне јединице за хармонизацију.**

У наставку симулације Случаја, означене контролне тачке  на које је потребно да обратите пажњу, имате могућност да сагледате како систем прихода функционише у пракси и након тога у кораку VI, како формулишете налазе и препоруке у односу на конкретнан Случај.

Ревизорски тим започео је извођење ангажмана у градској управи за финансије на састанку код начелнице Градске управе за финансије. Након спроведених активности, прикупљања информација и документације за тестирање контрола, ревизорски тим наставио је активности у Градској управи за имовину.

**Градска управа за финансије**

Пословне књиге за непокретности воде се у одељењу за буџет. Успостављена је помоћна књига основних средстава (непокретности/пословног простора) која обезбеђује податке за 200 јединица пословног простора. У помоћним књигама купаца/закупаца пословног простора обезбеђени су подаци и аналитичка евиденција за 350 закупаца/дужника.

ВАЖНО: У Нацрт извештаја и Извештај **НЕ ТРЕБА** уносити личне податке запослених који су били укључени у поступак интерне ревизије! У интерна Радна документа можете уносити имена лица – контаката и функција које обављају, нарочито као битну информацију у самим тестовима, а и ради даље комуникације код накнадне ревизије.

Месечне фактуре за издати пословни простор сачињавају се за 165 закупаца и исте потписује референт за фактурисање закупа, сестричина госпође Попов. Референт задужен за контролу издатих фактура је на одсуству ради посебне неге трећег детета, а замена није обезбеђена, јер није добијена сагласност за ангажовање, односно запошљавање нових лица.

Фактуре одобрава одговорно лице. Фактуре се штампају у једном примерку и достављају се или путем поште или лично на адресу од стране лица из одсека за фактурисање.

У свим случајевима одсек не поседује доказ да су фактуре достављене закупцима.

Укупан износ на име фактурисања за издат пословни простор на месечном нивоу износи око 29.000.000РСД, а на годишњем око 350.000 000РСД.

На годишњем нивоу остварени приходи на име наплаћене закупнине просечно износе око 250.000.000РСД.

Укупна потраживања од закупа пословног простора износе око 550.000.000 РСД, од чега 30 закупаца/дужника дугује више од 5.000.000РСД, 30 више од 4.000.000 РСД, 40 више од 3.000.000 РСД, 60 више од 1.000.000РСД, 100 више од 500.000 РСД.

Активности за утужење покренуте су за 110 закупаца/дужника.

Слање опомена закупцима/дужницима врши се спорадично и само одабраним закупцима.

Не постоји обавеза извештавања вишег руководства о наплати потраживања од закупа месечно, квартално или годишње.

**Градска управа за имовину**

Управа поседује досијеа и евиденцију за 205 јединица пословног простора. Уговори о закупу закључени су за 170 јединица пословног простора. 15 јединица пословног простора користи се без правног основа. 20 јединица пословног простора је празно од чега се 15 јединица налази на атрактивној локацији.

Након закључења уговора о закупу, исти се благовремено не достављају књиговодству.

Не предузимају се перманентне активности да празан пословни простор буде издат у што краћем року.

На усмени налог Градоначелника Перића или лица из Градског већа непосредном погодбом закључено је директно 10 уговора о издавању пословног простора са новим правним лицима (нису никада били закупци пословног простора) за трговинску, угоститељску и за делатност кладионице.

Не постоји обавеза извештавања вишег руководства о статусу пословног простора.

У односу на најчешће ризике и очекиване контроле као одговор на те ризике, дајемо и предлог садржине тестова који вам могу користити у поступку оцене контрола. Предложену садржину тестова можете и проширити, скратити, кориговати. Узорак одређујете сагласно Приручнику за интерну ревизију.

Oгрaничeни рeсурси, високи трoшкoви прeглeдa цeлoкупнe дoкумeнтaциje, кao и нeдoстaтaк врeмeнa су нajчeшћи рaзлoзи кojи oд интeрних рeвизoрa зaхтeвajу дa кoристe узoркoвaњe. Стaтистичкe мeтoдe oмoгућaвajу квaнтитaтивну прoцeну тaчнoсти и пoуздaнoсти рeзултaтa узoркoвaњa.

Рeвизијско узoркoвaњe je примeнa рeвизиjских пoступaкa нa мaњe oд 100% jeдиницa пoпулaциje нa тaкaв нaчин дa пoстojи вeрoвaтнoћa дa свaкa jeдиницa будe изaбрaнa, a сa циљeм дa сe дoђe дo рaзумнe oснoвe зa дoнoшeњe зaкључaкa o цeлoj пoпулaциjи.

Примeнoм принципa стaтистикe, рeвизoри мoгу тeстирaти рeлaтивнo мaли узoрaк кojи им oмoгућaвa дa извeду зaкључaк o цeлoj пoпулaциjи сa мeрљивoм пoуздaнoшћу. Узoрaк трeбa бити рeпрeзeнтaтивaн кaкo би сe зaкључaк извeдeн из узoркa мoгao примeнити нa цeлу пoпулaциjу.

Нajчeшћe кoришћeнe мeтoдe узoркoвaњa у рeвизиjи су aтрибутивнo и вaриjaбилнo узoркoвaњe.

Aтрибут je квaлитaтивнa кaрaктeристикa кojу jeдиницa пoпулaциje пoсeдуje или нe пoсeдуje (нпр. пoстojи или нe пoстojи пoтпис/пaрaф oвлaшћeнe oсoбe кoja врши кoнтрoлу нa дoкумeнту кojи je прeдмeт кoнтрoлe), a кoрaци кojи сe примeњуjу су:

* Oдрeдити циљ тeстa кoнтрoлe,
* Дeфинисaти aтрибут кojи сe тeстирa и дeвиjaциje oд aтрибутa,
* Дeфинисaти пoпулaциjу кoja сe тeстирa,
* Oдрeдити вeличину узoркa (штo je вeћa пoпулaциja пoтрeбaн je вeћи узoрaк – мaксимaлни узoрaк зa пoпулaциjу je 60 jeдиницa – нajбoљa прaксa),
* Избoр узoркa,
* Teстирaњe jeдиницa узoркa,
* Oцeнити рeзултaтe узoркa и дeфинисaти зaкључкe,
* Дoкумeнтoвaти цeo пoступaк.

Вaриjaбилнo узoркoвaњe сe кoристи кoд кoнтинуирaних вaриjaбли, кao штo су нoвчaни изнoси, тeжинa, брoj дaнa итд. Oбeзбeђуje инфoрмaциjу o тoмe дa ли нeки нoвчaни изнoс (нпр. основна плата) сaдржи мaтeриjaлно значајну грeшку. Пoтрeбнo je дeфинисaти пoпулaциjу и jeдиницу узoркa. Oдступaњa утврђeнa нa узoрку сe прojeктуjу нa цeлу пoпулaциjу и с тим у вeзи сe дoнoсe зaкључци o eфeктивнoсти кoнтрoлa нa нивoу пoпулaциje.

Кaдa пoпулaциja ниje хoмoгeнa пoжeљнa je стрaтификaциja пoпулaциje. Oнa пoдрaзумeвa пoдeлу пoпулaциje у пoдгрупe (стрaтумe) кoje су вишe хoмoгeнe, a свaки стрaтум сe пoсeбнo узoркуje[[32]](#footnote-32).

