



ДРЖАВЕН ЗАВОД ЗА РЕВИЗИЈА  
ENTI SHËTETËROR I REVIZIONIT  
STATE AUDIT OFFICE

## ПРИРАЧНИК

### ЗА РЕВИЗИЈА НА УСОГЛАСЕНОСТ

Скопје, јуни 2022

## СОДРЖИНА

Листа на користени кратенки:.....	6
ВОВЕД.....	7
1. ОСНОВИ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ.....	9
1.1. Ревизија на усогласеност и ревизорските стандарди.....	9
1.2. Принципи и стандарди за ревизија на усогласеност.....	11
1.3. Мандатот за вршење на ревизија.....	12
1.4. Карактеристики на ревизија на усогласеност.....	15
1.5. Различни видови на ревизија на усогласеност .....	17
1.6. Елементи на ревизијата на усогласеност .....	18
1.6.1. Соодветни прописи и критериуми.....	18
1.6.2. Предмет на ревизија.....	20
1.6.3. Трите страни во ревизијата на усогласеност .....	22
1.6.4. Уверување во ревизијата на усогласеност .....	23
1.6.5. Различни начини на спроведување на ревизија на усогласеност ..	25
1.7. Принципи на ревизијата на усогласеност.....	29
1.7.1. Општи принципи.....	29
1.8. Контрола на квалитет .....	31
1.8.1. Процесот на ревизија на усогласеност.....	35
2. ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА .....	40
2.1. Почетни разгледувања/размислувања и планирање на ревизијата....	40
2.2. Трите нивоа на планирање во ВРИ за ревизија на усогласеност .....	45
2.3. Генерално планирање на ревизија на усогласеност на ниво на ВРИ – стратешко планирање.....	47
2.4. Одредување и приоритети за предмет на ревизија на усогласеност на ниво на ВРИ.....	48
3. ПЛАНИРАЊЕ НА ГОДИШНО НИВО НА РЕВИЗИИ НА УСОГЛАСЕНОСТ.....	54
3.1. Компоненти на годишниот план за ревизија на усогласеност.....	54
3.2. Планирање на поединечно ниво на ревизија на усогласеност (на ниво на ревизорски тим/сектор кој е надлежен за спроведување на ревизија на усогласеност).....	55

3.3. Процес на планирање.....	56
3.3.1. Одредување на предмет на ревизија на усогласеност.....	58
3.3.2. Одредување на ревизорски критериуми и формулирање на ревизорски прашања .....	60
3.3.3. Одредување на опфат на ревизија на усогласеност .....	63
3.3.4. Одредување на целните корисници и одговорна страна во ревизијата на усогласеност.....	65
3.3.5. Разбирање на субјектот .....	66
3.3.6. Разбирање на контролното опкружување и системот на внатрешни контроли и проценка на контролното опкружување .....	68
3.3.7. Проценка на ризици кај предметот на ревизија/субјектот на ревизија - спроведување на постапки за проценка на ризици и проценување на ризици од материјална неусогласеност .....	71
3.3.8. Разгледувања на ризици од измами .....	74
3.3.9. Одредување на степенот на доверба во внатрешните контроли ..	77
3.3.10. Одредување на нивото на материјалност во фазата на планирање .....	80
3.3.11. Дизајнирање на ревизорска програма и ревизорски план .....	84
4. СПРОВЕДУВАЊЕ НА РЕВИЗОРСКИ ПОСТАПКИ ЗА ОБЕЗБЕДУВАЊЕ НА РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗИ.....	87
4.1. Ревизорски докази .....	87
4.1.1. Доволност (квантитет) на ревизорските докази.....	87
4.1.2. Соодветност (квалитет) на ревизорските докази .....	88
4.1.3. Други значајни аспекти во врска со ревизорските докази .....	89
4.2. Собирање ревизорски докази.....	90
4.2.1. Спроведување на ревизорски постапки .....	90
4.2.2. Спроведување на тестови на контроли.....	93
4.2.3. Спроведување на детални тестови.....	94
4.2.4. Метода на избор на примерок во ревизијата на усогласеност .....	95
4.2.5. Професионален скептицизам и професионално расудување при собирањето ревизорски докази .....	96
4.2.6. Постапување со неусогласености кои укажуваат на измама или незаконско постапување .....	97

4.3. Оценување на ревизорски докази.....	98
4.3.1. Природа и причини за грешки за неусогласеност .....	99
4.4. Проектирање и оценување на резултатите со избор на примерок.....	100
4.4.1. Евалуација на вкупните резултати од статистички избор на примерок.....	101
4.4.2. ....Евалуација на вкупните резултати од избор на примерок според ревизорско расудување.....	106
4.4.3. Документирање на наодите од ревизијата и утврдување на препораки .....	107
4.4.4. Користење на работата од други .....	110
4.4.5. Последователни настани.....	112
4.5. Известување за ревизорските наоди .....	112
5. ДОКУМЕНТАЦИЈА.....	113
5.1. Цели на документацијата .....	114
5.2. Природа и обем на документацијата .....	114
5.3. Работни белешки.....	115
5.4. Организирање и чување на документацијата.....	117
6. ИЗВЕСТУВАЊЕ.....	119
6.1. Поврзаност на процесот на известување со евалуација на материјални погрешни прикажувања.....	121
6.2. Фазата на известување треба да ги следи следните чекори.....	123
6.2.1. Основни правила за пишување на извештаи.....	123
6.2.2. ISSAI 4000 – Стандард за ревизија на усогласеност – барања кои се однесуваат на известувањето .....	125
6.2.3. Структура на извештај .....	126
6.3.1. Вовед .....	136
6.3.2. Извршно резиме .....	136
6.3.3. Критериуми и наоди на ревизија.....	137
6.3.4. Заклучок/мислење .....	137
6.3.5. Нагласување на прашања.....	140
6.3.6. Останати прашања.....	140

7. КОНТРОЛА И ОСИГУРУВАЊЕ НА КВАЛИТЕТ НА РЕВИЗИИТЕ .....	144
7.1. Контрола на квалитет .....	144
7.2. Осигурување на квалитет на ревизиите .....	148
КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА .....	150

Листа на користени кратенки:

---

INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions/ Меѓународна организација на врховни ревизорски институции.
ИНТОСАИ	Меѓународна организација на врховни ревизорски институции.
ISSAI	Standards of Supreme Audit Institutions/ Стандарди на врховните ревизорски институции
IFPP	The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements/ Рамката на професионални изјави на ИНТОСАИ
ВРИ	Врховна ревизорска институција
НДК	Национална даночна канцеларија
ДДВ	Данок на додадена вредност
ММФ	Меѓународен монетарен фонд
ДЗР	Државен завод за ревизија
МТВ	Министерството за транспорт и врски
СИК	Систем на интерни контроли
LEL	Долната граница на грешка
КЕ	Позната грешка
АМС	Системот за управување со ревизиите
Follow Up	Следење

---

## ВОВЕД

Почитувани колеги,

Пред Вас е Прирачникот за ревизија на усогласеност изготвен со цел да им помогне на ревизорите од Државниот завод за ревизија при спроведување на ревизијата на усогласеност со висок квалитет и да ја промовира професионалната компетентност во оваа област.

Овој прирачник е изготвен во согласност со Рамката за професионални објави на Меѓународната организација на врховни ревизорски институции (ИНТОСАИ)<sup>1</sup> кои се однесуваат на ревизијата на усогласеност, современите трендови во ревизорската професија како и најдобрите меѓународни и европски практики и искуства во оваа област.

Ревизијата на усогласеност е проценка за тоа дали се почитуваат одредбите од важечките закони, правила и прописи изготвени според законите и различните наредби и упатства издадени од надлежен орган. Оваа ревизија по својата природа промовира одговорност, добро владеење и транспарентност. Императив е ревизиите на усогласеност да се планираат, спроведуваат и известуваат на структуриран начин.

Овој Прирачник за ревизија на усогласеност е изготвен за да го олесни извршувањето на ревизиите на усогласеност според Меѓународните стандарди на Врховните ревизорски институции (ISSAI) и дава насоки како да се спроведе ревизијата на усогласеност.

Прирачникот овозможува при спроведување на ревизијата на усогласеност ревизорите да имаат единствен пристап во поодделните фази на ревизијата (планирање, извршување и известување), поттикнувајќи го професионалното расудување и скептицизам во целиот тек на ревизијата. На овој начин, ревизијата на усогласеност ќе обезбеди висок квалитет од извршените ревизии и јавна отчетност за употребата на средствата на граѓаните од аспект на законското користење на истите.

Прирачникот има за цел:

1. Да ги објасни главните концепти на ревизијата на усогласеноста и да ги поврзе со ревизорската практика и
2. Да обезбеди насоки за процесот, алатките и работните документи што може да се користат при планирање, спроведување и известување за ревизија на усогласеност врз основа на ISSAI.

---

<sup>1</sup> The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements IFPP

Ревизијата на усогласеност може да се спроведе како самостојна ревизија или како ревизија комбинирана со финансиска ревизија и/или ревизија на успешност. Овој прирачник главно содржи и објаснува ревизија на усогласеност како самостојна активност според барањата и објаснувањата во ISSAI 4000. Стандардот за ревизија на усогласеност ISSAI 4000 се заснова на основните принципи во ISSAI 100 и 400.



## 1. ОСНОВИ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ

### 1.1. РЕВИЗИЈА НА УСОГЛАСЕНОСТ И РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ

Согласно Рамката за професионални објави на Меѓународната организација на врховни ревизорски институции (ИНТОСАИ) (The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements IFPP) со кои се дефинираат **основните принципи за ревизија во јавниот сектор (ISSAI 100)**, дефинирани се три вида на ревизија во јавниот сектор: финансиска ревизија, ревизија на успешност и ревизија на усогласеност<sup>2</sup>.

Ревизија на усогласеност се фокусира на тоа дали одреден предмет на ревизија е во согласност со релевантните закони и прописи кои се утврдени како критериуми. Ревизијата на усогласеност се врши преку оценување на тоа дали активностите, финансиските трансакции и информации, во сите материјални аспекти, се во согласност со законите и прописите кои се релевантни за субјектот на ревизија. Овие закони и прописи може да вклучуваат правила, буџетски одлуки, политики, воспоставени кодекси, договорени услови или општи принципи со кои се регулира доброто финансиско управување во јавниот сектор и однесувањето на јавните службеници. Со **Основните принципи на ревизијата на усогласеност** содржани во ISSAI 400 поблиску се дефинира ревизијата на усогласеност како „независно оценување дали даден предмет на ревизија е во согласност со применливите прописи утврдени како критериуми. Ревизиите на усогласеност се извршуваат со оценување дали активностите, финансиските трансакции и информациите се во согласност, од сите материјални аспекти, со соодветните прописи кои го регулираат работењето на субјектот на ревизија<sup>3</sup>“.

Концептите и воспоставувањето ревизија се својствени за управувањето со јавните финансии, бидејќи управувањето со јавните средства претставува доверба. Ревизијата не е цел сама по себе, туку незаменлив дел од регулаторниот систем чија цел е да открие неусогласеност со прифатените стандарди и прекршување на принципите на законитост, ефикасност, ефективност и економичност на финансиското управување за да се овозможи корективна акција во поединечни случаи. Ова служи за да ги натера одговорните да ја прифатат одговорноста и дава можност да преземат чекори за да ги спречат таквите прекршувања или барем да ги отстранат.

Ревизијата во јавниот сектор е од суштинско значење за администрацијата на јавниот сектор, бидејќи на законодавните и надзорните тела, како и на оние кои се одговорни за управување и пошироката јавност им обезбедува информации и независна и

---

<sup>2</sup> ISSAI 100.22

<sup>3</sup> ISSAI 400.12

објективна оценка за спроведувањето и влијанието на владините политики, програми и активности.

Користењето на јавните средства е регулирано со закони и прописи, принципи, правила и стандарди, кои заедно ги сочинуваат важечките соодветни прописи. Од функционерите се очекува да постапат во најдобар интерес на јавноста со трошење на средствата за намените и во согласност со соодветните прописи.

Одговорност на органите во јавниот сектор и нивните именувани функционери е да бидат транспарентни за своите постапки и одговорни пред граѓаните за средствата кои им се доверени и добро да управуваат со тие средства<sup>4</sup>. Дали и како раководителите во јавниот сектор ги исполнуваат своите одговорности не е прашање на апсолутна доверба. Ревизијата на усогласеност игра важна улога во обезбедувањето дека принципите на транспарентност, отчетност и добро владеење се навистина исполнети.

Ревизијата на усогласеност промовира транспарентност преку обезбедување веродостојни извештаи за тоа дали јавните средства се користени во согласност со важечките прописи. Ја промовира одговорноста со пријавување на неусогласеност и прекршување на овластувањата. Оваа информација овозможува да се преземат корективни мерки и да се повикаат јавните службеници одговорни за нивните активности. Ревизијата на усогласеност промовира добро владеење преку идентификување на слабостите и неусогласеноста со законите и прописите, а исто така и преку проценка на однесувањето на службениците.

Овие принципи ја дефинираат и целта на ревизијата на усогласеност на јавниот сектор чија цел е да овозможи на ВРИ да оцени дали активностите на субјектите од јавниот сектор се во согласност со соодветните прописи кои го регулираат работењето на тие субјекти. Ова вклучува известување за степенот до кој субјектот на ревизија се придржува кон утврдените критериуми. Известувањето може да биде различно, од кратки стандардизирани мислења до разни видови на заклучоци, презентирани во кратка или долга форма. Ревизијата на усогласеност може да се однесува на регуларност (придржување кон формални критериуми, како што се релевантни закони, регулативи и договори) или соодветност (почитување на општите принципи што го регулираат здравото финансиско управување и однесувањето на јавните службеници). Иако регуларноста е главен фокус на ревизијата на усогласеност, соодветноста може да биде значајна во контекст на јавниот сектор, каде постојат одредени очекувања во врска со финансиското управување и однесувањето на службениците. Во зависност од мандатот на ВРИ, опфатот на ревизијата може да вклучува и аспекти на соодветност<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> ISSAI 400.16

<sup>5</sup> ISSAI 400.13

## 1.2. ПРИНЦИПИ И СТАНДАРДИ ЗА РЕВИЗИЈА НА УСОГЛАСЕНОСТ

Овој прирачник за ревизија на усогласеност се заснова на принципите, стандардите и насоките применливи за ревизија на усогласеност содржани во Рамката за професионални објави на ревизија на ИНТОСАИ (во натамошниот текст: Стандардите на ISSAI). Стандардите на ISSAI промовираат независна и ефективна ревизија, а исто така им обезбедуваат потребна поддршка на членовите на ИНТОСАИ заедницата во развивањето на сопствена методологија во согласност со националните регулативи и мандат.

Во следната табела се наведени принципите, стандардите и насоките вклучени во Рамката за професионално објави на INTOSAI применлива за стандардите за ревизија на усогласеност на ISSAI (одобрени во 2019 година).

БРОЈ	НАЗИВ	СОДРЖИНА
<b>Основачките принципи и предуслови за функционирање на ВРИ</b>		
INTOSAI – P 1	Декларацијата од Лима (2019)	Ги дефинира основните принципи на државната ревизија.
INTOSAI – P 10	Декларацијата од Мексико за независност на ВРИ (2019)	Наведува осум основни принципи за независност што произлегуваат од прогласувањето на Лима декларацијата.
INTOSAI – P 12	Вредностите и придобивките на ВРИ (2019)	12 принципи, вредности и придобивки од ВРИ да направи разлика (подобрување на квалитетот) во животот на граѓаните: Зајакнување на отчетноста, транспарентност и интегритетот на Владата и субјектите од јавниот сектор; Демонстрирање трајна релевантност за граѓаните, Парламентот и другите засегнати страни; ВРИ-организација за пример.
INTOSAI -P 20	Принципите на транспарентност и отчетност (2019)	Принципи за достапноста на информации за ВРИ, транспарентност во работните процеси и резултатите, отворена комуникација со медиумите и други, и да се биде видлив во јавноста.
<b>Основните принципи и стандарди релевантни за вршење ревизија</b>		
ISSAI 100	Основни принципи за ревизија во јавниот сектор (2019)	Обезбедуваат основни принципи за сите ревизии во јавниот сектор, за покривање на потребите на ISSAI, рамката и елементи на ревизија во јавниот сектор, организациски барања кои се однесуваат на контрола на квалитетот и етиката, целите на ревизиите во јавниот сектор, видовите на ревизија, улогите на ревизорот, наменети корисници, соодветни критериуми и како да се направи упатување на ISSAI.

БРОЈ	НАЗИВ	СОДРЖИНА
ISSAI 130	Кодекс на етика (2019)	Изјава за вредностите и начелата кои треба да ги водат ревизорите во секојдневната работа; како и етичките барања содржани во клучните зборови: интегритет, независност и објективност, компетентност, професионално однесување, доверливост и транспарентност.
ISSAI 400	Принципи за ревизија на усогласеност (2019)	Основните принципи на ревизија за усогласеност обезбедуваат рамка за вршење ревизија, општите принципи за ангажмани на ревизија на усогласеност и начелата поврзани со процесот на ревизија.
<b>Упатства за ревизија на усогласеност</b>		
ISSAI 4000	Стандардите и упатства за ревизија на усогласеност (2019)	Стандардот за ревизија на усогласеност (ISSAI 4000) развиен од Меѓународната организација на врховни ревизорски институции (INTOSAI) има за цел да промовира независна и ефективна ревизија и поддршка за членовите на INTOSAI во развојот на нивниот професионален пристап во согласност со нивниот мандат, како и со националните закони и регулативи.
ISSAI 4900	Упатство за надлежностите и критериумите кои треба да бидат земени предвид за аспекти на регуларноста и соодветноста во ревизијата на усогласеност	Целта на ова Упатство е да им обезбеди поддршка на ревизорите при идентификување на соодветни критериуми за регуларност и соодветност во ревизијата на усогласеност. Упатството дополнително ги објаснува разликите и односите меѓу концептите на регуларност и соодветност.

### 1.3. МАНДАТОТ ЗА ВРШЕЊЕ НА РЕВИЗИЈА

#### Закон за државната ревизија

Законот за државната ревизија дава мандат на Државниот завод за ревизија за вршење на финансиска ревизија, ревизија на усогласеност и ревизија на успешност. Ревизијата може да опфаќа истовремено спроведување на ревизија на финансиските извештаи и ревизија на усогласеност, како и посебна ревизија на усогласеност. Согласно законот, ревизијата на усогласеност е дефинирана како

испитување на финансиските трансакции кои претставуваат јавни приходи и јавни расходи во смисла на законско и наменско користење на средства.

Во рамки на својот законски мандат, Државниот завод за ревизија има слобода да ги избере и испита сите владини активности и активностите на субјектите од јавниот сектор од различни перспективи како и транспарентност во објавување на резултатите од спроведените ревизии со цел нивна достапност до јавноста.

### Однос на ревизијата на усогласеност со ревизијата на финансиските извештаи и ревизија на успешност

Во овој дел ќе ги истакнеме разликите помеѓу ревизијата на усогласеност, ревизијата на успешност и финансиската ревизија.

Карактеристики	Ревизија на усогласеност	Ревизија на успешност	Финансиска ревизија
<b>Цели</b>	<p>Целта на ревизијата на усогласеност на јавниот сектор е да овозможи на ВРИ да оцени дали активностите на субјектите од јавниот сектор се во согласност со соодветните прописи кои го регулираат работењето на тие субјекти. (ISSAI 400.13)</p> <p>Соодветните прописи може да вклучуваат правила, закони и прописи, буџетски одлуки, политики, воспоставени кодекси, договорени услови или општи принципи кои го регулираат доброто финансиско управување и однесувањето на јавните службеници во јавниот сектор. Поголем дел од соодветните прописи произлегуваат од основните премиси и одлуки на</p>	<p>Така како што се спроведува од страна на ВРИ, ревизијата на успешност претставува независно, објективно и доверливо испитување дали владините ветувања, системи, функции, програми, активности или организации, функционираат во согласност со принципите на економичност, ефикасност и ефективност и дали постои место за подобрувања. (ISSAI 300.9)</p> <p>Основната цел на ревизијата на успешност е да го промовира управувањето со економичноста, ефикасноста и ефективноста на конструктивен начин. Ревизијата на успешност секако придонесува и за отчетноста и транспарентноста. (ISSAI 300.12)</p>	<p>Целта на финансиска ревизија, преку собирање на доволни соодветни докази е да обезбеди разумно уверување за корисниците, во форма на ревизорско мислење и/или извештај за тоа дали финансиските извештаи или други форми на претставување на финансиски информации се објективни и/или во сите материјални аспекти претставени во согласност со применливата рамка за финансиско известување и законска рамка. (ISSAI 200.8)</p>

Карактеристики	Ревизија на усогласеност	Ревизија на успешност	Финансиска ревизија
	националното законодавство, но тие може да се утврдуваат на пониско ниво во организациската структура на јавниот сектор. (ISSAI 400.29)		
<b>Предмет</b>	Предметот на ревизија во ревизијата на усогласеност се дефинира со опфатот на ревизијата. Тоа може да бидат активности, финансиски трансакции или информации. Кај аранжманите со потврда за усогласеност порелевантно е фокусот да биде на информациите за предметот на ревизија, кои може да бидат изјави за усогласеност во согласност со воспоставената и стандардизирана рамка за известување. (ISSAI 100.30)	Предметот на ревизија во ревизијата на успешност се дефинира со целите на ревизијата и ревизорските прашања. Предмет на ревизија може да бидат конкретни програми, субјекти или фондови или одредени активности (со исход, резултати и учинок), постоечки состојби (вклучително причини и последици), како и нефинансиски и финансиски информации за било кој од овие елементи. Ревизорот го разгледува или оценува предметот на ревизија за да го утврди степенот до кој се или не се исполнети утврдените критериуми. (ISSAI 100.30)	Предмет на ревизија во финансиска ревизија е финансиската состојба, работењето, паричниот тек или други елементи кои се утврдуваат, разгледуваат и презентираат во финансиските извештаи. Информациите за предметот на ревизија се финансиските извештаи. (ISSAI 100.30)
<b>Неопходни квалификации на ревизорите</b>	Економија и право.	Економија, политички, социјални и општествени науки.	Сметководство и право.
<b>Пристап и методологија</b>	Стандардизирани или разновидни во зависност од тоа дали ревизијата се врши одделно или во врска со ревизија на финансиски извештаи.	Различни при различни ревизии во зависност од предметот и темата на ревизија.	Стандардизирани.
<b>Докази</b>	Заклучоци / мислења, кои обично ги исполнуваат стандардизираните	Различни типови, често од квалитативна природа. Доказите се убедливи наместо потврдни.	Финансиски извештаи, сметководствени документи, документи за овластување итн.

Карактеристики	Ревизија на усогласеност	Ревизија на успешност	Финансиска ревизија
	барања. Доказите имаат потврден карактер.		Доказите имаат потврден карактер.
<b>Ревизорски критериуми</b>	Дефинирани со закон и прописи помалку отворени за расудувањето на ревизорот.	Отворени за проценка на ревизорот и единствени за секоја ревизија во зависност од темата и предметот на ревизија.	Стандардизирани применливи за сите ревизии.
<b>Известување</b>	<p>Ревизиите на усогласеност може да бидат ангажмани со потврда или ангажмани со директно известување или двата ангажмани заедно. (ISSAI 100.30)</p> <p>Постандардизирана содржина вклучувајќи мислење за усогласеност со законите, прописите и правилата.</p>	<p>Ревизиите на успешност се вообичаено ангажмани со директно известување. (ISSAI 100/30).</p> <p>Во ангажманите со директно известување, ревизорот е тој кој го разгледува или оценува предметот на ревизија, земајќи ги во предвид ризикот и материјалноста. Исходот од разгледувањето на предметот на ревизија во однос на критериумите се презентира во ревизорски извештај, во форма на наоди, заклучоци, препораки или мислење. Ревизијата на предметот може, исто така, да обезбеди нови информации, анализи или согледувања. (ISSAI 100.29)</p> <p>Извештаите немаат периодичен карактер.</p>	<p>Финансиските ревизии се секогаш ангажмани со потврда, бидејќи се базираат на финансиски информации презентирани од страна на одговорните лица. (ISSAI 100.30)</p> <p>Периодичен извештај со стандардизирана содржина и мислење за финансиските извештаи.</p>

#### 1.4. КАРАКТЕРИСТИКИ НА РЕВИЗИЈА НА УСОГЛАСЕНОСТ

Ревизијата на усогласеност може да има широк опфат на предмет на ревизија и може да се извршува за да обезбеди разумно или ограничено уверување, користејќи неколку видови на критериуми, процедури за прибирање докази и формати за

известување. Ревизиите на усогласеност може да бидат ангажмани со потврда или со директно известување или двете одеднаш. Ревизорскиот извештај може да биде во долга или кратка форма, а заклучоците може да бидат изразени на различни начини: како единствена јасно напишана изјава за мислење за усогласеност или како подетален одговор за специфични ревизорски прашања<sup>6</sup>.

Ревизијата на усогласеност честопати претставува составен дел од мандатот на ВРИ за ревизија на субјекти од јавниот сектор. Ова е така бидејќи законите и другите соодветни прописи служат како главно средство со помош на кое законодавецот врши контрола на приходите и расходите, управувањето и остварување на правата на граѓаните на соодветно постапување во нивните релации со јавниот сектор. На субјектите од јавниот сектор им е доверено доброто управување со јавните средства. Телата од јавниот сектор и нивните назначени службеници имаат одговорност да бидат **транспарентни** за нивните активности и да им даваат **отчет** на граѓаните за средствата кои им се доверени, како и да практикуваат **добро управување** со тие средства<sup>7</sup>.

Ревизијата на усогласеност промовира **транспарентност** преку обезбедување на веродостојни извештаи за тоа дали и како се располага со средствата, дали се практикува управување и дали се почитуваат правата на граѓаните на соодветна постапка, како што налагаат соодветните прописи. Ревизијата на усогласеност промовира **отчетност** преку известување за отстапките и прекршувањата на соодветните прописи, за да може да се преземат корективни активности, а оние кои се одговорни да сносат одговорност за нивните постапки. Таа промовира добро раководење преку утврдување на слабостите и отстапките од законите и прописите, како и со оценување на соодветноста онаму каде нема доволно или има несоодветни закони и прописи. Измамата и корупцијата се, по својата природа, елементи спротивставени на транспарентноста, отчетноста и доброто управување. Затоа ревизијата на усогласеност промовира добро управување во јавниот сектор, имајќи го во предвид ризикот од измама во однос на усогласеноста<sup>8</sup>.

Во зависност од организациската структура на јавниот сектор и мандатот на ВРИ, ревизијата на усогласеност може да ги опфати сите нивоа на власт: централна, регионална и локална. Ревизии на усогласеност на приватни субјекти се исто така можни, а истите се фокусираат за приходите на даночните обврзници, а за расходите, на оние кои се вклучени во управувањето со јавен имот или услуги, на пример, преку договори за партнерство или како приматели на јавни грантови или субвенции<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> ISSAI 400.15

<sup>7</sup> ISSAI 400.16

<sup>8</sup> ISSAI 400.17

<sup>9</sup> ISSAI 400.18



## 1.5. РАЗЛИЧНИ ВИДОВИ НА РЕВИЗИЈА НА УСОГЛАСЕНОСТ

Ревизијата на усогласеност може да биде дел од комбинирана ревизија, која може, исто така, да вклучува и други аспекти. Иако постојат други можности, ревизијата на усогласеност, генерално се врши:

- заедно со ревизија на финансиски извештаи, или
- како посебна ревизија и
- во комбинација со ревизија на успешност.

### **Ревизија на усогласеност заедно со ревизија на финансиски извештаи**

Законодавната власт, како елемент на јавниот демократски процес, ги утврдува приоритетите за приходи и расходи во јавниот сектор, како и за пресметка и распределба на расходите и приходите. Главните постулати на законодавните тела и одлуките кои тие ги донесуваат, се извор на надлежности кои управуваат со паричниот тек во јавниот сектор. Усогласеноста со таквите надлежности сочинува поширока перспектива заедно со ревизијата на финансиски извештаи во извршувањето на буџетот<sup>10</sup>.

Ревизијата на усогласеност со релевантните надлежности честопати претставува важен дел од мандатот на ВРИ, каде таа се комбинира со ревизијата на финансиски извештаи, како дел од известувањето за извршувањето на јавните буџети.

Законите и прописите се важни и за ревизијата на усогласеност и за ревизијата на финансиски извештаи. Кои закони и прописи се применуваат во секоја област зависи од целта на ревизијата. Ревизијата на усогласеност претставува независно оценување за тоа дали дадениот предмет на ревизија е во согласност со применливите соодветни прописи утврдени како критериуми. Таа се фокусира на добивање доволно и соодветни докази во врска со усогласеноста со тие критериуми. Ревизијата на финансиски извештаи има за цел да разграничи дали финансиските извештаи на засегнатиот субјект се подготвени во согласност со применливата рамка за финансиско известување, како и да се обезбедат доволно и соодветни ревизорски докази во врска со законите и прописите кои имаат директно и материјално влијание врз финансиските извештаи. Додека во ревизијата на финансиски извештаи се релевантни само оние закони и прописи кои имаат директно и материјално влијание врз финансискиот извештај, во ревизијата на усогласеност било кои закони и прописи релевантни за предметот на ревизија може да бидат релевантни за ревизијата.

---

<sup>10</sup>ISSAI 400.21 -23

## **Ревизија на усогласеност како посебен вид на ревизија**

Ревизиите на усогласеност може, исто така, да се планираат, извршуваат и да се известува за истите одделно од ревизијата на финансиски извештаи и ревизијата на успешност. Ревизиите на усогласеност може да се извршуваат одделно, на редовна или ad hoc основа, како различни и јасно дефинирани ревизии, секоја од нив поврзана со посебен предмет на ревизија.

## **Ревизија на усогласеност како дел од ревизија на успешност**

Во случај кога ревизијата на усогласеност е дел од ревизија на успешност, на усогласеноста се гледа како на еден од аспектите на економичност, ефикасност и ефективност. Неусогласеноста може да биде причина за, објаснување за или последица од состојбата на активностите кои се предмет на ревизијата на успешност. Во комбинираните ревизии од овој вид, ревизорите треба професионално да расудуваат за да одлучат дали главен фокус на ревизијата е успешноста или усогласеноста и дали да се применуваат ISSAIs за ревизија на успешност, ревизија на усогласеност или и двете.

## **1.6. ЕЛЕМЕНТИ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ**

### **1.6.1. Соодветни прописи и критериуми<sup>11</sup>**

Елементите на ревизијата на јавниот сектор се опишани во ISSAI 100. Во овој дел ќе се задржиме на дополнителните елементи кои се релевантни за ревизија на усогласеност, а кои треба да ги идентификува ревизорот пред почетокот на ревизијата.

Соодветните прописи се најосновниот елемент на ревизијата на усогласеност, бидејќи структурата и содржината на прописите ги даваат критериумите за ревизија и со тоа ја формираат основата за тоа како ќе се одвива ревизијата согласно одреден ангажман.

Соодветните прописи може да вклучуваат правила, закони и под законски акти, буџетски одлуки, политики, воспоставени кодекси, договорени услови или општи принципи кои го регулираат доброто финансиско управување и однесувањето на јавните службеници во јавниот сектор. Поголем дел од соодветните прописи произлегуваат од основните премиси и одлуки на националното законодавство, но тие може да се утврдуваат и на пониско ниво во организациската структура на јавниот сектор.

Степенот на работата на ревизорот за да добие доволно разбирање за правната и регулаторната рамка ќе зависи од природата и сложеноста на законите и

---

<sup>11</sup> ISSAI 400.28-32

прописите. Сепак, ревизорот треба да ги разбере само деловите од законодавството кои се релевантни за одредена ревизорска задача. Во сите случаи, субјектот кој е предмет на ревизија ја задржува одговорноста за обезбедување усогласеност со важечките закони и прописи.

Поради многубројноста и разновидноста на соодветните прописи, истите може да имаат противречни одредби и да подлежат на различни толкувања. Поради тоа, соодветни прописи од пониско ниво може да не се во согласност со барањата или ограничувањата на важечкото законодавство и може да има недоречености во законите. Поради тоа, за да се оцени усогласеноста со соодветните прописи во јавниот сектор, потребно е соодветно познавање на нивната структура и содржина. Ова е особено важно кога станува збор за идентификување на ревизорските критериуми, затоа што изворите на критериуми можат самите да бидат дел од ревизијата кога се одредува опфатот на ревизијата и кога се подготвуваат наодите од ревизијата.

Критериумите се мерила кои се користат за доследна и рационална проценка или одмерување на предметот на ревизија. Ревизорот ги идентификува критериумите врз основа на релевантните надлежности. За да бидат соодветни, критериумите на ревизијата на усогласеност мора да бидат релевантни, сигурни, целосни, објективни, разбирливи, споредливи, прифатливи и достапни. Без рамката за упатување што ја обезбедуваат соодветните критериуми, секој заклучок е подложен на посебно толкување и погрешно разбирање.

Критериумите мора да бидат релевантни, целосни, доверливи, неутрални, разбирливи, корисни, споредливи, прифатливи и достапни<sup>12</sup>.

При спроведување на ревизии на усогласеност, критериумите може многу да се разликуваат од ревизија до ревизија. Критериумите може да бидат вклучени во самиот извештај или извештајот може да упатува на критериумите доколку тие се содржани во тврдењето од раководството или на друг начин се достапни од лесно достапен и доверлив извор. Која од овие опции и да се избере, важно е јасно да се идентификуваат критериумите во ревизорскиот извештај за усогласеност, за да можат корисниците на извештајот да ја разберат основата за работата и заклучоците на ревизорите.

Критериумите треба да им бидат достапни на наменетите корисници за да им овозможат да разберат како предметот е оценет или измерен. Без референтната рамка предвидена со соодветни критериуми, секој заклучок е отворен за индивидуално толкување и недоразбирање. Корисниците треба да можат да коментираат за критериумите за ревизија пред да започне ревизијата, за да се

---

<sup>12</sup> ISSAI 4000.118

уверат дека ревизијата ќе го има посакуваниот ефект. Особено за критериумите за правилност, комуникацијата со наменетите корисници може да спречи занемарување на резултатите од ревизијата во дискусијата за критериумите кога се известуваат заклучоците.

ISSAI-те често ја нагласуваат потребата од примена на соодветни критериуми при оценување на аспектите на регуларноста и правилноста на ентитетот. Причината е што квалитетот на ревизорското мислење или заклучок во ревизиите на усогласеност во голема мера зависи од тоа како ревизорите ги воспоставуваат и применуваат ревизорските критериуми во нивната работа. Од ревизорите се очекува да спроведат соодветна проценка на ризикот за да утврдат кои барања за усогласеност најверојатно ќе бидат прекршени и, врз основа на таа проценка, да дизајнираат и спроведат процедури за откривање на такви случаи. Ревизорите користат професионално расудување при определувањето и примената на критериумите.

Два вида критериуми се потребни во стандардите за усогласеност според рамката ISSAI: оние кои се засноваат на воспоставените овластувања како регуларност и оние кои ги опфаќаат аспектите на правилноста.

Генерално, ревизијата на усогласеност опфаќа оценување на усогласеноста со формалните критериуми, како што се законите за овластување, регулативи издадени според рамковно законодавство и други релевантни закони, прописи и договори, вклучително и буџетски закони (регуларност). Кога отсутствуют формални критериуми или постојат очигледни недостатоци во законодавството во врска со нивната примена, ревизиите може, исто така, да ја проверат усогласеноста со општите принципи кои го регулираат здравото финансиско управување и однесувањето на јавните службеници (соодветност). Соодветни критериуми се потребни и во ревизиите кои се фокусираат на регуларноста и во ревизиите кои се фокусираат на соодветноста. Соодветни критериуми за ревизијата на усогласеност на соодветноста се или општо прифатени принципи или национална или меѓународна добра пракса. Во некои случаи тие може да бидат некодифицирани, имплицитни или засновани на најважните принципи на законот.

### **1.6.2. Предмет на ревизија**

Предметот на ревизијата на усогласеност е дефиниран во опфатот на ревизијата. Може да биде во форма на активности, финансиски трансакции или информации. За целите на ангажманите за усогласеност со потврда, порелевантно е да се идентификуваат информациите за предметот на ревизија, кои може да бидат изјава

за усогласеност подготвена во согласност со утврдената и стандардизирана рамка за известување<sup>13</sup>.

Предметот зависи од мандатот на ВРИ, релевантните надлежности и опфатот на ревизијата. Оттука, содржината и опфатот на предметот на ревизијата на усогласеност може во голема мера да варира. Предметот на ревизија може да биде општ или специфичен. Некои видови на предмет се квантитативни и честопати лесно може да се измерат (на пример, плаќања кои не задоволуваат одредени услови), додека пак други се квалитативни и субјективни по својата природа (на пример, однесување или придржување до процедурални барања).<sup>14</sup>

Предметот зависи од мандатот на ВРИ, релевантните органи кои управуваат со ентитетот и обемот на ревизијата. Затоа, во зависност од мандатот и овластувањата, содржината и опфатот на ревизијата на усогласеноста предметот може многу да се разликува. Предметот се однесува на информацијата, состојбата или активноста што се мери или оценува во однос на одредени критериуми. Соодветен предмет може да се идентификува и е способен за доследна евалуација или мерење според критериумите, така што може да се подложи на постапки за собирање на доволно и соодветни ревизорски докази за поддршка на ревизорското мислење или заклучок. Дефиницијата дека: „Предметот зависи од мандатот на ВРИ, релевантните органи и опфатот на ревизијата“, значи дека кога ревизорите планираат ревизија на усогласеност, тие обично започнуваат со поголем предмет, како што е ентитетот, но како што стануваат поупатени во текот на процесот, тие може да ја модифицираат темата и опфатот на пофокусирана ревизија, што ќе ги направи резултатите позначајни за корисниците.

Предметот може да има различни карактеристики во зависност од целта на ревизијата и опфатот на ревизијата. За ангажманите за потврдување (атестирање) за усогласеност порелевантно е да се идентификуваат информациите за предметот, што може да биде изјава за усогласеност подготвена во согласност со воспоставена рамка за стандардизирано известување. Предметот и релевантните критериуми за ревизијата може да се веќе дефинирани со мандатот на ВРИ или националното законодавство. Некои ВРИ имаат мандатни барања или мора да вршат ревизии на барање од парламентот, додека други ВРИ имаат дискреција да го изберат покривањето на ревизиите за усогласеност. Како се избира предметот има влијание врз ревизорскиот пристап кога станува збор за ревизорски докази и ресурси<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> ISSAI 400.33

<sup>14</sup> ISSAI 400.34

<sup>15</sup> ISSAI 4000.43

### 1.6.3. Трите страни во ревизијата на усогласеност<sup>16</sup>

Ревизијата на усогласеност се базира на однос меѓу три страни, во кој **ревизорот** има за цел да обезбеди доволни и соодветни ревизорски докази за да донесе заклучок со кој ќе се зголеми степенот на доверба на **корисниците**, покрај **одговорната страна**, за мерката или проценката на предметот на ревизија во однос на критериумите.

