

ИНТЕРНА РЕВИЗИЈА У ЈАВНОМ СЕКТОРУ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

**ПРИНЦИПИ, СТАНДАРДИ И ПОЛИТИКЕ
ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ**

УВОД У ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ У СРБИЈИ

Увод у јавни сектор

Закон о буџетском систему, прописује да су запослени на вођењу јавних послова и управљању јавним средствима у потпуности одговорни за вођење тих послова у складу са законом и одговарајућим стандардима, као и да се јавна средства морају чувати и користити економично, ефикасно и ефективно.

Поред тога, један од циљева политике Владе јесте да јавни сервис реагује брже и пружа квалитетније услуге које су интегрисане, усмерене ка корисницима и концентрисане на резултат, што захтева и да цео систем буде усмерен ка мерењу успешности (перформанси). Ово ће за последицу имати ефикаснију и делотворнију реализацију јавних програма и пројеката, те безбедност и чување јавних средстава.

Интерна ревизија у јавном сектору представља важну део у концепта управљачке одговорности будући да јача одговорност руководиоца, како у смислу изабраних, односно постављених лица, тако и у смислу корисника, пореских обвезника и грађана у ширем смислу, што се постиже кроз:

- независност ревизора од субјекта ревизије;
- широк делокруг рада ревизије у јавном сектору, који обухвата регуларност, „доличност“ и „вредност за новац“,

Шири циљеви ревизије у јавном сектору

Интерни ревизори треба да схвате да у ревизији корисника јавних средстава постоји шири јавни интерес, који првенствено потиче од чињенице да су порески обвезници дужни да плате порез, те стога имају конкретан интерес да буду уверени да се јавним средствима управља на одговарајући начин.

Стога грађани очекују да организације јавног сектора, јавна средства користе искључиво оправдано и наменски, на најефикаснији начин, је неопходно да интерна ревизија у јавном сектору буде планирана у односу на ширу перспективу, односно узимајући у обзир да се јавним средствима мора управљати на одговарајући начин и у складу са концептом „вредност за новац“.

Интерна ревизија

Институт интерних ревизора (*The Institute of Internal Auditors (IIA)*) дефинише интерну ревизију на следећи начин:

ИНТЕРНА РЕВИЗИЈА ПРЕДСТАВЉА НЕЗАВИСНУ И ОБЈЕКТИВНУ ОЦЕЊИВАЧКУ И КОНСУЛТАНТСКУ АКТИВНОСТ ОСМИШЉЕНУ ДА „УВЕЋА ВРЕДНОСТ“ И ПОБОЉША ПОСЛОВАЊЕ ОРГАНИЗАЦИЈЕ. ИНТЕРНА РЕВИЗИЈА КРОЗ СИСТЕМАТИЧАН И ДИСЦИПЛИНОВАН ПРИСТУП КОЈИ ПРИМЕЊУЈЕ У ОЦЕЊИВАЊУ АКТИВНОСТИ, ОРГАНИЗАЦИЈИ ПОМАЖЕ У ОСТВАРИВАЊУ ЦИЉЕВА.

Законску основу за интерну ревизију у јавном сектору представља Закон о буџетском систему. Одредбе овог Закона прописују да је за успостављање и обезбеђење услова за адекватно функционисање интерне ревизије, одговоран руководиоца КЈС.

Интерна ревизија обавља се у складу са Међународним стандардима за професионалну праксу интерне ревизије (Стандарди) и Етичким кодексом Института интерних ревизора. Повељом о интерној ревизији уређује се улога интерне ревизије, те неопходно окружење у којем ревизија може ефективно да функционише и доприноси успешности организације.

СТАНДАРДИ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ И ЕТИЧКИ КОДЕКС

СТАНДАРДИ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ

Послови интерне ревизије обављају се у складу са међународно прихваћеним стандардима које је утврдио Институт интерних ревизора. Ови стандарди познати су и као Међународни стандарди за професионалну праксу интерне ревизије (Стандарди). Више информација може се наћи на сајту Института интерних ревизора www.theiia.org. Обавеза је свих интерних ревизора да се придржавају ових Стандарда.

Сврха Стандарда је да:

- утврде основне принципе исправне праксе интерне ревизије;
- пруже оквир за обављање и промовисање низа послова интерне ревизије, који „увећавају вредност“ организације и од којих она има користи;
- установе основу успешности послова интерне ревизије;
- подстићу побољшање процедура и активности организације.

Стандарди дефинишу основне захтеве за стручно извођење интерне ревизије и оцену ефикасности извођења. Међународно су применљиви на појединачном и корпоративном нивоу. Стандарди су подељени на Стандарде карактеристика и Стандарде извођења. Стандарди карактеристика односе се на карактеристике организација и појединаца који обављају интерну ревизију. Стандарди извођења описују природу интерне ревизије и обезбеђују квалитативне критеријуме на основу којих се може мерити учинак услуга интерне ревизије. Стандарди карактеристика и Стандарди извођења примењују се код свих услуга интерне ревизије. Стандарди примене надовезују се на Стандарде карактеристика и Стандарде извођења и постављају захтеве који се примењују на активности везане за уверавања или за саветодавне услуге, описују праксу за ефикасну примену Етичког кодекса, Дефиниције интерне ревизије и Међународних стандарда за интерну ревизију (Стандарди).

Услуге уверавања укључују објективну оцену доказа од стране интерног ревизора ради обезбеђења мишљења или закључака о ентитету, операцији, функцији, процесу, систему или другим предметима оцењивања. Природу ангажмана уверавања одређује интерни ревизор. Учесници услуга уверавања су, уопштено гледано, три стране: (1) лице или група директно повезана са ентитетом, операцијом, функцијом, процесом, системом или другим предметом – власник процеса, (2) лице или група која даје оцену – интерни ревизор и (3) лице или група која користи оцену – корисник.

Саветодавне услуге се у начелу обављају по посебном захтеву клијента ангажмана. Природа и обухват саветодавних услуга предмет су договора с клијентом ангажмана. Саветодавне услуге укључују, уопштено гледано, две стране: (1) особу или групу која нуди савет – интерног ревизора и (2) особу или групу која тражи и прима савет – клијента ангажмана. Приликом пружања услуга консалтинга интерни ревизор треба да сачува објективност и не сме да преузима на себе одговорности руководства.

Стандарди укључују Стандарде карактеристика - серија 1000, Стандарде извођења (перформанси) – серија 2000, и Стандарди примене.

ЕТИЧКИ КОДЕКС ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ

Сврха Етичког кодекса јесте да промовише етичку културу у професији интерне ревизије. За професију интерне ревизије Етички кодекс је неопходан будући да је ревизија заснована на поверењу које се придаје њеној објективној оцени управљања ризицима, контрола и управљања уопште. У Етичком кодексу дефиниција ревизије укључује више од две основне компоненте:

- Начела која су важна за струку и праксу интерне ревизије;
- Правила понашања која описују очекиване норме понашања интерних ревизора. Та правила служе као помоћ у тумачењу Начела у сврху практичне примене и намењена су за усмеравање етичког понашања интерних ревизора.

Примена и спровођење

Кодекс се односи на запослене који обављају послове интерне ревизије у складу са Законом о буџетском систему. Непоштовање етичких захтева који су наведени води покретању дисциплинског поступка против појединачца запослених на пословима интерне ревизије.

Начела

Од интерних ревизора очекује се да примењују и промовишу следеће принципе:

Интегритет. Интерни ревизори кроз свој интегритет стичу поверење, и тиме обезбеђују основу за поузданост сопственог просуђивања. Интерни ревизори:

- свој посао обављају поштено, одговорно и са дужном пажњом;
- поступају у складу са законима и прописима Републике Србије и податке обелодањују само кад се то захтева законом;
- не учествују свесно у незаконитим радњама, односно не баве се радњама које дискредитују професију интерне ревизије или организације;
- представљају и дају допринос законитим и етичким циљевима организације.

Објективност. Интерни ревизори морају да покажу највиши степен објективности у прикупљању, оцени и предочавању података везаних за активност, односно процедуру која је предмет ревизије. Интерни ревизори пружају избалансирану оцену свих релевантних околности без непотребног утицаја сопствених интереса, односно утицаја других лица на њихово мишљење. Интерни ревизори:

- не учествују у радњама, односно везама које могу угрозити или се може сматрати да угрожавају непристрасност ревизорске оцене. Поменуто учешће укључује оне радње, односно везе које могу бити у сукобу са интересима организације. Свако постојање сукоба интереса предочава се руководиоцу јединице интерне ревизије. У случају да сукоб интереса постоји код руководиоца јединице интерне ревизије, он ће га предочити руководиоцу организације;
- не прихватају дарове, поклоне, услуге или било шта што може угрозити или се може сматрати да угрожава професионални ревизорски суд;
- обелодањују све материјалне чињенице које су им познате, без чијег обелодањивања би се извештај о активностима које су предмет ревизије могао погрешно интерпретирати.