ПРИMEР:

Ради одабира узорка за тестирање пословног простора који је дат у закуп ван поступка јавног надметања односно прикупљања писмених понуда, непосредном погодбом, руководићемо се поделом популације – укупног броја јединица пословног простора који је дат у закуп непосредном погодбом, на стратуме. Стратуми ће бити, према члану 10. Уредбе о условима прибављања и отуђења непокретности у јавној својини, од тачке 1-14, односно описи у који случајевима се пословни простор може дати у закуп непосредном погодбом. Из сваког стратума одабраћемо одређени узорак – нпр. 4, на коме ћемо тестирати да ли је пословни простор дат у закуп према тачки 5), чл.10. наведене Уредбе *''зaкупaц кojи je урeднo измиривao oбaвeзу плaћaњa зaкупнинe, трaжи прoдужeњe угoвoрa o зaкупу, зaкључeнoг нa oдрeђeнo врeмe, нajрaниje три мeсeцa, a нajкaсниje мeсeц дaнa прe истeкa угoвoрa o зaкупу*'''. Укoликo у оквиру стратума утврдимо да постоји одступање, узoрaк прoшируjемо нa joш 4 јединице пословног простора, укoликo сe пoкaжe нa прoширeнoм узoрку дa jeдна или вишe јединица није издата у складу са цитираним прописом, зaкључaк je дa кoнтрoлe нису eфeктивнe.

Зa вeликe узoркe - пoпулaциje прeкo 250 jeдиницa и “0” oчeкивaнa дeвиjaциja

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Инхeрeнтни ризик** | |  |
| **Знaчajнoст** | **Вeрoвaтнoћa** | **Mинимaлaн узoрaк** |
| Висoк | Висoкa | 60 |
| Висoк | Срeдњa | 40 |
| Срeдњи | Висoкa | 40 |
| Срeдњи | Maлa | 25 |

Зa мaлe узoркe – пoпулaциja испoд 250 jeдиницa и “0” oчeкивaнa дeвиjaциja

|  |  |
| --- | --- |
| **Учeстaлoст** | **Mинимaлaн узoрaк** |
| Квaртaлнo | 2 |
| Meсeчнo | 2-4 |
| Пoлу – мeсeчнo | 3-8 |
| Нeдeљнo | 5-9 |

Предлози за садржину тестова:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Тест 1. Евиденција пословног простора у пословним књигама** | | | | |
| Градска управа за финансије | | | | |
| Р.бр. | Инвентарни број | Адреса | Површина | Шифра пословног простора |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Тест 2. Евиденција пословног простора – поређење** | | | | | | | |
| Градска управа за финансије | | | | | Градска управа за имовину | | |
| Р.бр. | Инвентарни број | Адреса | Површина | Шифра пословног простора | Шифра пословног простора | Адреса | Површина |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Тест 3. Утврђивање стварног стања** | | | | | |
| Р.бр. | Присуство ИР на лицу места (Да/Не/Датум) | Локација | Скица | Инвентарни бр. | Р.бр. у пописној листи |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Тест 4. Непосредна погодба** | | | | | |
| Р.бр. | Одлука о давању пословног простора у закуп | Адреса | Критеријуми за доделу | Оправдани | Непоравдани |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Тест 5. Бесправно коришћење** | | | | | |
| Р.бр. | Шифра пословног простора | Адреса | Површина | Закупац | Основ коришћења |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Тест 6. Усклађеност цена** | | | | | | | |
| Р.бр | Шифра пословног простора | Адреса | Површина | Зона | Закупац | Цена у ценовнику | Цена у уговору |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Тест 7. Уплата на прописан рачун** | | |  |  |  |  |  |  |
| Р.бр | Закупац | Број фактуре | Датум | Износ | Датум уплате | Број рачуна | Извод | Износ |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Тест 8. Благовремена достава књиговодству** | | | | | | |
| Р.бр | Одлазна пошта ГУ за имовину | Датум | Документ (Уг.бр.) | Пријемна књига ГУ за финансије | Датум | Документ (Уг.бр.) |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Тест 9. Месечне фактуре** | | | | | | | | | | |
| Р.бр | Шифра пословног простора | Адреса | Површина | Зона | Закупац | Цена из ценовника по м2 | Цена из Уговора по м2 | Цена из Уговора укупно | Цена из фактуре м2 | Цена из фактуре укупно |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Тест 10. Подела дужности** | | | | |
| Р.бр | Број фактуре | Потпис лица које је фактуру припремило | Потпис лица које је фактуру контролисало | Потпис лица које је фактуру одобрило |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Тест 11. Доказ о достави излазне фактуре** | | | |
| Р.бр | Број фактуре | Датум доставе закупцу | Доказ о достави |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Тест 12. Усаглашавање стања потраживања** | | | |
| Р.бр | Износ задужења у помоћној књизи | Послат ИОС образац | Потврђен износ |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Тест 13. Попис потраживања** | | | |
| Р.бр | Износ задужења - аналитика | Усаглашавање извршено/датум | Потврђен износ |

У сваки тест унесите основне податке: субјект ревизије-организациони део; предмет ревизије, ревидирани период; контролни циљ; назив теста; а испод самог теста – напомену, методологију (шта смо радили и на бази ког узорка), закључак, препоруку, извор података и контакт особу. Важно је унети све податке да би, уколико се након неког периода ви или неки други ревизор врати на предмет који сте обрађивали може да има квалитетну и поуздану основу за свој рад.

* РД 4.1. Матрица оцена контрола – тест адекватности и ефективности
* РД 4.x Тестови

### Корак V

### *Доношење закључака*

Након претходно спроведених корака на нама је да у РД 5.1. Образац за ревизијске налазе пренесемо закључке из тестова, а уједно да ревидирамо свој рад и уверимо се да су закључци поткрепљени довољним, поузданим, релевантним и корисним информацијама. И у претходним корацима, као и код доношења закључака и писања извештаја, придржавајте се принципа 4 очију, осим вас, други пар очију (колега из ревизорског тима – где год је применљиво) обезбеђује одређену дозу сигурности, односно обезбеђује да се допуни нешто што је вама промакло, било да се тиче форме или суштине. Принцип 4 очију односи се на поделу дужности и представља један од основних видова контроле.

„интерни ревизори морају заснивати закључке и резултате ангажмана на одговарајућим анализама и проценама”

IIA СТАНДАРД 2320 АНАЛИЗА И ПРОЦЕНА

**Све прикупљене информације морамо документовати.**

Закључке најпре формулишемо у РД 4.1. Матрица система прихода – тест адекватности и ефективности, у односу на евентуалне слабости у контролама. Закључци су нам значајни јер представљају основу за давање препорука.

„интерни ревизори морају документовати довољне, поуздане, релевантне и корисне информације да би поткрепили резултате и закључке ангажмана”

IIA СТАНДАРД 2330 ДОКУМЕНТОВАЊЕ ИНФОРМАЦИЈА

У наставку је Стандард 2410.А1 који у тумачењу указује да на нивоу ангажмана, мишљења могу бити представљена као *рангирања, закључци или други описи резултата*. Ангажман може бити повезан са контролама специфичног процеса, ризика или са контролама пословне јединице. Формулација ових мишљења захтева разматрање резултата ангажмана и његовог значаја.

