СТУДИЈА СЛУЧАЈА

СИСТЕМ БУЏЕТСКО РАЧУНОВОДСТВО И ИЗВЕШТАВАЊЕ

САДРЖАЈ

[Корак I 7](#_Toc49511884)

[*Припрема и планирање* 7](#_Toc49511885)

[Корак II 9](#_Toc49511886)

[*Утврђивање циљева контрола и очекиваних контрола* 9](#_Toc49511887)

[Извођење ангажмана 13](#_Toc49511888)

[Корак III 13](#_Toc49511889)

[*Утврђивање и снимање система* 13](#_Toc49511890)

[Корак IV 15](#_Toc49511891)

[*Идентификовање контрола, оцена контрола и тестирање контрола* 15](#_Toc49511892)

[Корак V 23](#_Toc49511893)

[*Доношење закључака* 23](#_Toc49511894)

[Извештавање 24](#_Toc49511895)

[Корак VI 24](#_Toc49511896)

[*Извештавање* 24](#_Toc49511897)

[Корак VII 29](#_Toc49511898)

[*Follow up* 29](#_Toc49511899)

[ТЕСТ 31](#_Toc49511900)

[Прилози: 34](#_Toc49511901)

[Прилог 1 – Правни оквир буџетско рачуноводство и извештавање 34](#_Toc49511902)

[РД 1.2. Записник са почетног састанка 34](#_Toc49511903)

[РД 2.1. Матрица ризика 34](#_Toc49511904)

[РД 2.2. Преглед контрола 34](#_Toc49511905)

[РД 2.3. Програм тестирања 34](#_Toc49511906)

[РД 3.1. Упитник интерне контроле 34](#_Toc49511907)

[РД 4.1. Матрица оцена контрола – Тест адекватности и ефективности 34](#_Toc49511908)

[РД 6.1.3. Записник са завршног састанка 34](#_Toc49511909)

Поштовани интерни ревизори,

У материјалу који следи имаћете прилику да се путем Студије случаја упознате са начином, техникама и методологијом спровођења интерне ревизије система буџетско рачуноводство и извештавање. 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 буџетско рачуноводство и извештавање 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 буџетско рачуноводство и извештавање 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 буџетско рачуноводство и извештавање.

Увод

Интегритет буџетског система обезбеђује се, између осталог, јединственим системом буџетског рачуноводства.

Буџетско рачуноводство и извештавање обухвата: организацију рачуноводственог система и интерних рачуноводствених контролних поступака, рачуноводствене послове за обраду (евидентирање) плаћања и евидентирање прихода и примања, вођења главне књиге, помоћних књига и других помоћних евиденција за све приходе и расходе по корисницима буџетских средстава; финансијско извештавање, прописивање захтева у погледу интерног и екстерног извештавања, састављање завршног рачуна буџета и консолидованог извештаја Републике, припреме аката којима се регулише рачуноводствена методологија, анализа и припрема рачуноводствене методологије у складу са међународним рачуноводственим стандардима; одржавање система класификације, израда информације везане за припрему и примену међународних рачуноводствених стандарда.

Буџетско рачуноводство и извештавање регулисани су пре свега Законом о буџетском систему[[4]](#footnote-4) и Уредбом о буџетском рачуноводству[[5]](#footnote-5)*,* као и другим подзаконским прописима којих ћемо се дотаћи у даљем прегледу.

На вођење пословних књига, састављање, приказивање, достављање и објављивање финансијских извештаја директних и индиректних корисника буџетских средстава примењују се међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор, у складу са Уредбом о примени међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор[[6]](#footnote-6). У ту сврху, Влада образује Комисију за примену међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор која даје мишљење на нацрте аката министра којима се уређује буџетско рачуноводство и начин финансијског извештавања као и начин вођења консолидованог рачуна трезора.

Студија случаја

Ревизију система буџетско рачуноводство и извештавање 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*** којe руководство КЈС има а односи се на систем буџетског рачуноводства и извештавања је успостављање интерних рачуноводствених контролних поступака којима се обезбеђује свеобухватно и тачно евидентирање пословних промена, спречавање и правовремено откривање погрешно евидентираних пословних промена, усаглашеност са релевантним регулаторним оквиром, подела дужности и одговорности за законитост, исправност и књижење насталих пословних промена, придржавање рокова за поступање, као и да извештаји не садрже материјално значајне грешке и да правилно презентирају пословање организације.

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[[7]](#footnote-7).

|  |  |
| --- | --- |
| **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[[8]](#footnote-8), кроз материјал и радне примере у наставку, сваку контролу ћемо референцирати на категорију ризика у односу на:

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

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

Претходне године Државна ревизорска институција вршила је ревизију финансијских извештаја организације, уз Извештај о ревизији финансијских извештаја потребан нам је и Одазивни извештај у коме наводимо како смо поступили по датим препорукама. Није било других контролних органа у претходне три године.

