



Пројекат финансира
Европска унија



Република Србија
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА

Приручник за финансијско управљање и контролу

ПРИРУЧНИК ЗА ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛУ

Ажурирање ове публикације је извршено у оквиру ПИФЦ теининг пројекта, уз финансијску подршку Европске уније. Садржај публикације је искључива одговорност ПИФЦ теининг пројекта и партнера на пројекту и не представља нужно ставове Европске уније.

САДРЖАЈ

ПРЕДГОВОР	5
СВРХА ПРИРУЧНИКА ЗА ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛУ	11
СТРУКТУРА ПРИРУЧНИКА ЗА ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛУ	12
ПРВИ ДЕО: ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛА	13
1. Увод.....	14
1.1 Интерна финансијска контрола у јавном сектору.....	14
1.2. Управљачка одговорност.....	15
2. ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛА	21
2.1. Дефиниција, сврха и циљеви	21
2.2. Кључне тачке	22
3. ОРГАНИЗАЦИОНЕ УЛОГЕ.....	23
3.1. Руководилац организације у јавном сектору.....	23
3.2. Виши руководиоци	23
3.3. Запослени.....	23
3.4. Централна јединица за хармонизацију у Министарству финансија	23
3.5. Интерна ревизија	24
4. КОСО ОКВИР (COSO) – ПЕТ КОМПОНЕНТИ ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ	25
4.1. Компонента 1: Контролно окружење	27
4.1.1. Увод.....	27
4.1.2. Принципи.....	27
4.2. Компонента 2: Процена ризика	32
4.2.1. Увод.....	32
4.2.2. Принципи.....	33
4.3. Компонента 3: Контролне активности	35

4.3.1. Увод	35
4.3.2. Принципи.....	35
4.4. Компонента 4: Информације и комуникација	38
4.4.1. Увод.....	38
4.4.2 Принципи.....	39
4.5. Компонента 5: Праћење	40
4.5.1. Увод.....	40
4.5.2. Принципи.....	42
5. ЗАЈЕДНИЧКО ДЕЈСТВО (СИНЕРГИЈА) 5 КОМПОНЕНТИ ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ	43
6. УСЛОВИ ЗА ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛУ	45
6.1. Подизање свести	45
6.2. Обука.....	45
6.3. Модернизација јавног сектора	45
6.4. Подршка највишег руководства.....	46
6.5. Процес стратешког планирања и мерење успешности (перформанси) ...	47
6.6. Организационо спровођење	48
6.7. Извештавање	48
7. ОГРАНИЧЕЊА ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ	49
ДРУГИ ДЕО : ПРОЦЕС УСПОСТАВЉАЊА, ОДРЖАВАЊА И РЕДОВНОГ АЖУРИРАЊА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ	50
1. Увод	51
2. УСПОСТАВЉАЊЕ, ОДРЖАВАЊЕ И РЕДОВНО АЖУРИРАЊЕ СИСТЕМА ФУК.....	51
2.1. Организација успостављања, одржавања и редовног ажурирања ФУК....	53
2.2. Припрема акционог плана успостављања, одржавања и редовног ажурирања ФУК.....	56
2.3. Само-оцењивање – тренутна ситуација	58
2.4. Сегментација организације – пословни процеси.....	67
2.5. Процена и решавање ризика.....	74
2.6. Прегледи успостављених контрола	85
2.7. Корективне радње	87
2.8. Извештаји о финансијском управљању и контроли	88

3. ОПШТИ ПРЕГЛЕД	90
АНЕКС 1 Речник појмова/дефиниције	92
АНЕКС 2 COSO ОКВИР ЗА УПРАВЉАЊЕ РИЗИЦИМА У ОРГАНИЗАЦИЈИ	103
АНЕКС 3 СПЕЦИФИКАЦИЈЕ СИСТЕМА.....	107
АНЕКС 4 УЛОГА ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ У ФИНАНСИЈСКОМ УПРАВЉАЊУ И КОНТРОЛИ	110
АНЕКС 5 ЛИСТА ПОСЛОВНИХ ПРОЦЕСА	114
АНЕКС 6 МАПА ПОСЛОВНИХ ПРОЦЕСА	116
АНЕКС 7 ДОКУМЕНТАЦИЈА О СИСТЕМУ – ПРОЦЕДУРЕ	120
АНЕКС 8 ДОКУМЕНТАЦИЈА О СИСТЕМУ (ВЕРТИКАЛНИ ПРЕГЛЕД) - ПРОЦЕДУРЕ	123
АНЕКС 9 ПЛАН АКТИВНОСТИ ЗА УСПОСТАВЉАЊЕ, ОДРЖАВАЊЕ И РЕДОВНО АЖУРИРАЊЕ СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ	126
АНЕКС 10 РЕГИСТАР СТРАТЕШКИХ РИЗИКА.....	128
АНЕКС 11 РЕГИСТАР РИЗИКА.....	129
АНЕКС 12 ОБРАЗАЦ ЗА УПРАВЉАЊЕ РИЗИКОМ	130
АНЕКС 13 УПИТНИК ЗА САМО-ОЦЕЊИВАЊЕ КОНТРОЛЕ	132



Пројекат финансира
Европска унија

ПРЕДГОВОР

Увод

Сврха овог Приручника јесте да допринесе бољем разумевању различитих тема које заједно чине оквир за финансијско управљање и контролу.

Приручник наводи основна обележја финансијског управљања и контроле (ФУК), које треба да успоставе све организације како би се омогућило спровођење свеукупног система **интерне контроле**.

Делокруг

Финансијско управљање и контрола осмишљени су првенствено са циљем да се обезбеди усаглашеност за законским и институционалним захтевима, да се промовише концепт „вредност за новац“, као и високи стандарди корпоративног управљања и адекватног понашања, те да се осигура стварна одговорност и добри системи интерне контроле.

Организације у јавном сектору имају дужност да ефективно обављају своје послове. Иако постоји више различитих стилова ефективног управљања, сви имају једно заједничко обележје, а то је пажња која се посвећује интерној контроли и управљању ризицима.

Иако се системи интерне контроле могу значајно разликовати од организације до организације, стандарди доброг система генерално су исти.

Јавна одговорност

Постоји опште очекивање да су лица задужена за руковођење јавним пословима и управљање јавним средствима у потпуности одговорна за пословање у складу са законом и одговарајућим стандардима, као и за адекватно чување и трошење јавних средстава на економичан, ефикасан и ефективан начин.

Поред тога, циљ политике Владе јесте да се пружају адекватне и квалитетне јавне услуге које су интегрисане, усмерене ка корисницима и концентрисане на резултате, што захтева да сви пословни системи буду оријентисани на мерење успешности (перформанси). Вршење јавних послова може да укључи и партнерство са другим организацијама у јавном и приватном сектору, где се такође подразумева ефикасно и ефективно спровођење јавних програма и пројеката и чување и управљање јавним средствима.

Примарна одговорност за обезбеђивање да се јавни послови воде у складу са законом и одговарајућим стандардима, да се јавним средствима управља са апсолутним интегритетом, те да се она троше на одговарајући начин, јесте на руководиоцима организације, односно корисника јавних средстава. Да би се ова одговорност реализовала, сви одговорни за вођење послова унутар јавног сектора, морају да успоставе и одржавају одговарајућу структуру за управљање пословима и средствима која су им поверена.

Корпоративно управљање

Корпоративно управљање односи се на структуре и процесе везане за доношење одлука, одговорност, контролу и понашање на вишим нивоима организације. Јавни сектори су у већини земаља сложени; тела која их чине значајно варирају у односу на величину, не функционишу у истом законском оквиру, односно немају стандардну организациону структуру. Стога је важно препознати различитост ових органа и различите моделе управљања који се примењују, а који захтевају посебно разматрање и намећу различите видове одговорности. Упркос различитости, постоје три основна принципа корпоративног управљања која се једнако односе на све органе без обзира на то да ли су они изабрани или постављени, односно да ли их чини група људи или појединац, и то су: **отвореност, интегритет и одговорност**.

Свако министарство и организација у јавном сектору дужни су да успоставе такву организациону и руководилачку структуру, која ће обезбедити законитост активности и трансакција, укључујући поштовање применљивих стандарда и смерница, уз редовно праћење адекватности и ефективности ове структуре у пракси.

Заштита јавних средстава представља у сваком тренутку општи интерес, а од посебног значаја је да ревизори препознају своју улогу у погледу корпоративног управљања, као важне мере заштите у успостављању и одржавању те одговарајуће структуре.

Преглед структуре корпоративног управљања

Све је више уобичајено и важно да се организације у јавном сектору сагледавају у смислу њихове структуре корпоративног управљања, укључујући и систем интерне контроле. Корпоративно управљање може се дефинисати као систем кроз који организације усмеравају и контролишу своје функције и остварују везу са својим корисницима и осталим чиниоцима, односно грађанима. Основни принципи корпоративног управљања су:

- **Отвореност**, која је неопходна да обезбеди да сви учесници имају довољно поверења у процесе доношења одлука и процесе управљања у организацији;
- **Интегритет**, заснован на поштењу, несебичности и објективности, те високим стандардима професионалности (исправности) и честитости у управљању јавним средствима и пословима организације, који зависи од ефективности оквира интерне контроле (ФУК и независна интерна ревизија), као и од личних стандарда и професионализма;
- **Одговорност**, која представља процес у којем су организације и запослени одговорни за одлуке и активности, укључујући и управљање јавним фондовима средствима, као и за све аспекте обављања посла (перформансе), који могу бити преглед екстерног испитивања¹.

¹ Видети Први део у коме се додатно дефинише и образлаже појам Одговорности

Свака активност, програм и пројекат у организацији у јавном сектору мора имати систем интерне контроле у којем се утврђени циљеви прате (нпр. да се наплати 98% пореза на доходак у току фискалне године). Систем интерне контроле чине процедуре, правила, политике и инструкције које су осмишљене тако да осигурају остваривање циљева организације.

Систем интерне контроле је нарочито важан у организацијама у јавном сектору, у којима руководиоци у највећем броју случајева нису у могућности да лично надгледају и прате све оно за шта су **одговорни**. Према томе, да би успоставили адекватан и ефективан систем интерне контроле, руководиоци на свим нивоима у организацијама јавног сектора имају следеће дужности:

- да подстичу окружење које промовише контролу – то значи да понашање и став руководиоца према контроли треба да буду такви да демонстрирају високе етичке и личне стандарде, интегритет, марљивост, лојалност и поштење; Овакво понашање и ставови створиће окружење које подстиче адекватне и ефективне процесе у сфери у којој руководиоци имају утицај;
- да идентификују ризике, односно изложеност губицима, и процењују ризике везане за вођење послова – то значи да идентификују изложеност губицима у погледу сваке активности, организационе јединице, и/или система у одређеној организацији у јавном сектору; Изложеност се након тога оцењује у односу на утицај који ће имати на организацију у јавном сектору и вероватноћу материјализације; Руководиоци доносе одлуке о контролисању те изложености усклађујући ризик и контролне мере и узимајући у обзир трошкове спровођења контролних мера;
- да осмисле и успоставе „инфраструктуру основних операција“ – што укључује политике, оперативне стандарде и стандарде успешности (перформанси), буџете, планове, системе, процедуре, итд, који решавају идентификовану изложеност и свде је на прихватљив ниво ризика;
- да осмисле и спроводе контролне процесе који мотивишу, каналишу и/или на други начин усмеравају запослене да послове обављају на начин који омогућава остваривање позитивних резултата;
- да осмисле и спроводе програме сталног праћења како би се утврдила ефективност кроз коју контролни процеси остварују планирану сврху, и поднели извештаји о томе.

Улога интерне ревизије

Захтеви везани за добар систем интерне контроле наводе организације у јавном сектору да целокупни контролни оквир за који су одговорни посматрају шире. Резултат тога је да се прешло на општу процену контролних активности организација у јавном сектору са циљем да се у разумној мери пружи уверавање о ефективности система интерне контроле.

Независна и ефективна интерна ревизија у организацијама у јавном сектору пружа уверавање у разумној мери и даје препоруке везане за општи систем интерне контроле и његову адекватност, као и његово ефективно и ефикасно функционисање.

Службе за интерну ревизију у организацијама у јавном сектору одговорне су за оцену процеса контроле пословања на нивоу целе организације на основу процене адекватности система интерне контроле. Ова одговорност врши се кроз три одвојена корака:

- оценити да ли је „дизајн“ система интерне контроле, онакав какав је успостављен и како га представља руководство, адекватан;
- кроз тестирање и друге процедуре утврдити да ли процес систем интерне контроле заиста функционише како је и замишљено и на ефикасан и ефикасан начин;
- подношење извештаја о резултатима обављеног ревизорског посла и пружање препорука када су оне неопходне за побољшање система интерне контроле.

Учесталост и обим ревизије система интерне контроле утврђује руководилац интерне ревизије у организацији у јавном сектору, у договору са руководством и уз одобрење руководиоца организације, односно корисника јавних средстава у јавном сектору.

Захтеви Европске уније

Европска унија (ЕУ) примењује свеобухватне процедуре провера чији је циљ да се обезбеди да нови чланови буду примљени тек када буду у стању да прикажу да ће у потпуности моћи да одговоре на захтеве пуноправног чланства, укључујући и поступање у складу са стандардима и правилима ЕУ која су класификована у 35 различитих стратешких области (поглавља), међу којима је и Поглавље 32 - финансијски надзор. Одредбе унутар овог поглавља се односе на усвајање међународно признатих оквира и стандарда и добрих пракси из ЕУ у погледу интерне финансијске контроле у јавном сектору (ИФКЈ, енг. PIFC), заснованих на принципу децентрализоване управљачке одговорности.

ИФКЈ представља оквир интерних контрола за јавни сектор и састоји се од три стуба: система финансијског управљања и контроле, интерне ревизије и Централне јединице за хармонизацију. У одредбама овог поглавља, нарочито се захтева следеће: постојање ефективних и транспарентних система управљања, укључујући и механизме одговорности за остваривање циљева; функционално независна интерна ревизија; релевантне организационе структуре, укључујући и централну координацију развоја система ИФКЈ у целокупном јавном сектору. Такође, ово поглавље се односи и на заштиту финансијских интереса ЕУ у борби против превара у управљању средствима ЕУ и заштиту евра од фалсификовања.²

Интерна контрола (ИК) представља појам који је знатно свеобухватнији од финансијске и буџетске контроле и провере усаглашености са регулаторним оквиром, релевантним стандардима и принципима итд. Интерна контрола је скуп управљачких решења осмишљених да потпомогну остваривање циљева организације, правовремено, у складу са стандардима учинка, у оквиру предвиђеног буџета, ефикасно и ефективно.

² Преузето са веб сајта Европске комисије, Европска политика суседства и преговори о проширењу. Поглавља правних тековина, доступно на https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/policy/conditions-membership/chapters-of-the-acquis_en

Интерна контрола се заснива на COSO Оквиру, и као таква треба да се примењује у целокупном јавном сектору.

За корисника јавних средстава, интерна контрола се дефинише као интегралан процес који спроводе руководство и запослени у организацији и који је осмишљен с циљем да се одговори на ризике и истраже могућности, као и да се пружи разумно уверавање у погледу остваривања резултата док се истовремено поступа у јавном интересу и остварује мисија организације, кроз:³

- Извршавање тачних, етичких, економичних, ефикасних и ефективних активности;
- Обезбеђивање релевантности, поузданости и интегритета информација;
- Испуњавање екстерних и интерних захтева у погледу одговорности;
- Поступање у складу са важећим законима и прописима;
- Чување средстава од губитка, злоупотребе и оштећења;
- Испуњавање других критеријума доброг јавног управљања, укључујући и добру припрему и реализацију политика, добро опредељивање буџета и финансијско добро стање и одрживост.

Интерна контрола се примењује код свих корисника јавних средстава. Иако је успостављање интерне контроле сложен и тежак задатак, управо су добро дефинисана решења од суштинске важности да би се обезбедило да јавна средства буду искоришћена на ефикасан и ефективан начин и у складу са постојећим правилима. Такође, ова решења треба да обезбеде да државе остваре најбољу вредност за уложен новац на законит, одговарајући и финансијски одговоран начин и да се начини помак од система који је искључиво заснован на усаглашености ка систему који ће бити заснован на циљевима и резултатима. Интерна контрола треба да подстакне управљачку одговорност и делегирање надлежности различитим управљачким нивоима унутар организације, уз одговарајуће извештавање о одговорности.

Заправо, у зрелијим фазама система ИК, државе треба да уведу и извештавање о ефикасности, ефективности и економичности система ИК.

Дефиниције

У складу са чланом 30. Финансијске уредбе која се примењује на укупни буџет ЕУ („Финансијска уредба“), концепт доброг финансијског управљања садржи принципе економичности, ефикасности и ефективности, који су дефинисани у наставку⁴:

- Принцип ЕКОНОМИЧНОСТИ захтева да средства која користи субјект ревизије у остваривању својих циљева буду обезбеђена благовремено, у одговарајућој количини и квалитету и по најбољој цени;

³ Системи интерне контроле у јавном сектору у Европској унији. Принципи интерне контроле у јавном сектору. Став о позицији, бр.1. Интерна контрола у јавном сектору, Приступ у ЕУ, бр. 2015-1. Поглавље 2 „Интерна контрола у јавном сектору – дефиниција и карактер“, доступно на: <http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2015/CD02PrinciplesofPIC-PositionPaper.pdf>

⁴ Европски ревизорски суд, Приручник за ревизију сврсисходности, доступно на: www.eca.europa.eu/en/Pages/AuditMethodology.aspx

- Принцип ЕФИКАСНОСТИ захтева најбољи однос између ангажованих средстава и остварених резултата;
- Принцип ЕФЕКТИВНОСТИ подразумева остваривање конкретних задатих циљева и оствареност планираних резултата.

Финансијско управљање и контрола, као саставни део система интерне контроле, заправо подразумева да управљање јавним средствима буде извршено у складу са највишим степеном ефикасности и ефективности, уз поштовање принципа интегритета и транспарентности. Унутар сваке организације у јавном сектору, кључно је размотрити следећа питања:

1. Ко руководи?
2. Ко је одговоран за остваривање циљева?
3. Ко је одговоран за ефикасност и ефективност?

Такође, унутар сваке организације је неопходно успоставити хијерархију у управљању – највиши руководиоци има свеукупну одговорност, док сви остали руководиоци на хијерархијски непосредно нижим позицијама имају сопствене одговорности. При томе, сви руководиоци су одговорни за:

- Остваривање циљева из своје надлежности;
- Ефикасност и ефективност;
- Квалитет финансијског управљања у оквиру своје надлежности.

Контрола се по правилу тумачи у складу са COSO елементима (контролно окружење, процена ризика, контролне активности, информације и комуникација, праћење) који захтевају успостављање одговарајућих правила и процедура унутар организације. При томе, COSO Оквиром се претпоставља постојање управљачке одговорности, која подразумева да:

- Постоје циљеви и стандарди учинка;
- Пословне активности се спроводе ефикасно и ефективно;
- Финансијско и друго извештавање је поуздано;
- Остварена је усклађеност са важећим законима и прописима.

Свака од ових ставки је од суштинског значаја за финансијско управљање и контролу, а наведени COSO Оквир постоји и примењује се управо с циљем да унапреди ове елементе и пружи уверавање руководству и трећим лицима. Једно лице које је на највишој руководећој функцији је одговорно за свеукупни учинак организације, али да би се тај учинак остварио, потребна му је адекватна подршка целокупне организације, односно свих запослених на челу са руководством. При томе, једно лице које је на водећој руководећој функцији, не може доносити све одлуке. Стога, управљачка одговорност, односно постојање ефективног система преноса овлашћења и одговорности, представља предуслов за унапређење система ФУК, а самим тим и свеукупног система интерне контроле.

СВРХА ПРИРУЧНИКА ЗА ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛУ

Сврха *Приручника за финансијско управљање и контролу* јесте да вишим и оперативним руководиоцима, руководиоцима задуженим за финансијско управљање и контролу, и/или координаторима за ФУК, помогне у водећој улози коју имају у осмишљавању и спровођењу система финансијског управљања и контроле активности. Дакле, Приручник пружа смернице за утврђивање конзистентних интерних контрола на нивоу целе организације у јавном сектору и дефинише улоге и одговорности руководства и осталих запослених везано за добро управљање јавним, националним и иностраним фондовима.

Приручник за финансијско управљање и контролу обрађује пет међусобно повезаних компоненти система интерне контроле у складу са COSO Оквиром, тј:

- контролно и оперативно окружење организације у јавном сектору;
- циљеве и одговарајућу процену и управљање ризицима;
- контроле мере, укључујући и одговарајуће политике и процедуре које ће допринети управљању и свођењу ризика на минимум, као и остваривању циљева;
- информациони системи и комуникација;
- активности везане за праћење успешности (перформанси) организације у јавном сектору.

Приручник посебно наглашава следеће:

- да је руководство одговорно за успостављање интерних контрола, које су адекватно документоване, одржавају се и поштују у свакој јединици, одељењу и сектору;
- да су сви запослени у организацији у јавном сектору дужни да поштују интерне контроле;
- да је интерна ревизија одговорна за пружање објективног уверавања да су системи интерне контроле адекватни и ефективни и да функционишу онако како је то руководство и замислило, односно у намери да се остваре циљеви организације у јавном сектору.

Приручник за финансијско управљање и контролу дефинише оквир за интерну контролу у организацијама у јавном сектору. Приручник уз то пружа и основу у односу на коју се може оцењивати систем интерне контроле. Овај приступ примењује се на све активности и целокупно пословања организација у јавном сектору, а не само на финансијске аспекте. При томе, сврха овог Приручника није да ограничава или да улази у овлашћења поверена руководиоцима организација у јавном сектору у смислу доношења одлука везаних за организације којима руководе.

Коначно, треба јасно нагласити да Приручник за финансијско управљање и контролу пружа само смернице за успостављање система ФУК. Смернице не представљају детаљне политике, процедуре и праксе за спровођење система интерне контроле, већ пружају шири оквир у којем организације у јавном сектору треба да разраде сопствене контроле у складу са својим специфичним потребама и околностима у којима послују.

СТРУКТУРА ПРИРУЧНИКА ЗА ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛУ

Приручник је концентрисан на основне компоненте доброг система интерне контроле, односно на: контролно окружење, процену ризика, контролне активности, информације и комуникацију и праћење.

У првом делу *Приручника* дефинисан је концепт интерне финансијске контроле у јавном сектору, односно појешњени су појмови финансијског управљања и контроле, интерне ревизије и Централне јединице за хармонизацију као њених кључних елемената. Посебно је наглашена улога и значај управљачке одговорности као предуслова за успостављање ефективног система интерних контрола у пракси. Такође, појашњено је разграничавање организационих улога и чинилаца који су укључени у процес успостављања добре интерне контроле у пракси. Детаљно је разрађено 5 кључних компоненти система интерне контроле у складу са новим КОСО оквиром интерних контрола који је објављен 2013. године, са циљем да се нагласе основни принципи и захтеви везано за сваку компоненту.

У другом делу *Приручника*, препоручен је општи приступ процесу успостављања, одржавања и редовног ажурирања система финансијског управљања и контроле кроз преглед кључних корака и конкретних активности које је неопходно у оквиру њих спровести, што овај *Приручник* чини добром смерницом коју могу да користе сви запослени унутар организације (руководиоци, ревизори, извршиоци).

Речник појмова налази се у *Анексу 1* и садржи већину важних стручних термина везаних за интерну финансијску контролу у јавном сектору (финансијско управљање и контрола, интерна ревизија, Централна јединица за хармонизацију), док је у *Анексу 2* изложен *Coso* Оквир за управљање ризицима у организацији. У оквиру *Анекса 4* је детаљно изложена улога и значај интерне ревизије, чиме се наглашава веза између финансијског управљања и контроле и интерне ревизије кроз разграничавање делокруга рада, улога и одговорности које се поверавају руководиоцима и ревизорима у систему интерне контроле. Кроз преостале анексе корисницима су предочени и појашњени конкретни алати, односно модели, обрасци и примери везано за имплементацију система ФУК: листа и мапа пословних процеса, документација о систему, план активности, регистар стратешких и оперативних ризика, образац за управљање ризицима, упитник за самооцењивање и извештавање.

Први део: ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛА

1. Увод

1.1 Интерна финансијска контрола у јавном сектору

Интерна финансијска контрола у јавном сектору је термин и концепт који је установила Европска комисија у намери да помогне у разумевању и примени добрих и ефективних система контроле у процесу придруживања ЕУ. Крајњи циљ овог концепта јесте да осигура да се јавним средствима (националним и средствима ЕУ) управља добро и на економичан начин, како би се пореским обвезницима обезбедила „вредност за новац“.

Интерна финансијска контрола у јавном сектору представља целокупан систем финансијских и других контрола које успоставља руководилац организације у јавном сектору са циљем успешног управљања и остваривања циљева организације. Дакле, суштина је да се обезбеди усаглашеност финансијског управљања и контроле јавних средстава (укључујући и страна средства) са релевантним законима, буџетом, и принципима доброг финансијског управљања, транспарентности, ефикасности, ефективности и економичности. Интерна финансијска контрола у јавном сектору обухвата све мере кроз које се контролишу сви приходи, расходи, средства и обавезе. Представља шири концепт интерне контроле, односно укључује, али није ограничена на финансијску контролу и интерну ревизију.

Интерна финансијска контрола у јавном сектору у Републици Србији је дефинисана Законом о буџетском систему као свеобухватни систем мера за управљање и контролу јавних прихода, расхода, имовине и обавеза, који успоставља Влада кроз организације јавног сектора са циљем да су управљање и контрола јавних средстава, укључујући и стране фондове, у складу са прописима, буџетом, и принципима доброг финансијског управљања, односно ефикасности, ефективности, економичности и отворености.⁵

Интерна финансијска контрола у јавном сектору обухвата:

- 1) финансијско управљање и контролу код корисника јавних средстава;
- 2) интерну ревизију код корисника јавних средстава;
- 3) хармонизацију и координацију финансијског управљања и контроле и интерне ревизије коју обавља Министарство финансија - Централна јединица за хармонизацију.

Финансијско управљање и контрола је систем политика, процедура и активности које успоставља, одржава и редовно ажурира руководилац организације, а којим се управљајући ризицима обезбеђује уверавање у разумној мери да ће се циљеви организације остварити на правилан, економичан, ефикасан и ефективан начин.

Интерна ревизија је активност која пружа независно објективно уверавање и саветодавна активност, са сврхом да допринесе унапређењу пословања организације; помаже организацији да оствари своје циљеве, тако што систематично и дисциплиновано процењује и вреднује управљање ризицима, контроле и управљање организацијом.

Хармонизацију и координацију финансијског управљања и контроле и интерне ревизије врши Министарство финансија - Централна јединица за хармонизацију, која је, између осталог, одговорна је за утврђивање стандарда интерне контроле и интерне ревизије, као и подршку у примени тих стандарда на одговарајућем нивоу квалитета.

⁵ Закон о буџетском систему, члан 2, тачка 516)

Централна јединица за хармонизацију, у складу са Законом о буџетском систему, обавља следеће послове који се непосредно односе на систем ФУК:

- централне хармонизације, координације, праћења примене и сагледавања квалитета финансијског управљања и контроле у јавном сектору;
- дефинисања заједничких критеријума и стандарда за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле;
- стручног усавршавања руководиоца и запослених у јавном сектору из области финансијског управљања и контроле, у складу са међународно прихваћеним стандардима;
- обједињавања годишњих извештаја о стању финансијског управљања и контроле.⁶

Међутим, коначну одговорност за функционисање система интерне финансијске контроле у јавном сектору носе руководиоци корисника јавних средстава, уз помоћ других виших руководиоца. Они су формално и суштински одговорни за успостављање и развој адекватног и ефикасног система интерне контроле у својим организацијама.

1.2. Управљачка одговорност⁷

Концепт управљачке одговорности добија на све већем значају у преговорима за приступање Европској унији, стратегијама које се односе на реформу јавне управе и током дијалога на високом нивоу са Европском комисијом. Ова тема се неретко сматра кључним питањем у бројним расправама о интерној финансијској контроли у јавном сектору и предуслов је за њену примену. Иако се овај концепт у великој мери користи у стратешким дијалозима, јединствена дефиниција овог концепта и даље не постоји, чак и међу државама чланицама Европске уније.

Европска комисија у свом *Прегледу система интерних контрола у јавном сектору* дефинише управљачку одговорност као „процес на основу ког су руководиоци на свим нивоима одговорни за, и по потреби дужни да образложе, одлуке и поступке предузете у правцу остваривања циљева организације којом управљају. Управљачка одговорност подразумева одговорност за добро финансијско управљање на свим нивоима, односно, одговарајућу организацију, процедуре и извештавање о резултатима организације.”⁸

Концепти надлежности, овлашћења и одговорности су међусобно повезани, што је појашњено и приказано и на слици испод⁹.

⁶ У складу са Законом о буџетском систему, члан 83.

⁷ Додатне информације о Управљачкој одговорности могу се пронаћи у Смерницама о концепту управљачке одговорности, објављеним на интернет адреси Министарства финансија – Централне јединице за хармонизацију

⁸ У Прегледу система интерних контрола у јавном сектору за државе чланице Европске уније за 2012. годину дат је приказ дефиниција и приступа питању управљачке одговорности у државама чланицама ЕУ. Европска комисија (2011), *Compendium of the public internal control systems in the EU Member States 2012 (Преглед система интерних контрола у јавном сектору за државе чланице Европске уније за 2012. годину)*, Издаваштво Европске уније, Луксембург.

⁹ Извор: Принципи интерне контроле у јавном сектору, Заједнички став бр. 1, Интерна контрола у јавном сектору и приступ ЕУ, 2015-1, стр. 7

Надлежност представља способност или право да се наложи доношење одлука које се односе на коришћење делегираних ресурса (људских, буџетских) да би се остварили циљеви који су обухваћени датим овлашћењима.

Овлашћење се додељују на основу надлежности даваоца – права на поступање и представља обавезу извршења додељених задужења/дужности.

Одговорност је обавеза да се лицима која су доделила одређена овлашћења одговара за испуњавање тих овлашћења (обавеза поступања). Одговорност обухвата и давање информација, као и образложења и разлога за спровођење одређених поступака, активности или одлука.



Лице демонстрира истинску одговорност када:

- јасно истакне шта намерава да предузме, начин на који ће то остварити и у којој мери;
- верује у све што истакне;
- оствари предвиђено;
- прикаже шта је учињено.

5 најчешћих грешака које онемогућавају ефективну одговорност

Непознате или лоше дефинисане улоге и задужења: Ефективна одговорност у односима може постојати једино када су улоге и задужења свих страна у таквом односу јасно дефинисане. Уколико дође до лоших резултата, тешко је очекивати да ће нека од страна сносити одговорност уколико улоге и задужења нису јасно дефинисани.

Нејасна или недефинисана очекивања у погледу учинка: Сви учесници у оквиру одговорности треба да буду упознати са својим циљевима у погледу учинка. Неопходно је јасно дефинисати краткорочне и дугорочне циљеве и очекиване исходе. Уколико ово изостане, оквир одговорности губи на снази, будући да није лако захтевати одговорност учесника уколико се не оствари учинак.

Непостојање равнотеже између очекивања и капацитета: Очекивања у погледу остваривања учинка морају бити у јасној вези и усклађена са капацитетима свих страна. Очекивања која превазилазе постојеће ресурсе или за чије спровођење нема довољно ресурса утичу на слабљење оквира одговорности. Потребно је да постоји равнотежа између постојећих ресурса и очекиваног учинка.

Непостојање или неадекватно извештавање о учинку: Адекватним извештавањем, које је правремено и у коме се истичу доприноси које су остварили субјекти који подnose извештај, унапређује се ефективност одговорности.

Нису примењена претходна искуства: Потребно је успоставити контролне радње у случајевима када нису остварена очекивања у погледу учинка. Ова контролна радња се може остварити у виду ревидирања циљева, прилагођавања постојећих ресурса или неких других радњи у циљу превазилажења препрека.

Управљачки принципи за ефективну управљачку одговорност су стимулативни правни оквир, етичко окружење, инспиративан “тон на врху” и усредсређеност на процесе (а не на организационе јединице), што ће бити додатно образложено у поглављу “Алати”.

Одговорност треба да буде повезана и усклађена са циклусима планирања и контроле.



У систему у којем постоји делегирање:

- Јасно су дефинисани остварљиви циљеви, на основу датих ресурса;
- Овлашћења и надлежности су усклађене да би се остварили наведени циљеви;
- Извештава се о резултатима и учинку.

У складу са традиционалним начином управљања, фокус управљања и контроле је најчешће на праћењу извршења буџета и трошења финансијских средстава, као и усклађености са законским захтевима. Веома мало или нимало пажње се посвећује остваривању циљева и стандардима учинка и, сходно томе, ефикасности и ефективности у трошењу јавних финансијских средстава. Модеран начин управљања захтева да се сам процес управљања посматра у ширем смислу, при чему: “Управљање подразумева успостављање плана или мапе пута за циљеве које је потребно остварити, одређивање средстава за реализацију плана у складу са предвиђеним роковима, као и утврђивање онога што је заиста остварено у поређењу са првобитно планираним, утврђивање одступања и разлога одступања, као и њихово уношење у првобитне планове и одлуке о одређивању средстава. Руководство сноси одговорност, што захтева постојање транспарентности. Одговорност зависи од јасноће и разумљивости извештавања, као и капацитета лица којима се информације достављају на преглед, разматрање и оспоравање”^{10, 11}

Циклус финансијског управљања¹² отпочиње формулисањем стратешког и годишњег плана и повезаног финансијског плана. У финансијском плану се наводи колико и која врста улазних садржаја (инпута) је потребна и на који начин ће се управљати њима у циљу остваривања жељеног исхода. Потребни улазни садржаји (инпути) се добијају „распакивањем“ плана организације. Ово се може илустровати такозваним радом уназад:



¹⁰ Noel Herworth, Управљачка одговорност, темељ система ИФКЈ; Конференција о ИФКЈ, Брисел, септембар 2009., стр. 2

¹¹ ReSPA, Радни документ

¹² www.who.int

Након што је кориснику јавних средстава одобрен предвиђени буџет, руководилац организације треба да изврши расподелу додељеног буџета организационим јединицама. Додељени буџет треба да одражава приоритете организације, што укључује и ревидирање стратешког и годишњег плана и (пре)расподелу (по правилу мањег) износа средстава.

У делу “Активности, праћење, заштита” из горе наведеног дијаграма, наводе се активности у пословању које се реализују током једне финансијске године. Овде се наглашава значај интерних контрола и наводи се на који начин је вршено управљање приходима, расходима, имовином и губицима. Ово „међугодишње управљање ресурсима“ подразумева успостављање добрих административних процедура, обезбеђивање финансијских средстава за рад, праћење располагања средствима и управљање приходима, расходима, имовином и обавезама.

У циљу остваривања одговорности, руководство мора да зна да ли је управљање средствима и услугама било добро. Стога, руководство мора да спроведе оцену и анализу расхода у поређењу са извршеним услугама и оствареним јавним интересом. Поступак праћења се одвија током целе године, док се оцена спроводи на крају финансијске године. На основу добијених налаза, постављају се основе за будуће пружање услуга и финансијско планирање.

Већа одговорност је у непосредној вези са бољим учинком. Унапређење учинка је од суштинског значаја за остваривање свеукупних циљева Програма реформе јавне управе.

Интервенције у поступку планирања

Током процеса планирања, унутар сваког корисника јавних средстава треба да се одлучи на који начин ће се вршити мерење пружених услуга и пројеката, као и да се успоставе одговарајући кључни индикатори учинка и да се обезбеди да КЈС има капацитете да произведе (обухвати, обради, анализира и извести) информације које су потребне да би се редовно анализирале пружене услуге и њихов квалитет. Под овим се подразумева да је потребно обезбедити да постојећи процеси, системи и оквири буду логични и да се обезбеди тачно и ефикасно праћење различитих улазних вредности, привремених и коначних исхода, као што су јавни расходи, на пример.

Имајући у виду дугорочност и свеобухватнији утицај својих активности, корисници јавних средстава треба да припреме своје буџете у складу са сопственим организационим циљевима, стратегијама и средњорочним финансијским планом.

Са већим степеном образовања и информисаности, јавност по правилу постаје свеснија, захтевнија, мање толерантна и мање вољна да прихвати просечни учинак својих органа власти. У таквим околностима, постаје јасно да је неопходно посветити одговарајућу пажњу питањима одговорности и учинка на свим нивоима власти.

