СТУДИЈА СЛУЧАЈА

СИСТЕМ РАСХОДА

САДРЖАЈ

[Увод 5](#_Toc49540068)

[Планирање ангажмана 8](#_Toc49540069)

[Корак I 8](#_Toc49540070)

[*Припрема и планирање* 8](#_Toc49540071)

[Корак II 10](#_Toc49540072)

[*Утврђивање циљева контрола и очекиваних контрола* 10](#_Toc49540073)

[Извођење ангажмана 13](#_Toc49540074)

[Корак III 13](#_Toc49540075)

[*Утврђивање и снимање система* 13](#_Toc49540076)

[Корак IV 15](#_Toc49540077)

[*Идентификовање контрола, оцена контрола и тестирање контрола* 15](#_Toc49540078)

[Корак V 18](#_Toc49540079)

[*Доношење закључака* 18](#_Toc49540080)

[Извештавање 19](#_Toc49540081)

[Корак VI 19](#_Toc49540082)

[*Извештавање* 19](#_Toc49540083)

[Корак VII 25](#_Toc49540084)

[*Follow up* 25](#_Toc49540085)

[ТЕСТ 26](#_Toc49540086)

[Прилози: 29](#_Toc49540087)

[РД 1.2. Записник са почетног састанка 29](#_Toc49540088)

[РД 2.1. Матрица ризика 29](#_Toc49540089)

[РД 2.2. Преглед контрола 29](#_Toc49540090)

[РД 2.3. Програм тестирања 29](#_Toc49540091)

[РД 3.1. Упитник интерне контроле 29](#_Toc49540092)

[РД 4.1. Матрица оцена контрола – Тест адекватности и ефективности 29](#_Toc49540093)

[РД 6.1.3. Записник са завршног састанка 29](#_Toc49540094)

Поштовани интерни ревизори,

У материјалу који следи имаћете прилику да се путем студије случаја упознате са начином, техникама и методологијом спровођења интерне ревизије система расхода код јавних предузећа. Претпоставка ове студије је да сте запослени у Служби за интерну ревизију јавног предузећа „АБЦ“ (у даљем тексту: „Предузеће“). Студијом је обухваћен релевантан законодавни оквир, при чему напомињемо да је увек потребно обратити пажњу и проверити да ли је у међувремену дошло до 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, потребно је да се руководите интерним актима вашег Предузећа којих такође може бити више или мање него што је студијом обухваћено. Поред интерних аката који су осмишљени за потребе симулације, такође смо осмислили одређене организационе делове Предузећа, као и поједине ситуације. Приликом извођења ревизије у реалној ситуацији битно је да утврдите где се спроводе описани послови, као и да приступ прилагодите конкретној врсти поступка.

Методологија рада ревизије система расхода обухвата:

•упознавање са Стратегијом, циљевима и ризицима организације;

•преглед релевантних закона, подзаконских и интерних аката, укључујући и интерне процедуре;

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

•преглед, анализу и оцену документације;

•друге ревизорске алате и технике.

Као практични пример студија случаја представља симулацију интерне ревизије система расхода (подсистем: поручивање и плаћање обавеза добављачима) у Предузећу 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 папира[[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 примењиво) |
| 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 плата - Тест адекватности и ефективности |
| 4.2.Х. Тестови |
| 5. Доношење закључака | 5.1. Образац за ревизијске налазе |
| ИЗВЕШТАВАЊЕ | 6. Извештавање | 6.1. Нацрт извештаја и План активности и препорука |
| 6.2. Извештај о извршеној ревизији система плата |
| 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: ПЛАНИРАЊЕ АНГАЖМАНА (серија Стандарда 2200), ИЗВОЂЕЊЕ АНГАЖМАНА (серија Стандарда 2300) и ИЗВЕШТАВАЊЕ (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)[[2]](#footnote-2) у примени од јануара 2017. године, 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 зарада.

# Увод

ПОЈАМ И ВРСТЕ ЈАВНИХ РАСХОДА

Јавни расходи су расходи за робе, услуге и друга давања која држава обезбеђује без директне и непосредне накнаде. Буџетски расходи и издаци Републике Србије, односно локалное власти, одређују се по појединачној намени у буџету.

Јавни расходи, сходно одредбама *Закона о о буџетском систему*, могу бити: расходи за запослене, расходи за робе и услуге, амортизација и употреба средстава за рад, отплате камата и пратећих трошкова задзживања, субвенције, дотације и трансфери, обавезно социјално осигурање и социјална заштита, остали расходи (порези, таксе, новчане казне и пенали...)

ЈАВНА ПРЕДУЗЕЋА И РАСХОДИ

Појам јавног предузећа, његов правни положај, а нарочито његово оснивање, пословање, управљање, имовина и друга питања од значаја уређени су Законом о јавним предузећима.

Јавна предузећа се оснивају од стране Републике Србије, аутономне покрајине или јединице локалне самоуправе, а један од главних циљева њиховог оснивања je обављање делатности од општег интереса и стицање добити. Делатности од општег интереса су делатности које су као такве одређене

законом у области: рударства и енергетике, саобраћаја, електронских комуникација, нуклеарних објеката, затим коришћења, управљања, заштите, уређивања и унапређивања добара од општег интереса и у општој употреби (путеви, шуме, воде, реке, језера, обале, бање, дивљач и др.), управљања отпадом и другим областима.