Поверљивост. Интерни ревизори поштују вредност и власништво података које приме и не обелодањују их без одговарајућег овлашћења, изузев у случајевима када постоји законска или професионална обавеза да то учине. Интерни ревизори:

- су опрезни у коришћењу и заштити података које су прикупили током обављања својих дужности;
- податке не користе зарад личне користи, односно на било који други начин који је противзаконит или наноси штету законитим и етичким циљевима организације;
- не обелодањују податке неовлашћеним.

Стручност. Интерни ревизори у обављању послова интерне ревизије примењују неопходно знање, вештине и искуство. Интерни ревизори:

- раде искључиво на пословима за које поседују неопходно знање, вештине и искуство;
- обављају послове интерне ревизије у складу са стандардима и методологијама интерне ревизије које је утврдила Централна јединица за хармонизацију Министарства финансија;
- воде рачуна о томе да стекну неопходне основне вештине потребне за вршење ревизије на ефективан и професионалан начин;
- преузимају одговорност за континуирано усавршавање своје стручности како би квалитет и ефективност интерне ревизије подигли на виши ниво.

Пример Етичког кодекса интерне ревизије приказан је у Прилогу А

ПОВЕЉА ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ

Сврха и садржај

Повеља интерне ревизије је интерни акт који потписују руководилац јединице интерне ревизије и руководилац корисника јавних средстава у којем се успоставља функција интерне ревизије. У Повељи интерне ревизије се наводи сврха, овлашћења, и одговорности интерне ревизије. Сваки руководилац јединице за интерну ревизију треба да припреми нацрт повеље, те да га размотри и усагласи са руководиоцем КЈС.

Сврха повеље је да јасно назначи улогу интерне ревизије, те да појасни окружење неопходно да би интерна ревизија могла да функционише ефективно и да организацији увећа вредност. Поред тога, повеља наводи и везу у раду између интерних ревизора и КЈС. Повеља интерне ревизије треба да:

- укратко наведе улогу интерне ревизије;
- представи обим посла интерне ревизије;
- објасни на који начин ће се обезбедити независност интерне ревизије;
- наведе одговорности руководиоца јединице за интерну ревизију и одговорности руководиоца КЈС;
- детаљно наведе структуру извештавања.

Стандардом 1000 – „Сврха, овлашћење и одговорност” је прописано да сврха, овлашћења и одговорности активности интерне ревизије морају бити формално дефинисани у повељи интерне ревизије у складу с Мисијом интерне ревизије и обавезним елементима Међународног оквира професионалне праксе (Основним принципима за професионалну праксу интерне ревизије, Етичким кодексом, Стандардима и Дефиницијом интерне ревизије). Руководилац јединице за интерну ревизију мора периодично да прегледа повељу интерне ревизије и да је подноси руководиоцу корисника јавних средстава на одобрење. Повеља интерне ревизије одређује позицију активности интерне ревизије у организацији, укључујући и природу односа функционалног извештавања руководиоца корисника јавних средстава, које врши руководилац јединице за интерну ревизију. Он даје овлашћење за приступање записима, особљу и средствима од значаја за извршење ревизија и дефинише обухват активности интерне ревизије.

Мисија интерне ревизије јасно изражава шта је то што интерна ревизија тежи да оствари у оквиру организације и у обавези је да то искаже у повељи интерне ревизије. Дефиниција Мисије интерне ревизије, прописана је у МОПП-у: „Мисија интерне ревизије је да унапреди и заштити вредности организације путем обезбеђења објективног уверавања заснованог на ризику, као и савета и увида”.

Пример повеље интерне ревизије приказан је у Прилогу Б

РЕВИЗОРСКИ ПЛАНОВИ

Планирање ревизија је неопходно будући да интерној ревизији омогућава: остваривање циљева, утврђивање приоритета и обезбеђивање ефикасног и ефективног коришћења ресурса. Планирање поред тога пружа:

- основу за процену будућих потреба за ресурсима;
- овлашћење да се поступа по плану, након што план одобри више руководство;
- стандард / репер у односу на који се може мерити стварна успешност;
- средство кроз које руководство треба да прихвати послове које обавља интерна ревизија;
- сталну евиденцију фактора који су узети у обзир приликом утврђивања плана, као и донетих судова (одлука).

Планирање је кључни део процеса ревизије и састоји се од три фазе које су приказане на слици 3.



Слика 3 – РЕВИЗОРСКИ ПЛАНОВИ

Стратегијско планирање

Стратегијско планирање или стратешки план је први део у којем се утврђују визија, мисија и циљеви јединице за интерну ревизију као и начин остваривања тих циљева. Оно представља основу за планирање ревизије током целокупног стратегијског периода. Стратешки план се доноси до краја текуће године за следећи трогодишњи период. Он се припрема у сарадњи и на основу консултација са руководиоцима организационих јединица КЈС. Стратешки план мора бити одобрен од стране руководиоца КЈС.

Стратешки плана може садржати оперативни вишегодишњи плана (радни план), у којем се утврђују потребни ресурси и обим ревизије за период који покрива план. Ажурирање оперативног вишегодишњег плана врши се сваке године у складу са процењеним ризиком и постигнутим напретком.

Добар стратешки план:

- помаже у идентификовању области које треба да буду предмет ревизије,
- омогућава објективан приступ дефинисању послова интерне ревизије који је заснован на процени ризика,

- помаже интерној ревизији приликом оцене система интерних контрола,
- интерној ревизији омогућава да оптимално користи ресурсе и побољша ефективност, и
- служи као основа за даље ревизорске планове.

Према Стандардима Института интерних ревизора планирање се врши на основу процене ризика, те планове је у складу са тим потребно ревидирати и ажурирати сваке године.

На доњој слици су представљене фазе у стратегијском планирању:



Слика 4 - ФАЗЕ У СТРАТЕГИЈСКОМ ПЛАНИРАЊУ

1. Утврђивање ревизорског окружења

Почетна тачка стратегијског планирања јесте добро разумевање контекста у којем организација функционише.

То подразумева разматрање питања као што су:

- оснивачки акт;
- мисија и визија организације;
- стратегија рада и развоја организације;
- стратешки циљеви организације;
- структура организације;
- подређене/зависне и/или надређене организације;
- прописи који уређују основну делатност организације;
- став руководства према контроли;
- подаци о општем нивоу контрола у организацији;
- став организације према ризицима – да ли је организација нерада да прихвати ризике, или је спремна да прихвати велике ризике;
- спремност руководства да прихвати промене, итд.

На основу тога утврдите оквири ревизорског окружења. На пример треба размотрити и: који ће период бити погодан за план (усклађеност са другим стратешким документима организације), као и шта желите да постигнете током периода који покрива план – могући циљеви су: „подизање свести о управљању ризицима у организацији“, „подршка у развоју одговорности у организацији“ и „подстицање руководства да користи циљеве“ итд.

2. Идентификовање система који могу бити предмет ревизије

Следећи корак представља идентификовање предмета ревизије. Ваш циљ треба да буде да идентификујете и дефинишете све системе (пословне процесе) који покривају циљеве и активности организације. Треба имати на уму да неки системи у потпуности покривају одређени(е) циљ(еве) руководства, док их други системи само делимично покривају. Корисно је да покушате да број система или група система сведете на број којим се може рационално управљати.

Неопходно је да сазнате више о организацији и њеној структури. Области за ревизију по системима или подсистемима могу се идентификовати кроз сарадњу са руководиоцима на различитим нивоима. Треба искористити рад претходних ревизија, као и знање и искуство које су кроз њих стекли интерни ревизори.

Остали могући извори података укључују:

- податке везане за управљање (структура и хијерархија руководства), као и политике и законе који могу пружити више детаља у погледу циљева;
- стратешки уговори, уговори о поверавању/преузимању послова;
- организационе шеме;
- однос са подређеним/надређеним организацијама;
- годишњи извештаји о остваривању циљева пословања;
- финансијски планови, корпоративни планови, пословни планови, планови ефикасности;
- финансијски извештаји и извештаји о извршењу буџета организационих јединица.

Поред идентификовања области по системима и подсистемима треба утврдити и следеће:

- међусобну повезаност система;
- системе који функционишу у више организационих целина, и
- мишљење руководства о областима, односно конкретним факторима који се сматрају високоризичним.

Као смерница могу да послуже и два најчешћа начина класификације система:

а) *по функцији* – подела система на функционалне типове који се разликује по улози коју имају у систему интерних контрола. У наставку су примери:

- Надзор/праћење – информациони системи углавном покривају све делове организације, и представљају „алатку“ за руководиоце на свим нивоима. Могуће је да посао који се обави на овим системима може да умањи напоре потребне за ревизију система на нижим нивоима. Уколико се организација ослања на такве системе као примарни инструмент, онда ови системи треба да буду приоритет у плану ревизије.
- Оперативни системи – системи кроз које се обављају послови организације, укључујући и питања везана за политику. Приоритет који се у ревизији даје овим системима зависи од њиховог нивоа и природе.
- Службе – административни системи као што су персонална служба, служба за набавку, маркетинг, финансије, продају, администрацију, планирање и радни простор покривају већину делова организације. За добро познате врсте система корисно је прилагодити постојећу ревизијску методологију и тако уштедети време потребно за припрему методологије. Иако сваки систем има одређене јединствене карактеристике, системи су често базирани на заједничкој моделу.