Во ревизијата на усогласеност, **ревизорот** е одговорен да ги идентификува елементите на ревизијата, да оцени дали одреден предмет на ревизија е во согласност со утврдените критериуми и да издаде извештај за ревизијата на усогласеност.

**Одговорна страна** е извршната власт и / или нејзината основна хиерархија на јавни службеници и субјекти одговорни за управување со јавни средства и вршење на овластувања под контрола на законодавниот дом. Одговорната страна во ревизијата на усогласеност е одговорна за предметот на ревизијата.

**Корисници** се поединци, организации или групи за кои ревизорот го подготвува ревизорскиот извештај. Во ревизијата на усогласеност, под корисници главно се подразбира законодавната власт како претставник на народот, кој е крајниот корисник на ревизорските извештаи. Законодавството донесува одлуки и поставува приоритети во врска со пресметката и намената на приходите и расходите во јавниот сектор. Главен корисник во ревизијата на усогласеност честопати е субјектот кој ги издал надлежностите идентификувани како ревизорски критериуми.

Односот меѓу трите страни треба да се гледа во контекст на секоја ревизија и може да биде различен во ангажманите со директно известување наспроти ангажманите со потврда. Дефиницијата за трите страни може, исто така, да се разликува според инволвираните субјекти од јавниот сектор.

---

<sup>16</sup> ISSAI 400.35-39



Слика бр. 1 Трите страни во ревизијата на усогласеност

#### 1.6.4. Уверување во ревизијата на усогласеност <sup>17</sup>

Ревизорот извршува процедури за намалување или управување со ризикот од донесување погрешни заклучоци, признавајќи дека, како резултат на инхерентните ограничувања во сите ревизии, ниту една ревизија не може да обезбеди апсолутно уверување за состојбата на предметот на ревизија. Ова треба да се соопшти на транспарентен начин. Во повеќето случаи, ревизијата на усогласеност не ги опфаќа сите елементи на предметот на ревизија, но се потпира на степенот на квалитативен или квантитативен избор на примерок.

Ревизијата на усогласеност извршена со обезбедување на уверување ја подобрува довербата на корисниците во информациите обезбедени од ревизорот или друга страна.

Во ревизијата на усогласеност постојат **две нивоа на уверување**: **разумно уверување**, кое пренесува дека, според мислењето на ревизорот, предметот на ревизија е или не е во согласност, во сите материјални аспекти, со наведените критериуми; и **ограничено уверување**, кое пренесува дека ревизорот не утврдил ништо што би можело да го увери дека предметот на ревизија не е во согласност со критериумите. И двете уверувања, разумното и ограниченото, се можни во ангажманите со директно известување и потврда во ревизијата на усогласеност.

<sup>17</sup> ISSAI 400.41 и 42

Секоја ревизија на усогласеност е ангажман за уверување. Ревизорот го избира нивото на уверување врз основа на потребите на целните корисници. Ревизорскиот извештај обезбедува или разумно или ограничено уверување<sup>18</sup>.

Секој ангажман за уверување е ангажман за потврдување или ангажман за директно известување. Ангажманот за директно известување и ангажманот за потврдување се разликуваат врз основа на тоа кој го подготвува и одмерува/евалуира предметот на ревизија. Предметот на ревизија може да биде дефиниран со мандатот или избран од страна на ВРИ.

Независно од карактеристиките на ангажманот, ревизорските критериуми може да вклучат и регуларност и соодветност.

Разумното уверување е високо, но не и апсолутно. Ревизорскиот заклучок се изразува позитивно на тој начин што пренесува дека, според ревизорското мислење, предметот е или не е во согласност, во сите материјални аспекти, со применливите критериуми или, каде што е релевантно, дека информациите за предметот на ревизија обезбедуваат реална и објективна слика во согласност со применливите критериуми<sup>19</sup>.

Вообичаено, разумното уверување бара повеќе ревизорски докази од ограниченото уверување, што често подразбира проширени ревизорски постапки, на пример, во случај на проценка на ризик, подобро разбирање на опкружувањето на субјектот, проценка на дизајнот на системот на внатрешни контроли итн.

Кога се дава ограничено уверување, ревизорскиот заклучок наведува дека, врз основа на спроведените постапки, ништо не го привлечно вниманието на ревизорот да го наведе да поверува дека предметот на ревизија не е во согласност со применливите критериуми. Меѓутоа, доколку ревизорот верува дека предметот на ревизија не е во согласност со критериумите, тој/таа треба да изврши ограничени постапки за да заклучи дали предметот на ревизија е во согласност со критериумите или не.

Постапките извршени во ревизијата за ограничено уверување се ограничени во споредба со тоа што е потребно за да се добие разумно уверување, но се очекува нивото на уверување, според професионалното расудување на ревизорот, да биде од значење за целните корисници. Извештајот за ограничено уверување укажува на ограничената природа на уверувањето кое е обезбедено<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> ISSAI 4000.30-42

<sup>19</sup> ISSAI 100.33

<sup>20</sup> ISSAI 100.33



### 1.6.5. Различни начини на спроведување на ревизија на усогласеност

ISSAI 4000 ги објаснува клучните размислувања што се применуваат кога ВРИ спроведуваат ревизии на усогласеност како самостојни ангажмани. Овој Прирачник ги опфаќа - процесот на ревизија на усогласеноста како што е објаснето во ISSAI 4000 - различните начини за спроведување на ревизија на усогласеност.

Ревизијата на усогласеност може да се категоризира како два различни типа на ревизорски ангажмани: ангажмани за потврдување (атестирање) и ангажмани за директно известување<sup>21</sup>.

Во **ангажманот за потврдување (атестирање)**, одговорната страна, т.е. субјектот го мери предметот според критериумите и ги презентира информациите за предметот, за кои ревизорот потоа собира доволни и соодветни ревизорски докази за да обезбеди разумна основа за искажување заклучок. Ангажманите за атестирање можат да бидат и разумни и ограничени ангажмани за уверување.

Во **ангажманот за директно известување**, ревизорот е тој кој го разгледува или оценува предметот на ревизија во однос на критериумите. Ревизорот е одговорен за давање информации за предметот на ревизија. Ревизорот го избира предметот на ревизија и критериумите, земајќи ги во предвид ризикот и материјалноста. Со разгледување на доказите за предметот на ревизија наспрема критериумите, ревизорот може да формира заклучок. Заклучокот се изразува во форма на наоди, одговори на специфични ревизорски прашања, препораки или мислење<sup>22</sup>.

Секој ангажман за уверување (или разумен или ограничен) е или ангажман за атестирање или ангажман за директно известување. Ангажманите за директно известување и ангажманите за атестирање се разликуваат врз основа на тоа кој ја подготвува и мери/евалуира предметната материја. Предметот може да биде или наведен во мандатот или избран од ВРИ<sup>23</sup>.

Разликата помеѓу двата типа на ревизија е поврзана со информациите за предметот и опфатот и се однесува на дефиницијата за ревизија.

Предмет на ревизија на усогласеност може да биде активности, финансиски трансакции или информации. Во ангажманите за потврдување (атестирање), ревизорот ги потврдува информациите за предметот, што може да биде изјава за усогласеност во согласност со воспоставена и стандардизирана рамка за известување<sup>24</sup>. Овде критериумите за ревизија се имплицитно дадени со презентација на информациите за предметот. Во овие случаи, ревизорот треба да ги идентификува релевантните критериуми за ревизија за да извлече заклучоци за

---

<sup>21</sup> ISSAI 100.24

<sup>22</sup> ISSAI 100.29

<sup>23</sup> ISSAI 4000.31

<sup>24</sup> ISSAI 100.30

точноста на критериумите имплицитно дадени во информациите за предметната материја од одговорната страна<sup>25</sup>.

Според ISSAI, ревизиите за усогласеност се вршат со проценка дали активностите, финансиските трансакции и информациите се усогласени, во сите материјални аспекти, со критериумите на субјектот кој е предмет на ревизија. Ова може да се покаже со пример кој се надоврзува на иста тема и опфат, во различни средини.

	Земја X	Земја Y
Одговорна страна	Национална даночна канцеларија (НДК) на Земја X	Националната даночна канцеларија (НДК) на земјата Y
Предмет на ревизија	Даночни приходи на данокот на додадена вредност (ДДВ)	Даночни приходи на данокот на додадена вредност (ДДВ)
Содржина	Финансиски информации поврзани со ДДВ	Финансиски информации поврзани со ДДВ
Информации	Приходи од ДДВ	Приходи од ДДВ
Критериуми	Закон за ДДВ и други закони и прописи со кои се регулира наплатата на даноци	Закон за ДДВ и други закони и прописи со кои се регулира наплатата на даноците
Корисник	Парламентот	Парламентот

Сега да погледнеме кој ги создава информациите за предметот и како тоа влијае на ревизијата. Постојат две можни сценарија, кои водат или до ангажман за атестирање или до ангажман за директно известување.

### Ангажман за потврдување (атестирање)

#### Сценарио 1: Земја X

Националната даночна канцеларија (НДК) на земјата X поднесе извештај до парламентот во врска со наплатата на даноците. Информациите за предметот се произведени од одговорната страна и презентирани на корисниците во форма на извештај (оваа информација може да биде и во форма на изјава, статистика итн.). Кога службениците ги изработувале информациите за предметот, тие биле обврзани да го следат релевантното законодавство и другите закони и прописи кои ги регулираат овие даноци.

<sup>25</sup>ISSAI 4000.113

Стандардите упатуваат на производство на информации за предметот како „евалуација на предметот според критериумите“. Во оваа ситуација, Националната даночна служба веќе достави информации за предметот (евалуација) до Собранието, во форма на извештај. Службениците на одговорната страна со својот извештај изнесуваат експлицитни или имплицитни тврдења (тврдења) дека информацијата (оценката) за приходот од ДДВ (предметот) е вистинита и правична во согласност со законите и прописите (критериумите).

Улогата на ревизорот во ова сценарио е да го потврди тврдењето - изразено во форма на заклучок или мислење - за тоа дали тврдењето дадено од одговорната страна за оценката што ја дала е точно или не и дали службените лица навистина ги следеле законите и прописите како што тврдат (експлицитно или имплицитно). Овој заклучок ја зголемува довербата на парламентот за извештајот (информации за предметот) што го добил.

### Ангажман за директно известување

#### Сценарио 2: Земја Y

Националната даночна канцеларија (НДК) на земјата Y не објавува извештаи за наплата на даноци. Некои статистички податоци се дадени на нејзината веб-страница, но тие обично се застарени и не се детални. НДК е дел од општиот буџетски систем и поради рамката за финансиско управување не произведува посебен сет на финансиски извештаи. Поради начинот на кој се подготвуваат завршните сметки, не е можно да се изолираат даночните приходи собрани од НДК од даночните приходи од други извори. Неодамна, Парламентот на земјата Y расправаше за иницијатива за реформи што има за цел да го подобри собирањето даноци од ДДВ. Раководството на ВРИ одлучи да подготви ревизорски извештај за приходите од ДДВ и да го достави до Парламентот.

Во сценариото дадено погоре, ниту една информација за предметот (а со тоа и никакво тврдење) не е достапна од одговорната страна, и покрај потребата од овие информации. Затоа, ВРИ преку својата ревизија одлучи да ги достави информациите до корисниците. Ревизијата директно ќе ги оцени приходите од ДДВ (предметот) врз основа на критериуми и ќе донесе заклучок. Врз основа на оценката на предметот од страна на ревизорот, ВРИ го подготвува ревизорскиот извештај и го доставува до Парламентот.

Оваа форма на ревизија се нарекува „директно известување“. Во ангажманот за директно известување, ревизијата е спроведена директно на темата, наместо на информациите за предметната материја.

Во ангажманот за директно известување за обезбедување разумно уверување, ревизорскиот заклучок го изразува ставот на ревизорот дали предметот на ревизија е или не е во согласност со применливите критериуми во сите материјални аспекти.

Кога се обезбедува ограничено уверување, заклучокот пренесува дека ништо не го привлечно вниманието на ревизорот да го наведе дека наодите не се во согласност со ревизорските критериуми. Кога ревизорот ќе увиди случаи на неусогласеност, заклучокот треба да го пренесе истото.

Во ангажманот за потврдување, одговорната страна го одмерува предметот на ревизија наспроти критериумите и презентира информации во врска со истиот, за кои потоа ревизорот собира достаточни и соодветни ревизорски докази да обезбеди разумна основа за формирање заклучок. Заклучокот се изразува во форма на наоди, заклучоци, препораки или мислење<sup>26</sup>.

Во ангажманот за потврдување со разумно уверување, заклучокот на ревизорот го изразува ставот на ревизорот дали информациите за предметот на ревизија се или не се во согласност со применливите критериуми.

Во ангажманот за потврдување со ограничено уверување, ревизорот изјавува, врз основа на постапките кои се извршени, дека ништо не го привлечно неговото вниманието да се увери дека предметот на ревизија не е во согласност со применливите критериуми во сите материјални аспекти. Постапките кои се применуваат се ограничени во споредба со она што е неопходно за да се обезбеди разумно уверување.

---

<sup>26</sup> ISSAI 100.29

## 1.7. ПРИНЦИПИ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ

### 1.7.1. Општи принципи

Општите принципи даваат насоки за одредени аспекти на ревизијата на усогласеност кои се релевантни во текот на целиот ревизорски процес.

#### Професионално расудување и скептицизам

Ревизорите треба да ја планираат и спроведат ревизијата со професионален скептицизам и да користат професионално расудување во текот на целиот процес на ревизија<sup>27</sup>.

Термините „професионален скептицизам“ и „професионално расудување“ се релевантни за формулирање на барањата во поглед на одлуките на ревизорот за одреден тек на дејствување. Тие го одразуваат ставот на ревизорот, кој мора да вклучува преиспитување.

Ревизорот мора да применува професионално расудување во сите фази од процесот на ревизија. Концептот се однесува на примена на релевантна обука, знаење и искуство, во рамки на контекстот од ревизорските стандарди, за да може да донесе информирани одлуки за соодветниот тек на дејствување во дадени околности на ревизијата.

При спроведување на ревизии на усогласеност, важно е да се има способност да се разбере и анализира структурата и содржината на јавните органи, потребите на јавноста и недостатоците во законодавството. Ревизорите со доволно знаење и искуство можат да применат професионални ревизорски концепти во пристапот кон позната или непозната тема.

Професионалното расудување е вештина што ревизорот ја стекнува со текот на времето и само по стекнувањето на оваа вештина може да примени професионално расудување. Ревизорите ја стекнуваат оваа вештина со добивање на соодветна обука и искуство. Затоа примената на професионалното расудување значи и примена на обуката, умешноста и искуството на ревизорот. И само ревизор со обука, знаење и искуство специфично за дадена околност се очекува да спроведе разумно професионално расудување во таа околност. Накратко, професионалното

---

<sup>27</sup> ISSAI 400.43

расудување се заснова на околности и не се очекува секој ревизор да биде компетентен за секоја задача.

Професионалниот скептицизам е став кој вклучува одржување на отворено и објективно расудување преку претпазливост за условите што може да укажуваат на можна неусогласеност поради грешка или измама. Професионалниот скептицизам е од суштинско значење кога се оценуваат ревизорските докази кои се контрадикторни со други веќе добиени ревизорски докази и информации што ја доведуваат во прашање веродостојноста на ревизорските докази, како што се документите и одговорите на прашања<sup>28</sup>.

Спроведувањето на професионален скептицизам е неопходно за да се осигури дека ревизорот избегнува лична пристрасност и да се увери дека ревизорот не генерализира претерано кога донесува заклучоци од набљудувањата. Дополнително, ревизорот ќе постапува рационално врз основа на критичка проценка на сите собрани докази.

Ревизорот одржува став на професионален скептицизам со цел да биде внимателен на условите, околностите и информациите што може да укажуваат на постоење на материјална неусогласеност и критички да ги оцени ревизорските докази.



Слика 2. Професионално расудување и скептицизам

<sup>28</sup> ISSAI 4000.71

## 1.8. КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ

**Ревизорите треба да преземат одговорност за целокупниот квалитет на ревизијата<sup>29</sup>.**

Ревизорот е одговорен за извршувањето на ревизијата и треба да спроведува процедури за контрола на квалитетот во текот на целиот процес на ревизија. Таквите процедури треба да се насочени кон осигурување дека ревизијата е во согласност со применливите стандарди и дека заклучокот или мислењето во ревизорскиот извештај е дадено соодветно на дадените околности.

**Согласно ISSAI 4000.80, ВРИ е одговорна за севкупниот квалитет на ревизијата со цел да осигури дека ревизиите се спроведуваат во согласност со релевантни професионални стандарди, закони, регулативи и дека извештаите се соодветни на дадените околности.**

Контролата на квалитетот се однесува на тековните процеси кои се воспоставени за проверка на квалитетот на ревизијата за усогласеност во секоја фаза за да се осигура дека ревизијата е во согласност со важечките стандарди и дека ревизорскиот извештај, заклучок или мислење е соодветно во околностите. ВРИ треба да воспостави механизам за контрола на квалитетот како линиска функција за оваа намена. Ревизорските извештаи се издаваат само откако извештајот ќе ја помине оваа проценка.

Процедурите за контрола на квалитетот може да бидат надзор, прегледи, консултации и соодветна обука и да ги покриваат фазата на планирање, извршување и известување. Целокупниот квалитет на ВРИ зависи од систем каде што улогите и одговорностите се јасно дефинирани.

Контролата на квалитетот вклучува разгледување дали ревизорскиот тим има доволна и соодветна компетентност да ја спроведе ревизијата, дали е способен да избира критериуми без пристрасност, има општ пристап до точни информации, ги разгледал достапните информации и имал доволно време да ја заврши задачата за ревизија.

Во рамките на процедурите за контрола на квалитетот, ВРИ може да има воспоставен систем за гаранција за квалитет за да се обезбеди севкупен квалитет на ревизијата. ВРИ гарантира дека се спроведуваат соодветни процедури и дека се вршат прегледи во текот на целиот процес на ревизија. Контролите на квалитетот се документирани во ревизорското досие.

---

<sup>29</sup> ISSAI 400.44

## Управување и вештини на ревизорскиот тим

**Ревизорите треба да имаат пристап до потребните вештини.** <sup>30</sup>

**ВРИ ќе се погрижи ревизорскиот тим колективно да ја има потребната професионална компетентност за да ја изврши ревизијата.** <sup>31</sup>

Поединците во ревизорскиот тим треба заедно да поседуваат знаење, вештини и експертиза, потребни за успешно да ја извршат ревизијата. Ова вклучува разбирање и практично искуство за видот на ревизијата што се спроведува, познавање на важечките стандарди и надлежности, разбирање на активностите на субјектот на ревизија и способност и искуство за примена на професионално расудување. Заедничко за сите ревизии е потребата да се вработуваат лица со соодветни квалификации, да се нуди развој и обука на вработените, да се подготвуваат прирачници и други насоки и упатства во пишана форма во врска со спроведувањето на ревизиите и да се доделуваат доволно ресурси за ревизијата. Ревизорите треба да ја одржуваат нивната професионална компетентност преку постојан професионален развој.

Во ревизиите може да се јави потреба од користење на специјализирани техники, методи или вештини од дисциплини кои не се достапни во рамките на ВРИ. Може да се ангажираат надворешни експерти на различни начини, на пример, да обезбедат знаење или да извршат специфични работи. Ревизорите треба да оценат дали експертите ја поседуваат потребната компетентност, способности и непристрасност и да утврдат дали нивната работа е соодветна за целите на ревизијата.

## Ревизорски ризик

**Ревизорите треба да го имаат во предвид ревизорскиот ризик во тек на целиот процес на ревизија** <sup>32</sup>.

Ревизиите треба да се спроведуваат на таков начин на кој ќе управуваат со или ќе го намалат ревизорскиот ризик до прифатливо ниво. Ревизорски ризик е ризикот дека ревизорскиот извештај – или поточно заклучокот или мислењето на ревизорот – е несоодветен во околностите на ревизијата.

Разгледувањето на ревизорскиот ризик е релевантно во ангажманите со потврда и директното известување. Ревизорот треба да земе во предвид три различни димензии на ревизорскиот ризик – инхерентен ризик, контролен ризик и ризик од

---

<sup>30</sup> ISSAI 400.45

<sup>31</sup> ISSAI 4000.85

<sup>32</sup> ISSAI 400.46



неоткривање – во врска со предметот на ревизија и форматот на известување, односно дали предметот на ревизија е квантитативен или квалитативен и дали ревизорскиот извештај треба да вклучува мислење или заклучок.

Релативната важност на овие димензии на ревизорскиот ризик зависи од природата на предметот на ревизија, дали ревизијата обезбедува разумно или ограничено уверување и дали е тоа ангажман со директно известување или ангажман со потврда.

Ревизорот го зема во предвид ризикот од измама во текот на ревизорскиот процес и треба да го документира резултатот од проценката.<sup>33</sup>

Ревизорот треба да го идентификува и процени ризикот од измама и да обезбеди достаточни и соодветни ревизорски докази во однос на проценетите ризици преку креирање и имплементација на соодветни одговори.

## Материјалност

**Ревизорите треба да ја имаат во предвид материјалноста во текот на целиот процес на ревизија<sup>34</sup>.**

Утврдувањето на материјалноста е предмет на професионално расудување и зависи од толкувањето на потребите на корисниците од страна на ревизорот. Одредено прашање може да се смета за материјално доколку познавањето на истото најверојатно би влијаело на одлуките на корисниците. Ова расудување може да биде поврзано со посебна ставка или група ставки заедно. Материјалноста честопати се разгледува во однос на вредноста, но има и други квантитативни и квалитативни аспекти. Инхерентните карактеристики на една ставка или група ставки може да го направат одредено прашање материјално по својата природа. Одредено прашање може, исто така, да се смета за материјално поради контекстот во кој се појавува.

Како што е наведено погоре, материјалноста во ревизијата на усогласеност има квантитативни и квалитативни аспекти, иако во генерална смисла квалитативните аспекти имаат поголема улога во јавниот сектор. Материјалноста треба да се разгледува за целите на планирањето, оценувањето на добиените докази и известувањето. При утврдувањето на материјалноста неопходно е да се разгледа дали за случаите на усогласеност или неусогласеност (потенцијална или потврдена) за кои се известило, би можело разумно да се очекува да влијаат врз одлуките што ги донесуваат корисниците. Фактори кои треба да се имаат во предвид во рамки на

---

<sup>33</sup> ISSAI 4000.58

<sup>34</sup>ISSAI 400.47

ова оценување на расудувањето се мандатните барања, јавниот интерес или очекувањата, специфични области на законодавен фокус, барањата и значително финансирање. Прашањата со пониска вредност или домен од оној на општото утврдување на материјалноста, како што е измамата, може исто така да се сметаат за материјални. Оценувањето на материјалноста бара сеопфатно професионално расудување од страна на ревизорот и е поврзано со опфатот на ревизијата.

## Документација

**Ревизорите треба да подготват доволно документација за ревизија <sup>35</sup>.**

Документацијата треба да се подготви во соодветно време и треба да обезбеди јасно разбирање на користените критериуми, опфатот на ревизијата, донесените одлуки, добиените докази и донесените заклучоци. Документацијата треба да биде доволно детална за да му овозможи на искусен ревизор, кој не е претходно запознаен со ревизијата, да го разбере следново: односот помеѓу предметот на ревизија, критериумите, опфатот на ревизијата, оценување на ризикот, ревизорската стратегија и ревизорскиот план и програма, временската рамка, опсегот и резултатите од извршените процедури; добиените докази како поткрепа на ревизорскиот заклучок или мислење; размислувањето за сите значајни работи кои бараат професионално расудување и поврзаните заклучоци. Ревизорот треба да подготви релевантна документација за ревизијата пред да се издаде ревизорскиот извештај, а документацијата треба да се чува одреден временски период.

Документацијата треба да биде доволна за да потврди како ревизорот ја дефинирал целта на ревизијата, предметот на ревизија, критериумите и опфатот, како и причината зошто е избран одреден метод за анализа. За оваа цел, документацијата треба да биде организирана на начин кој ќе обезбеди јасна и директна врска меѓу наодите и ревизорските докази во поткрепа на наодите.

## Комуникација

**Ревизорите треба да одржуваат ефективна комуникација во текот на целиот процес на ревизија <sup>36</sup>. Ревизорот во тек на ревизорскиот процес комуницира на ефективен начин со субјектот на ревизија и со оние задолжени за управување <sup>37</sup>.**

Комуникацијата се одвива во сите фази на ревизијата: пред да започне ревизијата, за време на првичното планирање, за време на самата ревизија и во фазата на известување.

---

<sup>35</sup> ISSAI 400.48

<sup>36</sup> ISSAI 400.49

<sup>37</sup> ISSAI 4000.96

За случаите на материјална неусогласеност се комуницира со соодветното ниво на раководство и (ако е применливо) со оние задолжени за управување. Се комуницира и за други значајни прашања кои произлегуваат од ревизијата, а се директно релевантни за субјектот<sup>38</sup>.

Комуникацијата треба да вклучува добивање информации релевантни за ревизијата и доставување на критериумите за ревизија на раководството и на оние кои се задолжени за управување и, во текот на целиот ангажман, навремени набљудувања и наоди. Сите значајни потешкотии што ќе се сретнат за време на ревизијата, како и случаите на материјална неусогласеност, треба да се соопштат на соодветното ниво на раководство и на оние кои се задолжени за управување. Ова може да помогне да се исправи секоја неусогласеност и сите други наоди што ревизорот може да ги забележи во порана фаза, наместо подоцна кога влијанието на наодот би можело да биде суштински материјално и може да биде потешко да се реши. Ревизорот може исто така да има одговорност да ги соопштува прашањата поврзани со ревизијата на други корисници, како што се законодавните и надзорните тела.

Прашањата што се доставуваат во писмена форма до субјектот на ревизија може да вклучуваат: предметот на ревизијата, целите, критериумите за ревизија, нивото на уверување, временскиот период за ревизијата и владините претпријатија, организации и/или програми што треба да бидат вклучени во ревизијата, односно потврдување на условите за ангажман. Соопштувањето на овие прашања може да помогне во постигнувањето взаемно разбирање на ревизорскиот процес и работењето на субјектите на ревизија.

Формата на комуникација со оние кои се задолжени за управување во текот на процесот на ревизија треба да се прилагоди на условите. Ревизорот го зема предвид времето на комуникација и дали тие се спроведуваат усно или писмено или и двете.

Доколку двонасочната комуникација согласно проценката на ревизорот не е соодветна, тој треба да преземе соодветни мерки. Ова може да вклучи комуникација со законодавецот или соодветни органи за надзор и контрола или финансирање на ревидираниот субјект.

### 1.8.1. Процесот на ревизија на усогласеност

**Планирање на ниво на ВРИ:** Во фазата на планирање на ниво на ВРИ, ВРИ ја избира темата и подготвува годишен план за ревизија на усогласеноста. ВРИ одлучува дали ангажманот ќе биде со потврдување (атестирање) или со директно известување и дали со разумно или ограничено уверување. ВРИ ги зема предвид принципите од етичко значење - т.е. независност и објективност на ревизорот, компетентност на тимот и

---

<sup>38</sup> ISSAI 4000.99

гарантира дека постојат процедури за контрола на квалитетот. ВРИ, исто така, се погрижува тимот да може да ја спроведе ревизијата со потребната документација и комуникација во текот на целиот период. Како што е објаснето во првото поглавје, овој прирачник ја објаснува ревизијата на усогласеноста како ангажман за директно известување за разумно уверување.

**Планирање на индивидуална ревизија:** Во фазата на планирање, ревизорот ја разгледува врската помеѓу предметот, критериумите и опфатот на ревизијата за усогласеност. Ревизорите се водени од професионалното расудување и потребите на наменетите корисници додека ја извршуваат оваа фаза. Откако ќе одлучат за предметот, критериумите и опфатот на поединечниот ангажман за ревизија на усогласеноста, тие ја разработуваат ревизорската стратегија и планот за ревизија. Тие ја разбираат внатрешната контрола, утврдуваат материјалност, ги проценуваат ризиците за ентитетот и планираат ревизорски процедури како дел од дизајнирањето на ревизијата.

**Спроведување на ревизија и собирање докази:** Во оваа фаза, ревизорите примарно собираат и документираат докази за да формираат заклучок или мислење за тоа дали предметот, во сите материјални аспекти, е во согласност со утврдените критериуми. Во некои случаи, ревизорите можеби ќе треба да го променат опсегот на ревизијата на усогласеност доколку наидат на ревизорски докази кои укажуваат на потреба од таа промена. На пример, додека собираат докази, ако ревизорите пронајдат нешто што укажува на измама, можеби ќе треба да ги изменат своите процедури. Кога ќе се идентификува можноста за измама, ревизорите преземаат активности за да се осигурат дека соодветно реагираат и ќе треба да документираат зошто го промениле својот план за ревизија. Иако ревизијата може да дејствува како спречување на измама, таа вообичаено не е дизајнирана да открие измама<sup>39</sup>.

**Оценување на доказите и донесување заклучоци:** На крајот од ревизијата, ревизорите ги испитуваат доказите за доволност и соодветност со цел да формираат заклучок или мислење дали предметот е усогласен со утврдените критериуми. Во оваа фаза, ревизорите ја земаат предвид материјалноста за потребите на известувањето.

**Известување:** Заклучокот или мислењето се презентираат во форма на извештај до наменетиот корисник. Овде ревизорот ги вклучува препораките и одговорите на субјектот на нив.

**Следењето на спроведувањето на препораките (follow up),** има за цел да утврди дали преземените активности од страна на субјектот или на друга одговорна страна, како одговор на наодите и препораките ги решиле предметните проблеми и / или слабости. Следењето не е ограничено само на спроведувањето на препораките, туку се фокусира на тоа дали субјектот соодветно пристапил на проблемите и ја

---

<sup>39</sup>ISSAI 4000.63

поправил утврдената состојба во разумен временски период.

При следење на постапувањето по ревизорскиот извештај, ревизорот треба да се фокусира на наодите и препораките кои се сè уште релевантни во тој момент и да има непристрасен и независен пристап.

Овие фази со поодделните специфичности, карактеристични за секоја фаза кај ревизијата на усогласеност се обработени во поглавјата кои следуваат.



Слика 3 – Процес на ревизија на усогласеност

## ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ

## 2. ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА

### 2.1. Почетни разгледувања/размислувања и планирање на ревизијата

Во фазата на почетните разгледувања за ревизија на усогласеност, ревизорите ги одредуваат предметот и опфатот на ревизијата, ги разгледуваат етичките принципи кои се од значење како на пример независноста и објективноста на ревизорите и обезбедуваат сознанија дали се воведени постапките за контрола на квалитет.

Во фазата на планирање на ревизијата, ревизорот го разгледува односот помеѓу предметот на ревизија, критериумите и опфатот на ревизијата на усогласеност. Ревизорите се водат од професионалното расудување и потребата на целните корисници во времето кога ја спроведуваат оваа активност.

Кога ревизорот еднаш ќе одлучи за предметот, критериумите и опфатот на ревизијата на усогласеност, тој започнува да ги креира ревизорските стратегии (појаснување - во овој контекст ИДИ го употребува терминот стратегија кој означува ревизорска програма) и ревизорскиот план.

Ревизорите понатаму стекнуваат разбирање за интерните контроли, го одредуваат и поставуваат нивото на материјалноста (на ниво на планирање на ревизијата), ги проценуваат ризиците на субјектот и ги планираат ревизорските постапки како дел од процесот на дизајнирање на ревизијата на усогласеност.

Значењето на ревизијата на усогласеност кај многу ВРИ е суштинско, затоа што овој вид на ревизија се разликува од другите видови на ревизија заради специфичноста на предметот и целите кои се во нејзината сфера на интерес.

*Ревизијата на усогласеност претставува независно оценување дали даден предмет на ревизија е во согласност со применливите надлежности<sup>40</sup> утврдени како критериуми. Ревизиите на усогласеност се извршуваат со оценување дали активностите, финансиските трансакции и информациите се во согласност, од сите материјални аспекти, со надлежностите кои го регулираат субјектот на ревизија. (ISSAI 400, точка 12).*

*Основна цел на ревизијата на усогласеност е обезбедување на информации за целните корисници дали ревидираните јавни субјекти ги почитуваат парламентарните одлуки, закони, законски акти, политики, воспоставени кодекси и договорени услови. Ова претставуваат релевантни надлежности кои управуваат*

---

<sup>40</sup> **Извор на информации:** точка 28 – 29 – Елементи на ревизија на усогласеност – Надлежности и критериуми.



со предметот/субјектот кој ќе биде ревидиран. Надлежностите се извори на ревизорски критериуми<sup>41</sup>. (ISSAI 4000, 23)

Карактеристиките на ревизорските критериуми се опишани во точка 118 (ISSAI 4000/23).

Ревизијата на усогласеност вклучува два аспекти: **регуларност** (придржување до формалните критериуми, како што се релевантни закони, регулативи и договори) и/или **соодветност** (почитување на општите принципи на доброто финансиско управување и професионално однесување на јавните службеници). Независно од изворот на критериуми, ревизорот ја извршува ревизијата и формира заклучок со соодветно ниво на уверување, во согласност со барањата на ISSAI 4000 (ISSAI 4000/24).

Целта на ревизијата на усогласеност е да даде тврдење дали субјектите кои се предмет на ревизија на усогласеност или дефинираните предмети на ревизија се во согласност со применливите закони, регулативи, постапки и услови од законска регулатива, договори/спогодби.

Како што е наведено согласно ISSAI 4000/27, ревизијата на усогласеност може да се извршува како посебна самостојна активност или заедно со ревизија на финансиски извештаи и/или ревизијата на успешност. Начинот и изборот како ревизијата на усогласеност ќе се извршува од ВПИ, зависи од нивниот даден мандат, законските одредби и другите регулативи кои овозможуваат ВПИ да одлучи по ова прашање. Треба да се нагласи дека начинот на кој се избира предметот на ревизија влијае врз ревизорскиот пристап кога се во прашање ревизорските докази и ресурси (ISSAI 4000/43).

Секако, ревизорот треба да има предвид дека опфатот на ревизијата го дефинира предметот на ревизијата и што ќе се ревидира. Кај ревизијата на усогласеност како самостојна активност, опфатот зависи од потребите на целните корисници, утврденото ниво на уверување, проценетиот ризик, како и компетенциите и ресурсите кои се на располагање во ВПИ (ISSAI 4000/44).

Со Меѓународните стандарди на Врховните ревизорски институции за ревизија на усогласеност ISSAI 400 и ISSAI 4000, поставени се **општи принципи и барања** за ревизијата на усогласеност кои се следните: објективност и етика, ревизорски ризик, ризик од измама, избор на значајни области за целните корисници, примена на професионално расудување и скептицизам, осигурување и примена на контрола на квалитет, соодветно и релевантно документирање како и соодветно и навремено комуницирање со субјектот и надлежните лица на соодветно управувачко ниво. Овие општи принципи и барања за ревизија на усогласеност претставени се на

---

<sup>41</sup> **Извор на информации:** GUID 4900 – Насоки за надлежности и критериуми кои треба да се земат во предвид при утврдување на аспекти на регуларност и соодветност во ревизијата на усогласеност

Слика 4 подолу и се детално појаснети во ISSAI 400, Глава 5, точки 43 – 49 и ISSAI 4000, Глава 5, точки 45 – 100.



Слика 4. Општи принципи и барања на ревизија на усогласеност

Во време кога ВРИ врши почетни разгледувања кои се релевантни за планирање на ревизијата на усогласеност, а тие се разгледувања на опфатот и предметот на ревизија на усогласеност, ВРИ ќе го земе во предвид и нивото на уверување кое треба да го обезбеди во ревизијата.

ВРИ треба да донесе добри одлуки за избор, поткрепени со информации за тоа дали ќе спроведе **ревизија со разумно или со ограничено уверување** на конкретниот предмет на ревизија. Овие два вида на уверување се различни од причини што користат различни видови на критериуми, методи на избор на примерок, постапки за прибирање на докази како и форми на известување. Двете форми на ревизорски ангажман се разликуваат врз основа на тоа **кој го подготвува и кој го мери предметот на ревизија**<sup>42</sup>. Двете нивоа на уверување кај ревизијата на усогласеност, различно ја пренесуваат пораката до корисниците на ревизорскиот извештај. Кај ангажманот за разумно уверување, ревизијата пренесува **дека согласно мислењето на ревизорот, предметот на ревизијата е во согласност/или не е во согласност/ во сите материјални аспекти со дадените критериуми**. Кај ангажманот за ограничено уверување, се пренесува **дека ништо не го привлело вниманието на ревизорот кое ќе му повлијае да верува дека предметот на ревизија не е во согласност со критериумите**. Како разумното уверување, така и ограниченото уверување можат да бидат дадени и за двата вида на ангажман: ангажман за директно известување и за ангажман за потврдување кај ревизијата на усогласеност. Видете Прилог 1 Објаснувања за разликите и спецификите на ангажмани кај ревизијата на усогласеност.

<sup>42</sup>Извор на податоци: ISSAI 4000, 31

Со Меѓународните стандарди на Врховните ревизорски институции за ревизија на усогласеност ISSAI 4000, поставени се и **специфичните барања кои се однесуваат на процесот на планирање на ревизијата на усогласеност**. Овие барања се следните:

- a) Утврдување на целни корисници и одговорна страна (ISSAI 4000, 101 – 106);
- b) Дефинирање на предмет на ревизија и соодветни ревизорски критериуми (ISSAI 4000, 107 – 120; GUID 4900);
- c) Одредување на ниво на уверување (ISSAI 4000, 121 – 124);
- d) Одредување на ниво на материјалност (ISSAI 4000, 125 – 130);
- e) Разбирање на субјектот и неговото опкружување, вклучително и внатрешната контрола (ISSAI 4000, 131 – 136);
- f) Ревизорска стратегија и ревизорски план (ISSAI 4000, 137 – 143);

Активностите подредени во листата на барања дадена погоре, претставуваат подготвителни активности на ниво на ВРИ, на поединечен сектор за ревизија, на поединечен ревизорски тим, односно подготвителни активности во насока на целите на дизајнирање на добра ревизорска стратегија и ревизорски план за ревизија на усогласеност. ВРИ и/или ревизорот овие подготвителни активности треба да ги спроведе за целите на ревизорската стратегија и ревизорскиот план затоа што од квалитетот на овие два суштински документи, генерирани како ревизорска документација, во целост зависи понатамошниот квалитет на целокупната фаза на извршување на ревизијата, а со тоа и квалитетот на самиот производ од ревизорската работа, ревизорскиот извештај од извршена ревизија на усогласеност.