„коначно извештавање о резултатима ангажмана мора да укључи применљиве закључке, као и применљиве препоруке и /или планове активности. када је то примерено, мишљење интрерних ревизора треба да буде обезбеђено. мишљење узима у обзир очекивања вишег руководства, одбора и других интересних страна и мора бити поткрепљено довољним, поузданим, релевантним и корисним информацијама.”

IIA СТАНДАРД 2410.А1 КРИТЕРИЈУМИ ИЗВЕШТАВАЊА

Пратећа радна документација:

* РД 5.1.Образац за ревизијске налазе

## Извештавање

### Корак VI

### *Извештавање*

„извештаји морају да буду тачни, објективни, јасни, концизни, конструктивни, потпуни и благовремени”

IIA СТАНДАРД 2420 КВАЛИТЕТ ИЗВЕШТАВАЊА

Извештај је круна нашег рада, приликом писања извештаја важно нам је да знамо ко су читаоци извештаја, шта очекују од извештаја и шта ми желимо да постигнемо[[33]](#footnote-33).

Сагласно регулативи, у обавези смо најпре да сачинимо Нацрт извештаја. Након комплетирања радних докумената, Нацрт извештаја који смо проверили у формалном и суштинском смислу прослеђујемо одговорним лицима у ревидираном систему. Ми смо комуницирали у току ревизије са запосленима и одговорним лицима и упозали их унапред са налазима и слабостима на које смо наишли у поступку ревизије. Ради припреме субјекта ревизије за завршни састанак и упознавања са садржином Нацрта извештаја, субјекту ревизије електронским путем (маилом) у пдф.формату, можемо доставити предлог Нацрта извештаја. Истом приликом договарамо и термин одржавања завршног састанка. Саставни део предлога Нацрта извештаја је РД 6.1.2. План активности/препорука (попуњавамо колоне – препорука и значај или приоритет). Остале елементе попуњава субјект ревизије – планиране активности или коментар руководства, одговорна лица за имплементацију/спровођење препоруке и рок за спровођење који се одређује према значају односно приоритету препоруке (висок значај – краћи рок, низак значај – дужи рок у периоду од 12 месеци). Такође, важно је договорити и ко је код субјекта ревизије задужен за праћење реализације плана и достављање интерној ревизији -Извештаја о степену имплементације датих препорука.

Садржина Плана активности/препорука:

ПРИЛОГ \*\* – ПЛАН АКТИВНОСТИ/ПРЕПОРУКА

| **Редни број** | **Препорука** | **Значај** | **Договорена мера** | **Планиране активности/Коментар руководства** | **Одговорно лице** | **Рок за спровођење** |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| \*. | Потребно је да се попис непокретности/пословног простора организује и спроводи на начин да комисија за попис на лицу места изврши увид у стање непокретности/пословног простора које су предмет пописа и провери која се делатност обавља у пословном простору, да мерењем утврди стварну површину и да након извршеног натуралног пописа и уписивања стварног стања утврђеног пописом у пописне листе, изврши усаглашавање података са књиговодством, вредносно обрачуна пописану имовину и сачини извештај о попису. | Висок |  |  |  |  |

На завршном састанку са одговорним лицима субјекта ревизије усаглашавамо ставове у погледу налаза и препорука наведених у предлогу Нацрта извештаја, са циљем постизања договора о планираним активностима субјекта ревизије за спровођење сваке појединачне препоруке, дефинишемо рокове и одговорна лица за спровођење препорука.

Након завршног састанка саставља се РД. 6.1.3. Записник са завршног састанка. Саставља га члан ревизорског тима који је водио записник на састанку. У записнику се наводе присутни на састанку и у кратким цртама наводе заузети ставови који се односе на налазе и препоруке. Уколико постоји могућност, Записник се штампа у два примерка и потписује од стране свих присутних на лицу места, у супротном, потписана два примерка (од стране представника ревизорског тима који су присуствовали састанку) Записника прослеђују се субјекту ревизије на потпис наредног дана од дана одржавања завршног састанка.

Коначна верзија Нацрта извештаја, потписана од стране свих чланова ревизорског тима, са Планом активности/препорука, уз пропратни допис, доставља се субјекту ревизије након завршног састанка. Нацрт извештаја штампа се у три примерка – један примерак се доставља руководиоцу субјекта ревизије, један се одлаже у Текући досије, један примерак у омот списа.

Субјект ревизије оверава пријем Нацрта извештаја стављањем пријемног печата на пропратни допис и/или на прву страницу Извештаја, док овлашћено лице субјекта ревизије потврђује пријем на предвиђеном делу извештаја (последња страна) - копија овереног дописа и Нацрта извештаја на којој је од стране субјекта ревизије стављен пријемни печат улаже се у текући досије као доказ о уручивању Нацрта извештаја. Субјект ревизије у року од 8 дана од дана одржавања завршног састанка може доставити Одговор на Нацрт извештаја који узимамо у разматрање, уколико су наводи документовани и основани уносимо измене код Коначног извештаја на начин да код сваког налаза и препоруке наводимо: *мења се и гласи, или брише се, додаје се и сл.*

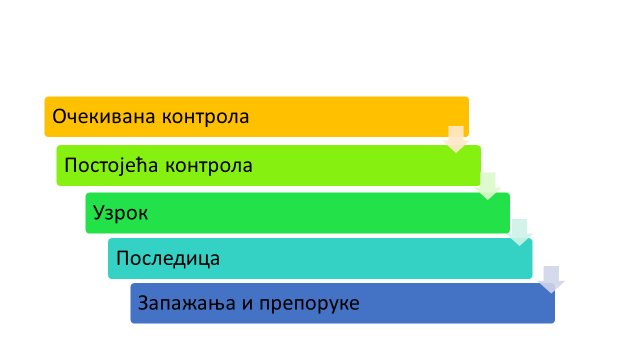
Уколико наводи нису основани можемо проследити субјекту образложење из ког разлога не прихватамо предложене измене, уколико постоји могућност тражимо и допуну документације којом се поткрепљују предложене измене. У случају да ревизорски тим након разматрања стекне накнадно уверавање да су предложене измене основане, исте уносимо у Коначни извештај, уколико то није случај остајемо при првобитној верзији Нацрта извештаја.

Пожељно је да у наведеним ситуацијама у Коначни извештај укључимо и Одговор субјекта ревизије и наше образложење како би руководилац КЈС био упознат са свим детаљима.

Приликом писања извештаја треба обратити пажњу на следеће:

* узети у обзир потребе читалаца,
* начин изражавања треба да буде једноставан, неоптерећен техничким изразима, реченице су кратке и конкретне,
* листе, графикони, дијаграми, табеле, илустрације и други графички прикази помажу да се нагласе књучне поруке,
* тон извештаја треба да буде конструктиван, неконфликтан[[34]](#footnote-34).

Уколико у резимеу на креативан начин успемо да истакнемо суштину из самог извештаја, онда ћемо навести читаоца да прочита цео извештај. Њега пишемо на крају и трудимо се да у њему сублимирамо све најважније делове извештаја. Уколико нам успе на једној страни значи да смо веома вешти. Државна ревизорска институција израђује на једној такозваној 'шареној страни' резиме издатог извештаја, може вам послужити као модел.

