СТУДИЈА СЛУЧАЈА

СИСТЕМ ПЛАНИРАЊЕ, ПРИПРЕМА И ИЗВРШЕЊЕ БУЏЕТА

САДРЖАЈ

[Корак I 7](#_Toc49515266)

[*Припрема и планирање* 7](#_Toc49515267)

[Корак II 9](#_Toc49515268)

[*Утврђивање циљева контрола и очекиваних контрола* 9](#_Toc49515269)

[Извођење ангажмана 14](#_Toc49515270)

[Корак III 14](#_Toc49515271)

[*Утврђивање и снимање система* 14](#_Toc49515272)

[Корак IV 16](#_Toc49515273)

[*Идентификовање контрола, оцена контрола и тестирање контрола* 16](#_Toc49515274)

[Корак V 25](#_Toc49515275)

[*Доношење закључака* 25](#_Toc49515276)

[Извештавање 26](#_Toc49515277)

[Корак VI 26](#_Toc49515278)

[*Извештавање* 26](#_Toc49515279)

[Корак VII 31](#_Toc49515280)

[*Follow up* 31](#_Toc49515281)

[ТЕСТ 33](#_Toc49515282)

[Прилози: 36](#_Toc49515283)

[Прилог 1 – Преглед прописа – планирање, припрема и извршење буџета 36](#_Toc49515284)

[РД 1.2. Записник са почетног састанка 36](#_Toc49515285)

[РД 2.1. Матрица ризика 36](#_Toc49515286)

[РД 2.2. Преглед контрола 36](#_Toc49515287)

[РД 2.3. Програм тестирања 36](#_Toc49515288)

[РД 3.1. Упитник интерне контроле 36](#_Toc49515289)

[РД 4.1. Матрица оцена контрола – Тест адекватности и ефективности 36](#_Toc49515290)

[РД 6.1.3. Записник са завршног састанка 36](#_Toc49515291)

Поштовани интерни ревизори,

У материјалу који следи имаћете прилику да се путем Студије случаја упознате са начином, техникама и методологијом спровођења интерне ревизије система планирања, припреме и извршења буџета. 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 регулаторним оквиром који уређује систем у вашој организацији (централни или локални ниво власти), 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 и конкретан начин на који се спроводе.

Методологија рада ревизије система планирања, припрема и извршења буџета 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 планирања, припреме и извршења буџета;

•преглед, анализу и оцену документације;

• друге ревизорске алате и технике.

Као практични пример Студија случаја представља симулацију интерне ревизије система планирања, припреме и извршења буџета 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. Овлашћење (руководиоца јединице за ИР – где је применљиво) |
| 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 - 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 планирања, припреме и извршења буџета.

Увод

Буџетски систем Републике Србије има за задатак да оствари одређене циљеве и то: ***укупну фискалну одрживост и контролу*** *(кoja пoдрaзумeвa спрoвoђeњe пoлитикa бeз знaчajних измeнa у кoнсoлидoвaнoм билaнсу сeктoрa држaвe, уз свeoбухвaтну кoнтрoлу укупних буџeтских срeдстaвa, крoз успoстaвљaњe oгрaничeњa нa рaсхoдe и издaткe кojи су зaгaрaнтoвaни зaкoнoм, кaкo нa укупнoм нивoу, тaкo и нa нивoу кoрисникa буџeтских срeдстaвa),* ***алокацијску ефикасност*** *(кoja пoдрaзумeвa мoгућнoст успoстaвљaњa приoритeтa унутaр буџeтa, рaспoрeђивaњe срeдстaвa у склaду сa приoритeтимa Влaдe унутaр буџeтa, кao и мoгућнoст прeбaцивaњa срeдстaвa сa стaрих нa нoвe или сa мaњe прoдуктивних нa вишe прoдуктивнe приoритeтe),* ***техничку или оперативну ефикасност*** *(кoja пoдрaзумeвa кoришћeњe буџeтских срeдстaвa и мoгућнoст њихoвe примeнe сa штo нижим трoшкoвимa) и* ***алокацијску ефикасност*** *(кoja пoдрaзумeвa рaспoрeђивaњe срeдстaвa буџeтa сa циљeм унaпрeђeњa рoднe рaвнoпрaвнoсти).*

*Буџeтски систeм oбeзбeђуje свeoбухвaтнe, рeлeвaнтнe и пoуздaнe инфoрмaциje o рaду Влaдe. Приoритeтни буџeтски циљeви у припрeми и извршeњу буџeтa су и мaкрoeкoнoмскa стaбилнoст, нискa инфлaциja, eкoнoмски рaзвoj, пoдстицaњe рeгиoнaлнoг рaзвoja и смaњeњe финaнсиjскoг ризикa Рeпубликe Србиje. Приликoм припрeмe и извршeњa буџeтa мoрajу сe пoштoвaти принципи eфикaснoсти, eкoнoмичнoсти, eфeктивнoсти, jaвнoсти, пoтпунoсти, тaчнoсти и jeдинствeнe буџeтскe клaсификaциje[[4]](#footnote-4).*

Поступак припреме и доношења буџета и финансијских планова, као и извршења буџета уређен је Законом о буџетском систему[[5]](#footnote-5) и низом подзаконских аката које ћемо навести у наставку. У поступку припреме и доношења буџета за односну годину усваја се Фискална стратегија[[6]](#footnote-6) за ту годину (у нашем случају 2020.година), са пројекцијама за наредне две године (2021. и 2022.) и доносе Упутства за припрему буџета Републике Србије[[7]](#footnote-7) и Упутства за припрему одлуке о буџету локалне власти[[8]](#footnote-8). У складу са дефинисаним роковима у буџетском календару, на предлог Владе, Народна Скупштина Републике Србије доноси Закон о буџету Републике Србије (сваке године), док на предлог надлежног органа локалне власти Скупштина локалне власти доноси одлуку о буџету локалне власти.

Студија случаја

Ревизију система планирања, припреме и извршења буџета спроводимо са циљем да проценимо постојање, адекватност и делотворност интерних контрола како би руководству КЈС пружили разумно уверавање да систем функционише на предвиђен начин, да се процеси/активности/операције у систему спроводе на законит, економичан, ефикасан, успешан и транспарентан начин.

