

ISSAI 400

Принципи на ревизијата на усогласеност

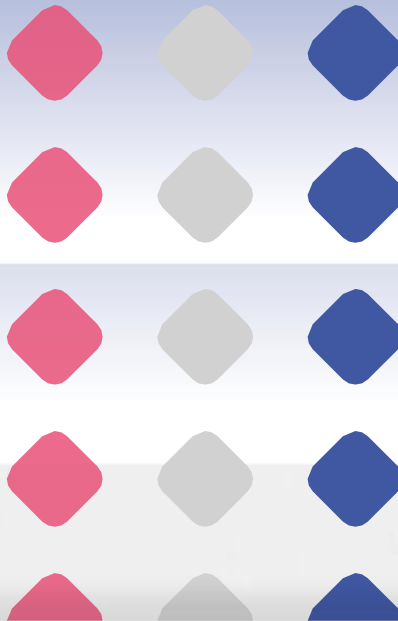


INTOSAI

Стандардите на INTOSAI се издаваат од Меѓународната организација на врховни ревизорски институции, INTOSAI, како дел од Рамката за професионални објави на INTOSAI. За повеќе информации посетете ја www.issai.org



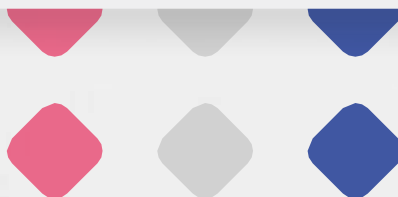
INTOSAI



INTOSAI, 2019 година

- 1) Усвоен како Основни принципи на државната ревизија во 2001 година
- 2) Содржината е преформулирана и усвоена како Основни принципи на ревизијата на усогласеност во 2013 година
- 3) Со воспоставувањето на Рамката за професионални објави на INTOSAI (IFPP), преименуван во Принципи на ревизијата на усогласеност, со уреднички измени во 2019 година

ISSAI 400 е достапен на сите официјални јазици на INTOSAI: арапски, англиски, француски, германски и шпански



СОДРЖИНА

1. ВОВЕД	5
2. ЦЕЛ И НАДЛЕЖНОСТ НА ПРИНЦИПИТЕ НА РЕВИЗИЈА НА УСОГЛАСЕНОСТ	6
3. РАМКА НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ	8
Цел на ревизијата на усогласеност	8
Карактеристики на ревизијата на усогласеност	9
Различни перспективи на ревизијата на усогласеност	10
Ревизија на усогласеност заедно со ревизија на финансиски извештаи	11
Ревизија на усогласеност како посебна ревизија	12
Ревизија на усогласеност во комбинација со ревизија на успешност	12
4. ЕЛЕМЕНТИ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ	13
Надлежности и критериуми	13
Предмет на ревизија	14
Трите страни во ревизијата на усогласеност	15
Уверување во ревизијата на усогласеност	16
5. ПРИНЦИПИ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ	17
ОПШТИ ПРИНЦИПИ	17
Професионално расудување и скептицизам	17
Контрола на квалитет	18
Управување и вештини на ревизорски тим	19
Ревизорски ризик	19
Материјалност	20

Документација	21
Комуникација	21
ПРИНЦИПИ ПОВРЗАНИ СО ПРОЦЕСОТ НА РЕВИЗИЈА	22
Планирање и осмислување на ревизија на усогласеност	21
Ревизорски доказ	25
Проценка на ревизорски доказ и изведување на заклучоци	26
Известување	27
Следење на спроведувањето на препораките (follow-up)	29

- 1) Професионалните стандарди и упатства се од суштинско значење за веродостојноста, квалитетот и професионалноста на ревизијата на јавниот сектор. Меѓународните стандарди на Врховните ревизорски институции (International Standards of Supreme Audit Institutions – ISSAIs) изготвени од страна на Меѓународната организација на Врховни ревизорски институции (INTOSAI) имаат за цел да промовираат независна и ефективна ревизија и да дадат поддршка на членовите на INTOSAI во развојот на нивниот професионален пристап во согласност со нивните мандати и националните закони и прописи.
- 2) *ISSAI 100 - Основни принципи на ревизијата на јавниот сектор* ги обезбедува основните принципи на ревизијата на јавниот сектор генерално и ја утврдува надлежноста на ISSAIs. *ISSAI 400 - Принципи на ревизијата на усогласеност*, се надоврзува на и подлабоко ги разработува основните принципи од ISSAI 100 согласно специфичниот контекст на ревизијата на усогласеност. ISSAI 400 треба да се чита и толкува заедно со ISSAI 100, кој е применлив и за ревизијата на усогласеност.
- 3) ISSAI 400 претставува основа за стандардите за ревизија на усогласеност во согласност со ISSAI. Овој документ обезбедува детални информации за следното:
 - Цел и надлежност на ISSAI во врска со ревизијата на усогласеност
 - Рамка за ревизијата на усогласеност и различни начини за спроведување на ревизиите
 - Елементи на ревизијата на усогласеност
 - Принципи на ревизијата на усогласеност