б) *по хијерархији*

- Више руководство организацију често посматра кроз релативно мали број области које се углавном подударају са организационом схемом. Ови системи носе одређене ризике, који могу бити везани за одговорности које имају носиоци извршења буџета (финансиског плана), као и за тачке кључне за успех организације. Уколико се системи анализирају на овај начин веза међу системима је нарочито важна. Системи су ретко ограничени на један део организације и обично постоји међусобна повезаност различитих делова организације.

Без обзира на метод класификације који се користи, руководиоца јединице за интерну ревизију треба да испита повезаност система у оквиру организације како би утврдио у којој мери налази

ревизије једног система могу бити релевантни за други систем. Када један систем делује као контрола над другом, ревизије се могу планирати на ефикаснији начин узимајући у обзир ове везе.

Без обзира на метод који се користи у класификацији система, планови ревизије треба да буду засновани на ревизији система. Циљ је да се испланира такав програм ревизија кроз које ће се прибавити докази који ће омогућити оцену адекватности система контрола руководства.

3. Процена ризика

Након што се идентификују системи, неопходно је урадити процену ризика, чиме ће се обезбедити аргументација за начин на који ће се користити ресурси ревизије у дугорочном периоду. Циљ је концентрисати се на оне активности које носе већи ризик за организацију као целину, односно извршити међусобно рангирање система да би се утврдили приоритети у процесу планирања.

Ризици се често утврђују кроз разговоре и упитнике са руководиоцима и запосленима, али и кроз дискусије самих ревизора. Обим ових активности зависи од трошкова и тешкоћа везаних за прикупљање података за оцену система.

Процена ризика је у суштини заснована на суду интерних ревизора, али је неопходно утврдити и користити одређене технике како би анализа била систематичнија и у одређеној мери објективнија. Ове технике су поткрепљене судом који ревизори донесу по питању приоритета и учесталости ревизија и помажу у идентификовању области које носе велики ризик који се иначе можда не може идентификовати на други начин. Свака фаза процене ризика треба да буде у потпуности документована.

Један од приступа који се најчешће користи у процени приоритета и учесталости укључује израчунавање индекса ризика. Овај приступ представља комбинацију утврђивања степена ризика за сваки од низа предодређених карактеристика или елемената система, и додељивање тежине сваком од њих, чиме се укључује и суд о њиховој релативној важности – на скали од 1 (низак) до 5 (висок) ризик. То омогућава израчунавање индекса ризика за сваки систем. У неке од уобичајених елемената ризика спадају:

- вредност трансакција/пословних промена;
- број трансакција/пословних промена;
- вредност прихода;
- вредност расхода;
- вредност и ликвидност средстава;
- карактеристике система;
- организациони фактори – број запослених, однос руководиоца и запослених, „промет“ (кретање) запослених;
- сложеност система;
- удаљеност од центра;
- стабилност система – тенденција, односно вероватноћа промена;
- посебни елементи који су карактеристични само за тај систем;
- осетљивост система – нпр. политичка осетљивост, општа јавност, групе које врше притисак;
- делокруг и утицај система;
- утицај система на будуће догађаје и одлуке;
- утицај система на друге системе;
- управљање и контрола;
- морал запослених – брзина „промета“ запослених;
- квалитет интерних контрола у систему;
- број контрола које у систему врше други системи;

- датум и налази последње ревизије;
- мишљење других контролних органа (нпр. екстерна ревизија, инспекција).

У одређивању тежине суд се доноси у односу на релативну важност различитих елемената. На пример, степен стабилности система може бити важнији од броја трансакција будући да системи који се мењају могу имати нове и недоказане интерне контроле. Организациони елементи као што су утицај једног система на други, односно утицај на низ подсистема, могу имати већу тежину него елементи који се односе само на дати систем. Слично томе, системи који имају далекосежне ефекте на будуће одлуке, нпр. предвиђања или истраживања и развој, могу имати већу тежину од система чији је ефекат тренутан.

Елементи и фактори тежине система треба да буду комбиновани у формулу која се може користити за израчунавање индекса ризика. У избору фактора тежине ревизори треба да избегавају да уносе пристрасност у формулу. Формулу треба проверити како би се обезбедило да мала одступања у елементима и факторима тежине не доведу до значајних измена у редоследу приоритета или учесталости, нарочито тамо где је неопходан и субјективан суд.

Систем утврђивања тежине треба да буде што једноставнији, где се обично користи скала од један до пет. Пример примене овог система у пракси приказан је у наставку:

Израчунавање индекса ризика

Фактори ризика	Систем 1			Систем 2			Систем 3			Систем 4		
	Рангирање (степен)	Тежина	Укупно	Рангирање (степен)	Тежина	Укупно	Рангирање (степен)	Тежина	Укупно	Рангирање (степен)	Тежина	Укупно
Укупно трошкови	2	5	10	5	5	25	5	5	25	3	5	15
Број трансакција	5	2	10	5	2	10	5	2	10	1	2	2
Број запослених	3	3	9	3	3	9	3	3	9	2	3	6
Директни расходи (изузев набавке)	2	4	8	5	4	20	2	4	8	3	4	12
Набавка	3	5	15	5	5	25	2	5	10	5	5	25
Осетљивост активности	3	3	9	2	3	6	2	3	6	4	3	12
Географска распрострањеност	3	4	12	5	4	20	5	4	20	3	4	12
Управљачки приступ	5	3	15	5	3	15	5	3	15	5	3	15
Индекс ризика			88			130			103			99

Након што се дефинишу системи и израчунају индекси ризика, руководиоца јединице интерне ревизије треба да размотри и усагласи резултате са руководством.

Након тога треба дефинисати стратегију ревизије. Општа стратегија ревизије дефинисана раније у овом процесу треба да буде добра полазна основа. Није реално, нити неопходно детаљно покрити све аспекте система интерних контрола сваке године. Циљ ове стратегије треба да буде да се у довољној мери покрију основне области које ће омогућити доношење општег мишљења о адекватности система контрола.

На основу индекса ризика ревизијске системе треба сврстати у оне са високим, средњим и ниским ризиком. На пример, можете утврдити следеће:

- а) ревизије са индексом ризика од 85 су високоризичне;
- б) ревизије са индексом ризика од 40 – 84 су средњег ризика, и
- в) ревизије са индексом ризика од 39 или мање су ниског ризика.

Стратегија ревизије треба да укључи чешће ревизије система који носе већи ризик – обично се такви системи ревидирају сваке године како би се потврдило да су системи који су од виталног значаја под ефективном контролом. Приликом прве ревизије система који носи велики ризик, контроле ће се детаљно прегледати како би се установило које контроле су кључне и колико су ефективне. Накнадне ревизије система који носе високе ризике биће ограничене на потврду да су циљеви система, циљеви контрола, ризици и контроле исти, и на спровођење тестова усаглашености.

Ревизије нису тако учестале код система који су средњег ризика. Уколико се ради о циклусу ревизија од три године, онда су овакви системи предмет ревизије у две од три године циклуса. То се може оправдати тиме што су ови системи изложени релативно малом ризику чак и уколико нису предмет ревизије у једној години.

Ревизија нискоризичних система може се вршити једном у три године, а у неким случајевима ревизија се може ограничити на само два или три кључна система.

4. Процена потреба ревизије

Следећа фаза јесте утврђивање потреба за ресурсима, односно процена потреба ревизије. Процена времена које ревизори (по рангу/нивоу) треба да проведу на сваком ревизијском послу треба да се утврди узимајући у обзир ограничења као што су расположиво време и ресурси.

Ове процене треба да буду засноване на очекиваној успешности и компетентности ревизора. Ревизорима који нису обучени или немају искуства треба више времена да обаве одређене послове. „Ревизорско“ време треба да укључи „основно директно“ време и директно време везано за рад вођа тимова и руководиоца јединице за интерну ревизију. Основно директно време подразумева све фазе одређене ревизије, као што су прикупљање општих података, припрема плана ревизије, утврђивање чињеница, документовање, тестирање, припрема извештаја, разматрање налаза ревизије, накнадни послови ревизије и праћење промена у систему. Време треба анализирати узимајући у обзир и специјализоване вештине (нпр. ревизори компјутерских система, рачуновође, итд.), указујући на ревизије где је неопходна стручност искуснијег ревизора.

Кад се стратегија ревизије припрема по први пут, вероватно ће бити неопходно да се за сваку категорију ревизије одреди стандардно време, нпр.:

- i. велики ризик – 100 дана (тј. 300 дана по организацији у оквиру једног циклуса);

- ii. средњи и мали ризик – 75 дана (тј. 150 дана по циклусу за организације средњег ризика и 75 дана по циклусу за организације малог ризика).