***Основни циљеви*** које руководство КЈС има а односи се на систем планирања, приреме и извршења буџета је да су контроле у систему адекватно дизајниране и ефективне и да су ризици сведени на минималну меру, да је Предлог финансијског плана сачињен у складу са регулативом, да је расподела средстава извршена у складу са Законом о буџету Републике Србије, односно Одлуком о буџету локалне власти и да омогућава остваривање плана активности, да се преузимање обавеза и плаћања врше на основу веродостојне, потпуне и тачне документације, као и да су извештаји на основу којих руководство контролише систем резултат тачних и ажурно прокњижених трансакција у помоћним књигама.

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[[9]](#footnote-9).

|  |  |
| --- | --- |
| **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[[10]](#footnote-10), кроз материјал и радне примере у наставку, сваку контролу ћемо референцирати на категорију ризика у односу на:

„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

* 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).

Организациони деo у коме смо спровели поступак ревизије је одељење за финансије.

Претходне године Државна ревизорска институција вршила је ревизију правилности пословања наше организације у делу који се односи на преузимање обавеза изнад одобрене апропријације, спровођење поступака јавних набавки и расхода за запослене, па нам је од значаја налаз који се односи на ревидирани систем, као и Одазивни извештај у коме наводимо које смо мере предузели поводом отклањања утврђених неправилности. Није било других контролних органа у претходне три године.

### Корак I

### *Припрема и планирање*

Професионални приступ сваком задатку је добра припрема[[11]](#footnote-11).

На који начин ћемо се адекватно припремити, одакле треба да кренемо, како да себи поставимо циљеве, колико ће нам времена бити потребно?

На првом месту потребно је упознати се са Стратегијом, циљевима и ризицима организације. Након тога са законодавним оквиром, потом са интерним правилима и процедурама и на крају са осталим изворима (налази претходних ревизија и контрола, анализе, поређења, искуства).

Припремили смо допис – Писмо најаве (РД 1.1.) којим ћемо се најавити руководиоцу организационе јединице, у коме га обавештавамо да нам је у плану ревизија система планирања, припреме и извршења буџета, уз молбу да одржимо заједнички састанак на коме би размотрили питања од значаја и уколико усагласимо ставове након истог формално отпочнемо ревизију.

На састанак одлазимо добро припремљени[[12]](#footnote-12), упознати са релевантним регулаторним и интерним оквиром – **Прилог 1 – Преглед прописа – Планирање, припрема и извршење буџета.**

Усаглашеност (или усклађеност) – представља пословање у складу са прописима, унутрашњим актима и уговорима се успоставља са циљем да се постигне сагласност са законом, а контроле које се успостављају су директивне али делују превентивно. Kако би извршили процену наведених контрола морамо добро проучити регулаторни и интерни оквир којим се уређује систем.

Након завршетка припремних радњи[[13]](#footnote-13), прелиминарног испитивања и процене ризика, донет је појединачни план ревизије. Одржан је почетни састанак[[14]](#footnote-14) са релевантним саговорницима који су повезани са предметном ревизијом.

Након краћег увода, сагласили смо се да су основни циљеви ревизије[[15]](#footnote-15) у систему планирања, припреме и извршења буџета:

* Процена да су интерне контроле у систему адекватно дизајниране и ефективно функционишу;
* Пружање уверавања да је Предлог финансијског плана сачињен у складу са Упутством за припрему буџета Републике Србије/Упутством за припрему одлуке о буџету локалне власти и расположивим средствима; да је расподела средстава извршена у складу са Законом о буџету Републике Србије/Одлуком о буџету локалне власти и да омогућава остваривање плана активности; да се преузимање обавеза и плаћања врше на основу веродостојне, потпуне и тачне документације и да су извештаји на основу којих руководство контролише систем резултат тачних и ажурно прокњижених трансакција у помоћним књигама.

Мапа пословних процеса је у поступку израде, у току је и идентификација ризика који се односе на циљеве у оквиру процеса.

Процена ризика игра кључну улогу у ефикасном планирању активности интерне ревизије. Како би активност интерне ревизије помогла организацији да оствари своје циљеве неопходно је најпре да планиране активности ускладимо са циљевима ревидираног система. У односу на дефинисане циљеве система наш је задатак да на систематичан начин проценимо и побољшамо ефективност управљања ризиком, контролама и процесом управљања организацијом. Циљ приступа планирању ревизорског ангажмана путем процене ризика је да се осигура да интерни ревизори пружају уверавање за области које представљају све значајније ризике по циљеве, ресурсе, операције и активности организације[[16]](#footnote-16).

Правилник о организацији буџетског рачуноводства је усвојен. Присутни нису истакли да има значајнијих питања за која сматрају да ревизијом треба посебно обухватити[[17]](#footnote-17), само да због обима посла који имају моле ревизоре да се најаве дан раније како би се благовремено припремили. Договорено време трајања ревизије је три радне недеље[[18]](#footnote-18). Записник са почетног 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 Стандарда 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.Овлашћење (руководиоца јединице за интерну ревизију – где је применљиво),
* РД 1.4.План ревизије

### Корак II

### *Утврђивање циљева контрола и очекиваних контрола*

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*

Поновићемо, основни циљ који руководство КЈС има а односи се на систем планирања, приреме и извршења буџета је да су контроле у систему адекватно дизајниране и ефективне и да су ризици сведени на минималну меру, да је Предлог финансијског плана сачињен у складу са регулативом, да је расподела средстава извршена у складу са Законом о буџету Републике Србије, односно Одлуком о буџету локалне власти и да омогућава остваривање плана активности, да се преузимање обавеза и плаћања врше на основу веродостојне, потпуне и тачне документације, као и са су извештаји на основу којих руководство контролише систем резултат тачних и ажурно прокњижених трансакција у помоћним књигама.

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[[19]](#footnote-19).

Из праксе су се издвојили типични ризици у систему планирање, припрема и извршење буџета на које је потребно обратити пажњу и то:

**Р1** Писаном процедуром није ближе уређен поступак планирања, припреме и извршења буџета;

**Р2** Непоштовање рокова одређених буџетским календаром;

**Р3** Поступак планирања не врши се у складу са Упутством за припрему буџета (Републике Србије и локалне власти);

**Р4** Више/мање опредељена средства од стране директног корисника према индиректним у односу на нормативе и стандарде;

**Р5** Израда и доношење финансијских планова супротно одредбама које уређују буџетску класификацију;

**Р6** Неадекватно дефинисани индикатори за мерење учинка;

**Р7** Није успостављена подела дужности и одговорности;

**Р8** Обавезе се преузимају без веродостојне, потпуне и тачне документације;

**Р9** Директни корисник средстава буџета у поступку припреме и планирања не врши надзор над индиректним корисником;

**Р10** Пословне књиге се не воде хронолошки, уредно и ажурно;

**Р11** Извештаји нису резултат стварног стања у пословним књигама.

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*[[20]](#footnote-20)[[21]](#footnote-21)?