Најважнији ризик са којим се суочавају готово све организације унутар јавног сектора јесте могућност постојања прекомерне концентрације моћи у рукама највишег руководства. Самим тим је очигледно да је неопходно да се у сваком тренутку обезбеди систем уједначене расподеле надлежности. Такође, у циљу реаговања на могуће финансијске и оперативне ризике и избегавања било каквог сукоба интереса, јавља се неизбежна потреба за

успостављањем снажног контролног окружења, као и за јасним дефинисањем линија овлашћења, одговорности и извештавања.¹³

Ефикасна јавна управа има кључну улогу у процесу евроинтеграција, јер омогућава спровођење најважнијих реформи и успешне преговоре о приступању са Европском унијом. Искуство је показало да су сви напори који су били улагани у реформу традиционално централизованих система јавне управе ка стварању окружења које је у складу са начелима интерне финансијске контроле у јавном сектору и које је усредсређено на учинак, заправо често били спутавани непостојањем делегирања и одсуством управљачке одговорности.

“Управљачка одговорност захтева децентрализацију надлежности и овлашћења. Додељивање овлашћења мора да буде употпуњено довољним степеном надлежности и ресурса да би се остварили циљеви и индикатори учинка. Потребно је да постоје успостављене линије извештавања, будући да су руководиоци дужни да извештавају своје надређене о томе на који начин су извршена овлашћења која су им додељена.”¹⁴

У Закону о буџетском систему, управљачка одговорност је дефинисана као „обавеза руководиоца свих нивоа код корисника јавних средстава да све послове обављају законито, поштујући принципе економичности, ефикасности, ефикасности и јавности, као и да за своје одлуке, поступке и резултате одговарају ономе који их је именовао или им пренео одговорност.”¹⁵



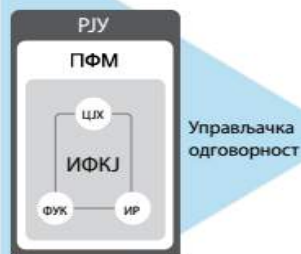
¹³ Accountability and good governance in the public sector (*Одговорност и добро управљање у јавном сектору*), Günther Witthöft

¹⁴ Радни документ Управљачка одговорност и управљање ризиком, ReSPA, 2017. године

¹⁵ Закон о буџетском систему, члан 2, тачка 51а)

ИНТЕРНА ФИНАНСИЈСКА КОНТРОЛА У ЈАВНОМ СЕКТОРУ И КОНЦЕПТ УПРАВЉАЧКЕ ОДГОВОРНОСТИ У КОНТЕКСТУ РЕФОРМЕ ЈАВНЕ УПРАВЕ И УПРАВЉАЊА ЈАВНИМ ФИНАНСИЈАМА

Пут ка стварању повољних услова за унапређење система интерне финансијске контроле у јавном сектору не може и не треба да се посматра као изолован процес, издвојен од других реформи, као што су Реформа јавне управе (РЈУ) и Управљање јавним финансијама (ПФМ). Наведене реформе треба посматрати као кровне, свеобухватне реформе чији је саставни део систем ИФКЈ. За успех, односно, неуспех ИФКЈ, од суштинског значаја су усклађеност прописа, надлежности, расподела ресурса, структурне реформе, као и реформе које се односе на буџет.



Као што 3 компоненте у оквиру система ИФКЈ (финансијско управљање и контрола, интерна ревизија, Централна јединица за хармонизацију) не постоје независно једна од друге, исто начело се примењује и за целокупни систем ИФКЈ. Он не може постојати издвојено од свих других система. Систем ИФКЈ је кључни стуб Реформе управљања јавним финансијама. Остали кључни стубови се односе на фискалну политику, припрему буџета, рачуноводство и екстерну ревизију. Са друге стране, Управљање јавним финансијама је један од кључних стубова Реформе јавне управе.

Оваква међусобна повезаност је илустрована и у Програму реформе управљања јавним финансијама: “Програм реформе управљања јавним финансијама допуњује Стратегију реформе јавне управе детаљно описаним посебним циљевима и активностима дефинисаним у оквиру стубова управљања јавним финансијама, док у исто време представља засебну активност из Акционог плана за спровођење реформе јавне управе. Њиме се такође дефинише стратешки оквир за Стратегију интерне финансијске контроле у јавном сектору, у складу са захтевима приступања ЕУ који су обрађени у документима за преговоре у оквиру преговарачког поглавља 32 о финансијском надзору”. Транспарентност и одговорност се наводе као најважнији циљ.

2. ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛА

2.1. Дефиниција, сврха и циљеви

Постоји више дефиниција, али су све оне сличне по томе што утврђују да финансијско управљање и контрола (интерна контрола) обухватају целокупни систем финансијских и других контрола, укључујући и организациону структуру, методе и процедуре, и то не само финансијских система, већ и оперативних и стратешких система организације у јавном сектору.

Добро успостављен систем финансијског управљања и контроле, за који су одговорни руководиоци организације у јавном сектору, пружа у разумној мери уверавање, кроз управљање ризицима, да ће се управљачке активности извршавати на исправан, етички, економичан, ефективан и ефикасан начин. Подразумева усаглашеност за законима и другим прописима, чување средстава од губитака, злоупотребе и штете.

Систем ФУК представља интеграцију активности, планова, ставова, политика, система, ресурса и напора запослених у организацији, који заједно раде са циљем да се у разумној мери пружи уверавање да ће организација остварити своје циљеве и мисију.

Према томе, општа сврха система ФУК јесте да организацији у јавном сектору помогне у остваривању своје мисије, као и да обезбеди реализацију циљева који се односе на:

- пословање,
- извештавање, и
- усаглашеност.¹⁶

Ова три наведена циља су додатно образложена у наставку.

Циљеви у погледу пословања односе се на ефективност, ефикасност и економичност пословних активности субјекта, укључујући и оперативне, као и циљеве финансијског учинка и заштиту средстава од губитка. „Ефективност“ се односи на остваривање циљева, односно на меру у којој исходи и резултати одређене активности, програма и пројекта одговарају циљевима или планираним ефектима. „Ефикасност“ представља однос између искоришћених ресурса и исхода и резултата у остваривању циљева. То значи минимум ресурса да се оствари дати резултат, односно максималан резултат са датом количином и квалитетом уложених ресурса. Ови циљеви такође обухватају и заштиту средстава организације у јавном сектору од злоупотребе, губитака, штете, погрешног управљања и грешака. Кључно питање везано за чување средстава јесте управљање средствима, односно набавка, коришћење и располагање средствима.

Циљеви у погледу извештавања односе се на интерно и екстерно финансијско и нефинансијско извештавање и могу се односити на поузданост, благовременост, транспарентност, као и друге захтеве и стандарде које прописују законодавни или други надлежни органи. Ови циљеви се односе на припрему релевантних, поузданих и корисних финансијских и управљачких информација, укључујући и финансијске извештаје (прелазне и сумарне), које унапређују процес доношења одлука и обезбеђују транспарентност и ефективно праћење/надзор. Овакве информације унапредиће процес доношења одлука САМО ако се припремају, воде, чувају и ако су расположиве у складу са успостављеним концептом обелодањивања, у благовремено поднетим извештајима, који имају одговарајућу

¹⁶ Засновано на COSO, Интерне контроле – Интегрисани оквир, Резиме, мај 2013. године, coso.org

структуру и садржај, а подносе их и руководиоци и запослени у организацији у јавном сектору, и екстерни чиниоци организације.

Циљеви у погледу усаглашености односе се на усаглашеност са законима и и другим прописима и општим актима који се односе на организације у јавном сектору. Вреди поменути и да закони и друга обавезујућа акта представљају неку врсту мандата/овлашћења поверених организацији у јавном сектору у односу на начин прикупљања и трошења националних и иностраних средстава. Паралелно с тим, политике, планови и процедуре доносе се са циљем да се обезбеди практична примена и поштовање одредаба утврђених у тим законима и подзаконским актима. Стога, они треба да буду установљени тако да одговарају специфичним обележјима, активностима и окружењу организације у јавном сектору.

Ове одвојене категорије циљева које се ипак међусобно преклапају, решавају различите потребе, обухватају све активности, програме и пројекте које спроводи организација у јавном сектору, и омогућавају концентрисање на конкретне захтеве и/или питања руководства.

Свака организација треба да успостави сопствени систем ФУК који ће бити у складу са потребама и окружењем организације.

Према Закону о буџетском систему, корисници јавних средстава у Републици Србији успостављају финансијско управљање и контролу, која се спроводи политикама, процедурама и активностима са задатком да се обезбеди разумно уверавање да ће своје циљеве остварити кроз:

- 1) пословање у складу са прописима, унутрашњим актима и уговорима;
- 2) реалност и интегритет финансијских и пословних извештаја;
- 3) економично, ефикасно и ефективно коришћење средстава;
- 4) заштиту средстава и података (информација).¹⁷

2.2. Кључне тачке

Систем финансијског управљања и контроле има следећа кључна обележја:

- утиче на све аспекте организације у јавном сектору: све запослене, процесе, активности, програме и пројекте у организацији;
- представља основни елемент који се провлачи кроз целу организацију, а не обележје које је придодато организацији;
- подразумева квалитете доброг управљања;
- зависи од запослених и биће успешно, односно неуспешно, у зависности од пажње коју му посвећују запослени;
- ефективан је само уколико сви запослени и окружење раде заједно;
- у разумној мери пружа уверавање везано за вероватноћу да организације у јавном сектору остварују циљеве;
- организацијама у јавном сектору помаже у остваривању својих мисија.

¹⁷ Закон о буџетском систему, члан 81; Тачка 1) се односи на „усаглашеност“, тачка 2) на „извештавање“, а тачке 3) и 4) на „пословање“.

3. ОРГАНИЗАЦИОНЕ УЛОГЕ

Сви у организацији у јавном сектору имају одговорност за успостављање и развој финансијског управљања и контроле.

3.1. Руководилац организације у јавном сектору

Руководилац организације има крајњу одговорност и „власништво“ над системом финансијског управљања и контроле. Лице које има ову улогу *успоставља „тон“ на врху*, који утиче на интегритет и етику, као и друге факторе који чине позитивно контролно окружење неопходно за успешан систем интерне контроле. Осим утврђивања тона на врху, већи део свакодневних послова везаних за систем финансијског управљања и контроле делегира се вишим руководиоцима у организацији.

3.2. Виши руководиоци

Виши руководиоци додељују одговорност за успостављање конкретнијих политика и процедура финансијског управљања и контроле запосленима који су одговорни за одређене функције у организационим јединицама којима руководе. Утицај руководиоца је обично директнији. У сваком случају, у ланцу одговорности руководилац је заправо главни извршилац/одговорно лице у својој сфери надлежности. Нарочито су важни финансијски службеници, чије контролне активности се преплићу, на горе и на доле, као и оперативна и друга одељења у организацији у јавном сектору.

Виши руководиоци задужени за одређене организационе јединице треба да буду у обавези да изврше интерно само-оцењивање. Циљ иницијалне оцене биће да се тачно утврди постојећи ниво развијености система финансијског управљања и контроле, односно, што је још важније, оно што недостаје и што треба спровести како би се унапредила интерна контрола.

3.3. Запослени

Запослени су такође одговорни у погледу система финансијског управљања и контроле, што подразумева њихове појединачне одговорности, и што треба да буде експлицитно или имплицитно наведено у свим описима послова. Практично, сви запослени припремају одређене информације које се користе у систему финансијског управљања и контроле, односно предузимају радње које су потребне за спровођење интерне контроле. Поред тога, сви запослени дужни су да надређене обавесте о свим проблемима, неуспесима, грешкама, слабостима у активностима и операцијама, непоштовању правила и процедура, односно другим кршењима политика или незаконитим радњама.

3.4. Централна јединица за хармонизацију у Министарству финансија

Општа мисија Централне јединице за хармонизацију јесте да врши координацију и хармонизацију методологије и смерница везаних за финансијско управљање и контролу и интерну ревизију, на нивоу целог јавног сектора.

Улога и функције, односно конкретни послови Централне јединице за хармонизацију су наведене у Закону о буџетском систему.¹⁸

3.5. Интерна ревизија

Интерна ревизија играј важну улогу у оцени адекватности и ефективности система финансијског управљања и контроле, те пружа допринос његовом сталном унапређењу. Имајући у виду организациони положај, улогу и овлашћења које функција интерне ревизије има у организацији у јавном сектору, она често игра важну улогу и у процесу праћења ефективности свеукупних интерних контрола.

¹⁸ Закон о буџетском систему, члан 83.

4. КОСО ОКВИР (COSO) – ПЕТ КОМПОНЕНТИ ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ

Основни принципи интерне контроле леже у добро утврђеним организационим техникама и праксама, које се изводе из начина на који руководство води одређену активност, програм и пројекат, и интегрисани су у процес управљања. Примена интерне контроле је динамична, те се стога праксе засноване на ранијим околностима морају мењати како би се прилагодиле измењеној ситуацији. Постоје различите методологије и приступи везани за интерну контролу, али је најшире заступљен КОСО оквир. Управо се овај оквир користи као основ за концепт финансијског управљања и контроле у Републици Србији.

Комисија спонзорских организација (COSO)¹⁹ Националне комисије за фалсификоване финансијске извештаје (позната и као Тредвејска комисија), 1992. године објавила је документ под називом *Интерна контрола – интегрисани оквир*,²⁰ који дефинише интерну контролу и пет међусобно повезаних компонената које сачињавају интерну контролу. Нови КОСО оквир интерних контрола је објављен 2013. године. У новом Оквиру задржано је пет компонената интерне контроле и додатно наглашен значај просуђивања руководства у поступцима осмишљавања, успостављања и спровођења система интерне контроле, као и током процеса оцене ефективности тог система. У новом Оквиру се примена интерних контрола проширује и на област разматрања пословних циљева, као и циљева у погледу извештавања и јасније су представљени захтеви за утврђивање онога што представља ефективну интерну контролу. Интерна контрола је дефинисана као „процес који спроводе управни одбор, руководство ентитета и остали запослени, осмишљен тако да у разумној мери пружа уверавање везано за остваривање циљева“, који се односе на пословање, извештавање и усаглашеност.“²¹

Интерна контрола може се оценити као ефективна у сваком од ова три сегмента уколико је руководство у разумној мери уверено да:

- разуме степен у којем се остварују циљеви ентитета;
- финансијски извештаји су поуздани;
- поштују се применљиви закони и прописи.

У COSO Оквиру за интерне контроле (из 1992. и 2013. године) наводи се да се интерна контрола састоји од пет међусобно повезаних компоненти:

1. Контролно окружење
2. Процена ризика
3. Контролне активности
4. Информације и комуникација
5. Праћење

¹⁹ Комисију спонзорских организација чине Амерички институт овлашћених јавних рачуновођа (CPAs), Институт управљачких рачуновођа, Институт интерних ревизора, Међународни финансијски директори, и Америчка асоцијација рачуновођа.

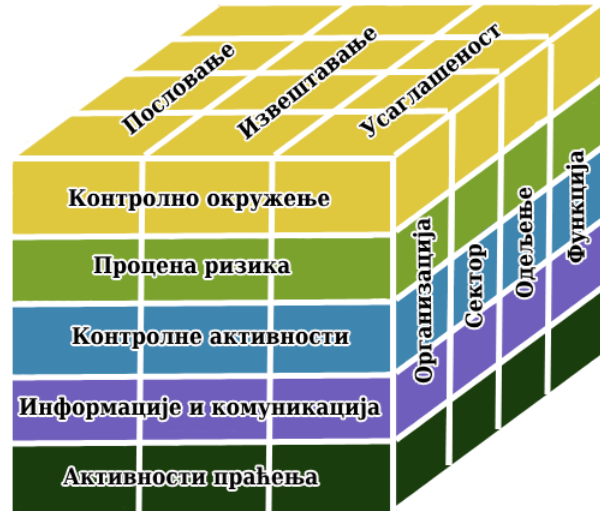
²⁰ КОСО публикација *Интерна контрола — интегрисани оквир* (сер. бр. производа 990012), може се набавити у свим радњама AICPA на адреси www.cpa2biz.com. Профит од продаје Оквира користи се за сталну подршку КОСО.

²¹ видети Одељак 2.1 овог Приручника у коме су додатно образложене ове три групе циљева



У Оквиру из 2013. године наводи се 17 принципа који представљају суштинске концепте који се односе на сваку појединачну компоненту и на сва три циља. Описане су и фокусне тачке за сваки принцип, што треба да омогући лакшу реализацију поступака осмишљавања и успостављања интерне контроле. За неке кориснике јавних средстава поједине фокусне тачке неће бити одговарајуће или релевантне, док ће препознати неке друге које су корисне.

Пет основних компоненти и њихово груписање представљају комбинацију „меких“ контрола, као што су успостављање окружења у којем шири концепт контроле може да „преживи“ и буде успешан поред стриктнијих, традиционалнијих типова „тешких“ контрола везаних за рачуноводство и финансијске трансакције. Ове компоненте, као и основна питања која треба размотрити у вези са сваком од њих описане су у наставку.



4.1. Компонента 1: Контролно окружење

4.1.1. Увод

Контролно окружење је веома важна компонента културе организације, која утиче на свест запослених о потреби постојања система контрола. Представља основу за све друге компоненте интерне контроле, обезбеђујући дисциплину и структуру.

Зависи од културолошке и историјске позадине организације у јавном сектору и утиче на свест о контроли у организацији.

Контролно окружење представља став према интерној контроли и свест о контроли, коју утврђују и одржавају руководство и запослени у организацији. Представља производ управљања руководством, односно, филозофију, стил и став подршке, као и стручност, етичке вредности, интегритет и морал запослених у организацији.

На контролно окружење утиче и организациона структура и начин успостављања одговорност.

Контролно окружење утиче на одлуке и активности организације и пружа основу за цео систем интерне контроле. Уколико ова основа није снажна, уколико контролно окружење није позитивно, општи систем интерне контроле неће бити ефективан у довољној мери.

У наставку се говори о томе како је руководство одговорно за позитивно контролно окружење и како су запослени дужни да пруже подршку оваквом окружењу.

Принципи који се односе на компоненту Контролно окружење

Контролно окружење

Демонстрира се посвећеност интегритету и етичким вредностима
Остварује се одговорност за надзор
Успоставља се структура, надлежност и одговорност
Демонстрира се посвећеност стручности
Примењује се одговорност

4.1.2. Принципи

Принцип 1:

Организација демонстрира посвећеност интегритету и етичким вредностима.

Етичке вредности и интегритет су кључни елементи који доприносе добром контролном окружењу. Постоје стандарди понашања који чине оквир за понашање запослених. Запослени се воде етичким вредностима при доношењу свих одлука.

Руководство подстиче етичке вредности кроз:

- посвећеност поштењу и правичности;
- признавање и поштовање закона и политика;
- поштовање организације;
- давање примера кроз своје понашање;

- посвећеност што бољим резултатима;
- поштовање овлашћења;
- поштовање права запослених;
- поштовање професионалних стандарда.

Запослени у организацији поступају са личним и професионалним интегритетом кад се придржавају етичких вредности. Док руководство има одговорност за успостављање и предочавање етичких вредности организације, одговорност свих запослених је да покажу интегритет.

Руководство подстиче интегритет кроз:

- доношење и објављивање кодекса понашања;
- поштовање етичких вредности и кодекса понашања организације;
- награђивање посвећености запослених етичким вредностима организације;
- успостављање метода за извештавање о етичким прекршајима; и
- конзистентно спровођење дисциплинских мера за све етичке прекршаје.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- Успостављен је тон на врху
- Успостављен је стандард понашања
- Оцењује се поступање у складу са стандардима понашања
- На одступања се реагује правовремено

Принцип 2:

Управни одбор демонстрира независност од руководства и врши надзор над развојем и учинком интерне контроле.²²

Управљање представља утицај на организацију који врши управни одбор или министар који ту организацију води. Ове одговорности обично су утемељене у уставу, повељи, законима, подзаконским актима, прописима и сличним актима. Управљање, поступање и тон који утврђује и спроводи управни одбор/руководилац могу имати снажан утицај на начин на који запослени у организацији обављају своје дужности, што опет утиче на остваривање мисије организације.

У зависности од надлежности и природе саме организације, могуће је успоставити различита тела за управљање и надзор.²³ У COSO Оквиру, ове управљачке структуре се најчешће називају управним одборима. Функције надзора се често реализују кроз засебне одборе, који могу вршити функцију надзора над именованима, ризиком, ревизијом и осталим питањима која су од значаја за организацију. Сваки од ових посебних одбора може усмерити додатну пажњу на одређене делове интерне контроле.

У најважније ствари на које утиче управни одбор/надзорно тело, спадају:

²² Такође дефинисано као „тело за надзор које демонстрира независност и остварује одговорност за надзор“, када је тело за надзор буџетски корисник првог нивоа (нпр. Министарство пољопривреде) који врши надзор над својим структурама или организацијама у саставу (нпр. Управа за шуме), односно, управни одбор (нпр. за државна предузећа), одбор за ревизију или одбор за ризик, или неко друго тело које је независно од руководства организације у јавном сектору.

²³ Видети претходну фусноту.

- одобравање и праћење мисије и стратешког плана организације;
- успостављање, спровођење и праћење вредности и етичког кодекса организације;
- надзор над процесом доношења одлука и радњама виших руководилица;
- утврђивање политике и организационе структуре на највишем нивоу;
- обезбеђивање одговорности према одговарајућим чиниоцима;
- утврђивање општег управљачког стила, филозофије и „тона“;
- усмеравање надзора руководства на кључне пословне процесе.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Успостављене су одговорности за надзор
- ▶ Примењује се релевантно искуство
- ▶ Независност у раду
- ▶ Обезбеђује се надзор над системом интерне контроле

Принцип 3:

Руководство успоставља, уз надзор одбора, структуре, линије изештавања, као и одговарајуће надлежности и одговорности у остваривању циљева.

Мисија представља разлог постојања организације. Мисија треба да појасни основну сврху организације и шта она пружа као резултат свога рада. Пружа осећај усмерености и сврхе свим запосленим у организацији, без обзира на њихов положај, и пружа смерницу за доношење важних одлука. Током промена, обезбеђује кохезију у организацији и помаже јој у одржавању свог правог курса. Без јасно дефинисане и објављене мисије, организација може да се доведе у ситуацију да бесциљно лута и оствари мало.

Мисија организације треба да буде „изјава“ коју одобрава извршно руководство и/или управни одбор организације. Изјава о мисији је кратка изјава (пар реченица) која дефинише разлог постојања организације. Руководство запосленима треба да предочи мисију организације и објасни како њихове активности доприносе њеном остваривању. Ова изјава биће најефективнија уколико сви запослени увиде да имају лични удео у њој.

Временом и интерне и екстерне промене могу да утичу на мисију организације. Према томе, руководство треба периодично да ревидира мисију и да је по потреби ажурира у смислу адекватности и релевантности.

Структура је оквир у којем се спроводе планови организације. Структура треба да дефинише функционалне под-јединице организације, као и њихов међусобни однос. Организациона схема може да пружи јасну слику овлашћења и одговорности. Ова шема треба да буде достављена свим запосленим како би им помогла у разумевању организације као целине, односа између њених организационих делова, као и где се они уклапају у организацији. Руководство треба периодично да ревидира ову схему како би се уверило да она тачно одсликава структуру организације.

Руководство треба да делегира овлашћења и одговорност на нивоу целе организације. Оно је одговорно за организовање овлашћења и одговорности међу различитим функцијама са циљем да се у разумној мери обезбеди уверавање да су пословне активности у складу са

организационим циљевима. Са повећаним делегирањем овлашћења и одговорности постоји потреба и да се обезбеди квалификован и стални надзор, као и праћење резултата.

Надзор на нивоу организације помаже у обезбеђивању да сви запослени буду свесни својих дужности и одговорности, као и да знају меру у којој су они одговорни за активности.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Разматрају се све структуре у организацији
- ▶ Успостављају се линије извештавања
- ▶ Дефинишу се, додељују и ограничавају надлежности и одговорности

Принцип 4:

Организација демонстрира посвећеност привлачењу, развоју и задржавању стручних појединаца, у складу са својим циљевима.

Стручност је карактеристика запослених који поседују вештине, знање и способност за обављање одређених задатака. Одговорност руководства да обезбеди стручност својих запослених треба да почне са успостављањем одговарајућих кадровских политика и пракси које одражавају посвећеност:

- успостављању одговарајућег степена знања и вештина за свако радно место;
- верификовање квалификација кандидата за радна места;
- ангажовање и унапређивање само оних који поседују одговарајуће знање и вештине;
- утврђивање програма обуке који запосленима помажу да унапреде знања и вештине.

Руководство треба да обезбеди и да сви запослени поседују оно што им је неопходно за обављање посла, као што су опрема, софтвер, политике и процедурални приручници, као и алатке и подршку неопходну за обављање задатака.

Мотивација представља став који запослени имају према свом послу, а који се одражава у њиховој самоуверености, дисциплини и спремности да обављају задатке. Руководство треба да препозна важност оваквог понашања у ефективном контролном окружењу. Став запослених према послу, радном окружењу и организацији утиче на то колико добро ће они обављати своје послове. Руководство треба да прати степен мотивације запослених како би се уверило да су посвећени подршци организацији у остваривању њене мисије.

Руководство треба да предузима и мере за одржавање високог степена мотивације, кроз које се запосленима даје осећај да:

- се њихово мишљење и допринос вреднују и поштују;
- да је организација вољна да помогне у унапређењу њиховог степена стручности;
- да постоји прилика за стално усавршавање;
- да имају удео у мисији и циљевима организације;
- да су системи оцењивања и награђивања правични и конзистентни; и
- да су линије за комуникацију отворене.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Успостављају се политике и праксе
- ▶ Оцењује се стручност и разматрају се недостаци
- ▶ Ради се на привлачењу, развоју и задржавању кадрова
- ▶ Праве се планови и припреме у случајевима промене лица

Принцип 5:

Организација у процесу остваривања циљева захтева од запослених одговорност за реализацију својих задужења у погледу интерне контроле.

Оперативни стил и филозофија руководства одсликавају основна уверења руководства везана за начин на који треба управљати запосленима и активностима у организацији. Постоји више стилова и филозофија управљања. Иако ниједан од ових стилова није нужно добар или лош, неки су ефективнији од осталих у томе што помажу организацији у остваривању мисије. Руководство треба да примењује најефективнији стил и филозофију управљања организацијом, водећи рачуна о томе да они одражавају етичке вредности организације и позитивно утичу на самопоуздање запослених. Руководство треба да примењује и јасно предочи и демонстрира овакве ставове запосленима и периодично оцењује да ли су стил и филозофија ефективни и да ли се конзистентно примењују.

Филозофија и стил руководства могу се демонстрирати у областима као што су:

- приступ руководства у препознавању и реаговању на ризике (и интерне и екстерне);
- прихватање регулаторних контрола које намећу други;
- став руководства према интерном и екстерном извештавању;
- примена „агресивних“ или конзервативних рачуноводствених принципа;
- став руководства према информационим технологијама и рачуноводственим функцијама;
- подршка и поступање у складу са интерним и екстерним ревизијама и оценама.

Став подршке представља став који подстиче жељени исход. Будући да интерна контрола пружа уверавање да се остварује мисија организације, став руководства треба да буде такав да подржава интерну контролу која прожима организацију.

Извршно руководство треба да утврди „тон“ кроз који се наглашава важност интерне контроле. Овакав тон карактерише:

- минимално кршење контрола и праћење;
- подршка само-оцењивању и интерној и екстерној ревизији;
- реаговање на питања која се појављују као резултат оцена и ревизија;
- стална едукација која обезбеђује да сви разумеју систем интерне контроле и своју улогу у том систему.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Одговорност се примењује кроз структуре, овлашћења и надлежности
- ▶ Успостављају се мерила учинка, подстицаји и награде
- ▶ Разматра се постојање прекомерног притиска
- ▶ Врши се оцена учинка и лица се награђују односно кажњавају

4.2. Компонента 2: Процена ризика

4.2.1. Увод

Све организације у јавном сектору суочавају се са низом ризика из екстерних и интерних извора, који се морају проценити. Предуслов за процену ризика јесте утврђивање циљева, који су повезани на различитим нивоима и интерно су конзистентни. Процена ризика је идентификовање и анализа релевантних ризика који прете остваривању циљева, што представља основу за утврђивање начина на који се може управљати тим ризицима. Будући да се економски, регулаторни и оперативни услови стално мењају, неопходни су механизми кроз које ће се идентификовати и решавати посебни ризици везани за промене.

Ризике треба процењивати и њима управљати кроз напоре на нивоу целе организације да се идентификују, оцене и прате они догађаји који прете остваривању мисије организације. Руководство треба да за сваки идентификовани ризик одлучи да ли да га прихвати, да ли да ризик сведе на прихватљив ниво, или да избегне ризик.

Руководство најпре треба да се увери да су идентификовани сви оперативни и контролни циљеви на нивоу целе организације. Циљеви контроле се генерално изводе из сврхе интерне контроле и наводе се тако да одсликавају одговорности под-јединица у организацији.

Након што се идентификују сви оперативни и контролни циљеви, руководиоци треба да идентификују све ризике повезане са сваким од циљева (тј. догађаје који прете остваривању сваког од циљева). Ови ризици могу бити интерни (нпр. људска грешка, проновера, пад система), и екстерни (нпр. законске измене, природне непогоде). Важно је да руководиоци у организацији идентификују ризике везане за њихове циљеве.

Руководство треба да оцени све идентификоване ризике у смислу њиховог утицаја и вероватноће дешавања, и то на следећи начин:

- *Утицај* је ефекат који би неповољан догађај имао на организацију уколико би се остварио. Овај ефекат може да буде нека врста штете или изгубљене прилике. Уколико је могуће, треба га квантификовати. Ефекат у најмању руку треба описати довољно конкретно да се укаже на значај ризика.
- *Вероватноћа* дешавање јесте вероватноћа да се деси неповољан догађај уколико нема контролних активности (опис је у наставку) које ће спречити или умањити ризик. Вероватноћа дешавања треба да се процени за сваки идентификовани ризик.

Након што се идентификују и процене ризици, руководство мора донети одлуку о томе које радње треба предузети као одговор на ризике, што ће зависит од утицаја и вероватноће остваривања ризика, али и од спремности организације да прихвати ризик (ово се често назива „апетит“ за ризиком или толеранција). Детаљнија упутства везана за општи процес наведена су у Кораку 6 у оквиру Процене и управљања ризицима у другом делу овог Приручника.

Принципи који се односе на компоненту Процена ризика

Процена ризика

1. Утврђују се одговарајући циљеви
2. Врши се идентификација и анализа ризика
3. Врши се оцена ризика од преваре
4. Идентификују се и анализирају значајне промене

4.2.2. Принципи

Принцип 6:

Организација утврђује циљеве на начин који је довољно јасан да би се омогућила идентификација и процена ризика који се односе на те циљеве.

Предуслов за процену ризика је да постоје успостављени циљеви, који су међусобно повезани на различитим нивоима унутар организације. Руководство одређује циљеве у оквиру категорија које се односе на пословне активности, извештавање (екстерно финансијско извештавање, екстерно нефинансијско извештавање, интерно финансијско извештавање и интерно нефинансијско извештавање) и усаглашеност са законом и подзаконским актима, на начин који је довољно јасан да би се омогућила идентификација и анализа ризика у односу на наведене циљеве. Такви циљеви су усклађени и обезбеђују подршку организацији у праћењу свог стратешког правца.

Толеранција ризика је прихватљиви ниво одступања у погледу учинка или одступање у нивоу материјалности која се односи на остваривање циљева.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Узимају се у обзир одлуке руководства које утичу на остваривање циљева
- ▶ Разматра се степен толеранције за ризик
- ▶ Укључени су циљеви у погледу пословних активности и финансијског учинка
- ▶ Успоставља се основ за опредељивање средстава
- ▶ Постоји усаглашеност са важећим рачуноводственим стандардима
- ▶ Разматра се материјалност
- ▶ Узимају се у обзир активности организације које доприносе остваривању циљева
- ▶ Постоји усаглашеност са екстерно успостављеним стандардима и оквирима
- ▶ Разматра се потребни ниво прецизности

Принцип 7:

Организација идентификује ризике за остваривање циљева на нивоу целокупне организације и врши анализу ризика као темељ за одлучивање о начину управљања ризицима.

Након што се идентификују циљеви, руководиоци треба да идентификују све ризике повезане са сваком од циљева (тј. догађаје који прете остваривању сваког од циљева). Ови

ризичи могу бити интерни (нпр. људска грешка, превара²⁴, пад система), и екстерни (нпр. измене прописа²⁵, природне катастрофе). Важно је да руководиоци у организацији идентификују ризике везане за њихове циљеве.

Ризике треба процењивати и њима управљати кроз напоре на нивоу целе организације да се идентификују, оцене и прате они догађаји који прете остваривању мисије организације. Руководство треба да за сваки идентификовани ризик одлучи да ли да га прихвати, да ли да ризик сведе на прихватљив ниво, или да избегне ризик.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Обухваћени су организација, пословница, сектор, оперативна јединица и функционални нивои
- ▶ Анализирају се интерни и екстерни фактори
- ▶ Укључени су одговарајући нивои руководства
- ▶ Оцењује се значај идентификованих ризика
- ▶ Одређује се начин одговора на ризик

Принцип 8:

Приликом оцене ризика за остваривање циљева, организација разматра могућност постојања преваре.

Превара представља сваку намерну радњу или пропуст осмишљен у циљу обмањивања других, која проузрокује губитак за жртву преваре и/или добит за учиниоца преваре. Све организације су подложне ризику од преваре и није могуће елиминисати све облике преваре у свим организацијама. Уколико се успостави конкретна и темељнија процена ризика од преваре, у виду посебног процеса управљања ризицима од преваре, обезбедило би се веће уверавање да ће процес процене ризика остати фокусиран на намерне радње.

Процена ризика од преваре узима у обзир лажно финансијско извештавање, лажно нефинансијско извештавање, отуђење средстава и незаконите радње (укључујући и корупцију).



Контролне активности у погледу преваре се најчешће класификују као превентивне (осмишљене да спрече преварни догађај или трансакцију у тренутку појаве) или детекционе (осмишљене да открију преварни догађај или трансакцију након првобитне појаве).²⁶

²⁴ У COSO Интегрисаном оквиру из 2013. године наводи се да је потребно нарочиту пажњу посветити ризицима од преваре (видети принцип 8).

²⁵ У COSO Интегрисаном оквиру из 2013. године наводи се да је потребно нарочиту пажњу посветити разматрању оних измена које утичу на систем интерне контроле

²⁶ Водич за управљање ризицима од преваре, Резиме, COSO, септембар 2016. године

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Разматрају се различите врсте превара
- ▶ Процењују се подстицаји и притисци
- ▶ Процењују се могућности
- ▶ Процењују се ставови и оправдања

Принцип 9:

Организација идентификује и процењује промене које би могле у значајној мери да утичу на систем интерне контроле.

Промене ће се увек дешавати, како у окружењу организације, тако и унутар самих организација. Такве промене утичу на ризике (на пример, нови ризици се могу јавити, неки стари ризици више неће бити релевантни, доћи ће до промене вероватноће или утицаја ризика) и контроле (на пример, нова структура захтева нове описе радних места, промена радног места захтева промену корисничких овлашћења у информационом систему). Неопходно је да буде успостављен и функционалан активан процес идентификације, праћења и извештавања о променама у погледу претпоставки, услова, запослених, планова, технологије, екстерног окружења и других фактора.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Врши се процена промена у екстерном окружењу
- ▶ Врши се процена промена у моделу пословања
- ▶ Врши се процена промена у руковођењу

4.3. Компонента 3: Контролне активности

4.3.1. Увод

Контролне активности су политике и процедуре које обезбеђују спровођење директива руководства. Оне обезбеђују предузимање неопходних радњи за решавање ризика и остваривање циљева ентитета. Контролне активности се предузимају на свим нивоима организације, током различитих фаза пословних процеса и унутар технолошког окружења. Укључују низ различитих активности као што су одобравања, овлашћења, оверавања, усклађивања, прегледи оперативне успешности (перформанси), безбедност средстава и поделу дужности.

Контролне активности

10. Врши се одабир и развој контролних активности
11. Врши се одабир и развој општих контрола за технолошко окружење
12. Спроводе се кроз политике и процедуре

4.3.2. Принципи

Принцип 10:

Организација врши одабир и развија контролне активности које доприносе да ризици за остваривање циљева буду сведени на прихватљиве нивое.