Треба напоменути да су комуналне делатности такође дефинисане као делатности од општег интереса и да, у складу са тим, у Србији послује велики број јавних комуналних предузећа (ЈКП). Уколико је субјект ревизије ЈКП важно је да се упознате са Законом о комуналним делатностима јер су њиме одређене комуналне делатности и уређени општи услови и начин њиховог обављања.

Расходи у јавним предузећима се највећим делом односе на:

* Пословне расходе
* Финансијске расходе
* Остале расходе

Највећи удео у укупним расходима јавних предузећа чине пословни расходи. Они обухватају трошкове зарада запослених, набавну вредност продате робе, трошкове материјала, трошкове амортизације, отпис потраживања и сл.

Као што је већ наведено, у овој студији случаја ће бити приказана симулација ревизије система расхода (подсистем: поручивање и плаћање обавеза добављачима) у јавном предузећу у ком сте ви запослени као интерни ревизор.

Основни циљ ревизије је да директору Предузећа пружите разумно уверавање да су системи интерне контроле пословних расхода у Предузећу адекватни и ефективни.

Планирање ангажмана

Ваша ревизија планирана је Годишњим планом Службе за интерну ревизију Предузећа. Претходно је извршена процена ризика за ревидирани систем која се налази у РД 2.1. Матрица ризика.

Приликом припреме ревизорског ангажмана размотрили сте обим посла који је потребан за спровођење ангажмана, сложеност система, материјалност и значај, вероватноћу значајних грешака, могућност преваре или неусклађености и адекватност и ефективност процеса управљања организацијом, управљања ризиком и контролама (IIA Стандард 1220 Дужна професионална пажња).

Предузеће је у поступку успостављања система финансијског управљања и контроле У наставку је дата дефиниција, циљеви 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[[4]](#footnote-4).

|  |  |
| --- | --- |
| **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: |
|  | * идeнтификoвaњe ризикa, прoцeну ризикa и упрaвљaњe ризикoм oд стрaнe рукoвoдиoцa свих нивoa кoд кoрисникa jaвних срeдстaвa[[5]](#footnote-5); |
| * 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 ваш задатак у односу на управљање ризиком и контролу дефинисан стандардима.

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[[6]](#footnote-6), кроз

материјал и радне примере у наставку, сваку контролу ћете 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).

''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

Претходне године Државна ревизорска институција вршила је ревизију финансијских извештаја и правилности пословања Предузећа, па су вам од значаја налази који се односи на ревидирани систем, као и Одазивни извештај у коме Предузеће наводи које је мере предузело поводом отклањања утврђених неправилности. Није било других контролних органа у претходне три године.

## Планирање ангажмана

### Корак I

### *Припрема и планирање*

Професионални приступ сваком задатку је добра припрема[[7]](#footnote-7).

„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 ћете се адекватно припремити, одакле треба да кренете, како да себи поставите циљеве, колико ће вам времена бити потребно?

На првом месту потребно је упознати се са Стратегијом, циљевима и ризицима Предузећа, 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 сте допис – Писмо најаве (РД 1.1.) којим ћете се најавити руководиоцима организационих јединица у коме их обавештавате да вам је у плану ревизија система расхода уз молбу да одржите заједнички састанак на коме би размотрили питања од значаја, усагласили ставове и договорили се око формалног почетка ревизије.

На састанак одлазите добро припремљени[[8]](#footnote-8), упознати са релевантним регулаторним и интерним оквиром – **Прилог 1 – Правни оквир.**

Усаглашеност (или усклађеност) представља пословање у складу са законима, прописима, унутрашњим актима и уговорима, а контроле које се успостављају су директивне али делују превентивно. Kако би извршили процену наведених контрола морате добро проучити регулаторни и интерни оквир.

Састанку присуствује директор Предузећа и руководиоци свих организационих јединица.

Након краћег увода, сагласили сте се да су основни циљеви ревизије[[9]](#footnote-9) у систему расхода:

* Потврда да се пријем робе и услуга и њихово плаћање врши у складу са законом и интерним актима;
* Потврда да су у пословним књигама евидентирани и коректно, тачно и благовремено вредновани сви пословни расходи;
* Процена да су интерне контроле у систему расхода адекватно дизајниране и ефективно функционишу;
* Потврда да је систем плаћања адекватно заштићен

Присутни су истакли да нема значајних питања у систему за које сматрају да ревизијом треба посебно обухватити[[10]](#footnote-10). Договорено време трајања ревизије је шест радних недеља[[11]](#footnote-11). Записник са почетног састанка (Прилог РД 1.2.) одлажете 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 Србији II део*

Након састанка прелазите 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 ИР (где је примењиво),
* РД 1.4.План ревизије

### Корак II

### *Утврђивање циљева контрола и очекиваних контрола*

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.