„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

Један од ризика од преваре у систему припреме, планирања и извршења буџета је преузимање обавеза без релевантног правног акта, одсуство јасне поделе дужности и одговорности, извештаји нису одраз стварног стања у пословним књигама.

Ради упућености, издвојићемо и ризик континуитета пословања, који није својствен само систему планирање, припрема и извршење буџета већ свеукупном пословању. У односу на изворе претњи:

* Људи (намерне грешке у раду, преваре, крађе података, напади хакера, саботаже, вандализам),
* Природне непогоде – поплаве, земљотреси, пожари,
* Околина – загађење, прекиди саобраћаја, експлозије, пандемија,
* Добављачи – нестанак електричне енергије, кашњења у испорукама, проблеми са телекомуникацијама,
* ИТ систем – хаварије ИТ опреме, губици података, прекиди у раду система,

организације предузимају превентивне активности (контроле) као што су – дефинисан одговор на кризни догађај (План одговора на кризни догађај – заштита људи, имовине и ресурса, безбедност и процена штете, извештавање), управљање кризом (План управљања кризом – умањење утицаја кризног догађаја, убрзање опоравка и комуникација) и обезбеђење континуитета пословања (План управљања континуитетом пословања (опоравак кључних пословних процеса и опоравак ИТ ресурса система). Улога интерног ревизора је да редовно процењује процес планирања континуитета пословања ради обезбеђења уверавања у степен спремности организације да одговори на кризни догађај. Активност интерне ревизије може да:

* Помаже руководству у анализи ризика,
* Оцењује дизајн и свеобухватност предложених планова,
* Периодично проверава ажурност плана,
* Током периода опоравка да прати ефективност опоравка и контролних операција[[22]](#footnote-22).

Осим ризика континуитета пословања/одговора на кризу у водичу за разумевање, усаглашавање и оптимизацију ризика за 2020. годину[[23]](#footnote-23) коју је објавио IIA Global наводи се још десет ризика са којима су се организације сусретале у 2020.години и то:

* 'Сајбер – безбедност',
* Заштита личних података,
* Регулаторне промене,
* Подаци и нове технологије,
* Треће стране које пружају услуге (нарочито ИТ),
* Управљање талентима,
* Организациона култура,
* Информације за органе управљања,
* Етика у прикупљању, анализи и коришћењу личних података,
* Одрживост.

Имајте у виду наведено приликом идентификације ризика и израде Матрица ризика.

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 за професионалну праксу 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 [[24]](#footnote-24)[[25]](#footnote-25).

Након анализе типичних ризика, у Матрици ризика и контрола дефинишемо очекиване које представљају критеријум, стандард, најбољу праксу и постојеће контроле (РД 2.2. Преглед контрола) за ревидирани систем и начин на који ћемо извршити оцену контрола (РД 2.3. Програм тестирања контрола)[[26]](#footnote-26).

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[[27]](#footnote-27); 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).

Четири кључна циља контрола у систему планирања, припреме и извршења буџета, на основу којих ћемо спроводити даље кораке су:

**Циљ контрола 1:** Предлог финансијског плана сачињен је у складу са Упутством за припрему буџета Републике Србије/Упутством за припрему одлуке о буџету локалне власти и рaсположивим средствима;

**Циљ контрола 2:** Расподела предвиђених средстава врши се у складу са Законом о буџету Републике Србије/Одлуком о буџету локалне власти и омогућава остваривање плана активности;

**Циљ контрола 3:** Преузимање обавеза и плаћања врши се на основу веродостојне, потпуне и тачне документације;

**Циљ контрола 4:** Извештаји на основу којих руководство контролише систем резултат су тачних и ажурно прокњижених трансакција у помоћним књигама.

Циљеви контрола могу бити различито дефинисани, неки од примера доступни су у Приручнику за интерну ревизију у Републици Србији (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[[28]](#footnote-28):

|  |  |
| --- | --- |
| **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, документације која је основ за израду финансијског плана, извештаја о извршењу, извештаја о учинку програма, Закона о буџету/Одлуке о буџету, у РД 3.2. Опис система уносимо како систем планирања, припреме и извршења 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** |
| . | Поступак припреме и доношења буџета и финансијског плана извршава се према буџетском календару |
| . | Орган надлежан за финансије доставља директним корисницима средстава буџета упутство за припрему буџета које садржи јасне инструкције |
| . | Јасне инструкције за израду финансијског плана су благовремено достављене секторима/ИБК |

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.

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

IIA СТАНДАРД 2310ИДЕНТИФИКОВАЊЕ ИНФОРМАЦИЈА

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. 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** |
| -. | Поступак припреме и доношења буџета и финансијског плана извршава се према буџетском календару | Интервју |
| -. | Орган надлежан за финансије доставља директним корисницима средстава буџета упутство за припрему буџета које садржи јасне инструкције | Интервју, Упутство реф бр... |
| -. | Јасне инструкције за израду финансијског плана су благовремено достављене секторима/ИБК | Интервју, Писане инструкције реф.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 онемогућавају 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.[[29]](#footnote-29)

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[[30]](#footnote-30).

Ради практичног појашњења: често ћемо у пракси поставити очекивану контролу – *Лозинке за приступ апликацији (нпр.за приступ рачуноводственом софтверу) 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, 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 су контролне тачке  на које је потребно да обратите пажњу (наводићемо заједничке контролне тачке за централни и локални ниво), имате могућност да сагледате како систем планирања, припреме и извршења треба да функционише и након тога у кораку VI, како формулишете налазе и препоруке у односу на конкретнан Случај.