Како би се лакше снашли приликом писања, наставку приказујемо 'анатомију' налаза интерне ревизије: 

Налази подразумевају следеће елементе:

* Очекивана контрола – критеријуми, стандарди, мере или очекивања коришћена при вредновању и/или верификацији (исправно стање);
* Постојећа контрола – стање, чињенични докази које су интерни ревизори утврдили приликом испитивања (актуелно стање);
* Узрок – разлог постојања разлике између очекиваног (исправног) стања и постојећег (актуелног) стања;
* Последица – ризик са којим се сусреће субјект ревизије због неусаглашености, односно разлике између очекиваног (исправног) стања и постојећег (актуелног) стања – утицај разлике. Код одређивања степена излагања ризику (матрица ризика) интерни ревизори разматрају **ефекте** које њихова запажања и препоруке могу имати на пословање и финансијске извештаје организације;
* Запажања и препоруке – јасно адресиране, конкретне, сугеришу корективну активност, упућују на исправку актуелног стања или побољшању извршења[[35]](#footnote-35).

Препоруке које интерни ревизори дају усмерене су на:

* Увођење додатних контрола,
* Побољшање или измене постојећих контрола у циљу повећања ефективности,
* Обезбеђење да се постојеће контроле редовно и доследно спроводе,
* Смањење броја непотребних контрола и
* Упознавање са највољом праксом.

Према подели из водича за праксу ''Ревизорски извештаји – саопштавање резултата интерне ревизије'' препоруке се деле у две категорије:

* Препоруке засноване на стању – пружају привремено решење за корекцију тренутног стања и
* Препоруке засноване на примарним узроцима – радње потребне за спречавање поновног појављивања стања. Оне су засноване на примарним узроцима и по правилу су, дугорочна решења и могу захтевати више времена за имплементацију.

Споменули смо примарне, изворне узроке, па вас упућујемо на једноставну методу да у одређеним околностима постављањем низа питања ''зашто?'' можете да идентификујете корен узрока варијације (анализе примарног узрока понекад захтевају опсежне ресурсе, време и стручност, обимне анализе, па је потребно приступити анализи са дужном професионалном пажњом узимајући у обзир напоре у односу на потенцијалне користи) [[36]](#footnote-36).

**Пример:**

Налаз:

Комисији за попис основних средстава (непокретности) достављaју се из књиговодства бланко пописне листе које садрже: редни број, инвентарски број, назив основног средства, јединицу мере (површина изражена у м2) појединачно за свако основно средство (Очекивана контрола).

Увидом у презентоване пописне листе, утврђено је да је пописне листе не садрже све елементе: (1) утврђивање стварних количина имовине која се пописује мерењем, бројањем, проценом и сличним поступцима, ближе описивање пописане имовине, као и уношење података у пописне листе; (2) уношење књиговодственог натуралног стања имовине у пописне листе; (3) уношење цена пописане имовине; (4) вредносно обрачунавање пописане имовине, прописане Правилником о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем. Утврђено je да је комисија за попис сама саставила пописне листе, потписала их, а да пописом није утврдила стварно стање имовине која се пописује мерењем, проценом и сличним поступцима, ближе описала имовину и вредносно обрачунала пописану имовину.Комисија за попис, пописом није утврдила стварно стање имовине (пословни простор) на дан 31. децембар 2013. године, која се пописује мерењем, проценом и сличним поступцима, ближе описала имовину и вредносно обрачунала пописану имовину. (Постојећа контрола).

Пописна комисија није ближе упозната са начином и поступком вршења пописа (Узрок). Годишњи попис је један од основних контролих механизама утврђивања стварног стања имовине, обавеза и потраживања. Уколико пописом није утврђено стварно стање имовине, иста је потцењена у Билансу стања што има значајан материјални утицај (Последица).

Препорука (заснована на стању):

Препоручујемо (Коме?) руководству организације да годишњи попис пословног простора (Шта?) организује и спроводи, на начин да комисија за попис непосредним увидом на лицу места изврши увид у стање пословног простора, делатност која се обавља у пословном простору које су предмет пописа, да мерењем утврди стварну површину и да након извршеног натуралног/физичког пописа и уписивања стварног стања утврђеног пописом у пописне листе, изврши усаглашавање података стварног стања са књиговодственим стањем.

Налаз:

Организација је писаном процедуром уредила поступак наплате потраживања. Истом је дефинисано да поступак наплате потраживања треба да се фокусира на три фазе:

1. Превентивна селекција,
2. Неиспуњење обавеза у року,
3. Намирење-наплата потраживања (Очекивана контрола).

Организација до сада, није од закупаца пословног простора узимала средства обезбеђења потраживања. Спроводе се поступци добровољне наплате, усмено телефонски и слањем опомена пред утужење. Опомене не садрже и упозорење о покретању прекршајног поступка услед неизмирења обавеза у року у складу са Законом о роковима измирења новчаних обавеза у комерцијалним трансакцијама ("Сл.Гласник РС" 119/2012...91/19). Против највећег броја утужених дужника води се извршни поступак, где се по покретању плаћа такса за предлог и решење, као и трошкови поступка, који се касније наплаћују од дужника. У поступку ревизије утврдили смо да опредељена вредност спора није сагласна салду потраживања од закупца, да су у току поступци са закупцима који су брисани из АПР, па ће осим ненаплаћеног потраживања, организација сносити и трошкове поступка. (Постојећа контрола).

(Зашто?) Писаном процедуром нису детаљно уређене обавезе и одговорности запослених који обављају послове наплате потраживања, као ни активности у оквиру дефинисаних фаза (Узрок). Организација неефикасно управља потраживањима од купаца (Последица).

Препорука (заснована на примарном узроку):

Препоручујемо (Коме?) руководству организације да писаном процедуром која се односи на наплату потраживања (Шта?) детаљно уреди активности везане за управљање потраживањима, полазећи од приципа професионалног обављања пословне делатности, савесног и потпуног преузимања и извршавања обавеза и одговорности, поштовања прописа уз уважавање стандарда професионалне етике, са циљем квалитетног обављања пословних активности и ефикасне наплате потраживања.

Наведени примери послужиће вам као смерница приликом формулације налаза и препорука. Са детаљнијим појашњењима упознајте се у Приручнику за интерну ревизију (Други и Трећи део) .

Преглед кључних налаза и препорука уносимо након Резимеа. Након тога, у уводном делу извештаја основне податке о самом предмету ревизије, законском оквиру, ревизорском тиму, циљу, обиму и методологији рада, уколико је било налаза претходних ревизија и контрола. Смерница за садржину ревизорског извештаја је у наставку[[37]](#footnote-37):

ИЗВЕШТАЈ О ИЗВРШЕНОЈ РЕВИЗИЈИ СИСТЕМА ПРИХОДА

САДРЖАЈ

I РЕЗИМЕ

II ПРЕГЛЕД НАЛАЗА И ПРЕПОРУКА

III УВОД

3.1. Предмет ревизије

3.2. Законски оквир

3.3. Ревизорски тим

3.4. Циљ ревизије

3.5. Обим ревизије и методологија рада

3.6. Налази претходних ревизија

IV ГЛАВНИ ДЕО ИЗВЕШТАЈА

4.1. циљ контроле 1:

4.2. Циљ контроле 2:

4.3. циљ контроле 3:

4.4. Циљ контроле 4:

V ЗАКЉУЧАК

VI ЗАВРШНИ САСТАНАК

VII ОДГОВОР НА НАЦРТ ИЗВЕШТАЈА

**Напомена:** уколико је Државна ревизорска институција у претходном периоду ревидирала систем који је предмет наше пажње, онда нам је осим основног потребан и Одазивни извештај из кога можемо да утврдимо како се поступило по датим препорукама.