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*

Да бисте се упознали са системом расхода, осим регулаторног оквира и интерних процедура, потребно је да утврдите: улазну документацију, активности у пословном процесу/пословним процесима, резултат који произилази из наведених активности, везу са осталим пословним процесима и процедурама, осталу документацију везану за пословни процес, ресурсе потребне за остваривање пословног процеса, одговорности и овлашћења, законе и прописе.

Под одговорним управљањем подразумева се да су контроле[[12]](#footnote-12) у систему адекватно дизајниране и ефективне, да су ризици сведени на минималну меру, да се утврђивање, контрола и наплата прихода обавља законито, поштујући принципе економичности, ефективности и транспарентности, да постоји јасна подела дужности, надзор над свим активностима и да све наведено води остварењу циљева организације.

Из контролног оквира треба да произађе да у систему постоји 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[[13]](#footnote-13).

Управо на бази дефинисаних контрола у систему, планирате и разговоре са одговорним лицима.

Из праксе су се издвојили типични ризици у систему расхода (поручивање и плаћање обавеза добављачима) на које је потребно обратити пажњу и то:

**Р1** Није донет интерни акт којим су ближе дефинисане процедуре приликом набавке и плаћања

**Р2** Запослени су упознати са писаним процедурама којима се ближе уређује систем расхода али их доследно не примењују;

**Р3** Не поштује се принцип oдвojeнoсти функциja приликом плaсирaњa пoруџбенице, приjeмa рoбe или услугa и плaћaњa истих;

**Р4** Нетачан износ плаћен добављачу;

**Р5** Евидентирање обавезе није извршено на прави начин;

**Р6** Уплата није извршена на време;

**Р7** Приступ систему плаћања имају неовлашћена лица;

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

Из ког разлога треба да се осврнете на *ризике од превара*[[14]](#footnote-14)[[15]](#footnote-15)?

Типични ризици од превара у систему расхода су саставни део појединих категорија наведених ризика, али смо за потребе ове Студије исте и разрадили у РД2.1. Матрица ризика.

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

* Идентификацији циљева и ризика њиховог достизања,
* Утврђивању значајности ризика, узимајући у разматрање утицај и вероватноћу,
* Утврђивању одговарајућег одговора на значајне ризике (прихвати, прати, пренеси, умањи или избегни),
* Утврђивању кључних контрола које руководство користи за управљање ризицима,
* Процењивању адекватности дизајна као помоћ при утврђивању да ли је одговарајуће тестирати ефективност контрола,
* Тестирању контрола за које се сматра да су адекватно дизајниране ради утврђивања да ли се одвијају на предвиђени начин. [[16]](#footnote-16)

Након анализе типичних ризика, упознајемо се са контролама у систему расхода у фази припреме ревизије. Осим постојећих контрола, помоћу Матрице ризика и контрола дефинисане су и очекиване контроле које представљају критеријум, стандард, најбољу праксу (РД 2.2. Преглед контрола) за ревидирани систем и начин на који ће се извршити оцена контрола (РД 2.3. Програм тестирања контрола)[[17]](#footnote-17)

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[[18]](#footnote-18); 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 расхода, на основу којих ће се спроводити даљи кораци су:

**Циљ контрола 1**: Сва набављена добра и услуге су плаћени у складу са законом, подзаконским и интерним актима;

**Циљ контрола 2**: Сва плаћања су тачно обрачуната и класификована;

**Циљ контрола 3**: Примљена добра и услуге од валидних добављача су плаћена;

**Циљ контрола 4**: Систем плаћања је сигуран и заштићен од могуће манипулације

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 Предузећа, процену ризика за конкретан систем и приступом који је својствен активности интерне ревизије 3Е (економично, ефикасно, ефективно), дефинишете конкретне циљеве контрола у ревизији коју спроводите.

Пример категорија базиран на ризицима:[[19]](#footnote-19)

|  |  |
| --- | --- |
| **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: Извештајa Државне ревизорске институције, (није било других контролних органа), интерних правилника, 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), података из главне књиге и помоћних евиденција, у РД 3.2. Опис система уносите како систем расхода у Предузећу заиста функционише.

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

|  |  |
| --- | --- |
| На бази питања формулисаних у РД 3.1. Упитник интерне контроле, током интервјуа бележимо одговоре субјекта и уносимо опис активности.   |  | | --- | | Опис система | |
| Систем зарада |
| Припремио ... датум: |
| **Опис активности** |
| Предузеће је донело писану процедуру којом су ближе дефинисане набавке и плаћања добара и услуга |
| Сви запослени су упознати са постојањем и садржином донете процедуре. |
| Не врши се контрола квалитета пре пријема у магацин предузећа. |
| Не врши се валидација ванредних набавки. |
| Предузеће поседује листу лица који су одговорни за ауторизацију поруџбина. |
| Предузеће не поштује принип подвојености функција између пласирања поруџбине, пријема робе и услуга, као и плаћања истих |
| Донет је интерни којим дефинисана обавеза проверавања класификационог кода главне књиге на свим фактурама. |
| Предузеће врши аритметичку тачност фактуре, коју потврђује парафом одговорног лица. |
| Одговорна лица не врше повезивање фактура са поруџбеницом |
| Све фактуре се не евидентирају у пријемнику робе |
| Плаћања се врше у складу са правилником. |
| На основу интервјуа утврђено је да постоји ограничен приступ лозинкама. |
| На основу интервјуа утврђено је да се лозинка не мења једном у шест месеци. |

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 прикупите довољне, поуздане, релевантне и корисне информације и документацију којом их поткрепљујете.