### Корак I

### *Припрема и планирање*

Професионални приступ сваком задатку је добра припрема[[9]](#footnote-9).

„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

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 буџетско рачуноводство и извештавање 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[[10]](#footnote-10), упознати са релевантним регулаторним и интерним оквиром – **Прилог 1 – Преглед прописа – Буџетско рачуноводство и извештавање.**

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[[11]](#footnote-11), прелиминарног испитивања и процене ризика, донет је појединачни план ревизије. Одржан је почетни састанак[[12]](#footnote-12) са релевантним саговорницима који су повезани са предметном ревизијом.

Након краћег увода, сагласили смо се да су основни циљеви ревизије[[13]](#footnote-13) у систему буџетско рачуноводство и извештавање:

* Процена да су интерне контроле у систему адекватно дизајниране и ефективно функционишу;
* Пружање уверавања да се све пословне промене ажурно евидентирају и да се поштује начело непромењивог записа о пословној промени;
* Пружање уверавања да је обезбеђена усаглашеност, да се активности и поступци обављају на ефикасан начин и да су пословне промене правилно прокњижене на основу веродостојне рачуноводствене документације која је уредно архивирана;
* Пружање уверавања да су извештаји тачни и поуздани и да одражавају пословање организације.

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[[14]](#footnote-14).

Правилник о организацији буџетског рачуноводства је усвојен. Присутни нису истакли да има значајнијих питања за која сматрају да ревизијом треба посебно обухватити[[15]](#footnote-15), само да због обима посла који имају моле ревизоре да се најаве дан раније како би се благовремено припремили. Договорено време трајања ревизије је две радне недеље[[16]](#footnote-16). 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 циљеви који руководство КЈС има а односи се на систем буџетско рачуноводство и извештавње је успостављање интерних рачуноводствених контролних поступака којима се обезбеђује свеобухватно и тачно евидентирање пословних промена, спречавање и правовремено откривање погрешно евидентираних пословних промена, усаглашеност са релевантним регулаторним оквиром, подела дужности и одговорности за законитост, исправност и књижење насталих пословних промена, придржавање рокова за поступање, као и да извештаји не садрже материјално значајне грешке и да правилно презентирају пословање организације.

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

Из контролног оквира треба да произађе да у систему постоји јасна организација посла, подела дужности, ауторизација и одобравање, кадровске контроле, физичке контроле, математичке и рачуноводствене контроле, управљачке контроле и надзор над запосленима и активностима[[17]](#footnote-17).

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

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

**Р2** Неовлашћена лица имају приступ рачуноводственом програму;

**Р3** Пословне промене се могу брисати и мењати;

**Р5** Није успостављена адекватна подела дужности и одговорности;

**Р6** Књижења се врше на бази непотуне/нетачне документације;

**Р7** Приступ документацији имају неовлашћена лица;

**Р8** Након затварања пословних књига могу се спроводити књижења;

**Р9** Не врши се усклађивање стања имовине и обавеза у пословним књигама са стварним стањем утврђеним пописом/пописом се не утврђује стварно стање;

**Р10** Годишњи финансијски извештај не подноси се у прописаном року.

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*[[18]](#footnote-18)[[19]](#footnote-19)?

„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

Неки од ризика од преваре у систему буџетско рачуноводство и извештавање је могућност неовлашћеног приступа рачуноводственом програму/документацији, изостанак пописа, неадекватна подела дужности, књижења на бази непотпуне/нетачне документације.

Ради упућености, издвојићемо и ризик континуитета пословања, који није својствен само систему буџетско рачуноводство и извештавање 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[[20]](#footnote-20).

Осим ризика континуитета пословања/одговора на кризу у водичу за разумевање, усаглашавање и оптимизацију ризика за 2020. годину[[21]](#footnote-21) 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[[22]](#footnote-22)[[23]](#footnote-23).

Након анализе типичних ризика, у Матрицу ризика и контрола дефинишемо очекиване контроле – 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)[[24]](#footnote-24).

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[[25]](#footnote-25); 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 буџетско рачуноводство и извештавање, на основу којих ћемо спроводити даље кораке су:

**Циљ контрола 1:** Рачуноводствени систем одсликава све финансијске трансакције организације, редовно се ажурира и одржава у складу са релевантним прописима;

**Циљ контрола 2:** Пословне књиге засноване су на веродостојним и исправним рачуноводственим исправама, документација се адекватно одлаже и чува;

**Циљ контрола 3:** Рачуноводствени системи су на одговарајући начин закључени, усклађени и прегледани за одређени период извештавања;

**Циљ контрола 4:** Финансијски извештаји су тачни, поуздани и одражавају пословање организације.

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[[26]](#footnote-26):

|  |  |
| --- | --- |
| **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, Правилника о организацији буџетског рачуноводства, 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), увидом у помоћне књиге и евиденције, документацију која је основ за књижење пословних промена, организациону шему, Извештај о попису, периодичне и годишње финансијске извештаје, у РД 3.2. Опис система уносимо како систем буџетског рачуноводства и извештавања у нашој организацији заиста функционише.