Контролне активности или интерне контроле служе руководству као механизам, односно у највећој мери као начин за остваривање циљева. Могу се сврстати у следеће категорије:

- **Превентивне контроле** – осмишљене тако да спречавају појаву пропуста, неефикасности, грешака и слабости. Превентивне контроле обезбеђују да се нежељени догађај, односно исход неће остварити. *Примери укључују: поделу дужности, овлашћења и одобравања.*
- **Детекционе контроле** – осмишљене су тако да детектују и коригују пропусте, неефикасности, грешке и слабости. Функционишу након што се десио одређени догађај, односно остварио одређени исход, и треба да умање ризик од нежељених последица будући да омогућавају предузимање корективних радњи. Детекционе контроле су најнефективније када представљају део круга повратних информација, у којем се резултати прате и користе за побољшање процедура, односно превентивних контрола. *Примери укључују: инспекцију/проверу примљене робе, провере након плаћања, верификацију залиха и усаглашавање са изводима из банке.*
- **Директивне контроле** – осмишљене су тако да узрокују, односно подстичу догађаје који су неопходни за остваривање циљева. *Примери укључују: јасно дефинисање политика, утврђивање циљева и адекватна обука запослених као и адекватан кадар.*
- **Корективне контроле** – осмишљене су тако да коригују нежељене исходе који су се остварили. Пружају начин за одређени повраћај у случају губитака или штете. Пример овакве контроле представљају услови уговора утврђени тако да омогућавају повраћај у случају да је извршено прекомерно плаћање. Осигурање се такође може сматрати видом корективне контроле будући да омогућава финансијски повраћај у случају реализовања ризика. Планови за непредвиђене ситуације такође су важан елемент корективних контрола јер представљају средство кроз које организација планира континуитет посла / повраћај након догађаја који се нису могли контролисати.

Наведене категорије у пракси се не могу јасно одвојити једна од друге, и једна контрола може функционисати тако да покрива две или више функција. На пример, надзор покрива превентивну, детекциону и директивну категорију контрола.

Најчешће врсте контролних активности:

- Подела дужности
- Организација
- Овлашћења и одобравања
- Физичке контроле
- Надзор
- Запослени
- Математичке и рачуноводствене
- Управљачке

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Постоји интеграција са проценом ризика
- ▶ Разматрају се фактори специфични за организацију
- ▶ Утврђују се релевантни пословни процеси
- ▶ Врши се оцена различитих контролних активности
- ▶ Разматра се на који ниво се примењују активности
- ▶ Разматра се питање поделе дужности

Принцип 11:

Организација врши одабир и развој општих контролних активности у технолошком окружењу да би се подстакло остваривање циљева.

Информациона технологија у пословним информационим системима има највећи утицај на природу операција, процедура које се прате, ризика који настају, и контрола које умањују те ризике. Овакав утицај произилази из обележја која компјутерску обраду података разликују од ручне обраде. Тако се поново враћамо на анализу ризика и контроле које треба спровести да би се умањили ризици, укључујући и функционалне контроле и контроле уверавања, са циљем да се с једне стране обезбеди интегритет, расположивост и безбедност података, и с друге стране, поузданост контрола везаних за интегритет, расположивост и безбедност.

Постоје две врсте контрола у информационим системима: опште и апликативне системске контроле. Ове контроле односе се на све системе – главна системска датотека, мини-компјутерска датотека и окружење крајњег компјутерског корисника.

Опште контроле примењују се на све системе и активности:

- Руководство успоставља опште контроле које се односе на опште послове везане за центре података, набавку и подршку за софтвер, приступне контроле, развој и подршку апликацијама.
- Одговарајућа подела дужности обезбеђује се узимајући у обзир специфичности информационог окружења.
- Ове контроле између осталог укључују утврђивање и распоред послова, активности оператера, процедуре за чување и повраћај податка, као и планирање за случај непредвиђених ситуација или катастрофа.

Апликативне контроле примењује се на специфичне системе.

Контроле су осмишљене тако да обезбеде комплетност и тачност обраде, одобравања и валидности трансакција, и могу бити на три нивоа:

- контроле инпута;
- контроле обраде;
- контроле аутпута.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Утврђује се да ли постоји међусобна зависност између коришћења технологије у пословним процесима и општих контрола технологије
- ▶ Успостављају се релевантне контролне активности у инфраструктури технологије
- ▶ Успостављају се релевантне контролне активности у процесу управљања безбедношћу

Принцип 12:

Организација спроводи контролне активности кроз политике у којима су дефинисана очекивања, као и кроз процедуре у којима се те политике реализују.

Контролне активности служе као механизми за управљање остваривањем циљева организације и у великој мери су део процеса на основу којих организација тежи да оствари своје циљеве. Контролне активности нису саме себи сврха или зато што је њихово постојање добра и исправна ствар.

Руководство успоставља контролне активности које су „уграђене“ у пословне процесе и свакодневне активности запослених, кроз политике у којима су утврђена очекивања, као и кроз релевантне процедуре у којима су конкретно наведене радње, уз дефинисане одговорности. Руководство периодично врши преглед контролних активности да би утврдило да ли су оне и даље релевантне и ажурира их по потреби.

Контролна листа која наводи врсте контрола које треба оцењивати наведена је у Анексу 4.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Успостављене су политике и процедуре које подржавају реализацију одлука руководства
- ▶ Успостављена је надлежност и одговорност за спровођење политика и процедура
- ▶ Реализација је благовремена
- ▶ Предузимају се корективне радње
- ▶ Реализацију врше компетентна лица
- ▶ Изнова се преиспитују политике и процедуре

4.4. Компонента 4: Информације и комуникација

4.4.1. Увод

Информације су потребне организацији да би могла да извршава задужења у погледу интерних контрола, чиме се подстиче остваривање циљева. Комуникација представља размену корисних информација између запослених у организацији, као подршка одлукама и активностима координације. Информације треба да се преносе руководству и другим запосленим којима су оне потребне, у форми и у временском оквиру који ће им помоћи да изврше своје дужности. Комуникација са купцима, добављачима, законодавним телима и другим корисницима је такође важна за ефективну интерну контролу.

Руководство треба да успостави канале за комуникацију који:

- пружају благовремене информације;
- могу се прилагодити индивидуалним потребама;
- запослене информишу о њиховим дужностима и одговорностима;
- омогућавају извештавање о осетљивим питањима;
- запосленима дају прилику за сугестије везане за побољшања;
- пружају информације неопходне за све запослене како би своје дужности обављали ефективно;
- преносе поруку највишег руководства да су одговорности везане за интерне контроле важне и да их треба схватити озбиљно;
- омогућавају комуникацију са екстерним странама.

Комуникација није изолована компонента **интерне контроле**, већ утиче на све аспекте пословања организације и пружа подршку целокупном систему интерне контроле. Повратне

информације из комуникационе мреже руководству помажу у оцени функционисања различитих компоненти система интерне контроле.

Информације и комуникација

13. Користе се релевантне информације
14. Обавља се интерна комуникација
15. Обавља се екстерна комуникација

4.4.2 Принципи

Принцип 13:

Организација прибавља, односно креира и користи релевантне, квалитетне информације чиме подстиче функционисање других компоненти интерне контроле.

Руководство прибавља, односно, креира и користи релевантне и квалитетне информације из интерних и екстерних извора, на основу којих подстиче функционисање других компонента интерне контроле. Комуникација је континуиран, итерактиван процес пружања, размене и прибављања потребних информација.²⁷

Систем за комуникацију укључује методе и евиденцију који се успостављају да би се идентификовале, евидентирале и размениле важне информације. Информације су корисне кад су благовремене, довољно детаљне и релевантне за корисника.

Информације се могу преносити усменим путем, у писаној и електронској форми. Док усмена комуникација може бити довољна за свакодневне активности, важне информације је најбоље документовати. Тиме се обезбеђује трајнија евиденција и руководиоцима и осталим лицима омогућава се анализа информација.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Утврђују се захтеви у погледу потребних информација
- ▶ Обухваћени су интерни и екстерни извори података
- ▶ Релевантни подаци се обрађују у информације
- ▶ Осигурава се квалитет током обраде
- ▶ Разматрају се трошкови и остварена корист

Принцип 14:

Организација интерно размењује информације, укључујући и циљеве и одговорности за интерну контролу, које су неопходне да се подстакне функционисање осталих компоненти интерне контроле.

Интерна комуникација представља средство помоћу којег се информације преносе кроз организацију, вертикално и хоризонтално. На основу овога, запослени добијају јасну поруку од вишег руководства да се одговорностима у погледу контроле мора приступити са озбиљношћу. Информације треба да „путују“ у свим правцима како би се обезбедило да су сви запослени у организацији обавештени и да се одлуке и радње различитих јединица

²⁷ COSO, Интерна контрола – Интегрисани оквир, Резиме, мај 2013. године

преносе и координирају. Дobar систем комуникације је за организацију битан да би се одржао ефикасан систем интерних контрола²⁸

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Размењују се информације о интерној контроли
- ▶ Комуницира се са управним одбором
- ▶ Обезбеђују се одвојене линије комуникације
- ▶ Врши се одабир релевантног начина комуникације

Принцип 15:

Организација комуницира са екстерним странама о питањима која утичу на функционисање осталих компоненти интерне контроле.

Екстерна комуникација је двострана: на основу ње се обезбеђује интерна комуникација о релевантним екстерним информацијама и пружају се информације екстерним странама, као одговор на захтеве и очекивања.²⁹

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Комуницира се са екстерним странама
- ▶ Обезбеђује се интерна комуникација
- ▶ Комуницира се са управним одбором
- ▶ Обезбеђују се одвојене линије комуникације
- ▶ Врши се одабир релевантног начина комуникације

4.5. Компонента 5: Праћење

4.5.1. Увод

Праћење представља преглед активности и трансакција организације са циљем да се процени квалитет пословања (перформансе) током одређеног времена, те да се утврди да ли су контроле ефикасне. Руководство треба да се концентрише на праћење интерне контроле и остваривање мисије организације.

Да би праћење било ефикасно, сви запослени треба да разумеју мисију и циљеве организације, степен толеранције ризика и сопствене дужности.

Сви у организацији су у одређеној мери одговорни за праћење. Нагласак и степен ове одговорности зависи од положаја које лице има у организацији.

Према томе, праћење које обављају запослени, надређени, руководиоци на средњем нивоу, и извршни руководиоци, имаће различит нагласак:

²⁸ COSO, Интерна контрола – Интегрисани оквир, Резиме, мај 2013. године

²⁹ COSO, Интерна контрола – Интегрисани оквир, Резиме, мај 2013. године

- **Запослени** – Примарни нагласак запослених треба да буде на праћењу сопственог посла како би се обезбедило да се он обавља адекватно. Запослени треба да исправљају грешке које идентификују пре него што их проследе вишим нивоима на преглед. Руководство треба да обучава запослене у вези са контролним активностима и да их подстиче да буду спремни и извештавају о свим неправилностима. Будући да су детаљно упућени у свакодневне послове организације, запослени су у најбољој позицији да детектују проблеме везане за постојеће контролне активности. Руководство такође треба да подстиче запослене да примете промене у њиховом непосредном интерном и екстерном окружењу, да идентификују ризике и да известе о могућностима за побољшања.
- **Надређени** – Надзор је кључни елемент праћења. Надређени треба да прате све активности и трансакције у њиховој организационој јединици како би се обезбедило да запослени обављају додељене дужности, да контролне активности функционишу адекватно, да јединица/служба остварује своје циљеве, да је контролно окружење одговарајуће, да постоји довољна и отворена комуникација, те да су ризици и прилике идентификовани и адекватно решени.
- **Руководиоци на средњем нивоу** – Треба да оцењују колико добро функционишу контроле у више јединица/служби у оквиру организације, и колико добро надређени прате своје јединице/службе. Нагласак ових руководилаца сличан је нагласку код надређених, али је проширен на све јединице/службе за које су одговорни.
- **Извршно руководство** – Активности праћења треба да концентрише на главне секторе у организацији. Пошто је њихов нагласак шири, извршни руководиоци треба да се концентришу на праћење остваривања циљева организације. Извршни руководиоци треба такође да прате и постојање ризика и прилика и у интерном и у екстерном окружењу, који могу указати на потребу да се мењају планови организације. Руководство треба да обезбеди предузимање адекватних радњи у складу са резултатима праћења. На пример, руководство може донети одлуку да утврди нове циљеве и искористи нове идентификоване прилике, може да саветује и поново обучи запослене како би се исправиле процедуралне грешке, односно може да прилагоди контролне активности тако да се ризици везани за промене сведу на минимум.

Праћење које обављају запослени, надређени, руководиоци на средњем нивоу и извршни руководиоци треба да буде концентрисано на следеће најважније области:

- **Контролне активности** – Контролне активности се успостављају са циљем да се спрече или умање ризици од нежељених догађаја. Уколико су ове активности неуспешне, организација постаје изложена ризику. Контролне активности могу бити неуспешне уколико се не поштују контроле, или уколико постоји удруживање са циљем проневере. Према томе, руководство треба да успостави процедуре за праћење функционисања контролних активности и могућности кршења контрола. Руководство такође треба да буде спремно на знакове удруживања. Ефективно праћење руководству даје прилику да исправи евентуалне проблеме везане за контролне активности и да контролише ризик пре него што се деси нежељени догађај.
- **Мисија** – Активности праћења треба да укључују припрему и анализу оперативних података који руководству омогућавају да утврди да ли организација остварује своју мисију. Ово се може остварити кроз периодично поређење оперативних података са стратешким планом организације.

- **Контролно окружење** – Извршно руководство треба да прати контролно окружење како би се уверило да руководиоци на свим нивоима одржавају утврђене етичке стандарде понашања и да је понашање запослених на адекватном нивоу. Руководиоци треба такође да обезбеде да њихови запослени буду стручни, довољно обучени, те да стил и филозофија руководства подстичу остваривање мисије организације.
- **Комуникација** – Руководиоци треба периодично да верификују да сви запослени у њиховој надлежности добијају и размењују информације на адекватан начин, и да су те информације благовремене, довољне и релевантне за кориснике. Руководство треба да се побрине да постоје отворене линије за комуникацију које подстичу извештавање и о позитивним и о негативним резултатима.
- **Ризици и прилике** – Руководиоци треба да прате и интерно и екстерно окружење организације како би идентификовали евентуалне промене везане за ризике и прилике за побољшање. Уколико се идентификују промене, руководиоци треба да предузму одговарајуће радње како би решили нове или измењене ризике и прилике. Руководство треба да прихвати да свако кашњење у извештавању о ризицима може довести до штете за организацију, као и да изгубљена прилика може резултирати губитком нових прихода или штедње.

Активности праћења

- 16. Спроводе се сталне и/или посебне оцене
- 17. Врши се оцењивање и извештава се о недостацима

4.5.2. Принципи

Принцип 16:

Организација врши одабир, развија и спроводи сталне и/или посебне оцене да би се утврдило да ли су компоненте интерне контроле успостављене и да ли функционишу.

Систем интерне контроле у организацији се по правилу често мења. Временом је могуће да ће се променити и циљеви организације, а процедуре више неће бити довољно ефективне, или неће бити довољне да подстакну остваривање нових или ажурираних циљева. Активности праћења се бирају, развијају и спроводе да би се утврдило да ли је свака компонента и даље присутна и да ли функционише, односно, да ли је потребно вршити одређене промене. Када одређена компонента или принцип нису више присутни и не функционишу, извесна слабост постоји у систему интерне контроле.

Праћењем се процењује квалитет учинка система током одређеног времена. Остварује се кроз сталне активности праћења, посебне оцене или комбинацију ова два метода:

- Стално праћење одвија се током самог пословања, и укључује редовне активности управљања и надзора, као и друге активности које запослени предузимају у обављању својих дужности (као што је наведено у наставку).
- Посебне оцене укључују само-оцењивање и интерну ревизију, при чему обим и учесталост посебних оцена зависи првенствено од процене ризика и ефективности сталних процедура праћења.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Разматра се комбинација метода сталних и посебних оцена
- ▶ Разматра се учесталост промена
- ▶ Успоставља се основни праг вредности
- ▶ Ангажују се стручна лица
- ▶ Врши се интеграција са пословним процесима
- ▶ Прилагођавају се обим и учесталост
- ▶ Спроводи се објективна оцена

Принцип 17:

Организација врши оцену и благовремено извештава о слабостима у систему интерне контроле лица која су задужена за предузимање корективних радњи, укључујући и више руководство и управни одбор, по потреби.

Последње, али не и најмање важно: у свим случајевима, о слабостима у систему интерне контроле треба извештавати више нивое, при чему о озбиљним питањима треба известити највише руководство. При томе, потребно је дефинисати, доделити и пратити предузимање корективних радњи.

Следеће фокусне тачке могу помоћи руководству приликом одлучивања да ли је овај принцип успостављен и функционалан:

- ▶ Врши се оцена резултата
- ▶ Извештава се о слабостима
- ▶ Прате се корективне радње

5. ЗАЈЕДНИЧКО ДЕЈСТВО (СИЕРГИЈА) 5 КОМПОНЕНТИ ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ

Између 5 компоненти интерне контроле (контролно окружење, процена ризика, контролне активности или интерне контроле, информације и комуникација и праћење) постоји синергија и веза кроз коју се формира интегрисани систем који динамично реагује на измењене околности. Ова синергија приказана је на слици у наставку.

Систем интерне контроле преплиће се са оперативним активностима организације у јавном сектору и постоји из разлога остваривања фундаменталних активности. Интерна контрола је најнефективнији кад су контроле уграђене у активности и послове организације у јавном сектору, и кад представљају део суштине организације. „Уграђене“ контроле пружају подршку квалитету и снази иницијатива, избегававање непотребних трошкова и брзо реаговање на измењене околности.



Постоји директна веза између три категорије циљева које организација у јавном сектору тежи да оствари, и компоненти које представљају оно што је потребно да би се ти циљеви остварили.

Све компоненте су релевантне за сваку категорију циљева. Кад се посматра само једна категорија, нпр. ефикасност, ефективност и економичност пословања, свих пет компоненти морају бити присутне и функционисати ефективно да би се донео закључак да је свеукупна интерна контрола пословања ефективна.

Дефиниција интерне контроле, са основним концептима процеса које спроводе запослени и који у разумној мери пружају одговарајуће уверавање, заједно са категоризацијом циљева и компонентама и критеријумима за ефективност, као и друге релевантне дискусије, чине Оквир интерне контроле.

Успешан систем интерне контроле помаже у рационализацији процеса и унапређењу нивоа и квалитета услуга. Пружа у разумној мери уверавање да ће се остварити општи циљеви.

Интерна контрола треба да повећа вероватноћу детектовања проневера, умањи могућност настанка штете, злоупотребе или грешке, спречи недоличне активности, односно побољша поштовање прописа.

Интерна контрола је одговорност свих запослених и све организације у јавном сектору треба да се побрину да системи интерне контроле буду уграђени у оперативне активности.

Све организације имају сопствени систем финансијског управљања и контроле, са сопственим особеностима. Један од примера се може пронаћи на интернет адреси http://ec.europa.eu/budget/biblio/documents/control/control_en.cfm. Овде је приказан Оквир интерних контрола који је Европска комисија успоставила за себе и сопствене Директорате. У овом Оквиру, коришћене су COSO компоненте интерне контроле и 17 принципа. У саопштењу које је приложено уз оквир, наведено је следеће:

„Овај оквир представља основ за разматрање, процену и поступање у целој Комисији. Његово спровођење не треба посматрати као бирократски захтев, већ је реч о прагматичном поступању у коме водећи принцип треба да буде здрав разум. Да би се обезбедила доследна и ефективна процена система интерне контроле у службама Европске комисије, примери најбољих пракси ће се, уз координацију од стране Генералног директората за буџет, редовно размењивати.“

6. УСЛОВИ ЗА ФИНАНСИЈСКО УПРАВЉАЊЕ И КОНТРОЛУ

Да би се обезбедило да систем финансијског управљања и контроле буде у потпуности успостављен, да је функционалан и да се континуирано унапређује, потребно је испунити извршен број услова:

1. Подизање свести
2. Обуке
3. Модернизација јавног сектора
4. Поддршка највишег руководства
5. Процес стратешког планирања и мерење успешности
6. Организационо спровођење
7. Извештавање

Наведени услови су додатно образложени у наставку овог поглавља.

6.1. Подизање свести

Свест о финансијском управљању и контроли треба подизати на следећим нивоима државне управе у Србији:

- Народна скупштина и Влада
- Више руководство – стратешко
- Руководство на средњем нивоу – оперативно
- Администрација
- Интерна ревизија
- Државна ревизорска институција

6.2. Обука

Активности обуке у спровођењу финансијског управљања и контроле обухватају следеће:

- обуку у основним концептима и принципима финансијског управљања и контроле и интерне ревизије;
- обуку у улогама и одговорностима различитих чинилаца укључених у финансијско управљање и контролу;
- обуку у утврђивању циљева, индикатора успешности (перформанси), исхода, резултата;
- обуку у процени и управљању ризицима;
- обуку у идентификовању контролних мера;
- обуку везану за „трагове“ за ревизију;
- обуку у коришћењу, користима и границама интерне ревизије.

6.3. Модернизација јавног сектора

Интерна финансијска контрола у јавном сектору, која обухвата финансијско управљање и контролу и интерну ревизију у јавном сектору, управо се односи на реформу јавног сектора. Као што је наведено у делу 1.2. интерна финансијска контрола је у вези са Реформом управљања јавним финансијама и Реформом јавне управе и неопходна је усклађеност све три компоненте. Ове реформе стварају окружење које подстиче успостављање и процену зрелости система интерне контроле у организацијама.

Без обзира на то колико су државе уверене да имају добре контроле, Европска комисија ипак жели да обезбеди поштовање и усаглашеност са заједничким принципима интерне финансијске контроле у јавном сектору – концепта који је и створила Европска комисија.

Финансијско управљање и контрола односе се на целу организацију и концентрисани су на потребу да сви чиниоци раде као тим како би се испунили стратешки циљеви организације, решавали сукоби и смањили број проневера.

Проневера се може дефинисати као свака намерна неправилност или намерно лажно представљање са циљем да се добије признање, односно оствари материјална или новчана корист, и може да укључи, на пример:

- фалсификовање или измену евиденције или докумената;
- прикривање или изостављање утицаја/ефеката трансакција из евиденције или докумената;
- евидентирање лажних трансакција;
- крађа и намерно уништавање или губитак средстава;
- злоупотреба рачуноводствених или других прописа, односно политика.

Проневера/тајно удруживање представља један од ризика који може утицати на остваривање циљева на најјефикаснији начин. Као и код осталих ризика, дужност је руководства да обезбеди довољне контроле које ће спречити (или детектовати) сваку активност повезану са проневером.

Конечно, финансијско управљање и контрола утичу на целу организацију, њене запослене, ресурсе и процесе. Ради се о културолошкој промени која захтева одређено управљање. Представља саставни део организације, а не обележје које је придодато организацији.

Финансијско управљање и контрола зависи од руководиоца и свих запослених који имају улогу у обезбеђивању ефективности система. Најјефективнији су када сви запослени и контролно окружење функционишу складно. То организацији помаже у остваривању мисије.

6.4. Подршка највишег руководства

Уколико је највише руководство уверено да је интерна контрола важна, остали организацији ће то осетити и савесно поштовати утврђене контроле.

С друге стране, уколико запослени у организацији осећају да контрола није битна највишем руководству, и да јој се не пружа истинска подршка, готово је сигурно да ће и они поступати на исти начин.

Ово организацији неће помоћи да оствари своје циљеве.

Сходно томе, давање примера и инсистирање руководства на етичком понашању је од суштинске важности за циљеве интерне контроле.

Руководство у обављању своје улоге треба да даје добар пример кроз сопствене поступке и понашање које је адекватно, а не само прихватљиво. Нарочито политике, процедуре и праксе руководства треба да промовишу исправно, етично, економично, ефикасно и ефективно понашање.

Крајња одговорност за функционисање система интерне финансијске контроле у јавном сектору јесте конкретно на руководиоцима корисника јавних средстава. Они су званично и стриктно одговорно за успостављање и гарантовање доброг и ефективног функционисања интерне финансијске контроле у организацијама за које су надлежни.

Улога руководства је да обезбеди да појединци који обављају послове поседују вештине и капацитете за то, као и да обезбеди одговарајући надзор, праћење и обуку запослених тако да организација може да обавља своје послове.

Највиши руководилац у организацији има крајњу одговорност за успостављање и развој система интерне контроле.

6.5. Процес стратешког планирања и мерење успешности (перформанси)

Једно од првих питања коју више руководство треба да размотри јесте стратешко планирање које укључује следеће:

- успостављање циљева организације и организационих јединица организације;
- предвиђање активности и стратешких ризика ;
- утврђивање жељених нивоа контроле;
- утврђивање стандарда успешности (перформанси) и индикатора;
- дефинисање резултата система и критеријума за њихово мерење,
- планирање за случај непредвиђених ситуација и реаговања на њих.

Да би се то остварило, више руководство треба да размотри следеће:

Утврђивање организационих циљева:

1. Организација је утврдила циљеве који представљају довољно широке смернице за оно што организација треба да оствари (мисија), али су и довољно конкретни да се односе директно на организацију.
2. Организациони циљеви су јасно предочени свим запосленим, и руководство добија повратне информације које потврђују да је комуникација са запосленим ефективна.
3. Постоји повезаност и конзистентност између оперативних стратегија и циљева организације.
4. Организација има интегрисану стратегију управљања и план процене ризика који разматра организационе циљеве и релевантне интерне и екстерне изворе ризика, и утврђује структуру контроле кроз коју се прате и решавају ти ризици.

Утврђивање циљева организационих јединица организације:

1. Циљеви организационих јединица изводе се и повезани су са циљевима и стратешким плановима организације.
2. Циљеви организационих јединица су комплементарни и подржавају један другог, дакле нису контрадикторни.
3. Циљеви организационих јединица су релевантни за све значајне процесе у организацији.
4. Циљеви организационих јединица укључују и критеријуме за мерење.
5. Ресурси организације су адекватни у односу на циљеве организационих јединица.
6. Руководство је идентификовало циљеве организационих јединица који су од суштинске важности за успех општих циљева.
7. Сви нивои руководства су укључени у утврђивање циљева организационих јединица и посвећени су остваривању тих циљева.

8. Циљеви организационих јединица су јасно предочени свим запосленим, и руководство има повратне информације да је та комуникација са запосленима ефективна.

У утврђивању пословних циљева организације, морају се узети у обзир свих 5 области COSO оквира интерне контроле, односно: контролно окружење, процена ризика, контролне активности, информације и комуникација, и праћење.

6.6. Организационо спровођење

Приступ спровођењу финансијског управљања и контроле који је представљен у наставку је само смерница и може се по потреби модификовати тако да се прилагоди специфичним обележјима, околностима и захтевима одређене организације.

Препорука је да свака организација треба да припреми сопствени приручник и/или смернице за систем интерне контроле, односно ситем финансијског управљања и контроле, који ће пратити политике, процедуре и упутства.

Пре тога, најпре је неопходно припремити План спровођења, који почиње од основних питања:

1. додељивање одговорности за планирање и спровођење;
2. одлука о томе ко је укључен;
3. припрема акционог плана за спровођење прегледа интерне контроле;
4. спровођење прегледа интерне контроле;
5. анализа резултата;
6. анализа недостатака;
7. препорука активности неопходних да се уклоне недостаци;
8. праћење плана и оствареног напретка;
9. извештавање, односно подношење извештаја о напретку и налазима Централној јединици за хармонизацију.

Ове фазе се могу даље анализирати кроз конкретне кораке које треба предузети у процесу спровођења.

Комкретне активности које су неопходне за успостављање ефикасног система финансијско управљање и контролу објашњене су у другом делу *Приручника* – Процес успостављања, одржавања и редовног ажурирања система финансијског управљања и контроле.

Подизање свести, преузимање одговорности и унапређење културе интерне контроле представљају најважније ставке у развоју било ког система. Кад се оне уграде у систем, све остале активности би требало да буду олакшане.

6.7. Извештавање

Структура извештавања подразумева најмање:

- месечне финансијске извештаје и друге извештаје о пословању (перформансама);
- упитник за само-оцењивање за све организационе јединице организације;
- испитивање процеса управљања ризицима;
- извештаје корисника јавних средстава према Централној јединици за хармонизацију;
- извештај Министарства финансија - Централне јединице за хармонизацију о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у РС који се доставља Влади.
- прегледе и годишње извештаје интерне ревизије.

7. ОГРАНИЧЕЊА ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ

Интерна контрола може да помогне организацијама у јавном сектору да обезбеде:

- усаглашеност са законима, прописима, политикама, плановима и процедурама;
- поузданост и интегритет финансијских и управљачких информација;
- ефективност и ефикасност пословања и коришћења ресурса;
- заштиту средстава.

Међутим, систем интерне контроле, без обзира на то колико је добро осмишљен и оперативан, руководству може да пружи уверавање само у *разумној мери*, а не и апсолутно уверавање, да се остварују циљеви организације. Уверавање у разумној мери представља задовољавајући степен поузданости након разматрања трошкова, користи и ризика. Разумна мера у уверавању је ствар процене (расуђивања). При тој процени руководиоци треба да идентификују ризике који су инхерентни за активности, програме и пројекте, да процене те ризике и утврде прихватљив степен ризика у различитим околностима.

Ограничења интерне контроле резултат су следећег:

- Расуђивање у доношењу одлуке (процена) може бити погрешно, па може доћи до неуспеха због једноставне људске грешке.
- Контроле се могу заобићи кроз тајно удруживање ~~двоје или~~ више лица.
- Руководство има могућност да крши процедуре.
- Дизајн система интерне контроле мора да узме у обзир и ограничене ресурсе, као и користи од контрола у односу на њихове трошкове.

Дакле, иако интерна контрола може да помогне организацији у јавном сектору да оствари своје циљеве, она не представља „лек за све“ и може да пружи само управљачке информације везане за напредак, односно одсуство напретка организације у погледу остваривања циљева. Према томе, интерна контрола не може инхерентно слабо руководство да учини добрим и не може да оствари циљеве који зависе од руководства.

Други део : ПРОЦЕС УСПОСТАВЉАЊА, ОДРЖАВАЊА И РЕДОВНОГ АЖУРИРАЊА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ

1. Увод

У првом делу овог Приручника, представљен је јасан опис концепта ФУК, односно свеукупног система интерних контрола, као и појмова који се користе, при чему су коришћени важећи прописи у Републици Србији и међународни оквир који представља основ за овај концепт.

Мора се нагласити да је важно да свака организација примењује методологију и концепте ФУК како би они били прихваћени као део свакодневних процеса организације. Финансијско управљање и контрола не односе се само на домен финансија, већ укључују све запослене у одређеној организацији. Према томе, важно је да руководство преузме на себе подизање свести запослених о овом концепту, едукацију и спровођење доброг система ФУК, који ће омогућити ефективно, економично и ефикасно коришћење ресурса. Овде се подразумева структура управљања ризицима, обезбеђивање да се посао обавља у складу са законом и одговарајућим стандардима, те да се јавна средства чувају и троше наменски.

2. УСПОСТАВЉАЊЕ, ОДРЖАВАЊЕ И РЕДОВНО АЖУРИРАЊЕ СИСТЕМА ФУК

Циљ овог дела Приручника јесте да се корак по корак објасни приступ за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система ФУК у складу са захтевима ЕУ. Није циљ да једно лице постане експерт за ФУК, већ да се повећа свест и разумевање уведених контрола. Најважнији фактор од којег зависи успешност је постојање високог степена индивидуалне свести и разумевања ФУК као одговорности свих запослених.

Очекивани резултати

Руководиоци схватају потребу за финансијским управљањем и контролом у јавном сектору, и знају који су захтеви у погледу „дизајна“ и спровођења система финансијског управљања и контроле. ФУК се уводи на основу припремљеног акционог плана за успостављање, одржавање и редовно ажурирање ФУК у организацији, који је заснован на оквиру представљеном у овом делу Приручника. ФУК је већ део свакодневних послова. Контроле мере које су утврдили и спроводе руководиоци и запослени чине суштину ФУК. Према томе, од кључне важности је да свако лице може да идентификује контроле које постоје у његовој јединици. Руководиоци морају контролисати темпо спровођења, са намером да се оствари поуздан систем ФУК у организацију у складу са планом имплементације који укључује кључне активности.

Припрема плана треба да укључи списак активности које треба да буду извршене да би се остварио циљ да се имплементира и спроводи систем ФУК.

Овде је неопходно да процес буде структурисан, сталан и добро документован систем осмишљен да идентификује слабости успостављених контрола, активности које су потребне да би се исправиле те слабости, прати спровођење неопходних корективних радњи, и периодично процењује адекватност ФУК.

Препоручени општи приступ имплементацији и спровођењу система ФУК укључује следеће главне кораке:

- 1) Организација прегледа (анализе) финансијског управљања и контроле
- 2) Припрема акционог плана

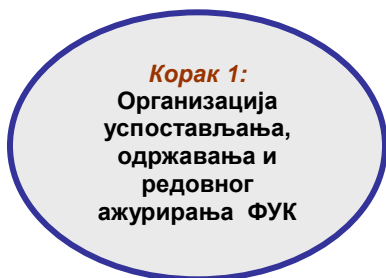
- 3) Само-оцењивање – тренутна ситуација
- 4) Сегментација организације – пословни системи
- 5) Процена и решавање ризика
- 6) Прегледи интерне контроле
- 7) Корективне радње
- 8) Извештај о финансијском управљању и контроли

Наведени кораци само су смерница и треба их проширити у односу на потребе конкретне организације. Кораци не треба посматрати као апсолутно одвојене компоненте. Веза између корака приказана је на слици испод:



Сврха објашњења која следе није да пружи детаљне инструкције релевантне за различите активности које су предмет имплементације и спровођења система ФУК, већ да успоставе оквир који ће водити руководиоце, Радне групе и координаторе за финансијско управљање и контролу у њиховом разумевању датог концепта.

2.1. Организација успостављања, одржавања и редовног ажурирања ФУК



а) Расподела одговорности – Ко је укључен?

На основу Закона о буџетском систему за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле, одговоран је руководилац корисника јавних средстава. Руководилац корисника јавних средстава може пренети надлежност за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле на лице које он овласти

Организовани приступ је кључна ствар за успешан програм ФУК јер он није посебан систем у оквиру организације, већ је уграђен у све планове и инструменте који обезбеђују разумну увереност у функционисање успостављених контрола. Сходно томе, крајња одговорност за добар систем ФУК јесте на руководству сваке организације, а не на некој екстерној служби. Исти руководиоци који су одговорни за свакодневне послове и доношење одлука, одговорни су и за обезбеђивање увођења и ефикасности система ФУК.

Сама расподела дужности значајно се разликује од организације до организације и појединца у зависности од фактора као што су величина и организациона структура. У сваком случају, препорука је да се у обзир узму следеће дужности:

Руководилац за финансијско управљање и контролу/ координатор за финансијско управљање и контролу

Руководилац за финансијско управљање и контролу може бити постављен на више начина. Актом о систематизацији може се успоставити као посебно радно место или организациони део чије ће основне активности бити развој ФУК или се може именовати један виши руководилац који поседује широко знање о пословима, запосленим и циљевима политика. Руководилац треба да буде одговоран за координацију напора који се улажу у ФУК и да буде приметан административни лидер. Овај руководилац треба да има довољна овлашћења да поступа у име организације са циљем да се успешно имплементира и спроведе систем ФУК

Уобичајене дужности овог руководиоца везане за послове ФУК могу укључити:

- 1) припрему, доношење и одржавање смерница;
- 2) утврђивање конкретних циљева;
- 3) предвођење радне групе за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система ФУК коју чине представници кључних функционалних области, тј. оперативни део;

- 4) оцена планова за процену ризика и прегледи ФУК, односно омогућавање оваквих послова;
- 5) координација припреме и представљања програма обуке за релевантне запослене;
- 6) праћење напретка;
- 7) анализа резултата процене ризика и прегледа уведених контрола;
- 8) праћење спровођења и ефективности корективних радњи; и
- 9) подношење извештаја вишем руководству организације о напретку и статусу.