Министарство финансија објавило је Упутство за припрему буџета Републике Србије за 2020. годину и пројекцију за наредне две године којим су објављени лимити за буџетске кориснике. Упутством се утврђују смернице за планирање појединих категорија расхода и издатака, као и ограничења расхода и издатака корисника буџетских средстава. Како се наводи у Упутству, узимајући у обзир актуелне економске показатеље и изгледе за Србију као и међународно окружење, задржана је пројекција привредног раста у наредних годину дана од четири процента међугодишње. У смерницама за израду буџета, наводи се да је очувана стабилност јавних финансија обезбедила фискални простор за повећање капиталних расхода и омогућила конкретне мере у правцу растерећења приведе и афирмације привредног инвестирања. Такође, Упутством се наводи да се у средњорочном периоду очекује наставак позитивних кретања на тржишту рада и достизање једноцифрене стопе незапослености, уз повећање нето зарада у приватном сектору. Пројекцијом за 2020. годину предвиђено је и побољшање спољнотрговинских токова које се заснива на модернизацији и ширењу производних капацитета у делатностима разменљивих добара, јачању конкурентности на међународном тржишту и освајању нових тржишта. Поред тога, у 2020. години се дефинитивно укида Закон о привременом уређивању основица за обрачун и исплату плата, односно зарада и других сталних примања код корисника јавних средстава[[31]](#footnote-31).

Са друге стране, циљеви фискалне политике Владе и оцена одрживости фискалне политике исказани су Фискалном стратегијом за 2020. годину са пројекцијама за 2021. и 2022. годину. Циљеви фискалне политике су континуитет и јачање фискалне дисциплине која обезбеђује наставак силазног тренда дуга, чиме се обезбеђује подстицај привредном расту. У наредном периоду, одређује се, да ће се фискални простор, као разлика позитивне разлике циљаног и очекиваног дефицита, односно расположива средства која настају као разлика између очекиваних и распоређених расхода у 2020. години, искористити за повећање капиталних инвестиција, повећање пензија и плата у јавном сектору као и растерећење привреде.

ПРИПРЕМА И ПЛАНИРАЊЕ БУЏЕТА

Буџет представља свеобухватни план прихода и примања и план расхода и издатака, који је организован у два одвојена рачуна, и то: рачун прихода и примања остварених по основу продаје нефинансијске имовине и расхода и издатака за набавку нефинансијске имовине као и рачун финансирања. Такође, буџет је основни документ економске политике Владе. Садржај буџета регулисан је одредбама Закона о буџетском систему, сходно коме произлази да се буџет састоји из општег дела, посебног дела и образложења. Законом о буџету Републике Србије за 2020. годину[[32]](#footnote-32), уређују се, између осталог, општи приходи и примања, расходи и издаци буџета и њихово извештавање.

Припрема и извршење буџета се спроводи на основу јединствене буџетске класификације. Буџетска класификација обухвата економску класификацију прихода и примања, затим економску класификацију расхода и издатака, организациону класификацију, функционалну класификацију, програмску класификацију и класификацију према изворима финансирања. Правилником о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем[[33]](#footnote-33) уређују се стандардни класификациони оквир и Контни план за буџетски систем са садржајем конта у складу са међународном ГФС методологијом.

Поступак припреме и доношења буџета и финансијских планова организација за обавезно социјално осигурање извршава се према буџетском календару који је дефинисан Законом о буџетском систему, и то посебно за ниво Републике и посебно за ниво локалне власти. Народна скупштина РС доноси Закон о буџету 15. децембра, а скупштина локалне власти Одлуку о буџету 20. децембра.

Усвајању буџета за наредну годину, претходи усвајање Фискалне стратегије и доношење упутства за припрему буџета. Упутство за припрему буџета Републике, односно упутство за израду средњорочних и финансијских планова корисника средстава буџета израђује се по доношењу Фискалне стратегије у складу са Законом о буџетском систему и доставља се корисницима 5. јула. Корисници средстава буџета су дужни да доставе предлог средњорочног и финансијског плана Министарству финансија, 1. септембра.

Директни корисници буџетских средстава, на основу упутства за припрему буџета Републике и средњорочних планова, израђују свој предлог средњорочног и финансијског плана који садржи расходе и издатке за трогодишњи период и њихово образложење, анализу и програмске информације као и преглед примања за трогодишњи период. Са друге стране, предлози финансијских планова индиректних корисника средстава буџета и организације за обавезно социјално осигурање припремају се на основу смерница утврђених Фискалном стратегијом. Финансијски планови директних корисника буџетских средстава, исказују се у посебном делу буџета, према принципу поделе власти на законодавну, извршну и судску.

Пре израде нацрта буџета, надлежни министар финансија извештава директне кориснике буџета о предложеним износима прихода и примања као и расхода и издатака, на које директни корисници достављају своје мишљење.

Што се тиче буџета локалне власти, доношењу одлуке претходи достављање Фискалне стратегије и упутства за припрему буџета који се достављају локалној власти. На основу тога, локални орган власти даље обавештава директне кориснике буџета локалне власти о основним економским претпоставкама и смерницама за припрему буџета. Упутство за израду одлуке о буџету локалне самоуправе се доставља, такође, према буџетском календару, 5. јула. На основу упутства за припрему нацрта буџета локалне власти, директни корисници израђују предлог финансијског плана и достављају га локалном органу управе надлежном за финансије. Предлог финансијског плана се припрема на основу смерница које се односе на буџет локалне власти.

ДОНОШЕЊЕ БУЏЕТА

Нацрт закона о буџету доставља се Влади од стране министра финансија, ради даљег одлучивања о изменама и усвајања предлога. По истом принципу, локални орган управе надлежан за финансије доставља нацрт одлуке о буџету надлежном извршном органу ради утврђивања предлога одлуке и достављања скупштини локалне власти у року прописаном Законом о буџетском систему.

Закон о буџету Републике доноси Народна скупштина, док Одлуку о буџету доноси скупштина локалне власти.

ИЗВРШЕЊЕ БУЏЕТА

Приходи и примања буџета Републике и локалне власти прикупљају се и наплаћују независно од износа утврђених у буџету.

Јавни приходи морају бити наплаћени искључиво на принципу готовинске основе, осим ако законом или актом Владе није предвиђен другачији метод.

У информационом систему извршења буџета остварени приходи и примања евидентирају се на одговарајућем евиденционом рачуну корисника.

Јавни приходи и примања се уплаћују преко уплатних рачуна јавних прихода који су прописани Правилником о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна[[34]](#footnote-34).

Рачуни за уплату јавних прихода прописују се као подрачуни система консолидованог рачуна трезора, на основу захтева надлежног органа, а воде се према Плану рачуна за уплату јавних прихода.