2

ЦЕЛ И НАДЛЕЖНОСТ НА ПРИНЦИПИТЕ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ

- 4) Целта на ISSAIs за ревизија на усогласеност¹ е да обезбедат сеопфатен сет на квалитативни и квантитативни принципи, стандарди и насоки за ревизиите на усогласеност, кои во голема мера се разликуваат во опфатот, а може да се разгледуваат преку различни ревизорски пристапи и формати за известување.
- 5) ISSAI 400 обезбедува за ВПИ основа за усвојување или изготвување на стандарди за ревизија на усогласеност. Принципите на ISSAI 400 може да се користат на три начини:
 - како основа за развој на стандарди;
 - како основа за усвојување на доследни национални стандарди;
 - како основа за усвојување на ISSAIs како авторитетни стандарди за ревизија на усогласеност.
- 6) ВПИ треба да наведе упатување на Основните принципи на ревизијата на усогласеност во ревизорските извештаи - во Извештајот на овластениот ревизор или во други формати за известување – само ако стандардите кои ги развила или усвоила во целост се усогласени со сите релевантни принципи на ISSAI 400. Принципите во никој случај не ги отфрлаат националните закони, прописи или мандати.
- 7) Стандардите за ревизија на усогласеност (ISSAI 4000-4899) се развиени со цел да ја одразуваат добрата пракса и затоа се поттикнуваат ВПИ да се стремат кон нивно усвојување во целост како авторитетни стандарди. INTOSAI прифаќа дека, во некои опкружувања, ова можеби е невозможно поради отсуството на основни административни структури или поради тоа што законите и прописите не утврдуваат постулати за

¹ ISSAI 400 и ISSAI 4000-4899

извршување на ревизиите во согласност со Стандардите за ревизија на усогласеност. Во таков случај, ВРИ имаат можност да развијат стандарди врз основа на или да усвојат национални стандарди во согласност со Основните принципи за ревизија на усогласеност.

- 8) Онаму каде ревизорските стандарди на ВРИ се засноваат на или се во согласност со Принципите на ревизијата на усогласеност, упатувањето на истите може да се врши на следниот начин:

... Ја извршивме нашата ревизија во согласност со [стандардите], кои се засноваат на [или се во согласност со] ISSAI 100 - Основни принципи на ревизијата на јавниот сектор и ISSAI 400 - Принципи на ревизијата на усогласеност од Меѓународните стандарди на Врховните ревизорски институции.

- 9) Во некои јурисдикции ВРИ може да изберат да ги усвојат Стандардите за ревизија на усогласеност како авторитетни стандарди за нивното работење. Во таков случај, упатувањето може да се врши на следниот начин:

... Ја извршивме ревизијата [-ите] [на усогласеност] во согласност со Меѓународните стандарди на Врховните ревизорски институции [за ревизија на усогласеност].

Упатувањето може да биде вклучено во ревизорскиот извештај или да биде соопштено од ВРИ во поопшта форма што опфаќа дефиниран опсег на ангажмани.

Во зависност од нивниот мандат, ВРИ може да вршат комбинирани ревизии кои вклучуваат финансиски аспекти, аспекти на усогласеност и/или успешност. Во тој случај, потребно е да се почитуваат стандардите релевантни за секој вид на ревизија. Изјавата за применетите стандарди во ревизијата (параграф 8 и 9 погоре) треба да се прилагоди во согласност со ISSAI 100, параграф 9 или 10.

- 10) *ISSAI 100 - Основните принципи на ревизијата на јавниот сектор* дава подетални информации за овластувањата поврзани со Основните принципи на ревизијата на INTOSAI.
- 11) Онаму каде ISSAI се користат како авторитетни стандарди за ревизија на усогласеност што се врши заедно со ревизија на финансиски извештаи, ревизорите на јавниот сектор треба да ја почитуваат надлежноста на стандардите за ревизија на усогласеност (ISSAI 4000-4899), како и стандардите за финансиска ревизија (ISSAI 2000 – 2899).