Во Дел 3 од Прирачникот за вршење на ревизија на усогласеност ќе ги појасниме и обработиме сите поединечни барања од ISSAI 4000 кои се однесуваат на процесот на планирање на ревизијата на усогласеност како што се дадени во ISSAI 4000 (101 – 143). Во Дел 3 од Прирачникот за вршење на ревизија на усогласеност ќе ги објасниме и поодделните процеси на ревизија на усогласеност (види Прилог 2 кон Прирачникот за ревизија на усогласеност.) кои се однесуваат на постапките за планирање на овој вид на ревизии и тоа од аспект на различните нивоа на планирање во ВРИ - **генералното/стратешко планирање, годишното планирање и планирање на ниво на поединечна ревизија на усогласеност** .

Во Табелата 1 дадени се описно барањата на ISSAI 4000 кои се однесуваат на процесот на планирање на ревизијата на усогласеност и точките за нивни објаснувања како што следи:

Табела 1: Барања и опис на барања согласно ISSAI 4000 – Фаза на планирање на ревизија на усогласеност

Барања кои се однесуваат на процесот на планирање на ревизијата на усогласеност	Опис на барања според ISSAI 4000 (точки) – процес на планирање	Барања и објаснувања според ISSAI 4000 (точки)
УТВРДУВАЊЕ НА ЦЕЛНИ КОРИСНИЦИ И ОДГОВОРНА СТРАНА	<i>Ревизорот јасно и детално ги утврдува целните корисници и одговорната страна и ги разгледува импликациите од нивните улоги со цел да ја изврши ревизијата и да комуницира соодветно.</i>	101 – 106
ДЕФИНИРАЊЕ НА ПРЕДМЕТ НА РЕВИЗИЈА И СООДВЕТНИ РЕВИЗОРСКИ КРИТЕРИУМИ <sup>43</sup>	<i>Кога ВРИ има дискреционо право да го избере опфатот на ревизиите на усогласеност, ревизорот го дефинира предметот на ревизија кој треба да се измери или процени наспроти критериумите. Кога ВРИ има дискреционо право да го избере опфатот на ревизиите на усогласеност, ревизорот ги утврдува релевантните ревизорски критериуми пред да започне ревизијата за да обезбеди основа за заклучок/мислење за предметот на ревизија.</i>	107 - 120
ОДРЕДУВАЊЕ НА НИВО НА УВЕРУВАЊЕ	<i>Зависно од мандатот на ВРИ, карактеристиките на предметот на ревизија и потребите на целните корисници, ревизорот одлучува дали ревизијата ќе обезбеди разумно или ограничено уверување.</i>	121 – 124
ОДРЕДУВАЊЕ НА НИВО НА МАТЕРИЈАЛНОСТ	<i>Ревизорот го одредува нивото на материјалност за да формира основа за дизајнирање на ревизијата и повторно да ја процени во текот на ревизорскиот процес.</i>	125 – 130
РАЗБИРАЊЕ НА СУБЈЕКТОТ И НЕГОВОТО ОКРУЖУВАЊЕ, ВКЛУЧИТЕЛНО И ВНАТРЕШНАТА КОНТРОЛА	<i>Ревизорот го разбира субјектот на ревизија и неговото окружување, вклучително и системот на внатрешна контрола кај субјектот, со цел ефективно планирање и извршување на ревизијата.</i>	131 – 136
РЕВИЗОРСКА СТРАТЕГИЈА И РЕВИЗОРСКИ ПЛАН	<i>Ревизорот развива и документира ревизорска стратегија и ревизорски план кои заедно опишуваат како ќе биде извршена ревизијата со цел да се издадат извештаи кои ќе бидат соодветни во околностите, потребните ресурси и временскиот распоред на ревизорската работа.</i>	137 - 143

<sup>43</sup> **Појаснување:** Ревизорот треба да ги земе предвид и GUID 4900 – Упатство за надлежностите и критериумите кога се прегледуваат аспектите на регуларноста и уредноста кај ревизија на усогласеност

## 2.2. Трите нивоа на планирање во ВРИ за ревизија на усогласеност

Планирањето на ревизиите кое една ВРИ има задача да го обавува според нејзиниот даден мандат и законските одредби, се врши на три нивоа и тоа како:

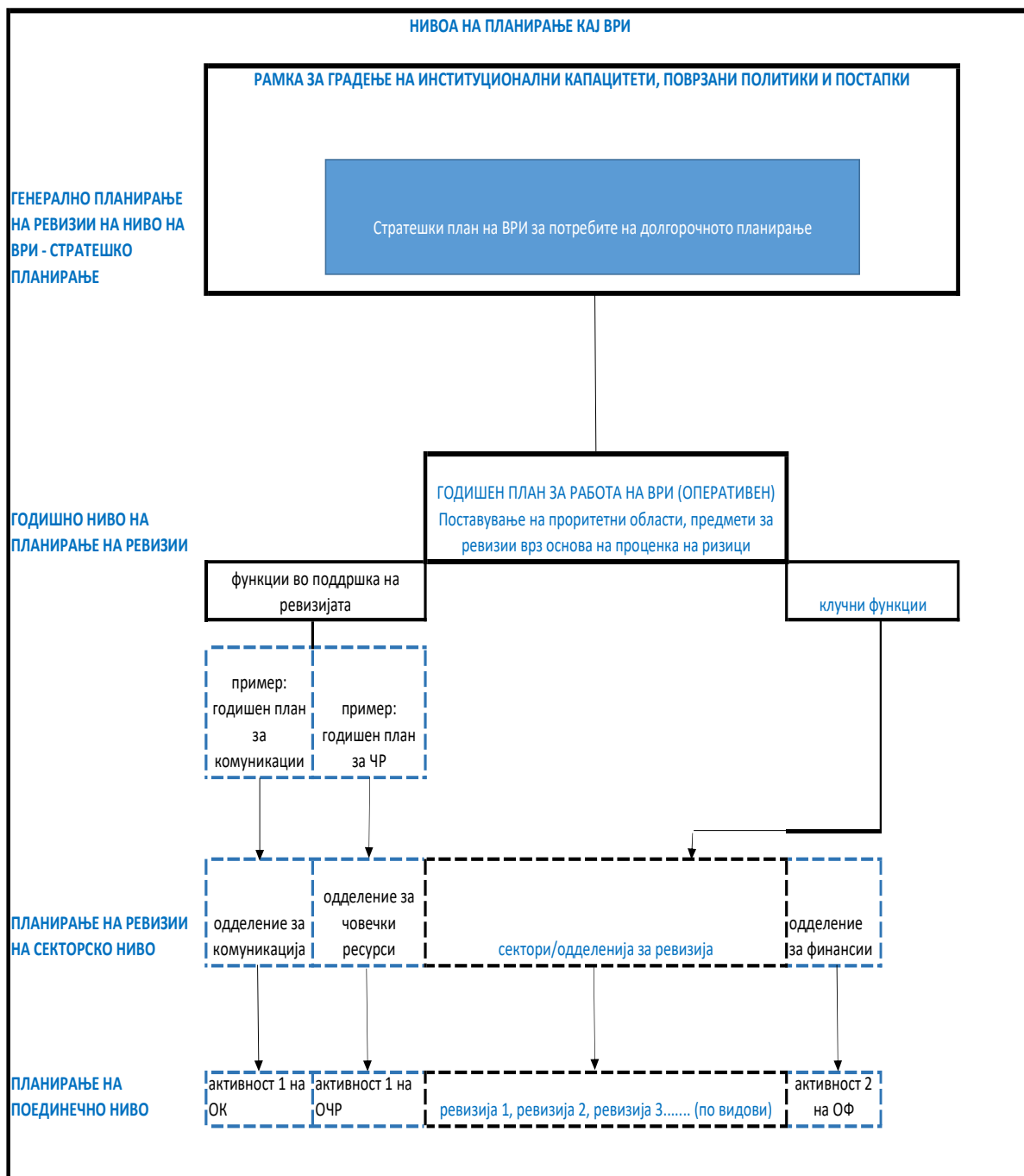
- I. генерално или сеопфатно планирање на ниво на ВРИ т.н. стратешко планирање;
- II. годишно планирање на ниво на секоја поединечна календарска година за вршење на активностите на ВРИ за годината за која се однесува документот Програма за работа на ВРИ и
- III. поединечно ниво на секоја една специфична ревизија (забелешка – според видот на ревизија – ревизија на ФИ, ревизија на усогласеност и/или ревизија на успешност и/или друг вид на ревизија и/или нивна комбинација) на ниво на ревизорски тим/сектор кој е надлежен за нејзино спроведување;

Во продолжение ќе ги објасниме сите три нивоа на планирање кај ревизијата на усогласеност како посебен вид на ревизија (ISSAI 100/22).

Усогласеноста со правилата и законите претставува примарно и најважно барање кога се оценува отчетноста на јавните функции и соодветно донесените одлуки и решенија од страна на истите во процесот на извршување на овие јавни функции. Јавните функции кои донесуваат одлуки и лицата кои ги извршуваат мораат да знаат дали регулативата од областа која ја управуваат е релевантна, дали таа регулатива е усогласена, дали ги постигнува посакуваните резултати и дали тие кои ги обавуваат јавните функции се придржуваат кон прифатените оперативни, функционални и други стандарди и доколку не се придржуваат кои корективни дејствија се потребни.

Планирањето на ревизиите на усогласеност претставува императив во однос на постигнување на соодветно покривање со прифатливо ниско ниво на ревизорски ризик, тогаш спроведувањето на овие ревизорски постапки е ефикасно и како резултат од нивното спроведување, како краен производ ќе имаат високо квалитетен ревизорски извештај.

Процесите и нивоата на планирање во ВРИ се претставени на Слика 5 подолу:



Слика 5. Процеси и нивоа на планирање во ВРИ

### 2.3. Генерално планирање на ревизија на усогласеност на ниво на ВРИ – стратешко планирање

Процесот на сеопфатна проценка на можни ревизии на усогласеност се врши на ниво на ВРИ и има за цел да пронајде и да ги препознае оние ризици кои се на највисоко ниво. Тие може да се поврзани со конкретни сектори на активности, области на одговорности кај поединечни министерства, агенции, субјекти или други облици кои ги спроведуваат владините или јавните политики. За целите на препознавање и проценка на ризиците, ВРИ мора да има систематски пристап во прибирањето на податоци кои се однесуваат на управувањето на ниво на владата/извршната власт во областите во кои е надлежна, како и за методите со кои ги применува нејзините политики.

Секоја ВРИ која има мандат да врши ревизија на усогласеност и има дискреционо право да врши избор на предметот/субјектот на ревизија, спроведува постапки кои се неопходни заради препознавање на значајни области и/или области со потенцијално високи ризици од неусогласеност (ISSAI 4000/67).

Кога ВРИ ги спроведува овие постапки, може да ги земе предвид следните фактори/аспекти:

- a) Интересот или очекувањата на јавноста и законодавецот;
- b) Влијанието врз целните групи и/или засегнатите страни;
- c) Проекти кои се финансираат со значајни јавни ресурси;
- d) Корисници на јавни средства и фондови;
- e) Значење на конкретни одредби од закони и регулативи;
- f) Принципи на добро управување;
- g) Улога/и на различни државни тела, јавни сектори и други јавни институции;
- h) Права на граѓаните и на јавните институции и тела;
- i) Потенцијални прекршувања на применливите закони и друга регулатива со кои се уредуваат и управуваат активностите на државните субјекти или се управува јавниот долг, јавниот дефицит или надворешните обврски;
- j) Неусогласеност со внатрешните контроли или отсуство на соодветен (правилен) систем на внатрешни контроли;
- k) Наоди од претходно извршени ревизии;
- l) Ризици од неусогласеност нагласени од трети страни.

Кога ВРИ ги испитува овие фактори и аспекти и ги препознава ризиците, ВРИ ќе може да одреди **дали високиот степен на ризик може да се разреши преку дефинирање на предметот на ревизија кој потоа ќе подлежи на вршење на ревизија на усогласеност**. Друг аспект кој ВРИ треба да го разгледаат во процесот на генерално планирање на овој вид на ревизија, секако може да биде и **итноста** за стекнување на информации за конкретен предмет за ревизија, добиени од целните корисници.

Овие проценки на можните ризици и фактори кои ВРИ ги врши согласно својот мандат и законските одредби користејќи го дискреционото право да одлучува за ревизиите, ВРИ го спроведува како дел од процесот на стратешко планирање на ревизиите и одредување на стратешки приоритети за ревизии во својот делокруг на работа.

#### **2.4. Одредување и приоритети за предмет на ревизија на усогласеност на ниво на ВРИ**

Процесот на одредување и приоритети за предмет на ревизија на усогласеност на ниво на ВРИ се врши во согласност со постапките за стратешко планирање на ВРИ.

Процесот на одредување и приоритети за можни ревизии на усогласеност може да се обавува според принципите во насока од горе надолу, односно во насока од менаџментот на ВРИ кон ревизорите или од долу нагоре, односно од ревизорите кон менаџментот. И во двата пристапи треба да биде употребен пристапот заснован врз проценка на ризици со кој ќе се идентификуваат потенцијалните ризици, предметот на ревизија, критериумите за ревизија, опфатот на ревизијата, нивото на материјалност, нивото на уверување, целните корисници, одговорните страни и други елементи.

Според прикажаните фази на графичкиот приказ на процесот на ревизијата на усогласеност<sup>44</sup>, почетната фаза насловена како Почетни размислувања за планирањето на институционално ниво (на ниво на ВРИ) се однесува на разгледување на следните аспекти од страна на ВРИ:

- a) Одредување на нивото на уверување кое ќе се обезбеди
- b) Потребни на целните корисници
- c) Достапност на информации
- d) Постоечка компетентност на ревизорскиот тим
- e) Достапност на други ресурси

ВРИ ќе го разгледа нивото на уверување кое треба да се обезбеди со односната ревизија. ВРИ ќе донесе одлуки кои се засновани врз добри и релевантни информации за тоа дали ќе спроведе ревизија на усогласеност со разумно или ограничено уверување за конкретен предмет на ревизијата. Факторите кои ќе му помогнат на раководството на ВРИ да донесе одлука какво ниво на уверување за ревизијата на усогласеност ќе биде соодветно, согласно добиените информации, се аспектите споменати погоре.

Понатаму ќе ги објасниме поединечно секој од споменатите аспекти.

---

<sup>44</sup> **Објаснување:** видете Прилог 1 кон Прирачникот за ревизија на усогласеност на ДЗР кој е даден како пример. Дадените ревизорски чекори можат да бидат и подетални во зависност од предметот и сложеноста на ревизијата на усогласеност како и видот и содржината на работните белешки



а) Одредување на нивото на уверување кое ќе се обезбеди

Постапката за одредување на нивото на уверување кое ќе се обезбеди, се разгледува откако ќе се идентификуваат опфатот и предметот за ревизија на усогласеност.

Спроведувањето на ревизија на усогласеност со ограничено или разумно уверување претставува **стратешка одлука** која се донесува на институционално ниво од страна на ВРИ.

ВРИ пред да ја донесе оваа одлука, ќе ги земе предвид и ќе ги разгледа тие аспекти кои можат да бидат и повеќе од подолу наброените:

- Потребите на целниот корисник/ци;
- Состојбата на опкружувањето на внатрешните контроли и системот на внатрешни контроли кај субјектот;
- Достапноста до и пристапот кон информации;
- Постоечките компетенции на ревизорите;
- Достапноста на ресурсите;

Бидејќи опфатот и предметот за ревизија на усогласеност можат да бидат мошне флексибилни, промената на опфатот на ревизијата на усогласеност секако ќе има влијание врз нивото на уверување кое ќе се обезбеди. На пример, доколку опфатот на ревизијата на усогласеност е стеснет, поточно опфатот е определен само на одреден број на трансакции кои ќе се тестираат, ревизорот ќе биде во можност да обезбеди уверување од скоро 100%. Доколку опфатот се постави пошироко, тогаш тоа ќе му овозможи на ревизорот да обезбеди разумно уверување<sup>45</sup>. Ваквите решенија формирани на институционално ниво, секако дека треба да бидат донесени врз рационална основа. Клучната улога за нивото на уверување кај ревизијата на усогласеност кое треба да го оформи ВРИ ја имаат **опфатот и предметот на ревизија на усогласеност**.

б) Потребите на целните корисници

Потребите на целните корисници секако се најзначајниот аспект кога ВРИ треба да донесе одлука за одредување на нивото на уверување со ревизијата на усогласеност. Во оваа насока ВРИ ќе ги процени потребите на целните корисници за да одреди кој вид на заклучок е посоодветен или правилен. Ова подразбира разбирање/поседување на информации од страна на ВРИ за направените и спроведени одлуки од страна на целните корисници како и видовите и изворите на информации кои тие ги користат за потребите на носење и спроведување на нивните одлуки.

---

<sup>45</sup> **Објаснување:** овие техники се поврзани со изборот на примерок за тестирања. Колку е поголем примерокот за кој ревизорот ќе одлучи да спроведе тестирања, толку уверувањето е со повисоко ниво на разумно уверување, колку е помал бројот (ограничен) на тестирања, толку степенот на уверување е поголем

Кога ВРИ ги врши првичните разгледувања на стратешко ниво за ревизијата на усогласеност, би било добро да ги разгледа и следните фактори:

- Значајни средства од донатори кои се поврзани со усогласеноста со законски одредби во договори и/или спогодби (меѓународни, домашни и сл.);
- Инстанци/делови и нивоа/степен на неусогласеност кај самиот субјект;
- Наоди/препораки дадени од други страни, различни од ВРИ (на пр. Светска банка, ММФ или од други релевантни институции);
- Проценка на ризици кои се поврзани или кои произлегуваат од ревизии на финансиски извештаи и/или ревизии на успешност (претходни и тековни) и кои укажуваат на области во кои ризикот од неусогласеност е висок;
- Јавниот интерес или очекувањата на јавноста (на пример, ВРИ има сознанија или сомневања за потенцијални измами, коруптивни постапки или активности на менаџментот на субјектот, информации за сомнителни активности и донесени одлуки кај субјектот, објавени во медиумите и сл.);
- Итноста за добивање на информации, побарана од страна на целните корисници (забелешка - на пример од Парламентот. Во практиката кога постојат елементите на итност и барање за добивање на информации, ВРИ нивото на уверување го одредува на **ограничено уверување затоа што тоа е полесно изводливо за ВРИ**. Овде треба да се има предвид и дискреционото право, односно степенот на независност на ВРИ во одлучувањето при изборот на ревизиите кои се темелат на принципите на итност и барање).

c) Достапност на информации

Иако пристапот до информации претставува основен и клучен фактор за една ревизија и секако ВРИ вообичаено, според своите надлежности имаат висок степен на пристап до информациите, ВРИ сепак може да се соочи со ситуации во кои има ограничен пристап до информации. Во овие случаи ВРИ може да не биде во состојба да ја спроведе ревизијата. Секако дека овој фактор има големо влијание врз нивото на уверување кое ВРИ треба да го обезбеди. Ревизијата на усогласеност со разумно уверување бара од ревизорот пред сè тој да има пристап до системите и процесите на субјектот кој е предмет на ревизија (на пример, системите за внатрешни контроли на субјектот) и оттука и потребата од повеќе информации во споредба со ревизијата во која се искажува ограничено уверување. Ограничувањата во пристапот и достапноста на информациите кои ревизорот треба да ги добие кај една ревизија на усогласеност, со голема веројатност ќе водат кон ревизија со ограничено уверување.

d) Постоечки компетенции на ревизорите/на ревизорскиот тим

Принципите на ревизијата на усогласеност со ISSAI 400/45 бараат *“поединците во ревизорскиот тим сите заедно да поседуваат знаење, вештини и експертиза, потребни за успешно да ја извршат ревизијата. Ова вклучува разбирање и практично искуство за видот на ревизијата што се спроведува, познавање на*

*важечките стандарди и надлежности, разбирање на активностите на субјектот на ревизија и способност и искуство за примена на професионално расудување. Заедничка за сите ревизии е потребата да се вработуваат лица со соодветни квалификации, да се нуди развој и обука на вработените, да се подготвуваат прирачници и други насоки и упатства во пишана форма во врска со спроведувањето на ревизиите и да се доделуваат доволно ресурси за ревизијата. Ревизорите ќе ја одржуваат нивната професионална компетентност преку постојан професионален развој“.*

Во фазата на почетни разгледувања на ниво на планирање на ВРИ на ревизии на усогласеност, ВРИ ќе ги разгледа постоечките компетенции на ревизорите кога ги разгледува и опфатот и предметот за ревизија, како и нивото на уверување кое ќе биде обезбедено. Доколку настане состојба во која ВРИ не ги наоѓа или не ги поседува потребните компетенции кај ревизорскиот тим, тогаш може да размисли за промена на ревизорскиот состав на тимот или за ангажман за потребните специфични компетенции надвор од ВРИ. Иако генерално мислење е дека ревизорските вештини се слични или исти, сепак како и кај другите видови на ревизии, така и кај ревизијата на усогласеност ревизорските вештини, способности и компетенции се разликуваат и се одредуваат во зависност од видот на уверување –ревизијата на усогласеност со разумно уверување бара различни компетенции од ревизорите во однос на компетенциите за ревизија со ограничено уверување. На пример, кај ревизијата со разумно уверување, ревизорот ќе употреби системски базиран пристап за да формира сеопфатен заклучок за предметот на ревизија. Еден од начините на кои ова може да се изврши е преку методата на избор на примерок на трансакции и идентификување на репрезентативен примерок на трансакции од вкупната популација и екстраполација на резултатите од тестирањата од примерокот врз целокупната популација. За спроведување на овие методолошки и високо професионални постапки, ВРИ треба да ги земе предвид компетенциите на ревизорите, бидејќи истите го одредуваат нивото на уверување кај ревизијата. На пример, кај ревизиите со ограничено уверување, целта на ревизијата е да обезбеди ограничено ниво на уверување кое се заснова на ограничената природа, временска рамка, како и на квантитетот и квалитетот на планирани и спроведени ревизорски постапки.

е) Достапност на други ресурси

Во зависност од нивото на уверување кај ревизијата на усогласеност, ревизиите на усогласеност се разликуваат според потребите за време и ресурси. На пример, кај ревизијата на усогласеност со разумно уверување потребни се и повеќе време и повеќе ресурси за разлика од ревизијата на усогласеност со ограничено уверување, кои се спроведени кај ист субјект и со ист опфат. Оттука, доколку една ВРИ има ограничени ресурси ќе биде ориентирана кон спроведување на ревизии на усогласеност со ограничено уверување. Секако, ВРИ ќе го разгледа и овој фактор

кога ги разгледува почетните елементи за стратешко планирање на ревизиите на усогласеност (забелешка – или го спроведува годишното планирање на ниво на ВРИ) заедно со материјалноста и ризикот (забелешка – се однесува на вкупниот ревизорски ризик кој претставува компонента од инхерентен ризик, контролен ризик и ризик од неоткривање).

Како што нагласивме погоре, друг фактор кој ВРИ ќе го земе предвид при стратешкото планирање (забелешка – како и кај планирањето на годишно ниво на ревизии на усогласеност) се разгледувањата за ревизорски ризик и неговото влијание врз уверувањето. Овој фактор е од особено значење и за двата вида на ангажман кај ревизијата на усогласеност – за ангажманот за потврдување и ангажманот за директно известување (ISSAI 4000/Глава 9). ВРИ во оваа насока ќе ги разгледа трите димензии и елементи на ревизорскиот ризик – инхерентниот ризик (ИР), контролниот ризик (КР) и ризикот од неоткривање (РН, познат и како ризик од детекција) во однос на предметот на ревизија и формата на известување.

ВРИ ќе ги разгледа аспектите дали предметот на ревизија на усогласеност според својата природа е квантитативен или квалитативен и дали извештајот од ревизијата ќе вклучува мислење или заклучок<sup>46</sup>. Деталите за ревизорскиот ризик кај планирањето на годишно ниво како и на поединечно ниво на секоја ревизија ќе бидат објаснети во деловите од овој прирачник кои се однесуваат на тие нивоа на планирање.

Изборот кој ВРИ го има во однос на обезбедување на видот на уверување кај ревизијата на усогласеност ѝ дава на ВРИ флексибилност во насока на тоа како да одговори на одреден ревизорски ризик. Токму затоа се дизајнираат соодветни ревизорски постапки со кои ревизорскиот ризик ќе се намали **до прифатливо ниско ниво**. Со соодветните ревизорски постапки со кои се намалува РР до прифатливо ниско ниво, се управува со потенцијалниот ризик од дизајнирање на несоодветни (неточни, погрешни) заклучоци кај ревизијата. Треба да нагласиме дека уверувањето кое ревизорот го стекнува, никогаш не може да се стреми или да се постигне да биде апсолутно односно 100%.

Овде е мошне важно да се нагласи дека главната разлика помеѓу обезбедување на разумно уверување и ограничено уверување е во **третманот на ревизорскиот ризик и поврзаниот ревизорски концепт**. На пример, кога целта на ревизијата на усогласеност е да се обезбеди разумно уверување, ревизорскиот ризик треба да се намали до прифатливо ниско ниво врз основа на дадените околности во ревизијата. Во друг случај кога целта на ревизијата на усогласеност е да обезбеди ограничено уверување, во тој случај прифатливиот ризик дека критериумите не се усогласени со регулативата е поголем отколку кај ревизијата со разумно уверување.

---

<sup>46</sup> ISSAI 400/46 – Ревизорски ризик

Ревизорските постапки кои ќе се користат кај ревизијата со ограничено уверување ќе се разликуваат (и секако се разликуваат) од постапките кои ќе се користат кај ревизијата со разумно уверување (ISSAI 4000/33 – 34, 121 – 124).

Мошне значајно е да се нагласи дека кај ревизијата на усогласеност ВРИ треба да спроведува ваков вид на ревизија **само кога е присутен висок степен на ризик или кога постои значаен предмет за вршење на ревизија на усогласеност и кога е оправдано доделувањето на приоритети на ниво на ВРИ**. Во практиката се можни и случаите кога ВРИ дава и одредува приоритети за ревизии на усогласеност на годишно ниво на планирање, но сепак овие ревизии не ги спроведува поради нискиот степен на додадена вредност и значајно влијание, за кои ВРИ оценува дека се нематеријални за целните корисници на ревизиите. Општите постапки за планирање на ниво на стратешко планирање на ДЗР се објаснети во документот Упатство за стратешкото и годишно планирање на ревизиите, донесен во 2020 година и објавен на веб страницата на ДЗР.

### 3. ПЛАНИРАЊЕ НА ГОДИШНО НИВО НА РЕВИЗИИ НА УСОГЛАСЕНОСТ

Со процесот на планирањето на ревизиите на годишно ниво, се определува и опишува како и колкав ќе биде делот од стратешкото планирање кој ќе биде подложен на активности на годишно ниво, на ниво на ВРИ за дадена година. Неговата намена е да осигури правилна и навремена примена како и ефикасна координација на стратешките приоритети определени од ВРИ.

Кога ВРИ ќе ги процени факторите дадени погоре (од а до l), истите ќе помогнат во креирањето на **профилот на ризици** кај потенцијалните субјекти/предмети за ревизија. Врз основа на профилот на ризици и првичната оценка на ризици ВРИ ќе додели приоритети (забелешка – познати како тежински фактори) за потенцијални субјекти/предмети за ревизија на усогласеност кои ВРИ треба да ги спроведе во односната календарска година за вршење на ревизиите на ниво на ВРИ.

За ВРИ не претставува обврска и неопходност да планира и спроведува ревизии на усогласеност на ист предмет за ревизија или на ист субјект за ревизија во секоја календарска година, освен ако тоа со закон не е обврзувачко за ВРИ. Со ваквиот пристап ВРИ формира основа за избор на предмет за ревизија како и намалување на ризиците од вршење на ревизии на области со низок ризик (ISSAI 4000/67).

На ова ниво на годишно планирање на ревизиите на усогласеност, ревизорот мора да води сметка за исполнување на Барањата кои се однесуваат на процесот на планирање на ревизиите на усогласеност (ISSAI 4000/ 101 – 143) и кои се дадени погоре во Табела 1 од овој Прирачник.

#### 3.1. Компоненти на годишниот план за ревизија на усогласеност

Годишниот план за спроведување на ревизиите на усогласеност кои на ниво на ВРИ се определени и доделени им се приоритети, во практика ги содржат следните компоненти:

- **Избор на субјекти** каде профилот на ризици покажува висок ризик од неусогласеност со позитивната законска регулатива (или друг вид на легислатива – спогодби, договори, специфични акти и сл.) како на пример јавните набавки или специфични области како што се здравство, економија, образование, транспорт или други области за кои се внесуваат и трошат значајни јавни средства и фондови;
- Одредување на **специфичен предмет** /и на ревизија на усогласеност за кој се оценува дека е неопходно да се спроведе ревизијата;
- Распоредување на **ревизорските ресурси** во ревизијата/те на усогласеност која ќе се спроведе.

Кај ревизиите на усогласеност кои се составен дел на годишниот план и програма за работа на ВРИ за една календарска година, значајно е да се нагласи дека врз т.н. профил на ризици кај наведените субјекти и/или предмети на ревизија на усогласеност, се врши повремено прегледување и обновување на проценетите ризици за субјектите/предметот на ревизија врз основа на нови сознанија за промени, развој, зголемувања/намалувања на нерегуларностите забележани од заинтересираните страни. Постапката за годишно планирање на ревизиите вклучително и ревизијата на усогласеност во ДЗР е објаснета во делот II точка 2.2. и придружена со Образец ГП 3.3 од документот Упатство за стратешко и годишно планирање на ревизиите донесен во 2020 година.

### 3.2. Планирање на поединечно ниво на ревизија на усогласеност (на ниво на ревизорски тим/сектор кој е надлежен за спроведување на ревизија на усогласеност)

Процесот на планирање на поединечно ниво на ревизија на усогласеност ги подразбира следните два аспекти:

1. развивање на **сеопфатен ревизорски план** во кој се содржани опфатот, нагласувањата (предметот на ревизија), временската рамка на извршување и
2. дизајнирање на **ревизорска програма** која детално ги прикажува пристапот и специфичните ревизорски чекори кои ревизорите ќе ги спроведат како и причините за изборот на ревизорските постапки.

Ревизорот може да ги разгледа елементите на планирањето кај ревизијата на усогласеност заедно со одговорната страна заради олеснување на процесот на управување и спроведување на ревизијата на усогласеност (појаснување: на пр. за потребите на координација на планираните ревизорски постапки со достапноста на лицата кај субјектот кои се одговорни за активности опфатени со овие ревизорски постапки).

И покрај можноста за координирано разгледување на ревизорскиот план и ревизорската програма заедно со субјектот предмет на ревизија, во краен случај подготовката на ревизорски план и ревизорска програма **останува во надлежност и претставува одговорност само на ревизорот**. Кога постои можност за координирано разгледување на ревизорските план и програма заедно со субјектот кој е предмет на ревизија на усогласеност, мошне важно е ревизорот **да не дозволи компромиси** во однос на ефикасноста на самата ревизија (на пример, врз основа на координација со субјектот, ревизорот да креира ревизорски план и програма во кои ревизорските постапки ќе бидат предложени од самиот субјект или нема да ги покријат и опфатат оние области за кои постојат сомневања од потенцијални ризици или пак покриваат материјално помалку значајни елементи и сл.).

### 3.3. Процес на планирање

Процесот на планирање на поединечно ниво на ревизија на усогласеност детално е прикажан во Прилог од овој Прирачник и се состои од следните потфази или чекори:

1. Одредување на предмет на ревизија, критериуми и опфат при планирање на ревизија на усогласеност;
2. Одредување на целните корисници и одговорната страна во ревизијата на усогласеност;
3. Разбирање на субјектот;
4. Разбирање на контролното опкружување и системот на внатрешни контроли - Проценка на контролното опкружување;
5. Проценка на ризици кај предметот на ревизија/субјектот на ревизија - Спроведување на постапки за проценка на ризици и Проценување на ризици од материјална неусогласеност;
6. Разгледувања на ризици од измами;
7. Одредување на степенот на доверба во внатрешните контроли;
8. Поврзување на идентификуваните ризици со ревизорската програма/стратегија;
9. Одредување на нивото на материјалност во фазата на планирање (професионално расудување на нивото на материјалност, одредување на нивото за одредување на нивото на материјалност, квалитативни и квантитативни фактори кај одредување на нивото на материјалност);
10. Дизајнирање на ревизорска програма и ревизорски план.

Како што е прикажано и на графичкиот приказ за Процесот на ревизија на усогласеност, овие чекори претставуваат основни компоненти вградени во различни работни документи/ревизорски белешки кои ги генерира ревизорот низ сите фази на ревизијата.

#### ***Одредување на предмет на ревизија, критериуми и опфат при планирање на ревизија на усогласеност***

Одредувањето на предметот на ревизија, критериумите и опфатот кај ревизијата на усогласеност претставуваат првични и најважни чекори во фазата на планирање на ниво на поединечна ревизија на усогласеност. Постапката на идентификување на предметот за ревизија на усогласеност бара претходно извршени анализа и проценка на ризици во кои се вклучени и ризици или веќе утврдени состојби од неусогласености со законска регулатива или критериуми. За оваа намена ревизорот може да употреби **матрица на ризици** која ќе се креира поединечно за секој субјект/предмет за ревизија на усогласеност/или за секоја активност кај субјектот која е предмет на ревизија на усогласеност.



*Што е матрица на ризици или матрица за проценка на ризици?*

Секако дека ниту една техника за проценка на ризици не може во потполност да ги предвиди или да ги препознае потенцијалните ризици во апсолутен степен. Но, ревизорот како професионалец кој треба да процени со што очекува да се соочи во една ревизија заради дизајнирање на обемот на ревизорска работа која треба да ја спроведе во фазата на извршување, а од кој обем (квантитет) и квалитет (техники и методологија) ќе зависи и степенот на уверување кое ќе го даде, матрицата за проценка на ризици служи токму како основа за ревизорот во поставување на солидно разбирање за опкружувањето во кое работи субјектот предмет на ревизија. Матрицата на ризици се заснова на два вкрстени фактори:

1. **веројатноста** дека ризикот или ризичниот настан ќе се случи и
2. **потенцијалното влијание** кое ризикот или ризичниот настан ќе го има врз работењето на субјектот кој е предмет на ревизија.

Со други зборови, матрицата на ризици претставува алатка која му овозможува на ревизорот да ги визуелизира веројатноста од настанување наспроти сериозноста од потенцијалните ризици. Во зависност од веројатноста и сериозноста на настанување на потенцијалните ризици и нивното можно влијание врз работењето на субјектот кој е предмет на ревизијата, ризиците може да се категоризираат како висок, среден (или умерен) и/или низок. Матрицата на ризици може да послужи и како алатка кога се проценуваат приоритети во ризиците (забелешка – доколку матрицата се применува за секој вид на ризик посебно, од сите матрици според категоризацијата на степенот на ризик ќе произлезат и приоритетите кај ризиците).

Ризиците може да имаат повеќе и различни форми: стратешки, оперативни, финансиски, контролни, надворешни ризици и слично. Вообичаено, матрицата на ризици има две оски: едната ја мери и прикажува **веројатноста од настанување**, а другата го мери и прикажува **можното влијание** на ризикот. Во Слика 6 даден е пример на основна матрица за одредување на важноста или нивото на ризик од кој понатаму зависат видот и обемот на ревизорската работа.

**ОДРЕДУВАЊЕ НА ВАЖНОСТА НА РИЗИЦИТЕ**

		Веројатност од настанување	
		Ниска	Висока
Можно влијание	Суштинско	Среден ризик	Висок ризик
	Минимално	Низок ризик	Среден ризик

Слика 6. Одредување на важноста на ризиците

Значајно е да се нагласи дека концептите на дизајнирање на предметот на ревизија, опфатот и критериумите кај ревизијата на усогласеност се взаемно поврзани. Ова значи дека секој од споменатите елементи влијаат меѓусебно еден на друг. На пример, важно е да се знае дека критериумите влијаат врз предметот на ревизија, а предметот на ревизија има значајно влијание врз одредувањето на опфатот на ревизијата. Исто како и кај ревизијата на успешност, така и кај ревизијата на усогласеност може да настане потреба од промена на опфатот на ревизијата во текот на вршење на ревизијата заради појавување на нови материјално значајни информации и податоци, а кои ќе доведат до повторно форматирање на документите ревизорска програма и ревизорски план, секако и до измени во првично планираниот опфат на ревизијата. Важно е да се спомене дека овие измени не треба да бидат структурни или такви значајни измени кои ќе го променат првично определеното ниво на уверување врз основа на проценетите ризици.

### 3.3.1. Одредување на предмет на ревизија на усогласеност

Во практиката постојат повеќе примери на ревизорски области<sup>47</sup> во кои ВРИ/ревизорот може да го идентификува предметот за ревизија на усогласеност и некои од нив се дадени подолу:

- Финансиски показатели
  - Користење на одобрени средства (како што е на пример извршување на буџети на различни нивоа);
  - Прибирање на средства од различни видови на даноци/такси (како на пример градски даноци/такси, казни и глоби и сл.);
  - Користење на грантови и заеми;
- Јавни набавки;
- Трошоци/расходи;
- Испорака на јавни услуги – здравство, образование, транспорт и сл.
- Јавни претставки/жалби;
- Заштита на наследство (културно, градежно, природно и др.);
- Пристојност на претставниците на субјектот односно на тие кои носат одлуки (терминот „пристојност“ се однесува на оправданоста и квалитетот на конвенционалните стандарди за лично и морално однесување на тие кои ги носат одлуките);
- Здравство и безбедност;
- Заштита на животна средина;
- Рамка на внатрешни контроли – поставеност и функционалност;

---

<sup>47</sup> **Појаснување:** на пример ДЗР на својата веб страница има објавено документ со наслов „Стратешки план за ревизија на ДЗР за 2021 – 2023 година“ во кој во точка 2.1 Приоритетни области за ревизија дадени се областите кои ДЗР ги одредила врз основа на квантитативни и квалитативни фактори како значајни за вршење на ревизии по видови во односниот период.

- Исплати/плаќања на социјални помошти, пензии и други плаќања;
- Градежни области – дозволи, лиценци, одобренија, пристапи, зони, паркинзи и сл.

Во продолжение даден е пример за идентификување на можен предмет на ревизија на усогласеност:

### Рамка 1

#### Пример за избор на можен предмет на ревизија на усогласеност во областа на јавните набавки

„Набавка на услуги за градежни работи на патишта за Министерството за транспорт и врски“

Со наведените наоди сметаме дека МТВ е одговорно за набавка на услугите за градежни работи на патиштата на делниците X и Y, и дека не е во можност овие делници да ги заврши самостојно со свои капацитети. Оттука, МТВ треба да распише и спроведе јавна набавка за склучување на договор за услуги во градење на патишта, а во согласност со барањата од Законот за јавни набавки. Ревизорот ќе го следи овој предмет на ревизија за да се увери во усогласеноста со законските барања при спроведување на процесот на јавните набавки кај МТВ за

Можниот предмет на ревизија на усогласеност упатува и на главната цел на ревизијата на усогласеност, која цел според примерот даден во рамката е јасна и прецизна, а тоа се јавните набавки. Целта на ревизијата на усогласеност треба да биде формулирана на неутрален начин, обезбедувајќи насоки за ревизорите во определувањето на опфатот, ревизорските прашања, ревизорските критериуми, ревизорската програма и методологија. Целта на ревизијата на усогласеност е јасно поврзана со ревизорските прашања чии одговори треба да водат кон постигнување на поставената ревизорска цел.