Неке од наведених дужности могу се делегирати на оперативни ниво, односно подређеном координатору за финансијско управљање и контролу. Координатор за финансијско управљање и контролу поступа у складу са упутствима руководиоца за финансијско управљање и контролу и управног одбора организације, одговорног за спровођење политика и процедура организације везаних за систем ФУК.

Руководиоци организационих јединица

Руководилац сваке веће организационе јединице (или друге компоненте идентификоване у процесу сегментације) треба да буду одговорни за ФУК у својој јединици.

Уобичајене дужности укључују:

- 1) учешће у Управном одбору;
- 2) обезбедити да су линијски руководиоци мотивисани и обучени да обављају своје задатке;
- 3) учешће у програму финансијског управљања и контроле може се адекватно видети у програму и оцени индивидуалног рада;
- 4) припрема/преглед циљева контроле;
- 5) организовање и/или спровођење процене ризика и прегледа успостављених контрола;
- 6) преглед и анализа резултата процене ризика и прегледа успостављених контрола;
- 7) обезбедити да су значајне слабости контрола исправљене; и
- 8) обезбедити да све измене и допуне правила, процедура, система, итд. укључују одговарајуће контроле.

Линијски руководиоци – руководиоци одељења

Запослени који су добро упознати са посебним операцијама и који су одговорни за процес управљања морају узети активно учешће у спровођењу, прегледу и унапређењу контрола. У неким организацијама, руководиоци организационих јединица могу имати и дужности линијских руководилаца.

Дужности линијских руководилаца везане за ФУК обично укључују:

- 1) успостављање позитивне атмосфере у радном окружењу, која пружа подршку ФУК;
- 2) спровођење процене ризика и прегледа постојећих контрола;
- 3) унапређење контрола кад се укаже потреба;
- 4) вођење документације везане за контролу, процену ризика, прегледе успостављених контрола, тестирање и побољшања;
- 5) утврђивање система за интерно извештавање;
- 6) утврђивање процеса за документовање; и
- 7) одређивање кадрова.

Запослени

Систем ФУК ефикасан је само када га спроводе сви запослени у организацији. Сви запослени у организацији треба да схватају своју улогу у ФУК, као и важност подршке систему кроз сопствене активности и подстицање колега на нивоу целе организације да поштују систем.

Практично сви запослени припремају податке који се користе у систему ФУК, или обављају друге радње које су неопходне за спровођење контрола. Поред тога, сви запослени треба да проблеме, неуспехе, грешке, слабости у активностима и пословању, непоштовање правила и процедура, или друга кршења политика, односно незаконите радње, пријављују вишим нивоима у организацији.

Поред утврђивања лица која су укључена у процес, потребно је решити још неколико основних питања.

б) Успостављање система за интерно извештавање

Треба успоставити системе за интерно извештавање и накнадне активности праћења како би се пратио напредак остварен у различитим задацима који чине процес оцене и побољшања. Као минимум треба пратити следеће области:

- статус обуке за ФУК, укључујући и документовање присуства и тема;
- распоред и спровођење процена ризика;
- распоред и спровођење прегледа успостављених контрола;
- напредак остварен у корективним радњама у областима у којима су контроле:
 - неопходне, а не постоје,
 - слабе и неопходно је побољшање,
 - или постоји вишак контрола тако да ометају послове, односно нису ефикасне

Добро планирање и тестирање контролних мера се може обављати или у оквиру планираног прегледа система ФУК, или кроз ревизију.

Поред тога, систем извештавања треба да укључи кратак преглед информација везаних за резултате провера система ФУК, тестирање и корективне радње.

в) Утврђивање процеса за документовање

Треба чувати документацију везану за процене ризика, прегледе успостављених контрола, тестирање и накнадне активности (праћења). Врсту и количину документације, као и метод њеног вођења дефинише сама организација у складу са својим потребама. Као минимум, документација треба да указује на лица која су била укључена у процену, преглед или накнадне активности, кључне факторе који су узети у обзир, методе оцењивања и изведене закључке.

Документација треба да буде довољно детаљна да омогући ефикасан преглед надређеним лицима, као и надзор. Независна лица која обављају преглед треба да буду у могућности да испитају документацију и утврде како су лица која су обавила првобитне прегледе дошла до својих закључака.

г) Обезбеђивање запослених за рад

Свака организација треба током организационе фазе да утврди степен ресурса/запослене које ће посветити процесу имплементације оцене и побољшања система ФУК.

Вишим руководиоцима треба доставити смернице кроз које ће се упознати са програмом и циљевима организације, као и са својим дужностима у процесу оцене, побољшања и извештавања. Уз то, треба обезбедити и обуку запослених који су одређени за обављање провере система ФУК.

2.2. Припрема акционог плана успостављања, одржавања и редовног ажурирања ФУК

Корак 2:
Припрема акционог
плана успостављања,
одржавања и
редовног ажурирања
ФУК

Ово је један од најважнијих корака у целом процесу будући да пружа основу за све наредне кораке. Важно је припремити Акциони план за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система ФУК и који је могуће остварити у очекиваном временском року и уз расположиве ресурсе. Треба припремити акциони план за праћење напретка различитих активности које чине процес имплементације оцене и побољшања система ФУК.

Минимум области које треба предвидети и пратити укључује:

1. расподелу одговорности – руководилац за финансијско управљање и контролу, координатор за финансијско управљање и контролу, радна група за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система ФУК – управни одбор;
2. законски оквир – стратегија; Закон о буџетском систему; Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему ФУК у јавном сектору, смернице ЕУ, итд.;
3. мисија и кључни циљеви ваше организације;
4. статус обуке, укључујући документацију о полазницима и распоредима;
5. статус подизања свести на нивоу целе организације;
6. законски оквир, укључујући стратегију, правилнике – закони и подзаконска акта везана за специфичне делатности појединих организација, интерна регулатива;
7. прво само-оцењивање – утврђивање тренутног статуса финансијског управљања и контроле, укључујући и оцену контролног окружења;
8. документовање контрола;
9. сегментацију организације – избор кључних система;
10. распоред и спровођење процена ризика;
11. распоред и спровођење прегледа ФУК, укључујући и тестирање успостављених контрола;

12. предочавање информација о резултатима прегледа свим запосленима;
13. спровођење корективних радњи у областима у којима су контроле неопходне, а не постоје, слабе да би гарантовале остваривање циљева или их превише па ометају активности или нису економичне;
14. распоред и спровођење накнадних прегледа како би се проверило извршавање корективних радњи;
15. систем извештавања треба да укључи и законске захтеве, као што је годишње извештавање о оствареном напретку и информације везане за резултате процена ризика, прегледа ФУК или ревизија, тестирања и корективних радњи.

Припрема акционог плана треба да укључи што више активности које ваша организација сматра неопходним за остваривање финансијског управљања и контроле.

Поменутих 15 области може се даље поделити уколико је то потребно будући да је ово смерница. Модел акционог плана је само препоручени формат, а на организацији је да одлучи шта је за њу најпогодније.

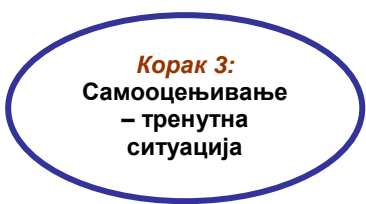
Препоручује се да се свака активност у акционом плану објасни у пропратној документацији која пружа више детаља о томе ко, када, зашто, где и како обавља одређену активност.

Припрема акционог плана је кључни задатак у спровођењу финансијског управљања и контроле. Следеће компоненте морају се размотрити како би се припремио добар акциони план:

- Формат акционог плана – табела која пружа списак активности које треба завршити, уз навођење одговорног лица, рока, и неопходне документације. Рокови за спровођење финансијског управљања и контроле треба да буду реални. Садржај акционог плана - заснован на програму активности које су неопходне за успостављање, одржавање и редовно ажурирањ финансијског управљања и контроле. Свака активност треба да садржи низ задатака који је прате.
- Поред тога, акциони план треба да има и пратећи извештај који има најмање 3 дела који пружају информације о тренутном статусу и очекиваном напретку везаном за акциони план за период од, на пример 18 месеци.
 - тренутни статус, нпр. 30. јун.
 - очекивани напредак до 31. децембра
 - планирана побољшања за следећу годину.
- Одобрење акционог плана и пратећег извештаја на одговарајућем нивоу у организацији - од стране руководиоца КЈС
- Предочавање одобреног акционог плана и пратећег извештаја одговорним лицима.

Пример Акционог плана налази се у Анексу 9 овог Приручника.

2.3. Само-оцењивање – тренутна ситуација



Корак 3:
Самооцењивање
– тренутна
ситуација

1. Методологија за само-оцењивање

Као једна од активности у успостављању система ФУК је идентификовање **тренутног статуса финансијског управљања и контроле у организацији, а први корак је само-оцењивање**. Само-оцењивање треба да буде што је могуће поштеније и објективније, тако да се добије права слика тренутне ситуације. Организација неће имати користи ако нетачно представи ситуацију, јер ће то само водити проблемима приликом оцене ефективности коју независно спроводи интерна ревизија.

Методологија која подразумева само-оцењивање контроле је користан и ефикасан приступ који руководиоци могу примењивати у процени успостављених контрола у организацији и тренутног стања система ФУК .

Код организовања и спровођења процеса само-оцењивања стања финансијског управљања и контроле треба имати у виду следеће:

- ▶ без подршке са врха спровођење процеса само-оцењивања система ФУК је готово немогуће;
- ▶ потребно је саставити резиме само-оцењивања за целу организацију уз подршку линијског руководства
- ▶ битна је атмосфера отворености;
- ▶ мора да постоји свест о потреби вршења овог процеса која ће водити процес;
- ▶ неопходни су добри координатори;
- ▶ сви ризици и слабости треба да буду идентификовани;
- ▶ процес ће најуспешније урадити организације у којима постоји етика и пракса укључености и давања овлашћења.

Попуњавање Упитника за само-оцењивање

Упитник треба да попуњава руководилац за финансијско управљање и контролу уз подршку осталих кључних запослених где је то потребно. Затим треба да га одобри руководилац организације.

Одговори треба да буду искрени и објективни пошто се за прецењивање ситуације не добија награда. То заправо само може да погорша ситуацију!

Организација која користи само-оцењивање треба да има званичне и документоване процесе који руководиоцима, руководиоцима за финансијско управљање и контролу, координаторима за финансијско управљање и контролу и радним групама омогућавају учешће у само-оцењивању са циљем да се:

- идентификују ризици и изложеност;
- процене контроле које умањују те ризике;

- припреми акциони план који ће водити умањивању ризика;
- утврди вероватноћа остваривања низа циљева организације.

Само-оцењивање је базирано на упитнику који укључује пет међусобно повезаних компоненти система интерне контроле, како је то описано у публикацији *КОСО Интегрисани оквир интерне контроле* (контролно окружење, процена ризика, контролне активности, информације и комуникација, и праћење).

Низ питања везаних за сваку од ових компоненти су углавном једноставна питања која захтевају одговоре „да“ или „не“, пажљиво осмишљена тако да их испитаници разумеју. Ова питања треба да буду усмерена на потврду да постоје контроле и да оне функционишу. Треба их размотрити кроз отворену дискусију са појединцима који треба да одговарају на питања. Одговор „не“ указује на слабост која се мора решавати. Сва питања можда нису применљива, па према томе није неопходно попуњавати сваки део упитника. Без обзира на то, уколико се прескоче читаве области, односно појаве се празнине, то треба поменути у препорукама.

Оцена структуре система ФУК није једнократна активност, већ стални процес. Одговорна лица треба стално да указују на могућа побољшања дизајна и функционисања система ФУК. Само-оцењивање контроле пружа добру основу за идентификовање и исправљање слабости у системима контроле.

Процес само-оцењивања има две фазе:

- *Иницијална процена* – Постоји потреба да се најпре утврди постојећа ситуација која захтева само-оцењивање онога што постоји у смислу финансијског управљања и контроле, а затим следи доношење плана активности за унапређење постојећег стања.
- *Стални преглед* – Годишње само-оцењивање треба спроводити са циљем да се процени остварени напредак и ефективност у спровођењу корективних радњи.

Пример Упитника за само-оцењивање³⁰ система ФУК дат је у Анексу 13 овог Приручника.

За мерење нивоа финансијског управљања и контроле може се користити пуни модел, али предлог је да се користи скраћена верзија која ће се прилагодити приликом првог само-оцењивања у вашој организацији.

Савети и смернице које утврди Централна јединица за хармонизацију представљаће процедуру коју треба пратити.

Прикупљање доказа и документовање

Документација се прикупља и води за све активности везане за процену ризика, прегледе (анализе) интерне контроле, тестирање и накнадне активности (активности праћења). То је кључна форма доказа који треба да поткрепе тврдње руководства, а користе је и интерни ревизори као подршку у тестирању.

³⁰ Питања представљају адаптацију питања из „Алатке за оцену“, други том публикације *КОСО Интерна контрола – интегрисани оквир* (производна шифра 990012), коју је у септембру 1992. године објавила Комисија спонзорских организација. Може се набавити у АИСПА радњама на адреси www.cpa2biz.com. Приходи од продаје користе се за стални рад на КОСО оквиру.

Документација представља основни део процеса само-оцењивања будући да је то најважнији доказ који подупиरे поене организације.

Недостатак документације као доказа аутоматски смањује број поена, јер уколико нема документације онда интерна ревизија не може верификовати (потврдити) број поена.

Врста и кванитет документације и методе за вођење документације свака организација треба да дефинише индивидуално. Документација као минимум треба да показује законски оквир, укључујући политике и процедуре, релевантна лица (укључена у процену, преглед или накнадне активности/праћење), кључне факторе који се разматрају, коришћене методе оцене, и донете закључке.

Документација треба да буде довољно детаљна да омогући ефикасан надзорни преглед, као и преглед у смислу праћења. Независна лица која обављају прегледе (интерни ревизори) треба да испитају документацију и утврде како су лица која обављају прегледе у оквиру организације дошла до одређених закључака.

Документација везана за функционисање система ФУК треба да укључи све значајне контролне активности које су осмишљене да спречавају или детектују губитке, штету, злоупотребу, проневеру, крађу у организацији.

Документација руководства

Обим документације варира од организације до организације и она може имати различите форме и укључивати податке као што су:

- различити буџетски и финансијски закони;
- финансијски правилници;
- економска класификација;
- рачуноводствени приручници;
- финансијски извештаји;
- процедуре и политике;
- услови везани за запошљавање;
- прописи везани за здравље и безбедности;
- оперативна упутства;
- приручници за информационе технологије;
- дијаграми тока;
- описи послова;
- обрасци и документи;
- извештаји;
- меморандуми;
- електронска пошта;
- остала електронска документација.

Не захтева се ни једна посебна форма документације и формат и обим документације варирају у зависности од величине, сложености и приступа организације.

Дакле у поступку само – оцењивања потребно је да: попуните Упитник за само-оцењивање, прикупите доказе који ће поткрепити ваше оцене у упитнику, дискутујете и усагласите само-оцењивање са радном групом и одговорним лицем.

За постављања питања у Упитнику и давања одговора од користи могу бити и примери најбоље праксе дати у табелама:

Најбоља пракса за контролно окружење сумирана је у табели 1:

КОНТРОЛНО ОКРУЖЕЊЕ	
ТАБЕЛА 1	
<u>ИНТЕГРИТЕТ</u>	
<ul style="list-style-type: none">■ Руководство је објавило и одобрило кодекс понашања.■ Руководство је утврдило правила везана за сукоб интереса.■ Руководство са запосленима разговара о етичким питањима. Уколико су запосленима потребне додатне смернице, руководство је одобрило и објавило стандарде понашања за организације у јавном сектору.■ Руководство предузима мере са циљем да запослени поштују политику везану за сукоб интереса и обелодањују могући сукоб интереса (нпр. власништво у предузећима која послују или је предложено да послују са организацијом у јавном сектору).	
<u>ОРГАНИЗАЦИЈА И ДОДЕЉИВАЊЕ ОДГОВОРНОСТИ И ДЕЛЕГИРАЊЕ ОВЛАШЋЕЊА</u>	
<ul style="list-style-type: none">■ Руководство је одобрило и објавило писане политике и процедуралне приручнике који се баве значајним активностима и специфичним питањима организације у јавном сектору.■ Руководство је разјаснило дужности запослених, границе овлашћења, одговорност, стандарде успешности, контролне процедуре, и линије извештавања.■ Принцип поделе дужности се поштује при одлуци руководства о делегирању.■ Руководство је одобрило и објавило описе послова који јасно наводе одговорност за спровођење ФУК и утврђују одговарајући степен стручности у смислу знања, вештина и искуства.■ Руководство предузима мере са циљем да се запослени добро упознају са политикама и процедурама организације које се односе на њихове дужности.■ Руководство предузима одговарајуће дисциплинске мере уколико се запослени не придржава политика и процедура, односно стандарда понашања.	

Најбоља пракса за процену ризика сумирана је у табели 2:

ТАБЕЛА 2

ПРОЦЕНА РИЗИКА

ИДЕНТИФИКОВАЊЕ И ДЕФИНИСАЊЕ ЦИЉЕВА

- Руководство је идентификовало и дефинисало стратешке циљеве који су обухваћени стратешким планом, који укључује мисију и широко дефинисане стратешке иницијативе. Циљеви на нивоу одељења и сектора треба да буду у складу са стратешким планом организације у јавном сектору.
- Руководство је идентификовало и дефинисало циљеве за активности које се односе на одељења/секторе и програме и пројекте.
- Руководство је идентификовало и дефинисало оперативне циљеве који се односе на остваривање основне мисије сектора/одељења и ефективност и ефикасност пословања, укључујући и стандарде успешности (перформанси).

ИДЕНТИФИКОВАЊЕ РИЗИКА

- Руководство је идентификовало ризике на нивоу одељења/сектора и активности (или процеса) кроз постављање следећих питања:
 - Шта би могло да крене лоше?
 - Где бисмо могли бити неуспешни?
 - Шта мора да функционише добро како бисмо остварили циљеве?
 - Која средства морамо да заштитимо?
 - Како би неко могао да краде из одељења/сектора?
 - Како би неко могао да прекине наше активности или послове?
 - Како ћемо знати да остварујемо циљеве?
 - На које информације се највише ослањамо?
 - Које активности су најсложеније?
 - Које активности су регулисане?
- Руководство је идентификовало ризике у складу са стратешким и оперативним циљевима и циљевима активности.
 - ◆ Трансакције и/или послови који су више изложени ризику укључују, али нису ограничене на:
 - готовину
 - средства
 - плаћање консултанатских и других услуга
 - путне трошкове
 - јавне набавке
 - зараде (платни разреди, промене, прекид радног односа)
 - лиценце за софтвер
 - поверљиве информације
 - бесповратну помоћ (испуњавање услова, прекорачење трошкова)

ПРОЦЕНА РИЗИКА

- Руководство је проценило утицај који одређени ризик може имати на организацију у јавном сектору уколико се материјализује.
- Руководство је проценило вероватноћу дешавања идентификованих ризика.
- Руководство је утврдило приоритете у ризичним пословима и трансакцијама тако да одељење концентрише пажњу на значајне ризике (тј. ризике за које постоји разумна вероватноћа да ће се остварити и који потенцијално могу имати велики утицај).

РЕАГОВАЊЕ РУКОВОДСТВА НА РИЗИК

- Руководство доноси одлуку о томе како управљати одређеним ризиком и које активности је неопходно предузети. Свака предузета активност је део система ФУК. Ове активности подразумевају толерисање, трансфер (пребацавање) ризика или решавање ризика.

Најбоља пракса за контролне мере сумирана је у табелама 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10:

ТАБЕЛА 3

ПОДЕЛА ДУЖНОСТИ (ПРИНЦИП ЧЕТИРИ ОКА)

КАТЕГОРИЈА: ПРЕВЕНТИВНЕ И ДЕТЕКЦИОНЕ КОНТРОЛЕ

- Руководство је утврдило да једно лице не може истовремено бити одговорно за:
 - покретање трансакције,
 - одобравање трансакције,
 - евидентирање трансакције,
 - усклађивање биланса,
 - руковање средствима,
 - преглед извештаја.
- Генерално, функција одобравања, рачуноводствена функција и функција чувања/управљања средствима треба да буду одвојене међу запосленима.
 - Руководство утврђује да лице која подноси захтев за набавку робе или услуга не може бити лице које одобрава набавку.
 - Руководство утврђује да припрему, одобравање и извршење плаћања обављају различита лица.
 - Руководство утврђује да лице које одобрава набавку роба или услуга не може бити задужено за месечне финансијске извештаје.
- Уколико је немогуће раздвојити ове функције због мале величине одељења/сектора, руководство треба да успостави пажљив надзор датих активности како би се компензовале контролне активности.

ТАБЕЛА 4

КОНТРОЛНЕ МЕРЕ ВЕЗАНЕ ЗА ОРГАНИЗАЦИЈУ

КАТЕГОРИЈА: ПРЕВЕНТИВНЕ И ДИРЕКТИВНЕ КОНТРОЛЕ

- Руководство је припремило и одобрило организациону схему која се стално ажурира у складу са организационим променама.
- Руководство је припремило, објавило и одобрило писане смернице и инструкције, које се редовно ажурирају.
- Руководство је утврдило јасне и документоване дефиниције одговорности појединаца и група (тимова) у вези са ресурсима, активностима, програмима, пројектима и циљевима.
- Руководство је руководиоцима на нижем нивоу поверило јасна овлашћења како би свој посао обављали ефективно.
- Руководство је утврдило најбољу поделу посла међу различитим појединцима и групама (тимовима) у организацији у јавном сектору.
- Руководство избегава непотребно претерано ослањање на само једно лице.
- Руководство је поделило дужности са циљем да се избегне сукоб интереса.
- Руководство је утврдило најефективнији ланац управљања.
- Руководство је утврдило најефективније средство комуникације на нивоу целе организације.
- Руководство је утврдило јасне линије одговорности.

ТАБЕЛА 5

**КОНТРОЛНЕ МЕРЕ ВЕЗАНЕ ЗА
ОВЛАШЋЕЊА И ОДОБРАВАЊА****КАТЕГОРИЈА: ПРЕВЕНТИВНА КОНТРОЛА**

- Руководство је утврдило јасне политике везане за овлашћења и одобравања у писаној форми.
- Руководство је утврдило јасне границе овлашћења, односно јасну дефиницију захтева везаних за овлашћења/одобравања у смислу активности и трансакција.
- Руководство је припремило пратећу документацију за овлашћења и одобравања.
- Руководство подстиче лица која имају овлашћења/одобравају да испитују неуобичајена питања/ставке.
- Руководство се побринуло да нема докумената/образаца без потписа.
- Руководство проверава да ли су релевантне активности и трансакције адекватно одобрене.
 - Овлашћење је заправо делегирање овлашћења; може бити опште или конкретно.
 - Одобравање трансакције значи да је лице које одобрава прегледало пратећу документацију и уверило се да је трансакција адекватна, тачна и у складу са применљивим законима, прописима, политикама и процедурама.
 - Лица која врше одобравања треба да прегледају пратећу документацију, испитају неуобичајене ставке и увере се да постоје све неопходне информације које оправдавају трансакцију, пре него што је потпишу.
 - Ни под каквим околностима не смеју се потписивати бланко документа/обрасци.
 - Ни под каквим околностима лице које врши одобравања не сме рећи другом лицу да може да потписује у његово име.
 - Ни под каквим околностима лице које врши одобравања електронским путем не сме открити своју лозинку другом лицу.

ТАБЕЛА 6

ФИЗИЧКЕ КОНТРОЛЕ**КАТЕГОРИЈА: ПРЕВЕНТИВНЕ И ДЕТЕКЦИОНЕ КОНТРОЛЕ**

- Руководство је успоставило безбедно чување физичке и интелектуалне имовине и евиденције.
- Руководство је успоставило физичке контроле.
- Руководство је утврдило вођење сталне евиденције.
- Руководство је успоставило периодична пребројавања/физичке провере залиха.
- Руководство је успоставило поређење рачуна са сталном евиденцијом.
- Руководство је утврдило да се разлике/одступања морају анализирати и да се предузимају одговарајуће активности за њихово кориговање, односно елиминацију.
- Руководство је успоставило контроле приступа, као што су лозинке, идентификационе картице, стражари, компјутерско логовање.

ТАБЕЛА 7

НАДЗОР**КАТЕГОРИЈА: ПРЕВЕНТИВНЕ, ДИРЕКТИВНЕ И ДЕТЕКЦИОНЕ КОНТРОЛЕ**

- Руководство је утврдило да запослене надгледају, проверају и помажу им њихови надређени руководиоци.

ТАБЕЛА 8

КОНТРОЛНЕ МЕРЕ ВЕЗАНЕ ЗА ЗАПОСЛЕНЕ

КАТЕГОРИЈА: ДИРЕКТИВНЕ КОНТРОЛЕ

- Руководство идентификује и континуирано прегледа број, степен образовања, искуство и стручност запослених.
- Руководство је запослило кадрове у складу са потребама организације у јавном сектору.
- Руководство је утврдило ефективну праксу запошљавања.
- Руководство је успоставило адекватан програм обуке.
- Руководство је успоставило одговарајући режим за праћење рада запослених.
- Руководство оцењује рад запослених сваке године.

ТАБЕЛА 9

МАТЕМАТИЧКЕ И РАЧУНОВОДСТВЕНЕ КОНТРОЛЕ

КАТЕГОРИЈА: ПРЕВЕНТИВНЕ И ДЕТЕКЦИОНЕ КОНТРОЛЕ

- Руководство је утврдило да организација чува адекватне финансијске и друге информације које омогућавају припрему рачуна у форми прописаној законом и другим правилницима.
- Трансакције се евидентирају на прописани начин.
- Руководство проверава трансакције у одговарајућем тренутку.
- Провере спроводе запослени који су независни од лица која обављају саме активности.
- Редослед провера се бележи у документима која су унапред нумерисана.
- Пореди се један низ докумената или рачуноводствене евиденције са другим, нпр. поручбенице и извештаји о примљеној роби.
- Контрола тотала.
- Финансијски извештаји припремају се на прописани начин тако да задовоље потребе организације и омогуће руководиоцима доношење рационалних одлука.
- Финансијски извештаји припремају се на основу линија одговорности.
- Руководство поново изводи провере на узорку.

ТАБЕЛА 10

КОНТРОЛНЕ МЕРЕ ВЕЗАНЕ ЗА РУКОВОДСТВО/УПРАВЉАЊЕ

КАТЕГОРИЈА: ДИРЕКТИВНЕ КОНТРОЛЕ

- Руководство је утврдило циљеве.
- Руководство припрема прогнозе активности, програма и пројеката.
- Руководство је утврдило жељени ниво контрола.
- Руководство је утврдило стандарде, односно индикаторе успешности (перформанси).
- Руководство је дефинисало исходе и резултате активности, програма и пројеката у складу са циљевима.
- Руководство је дефинисало критеријуме за мерење исхода и резултата.
- Руководство припрема планове за случај непредвиђених ситуација.

Најбоље праксе за контролне мере везане за информационе системе сумиране су у табели 11:

ТАБЕЛА 11

КОНТРОЛНЕ МЕРЕ ВЕЗАНЕ ЗА ИНФОРМАЦИОНЕ СИСТЕМЕ

ГЕНЕРАЛНЕ (ОПШТЕ) КОНТРОЛЕ

- Руководство успоставља генералне контроле везане за опште центре података, набавку софтвера и софтверску подршку, приступне контроле, развој и подршку апликацијама (програмима).
- Обезбеђена је одговарајућа подела дужности која узима у обзир специфичности информационог окружења.
- Ове контроле између осталог укључују утврђивање и распоред послова, оперативне активности, умножавање података ради чувања и процедуре за повраћај података, као и планове за непредвиђене ситуације и повраћај.

АПЛИКАЦИОНЕ КОНТРОЛЕ

- Контроле су осмишљене тако да обезбеђују комплетност и тачност обраде, одобравања и валидности трансакција.
- Руководство је успоставило контроле везане за унос података.
- Руководство је успоставило контроле везане за обраду података.
- Руководство је успоставило контроле аутпута (резултата).
- Апликативни интерфејси су доступни и повезани са другим системима којима је потребна контрола да би се обезбедила обрада свих инпута и одговарајућа дистрибуција резултата.

Најбоља пракса за информације и комуникацију сумирана је у табели 12:

ТАБЕЛА 12	
КОНТРОЛНЕ МЕРЕ ВЕЗАНЕ ЗА ИНФОРМАЦИЈЕ И КОМУНИКАЦИЈУ	
<u>ИНФОРМАЦИЈЕ И КОМУНИКАЦИЈА</u>	
<ul style="list-style-type: none">■ Руководство и остали запослени редовно добијају поуздане и лако доступне управљачке информације везане за извршење буџета, коришћење ресурса и напредак остварен у погледу стратешких и оперативних планова.■ Руководство је ускладило информационе системе са стратешким и оперативним иницијативама.■ Руководство је ускладило информационе системе и њихово коришћење.■ Руководство је обезбедило „коегзистенцију“ технологија.■ Руководство је успоставило одговарајуће механизме за повратне информације.■ Постоји адекватна комуникација на нивоу целе организације која запосленима омогућава да ефективно обављају своје дужности.■ Постоје одговарајући договори са трећим странама.	

Најбоља пракса за праћење сумирана је у табели 13:

ТАБЕЛА 13	
ПРАЋЕЊЕ (MONITORING)	
<u>ПРАЋЕЊЕ (MONITORING)</u>	
<ul style="list-style-type: none">■ Руководство и остали запослени редовно добијају поуздано и лако доступне управљачке информације везане за извршење буџета, коришћење ресурса и напредак остварен у погледу стратешких и оперативних планова.■ Руководство је успоставило одговарајући режим сталног праћења који је интегрисан у свакодневно обављање активности и послова.■ Постоји контрола квалитета коју годишње или сваке три године врше независна лица.■ Постоји интерна ревизија која је задужена за оцену адекватности и ефективности управљања ризицима, контролних и управљачких процеса.■ Постоје прегледи које врше независни екстерни ревизори.	

2.4. Сегментација организације – пословни процеси

Корак 4:
Сегментација
организације –
пословни процеси

Мисија идентификује сврху постојања организације. Описује „ко смо ми“, „шта радимо“, „зашто смо ту“ и „коме пружамо услуге“. Она даље разрађује визију у сврху. Нема временске рокове, те према томе постоји онолико дуго колико и организација. Јасно дефинисана мисија омогућава идентификовање одговарајућих циљева процеса

Мисија у организацији у јавном сектору је обично заснована на пружању најбољих услуга грађанима кроз ефикасно, ефективно и економично финансијско управљање јавним средствима.

ПРИМЕРИ:

1. МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА ИРСКЕ

Министарство финансија има централну улогу у спровођењу политике Владе, нарочито Програма Владе, и у саветовању и подршци Министра финансија и Владе у вези са економским и финансијским управљањем државе и општим управљањем и развојем јавног сектора. У давању савета Министарство се руководи својом мисијом, а то је:

„Промовисање раста привреде, што за резултат треба да има висок степен одрживог запошљавања, друштвеног напретка и животног стандарда.“

2. МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА ХОЛАНДИЈЕ

„Чувамо државну благајну и наш циљ финансијски добра и просперитетна држава Холандија:“

Због тога:

- припремамо правичне и чврсте фискалне прописе;
- наплаћујемо порезе на основу принципа законитости, једнакости пред законом и правне сигурности;
- пратимо одговорно и ефикасно трошење државних средстава и поштујемо буџетска правила,
- позајмљујемо средства по најнижој стопи и управљамо државном имовином;
- утврђујемо правила за стабилан финансијски систем;
- развијамо јаку економску структуру, учвршћену у јакој Европи;
- дајемо допринос заштити нашег друштва од нежељених роба и услуга.

Процес утврђивања циљева може се контролисати са врха и од стране највишег нивоа руководства, након чега се о томе обавештавају нижи нивои. Поред тога, могуће је и да то буде „партиципативни“ процес, где сва одељења утврђују своје циљеве, а затим их усклађују са циљевима који су утврђени на различитим вишим и нижим хијерархијским нивоима у организацији. Утврђени циљеви обезбеђују јасна очекивања, начин остваривања тих очекивања, као и начин мерења успешности. Циљеви треба да буду:

- конкретни ,
- мерљиви,
- остварљиви,
- поуздани,
- благовремени.

Пословни циљеви представљају жељене резултате организације. Они су производ процеса планирања и неопходни су за координацију свих напора у организацији.

Без јасно дефинисаних циљева, запослени могу да раде неефикасно, неефективно, односно у супротним смеровима.

Добри пословни циљеви служе као почетна тачка за конкретније и детаљније циљеве у оквиру под-јединица (нпр. сектора, одељења, агенција, итд.) организације.

Циљеви могу бити организациони или оперативни.

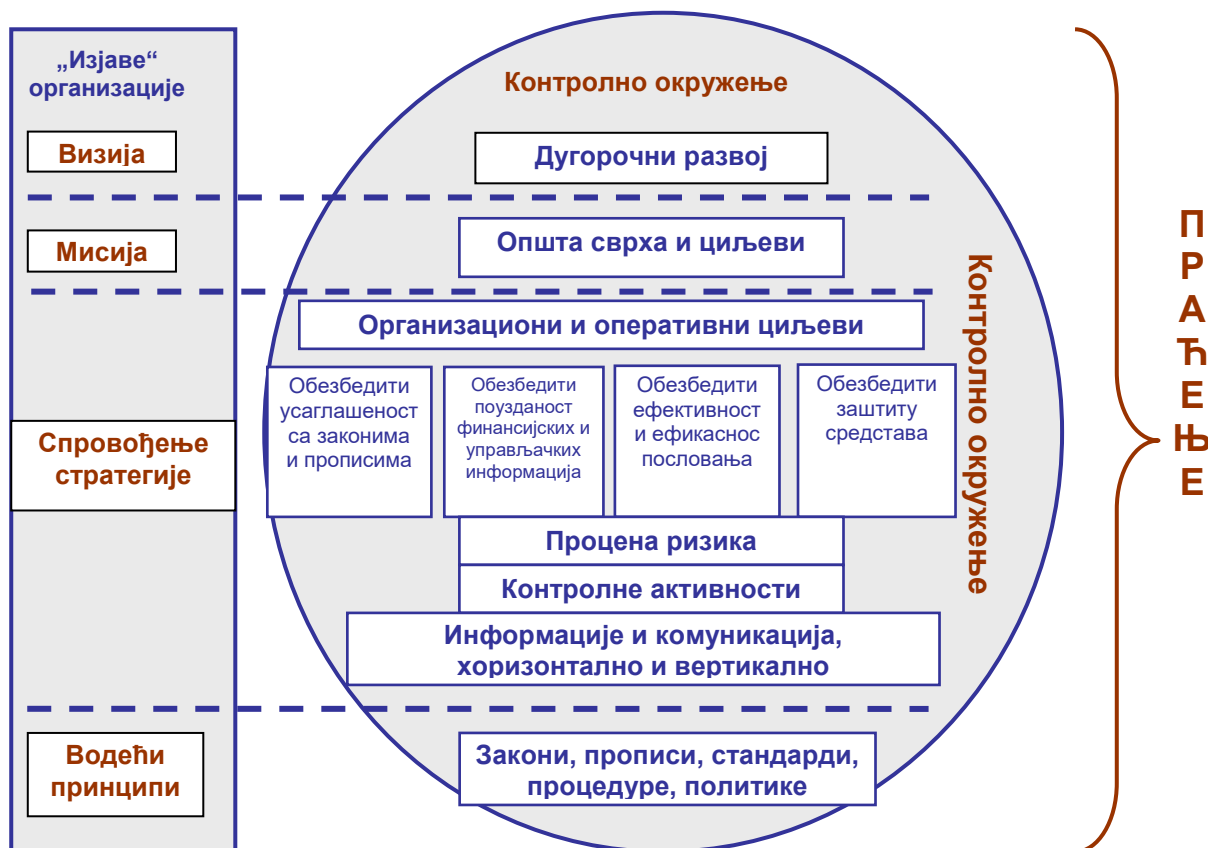
Руководство изводи *организационе циљеве* из мисије организације и често их разрађује током процеса стратешког планирања. Ови циљеви су дугорочни, генералнији, дефинишу жељене резултате организације као целине. Добри пословни циљеви служе као почетна тачка за конкретније и детаљније циљеве у оквиру под-јединица (нпр. сектора, одељења, агенција, итд.) организације. Они такође служе и као стандард за оцену опште успешности (перформанси) организације.