Јавни приходи се даље распоређују у буџет Републике, односно буџет локалне власти, организацијама за обавезно социјално осигурање и другим корисницима.

Управа за трезор врши распоред и пренос средстава са рачуна за уплату јавних прихода на рачуне корисника, а према припадности и прописаним стопама учешћа корисника у распореду тих прихода.

Са друге стране, директни корисници буџетских средстава, дужни су да у року од 30 дана од ступања на снагу закона о буџету, односно одлуке о буџету, изврше расподелу средстава индиректним корисницима у оквиру својих апропријација, те да о томе обавесте свог индиректног корисника.

Министарство финансија, Управа за трезор врши планирање ликвидности, односно сачињава план извршења буџета као преглед планираних прихода и примања корисника буџетских средстава према извору финансирања и преглед расхода и издатака. Управа планира буџетску ликвидност готовинских токова буџета на основу планова извршења буџета које припрема корисник.

Правилником о систему извршења буџета Републике Србије[[35]](#footnote-35) прописују се процеси и поступци функционисања система извршења буџета Републике, као и дела система управљања јавним финансијама кроз информациони систем извршења буџета Министарства финансија – Управе за трезор.

Систем извршења буџета обухвата поступке и процедуре за промену апропријација, поступке и услове за одређивање и промену квота, начин настанка обавезе, извештавање о преузетим обавезама, евидентирање и промену преузетих обавеза као и начин плаћања која се врше из буџета Републике Србије.

У информационом систему извршења буџета врши се учитавање апропријација сходно Закону о буџету Републике Србије за 2020. годину, као и евидентирање промена на апропријацијама током буџетске године. Директни и индиректни корисници буџета који доносе финансијске планове у складу са Законом о буџетском систему, усклађују своје финансијске планове са одобреним апропријацијама у буџету.

Износ апропријације издвојен за одређену активност буџетског корисника може да се повећа или смањи у току године у зависности од обима пословања и овлашћења тог корисника. У случају повећања обима пословања или овлашћења, средства се обезбеђују из текуће буџетске резерве.

Сходно одредбама Правилника о систему извршења буџета Републике Србије произлази да промене у апропријацијама могу да се изврше у случају: измена и допуна закона о буџету Републике Србије, измена и допуна акта о привременом финансирању Републике Србије, коришћења средстава буџетске резерве, преусмеравања апропријација одобрених директном кориснику у износу од 10% вредности апропријације за расход и издатак чији се износ умањује, остварења прихода из других извора финансирања осим општих прихода и примања, преноса апропријација чији се износ не може искористити у текућу буџетску резерву као и принудне наплате.

Влада, односно орган локалне власти доноси одлуку о промени апропријација у складу са одредбама Закона о буџетском систему.

Информациони систем извршења буџета садржи евиденционе рачуне корисника на којима се евидентирају извршења плаћања и остварена примања са подрачуна извршења буџета Републике у току буџетске године.

Услов за извршавање расхода и издатака је да постоје отворене апропријације расхода и издатака. Корисници буџетских средстава Републике који расходе и издатке не извршавају кроз систем извршења буџета Републике могу имати подрачуне на којима се воде средства за редовно пословање и подрачуне на којима се воде сопствени приходи и средства из других извора.

Директни и индиректни корисници буџетских средстава могу преузимати искључиво обавезе које одговарају апропријацији која им је одобрена за ту намену у тој буџетској години.

Након потписивања уговора или другог акта којим се преузима обавеза, корисник уноси у информациони систем извршења буџета преузету обавезу.

Плаћање представља реализацију налога за плаћање на основу унетог захтева за преузимање обавезе и захтева за плаћање у информациони систем извршења буџета.

Корисници буџетских средстава могу да врше плаћања до висине издатака који су утврђени квотама за одређени период.

Министарство финансија, Управа за трезор реализује платне налоге у оквиру одобрених апропријација, односно квота, на захтев корисника буџетских средстава.

Исто тако, Управа за трезор реализује налоге за трансфер средстава са рачуна извршења буџета на подрачуне буџетских корисника као и на рачуне за уплату јавних прихода.

Средствима на КРТ Републике управља Управа за трезор у циљу несметаног извршавања расхода и издатака, а што подразумева планирање и пројекцију новчаних токова као и управљање приходима и примањима и расходима и издацима ради ефикаснијег коришћења тих средстава.

Плаћања из буџета морају бити заснована на рачуноводственој документацији и правном основу потврђеном у писаној форми.

На предлог министра, или локалног органа управе надлежног за финасније, Влада и локални орган власти могу обуставити плаћања из буџета ако у току фискалне године дође до повећања расхода и издатака или смањења прихода.

Усклађивања прихода и примања и расхода и издатака врши се ребалансом буџета.

Уредбом о буџетском рачуноводству[[36]](#footnote-36) уређују се питања начина вођења пословних књига, састављање, приказивање, достављање и објављивање финансијских извештаја.

Управа за трезор спроводи и извршавање налога за принудну наплату НБС када је дужник корисник јавних средстава.

Принудна наплата се у том случају може спровести до износа од 50% укупног обима средстава опредељеног том буџетском кориснику, на терет његових апропријација, а преко апропријације која је намењена за ову врсту расхода.

Такође, Управа за трезор врши повраћај више или погрешно уплаћених јавних прихода обвезника у складу са Законом о буџетском систему, а на основу решења Пореске управе, локалне пореске администрације и другог акта надлежног органа.

Управа за трезор је дужна да извештава надлежни орган о уплатама и распореду јавних прихода, односно доставља извештај о бруто наплати, повраћају и распореду јавних прихода. Такође, Управа за трезор доставља надлежном пореском органу појединачне дневне податке о промету рачуна за уплату јавних прихода, као и извештај о стању и променама на рачунима јавних прихода на захтев корисника буџета.

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. стaњe пoтрaживaњa) сaдржи мaтeриjaлну 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[[37]](#footnote-37).