Кај одредувањето на предметот на ревизија на усогласеност значајни се **два аспекти**. ВРИ/ревизорот секогаш ќе се ориентира во изборот или идентификувањето на можен предмет на ревизија на усогласеност на начин:

- 1) да ги препознае и/или да ги пронајде значајните аспекти кај можниот предмет и
- 2) дали се достапни соодветни критериуми за потребите на мерење на предметот на ревизија (забелешка – во ревизијата на успешност мерењето е според системот „како е“ во однос „како треба да биде“. И кај ревизијата на усогласеност се применува истиот принцип).

ВРИ/ревизорот при дефинирање/одредување на предметот на ревизија на усогласеност, критериумите и опфатот на ревизијата првично треба да поседува информации заради разбирање на субјектот кој е предмет на ревизијата, разбирање

за функционирањето на контролното опкружување кај субјектот и секако разбирање за функционирањето на системите на внатрешните контроли (забелешка – овие елементи кај ревизијата на усогласеност се истите како и кај ревизијата на финансиски извештаи), потоа и проценка на ризиците и секако веројатноста од ризици за измами (ISSAI 4000/58). Кај ризикот од измами ревизорот треба да обрне особено внимание кај ревизиите на усогласеност кога предметот на ревизија припаѓа на јавниот сектор поради опсежните и пошироки ефекти кои потенцијалните измами и коруптивни дејствија ги оставаат врз целокупниот систем на управување. Во Прилог 3 кон овој Прирачник дадени се примери за прашања кои се релевантни при разгледување на ризикот од измама и кој ризик е повеќе обработен во насловот Разгледување на ризици од измама.

### 3.3.2. Одредување на ревизорски критериуми и формулирање на ревизорски прашања

*ISSAI 4000/110 од ВПИ/ревизорот бара да го избере опфатот на ревизиите на усогласеност, да ги утврди релевантните ревизорски критериуми пред да ја започне ревизијата за да обезбеди основа за заклучок/мислење за предметот на ревизија.*

Предметот на ревизија на усогласеност и ревизорските критериуми се тесно поврзани и конзистентни. Ова значи дека ревизорот треба да постави или да определи такви критериуми или да ги употреби оние критериуми со кои предметот на ревизија на усогласеност е **мерлив и споредлив**. При поставување на ревизорските критериуми за предметот на ревизија на усогласеност, ревизорот треба да утврди и да биде сигурен дека постојат соодветни ревизорски критериуми. Процесот на поставување на ревизорски критериум е процес кој е повторлив. За ревизорот важно е што одредувањето на ревизорските критериуми мора да е поврзано со ревизорските прашања (забелешка - и документирано во ревизорските белешки во фазата на извршување).

Најкраткото објаснување на поимот ревизорски критериуми е следниот:

*тоа се одредници (веќе поставени или креирани, изведени индикатори) наспроти кои се оценува предметот на ревизија, за ревизорот да може да измери дали предметот на ревизија е во согласност или не е во согласност со идентификуваните критериуми.*

Во оваа постапка за ревизорот е значајно да го употреби професионалното расудување и скептицизам (ISSAI 400/43) при одредувањето и примената на критериумите. Ревизорот ќе го употреби професионалниот скептицизам кога ќе проценува дали критериумите се соодветни, проценувајќи ги нивните карактеристики: релевантноста и целосноста, веродостојноста и неутралноста, разбирливоста и корисноста, споредливоста, прифатливоста и достапноста. (ISSAI 4000/118).

Врз оценката на соодветноста на ревизорските критериуми за конкретен предмет на ревизија на усогласеност, нивото на уверување нема влијание. На пример, доколку критериумите не се соодветни за ангажман со разумно уверување, тие се исто така несоодветни и за ангажман со ограничено уверување и обратно. Кога ревизорските критериуми се еднаш препознаени и признаени врз основа на утврдување на нивните опишани карактеристики, истите треба да бидат и соодветно операционализирани за секоја една ревизија на усогласеност (забелешка – и нејзините специфични околности) со цел да изградат јасни и значајни заклучоци, а кои ќе бидат разбирливи за целните корисници.

Релевантните ревизорски критериуми произлегуваат од примарната легислатива дефинирана како легислатива донесена од законодавни органи/тела како што е парламентот и т.н. . Подзаконската регулатива може да се дефинира како легислатива донесена од органи/тела кои се делегирани да ја донесат согласно примарната легислатива. Ревизорските критериуми, исто така, произлегуваат од Уставот, меѓународните спогодби, вклучително спогодби за формирање меѓународни или наднационални организации, договори со обврзувачка фискална или буџетска содржина, правна одлука донесена од надлежни институции на меѓународни или наднационални организации со директно или обврзувачко дејство во правниот поредок на секоја земја-членка, закони и регулативи издадени од компетентните институции во секоја држава, во согласност со нивниот Устав, вклучително уставни буџетски закони, годишни буџетски закони, други закони, регулатива со финансиски ефект во јавното управување, јавно управување, конфликт на интерес во јавните набавки, заштита на јавните пари и јавните средства, превенција и детекција на измама и корупција и релевантни сметководствени принципи. Тие, исто така, може да содржат авторитетни одлуки донесени од меѓународни, наднационални или национални судови, кои произлегуваат од Уставот и меѓународните спогодби со кои тие судови се овластуваат. Исто така, тие може да содржат законски инструменти, правила, прописи, квалитети и наредби, владини или министерски директиви, упатства и договорени правила и услови.

Соодветни критериуми<sup>48</sup> за ревизија на усогласеност може да произлезат и од:

- Очекувањата од јавното финансиско управување, како на пр. усогласеност со ефективен и ефикасен систем на внатрешни контроли.
- Очекувањата на корисниците во однос на корисноста на добрата и квалитетот на услугите или работите.
- Барања за транспарентно и непристрасно распоредување (забелешка - и користење) на јавни средства и човечки ресурси.

За ревизорските критериуми, ревизорот треба да знае дека не е воопшто возможно да спроведе една ревизија на усогласеност доколку не е во можност да

---

<sup>48</sup> Извор на податоци: ISSAI 4000/116 и 117

идентификува и определи соодветни ревизорски критериуми. Доколку ревизорот открие по започнување на конкретната ревизија на усогласеност, дека некои или воопшто применливите критериуми не се погодни или не се соодветни за релевантниот предмет на ревизија, тогаш ВРИ/ревизорот треба повторно да размислат за конкретната ревизија (забелешка – оправданоста за нејзиното извршување). Под такви околности, едноставно не е возможно да се продолжи со ревизијата на усогласеност и да се издаде извештај со разумно уверување или со ограничено уверување.

Кога ВРИ/ревизорот го определил предметот на ревизија на усогласеност, секако се појавува и потребата да се определат/формулираат и ревизорските прашања (забелешка – разбиени на потпрашања кои ќе му послужат на ревизорот да обезбеди соодветни и достаточни докази во одговор и формирање на мислење/заклучок во фазата на извршување и фазата на известување). Главната и најважна функција на ревизорските прашања (забелешка – и потпрашања) е да ја организира и деталзира самата ревизија односно целиот процес на извршување на ревизијата. Елементите кои се значајни за ревизорот при формулирање на ревизорските прашања се тие да бидат тематски соодветни и поврзани со целта на ревизијата, истите да се непристрасни и јасно формулирани (забелешка – да не се премногу долги, да не се креирани на начин со кој во една ставка ќе се вградат повеќе прашања или повеќе аспекти на ревизорско прашање) и меѓусебно да не се преклопуваат (забелешка – да не се повторуваат). При конструирање на секое ревизорско прашање ревизорот треба да внимава истото да има значајна важност или значење за самиот предмет на ревизија, односно да е поврзано со ревизијата на усогласеност. Функцијата на ревизорските прашања (и потпрашања) е да го водат ревизорот, заедно со опфатот на самата ревизија и целта на ревизијата, кон и низ примена на соодветните ревизорски методолошки постапки, заради успешно извршување на ревизијата. Според добрата ревизорска практика, препорачливо е ревизорот да не формулира многу ревизорски прашања во обем заради задржување на неговото внимание кон јасно поставената ревизорска цел поврзана со предметот на ревизија. Искуствата покажуваат дека добар пристап претставува пристапот на определување на 3 – 5 главни прашања кои потоа ревизорот може да ги разбие во повеќе поврзани потпрашања (забелешка – истиот принцип како и кај ревизија на успешност).

Карактеристиките на ревизорските прашања од кои треба да се води ревизорот при нивно креирање се следните:

- РП да се кратки и јасни, непристрасни и лесни за опфаќање (забелешка – тоа значи сеопфатни);
- РП да се релевантни и логички поврзани со предметот на ревизијата и целта на ревизијата и

- РП да се достаточни заради давање на одговор на конкретен проблем или ризик од несогласеност кој е препознаен во ревизијата;

Во насока на континуитет со претходно дадениот пример во рамката 1 и последователно во рамката 3, во продолжение даден е пример и за ревизорски прашања следејќи го истиот предмет на ревизија на усогласеност.

## Рамка 2

### Пример за ревизорски прашања и критериуми

**РП 1:** дали МТВ ги вклучува проектите за услуги за градежните работи на делниците X и Y во годишниот план за јавни набавки?

**Критериум 1:** делот 3, точка 1 од ЗЈН бара МТВ да ги вклучи во годишниот план за јавни набавки сите проекти со вредност од и над 3 милиони Евра.

**РП 2:** дали постапката и методите на јавна набавка се објективни, транспарентни, натпреварувачки и конкурентни?

**Критериум 2:** делот 1, точка 3 бара од лицето кое е задолжено за ЈН да осигури дека во МТВ се одржува правилен и безбеден систем за јавни набавки кој е објективен, транспарентен, натпреварувачки и ефективен.

### 3.3.3. Одредување на опфат на ревизија на усогласеност

Опфат на ревизија на усогласеност како и кај другите видови на ревизии во основа значи „што ќе се ревидира“. Тоа во голема мера значи дека опфатот кај една ревизија на усогласеност е дефиниран од самиот предмет на ревизија. Опфатот на ревизијата на усогласеност зависи исто така и од потребите на самите целни корисници на ревизорскиот извештај, од одреденото ниво на уверување кое треба да се постигне, ризиците кои се оценети, потенцијални и настанати, и секако од компетентноста и достапноста на ресурсите на ВРИ (забелешка - човечки, материјални и нематеријални – ISSAI 4000/43 и 44). Фазата на планирање на ниво на секоја поединечна ревизија на усогласеност започнува со еден од најзначајните чекори за ревизијата, а тоа е одредување на предметот на ревизија, по кој чекор следи и одредувањето на соодветните критериуми. Повеќе пати е напоменато дека од квалитетот на планирањето на ревизијата, во огромна мера зависи и квалитетот во извршувањето и на крајот во квалитетот на крајниот производ од ревизијата, ревизорскиот извештај. Овде е значајно да напоменеме дека опфатот и природата кај ревизијата на усогласеност не зависат директно од мандатот и со законската регулатива дадените надлежности на ВРИ, туку тие се градат и произлегуваат од професионалното просудување на ревизорот за јавниот интерес на можниот предмет за ревизија на усогласеност (забелешка – мошне слично како и кај ревизијата на успешност).

За да бидеме појасни во објаснувањето што значи опфат на ревизија на усогласеност, ќе кажеме дека кога ревизорот го определува опфатот тоа значи дека **дава јасна изјава за целта на ревизијата, временската рамка која ќе биде предмет на ревизија** (на пример: – во периодот од 2018 до 2021 година ревизорот има

сознанија дека се извршени бројни и гломазни измени во лепеза од законски прописи како на национално така и на меѓународно ниво од областа на животната средина. Тоа значи дека за ревизорот опфатот или временската рамка кај ваков предмет на ревизија (на пр. усогласеност на регулатива од областа на животната средина, може да биде определена токму на целиот овој период или на дел од него). Ова прашање за одредување на опфатот кај ревизијата на усогласеност е од особена важност за потребите на планирањето, особено за потребите на дизајнирање на детални ревизорски документи – ревизорска програма и ревизорски план кои ревизорот треба да ги дизајнира на таков начин и толку детално (забелешка – со методолошки постапки, техники, временска рамка и капацитети и ресурси) со кои ќе го покрие целокупниот опфат на ревизијата. Ревизорот треба да има предвид дека опфатот кај ревизијата на усогласеност ја претставува рамката односно костурот/крајните граници до кои ревизорот ќе ги спроведува ревизорските постапки, а во функција и поврзано со предметот и целта на ревизијата.

Кога се дизајнира ревизорската програма, а поврзано со одредување на опфатот на ревизијата, ревизорот треба да ги специфицира сите постапки, но и да постави граница до која тие постапки ќе ги примени, секако поврзано со предметот и целта на ревизијата.

Уште позначајно е тоа што ревизорот треба да знае дека опфатот не е само поставување на временската рамка или периодот кои ќе се вклучат за вршење на ревизијата, туку и **јасна поврзаност со целта за ревизија**. Да го појасниме ова во продолжение на примерот даден погоре.



### Рамка 3

#### Пример за цел и опфат на ревизија на усогласеност

Водејќи се од методолошките насоки и примерот даден погоре за можен предмет на ревизија на усогласеност, .....„целта на ревизијата на усогласеност е да потврди дека Министерството за транспорт и врски ги планира, спроведува и мониторира постапките за јавни набавки поврзани со проектите за изградба на патните правци/делниците X и Y како што е согласно барањата од Законот за јавни набавки“.

„Опфатот во оваа ревизија на усогласеност, ревизорот го одреди да се однесува на проекти за изградба на патишта на делниците X и Y во МТВ за 2017 година и кои со оваа ревизија ќе бидат покриени и проценети наспроти употребените критериуми кои се поставени во законот за јавни набавки. Законот за јавни набавки бара субјектот во планот за јавни набавки да ги вклучи проектите чија вредност е 3 милиони евра и повеќе. Незаконитостите во самата постапка на доделување на договори како и прекројување на спецификациите вклучени во процесот на аукција, исто така ќе бидат покриени со ревизијата и оценувани наспроти критериумите поставени во член 3, точка 1 од ЗЈН кој бара соодветно креиран и воспоставен безбеден систем на јавни набавки и кој е објективен, со еднаков третман, транспарентен, натпреварувачки и конкурентен, но и ефективен.“

### Рамка 4<sup>49</sup>

[Параграф кој може да се користи и за други субјекти кои се предмет на ревизија на усогласеност за одредување на опфатот]

**Пример 1:** „Согласно Прирачникот за ревизија на усогласеност за вршење на ревизија кај ЕЛС, проектирани се шест категории на усогласеност кои ревизорот ќе ги тестира: склучени договори и аукција; депозити и инвестиции; судир на интереси; задолженост; побарувања/приливи и исплати/одливи; други одредби. Нашата ревизија ги вклучи сите наведени категории, освен тие кои не ги тестиравме за потребите на уверување за усогласеност (се наведуваат областите кои не се тестирани) поради (се наведуваат причините за исклучување на секоја една област кој не е предмет на ревизија).

**Пример 2:** „Согласно Прирачникот за ревизија на усогласеност проектирани се две категории со кои ќе се покрие тестирањето за ревизија на усогласеност на ревизорот кај основните училишта: унифицирано сметководство и сметководствени политики, стандарди за финансиско известување и сопственост на училиштата, \*освен оние кои не ги тестиравме за усогласеност (се наведуваат областите кои не се тестирани), поради (се наведуваат причините за исклучување на секоја една област од ревизијата).

#### 3.3.4. Одредување на целните корисници и одговорна страна во ревизијата на усогласеност

Во фазата на планирање на секоја поединечна ревизија на усогласеност (забелешка – ова може да се спроведе и на ниво на ВРИ), ревизорот треба да ги одреди целните

<sup>49</sup> Извор на податоци: AFROSAI – E Compliance Audit Manual, November 2017, 1<sup>st</sup> edition;

корисници и одговорната страна/и за кои е наменет ревизорскиот извештај и кои се одговорни за утврдените состојби со ревизијата. Ревизорот треба да ги одреди овие две групи на интерес – целни корисници и одговорната страна, со цел да ги утврди импликациите од нивните интереси и улоги.

Целни корисници се тие лица или институции за кои ревизорот го подготвува извештајот од извршената ревизија на усогласеност. Целни корисници можат да бидат сите институции и тела кои се во функција на регулативата како и институции и тела кои се надлежни за прегледување, надзор или контрола на предметот на ревизија, лица кои се овластени за управување, јавното обвинителство, медиумите, општата јавност.

Одговорната страна претставува секој поединец/институција која сноси одговорност за оперативното функционирање на предметот на ревизија на усогласеност и која всушност е субјектот кој е предмет на ревизија.

Кај државната ревизија разбирањето на целните корисници и одговорната страна е од огромно значење заради остварување на целта на самата ревизија и нејзината додадена вредност кон коригирање и/или подобрување на утврдените состојби со ревизијата. Секако, ревизорот треба да има предвид дека и ВРИ претставува дел од целните корисници заради своите надлежности за известување до законодавниот дом.

### **3.3.5. Разбирање на субјектот**

Постапките за стекнување на информации и податоци за стекнување на разбирање на субјектот претставуваат најзначајни елементи кај ревизијата на усогласеност. Стекнувањето на разбирање на субјектот за ревизорот е важно од аспект на користење на тие информации и податоци при дефинирање на предметот на ревизија и секако при одредување на соодветните критериуми за мерење на степенот на усогласеност во една ревизија на усогласеност.

Разбирањето на субјектот претставува ревизорска постапка која на ревизорот ќе му послужи да ги одреди и нивото на материјалност и да ги процени ризиците од неусогласеност на сите нивоа. Како што нагласивме проценката на ризици е постапка која се повторува и во таа насока разбирањето на субјектот може да води кон ревидирање или повторно проценување на ризиците од неусогласеност или нивно ажурирање или обновување со повеќе детали. Истиот овој процес на повторување може да се примени и за критериумите.

За да се стекне со доволно информации и податоци за разбирање на субјектот кој е предмет на ревизија на усогласеност, ревизорот треба да испита неколку фактори, во насока на релевантни надлежности. Во некои случаи со ревизијата на усогласеност може да се опфатат повеќе од еден конкретен субјект и во тие случаи ревизорот треба да обезбеди разбирање за сите субјекти кои се во опфат на ревизијата. Односно, предметот на ревизија и разбирањето на субјектите ќе се

однесува на сите нивни активности поединечно и заедно. На пример, ревизорот врши ревизија на усогласеност врз правилното/законското користење на средства/фондови кои се користат од страна на повеќе субјекти.

Ревизорот за да постигне задоволителен степен на разбирање на субјектот, треба да ги земе во предвид следните аспекти кај субјектот кој е предмет на ревизија:

- Да ги разбере стратегиите (стратешки документи, стратешки цели), оперативните функции на субјектот (организациони шеми, систематизации и сл.), како и поставеноста на системот на управување (вклучително и системите на внатрешни контроли и клучните контроли);
- Да разбере и процени дали визијата, основните цели и мерките се применети како што е нагласено во стратегиите и/или стратешките планови на субјектот и дали се усогласени со законските одредби, барања, обврски и права, како и со барањата од одредени стандарди валидни за работата на субјектот;
- Да утврди дали целите кои се специфицирани во стратегиите и/или стратешките планови на субјектот (вклучително и акциските планови за нивна оперативност) се поврзани со конкретните резултати/производи од работењето на субјектот;
- Да утврди дали активностите и оперативните дејства на субјектот кој е предмет на ревизија се насочени директно кон постигнување на поставените цели и задачи на субјектот, а кој како одговор ги исполнил сите барања за усогласеност на субјектот (забелешка – ревизорот да утврди дали во своите активности на исполнување на целите и на задачите, субјектот тоа го вршел исполнувајќи ги/во согласност со законските одредби, барања, обврски и права);
- Да утврди дали правните акти кои се применети во оперативните активности и функции на субјектот кој е предмет на ревизија како и другите надлежности како што се административни политики, интерни постапки и насоки/одлуки/решенија/наредби/ не се спротивставени и/или спротивни на нормативните акти.

Мошне важно е прашањето за релевантноста на изворот/те на информации кои ревизорот ќе ги користи за развивање на правилно разбирање на субјектот и неговите природа, функции, надлежности, улога и влијанија. Изворите на информации од кои ревизорот ќе ги стекне потребните информации во функција на разбирање на субјектот кој е предмет на ревизија на усогласеност може да бидат следните (забелешка – но не се ограничени само на нив):

- Закони и регулативи;
- Буџетска регулатива/одобрен буџет;
- Кодекс на етика и кодекс на деловно однесување;

- Интерни политики, стратешки планови, оперативни и акциони планови, прирачници и подзаконски акти за постапки и процедури;
- Видови на договори, спогодби;
- Извештаи за и од медиуми;
- Годишни извештаи (за различни намени и потреби), извештаи од извршени ревизии (внатрешна, надворешна ревизија), извештаи од други за внатрешен и надворешен мониторинг кој се однесува на целите на ревизијата на усогласеност;
- Записници од состаноци (на различни тела со различни надлежности);
- Информации и стекнати сознанија од претходно спроведени ревизии и ревизорски извештаи;
- Статистички податоци;
- Објави и информации јавно објавени на веб страницата на субјектот (или некој друг вид на јавни објави).

Кога се одлучува за релевантноста на изворот на информации, ревизорот треба особено да внимава на ова прашање доколку се користат интернет истражувања или се преземаат јавно објавени податоци и информации на веб порталите и различни јавни страници од аспект на нивната ажурност. Ревизорот треба да се води од следните прашања кои ќе ги постави во однос на релевантноста на изворите на информации:

- Какви информации и од кои извори ми се потребни?
- Дали информациите ќе ми послужат за целта на ревизијата?
- Дали информациите имаат издржана или шпекулативна вредност?
- Кои информации по видови ми се потребни и од кои извори можам да ги добијам?

### **3.3.6. Разбирање на контролното опкружување и системот на внатрешни контроли и проценка на контролното опкружување**

Разбирањето на контролното опкружување и системот на внатрешни контроли кај субјектот кој е предмет на ревизија на усогласеност за ревизорот е од суштинско значење поради стекнување на сознанија за ревизорот кои ќе дадат информации за нивното функционирање во опкружувањето на субјектот и кај самиот субјект. Секој субјект воспоставува системи на внатрешни контроли и постапки за нивно функционирање со намера и за целите на исполнување на барањата за усогласеност односно постапувања согласно позитивната законска регулатива од областа во која субјектот делува. Ова секако од две причини: заради барањата на регулативата и секако заради барањата на остварување на профит или задоволителни јавни услуги од субјектот.

По ова прашање од ревизорот се бара да ги разбере следните аспекти:

- Кои се контролите на субјектот (кои контроли се воспоставени, кои контроли се клучни, дали функционираат, кои се клучни контролни лица и др. аспекти на системите на внатрешни контроли);
- Дали контролите кај субјектот се соодветни и можат да откријат, превенираат и коригираат случаи на неусогласеност и
- Дали контролите работат (функционираат и делуваат) како што се дизајнирани.

Во контекст на ревизијата на усогласеност, системот на внатрешни контроли е мошне значаен елемент бидејќи истиот се состои од политики, нивоа, структури, постапки, процеси, задачи и цели како и други фактори кои се во функција на работењето на субјектот кој е предмет на ревизија на усогласеност и му помагаат соодветно и навремено да одговори на законите односно ризиците од неусогласеност, спротивни на законските барања. Еден систем за внатрешни контроли се смета за ефикасен секогаш кога соодветно ќе одговори или ќе алармира и превенира состојби кои ги загрозуваат на пример основните средства на субјектот од злоупотреба, кражба или нивно недомаќинско управување (забелешка – ова може да се однесува и на други елементи како на пример готовина во каса, јавни набавки, средства на жиро сметка, постапување со залихи и инвентар, склучување на договори, реализација на спогодби, одлуки/решенија за административни наплати на такси, надоместоци или прибирање на законски утврдени приходи и сл.). Затоа ревизорот треба да има значајно познавање и разбирање од контролното опкружување и системите на внатрешни контроли кај субјектот кој е предмет на ревизија на усогласеност.

За потребите на проширување на знаењата и деталите кои се однесуваат на функциите и односите кај системите на внатрешни контроли на субјектите кои се предмет на ревизија на усогласеност, ревизорот може да консултира и други извори<sup>50</sup> кои ќе му помогнат во спроведување на процесот и чекорот на Разбирање на контролното опкружување и системот на внатрешни контроли и проценка на контролното опкружување.

Областа на контролно опкружување и разбирање на системот на внатрешни контроли претставува мошне широка и длабока област која ревизорот треба да ја има предвид и сериозно да ја истражи, затоа што од резултатите и сознанијата кои ќе ги добие, во целосен обем зависи количината и квалитетот на ревизорската работа која треба да ја спроведе понатаму. Оваа област е особено значајна бидејќи е рефлексивна на односот и ставот на менаџментот кон внатрешните контроли како и кон внатрешната ревизија како трета линија на одбрана во субјектот.

---

<sup>50</sup> **Извор:** GUIDE TO THE SARBANES-OXLEY ACT: Internal Control Reporting Requirements  
[https://www.protiviti.com/sites/default/files/united\\_states/insights/protiviti\\_section\\_404\\_faq\\_guide.pdf](https://www.protiviti.com/sites/default/files/united_states/insights/protiviti_section_404_faq_guide.pdf)

**Проценката на контролното опкружување**, ревизорот може да ја спроведе преку стекнување на следните информации:

- Дали постои соодветна поделба на должности особено кај извршувањата, надзорот/прегледувањето и одобрувањето и особено кај документирањето и евидентирањето кај субјектот;
- Како е поставена организационата шема односно дали така поставената организациска структура е во функција (дали организациски сите делови функционираат според доделените надлежности, особено деловите за надзор и контрола);
- Какви се реакциите на менаџментот во однос на ревизорските извештаи во минатото (на пр. ревизорот може да процени дали менаџментот реагирал позитивно, негативно, соодветно, несоодветно по прашањата наведени во РИ во минати години и особено дали менаџментот презел позитивни дејствија/корективни дејствија по наодите и препораките дадени во тие РИ);
- Дали доделените одговорности на клучните позиции кај субјектот се јасно дефинирани и разбирливи;
- Дали на клучните позиции се поставени лица со соодветни квалификации, знаење и искуство за извршување на доделените задачи и одговорности;
- Дали вработените кај субјектот ги поседуваат соодветното образование и дали се обучени за обавување на работата (ова е од особено значење кај позициите кај кои се бара укажување за одредена неусогласеност со регулативата и за која треба да се извести менаџментот);
- Дали менаџментот има создадено опкружување во кое се почитува транспарентноста и јавноста;
- Дали постојат повремени промени на воспоставените контролни протоколи (на пр. постои документирана евиденција за грешки или откриени намерни заобиколувања на функциите на СВК, субјектот реагира на тој начин што го редизајнира СВК во насока на негова функционалност);
- Дали се воспоставени компјутерски и програмски контроли (на пр. лозинки, евиденции за влез и излез во компјутерска програма, нивоа на пристап, нивоа на прегледување и одобрување и сл.);
- Дали се воспоставени контроли за ракување со материјалните и нематеријалните средства на субјектот (на пр. пристап до возила, користење на возила, дали возилата се обезбедени и заштитени како физички така и правно, дали се врши повремено или редовно попишување на движниот и недвижен имот на субјектот и др.).

Проценката на контролното опкружување кај субјектот кој е предмет на ревизија за ревизорот претставува „работа која никогаш не завршува“, затоа што системите на внатрешни контроли се системи кои се специфични за секој еден посебен субјект, и во голема мера зависат од предметот на ревизија, природата и опфатот на ревизијата на усогласеност. Тоа кое е важно кај ревизијата на усогласеност и

проценката на контролното опкружување и СВК е ревизорот да утврди дали постои можност еден ризик контролните системи и контролното опкружување да не го препознаат, да дозволат и не ја исполнат својата превентивна функција, да не го спречат од настанување или да дозволат и овозможат заобиколување на контролните функции со кое ќе се предизвикаат материјално значајни грешки или оштетувања, или ќе се предизвикаат понатамошни негативни дејствија кои се спротивни и спротивставени на законските барања. Резултатот од активноста разбирање на контролното опкружување и проценка на внатрешните контроли ќе му помогне на ревизорот да го определи можеби најзначајниот аспект за неговата понатамошна работа за ревизијата, а тоа е **определување на нивото на уверување** од кое пак зависи и ширината и опфатот на ревизорските постапки кои ќе ги дизајнира за успешно спроведување на самата ревизија на усогласеност.

Практиката покажува дека од исклучително значење и важност за ревизорот претставуваат знаењето и вештините за поврзување на идентификуваните ризици и сомневањата за потенцијални ризици, да се поврзат со документот ревизорска програма или како што може термиолошки да се сретне во ISSAI 4000, ревизорска стратегија. Врз основа на проценката на внатрешните контроли која ревизорот ќе ја изврши (вклучително и разбирањето за контролното опкружување и функционирањето на системите на внатрешни контроли), резултатите од таа проценка и разбирање ќе му овозможат и помогнат на ревизорот да креира односно да дизајнира соодветна ревизорска програма (со сите нејзини елементи, вклучително и ризиците) која ревизорот ќе ја следи како патоказ во текот на фазата на извршување на ревизијата. Кога ревизорот ќе изврши поврзување на идентификуваните ризици или на сомневањата за потенцијални ризици и ќе ги вгради во ревизорската програма, треба да ги примени и принципите на професионално расудување и скептицизам. Ова значи дека ќе размисли, да ги земе во предвид и/или да ги предвиди сите случаи кога нештата може да тргнат во погрешна насока, и секако да определи со кои методолошки алатки и на кој начин ќе собере достаточни и соодветни ревизорски докази (забелешка - секако и докази генерирани од извршени тестирања за одредени претпоставки или сомневања).

### **3.3.7. Проценка на ризици кај предметот на ревизија/субјектот на ревизија - Спроведување на постапки за проценка на ризици и Проценување на ризици од материјална неусогласеност**

Активностите кои ревизорот се очекува да ги спроведе во насока на проценка на ризици кај предметот на ревизија, во основа се однесуваат на спроведување на постапки за **проценка на ризици и проценување на ризиците од материјална неусогласеност**.

Овие две клучни активности се во функција на дизајнирање на основните документи, ревизорска програма и ревизорски план кои се завршни документи во

фазата на планирање, но истовремено и почетни документи за започнување на другата фаза, фазата на извршување на ревизијата на усогласеност.

Функциите на двете активности во основа се да му овозможат на ревизорот да ги процени природата, степенот на закана или сериозноста на потенцијалните ризици, колкаво и какво влијание истите би имале кога би се случиле, дали субјектот е запознаен и/или свесен за нивното настанување или закана, дали субјектот презема мерки и кои мерки за намалување или спречување на можноста од настанување на потенцијалните ризици, заради детално и сеопфатно креирање на ревизорските програма и план кои ќе му овозможат на ревизорот да спроведе квалитетна ревизија на усогласеност.

Природата, степенот на закана, видот на ризици, потенцијалот за нивно спречување или намалување на несаканите ефекти од нивно настанување, кај ризиците зависи и се разликува од субјект до субјект, односно од предмет до предмет на ревизија.

Овие карактеристики на ризиците трпат влијание од неколку фактори како:

- Новостите и сложеноста на применливите барања за усогласеност (забелешка – измени во регулативата, нова регулатива, новитети во постапки и сл.);
- Знаењето и познавањето на самиот ревизор за внатрешните контроли кај субјектот кој е предмет на ревизија (забелешка – или за самиот предмет на ревизија) кои се во функција на спречување на активности спротивни и спротивставени на барањата на регулативата, а кои знаење и познавање се обезбедени од претходно спроведени ревизии или од други професионални извештаи;
- Природата на применливите барања за усогласеност;
- Услугите/производите обезбедени од субјектот и како врз нив влијаат надворешни фактори и секако последното но и најважно за државната ревизија;
- Нивото на надзор од страна на извршната власт – влада и/или надлежни органи, тела, институции и др.

Проценката на ризици која се бара од ревизорот да ја спроведе во фазата на планирање, а која се однесува на контролите, од ревизорот бара да истражи и испита дали:

- Менаџментот вклучително и клучните овластени лица кај субјектот кој е предмет на ревизија, јасно и недвосмислено ги познаваат и разбираат клучните цели на ревизијата на усогласеност. Истовремено, ревизорот треба да стекне уверување дали менаџментот и клучните овластени лица се во можност да откријат елементи или состојби на неусогласеност и да покренат процеси кои се неопходни и суштински за поправање на појавените причини за неусогласеност.



- Организациската структура и поставеност на субјектот кај кој се врши ревизијата обезбедува препознавање и признавање на ризици од неусогласеност. На пример, кај големи или сложени организациски структури, вообичаено се креираат одделенија или единици за ризици и нивно управување. Нивната функција е во континуитет да ги следат и испитуваат законите и потенцијалните ризици со кои се соочува субјектот, да ги прегледуваат системите на внатрешни контроли и нивната оперативност, како и да препорачуваат измени или подобрувања кај внатрешните контроли секогаш кога за тоа има основа. Овие активности субјектот односно единицата за ризици треба да ги извршува со цел да осигура дека субјектот делува усогласено со барањата од позитивната и применлива регулатива.
- На менаџментот како и на клучните овластени лица кај субјектот кој е предмет на ревизија дадени им се одговорности и должности да известат за сите промени и измени. Субјектите кои се динамични по својот обем на работа треба да се способни брзо да реагираат на промените и измените како во нивното опкружување, така и во однос на надворешното опкружување кои носат закани од ризици. Брзата реакција, способноста на менаџментот и клучните одговорни лица за препознавање и управување со ризици ги намалуваат ризиците од неусогласеност со регулативата.
- Менаџментот и клучните одговорни лица имаат јасно и недвосмислено познавање од севкупните или оперативните делови на субјектот како и од нивната сложеност. Ова барање е од клучна важност кај ризиците затоа што доколку менаџментот и клучните одговорни лица имаат недоволно познавање за сложеноста на севкупноста или на делови кај субјектот, тие не се во можност и нема да покажат способност да ги применат барањата за усогласеност со регулативата. Оттука, ризикот од неусогласеност кај таквите менаџерски структури ќе биде поголем.
- Менаџментот и клучните овластени лица ги гледаат и разбираат наодите и препораките од ревизијата посветено и сериозно и преземаат/презеле соодветни дејствија за нивно коригирање и примена (забелешка – на пр. ставот на субјектот кон ревизорските наоди и препораки).
- Менаџментот и клучните овластени лица спроведуваат внатрешни мониторинзи како на пример од внатрешната ревизија и ги прегледуваат резултатите од надворешните надзори како што е надзорот од надлежни владини институции, тела, регулаторни комисии и сл.

Системот на внатрешни контроли кај еден субјект, вообичаено се состои од следните компоненти:

- Контролно опкружување;
- Управување со ризиците;
- Контролни активности;

- Информации и комуникација и
- Мониторинг.

Во оваа потфаза од ревизорот се бара да изврши и **проценка на ризиците од материјална неусогласеност**. Ревизорот оваа проценка ќе ја направи земајќи ги предвид следните фактори:

- Сложеноста на применливите барања за усогласеност;
- Ранливоста/чувствителноста на применливите барања за усогласеност на неусогласеност;
- Должината на временската рамка во која субјектот бил подложен на применливите барања за усогласеност;
- Разбирањето на ревизорот за тоа како субјектот во минатото постапувал во однос на применливите барања за усогласеност;
- Потенцијалните ефекти врз субјектот од неусогласеност, со потенцијалните барања за усогласеност;
- Вклученост на субјективен степен на расудување или субјективен суд/проценка во однос на оценката за придржување кон барањата за усогласеност.

#### Рамка 5

Неколку **примери на состојби** во кои може да постојат ризици од материјална неусогласеност кои преовладуваат над други видови на неусогласеност:

**Пример1:** субјект кој се соочува со финансиски проблеми, постои зголемен ризик дека грантови или други доделени средства ќе бидат пренаменети или насочени кон и за неodobрени/непланирани намени;

**Пример 2:** субјект во кој постои историја на слабо или нестручно сметководство и водење на евиденции за различни активности;

#### 3.3.8. Разгледувања на ризици од измами

Согласно ISSAI 4000, точка 58, од ревизорот се бара да го земе предвид и ризикот од измама во текот на ревизорскиот процес и да го документира резултатот од проценката.

Кога активностите и функциите како и ефектите од работата на јавниот сектор претставуваат мандат и предмет на работа на ревизорот, секако се наметнува прашањето и за потенцијалот од настанување на измами, особено во користењето на јавните средства, носењето на добри и законски одлуки за користење на јавните средства и начините на контроли и спречување од настанување на можните измами (вклучително и корупцијата) кај субјектите кои се предмет на државната ревизија. Ова од причини што измамите или незаконското користење на јавните средства предизвикуваат сеопфатни и далекусежни штети и последици, не само како финансиски штети туку и во смисла на губење на довербата на граѓаните во институциите и органите на кои им е доверено управувањето и работењето со

јавните средства, ослабување на државниот систем во квалитетот на испораката на јавните услуги и др. Оттука, одговорноста на ревизорот е уште поголема во насока на заштита на јавните средства од можни ризици и закани по основ на измами и злоупотреби на јавните средства. Ревизорската професија е тесно поврзана и со измамите и со корупцијата кои на системско ниво претставуваат постојана закана. Токму затоа од ревизорот се очекува и се бара да поседува знаења и вештини со кои во вршењето на својата професионална работа ќе ги препознае овие ризици и закани и соодветно, како што тоа го бараат ISSAI стандардите, ќе извести за своите сомневања или за потенцијалните закани и случувања на измами и корупција до надлежните институции.

Проценката на ризици од измами претставува активност која се бара и очекува од ревизорот, без оглед на видот на ревизија која се извршува. Ревизијата на усогласеност не претставува исклучок по ова прашање. Од ревизорите во јавниот сектор не се очекува и не се бара да поседуваат или да обавуваат функција на истражители против измами, но секако треба да поседуваат знаења и вештини со кои при обавување на својата ревизорска работа ќе знаат да ги препознаат и соодветно ќе ги нагласат и известат за потенцијалните показатели за можни измами и корупција кај субјектот/предметот на ревизија. За оваа улога на ревизорот, значајно е тој да знае да спроведе уште еден вид на проценка, наречена **проценка од ризик од измама**. Оваа проценка ревизорот може да ја спроведе заедно со проценката на ризици или одделно, преку креирање на соодветни прашања, насочени кон субјектот/предметот на ревизија (забелешка – менаџментот и клучните овластени лица во субјектот или за предметот на ревизија). Примери за можни прашања во функција на проценка на ризикот од измама кои ревизорот ќе ги генерира (забелешка – можни се повеќе формулации и повеќе прашања, во зависност од информациите и професионалниот скептицизам на ревизорот) се дадени во Прилог 2 во форма на прашалник за проценка на ризик од измама. Прашалникот е дизајниран со цел да му овозможи на ревизорот да процени дали субјектот има креирано систем за превенција од измами и корупција, дали тој систем функционира или пак системот е само на хартија и претставува само декларативна изјава на менаџментот.