ЦЕЛ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ

- 12) Ревизијата на усогласеност претставува независно оценување дали даден предмет на ревизија е во согласност со применливите надлежности² 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.
- 13) Според тоа, 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 надлежностите кои ги регулираат 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 соодветност³.

² Види параграф 28-29 за концептот на правилата

³ Види параграф 32.

- 14) Ревизијата на усогласеност може да дава насоки на ВРИ со судска надлежност да донесуваат пресуди и санкции за оние кои се одговорни за управување со јавните средства. Некои ВРИ се овластени да ги упатат фактите за кривично гонење до судските власти. Во овој контекст, целта на ревизијата на усогласеност може да се прошири и ревизорот треба да ги земе во предвид релевантните специфични барања кога ја осмислува ревизорската стратегија или планирање, и низ целиот процес на ревизија.

КАРАКТЕРИСТИКИ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ

- 15) Ревизијата на усогласеност може да има широк опфат на предмети 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 за 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.
- 16) Ревизијата на усогласеност честопати претставува составен дел од мандатот на ВРИ за ревизија на субјекти од јавниот сектор. Ова е така бидејќи законодавството и другите власти се примарно средство со кое законодавните тела вршат контролата на приходите и расходите, управувањето и правата на граѓаните на соодветна постапка 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.
- 17) Ревизијата на усогласеност промовира **транспарентност** преку обезбедување на веродостојни извештаи за тоа дали се управува со средствата, дали се практикува управување и дали се почитуваат правата на граѓаните на соодветна постапка, како што се бара во применливите надлежности. Ревизијата на усогласеност промовира **отчетност** преку известување за отстапките од и прекршувањата на надлежностите, 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.

- 18) 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.
- 19) Во некои земји ВРИ е суд составен од судии, со надлежност врз државните сметководители и другите јавни службеници, на кој мора да му дадат отчет. Ваквата судска функција бара од ВРИ да осигурат дека оние кои се одговорни за управувањето со јавните средства е одговорен за истите и, во тој поглед, подлежи на нејзината надлежност. Постои важен комплементарен однос меѓу оваа судска надлежност и карактеристиките на ревизијата на усогласеност. Ова може да наметне дополнителни барања за ревизорите кои работат во опкружување во кое имаат судска улога, како што е судот на ревизори.

РАЗЛИЧНИ ПЕРСПЕКТИВИ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ

- 20) 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, или
 - во комбинација со ревизија на успешност.

» РЕВИЗИЈА НА УСОГЛАСЕНОСТ ЗАЕДНО СО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

- 21) Законодавната власт, како елемент на јавниот демократски процес, ги утврдува приоритетите за приходи и расходи во јавниот сектор, како и за пресметка и припишување 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.
- 22) 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.
- 23) 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 надлежности 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 извештаи⁴. 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.
- 24) *(Овој параграф е избришан)*

⁴ ISSAI 2250

» РЕВИЗИЈА НА УСОГЛАСЕНОСТ КАКО ПОСЕБНА РЕВИЗИЈА

- 25) 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 ВО КОМБИНАЦИЈА СО РЕВИЗИЈА НА УСПЕШНОСТ

- 26) 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 двете.

4

ЕЛЕМЕНТИ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ

- 27) Елементите на ревизијата на јавниот сектор се опишани во ISSAI 100. Овој дел дава преглед на дополнителни аспекти на елементите кои се релевантни за ревизијата на усогласеност, а кои треба да ги идентификува ревизорот пред почетокот на ревизијата.

НАДЛЕЖНОСТИ И КРИТЕРИУМИ

- 28) Надлежностите се најосновниот елемент на ревизијата на усогласеност, бидејќи структурата и содржината на надлежностите ги даваат критериумите за ревизија и со тоа ја формираат основата за тоа како ќе се одвива ревизијата согласно одреден уставен аранжман.
- 29) Надлежностите 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 надлежностите произлегуваат од основните премиси и одлуки на националното законодавство, но тие може да се утврдуваат на пониско ниво во организациската структура на јавниот сектор.
- 30) Поради големата разновидност на надлежностите, истите може да имаат противречни одредби и да подлежат на различни толкувања. Покрај тоа, споредните надлежности може да не се во согласност со барањата или ограничувањата на овластеното законодавство и може да има дупки во законите. Поради тоа, за да се оцени усогласеноста со надлежностите во јавниот сектор, потребно е соодветно познавање на структурата и содржината на надлежностите. 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.