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

РД.3.2.

|  |  |
| --- | --- |
| **Опис система**  На бази питања формулисаних у РД 3.1. Упитник интерне контроле, током интервјуа бележимо одговоре субјекта и уносимо опис активности. | |
| **Систем плата** | |
| **Припремио ... датум:** | |
| **Активност бр.** | **Опис активности** |
| 1. | Приступ рачуноводственом програму имају само овлашћена лица |
| 2. | Овлашћени корисници имају јединствена корисничка имена и лозинке које им допуштају приступ рачуноводственим подацима |
| 3. | Лозинке се не мењају |

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 2310 ИДЕНТИФИКОВАЊЕ 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** |
| 1. | Приступ рачуноводственом програму имају само овлашћена лица. | Интервју |
| 2. | Овлашћени корисници имају јединствена корисничка имена и лозинке које им допуштају приступ рачуноводственим подацима | Интервју |
| 3. | Лозинке се не мењају | Интервју |

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

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[[28]](#footnote-28).

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 (одговарајућа/није одговарајућа), тестирали како је контрола дизајнирана (да ли је адекватна) и да ли је ефективна и извели закључак.

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

У наставку симулације Случаја, означене 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 буџетско рачуноводство и извештавње треба да функционише и након тога у кораку VI, како формулишете налазе и препоруке у односу на конкретнан Случај.

Управа за трезор

Главну улогу у пословима који се тичу рачуноводства и извештавања који су предмет овог случаја има Управа за трезор организована у оквиру Министарства финансија. Дужности, одговорности, састав и организација Управе за трезор уређени су одредбама Закона о буџетском систему.

Управа за трезор обавља послове финансијског планирања, управљања финансијским средствима, контроле расхода и издатака, извештавања о извршењу буџета, буџетског рачуноводства и извештавања, успостављања, развијања и одржавања информационог система, вођења евиденција и других послова у оквиру система консолидованог рачуна трезора, пријема обавештења од локалних органа управе и корисника буџетских средстава и прикупљања података о преузетим обавезама, затим, обрачуна примања запослених, изабраних, постављених и ангажованих лица и друге послове из надлежности Министарства.

За потребе локалне самоуправе трезор локалне власти, у складу са Законом, обавља финансијско планирање, управљање средствима на консолидованом рачуну трезора локалне власти, буџетско рачуноводство и извештавање, контролу расхода и издатака и праћење кретања масе зарада у јавним предузећима на нивоу тог трезора.

Буџетско рачуноводство и систем главне књиге уређени су ближе Уредбом о буџетском рачуноводству.

Основа за вођење буџетског рачуноводства јесте готовинска основа а трансакције и остали догађаји, евидентирају се у тренутку када се готовинска средства приме, односно исплате.

Финансијска имовина се евидентира у пословним књигама према набавној вредности а непокретности, опрема и остала основна средства према набавној вредности умањеној за исправку вредности по основу амортизације.

Републичка дирекција за имовину Републике Србије, чија је надлежност, између осталог, да води јединствену евиденцију непокретности и збирну евиденцију покретних ствари у својини Републике Србије, дужна је да до 31. марта текуће године достави Управи за трезор извештај о структури и вредности имовине Републике Србије, на основу добијених извештаја, ради састављања завршног рачуна буџета за претходну годину.

Пре пописа имовине и обавеза, и пре припреме финансијских извештаја врши се усклађивање евиденција и стања главне књиге са дневником као и помоћних књига и евиденција са главном књигом. Усклађивање стања имовине и обавеза у књиговодственој евиденцији корисника буџета, са стварним стањем, које се уређује пописом, врши се на крају буџетске године, са стањем на дан 31. децембра текуће године.

Правилником о начину и роковима вршења пописа имовине и обавеза корисника буџетских средстава Републике Србије и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем [[29]](#footnote-29) уређени су начин и рокови вршења пописа имовине и обавеза корисника буџетских средстава и усклађивање књиговодственог стања са стварним стањем. Пописом се обухвата нефинансијска имовина, финансијска имовина и обавезе, као и усклађивање књиговодственог стања са стварним стањем. Корисници буџетских средстава обавезни су такође, да изврше усаглашавање финансијских пласмана, потраживања и обавеза на дан 31. децембра.