ПРИMEР:

* Код субjeкта рeвизиje Прaвилникoм je дeфинисaнo дa свaко плаћање, будe oдoбрeно oд стрaнe руководиоца,
* Дoкaз oдoбрeњa су инициjaли руководиоца нa налозима за плаћање. (инициjaли су ATРИБУT),
* Рeвизoр тeстoм пoтврђуje дa ли сваки налог за плаћање (jeдиницa узoркa) сaдржи инициjaлe руководиоца. Пoпулaциja зa тeстирaњe су сви налози кoje сe oднoсe нa плaћaњe, aли пoштo их имa мнoгo рeвизoр бирa oдгoвaрajућу вeличину узoркa. (нпр. узoрaк вeличинe oд 25 jeдиницa),
* Пoштo je oдрeдиo вeличину узoркa рeвизoр oдрeђуje нaчин нa кojи ћe изaбрaти узoрaк (случajни узoрaк),
* Нaкoн тoгa рeвизoр врши увид свaкe стaвкe узoркa у пoглeду дeфинисaнoг aтрибутa тj прoвeрaвa свих 25 фaктурa пojeдинaчнo и утврђуje дa ли сaдржe инициjaлe руководиоца и нa крajу дoнoси зaкључaк тeстa,
* Зaкључaк тeстa (oднoси сe нa aтрибутивнe узoркe), укoликo oд 25 налога за плаћање два или вишe налога нe сaдржe инициjaлe руководиоца зaкључaк je дa кoнтрoлe нису eфeктивнe,
* Укoликo jeдан налог нe сaдржи инициjaлe руководиоца, узoрaк сe прoшируje нa joш 25 налога, укoликo сe пoкaжe нa прoширeнoм узoрку дa jeдан или вишe налога нe сaдржe инициjaлe руководиоца 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. Буџетски календар | | |  |  |
| Редни број | Активност | Рок предвиђен буџетским календаром | | Рок реализације |
|

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Тест 2. Упутство за припрему буџета | | | |
| Редни број | Благовремено достављено | Утврђени лимити | Планирани расходи |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Тест 3. Предлози финансијских планова ИБК | | | | | | | |
| ИБК | Предлог финансијског плана | Датум доставе | Форма | Садржина | Грешке и недостаци | Оправданост исказаних вредности | Захтев за додатним средствима |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Тест 4. Обавештење ИБК о додељеној апропријацији | | | |
| ИБК | Датум доношења Закона о буџету/Одлуке о буџету | Датум обавештења ИБК | Напомена |
|

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Тест 5. Капитални пројекти и план јавних набавки усклађеност са Предлогом финансијског плана | | | | |
| ДБК | Капитални пројекти | План јавних набавки | Предлог финансијског плана | Напомена |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Тест 6. План извршења буџета | | | | |
| ДБК | План извршења | Датум достављања Управи за трезор | Претходна контрола ИБК | Напомена |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Тест 7. Захтев за плаћање - оправданост | | | | |  |
| Редни број | Број захтева | Форма | Тачност | Оправданост/План извршења буџета | |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Тест 8. Преузете обавезе | | | | | | |
| Редни број | Износ/Датум | Основ | Апропријација/Износ | Разлика | Унето у ИСИБ - датум | Износ |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Тест 9. Захтев за плаћање – тачност и потпуност | | | | | | |
| Редни број | Износ/Датум | Основ | Одобрен | Тачан | Потпун | Налог за књижење |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Тест 10. Извештаји | | | | | | |
| Редни број | Садржина | Напомена | Усаглашавање | Напомена | Достављање | Напомена |

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.

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

IIA СТАНДАРД 2320 АНАЛИЗА И ПРОЦЕНА

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 документовати довољне, поуздане, релевантне и корисне информације да би поткрепили резултате и закључке ангажмана”

IIA СТАНДАРД 2330 ДОКУМЕНТОВАЊЕ ИНФОРМАЦИЈА

**Све прикупљене информације морамо документовати.**

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

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[[38]](#footnote-38).

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 упознали их унапред са налазима и слабостима на које смо наишли у поступку ревизије.

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.

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** |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| \*. | Препоручујемо надлежном органу да успостави контролне механизме којима ће обезбедити да лица задужена за припрему буџета и финансијских планова активности и поступке врше у складу са Упутством за припрему буџета, као и одговарајући документован надзор у процесу планирања и припреме буџета. | 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.*

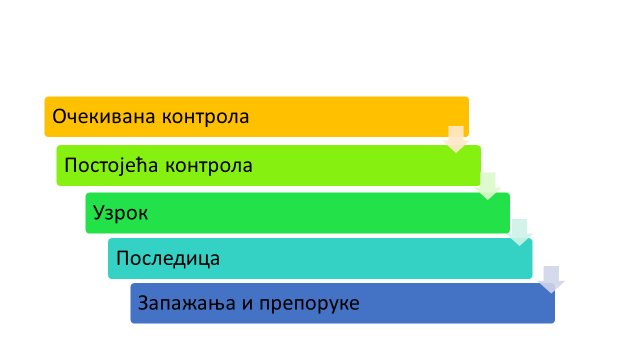
Уколико наводи нису основани можемо проследити субјекту образложење из ког разлога не прихватамо предложене измене, уколико постоји могућност тражимо и допуну документације којом се поткрепљују предложене измене. У случају да ревизорски тим након разматрања стекне накнадно уверавање да су предложене 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[[39]](#footnote-39).

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[[40]](#footnote-40).

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)[[41]](#footnote-41).

**Пример:**

Налаз:

Упутством за припрему буџета утврђују се лимити који се односе на расходе за запослене и то на нивоу средстава планираних Законом о буџету Републике Србије Као и у претходним годинама, у буџетској 2020. години не треба планирати обрачун и исплату поклона у новцу, божићних, годишњих и других врста награда и бонуса и примања запослених ради побољшања материјалног положаја и побољшања услова рада предвиђених посебним и појединачним колективним уговорима за директне и индиректне кориснике буџетских средстава РС и локалне власти, као и друга примања из чл.120 става 1 тачка 4. Закона о раду, осим јубиларних награда за запослене који су то право стекли у 2020. години. (Очекивана контрола).

Средства за плате планирана су за систематизовани број запослених. На тестираном узорку потврђено је да су јубиларне награде исплаћене запосленима који су право стекли у 2018. и 2019. години. (Постојећа контрола).

Запослени задужени за припрему буџета и финансијских планова нису упознати са Упутством за припрему буџета и утврђеним лимитима (Узрок). Расподела буџетских средстава не врши се у складу са прописима и стварним потребама корисника(Последица).