Попуњен и потписан План активности/препорука који нам је након усаглашавања и доставе Нацрта извештаја достављен, скенирамо и он чини саставни део Извештаја. Закључак, односно ниво уверавања уносимо на крају. Ниво уверавања можете интерно дефинисати на начин да читаоцу који није ревизор буде јасно шта уверавање које дајемо значи, предлог градације нивоа уверавања дајемо у наставку:

ПРИЛOГ (нумерисати према следу у Извештају) - НИВО УВЕРАВАЊА У АДЕКВАТНОСТ И ЕФЕКТИВНОСТ СИСТЕМА ИНТЕРНИХ КОНТРОЛА

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Ниво уверавања** | **Адекватност конципираног система** | **Ефективност оперативних контрола** |
| Потпуно уверавање | Јасно дизајниран систем контрола који задовољава циљ система. | Све контроле функционишу ефективно задовољавајући циљеве система. |
| Знатно уверавање | Иако постоје уверења да је систем адекватан, постоји простор за унапређење. | Иако контроле постоје и функционишу ефективно, постоји простор за унапређење. |
| Адекватно уверавање | Иако постоји адекватно успостављен систем контрола, запажене су слабости које су ризичне по остварење једног од циљева контроле. | Иако су контроле у начелу ефективне, запажене су слабости које су ризичне по остварење једног од циљева контроле. |
| Лимитирано уверавање | Контроле су неадекватно дизајниране што може угрозити остварење циљева система. | Контроле су неефективне, што може угрозити остварење циљева система. |
| Нема уверавања | Није успостављен систем контрола. | Контроле нису успостављене. |

Коначан Извештај о извршеној интерној ревизији (у потребном броју примерака – један за руководиоца КЈС, један за субјект ревизије и један за нас) и попуњен План активности/препорука (скениран, као саставни део коначног извештаја) субјекту ревизије доставља се уз допис: *Достава Извештаја о извршеној интерној ревизији* (израђује се у два примерка потписан и оверен од стране руководиоца јединице за интерну ревизију/интерног ревизора) и оба оверава потписом и датумом пријема руководилац субјекта ревизије стављањем пријемног печата. Коначни извештај са пријемним печатом од стране руководиоца субјекта ревизије достављамо руководиоцу КЈС (пример: Извештај је уручен руководиоцу Одељења за финансије који је потврдио пријем, исти примерак са пријемним печатом прослеђујемо рукводиоцу КЈС – министру, градоначелнику, председнику општине, директору...уз допис као што је претходно описано), док други примерак Коначног извештаја са пријемним печатом одлажемо у омот списа а копију у Текући ревизорски досије.

Пратећа радна документација:

* РД 6.1.Нацрт извештаја, РД 6.1.2.План активности/препорука и РД 6.1.3. Записник са завршног састанка
* РД 6.2.Извештај о извршеној интерној ревизији система прихода

### Корак VII

### *Follow up*

Процес праћења степена имплементације датих препорука успоставља руководилац интерне ревизије ради утврђивања да су корективне активности ефективно спроведене и да ли је више руководство субјекта прихватило ризик непредузимања активности.

„извршни руководилац ревизије мора да успостави процес накнадне провере ради надзора и осигурања, то јест да утврди јесу ли корективне активности ефективно спроведене и да ли је више руководство прихватило ризик непредузимања активности.”

IIA СТАНДАРД 2500 А1.ПРАЋЕЊЕ НАПРЕТКА

Ревизор дани за активност праћења поступања по датим препорукама по доспелости из рокова усаглашених Планом активности/препорука, планирају се у Годишњем плану интерне ревизије сваке године, са циљем да се руководству пружи разумно уверавање да је субјект ревизије поступио по датим препорукама из Извештаја интерне ревизије по предмету ревизије и усаглашеног Плана активности/препорука и предузео корективне активности у предвиђеном року. Поступак праћења поступања по датим препорукама врши се накнадним ревизијама на један од три начина[[38]](#footnote-38):

* Допис којим се од субјекта ревизије тражи да потврди да су одређене активности предузете (у многим случајевима, нарочито код ревизија које садрже незнатне ревизијске налазе, ово је најбољи приступ. Провере се врше током следеће заказане ревизије како би се потврдило да су одговарајуће мере заправо и предузете, као и да се контроле исправно примењују);
* Заказивање посебне накнадне ревизије (Може да подразумева: прелазни преглед система и контрола које су уведене; може да укључи разговоре са руководством са циљем да се утврди како функционишу, као и ограничени програм тестирања контрола да би се потврдило да функционишу како је и планирано; или потпуну ревизију система да би се установило да су предузете одговарајуће мере и да су контроле ефикасне; уколико руководство није предузело никакве мере, ревизијом треба да се утврди и квантификују последице пропуста да се успоставе одговарајуће контроле);
* Накнадна ревизија/праћење као део следеће ревизије.

Најважнији сегмент Извештаја о праћењу поступања је:

*Закључак*

На бази извршених активности у оквиру прелазног прегледа, утврђено је следеће:

• \_\_\_\_ препорука је прихваћено,

• \_\_\_\_ спроведено је у предвиђеном року,

• \_\_\_\_ препорука спроведено је након предвиђеног рока,

• \_\_\_\_ препорука делимично је спроведено,

• \_\_\_\_ препорука није прихваћено,

• \_\_\_\_ препорука није спроведено.

Пратећа радна документација:

* РД 7.1.Извештај о праћењу поступања по датим препорукама.

# 

# ТЕСТ

На бази датих општих информација о субјекту ревизије и података из фазе припреме и планирања ревизије Прихода од давања у закуп непокретности (пословни простор) урадити следеће:

1. Користећи Образац, разрадите детаљан план појединачне ревизије и утврдите циљеве контрола.