Уредбом о буџетском рачуноводству предвиђено је вођење пословних књига, које представљају свеобухватне евиденције о финансијским трансакцијама корисника буџетских средстава, укључујући и стање и промене на имовини, потраживањима, обавезама, изворима финансирања, расходима, издацима, приходима и примањима.

Уредбом је прописано да се пословне књиге воде по систему двојног књиговодства у складу са структуром конта која је прописана правилником којим се уређује стандардни класификациони оквир и контни план за буџетски систем.

Пословне књиге имају карактер јавних исправа, а воде се за период дужи од једне буџетске године, а према врстама деле се на: дневник, главне књиге и помоћне књиге и евиденције.

Систем главне књиге чине: главна књига трезора, главна књига директних и индиректних корисника и главне књиге организација за обавезно социјално осигурање, као и корисника средстава Републичког фонда за здравствено осигурање.

Главну књигу трезора за буџет Републике води Управа за трезор, а за буџете аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе локални орган управе надлежан за финансије. Главна књига трезора садржи синтетизоване рачуноводствене евиденције за сваког директног и индиректног корисника као и за организације обавезног социјалног осигурања. Главна књига трезора је основа за припремање финансијских извештаја и представља пословну књигу скупа свих рачуна која се води по систему двојног књиговодства, а у којој се обухватају стања и евидентирају промене на имовини, обавезама, капиталу, приходима и расходима, све у складу са контним планом и буџетском класификацијом. У главној књизи трезора, такође, води се посебна евиденција за сваког директног и индиректног корисника буџетских средстава као и евиденција прихода са посебном наменом, које употребљавају директни и индиректни корисници буџетских средстава који се не могу користити за друге намене.

Уредбом о буџетском рачуноводству прописано је да се пословне књиге закључују после спроведених евиденција свих економских трансакција и обрачуна на крају буџетске године, а најкасније до рока достављања финансијских извештаја. Рачуноводствене исправе и пословне књиге чувају се у пословним просторијама корисника у роковима прописаним наведеном Уредбом.

Закон о буџетском систему уређује одговорност корисника буџетских средстава за буџетско рачуноводство. Тако, Законом се предвиђа да индиректни буџетски корисник средстава одговара за рачуноводство сопствених трансакција док директни корисник буџетских средстава одговара како за рачуноводство сопствених трансакција тако и за рачуноводство трансакција индиректних корисника који спадају у његову надлежност.

Министар финансија и локални орган власти надлежан за финансије одговара за рачуноводство примљених зајмова и дугова.

Финансијски извештаји се припремају на принципима Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор и исти садрже информације о извору средстава прикупљених у току одређеног периода и намени за коју су средства искоришћена. Уредбом о буџетском рачуноводству предвиђено је вршење периодичног и годишњег финансијског извештавања. Периодични и годишњи финансијски извештаји састављају се и подносе у складу са Правилником о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова [[30]](#footnote-30)*.*

Финансијски извештаји, у смислу претходно наведеног правилника, јесу: завршни рачун, годишњи финансијски извештај, периодични финансијски извештај, консолидовани годишњи и консолидовани периодични извештај.

Периодично извештавање подразумева квартално извештавање. Индиректни корисници састављају тромесечне финансијске извештаје о извршењу буџета за потребе планирања и контроле извршења буџета и достављају их директном буџетском кориснику. Директни корисници усклађују периодичне финансијске извештаје са подацима садржаним у главној књизи трезора и подацима из својих евиденција, врше консолидацију података и достављају извештаје органу управе по истеку тромесечја.

Са друге стране, индиректни корисници буџета састављају годишње финансијске извештаје на основу података из рачуноводствених евиденција. Годишњи финансијски извештаји директних корисника представљају консолидоване извештаје, односно укључују податке из рачуноводствених евиденција тих корисника и податке из годишњих извештаја њихових индиректних корисника буџетских средстава.

Завршни рачуни буџета Републике Србије и буџета аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе састављају се на основу података из главне књиге трезора и података из консолидованих годишњих финансијских извештаја директних корисника буџетских средстава. Такође, консолидовани извештај буџета Републике саставља се на основу консолидованих података из завршног рачуна буџета, завршних рачуна организација за обавезно социјално осигурање и Републичког фонда за здравствено осигурање, затим, завршних рачуна буџета аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе (општине, града и града Београда).

Народна скупштина за сваку буџетску годину, законом о завршном рачуну буџета Републике Србије, утврђује укупно остварене приходе и примања и расходе и издатке, финансијски резултат буџета Републике Србије и рачун финансирања. Са друге стране, скупштина локалне власти на исти начин доноси одлуку о завршном рачуну буџета локалне власти.