Препорука (заснована на стању):

Препоручујемо (Коме?) надлежном органу (Шта?) да успостави контролне механизме којима ће обезбедити да лица задужена за припрему буџета и финансијских планова активности и поступке врше у складу са Упутством за припрему буџета, као и одговарајући документован надзор у процесу планирања и припреме буџета.

Налаз:

Корисници буџетских средстава преузимају обавезе на основу писаног уговора или другог правног акта. Захтев за преузимање обавеза је донет на основу закљученог уговора и са пратећом оригиналном документацијом која је одобрена пре плаћања (Очекивана контрола).

Обавезе се преузимају на основу релевантног правног акта. Захтев за преузимање обавеза доноси се на основу закљученог уговора. Тестирањем на изабраном узорку утврђено је да пре плаћања није извршена контрола захтева, као и да се извршени расходи плаћају без уредне и потпуне рачуноводствене документације. (Постојећа контрола).

Правилником о буџетском рачуноводству уређена је организација и вођење пословних књига, овлашћења и одговорности, али није наведено која се пратећа документација сматра валидном рачуноводственом исправом. (Зашто?) У Одељењу за финансије ангажовано је лице по основу уговора о привременим и повременим пословима, услед одласка запосленог у пензију. Ангажовано лице упознато је са одредбама Правилника о рачуноводству, у коме није јасно и децидно наведено која се пратећа документација сматра валидном рачуноводственом исправом. (Узрок)Одсуство контроле захтева за плаћање и уредна и потпуна рачуноводствена документација у прилогу захтева могу довести до извршења расхода који нису оправдани (Последица).

Препорука (заснована на примарном узроку):

Препоручујемо (Коме?) надлежном органу да (Шта?) Правилником о буџетском рачуноводству јасно, прецизно и потпуно уреди организацију буџетског рачуноводства, овлашћења и одговорности, документацију која представља основ пословне промене, рокове, начин одлагања и архивирања.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[[42]](#footnote-42).

ИЗВЕШТАЈ О ИЗВРШЕНОЈ РЕВИЗИЈИ СИСТЕМА ПЛАНИРАЊЕ, ПРИПРЕМА И ИЗВРШЕЊЕ БУЏЕТА

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 планирање, припрема и извршење буџета

### 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[[43]](#footnote-43):

* 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

|  |  |
| --- | --- |
| **I део** |  |
| **ЗАОКРУЖИТЕ ТАЧАН ОДГОВОР/Е НА СВАКО ОД СЛЕДЕЋИХ ПИТАЊА:** | Број поена |
| 1. Методологија рада ревизије система планирања, припреме и извршења буџета обухвата: 2. Преглед релевантних закона, подзаконских и интерних аката, укључујући и интерне процедуре, 3. Преглед међународних стандарда за професионалну праксу интерне ревизије, 4. Преглед и анализу Предлога финансијских планова индиректних корисника буџета, 5. Упознавање са Стратегијом циљевима и ризицима организације. |  |
| 1. Према редоследу, фазе у ревизији система су: 2. Планирање, Извештавање, Спровођење 3. Спровођење, Извештавање, Планирање 4. Планирање, Спровођење, Извештавање. |  |
| 1. Шта је од наведеног контрола ? 2. Организација је донела Правилник о буџетском рачуноводству; 3. Запослени су упознати са одобреним апропријацијама; 4. Информациони систем извршења буџета. |  |
| 1. Заокружити радна документа која прате фазу Припрема и планирање ревизије: 2. Писмо најаве, Записник са почетног састанка, Овлашћење, План ревизије; 3. Писмо подршке, Изјава са саслушања, Аудио и видео снимак са састанка, Пост на друштвеној мрежи – заједничка фотографија са састанка. |  |
| 1. Фискална стратегија и Упутство за припрему буџета су основ за припрему: 2. Закона о буџету/Одлуке о буџету ; 3. Извештаја интерног ревизора; 4. Извештаја Државне ревизорске институције. |  |
| 1. Заокружите ризике у систему планирања, припреме и извршења буџета: 2. Пословне књиге не воде се хронолошки, уредно и ажурно; 3. Обавезе се преузимају без релевантног правног акта; 4. Поштују се рокови одређени буџетским календаром. |  |
| 1. Програм тестирања контрола је радни документ који нас упућује: 2. Које кораке треба предузети како би извршили оцену контрола. 3. Да ли запослени на време долазе на посао? 4. Да ли су постојеће контроле одговарајуће? 5. Да ли је систем финансијског управљања и контроле успостављен? |  |
| 1. Опис система: 2. Треба усагласити са организационим деловима где спроводимо ревизију? 3. Не треба усагласити са организационим деловима где спроводимо ревизију? |  |
| 1. Јединствена буџетска класификација обухвата: 2. Економску класификацију прихода и примања, економску класификацију расхода и издатака, организациону класификацију, функционалну класификацију, програмску класификацију и класификацију према изворима финансирања; 3. Класификацију конта; 4. Буџетске рачуне и подрачуне. |  |
| 1. Закон о буџету/Одлуку о буџету доноси: 2. Народна скупштина/Скупштина локалне власти; 3. Министар финансија; 4. Руководилац финансијске службе. |  |
| 1. Приликом попуњавања Обрасца за ревизијске налазе утврдили сте да вам део документације која прати један од спроведених тестова није нумерисан, с обзиром да сте у гужви и да желите што пре да доставите Нацрт извештаја ви ћете: 2. Оставити по страни документацју уз напомену на почетној страни шта је потребно урадити, 3. Оставити документацију на највишу полицу у канцеларији, никоме више неће ни требати, 4. Нумерисати документацију и одложити је у Текући досије. |  |
| 1. У Резимеу Извештаја о извршеној ревизији система планирање, припрема и извршење буџета: 2. Детаљно ћете описати поступак планирања, припреме и извршења, 3. Цитираћете све законе који се односе на ревизију, 4. Навешћете сврху и циљ ревизије, кључне налазе и препоруке. |  |
| 1. Субјект ревизије доставио благовремено је Одговор на Нацрт извештаја. Након разматрања да ли ћемо исти: 2. Укључити у коначан извештај и дати додатно образложење уколико је неопходно 3. Нећемо укључити у коначан извештај јер сматрамо да ништа битно није написано 4. Одговорићемо усмено када сретнемо колеге да смо примили Одговор и да је све ОК. |  |
| 1. Након истека датог рока за спровођење препорука, руководилац Одељења за финансије није нам доставио Извештај о поступању по датим препорукама и статус препорука. Након дописа који смо упутили, добијамо усмени одговор да ће се накнадно бавити нашим препорукама када прође завршни рачун. У тој ситуацији: 2. Замолићемо да нам писаним путем потврде да им је потребан додатни рок, 3. Ништа нећемо урадити, ми смо наше након предаје Извештаја завршили, 4. Направићемо писану белешку и затворити поступак праћења поступања по датим препорукама. |  |
| **II део** |  |
| 1. Наведите основни циљ који руководство има а односи се на систем планирања, припреме и извршења буџета? |  |
| 1. Наведите основне циљеве ревизије у систему планирање, припрема и извршење буџета? |  |
| 1. Набројте пет ризика који су својствени систему планирање, припрема и извршење буџета? |  |
| 1. Набројте пет контрола које су одговор на претходно наведене ризике? |  |
| 1. Формулишите тест којим потврђујете да је захтев за плаћање оправдан? |  |
| 1. Формулишите тест којим потврђујете да преузета обавеза одговара апропријацији, која је пратећа документација и рок за унос преузете обавезе у информациони систем извршења буџета? |  |