Проценката на ризици од измами која ревизорот треба да ја земе предвид при планирањето на секоја ревизија на усогласеност поединечно, има за цел да ги:

- препознае инхерентните ризици од корупција и измама кај субјектот кој е предмет на ревизија;
- препознае и процени системите на внатрешни контроли кај субјектот и степенот на нивна поставеност и функционалност;
- процени резидуалните ризици и да ги дизајнира применливите ревизорски постапки.

Значајно за ревизорот е да ги препознае ризиците од измама преку препознавање на трите основни елементи на измамата: а) Можност; б) Притисок; в) Оправдување (рационализација). Системите на внатрешни контроли кај субјектот кој е предмет на ревизија треба да бидат така дизајнирани и поставени за да ги препознаат овие елементи и да одговорат на секоја можна закана од настанување на измама. Разликата помеѓу „измамата“ и „грешката“ претставува намерата. Доколку случувањата се намерни тогаш можеме да зборуваме за неусогласеност поради намера или со елементи на измама, но доколку случувањата кои резултираат со неусогласеност се резултат на ненамерни дејствија тогаш можеме да зборуваме за грешка. Оттука за ревизорот е важно да ги препознае разликите помеѓу намера и грешка. За измамите и корупцијата важно е да се знае дека се намерни дејствија и дека вклучуваат активности на стекнување на незаконски и неоправдани предности на пример кај јавните набавки. Одговорни за активностите на измама и корупција кај субјектот кој е предмет на ревизија се раководството, оние кои се одговорни за управувањето, вработените или други страни. Кај ревизијата на усогласеност основната задача на ревизорот е да ги открие потенцијалните дејствија кои не се усогласени со регулативата и законите, вклучително и потенцијалните измами и затоа ревизорот треба да ги вклучи и елементите од проценка на ризици за настанување на измами и да биде внимателен за индикаторите кои покажуваат незаконски и дејствија кои не се усогласени со регулативата во текот на својата работа при спроведување на ревизијата на усогласеност.

Добрата практика покажува дека постојат субјекти кои се предмет на ревизија и кои своите системи на внатрешни контроли ги имаат дизајнирано на хартија како воспоставен систем на контрола од незаконски и несакани дејствија. Но, секако ревизорот треба да има предвид дека постоењето на пишани правила и креирани системи на внатрешни контроли **не обезбедуваат целосна и совршена заштита и не се гаранција** дека системите на внатрешни контроли ќе функционираат на тој начин и во практиката. Исто така, ревизорот треба да знае дека ниту еден дизајниран систем на внатрешни контроли или друг вид на контролни механизми не може целосно да го заштити субјектот од настанување на измамнички дејствија. Секако дека контролните системи во функција на заштита на субјектот кој е предмет на ревизија се позиционираат заради превенција и заради намалување на ефектите од евентуалната штета кои можат да настанат од незаконското работење.

Секако дека согласно ISSAI 4000, точка 63 уредено е дека првичната и единствена одговорност за превенција и откривање на измамите ја има раководството на субјектот преку креирање, примена и одржување на соодветен ефикасен систем на внатрешни контроли. Ревизијата може да дејствува (и дејствува) како превенција од измама, но истата не е дизајнирана за откривање на измама. Ревизорот кога ќе утврди сомнеж за измама, треба да преземе активности соодветно да извести и

комуницира со надлежните институции за постапување по искажаните сомнежи. За потребите на проширување на знаењата и техниките за препознавање на можните измами, ревизорот може да консултира и други извори на информации кои се однесуваат на проверки и постапки за спроведување на чекорот Разгледување на ризици од измами<sup>51</sup>.

### 3.3.9. Одредување на степенот на доверба во внатрешните контроли

Согласно ISSAI 4000, точка 52, ревизорот извршува планирани и методолошки дизајнирани постапки кои имаат улога и цел да го намалат ризикот од донесување на неточни заклучоци до прифатливо ниско ниво од страна на ревизорот. Овој вид на ризик (забелешка – од донесување на неточни заклучоци) во ревизорската професија е познат како ревизорски ризик и се состои од три компоненти – инхерентен ризик (IR – Inherent Risk), контролен ризик (CR – Control Risk) и ризик од неоткривање (забелешка – познат и како ризик од детекција) (DR – Detection Risk).

Овие три компоненти се во взаемна релација и го градат вкупниот ревизорски ризик (BPP) според следната формула:

$$BPP = IP \times CR \times DR$$

Во секоја една ревизија, BPP треба да биде предмет на пресметка, со цел ревизорот да дојде до (преку дизајнирање на соодветни ревизорски постапки преку кои ќе ги спроведе тестирањата (или други избрани постапки во зависност од ризиците и степенот на уверување кое сака да го постигне)) и донесе соодветен и правилен заклучок за поставената цел на ревизијата.

Сите три компоненти на ревизорскиот ризик се разгледуваат со подеднакво внимание и важност заради одредување на нивото на ревизорскиот ризик кој потоа претставува основа за дизајнирање на ревизорските документи - програма и план.

Компонентата на контролен ризик се однесува на одредување на степенот на доверба во дизајнираните и функционални системи на внатрешни контроли кај субјектот кој е предмет на ревизија. Како и кај другите компоненти така и кај контролниот ризик за ревизорот важи правилото дека колку системите на внатрешни контроли покажуваат слабости (забелешка – зачестени и со пошироко влијание) толку за ревизорот ќе биде понизок степенот на доверба во овие системи

---

<sup>51</sup> Објаснување: “ACFE Fraud Prevention Check Up” - <https://www.acfe.com> и друга методологија која е специфична за измамите и ризиците од измама. Исто така ревизорот треба да ги консултира и GUID 5270 - Guideline for the Audit of Corruption Prevention - <https://www.issai.org/pronouncements/guid-5270-guideline-for-the-audit-of-corruption-prevention/> како и GUID 5260 - Governance of Public Assets - <https://www.issai.org/pronouncements/guid-5260-governance-of-public-assets/>

и заклучно на ова толку ќе биде поширока и пообемна ревизорската работа на тестирања и детални тестови, како и прибирање на докази. Овие правила се во функција на намалување на степенот на ревизорскиот ризик од донесување на неточни заклучоци за ревизијата на усогласеност и донесување на соодветни заклучок и/или мислење како резултат на самата ревизијата.

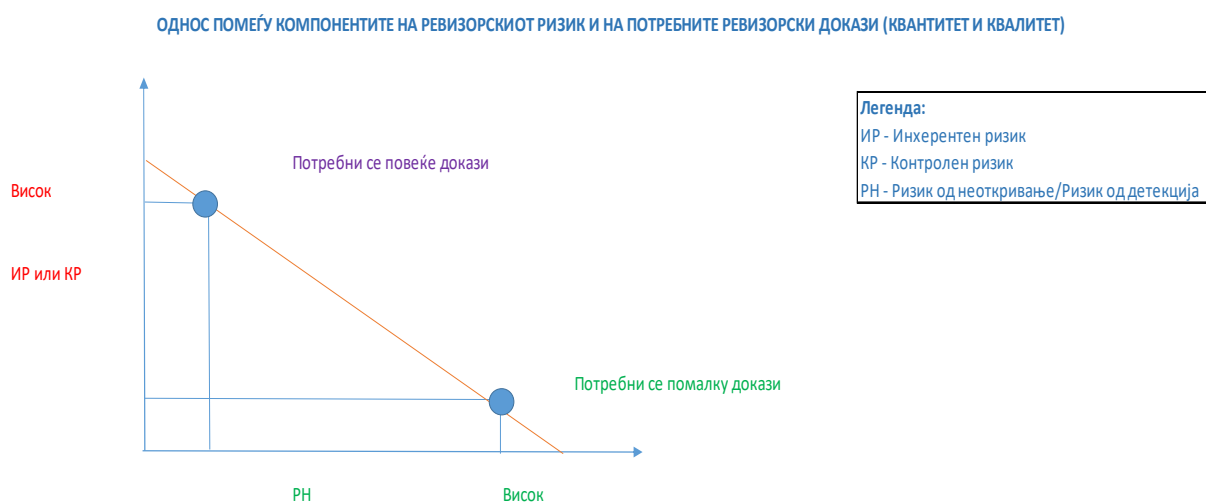
Затоа кај вршењето на ревизијата на усогласеност, исто така значаен елемент е **одредувањето на степенот на доверба** кој ревизорот го стекнува или треба да го стекне во системот на внатрешните контроли. Врз основа на точка 134 од ISSAI 4000, ревизорот ќе стекне разбирање за внатрешните контроли кај субјектот кои се релевантни за самата ревизија или за предметот на ревизија. Кога предметот на ревизија е веќе одреден, ревизорот ги одредува и утврдува тие внатрешни контроли кои се воспоставени кај субјектот со цел за намалување на ризикот од неусогласеност со критериумите или од материјална неусогласеност, поврзани со предметот на ревизија. Во оваа постапка ревизорот ќе го употреби професионалното расудување за да утврди поврзаност на внатрешните контроли со предметот на ревизија односно нивната релевантност. Разгледувањето на ревизорскиот ризик и сите негови компоненти претставува релевантна активност за ревизијата на усогласеност, било таа да се врши како ангажман за потврдување или ангажман за директно известување. Во Прилог 3 е дадена табела во која во зависност од проценката на ризик според трите компоненти од ревизорскиот ризик, предложен е и соодветен ревизорски пристап како одговор на степенот на видовите на ризици (забелешка – табелата е дадена како пример).

Целта на постапката за проценка на ризиците (по видови и компоненти од РР) кај ревизијата на усогласеност е ревизорот да ги идентификува областите кои се најмногу изложени на ризик или кои се најранливи на ефектите од незаконски и/или неусогласени со закони активности на субјектот кој е предмет на ревизија. Од ревизорот се бара да ги процени секој ризик и секоја компонента на РР и секако врз оценките да го одреди степенот на доверба. Оваа постапка понатаму треба соодветно да се пренесе и поврзе во ревизорски генерираната документација, ревизорски план и програма кои претставуваат последна активност во фазата на планирање на ревизијата и секако појдовна точка во фазата на извршување на ревизијата.

Активностите кои ревизорот ги спроведува кај анализата на ризици и нивното поврзување со ревизорски генерираната документација се од суштинско значење затоа што го одредуваат понатамошниот пристап во ревизијата. Односно, ревизорот врз основа на степенот на доверба во системите на внатрешните контроли и оценката на ризиците, го одредува ревизорскиот пристап во фазата на извршување на ревизијата – пристап ориентиран кон внатрешните контроли (познат и како Системски базиран пристап - СБП) или пристап ориентиран кон детални тестирања (директен пристап). Доколку ревизорот стекнал доверба (ниво на доверба) во

функциите и ефикасноста на системите на внатрешни контроли, секако дека ќе се одлучи да го примени СБП, а доколку степенот на доверба во системот на внатрешни контроли е низок, тогаш ревизорот ќе се одлучи да го примени директниот пристап и ќе изврши и тестирање на внатрешните контроли и нивната ефикасност во оперативноста на субјектот. Овие прашања се основата за понатамошно дизајнирање на ревизорските програма и план.

Односот помеѓу компонентите на РР и потребните ревизорски докази кои ревизорот ќе ги обезбеди во тек на фазата на вршење на ревизијата е претставен подолу на Слика 7. Односот покажува дека кога проценката на инхерентниот и контролниот ризик за ревизорот укажува дека тие се високи и дека не може да се потпре врз нивната оперативност (забелешка – ова е од особено значење кај контролниот ризик затоа што високиот ризик кај КР покажува слаби или отсуство на функционирање на системите на внатрешни контроли кај субјектот кој е предмет на ревизија) тоа значи дека ревизорот ќе дизајнира во ревизорските програма и план повеќе ревизорска работа по обем и по опфат и квалитет, односно ќе спроведе поголем број на тестови и аналитички постапки со кои ќе го сведе ризикот од неоткривање или ревизорскиот ризик во целина<sup>52</sup> на доволно ниско ниво за одредување на видот на мислењето или заклучокот по извршената ревизија.



Слика 7. Однос помеѓу компонентите на ревизорски ризик и потребните ревизорски докази (по квантитет и квалитет)

<sup>52</sup> **Појаснување:** Компонентите на ревизорскиот ризик, според нивното значење и улога се објаснети детално во Прирачникот за Ревизијата на регуларност точка 2.4. Ревизорски ризик и 2.5. Проценка на ризикот.

### 3.3.10. Одредување на нивото на материјалност во фазата на планирање

Кај ревизијата на усогласеност, согласно ISSAI 4000, точка 30<sup>53</sup> уредено е дека секоја ревизија на усогласеност претставува **ангажман за уверување**. Кај овој вид на ревизија, ревизорот го избира нивото на уверување врз основа на потребите на целните корисници и оттука ревизорскиот извештај ќе обезбеди два вида на уверување – или разумно уверување или ограничено уверување.

Значајно за ревизорот за одредување на нивото на уверување, претставува и одредување на нивото на материјалност (забелешка – како и кај другите видови на ревизии) како во фазата на планирање, така и во фазата на извршување (забелешка – од нивото на материјалност, зависи опфатот, изборот на големината на примерокот за тестови и детални тестирања, кои се директно поврзани со релевантноста, целосноста и веродостојноста на соодветните и достаточни ревизорски докази во поддршка на изразените ревизорски мислење или заклучок).

Кај ревизијата на усогласеност, нивото на материјалност се одредува **за сите** фази на ревизија: фаза на планирање, фаза на извршување и фаза на известување.

Во **фазата на планирање** за која тука зборуваме, одредувањето на нивото на материјалност во ревизијата ревизорот го спроведува за целите на дизајнирање и креирање на ревизорски генерираната документација – ревизорски програма и план.

Во **фазата на извршување** на ревизијата на усогласеност, одредувањето на нивото на материјалност ревизорот го врши заради оценка на доказите обезбедени со ревизијата како и заради ефектите од идентификуваните состојби/случаи на неусогласеност со регулативата.

Во **фазата на известување** по извршена ревизија на усогласеност, одредувањето на нивото на материјалност ревизорот го врши заради одредување на начинот и степенот на известување за добиените резултати од ревизорската работа и секако заради формирање на мислење/заклучок (забелешка – во зависност од видот на ангажманот за уверување и видот на ангажманот за известување).

#### ***Професионално расудување за одредување на нивото на материјалност***

Одредувањето на нивото на материјалност во фазата на планирање за ревизорот претставува практична примена на барањата за професионално расудување. Примената на професионалното расудување кај одредувањето на нивото на материјалност во фазата на планирање на ревизијата на усогласеност се врши во насока на одредување на опкружувањето во кое се одвива ревизијата, но секако професионалното расудување не трпи влијание од нивото на уверување. На пример,

---

<sup>53</sup> Извор на податоци: ISSAI 4000, точки 30 – 42;



нивото на материјалност ќе биде исто како за ревизија со ограничено уверување така и за ревизија со разумно уверување. Зошто? Затоа што нивото на материјалност се заснова врз информациите кои им се потребни на целните корисници. Во ревизијата на усогласеност, законските или незаконските отстапувања од регулативата се сметаат за материјални доколку секое од тие отстапувања поединечно или кумулативно, ревизорот разумно ќе очекува да влијаат врз секоја здраво разумна одлука или решение кои ги носат целните корисници односно субјектот кој е предмет на ревизија и кои се поврзани со предметот на ревизија на усогласеност. Одредувањето на нивото на материјалност претставува активност која трпи влијание од перцепцијата и разбирањето на ревизорот за потребните информации и потребите за информации на целните корисници односно на субјектот кај кој се врши ревизијата<sup>54</sup>. Затоа при одредување на нивото на материјалноста, за ревизорот претставуваат разумни претпоставките дека целните корисници:

- Поседуваат соодветно познавање на конкретниот предмет за ревизија, и имаат волја да ги надградат информациите;
- Имаат разбирање дека информациите за предметот на ревизија се подготвени и осигурени до соодветно ниво на материјалност и имаат разбирање за секаков вид на концептите на материјалност кои се вклучени во критериумите кои се применливи;
- Ги разбираат сите инхерентни несигурности кои влијаат врз мерењето или оценката на предметот на ревизија;
- Донесуваат разумни одлуки и решенија кои се однесуваат на предметот на ревизија и информациите за истиот во целост.

#### ***Квалитативни и квантитативни фактори кај одредување на нивото на материјалност***

Како што е одредено во ISSAI 400, точка 47 – Принципи на ревизијата на усогласеност, одредувањето на нивото на материјалноста кај ревизијата на усогласеност се разгледува како според аспектите на квантитет така и според аспектите на квалитет (забелешка – материјалноста според обемност и материјалноста според значење). Секако дека поради спецификите на ревизијата на усогласеност во која ревизорот ги оценува аспектите на усогласеност за одреден предмет или субјект на ревизија со конкретната регулатива и посочените критериуми, како и тоа што се работи за субјекти и предмети на ревизија кои припаѓаат на јавниот сектор и претставуваат постојан интерес на јавноста, кај ревизијата на усогласеност, поголема улога во одредување на нивото на материјалноста во генерална смисла имаат **квалитативните аспекти**.

Кога зборуваме за одредување на ниво на материјалноста, често пати истата е поврзана со износи односно квантитет (забелешка – кај различни видови на

---

<sup>54</sup> Извор на податоци: ISSAI 400, точка 47

ревизија на пример факторот квантитет има носечка улога во одредувањето на нивото на материјалноста). Но, ревизорот особено кај ревизијата на усогласеност, ќе ги земе предвид и аспектите на квалитет. Одредувањето на нивото на материјалноста бара од ревизорот разбирање на факторите кои имаат влијание или влијаат врз донесените одлуки (забелешка – по различен основ, поврзани со предметот на ревизија) од страна на субјектот кој е предмет на ревизија поврзани со неговата оперативност и функции. Ревизорот ќе процени и измери како факторите влијаат врз таквите одлуки, дали нивните ефекти се квантитативни или квалитативни, колкав е опфатот и врз што се влијаат вака донесените одлуки, дали предизвикуваат и влијаат понатаму врз други сегменти и субјекти од синџирот на системи и сл.

Значајно е да се напомене дека квантитативните фактори кои се однесуваат на јачината или степенот до кој постои неусогласеност, се во тесна релација со квантитативно изразените износи поврзани со предметот на ревизија (забелешка – колку поголем степен на неусогласеност или нејзина распространетост во работењето на субјектот, толку поголеми износи на неусогласеност изразени во бројки што директно влијае на нивото на материјалноста, обемот на докази и секако на видот на заклучок кој го креира ревизорот).

Во фазата на планирање, ревизорот ќе ги земе предвид и ќе ги разгледа следните фактори при определување на нивото на материјалноста кај информациите со кои располага:

- Контекстот во кој предметот се појавува (на пример: доколку законот или регулативата забранува или регулира прекумерно трошење или користење на јавни фондови, без оглед на износот на тие јавни фондови за ревизорот ќе биде важен тој критериум и усогласеноста со поставениот критериум);
- Очекувањата и интересот на јавноста;
- Потребата од надзор од страна на законодавецот или регулаторот врз одредена област од интерес (на пример: законодавецот бара оценка за степенот на спроведување на одредбите од закони за административни такси или степен на наплата од регулатива со која се уредуваат наплати на казни, глоби и сл.);
- Потребата од транспарентност и отчетност (на пример: доколку постојат сознанија или информации дека се случиле измами или регулативата предвидува соодветни обелоденувања или има законски барања за отчетност).

Други фактори кои ревизорот може да ги смета и кои по својата природа се материјални, се следните:

- Измамите и корупцијата;
- Намерни незаконски дејствија и активности или утврдени незаконски дејствија (на пример според наоди од претходни ревизии);

- Намерно непочитување на дадените ревизорски препораки и мерки од страна на раководството/субјектот;
- Настани и трансакции направени и покрај сознанијата дека не постои законска основа за такви настани или трансакции.

## Рамка 6

### Ревизорска дилема од практиката

Кај секој вид на ревизија, присутна е ревизорската дилема на **мерење и проценка на разликите** помеѓу утврдените состојби и поставените критериуми. Оваа дилема е особено предизвикувачка кај ревизијата на усогласеност каде ревизорот има бројни случаи на утврдени неусогласености со лепеза од регулативи и лепеза од одредби во секоја една регулатива. На пример, кај една ревизија на усогласеност, ревизорот утврдил дека кај 9 од 10 законски одредби постои усогласеност, но со 1 законска одредба утврдена е неусогласеност во работењето на субјектот. Како ревизорот ќе расудува по оваа дилема? Дали ќе креира заклучок дека субјектот работи во согласност со одредбите од регулативата, дали субјектот е усогласен со релевантните закони или токму оваа одредба и нејзиното непридржување ќе му даде за право на ревизорот да изрази став со ограничено уверување?

**Важно:** професионалното расудување е потребно за ревизорот да донесе заклучок дали субјектот е усогласен со релевантните законски прописи и регулатива **како целина**. Но, ревизорот секако треба да го разгледа значењето (значајноста и опфатот) на одредбата со која субјектот **не е усогласен** како и нејзиниот **однос и влијание** врз другите аспекти на работење на субјектот. Ова од аспект на прашањата: како и колку оваа одредба влијае врз одлуките кои ги носи менаџментот, дали примената на одредба спротивна на закон е изолиран случај или воспоставена практика, дали и колку материјално влијае врз јавните средства, дали е резултат на спротивставена политичка насока или наредба и сл.

Согласно ISSAI 4000, точка 126 нивото на материјалноста ревизорот го одредува со утврдување на нивото на неусогласеност и неговото влијание врз одлуките на субјектот односно на целните корисници.

Во фазата на планирање, проценувањето на материјалноста му помага на ревизорот да ги утврди ревизорските прашања кои се од значење за целните корисници. Во извршувањето на ревизијата, ревизорот ја користи материјалноста за донесување одлука за опфатот на ревизорските постапки кои треба да бидат извршени и за проценката на ревизорските докази. При оценување и носење на заклучок за ревизијата, ревизорот ја користи материјалноста за да го оцени опфатот на работа и нивото на неусогласеност, со цел да го одреди влијанието врз заклучокот/мислењето.

Нивото на материјалноста во фазата на планирање и нивото на материјалноста во фазата на извршување не секогаш и не мора да се поклопуваат.

### 3.3.11. Дизајнирање на ревизорска програма и ревизорски план

Согласно ISSAI 4000, точки 137 – 143 од ревизорот се бара да развие и документира ревизорска стратегија (забелешка – поимот „стратегија“ овде се користи во функција на ревизорска програма бидејќи овој ревизорски генериран документ претставува појдовна точка за методолошкиот пристап кој ревизорот ќе го следи и применува во фазата на извршување на ревизијата) и ревизорски план кои заедно опишуваат како ќе биде извршена ревизијата и со кои потребни ресурси и во која временска рамка за распоред на ревизорската работа (забелешка – заради примена на принципот на ефикасност, економичност и ефективност на самата ревизорска работа). Овие два ревизорски генерирани документи се посебни документи кои се во меѓусебна корелација и кои ги поврзуваат двете фази: планирање и извршување на ревизијата на усогласеност. Во практиката ревизорската програма претставува документ со кој се дава одговор на прашањата „како се прави“ и „што се прави“, а ревизорскиот план дава одговор на прашањата „кој“, „кога“ и „колку“ извршува од целината на ревизорската работа како и низата/синџирот на одговорности во ревизорската структура на тимот, оптовареноста на секој член на тимот со ревизорска работа, сложеноста на ревизорската работа (забелешка – истовремено и ревизорската одговорност зад ревизорската работа) и друго. Понатаму во ревизијата, ревизорските програма и план ќе послужат како појдовна точка за постапките на контролата на квалитет (забелешка - во сите фази од ревизијата) како и постапките на осигурување на квалитетот.

Како и кај другите видови на ревизија така и кај ревизијата на усогласеност, добро конципираните ревизорски програма и план водат кон квалитетно извршена ревизија на усогласеност и секако квалитетен краен производ – ревизорски извештај.

Ревизорски генерираните документи – програма и план ревизорот ги подготвува поради дизајнирање на сите постапки со кои во фазата на вршење на ревизијата ќе може да одговори на идентификуваните ризици или во насока на потврдување на сомневањата од ризици од неусогласеност. Овие ревизорски постапки (забелешка – како и временската рамка и другите елементи на ревизорскиот план) секако дека ќе варираат и ќе бидат различни од ревизија до ревизија во зависност од тежината, комплексноста, предметот и субјектот кои се ревидираат.

Согласно потребите на самата ревизија на усогласеност, ревизорски генерираните документи – ревизорска програма и ревизорски план, во одредени случаи ќе се појави потреба од нивно ажурирање или дополнување, како во фазата на

планирање така и во фазата на извршување. Во тие случаи важно за ревизорот е да знае дека овие ажурирања или дополнувања **не треба да бидат до таа мера** за да го променат нивото на уверување или видот на ангажман првично утврден на ниво на ВРИ и годишно ниво на планирање. Овие промени во ревизорски генерираната документација, ревизорот ќе ги изврши доколку има потреба за следното:

- Да ги идентификува лицата и функциите кои се или биле одговорни за дејствијата на субјектот кои не се усогласени со закони и регулативи;
- Да го земе предвид секој применлив/важечки период на пропишување/регулирање;
- Да направи разлика помеѓу личната одговорност за незаконски дејствија и дејствија на неусогласеност од одговорноста за незаконски дејствија (сомневања за измама).

Во Прилог 4 (ексел документи) кон овој Прирачник дадени се концептите и содржините на ревизорски генерираните документи – програма и план уредени согласно барањата на ISSAI 4000 како и соодветни објаснувања за дизајнираните колони кон нив.

## ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ

## 4. СПРОВЕДУВАЊЕ НА РЕВИЗОРСКИ ПОСТАПКИ ЗА ОБЕЗБЕДУВАЊЕ НА РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗИ

Врз основа на ревизорските постапки идентификувани при планирањето на ревизијата, ревизорите собираат и оценуваат ревизорски докази за формирање на заклучок или мислење за тоа дали предметот на ревизијата, во сите материјални аспекти, е во согласност со утврдените критериуми.

### 4.1. Ревизорски докази

Ревизорски докази се информациите што ги користи ревизорот за да дојде до наоди врз кои се заснова целокупниот заклучок или мислење на ревизорот.

Ревизорските докази треба да бидат доволни и соодветни за формирање на заклучокот на ревизорот<sup>55</sup>. Ревизорите дизајнираат и применуваат соодветни ревизорски постапки за да добијат доволни и соодветни ревизорски докази со цел да формираат заклучок или мислење за тоа дали предметот е усогласен, во сите материјални аспекти, со утврдените критериуми. Ревизорот треба да одлучи кога ревизорските докази се доволни и соодветни за да обезбедат основа за заклучок или мислење. Доволноста и соодветноста се меѓусебно поврзани. Треба да се применува професионално расудување и скептицизам при разгледувањето на квантитетот (доволноста) и квалитетот (соодветноста) на доказите при извршувањето на ревизијата, особено кога се одредува природата, времето и обемот на ревизорските постапки што треба да се извршат.

Ревизорот често треба да ги комбинира и споредува доказите од различни извори со цел да ги исполни барањата за доволност и соодветност на ревизорските докази. Природата и изворите на потребните ревизорски докази се определени од:

- посакуваното ниво на уверување,
- критериумите,
- материјалноста,
- предметот и
- опфатот на ревизијата<sup>56</sup>.

#### 4.1.1. Доволност (Квантитет) на ревизорските докази

Доволноста е мерка за квантитет на доказите потребни за поддршка на наодите и заклучоците од ревизијата. Не постои формула да се изрази во апсолутна смисла колку докази треба да се обезбедат за да се сметаат за доволни. При проценката на доволноста на доказите, ревизорот треба да утврди дали се добиени доволно докази

---

<sup>55</sup> ISSAI 4000.144

<sup>56</sup> ISSAI 4000.145

за да се убеди лице упатено во предметот на ревизијата дека наодите се разумни<sup>57</sup>.

Доволноста на ревизорските докази е поврзана со одлуката за нивото на уверување. За да се формира заклучок со разумно уверување, ревизорот треба да обезбеди повеќе докази отколку кај ангажманите за ограничено уверување<sup>58</sup>. Доколку е определен поширок опфат на ревизија вообичаено се потребни повеќе ревизорски докази отколку за потесен опфат.

Квантитетот на потребните докази е исто така под влијание на ревизорскиот ризик (колку е поголем ризикот, толку повеќе докази веројатно ќе бидат потребни) и на квалитетот на таквиот доказ (колку е повисок квалитетот, толку помалку докази може да се бараат)<sup>59</sup>. Сепак, само со стекнување на повеќе докази не може да се надомести нивниот слаб квалитет.<sup>60</sup>

Професионалното расудување на ревизорот за тоа што претставува доволен и соодветен доказ е под влијание на следните фактори:

- Значењето на потенцијалната неусогласеност или отстапување од усогласеноста и веројатноста таа да има материјален ефект врз информациите за предметната материја, поединечно или кога се собира со друга потенцијална неусогласеност;
- Ефективноста на преземените мерки од одговорната страна за справување со утврдениот ризик од неусогласеност или отстапување од усогласеноста;
- Искуството стекнато во спроведување на претходни ревизии во однос на слична потенцијална неусогласеност или отстапување од усогласеноста;
- Резултатите од извршените ревизорски постапки, вклучително и дали таквите постапки идентификувале одредена неусогласеност или отстапување од усогласеноста;
- Изворот и веродостојноста на достапните информации;
- Уверливост на доказите;
- Разбирање на одговорната страна и нејзината околина.

#### 4.1.2. Соодветност (Квалитет) на ревизорските докази

Соодветноста е мерка за квалитетот на доказите и истата ги опфаќа релевантноста, валидноста и веродостојноста.<sup>61</sup>

---

<sup>57</sup> ISSAI 4000.147

<sup>58</sup> ISSAI 4000.146

<sup>59</sup> ISSAI 4000.151

<sup>60</sup> ISSAI 4000.152

<sup>61</sup> ISSAI 4000.148



**Релевантноста** се однесува на степенот до кој доказите имаат логичка врска со и значење за прашањата кои се разгледуваат. За доказите да бидат релевантни, тие треба да помогнат да се одговори на утврдената цел на ревизијата. Релевантноста, исто така, бара доказите да се однесуваат за периодот што се разгледува.

**Валидноста** се однесува на степенот до кој доказите се значајна или разумна основа за мерење на она што се евалуира. Со други зборови, валидноста се однесува на степенот до кој доказите го претставуваат она што се тврди дека го претставуваат.

**Веродостојноста** се однесува на степенот до кој ревизорските докази се собрани и претставуваат резултат од транспарентна и повторлива метода. Доказите се веродостојни доколку ги исполнуваат потребните барања за кредибилитет. На веродостојноста на ревизорскиот доказ влијае нивниот извор - внатрешен или надворешен во однос на субјектот кој е предмет на ревизија, и видот на доказот - физички, документарен, устен или аналитички, и зависи од околностите под кои е добиен.

Иако може да постојат исклучоци, се смета дека ревизорските докази се посигурни кога се:

- добиени од независни извори надвор од субјектот (на пр. потврда добиена од трето лице), во однос на креираните во самиот субјект;
- потврдени врз основа на ефективни и соодветни контроли, доколку се создадени во самиот субјект;
- добиени директно од ревизорот (на пр. преку набљудување на спроведување на контролата) наместо индиректно (на пр. преку испитување на спроведената контрола);
- во документарна форма, без разлика дали е хартиена, електронска или друг медиум, наместо усни изјави;
- обезбедени во оригинални документи наместо во фотокопии.

#### **4.1.3. Други значајни аспекти во врска со ревизорските докази**

Вообичаено поголема сигурност се добива од конзистентни докази добиени од различни извори, или од различна природа, отколку од докази кои се разгледуваат поединечно. Исто така, добивањето докази од различни извори или од различна природа може или да ги потврди доказите или да укаже дека определен доказ не е веродостоен. Во случаи кога доказите добиени од еден извор не се во согласност со оние добиени од друг, ревизорот треба да утврди кои дополнителни постапки е потребно да се спроведат за да се разреши недоследноста.

Посебно внимание треба да се посвети на доверливите документи, во однос на тоа како ревизорот или неговиот претпоставен би можеле најсоодветно да ги користат овие доверливи информации. Со особено внимание треба да се постапува со

информациите и документите во врска со случаи на откривање или сомнеж за измама (точка 3.3.8. од овој Прирачник).

Ревизорите треба соодветно да ги документираат ревизорските докази во работните белешки. Таквите докази ја вклучуваат извршената работа, наодите и заклучоците и образложението за значајните одлуки. Не треба да се вклучуваат информации што не се релевантни за завршената работа или донесените заклучоци (Дел 5 од овој Прирачник).

Несогласувањата и отворените прашања треба да се дискутираат со субјектот на ревизија и разликите да се решат пред да се донесат заклучоци.

#### 4.2. Собирање ревизорски докази

**Ревизорот планира и извршува постапки со цел да обезбеди доволни и соодветни ревизорски докази за формирање на заклучок со избраното ниво на уверување.<sup>62</sup>**

Добивањето доволни и соодветни ревизорски докази е систематски и повторувачки процес бидејќи вклучува:

- Собирање докази со спроведување на соодветни ревизорски постапки согласно планираното;
- Оценување на добиените докази за нивната доволност (квантитет) и соодветност (квалитет);
- Повторна проценка на ризикот и собирање дополнителни докази доколку е потребно.

Како што ревизорот ги извршува планираните ревизорски постапки, добиените ревизорски докази може да го наведат ревизорот да ја измени природата, времето или обемот на другите планирани ревизорски постапки. Ревизорот може да дојде до информации кои значително се разликуваат од информациите на кои се засновале проценките на ризикот на самиот почеток. На пример, степенот на отстапување што ревизорот го детектира со спроведување на ревизорски постапки може да го промени расудувањето на ревизорот за проценетиот ризик и може да укаже на материјална слабост во внатрешната контрола. Во такви околности, ревизорот треба повторно да ги процени планираните ревизорски постапки врз основа на ревидираната проценка на ризиците.

##### 4.2.1. Спроведување на ревизорски постапки

**Ревизорот избира комбинација на ревизорски техники за да може да изрази заклучок со избраното ниво на уверување.<sup>63</sup>**

---

<sup>62</sup> ISSAI 4000.144

<sup>63</sup> ISSAI 4000.158

## Техники за собирање докази

Доказите може да се добијат во фазата на извршување со спроведување на различни техники. Ревизорот треба да процени кој метод/техника (или нивна комбинација) за добивање на ревизорски докази ќе биде соодветна и веродостојна и ја балансира веродостојноста на доказите во однос на трошоците за нивно добивање.

Ревизорските докази се собираат преку следните методи/техники<sup>64</sup>:

- Набљудување;
- Проверка;
- Истрага;
- Надворешно потврдување;
- Повторно извршување;
- Повторна пресметка
- Аналитички постапки;
- Тестови на клучни контроли;
- Детално тестирање.

**Набљудувањето** вклучува следење на процес или постапка како се спроведува од страна на други. Набљудувањето обезбедува ревизорски докази за извршување на процесот или постапката, но е ограничено на моментот во кој се одвива набљудувањето и со фактот дека чинот на набљудување може да влијае на тоа како се изведува процесот или постапката.<sup>65</sup> Во ревизијата на усогласеност, на пример, набљудувањето може да вклучи гледање како се спроведува процесот на прибирање и евалуација на понуди за јавни набавки или набљудување како се исплатува социјалната помош во пракса.

**Проверката** вклучува испитување на книги, евиденција или документи, независно дали се внатрешни или надворешни, дали се во хартиена или електронска форма или физичко испитување. Ревизорот ја разгледува веродостојноста на секој документ кој го прегледал и останува свесен за ризикот од измама или можноста дека документите кои се прегледани не се автентични.<sup>66</sup> Спроведувањето на проверката кај ревизијата на усогласеност може, на пример, да вклучи преглед на досиејата/предметите/релевантните документи за да се утврди дали примателите на социјална помош ги исполнуваат условите за подобност или испитување на градежен објект како мост или зграда за да се утврди дали ги исполнува важечките градежни стандарди.

---

<sup>64</sup> ISSAI 4000.160

<sup>65</sup> ISSAI 4000.161

<sup>66</sup> ISSAI 4000.162

**Истрагата** вклучува барање информации од релевантни лица во рамки на субјектот на ревизија и надвор од него. Зависно од предметот на ревизија и опфатот, вршењето интервјуа или доставувањето прашалници во многу случаи нема да бидат доволни за обезбедување доволност и соодветност на доказите. Други релевантни методи за собирање на докази кои може да се земат во предвид се на пр. пишана документација од субјектот на ревизија.<sup>67</sup> Истрагата вообичаено се користи во голема мера во текот на ревизијата и ги надолува другите ревизорски постапки. На пример, кога се набљудуваат процесите што се извршуваат, како што е процесот на исплата на социјална помош, може да се достават прашања до службениците за тоа како се идентификува и толкува релевантното законодавство, како и неговите промени и ажурирања.

**Надворешното потврдување** претставува ревизорски доказ обезбеден од ревизорот како директен пишан одговор до ревизорот од трета страна. Оттука, ревизорот добива повратен одговор директно од корисниците или од трети страни кои не се корисници, дека примиле грантови или други јавни средства за кои субјектот на ревизија тврди дека се исплатени или со кој се потврдува дека средствата се искористени за одредена цел која е утврдена во условите за грант или договорот за финансирање.<sup>68</sup>

**Повторното извршување** вклучува независно извршување на истите постапки кои се веќе извршени од субјектот на ревизија, како контроли кои првобитно се извршени во рамки на системот на интерни контроли на субјектот. Повторното извршување може да биде направено рачно или со компјутерски потпомогнати ревизорски техники. Доколку се разгледуваат сложени технички прашања, може да бидат вклучени надворешни експерти.<sup>69</sup>

**Повторната пресметка** се состои од проверка на математичката точност на документите или евиденцијата. Може да се извршува рачно или електронски.<sup>70</sup>

Примери за повторно извршување/повторна пресметка се:

- Преглед на досиејата/предметите на поединечни случаи за да се тестира дали субјектот кој е предмет на ревизија донел правилни одлуки или дал соодветна услуга во согласност со релевантните критериуми;
- Повторно извршување на чекорите на процесот заради тестирање на соодветноста на издадените визи или дозволи за престој;
- Повторно пресметување на данокот на личен доход на вработените во субјектот предмет на ревизија за да се потврдат точните износи што се плаќаат за даноци.