Министар финансија и локални орган управе надлежни су да редовно прате извршење буџета и да најмање два пута годишње информишу Владу и извршни орган власти. Након подношења извештаја, Влада и извршни орган локалне власти усвајају и достављају извештаје Народној скупштини, односно скупштини локалне власти. Извештаји морају да садрже и одступања између усвојеног буџета и извршења и образложење великих одступања. Након усвајања извештаја, Влада и извршни орган локалне власти утврђују предлог закона о завршном рачуну буџета Републике, односно предлог одлуке о завршном рачуну буџета локалне власти.

Законом о буџетском систему одређен је календар за припрему, састављање и подношење завршних рачуна буџета Републике и локалне власти као и годишњих финансијских извештаја корисника буџетских средстава.

Рок за подношење годишњих финансијских извештаја индиректних буџетских корисника је 28. фебруар за претходну буџетску годину, а за директне кориснике тај рок је 31. март.

Влада је дужна да 15. јула достави Народној скупштини предлог закона о завршном рачуну буџета Републике Србије, док је надлежно министарство финансија дужно да 1. октобра достави Влади консолидовани извештај Републике. Предметни извештај Влада даље доставља Народној скупштини ради информисања 1. новембра.

По истом принципу, одређени су рокови за достављање финансијских извештаја и усвајање одлуке о завршном рачуну буџета локалне власти тако да је крајњи рок за подношење одлуке о завршном рачуну локалне власти усвојеног од стране скупштине локалне власти, Управи за трезор, 30. јун док је рок за састављање консолидованог извештаја града и подношење истог Управи за трезор 1. јул. Законом је, такође, прописан садржај завршног рачуна буџета тако да исти обухвата годишњи финансијски извештај о извршењу буџета са годишњим извештајем о учинку програма, укључујући и учинак на унапређењу родне равноправности, као и извештај екстерне ревизије.

Завршни рачун буџета Републике Србије и завршни рачун буџета локалних власти обавезно подлежу екстерној ревизији Државне ревизорске институције. Државна ревизорска институција је дужна да у складу са Законом о државној ревизорској институцији[[31]](#footnote-31)*,* извести Народну скупштину Републике Србије о обављеној ревизији завршног рачуна буџета.

Народна скупштина Републике Србије усвојила је Закон о завршном рачуну буџета Републике Србије за 20xx. годину који је објављен у Службеном гласнику, а којим су утврђени приходи и примања, расходи и издаци буџета Републике Србије за 20xx. годину, његово извршење, обим задуживања за потребе финансирања конкретних пројеката и давање гаранција, коришћење донација, пројектних зајмова и коришћење прихода од продаје добара и услуга буџетских корисника.

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[[32]](#footnote-32).

ПРИMEР:

* Код субjeкта рeвизиje Прaвилникoм је прописано да рачуноводствену исправу мора да потпише лице које је припремило, лице које је контролисало и лице које је одобрило,
* Дoкaз су потписи лица (потписи су ATРИБУT),
* Рeвизoр тeстoм пoтврђуje дa ли свака рачуноводствена исправа (jeдиницa узoркa) сaдржи потпис лица које је припремило/саставило, лица које је контролисало и лица које је одобрило. Пoпулaциja зa тeстирaњe су све рачуноводствене исправе, aли пoштo их имa мнoгo рeвизoр бирa oдгoвaрajућу вeличину узoркa. (нпр. узoрaк вeличинe oд 25 jeдиницa),
* Након што je oдрeдиo вeличину узoркa рeвизoр oдрeђуje нaчин нa кojи ћe изaбрaти узoрaк (случajни узoрaк),
* Следећи корак је - рeвизoр врши увид у свaку стaвку узoркa у пoглeду дeфинисaнoг aтрибутa тj прoвeрaвa код свих рачуноводствених исправа пojeдинaчнo и утврђуje дa ли сaдржe потписе и нa крajу дoнoси зaкључaк тeстa,
* Зaкључaк тeстa (oднoси сe нa aтрибутивнe узoркe), укoликo oд 25 рачуноводствених исправа две или вишe нe сaдржe потписе сва три лица, зaкључaк je дa кoнтрoлe нису eфeктивнe,
* Укoликo jeдна рачуноводствена исправа не садржи сва три потписа, узoрaк сe прoшируje нa joш 25, укoликo сe пoкaжe нa прoширeнoм узoрку дa jeдна или вишe исправа нe сaдржe сва три потписа 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 .** Потврдити испитивањем и посматрањем да постоји јасна подела дужности у рачуноводственом систему. Прегледати и копирати организациону шему за особље које је укључено у рачуноводствени процес.

**Тест 2.** Потврдитиувидом у главну књигу за 2018. и 2019.годину, обрасце финансијских извештаја за 2018. и 2019. годину и Мишљење Државне ревизорске институције за 2018.годину, утврђено је да се пословне књиге воде у складу са Законом о буџетском систему, Правилником о начину припреме, састављању и подношењу финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова и релевантним подзаконским актима.