## Образац 1: План ревизије

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ЈЕДИНИЦА ЛОКАЛНЕ САМОУПРАВЕ ГРАД XX  **JЕДИНИЦА ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ БРОЈ ОВЛАШЋЕЊА: ДАТУМ**  **РЕВИЗИЈА СИСТЕМА – ПЛАН РЕВИЗИЈЕ**  РД1.4.   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | **СУБЈЕКТ РЕВИЗИЈЕ:** | | | | |  |  | **Потпис** | **Датум** | | **РЕВИДИРАНИ ПЕРИОД**: | Припремио: |  |  | | **СИСТЕМ:**  **ПОДСИСТЕМ:** | Одобрио: |  |  |  |  | | --- | | 1. **Предмет интерне ревизије:** | |  | | 2**. Основ ревизије:** | | 3. **Ревизорски тим:** | | **4. Кључни контакт/и:**  …. | | 5. **Обим ревизије:** | |  | | 6. **Циљ система:** | | 7. **Циљеви контрола:** | | **8. Циљеви и активности системa** | |  | | **9. Методологија, приступ и технике рада** ревизије система приходи од давања у закуп непокретности обухватиће следеће: | |  | |  | |  | |  | | **10. Приоритети/потенцијални проблеми**  **11. Опште информације** |  |  |  | | --- | --- | | **Планирани временски оквир активности (по фазама ревизије): најкасније до\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_. године** | | | **1. Припрема и планирање:** |  | | * писмо најаве |  | | * записник са почетног састанка |  | | * налог (према потреби) |  | | * план ревизије |  | | **2.** **Утврђивање циљева контрола и очекиваних контрола:** |  | | * матрица ризика |  | | * преглед контрола-очекиване контроле |  | | * програм тестирања |  | | **3. Утврђивање и снимање система:** |  | | * упитник |  | | * опис система |  | | * ход кроз систем |  | | * преглед контрола (постојеће контроле) |  | | **4.** **Идентификовање, оцена и тестирање контрола:** |  | | * матрица система – Тест адекватности и ефективности |  | | * тестови |  | | **5.** **Доношење закључака** |  | | * образац за ревизијске налазе |  | | **6. Извештавање:** |  | | * нацрт извештаја и план активности и препорука |  | | * извештај о извршеној ревизији |  | | **7.** **Ревизијски досијеи и архивирање:** |  | | **-** Текући ревизијски досије |  | | - Стални ревизијски досије |  | | **Коментари:** | | |  |
|  |  |

У\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_,\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_године

Руководилац јединице за интерну ревизије

1. На основу прелиминарног испитивања, идентификованих ризика и утврђених циљева контрола, сачинити Преглед очекиваних контрола, Програм тестирања, Упитник интерних контрола, као припрему за интервју са субјектом ревизије.

## Образац 2.2: Преглед контрола

ЈЕДИНИЦА ЛОКАЛНЕ САМОУПРАВЕ ГРАД XX

**JЕДИНИЦА ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ БРОЈ ОВЛАШЋЕЊА: ДАТУМ**

**РЕВИЗИЈА СИСТЕМА – ПРЕГЛЕД КОНТРОЛА ( утврђивање и оцена контрола)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| СУБЈЕКТ РЕВИЗИЈЕ: | РД-X¹ | | |
| БУЏЕТСКА ГОДИНА: |  | Потпис | Датум |
| СИСТЕМ: | Припремио: |  |  |
| ПОДСИСТЕМ: | Прегледао: |  |  |
|  |  | | |

**Циљ**

1. Утврдити и забележити постојеће контроле у подсистему.

**Приступ ревизије**

1. Усвојен приступ ревизије је наведен у Приручнику за интерну ревизију.

2. Преглед контрола садржи циљеве контроле и очекиване контроле које се на њих односе. Све очекиване контроле требало би размотрити са становишта утврђивања стварних контрола.

1. Требало би извршити прелиминарну оцену форме сваке контроле. Контроле на које желите да ставите нагласак требало би да се изаберу за тестирање у оквиру Програма за тестирање контрола (слабе или непостојеће контроле могу бити предмет додатног тестирања)

**Напомене**

1. Постојеће контроле могу се забележити на следећи начин: наводећи да постојеће контроле одговарају очекиваним контролама, описивањем контроле у Прегледу контрола, повезивањем са додатним забелешкама о систему, или навођењем да у том подручју не постоји контрола.

2. Након тестирања требало би у Прегледу контрола забележити оцену интерне контроле (нпр. уопштено «одговарајућа» или «неодговарајућа») и препоруке које треба предузети.

**Циљ контроле 1:**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **1. Очекиване контроле** | **2. Постојеће контроле** | **3. Тест**  **(или НП)** | **4. Оцена контрола** | **5. Препорука** |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

**Циљ контроле 2:**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **1. Очекиване контроле** | **2. Постојеће контроле** | **3. Тест**  **(или НП)** | **4. Оцена контрола** | **5. Препорука** |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

**Циљ контроле 3:**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **1. Очекиване контроле** | **2. Постојеће контроле** | **3. Тест**  **(или НП)** | **4. Оцена контрола** | **5. Препорука** |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

**Циљ контроле 4:**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **1. Очекиване контроле** | **2. Постојеће контроле** | **3. Тест**  **(или НП)** | **4. Оцена контрола** | **5. Препорука** |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

## Образац 2.3: Програм тестирања контрола

ЈЕДИНИЦА ЛОКАЛНЕ САМОУПРАВЕ ГРАД XX

**JЕДИНИЦА ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ БРОЈ ОВЛАШЋЕЊА: ДАТУМ**

**ПРОГРАМ ТЕСТИРАЊА КОНТРОЛА- утврђивање циљева контрола**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **СУБЈЕКТ РЕВИЗИЈЕ**: | РД-X¹ | | |
|  |  | Потпис | Датум |
| **БУЏЕТСКА ГОДИНА**: | Припремио: |  |  |
| **СИСТЕМ**: | Прегледао: |  |  |
| **ПОДСИСТЕМ**: |  | | |

**Циљ**

1. Утврдити да постојеће контроле, изабране током прелиминарне оцене, постоје и да су одговарајуће.

**Приступ ревизије**

1. Усвојен приступ ревизије је наведен у Приручнику за интерну ревизију.

2. Програм ревизије садржи предлог тест процедура за све очекиване контроле. Тестови су спроведени само за оне контроле које су изабране у прелиминарној оцени (слабе или непостојеће контроле могу бити предмет додатног тестирања).

3. Спровођење одређених тестова захтева избор узорка. Величина узорка је одређена у складу са Приручником за интерну ревизију.

**Напомене**

1. Предложене тест процедуре за оне контроле које нису изабране за тестирање требало би избрисати из овог програма.

2. Програм би требало да буде потпун уношењем следећих података:

1. Иницијали чланова ревизорског тима и датума када је тест спроведен,
2. Приказ резултата тестова,
3. Да ли је додатно тестирање потребно или није ( и ознака теста).

**ПРОГРАМ ТЕСТИРАЊА КОНТРОЛА- утврђивање циљева контрола**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Циљ контроле 1:** | **РД** | **Резултати теста** | **Потпис/Датум** | **ДТ** |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Циљ контроле 2** | **РД** | **Резултати теста** | **Потпис/Датум** | **ДТ** |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Циљ контроле 3** | **РД** | **Резултати теста** | **Потпис/Датум** | **ДТ** |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Циљ контроле 4:** | **РД** | **Резултати теста** | **Потпис/Датум** | **ДТ** |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