Руководство *оперативне циљеве* изводи из ширих организационих циљева. Оперативни циљеви су краткорочнији, конкретнији и дефинишу жељене резултате за сваку под-јединицу у организацији. Треба да буду у хијерархијској структури тако да остваривање оперативних циљева сваке под-јединице помаже наредном нивоу у остваривању својих оперативних циљева, што све руководству помаже у испуњавању организационих циљева.

Сви циљеви треба да буду у писаној форми. Руководство треба запосленима да предочи организационе и оперативне циљеве заједно са мисијом организације. Руководство треба да се побрине да запослени разумеју циљеве, као и начин на који могу помоћи у њиховом остваривању.

На крају, као што промене окружења могу да утичу на адекватност и релевантност мисије, исти фактори утичу и на циљеве организације. Да би организација функционисала ефективно и напредовала, треба периодично да процењује своје организационе и оперативне циљеве.

Веза између визије и мисије, утврђивања циљева, спровођења стратегије и водећих принципа и 5 компоненти интерне контроле приказана је на слици у наставку.



Примарни циљ овог корака у процесу за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система ФУК јесте да се на нивоу целе организације припреми листа „проценљивих јединица“, односно свих јединица које ће бити предмет процене ризика. Ова листа треба да укључи све оперативне, административне, финансијске и пословне области. Не постоји најбољи метод који се може применити у овом процесу сегментације. Може бити практично да сегментација укључи комбинацију организационих јединица, административних функција, програмских активности, и посебних система.

Извори који могу бити од користи у припреми ове листе „проценљивих јединица“ су организационе схеме, буџет и финансијски планови, систематизација, финансијска овлашћења, прописи и приручници, као и управљачки информациони системи.

Одлучујући фактори могу обухватити:

- организациону структуру;
- природу и величину функција;
- нивое финансијског буџета;
- изворе финансирања;
- географску локацију;
- број запослених.

Не постоји најбољи метод који се може применити у овом процесу сегментације из делокруга рада организационих јединица КЈС али ради уједначеног поступања свих организационих јединица и усаглашавања опште форме и садржаја писаних процедура, описи пословних процеса припремају се применом следећих образаца које је припремила ЦЈХ:

- ОБРАЗАЦ 1 - ЛИСТА ПОСЛОВНИХ ПРОЦЕСА
- ОБРАЗАЦ 2 - МАПА ПОСЛОВНИХ ПРОЦЕСА
- ОБРАЗАЦ 3 - ДОКУМЕНТАЦИЈА О СИСТЕМУ - ПРОЦЕДУРЕ
- ОБРАЗАЦ 3-А - ДОКУМЕНТАЦИЈА О СИСТЕМУ (ВЕРТИКАЛНИ ПРЕГЛЕД)
- ПРОЦЕДУРЕ

Вреди поменути и да су пословни процеси низ активности повезаних ради остваривања пословних циљева.

Овај процес подразумева набрајање (списак) и опис свих процеса.

Приказивање процеса организацији пружа комплетну слику начина на који се остварују њени пословни циљеви.

Сви процеси у оквиру организације треба да буду предмет прегледа како би се потврдило да су ефективни, ефикасни и остварују оно што се од њих очекују у смислу резултата.

Многи процеси у организацији су повезани, те и то треба прегледати како би се потврдило да у овим везама нема дуплирања.

Већина процеса има више функција, односно различите функције се преплићу и подржавају једна другу, нарочито кад се ради о информационим технологијама. Неки примери процеса су: зараде, набавка, рачуноводство, програмирање буџета.

1. За списак пословних процеса и њихових активности може се користити Образац 1 под називом **Листа пословних процеса**, који је представљен у Анексу 5 овог Приручника са Упутством о изради и попуњавању истог.

Кад се припреми листа јединица/процеса у организацији, треба га документовати.

Дефиниција

Документација о систему представља алатку за руководство, која с једне стране омогућава праћење одређеног процеса од почетка до краја, а с друге стране праћење процеса кроз одељења у организацији, а где је то могуће, и између организације и осталих органа који су ван структуре организације у јавном сектору. Поред тога, „траг“ за ревизију омогућава поновно представљање свих појединачних трансакција и послова спроведених у оквиру одређеног процеса, као и верификовање ових трансакција и послова.

Сврха

Општа сврха документације о систему јесте да руководству помогне у процени адекватности финансијског управљања и контроле, као и уклањању свих недостатака, преклапања или дуплирања између организационих јединица и/или других органа током спровођења процеса.

Кључне тачке

Кључне тачке везане за документацију о систему наведене су у наставку:

- Документацију о систему припрема руководство и он обухвата као минимум основне процесе који упућују на спровођење активности, програма и пројеката организације у јавном сектору.
- Документација о систему руководству пружа јасну слику:
 - процеса,
 - циљева ових процеса,
 - релевантних јединица у организацији и органа ван ње,
 - активности у оквиру процеса,
 - временском оквиру за спровођење активности у оквиру процеса,
 - потенцијалним недостацима контроле и/или преклапању контрола, и
 - законских, финансијских и других докумената који регулишу и подржавају активности у оквиру процеса.
- Руководство користи документацију о систему као алатку за процену адекватности финансијског управљања и контроле, уклањање потенцијалних недостатака у процесима, као и свих непотребних активности које се преклапају.
- Документација о систему се редовно ажурира са циљем да се обезбеди да она одржава тренутно стање процеса у оквиру организације у јавном сектору.

2. Припрема и структура документације о систему – Мапа пословних процеса

Пословни процеси организације у јавном сектору који су набројани у Листи пословних процеса треба да буду евидентирани у Обрасцу 2 - Мапа пословних процеса.

Препоручени садржај Мапе пословних процеса укључује:

- Наслов
- Назив организације/корисника јавних средстава
- Организациона јединица
- Реф. бр. (шифра) процеса
- Верзија документа
- Назив пословног процеса
- Носилац пословног процеса
- Циљ пословног процеса
- Основни ризици
- Кратак опис пословног процеса: инпут, активности, резултат
- Веза са другим пословним процесима/процедурама
- Ресурси за потребни за пословни процес
- Код (шифра) и наслови процедура

Пример Обрасца 2 - Мапа пословних процеса приказан је у Анексу 6 Приручника за финансијско управљање и контролу са Упутством о изради и попуњавању истог

3. Документација о систему – процедуре, опис пословних процеса наведених у Мапи пословних процеса

У Обрасцу 3 - Документација о систему – процедуре треба описати пословне процесе наведене у Мапи пословних процеса. Редослед, метод спровођења пословног процеса,

одговорност и рок за спровођење пословног процеса, као и документација настала током спровођења пословног процеса, описују се овом обрасцу.

Препоручени садржај обрасца Документација о систему – процедуре укључује:

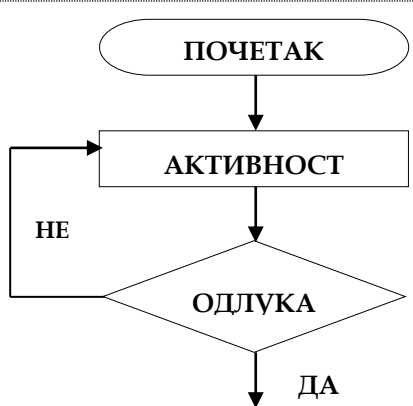
- Наслов
- Организација у јавном сектору
- Процедура
- Код (шифра) процедура
- Верзија документа
- Носилац пословног процеса
- Наслов процедуре
- Циљ процедуре
- Област процедуре
- Остала документација
- Одговорност и овлашћења
- Закони и прописи
- Термини и скраћенице коришћени у дијаграмима тока
- Опис активности

Графички и текстуални детаљни описи користе се по процедурама (дијаграм тока активности).

Неопходни су ради утврђивања одговорности и рока за спровођење одређене пословне активности. Одговорност за спровођење треба да буде јасно назначена за сваку пословну активност, као и рок за спровођење сваке активности који је утврђен законом или другим прописима. У рубрици „**Одговорност и овлашћење**“ идентификују се запослени који су одговорни за поједине активности у оквиру пословног процеса. Наводе се називи радних места и одговорност или овлашћење за спровођење активности пословног процеса у оквиру тог радног места

У рубрици „**Термини и скраћенице коришћени у дијаграмима тока**“ - наводе се термини и скраћенице коришћени у дијаграмима тока уз опис и значење наведених појмова у дијаграмима тока који је саставни део Обрасца..

Образац За - Документација о систему (вертикални преглед) - Процедуре

Дијаграм тока	Опис активности	Спровођење		Пратећа документација
		Одговорно лице	Рок	
 <pre> graph TD Start([ПОЧЕТАК]) --> Activity[АКТИВНОСТ] Activity --> Decision{ОДЛУКА} Decision -- НЕ --> Activity Decision -- ДА --> Exit[] </pre>				

- **Дијаграм тока или наративна белешка** процеса укључује:
 - активности наведене у редоследу којим се дешавају у вертикалној линији; активности треба представити на јасан и концизан начин;
 - одељења организације у јавном сектору и друге органе у хоризонталној линији;
 - послове који се обављају и резултате тих послова;
 - време за спровођење сваке активности;
 - послове и резултате представљене графичким симболима;
 - графички симбол за активност треба да идентификује одељење у оквиру организације и/или остале органе;
 - графички симболи треба да буду повезани стрелицама како би се добио комплетан приказ тока управљања и његовог развоја у односу на временски оквир.

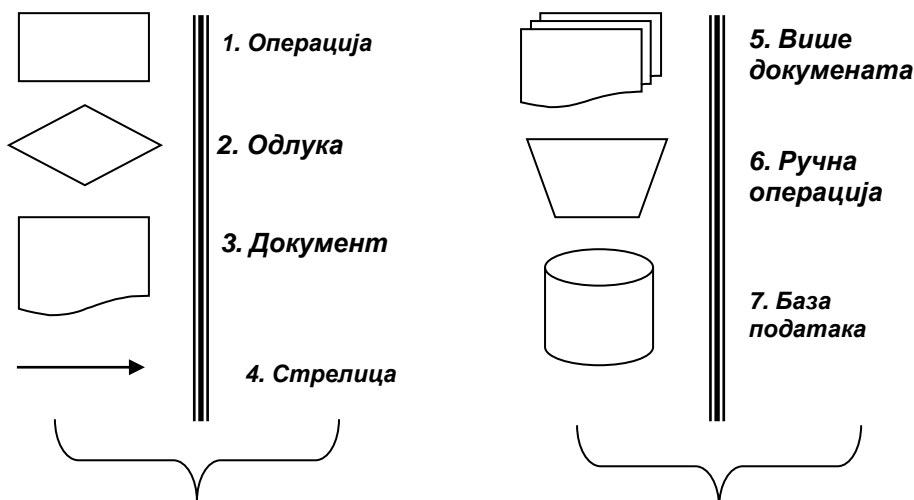
Подаци неопходни за припрему, односно ажурирање дијаграма тока обично се прибављају кроз разговоре са запосленима у свакој „проценљивој јединици“ организације у јавном сектору, а у вези са процедурама које се примењују, као и кроз анализу процедуралних приручника, постојећих дијаграма тока и друге документације о систему. Прибављају се узорци документа и укључује се свака јединица. Запосленима се постављају питања о њиховим конкретним дужностима. Питања се могу постављати и током самог прегледа трансакције, нарочито при ажурирању дијаграма тока.

Предност дијаграма тока јесте у томе што пружају кратак преглед процеса и помажу у идентификовању неадекватности кроз јасно разумевање начина на који процес функционише.

Мане дијаграма тока односе се на количину времена потребног да се он припреми, потврди и стално ажурира.

Легенда симбола који се користе у дијаграмима тока представљена је на слици 4:

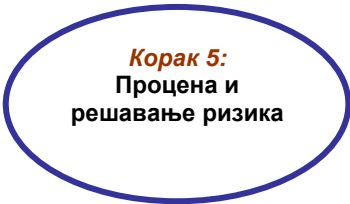
Слика 4



- Детаљи везани за *базе података, документа и праксу архивирања* за дати процес који укључују:
 - списак активности према дијаграму току;
 - за сваку активност референца на применљиве законе, приручнике, упутства, интерне инструкције, итд.;
 - за сваку активност референца на базу података која се користи за евидентирање операција у оквиру активности (нпр. база података за набавке, специјализовани софтвер за порезе, итд.);
 - за сваку активност референца на рачуноводствени систем (где је то применљиво);
 - за сваку активност референца на пратећу документацију (нпр. планови, одлуке, извештаји, записници, итд.);
 - за сваку активност референца на спис.
- Пратећи документи – документи и белешке припремљене током спровођења процеса и процедуре, нпр. Записник са отварања достављених понуда, Одлука о успостављању комисије, уговор, итд.
- На дну
 - име, датум, функција и потпис лица које је припремило документ;
 - име, датум, функција и потпис лица које контролише документ;
 - име, датум, функција и потпис лица које одобрава документ.

Пример Обрасца За - Документација о систему (вертикални преглед) - Процедуре налази се у Анексу 8 овог Приручника

2.5. Процена и решавање ризика



Корак 5:
Процена и
решавање ризика

Након што је утврђена мисија, идентификовани циљеви организације, припремљен списак „проценљивих јединица, као и Мапа пословних процеса, следећа активност јесте утврђивање распореда за спровођење процена ризика. Овај распоред треба да узме у обзир приоритете у процени ризика засноване на факторима као што су релативна важност и потенцијални ризици везани за проценљиве јединице/процесе који су укључени у списак.

Спровођење процене ризика

Процену ризика спроводи руководство на свакој идентификованој проценљивој јединици/процесу. Сврха процене ризика јесте брза анализа која не захтева претерано много времена и труда запослених. Процена ризика је прелиминарна оцена адекватности контрола које постоје да би обезбедиле:

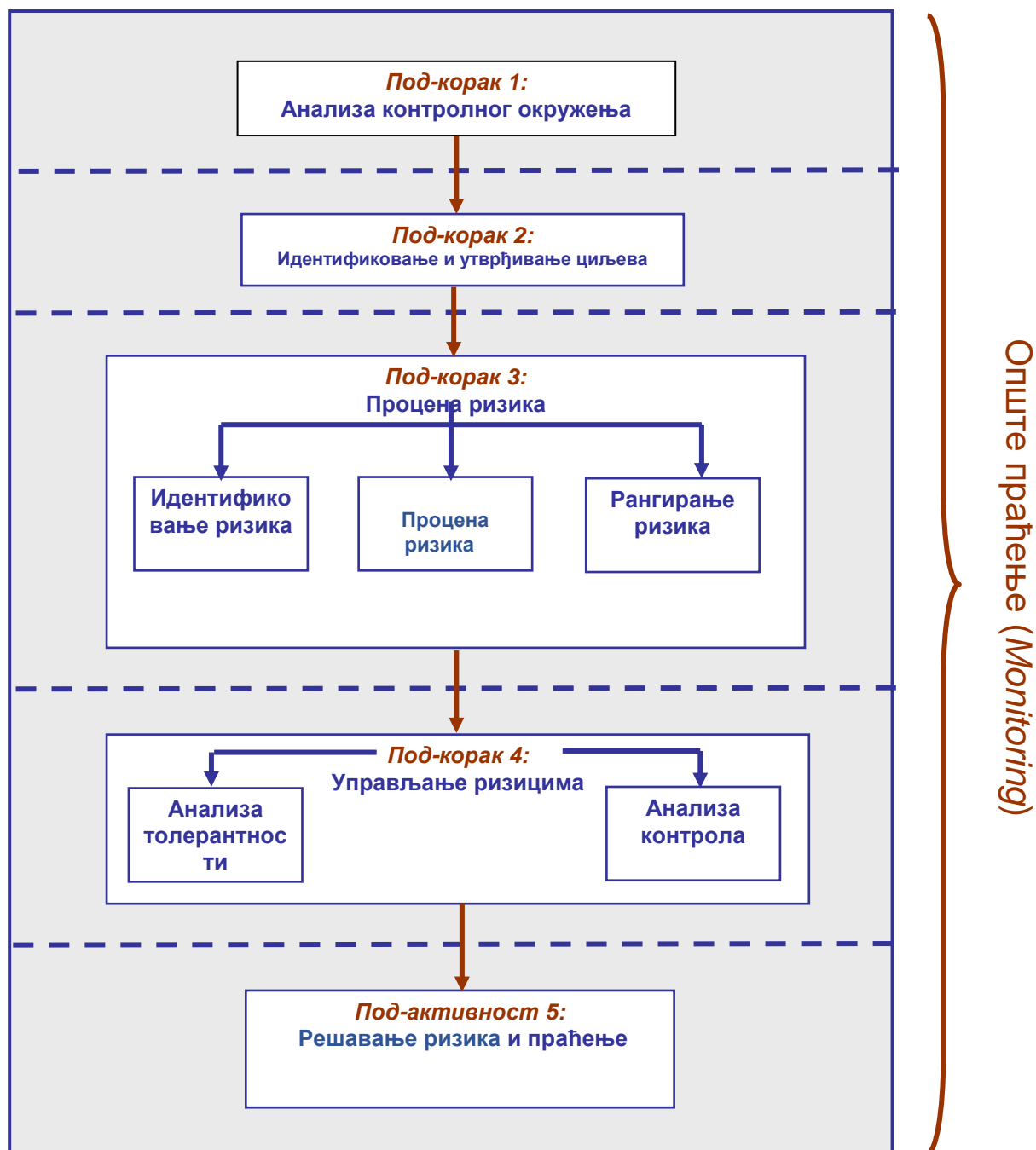
- успешно остваривање мисије и циљева организације;
- оперативну ефективност, ефикасност и економичност;
- усаглашеност са законима, прописима, политикама, процедурама и смерницама;
- заштиту средстава;
- тачно евидентирање, чување и извештавање о финансијским и другим подацима.

Руководиоци који обављају процене ризика треба да избегавају сваку тенденцију да утврђују низак степен ризика са циљем да се избегну детаљни прегледи успостављених контрола. Поред тога треба да буду свесни и тога да уколико се утврди слабост која доводи у опасност остваривање циљева организационе јединице, треба предузети корективне радње што је пре могуће.

Постоје различите алатке и методологије за обављање процене ризика. Руководилац сваке проценљиве јединице треба да буде одговоран и учествује у процени ризика у тој јединици.

Уобичајени модел ризика представљен је на слици 5:

Слика 5: Модел ризика



У наставку је више детаља о под-корацима наведеним у Моделу ризика:

Под-корак 1: Анализа општег контролног окружења

Окружење у којем се спроводе активности има највећи утицај на ефективност система ФУК. Анализа окружења обавља се са циљем да се утврди мера у којој радно окружење пружа подршку систему ФУК. Ова оцена може се извршити и за организацију као целину, или

појединачно за сваку проценљиву јединицу. Ову одлуку треба донети у односу на величину и природу организације. У наставку су неки од фактора који се користе у анализи контролног окружења:

- став руководства;
- организациона структура;
- запослени;
- делегирање овлашћења;
- политике и процедуре;
- буџетска пракса и праска извештавања;
- организационе провере и биланси; и
- електронска обрада података.

Под-корак 2: Идентификовање и утврђивање циљева

Свака организација суочава се са различитим екстерним и интерним ризицима који се морају проценити. Предуслов за процену ризика је утврђивање циљева, који су повезани на различитим нивоима и интерно су конзистентни.

Процена ризика представља идентификовање и анализу релевантних ризика који прете остваривању циљева, што представља основу за одређивање начина на који треба управљати ризицима.

Ова активност обрађена је под ставком 2.4. Према томе, утврђени циљеви, који су објављени у писаној форми, користе се у моделу ризика.

Под-корак 3: Процена ризика

- Идентификовање инхерентних ризика

Инхерентни ризик може се дефинисати као могућност/потенцијал за неостваривање мисије и циљева организације, настанак штете, неефикасности или неефективности, непоштовање закона, прописа, политика, процедура и смерница, односно нетачно евидентирање, чување и извештавање о финансијским и другим кључним подацима.

Аналізу инхерентних ризика треба обављати без обзира на контроле које постоје да спрече те ризике.

У наставку су фактори које треба размотрити у анализи инхерентног ризика:

- свхра и карактеристике активности;
- буџет и степен ресурса;
- набавка добара или услуга;
- утицај ван организације;
- старост и очекивано трајање активности;
- степен децентрализације, и
- претходни прегледи/анализе.

Методe за идентификовање ризика

Постоји неколико метода које могу да се користе за идентификовање ризика, али не постоји конкретан добар или лош начин. Кроз неке методе добићете огромне листе ставки, области

које су изложене ризику, које вас само могу збунити тако да нећете знати шта да урадите. С друге стране, неке методе ће вам указати само на неколико области или активности које су можда изложене ризику, али без прецизних информација о тим ризицима. Ниже су наведена три предлога за ефикаснију идентификацију ризика. У наставку се дају описи неколико најчешће коришћених метода за идентификовање ризика.

Набацивање идеја (Brainstorming)

Ово је уобичајена алатка која се користи у партиципативном приступу кроз организовање радионица широм организације. Генерално је то први корак у процени ризика, који може бити веома добар за прикупљање података и мишљења са свих нивоа организације.

Важно је да овај процес има структуру која ће обезбедити идентификовање кључних ризика. Добра почетна тачка јесте идентификовање претњи успешном остваривању циљева процеса.

Препоручљиво је узети у обзир ризике везане за следећа стратешка питања:

- репутација;
- финансије;
- пружање услуга;
- политичка питања;

Такође, потребно је и категорисати оперативне ризике као што су:

- набавка;
- људски ресурси;
- оперативни;
- финансијски;
- информационе технологије;
- управљање средствима;

Ризике треба категорисати кроз следеће категорије:

- средства,
- људе,
- репутацију
- информације,
- континуитет пословања,
- циљеве.

Коришћење контролних листа

Сваки ризик разматра се у односу на претходно утврђену контролну листу. Проблем код овог приступа јесте да је некад тешко дефинисати листу која укључује довољно широке параметре. Уколико се користе контролне листе, треба их редовно ревидирати како би се обезбедила њихова релевантност за области пословања које се разматрају.

Раније искуство

Стара евиденција коју чува организација, или је она доступна из других извора, вредна је за идентификовање инцидената, њихове учесталости и утицаја. Пажљива анализа може да буде најважнија фаза у процесу идентификовања ризика. Подаци морају бити што поузданији и свеобухватнији, и идеално би требало да идентификују и инциденте који су се „замало десили“ и оне који су се заиста десили. Уколико су расположиви подаци за период

од три до пет година, тиме ће се умањити могућност краткорочних проблема који би представљали одступање од утврђеног тренда.

Сви процеси носе одређени степен ризика – нарочито ризика који је резултат непланираног догађаја или околности, услуга које нису благовремено пружене, или немогућност да се реагује на одређене промене које захтевају услуге, или су пружене услуге лошег квалитета, односно нису економичне.

Уобичајени ризици са којима се суочава јавни сектор могу се разматрати као:

- све што представља претњу остваривању циљева организације, програма или пружању услуга грађанима;
- све што може да угрози репутацију организације и поверење грађана у њу;
- недовољна заштита од недоличног понашања, злоупотребе, погрешне праксе, штете или мале вредности за новац;
- непоштовање прописа, као што су прописи везани за здравље и безбедност, и заштиту животне средине;
- неспособност да се одреагује, односно да се управља измењеним околностима на начин који ће спречити или свести на минимум негативне ефекте промена на пружање јавних услуга.

У наставку је већина ризика са којима се суочавају министарства, владине организације и агенције (мада има и других ризика који су релевантни за одређене организације/ситуације):

- економске промене – као што су нижа стопа привредног раста, смањени порески приходи и прилике да се пружи широк низ услуга, или ограничена доступност или квалитет постојећих услуга;
- одсуство иновација – што води услугама које су испод стандарда у односу на друге услуге јавног или приватног сектора;
- губитак или незаконито присвајање средстава кроз проневеру или друге незаконите радње;
- кашњење или неуспешно увођење нове технологије;
- потражња за услугама већа од очекиване – што доводи до лошег пружања услуга;
- безбедност грађана је потенцијално изложена ризику;
- недоследни програмски циљеви, што доводи до нежељених резултата;
- технички ризик – не одржава се корак са техничким развојем, или је инвестирано у неодговарајућу, односно погрешну технологију;
- неуспешна оцена јавних пројеката пре увођења одређене нове услуге – може довести до проблема кад услуга постане у потпуности оперативна;
- јавне услуге нису повезане на месту њиховог пружања – нпр. савети везани за запошљавање и бенефиције за незапослене;
- неуспех извођача радова, партнера или других владиних агенција да пруже тражене услуге;
- неадекватне вештине или ресурси за пружање услуга;
- кашњења пројеката, прекорачење трошкова и неадекватни стандарди квалитета;
- неадекватни планови за непредвиђене ситуације са циљем да се одржи континуитет услуга;

- угрожавање животне средине кроз пропусте у прописима или владином инспекцијском режиму.

Подаци морају бити што поузданији и свеобухватнији, и идеално би требало да идентификују и инциденте који су се „замало десили“ и оне који су се заиста десили. Уколико су расположиви подаци за период од три до пет година, тиме ће се умањити могућност краткорочних проблема који би представљали одступање од утврђеног тренда.

- *Процена ризика*

Процена ризика изводи се из идентификовања ризика. Посматра се кроз термине утицај и вероватноћа. Последице ризика се обично посматрају у смислу вероватноће да ће се ризик појавити и утицаја који ће он тада имати. Оба појма се односе на могуће будуће догађаје, тако да су укључени процена и просуђивање. Ово их чини више вештином него науком и велики степен сигурности у прорачуну ових ризика могу обманути читаоца.

Смернице за вероватноћу и утицај, у табели испод, дате су искључиво у сврхе илустрације и од суштинског је значаја да организације развију своја сопствена упутства о начинима оцене ризика. Организације обично имају између три и пет категорија за утицај и вероватноћу – најчешће се користе три (висок/средњи/низак), али наредни примери укључују пет. Ове категорије морају да буду подржане описима који осликавају природу и нивое организационих активности што им омогућава да буду коришћене практично и доследно од стране запослених.

Пример мерења утицаја ризика је у наставку.

Рангирање	Утицај	Опис
3	Виско	Прекид свих важних програма/услуга. Значајан губитак средстава. Озбиљно угрожавање животне средине. Смрт. Значајан губитак поверења грађана. Јавни протест за смену министра и/или руководиоца
2	Средњи	Прекид неких важних програма/услуга. Губитак средстава. Одређена штета по животну средину. Озбиљна повреда. Одређени губитак поверења грађана. Негативна медијска пажња.
1	Низак	Кашњења у мањим пројектима/услугама. Губитак средстава (мала вредност). Привремено угрожавање животне средине. Лака повреда Корак уназад у задобијању поверења грађана. Одређена неповољна медијска пажња.

Пример мерења вероватноће ризика је у наставку.

Рангирање	Вероватноћа	Опис
3	Велика	Очекује се да ће се одређени догађај десити у

		већини ситуација.
2	Средња	Догађај би се могао десити у неком тренутку.
1	Мала	Није вероватно да ће се догађај десити.

- Рангирање ризика

Опште рангирање ризика врши се на основу закључака изведених током анализе општег контролног окружења, инхерентног ризика и мерења у смислу утицаја и вероватноће.

Рангирање ризика засновано је на укрштању утицаја и вероватноће.

Рангирање ризика представља комбинацију утицаја и вероватноће, у складу са одабраним методом. Процена и предложене активности доносе се на основу индивидуалног суда о датим околностима. Ипак, треба бити опрезан у комбиновању утицаја и вероватноће као просте математичке процене јер то може бити опасно. Тако нпр. уколико је „високо“ одређено као 3 поена, а „ниско“ као 1 поен, онда ће ризик који има велики утицај, а малу вероватноћу бити математички једнак ризику који има мали утицај, а велику вероватноћу. Ово дакле води погрешним закључцима будући да би се ова два ризика обично решавала на различите начине – први би обично био осигуран, а код другог би се унапредиле управљачке контроле у датој области.

Најчешћи начин за представљање изложености ризику јесте матрица у боји која повезује утицај и вероватноћу Категоризација висок/средњи/низак степен ризика у „матрици ризика 3*3“ приказана је на слици 6 у наставку.

Слика 6

УТИЦАЈ	4-5 Одличан			
	3 Средњи			
	1-2 Мали			
		1-2 Мала	3 Средња	4-5 Велнка
		ВЕРОВАТНОЋА		

Ова матрица у боји користи се широм света. Постоји више различитих варијанти, али је најчешћа матрица “3*3” која на једноставан начин пружа довољно информација.

Вреди поменути и да руководство може сматрати одређене ризике као неприхватљиве (људска смрт, корупција, итд), чак иако су утицај и/или вероватноћа средњи или ниски. Такви ризици могу се рангирати на основу одлуке, а не израчунавања током процена ризика.

Из матрице ризика “3*3” се изводи рангирање ризика. У овој фази треба одговорити на следећа питања:

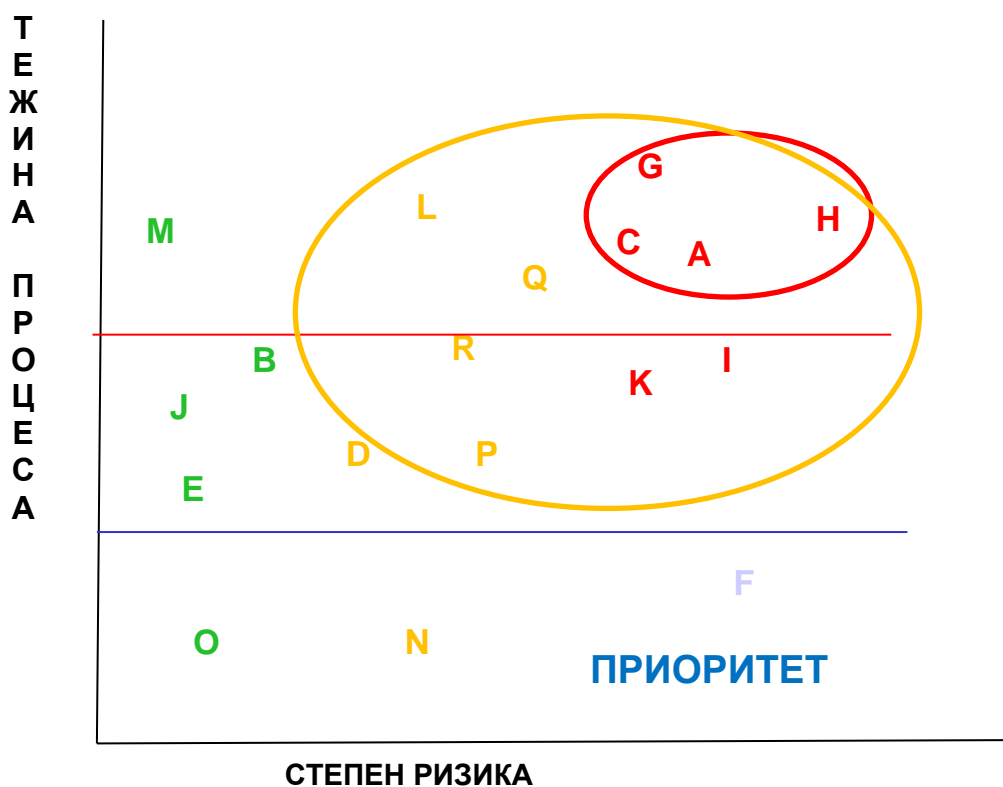
- Како сортирати и рангирати ризике везане за више различитих процеса?
- Другим речима, како утврдити приоритете међу ризицима који могу нанети највећу штету?

Приказивање резултата може бити списак процеса везаних за најважније ризике.

Резултат се може представити и као дводимензионални графикон приказан на слици 7.

Слика 7

УТВРЂИВАЊЕ ПРИОРИТЕТА



Овај пример комбинује боје ризика и тежину процеса.

Ризици су представљени словима.

У том случају највећи ризици су *G, C, A, H*, а ако то буџет дозвољава, могу се додати и ризици у наранџастој елипси.

Приоритет се даје процесима.

Под-корак 4: Управљање ризицима

Опште управљање ризицима засновано је на мерењу ризика и утврђивању приоритета. Свака радња коју организација предузме са циљем да управља ризиком јесте део система ФУК.

Постоје два основна аспекта управљања ризицима.

Анализа толерантности

Утицај ризика може се толерисати, а да организација не предузима никакве радње. Чак и ако није толерантан, организација можда није у могућности да уради било шта што може да умањи ризик, или трошак предузимања одређене радње превазилази корист која би се тиме добила.

Анализа контроле

Подразумева прелиминарну оцену постојања и адекватности контрола које се користе у проценљивим јединицама организације у јавном сектору да би обезбедиле:

- успешно остваривање мисије и циљева организације;
- ефективност, ефикасност и економичност пословања;
- усаглашеност са законима, прописима, политикама, процедурама и смерницама;
- заштиту средстава; и
- тачно евидентирање, чување и извештавање о финансијским и другим кључним подацима.

Детаљна анализа није адекватна током процене ризика. Боље да се оцена базира на знању и искуству и у односу на стандарде интерне контроле.

У доношењу одлуке о контролама које су потребне важно је пружити *уверавање у разумној мери* да су одговарајући ризици обуздани, а не елиминсани. Свака контролна активност носи одређени трошак. Према томе важно је да контролна активност за уложено даје вредност у односу на ризик који контролише.

Под-корак 5 Решавање ризика и праћење

Начин решавања ризика изводи се из разматрања закључака донетих током процене ризика, као и на основу знања, искуства и суда о ризицима везаним за јединицу, односно активност лица која доносе одлуке.

Процена ризика представља иницијалну оцену ризика и контрола и користи се за препоруку активности које треба предузети. Следећи корак јесте утврђивање плана и распореда за предузимање прихваћених препоручених активности за сваку проценљиву јединицу организације у јавном сектору, односно области за које је утврђено да су најподложније губицима.

Током овог корака треба узети у обзир четири активности:

- класификовати процене ризика у односу на степен ризика;
- утврдити приоритете међу осетљивим областима на основу фактора као што су степен ризика и природа датих активности;
- одабрати одговарајући правац активности; и
- припремити распоред за спровођење препоручених активности.

Линијски руководиоци и надређени су најбоље квалификовани да утврде планове за накнадне активности. Постоји пет кључних ствари које руководиоци треба да размотре при решавању ризика:

Толерисати ризик

Изложеност ризику може се толерисати без предузимања било каквих мера. Чак и ако се не може толерисати, способност да се нешто уради по питању неких ризика може бити ограничена, односно трошкови предузимања одређених мера могу бити несразмерни потенцијалној користи. У тим случајевима одговор може бити толерисање постојећег степена ризика. Ова опција наравно може се допунити планирањем за случај непредвиђених околности, односно решавање последица уколико се одређени ризик материјализује.

Третирати (решавати)

Далеко највећи број ризика решава се на овај начин. Сврха третирања јесте да иако ће се одређена активност у организацији наставити са ризиком, предузеће се радње (контролае) да се ризик ограничи на прихватљив ниво. Такве контроле могу се поделити у односу на специфичну сврху коју имају.

Трансферисати ризик

Најбољи одговор за неке ризике јесте да се трансферишу. Ово се може урадити путем конвенционалног осигурања, или поверавањем одређених активности трећем лицу које ће преузети ризик на други начин. Ова опција је нарочито добра за умањивање финансијских ризика или ризика по имовину. Може се рећи да трансфер ризика умањује изложеност организације том ризику или да друга организација (која може бити из владиног сектора) поседује капацитете за ефективно управљање тим ризиком. Важно је напоменути да се неки ризици не могу (у потпуности) трансферисати – нарочито није могућ трансфер ризика који је везан за репутацију чак и уколико се уговори и само пружање услуга ван организације. Однос са трећом страном на коју је ризик пренет мора да буде пажљиво вођен како би се обезбедио успешан трансфер ризика.

Искористити прилику коју даје ризик

Ова опција није алтернатива за претходно наведене, већ пре представља опцију коју треба размотрити увек кад се толерише, трансферише или третира одређени ризик. Овде постоје два аспекта. Први је да ли истовремено са умањивањем одређених претњи постоји прилика да се искористи неки позитиван утицај. На пример, уколико је улагање већег износа капиталних средстава у велики пројекат ризично, постоје ли релевантне контроле које су довољно добре да оправдају повећавање тог износа како би се остварила још већа корист? Други аспект је да ли постоје околности које не носе претње, већ стварају позитивне прилике. На пример, пад цене добара или услуга ослобађа одређене ресурсе који се могу употребити за нешто друго.