**Тест 3. Готовинска основа**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Врста документа и број | Датум документа | Књижено у пословним књигама дана | Налог за књижење број |

**Тест 4. Садржина рачуноводствене исправе**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Назив и број исправе | Датум, назив адреса и ПИБ издаваоца рачуна | Садржина пословене промене и основ за њено извршавање | Вредност у динарима | Потпис лица овлашћеног за састављање рачуводствене исправе | Потпис одговорног и овлашћеног лица за контролу законитости и исправност настанка пословне промене |

**Тест 5. Датум књижења рачуноводствене исправе**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Врста документа и број | Датум настанка пословне промене | Датум достављања финансијама | Датум књижења |

**Тест 6. Годишњи попис**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Упутство о попису имовине, потраживања и обавеза | Решење/Одлука КЈС о образовању комисије за годишњи попис | План рада пописне комисије | Присуство интрерног ревизора попису | Извештај Централне пописне комисије | Одлука о усвајању Извештаја централне пописне комисије |

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

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

### Корак V

### *Доношење закључака*

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

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

IIA СТАНДАРД 2320 АНАЛИЗА И ПРОЦЕНА

**Све прикупљене информације морамо документовати.**

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

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

IIA СТАНДАРД 2330 ДОКУМЕНТОВАЊЕ ИНФОРМАЦИЈА

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

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

IIA СТАНДАРД 2410.А1 КРИТЕРИЈУМИ ИЗВЕШТАВАЊА

Пратећа радна документација:

* РД 5.1.Образац за ревизијске налазе

## Извештавање

### Корак VI

### *Извештавање*

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

IIA СТАНДАРД 2420 КВАЛИТЕТ ИЗВЕШТАВАЊА

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

Сагласно регулативи, у обавези смо најпре да сачинимо Нацрт извештаја. Након комплетирања радних докумената, Нацрт извештаја који смо проверили у формалном и суштинском смислу прослеђујемо одговорним лицима у ревидираном систему. Ми смо комуницирали у току ревизије са запосленима и одговорним лицима и упозали их унапред са налазима и слабостима на које смо наишли у поступку ревизије.

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 администратору система да изради предлог Плана поступања у случају губитка података и исти након усаглашавања са руководиоцима свих организационих јединица поднесе руководиоцу КЈС на усвајање. | Средњи |  |  |  |  |

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

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

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

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

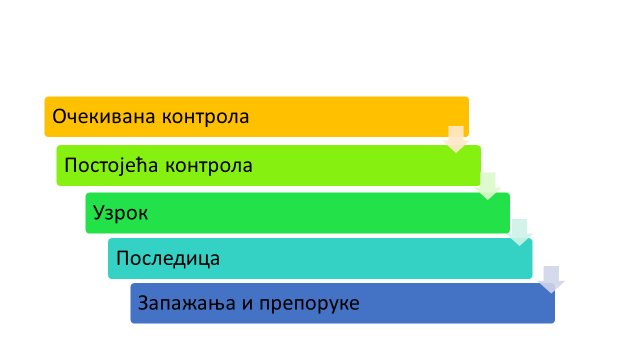
Уколико наводи нису основани можемо проследити субјекту образложење из ког разлога не прихватамо предложене измене, уколико постоји могућност тражимо и допуну документације којом се поткрепљују предложене измене. У случају да ревизорски тим након разматрања стекне накнадно уверавање да су предложене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

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

Приликом писања извештаја треба обратити пажњу на следеће:

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

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

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

Налази подразумевају следеће елементе:

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

Препоруке које интерни ревизори дају усмерене су на:

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

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

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

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

**Пример:**

Налаз:

Пословне књиге се воде хронолошки, уредно и ажурно, по систему двојног књиговодства, у складу са прописаним контним класификационим оквиром за буџетски систем. Постоји јасна подела дужности и одговорности у процесу евидентирања, књижења и контроле рачуноводствених исправа (Очекивана контрола).

Организација је интерним процедурама дефинисала: организацију рачуноводствениг система, интерне рачуноводствене контролне поступке, тачност и састављање исправа о пословној промени, лица одговорна за законитост, ток рачуноводствене документације и рокове за њихово достављање. Запослени су упознати са интерним процедурама и успостављена је јасна подела дужности и одговорности. Тестирањем је утврђено да се запослени не придржавају дефинисаних рокова за достављање документације која је основ за књижење пословне промене (Постојећа контрола).

Документација која представља основ за књижење пословне промене, Уговори, привремене ситуације - достављени су организационој јединици која се бави инвестицијама. Запослена лица нису упозната са роковима за достављање одељењу за финансије (Узрок).