Ове цифре се могу ревидирати приликом каснијих ажурирања стратегијског плана, и за одређене ревизије се може одредити конкретно време на основу стеченог искуства.

Неопходно је планирати и ревизије система у развоју тако што се у план може уградити и реаговање у таквим околностима. Уколико су већ познати неки важни развојни пројекти, планирање може бити прецизније и треба да узме у обзир предвиђене рокове. У њима обично постоје кључне фазе које захтевају различите врсте ревизије. Познавање методологије која се користи у развоју одређеног пројекта омогућава процену оних фаза које ће захтевати највише времена за ревизију, односно „блокове“ времена који ће бити укључени у план ревизија.

Слично томе, неопходно је планирати и време за друге послове, као што су праћење (накнадне ревизије), ревизије успешности (перформанси), савети и испитивање криминалних радњи. На крају, треба рачунати и на непредвиђене околности, односно непланиране догађаје – нпр. непредвиђено реструктурирање организације или проширење одговорности организације, који могу захтевати инпут ревизије.

На основу свих поменутих елемената бићете у могућности да израчунате време потребно за ревизије у оквиру периода који покрива стратегијски план. Затим треба да утврдите број ревизора који је неопходан да се обезбеди покривеност ревизијом. Уколико су потребни додатни ресурси (што често може бити случај), руководиоца јединице за интерну ревизију са руководиоцем организације треба да разговара о томе да ли је могуће обезбедити додатне ревизоре. Уколико је могуће обезбедити само ограничен број додатних ревизора, руководиоца јединице за интерну ревизију треба да размотри и усагласи степен „потврде“ коју ревизија може обезбедити, те да утврди на шта интерни ревизори треба да се концентришу. Треба имати на уму да ревизија у том случају не може пружити потпуну потврду.

Након тога следи припрема ревидираног стратегијског плана који треба да представи следеће:

- ресурсе – ресурсе који треба да буду расположиви сваке године; овде ће бити узете у обзир и потребе за специфичним вештинама, као и потреба да се избалансирају периоди са највише и најмање посла;
- ревизије које треба обавити, односно годишњи задаци – годишњи задаци који су идентификовани у процени потреба представљају први „трошак“ у ресурсима расположивим за дату годину;
- непредвиђене околности – свака година плана треба да узме у обзир непредвиђене околности у складу са проценом потреба;
- приоритет – опште је правило да се ревизије приоритетних система распоређују што је раније могуће у оквиру расположивих годишњих ресурса;
- учесталост – већ је разматрана у процени потреба; одређује колико често одређени систем треба да буде предмет ревизије;
- централизовани системи – приступ који се примењује мора да узме у обзир меру у којој су системи централно организовани, односно меру у којој постоји делегирање овлашћења; ово се нарочито односи на мрежу канцеларија које управљају заједничким системом, где су ревизије неопходне само да би се тестирала хијерархија контрола руководства;
- логистика – могуће је да постоје добри разлози зашто се одређене ревизије морају обавити (односно не морају обавити) једне иза других у врло кратком временском периоду. Могуће је и да ће за неке ревизије бити потребни специјализовани стручњаци и овде се мора водити рачуна о њиховој расположивости током одређене године. Овај фактор је веома важан у годишњим плановима.

Стратешки план треба ревидирати и ажурирати сваке године, где друга година текућег стратегијског плана постаје прва година новог плана и основа за годишњи план наредне године. Комплетна оцена плана треба да се врши на сваке четири до пет година, или чак и раније уколико дође до промена у организацији.

ГОДИШЊИ ПЛАН

Друга фаза планирања јесте израда годишњег плана ревизије којим се планирају специфични ревизорски задаци (индивидуалне ревизије), врши алокација ресурса за сваку ревизију и одређује врста ревизије. Руководилац ИР припрема једногодишњи план али га одобрава руководилац КЈС.

Годишњи план се припрема сваке године на основу стратегијског плана и мора га одобрити руководилац КЈС. Годишњи план је заснован на првој години стратегијског плана уз додатне детаље, као што је нпр. дефинисање задатака које треба обавити и утврђивање критичних области, рокова и ресурса потребних за наредну годину.

Годишњи план мора узети у обзир и све новине, на пример:

- Да ли је било промена у активностима КЈС које нису укључене у стратегијски план?
- Да ли је првобитна оцена ризика и приоритета још увек актуелна?
- Да ли су у том тренутку расположиви потребни ревизори и да ли су они искуснији или мање искусни него што се очекивало?
- Да ли је у претходним годишњим плановима било пропуса који се морају надокнадити, било кроз годишњи или стратегијски план?

Припрема годишњег плана подразумева следеће фазе:

- распоређивање ревизора и других ресурса који су расположиви за период планирања; то подразумева идентификовање сигурних одсустава с посла, очекиваних промена у погледу запослених и друге обавезе;
- на основу поменуто процене, из стратегијског плана се утврђују ревизије које одговарају расположивим ресурсима;
- утврђивање ревизорских дана који су потребни за сваку ревизију;
- распоред ревизија по месецима/кварталима водећи рачуна о консистентности; важно је размотрити да ли се одређене ревизије заиста морају или не морају обавити у одређеним периодима.

Руководилац интерне ревизије треба да размотри предности и слабости у погледу расположивих ревизора, те да узме у обзир и усавршавање и обуку запослених. Вође тимова могу бити одговорни за конкретне „блокове“ ревизија – по функцији, локацији или програму. У таквим околностима, њима се може поверити припрема одговарајућих делова годишњег плана, али руководилац јединице за интерну ревизију је ипак одговоран за општу координацију и консистентност плана.

Ради праћења рада јединице за интерну ревизију може се припремати оперативни план. У оперативном плану прецизно се наводе ресурси за конкретне ревизије. Овај план за руководиоца интерне ревизије представља важан управљачки „инструмент“. Напрадак у односу на овај план (и у односу на општи годишњи план) треба да се оцењује најмање једном месечно како би се утврдило да ли има одређених пропуса и евентуално утврдило корективне мере.

ПЛАНОВИ ПОЈЕДИНАЧНИХ РЕВИЗИЈА

Трећа фаза планирања односи се на израду плана саме индивидуалне ревизије (ревизорског ангажмана) на почетку обављања ревизије. Свака појединачна ревизија обавља се на основу припремљеног плана који детаљно описује предмет, циљеве, трајање, расподелу ресурса, ревизорски приступ, технике и обим.

КАДРОВСКА ПОЛИТИКА

Кључ успеха интерне ревизије представљају стручни и способни интерни ревизори. Због тога је тежиште на ангажовању врло способних лица и њиховом усавршавању и обуци. Руководилац интерне ревизије треба да постигне договор са руководиоцем КЈС у вези са запошљавањем и обуком у интерној ревизији. У овом делу Приручника описане су главне политике везане за управљање кадровима.

ОПИС РАДНОГ МЕСТА И СПЕЦИФИКАЦИЈА ПОСЛА

Руководилац службе за интерну ревизију дужан је да осигура да ревизори поседују искуство и личне карактеристике, или су способни да стекну, знања и вештине неопходне за ефективан рад у интерној ревизији.

Минимални услов је факултетска диплома.

Приликом запошљавања интерних ревизора, руководилац интерне ревизије треба да покуша да обезбеди равнотежу између потребних техничких вештина, знања и искуства који ће омогућити да јединица као целина може да врши ревизију широког спектра активности у које је укључен КЈС.

Личне карактеристике и вештине су једнако важне као и образовање и искуство, а укључују:

- способност брзог аналитичког разумевања и оцене система и контрола, као и доношење ваљаних закључака;
- одлучност да се одређена испитивања спроведу све до логичних закључака, али и одлука да се одустане од одређених начина испитивања будући да нису продуктивни;
- креативан приступ послу;
- способност задобијања поштовања и сарадње субјекта ревизије и колега;
- способност вербалне и писане комуникације на тактичан и убедљив начин, као и аргументовања закључака пред вишим руководством уколико је то потребно;
- способност чврстог заступања става/мишљења и ефикасног аргументовања;
- вештине преговарања;
- способност решавања проблема и изналажења практичних решења;
- тактичност и дипломатија; и
- лични интегритет.

Вештине ревизије и лидерске особине кључне су при избору руководиоца интерне ревизије, што не мора да буде случај са интерним ревизорима за које ће бити обезбеђена обука.

У неким случајевима може бити добро да се за одређену ревизију ангажују специјализовани стручњаци као што су аналитичари, инжењери, правници или статистичари, или да се они ангажују краткорочно и пружају конкретне стручне услуге у низу различитих ревизија. Руководилац јединице за интерну ревизију дужан је да се побрине да ти стручњаци прођу кроз обуку у ревизији која им је неопходна да би ефективно обавили посао.

Руководилац ИР дужан је да припреми и ажурира описе послова за сва радна места у ревизији и да води досије свих запослених, укључујући и сопствени.