Понављамо – Потребно је да 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.

На бази питања формулисаних у РД 3.1. Упитник интерне контроле, током интервјуа бележимо одговоре субјекта и уносимо опис активности.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | |  | | --- | | Ход кроз систем | |  |
|  | Систем расхода |  |
|  | Припремио ... датум: |  |
|  | **Опис активности** | **Документ/интервју** |
| 1 | Предузеће је донело писану процедуру којом су ближе дефинисане набавке и плаћања добара и услуга | Процедура о ближем уређењу набавке и плаћања добара и услуга |
| 2 | Сви запослени су упознати са постојањем и садржином донете процедуре. | Интервју, мејл руководиоца |
| 3 | Не врши се контрола квалитета пре пријема у магацин предузећа. | Интервју |
| 4 | Не врши се валидација ванредних набавки. | Интервју |
| 5 | Предузеће поседује листу лица који су одговорни за ауторизацију поруџбина. | Овлашћење лица за пријем поруџбине |
| 6 | Исти запослени врши пласирања поруџбине, пријема робе и услуга, као и плаћања истих | Интервју, наруџбеница, пријемница, налог за плаћање |
| 7 | Донет је интерни којим дефинисана обавеза проверавања класификационог кода главне књиге на свим фактурама. | Процедура за проверавање класификационог кода главне књиге |
| 8 | Предузеће врши аритметичку тачност фактуре, коју потврђује парафом одговорног лица. | Интевју, фактура са парафом |
| 9 | Одговорна лица не врше повезивање фактура са поруџбеницом | Интервју |
| 10 | Све фактуре се не евидентирају у пријемнику робе | Пријемни робе, фактуре за месец мај |
| 11 | Плаћања се врше у складу са правилником. | Интервју |
| 12 | Постоји ограничен приступ лозинкама. | Интервју |
| 13 | Лозинка не мења једном у шест месеци. | Интервју |

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.

Пример књижење настале обавезе и исплате добављача (рачун за електричну енергију) врши се на следећи начин:

|  |  |
| --- | --- |
| Број конта | Назив конта |
| Дугује / Потражује | Опис промене |
| 513 | Добављачи у земљи |
| 270 | ПДВ |
| 435 | Добављачи у земљи |
| - Настанак обавезе | |
| 435 | Добављачи у земљи |
| 241 | Текући (пословни) рачун |
| - Исплата обавезе | |

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, нерегуларности, неефикасности и других пропуста који онемогућавају остваривање циљева руководства;
* 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.[[20]](#footnote-20)

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[[21]](#footnote-21).

Ради практичног појашњења: често ћемо у пракси поставити очекивану контролу – *Лозинке за приступ апликацији 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 сте 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, а 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.**

Ограничени ресурси, велики трошкови прегледа целокупне документације, као и недостатак времена су најчешћи разлози који од интерних ревизора захтевају да користе узорковање. Статистичке методе омогућавају квантитативну процену тачности и поузданости резултата узорковања.

Ревизијско узорковање је примена ревизијских поступака на мање од 100% јединица популације на такав начин да постоји вероватноћа да свака јединица буде изабрана, а са циљем да се дође до разумне основе за доношење закључака о целој популацији.

Применом принципа статистике, ревизори могу тестирати релативно мали узорак који им омогућава да изведу закључак о целој популацији са мерљивом поузданошћу. Узорак треба бити репрезентативан како би се закључак изведен из узорка могао применити на целу популацију.

Најчешће коришћене методе узорковања у ревизији су атрибутивно и варијабилно узорковање.

Атрибут је квалитативна карактеристика коју јединица популације поседује или не поседује (нпр. постоји или не постоји потпис/параф овлашћене особе која врши контролу на документу који је предмет контроле), а кораци који се примењују су:

* Одредити циљ теста контроле
* Дефинисати атрибут који се тестира и девијације од атрибута
* Дефинисати популацију која се тестира
* Одредити величину узорка (што је већа популација потребан је већи узорак – максимални узорак за популацију је 60 јединица – најбоља пракса)
* Избор узорка
* Тестирање јединица узорка
* Оценити резултате узорка и дефинисати закључке
* Документовати цео поступак

Варијабилно узорковање се користи код континуираних варијабли, као што су новчани износи, тежина, број дана итд. Обезбеђује информацију о томе да ли неки новчани износ (нпр. стање потраживања) садржи материјалну грешку. Потребно је дефинисати популацију и јединицу узорка. Одступања утврђена на узорку се пројектују на целу популацију и с тим у вези се доносе закључци о ефективности контрола на нивоу популације.

Када популација није хомогена пожељна је стратификација популације. Она подразумева поделу популације у подгрупе (стратуме) које су више хомогене, а сваки стратум се посебно узоркује.