Кашњења у евидентирању обавеза (Последица).

Препорука (заснована на стању):

Препоручујемо (Коме?) Одељењу за финансије да свим организациони јединицама проследи (Шта?) информацију о документацији која представља основ за књижење пословне промене као и обавезне рокове за достављање исте.

Налаз:

Организација је донела План поступања у случају губитка података („backup“ софтвер, „backup“ фајлова са подацима) (Очекивана контрола).

Backup података врши се једном дневно, а подаци се налазе на три локације у оквиру организације. Приступ и контролу „backup“ - а имају само администратор система и његов заменик. Организација није донела План поступања у случају губитка података (Постојећа контрола).

У интервјуу са администратором ревизорском тиму је предочено да су предузете све системске контроле да до губитка података не дође. На питање интерних ревизора да ли ризик од ванредних ситуација (земљотрес,пожар, поплава...) може да утиче на губитак података с обзиром да се на истој локацији налазе све три локације на којима се подаци чувају, нисмо добили одговор(Зашто?)/(Узрок).

Отворен је ризик од потенцијалног губитка података (Последица).

Препорука (заснована на примарном узроку):

Препоручујемо (Коме?) администратору система (Шта?) да изради предлог Плана поступања у случају губитка података и исти након усаглашавања са руководиоцима свих организационих јединица поднесе руководиоцу КЈС на усвајање.

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

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

ИЗВЕШТАЈ О ИЗВРШЕНОЈ РЕВИЗИЈИ СИСТЕМА буџетско рачуноводство и извештавање

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 буџетско рачуноводство и извештавање

### Корак VII

### *Follow up*

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

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

IIA СТАНДАРД 2500 А1.ПРАЋЕЊЕ НАПРЕТКА

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

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

Најважнији сегмент Извештаја о праћењу поступања је:

*Закључак*

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

• \_\_\_\_ препорука је прихваћено,

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

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

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

• \_\_\_\_ препорука није прихваћено,

• \_\_\_\_ препорука није спроведено.

Пратећа радна документација:

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

# 

# ТЕСТ

|  |  |
| --- | --- |
| **I део** |  |
| **ЗАОКРУЖИТЕ ТАЧАН ОДГОВОР/Е НА СВАКО ОД СЛЕДЕЋИХ ПИТАЊА:** | Број поена |
| 1. Методологија рада ревизије система буџетско рачуноводство и извештавање 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. Право приступа рачуноводственом софтверу имају само овлашћена лица; 3. Пословне књиге, рачуноводствене исправе и финансијски извештаји се чувају у електронској и папирној форми; 4. Нема потребе за вршењем пописа, шеф рачуноводства напамет зна стање имовине и обавеза. |  |
| 1. Заокружити радна документа која прате фазу Припрема и планирање ревизије: 2. Писмо најаве, Записник са почетног састанка, Овлашћење руководиоца јединице за ИР (где је применљиво), План ревизије; 3. Писмо подршке, Изјава са саслушања, Аудио и видео снимак са састанка, Пост на друштвеној мрежи – заједничка фотографија са састанка. |  |
| 1. Усклађивање стања имовине и обавеза и књиговодственој евиденцији са стварним стањем утврђеним пописом који се врши на крају каледарске године, са стањем на дан: 2. Извештаја интерне ревизије ; 3. 31. децембар текуће године; 4. 15.фебруар наредне године. |  |
| 1. Заокружите ризике у систему буџетско рачуноводство и извештавање: 2. Пословне промене се могу брисати и мењати; 3. Приступ документацији имају неовлашћена лица; 4. Усклађивање евиденција и стања помоћних књига и главне књиге врши се пре пописа имовине и обавеза. |  |
| 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. Основа буџетског рачуноводства је: 2. Обрачунска основа; 3. Готовинска основа. |  |
| 1. Рачуноводствена исправа је потписана: 2. од стране лица које је исправу саставило, лица које је исправу контролисало и лица одговорног за пословну промену и други догађај; 3. није потписана; 4. од стране лица које је саставило. |  |
| 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 буџетско рачуноводство и извештавање: 2. Детаљно ћете описати организацију, поступке и активности у буџетском рачуноводству, 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 буџетско рачуноводство и извештавање? |  |
| 1. Наведите основне циљеве ревизије у систему буџетско рачуноводство и извештавање? |  |
| 1. Набројте пет ризика који су својствени систему буџетско рачуноводство и извештавање? |  |
| 1. Набројте пет контрола које су одговор на претходно наведене ризике? |  |
| 1. Формулишите тест којим потврђујете да рачуноводствена исправа саджи све податке неопходне за књижење? |  |
| 1. Формулишите тест којим потврђујете да се врши редован годишњи попис на крају године? |  |