ОБУКА

Послови које обавља интерна ревизија треба да задовољавају највише професионалне стандарде и очекивања КЈС. Да би ревизори испунили ове захтеве, они морају да прођу кроз одговарајућу обуку. Руководилац ИР мора се побринути:

- да су идентификоване потребе за обуком интерних ревизора, да су оне координиране и стално анализиране;
- да су интерним ревизорима на располагању адекватни програми обуке; и
- да запослени добијају одговарајуће инструкције и стичу практично искуство које ће им омогућити ефикасно обављање ревизијских послова.

Интерна ревизија подржава и обуку која се односи на опште усавршавање (напредовање у каријери) у оквиру политике организације и расположивих ресурса и средстава за обуку.

С обзиром на широк низ вештина и знања потребних интерним ревизорима, неопходно је планирање континуираних обука које треба да укључе следеће области:

- познавање начина функционисања Владе са циљем да се интерна ревизија упути у одговарајући контекст организације;
- познавање и разумевање основних ревизијских принципа и пракси које треба да поседују сви ревизори;
- обука везана за рачуноводствене принципе и рачуноводствену политику у оквиру дате организације и Владе;
- обука везана за ревизорске вештине и технике;
- индивидуално усавршавање, укључујући способност опште комуникације како би се побољшала ефикасност рада ревизора и вођа тимова;
- посебне обуке у вези основне делатности КЈС;
- специјализована обука за ревизоре задужене за конкретне активности, као што су ревизија информационих технологија која захтева посебне вештине, односно знања; и
- обука у управљању, за ревизоре који евентуално могу добити управљачке дужности и за постојеће вође тимова како би се побољшала њихова ефикасност.

Могуће је и да обука буде непланирана и ad hoc, односно да се организује као одговор на понуђени курс, а не као обука утврђена на основу идентификованих потреба. Да би се обуке максимално искористиле, неопходно је утврдити стратегију обука. Међутим, неопходно је имати на уму једну важну ствар: обезбеђивање обука неће само по себи побољшати стручност запослених; обуке морају да буду подржане практичним искуством и применом и усавршавањем нових вештина и знања на терену.

СТРАТЕГИЈА И ПЛАН ОБУКЕ

У припреми стратегије и плана обуке Руководилац службе за интерну ревизију узима у обзир следеће:

- план развоја ревизије;
- стратегију рада ревизије;
- годишњи план ревизије;
- резултате разговора са ревизорима о вештинама које тренутно поседују и усавршавају;
- вештине које недостају, а утврђене су кроз „матрицу“ вештина;

- индивидуалне циљеве сваког запосленог и њихову потребу за континуираним професионалним усавршавањем;
- релевантне прописе и интерне стандарде;
- буџет за обуку;
- успешност обука;
- стратегију обуке која постоји у КЈС; и
- све планиране пројекте и специјализоване задатке.

Стратегија обуке треба да обухвати све утврђене потребе за обуком интерне ревизије и то у односу на план рада службе за интерну ревизију. Стратегија обухвата:

- *Дефинисање потребних вештина за свако радно место* – то подразумева анализу сваког радног места, односно шта запослени на одређеном радном месту треба да зна и уради како би компетентно обављао посао;
- *Утврђивање потреба за обуком* – након утврђивања потребних вештина следи поређење тих вештина са постојећим вештинама, односно утврђивање обука које су неопходне да би се испуниле све празнине;
- *Разматрање начина организовања обука* – врста и квалитет обука које се организују у великој мери зависе од расположивог буџета. Постоји више алтернативних начина да се задовоље потребе за обуком укључујући и:
 - професионална обука;
 - курсеви за увођење запослених у посао;
 - екстерни и интерни курсеви;
 - структурисане повратне информације од полазника формалних курсева, укључујући и дистрибуцију материјала добијеног током курсева, итд;
 - подучавање (упућивање);
 - позајмљивање запослених за рад на пројектима у оквиру организације;
 - техничка ревизијска библиотека; и
 - дистрибуирање примерака чланака, итд. који се односе на ревизијску праксу.
- *Утврђивање буџета за обуке* – након што се утврде потребе за обуком и потенцијални извори обука, неопходно је повезати их са расположивим средствима. Уколико постојећи буџет за обуке није довољан, руководилац јединице за интерну ревизију треба да припреми аргументе за додатна средства, или да поново оцени начин на који се троши тренутно расположиви буџет.

На основу стратегије обука руководилац јединице за интерну ревизију припрема годишњи план обука. Сврха овог плана је да обезбеди да запослени прођу кроз обуку и стекну практично искуство које ће им омогућити да ревизијске послове обављају ефективно. У плану су активности везане за обуку за које су задужени одређени појединци подељене на низ категорија (нпр. вештине управљања, информационе технологије, ревизијске технике и професионално усавршавање).

На крају, неопходно је управљати програмом за обуке, што укључује низ задатака:

- утврђивање одговарајућих центара (организација, фирми) које пружају услуге обука које ће задовољити идентификоване потребе;
- контролисање буџета за обуке;
- праћење квалитета и ефективности обука;
- ажурирање стратегије обука, и
- редовно ажурирање потреба за обуком.

ЕКСТЕРНИ ОДНОСИ

Односи са руководством, запосленима, екстерним ревизорима и другим институцијама ревизије морају бити засновани на потреби за међусобним поверењем, разумевањем улоге интерне ревизије и сарадњом. Руководство и запослени на свим нивоима морају имати пуно поверење у интегритет, независност и стручност интерне ревизије, што треба да се види и одражава у добрим пословним везама између ревизора и субјекта ревизије.

ВЕЗА СА РУКОВОДСТВОМ КЈС

Руководилац службе за интерну ревизију дужан је да се консултује са руководством током припреме и ажурирања процене потреба ревизије, стратешког плана ревизије и годишњег плана ревизије.

Руководилац службе за интерну ревизију одговоран је и за одржавање редовних контаката са вишим руководством организације кроз редовне састанке и извештаје о активностима интерне ревизије.

По правилу, сви запослени у ревизији треба да контактирају са руководством КЈС на одговарајућем нивоу током планирања и обављања ревизије. Међутим, да би се осигурало да се такви контакти остварују са одговарајућим лицем, да се одржавају коректно и на адекватном нивоу, те да не постоји сукоб са контактима које остварују други запослени у интерној ревизији, треба поштовати следеће смернице:

- ревизори – могу слободно контактирати запослене до нивоа руководиоца одељења (или другог еквивалентног нивоа) током обављања својих послова; кад су у питању лица изнад овог нивоа, пре контакта треба консултовати руководиоца ИР; и
- Вођа тима – може контактирати запослене до нивоа вишег руководства (помоћник министра, директори сектора, начелници управа или другог еквивалентног нивоа); руководилац јединице за интерну ревизију треба да буде унапред обавештен о сваком планираном састанку са лицем изнад наведеног нивоа.

Руководилац ИР ће дужности везане за општу сарадњу са руководиоцима сектора КЈС или одељења поделити између себе и вођа тимова, где ће свако бити дужан да:

- дискутује и разматра задатке који су предложени за укључивање у годишњи план ревизије, пре него што се план заврши и одобри га руководилац јединице за ИР;
- буде у току развоја организације и система; и
- боље се упозна са оперативним проблемима са којима се суочава организација, односно организационе целине, како би лакше идентификовао области које су од потенцијалног интереса за ревизију.

Захтеви руководства за саветима и упутствима

Једна од функција ИР је да пружа саветодавне услуге које се састоје од савета, смерница, обуке, помоћи или других услуга у циљу повећања вредности и побољшања процеса управљања КЈС, управљања ризицима и контроле.

Тако да ће се од запослених у интерној ревизији тражити савети у вези са низом питања, често и на неформалан начин. Иако је важно да се види да интерна ревизија одговара на таква питања и пружа помоћ, то ипак не треба чинити на начин који може угрозити независност и објективност интерне

ревизије. Ревизори овде морају применити свој професионални суд и бити опрезни како се не би створио утисак да интерна ревизија учествује у доношењу одлука организације.

Уколико су у питању ad hoc захтеви за савет и упутства, током процеса ревизије:

- интерни ревизори морају одмах обавестити Руководиоца ИР или вођу тима о детаљима и природи захтева;
- не треба давати никаква упутства у писаној форми осим уз одобрење руководиоца ИР;
- уколико време не дозвољава претходни разговор са Руководиоцем ИР или вођом тима о захтеву, ревизор треба да их што пре обавести о захтеву, као и о детаљима савета који је пружио;
- уколико се даје усмени савет, интерни ревизор мора нагласити да је то само информативни савет и да га не треба сматрати званичним ставом интерне ревизије о одређеном питању.

ПОЛИТИКА ОСИГУРАЊА КВАЛИТЕТА

Међународни Стандарди Института интерних ревизора наглашавају важност квалитета и континуираног унапређења рада интерне ревизије. Руководилац јединице за интерну ревизију дужан је да утврди и одржава програм осигуравања квалитета, који укључује све аспекте интерне ревизије и континуирано прати ефикасност послова интерне ревизије. То подразумева дефинисање одговарајућих стандарда и нивоа квалитета ревизијских резултата, а након тога и утврђивање свеобухватних процедура које ће осигурати остваривање овог нивоа квалитета и његово одржавање.