ПРИМЕР:

* У субјекту ревизије правилником је дефинисано да свака продаја на одложено, преко одређеног лимита, буде одобрена од стране финансијског директора.
* Доказ одобрења су иницијали финансијског директора на продајним фактурама. (иницијали су АТРИБУТ)
* Ревизор тестом потврђује да ли свака фактура (јединица узорка) која се односи на одложено плаћање садржи иницијале финансијског директора. Популација за тестирање су све фактуре које се односе на одложено плаћање, али пошто их има много ревизор бира одговарајућу величину узорка. (нпр. узорак величине од 25 јединица)
* Пошто је одредио величину узорка ревизор одређује начин на који ће изабрати узорак (случајни узорак).
* Након тога ревизор врши увид сваке ставке узорка у погледу дефинисаног атрибута тј проверава свих 25 фактура појединачно и утврђује да ли садрже иницијале финансијског директора и на крају доноси закључак теста.
* Закључак теста (односи се на атрибутивне узорке), уколико од 25 фактура две или више фактура не садрже иницијале директора закључак је да контроле нису ефективне. Уколико једна фактура не садржи иницијале директора, узорак се проширује на још 25 фактура, уколико се покаже на проширеном узорку да једна или више фактура не садрже иницијале дирекотора закључак је да контроле нису ефективне.

За велике узорке – популације преко 250 јединица и “0” очекивана девијација

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Инхерентни ризик** | |  |
| **Значајност** | **Вероватноћа** | **Минималан узорак** |
| Висок | Висока | 60 |
| Висок | Средња | 40 |
| Средњи | Висока | 40 |
| Средњи | Мала | 25 |

Погледати детаљније – Нови приручник II део

За велике узорке – популације испод 250 јединица и “0” очекивана девијација

|  |  |
| --- | --- |
| **Учесталост** | **Минималан узорак** |
| Квартално | 2 |
| Месечно | 2-4 |
| Полу - месечно | 3-8 |
| Недељно | 5-9 |

Погледати детаљније – Нови приручник II део

Предлози за садржину тестова:

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, могао да има квалитетну и поуздану основу за свој рад.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Тест 1. Подела дужности** | | | | |
| Р.бр | Број фактуре | Потпис лица које је фактуру примило | Потпис лица које је фактуру контролисало | Потпис лица које је фактуру одобрило |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Тест 2. Доказ о достави излазне фактуре** | | | |
| Р.бр | Број фактуре | Датум доставе купцу | Доказ о достави |

Пратећа радна документа:

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

### Корак V

### *Доношење закључака*

Након претходно спроведених корака на вама је да у РД 5.1. Образац за ревизијске налазе пренесете закључке из тестова, а уједно да ревидирате свој рад и уверите 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 морате документовати.**

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

IIA СТАНДАРД 2330 ДОКУМЕНТОВАЊЕ ИНФОРМАЦИЈА

Закључке најпре формулишете у РД 4.1. Матрица система зарада – тест адекватности и ефективности, у односу на евентуалне слабости у контролама. Закључци су веома 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*

Извештај је круна вашег рада и приликом писања извештаја важно је да знате ко су читаоци извештаја, шта очекују од извештаја и шта ви желите да постигнете.[[22]](#footnote-22)

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

IIA СТАНДАРД 2420 КВАЛИТЕТ ИЗВЕШТАВАЊА

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

Садржина Плана активности/препорука:

ПРИЛОГ \*\* – ПЛАН АКТИВНОСТИ/ПРЕПОРУКА

| **Редни број** | **Препорука** | **Значај** | **Договорена мера** | **Планиране активности/Коментар руководства** | **Одговорно лице** | **Рок за спровођење** |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  |  |  |  |

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.

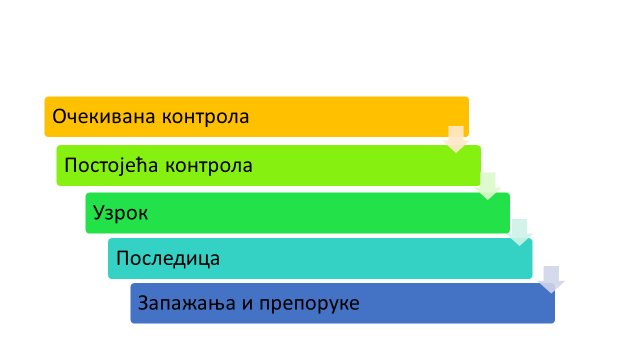
Пожељно је да у наведеним ситуацијама у Коначни извештај укључимо и Одговор субјекта ревизије и наше образложење како би руководилац КЈС био упознат са свим детаљима.

Приликом писања извештаја треба обратити пажњу на следеће:

* узети у обзир потребе читалаца,
* начин изражавања треба да буде једноставан, неоптерећен техничким изразима, а реченице кратке и конкретне,
* листе, графикони, дијаграми, табеле, илустрације и други графички прикази помажу да се нагласе кључне поруке,
* тон извештаја треба да буде конструктиван, неконфликтан.[[23]](#footnote-23)

Уколико у резимеу на креативан начин успете да истакнете суштину из самог извештаја, онда ћете навести читаоца да прочита цео извештај. Њега пишете на крају и трудите се да у њему сублимирате све најважније делове извештаја. Уколико вам успе да га напишете на једној страни значи да сте веома вешти. Државна ревизорска институција израђује на једној такозваној 'шареној страни' резиме издатог извештаја који вам може послужити као модел.