Укинути ризик

Неке ризике није могуће третирати или свести на прихватљив ниво већ се исти могу решити само уколико се одређена активност прекине. Треба напоменути да опција прекида активности може бити озбиљно ограничена у владином сектору у поређењу са приватним сектором. Низ активности се у владином сектору спроводи иако су ризици толико велики јер

нема другог начина да се исход, односно резултати неопходни за грађане и остваре. Ова опција може бити нарочито важна у управљању пројектима уколико постане јасно да је однос трошкова и користи одређеног пројекта неуравнотежен.

Спровођење планова прате лица која су утврдила планове, подносећи руководству извештаје о оствареном напретку. Руководство овај процес контролише кроз две врсте докумената:

- Регистре ризика
- Обрасце за управљање ризицима.

Сврха регистара ризика јесте да у једном документу, идеално би било на једној страни, пружи кључне информације о скупини ризика у организацији, кључним ризицима и лицима одговорним за управљање ризицима. **Регистри ризика често постоје на различитим нивоима у оквиру организације.** Може постојати регистар ризика на нивоу организације који укључује све најзначајније ризике који погађају организацију. Такође, могу да постоје регистри ризика на нивоу одељења који се баве ризицима којима треба да се управља, али не на тако високом нивоу.

У Анексу 10 и 11 овог Приручника дат је пример Регистра стратешких ризика и Регистра ризика

Сврха обрасца за управљање ризиком је доста слична самом регистру ризика, осим што

- често укључује више детаља него регистар,
- користи се за приказивање начина на који су се решавали ризици који нису били толико значајни да би били укључени у регистар ризика одељења.

У Анексу 12 овог Приручника је пример Обрасца за управљање ризиком.

2.6. Прегледи успостављених контрола

Корак 6:
Прегледи
успостављених
контрола

У зависности од исхода процене ризика и других адекватних разматрања, може бити корисно да се спроведу прегледи (анализе) успостављених контрола. Анализе успостављених контрола представљају детаљна испитивања активности у оквиру кључних пословних система са циљем да се утврди да ли постоје адекватне мере контроле, да ли се оне спроводе и да ли су ефективне.

Подразумевају процену контролних активности како би се потврдило да дефинисане технике (процеси и документи) функционишу по плану, и да су ефикасни и ефективни у остваривању циљева контроле.

Током анализе успостављених контрола процес треба пратити од почетка до краја: како је креиран, како се обрађује, и како се о њему извештава.

У наставку су кораци који представљају један од приступа за анализу интерне контроле:

- идентификовање контролних активности;
- анализа општег контролног окружења;
- документовање контролних активности;
- оцена очекиваних контрола; и
- тестирање контрола.

„Линијски“ руководиоци, као носиоци система или процеса, треба да имају примарну одговорност за процес анализе постојећих контрола. Ова одговорност подразумева планирање и организовање свих анализа, додељивање одговорности лицима која ће водити саме анализе, и праћење процеса.

Ово се може спровести кроз само-оцењивање или интерну ревизију.

Интерна ревизија може бити ефикасан и објективан метод за оцену постојећих контрола, уместо анализе постојећих контрола коју спроводи руководство.

Постоје одређене предности и слабости ревизије у односу на анализу постојећих контрола. Међутим, без обзира на метод оцене који се користи, руководство је одговорно за разумевање контрола у областима које су у њиховој надлежности.

Добре интерне контроле немају утицај уколико се не примењују у пракси. Програм тестирања пружа уверавање да се функције изводе по плану. Ефикасан програм тестирања не мора да буде тежак, а лица која руководе тестирањем не морају да буду детаљни и имају исти ниво документације као у тестирању које обављају ревизори.

Без обзира на то, тестови треба да буду довољно адекватни да руководиоце обавесте о томе да ли се процедуре поштују и да ли контроле функционишу по плану. Периодично тестирање интерних контрола треба обављати у свим областима које су идентификоване у процени ризика као високоризичне.

Ефикасан програм тестирања укључује следеће:

- идентификовање области које треба тестирати и кључних контрола за те области;
- утврђивање стандарда који се примењују на ту област и очекивања у смислу успешности (перформанси);
- припрема плана тестирања;
- спровођење теста;
- документовање и извештавање о резултатима тестирања;
- решавање идентификованих слабости и поновно тестирање, уколико је то потребно.

Тестирање интерних контрола може бити компонента прегледа (анализе) интерне контроле или ревизије, или се може вршити као посебан процес. Разлика између тестирања у прегледу (анализи) успостављених контрола и ревизији јесте у томе што је у анализи тестирање генерално ограничено на узорак трансакција које ће лицу које врши тестирање омогућити да утврди да ли је одређена контрола ефикасна.

Методe које се користе за тестирање могу укључити следеће:


- испитивање одговарајућих запослених;
- испитивање релевантне документације;
- посматрање самих процеса;

- тестирање контрола; може се спроводити кроз узорковање или поновно извођење активности.

Корисност ових метода зависиће од тога да ли се може извести неки закључак. Обично се користи комбинација метода и низ тестова за сваки циљ контроле.

Детаљне информације о улози ревизора у вези са оценом адекватности и ефективности система финансијског управљања и контроле садржане су у Анексу 3 овог Приручника.

2.7. Корективне радње



Корак 7:
Корективне
радње

Након анализе дизајна система и тестирања функционисања контрола, лице које је обавило преглед треба да донесе закључке у смислу ефективности контрола.

Када то лице закључи да постоје области у којима контроле не пружају у разумној мери увереност да се испуњава циљ контроле, или у којима постоје непотребне контроле, потребно је предузети накнадне активности – корективне мере.

Треба припремити извештаје који ће не само идентификовати слабости, већ и препоручити како да се оне исправе. Препоруке – корективне мере треба да одговарају ризицима, односно треба препоручити ниво контрола који узима у обзир материјалност или степен слабости. Препоручене промене треба да у разумној мери пруже уверавање везано за контролу и треба да буду економичне кад се упореди очекивана корист уколико се избегну ризици, односно детектоване грешке или неправилности.

Оцена слабости

Слабост постојећих контрола може бити у дизајну или функционисању контроле. Слабост у дизајну постоји када нема неопходне контроле или постојећа контрола није адекватно осмишљена тако да и када функционише по плану не испуњава увек циљ контроле.

Оперативна слабост постоји када адекватно осмишљена не функционише по плану или лице које је спроводи не чини то ефективно.

Руководство треба да размотри препоруке – корективне мере и донесе одлуку о увођењу нових контрола, побољшању постојећих контрола или прихватању ризика који је својствен (инхерентан) за одређену слабост. У многим случајевима, одговарајуће радње биће очигледне, али у другим ће бити неопходна даља анализа. У сваком случају, одобрене корективне радње треба покренути што је пре могуће.

Треба успоставити формални систем за евидентирање и праћење идентификованих слабости, предложених радњи, и предузетих радњи. Овај систем треба да идентификује одговорна лица и рокове.

Припрема корективног акционог плана

Кад руководство доносе одлуку о степену корективних радњи, треба да документује разлоге за такву одлуку, нарочито ако све препоруке везане за слабости нису прихваћене.

Акциони план треба да укључи детаљан опис неопходних промена, разуман временски оквир за спровођење, лице одговорно за спровођење и датум прегледа.

План треба усагласити са носиоцем процеса будући да је он лице које ће бити одговорно да обезбеди адекватно управљање и контролисање спровођења.

Корективне контроле треба спроводити што је пре могуће тако да се сведу на минимум сви евентуални будући губици.

Оцена корективних контрола треба да се врши након што прође довољно времена да се потврди да оне ефикасно функционишу у тренутку обављања њиховог прегледа.

Спровођење акционог плана

Пре спровођења акционог плана важно је да се промене усагласе тако да су сви упознати, и комуникација је у овом тренутку од суштинске важности.

Као начин да се „остане на правом путу“, важно је да се идентификују кораци и кључне тачке тако да се контролише напредак у очекиваном временском оквиру.

Праћење акционог плана

Праћење напретка је важно да не би дошло до кашњења или изненађења за које нико не зна.

Треба држати редовне састанке свих кључних страна на којима ће се разговарати о оствареном напретку.

Напредак у спровођењу акционих планова треба поткрепити доказима у одговарајућој документацији.

Сви разлози и/или тешкоће треба да буду објашњени, документовани и размотрени са релевантним запосленим.

Сви кључни запослени треба да буду обавештавани и укључени по потреби како би се обезбедило брзо спровођење плана.

2.8. Извештаји о финансијском управљању и контроли

Корак 8:
Извештаји о
финансијском
управљању и
контроли

Процес анализе финансијског управљања и контроле резултираће извештајем руководства који се редовно припрема и годишњим извештајем о финансијском управљању и контроли који оцењује систем ФУК који спроводи више руководство организације.

Овај извештај укључује теме као што су:

- области у којима не постоје контроле или постоје неадекватне контролне технике,
- области са контролама које не функционишу адекватно, и области у којима постоји вишак контрола,
- планове и распореде за решавање идентификованих проблема.

Годишњи извештај о спровођењу финансијског управљања и контроле треба да припремају буџетски корисници и достављају га Централној јединици за хармонизацију. Уопштено, извештај треба да рефлектује:

- дизајн и функционисање система ФУК,
- корективне мере предузете са циљем да се ојача систем финансијског управљања и контроле.

Редовни и годишњи извештаји о финансијском управљању и контроли:

- разматрају се са радном групом за финансијско управљање и контролу и одговорним лицима, и усвајају се на одговарајућем нивоу у организацији;
- припремају се у стандардној форми и у утврђеним роковима;
- годишњи извештај о финансијском управљању и контроли подноси се Централној јединици за хармонизацију у форми, року и у складу са упутствима које прописује ова јединица;
- предочава се и доставља лицима која су задужена за праћење (накнадне активности).

Са све већом потребом за добрим корпоративним управљањем, финансијским управљањем и контролом, интегритетом и јасноћом, и квалитетом података, као и постојећим интензивним испитивањем јавног сектора, нетачне, непотпуне или изјаве које наводе на погрешне закључке везане за финансијско управљање и контролу могу се показати проблематичним.

Документација прикупљена током различитих корака које смо представили пружиће доказе за припрему извештаја.

Као и код само-оцењивања, нема сврхе да покушавате да представите другачију слику од стварне ситуације. Тестирање које спроводи интерна ревизија је од суштинске важности за мерење ефективности будући да ревизија пружа независно мишљење.

Годишњи извештај о спровођењу финансијског управљања и контроле припрема организација и доставља Централној јединици за хармонизацију. Уопштено, овај извештај треба да одражава структуру и функционисање система интерне контроле, као и активности предузете са циљем да се примене корективне мере неопходне за јачање система финансијског управљања и контроле.

Централна јединица за хармонизацију користе ове извештаје за:

- процену општег стања финансијског управљања и контроле;
- фокус на проблеме и подршку организацији у унапређењу позиције;
- разматрање потребе за објављивљивањем нових упустава;
- извештај Влади преко министра финансија.

3. ОПШТИ ПРЕГЛЕД

Овај Приручник за финансијско управљање и контролу обухвата основне тачке за успостављање адекватног и ефективног система интерне контроле. Интерна контрола је широко дефинисан и није ограничен на рачуноводствене процесе и финансијско извештавање. Овај систем треба да буде интегрисан у пословне активности тако да се омогући предузимање благовремених мера у случају измењених околности, као и унапређење квалитета у процесу доношења одлука и делегирања. Интерна контрола је одговорност руководства и захтева учешће свих запослених да би био ефективан. Одговорности руководства односе се на целокупни процес управљања, од дефинисања циљева до резултата. То подразумева обезбеђивање законитости, исправности и ефективности свих донетих одлука. Једноставно речено, интерна контрола руководству помаже у остваривању циљева кроз поштовање свих релевантних правила и процедура. Овај оквир је везан за пословне циљеве и довољно флексибилан тако да се може прилагођавати.

Према томе, може се рећи да је интерна контрола:


- интегрисан у систем управљања свим услугама,
- укључује запослене на свим нивоима,
- пружа уверавање у разумној мери (не апсолутно).

Улоге и допринос руководиоца:

- стварање позитивног контролног окружења;
- успостављање стратегије, укључујући и циљеве и индикаторе.
- успостављање одговарајућег система финансијског управљања и контроле;
- успостављање одговарајућих процеса управљања и одговорности;
- праћење система финансијског управљања и контроле у организацији, и управљачких процеса;
- извештавање о систему ФУК
- подршка интерној ревизији.

Улоге интерних ревизора:

- независност;
- професионализам и стручност у послу,
- припрема стратешких и годишњих планова ревизије;
- обављање искључиво послова ревизије;
- пружање савета и препорука за унапређење:
 - система финансијског управљања и контроле, и
 - управљачких процеса;
- праћење са циљем да се обезбеди ефективно спровођење препорука.



ФИНАНСИЈСКО
УПРАВЉАЊЕ И
КОНТРОЛА

Анекс 1 Речник појмова/дефиниције

које користи Европска комисија у вези са интерном финансијском контролом у јавном сектору (*PIFC*)

Преузето из Анекса 2 документа „Добро дошли у свет ПИФЦ“, Европска комисија, 2006³¹

Овај Речник су припремили Генерални директорат за буџет и Генерални директорат за проширење

Појам	Дефиниција
Систем рачуноводствене контроле	Низ активности које су део целокупне интерне контроле; систем који се односи на реализацију рачуноводствених циљева организације. Подразумева поштовање рачуноводствених и финансијских политика и процедура којима се обезбеђује чување средстава организације и припрема поузданих финансијских извештаја.
Систем административне контроле	Низ активности које су део система интерне контроле, а односе се на административне процедуре које су руководству неопходне за доношење одлука, реализовање највеће могуће економске и административне ефикасности, и обезбеђивање спровођења административних политика, како оних које су везане за финансијске послове, тако и других.
Ревизија	У најопштијем смислу подразумева свако накнадно испитивање трансакције, процедуре или извештаја са циљем да се верификује њихов одређени аспект – тачност, ефикасност, итд. Да би био користан, овај појам обично треба квалификовати у ужем смислу.
Ревизијски докази	Подаци који поткрепљују мишљења, закључке, односно извештаје ревизора, служби за интерну ревизију или врховне ревизијске институције. Треба да буду: компетентни: подаци који су у квантитативном смислу довољни и адекватни за остваривање циљева ревизије, и у квалитативном смислу непристрасни тако да су поуздани, односно да се у њих може имати поверања; релевантни: подаци који се односе на циљеве ревизије. разумни: подаци су економични у смислу да су трошкови њиховог прикупљања сразмерни резултатима које ревизор, односно служба за интерну ревизију или врховна ревизијска институција желе да остваре.

³¹ Важећа верзија која се користи и у 2018. години, као што је наведено на интернет адреси https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/20180226_en_glossaries_on_europa_en.pdf



Мандат ревизије	Ревизијске одговорности, овлашћења, дискрециона права и дужности поверене одређеном ревизијском органу (нпр. врховној ревизијској институцији у складу са уставом или другим законским овлашћењем одређене државе (како је прописано примарним, односно секундарним прописима одређене државе)).
Циљ ревизије	Јасна изјава о томе шта ревизија намерава да постигне и/или питање на које ће ревизија дати одговор. Овде могу бити укључена финансијска или регулаторна питања, односно питања успешности (пословања).
Ревизијске процедуре	Тестови, инструкције и детаљи укључени у програм ревизије који се спроводи на систематичан и разуман начин.
Обим/делокруг ревизије	Оквир, односно границе и теме ревизије.
„Траг“ за ревизију	У општој употреби у ревизији ова фраза има прилично непрецизно опште значење. Међутим, у прилогу 1 Прописа 2064/97 Савета Европе наведен је конкретан, детаљан опис захтева везаних за „довољну количину трагова за ревизију“ у смислу структуралних фондова којима управља држава чланица у име Комисије. Укратко, овде се говори о захтеву да се води евиденција која обухвата целокупну документацију и показује оправданост трансакције у свим њеним фазама заједно са могућношћу да се трансакција прати од сумираних збирова па све до појединачних детаља и обрнуто. Примарни циљ трага за ревизију јесте да обезбеди „задовољавајућу ревизију од збирова рачуна који су предати Комисији све појединачних трошкова и пропратне документације код крајњег корисника“. Појам „трагови за ревизију“ у Редовним извештајима и Партнерству за придруживање ЕУ треба тумачити у у светлу претходне дефиниције која се примењује у контексту предприступних фондова за државе кандидате за придруживање.
Ентитет који је предмет ревизије	Организација, програм, активност или функција које подлежу ревизији коју обавља врховна ревизијска институција, односно служба за (интерну) ревизију.
Стандарди ревизије	Ревизијски стандарди обезбеђују минимум упутстава за ревизоре који им помажу приликом доношења одлуке о обиму ревизијских корака и процедура који ће се применити са циљем да се испуне циљеви ревизије. То су критеријуми или еталони у односу на које се оцењује квалитет резултата ревизије.
Повеља (Повеља интерне ревизије)	Зове се још и Мисија интерне ревизије, нарочито у организацијама ван САД-а. Представља формални, писани документ који дефинише сврху, обим и одговорности интерне ревизије као активности са циљем да се на интерну ревизију гледа са поверењем и кредибилитетом. Повеља треба да: <ul style="list-style-type: none"> • обезбеди функционалну независност, укључујући и спецификацију позиције интерне ревизије у оквиру организације; • омогући неограничени приступ евиденцији, запосленима и физичкој имовини релевантној за обављање послова ревизије;



	<ul style="list-style-type: none"> • дефинише обим активности интерне ревизије; • дефинише захтеве везане за пондношење извештаја предметима ревизије, и по потреби правосудним органима, и • утврди везу са врховном ревизијском институцијом.
Ревизије усаглашености	Видети регулаторне ревизије
По уставу	Питање које је дозвољено или овлашћено уставом одређене државе.
Контроле	Све врсте контрола организације или буџетских корисника, укључујући и интерне и екстерне контроле организације, односно интерне контроле и контроле ван организације.
Дужна пажња	Одговарајући елемент пажње и способности коју обучени ревизор треба да примени имајући у виду сложеност ревизијског посла, што подразумева и пажњу приликом планирања, прикупљања и оцене доказа, формирања мишљења и закључака и давања препорука.
Економичност	Свођење на минимум трошкова за ресурсе који се користе за остваривање планираних резултата везаних за одређену активност (узимајући у обзир и одговарајући квалитет резултата).
Ефективност	Мера у којој су циљеви одређене активности остварени, односно веза између планираног утицаја и стварног утицаја одређене активности.
Ефикасност	Остваривање максималних резултата (оутпута) везаних за одређену активност у односу на инпут.
Оцена (евалуација)	Може да значи: а) оцену понуда у процесу уговарања; или б) конкретне прегледе осмишљене тако да се испита општа успешност (перформансе) програма, односно пројекта. Делокруг може да варира. Суштина оцене треба да буде прибављање, односно израчунавање резултата програма или пројекта и разматрање њихове економичности, ефикасности и ефикасности, мада обично обухвата и широк низ питања, укључујући и адекватност и остваривање циљева. Може се вршити пре, током или након спровођења програма, односно пројекта (обично позната као претходна, текућа или накнадна). Има много сличних обележја као и ревизија успешности (перформанси).
Претходна финансијска контрола (Ex ante)	Претходна финансијска контрола представља низ контролних активности пре извршења финансијских одлука које се односе на апропријације, обавезе, тендерске процедуре, уговоре (секундарне обавезе), и остала плаћања и повраћаје неоправдано плаћених износа. Такве одлуке могу се донети само на основу експлицитног одобрења претходног финансијског контролора. Претходна финансијска контрола зове се и „превентивна контрола“, што је уже значење финансијске контроле. Уколико се она описује као претходна финансијска контрола, онда оваква неодређеност не постоји.
Накнадна интерна	Низ ревизијских активности које се обављају накнадно, односно у



ревизија (Ex-post)	овом контексту, након што руководство донесе одређене финансијске одлуке. Накнадну интерну ревизију може вршити централизован орган владе задужен за ревизију, који је одговоран и подноси извештаје највишем нивоу владе (Министарству финансија или чак савету министара), или децентрализовани органи за ревизију (службе за интерну ревизију у буџетским корисницима као што су министарства или агенције).
Накнадна	Кад се говори о ревизији, накнадна се обично односи на ревизију која се обавља након иницијалног законског преузимања трансакције. Кад се говори о оцени, накнадна оцена обично се односи на оцену након што је трансакција у потпуности завршена.
Екстерна ревизија	Свака ревизија коју обави ревизор који је независан од руководства организације у којој се врши ревизија. У јавним финансијама, то значи да екстерне ревизије финансијског управљања Владе врши државна врховна ревизијска институција (или сличне институције) које треба објективно да оцене да су системи управљања и контрола у складу са дефиницијом интерне финансијске контроле у јавном сектору која је наведена у овом речнику појмова.
Стандарди на терену	Оквир за ревизора помоћу којег треба систематично да испуни циљеве ревизије, укључујући а) планирање и надзор ревизије, б) прикупљање ревизијских доказа који су компетентни, релевантни и разумни, и в) одговарајућу анализу и оцену интерних контрола.
Финансијске ревизије	Односе се на испитивање и подношење извештаја о финансијским извештајима и испитивање рачуноводствених извештаја на основу којих су припремљени финансијски извештаји.
Финансијски контролор	Функција финансијског контролора може да подразумева различите ствари у различитим организацијама, нпр. а) улога кроз коју се даје претходно одобрење за појединачне трансакције да су у складу са прописима и процедурама; или б) улога иста као и улога ревизора; или с) улога у руководству кроз коју се комбинују одговорности за евидентирање и обраду трансакција (финансијско рачуноводство) уз припрему и подношење извештаја о буџетским циљевима (управљачко рачуноводство). Финансијска контрола у оквиру Комисије је првобитно (1973) дефинисана као претходно одобравање свих финансијских одлука. Касније је финансијском контролору додата функција интерне ревизије. Тренутни тренд је да су ове две функције подељене и да се термин „финансијска контрола“ односи само на претходна одобрења. У оквиру проширења ЕУ, овај термин се користи за функцију претходног одобравања.
Финансијске контроле	Ова фраза у неким организацијама има шире, а у неким уже значење (у севернијим земљама се обично узима шире значење, у јужнијим уже). Шире значење прати значење интерних контрола изузев што се односи на контроле које имају конкретну финансијску компоненту.



	<p>У пракси, у овом контексту постоји мали број контрола које немају финансијску компоненту, те се фраза финансијска контрола може користити наизменично са фразом интерна контрола.</p> <p>Уже значење прати уже значење финансијског контролора и односи се на специфичне прегледе усаглашености трансакција са прописима и процедурама које су описане у претходној финансијској контроли.</p>
Финансијско управљање	<p>У оквиру процеса проширења ЕУ, овај термин се схвата као низ одговорности које руководство (које је одговорно за извршавање задатака буџетских корисника Владе) има у успостављању и спровођењу правила чији је циљ ефикасно, ефективно и економично коришћење расположивих средстава (укључујући приходе, расходе и имовину). Односи се на планирање, буџет, рачуноводство, извештавање и неке форме претходне финансијске контроле. Финансијско управљање је предмет интерне и екстерне ревизије.</p>
Финансијски системи	<p>Процедуре за припрему, евидентирање и подношење извештаја са поузданим подацима које се односе на финансијске трансакције.</p>
Налази, закључци и препоруке	<p>Налази представљају конкретне доказе које је ревизор прибавио са циљем да се испуне циљеви ревизије; на основу налаза ревизор изводи закључке; препоруке представљају активности које ревизор предлаже са циљем да се остваре циљеви ревизије.</p>
Функционална независност	<p>Посебан статус финансијског контролора (у ужем смислу), односно интерног ревизора (било да је у питању централизована или децентрализована ревизија), који му омогућава да пружа слободно професионално мишљење о надређенима у организацији по питању контроле и ревизије. Овај концепт захтева одређену равнотежу између оних који су одговорни за управљање организацијом и оних који обављају послове контроле/ревизије у организацији. Функционална независност треба да буде уграђена у релевантне прописе. Други начин обезбеђивања функционалне независности јесте централна организација задужена за контролу/ревизију која ће одредити интерног ревизора који ће вршити ревизију у одређеној организацији, односно дозволити интерном ревизору да (у случају сукоба интереса) поднесе извештај са својим налазима централном ревизијском органу.</p>
Фундаментално	<p>Одређено питање постаје фундаментално (од довољног материјалног значаја), а не материјално, уколико има утицај на финансијске извештаје у толикој мери да су они у потпуности погрешно представљени.</p> <p>Видети и значајне слабости контрола.</p>
Општи стандарди	<p>Квалификације и стручност, неопходна независност и објективност, као и дужна пажња, које се траже од ревизора у обављању задатака везаних за стандарде у раду на терену и извештавање на компетентан, ефикасан и ефективан начин.</p>
Утицај	<p>Исто што и резултат, односно исход.</p>
Независност	<p>У екстерној ревизији, независност подразумева слободу државно</p>



	<p>ревизијског суда или сличне институције да у питањима везаним за ревизију поступају у складу са својим мандатом без екстерних усмеравања или мешања било које врсте.</p> <p>Са идеалног аспекта ревизије, то значи да служба за интерну ревизију треба да буде организована директно испод највишег руководства. Ипак, интерна ревизија треба има слободу да врши ревизију било које области за коју сматра да носи ризик од материјалних грешака, чак и када руководство има другијачији став. (видети функционалну независност).</p>
Интерна ревизија	<p>Дефиниција Института интерних ревизора гласи:</p> <p>Интерна ревизија представља независну и објективну оцењивачку и консултантску активност осмишљену тако да „увећа вредност“ и побољша пословање организације. Интерна ревизија кроз систематичан и дисциплинован приступ који примењује у оцењивању организацији помаже у побољшању ефективности процедура за управљање ризиком, контролних процедура и процедура управљања уопште.</p> <p>Конкретније представља функционално средство кроз које руководство одређене организације од интерних извора (укључујући и интерно уговорене изворе) добија потврду да интерне контроле остварују њихове циљеве. Између осталог укључује финансијске ревизије, ревизије система, ревизије успешности (перформанси), ревизије информационих система. Има већину карактеристика екстерне ревизије изузев што коначне извештаје подноси руководству, те стога нема исти ниво независности као екстерна ревизија.</p> <p>У јавним финансијама се прави разлика између централизоване и децентрализоване интерне ревизије на следећи начин:</p> <p>Централизована интерна ревизија је јавна накнадна интерна ревизија коју обавља централизовани орган (нпр. Министарство финансија, или други орган за интерну ревизију (Владина канцеларија за контролу у Мађарској, или Одбор интерне ревизије на Малти).</p> <p>Децентрализована интерна ревизија Децентрализовану интерну ревизију обављају специјализоване јединице интерне ревизије лоциране у влади, односно буџетским корисницима на нижим нивоима (министарствима или агенцијама).</p>
Интерни ревизор	<p>Интерни ревизор (без обзира да ли лоциран у организацији) одговоран је за обављање свих релевантних врста накнадне интерне ревизије. У смислу јавних финансија, интерна ревизија треба да буде предмет посебног прописа (по могућству у оквиру Закона о интерној ревизији који уређује систем интерне финансијске контроле у јавном сектору у датој држави), који интерном ревизору омогућава адекватан степен функционалне независности. Интерни ревизор извештаје подноси руководиоцу организације, или га централна служба за интерну ревизију, нпр. Министарство финансија или одбор за интерну ревизију одговоран премијеру или Влади упућује да обави ревизију.)</p>
Интерна контрола	<p>Целокупни систем финансијских и других контрола, укључујући и организациону структуру, процедуре и интерну ревизију, које</p>



	<p>руководство успоставља у оквиру корпоративних циљева, са циљем да се пружи подршка вођењу послова ентитета који је предмет ревизије на исправан, економичан, ефикасан и ефективан начин.</p> <p>Интерна контрола обухвата све политике и процедуре које успоставља руководство организације са циљем да се обезбеди економично, ефикасно и ефективно остваривање циљева ентитета, поштовање екстерних правила и политика и процедура руководства; чување средстава и података; спречавање и детектовање проневере и грешке; и квалитет рачуноводствених и управљачких података.</p> <p>Интерна контрола повезана је за следећим категоријама: контролно окружење, процена ризика, информације и комуникација, контролне активности и праћење контрола.</p>
Циљ интерне контроле	<p>Примарни циљеви интерне контроле су да обезбеди: поуданост и интегритет информација, усаглашеност са политикама, плановима, процедурама, законима и прописима, заштиту средстава, економично, ефикасно и ефективно коришћење средстава.</p> <p>Свака организација треба да осмисли сопствени систем интерне контроле који ће задовољити потребе и окружење организације.</p>
Међународна организација врховних ревизорских институција (INTOSAI)	<p>Међународно независно тело које за циљ има промовисање размене идеја и искуства између врховних ревизорских институција у сфери финансијске контроле у јавном сектору.</p>
Ревизије информационих система	<p>Испитивање са циљем да се провери да ли је у довољној мери обезбеђена адекватна безбедност информационих система са циљем да се гарантује поверљивост, интегритет и расположивост информација и информационих система.</p>
Одговорност управљачких структура	<p>Представља обавезу одговорности за поверени задатак. Одговорност покрива питања као што су подела дужности (службеник који оверава, рачуновођа, претходни финансијски контролор); припрема приручника за финансијско управљање и контролу, овлашћења, одговорности, извештавање, и управљање ризицима, све финансијске трансакције (обавезе, уговори, исплате, повраћај средстава), повезаност са Централном службом за хармонизацију, и оцену и извештавање о системима финансијског управљања и контроле.</p>
Управљачка контрола	<p>Контрола руководства: исто што и интерна контрола, укључујући и финансијску контролу.</p>
Материјалност и значај (материјално)	<p>Генерално говорећи, одређено питање се може оценити као материјално уколико је вероватно да ће оно што о том питању значајно утицати на корисника финансијских извештаја, односно на извештај ревизије успешности (перформанси). Материјалност се често посматра у смислу вредности, мада се инхеретна природа, односно обележја одређене ставке или</p>



	групе ставки могу сматрати материјалним – нпр. уколико постоји законска обавеза или обавеза из другог прописа да се те ставке обелодане без обзира на износ који је у питању. Поред материјалности према вредности и према природи, одређено питање се може посматрати као материјално због контекста у којем се јавља. На пример, разматрање одређене ставке у односу на општу слику коју дају рачуни, чији тотал представља један део; повезани услови; одговарајући износ из претходних година. Ревизијски докази играју важну улогу у одлуци ревизора по питању избора питања и области за ревизију и природу, време и обим ревизијских тестова и процедура.
Мисија	Видети Повеља (Повеља интерне ревизије).
Мишљење	Закључци ревизора у писаној форми о одређеном низу финансијских извештаја, као резултат финансијске или регулаторне ревизије.
Исходи	Ефекти програма или пројекта измерени на највишем нивоу у односу на програм или пројекат (нпр. број отворених нових радних места). У пракси увек постоје бар неки екстерни елементи који се не могу контролисати, а који утичу на остваривање исхода, или његово неостваривање. Исто што и резултати или утицаји.
Производ (Outputs)	Директни, опипљиви производ програма или пројекта када су они у практичном смислу у потпуности под контролом лица која су задужена за пројекат (нпр. спроведен семинар за обуку).
Ревизија успешности (перформанси)	Ревизија економичности, ефикасности и ефективности ентитета који је предмет ревизије у коришћењу ресурса за обављање својих дужности. У пракси може бити тешко раздвојити ревизију успешности од оцене. Некад је ревизија успешности ограничена на разматрање „производа“, али се тиме значајно ограничава и вредност ревизије. Поред тога, кроз оцену се могу креирати подаци, нарочито о исходима, док је ревизија успешности обично ограничена на преглед расположивих података (и по потреби идентификовање података који недостају). Ревизија успешности обично се односи на тестирање успешности (перформанси) у односу на одређене утврђене стандарде.
Планирање	Дефинисање циљева, утврђивање политика и природе, обима, делокруга и времена за спровођење процедура и тестова неопходних да се остваре циљеви.
Постулати	Основне претпоставке, конзистентне премисе, логични принципи и захтеви који представљају општи оквир за развој стандарда ревизије.
Јавна одговорност	Обавеза лица, односно ентитета, укључујући и јавна предузећа и корпорације, којима су поверени јавни ресурси, да буду одговорни за фискалне, управљачке и програмске аспекте који су им поверени, и да о њима подносе одговарајуће извештаје.
Интерна финансијска контрола у јавном сектору (PIFC)	Општи систем финансијске контроле који интерно спроводи Влада, односно њене организације, који има за циљ да обезбеди да су финансијско управљање и контрола буџетских центара (укључујући и стране фондове) у складу са релевантним законима, описом буџета, принципима доброг



	финансијског управљања, транспарентности, ефикасности, ефективности и економичности. Обухвата све мере контроле свих прихода, расхода, средстава и обавеза Владе. У ширем смислу представља интерну контролу. Укључује, али није ограничена на претходну финансијску контролу и накнадну интерну ревизију.
Уверавање у разумној мери	<p>Без обзира колико је добро осмишљена и функционише, интерна контрола може само у разумној мери пружити уверавање руководству у погледу остваривања циљева ентитета. На вероватноћу остваривања циљева утичу ограничења која су инхерентна за све системе интерне контроле. Ова ограничења могу да укључују погрешне одлуке у смислу успостављања или дизајна контрола, потребу да се размотре трошкови у односу на корист, пренебрегавање контрола од стране руководства, неуспех контрола као резултат тајног удруживања, и једноставне грешке. Поред тога, контроле се могу заобићи и удруживањем два или више лица. Коначно, руководство може бити у могућности да крши елементе система интерне контроле.</p> <p>Уверавање у разумној мери може се пружити када се предузимају економичне радње са циљем да се одступања сведу на прихватљив ниво. Сходно томе, материјалне грешке и неадекватно понашање, односно незаконите радње биће спречене, односно детектоване и исправљане благовремено од стране запослених током обављања њихових дужности. Руководство у осмишљавању система разматра однос трошкова и користи. Потенцијални губитак везан за ризике мери се у односу на трошкове његовог контролисања.</p>
Ревизија регуларности	Провера финансијске одговорности одговорних ентитета, која подразумева испитивање и оцену финансијске евиденције и пружање мишљења о финансијским извештајима; провера финансијске одговорности државне управе у целини; ревизија финансијских система и трансакција, укључујући и оцену усаглашености са применљивим законима и прописима; ревизија функција интерне контроле и интерне ревизије; ревизија интегритета и адекватности процеса доношења административних одлука у ентитету који је предмет ревизије; и извештавање о свим питањима за које државна ревизорска институција сматра да треба да буду обелодањена. Обично се не односи на службе интерне ревизије.
Извештај	Мишљење ревизора у писаној форми и друге напомене везане за низ финансијских извештаја, који су резултат финансијске ревизије или ревизије регуларности, односно налаза ревизора у ревизији успешности (перформанси).
Стандарди извештавања	Оквир у којем ревизор извештава о резултатима ревизије, укључујући и смернице везане за форму и садржај ревизорског извештаја.
Резултати	Исто што и исход или утицај.
Ризик	Догађај који има нежељени или негативан исход. Карактерише га вероватноћа да ће се догађај остварити и утицај, односно



	<p>последница који ће имати ако се оствари. Ова два фактора у комбинацији представљају степен изложености ризику.</p>
Процена ризика	<p>Алатка која ревизору помаже у идентификовању ревизија које ће организацији донети највећу корист. Процена ризика представља идентификовање свих система финансијског управљања и контроле и ризика који су везани за њих у складу са низом фактора ризика (Институт интерних ревизора).</p> <p>Процена ризика користи се на најмање два нивоа:</p> <p>А. за утврђивање годишњег програма ревизије, избор пројеката који ће дати највеће резултате; и</p> <p>Б. Планирање појединачних ревизија.</p> <p>Фактори ризика су: процена обима, осетљивости и материјалности података, контролно окружење, поверење у руководство, сложеност активности и информационих система, географска разноврсност, и закључци претходних ревизија.</p>
Управљање ризицима	<p>Целокупни процес идентификовања, процене и праћења ризика и спровођење неопходних контрола са циљем да се изложеност ризицима сведе на прихватљив ниво. Најбоља пракса сугерише да управљање ризицима треба да буде уграђено у процес управљања уопште, а не да буде процес који се обавља у некој каснијој фази.</p> <p>Управљање ризицима подиже свест запослених и служи за размену ставова на свим нивоима организације; обавештава и обучава руководство и запослене и повећава вероватноћу успешности у остваривању циљева.</p> <p>Руководство успоставља услове и алакте неопходне за оцену, утврђивање приоритета и доношења одлука пре него што се спроведе одређена активности како би у разумној мери било уверено да ће се остварити циљеви на начин који омогућава добијање „вредности за новац“. Систем интерне контроле руководству обезбеђује заштиту од неприхватљивих ризика.</p> <p>Треба утврдити процесе за идентификовање ризика и осмишљавање и спровођење система кроз који ће се контролисати најзначајнији ризици. Фактор успешности за спровођење система за управљање ризицима на нивоу целе организације јесте општи интерес руководства. Управљање ризицима треба да буде „на дневном реду“ у успостављању система за процену ризика којима је подложна одређена организација.</p>
Значајне слабости контроле	<p>Значај је степен важности или величина коју интерни ревизор приписује одређеној ставци, догађају, подацима или проблему. Значајни налази ревизије су они услови који по оцени начелника интерне ревизије могу негативно утицати на организацију. Значајни налази ревизије (као и слабости које наводе други извори) могу укључити ситуације везане за неправилности, незаконите радње, проневере, грешке, неефикасност, штету, сукоб интереса, и слабости контроле.</p>
Надзор	<p>Основни захтев у ревизији који подразумева одговарајуће управљање, усмеравање и контролу у свим фазама како би се</p>



	обезбедила добра и ефективна веза између активности, процедура и тестова који се спроводе и циљева које треба остварити.
Државна ревизорска институција	Орган државе који без обзира на начин успостављања или организације по закону спроводи функцију јавне ревизије државне на највишем нивоу.
Ревизија система	Ревизија система односи се на детаљну оцену система интерне контроле са циљем да се процени мера у којој контроле функционишу ефективно. Има за циљ да процени тачност и комплетност финансијских извештаја, законитост и исправност основних трансакција и економичност, ефикасност и ефективност пословања.