---

<sup>67</sup> ISSAI 4000.163

<sup>68</sup> ISSAI 4000.164

<sup>69</sup> ISSAI 4000.165

<sup>70</sup> ISSAI 4000.166

**Аналитичките постапки** може да се користат и како дел од анализата на ризикот и при собирање на ревизорските докази. Ревизорските докази може да се соберат или со споредување на податоци, истражување на флукуации или со идентификување на односи што изгледаат неконзистентни со очекуваното врз основа на историските податоци или на минатото искуство на ревизорот. Техниките за регресивна анализа или други математички методи може да им помогнат на ревизорите да ги споредат реалните со очекуваните резултати. Аналитичките постапки не треба да бидат единствената техника што се користи, туку заклучокот со разумно уверување треба да биде формиран врз основа на комбинација на ревизорски техники.<sup>71</sup>

Меѓутоа, во ревизија на усогласеност, аналитичките постапки можат, само во одредени околности, да му помогнат на ревизорот да ја процени усогласеноста. На пример, кога надоместоците за социјална помош се предмет на утврдување на максимална вредност според определени критериуми и бројот на приматели е познат, ревизорот може да користи аналитички постапки за да утврди дали дозволеният максимум е надминат.

Овие техники или нивни комбинации може да се користат за тестови на контроли или детални тестови.

**Тестовите на контроли** вклучуваат тестирање на контролите кои се воспоставени од раководството со цел да се намали ризикот од неусогласеност или ризикот дека информациите во врска со предметот на ревизија се материјално погрешно прикажани. За многу предмети на ревизија, тестирањето на клучните контроли е ефективен начин на собирање ревизорски докази.<sup>72</sup>

**Деталното тестирање** вклучува тестирање на детални трансакции или активности наспроти ревизорските критериуми. Деталното тестирање претежно се користи во ангажманите за потврдување и секогаш треба да биде вклучено како ревизорска техника во таквите ангажмани. Меѓутоа, извршувањето само детално тестирање е ефикасно само во ретки случаи и оваа ревизорска техника вообичаено се комбинира со други ревизорски техники.<sup>73</sup>

#### 4.2.2. Спроведување на тестови на контроли

Целта на тестовите на контроли е да се оцени дали клучните контроли функционираат ефективно и континуирано во текот на периодот што се разгледува.

Доколку тестовите на контроли потврдат дека контролите функционираат континуирано и ефективно во текот на периодот што се разгледува, тогаш може да се потпреме на овие контроли и може да се изврши минимално детално тестирање.

---

<sup>71</sup> ISSAI 4000.169

<sup>72</sup> ISSAI 4000.168

<sup>73</sup> ISSAI 4000.167

Кога ќе се утврди дека овие контроли не функционираше континуирано и ефективно во текот на периодот што се разгледува, ревизорот треба повторно да го процени ревизорскиот пристап и да го зголеми обемот на детално тестирање што треба да се изврши.

Техниките кои вообичаено се користат за тестирање на клучните контроли се набљудување и истрага, проверка и повторна пресметка или нивна комбинација.

Спроведувањето на тестовите на контроли се документира на **Образец за Тест на контроли**, кој е во Прилог 5 на овој Прирачник.

#### 4.2.3. Спроведување на детални тестови

Деталните тестови се утврдуваат во фазата на планирање на ревизијата врз основа на проценката на ризикот, а нивната цел е да се добијат ревизорски докази за откривање на неусогласености. Без оглед на проценетиот ризик, ревизорот треба да утврди и спроведе детални тестови за секоја значајна област. Деталните тестови вообичаено може да вклучуваат тестови дадени во следната табела:

Табела 2: Детални тестови

<i>Детални тестови</i>	<i>Области</i>
<b>Повторна пресметка</b>	Повторно извршување на пресметки во однос на побарувања, грантови и сл.
<b>Анализи</b>	Анализа на наодите од работата на внатрешните и другите ревизори Анализа на правната рамка, законски и буџетски обврски, подобност, тендерски постапки
<b>Повторното извршување</b>	Повторно извршување на веќе одобрени трансакции
<b>Проверка</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Физички средства</li> <li>• Договори</li> <li>• Побарувања</li> <li>• Извештаи од ex-ante и ex-post контроли</li> <li>• Ревизорски извештаи (од внатрешна и надворешна ревизија)</li> <li>• Извештаи од мониторинг</li> <li>• Поткрепувачки документи, на пр. фактури, документи за јавни набавки, анализа на трошоци и користи, фотографии, евиденција на корисници</li> </ul>
<b>Истрага и надворешно потврдување</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Прашања за раководството и вработените во субјектот на ревизија</li> <li>• Потврдување на салдата на сметките</li> <li>• Потврдување/конфирмација на побарувањата</li> </ul>
<b>Набљудување</b>	Проверка на лице место (on-the-spot)

Ревизорот треба да спроведе детални тестови како што се утврдени во фазата на планирање, освен ако евалуацијата на резултатите од тестовите на контроли не бараат да се преиспита природата, времето и/или обемот на деталните тестови. Кога спроведува детални тестови, ревизорот може да открие дека:

- Избраната ставка не е соодветна за примена на ревизорската постапка. Во тој случај, ревизорската постапка може да се изврши на ставката за замена. На пример, може да се избере поништен налог за плаќање при тестирање за доказите за одобрување на плаќањата. Доколку ревизорот се увери дека налогот е правилно поништен така што не претставува грешка, се испитува соодветно избраната ставката за замена;
- Ревизорот не може да ги примени утврдените ревизорски постапки за избраната ставка затоа што, на пример, документацијата во врска со таа ставка е изгубена. Ако за таа ставка не може да се извршат соодветни алтернативни ревизорски постапки, ревизорот вообичаено смета дека ставката е погрешна. Ревизорот, исто така, разгледува дали причините за неможноста да се применат соодветни ревизорски постапки имаат импликации на проценетиот инхерентен или контролен ризик или за потпирање на изјавите на раководството.

Спроведувањето на деталните тестови се документира на **Образец за Детален тест**, кој е во Прилог 6 на овој Прирачник.

#### 4.2.4. Метода на избор на примерок во ревизијата на усогласеност

Ревизорот користи метод на избор на примерок, каде е соодветно, со цел да обезбеди доволен износ на ставки за донесување заклучоци во врска со популацијата од која е избран примерокот.<sup>74</sup>

Избор на примерок во ревизијата се дефинира како примена на ревизорски постапки на помалку од 100% од ставките во популацијата релевантна за ревизијата.

Методата на избор на примерок се користи онаму каде што е соодветно. Затоа, ревизорот треба да процени дали е соодветно да се користи изборот на примерок за одреден предмет на ревизија и за одредени ревизорски постапки.

Кога се креира избор на примерок во ревизијата, ревизорот треба да ги согледа целта на ревизорската постапка и карактеристиките на популацијата од која примерокот е избран.

Примерокот може да биде квантитативен или квалитативен зависно од опфатот на ревизијата и потребата од информации за прикажување на предметот на ревизија од повеќе агли.

---

<sup>74</sup> ISSAI 4000.172

**Квантитативниот избор на примерок** се користи кога ревизорот треба да извлече заклучоци за целата популација со тестирање на примерок од избрани ставки. Во квантитативниот избор на примерок, ризикот поврзан со изборот на примерок мора да биде сведен на прифатливо ниско ниво. Меѓутоа, техничкиот пристап во квантитативниот избор на примерок може да бара статистички техники, па според тоа преставува статистички избор на примерок. Доколку ревизорскиот тим не ги поседува потребните вештини да ги примени истите, може да биде потребен експерт од областа на статистиката.

**Квалитативен избор на примерок** е селективна постапка која се извршува како намерен или систематски процес за идентификување на факторите кои придонесуваат за варијации во предметот на ревизија. Ревизорот може да врши избор на примерок врз основа на карактеристиките на поединци, групи, активности, процеси или субјектот на ревизија во целина. Квалитативниот избор на примерок секогаш бара внимателна проценка од страна на ревизорот и доволно познавање на предметот на ревизија, па според тоа претставува избор според професионалното расудување на ревизорот.

#### 4.2.5. Професионален скептицизам и професионално расудување при собирањето ревизорски докази

Процесот на прибирање на докази продолжува сè додека ревизорот не се увери дека постојат доволни и соодветни докази да го поддржат утврденото ниво на уверување во поддршка на ревизорскиот заклучок или мислење.<sup>75</sup>

Професионалниот скептицизам во проценката на доказите што ги собира ревизорот вклучува проверување на неконзистентните докази и веродостојноста на документите и одговорите на прашањата. Исто така, вклучува разгледување на доволноста и соодветноста на добиените докази со оглед на околностите.

Верувањето дека оние кои ги обезбедуваат доказите се чесни и имаат интегритет не го ослободува ревизорот од потребата да одржува професионален скептицизам за време на ревизијата.

Професионалното расудување се применува во разбирањето на релевантни етички барања и релевантни стандарди за ревизија и при донесувањето на одлуки во текот на процесот на ревизија. Ревизорот применува професионално расудувањето во однос на фактите и околностите кое е засновано на примена на релевантна обука, знаење и искуство. Професионалното расудување во однос на ревизорските докази, е значајно за утврдување на:

---

<sup>75</sup> ISSAI 4000.150



- Природата, времето и обемот на постапките што се користат за добивање на ревизорски докази, за да се исполнат барањата на релевантните ревизорски стандарди;
- Дали се добиени доволно соодветни докази и дали треба да се направи повеќе за да се постигнат целите на релевантните стандарди;
- Соодветни заклучоци кои се утврдени врз основа на добиените докази.

#### **4.2.6. Постапување со неусогласености кои укажуваат на измама или незаконско постапување**

Во текот на ревизијата, ревизорот може да најде на случаи на неусогласености кои можат да укажуваат на измама. Иако откривањето измама не е главна цел на ревизијата на усогласеност, сепак ревизорите треба да вклучат фактори за ризик од измама во нивните проценки на ризик и да бидат подготвени во поглед на било какви индикации за измама при извршување на нивната работа.<sup>76</sup> Кога ревизорот идентификува случај на измама, тој треба да покаже должна професионална грижа и претпазливост и да се придржува до мандатот на ДЗР во такви околности. Ревизорот треба да води грижа неговата работа да не преставува мешање во идни постапки или истраги.

Измамата во ревизијата на усогласеност главно се однесува на злоупотреба на службените овластувања, но исто така и на лажно известување за прашањата на усогласеност. Случаите на непочитување на овластувањата може да претставуваат намерна злоупотреба на јавните овластувања заради несоодветна корист. Извршувањето на службените овластувања вклучува донесување одлуки, не одлучување, подготвителна работа, совети, постапување со информации и други акти во јавната служба. Несоодветните користи се предности од неекономска или економска природа стекнати со намерен акт на едно или повеќе поединци во раководството, оние кои се задолжени за управување, вработени или трети лица.

Факторите кои придонесуваат за измама вклучуваат:

- слаби внатрешни контроли,
- заобиколување на внатрешната контрола од страна на раководството,
- здружување помеѓу вработените, и
- здружување меѓу вработените и трети лица.

Ревизорите треба да бидат свесни за тоа како раководството на ревидираниот субјект реагира на наодите на ревизијата и да известуваат за тоа. Ова е показател за сериозноста на субјектот кон прашањата за усогласеност. Онаму каде што раководството не дава соодветно значење на утврдените неправилности, што се

---

<sup>76</sup> ISSAI 400.55

одразува и со недостаток на информации во врска со преземените корективни дејства, ризикот од измама во тоа окружување ќе биде поголем.

При собирање на ревизорските докази, доколку ревизорите најдат на сомнителни незаконски дејствија или измами, треба да проценат дали доказите се во согласност со законите и прописите. Во таков случај, во соработка со раководството на ДЗР, ревизорот ги зема предвид мандатот на ДЗР и политиките за внатрешно известување. Кога ревизорот ќе процени дека постои сомневање за измама, треба да размислува како да се информираат надлежните органи и да следи дека е преземено релевантно дејство.

#### 4.3. Оценување на ревизорски докази

**Ревизорот ги споредува добиените ревизорски докази со наведените ревизорски критериуми со цел да формира ревизорски наоди за ревизорскиот заклучок/ците.<sup>77</sup>**

Користејќи професионално расудување и скептицизам, ревизорот ги оценува собраните докази како и ставовите добиени од субјектот кој е предмет на ревизија. Во процесот на евалуација, ревизорот проценува дали има доволно и соодветни ревизорски докази за да се донесе заклучок. За урамнотежено и објективно гледање, процесот на евалуација подразбира разгледување на сите обезбедени докази во врска со наодите од ревизијата. Со проценка на резултатот од извршената работа, ревизорот утврдува дали може да донесе заклучок. Доколку резултатот од работата е недоволен, ревизорот може да размисли за спроведување понатамошни постапки или модифицирање на мислењето поради сериозно ограничување.

За оценување на доказите, ревизорот ја зема предвид материјалноста. Врз основа на материјалноста, ревизорот проценува дали наодите од ревизијата се доволно материјални за да заклучи дека предметот, од сите материјални аспекти, е или не е во согласност со критериумите за ревизија. Во зависност од карактеристиките на предметот, ревизорот ги зема предвид наодите за материјални и според вредноста и според природата или контекстот. Ова значи дека случаите на неусогласеност што корисниците ги сметаат за материјални по природа или контекст, исто така, може да доведат до заклучок за неусогласеност.

Материјалноста по вредност може да вклучува суми (парични износи) или други квантитативни мерки како што се број на вклучени граѓани или субјекти, ниво на емисија на јаглерод, временски доцнења во однос на роковите итн.

Применувајќи ја материјалноста, ревизорот, исто така, ги зема предвид:

---

<sup>77</sup> 1SSA1 4000.179

- Видливоста и чувствителноста на предметот за која станува збор (на пример, дали предметот е од значителен јавен интерес, дали влијае на ранливите категории граѓани итн.);
- Потребите и очекувања на законодавната власт, јавноста или други корисници на ревизорскиот извештај;
- Природата на релевантните прописи и акти.

Ревизорите ги проценуваат добиените докази и утврдуваат дали се доволни и соодветни за да се намали ревизорскиот ризик од донесување неточни заклучоци на прифатливо ниско ниво. За урамнотежено и објективно гледање, процесот на оценување подразбира разгледување на сите обезбедени докази во врска со наодите од ревизијата. Оценувањето на доказите доведува до донесување заклучок од страна на ревизорот.

#### 4.3.1. Природа и причини за грешки за неусогласеност

При тестирање на контролите, грешката е отстапување од контролата и вкупните грешки се изразуваат како стапка на отстапување или фреквенција на отстапување.

При извршување на деталните тестови, утврдената грешка е неусогласеност.

Во сите околности, ревизорот треба да ја истражи природата и причините за идентификуваните грешки и нивниот можен ефект врз целта на конкретната ревизорска постапка и врз други области на ревизијата. Разгледувањето на причините за грешките може да го олесни изготвувањето јасни и ефективни препораки во ревизорските извештаи.

Кога ги анализира откриените грешки, ревизорот може да ги набљудува следните причини и видови на грешки:

- Некои грешки имаат заедничка карактеристика, на пр. вид на трансакција, локација или временски период. Во такви околности, ревизорот може да одлучи да ги идентификува овие ставки во популацијата што ја преставуваат заедничката карактеристика и да ги прошири ревизорските процедури за таа група (стратум).
- Во ретки околности, одредена грешка или неусогласеност може да биде аномалија (т.е. да не е репрезентативна за неусогласеност во популацијата). За одредена неусогласеност да се смета за аномалија, ревизорот треба да има висок степен на сигурност дека не е репрезентативна за популацијата. Ревизорот ја стекнува оваа сигурност со спроведување дополнителни ревизорски постапки за да добие доволно соодветни ревизорски докази дека грешката не влијае на остатокот од популацијата.
- Грешките може да се резултат на заобиколување на контролите од страна на раководството и во тој случај ревизорот треба да ја преиспита

прелиминарната проценка на внатрешните контроли. Грешката може да се должи на една или комбинација од следниве видови причини:

- Случајна;
- Намерна;
- Поради сложеноста на важечките прописи;
- Поради несоодветно познавање или лоша примена на прописите;
- Поради слабиот дизајн на системите за надзор и контрола;
- Поради непочитување на определени структури и процедури;
- Поради неуспех на клучните контроли на системите за надзор и контрола.

#### 4.4. Проектирање и оценување на резултатите со избор на примерок

Откако ќе се извршат ревизорските тестови, ревизорот треба да ги прегледа сите идентификувани грешки и да размисли дали ревизорскиот доказ му овозможува да донесе соодветен заклучок за популацијата за секој ревизорски тест.

Ревизорот треба одделно за утврдените неусогласеност и за отстапувањата во контролите, да оцени дали тие се материјални, поединечно или збирно. Можни се три сценарија во однос на стапката на отстапување или проектираната стапка на грешка што произлегува од ревизорските тестови и нивното толкување.

#### Можни сценарија кои произлегуваат од ревизорските тестови и нивното толкување

Стапката на отстапување (тестови на контроли) или проектирана стапка на грешки плус утврдени грешки (детални тестови):	Толкување
е под прагот на материјалност поставен од ревизорот	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Може да се потпреме на контролите</li> <li>• Тврдењата се смета дека се задоволени</li> </ul>
е под но блиску до прагот на материјалност поставен од ревизорот	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ревизорот ја зема предвид убедливоста на резултатите од примерокот во однос на другите ревизорски постапки и може да побара дополнителни ревизорски докази</li> </ul>
го надминува прагот на материјалност поставен од ревизорот	<ul style="list-style-type: none"> <li>• се оценува дека контролите не функционираат ефективно</li> <li>• тврдењата не се задоволни, а со тоа постои ризик од материјална неусогласеност</li> </ul>

Ревизорот може да побара од раководството да ги испита идентификуваните грешки и можноста за понатамошни грешки и да ги направи сите неопходни постапувања и/или да ја измени природата, времето и обемот на понатамошните ревизорски постапки. На пример, за тестови на контроли, ревизорот може да ја прошири големината на примерокот, да тестира алтернативна контрола или да ги измени релевантните детални тестови.

Грешките откриени при извршувањето на деталните тестови треба точно да се евидентираат. Доколку има можност за примена на статистички избор на примерок, резултатите од ревизијата може се проектираат или екстраполираат<sup>78</sup>.

Но, треба да се земе предвид дека во ревизијата на усогласеност, целите, прашањата или предметот на ревизијата, не секогаш овозможуваат користење на статистички избор на примерок или таквиот избор не е најефикасниот начин да се изврши ревизијата. Во таков случај, ревизорот треба да примени професионално расудување и алтернативни начини за да може да дојде до целосен заклучок.

#### 4.4.1. Евалуација на вкупните резултати од статистички избор на примерок

Процесот на евалуација на резултатите од спроведените ревизорски постапки со примена на статистички избор на примерок во ревизијата на усогласеност се спроведува согласно чекорите и главните разгледувања дадени во Табела 3.

**Табела 3: Евалуација на резултатите од спроведени ревизорски постапки со примена на статистички избор на примерок**

Спроведени ревизорски постапки	Чекори на ревизорот	Главни разгледувања и постапки за испитување
Тестови на контрола	Утврдете дали проценката на ризиците останува непроменета	Оценете ги резултатите од тестовите на контрола за секоја поединечна клучна контрола со цел да се утврди целокупната проценка на ефективноста на контролите; Утврдете дали за потенцијалните ризици од неусогласеност треба да се применат детални тестови, т.е. дали се валидни претпоставките за планираниот контролен

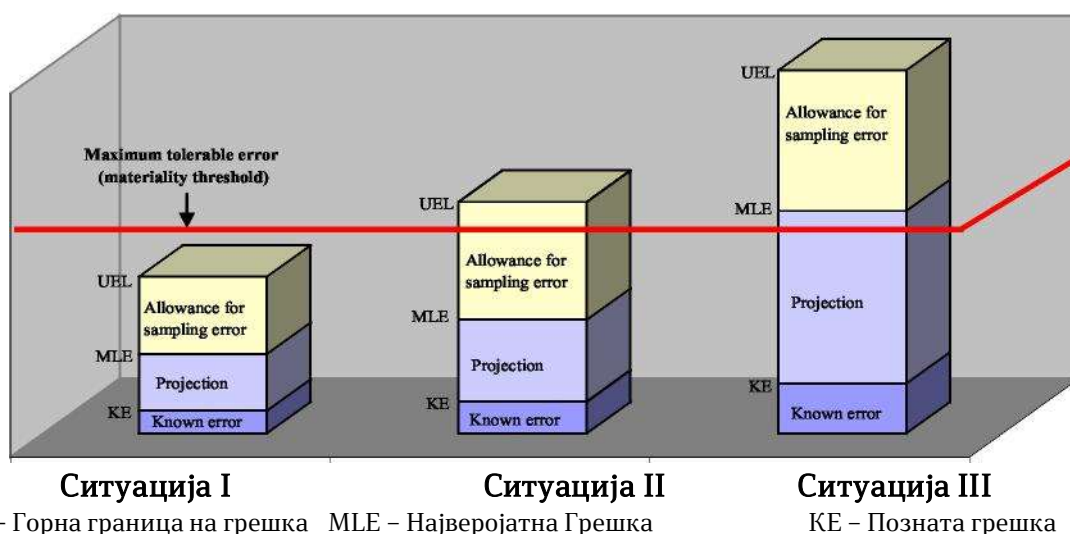
<sup>78</sup> Резултатите од извршените детални тестови ќе се екстраполираат само доколку е применет статистички избор на примерок за кој постојат услови за екстраполација. За статистичкиот избор на примерок потребна е примена на статистички техники. Доколку ревизорскиот тим не ги поседува потребните вештини да ги примени истите, потребно е ангажирање на експерт од областа на статистиката, па оттаму поретко се применува во праксата на ДЗР.

		ризик, а со тоа дали е доволна големината на примерокот за детално тестирање.
Детално тестирање	Анализирајте ја секоја трансакција или активност во статистичкиот примерок која се тестира	Анализирајте ја секоја трансакција или активност во статистичкиот примерок која се тестира. Дали има неусогласеност? Доколку има, дали грешката е мерлива и материјална? Доколку има, дали грешката е систематска или е аномалија?
Детално тестирање	Пресметајте го процентот на грешка и монетарната вредност на грешка	Ако грешката на усогласеност не е аномалија и може да се квантифицира, за секоја релевантна трансакција или активност пресметајте го процентот на грешка и монетарната вредност на откриената грешка во однос на евидентираната вредност на трансакцијата на определено ниво.
Детално тестирање	Анализирајте ги доказите за тестираната трансакција или активност	Разберете ја природата и причината на откриените грешки во индивидуалната трансакција или активност
Евалуација на резултатите од тестовите	Екстраполирајте ги резултатите (доколку за тоа постојат услови, во спротивно овој чекор не се применува)	Проектирајте ги сите монетарни грешки утврдени во примерокот на популацијата (доколку за тоа постојат услови, во спротивно оваа постапка не се применува)
Евалуација на резултатите од тестовите	Размислете за ефектот на утврдената/проектираната грешка врз конкретната цел на ревизијата и врз другите области на ревизијата	Ревизорот ја утврдува/проектира вкупната грешка на популацијата за да добие целосно сознание за обемот на грешки и да го спореди овој индикатор или најдобрата негова проценка

		со прагот на материјалност (дали вкупната грешка е толерантна грешка или е неусогласеност)
--	--	--

Во случај кога предметот на ревизија може да се прикаже како вредност и неусогласеноста може да се квантифицира, пристапот за добивање на вкупниот ревизорски заклучок кога се применува методата на статистички избор на примерок е прикажан на следниот графикон:

**Графикон 1 – Можни сценарија на утврдената грешка во однос на прагот на материјалност**



**Заклучоци што треба да се извлечат:**

**Ситуација I:** Горната граница на грешка и Најверојатната грешка се помали од прагот на материјалност. Ова е јасен резултат, односно нема материјална неусогласеност.

**Ситуација II:** Горната граница на грешка го надминува прагот на материјалност, но најверојатната грешка е пониска од прагот на материјалност. Ова е резултат за кој ревизорот треба да размисли:

- Да бара од субјектот кој е предмет на ревизија да ја истражи неусогласеноста;
- Да спроведе понатамошни тестирања; и
- Да користи алтернативни ревизорски постапки за да се добие дополнително уверување.

**Ситуација III:** Најверојатната грешка ја надминува максимално толерантната грешката (прагот на материјалност). Доколку долната граница на грешка (LEL)<sup>79</sup> е под прагот на материјалност, ревизорот треба да размисли:

- Да бара од субјектот кој е предмет на ревизија да ја истражи неусогласеноста;
- Да спроведе понатамошни тестирања; и
- Да користи алтернативни ревизорски постапки за да се добие дополнително уверување.

**Ситуација IV:** (не е прикажана на графиконот: Долната граница на грешка (LEL) и Најверојатната грешка (MLE) го надминуваат прагот на материјалност. Ова е исто така јасен резултат на неусогласеност што не бара дополнително разгледување.

Поради временските ограничувања, во реалната ревизорска пракса ревизорите обично ја користат третата од овие можности – да користат алтернативни ревизорски постапки за да се добие дополнително уверување.

Откриените грешки треба да се анализираат чекор-по-чекор со цел да се утврди дали и до кој степен се релевантни за нивно вклучување во ревизорскиот заклучок или мислење. Ова вклучува анализа:

- дали се засегнати правните барања (условите за плаќање или други прашања за усогласеност);
- дали грешките може да се квантифицираат и дали се материјални (т.е. повисоки од прагот на материјалност) и, ако не можат да се квантифицираат, дали се материјални по природа или контекст;
- дали грешките не може да се квантифицираат, т.е. грешката не е директно поврзана со ревидираната ставка или нејзиниот ефект не е мерлив, во тој случај кога се утврдува сериозноста на грешката се зема предвид целиот обем на предметната ставка;
- дали грешките се систематски или се аномалија;
- целокупното влијание на грешките кои може да се квантифицираат. Наодите може да се екстраполираат само доколку постапката за статистички избор на примерок резултирала со избор репрезентативен примерок со примена на статистички техники за кои е обезбедена соодветна експертиза .

Доколку грешката на усогласеност може да се измери, процентот на грешка и монетарната вредност на откриената грешка која може да се квантифицира треба

---

<sup>79</sup> Долната граница на грешка (LEL) може да биде под или над износот на Позната грешка (KE) и затоа не е прикажана на графиконот.



да се пресметаат во однос на евидентираната вредност на трансакцијата на определено ниво.

Грешките кои се утврдени во тек на понатамошните постапки надвор од опфатот на репрезентативниот примерок се земаат предвид само ако се однесуваат на трансакции во рамки на ревизорскиот опфат (популацијата која се ревидира). Тие не се проектираат на целата популација, туку се земаат предвид врз основа на апсолутните износи.

Ревизорот треба да ја разбере природата и причината за утврдените грешки. Природата и причините за утврдените грешки треба внимателно да се проценат и да се процени нивниот можен ефект врз конкретната цел на ревизијата и другите области на ревизијата.

Грешките кои се откриени и коригирани на иницијатива на органот на управување пред затворањето на финансиската година, независно од проверките извршени од ревизијата, вообичаено не треба да се земат предвид бидејќи тие го покажуваат ефикасното функционирање на системот.

За деталните тестови, ревизорот треба да ги проектира сите монетарни грешки утврдени во примерокот на популацијата и да го земе предвид ефектот на проектираната грешка врз конкретната цел на ревизијата и врз другите области на ревизијата. За методата на избор на примерок врз основа на професионално расудување на ревизорот (нестатистички примерок), ревизорот треба да направи проценка за веројатноста за неусогласеност кај популацијата.

Ревизорот ја проектира вкупната грешка на популацијата за да добие вкупен приказ на нивото на грешки и да го спореди овој показател на проценка со прагот на материјалност (толерантна грешка). За деталните тестови (постапки за тестирање кои се применуваат на избрани поединечни ставки), толерантната грешка е толерантно погрешно прикажување или неусогласеност, која има вредност помала од прагот на материјалност кој ревизорот го користи за поединечните класи на трансакции што се ревидираат.

Доколку отстапувањето од усогласеност се смета за **аномалија**, тогаш тоа не е репрезентативно за неусогласеноста кај популацијата. Според тоа, може да биде исклучено од проекцијата. Сепак, неговиот ефект, доколку не е коригиран, и понатаму треба да се земе предвид како дополнување на проекцијата на неусогласеност.

Резултатите од спроведените детални тестови се документираат на Образец за Матрица на наоди даден во Прилог 7 на овој Прирачник.

#### 4.4.2. Евалуација на вкупните резултати од избор на примерок според ревизорско расудување

Врз основа на ревизорските наоди и нивото на материјалност ревизорот извлекува заклучок дали предметот на ревизија, во сите материјални аспекти, е во согласност со применливите критериуми.<sup>80</sup>

Ревизорот го формира вкупниот заклучок, или ревизорското мислење, при евалуација на сите релевантни докази во однос на утврдената материјалност. Врз основа на материјалноста, ревизорот оценува дали наодите од ревизијата се доволно материјални за да заклучи дека предметот од сите материјални аспекти е во согласност со критериумите на ревизијата.

Онаму каде што случаите на идентификувана неусогласеност не може да се квантифицираат, прагот на квалитативна материјалност станува позначаен. Во процесот на планирање, ревизорите треба да проценат дали прагот на квантитативната материјалност или квалитативната материјалност е порелевантен за предметот на ревизија.

При оценувањето на резултатите од ревизијата за предметите кои имаат атрибути на усогласеност од немонетарна природа, потребно е да се користи прагот на квалитативна материјалност (толерантно ниво на неусогласеност) поставен во фазата на планирање. Исто така, прагови на материјалност може да се постават за секоја поединечна област од предметната материја, како и за предметната материја како целина. Праговите на материјалност за секоја област од предметната материја, како и вкупниот праг на материјалност можат да бидат корисни за евалуација на резултатите од примерокот и формирање на заклучок.

#### **Пример:**

*Предмет на ревизија на усогласеност е спроведување на јавните набавки во едно министерство.*

- *Вкупното ниво на материјално изнесува 4%,*
- *Нивото на материјалност за поединечни области од предметот на ревизија изнесува:*
  - *Планирање на јавните набавки – 3%;*
  - *Спроведување на јавните набавки – 5%, и*
  - *Управување со договорите за јавни набавки – 4%.*

Прагот на материјалност за поединечни области треба да се постави откако ќе се земат предвид ризиците вклучени во секоја област, функционирањето на

---

<sup>80</sup> ISSAI 4000.184

контролите и согледувањата за усогласеност на субјектот во овие области од минатиот период.

При формирањето на вкупниот заклучок, ревизорот треба да ја пресмета фактичката стапка на неусогласеност. Прво, ревизорот ги утврдува случаите на неусогласеност идентификувани со тестовите. На пример, ако големината на тестираниот примерок е 40, од кои 5 примероци не ги исполнуваат критериумите, тогаш фактичкиот број на утврдени случаи на неусогласеност е 5. За да се одреди фактичката стапка на неусогласеност која се изразува во процент, формулата е: (фактички број на неусогласеност/ големина на примерокот) x100. Во нашиот пример фактичката стапка на неусогласеност изнесува  $(5/40) \times 100 = 12,50\%$ .

Доколку се користи избор на примерок според ревизорско расудување, ревизорот може директно да ја спореди фактичката стапка на неусогласеност со толерантно ниво на неусогласеност (прагот на материјалност) утврден за предметот на ревизија. Доколку стапката на неусогласеност го надмине прагот на материјалност, ревизорот може да заклучи дека предметот не е во согласност со утврдените критериуми.

Во одредени случаи, можно е идентификуваните случаи на неусогласеност да се однесуваат на една одредена област на предметот на ревизија, односно да не се распространети на целиот предмет, односно неусогласеноста да не е распространета и на тој начин ревизорот треба соодветно да го модифицира заклучокот.

За да се формира вкупниот заклучок, ревизорот директно ја споредува фактичката стапка на неусогласеност со толерантно ниво на неусогласеност (прагот на материјалност). Ова се должи на фактот што кога се применува избор на примерок според ревизорско расудување, не е соодветно да се екстраполира резултатот, бидејќи ризикот од избор на примерокот не може да се квантифицира.

#### 4.4.3. Документирање на наодите од ревизијата и утврдување на препораки

Откако ќе се извршат ревизорските постапки за секој ризик идентификуван во фазата на планирање, се пополнува матрицата на наоди за соодветниот ризик за секоја спроведена ревизорска постапка. Матрицата на наодите е прикажана во Табела бр. 4.

**Табела 4: Матрица на наоди**

Ред. бр.	Ризик	Ревизорски критериум	Состојба/Доказ	Наод	Причина и ефект на наодот	Заклучок	Препорака

Ревизорот ги оценува собраните докази од спроведените детални тестови во однос на ризиците и ги документира наодите во матрицата на наодите. Наодот за неусогласеност е јазот помеѓу ревизорскиот критериум и состојбата утврдена со ревизорскиот тест. Утврдената состојба ревизорот треба да ја поткрепи со целокупна релевантна документација, на пр. со работни белешки, анализи и докази.

Во оваа фаза, ревизорот ги утврдува причините за неусогласеноста и нејзиниот ефект, кој може да биде во парична форма или други загуби за субјектот. Значајно е да се утврдат причините, но најзначајно е да се утврди основната причина за неусогласеноста. Ако ревизорот ја заврши анализата на причината со утврдување на површна или очигледна причина (на пр. субјектот предмет на ревизија не ја исполнил потребната услуга за ставање на располагање на возила бидејќи немал доволно возила), главната основна причина за неусогласеноста нема да биде идентификувана и неусогласеноста ќе се повторува и понатаму.

На пример, за проблемот со возилата споменат погоре, треба да се идентификува основната причина зошто субјектот предмет на ревизија немал доволно возила. Вообичаено, овој тип на основна причина се идентификува со употреба на соодветни алатки за анализа на основната причина, на пр. бура на идеи, дијаграм на рибина коска, дијаграм на текови, пет причини. Алатката за пет причини „5 зошто“ е наједноставната алатка за анализа на основните причини. Техниката „5 зошто“ користи за поставување на прашања за да ја истражи причинско-последичната врска за проблемот. Во суштина, истражувачот продолжува да прашува „зошто“ додека не се постигне значаен заклучок. Општо земено, треба да се постават минимум пет прашања, иако понекогаш се потребни дополнителни прашања доколку вистинската причина треба дополнително да се идентификува. Анализата на основните причини за наодите за проблемот со возилата и препораките се дополнително објаснети во табелата подолу.

Наод	Возниот парк не ја исполнил целта за достапност на возилата.
Анализа на основната причина со пет причини:	
Зошто 1	Возилата честопати не беа достапни поради механички проблеми.
Зошто 2	Нема доволно автомеханичари/техничари на лице место за да ги направат потребните поправки.
Зошто 3	Премалку автомеханичари/техничари завршиле обука во последниве години.
Зошто 4	Нема доволно инструктори за да ја обезбедат потребната обука.
Зошто 5	Многу инструктори заминаа во пензија во истата година, во отсуство на план за надополнување или стратегија за регрутирање.
Препорака	Насочена кон симптомите (врз основа на површна или очигледна причина)
✘	Субјектот треба да се грижи возниот парк да ја исполни целта за достапност на возилата.
Препорака	Насочена кон основната причина:
✔	Субјектот треба да воспостави план за надополнување и стратегија за регрутирање како поддршка на активностите за одржување на возилата.

Соодветните и применливи препораки најчесто се засноваат на утврдената основна причина. Ако не може да се утврди основната причина, препораката нема да даде додадена вредност за субјектот да ја надмине утврдената неусогласеност. Во примерот со возилата, доколку ревизорот ја заврши анализата на причината со утврдување на површна или очигледна причина, тогаш препораката нема да доведе до подобрување кај ревидираниот субјект. Доколку ревизорот анализата ја заврши со утврдување на основната причина со одговори на „5 зошто“, тогаш препораката ќе биде насочена кон надминување на утврдената неусогласеност.

По завршувањето на целата матрица на наодите за сите ризици идентификувани во фазата на планирање, ревизорот утврдува дали неусогласеноста е материјална или не. Ревизорот го применува концептот на материјалност за вредност и природа или контекст. Доколку неусогласеноста може да се квантифицира, тогаш може да се примени материјалноста според вредност утврдена во фазата на планирање. Доколку неусогласеноста не може да се квантифицира, односно е од квалитативна природа, може да се примени прагот на материјалност според природата или контекстот. При утврдување дали неусогласеноста е материјална или не со примената на професионалното расудување, ревизорите треба да ги земат предвид следните фактори:

- Утврдената големина, која може да е паричен износ или друга мерка како што е бројот на инволвирани лица, доцнење во денови или време, итн.;
- Ефекти и последици од неусогласеноста;
- Видливоста и чувствителноста на предметот на ревизија;

- Очекувањата на законодавното тело, пошироката јавност или други засегнати страни и крајните корисници на ревизорскиот извештај;
- Природата и значењето на субјектите што раководат со предметот на ревизија;
- Монетарната вредност на неусогласеноста.

Образец за Матрицата на наоди е даден во Прилог 7 на овој Прирачник.

#### 4.4.4. Користење на работата од други

Кога ја користи работата на други ревизори, ревизорот треба:

- да ја земе предвид независноста и објективноста на другиот ревизор;
- да ја земе предвид професионалната компетентност на другиот ревизор за конкретната ревизија;
- да го земе предвид обемот на работа на другиот ревизор;
- да се утврди исплатливоста на користењето на таквата работа;
- да врши процедури за да добие доволно соодветни ревизорски докази дека работата на другиот ревизор е соодветна за целите на ревизорот во контекст на конкретната ревизија (може да бара пристап до работните документи на другиот ревизор); и
- да ги земе предвид значајните наоди на другиот ревизор кога ги анализира и толкува резултатите од неговата работа. Онаму каде што наодите се значајни за мислењето, ревизорот треба да разговара за овие наоди со другиот ревизор и да размисли дали е потребно самиот да изврши дополнителни ревизорски тестирања.

Државниот ревизор треба да добие разбирање за функционирањето на **внатрешната ревизија**, вклучително и нејзиниот организациски статус и опсег, од аспект на разбирање за внатрешната контрола. Кога размислува за користење на работата на внатрешната ревизија, имајќи ја предвид материјалноста и ризикот, ревизорот треба да ги оцени:

- објективноста и техничката компетентност на вработените во внатрешната ревизија;
- работата на внатрешната ревизија од аспект на нејзиното извршување со соодветно професионално внимание;
- ефектот од било какво ограничување на внатрешната ревизија поставено од раководството.

При користење на работата на внатрешната ревизија, државниот ревизор треба да спроведе постапки за да оцени дали таа е соодветна во однос на обемот на нејзината работа и евалуацијата на функцијата на внатрешната ревизија.

Конкретно, државниот ревизор оценува:

- вештини и стручноста на внатрешните ревизори;

- надзор, преглед и документирање на работата;
- дали се собрани доволни, релевантни и веродостојни ревизорски докази;
- дали донесените заклучоци се соодветни и дали извештаите се конзистентни со сработеното;
- дали исклучоците и невообичаените прашања идентификувани од внатрешната ревизија се соодветно решени.