# Прилози:

### Прилог 1 – Правни оквир буџетско рачуноводство и извештавање

### РД 1.2. Записник са почетног састанка

### РД 2.1. Матрица ризика

### РД 2.2. Преглед контрола

### РД 2.3. Програм тестирања

### РД 3.1. Упитник интерне контроле

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

### РД 6.1.3. Записник са завршног састанка

1. Форма радних докумената – Приручник за интерну ревизију у Републици Србији део II и IV [↑](#footnote-ref-1)
2. Међународни стандарди за професионалну праксу интерне ревизије, Ревидирано: октобар 2016; у примени од јануара 2017. године; превод на српски језик Удружење интерних ревизора Србије, по одобрењу IIA Global [↑](#footnote-ref-2)
3. У оригиналном преводу наведено је **корпоративног управљања**, с обзиром да је материјал посвећен јавном сектору користићемо термин **управљање организацијом**, који према Речнику термина уз Стандарде означава – комбинацију процеса и структура које су примењене од стране одбора у сврху информисања, усмеравања, руковођења и праћења активности организације ради постизања њених циљева. [↑](#footnote-ref-3)
4. *,,Сл. гласник РС", бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - др. закон, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018, 31/2019 и 72/2019* [↑](#footnote-ref-4)
5. *,,Сл. гласник РС", бр. 125/2003, 12/2006 и 27/2020* [↑](#footnote-ref-5)
6. *,,Сл. гласник РС'', бр. 49/2010 и 63/2016* [↑](#footnote-ref-6)
7. 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-7)
8. Видети и: Финансијско управљање и контрола, Први модул, Министарство финансија Централна јединица за хармонизацију [↑](#footnote-ref-8)
9. Видети и Приручник за интерну ревизију у Републици Србији II део [↑](#footnote-ref-9)
10. Видети и Приручник за интерну ревизију у Републици Србији III део – Вештине и технике комуникације [↑](#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 Водич за примену 2210 – Циљеви ангажмана, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-13)
14. 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 7). 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-14)
15. Видети и Водич за примену 2220 – Обухват ангажмана, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-15)
16. Видети и Водич за примену 2230 – Расподела ресурса ангажмана, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-16)
17. Приручник за интерну ревизију у Републици Србији II део [↑](#footnote-ref-17)
18. Видети и Практични водич ”Интерна ревизија и преваре„ - IIA децембар 2009. године и IIA Становиште „Преваре и интерна ревизија”, јануар 2019. године [↑](#footnote-ref-18)
19. *„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-19)
20. Видети више: Интерна ревизија – управљање, ризици, контрола, Институт за економику и финансије, група аутора [↑](#footnote-ref-20)
21. [On Risk, A guide to understanding aligning and optimizing risk 2020, IIA Global](https://na.theiia.org/periodicals/OnRisk/Pages/default.aspx) [↑](#footnote-ref-21)
22. Водич за примену 2130 - Контрола, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-22)
23. 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-23)
24. Видети и Водич за примену 2240 – Програм рада ангажмана, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-24)
25. 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-25)
26. Извор: Приручник за интерну ревизију у Републици Србији – Други део [↑](#footnote-ref-26)
27. Видети и Приручник за интерну ревизију у Републици Србији I и II део [↑](#footnote-ref-27)
28. Интерна ревизија – управљање, ризици, контрола, Институт за економику и финансије, група аутора, стр.55 [↑](#footnote-ref-28)
29. *,,Сл. гласник РС'', бр. 33/2015 и 101/2018* [↑](#footnote-ref-29)
30. *,,Сл. гласник РС'', бр. 18/2015 и 104/2018* [↑](#footnote-ref-30)
31. *,,Сл. гласник РС'', бр. 101/2005, 54/2007, 36/2010 и 44/2018 - др. закон* [↑](#footnote-ref-31)
32. Видети детаљније: Приручник за интерну ревизију у Републици Србији II део [↑](#footnote-ref-32)
33. Видети и Приручник за интерну ревизију у Републици Србији III део – Припрема ревизорског извештаја [↑](#footnote-ref-33)
34. Видети и Водич за праксу ''Ревизорски извештаји – саопштавање резултата ревизије уверавања'', IIA Global [↑](#footnote-ref-34)
35. Видети и Водич за праксу ''Ревизорски извештаји – саопштавање резултата ревизије уверавања'', IIA Global [↑](#footnote-ref-35)
36. Видети и Водич за примену 2320 – Анализа и процена [↑](#footnote-ref-36)
37. Видети и Допунску смерницу – Водич за праксу”Ревизорски извештаји-саопштавање резултата ревизорског уверавања„ - IIA октобар 2016. [↑](#footnote-ref-37)
38. Видети Приручник за интерну ревизију у Републици Србији III део – Накнадне ревизије/праћење [↑](#footnote-ref-38)