Како би се лакше снашли приликом писања, у 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.[[24]](#footnote-24)

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). [[25]](#footnote-25)

**Пример:**

Налаз:

Поштовање принципа одвојености функција између пласирања поруџбине, пријема робе и услуга и плаћања истих (Очекивана контрола).

У поступку ревизије утврђено је да исто лице врши поруџбину робе и услуга и врши пријем истих, уз недоследну примену документовања извршене контроле, коју потврђује својим потписом на пријемници, као и да предузеће није извршило анализирање и ажурирање интерног акта којим су дефинисани процеси набавке и плаћања добара и услуга у складу са чланом 6. став 3. Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору (Постојећа контрола).

Услед неажурирања интерног акта са Правилником о систематизацији радних места долази до преклапања наведених функција (Узрок).

Препорука (заснована на стању):

Препоручује се руководству предузећа да успостави адекватне контролне механизме који ће обезбедити да се поруџбина роба и услуга, односно пријем истих врши на начин да се поштује принцип одвојености функиција, као и да се доследно документују извршене контроле исправности пријемница.

Налаз:

Приступ информационом систему је ограничен лозинкама и само овлашћена лица имају приступ (Очекивана контрола).

У поступку ревизије је утврђено да не постоји посебна писана процедура за контролу приступа информационом систему. Такође је, прегледом документације и кроз интервју са руководством предузећа и са запосленима који су укључени у процесе који се односе на систем расхода, односно плаћања обавеза према добављачима, утврђено да се у предузећу администрирање корисничких налога и контрола приступа систему за плаћање као што је креирање и деактивирање налога, додела корисничких улога – рола, периодична промена лозинке врши без посебне писане процедуре (Постојећа контрола).

Постоји ризик да услед непостојања формалне процедуре за администрирање корисничких налога и контролу приступа, дође до пропуста, у вези са администрирањем корисничких налога и контролом приступа систему (Узрок), који за последицу могу довести до злоупотребе и грешака са штетним последицама које накнадно није могуће адресирати због чега је отежан поступак утврђивања одговорности и предузимања активности да се исти не понављају (Последица).

Препорука (заснована на стању):

Препоручује се руководству предузећа да успостави контролни механизам који ће обезбедити да се поступање и комуникација у вези са администрирањем корисничких налога и контролом приступа систему за плаћање уреди посебном писаном процедуром.

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 сачињава се након Резимеа. Након тога, у уводном делу извештаја је потребно навести основне податке о самом предмету ревизије, законском оквиру, ревизорском тиму, циљу, обиму и методологији рада, налазима претходних ревизија и контрола (уколико их је било). Смерница за садржину ревизорског извештаја је у наставку[[26]](#footnote-26).

**Напомена:** уколико је Државна ревизорска институција у претходном периоду ревидирала систем који је предмет ваше пажње, онда вам је осим основног потребан и Одазивни извештај из кога можете да утврдите да ли се поступило по датим препорукама.

Попуњен и потписан План активности/препорука који вам је након усаглашавања и доставе Нацрта извештаја достављен, скенирате и он чини саставни део Извештаја. Закључак, односно ниво уверавања уносите 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.

ИЗВЕШТАЈ О ИЗВРШЕНОЈ РЕВИЗИЈИ СИСТЕМА расхода

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: Сва набављена добра и услуге су плаћени у складу са законом, подзаконским и интерним актима;

4.2. Циљ контроле 2: Сва плаћања су тачно обрачуната и класификована;

4.3. циљ контроле 3: Примљена добра и услуге од валидних добављача су плаћена;

4.4. Циљ контроле 4: Систем плаћања је сигуран и заштићен од могуће манипулације.

V ЗАКЉУЧАК

VI ЗАВРШНИ САСТАНАК

VII ОДГОВОР НА НАЦРТ ИЗВЕШТАЈА

Пример Извештаја - сегменти:

**Извештај о извршеној интерној ревизији система зарада**

**Предмет ревизије:**Систем расхода

**Пeриoд рaдa нa тeрeну:** 23. септембар 2019.-26.новембар 2019. гoдинe

**Дaтум издaвaњa Извештаја**: 16. децембар 2019. гoдинe

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

**ЛИСTA ЗA ДИСTРИБУЦИJУ ИЗВEШTAJA** – Директор јавног предузећа

**Резиме**

Ревизија система расхода у Предузећу извршена је у складу са годишњим планом интерне ревизије, са циљем да се изврши процена да су интерне контроле у систему расхода адекватно дизајниране и ефективно функционишу, да се пријем робе и услуга и њихово плаћање врши у складу са законом и интерним актима, да су евидентирани у пословним књигама и коректно, тачно и благовремено вредновадни сви пословни расходи, као и да је систем плаћања адекватно заштићен. Ревизијом су обухваћене 2018. и 2019. година.