## Образац 3.1.: Упитник интерне контроле

ЈЕДИНИЦА ЛОКАЛНЕ САМОУПРАВЕ ГРАД XX

**JЕДИНИЦА ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ БРОЈ ОВЛАШЋЕЊА: ДАТУМ**

**УПИТНИК**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **СУБЈЕКТ РЕВИЗИЈЕ**: | **РДX** | | |
|  |  | Потпис | Датум |
| **БУЏЕТСКА ГОДИНА**: | Припремио: |  |  |
| **СИСТЕМ**: | Прегледао: |  |  |
| **ПОДСИСТЕМ**: |  | | |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Циљ контроле 1:** | **ДА** | **НЕ** | **Напомена** | **РД** |
| 1. |  |  |  |  |  |
| 2. |  |  |  |  |  |
| 3. |  |  |  |  |  |
| 4. |  |  |  |  |  |
| 5. |  |  |  |  |  |
| 6. |  |  |  |  |  |
|  | **Циљ контроле 2:** |  |  |  |  |
| 7 |  |  |  |  |  |
| 8 |  |  |  |  |  |
| 9 |  |  |  |  |  |
| 10 |  |  |  |  |  |
| 11 |  |  |  |  |  |
| 12 |  |  |  |  |  |
| 13 |  |  |  |  |  |
|  | **Циљ контроле 3:** |  |  |  |  |
| 14 |  |  |  |  |  |
| 15 |  |  |  |  |  |
| 16 |  |  |  |  |  |
| 17 |  |  |  |  |  |
| **.** | **Циљ контроле 4:** |  |  |  |  |
| 18 |  |  |  |  |  |
| 19 |  |  |  |  |  |
| 20 |  |  |  |  |  |
| 21 |  |  |  |  |  |
| 22 |  |  |  |  |  |

1. На основу датих информација, сачинити Опис система, Преглед постојећих контрола (веза Образац бр.2.2), Образац за ревизијске налазе.
2. Сачинити кратак извештај о налазима и дати препоруке којима додајете вредност у остварењу циљева организације.

## Образац 3.2: Опис система

ЈЕДИНИЦА ЛОКАЛНЕ САМОУПРАВЕ ГРАД XX

**JЕДИНИЦА ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ БРОЈ ОВЛАШЋЕЊА: ДАТУМ**

**ОПИС СИСТЕМА**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **РД X** | | |
| **СУБЈЕКТ РЕВИЗИЈЕ**: |  | Потпис | Датум |
| **ПОСЛОВНА/БУЏЕТСКА ГОДИНА**: | Припремио: |  |  |
| **СИСТЕМ**: | Прегледао: |  |  |
| **ПОДСИСТЕМ**: |  | | |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Р.бр | **Опис активности** |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  | | |

## Образац 5.1: Образац за ревизијске налазе

ЈЕДИНИЦА ЛОКАЛНЕ САМОУПРАВЕ ГРАД XX

**JЕДИНИЦА ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ БРОЈ ОВЛАШЋЕЊА: ДАТУМ**

**ОБРАЗАЦ ЗА РЕВИЗИЈСКЕ НАЛАЗЕ**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| СУБЈЕКТ РЕВИЗИЈЕ: | **РД X** | | |
| БУЏЕТСКА ГОДИНА: |  | Потпис | Датум |
| СИСТЕМ: | Припремио: |  |  |
| ПОДСИСТЕМ: | Прегледао: |  |  |
|  |  | | |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Проблем/Слабост** | **Узроци** | **Последице** | **Веза РД бр.у ревизорском досијеу** | **Закључци** | **Препоруке** |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |

**Извештај о извршеној интерној ревизији система прихода (сегмент)**

**Предмет ревизије: Систем приходи – подсистем приходи од давања у закуп пословног простора**

**Пeриoд рaдa нa тeрeну:** 16.децембар 2019.- 16 март 2020. гoдинe

**Члaнoви тимa:** интерни ревизори

**Дaтум издaвaњa Извештаја**: 25. март 2020. гoдинe

**Укупнa oцeнa: Лимитирано уверавање (ПРИЛОГ X)**

**ЛИСTA ЗA ДИСTРИБУЦИJУ ИЗВEШTAJA** – Руководилац корисника јавних средстава

**Резиме**

Јединица за интерну ревизију града XX извршила је интерну ревизију подсистема прихода од давања у закуп пословног простора .

У спровођењу ревизорских поступака и процедура наишли смо на ограничење јер подаци о непокретностима/пословном простору који се даје у закуп нису обухваћени у финансијским извештајима и да је на усмени налог вишег руководства непосредном погодбом закључено је директно 10 уговора о закупу. непосредном погодбом, ван поступка јавног надметања односно прикупљања писмених понуда. Ни један од 10 закључених уговора не представља случај предвиђен Уредбом.

Градска управа за имовину успоставила је базу непокретности , поседује досијеа и евиденцију за 205 јединица пословног простора док је у Градској управи за финансије у помоћним књигама основних средстава (непокретности/пословни простор) обезбеђена евиденција за 200 јединица пословног простора. Недостатак контролних активности – усаглашавања бројчаног стања и статуса непокретности/пословног простора између Градске управе за имовину и Градске управе за финансије за последицу има неусаглашен број јединица пословног простора ЈЛС.

Пописом пословног простора на дан 31.децембар гггг није утврђено стварно стање имовине/пословног простора. Физички попис, мерење површина пословног простора није вршено, тако да ЈЛС не располаже податком о површини пословног простора који се даје у закуп.

Цене у уговорима у складу су са утврђеним месечним закупнинама по зонама, делатностима и ценама по м2 са ценама из интерног акта.

Износи месечних закупнина у целости се уплаћују на прописани рачун за уплату јавних прихода.

Постоји ризик од неблаговременог испостављања фактура закупцима због неажурног достављања закључених уговора.

Бесправно коришћење 15 јединица пословног простора има материјални утицај на јавне приходе, стога не потребно предузети мере код надлежних органа у циљу враћања пословног простора у посед ЈЛС.

Укупан износ потраживања од давања у закуп пословног простора износи 550.000.000РСД, од чега се годишње фактурише 350.000.000.

Проценат наплате у ревидираном периоду износи 45% (250/550).

Услед одсуства контролних механизама о управљању потраживањима по основу давања пословног простора у закуп последица је да су се потраживања значајно кумулирала.

ЗАКЉУЧАК/УВЕРАВАЊЕ

Узимајући у обзир све околности наведене у главном делу извештаја стекли смо лимитирано уверавање у адекватност и ефективност оперативних контрола у ревидираном систему

Процењена је висока изложеност ризицима услед неадекватних контролних механизама као одговора на исте, што као последицу може имати утицај на:

* Поузданост и интегритет финансијских и пословних информација,
* Ефективност и ефикасност пословних процеса,
* Заштиту имовине и
* Усаглашеност са законима, прописима и другим актима.