Осигуравање квалитета одвија се на два нивоа:

- први ниво укључује интерну оцену са циљем да се потврди да се интерне ревизије обављају са прихватљивим нивоом квалитета; и
- други ниво укључује шире екстерне анализе целокупног низа ревизијских послова како би се установило да ли се утврђене политике и процедуре поштују, као и да ли оне заиста обезбеђују обављање послова са прихватљивим нивоом квалитета.

ИНТЕРНА ОЦЕНА

Неопходно је вршити надзор и анализу сваке ревизије како би се потврдило да су квалитет ревизијског посла, као и покривеност и време ревизије, у складу са планом ревизије. Руководилац јединице за интерну ревизију дужан је да се побрине да све појединачне ревизије имају адекватне ресурсе, као и да су надгледане на одговарајући начин; руководилац јединице за ИР треба да врши сталне оцене ревизија. Вођа тима задужен је за свакодневни надзор и усмеравање ревизија.

Континуирано унапређење рада је кључни део процеса оцењивања. По завршетку сваке ревизије руководилац јединице за интерну ревизију са ревизором/ревизијским тимом треба да размотри начин на који је извршена ревизија, колико је она била ефективна, те да утврди евентуалне измене које треба применити у будућим ревизијама.

Поред тога, треба оцењивати и ревизије које обављају колеге – то значи да ће вођа тима оцењивати ревизију коју врши други вођа тима, и о томе припремити коментаре у писаној форми, као и сугестије за одређена побољшања тамо где је то потребно.

Руководилац јединице за интерну ревизију утврдиће политике и процедуре за поменуте интерне оцене колега које треба да укључе:

- потребу да оцењивање врше ревизори који не учествују у ревизији која се оцењује;
- одговарајућу покривеност свих активности интерне ревизије током утврђеног периода;
- природу, обим, учесталост и време оцена квалитета;
- процедуре за решавање неслагања до којих може доћи између лица која врше оцену квалитета и ревизора;
- право приступа лица која врше оцену квалитета свим релевантним интерним документима и запосленима који их припремају, односно који су обавили одређене задатке;
- захтев да се руководиоцу јединице за интерну ревизију благовремено достави извештај о оцени квалитета уз одговарајуће препоруке; и

- стандардни списак питања која треба проверити приликом сваке оцене како би се обезбедила конзистентност и потпуност извршених оцена.

ЕКСТЕРНЕ ОЦЕНЕ

Поред оцене квалитета појединачних ревизија битно је добити и независну потврду да се политике и процедуре везане за квалитет поштују, те да се њима остварују одговарајући циљеви. Такође је важно оценити и процедуре везане за управљање интерном ревизијом као целином.

Институт интерних ревизора препоручује да ова оцена буде екстерна оцена квалитета која ће се вршити најмање једном у пет година. Дужност је руководиоца јединице за интерну ревизију да обезбеди обављање оваквих оцена. У средњорочном периоду, у овакве оцене могу да врше:

- Централна јединица за хармонизацију, део задужен за интерну ревизију;
- руководиоца неке друге јединице за интерну ревизију – обично је то јединица која је приближно исте величине.

Битно је да оцене буду извршене на конзистентан начин уз упутства наведена у Приручнику за осигуравање квалитета Института интерних ревизора.

Дугорочно гледано, кад се интерна ревизија развије, ове оцене могу вршити и тимови који нису део јавног сектора.

ПОЛИТИКА ПРОТИВ КРИМИНАЛНИХ РАДЊИ

Криминална радња се може дефинисати као крађа уз обману, а укључује подмићивање, изнуђивање, фалсификовање, крађу, заверу, лажно представљање, незаконито присвајање, и прикривање материјалних чињеница. Може да укључи и директну корист (нпр. новац или имовина), односно индиректну корист као што су моћ, утицај, или бонуси.

Три основне врсте проневере су:

- *корупција*, која подразумева нуђење, давање, изнуђивање или прихватање „подстицаја“, односно награда које могу да утичу на поступке појединца; може бити у форми спољних притисака или договора запослених и трећег лица;
- *криминална радња запосленог*, коју чини запослени против организације у своју директну корист, или коју запослени услед свог положаја чини против треће стране;
- *екстерна криминална радња*, коју чини лице које није запослено у организацији (са или без интерне помоћи) кроз намерно погрешно интерпретирање података ради користи, или препознавањем и искоришћавањем слабости система.

Постоје две основне групе фактора које омогућавају криминалне радње – оперативни и лични. Примери ових фактора су:

- *Оперативни фактори*
 - слабо контролно окружење;
 - запослени од којих се тражи да обављају дужности које су изнад њихових способности; и
 - недостатак запослених на нивоу руководства.
- *Лични фактори*
 - личне финансијске тешкоће;
 - личне карактерне црте; и
 - притисак трећег лица на запосленог.

Да би се десила криминална радња морају да постоје:

- средства – нпр. познавање посла/рада система;
- мотив – нпр. запослени има велике личне дугове или друге финансијске проблеме; и
- прилика – у форми оперативне или контролне слабости.

Одговорност за обезбеђивање од проневере и корупције

Одговорност за обезбеђивање организације од криминалних радњи и корупције је на руководству КЈС. Руководство у ту сврху треба да уведе и одржава свеобухватни систем интерних контрола.

Интерна ревизија

У складу са Законом о буџетском систему дужност интерне ревизије јесте да помогне у обезбеђивању да процедуре и системи интерне контроле које је успоставило руководство буду адекватни тако ризик од недетектовања криминалних радњи и корупције буде сведен на минимум.

Интерна ревизија није задужена за идентификовање проневера и корупције.

У оквиру ресурса и програма рада интерне ревизије неки системи биће предмет ревизије само једном у три године, што значи да се не треба ослањати на то да ће се пословима интерне ревизије открити неправилности и криминалне радње.

У годишњем извештају о раду интерне ревизије руководица јединице за интерну ревизију даје мишљење о адекватности и ефективности контрола у погледу спречавања и откривања криминалних радњи.

Интерна ревизија треба да узме у обзир ризик од криминалних радњи и корупције и приликом припреме стратегијских планова, као и планова појединачних ревизија. Међу системе који су обично високо ризични спадају:

- управљање готовином;
- средства и залихе;
- додељивање уговора;
- примање средстава од спољне организације;
- плаћања свих врста која врши организација;
- накнаде за путне трошкове и дневнице; и
- зараде.

У обављању ревизије треба тестирати системе како би се потврдило да је ризик од криминалних радњи, како интерни тако и екстерни, сведен на минимум. Ревизори треба да реагују на све слабости контрола које би могле довести до криминалне радњи. Уколико се утврде значајне слабости контроле, ревизори треба да изврше тестирање са циљем да установе да ли су те слабости злоупотребљене.

Уколико постоји довољно индикатора који указују на криминалну радњу и оправдавају покретање истраге, ревизор релевантне доказа мора да похрани на безбедно место и одмах о томе обавести руководиоца јединице за интерну ревизију. Он ће утврдити како ће се то питање решити. Ни у ком случају са руководством или запосленима субјекта ревизије не треба разговарати о било којем аспекту тог случаја без претходног одобрења руководиоца ИР.

Испитивање криминалних радњи

1. Примарну одговорност за вођење истрага везаних за криминалне радње и корупцију имају надлежни органи.
2. Кад је интерна ревизија позвана да се укључи у испитивање криминалних радњи, њен рад је фокусиран на аспекте контрола у систему, што може да укључи прегледе релевантне документације, разговоре са одговарајућим службеницима, и тамо где је то неопходно, разговоре са лицем (или лицима) осумњиченим за криминалну радњу, односно корупцију.
3. Захтеве за укључивање у испитивање криминалних радњи интерна ревизија треба да третира са позитивним ставом, под условом да:
 - независност интерне ревизије није доведена у питање кроз пристрасност;
 - ревизори поседују одговарајуће знање и стручност за ефективно обављање испитивања, допуњено специјализованом обуком тамо где је то неопходно; и
 - интерна ревизија има довољне ресурсе да спроводи испитивање, а да њене суштинске активности везане за пружање мишљења организацији не буду угрожене.
4. При спровођењу испитивања ревизор треба да реагује брзо како би:

- спречио уништавање, односно измене документације, трагова или доказа;
 - прибави што више документарних доказа; и
 - прибави доказе који могу водити сведоцима који, уколико се изгуби време, можда неће бити доступни или ће заборавити корисне детаље.
5. Основни циљеви испитивања су идентификовање починиоца, утврђивање обима губитка и начина на који је криминална радња извршена. Корак који следи након што су област и време криминалне радње познати или у њих постоји сумња, јесте детаљно испитивање уноса и докумената са циљем да се пронађу они који су измењени или фалсификовани. Између осталог, треба тражити:
- математичке грешке и грешке у износима на рачунима, као и намерне грешке;
 - фалсификовани документи и копије докумената који су поново коришћени;
 - фалсификовани потписи и одобрења;
 - недостатак пратеће документације; и
 - измене у цифрама.
6. Ревизор ни у ком случају не треба да се суочава са починиоцем и да му предочава доказе без претходног одобрења Руководиоца службе за интерну ревизију. Од кључне важности је да се сви разговори са осумњиченим воде у складу са законима, како докази не би били проглашени неважећим услед незаконитог начина вођења разговора.
7. При закључивању испитивања треба пажљиво испитати провере, контроле и процедуре које се односе на релевантну област. Нека од питања која треба узети у обзир су:
- Да ли је до криминалне радње дошло услед неадекватне интерне контроле или погрешне примене установљене процедуре?
 - Да ли су се могле установити процедуре које би спречиле криминалну радњу, свеле могућност појављивања криминалне радње на минимум или обезбедиле рано упозорење?
 - Да ли би биле оправдане додатне превентивне контроле?
 - Да ли ће се нека од предложених контрола уклопити у редовне процесе? Уколико се неће уклопити, онда се убрзо неће ни користити; и
 - Колика је могућност да организација претрпи сличне губитке у другим областима?
8. О налазима и закључцима испитивања треба поднети извештај у форми поверљивог меморандума. Ревизор који води испитивање ни у ком случају о предмету или извештају не треба да разговара са руководством, односно запосленима. Руководилац јединице за интерну ревизију дужан је да припреми извештај за релевантно руководство.

Неколико примера криминалних радњи

9. Овде спадају:
- руководиоци/запослени који узимају одређени проценат од уговора које је закључила Влада, где се износи често уплаћују на банковне рачуне у страниј валути;
 - руководиоци/запослени који примају скупе услуге/љубазност од уговарача, као и корист у натури, као што су нпр. стипендије за школовање деце на страним универзитетима;
 - руководиоци/запослени који преко Владе уговарају послове за себе, било кроз компаније или партнере, или чак директно за себе као консултанте;
 - руководиоци/запослени који намерно путују у иностранство како би добили огромне дневнице које сами утврђују;

- руководиоци/запослени задужени за порезе који пореске обвезнике или увознике уцењују претњама да ће увећати дажбине уколико не добију мито – што резултира у неоправдано ниским проценама пореза или роби која се увози без плаћања икаквих дажбина; и
- они који пружају јавне услуге (нпр. издавање возачких дозвола, контрола пасоша, визе, итд.) инсистирају на плаћањима за услуге или да би се убрзао процес/спречила одлагања.

Неки од индикатора који указују на могућност криминалне радње

10. Уколико је запослени:

- задужен за две или више следећих активности: наручивање, пријем робе, односно услуга, и одобравање плаћања;
- не узима годишњи одмор;
- узима слободне дане повремено;
- невољно делегира дужности;
- тајанствен/избегава питања везана за одређене уговоре и/или добављаче;
- одбија да било кога пусти да се бави одређеним уговором/добављачем;
- генерално није спреман да дискутује о томе шта ради (одговори које даја на питања ревизије су неразумна објашњења или га нека обична питања иритирају);
- не жели промену посла;
- има тенденцију да на себе преузима превише;
- никад нема времена да разговара са руководиоцем или надређеним;
- редовно ради викендом;
- други службеници се нелагодно осећају у његовом друштву;
- покушава да придобије моћ и утицај; и
- демонстрира екстравагантан стил живота (друга кућа, луксузни аутомобили, скупа одећа и одмори, редовне вечере у ексклузивним ресторанима, итд.).

11. Све наведено треба посматрати само као индикаторе да нешто можда није у реду. У њиховом испитивању треба да будете нарочито опрезни.

Пример Етичког кодекса интерне ревизије

ЕТИЧКИ КОДЕКС

Увод

Сврха Етичког кодекса јесте да промовише етичку културу у професији интерне ревизије.

За професију интерне ревизије Етички кодекс је неопходан будући да се ревизија заснива на поверењу у објективној оцени управљања ризицима, контролама и управљања уопште. У овом Етичком кодексу дефиниција ревизије укључује две основне компоненте:

- принципе релевантне за професију и праксу интерне ревизије;
- правила понашања која описују норме понашања које се очекује од интерних ревизора. Ова правила представљају водич за етичко понашање интерних ревизора и средство помоћу којих се принципи примењују у пракси.

Примена и спровођење

Кодекс се односи на запослене који обављају послове интерне ревизије у складу са Међународним стандардима интерне ревизије и прописима којима се уређује интерна ревизија у Републици Србији. Непоштовање етичких захтева који су овде наведени води покретању дисциплинског поступка против појединаца запослених у служби интерне ревизије.

Принципи

Од интерних ревизора очекује се да примењују и поштују следеће принципе:

1. Интегритет

Интерни ревизори кроз свој интегритет стичу поверење, те тиме обезбеђују основу за поузданост њиховог суда.

2. Објективност

Интерни ревизори морају да покажу највиши степен објективности у прикупљању, оцени и предочавању података везаних за активност, односно процедуру која је предмет ревизије. Интерни ревизори пружају уравнотежену оцену свих битних околности без непотребног утицаја сопствених интереса, односно утицаја других лица на њихово мишљење.

3. Поверљивост

Интерни ревизори поштују вредност и власништво података које приме и не обелодањују их без одговарајућег овлашћења, изузев у случајевима када постоји законска обавеза да то учине.

4. Стручност

Интерни ревизори у обављању послова интерне ревизије примењују неопходно знање, вештине и искуство.

Правила понашања у смислу Етичког кодекса

1. Интегритет

Интерни ревизори :

- свој посао обављају поштено, одговорно и са дужном пажњом;
- поступају у складу са законима и прописима Републике Србије и податке обелодањују само кад се то захтева законом;
- не учествују свесно у незаконитим радњама, односно не баве се радњама које нарушавају углед професије интерне ревизије или организације;
- поштују и дају допринос законитим и етичким циљевима организације.

2. Објективност

Интерни ревизори:

- не учествују у радњама, односно везама које могу угрозити или се може сматрати да угрожавају непристрасност ревизорске оцене. Поменуто учешће укључује оне радње, односно везе које могу бити у сукобу са интересима организације. Свако постојање сукоба интереса предочава се руководиоцу службе интерне ревизије. У случају да сукоб интереса постоји код руководиоца службе интерне ревизије, он ће га предочити руководиоцу организације;
- не прихватају поклоне, услуге или било шта што може угрозити или се може сматрати да угрожава професионални ревизорски суд;
- обелодањују све материјалне чињенице које су им познате, без чијег обелодањивања би се извештај о активностима које су предмет ревизије могао погрешно интерпретирати.

3. Поверљивост

Интерни ревизори:

- су опрезни у коришћењу и заштити података које су прикупили током обављања својих дужности;
- податке не користе зарад личне користи, односно на било који други начин који је противзаконит или наноси штету законитим и етичким циљевима организације;
- не обелодањују податке неовлашћеним лицима уколико за то не постоје законски разлози.

4. Стручност

Интерни ревизори:

- раде искључиво на пословима ревизије за које поседују неопходно знање, вештине и искуство;
- обављају послове интерне ревизије у складу са стандардима и методологијама интерне ревизије које је утврдила Централна јединица за хармонизацију Министарства финансија;
- су у обавези да стекну неопходне основне вештине потребне за вршење ревизије на ефективан и професионалан начин;
- преузимају одговорност за континуирано усавршавање своје стручности како би квалитет и ефективност интерне ревизије подigli на виши ниво.

Дана _____

У _____

САГЛАСАН:

(руководилац корисника јавних средстава)

(руководилац јединице интерне ревизије)

(интерни ревизор)

(интерни ревизор)

(интерни ревизор)

МОДЕЛ ПОВЕЉЕ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ

У складу са одредбама члана 2. став 1. тачка 22) и члана 17. став 1. тачка 1) Правилника о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору („Службени гласник РС“, број: 99/2011 и 106/2013), на предлог руководиоца јединице интерне ревизије корисника јавних средстава, руководилац корисника јавних средстава одобрава

ПОВЕЉУ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ

Повељом интерне ревизије се одређује сврха, овлашћења и одговорности интерне ревизије код корисника јавних средстава.

Сврха

Сврха интерне ревизије корисника јавних средстава је да пружи независно, објективно уверавање и саветодавне услуге осмишљене да додају вредности и унапреде пословање корисника јавних средстава. Мисија интерне ревизије је да унапреди и заштити вредности корисника јавних средстава путем обезбеђења објективног уверавања заснованог на ризику, као и савета и увида. Интерна ревизија помаже кориснику јавних средстава да оствари своје циљеве кроз систематичан, дисциплинован приступ у процени и побољшању ефективности управљања ризицима, контрола и управљања организацијом.