Обавезе према добављачима у 2018. износе xxxxxxx, док су 2019. години незнатно нижи и износе xxxxxxx. Посебан осврт у ревизији система имали смо на усаглашеност са постојећим регулаторним оквиром.

У поступку ревизије система интерних контрола расхода, откривени су недостаци који су везани за доследну примену писаних процедура, односно интерних аката, неовлашћено коришћење приступне шифре приликом приступа информационом систему, а који су наведени у самом извештају заједно са препорукама. Све препоруке су прихваћене, одређена су одговорна лица и рокови за спровођење.

Посебно се захваљујемо запосленима на сарадњи у поступку обављања ревизије.

У ревидираном систему постоји успостављен систем контрола које су у начелу ефективне, али су запажене слабости које су ризичне по остварење једног од циљева контроле. Спровођење датих препорука допринело би унапређењу функционисања система интерних контрола у Предузећу.

**Главни део извештаја**

У оквиру првог циља интерни ревизори спровели су контролне поступке и процедуре у Служби за финансијско-рачуноводствене послове и Службе магацинског пословања, увидом у систем за плаћање и провере комплетности свих плаћања обавеза према добављачима, посебно документацију везану за плаћање, фактуре, пријемнице, наруџбенице и остало, за ревидирани период, као и у интерна акта Предузећа којима се регулише предметна област.

#### НАЛАЗ 1

У поступку ревизије утврђено је да исто лице врши поруџбину робе и услуга и врши пријем истих, уз недоследну примену документовања извршене контроле, коју потврђује својим потписом на пријемници, као и да предузеће није извршило анализирање и ажурирање интерног акта којим су дефинисани процеси набавке и плаћања добара и услуга у складу са чланом 6. став 3. Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору.

**Препорука 1**: Препоручује се руководству предузећа да успостави адекватне контролне механизме који ће обезбедити да се поруџбина роба и услуга, односно пријем истих врши на начин да се поштује принцип одвојености функиција, као и да се доследно документују извршене контроле исправности пријемница.

#### НАЛАЗ 2

У поступку ревизије је утврђено да не постоји посебна писана процедура за контролу приступа информационом систему. Такође је, прегледом документације и кроз интервју са руководством предузећа и са запосленима који су укључени у процесе који се односе на систем расхода, односно плаћања обавеза према добављачима, утврђено да се у предузећу администрирање корисничких налога и контрола приступа систему за плаћање као што је креирање и деактивирање налога, додела корисничких улога – рола, периодична промена лозинке врши без посебне писане процедуре.

**Препорука 2:** Препоручује се руководству предузећа да успостави контролни механизам који ће обезбедити да се поступање и комуникација у вези са администрирањем корисничких налога и контролом приступа систему за плаћање уреди посебном писаном процедуром.

**Закључак/Уверавање**

Спрoвoђeњeм рeвизиje интeрних кoнтрoлa систeмa расхода откривени су недостаци који су везани за доследну примену писаних процедура, односно интерних аката, неовлашћено коришћење приступне шифре приликом администрирања корисничких налога и контрола приступа систему за плаћање као што је креирање и деактивирање налога, додела корисничких улога – рола, периодична промена лозинке врши се без посебне писане процедуре.

Узимајући у обзир све околности наведене у главном делу извештаја запажене су слабости које су ризичне по остварење једног од циљева контроле и стекли смо адекватно уверавање у адекватност и ефективност оперативних контрола у систему расхода.

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 расхода

### Корак VII

### *Follow up*

Процес праћења степена имплементације датих препорука успоставља руководилац интерне ревизије ради утврђивања да ли су корективне активности ефективно спроведене и да ли је директор Предузећа прихватио 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[[27]](#footnote-27):