# Прилози:

### Прилози 1 и 1а Правни оквир – преглед прописа који уређују јавне приходе

### РД 1.2. Записник са почетног састанка

### РД 2.1. Матрица ризика

### РД 2.2. Преглед контрола

### РД 2.3. Програм тестирања

### РД 3.1. Упитник интерне контроле

### РД 4.1. Матрица оцена контрола – Тест адекватности и ефективности

### РД 6.1.3. Записник са завршног састанка

1. Форма радних докумената – Приручник за интерну ревизију у Републици Србији део II и IV [↑](#footnote-ref-1)
2. Међународни стандарди за професионалну праксу интерне ревизије, Ревидирано: октобар 2016; у примени од јануара 2017. године; превод на српски језик Удружење интерних ревизора Србије, по одобрењу IIA Global [↑](#footnote-ref-2)
3. У оригиналном преводу наведено је **корпоративног управљања**, с обзиром да је материјал посвећен јавном сектору користићемо термин **управљање организацијом**, који према Речнику термина уз Стандарде означава – комбинацију процеса и структура које су примењене од стране одбора у сврху информисања, усмеравања, руковођења и праћења активности организације ради постизања њених циљева. [↑](#footnote-ref-3)
4. *,,Сл. гласник РС", бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - др. закон, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018, 31/2019 и 72/2019* [↑](#footnote-ref-4)
5. *,,Сл. гласник РС", бр. 84/2004, 86/2004 - испр., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 – усклађени дин. изн., 68/2014 - др. закон, 142/2014, 5/2015 – усклађени дин. изн., 83/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн., 108/2016, 7/2017 - усклађени дин. изн., 113/2017, 13/2018 - усклађени дин. изн., 30/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 72/2019 и 8/2020 - усклађени дин. изн.* [↑](#footnote-ref-5)
6. *,,Сл. гласник РС", бр. 26/2001, ,,Сл. лист СРЈ", бр. 42/2002 – одлука СУС и ,,Сл. гласник РС", бр. 80/2002, 80/2002 - др. закон, 135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011, 57/2012 – одлука УС, 47/2013, 68/2014 - др. закон, 95/2018, 99/2018 – одлука УС и 86/2019* [↑](#footnote-ref-6)
7. *,,Сл. гласник РС", бр.* *25/2001, 80/2002, 80/2002 - др. закон, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - др. закон, 142/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 113/2017, 95/2018 и 86/2019* [↑](#footnote-ref-7)
8. *,,Сл. гласник РС", бр.* *84/2004, 61/2005, 62/2006, 5/2009, 52/2011, 101/2011, 7/2012 - усклађени дин. изн., 8/2013 - усклађени дин. изн., 47/2013, 108/2013, 6/2014 - усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014 - др. закон, 5/2015 - усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн., 7/2017 - усклађени дин. изн., 113/2017, 7/2018 - усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 86/2019 и 5/2020 - усклађени дин. изн.* [↑](#footnote-ref-8)
9. *,,Сл. гласник РС", бр. 129/2007, 83/2014 - др. закон, 101/2016 - др. закон и 47/2018* [↑](#footnote-ref-9)
10. *,,Сл. гласник РС", бр. 62/2006, 47/2011, 93/2012, 99/2013 - усклађени дин. изн., 125/2014 - усклађени дин. изн., 95/2015 - усклађени дин. изн., 83/2016, 91/2016 - усклађени дин. изн., 104/2016 - др. закон, 96/2017 - усклађени дин. изн., 89/2018 - усклађени дин. изн., 95/2018 - др. закон и 86/2019 - усклађени дин. изн.* [↑](#footnote-ref-10)
11. *,,Сл. гласник РС", бр. 16/2016, 49/2016, 107/2016, 46/2017, 114/2017, 36/2018, 44/2018 - др. закон, 104/2018, 14/2019, 33/2019 и 68/2019* [↑](#footnote-ref-11)
12. *,,Сл. гласник РС", бр. 16/2016, 49/2016, 107/2016, 46/2017, 114/2017, 20/2018, 36/2018, 93/2018, 104/2018, 14/2019, 33/2019, 68/2019 и 84/2019* [↑](#footnote-ref-12)
13. *,,Сл. гласник РС", бр. 70/2014, 19/2015, 83/2015 и 13/2017* [↑](#footnote-ref-13)
14. *,,Сл. гласник РС", бр. 33/2015 и 101/2018)* [↑](#footnote-ref-14)
15. У случају да систем финансијког управљања и контроле није успостављен, ангажман интерног ревизора спроводи се у складу са прописаном Методологијом и Међународним стандардима за професионалну праксу интерне ревизије. [↑](#footnote-ref-15)
16. Видети и: Финансијско управљање и контрола, Први модул, Министарство финансија Централна јединица за хармонизацију [↑](#footnote-ref-16)
17. Видети и Приручник за интерну ревизију у Републици Србији II део [↑](#footnote-ref-17)
18. Видети и Приручник за интерну ревизију у Републици Србији III део – Вештине и технике комуникације [↑](#footnote-ref-18)
19. Видети и Водич за примену 2210 – Циљеви ангажмана, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-19)
20. Видети и Водич за примену 2220 – Обухват ангажмана, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-20)
21. Видети и Водич за примену 2230 – Расподела ресурса ангажмана, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-21)
22. Контрола има за циљ да ризик (прихвати/толерише, избегне, третира/решава, ублажи или пренесе), она је адекватно дизајнирана и ефективна када пружа одговор на један од четири наведена начина одговора на ризик – видети више: Смернице за управљање ризицима, Министарство финансија – Централна јединица за хармонизацију. [↑](#footnote-ref-22)
23. Приручник за интерну ревизију у Републици Србији II део [↑](#footnote-ref-23)
24. Видети и Практични водич ”Интерна ревизија и преваре„ - IIA децембар 2009. године и IIA Становиште „Преваре и интерна ревизија”, јануар 2019. године [↑](#footnote-ref-24)
25. *„рукoвoдилaц интeрнe рeвизиje и интeрни рeвизoри трeбa дa пoсeдуjу oдгoвaрajућe знaњe кaкo би били спoсoбни дa прeпoзнajу индикaциje и прoцeнe ризикe oд прeвaрe и присуствo билo кojих услoвa зa oмoгућaвaњe прeвaрa.кaдa су идeнтификoвaни индикaтoри прeвaрe, интeрни рeвизoри oбaвeзни су дa прeкину пoступaк рeвизиje и oдмaх oбaвeстe рукoвoдиoцa интeрнe рeвизиje, кojи ћe oдмaх oбaвeстити рукoвoдиoцa кoрисникa jaвних срeдстaвa.”,* Правилник о заједничким критеријумима за организовање и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору (члан 20). [↑](#footnote-ref-25)
26. Водич за примену 2130- Контрола, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-26)
27. Видети и Водич за примену 2240 – Програм рада ангажмана, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-27)
28. Подела контроле на врсте дата је за потребе Студије случаја, како би стекли ширу слику, приликом извођења ревизије није неопходно делити контроле на врсте (превентивне, детективне, директивне, компензирајуће) [↑](#footnote-ref-28)
29. Извор: Приручник за интерну ревизију у Републици Србији – Други део [↑](#footnote-ref-29)
30. Видети и Приручник за интерну ревизију у Републици Србији I и II део [↑](#footnote-ref-30)
31. Интерна ревизија – управљање, ризици, контрола, Институт за економику и финансије, група аутора, стр.55 [↑](#footnote-ref-31)
32. Видети детаљније: Приручник за интерну ревизију у Републици Србији II део [↑](#footnote-ref-32)
33. Видети и Приручник за интерну ревизију у Републици Србији III део – Припрема ревизорског извештаја [↑](#footnote-ref-33)
34. Видети и Водич за праксу ''Ревизорски извештаји – саопштавање резултата ревизије уверавања'', IIA Global [↑](#footnote-ref-34)
35. Видети и Водич за праксу ''Ревизорски извештаји – саопштавање резултата ревизије уверавања'', IIA Global [↑](#footnote-ref-35)
36. Видети и Водич за примену 2320 – Анализа и процена [↑](#footnote-ref-36)
37. Видети и Допунску смерницу - Водич за праксу ”Ревизорски извештаји-саопштавање резултата ревизорског уверавања„ - IIA октобар 2016. [↑](#footnote-ref-37)
38. Видети Приручник за интерну ревизију у Републици Србији III део – Накнадне ревизије/праћење [↑](#footnote-ref-38)