Ревизорите користат **експерти** со цел на ревизорскиот тим да му се стават на располагање техничко знаење или вештини потребни за постигнување на целите на ревизијата. Доколку е потребна определена техничка експертиза која не е достапна во рамките на ревизорскиот тим или во ДЗР, ревизорот треба да определи дали да се ангажира експерт. Притоа, треба да се:

- оцени дали експертот ги има потребните способности, компетентност и објективност (вклучително и дека нема конфликт на интереси) за целите на ревизијата;
- да се разбере областа на експертиза во доволна мерка за да се одреди природата, обемот и целите на работата што треба да ја изврши експертот и да се оцени нејзината соодветност;
- да се склучи договор за природата, обемот и целите на работата што треба да се изврши, улогите на експертот и ревизорот и комуникацијата помеѓу двете страни, вклучително и за извештаите.

Ревизорот треба да ја оцени соодветноста на работата на експертот за ревизорските цели, вклучувајќи:

- релевантноста и разумноста на наодите на експертот и нивната конзистентност со други ревизорски докази;
- релевантноста и разумноста на претпоставките и методите, како и комплетноста, релевантноста и точноста на изворните податоци.

Доколку ревизорот смета дека работата на експертот е несоодветна, ревизорот треба да ја усогласи понатамошната работа што треба да се изврши или да изврши други ревизорски постапки кои се соодветни.

Улогата на експертот е вообичаено да му помага на ревизорскиот тим, но ревизорскиот тим останува одговорен за ревизорското мислење или заклучокот. Така, при издавање на немодифицирано („позитивно“) ревизорско мислење, ревизорот не треба да се повикува на работата на експертот. Меѓутоа, доколку се издава модифицирано ревизорско мислење, повикувајќи се на работата на експертот, во ревизорскиот извештај треба да се укаже дека таквото упатување не ја намалува одговорноста на ревизорот за искажаното мислење.

#### 4.4.5. Последователни настани

Последователните настани во врска со ревизијата на усогласеност се настани, поволни и неповолни, кои се случуваат помеѓу крајот на периодот за кој се известува и датумот на извештајот на ревизорот. Ревизорот треба да изврши ревизорски постапки за да утврди дали се случиле настани помеѓу крајот на периодот за кој се известува и датумот на извештајот на ревизорот што може да резултира со материјална неусогласеност и за тоа да е потребно обелоденување. Сепак, од ревизорот не се очекува да врши континуиран преглед на сите прашања каде што ревизорските постапки веќе обезбедиле задоволителни заклучоци.

Ревизорските постапки се вршат што е можно поблиску до датумот на извештајот на ревизорот и ја земаат предвид проценката на ризикот на ревизорот. Во зависност од времето поминато од последната ревизија, таквите ревизорски постапки вообичаено вклучуваат:

- прегледување на постапките на раководството за да утврдат последователни настани;
- увид во записници од состаноците на одговорните лица за управување одржани по завршувањето на периодот за кој се известува;
- испитување на раководството за тоа дали се случиле некои последователни настани што може да резултираат со материјална неусогласеност.

Кога ревизорот ќе утврди последователни настани што може да резултираат со материјална неусогласеност, треба таквите настани да бидат соодветно обелоденети.

#### 4.5. Известување за ревизорските наоди

Ревизорот треба навремено да известува за значајните наоди, вклучително и значајните слабости на внатрешните контроли, до раководството во текот на процесот на ревизија. Ова може да се направи преку завршни состаноци на крајот на теренската работа, известување за резултатите од ревизорските постапки на определени целини на ревизијата (на пр. ревизија на одредена географска целина или збир на трансакции), итн.

Известувањето за првичните наоди му дава можност на ревидираниот субјект да одговори, а на ревизорот му дава можност да ја провери точноста на фактите и донесените заклучоци. Ревизорот треба да го анализира одговорот на субјектот, осигурувајќи дека значајните прашања се земени предвид при изготвувањето на ревизорскиот извештај.



## 5. ДОКУМЕНТАЦИЈА

Ревизорот подготвува ревизорска документација која е доволно детална да обезбеди јасно разбирање за извршената работа, обезбедените докази и донесените заклучоци. Ревизорот ја подготвува ревизорската документација навремено, ја ажурира во текот на ревизијата и ја комплетира документацијата за доказите во поддршка на ревизорските наоди, пред да биде издаден извештајот.<sup>81</sup>

Согласно ISSAI 4000<sup>82</sup>, целта на документирањето на ревизорската работа е да ја зголеми транспарентноста на извршената работа и да му овозможи на искусен ревизор, без претходна поврзаност со ревизијата, да ги разбере значајните прашања кои произлегле за време на ревизијата, заклучоците/мислењата до кои се дошло, како и значајните професионални расудувања со кои се дошло до тие заклучоци/мислења.

Документацијата вклучува:

- а) објаснување за предметот на ревизија;
- б) проценка на ризик, ревизорска стратегија и план за ревизија и поврзани документи;
- в) методи кои се применети, опфатот и периодот опфатен со ревизијата;
- г) природа, време и делокруг на применетите ревизорски постапки;
- д) резултати од извршените ревизорски постапки и обезбедените ревизорски докази;
- ѓ) оценка на ревизорските докази кои се основа за наодите, заклучоците, мислењата и препораките;
- е) расудувања во ревизорскиот процес, вклучително професионални консултации и образложенија на истите;
- ж) комуникација со и повратни информации од субјектот на ревизија;
- з) преземени надзорни проверки и други заштитни мерки за контрола на квалитет.

Документацијата треба да биде доволна за да демонстрира како ревизорот ја дефинирал целта на ревизијата, предметот на ревизија, критериумите и опфатот, како и причината зошто е избран одреден метод за анализа. За оваа цел, документацијата треба да биде организирана на начин кој ќе обезбеди јасна и директна врска меѓу наодите и ревизорските докази во поткрепа на наодите.

<sup>81</sup> ISSAI 4000.89

<sup>82</sup> ISSAI 4000 90-94

Документацијата на ревизорот, која е специфично поврзана со фазата на планирање на ревизијата, треба да содржи:

- а) информации потребни да се разбере субјектот на ревизија и неговото опкружување, со што се овозможува проценка на ризикот;
- б) проценка на нивото на материјалност на предметот на ревизија;
- в) утврдување на можни извори на докази.

Ревизорот треба да усвои соодветни постапки за одржување на доверливоста и безбедно чување на ревизорската документација за период кој е доволен да се исполнат законските, административните и професионалните барања за чување на документација, како и за да се овозможи извршување на последователни активности.

Документирањето на донесените клучни одлуки е значајно за да се демонстрира независност и непристрасност на ревизорот во неговите анализи. Постоенето на сензитивни прашања ја наметнува потребата од документирање на релевантните факти разгледани од ревизорот при избор на определен правец на дејствување или при донесување на одредена одлука. На овој начин активностите и одлуките се објаснети и транспарентни.

### **5.1. Цели на документацијата**

Според ISSAI, целта на документацијата е да ја подобри транспарентноста на извршената работа и да му овозможи на искусен ревизор без претходна поврзаност со ревизијата да ги разбере прашањата што произлегуваат од ревизијата.

Таа го олеснува извршувањето на ревизорските задачи и овозможува да се изврши надзор и контрола на нивното извршување и обезбедува поддршка на ревизорскиот извештај.

Процесот на подготовка и прегледување на ревизорската документација придонесува за одржување на висок квалитет на ревизијата.

Раководителот и членовите на ревизорскиот тим, раководството и лицата кои вршат проверка на квалитетот на ревизијата се корисници на работните документи, па оттаму ревизорот треба да размисли што корисниците сакаат да видат во однос на документите.

Соодветната документација им помага на лицата задолжени за преглед и одобрување на ревизорската работа да разберат што, како и зошто е направено.

### **5.2. Природа и обем на документацијата**

Ревизорите потребно е да ги документираат спроведените ревизорски постапки, добиените докази и донесените заклучоци во однос на критериумите што се

користат во ревизијата на усогласеност. Ревизорите треба да обезбедат документи кои јасно ќе покажат дека работата е реално извршена.

При утврдувањето на природата и обемот на документацијата за одредена ревизија на усогласеност, ревизорите треба да ги земат предвид:

- природа на извршените ревизорски постапки;
- ризикот од материјална неусогласеност со критериумите и одговорот на ревизорите на проценетите ризици;
- степенот до кој е применето професионалното расудување (при донесување одлуки), особено при разгледување на материјалноста;
- материјалност на собраните докази во однос на критериумите.

Документацијата треба да биде доволно детална за да му овозможи на искусен ревизор, без претходна поврзаност со ревизијата, да го разбере:

- односот помеѓу елементите на планирање на ревизијата и резултатите од извршените ревизорски постапки;
- доказите добиени за поддршка на заклучокот или мислењето на ревизорот;
- ревизорското расудување за сите значајни прашања и релевантните заклучоци.

Ревизорите треба да обезбедат соодветна документација за секоја фаза од процесот на ревизија.

### **5.3. Работни белешки**

Ревизорската работа најчесто се документира на работен документ наречен Работна белешка.

**Елементи на работната белешка се :**

- Назив на ревизијата;
- Субјект/и на ревизијата;
- Вид на ревизија;
- Број на белешка;
- Период опфатен со ревизијата;
- Сектор и ревизорски тим;
- Подготвил (име и презиме);
- Датум на изготвување;
- Одобрил (име и презиме);
- Датум на одобрување;

- Цел;
- Извори;
- Постапки;
- Резултати, и
- Заклучок.

Работната белешка треба да е:

- уредна и читлива;
- релевантна за ревизорската програма;
- разбирлива без дополнително објаснување;
- потврдена во однос на значајни пресметки;
- поврзана со изворните документи;
- прегледана и сите прашања да се разрешени.

Во секоја ревизорска белешка треба да се пополнат елементите за извор, цел, постапки, резултати и заклучок за да се дадат одговори на следните прашања:

- **Извор:** Од каде ревизорот ги добил доказите за работната белешка? Кој му ги обезбедил на ревизорот? Кои докази ги разгледал ревизорот? Каде се доказите и како може да се пристапи до нив?
- **Цел:** На кое прашање треба да одговори работната белешка? Зошто е создаден работниот документ и зошто е извршена работата? Кој чекор од ревизорската програма го задоволува?
- **Постапки:** Што направил ревизорот? Која методологија ја користел ревизорот? Кои биле деталните чекори и постапки што ги извршил ревизорот?
- **Резултати:** Што е резултат на постапките? Кои се резултатите од примената на методологијата?
- **Заклучок:** Кој е одговорот на прашањата поставени во целта? Дали чекорот од програмата е задоволен? Што направил ревизорот со утврдените состојби? Дали ревизорот ги пренел овие состојби во Матрицата за наоди од ревизијата?

Врската меѓу елементите е значајна, за да се обезбеди усогласеност меѓу целта и заклучоците, како и меѓу постапките и резултатите.

Работната белешка треба да содржи референца (упатување) до доказите на кои се однесува.

Работната белешка треба да биде прегледана и соодветно одобрена согласно постапките за контрола на квалитет на ревизијата.

Образецот за Работна белешка е даден во Прилог 8 на овој Прирачник.

#### **5.4. Организирање и чување на документацијата**

Согласно ISSAI, документацијата треба да се организира на начин кој ќе обезбеди јасна и директна врска помеѓу наодите и доказите што ги поддржуваат.

Документите треба да бидат организирани во досие на ревизијата со цел да бидат разбирливи за лица надвор од ревизијата и да укажуваат на поврзаноста со наодите на ревизијата.

Со оглед на тоа што во ДЗР ревизорските процеси се спроведуваат со поддршка на Системот за управување со ревизиите (АМС), кој обезбедува управување со документите од ревизиите, организирањето на документите ќе се врши согласно функционалностите и техничките карактеристики на системот.

Документите се зачувуваат во досието на ревизијата во АМС, согласно фазата на ревизијата и чекорот на кој се однесуваат, притоа обезбедувајќи поврзаност помеѓу чекорот (постапката), ревизорските документи и доказите.

Документацијата на ревизијата се чува во електронска форма, како и во хартиена форма доколку тоа е задолжително согласно законите, во рокови утврдени со интерните акти на ДЗР.

Доколку станува збор за класифицирани документи, со истите треба да се постапува согласно законите и интерните акти на ДЗР и да се чуваат надвор од АМС.

## ИЗВЕСТУВАЊЕ ВО РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ

## 6. ИЗВЕСТУВАЊЕ

### Вовед

Основната цел на ревизијата на усогласеност е обезбедување на информации и докази за целните групи дали субјектите кои се предмет на ревизија ги почитуваат одлуките на законодавната власт, законите, политиките, кодексите и договорените услови. Државниот завод за ревизија преку овој вид на ревизија треба да ги идентификува отстапувањата од критериумите, со цел навремено и квалитетно да се преземат мерки, потенцирајќи ја одговорноста на одговорните лица. Ревизијата на усогласеност се извршува преку проценување дали активностите, трансакциите и информациите се во согласност, во сите материјални аспекти со надлежностите на ревидираниот субјект. При тоа, доколку е можно ревизорот треба да утврди дали отстапувањата од критериумите претставува измама како намерен акт на погрешно претставување на состојбите, намалувајќи ја транспарентноста, отчетноста и доброто управување.

Од друга страна, ревизорскиот извештај обезбедува значајни информации кои служат за носење на нови одлуки во јавниот сектор. Тоа се постигнува преку обезбедување на достаточни и соодветни ревизорски докази. Заради тоа, ревизорот треба да ја дизајнира ревизијата која ќе обезбеди или разумно или ограничено ниво на уверување. Нивото на уверување зависи пред се од потребите на целните групи. Секој ангажман за уверување може да биде ангажман за потврдување или ангажман за директно известување.

Ревизорскиот извештај претставува финален производ на ревизијата во кој Државниот завод за ревизија формално ги презентира резултатите од ревизијата на усогласеност на одговорната страна со критериумите кои се наведуваат во извештајот. Клучот за добар извештај е ефективната комуникација, со јасни и објективни наоди и заклучоци за целите на ревизијата. Тоа овозможува на читателот да разбере што е направено, зошто и како, дава практични препораки, без да се наруши објективноста на ревизорот. Правилното планирање и извршување обезбедува основа за добар ревизорски извештај за усогласеноста. Истовремено, извештајот обезбедува можност за одговорната страна да преземе корективни активности за решавање на случаите на неусогласеност и за ревизорот да планира да ги следи наодите.

Во рамките на овој Прирачник како прилог е даден образецот за формата на известување од спроведена ревизија на усогласеност.

Ревизиите на јавниот сектор вклучуваат три одделни страни: одговорна страна, ревизор и целни корисници. Одговорната страна претставува составен дел на

централната или локалната власт и е одговорна за предметот на ревизија, додека целните корисници се лица за кои ревизорот го изготвува ревизорскиот извештај. Доставувањето на извештајот до целните корисници, кои можат да бидат законодавни или надзорни тела, овозможува овие корисници да интервенираат во подобрување на законската регулатива која се однесува на предметот на ревизија на усогласеност.

Државниот завод за ревизија како ВРИ има законско право да го избере опсегот на ревизијата на усогласеност, да ги утврди областите кои се значајни за целните корисници, при што самостојно одлучува дали ревизијата ќе се врши како ангажман за потврдување или ангажман за директно известување. За таа цел, Државниот завод за ревизија применува неопходни постапки за утврдување на значајни области, имајќи ги во предвид:

- Јавните или законодавни интереси или очекувања,
- Проектите кои се финансирани со јавни средства,
- Корисниците на јавни фондови,
- Значењето на одредени законски одредби,
- Наодите идентификувани во претходни ревизии.

Откако ќе се изврши изборот на област за ревизија на усогласеност, потребно е да се пристапи кон одредување на нивото на материјалност.

Ревизорот како изготвувач на ревизорскиот извештај е должен ревизорскиот заклучок да го креира врз основа на претходно обезбедени достаточни и соодветни докази и информации, дали ревидираните субјекти ги почитуваат и применуваат парламентарните одлуки, законските прописи, политиките и воспоставените кодекси. На тој начин ќе се сочува довербата на целните корисници кон ревизорската активност.

Од таму, ревизијата на усогласеност вклучува два аспекта: регуларност и соодветност. Под регуларност се подразбира ревидираниот субјект да ги почитува законската регулатива, договорите, актите. Додека соодветноста подразбира почитување на доброто финансиско управување и професионално однесување на вработените во јавниот сектор. Врз основа на критериумите кои се однесуваат на предметот на ревизија, ревизорот креира **заклучок**. Во таа насока, Државниот завод за ревизија треба да промовира соодветно управување преку идентификување и известување на одделните отстапувања од критериумите, со цел да се преземат соодветни мерки од страна на одговорните лица на ревидираниот субјект.

Согласно основните принципи на ревизија на усогласеност, составувањето и презентирањето на ревизорскиот извештај претставува завршна фаза во постапката за ревизија, во која ревизорот подготвува извештај и ги изложува наодите во соодветна форма, лесно разбирлива и ослободена од недвосмисленост, базирана само на информации кои се поткрепени со комплетни и релевантни



докази. Тоа се постигнува преку вршење на ревизии со висок квалитет кои резултираат со јасни, веродостојни, независни/објективни, корисни/употребливи и навремени информации.

Од особено значење при спроведување на ревизијата на усогласеност е професионалното расудување и скептицизмот на ревизорот, и тоа во целиот процес на ревизијата. Ова особено се однесува кога ревизорот одлучува за нивото на уверување. Професионалното расудување се користи кога се проценува ревизорскиот ризик и нивото на материјалност при дефинирање на предметот на ревизија, опфатот и соодветните ревизорски критериуми. Професионалното расудување се користи за проценка на постапките кои се потребни за прибирање достаточни и соодветни ревизорски докази и нивно оценување. Особено, употребата на професионално расудување е клучно, кога се анализираат ревизорските докази и кога се формираат заклучоци врз основа на наодите.

Според општите барања на ревизијата на усогласеност, ревизорот води грижа да остане објективен, така што наодите и заклучоците треба да бидат непристрасни и согледани од трети страни. Тоа подразбира ревизорот да демонстрира објективност во изборот на целите на ревизијата и утврдување на критериуми како и да потврди дека комуникацијата со засегнатите страни не ја компромитира објективноста на Државниот завод за ревизија.

Известувањето е суштинскиот дел од секоја ревизија на јавниот сектор, затоа што известува за отстапувањата и прекршувањата на законската регулатива и стандардите од страна на државните органи, иницира преземање на корективни активности и мерки, со цел одговорните лица да ја препознаат одговорноста за таквите прекршувања.

#### **6.1. Поврзаност на процесот на известување со евалуација на материјални погрешни прикажувања:**

Врз основа на извршената евалуација на ефектот од заклучоците добиени од ревизорските докази, ревизорот подготвува и издава ревизорски извештај.

Слика бр.8 подолу го прикажува процесот на известување во ревизија на усогласеност што може да се прилагоди на организационата структура и поделбата на одговорностите на секоја ВРИ.

## Ревизорско известување



## 6.2. Фазата на известување треба да ги следи следните чекори:

- Чекор број 1: Подготвување на ревизорскиот извештај за ревизија на усогласеност,
- Чекор број 2: Вклучување на препораки и одговори добиени од страна на субјектот, со што се финализира ревизорскиот извештај,
- Чекор број 3: Следење на реализација на препораките.

### Чекор број 1: Подготвување на ревизорскиот извештај за ревизија на усогласеност:

Со цел да се обезбеди сигурност дека ревизорскиот извештај е прифатлив и изготвен согласно стандардите потребно е да се применуваат принципите на:

- комплетност,
- објективност,
- навременост и
- контрадикторен процес, како во формата, така и во содржината.

**Комплетноста** бара од ревизорот да ги разгледа сите релевантни ревизорски докази пред да го издаде извештајот.

**Објективноста** бара од ревизорот да применува професионално расудување и скептицизам за да се осигура дека ревизорските извештаи се точни и објективни, со наоди и заклучоци кои се претставени на релевантен и балансиран начин. Објективноста го елиминира конфликтот на интереси со ревидираниот субјект кој би создал сомневање во неговата објективност и би го нарушил кредибилитетот на ревизорот и Државниот завод за ревизија како целина.

Под **навременоста** се подразбира ревизорот да известува без одложување и во период кога наодите и препораките се применливи и релевантни за правните субјекти.

**Навременото информирање** на надлежните органи, Собранието на Република Северна Македонија и јавноста ќе овозможи благовремено заштита на јавните средства, особено во делот на нивното незаконско и ненаменско користење.

**Контрадикторниот процес** подразбира потреба ревизорот да ја провери точноста на фактите и доказите кај правниот субјект кој е предмет на ревизија и да ги инкорпорира одговорите на одговорните лица на соодветен начин.

### 6.2.1. Основни правила за пишување на извештаи

Дополнително, покрај наведените принципи, потребно е да се имаат во предвид следните правила при изготвување на ревизорскиот извештај:

- **Достапност** – констатациите/наодите и препораките треба да бидат јасни и едноставно напишани, избегнувајќи сложени конструкции на реченици, без

користење на стручни изрази и поими, применувајќи кратенки за кои претходно е дадено објаснување за нивното значење.

- **Точност** – извештајот треба да се темели на доволни и релевантни докази. Методологијата и ревизорските постапки треба да бидат прикажани на јасен начин за да се елиминираат сомневањата во веродостојноста на извештајот како целина.
- **Сеопфатност** - извештајот треба да ги опфати сите неопходни информации, за да осигури дека заклучоците можат да се разберат.
- **Јасноста** на ревизорските извештаи се обезбедува преку подготовка на јасен и лесно разбирлив текст, дефинирање на ревизорски цели и критериуми, наоди и мислења и презентирање на јасно препознатливи препораки. Извештајот треба да има логична структура, а табелите, графиконите и дијаграмите ќе помогнат да се разберат комплексните информации.
- **Веродостојноста** на ревизорските извештаи се обезбедува преку усогласеност со професионалните стандарди, вклучително и **независноста и објективноста**, како и преку обезбедување наоди и мислења засновани на доволни, релевантни и веродостојни ревизорски докази.
- **Корисноста/употребливоста** на ревизорските извештаи се обезбедува преку имплементирање на дадените препораки, со што ќе се подобри квалитетот на работењето на ревидираниот субјект, опфаќајќи теми кои се значајни за инволвираните страни, преку презентирање на актуелни состојби, кои можат да доведат и до потребни промени во законодавството или во реализирањето на буџетот.

Успешноста во спроведување на ревизијата на усогласеност зависи од тоа колку ревизорот е упатен и запознаен:

- Во законската регулатива и ревизорската методологија,
- Со дејноста на субјектот кој е предмет на ревизијата,
- Од потребата за целосно почитување на правилата за давање на јасни пораки на корисниците/читателите на ревизорските извештаи,
- Од потребата известувањето да се прилагоди на интересот на корисниците (субјектот на ревизија, јавноста, Собранието на Република Северна Македонија и други) и
- Во остварување на целта на ревизијата.

### На што треба да се заснова ревизорскиот извештај ?

При пишување на ревизорските извештаи треба посебно да се обрне внимание на:

- Структурата и содржината на текстот,
- Поврзаност на доказите со заклучоците,
- Формирање на наоди и препораки и

- Начин, односно стил на пишување.

**Структура и содржина на текстот** - ревизорот треба да води сметка за структурата и содржината на текстот заради поедноставно прифаќање на неговите заклучоци.

**Поврзаност на доказите со заклучоците** - заклучоците и препораките треба да се засноваат на утврдени и документирани факти, односно докази/документи. Но, ревизорот треба да има во предвид за бројноста, односно обемот на истакнување на информациите/констатациите, бидејќи премногу информации не секогаш даваат ефекти. Тоа упатува дека ревизорот треба да ги истакне оние состојби кои се материјални и суштински, поддржани со заклучоци и со препораки.

**Формирање на наоди и препораки** - наодите може да бидат резултат на многу настани и да се однесуваат на точно, реално и објективно искажување на сметководствените настани или ставки, законитост во работењето, грешки во сметководствената евиденција, начин на управување со средствата, недостиг на внатрешни контроли и слично. Но, за сите наоди треба да се обезбеди доказ, односно да се документираат.

#### **Основна порака:**

Ревизорот треба да биде одговорен при изготвување на ревизорскиот извештај почитувајќи ги наведените принципи на комплетност, објективност, навременост, точност и контрадикторност, со основна цел одговорните лица на правниот субјект да бидат убедени во прифаќање на фактите, констатациите и наодите, за да полесно и поедноставно се следат одговорите на одговорните лица и примената на дадените препораки.

#### **6.2.2. ISSAI 4000 – Стандард за ревизија на усогласеност – Барања кои се однесуваат на известувањето:**

Ревизорските извештаи за ревизијата на усогласеност може да имаат краток или долг облик на известување.

Извештаите со долг облик/поширока форма вообичаено вклучуваат други информации и објаснувања кои немаат влијание врз конечниот заклучок. Во рамките на овие извештаи со поширока форма на известување се даваат подетални информации за условите на ангажманот, квалификациите/искуството на ревизорскиот тим, како и обелоденување на нивоата на материјалност.

Кратките извештаи вообичаено ги вклучуваат само основните елементи, напишани во постандардизирана форма.

Според овој стандард ревизорот е должен да комуницира за **заклучокот** во ревизорскиот извештај кој може да биде изразен во форма на мислење, заклучок или одговор на специфични ревизорски прашања или препораки.

При спроведување на ревизијата на усогласеност на јавниот сектор, потребно е да се истакнат **довербата** и **верувањето** во спроведената ревизија. Корисниците сакаат да имаат доверба во веродостојноста и релевантноста на информациите кои ги користат како основа за донесување на одлуки. Тоа наметнува обврска ревизиите да обезбедат информации врз основа на доволни и соодветни докази, а ревизорите треба да спроведуваат процедури за управување или намалување на ризикот од донесување несоодветни заклучоци.

**Заради инхерентните ограничувања ревизиите никогаш не можат да обезбедат апсолутно уверување.**

Зависно од ревизијата и потребите на корисниците уверувањето може да се изрази на два начина:

- Преку мислење или заклучок кои го изразуваат нивото на уверување. Ова се однесува на сите ангажмани со потврда и одредени ангажмани со директно известување,
- Преку други форми. Имено, во одредени ангажмани со директно известување ревизорот не дава изјава за уверување за предметот на ревизија, но ревизорот за корисниците е должен да обезбеди неопходно ниво на уверување со објаснување за наодите, критериумите и заклучоците кои треба да бидат на избалансиран и разумен начин обелоденети, вклучувајќи ги причините кои резултирале до таков вид на заклучок или препорака.

### 6.2.3. Структура на извештај:

Секоја ревизија на усогласеност претставува ангажман за уверување, при што ревизорот го избира нивото на уверување врз основа на потребите на целните корисници.

Ревизорите треба да подготват извештај врз основа на принципите за целосност, објективност, навременост и контрадикторен процес, односно да биде убедлив, јасен и концизен до онаа мера до која дозволува предметот на ревизија. Било какви ограничувања во опфатот на ревизијата треба да бидат опишани.

Ангажирањето на ревизорите при ревизијата на усогласеност може да биде:

- а) Ангажмани за директно известување и

б) Ангажмани за атестирање/потврдување.

**Ангажманот за директно известување и ангажманот за потврдување** се разликуваат врз основа на тоа кој го подготвува и евалуира предметот на ревизија.

а) Во **ангажманот за директно известување**, ревизорот го разгледува или оценува предметот на ревизија во однос на критериумите, имајќи ги во предвид ризикот и материјалноста. Врз основа на ревизорските докази за предметот на ревизија во однос на критериумите, ревизорот може да формира **заклучок**, кој се изразува во форма на наоди, **одговори** на специфични ревизорски прашања, **препораки** или **мислење**.

При давање на разумно уверување, ревизорскиот заклучок го изразува ставот на ревизорот дали предметот на ревизија е или не е во согласност со применливите критериуми во сите материјални аспекти.

Кога се обезбедува ограничено уверување, заклучокот пренесува дека ништо не го привлело вниманието на ревизорот да го наведе дека наодите не се во согласност со ревизорските критериуми.

б) Во **ангажманот за атестирање/потврдување** на ревизорот се обезбедуваат информации за предметот на ревизијата, врз основа на кои ревизорот креира заклучок/мислење дали се точни тврдењата на одговорната страна.

Независно на видот на ангажманот, заклучокот/мислењето може да биде ограничено или да дава разумно уверување, врз основа на извештајот во кој треба да се наведе секое ограничување на опсегот, релевантноста на критериумите и нивото на обезбедување на критериумите.

**Разумно или ограничено уверување:**

Според наведениот стандард, уверувањето може да биде разумно или ограничено.

Разумното уверување претставува високо, но не и апсолутно. Ревизорскиот заклучок се изразува позитивно на тој начин што пренесува дека според ревизорското мислење, предметот е или не е во согласност, во сите материјални аспекти, со применливите критериуми или, каде е релевантно, дека информациите за предметот на ревизија обезбедуваат реална и објективна слика во согласност со применливите критериуми. Вообичаено, разумното уверување бара повеќе ревизорски докази од ограниченото уверување, што често подразбира проширени ревизорски постапки, подобро разбирање на опкружувањето на субјектот како и проценка на дизајнот на системот на интерни контроли.

Кога се дава ограничено уверување ревизорскиот заклучок наведува дека врз основа на спроведените постапки ништо не го привлело вниманието на ревизорот да го наведе да поверува дека предметот на ревизија не е во согласност со применливите критериуми. Но, доколку ревизорот верува дека предметот на

ревизија не е во согласност со критериумите, треба да се извршат ограничени постапки за да се заклучи дали предметот на ревизија е во согласност со критериумите или не. Независно што постапките при спроведување на ревизија за ограничено уверување се ограничени во споредба кога е потребно да се добие разумно уверување, сепак ревизорот треба да обезбеди ниво на уверување значајно за целните корисници.

#### **6.2.3.1. Структура на извештај за ангажман за директно известување**

Во ревизорскиот извештај треба со директно известување да се наведат целите на ревизијата и да се опише начинот како истите се обработени во ревизијата, со презентирање на наоди, заклучоци и препораки. Во рамките на ревизорскиот извештај дозволено е да се дадат дополнителни информации за критериумите, методологијата и изворите на податоци, како и евентуалните ограничувања во опфатот на ревизијата. Во ревизорскиот извештај треба да се објасни како се користени добиените докази и зошто се донесени конкретните заклучоци, со цел да се обезбеди потребниот степен на доверба од страна на корисниците на ревизорскиот извештај.

Во овој вид на ангажман, ревизорот е тој кој го разгледува или оценува предметот на ревизија во однос на критериумите, при што тој е одговорен за давање на информации за предметот на ревизија. Ревизорот го избира предметот на ревизија и критериумите, имајќи ги во предвид ризикот и материјалноста. Со разгледување и анализирање на доказите за предметот на ревизија во однос на критериумите, ревизорот може да формира заклучок, кој се изразува во форма на наод, одговори на специфични ревизорски прашања, препораки и мислење. При обезбедување на разумно уверување за време на ангажманот за директно известување, ревизорскиот заклучок го изразува ставот на ревизорот дали предметот на ревизија е или не е во согласност со применливите критериуми во сите материјални аспекти. Но, кога се обезбедува ограничено уверување заклучокот пренесува дека ништо не го привлечно вниманието на ревизорот да го наведе дека наодите не се во согласност со ревизорските критериуми. Кога ќе се утврди случај на неусогласеност, заклучокот треба да го пренесе истото.

Според барањата на ISSAI 4000 ревизорскиот извештај ги содржи следните елементи:

- **Наслов,**

Насловот на извештајот треба накратко да го наведе предметот на ревизијата на начин што ќе може јасно да го разберат читателите.

- **Утврдување на ревизорски стандарди:**

Во ревизорските извештаи Државниот завод за ревизија изјавува кои стандарди ги користи при спроведување на ревизијата, така што оваа декларација треба да биде



достапна за корисниците на извештаите. Не е дозволено да се споменува секој посебен стандард што е применет во ревизијата. За да се повикаат ISSAI стандардите за ревизија на усогласеност, ВРИ има две опции:

- Развивање на национален авторитетен стандард кој е во согласност со Основните принципи на ревизијата во јавниот сектор и со Основните принципи за ревизија на усогласеност (ISSAI 400) или
- Повикувајќи се директно на меѓународните стандарди на врховните ревизорски институции за ревизија на усогласеност (ISSAI 400).

Примената и усогласеноста со ISSAI стандардите се нагласува во овој дел со следниот пасус:

*„Ревизијата е извршена во согласност со Ревизорските стандарди на Врховните ревизорски институции (ISSAI). Овие стандарди налагаат да ги почитуваме етичките барања и да ја планираме и извршиме ревизијата на усогласеност со цел да добиеме разумно уверување дека предметот на ревизија (се наведува предметот) е во согласност со законската регулатива. Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на доволни и соодветни ревизорски докази како поткрепа на нашите заклучоци. Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризикот од материјална неусогласеност, без разлика дали е резултат на измами или грешки.*

*При процена на ризикот, ревизорот ги разгледува внатрешните контроли релевантни за предметот на ревизија (се наведува предметот) со цел да се дизајнираат ревизорски постапки кои се соодветни во околностите, но не за целите на изразување на мислење за ефективност на внатрешните контроли на субјектот. Веруваме дека ревизорските докази кои што ги имаме прибавено се доволни и соодветни за да обезбедат основа за нашето ревизорско мислење “.*

### **Извршно резиме:**

Краткиот опис за ревизијата која е спроведена и методите кои се користени при ревизијата помагаат на читателот/корисникот на извештајот да го разберат ревизорскиот заклучок. Неопходно е извршеното резиме да биде напишано на објективен начин за да читателот ја разбере извршената ревизорска работа како основа за заклучокот на ревизорот. Резимето треба да ги сумира најзначајните констатации/наоди, без пренагласување, со кратка содржина, вообичаено 1-2 страници.

Извршното резиме објаснува кои биле ревизорските прашања, како е извршена

ревизијата и главните наоди, заклучоци и препораки. Резимето истовремено, ги дава во збирна форма најважните информации од извештајот.

Извршното резиме вклучува став за позадината на субјектот, од каде потекнува главната тема и неговата важност. Во резимето се вклучени целта, прашањата на ревизијата, пристапот на ревизијата и ги опишува клучните наоди и заклучоци од ревизијата, на лесен и едноставен начин за читање. На тој начин, читателот добива брз преглед на најкритичните прашања на темата. Во резимето се вклучуваат главните препораки од ревизијата и изјавата која потврдува дека субјектот кој е предмет на ревизија имал можност да коментира за извештајот.

- **Опис на предметот и опфат на ревизијата:**

Во овој дел се дава краток опис за предметот и опфатот на ревизијата на усогласеност.

Предметот се однесува на состојбата или активноста што се мери или оценува според одредени критериуми. Воведот во извештајот го одредува опсегот на ревизијата во јасна форма, обемот и границите на ревизијата во однос на усогласеноста на предметот со критериумите. Тој го вклучува и временскиот период опфатен со ревизијата.

- **Ревизорски критериуми:**

Во делот на критериуми треба да се наведат законската регулатива, правилата и стандардите кои се применети во ревизијата. Критериумите според кои се оценува предметот треба да се идентификуваат во ревизорскиот извештај за да корисниците на извештајот можат да ја разберат основата за спроведената ревизија и заклучоците на ревизорите. Критериумите може да бидат вклучени во самиот извештај или извештајот може да упатува на критериумите доколку тие се содржани во тврдењата од раководството.

Во случај кога критериумите применети во ревизијата не се лесно препознатливи или морале да бидат изведени од релевантни извори, критериумите се јасно наведени во соодветниот дел од извештајот на ревизорот. Во случаите кога критериумите се спротивставени, конфликтот се објаснува.

- **Објаснување и образложување за користени методи:**

Во овој дел ревизорот дава објаснување и образложение за видот на користените методи за обезбедување на доволно релевантни докази потребни за давање на заклучок.

- **Наоди:**

Наодите се резултат на отстапувањето на констатираната состојба од критериумите кои се однесуваат на состојбата. Делот на наодите го опфаќа описот на ревизорите за собраните докази во споредба со критериумите, кои треба да бидат структурирани на логичен начин. Доколку за наодите се обезбедени

значителни докази и податоци за поддршка на истите, се препорачува овие податоци како информации да бидат вклучени во додатоци, за да не се оптерети извештајот.

Делот на наодите го опфаќа описот на ревизорот за собраните докази во споредба со критериумите кој треба да биде структуриран на логичен начин, врз основа на идентификуваните критериуми, на начин што му помага на читателот да го следи логичкиот тек на одреден аргумент. Кога се вклучени значителни количини на податоци за поддршка на наодите на ревизијата, таквите податоци може да бидат вклучени во додатоците.

Во овој дел ревизорот треба да биде внимателен да не ги вклучува помалку материјалните и помалку значајните констатации/наоди во извештајот, за да не се дефокусира вниманието на читателот на помалку значајни состојби кои се ревидирани.

- **Заклучок:**

Заклучокот е резултат на одговори на конкретни ревизорски прашања.

При разумно уверување ревизорот собира доволно и соодветни ревизорски докази за да се потврди дали предметот е во согласност во сите материјални аспекти со идентификуваните критериуми, при што се дава извештај во форма на позитивно уверување.

Доколку се работи за ограничено уверување, ревизорот собира доволно и соодветни докази за решавање на целта на ангажманот, при што процедурите се ограничени во однос кога се бара разумно уверување. Ревизорот потоа заклучува, доколку е соодветно, дека ништо не предизвикало ревизорско внимание ревизорот да верува дека предметот не е во согласност со важечките критериуми.

- **Препораки:**

Независно што конструктивните и практичните препораки помагаат во промовирање на професионалното финансиско управување, ревизорот треба да биде внимателен да не дава премногу детални препораки со што постои ризик да ја преземе улогата на раководството, ризикувајќи ја сопствената објективност.

Доколку се известува за значајни отстапувања во усогласеноста, се даваат препораки, пред се во случаите каде постои потенцијал за значително подобрување.

Според стандардот дадена е можност препораките да се презентираат одделно од извештајот, од причина што истите се упатени кон одговорните лица на субјектот, така што истите може посебно да бидат презентирани во писмото до раководството.

Доколку се даде конкретна препорака, а одговорната страна не ја имплементира, разгледувајќи друга опција, ревизорот може во наредните ревизии да биде во искушение да го оцени тоа како неусогласеност. Во такви случаи, клучот е да се утврди дали препораките му оставаат простор на субјектот да користи било кој механизам што го смета за погоден во околностите за да се постигне усогласеност.