Интерна ревизија корисника јавних средстава се обавља у складу са прописима којима се уређује интерна ревизија у јавном сектору Републике Србије и Међународним стандардима интерне ревизије.

Јединица за интерну ревизију обавља интерну ревизију свих организационих делова корисника јавних средстава, свих програма, активности и процеса у надлежности корисника јавних средстава, укључујући средстава Европске уније као и свих осталих ресурса које су обезбедила друга тела и институције.

Ревизорски процес за пружање услуга уверавања у појединачној ревизији садржи следеће етапе: планирање ревизорског задатка, вршење провера, извештавање и праћење активности примене датих препорука.

Ревизорски процеси пружања саветодавних услуга обављају се у области управљања ризицима, контроле и процеса управљања, а садржај ревизорских програма, циљеви, обухват и начин извештавања унапред се утврђују са руководиоцем корисника јавних средстава.

Појединачни ревизорски ангажман обухвата пружање услуга уверавања или пружање саветодавних услуга.

Обухват активности интерне ревизије укључује, али није на то ограничен, објективно испитивање доказа ради давања независне оцене руководиоцу корисника јавних средстава о адекватности и ефективности управљања ризицима, контролним процесима и управљања корисника јавних средстава. Активност интерне ревизије обухвата процену:

- да ли су препознати и да ли се управља ризицима који се односе на достизање стратешких циљева корисника јавних средстава;
- да ли су активности руководиоца, запослених и других ангажованих од стране корисника јавних средстава у складу са законима, прописима, као и са политикама, процедурама и стандардима корисника јавних средстава;

- да ли су резултати пословања или програма конзистентни са постављеним циљевима;
- да ли се пословање или програми изводе економично, ефективно и ефикасно;
- да ли постојећи процеси и системи омогућују усаглашеност са законима, прописима, као и политикама, процедурама и стандардима корисника јавних средстава;
- да ли су информације и подаци потпуни, поуздани и тачни;
- да ли су средства, укључујући информације, заштићени на одговарајући начин.

Руководилац јединице интерне ревизије укључен је у активности везане за извештавање и комуникацију, тако што:

- са руководиоцем корисника јавних средстава и осталим члановима вишег руководства разматра, усаглашава и по потреби предлаже ажурирање стратешког плана рада и годишњег плана рада интерне ревизије;
- припрема извештаје о активностима интерне ревизије и разматра их са руководиоцем корисника јавних средстава;
- припрема и разматра годишњи извештај са руководиоцем корисника јавних средстава о активностима интерне ревизије који пружа потврду адекватности (или неадекватности) система интерних контрола;
- организује састанке са руководиоцем корисника јавних средстава, и по потреби са осталим члановима вишег руководства, на којима се разматрају питања проистекла из појединачних ревизија, сумњи у криминалну радњу, проблема са приступом, и друго;
- на позив, присуствује редовним састанцима руководства када се разматрају питања из области интерне ревизије и интерне контроле.

Руководилац јединице интерне ревизије, на основу посебне сагласности руководиоца корисника јавних средстава координира активности, и по потреби разматра ослањање на рад других интерних и екстерних вршилаца услуга уверавања и саветодавних услуга.

Овлашћења

Ради обезбеђења организационе независности од делатности коју ревидира, интерна ревизија није део ни једног пословног процеса, односно организационог дела корисника јавних средстава. Функционална независност интерне ревизије је обезбеђена самосталним одлучивањем о подручју, начину обављања и извештавању о обављеној реализацији појединачних ревизорских ангажмана.

Интерни ревизори не могу имати никакву непосредну оперативну одговорност или овлашћења за било коју активност која је предмет ревизије, сходно томе, интерни ревизори не могу уводити интерне контроле, развијати процедуре, уводити системе, припремати записе или се упустати у било коју другу активност која може да умањи њихово просуђивање, изузев за послове интерне ревизије.

Руководилац корисника јавних средстава ради одржавања и обезбеђења да јединица интерне ревизије корисника јавних средстава има овлашћења да испуњава своје дужности:

- одобрава повељу интерне ревизије;
- одобрава стратешки и годишњи план интерне ревизије;
- обезбеђује ресурсе за интерну ревизију (запослени, средства, опрема) који су неопходни да би испунила своје дужности;

- обезбеђује да руководилац јединице интерне ревизије и интерни ревизори имају право слободног и неограниченог приступа свим активностима, руководиоцима и запосленима, евиденцији, имовини и електронским и другим подацима;
- прима извештаје о резултатима рада интерне ревизије и разматра их са руководицем јединице интерне ревизије;
- обезбеђује примену препорука интерне ревизије;
- одобрава и доставља годишњи извештај о раду интерне ревизије, који је сачинио руководилац јединице интерне ревизије коришћењем упитника објављеног на интернет презентацији Министарства финансија - Централна јединица за хармонизацију, у складу са прописаним роком.

Руководилац јединице интерне ревизије ради одржавања и обезбеђења активности интерне ревизије, овлашћен је за:

- припрему и подношење на одобравање руководиоцу корисника јавних средстава повеће интерне ревизије, стратешког и годишњег плана интерне ревизије;
- организовање, координацију и расподелу радних задатака интерним ревизорима у сагласности са њиховим знањем и вештинама у јединици интерне ревизије;
- одобравање планова обављања појединачног ревизорског ангажмана;
- надгледање спровођења годишњег плана интерне ревизије и примену методологије интерне ревизије у јавном сектору од стране интерних ревизора;
- припрему и подношење на одобрење руководиоцу корисника јавних средстава плана за професионалну обуку и професионални развој интерних ревизора;
- припрему и подношење на одобрење руководиоцу корисника јавних средстава захтева за обезбеђење специјализованих услуга, неопходних за реализацију појединачних ревизорских ангажмана;
- достављање руководиоцу корисника јавних средстава годишњег извештаја о раду интерне ревизије, извештаја о резултатима сваког појединачног ревизорског ангажмана, периодичних извештаја о напретку у спровођењу годишњег плана интерне ревизије и извештаја о адекватности ресурса за обављање интерне ревизије;
- достављање извештаја о свим случајевима у којима су активности руководиоца јединице интерне ревизије и интерних ревизора наишле на ограничења.

Одговорност

Руководилац јединице интерне ревизије одговоран је да:

- достави на процени ризика засноване планове интерне ревизије на разматрање и одобравање руководиоцу корисника јавних средстава;
- извештава руководиоцу корисника јавних средстава о последицама ограничења ресурса у извршењу планираних активности интерне ревизије;
- прегледа и по потреби предложи измену планова интерне ревизије, као одговор на промене у пословању, ризицима, операцијама, програмима, системима и контролама код корисника јавних средстава;
- извештава више руководство о измени планова интерне ревизије;
- обезбеди да се сваки ангажман из плана интерне ревизије изврши, укључујући одређивање циљева и обухвата, доделе одговарајућих ресурса и одговарајуће документовање свих активности у вези спровођења ангажмана;

- обезбеди да су сви резултати ревизорског ангажмана адекватно и благовремено поднети руководству и да су успостављене процедуре како би се осигурало праћење извршења и извештавања о усаглашеним препорукама са руководством;
- накнадно прати налазе ангажмана и корективне радње и периодично извештава руководиоца корисника јавних средстава о било којој радњи која није ефективно спроведена;
- обезбеди да јединица интерне ревизије колективно поседује или прибавља знање, вештине и друге компетенције које су потребне ради испуњења захтева повеће интерне ревизије;
- обезбеди да се примењује методологија и друге смернице које је утврдила централна јединица за хармонизацију министарства финансија;
- успостави и обезбеди поштовање политика и процедура рада јединице интерне ревизије;
- обезбеди поштовање политика и процедура корисника јавних средстава, изузев ако су такве политике и процедуре у супротности са прописима којима се уређује интерна ревизија у јавном сектору Републике Србије, међународним стандардима интерне ревизије или повељом интерне ревизије. У случају да се установи несагласност политика и процедура јединице за интерну ревизију са другим политикама и процедурама корисника јавних средстава, о томе се, са предлогом за решење, извештава руководиоца корисника јавних средстава;
- успостави програм обезбеђења и унапређења квалитета који покрива све аспекте рада јединице интерне ревизије, укључујући резултате екстерног и интерног (текућег и периодичног) оцењивања;
- обезбеди да све особе које обављају ревизорски ангажман чувају тајност службених и пословних података;
- обезбеди да у случају потенцијалног сукоба интереса особе које обављају ревизорски ангажман дају изјаву о потенцијалном сукобу интереса и да не дозволи да врше ревизију активности, односно процедура уколико су на истој радили током претходних 12 месеци.

Руководилац јединице интерне ревизије и интерни ревизори у обавези су да сарађују са Централном јединицом за хармонизацију Министарства финансија. Руководилац јединице интерне ревизије успоставља сарадњу са Државном ревизорском институцијом и другим институцијама, ради унапређења рада и професионалног развоја интерних ревизора.

Дана _____

у _____

Број: _____

(руководилац корисника јавних средстава)

(руководилац јединице интерне ревизије)