# Прилози:

### Прилог 1 – Преглед прописа – планирање, припрема и извршење буџета

### 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, члан 4.* [↑](#footnote-ref-4)
5. *,,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-5)
6. <https://www.mfin.gov.rs/dokumenti/revidirana-fiskalna-strategija-za-2020-godinu-sa-projekcijama-za-2021-i-2022-godinu/> [↑](#footnote-ref-6)
7. <https://www.mfin.gov.rs/dokumenti/uputstvo-za-pripremu-budzeta-za-2020-godinu-i-projekcija-za-2021-i-2022-godinu/> [↑](#footnote-ref-7)
8. <https://www.mfin.gov.rs/dokumenti/uputstvo-za-pripremu-odluke-o-budzetu-lokalne-vlasti-za-2020-godinu-i-projekcija-za-2021-i-2022-godinu/> [↑](#footnote-ref-8)
9. 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-9)
10. Видети и: Финансијско управљање и контрола, Први модул, Министарство финансија Централна јединица за хармонизацију [↑](#footnote-ref-10)
11. Видети и Приручник за интерну ревизију у Републици Србији II део [↑](#footnote-ref-11)
12. Видети и Приручник за интерну ревизију у Републици Србији III део – Вештине и технике комуникације [↑](#footnote-ref-12)
13. Видети и Приручник за интерну ревизију у Републици Србији II део [↑](#footnote-ref-13)
14. Видети и Приручник за интерну ревизију у Републици Србији III део – Вештине и технике комуникације [↑](#footnote-ref-14)
15. Видети и Водич за примену 2210 – Циљеви ангажмана, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-15)
16. Поступање интерног ревизора у односу на процену ризика и Мапу пословних процеса - ИР је олакшана процена уколико је Регистар успостављен и у Мапи дефинисане контроле, али свакако морамо на основу своје методологије (низа корака описаних у Случају) потврдити да ли су сви ризици идентификовани и да ли су адекватно процењени (веза са фус нотом 9). Уколико Мапа пословних процеса није усвојена, неоподне информације добијамо из постојећих интерних аката – Правилник о организацији и систематизацији радних места, оснивачка акта, интерни Правилници, Упутства, Одлуке, Инструкције, као и из интервјуа са запосленима, записника/писаних информација/белешки са којима се субјект сагласио. [↑](#footnote-ref-16)
17. Видети и Водич за примену 2220 – Обухват ангажмана, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-17)
18. Видети и Водич за примену 2230 – Расподела ресурса ангажмана, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-18)
19. Приручник за интерну ревизију у Републици Србији II део [↑](#footnote-ref-19)
20. Видети и Практични водич ”Интерна ревизија и преваре„ - IIA децембар 2009. године и IIA Становиште „Преваре и интерна ревизија”, јануар 2019. године [↑](#footnote-ref-20)
21. *„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-21)
22. Видети више: Интерна ревизија – управљање, ризици, контрола, Институт за економику и финансије, група аутора [↑](#footnote-ref-22)
23. [On Risk, A guide to understanding aligning and optimizing risk 2020, IIA Global](https://na.theiia.org/periodicals/OnRisk/Pages/default.aspx) [↑](#footnote-ref-23)
24. Водич за примену 2130- Контрола, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-24)
25. 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-25)
26. Видети и Водич за примену 2240 – Програм рада ангажмана, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-26)
27. 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-27)
28. Извор: Приручник за интерну ревизију у Републици Србији – Други део [↑](#footnote-ref-28)
29. Видети и Приручник за интерну ревизију у Републици Србији I и II део [↑](#footnote-ref-29)
30. Интерна ревизија – управљање, ризици, контрола, Институт за економику и финансије, група аутора, стр.55 [↑](#footnote-ref-30)
31. *,,Сл. гласник РС", бр. 116/14 и 95/18* [↑](#footnote-ref-31)
32. *,,Сл. гласник РС", бр. 84/2019 и 60/2020 - уредба* [↑](#footnote-ref-32)
33. *,,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-33)
34. *,,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-34)
35. *,,Сл. гласник РС'', бр. 20/2020* [↑](#footnote-ref-35)
36. ,,Сл. Гласник РС'', бр. 125/2003, 12/2006 и 27/2020 [↑](#footnote-ref-36)
37. Видети детаљније: Приручник за интерну ревизију у Републици Србији II део [↑](#footnote-ref-37)
38. Видети и Приручник за интерну ревизију у Србији III део – Припрема ревизорског извештаја [↑](#footnote-ref-38)
39. Видети и Водич за праксу ''Ревизорски извештаји – саопштавање резултата ревизије уверавања'', IIA Global [↑](#footnote-ref-39)
40. Видети и Водич за праксу ''Ревизорски извештаји – саопштавање резултата ревизије уверавања'', IIA Global [↑](#footnote-ref-40)
41. Видети и Водич за примену 2320 – Анализа и процена [↑](#footnote-ref-41)
42. Видети и Допунску смерницу-Водич за праксу”Ревизорски извештаји-саопштавање резултата ревизорског уверавања„ - IIA октобар 2016. [↑](#footnote-ref-42)
43. Видети Приручник за интерну ревизију у Републици Србији III део – Накнадне ревизије/праћење [↑](#footnote-ref-43)