- **Одговори од субјектот на ревизија :**

Вклучувањето на одговорите од субјектот на ревизија преку известување за ставовите на одговорната страна е дел од принципот на контрадикторност. Принципот на контрадикторност е важна карактеристика на ревизијата во јавниот сектор. Тоа се однесува на презентација на слабостите или критичните наоди на таков начин што ќе поттикне корекција. Ова вклучува усогласување на фактите со субјектот кој е предмет на ревизија за да помогне да се осигури дека тие се целосни, точни и правично претставени, а евентуалната разлика помеѓу двете страна се надминува со дополнителни докази.

Вклучувањето на одговорите од субјектот кој е предмет на ревизија дава индикација за согласноста да се преземат активности во однос на прашањето за кое се известува.

#### **6.2.3.2. Структура на извештај за ангажман за потврдување**

Во овој вид на известување може да се изрази мислење за тоа дали информациите за предметот на ревизија се во сите материјални аспекти ослободени од значајни грешки и дали предметот на ревизија е во согласност во сите материјални аспекти со утврдените критериуми.

Во ангажманот за потврдување, одговорната страна го одмерува предметот на ревизија во однос на критериумите и презентира информации во врска со истиот, за кои потоа ревизорот собира достаточни и соодветни ревизорски докази за да обезбеди разумна основа за формирање заклучок кој се изразува во форма на наоди, заклучоци, препораки или мислење.

При овој ангажман со разумно уверување заклучокот на ревизорот го изразува ставот на ревизорот дали информациите за предметот на ревизија се или не се во согласност со применливите критериуми.

Во ангажманот со ограничено уверување, ревизорот изјавува врз основа на постапките кои се извршени дека ништо не го привлело неговото внимание да поверува дека предметот на ревизија не е во согласност со применливите критериуми во сите материјални аспекти.

Барањата на ISSAI 4000 во делот структурата на ревизорскиот извештај за спроведениот ангажман за потврдување се насочени на следните елементи:

- **Наслов:**

Насловот на извештајот треба накратко да го наведе/истакне предметот на ревизијата на разбирлив начин за читателот.

- **Примател:**

Примателот ја идентификува страната или страните до кој/кои е упатен ревизорскиот извештај, кој вообичаено се доставува до одговорната страна, а во некои случаи може да има и други корисници кои може да бидат законодавни или надзорни тела, кои се задолжени за управување.

- **Опис на предметот и опфат на ревизијата:**

Вообичаено се дава опис на информациите за предметната материја, пред се состојбата или активноста што се мери или оценува според одредени критериуми.

- **Опсег и ограничување на ревизијата, вклучувајќи го временскиот период за ревизија:**

Во овој дел се наведува временскиот период кој е опфатен со ревизијата. Имено, во воведниот дел од извештајот се поставува опсегот на ревизијата како јасна изјава за фокусот, обемот и границите на ревизијата во однос на усогласеноста на предметната материја со критериумите.

- **Одговорности на одговорната страна и на ревизорот:**

Со идентификување на релевантните одговорности се информираат корисниците дека одговорната страна е одговорна за предметната тема, додека ревизорот е одговорен за оценувањето на предметната материја во однос на важечките критериуми, при што е обврзан самостојно да изразува мислење/заклучок за предметот.

Овие одговорности може да се изразат на следниот начин:

- **Одговорност на одговорната страна:**

*„Според условите на договорот со организацијата ХХХ, раководството на владината агенција УУУ е одговорно за подготвување на целосни сметки во согласност со условите од договорот“.*

- **Одговорност на ревизорот:**

*„Наша одговорност е самостојно да изразиме заклучок за (сметката на проектот) врз основа спроведената ревизија. Ревизијата е спроведена согласно Основните ревизорски принципи и упатства за ревизија на усогласеност ISSAI. Тие принципи бараат да се усогласиме со етичките барања и да ја планираме и извршиме ревизијата за да добиеме разумно уверување за тоа дали користењето на средствата од проектот е во согласност, во сите материјални аспекти, со условите од договорот за финансирање на проектот“.*

*„Ревизијата вклучува спроведување на процедури за да се добијат доволни и соодветни докази за поддршка на нашиот заклучок. Извршените постапки зависат*

*од професионалното расудување на ревизорот, вклучително и проценката на ризикот од материјална неусогласеност, без разлика дали е резултат на измама или грешка. Ревизорските процедури што ги извршивме се оние за кои веруваме дека се соодветни во околностите. Сметаме дека собраните ревизорски докази се доволни и соодветни за да обезбедат основа за нашиот заклучок“.*

- **Ревизорски критериуми:**

Во делот на критериуми треба да се наведат законската регулатива, правилата, стандардите кои се применети во ревизијата. Важно е јасно да се идентификуваат критериумите во извештајот за да можат корисниците на извештајот да ја разберат основата за работата и заклучоците на ревизорите од јавниот сектор. Критериумите може да бидат вклучени во самиот извештај или извештајот може да упатува на критериумите доколку се содржани во тврдењето од раководството или на друг начин се достапни од лесно достапен и доверлив извор.

- **Утврдување на ревизорски стандарди и ниво на уверување:**

Кога ревизорските стандарди на ВРИ се засноваат или се во согласност со основните принципи на INTOSAI за ревизија, тие може да се наведат во ревизорските извештаи со наведување:

*„Ја спроведовме ревизијата во согласност со стандардите кои се засноваат (или се во согласност) со Основните принципи на ревизија (ISSAI 100-999) од Меѓународните стандарди на врховните ревизорски институции“.*

- **Резиме на извршената работа и користени методи:**

Резимето им помага на корисниците да го разберат заклучокот на ревизорот. За многу ревизии можни се бесконечни варијации во процедурите. Но, во пракса, тешко е да се комуницира јасно и недвосмислено. Оттука, резимето на извршената ревизија треба да даде кратко објаснување за читателот за тоа како е извршена ревизијата. Важно е резимето да биде напишано на објективен начин што ќе овозможи на корисниците да ја разберат извршената ревизија како основа за заклучок на ревизорот. Сепак, треба да се осигура дека резимето не е толку кратко што го отежнува разбирањето на работата на ревизорите, особено како дошле до заклучокот.

- **Мислење/заклучок:**

Ревизорот обезбедува уверување со давање јасна изјава за нивото на уверување, или преку стандардизирани мислења или заклучоци. При формирањето на мислењето, ревизорот го зема во предвид нивото на обезбедено уверување.

**Мислење со разумно уверување:**

Во овој случај ревизорот изразува позитивно мислење, со што се пренесува дека, според мислењето на ревизорот, предметот е или не е усогласен во сите

материјални аспекти, или онаму каде што е релевантно, дека информациите за предметот даваат вистинит и праведен поглед во согласност со применливите критериуми.

**Неквалификувано мислење:**

Кога не се пронајдени случаи на материјална неусогласеност во разумен ангажман за уверување, ревизорот изразува неквалификувано мислење дека информациите за предметот од сите материјални аспекти се во согласност со важечките критериуми.

**Квалификувано мислење:**

Ревизорите соодветно го менуваат мислењето кога има случаи на материјална неусогласеност. Во зависност од степенот на неусогласеност, може да резултира со:

- Квалификувано мислење (доколку случаите на неусогласеност се материјални, но не се распространети),
- Негативно мислење доколку случаите на неусогласеност се материјални и распространети.

**Ангажман за атестирање/потврдување – ограничено уверување:**

Во ангажманот за атестирање со ограничено уверување ревизорот наведува дека врз основа на спроведените процедури ништо не му паднало на внимание што би го натерало ревизорот да верува дека предметот е или не е во согласност од сите материјални аспекти со применливите критериуми. Извршените постапки се ограничени во споредба со она што е неопходно за да се добие разумно уверување.

- **Одговори од субјектот:**

Вклучувањето на одговорите од субјектот кој е предмет на ревизија дава индикација за согласност да се преземат активности во однос на прашањето за кое се известува. Заедничкото разгледување на ревизорските наоди со одговорните лица од субјектот дава сигурност во потврдување на наодите дека се објективни, целосни и точни, а евентуалната разлика помеѓу двете страна се надминува со дополнителни докази.

Вклучувањето на одговорите од субјектот на ревизија преку известување за ставовите на одговорната страна е дел од принципот на контрадикторност. Принципот на контрадикторност е важна карактеристика во ревизијата во јавниот сектор. Овој начин на презентирање на слабостите и наодите ќе поттикне корекција од субјектот, односно усогласување на фактите со субјектот кој е предмет на ревизијата.

- Датум на извештајот;
- Потпис.

#### **Напомена:**

Вообичаено, во извештаите од ангажманите за потврдување не се вклучуваат препораките, кои може да бидат составен дел во писмото до раководството.

#### **6.2.3.3. Согледувања поврзани со известување за постоење сомневање за незаконски дејствија**

Согласно барањето на ISSAI 4000, доколку ревизорот при спроведување на ревизијата на усогласеност констатира настани на неусогласеност укажувајќи на незаконски дејствија и измами, должен е да ги пренесе информациите, односно состојбите до надлежните органи, не вклучувајќи се во потенцијални идни правни постапки или истраги.

Во овие случаи ревизорот ги вклучува факторите на ризик од измама, следејќи ги претпазливо индикациите за незаконски дејствија од страна на раководството и одговорните лица задолжени за управување со средствата. Од голема помош е воспоставување на комуникации со правни експерти или регулаторни тела.

Независно што ревизорите не утврдуваат дали незаконските дејствија претставуваат кривично дело, сепак имаат одговорност да проценат дали предметните трансакции се во согласност со применливите закони и прописи и дали претставуваат прекршоци поради кои судот ќе изрече санкции. Доколку се појави сомневање за незаконски дејствија за време на ревизијата, ревизорот може да ги извести соодветните нивоа на раководство и оние кои се задолжени за управување.

### **6.3. Елементи во ревизорски извештај**

#### **6.3.1. Вовед**

Ревизорскиот извештај треба да има вовед каде што се наведува потребата за спроведување на ревизијата, целта и обемот на ревизијата.

#### **6.3.2. Извршно резиме**

Извршното резиме дава информации во скратена форма за спроведената ревизија и методите кои се применети, неопходни читателот да го разбере заклучокот во ревизорскиот извештај. Резимето треба да биде напишано на објективен начин, со внимателно сумирани најзначајни констатации, не двосмислено и на начин кој не е пренагласен. Извршеното резиме најмногу го користат оние читатели и корисници на ревизорските извештаи кои се задржуваат само на овој дел, без да



предизвикаат интерес за поединечните состојби на одделни настани наведени во ревизорскиот извештај.

Од клучно значење е информациите да бидат дадени во збирна форма кој ги содржи само најважните за извештајот. Но, постои ризик дел од значајните и материјални наоди и препораки истите да не се правилно рефлектирани во извршното резиме.

### 6.3.3. Критериуми и наоди на ревизија

Во делот на критериумите треба да се наведат законите, правилата и регулативите кои се применувале во ревизијата, така што истите треба да бидат наведени во ревизорскиот извештај.

Критериумите според кои се оценува предметот треба да се идентификуваат во ревизорскиот извештај, за да корисниците на извештајот можат да ја разберат основата за спроведената ревизија и заклучоците на ревизорите. Критериумите може да бидат вклучени во самиот извештај или извештајот може да упатува на критериумите доколку тие се содржани во тврдењата од раководството. Во случаите кога критериумите се спротивставени, конфликтот се објаснува, при што потенцијалните последици од состојбата се објаснуваат колку што е можно и се даваат соодветни препораки.

### 6.3.4. Заклучок/мислење

Ревизорот го презентира заклучокот во ревизорскиот извештај. Тој може да биде како мислење, заклучок и одговор на конкретни ревизорски прашања или препораки.

Заклучокот може да има форма на јасно напишана изјава за мислењето за усогласеност или како подетален одговор на специфични прашања за ревизијата. Додека мислењето обично се користи во ангажманите со потврда, одговарањето на специфични прашања од ревизијата честопати се користи во ангажманите со директно известување. При давање на мислење ревизорот е должен да наведе дали истото е неквалификувано или квалификувано, врз основа на материјалноста. Вообичаено, при изразување на мислење се бара поразработена ревизорска стратегија и пристап.

При носење на заклучоци ревизорот треба да процени дали има достаточни и соодветни ревизорски докази кога го проценува предметот на ревизија во однос на критериумите, со цел да се формира заклучок врз основа на вклученото ниво на ризик. Во ангажманите за потврдување ревизорскиот ризик има три компоненти: инхерентен ризик на предметот на ревизија, контролен ризик-ризик од несоодветни и нефункционални интерни контроли поврзани со инхерентните ризици и ризик од неоткривање-ризик дека постапките извршени од ревизорот ќе доведат до погрешен заклучок.

Во ангажманите за директно известување ревизорот е вклучен во изготвување на информации за предметот на ревизија.

Како во претходните фази од ревизијата, така и во фазата на известување ревизорот треба да биде одговорен за одржување на професионален скептицизам, препознавајќи дека ревизорските постапки кои се сметаат за ефективни можат да не бидат ефективни за откривање на измама. Во прилог на наведеното е фактот што ризикот од неоткривање на незаконски дејствија како резултат на измама е повисок од ризикот од неоткривање како резултат на грешка, пред се заради тоа што измамата може да вклучува организирана шема за прикривање или намерно погрешно претставување.

**Заклучокот треба да има јасна и кратка содржина, затоа што во заклучоците со долга содржина не се препознава оценката во истиот. Неприфатливо е заклучокот да содржи поединечни констатации и наоди.**

#### **6.3.4.1. Ангажман за потврдување**

При ангажман за потврдување, ревизорот прибира/обезбедува доволно и соодветни ревизорски докази за да заклучи дали предметот е во согласност во сите материјални аспекти со идентификуваните критериуми и изготвува **извештај во форма на позитивно мислење**. При тоа, ревизорот заклучува, доколку е соодветно, дека ништо не предизвикало за да ревизорот верува дека предметот не е во согласност со важечките критериуми.

#### **6.3.4.2. Ангажманот со директно известување:**

При ангажирање со директно известување вообичаено во ревизорскиот извештај се дава **заклучок**, а ревизорот може да обезбеди уверување со:

- Давање на јасна изјава за нивото на уверување, преку заклучоци кои експлицитно го пренесуваат нивото на сигурност или
- Со објаснување како наодите, критериумите и заклучоците биле развиени во избалансиран и образложен начин и зошто наодите и критериумите резултираат до одреден заклучок или препорака.

#### **6.3.4.3. Заклучок/мислење**

Заклучокот/мислењето претставува јасна пишана изјава на ревизорот која е изразена во стандарден формат и може да биде:

- а) неквалификувано или
- б) квалификувано.

Каков заклучок ќе даде ревизорот зависи од уверувањето, дали ревизорот ќе обезбеди разумно уверување или ограничено.

Разумното уверување претставува високо, но не апсолутно уверување кое е основа за давање на позитивен заклучок кој се заснова на информации за предметот на

ревизија обезбедувајќи реална и објективна слика во согласност со применливите критериуми.

а) Неквалификуван заклучок/неквалификувано мислење:

Доколку во текот на ревизијата не се констатирани случаи на материјална неусогласеност, мислењето е неквалификувано. Во такви случаи заклучокот/мислењето може да гласи:

*„Според наше мислење (предметот на ревизија кај субјектот на ревизија) е во согласност во сите материјални аспекти со (применетите критериуми)“.*

б) Квалификувано мислење:

Зависно од степенот на неусогласеност квалификуваното мислење може да биде:

- квалификувано,
- негативно,
- воздржување од давање на мислење.

Во случај кога отстапувањата од предметните критериуми се присутни, но не се доминантни, ревизорот дава квалификуван заклучок/квалификувано мислење, и тоа:

*„Врз основа на извршената ревизија, констатиравме дека освен за (опис на исклучокот) предметот на ревизија кај субјектот на ревизија е во согласност, во сите материјални аспекти со (применетите критериуми)“.*

Доколку отстапувањата од предметните критериуми се присутни и доминантни, ревизорот дава негативен заклучок/негативно мислење:

*„Според наше мислење (предметот на ревизија) не е во согласност со ... во сите материјални аспекти со (применетите критериуми) и ... отстапувањата во усогласеност се присутни“.*

Во случај кога постои ограничување на опфатот и зависно од степенот на ограничување, ревизорот дава:

- квалификуван заклучок/квалификувано мислење или
- воздржување од давање на заклучок/мислење.

Имено, кога ревизорот не е во можност да обезбеди достаточни ревизорски докази, а можните ефекти се материјални, но не се доминантни, тогаш ревизорот дава квалификуван заклучок/квалификувано мислење.

*„Според наше мислење, освен за (да се опише исклучокот) ревизорот не беше во можност да обезбеди достаточни и соодветни ревизорски докази, а можните ефекти се материјални, но не се доминантни“.*

Ревизорот се воздржува од давање на мислење во случаи кога не е во можност да обезбеди достаточни и соодветни ревизорски докази за усогласеност со надлежностите, при што можните ефекти се материјални и присутни.

*„Ние не изразуваме заклучок/мислење за предметот на ревизија. Ние не бевме во можност да обезбедиме достаточни и соодветни ревизорски докази како основа за формирање мислење..“*

### 6.3.5. Нагласување на прашања во извештајот

Со цел да се привлече поголемо внимание кај корисниците на извештаите, ревизорот нагласува прашање кон нешто што е веќе презентирано или обелоденето во работењето на субјектот кој е предмет на ревизија:

- а) Прашање, кое е од таква важност, што е фундаментално за разбирањето на функционирањето на субјектот или
- б) Друго прашање кое што е релевантно за корисниците за да ја разберат ревизијата, одговорностите на ревизорот, односно ревизорскиот извештајот.

Нагласувањето на прашања кои предизвикуваат неизвесност претставуваат настани кои не зависат од субјектот кој е предмет на ревизијата, не се под негова контрола, ниту на епилогот од тој настан може да влијае субјектот.

Кога ревизорот вклучува пасус за нагласување на прашање во извештајот, потребно е:

- Да го вклучи истиот веднаш после пасусот за мислењето во ревизорскиот извештајот;
- Да го користи насловот “Нагласување на прашање“, или друг соодветен наслов и
- Да укаже дека ревизорското мислење не е модифицирано во однос на прашањата кои се нагласени.

Ревизорот смета дека е потребно да вклучи пасус за **нагласување на прашање** во следниве случаи:

- Неизвесност во однос на измена на законска регулатива која е поврзана со областа/темата на ревизијата на усогласеност,
- Имплементација на проект/софтверско решение за кое се вложени средства од субјектот, предмет на ревизија, но целосната реализација е неизвесна бидејќи зависи од други субјекти.

#### ***Пасус за нагласување на прашање:***

*Ние обрнуваме внимание на постоење на неизвесност во однос на исходот од промената на законската регулатива врз субјектот што може да има влијание врз целокупното функционирање на субјектот.*

Нашето мислење **не е квалификувано** во однос на ова прашање.

### 6.3.6. Останати прашања во извештајот

Во оваа точка се истакнуваат системските слабости кои произлегуваат од извршеното истражување и анализирање на законската регулатива и примената во системот во кој функционира субјектот. Тоа е резултат на неусогласеност на законската регулатива која може да влијае на функционирањето на субјектот.

Системските слабости се настани на кои субјектот не можел да влијае, ниту се резултат од неговото работење. Ревизорот треба внимателно да разликува констатации кои се резултат од неговото функционирање и системските слабости. Системските слабости не влијаат на ревизорското мислење.

Ревизорот може да вклучи пасус за „Останати прашања“ во следниве случаи:

- Прашања кои се релевантни за корисниците да ги разберат одговорностите на ревизорот или извештајот на ревизорот (барања на законска регулатива);
- Ограничување на користењето на извештајот на ревизорот (извештајот е наменет за посебни корисници).

**Чекор број 2: Вклучување на препораки и одговори добиени од страна на субјектот, со што се финализира ревизорскиот извештај**

Принципот на контрадикторност подразбира инкорпорирање на одговорите од ревидираниот субјект и соодветно оценување на одговорите. Државниот завод за ревизија согласно Законот за државната ревизија има мандат самостојно да го избере предметот на ревизија на усогласеност, така што ревизорот е должен да даде разумно уверување за ангажманот за директно известување и да даде заклучок, а во случај на ангажман за потврдување, се препорачува да се даде мислење.

Вообичаено, препораките се даваат кога има значителни отстапувања од усогласеноста и кога постојат објективни услови за надминување на констатациите и примена на препораките. Заради наведеното, се истакнува потребата од давање на конструктивни и практични препораки кои ќе го подобрат професионалното управување со јавните средства, а од друга страна ревизорот треба да внимава да не дава детални препораки преземајќи ја улогата на менаџментот и со тоа да ризикува да ја наруши неговата објективност.

Препораките може да се даваат одделно од извештајот и да се составен дел на писмото до раководството, со објаснување дека тие се упатени кон раководството кои се одговорни за нивна примена. Но, тоа е проценка и одлука на Врховните ревизорски институции. Државниот завод за ревизија сеуште ќе го поддржува

концептот на известување со презентирање на препораките во ревизорскиот извештај.

### **Чекор број 3: Следење на реализација на препораките**

Значајна улога на Државниот завод за ревизија е следење на активностите на одговорните лица кај ревидираните субјекти по основ на дадените препораки во ревизорските извештаи. Овој процес го олеснува ефективното спроведување на корективните активности и обезбедува корисни повратни информации до субјектот кој е предмет на ревизија, општата јавност и ревизорот, како основа за планирање на идни ревизии.

Ревизорот одлучува за follow-up ревизии, водејќи сметка на времето потребно за примена на дадените препораки. **Без соодветна анализа на препораките ревизорот може да се доведе во ситуација да даде погрешна констатација за малиот процент на примена на препораките, во услови кога реализацијата на истите не зависи само од ревидираниот субјект.**

Потребата за follow up на случаи на неусогласеност за кое е претходно известено варира зависно од природата на предметот на ревизија, утврдената неусогласеност и посебните околности на ревизијата. Во follow up процесот може да се издаваат извештаи, да се спроведува евалуација од страна на субјектот на ревизија, како и follow up ревизија.

Според Законот за државната ревизија, законскиот застапник на субјектот на ревизија е должен да го извести Државниот завод за ревизија и органот надлежен за надзор и контрола за преземените мерки во врска со наодите и препораките во ревизорските извештаи, во рок од 90 дена од приемот на конечниот извештај.

Во Правилникот за начинот на вршење на државната ревизија има посебен дел наменет за „Следење на преземените мерки по дадените препораки содржани во конечните ревизорски извештаи“.

Следењето на преземените мерки по дадените препораки се спроведува со вршење на тековните ревизии и со посебни ревизии за следење на препораките (follow up ревизии).

Следењето на препораките е значајно за:

- ревизорот, за да ја процени ефективноста на неговата работа,
- одговорната страна, покажувајќи ефикасност на субјектот кој е предмет на ревизија во решавање на прашањата и
- корисниците на ревизорскиот извештај, заради ажурирање на тоа што е постигнато во системот во кој функционира субјектот кој е предмет на ревизија.

Одлуката за времето кога треба да се спроведе следењето на примена на препораките зависи од повеќе фактори. Вообичаено, при „ангажирање за потврдување“ ревизорската активност е еднократна и можеби нема да биде потребно следење на преземање на овој вид на мерки. Но, доколку ревизорот утврдил големо отстапување на состојбите од критериумите, тогаш е неопходно следење на примена на препораките.

**Ревизорот треба да остави доволно време на одговорната страна да ги спроведе препораките, водејќи сметка на релевантноста за корисниците на ревизорскиот извештај.**

Согласно законската регулатива и стандардите, Државниот завод за ревизија може да одлучи врз основа на резултатите од следењето да продолжи да ги следи мерките за спроведување на субјектот кој е предмет на ревизија или да донесе одлука да преземе целосно нов ревизорски ангажман. Во ревизиите што се вршат на редовна основа, последователните процедури може да бидат дел од проценката на ризикот за следната година.

## 7. КОНТРОЛА И ОСИГУРУВАЊЕ НА КВАЛИТЕТ НА РЕВИЗИИТЕ

### 7.1. Контрола на квалитет

Прашањето за контрола и осигурување на квалитет е обработено во ISSAI 140 – Контрола на квалитет за ВРИ, заснован на клучните принципи дадени во „Меѓународните стандарди за контрола на квалитет – ISQC-1“ на Меѓународната федерација на сметководители – IFAC.

Контролата на квалитет е во насока на одржување и подобрување на квалитетно и професионално извршување на ревизорската активност. Таа го поттикнува Државниот завод за ревизија да воспостави и одржува правилен систем на контрола на квалитет на целокупната работа на институцијата.

Според барањата на ISSAI 4000 – Стандард за ревизија на усогласеност, Државниот завод за ревизија е одговорен за севкупниот квалитет на ревизијата со цел да осигури дека ревизиите се спроведуваат во согласност со релевантни професионални стандарди, закони и регулативи, а ревизорските извештаи се соодветни на дадените околности. Од тој аспект Државниот завод за ревизија треба да осигура примена на соодветни постапки и вршење на проверки во текот на ревизијата, а контролата на квалитет се документира во ревизорското досие.

Системот на контрола на квалитет треба да биде дизајниран на начин што ќе помогне во детектирање на сите можни ризици кои влијаат на квалитетот на ревизорската активност, со цел да испорачува спроведување на ревизија со висок квалитет. За да биде ефикасен системот на контрола на квалитет, потребно е во рамките на стратешките документи и акти на Државниот завод за ревизија да се предвиди контролата на квалитет како нејзин составен и значаен дел, со единствена цел да се задржи репутацијата и кредибилитетот во исполнувањето на мандатот. Само на тој начин квалитетот ќе биде вграден во извршувањето на задачите на Државниот завод за ревизија.

ISSAI 140 – Контрола на квалитет за ВРИ е дизајниран на начин кој овозможува да се применува во системот на контрола на квалитет за целата работа извршена на Државниот завод за ревизија како ВРИ, и тоа во: финансиските ревизии, ревизиите на усогласеност, ревизиите на успешност и било која спроведена ревизорска задача. Главниот фокус на овој стандард се организациските аспекти на квалитетот на ревизија кои функционираат во Државниот завод за ревизија.



Стандардите и упатствата за контрола на квалитет на ниво на поединечен ангажман можат да се најдат во:

- ISSAI 2220 и ISSAI 2620 каде се дадени насоки за контрола на квалитет во финансиските ревизии,
- ISSAI 3000/79 кој ги воспоставува барањата и GUID 3910/100-108 обезбедувајќи упатства во однос на контрола на квалитет за ревизија на успешност,
- ISSAI 4000/80-88 кој ги воспоставува барањата во однос на контрола на квалитет за ревизија на усогласеност.

Системот на контрола на квалитет ги користи елементите кои се составен дел на ISQC-1“ на Меѓународната федерација на сметководители – IFAC, и тоа:

- Одговорност на раководството за квалитет во ВРИ,
- Релевантни етички барања,
- Прифаќање и продолжување на односите со клиентите и специфични ангажмани,
- Вршење на ангажман и
- Мониторинг.

Државниот завод за ревизија треба да дизајнира политики и постапки кои ќе промовираат квалитет во извршување на целокупната работа на институцијата. Овие политики и постапки треба да се стремат кон признавање и наградување на работата која е извршена со висок квалитет. Како ВРИ треба да се стреми кон постигнување на култура на повисоко ниво, обезбедувајќи такви политики и постапки на контролата на квалитет, дизајнирани за да обезбедат разумно уверување дека се усогласени со релевантните етички барања.

Воспоставените политики и постапки треба да обезбедат разумно уверување дека сите вработени ја извршуваат работата во Државниот завод за ревизија усогласени со релевантните етички барања, додека највисокото раководство треба да служат како пример на соодветно етичко однесување. Во контекст на наведеното, Државниот завод за ревизија треба да осигури дека донесените политики и постапки се во согласност со ISSAI 130, а тоа се: интегритет, независност, објективност, непристрасност, професионална тајна и компетентност.

Поврзано со барањата на ISSAI 130 е третиот елемент на ISSAI 140, според кој Државниот завод за ревизија треба да се насочи само таму каде е:

- Компетентна да врши ревизија и ги има можностите, вклучително времето и ресурсите со кои располага,
- Може да се усогласи со релевантните етички барања,

- Го разгледала интегритетот на субјектот кој е предмет на ревизија, разгледувајќи го ризикот и неговото третирање во однос на квалитетот. Тоа подразбира дека Државниот завод за ревизија која оперира со сопствениот ограничен капацитет, треба внимателно да ја креира својата програма за работа соодветно на постојните ресурси, а при тоа да не биде загрозен квалитетот на спроведените ревизии. Особено потребно е поголемо внимание при постоење на значаен материјален ризик или во случаи кога постои сомнеж во делот на интегритетот на субјектот кој е предмет на ревизија. Во такви случаи треба да се размисли посериозно во делот на способноста на персоналот и нивото на ресурсите.

Државниот завод за ревизија треба да ги следи барањата на третиот елемент на ISSAI 140 во делот на обезбедување на постапки за управување со ризик кои ќе бидат соодветни за да ги намалат ризиците врз извршување на ревизорската активност, вклучувајќи:

- Внимателно скенирање на работата која треба да се изврши,
- Назначување на ревизори со поголемо искуство,
- Изготвување на преглед на контрола на квалитет на работа во длабочина, пред да се издаде извештајот.

Воспоставените политики и постапки за контрола на квалитет треба да осигурат дека Главниот државен ревизор навремено ќе биде известен за прекршувања на етичките барања, заради преземање на соодветни мерки.

Истовремено, овие политики и постапки треба да ја одржуваат независноста на Главниот државен ревизор и сите вработени.

Во контекст на претходното е барањето на ISSAI 4000 – Стандард за ревизија на усогласеност, според кое Државниот завод за ревизија треба да осигура, односно обезбеди ревизорски тим кој колективно ја поседува неопходната професионална компетентност за спроведување на ревизијата. Тоа подразбира контролата на квалитет да вклучува разгледување дали ревизорскиот тим има достаточни и соодветни компетенции да ја спроведува ревизијата, дали е способен да избере објективни критериуми, дали има соодветен пристап до точни информации, дали ги разгледал и анализирал достаточните информации и дали имал доволно време да ја заврши ревизорската задача, како и обратно, дали ревизорскиот тим не го почитувал планираниот и предвидениот рок за спроведување на ревизијата и од субјективни причини рокот за завршување на ревизијата е неосновано пролонгиран.

Овој стандард во зависност од предметот на ревизија бара: ревизорски вештини за собирање и анализа на информациите и податоците, правна компетентност, практично искуство за видот на ревизијата, познавање на применливите

стандарди и надлежности, разбирање за работењето на субјектот на ревизија, способност за професионално расудување и изработка на ревизорски извештај соодветен на околностите.

Соодветно на претходно наведеното ISSAI 140 пропишува дека контролата на квалитет треба да утврди:

- Дали правилно се применува професионалното расудување,
- Дали се применуваат применливите стандарди за ревизија,
- Дали ревизиите навремено се завршуваат согласно годишниот план за спроведување на ревизиите,
- Дали за спроведените ревизии постои навремено и целосно документирање,
- Дали постои верификување на констатациите и наодите пред ревизорскиот извештај да биде доставен до субјектот кој е предмет на ревизија.

Контролата на квалитет треба да обезбеди разумно уверување дека спроведувањето на ревизија е согласно компетентноста на институцијата и димензионирана според расположливото време и ресурси, задржувајќи го интегритетот на институцијата.

Доколку постои проценка дека постои материјален ризик во однос на независноста и интегритетот на институцијата, потребно е да се разгледаат ризиците кои произлегуваат од способноста на вработените, нивото на ресурси и секој етички проблем.

Во услови на ограничени ресурси, контролата на квалитет треба да обезбеди уверување дека програмата за работа е усогласена со ресурсите, а при тоа да се испорача соодветен опсег на работа до посакуваното ниво на квалитет.

Заради обезбедување на непречена контрола на квалитет, ISSAI 4000 бара ревизорите да подготвуваат ревизорска документација која треба да биде достаточна детална за да обезбеди јасно разбирање за извршената работа, обезбедени докази и донесени заклучоци. Ревизорот треба да ја подготвува ревизорската документација навремено, да ја ажурира во текот на ревизијата и да ја комплетира за доказите во поддршка на ревизорските наоди, пред да биде издаден ревизорскиот извештај.

Документацијата вклучува:

- објаснување за предметот на ревизија,
- проценка на ризик, ревизорска стратегија, план за ревизија,
- методи кои се применети, опфат и период опфатен со ревизијата,
- природа, време и делокруг на применетите ревизорски постапки,
- резултати од извршените ревизорски постапки,

- оценка на ревизорските докази, како основа за наодите, заклучоците, мислењата и препораките,
- расудување во ревизорскиот процес,
- преземени надзорни проверки и други заштитни мерки за контрола на квалитет.

Државниот завод за ревизија треба да воспостави мониторинг со кој ќе се обезбеди разумно уверување дека политиките и постапките кои се однесуваат на системот на контрола на квалитет се релевантни и соодветни и функционираат ефикасно.

Според ISSAI 4000 ревизорот треба во текот на ревизијата да комуницира со субјектот на ревизијата и со лицата одговорни и задолжени за управување. Комуницирањето за значајните прашања може да помогне во постигнување на заедничко разбирање на ревизорскиот процес и на активностите на субјектот на ревизија.

Функционирањето на системот на контролата на квалитет на ревизиите во Државниот завод за ревизија е регулирано со Упатството за контрола на квалитет на ревизиите.

Согласно наведеното Упатство, контролата на квалитет ги опфаќа сите фази на ревизијата: планирање, извршување, известување и следење на препораките од ревизијата. За секоја од поединечните фази на ревизијата се дадени соодветни насоки за спроведување на контролата и обрасци – прашалници за оцена и контрола на квалитет кои се составен дел на Упатството за контрола на квалитет. Исто така, со Упатството се утврдени и обврските на ревизорите, раководителот на ревизорскиот тим и раководителот на ревизијата/ПГДР за спроведување на контрола на квалитет на ревизијата.

За разбирање на концептот на контрола на квалитетот на ревизијата, значајно е да се потенцира дека тој е вграден во целиот процес на ревизијата, со конкретни постапки за обезбедување и потврдување на спроведените контроли на квалитет. Во контролата на квалитет на ревизијата се инволвирани сите вработени задолжени за нејзино спроведување, согласно нивните надлежности.

## **7.2. Осигурување на квалитет на ревизиите**

Осигурување на квалитетот е постапка на оценување насочена на функционирање на контрола на квалитетот. Проверката се врши по завршување на ревизијата и ја спроведуваат ревизори независни во однос на споменатата ревизија. Намерата на проверувачите не е да се критикува работата на ревизорите, туку врз основа на утврдените пропусти на контролата да се подобри работењето на ревизорите.

Конкретните работи на проверката треба да ја изврши независен тим кој треба да ги документира резултатите. Овие постапки вклучуваат преглед на примероци на завршени ревизии секоја година. Цел на овие прегледи е да се осигура дека ревизиите се планирани и извршени во согласност со методолошките акти на Државниот завод за ревизија и да се увери дека се дадени мислења врз основа на достатни и соодветни докази. Исто така, со осигурување на квалитет на ревизиите треба да се потврди дека сите утврдени состојби за време на фазата на планирање, извршување и известување на ревизијата се содржани во работната документација.

Осигурување на квалитет ќе овозможи сите ревизори да учат на примерите на добра пракса. Исто така ќе помогнат во подготовка за изработка на стратешките документи со кои се настојува да се одговори на предизвиците со кои се соочува Државниот завод за ревизија. На тој начин Државниот завод за ревизија може да потврди дека ги врши ревизиите во согласност со меѓународните ревизорските стандарди.

Избраниот примерок на извршените ревизии кои се прегледуваат треба да е репрезентативен и да ја опфаќа работата на сите сектори.

Проверката започнува со почетен состанок на кој ревизорскиот тим треба да образложи како ја планирал, извршил ревизијата, за констатираните состојби и за сите проблеми со кои се соочил во текот на ревизијата.

Осигурувањето на квалитет може да го изврши само оној кој не бил вклучен во вршењето на ревизијата која се прегледува и има соодветно познавање и искуство. Прегледувањето се врши со пополнување на прашалник кој содржи дали:

- Ревизијата е планирана и извршена врз основа на добро разбирање на функционирањето на субјектот, предмет на ревизија ?
- Материјалноста е правилно одредена ?
- Проценката на ризикот ги вклучува клучните ризици ?
- Пристапот на ревизијата е соодветен и дали големината на примерокот е правилно пресметана ?
- Контролите се правилно утврдени и тестирани ?
- Ревизијата е извршена како што е планирана ?
- Неправилностите утврдени во текот на ревизијата правилно се вреднувани ?
- Одговорното лице извршило надзор на планот и ревизорската работа ?
- Даденото мислење е соодветно ?

Со извршеното осигурување на квалитет ревизорскиот тим за проверка дава препораки кои би биле добра пракса за други ревизии. За областите во кои постапките во ревизијата не се правилно применувани, се даваат насоки на кој

начин да се осигури правилна примена. Тоа може да значи подобрување и упатување на можност за измена на методологијата.

Начинот на вршење на осигурување на квалитет од извршените ревизии се врши врз основа на Упатството за осигурување на квалитет на ревизиите.

Главен државен ревизор

Бр.01- 1068/1

06.06.2022

м-р Максим Ацевски

Користена литература:

1. ISSAI 400, 4000, and GUID 4900 – Compliance Audit Principles, Compliance Audit Standard and Guidance on Authorities and Criteria to be considered while examining the regularity and propriety aspects in Compliance Audit – INTOSAI Framework of Professional Pronouncements – [www.issai.org](http://www.issai.org);
2. Compliance Audit ISSAI Implementation Handbook, version 0, 2018 – INTOSAI Development Initiative – [www.idi.no](http://www.idi.no);
3. ISSAI IMPLEMENTATION HANDBOOK COMPLIANCE AUDIT – IDI e - Learning course on “Implementing Compliance Audit ISSAI’s” – ISSAI Certification programme – [www.idi.no](http://www.idi.no)
4. Compliance Audit Manual (CAM) – AFROSAI – E, First edition, November 2017;
5. Financial and Compliance Audit Manual – European Court of Auditors, Directorate of Audit Quality Control, September 2017;
6. Compliance Auditing Guidance, Comptroller and Auditor General of India, February 2016;
7. International Standard On Auditing 250 Consideration Of Laws And Regulations In An Audit Of Financial Statements – ISA 250;
8. Approaches to Audit Selection and Multi – Year Planning – Canadian Audit and Accountability Foundation - <http://www.caaf-fcar.ca>;
9. Compliance risk assessments - The third ingredient in a world-class ethics and compliance program – Deloitte;
10. „ОСНОВИ И ПРАКТИЧНИ ТЕХНИКИ ЗА ИЗБОР НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА“, автор м-р Тања Тасевска, ОДР, IDITSCD&CFE - <https://independent.academia.edu/TanjaTasevska>
11. Annual Overall Auditing Plan – AFROSAI – E;  
*Consulting references:* Risk Assessment in Audit Planning – A Guide for Auditors on How best to assess risks when planning audit work;
12. ISSAI 100 – Basic principles of public sector audit