* 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 расхода обухвата (заокружи тачан одговор): 2. Преглед релевантних закона, подзаконских и интерних аката, укључујући и интерне процедуре, 3. Преглед међународних стандарда за професионалну праксу интерне ревизије, 4. Преглед пописних листа имовине, 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. Предузеће је донело писану процедуру којим су дефинисане набавке и плаћања добара и услуга, 3. Неблаговремена иплата фактура, 4. Предузеће врши аритметичку тачност фактуре, коју одговорно лице потврђује парафом |  |
| 1. Заокружити радна документа која прате фазу Припрема и планирање ревизије: 2. Писмо најаве, Записник са почетног састанка, Налог (према потреби), План ревизије. 3. Писмо подршке, Изјава са саслушања, Аудио и видео снимак са састанка, Пост на друштвеној мрежи – заједничка фотографија са састанка. |  |
| 1. Шеф одељења за финансије је кума Ваше тетке, да ли постоји потенцијална претња по објективност: 2. Постоји и треба је обелоданити, у складу са Повељом и Етичком кодексом. 3. Не постоји, треба занемарити познанство. |  |
| 1. Заокружите ризике у систему расхода: 2. Нетачан износ плаћен добављачу 3. Није донет интерни акт којим су ближе дефинисане процедуре приликом набавке и плаћања 4. Ауторизација обрачуна и исплате зарада и књиговодствене евиденције зарада су одвојене функције |  |
| 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 спроводите ревизију. 3. Не треба усагласити са организационим деловима где спроводите ревизију. |  |
| 1. За сваку ревизију потребно је водити две врсте евиденција и то: 2. стални и текући радни досије, 3. стални и привремени радни досије, 4. текући и привремени радни досије. |  |
| 1. Програм тестирања је радни документ који се израђује у фази: 2. Припреме и планирања ревизије 3. Утврђивања циљева контрола и очекиваних контрола 4. Идентификовање, оцена и тестирање контрола |  |
| 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 документацију 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 расхода: 2. Представићете се и навести која је ваша улога у организацији. 3. Навешћете сва конта на којима су прокњижени расходи за запослене и обавезе по основу зарада. 4. Навешћете сврху и циљ ревизије, кључне налазе и препоруке. |  |
| 1. Субјект ревизије доставио је благовремено Одговор на Нацрт извештаја. Након разматрања, да ли ћете исти: 2. Укључити у коначан извештај и дати додатно образложење уколико је неопходно. 3. Нећете укључити у коначан извештај јер сматрате да ништа битно није написано. 4. Одговорићете усмено када сретнете колеге да сте примили Одговор и да је све ОК. |  |
| 1. Након истека датог рока за спровођење препорука, руководилац Службе за финансијско-рачуноводствене послове није вам доставио Извештај о поступању по датим препорукама и статус препорука. Након дописа који сте упутили, добијате усмени одговор да ће се накнадно бавити вашим препорукама када прође завршни рачун. У тој ситуацији: 2. Замолићете да вам писаним путем потврде да им је потребан додатни рок. 3. Ништа нећете урадити, ви сте ваше након предаје Извештаја завршили. 4. Направићете писану белешку и затворити поступак праћења поступања по датим препорукама. |  |
| **II део** |  |
| 1. Наведите 5 нивоа уверавања у адекватност и ефективност система интерних контрола? |  |
| 1. Наведите основне циљеве ревизије у систему расхода? |  |
| 1. Набројте пет ризика који су својствени систему расхода? |  |
| 1. Набројте пет контрола које су одговор на одређене ризике у систему расхода? |  |
| 1. Субјект ревизије је за ревидирани период исплатио обавезе према добављачима на основу 400 фактура. Већина фактура је са материјално значајним износима па је ризик оцењен као висок. Која би према вашој процени била адекватна величина узорка (образложити) за тестирање? |  |
| 1. Формулишите тест којим потврђујете да су одговорна лица вршила контролу плаћања фактура добављачима. |  |

# Прилози:

### 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. 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-4)
5. Компарација са чланом 7. Правилника о заједничким критеријумима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору, ''Сл.гласник РС'', бр. 89/19 [↑](#footnote-ref-5)
6. Видети и :Финансијско управљање и контрола, Први модул, Министарство финансија Централна јединица за хармонизацију [↑](#footnote-ref-6)
7. Видети и Приручник за интерну ревизију у Републици Србији II део [↑](#footnote-ref-7)
8. Видети и Приручник за интерну ревизију у Републици Србији III део – Вештине и технике комуникације [↑](#footnote-ref-8)
9. Видети и Водич за примену 2210 – Циљеви ангажмана, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-9)
10. Видети и Водич за примену 2220 – Обухват ангажмана, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-10)
11. Видети и Водич за примену 2230 – Расподела ресурса ангажмана, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-11)
12. 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-12)
13. Приручник за интерну ревизију у Републици Србији II део [↑](#footnote-ref-13)
14. Видети и Практични водич ”Интерна ревизија и преваре„ - IIA децембар 2009. године и IIA Становиште „Преваре и интерна ревизија”, јануар 2019. године [↑](#footnote-ref-14)
15. *„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-15)
16. Водич за примену 2130- Контрола, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-16)
17. Видети и Водич за примену 2240 – Програм рада ангажмана, Међународни оквир професионалне праксе (МОПП-IPPF) [↑](#footnote-ref-17)
18. 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-18)
19. Извор: Приручник за интерну ревизију у Србији – Други део [↑](#footnote-ref-19)
20. Видети и Приручник за интерну ревизијуI и II део [↑](#footnote-ref-20)
21. Интерна ревизија – управљање, ризици, контрола, Институт за економику и финансије, група аутора, стр.55 [↑](#footnote-ref-21)
22. Видети и Приручник за интерну ревизију у Србији III део – Припрема ревизорског извештаја [↑](#footnote-ref-22)
23. Видети и Водич за праксу ''Ревизорски извештаји – саопштавање резултата ревизије уверавања'', IIA Global [↑](#footnote-ref-23)
24. Видети и Водич за праксу ''Ревизорски извештаји – саопштавање резултата ревизије уверавања'', IIA Global [↑](#footnote-ref-24)
25. Видети и Водич за примену 2320 – Анализа и процена [↑](#footnote-ref-25)
26. Видети и Допунску смерницу-Водич за праксу”Ревизорски извештаји-саопштавање резултата ревизорског уверавања„ - IIA октобар 2016. [↑](#footnote-ref-26)
27. Видети Приручник за интерну ревизију у Републици Србији III део – Накнадне ревизије/праћење [↑](#footnote-ref-27)