АНЕКС 2 COSO Оквир за управљање ризицима у организацији (COSO ERM)³²

COSO је креирао два оквира:

1. Оквир интерних контрола (веома распрострањен широм света и такође представља основ за концепт ФУК у Републици Србији)
2. Управљање ризиком у организацији (COSO ERM) који још увек није распрострањен.

Овај ERM Оквир је укратко описан у овом анексу с циљем да инспирише кориснике јавних средстава на пољу стратегије и учинка, а у вези за системом ФУК (нпр. стратешким ризицима) и управљачком одговорношћу.

У септембру 2017. године, Комитет спонзорских организација (COSO) Тредвеј комисије објавио је ажурирани оквир за управљање ризиком у организацији (ERM), под називом „Управљање ризиком у организацији – Интеграција са стратегијом и учинком“. ERM се заправо посматра као саставни део креирања стратегије и проналажење могућности стварања и одржавања вредности.³³

Снажна повезаност између ризика, стратегије и учинка једна је од најважнијих особености ажурираног Оквира COSO ERM из 2017. године.

Управљање ризиком у организацији обogaђује дијалог међу руководством тако што даје перспективу предностима и слабостима стратегије у случају да дође до промене окружења, и омогућава да се сагледа да ли је стратегија у довољно доброј мери усклађена са мисијом и визијом организације. На овај начин, руководство ће имати више самопоуздања јер ће знати да су сагледали и алтернативне стратегије и размотрили мишљења оних лица у организацији која ће радити на спровођењу изабране стратегије.

Ризик је ставка која се разматра у великом броју процеса током успостављања стратегије. Међутим, оцена ризика се врши превасходно у виду одређивања могућег ефекта тог ризика на већ одабрану стратегију. Ризик за изабрану стратегију је само један аспект који треба узети у обзир. У Оквиру се наглашава да постоје још два додатна аспекта управљања ризиком у организацији која могу имати далеко снажнији утицај на вредност саме организације: могућност да стратегија није усаглашена, као и импликације које произилазе из саме одабране стратегије. Прва од наведених, могућност да стратегија није усаглашена са мисијом, визијом и основним вредностима организације, од суштинске је важности приликом одлучивања о одабиру стратегије. Свака организација има мисију, визију и основне вредности којима се дефинише оно што организација жели да постигне, као и начине на које организација жели да послује. Други аспект су импликације које произилазе на основу одабране стратегије. Када руководство креира стратегију и разматра алтернативе заједно са управним одбором, одлучује се о предностима и манама које незаобилазно постоје у самој стратегији. Свака алтернативна стратегија има сопствени профил ризика – импликације које произилазе из стратегије. Управни одбор и руководство морају да одлуче

³² Основни извор информација за ово поглавље је „Управљање ризиком у организацији – Интеграција са стратегијом и учинком, Резиме“, COSO, јун 2017. године

³³ <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-FAQ-September-2017.pdf>

да ли ће таква стратегија бити усклађена са спремношћу организације за преузимањем ризика (апетитом за ризик), као и на који начин ће таква стратегија помоћи организацији и водити је у поступцима одређивања циљева и, напослетку, ефикасне расподеле средстава.



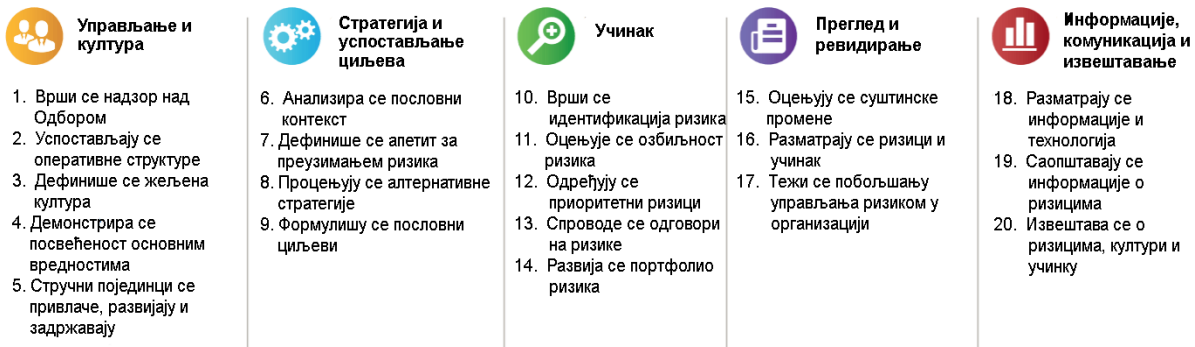
Оквир представља скуп принципа организованих у виду пет међусобно повезаних компонента:

- 1. Управљање и култура:** Управљањем се успоставља тон у организацији, унапређује се значај и дефинишу одговорности за надзор над управљањем ризицима у организацији. Култура се односи на етичке вредности, жељено понашање и разумевање ризика у организацији.
- 2. Успостављање стратегије и циљева:** Управљање ризицима у организацији, стратегија и успостављање циљева функционишу заједно у процесу стратешког планирања. Успостављен је апетит за ризик и усклађен је са стратегијом, док пословни циљеви представљају реализацију стратегије у пракси и у исто време служе као основа за идентификацију, процену и одговор на ризик.
- 3. Учинак:** Потребно је извршити идентификацију и процену ризика који могу утицати на остваривање стратегије и пословних циљева. Приоритет међу ризицима се одређује према њиховој тежини у контексту апетита за ризик. Организација затим бира начин одговора на ризике и креира портфолио ризика које је преузела. О резултатима овог процеса се обавештавају кључни актери у области ризика.
- 4. Преглед и ревидирање:** Прегледом сопственог учинка, организација може утврдити да ли компоненте управљања ризиком функционишу у организацији, узимајући у обзир проток времена и одређене суштинске промене, као и потребно ревидирање система.
- 5. Информације, комуникација и извештавање:** Управљање ризиком у организацији захтева континуирани процес прибављања и дељења потребних информација из интерних и екстерних извора, које се шаљу вертикално и хоризонтално, широм организације.

УПРАВЉАЊЕ РИЗИЦИМА У ОРГАНИЗАЦИЈИ



COSO ERM Оквир састоји се од 20 принципа груписаних око 5 компонената.



Компоненте и принципи који се налазе у њиховој основи чине једноставан али ефикасан алат уз помоћ којег руководство може оценити сопствену могућност повезивања стратегије, учинка и ризика. Као додатна корист јасне визије и бољег ангажмана, организације ће такође унапредити сопствене одбрамбене могућности и способност да уоче проблеме и предузму најбољи курс и заобиђу их – или, по могућству, пуном брзином крену у њих.

- **Управљање ризиком у организацији не представља функцију нити организациону јединицу**, већ културу, могућности и праксе које организације интегришу у поступку успостављања стратегије и примењују приликом реализације стратегије, са циљем да се управља ризиком у процесима стварања, очувања и реализације вредности.
- **Управљање ризиком у организацији не представља само пописивање ризика**. Овде у питању није само креирање списка ризика у организацији. Овај концепт је шири и обухвата праксе које руководство успоставља у циљу активног управљања ризицима.
- **Управљање ризиком у организацији разматра не само интерну контролу**, већ и друга питања, као што су успостављање стратегије, управљање, комуникација са заинтересованим странама и мерење учинка. Принципи ERM се примењују на свим нивоима у организацији и за све функције.
- **Управљање ризиком у организацији не представља контролну листу**, већ је то скуп принципа на основу којих се процеси могу изградити или интегрисати за одређену организацију и такође је систем праћења, учења и унапређења учинка.
- **Управљање ризиком у организацији могу примењивати све организације**, без обзира на њихову величину. Уколико организација има мисију, стратегију и циљеве,

као и потребу да доноси одлуке у којима се мора у потпуности размотрити питање ризика – могуће је применити управљање ризиком у организацији. Све врсте организација могу и треба да примењују ERM, од малих предузећа, преко локалних предузећа и државних агенција, па све до најпешнијих предузећа са листе магазина Fortune.

Управљање ризиком у организацији – Интеграција са стратегијом и учинком, додатно образлаже важност управљања ризиком у поступку стратешког планирања и његовог интегрисања унутар целокупне организације. Разлог је тај што ризик утиче и усклађује стратегију и учинак у свим организационим јединицама и за све функције.

Нема сумње да ће организације и даље бити суочене са будућношћу која је променљива, сложена и неизвесна. Концепт управљања ризиком у организацији ће представљати важан део начина на који ће се организовати управљање и успешно пословање организације у времену које наступа. Независно од врсте и величине организације, стратегије морају да буду доследне својој мисији и све организације морају да прикажу оне особине које ће бити покретач ефективних одговора на промене, укључујући и агилно одлучивање, као способност да се одговори на кохезиван начин и способност прилагођавања у циљу предвођења и промене курса, док се у исто време одржава висок ниво поверења међу заинтересованим странама.

Анекс 3 Спецификације система

СПЕЦИФИКАЦИЈЕ СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКИХ ИНФОРМАЦИЈА

Кључне контроле	Постоје контроле?	Опис рада постојећих контрола	Референца на посао интерне ревизије
Које контроле постоје са циљем да обезбеде адекватну поделу дужности између система уноса података, одржавања главне књиге и контроле у утврђивању буџета?	Да/Не		
Потврдите да ли финансијски системи сами своде биланс.	Да/Не		
Које контроле постоје са циљем да обезбеде да почетни биланс у главној књизи прегледа и одобрава одговарајући службеник?	Да/Не		
Које контроле постоје са циљем да се обезбеди редовно усаглашавање главних система за унос података и главне књиге?	Да/Не		
Да ли усаглашавање између главних система за унос података и главне књиге прегледа одговарајући службеник?	Да/Не		
Које контроле постоје за ограничавање приступа главној књизи?	Да/Не		
Које контроле обезбеђују одговарајуће одобравање измена података у главној књизи?	Да/Не		

СПЕЦИФИКАЦИЈЕ СИСТЕМА БУЏЕТСКЕ КОНТРОЛЕ

Кључне контроле	Постоје контроле?	Опис рада постојећих контрола	Референца на посао интерне ревизије
Које контроле обезбеђују ограничен приступ систему за праћење буџета?	Да/Не		
Које контроле обезбеђују да буџети свих одељења буду засновани на одговарајућој процени потреба?	Да/Не		
Које контроле обезбеђују да буџете прегледа и одобрава одговарајући службеник?	Да/Не		
Које контроле обезбеђују да се буџети благовремено достављају руководиоцима задуженим за буџет?	Да/Не		
Које контроле обезбеђују да су подаци укључени у извештаје о буџету тачни и потпуни?	Да/Не		
Које контроле обезбеђују да се нагласе значајни прекомерни трошкови или мањи трошкови и да ли службеници то испитују у смислу извештаја о буџету?	Да/Не		
Које радње предузима одговарајући службеник у погледу прекомерне потрошње или мање потрошње?	Да/Не		
Да ли службеници на одговарајућем нивоу прегледају извештаје о буџету?	Да/Не		

Кључне контроле	Постоје контроле?	Опис рада постојећих контрола	Референца на посао интерне ревизије
Постоје ли докази који указују на то да се извештаји о одступањима у буџету прегледају и да се предузимају одговарајуће радње по том питању?	Да/Не		
Које контроле обезбеђују да се значајна одступања у трошковима (прекомерно трошење или мање трошење) пријављују одговарајућем вишем нивоу, као што је Ревизорска комисија, више руководство или министар.	Да/Не		
Постоје ли докази који указују да више руководство или министри предузимају одговарајуће корективне радње као одговор на прекомерно трошење или мање трошење у односу на утврђен буџет?	Да/Не		

Анекс 4 Улога интерне ревизије у финансијском управљању и контроли

1. Интерна ревизија

1.1. Дефиниција

Интерна ревизија представља независно и објективно уверавање и саветодавну активност осмишљену тако да унапреди и „увећа вредност“ пословања организације. Кроз систематичан и дисциплинован приступ који примењује у оцени и унапређењу ефективности управљања ризицима, контроле и управљања уопште организацији помаже да оствари своје циљеве.

С тим циљем ревизија обавља анализе и оцене, даје препоруке, савете и информације везане за активности које су предмет ревизије. Циљ ревизије подразумева промовисање ефективног финансијског управљања и интерне контроле у оквиру разумних трошкова.

1.2. Сврха

Основна сврха интерне ревизије подразумева следеће:

- утврдити да ли се у *разумној мери* може пружити уверавање да ће се остварити циљеви, да процеси, активности и послови функционишу добро и пружити препоруке за унапређење пословања организације у јавном сектору у смислу ефикасног и ефективног пословања (перформанси);
- „увећати вредност“ организације у јавном сектору;
- Оценити општи процес управљања, односно све пословне системе, процесе, послове, функције и активности у оквиру организације у јавном сектору;
- у разумној мери пружити уверавање:
 - да је процена ризика коју спроводи руководство ефективна;
 - да је систем финансијског управљања и контроле ефикасан и ефикасан;
 - да је управљачки процес руководства ефикасан и успоставља и чува вредности, утврђује циљеве, прати активности и њихову успешност (перформансе) и дефинише мере везане за одговорност.

1.3. Кључне тачке

Кључне тачке које се односе на интерну ревизију наведене су у наставку:

- утиче на све аспекте организације – све њене системе, процесе и активности;
- представља елемент који пружа подршку организацији, а не њено обележје које представља додатни терет;
- зависи од подршке и исправног начина на који је користи руководство;
- ефективна је када је подржавају сви запослени;
- пружа одређени степен сигурности у погледу вероватноће остваривања циљева организације у јавном сектору;
- организацијама у јавном сектору помаже да остваре своју мисију.

Детаљи везани за улогу ревизије и ревизорску методологију наведени су у Приручнику за интерну ревизију.

2. Организационе улоге

2.1. Руководиоци

Руководиоци пружају велику подршку успостављању и функционисању независне и ефективне интерне ревизије. Оваква снажна подршка представља основу за најбоље коришћење интерне ревизије која руководиоцима помаже у остваривању циљева организације у јавном сектору кроз савете и препоруке за унапређење процене и управљања ризицима, адекватно и ефективно спровођење финансијског управљања и контроле, и одговарајуће управљање процесима.

Кључне тачке везане за овакву подршку наведене су у наставку:

- успостављање интерне ревизије у оквиру организационе структуре организације у јавном сектору;
- интерна ревизија извештава директно највиши ниво руководства организације у јавном сектору како би се обезбедило да се резултати рада интерне ревизије ефективно предоче и поступи по њима;
- договор око циљева интерне ревизије;
- утврђивање адекватног обима посла интерне ревизије који треба да обухвати целокупну организацију у јавном сектору, а не само финансијске аспекте или системе, односно процесе које руководство сматра адекватним за ревизију;
- адекватно предочавање ових циљева, обима и одговорности на свим нивоима руководства и запослених како би се обезбедило да су их сви добро разумели;
- ово се остварује кроз припрему и дистрибуирање Повеље интерне ревизије и стални едукативни процес кроз који се обезбеђује адекватно ширење „поруке“;
- учешће руководства у процесу припреме стратешких и годишњих планова ревизије који обухватају ревизорске послове који ће се спровести у дугорочном, односно краткорочном периоду;
- руководство одобрава ове стратешке и годишње планове;
- интерна ревизија мора бити, односно руководиоци је морају видети, као потпуно независну од свакодневних послова организације у јавном сектору;
- руководиоци од интерне ревизије не треба да захтевају да обавља послове који нису ревизорски;
- руководиоци су одговорни за спровођење свих препорука интерне ревизије уколико је договорено њихово спровођење.

2.2. Интерна ревизија/Ревизори

Једна од најзначајнијих улога ревизије јесте подршка и уверавање које пружа руководиоцу организације у јавном сектору. Правичан и објективан приступ удружен са оперативном независношћу интерну ревизију стављају у добру позицију да руководиоцу предочи шта се заиста дешава у организацији у јавном сектору, а не оно што би остали желели да руководилац зна. Будући да добро управљање много зависи од тога колико је реална слика

коју руководиоци имају о ономе што се дешава у одређеним активностима, онда интерни ревизор овде заиста може да покаже своју вредност.

Ова „вредност“ може се нагласити кроз следеће:

- Интерни ревизор обезбеђује континуитет у процесу праћења (*monitoring*). Континуиране оцене, препоруке и извештаји ревизије током целе године руководству обезбеђују драгоцену додатну подршку. Поред тога, захваљујући континуитету, руководство је у могућности да благовремено спроведе корективне мере и остала побољшања.
- Интерни ревизор има значајан увид и знање о организацији у јавном сектору. Интерним ревизорима то омогућава да комбинују своје професионалне вештине са разумевањем активности, програма и пројеката организације у јавном сектору, са циљем да се донесе суд о ефективности и ефикасности тих активности, програма и пројеката, као и остваривања дефинисаних циљева.
- Интерни ревизор пружа допринос обезбеђивању квалитета организације у јавном сектору. Квалитет спровођења активности, програма и пројеката, укључујући и поштовање политика, процедура и интерних прописа, је од фундаменталног значаја уколико организација жели да оствари своје циљеве на економичан и ефикасан начин. Интерни ревизори имају важну улогу у периодичном праћењу усаглашености са интерно дефинисаним контролним процедурама и прописима.
- Интерни ревизор пружа услугу организацији у јавном сектору. Интерни ревизори су у јединственом положају да за руководство обаве неопходне анализе, оцене и дају препоруке. Интерна ревизија као таква пружа услугу која је од велике вредности у смислу процене и управљања ризицима, интерних контрола, и управљања активностима, програмима и пројектима.

3. Шта интерна ревизија може?

У коначној линији руководство је то које је одговорно за управљање ризицима и успостављање ефективног оквира контроле. Интерна ревизија руководству може да помогне у томе и пружи савете о томе које су то одговарајуће политике, системи контрола и процедуре неопходне за ефективно и ефикасно управљање ризицима.

Обим посла интерне ревизије увек се мора утврдити са руководством, али без обзира на то листа која је у наставку, а извучена је из Стандарда Института интерних ревизора, је оно што представља уобичајени делокруг рада интерних ревизора:

- схватање кључних пословних ризика и анализирање адекватности и ефективности процеса који су успостављени да управљају тим ризицима;
- анализа контрола кроз коју се потврђује поузданост и интегритет управљачких информација, као и средстава која се користе за идентификовање, мерење, класификовање и извештавање о таквим информацијама;
- анализа процеса и система које руководство успоставља са циљем да обезбеди поштовање политика, планова, процедура, закона и прописа, који утичу на активности, програме и пројекте, и утврђивање да ли их организација поштује;
- анализа инструмената за заштиту средстава (укључујући и материјална и нематеријална средства);
- оцена економичности, ефикасности и ефективности у коришћењу ресурса;

- анализа активности, програма и пројеката са циљем да се утврди да ли су њихови резултати у складу са утврђеним циљевима и да ли се активности, програми и пројекти спроводе по плану;
- праћење планова за корективне мере како би се обезбедило њихово ефективно и благовремено спровођење.

Оно што је кључ успеха и доприноса који даје интерна ревизија јесте да она мора да се концентрише на ризике који су од критичне важности за организацију и изврши анализу адекватности основних активности које се спроводе са циљем да се тим ризицима управља. Тиме интерна ревизија „увећава вредност“ организације и јача капацитете организације у решавању оваквих питања и ризика са којима се суочава. Разумевање и оцена ризика генерално заједно представљају Процену потреба за ревизијом, кроз коју се идентификују они аспекти организације који треба да буду укључени у општу стратегију и годишње планове интерне ревизије. На овим плановима заснован је свакодневни рад интерне ревизије.

4. Ограничења интерне ревизије

Ограничења интерне ревизије представљају последицу следећих чињеница:

- не може бити фактор од којег зависи успешно спровођење активности, програма и пројеката организације у јавном сектору;
- не може спроводити процену и управљање ризицима;
- не може спроводити интерне контроле и успостављати систем ФУК;
- не може управљати процесима везаним за активности, програме и пројекте организације у јавном сектору;
- не може бити фактор који ће условити одсуство проневера или других неправилности.

Све наведено је јасно одговорност руководства.

ОБРАЗАЦ 1 „ЛИСТА ПОСЛОВНИХ ПРОЦЕСА“ попуњава се на следећи начин:

1. У рубрику „**Организациона јединица**“ уноси се назив унутрашње јединице корисника јавних средстава (сектора, посебне унутрашње јединице, унутрашње јединице изван састава сектора);
2. У рубрику „**Руководилац организационе јединице**“ уноси се назив руководиоца радног места (помоћник министра, начелник одељења, шеф одсека, руководилац групе итд...)
3. У рубрику „**Редни број**“ уноси се бројчана ознака процеса у дотичној организационој јединици;
4. У рубрику „**Пословни процес**“ уноси се назив пословног процеса (нпр. Плате и друга примања, Службена путовања, Планирање и припрема буџета, Финансијско извештавање и рачуноводство, Набавке итд...)Пословни процес је низ активности повезаних ради остваривања пословних циљева. Овај процес подразумева набрајање (списак) и опис свих процеса. У поступку дефинисања пословног процеса може бити практично да сегментација укључи комбинацију организационих јединица, административних функција, програмских активности и посебних система. Извори који могу бити од користи у припреми описа процеса су организационе схеме, буџет и финансијски планови, систематизација, финансијска овлашћења, прописи и приручници, као и управљачки информациони системи. Већина процеса има више активности, односно различите активности, се преплићу и подржавају једна другу, нарочито кад се ради о информационом технологијама.
5. У рубрику „**Активности у оквиру процеса**“ уноси се назив активности по хронолошком реду по коме се обављају у једној или више организационих јединица (нпр. у процесу обрачуна плата обављају се следеће активности:
 1. Прикупљање података потребних за обрачун плата;
 2. Обрачун промена у односу на претходни месец (прековремени рад, годишњи одмор, боловање...);
 3. Унос података у систем за обрачун плата;
 4. Обрачун плата за текући месец;
 5. Захтев Управи за трезор за исплату плата;
 6. Захтев за пренос средстава на рачуне запослених;
 7. Подела исплатних листића)

У поступку дефинисања пословног процеса треба извршити сегментацију. Сегментација укључује комбинацију организационих јединица, административних функција, програмских активности и посебних система.

Анекс 6 Мапа пословних процеса

<i>Назив корисника јавних средстава</i> МАПА ПОСЛОВНИХ ПРОЦЕСА			
Организациона јединица:		Шифра процеса:	
Шифра организационе јединице:		Верзија:	
Руководилац организационе јединице:			
Носилац пословног процеса (одговорно лице)			
Назив пословног процеса			
Циљ пословног процеса			
Основни ризици			
Кратак опис пословног процеса			
Улаз:			
Активности:			
Резултат:			
Везе са другим пословним процесима/процедурама			
Ресурси за остваривање пословног процеса			
Шифре и називи процедура			

--

	Припрема	Контролише	Одобрава
Име и презиме			
Потпис			
Датум			

ОБРАЗАЦ 2. „МАПА ПОСЛОВНИХ ПРОЦЕСА“ попуњава се на следећи начин:

- У рубрику **"Назив корисника јавних средстава"** уноси се назив корисника јавних средстава ____;
- У рубрику **"Организациона јединица"** уноси се назив уже унутрашње јединице (сектор, одељење, одсек, група итд...);
- У рубрику **"Шифра процеса"** уноси се бројчана ознака – редни број пословног процеса по изради Шифарника на нивоу корисника јавних средстава;
- У рубрику **"Шифра организационе јединице"** уноси се бројчана или словна ознака – шифра уже унутрашње јединице по изради Шифарника на нивоу корисника јавних средстава;
- У рубрику **"Верзија"** уноси се бројчана ознака верзије Мапе пословних процеса;
- У рубрику **"Руководилац организационе јединице"** уноси се назив руководиоца уже унутрашње јединице (помоћник министра, секретар корисника јавних средстава, начелник одељења, шеф одсека, руководилац групе итд...);
- У рубрику **„Носилац пословног процеса (одговорно лице)“** уноси се назив носиоца пословног процеса (помоћник министра, секретар корисника јавних средстава, начелник одељења, шеф одсека, руководилац групе итд...) одговорног за реализацију процеса;
- У рубрици **„Назив пословног процеса“** врши се идентификовање процеса - уноси се назив процеса (нпр. Јавне набавке, Наплата пореза, Обрачун и исплата плата, Планирање и припрема буџета, Финансијско извештавање и рачуноводство, итд.);
- У рубрици **„Циљ пословног процеса“** врши се идентификовање циља који треба да се оствари као резултат спровођења процеса - уноси се опис планираног резултата. Циљеви треба да буду: конкретни, мерљиви, остварљиви и благовремени (нпр. циљ пословног процеса "Обрачун и исплата плата" је "правовремен и тачан обрачун и исплата плата запосленима".)
- У рубрици **„Основни ризици“** врши се идентификовање ризика који могу да утичу на остварење циља пословног процеса. Ризик је догађај који има нежељени или негативан исход. Мери се вероватноћом да ће се догађај остварити и утицајем, односно последицом коју ће имати на

остварење циља (нпр. основни ризици пословног процеса "Обрачун и исплата плата" могли би бити - кашњење у исплати плата, мање или више исплаћена плата, неовлашћен приступ информацијама и неовлашћене исплате).

11. У рубрику „**Кратак опис пословног процеса**“ – унети кратак опис свих активности које чине пословни процес. Пословни процес је низ активности повезаних ради остваривања пословних циљева. Извори који могу бити од користи у припреми описа пословног процеса су организационе схеме, буџет и финансијски планови, систематизација, финансијска овлашћења, прописи и приручници, као и управљачки информациони системи. Већина пословних процеса има више активности, односно различите активности се преплићу и подржавају једна другу;
 - 11.1. У оквиру ове рубрике под ознаком „**Улаз**“ идентификовати елементе који улазе у процес. Улазни елементи могу бити материјал, финансијска средства, људски ресурси, опрема, подаци који су резултат неког другог процеса или под – процеса итд.. (нпр. улаз пословног процеса "Обрачун и исплата плата" могао би бити - подаци за обрачун плата, буџетска средства за исплату плата...).
 - 11.2. У оквиру ове рубрике под ознаком „**Активности**“ кратко описати све активности које чине пословни процес. Пословни процес је низ активности повезаних ради остваривања пословних циљева (нпр. активности које чине пословни процес "Обрачун и исплата плата" могле би бити - прикупљање података потребних за обрачун плата, обрачун промена у односу на претходни месец (боловање, прековремени рад, годишњи одмор, стимулације итд.), унос података у систем за обрачун плата, обрачун плата за текући месец, захтев Управи за трезор за исплату плата, захтев за пренос средстава на рачуне запослених, подела исплатних листића.
 - 11.3. У оквиру ове рубрике под ознаком „**Резултат**“ кратко описати шта представља резултат процеса. Ако су решени ризици који се могу појавити у спровођењу одређеног процеса, резултат би требао бити – остварење циља пословног процеса. Нпр. резултат пословног процеса "Обрачун и исплата плата" могао би бити - благовремено и тачно обрачуната и исплаћена плата запосленима.
12. У рубрици „**Везе са другим пословним процесима/процедурама**“ врши се идентификовање - осталих пословних процеса који су укључени или имају неку повезаност са овим пословним процесом. То могу бити процеси који су повезани са процесом или као "улаз" или као они који ће користити "резултат" пословног процеса (кадровска евиденција и књиговодствена евиденција);
13. У рубрици „**Ресурси за остваривање пословног процеса**“ - врши се идентификовање ресурса потребних да би се пословни процес спровео на начин да се оствари циљ процеса. Као један од ресурса потребних за остваривање свих пословних процеса су запослени потребни за извршавање активности процеса. Ресурси моги бити и финансијска



РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА



Пројекат финансира
Европска унија

средства, информатичка подршка или било који други ресурс који је предуслов за реализацију пословног процеса.

14. У рубрици „**Шифре и називи процедура**“ - уносе се шифре, бројеви и називи процедура садржаних у оквиру процеса, као и одговорности и овлашћења у реализацији процеса, по изради Шифарника на нивоу корисника јавних средстава.

Анекс 7 Документација о систему – Процедуре

Организациони део ПРОЦЕДУРА ЗА _____			
Организациона јединица:		Шифра процеса:	
Шифра организационе јединице:		Верзија:	.
Руководилац организационе јединице:			

Носилац пословног процеса (одговорно лице)	
--	--

Назив пословног процеса

Циљ пословног процеса

Подручје примене

Остала документација

Одговорност и овлашћење

Закони и прописи

Термини и скраћенице коришћени у дијаграмима тока

	Припрема	Контролише	Одобрава
Име и презиме			
Потпис			
Датум			

ОБРАЗАЦ 3 „ДОКУМЕНТАЦИЈА О СИСТЕМУ - ПРОЦЕДУРЕ“ попуњава се на следећи начин:


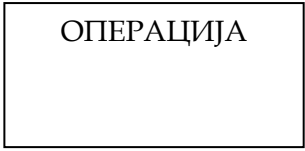


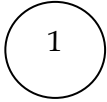

- У рубрику **"Назив корисника јавних средстава"** уноси се назив корисника јавних средстава ___;
- У рубрику **"Процедура за ___"** уноси се назив процедуре;
- У рубрику **"Организациона јединица"** уноси се назив уже унутрашње јединице (сектор, одељење, одсек, група итд...);
- У рубрику **"Шифра процеса"** уноси се бројчана ознака - редни број пословног процеса по изради Шифарника на нивоу корисника јавних средстава;
- У рубрику **"Шифра организационе јединице"** уноси се бројчана или словна ознака - шифра уже унутрашње јединице по изради Шифарника на нивоу корисника јавних средстава;
- У рубрику **"Верзија"** уноси се бројчана ознака верзије процедуре;
- У рубрику **"Руководилац организационе јединице"** уноси се назив руководиоца уже унутрашње јединице (помоћник министра, секретар корисника јавних средстава, начелник одељења, шеф одсека, руководилац групе итд...);
- У рубрику **"Организациони део"** уноси се назив унутрашње јединице корисника јавних средстава (сектора, посебне унутрашње јединице, унутрашње јединице изван састава сектора...);
- У рубрику **„Носилац пословног процеса (одговорно лице)“** уноси се назив носиоца пословног процеса (помоћник министра, секретар корисника јавних средстава, начелник одељења, шеф одсека, руководилац групе итд...) одговорног за реализацију процеса;
- У рубрици **„Назив пословног процеса“** врши се идентификовање процеса - уноси се назив процеса (нпр. Јавне набавке, Наплата пореза, Обрачун и исплата плата, Планирање и припрема буџета, Финансијско извештавање и рачуноводство, итд.);
- У рубрици **„Циљ пословног процеса“** врши се идентификовање циља који треба да се оствари као резултат спровођења процеса - уноси се опис планираног резултата. Пословни циљеви представљају планиране резултате организације. Циљеви треба да буду: конкретни, мерљиви, остварљиви и благовремени - нпр. циљ пословног процеса "Обрачун и исплата плата " је правремен и тачан обрачун и исплата плата запосленима.
- У рубрици **"Подручје примене"** дефинишу се места примене процедуре и евентуална ограничења (нпр. рачуноводство, финансије, набавке, одељење рачуноводства);
- У рубрици **„Остала документација“** навести документа која чине сатавни део процедуре, односно документа у којима је дат детаљнији

- опис одређених активности пословног процеса. Овде могу бити набројана разна упутства за спровођење одређених активности као нпр.: Упутство за коришћење софтвера за обрачун плата; Упутство за попуњавање пореске пријаве ОД и ОПЈ; Упутство за попуњавање М-4 обрасца;
14. У рубрици „**Одговорност и овлашћење**“ идентификују се запослени који су одговорни за поједине активности у оквиру пословног процеса. Наводе се називи радних места и одговорност или овлашћење за спровођење активности пословног процеса у оквиру тог радног места (нпр. у оквиру пословног процеса "Обрачун и исплата плата" одговорност и овлашћења могла би бити описана на следећи начин: Запослени су одговорни за достављање података за обрачун плата (боловање, одсуства, прековремени рад, одмори итд); Руководиоци организационих делова су одговорни за вођење евиденције о присутности на раду и благовремено достављање евиденција Одељењу за рачуноводство; Начелник Одељења за рачуноводство је одговоран за благовремен и тачан обрачун и исплату плата запосленим).
 15. У рубрици „**Закони и прописи**“ наводе се називи закона и прописа којима је уређена област у оквиру које се одвија пословни процес (нпр. у оквиру пословног процеса "Обрачун и исплата плата" као закони и прописи који уређују ову област могли би бити наведени: Закон о платама државних службеника и намештеника; Закон о буџету (основица за исплату плате); Уредба о накнадама и другим примањима државних службеника и намештеника; Посебни колективни уговор за државне органе; Правилник о рачуноводству).
 16. У рубрици „**Термини и скраћенице коришћени у дијаграмима тока**“ - наводе се термини и скраћенице коришћени у дијаграмима тока уз опис и значење наведених појмова у дијаграмима тока који је саставни део Обрасца.

Анекс 8 Документација о систему (вертикални преглед) - Процедуре

ДИЈАГРАМ ТОКА	ОПИС АКТИВНОСТИ	СПРОВОЂЕЊЕ		Документа
		Одговорно лице	Рок за спровођење	

За израду дијаграма тока активности користе се следећи симболи :

 <p>ПОЧЕТАК</p>	
 <p>ОПЕРАЦИЈА</p>	
 <p>ОДЛУКА</p>	
 <p>РУЧНА ОБРАДА</p>	
 <p>1</p>	
	

Процедуру не треба претварати у упутство. У процедури назначити да постоји одговарајуће радно упутство и обрнуто (унакрсно повезати).

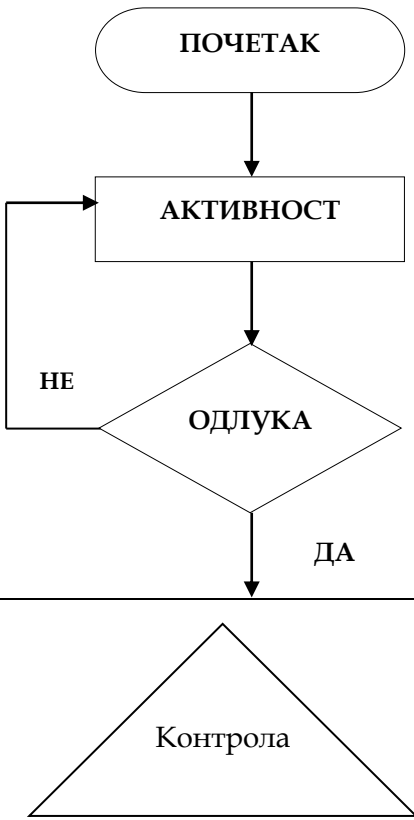
Доношење одлуке: Испуњење унапред задатог услова опредељује даљи ток документације и поступака. Уколико је одговор ДА, поступак тече даље по процедури, а уколико је одговор НЕ, обавезно предвидети даљи поступак. Поступак контроле је увек одлука (задовољава контролу ДА/НЕ). Код контроле треба увек навести како се врши контрола и чиме се потврђује да је контрола извршена.

Опис активности

Графички и текстуални детаљни описи користе се за приказивање процедура (дијаграм тока активности).

Неопходни су ради утврђивања одговорности и рока за спровођење одређене пословне активности. Одговорност за спровођење треба да буде јасно назначена за сваку пословну активност, као и рок за спровођење сваке активности који је утврђен законом или другим прописима и актима.

Ток процедуре, опис активности, спровођење и пратећа документација представљени су у наставку.

Дијаграм тока	Опис активности	Спровођење		Пратећа документација
		Одговорност за активност	Рок	
 <pre> graph TD A([ПОЧЕТАК]) --> B[АКТИВНОСТ] B --> C{ОДЛУКА} C -- НЕ --> B C -- ДА --> D[/Контрола/] </pre>				

1. У рубрику „**Дијаграм тока**“ уноси се графички приказ активности
2. У рубрику „**Опис активности**“ кратко описати све активности по редоследу спровођења које чине пословни процес. Пословни процес је низ активности повезаних ради остваривања пословних циљева (нпр. активности које чине пословни процес "Обрачун и исплата плата" могле би бити - прикупљање података потребних за обрачун плата, обрачун промена у односу на претходни месец (боловање, прековремени рад, годишњи одмор, стимулације итд.), унос података у систем за обрачун плата, обрачун плата за текући месец, захтев Управи за трезор за исплату плата, захтев за пренос средстава на рачуне запослених, подела исплатних листића).
3. У рубрику „**Спровођење – одговорност за активност**“ уноси се назив радног места (помоћник министра, секретар корисника јавних средстава, начелник одељења, шеф одсека, руководилац групе итд...) које обавља предметну процедуру, његове одговорности и овлашћења.
4. У рубрику "**Спровођење - Рок**" наводи се рок спровођења активности (нпр. до 5-ог у месецу за претходни месец сви Сектори и Секретаријат сачињавају образац „Преглед општих одсуствовања са посла по запосленима" по данима у месецу и достављају га радном месту за финансијске послове).
5. У рубрику „**Документа**“ – уписати називе докумената која се користе у току спровођења одређене активности у току процеса и којима се документује да је одређена активност спроведена на планиран и прописан начин (нпр. Записник са отварања достављених понуда, Одлука о успостављању комисије, уговор, итд. за процес Набавке, Решења о ступању на рад и одређивању коефицијента, Решење о престанку/раскиду радног односа, за процес Обрачуна плата итд.). Уз процедуре прилажу се примерци докумената који се користе у процесу.

Упутство за припрему процедура

На дну сваког званичног, коначно усвојеног примерка обрасца и процедуре, обавезно се наводе:

- име, датум, функција и потпис лица које је припрема документ;
- име, датум, функција и потпис лица које контролише документ;
- име, датум, функција и потпис лица које одобрава документ.

	Припрема	Контролише	Одобрава
Име и презиме			
Потпис			
Датум			

Анекс 9 План активности за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система финансијског управљања и контроле

Број	Кораци процеса имплементације и спровођења финансијског управљања и контроле	Активност	Број документа везе	Одговорно лице	Планиран датум завршетка	2019. година		2020. година				Датум завршетка	
						3. квартал	4. квартал	1. квартал	2. квартал	3. квартал	4. квартал		
1.	Организација прегледа (анализе) финансијског управљања и контроле												
2.	Припрема акционог плана												
3.	Само-оцењивање тренутна ситуација												

Анекс 10 Регистар стратешких ризика

Регистар стратешких ризика								Датум	
Елемент ризика	Потенцијални доприносићи фактори	Одговорно лице	Задужено лице	Утицај	Вероватноћа	Могуће радње за ублажавање	Механизми раног упозорења	Корективне радње	Комисија за праћење

Анекс 11 Регистар ризика

Организациона јединица:						
Пословни процес:						
Циљ пословног процеса:						
Ризик	Носилац	Утицај - Вероватноћа	Потребне радње	Ко	Датум	Датум следеће провере

Анекс 12 Образац за управљање ризиком

Реф.		Назив	
Организациони циљ			
Систем или процес			
Опис ризика			
Узрок ризика			
Последица ризика			

Процена ризика – Инхерентни ризик			
Утицај	Рангир ање	Велики/средњи/мали	
Разлози			
Вероватноћа	Рангир ање	Велика/средња/мала	
Разлози			

Решавање ризика			
Апетит за ризиком?	Велики/средњи/мали		
Прихватљив?	Толерисати – нису потребне даље радње	Неприхватљив?	Решавати ризик - видети ниже
Средство за решавање ризика		Третирати, трансферисати или укинути	
Контролне активности или друге радње које треба предузети			

Процена ризика – Резидуални ризик (након контролних активности)			
Утицај	Рангирање	Велики/средњи/мали	
Вероватноћа	Рангирање	Велика/средња/мала	

Планирање за случај непредвиђених ситуација (шта ако се ризик материјализује)	
Радње које треба предузети	

Праћење ризика			
Носилац ризика		Одговоран (коме)	
Индикатори ризика			
Индикатор		Извор	Фреквенција

Контрола		Датум
Образац попунио		
Образац ажурирао		
Образац ажурирао		
Образац ажурирао		
Образац ажурирао		

Анекс 13

Упитник за само-оцењивање контроле

Интерна контрола

СВРХА ОВЕ АЛАТКЕ: Нагласак је на пет међусобно повезаних компоненти система интерне контроле, како је то описано у публикацији КОСО *Интерне контроле – интегрисани оквир*³⁴. „Основе интерне контроле“ говоре детаљније о ових пет КОСО компоненти.

УПУТСТВО ЗА КОРИШЋЕЊЕ УПИТНИКА: Заснован је на пет међусобно повезаних компоненти структуре интерне контроле. У оквиру сваке компоненте наведен је низ питања на које треба да се концентрише ревизорска комисија како би се уверила да постоје контроле и да оне функционишу. Ова питања треба размотрити на отвореном „форуму“ са лицима која имају основу да одговарају на питања. Ревизорска комисија треба да тражи детаљне одговоре и примере од руководства, укључујући и кључне чланове тима за финансијско управљање, интерних ревизора и независних ревизора како би се уверила да систем функционише на начин представљен од стране руководства. Оцена структуре интерне контроле није једнократна активност, већ стални процес ревизорске комисије – ревизорска комисија треба увек да „држи и очи и уши отворене“ за могућу слабост интерне контроле, и стално проверава одговорна лица у вези са функционисањем система. Ова питања припремљена су тако да одговор „не“ указује на слабост која се мора решавати. Могуће је да нису применљива сва питања, па према томе није неопходно одговарати на сва. Без обзира на то, уколико се цела област прескочи или постоје празнине, то треба поменути у препорукама.

³⁴ Питања представљају адаптацију питања из „Алатке за оцену“, други том публикације *КОСО Интерна контрола – интегрисани оквир* (производна шифра 990012), коју је у септембру 1992. године објавила Комисија спонзорских организација. Може се набавити у *AICPA* радњама на адреси www.cpa2biz.com. Приходи од продаје користе се за стални рад на КОСО оквиру.

(заглавље корисника јавних средстава)

ГОДИШЊИ ИЗВЕШТАЈ О СИСТЕМУ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ

за годину³⁵

ОПШТИ ДЕО

1. ОПШТИ ПОДАЦИ	
Подаци о кориснику јавних средстава	
Назив	
Адреса	
Web страница	
Јединствени број корисника јавних средстава (ЈБ КЈС) из Списка корисника јавних средстава Управе за трезор	
Укупан број систематизованих радних места предвиђен актом о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места на дан 31. децембар	
Укупан број запослених на дан 31. децембар	
Укупан износ планираних расхода и издатака за извештајни период (у динарима)	
Име, презиме и назив радног места/функције руководиоца корисника јавних средстава	
Подаци о руководиоцу задуженом за финансијско управљање и контролу	
Име и презиме	
Назив радног места	
Телефон	
E-mail	

2. УСПОСТАВЉАЊЕ СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ	
2.1. Да ли је именован руководиоца задужен за финансијско управљање и контролу?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.2. Ако је одговор ДА, навести датум и број одлуке/решења:	
2.3. Ако је одговор НЕ, образложити:	
2.4. Да ли је основана радна група којом руководи руководиоца задужен за финансијско управљање и контролу, и која ће се бавити питањима везаним за увођење и развој система финансијског управљања и контроле ?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.5. Ако је одговор ДА, навести датум, број и назив акта и састав радне групе:	
2.6. Ако је одговор НЕ, образложити:	
2.7. Да ли је донет акциони план за успостављање система за финансијско управљање и контролу?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.8. Ако је одговор ДА, навести датум и број акционог плана:	
2.9. Ако је одговор НЕ, образложити:	

³⁵ Уписати годину за коју се подноси годишњи извештај

2.10. Да ли су утврђени задаци лица задужених за финансијско управљање и контролу, радне групе, као и рокови за њихово извршење?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.11. Ако је одговор НЕ, образложити:	
2.12. Да ли се за успостављање система за финансијско управљање и контролу користи Приручник за финансијско управљање и контролу, који је урађен у оквиру пројекта "PIFC и IA - фаза 2. – Министарство финансија"?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.13. Ако је одговор НЕ, образложити:	
2.14. Да ли је сачињена мапа пословних процеса?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.15. Ако је одговор ДА, навести датум и број мапе пословних процеса (све верзије):	
2.16. Да ли се започело са пописом и описом пословних процеса? (попуњава се само уколико није сачињена мапа пословних процеса)	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.17. Ако је одговор НЕ, образложити:	
2.18. Навести најзначајније пословне процесе који нису прописани у писаном облику:	
2.19. Да ли је усвојена Стратегија управљања ризиком?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.20. Ако је одговор НЕ, образложити:	
2.21. Да ли је сачињен регистар ризика?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.22. Ако је одговор НЕ, образложити:	
2.23. Да ли су интерне контроле у пословним процесима успостављене узимајући у обзир најзначајније ризике?	Да <input type="checkbox"/> Не <input type="checkbox"/>
2.24. Ако је одговор НЕ, образложити:	

УПИТНИК ЗА САМО-ОЦЕЊИВАЊЕ ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ

ПИТАЊА	ДА	ДА – у највећем делу	ДА – делимично	НЕ – иницијално се уводе активности	НЕ	Уколико је одговор ДА, навести доказе;	
						Уколико је одговор НЕ, укратко образложити	
поени	5	4	3	2	1		
1. КОНТРОЛНО ОКРУЖЕЊЕ							
1)	Да ли постоји кодекс понашања на нивоу институције?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2)	Да ли постоји процедура која обезбеђује да су сви запослени упознати са кодексом понашања?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
3)	Да ли су сви запослени обавезни да поступају у складу са кодексом понашања, односно кодексом организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4)	Да ли се спроводе мере у случају непоштовања кодекса?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5)	Да ли постоје правила којима се дефинишу потенцијални сукоби интереса и начин поступања?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6)	Да ли је утврђена мисија и визија организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7)	Да ли су дефинисани и усвојени стратешки циљеве?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	



8)	Да ли су усвојени годишњи програми рада?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
9)	Да ли су у годишњем програму рада дефинисани циљеви које организација треба да реализује током године?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
10)	Да ли је усвојена кадровска политика (стратегија)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
11)	Да ли постоје критеријуми за утврђивање ефикасности кадрове политике ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
12)	Да ли се кадровска политика прати?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
13)	Да ли су утврђени нивои потребног знања и вештина за свако радно место?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
14)	Да ли свако радно место има детаљан опис послова, овлашћења и одговорности?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
15)	Да ли се врши анализа потреба за обуком на годишњем нивоу за свако радно место?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
16)	Да ли се води евиденција присуства обукама по запосленом?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
17)	Да ли се врши анализа потреба за обукама из финансијског управљања и контроле?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
18)	Да ли су руководиоци и запослени задужени за послове финансијског управљања и контроле присуствовали обукама из финансијског управљања и контроле?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
19)	Да ли су руководиоци уверени да су процеси управљања ризицима, контролних активности и интерне ревизије корисни, тј. да ли значајно доприносе остваривању циљева?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
20)	Да ли се врши редовно ажурирање организационе структуре како би одражавала промене прописа и циљева организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
21)	Да ли у организацији постоји обавеза редовног извештавања о финансијском управљању и контроли и интерној ревизији?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
22)	Да ли је успостављен ефективан механизам одговорности руководиоца свих нивоа за своје одлуке, поступке и резултате онемо ко их је именовао или им пренео одговорност?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
23)	Да ли је успостављен ефективан, хијерархијски систем преноса овлашћења, у складу са нивоима руковођења?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	



УКУПНО – КОНТРОЛНО ОКРУЖЕЊЕ

2. УПРАВЉАЊЕ РИЗИЦИМА

1)	Да ли постоје дефинисани и усвојени оперативни циљеви?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2)	Да ли је успостављена веза између стратешких и оперативних циљева?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
3)	Да ли се утврђују циљеви који су конкретни, мерљиви, оствариви, реални и временски ограничени?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4)	Да ли су руководиоци и запослени упознати са стратешким и оперативним циљевима организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5)	Да ли су приходи и расходи пројектовани и планирани у складу са утврђеним циљевима организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6)	Да ли је донета стратегија управљања ризицима?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7)	Да ли је сачињен регистар ризика?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8)	Да ли је одређено лице које је одговорно за ажурирање регистра ризика?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
9)	Да ли се регистар ризика редовно ажурира, у складу са потребама организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
10)	Да ли су идентификовани ризици повезани са кључним пословним процесима?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
11)	Да ли су ризици утврђени у односу на дефинисане циљеве организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
12)	Да ли је извршена процена ризика?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
13)	Да ли руководиоци доносе одлуке ради решавања идентификованих ризика?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
14)	Да ли ризици обухватају и ризике од преваре и корупције?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
15)	Да ли је успостављен систем редовног извештавања руководиоца корисника јавних средстава о најзначајнијим ризицима?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
16)	Да ли се стратешки и оперативни ризици редовно разматрају на састанцима руководства?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

УКУПНО – УПРАВЉАЊЕ РИЗИЦИМА

3. КОНТРОЛНЕ АКТИВНОСТИ

1)	Да ли су за пословне процесе припремљени детаљни описи, укључујући и ток документације, кораке у доношењу одлука, рокове за	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
----	---	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--



	завршетак посла и успостављени контролни механизми?						
2)	Да ли су детаљно прописане процедуре рада?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
3)	Да ли су у писаним процедурама узети у обзир ризици који се односе на конкретне активности?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4)	Да ли писане процедуре садрже описе контролних активности?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5)	Да ли су у писаним процедурама јасно дефинисана овлашћења, одговорности, рокови и контролни механизми за појединачне активности?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6)	Да ли су руководиоци и запослени упознати са процедурама рада?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7)	Да ли је обезбеђено да исто лице не обавља две или више следећих дужности: предлагање, одобравање, извршавање и евидентирање пословних промена (подела дужности)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8)	Да ли се радне процедуре и организационе шеме редовно ажурирају?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
9)	Да ли је осигурано да само овлашћене особе имају право приступа материјалним, финансијским и другим ресурсима (подаци, евиденције...)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
10)	Да ли постоје поступци и правила која гарантују сигурност ИТ система? (лозинке се редовно мењају, ограничен приступ ИТ подацима, итд.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
УКУПНО – КОНТРОЛНЕ АКТИВНОСТИ							

4. ИНФОРМАЦИЈЕ И КОМУНИКАЦИЈА

1)	Да ли систем информација и комуникација омогућава праћење остваривања утврђених циљева и спровођење ефикасног надзора над послом?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2)	Да ли је обезбеђен ефикасан и ефективан систем интерне писане, електронске и вербалне комуникације, који запосленима омогућава да добију информације неопходне за обављање посла?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
3)	Да ли је успостављена процедура која омогућава запосленима да информишу руководство о уоченим слабостима у контролама?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	



4)	Да ли је успостављен процес евидентирања грешака или жалби, тако да оне могу да се анализирају, утврде разлози и уклоне проблеми?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5)	Да ли су у систем информација и комуникација уведене адекватне процедуре за умножавање података ради чувања и процедуре за повраћај података у случају губитка?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6)	Да ли су тестиране у пракси успостављене процедуре у систему информација и комуникација за умножавање података ради чувања и процедуре за повраћај података у случају губитка?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7)	Да ли се редовно сачињавају извештаји за руководство (остваривање прихода, извршење финансијских и других планова, расположива средства, обавезе, потраживања...)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8)	Да ли руководиоци добијају информације о расположивим средствима за реализацију активности за које су надлежни?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
9)	Да ли се на адекватан начин комуницира са екстерним странама о питањима која утичу на функционисање осталих компоненти интерне контроле?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
10)	Да ли су кључни пословни процеси (финансије, набавке, уговарање, управљање имовином, праћење капиталних пројеката, материјалне евиденције, кадрови и сл.) подржани ИТ системима?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
11)	Да ли су софтвери, који подржавају одређене повезане пословне процесе унутар организације, такође међусобно повезани?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
12)	Да ли је осигурана транспарентност информација (кључни документи објављени на web сајту и сл.)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
13)	Да ли је запосленима омогућено да пријаве евентуалне неправилности и проблеме?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
УКУПНО – ИНФОРМАЦИЈЕ И КОМУНИКАЦИЈА							
5. ПРАЋЕЊЕ (НАДЗОР) И ПРОЦЕНА							



1)	Да ли је од стране највишег руководства успостављен систем праћења и извештавања који им омогућава добијање редовних извештаја о функционисању система финансијског управљања и контроле за који су одговорни?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2)	Да ли је успостављена структура извештавања која омогућава објективност и независност интерне ревизије?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
3)	Да ли се редовно прати остваривање циљева организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4)	Да ли се анализирају узроци евентуалног одступања од дефинисаних циљева организације?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5)	Да ли се дефинишу и примењују процедуре за руководиоце који прате спровођење интерне контроле (самопроцена)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6)	Да ли руководилац прихвата и спроводи препоруке интерних ревизора?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7)	Да ли се спроводе препоруке екстерне ревизије?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8)	Да ли се прати извршење препорука које дају екстерни и интерни ревизори?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
9)	Да ли су извештаји интерне и екстерне ревизије доступни запосленима у областима на које се извештај односи?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
10)	Да ли постоје процедуре које прописују радње које треба предузети и лица која треба обавестити у случају недостатка контрола?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
11)	Да ли се прати реализација активности из акционог плана за успостављање и развој система финансијског управљања и контроле?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
12)	Да ли се спроводе одређене мере у случају неизвршавања активности предвиђених акционим планом?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
13)	Да ли сте образовали ревизорски одбор, као саветодавно тело за питања интерне контроле?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
УКУПНО – ПРАЋЕЊЕ (НАДЗОР) И ПРОЦЕНА							
УКУПНО							

КЉУЧНИ ПРОБЛЕМИ И СЛАБОСТИ У УСПОСТАВЉАЊУ И РАЗВОЈУ СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ:

1. По појединим елементима КОСО оквира (контролно окружење, управљање ризицима, контролне активности, информације и комуникација, праћење/надзор и процена):
2. По појединим пословним процесима и активностима (нпр. јавне набавке, финансијски послови, надзор над органима у саставу, однос директних и индиректних буџетских корисника...)
3. Остало (нпр. проблеми са људским ресурсима, недовољна информисаност и посвећеност руководства, слаба примена преноса овлашћења и одговорности...)

ПЛАНИРАНЕ АКТИВНОСТИ ЗА ДАЉИ РАЗВОЈ СИСТЕМА ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ УНУТАР ВАШЕГ ОРГАНА/ОРГАНИЗАЦИЈЕ:

ПРЕДЛОГ АКТИВНОСТИ ЗА СИСТЕМСКО УНАПРЕЂЕЊЕ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ (нпр. измена прописа, израда упутстава и алата, измене у извештавању...):

ПРЕДЛОГ ТЕМА ЗА ОБУКЕ ИЗ ОБЛАСТИ ФИНАНСИЈСКОГ УПРАВЉАЊА И КОНТРОЛЕ:

(потпис руководиоца задуженог
за финансијско управљање и контролу)³⁶

(потпис руководиоца
корисника јавних средстава и печат)

³⁶ Не попуњавати у електронској форми

УПУТСТВО ЗА ПОПУЊАВАЊЕ УПИТНИКА (за одређена питања која захтевају појашњење)

1. КОНТРОЛНО ОКРУЖЕЊЕ:

Контролно окружење представља основу система интерне контроле. Подразумева „културу“ и својствено је сваком кориснику; дефинише целокупан однос запослених према утврђивању и остваривању циљева, управљању ризицима и интерним контролама, као и интерној ревизији. На контролно окружење утичу пре свега етичке вредности, лични и професионални интегритет свих запослених, писана правила и пракса везана за људске ресурсе, филозофија и начин рада, организациона структура (начин на који руководиоци додељују одговорности и овлашћења, као и утврђивање линија извештавања), став руководиоца и запослених према надзору.

а) Да ли постоји процедура која обезбеђује да су сви запослени упознати са кодексом понашања?

Одговор ДА је могућ уколико постоји интерни акт или друга писана смерница руководства која прописује обавезу да сваки запослени потпише пријем кодекса. Организација може увести кодекс за запослене на различите начине (нпр. организовање обавезних семинара). Наведите одговарајуће документе који поткрепљују вашу тврдњу у коментарима.

б) Да ли су сви запослени обавезни да поступају у складу са кодексом понашања, односно кодексом организације?

Само увођење кодекса није довољно јер запослени треба да се потписом обавежу да ће поступати у складу са кодексом.

в) Да ли постоје правила којима се дефинишу потенцијални сукоби интереса и начин поступања?

Треба навести да ли постоје правила дефинисана у оквиру неког екстерног или интерног акта, и уколико постоје, треба навести назив, број и датум документа.

г) Да ли постоје дефинисани и усвојени стратешки циљеви?

Треба навести да ли постоји стратешки документ (документи) усвојен од стране надлежног органа, у коме су дефинисани стратешки циљеви корисника јавних средстава. Уколико постоји, навести назив, број и датум стратешког документа.

д) Да ли постоји усвојена кадровска политика (стратегија)?

Треба навести да ли је донет стратешки кадровски план који обухвата извештајни период и наведете одговарајућу документацију која потврђује ваше тврдње.

ђ) Да ли постоје критеријуми за утврђивање ефикасности кадрове политике?

Треба утврдити критеријуме за мерење циљева наведених у кадровским политикама, помоћу којих ће се проценити ефикасност (ефикасност је степен остваривања циљева). Треба навести одговарајућу документацију која потврђује ваше тврдње у коментарима.

е) Да ли се кадровска политика прати?

Уколико се прати наведете на који начин се то чини.

ж) Да ли су утврђени нивои потребног знања и вештина за свако радно место?

Да ли је донет акт о унутрашњој организацији и систематизацији радних места са описом послова, бројем извршилаца са организационом шемом, условима у погледу стручне спреме, потребних вештина и радног стажа, руководиоцима са посебним овлашћењима, распоредом послова, планирања рада и друга питања у вези са организацијом рада.

з) Да ли свако радно место има детаљан опис послова, овлашћења и одговорности?

Да ли у оквиру акта којим се уређује унутрашња организација и систематизација радних места запослених, постоји детаљан опис послова, овлашћења и одговорности за свако радно место?

и) Да ли се врши анализа потреба за обуком на годишњем нивоу за свако радно место?

Да ли упоређујете знања и вештине којима располажу извршиоци са потребним знањем и вештинама прописаним систематизацијом и на основу резултата утврђујете потребе за обуком?

ј) Да ли се врши анализа потреба за обукама из финансијског управљања и контроле?
Да ли анализирате потребе запослених, који се баве увођењем и развојем система финансијског управљања и контроле, за обукама из области финансијског управљања и контроле?

к) Да ли су руководиоци и запослени задужени за послове финансијског управљања и контроле присуствовали обукама из финансијског управљања и контроле?
Уколико су руководиоци и релевантни запослени у претходном периоду присуствовали обукама из области финансијског управљања и контроле, потребно је навести назив, организатора и трајање похађаних обука, а уколико нису, морај се дати образложење.

л) Да ли су руководиоци уверени да су процеси управљања ризицима, контролних активности и интерне ревизије корисни, тј. да ли значајно доприносе остваривању циљева?
Одговор на ово питање има дозу субјективности: прве три могућности (колоне са одговорима ДА), нуде различит степен уверености, док друге две колоне (са одговорима НЕ), значе да руководиоци није уверен у корист ових процеса, са 2 могућа нивоа негативних одговора.

љ) Да ли се врши редовно ажурирање организационе структуре како би одражавала промене прописа и циљева организације?
Потребно је навести да ли се акти којима се дефинише организациона структура ажурирају у складу са променама унутар и ван организације, као што су: прописи, уговори, стратегије, политике, стратешки планови и циљеви организације, односно да ли постоји уређени механизам за наведено усклађивање.

м) Да ли у организацији постоји обавеза редовног извештавања о финансијском управљању и контроли и интерној ревизији?
Редовно извештавање у писаној форми може да укључи упитник за само-оцењивање и извештаје интерне ревизије, али и друге облике извештавања које је увела организација. Обавеза редовног извештавања мора бити дефинисана у писаној форми.

н) Да ли је успостављен ефективан механизам одговорности руководиоца свих нивоа за своје одлуке, поступке и резултате ономе ко их је именовао или им пренео одговорност?
Навести да ли постоји акт на основу којег се руководиоцима различитих нивоа лично додељује право, одговорност и надлежност за доношење одлука и остваривање резултата, од стране онога ко их је именовао и коме одговарају.

њ) Да ли је успостављен ефективан, хијерархијски систем преноса овлашћења, у складу са нивоима руковођења?
Навести да ли постоји акт којим је дефинисано на који ниво руковођења унутар организације се може пренети одређена врста овлашћења.

2. УПРАВЉАЊЕ РИЗИЦИМА:

Организација мора дефинисати јасне пословне циљеве који се могу мерити, идентификовати све ризике који могу угрозити остваривање тих циљева и утврдити адекватне мере за управљање ризицима. Организација мора имати јасно дефинисане циљеве који су међусобно повезани и усклађени са општом пословном стратегијом организације и њеним буџетом. Циљеви морају бити мерљиви, а руководиоци одговорни за представљање тих циљева свим запосленим.

а) Да ли постоје дефинисани и усвојени оперативни циљеви?
Наведите у коментарима одговарајућа документа која потврђују ваше наводе.

б) Да ли је успостављена веза између стратешких и оперативних циљева?
Наведите у коментарима одговарајућа документа која потврђују ваше наводе.

в) Да ли се утврђују циљеви који су конкретни, мерљиви, оствариви, реални и временски ограничени?

Утврђивање циљева представља смернице за оно што организација треба да оствари и обезбеђује да сви учесници јасно знају шта се од њих очекује. Најбољи резултати се постижу ако су циљеви: конкретни – када наводе оно што треба да се оствари, мерљиви – омогућују мерење остварених резултата, остварљиви – када се утврђени циљеви могуће реализовати, реални – када је реално остварити циљеве са ресурсима са којима располажете, временски ограничени – када је дефинисан рок у коме треба остварите утврђене циљеве.

г) Да ли су запослени упознати са стратешким и оперативним циљевима организације?

Наведите у коментарима одговарајућа документа која потврђују ваше наводе (записнике, годишње дискусије са запосленима, итд.).

д) Да ли су приходи и расходи пројектовани и планирани у складу са циљевима организације?

Да ли су за спровођење утврђених циљева, који проистичу из стратегија, акционих планова, закона и подзаконских аката, одређена потребна средства?

ђ) Да ли је донета стратегија управљања ризицима?

Свака организација мора да припреми сопствену стратегију управљања ризицима, која ће утврдити оквир за идентификовање ризика, њихову процену, решавање, извештавање и праћење. Сврха управљања ризицима је да пружи разумно уверавање да ће организација остварити своје циљеве. Стратегија управљања ризицима мора бити усвојена на одговарајућем нивоу руковођења, односно од стране надлежног органа

е) Да ли је сачињен регистар ризика?

Регистар ризика је документ који пружа организацији кључне информације о ризицима и лицима одговорним за управљање ризицима.

ж) Да ли је одређено лице које је одговорно за ажурирање регистра ризика?

Регистар ризика се мора редовно ажурирати, у складу са свим интерним и екстерним променама које утичу на организацију, а како би се ова активност ефикасно спроводила, потребно је одредити одговорно лице.

з) Да ли су идентификовани ризици повезани са кључним пословним процесима и циљевима организације?

Ризици који утичу на остваривање циљева организације морају бити идентификовани и повезани са кључним пословним процесима. Наведите у коментарима одговарајућа документа која потврђују ваше наводе.

и) Да ли је извршена процена ризика?

Мора се проценити могућност реализовања свих ризика и њихове последице. Наведите у коментарима одговарајућа документа која потврђују ваше наводе.

ј) Да ли руководиоци доносе одлуке ради решавања идентификованих ризика?

Потребно је сачинити стратегију управљања ризиком и одредити лица одговорна за доношење одлука, односно предузимање мера за управљање ризиком.

к) Да ли се стратешки и оперативни ризици редовно разматрају на састанцима руководства?

Један од кључних задатака руководиоца јесте управљање ризицима, тако да како стратешки, тако и оперативни ризици, треба да буду редовна тема разматрања на састанцима руководства.

3. КОНТРОЛНЕ АКТИВНОСТИ:

Контролне активности су писана правила и принципи, процедуре и друге мере које су успостављене ради остваривања циљева организације ради свођења ризика на прихватљив ниво.

а) Да ли су за пословне процесе припремљени детаљни описи, укључујући и ток документације, кораке у доношењу одлука, рокове за завршетак посла и успостављени контролни механизми?

Све основне процедуре организације морају да буду у форми интерног акта (правилници, упутства, стандарди...) и доступне свим запосленима.

<p>б) Да ли су детаљно прописане процедуре рада (наведите акт)? Правилник о организацији и систематизацији радних места није довољан. Свако радно место мора бити обухваћено посебном процедуром рада (опис послова и дужности) која је саставни део процеса, и која је наведена у дијаграму у којем су приказани претходни и накнадни процеси и документација.</p>
<p>в) Да ли су у писаним процедурама узети у обзир ризици који се односе на конкретне активности? У писаним процедурама треба да буду уграђене контролне активности, које су засноване на процени ризика, са циљем да га умање.</p>
<p>з) Да ли писане процедуре садрже описе контролних активности? Писане процедура и дијаграми морају укључити и преглед контролних тачака, односно описе контролних активности. Процеси морају бити дефинисани према одговарајућим критеријумима интерних контрола, као што су подела дужности, двоструки потписи, накнадне контроле, евидентирање одступања, континуитет посла, промене радних места уколико су ризична или успостављање додатних контрола.</p>
<p>д) Да ли су руководиоци и запослени упознати са процедурама рада? Навести на који начин су запослени упознати са процедурама рада и како се то доказује (потврда о пријему документа-процедуре).</p>
<p>ђ) Да ли је обезбеђено да исто лице не обавља две или више следећих дужности: предлагање, одобравање, извршавање и евидентирање пословне промене (подела дужности)? Уколико због недовољног броја запослених подела дужности није могућа, треба обезбедити неке друге контроле, као нпр. двоструко потписивање, накнадна контрола ...</p>
<p>е) Да ли се радне процедуре и организационе шеме редовно ажурирају? Унутар организације, мора да постоји процедура која обезбеђује ажурирање процедура и организационе шеме и усаглашеност са законима и прописима. Свим запосленим на које се процедуре односе морају се доставити ажуриране процедуре. Као доказ, потребно је навести датуме ажурирања.</p>
<p>ж) Да ли је осигурано да само овлашћене особе имају право приступа материјалним, финансијским и другим ресурсима (подаци, евиденције...)? Запослени морају користити шифре за приступ компјутерским програмима и редовно их мењати. Рад са документима мора бити у складу са прописима о чувању и обезбеђивању утврђеног нивоа поверљивости.</p>
<p>4. ИНФОРМАЦИЈЕ И КОМУНИКАЦИЈА: Систем информација и комуникација омогућава прикупљање и размену информација како из интерних тако и из екстерних извора, које су потребне за управљање, спровођење и надзор над послом. Организација мора имати утврђене процедуре и безбедне опције за пренос информација и комуникацију у виду редовних и хитних састанака, извештаја радних група, прикупљање и управљање подацима, информације запослених о неправилностима итд. Поред тога, треба обезбедити комуникацију запослених са највишим нивоима, тако да запослени имају адекватне информације на располагању како би лакше обављали своје задатке.</p>
<p>За питања везана за информације и комуникацију, нису потребна додатна објашњења. Наведите у коментарима одговарајуће документе који потврђују вашу изјаву, односно објасните негативан одговор.</p>

5. ПРАЋЕЊЕ (НАДЗОР) И ПРОЦЕНА:

Процес управљања ризицима, односно систем финансијског управљања и контроле, треба редовно пратити и оцењивати његову ефикасност и ефективност. На основу тога у послу организације и њеном окружењу треба спроводити неопходне промене. Основни задатак интерне ревизије јесте оцена функционисања система финансијског управљања и контроле, извештавање о слабостима и давање препорука за унапређење. Поред интерне ревизије, систем финансијског управљања и контроле може се пратити и кроз процес само-оцењивања, као и подношење извештаја екстерним институцијама о евентуалним неправилностима, као и кроз друге врсте размене информација.

а) Да ли је од стране највишег руководства успостављен систем праћења и извештавања који им омогућава добијање редовних извештаја о функционисању система финансијског управљања и контроле за који су одговорни?

Навести да ли је у оквиру постојећег система информисања руководства јасно дефинисан механизам добијања редовних извештавања о функционисању система финансијског управљања и контроле.

б) Да ли је успостављена структура извештавања која омогућава објективност и независност интерне ревизије?

Навести да ли је функција интерне ревизије организована у складу са захтевима из релевантних прописа.

в) Да ли су дефинисане процедуре за руководиоце који прате спровођење интерне контроле (самопроцена)?

Контроле су ефикасне ако се спроводе конзистентно и континуирано. Организација мора успоставити процедуре које су основа за добијање информација о активностима интерне контроле.

г) Да ли руководилац прихвата и спроводи препоруке интерних ревизора?

Навести да ли организација ажурно реагује на препоруке интерне ревизије мењајући систем финансијског управљања и контрола на одговарајући начин.

д) Да ли се спроводе препоруке екстерне ревизије?

Навести да ли организација ажурно реагује на препоруке екстерне ревизије мењајући систем финансијског управљања и контрола на одговарајући начин.

ђ) Да ли се прати извршење препорука које дају екстерни и интерни ревизори за унапређење система финансијског управљања и контрола?

Наведите да ли постоји лице задужено за праћење извршења препорука екстерних и интерних ревизора, и за дефинисање мера које треба предузети, и да ли се утврђују рокови за њихово спровођење?

е) Да ли постоје процедуре која прописују радње које треба предузети и лица која треба обавестити у случају недостатка контрола?

Наведите да ли је прописано кога треба обавестити у случају одсуства интерне контроле, неадекватности, односно када се постојеће контроле не примењују. Наведите у коментарима одговарајуће документе који потврђују вашу изјаву.

ж) Да ли се прати реализација активности из акционог плана за успостављање и развој система за финансијско управљање и контролу?

Навести да ли се сачињавају извештаји о реализацији активности предвиђених акционим планом и да ли се разматрају на највишем нивоу руковођења.

з) Да ли се спроводе одређене мере у случају неизвршавања активности предвиђених акционим планом?

Уколико се спроводе, потребно је да наведете конкретне спроведене мере, односно да упутите на документа која такву тврдњу доказују. Уколико је одговор негативан, образложите га .



РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА



Пројекат финансира
Европска унија

и) Да ли сте образовали ревизорски одбор, као саветодавно тело за питања интерне контроле?

Руководилац корисника јавних средстава може да образује ревизорски одбор, као саветодавно тело за питања интерне контроле. Наведите у коментарима одговарајућа документа која потврђују вашу изјаву.