- 31) 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.
- 32) 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 отсутнуваат 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.

ПРЕДМЕТ НА РЕВИЗИЈА

- 33) 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.

34) Предметот на ревизија 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).

ТРИТЕ СТРАНИ ВО РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ

- 35) 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.
- 36) 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.
- 37) *Одговорна страна* е извршната гранка на власта 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.
- 38) *Корисници* се поединци, организации или класи на истите 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.

- 39) 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.

УВЕРУВАЊЕ ВО РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ

- 40) 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.
- 41) 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.

5

ПРИНЦИПИ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ

- 42) Ревизијата на усогласеност е систематски процес на објективно прибирање и оценување на докази за тоа дали одреден предмет на ревизија е во согласност со применливите надлежности утврдени како критериуми. Принципите наведени подолу се основни за спроведување на ревизијата на усогласеност. Ревизијата е итеративен и кумулативен процес, но за полесно презентирање, ова поглавје е поделено на принципи кои ревизорот треба да ги земе во предвид пред да започне со и повеќе пати во текот на процесот на ревизија (општи принципи) и принципи поврзани со чекорите во самиот процес на ревизија.

ОПШТИ ПРИНЦИПИ

» ПРОФЕСИОНАЛНО РАСУДУВАЊЕ И СКЕПТИЦИЗАМ

- 43) Ревизорите треба да ја планираат и спроведат ревизијата со професионален скептицизам и да користат професионално расудување во текот на целиот процес на ревизија.

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.

Концептот професионален скептицизам е клучен за сите ревизии. Ревизорот треба да ја планира и спроведе ревизијата со професионален скептицизам, признавајќи дека одредени околности може да предизвикаат предметот на ревизија да не ги исполнува критериумите. Кога ревизорот се однесува со професионален скептицизам, тоа значи дека прави критички осврт и преиспитување дали обезбедените докази во текот на ревизијата се доволни и соодветни.

Професионалното расудување и скептицизмот се користат низ целиот процес на ревизијата на усогласеност за да се оценат елементите на ревизијата, предметот, соодветните критериуми, опфатот на ревизијата, ризикот, материјалноста и ревизорските постапки што се користат како одговор на утврдените ризици. Двата концепта, исто така, се користат и во проценката на докази и примери на неусогласеност, во известувањето и одредувањето на формата, содржината и фреквенцијата на комуникацијата низ целиот процес на ревизија. Посебните барања за одржување на професионално расудување и скептицизам во ревизијата на усогласеност вклучуваат способност за анализа на структурата и содржината на јавните надлежности како основа за утврдување на соодветни критериуми или дупки во законите, во случај кога недостасуваат закони и прописи во целост или во дел, и за применување на професионални ревизорски концепти во пристапот кон познат или непознат предмет на ревизија. Ревизорот треба да биде способен да ја процени разновидноста на ревизорските докази според нивниот извор и важност за опфатот и предметот на ревизијата и да процени дали сите докази обезбедени за време на ревизијата се доволни и соодветни.

» КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ

44) Ревизорите треба да преземат одговорност за целокупниот квалитет на ревизијата.

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.

» УПРАВУВАЊЕ И ВЕШТИНИ НА РЕВИЗОРСКИОТ ТИМ**45) Ревизорите треба да имаат пристап до потребните вештини.**

Поединците во ревизорскиот тим треба 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 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**46) Ревизорите треба да го имаат во предвид ревизорскиот ризик во тек на целиот процес на ревизија.**

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 откривање — 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.

» МАТЕРИЈАЛНОСТ

47) Ревизорите треба да ја имаат во предвид материјалноста во текот на целиот процес на ревизија.

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 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

48) Ревизорите треба да подготват доволно документација за ревизија.

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 природа, временската рамка, опсегот и резултатите од извршените процедури; добиените докази како поткрепа на ревизорскиот заклучок или мислење; резонирањето 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.

» КОМУНИКАЦИЈА

49) Ревизорите треба да одржуваат ефективна комуникација во текот на целиот процес на ревизија.

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. Било какви значајни потешкотии кои може да се појават за време на ревизијата, како и случаите на материјална неусогласеност треба да се соопштат на соодветното ниво на раководството или на оние кои се одговорни за управувањето. Ревизорот, исто така, треба да ја информира одговорната страна за критериумите за ревизија.

ПРИНЦИПИ ПОВРЗАНИ СО ПРОЦЕСОТ НА РЕВИЗИЈА

» ПЛАНИРАЊЕ И ОСМИСЛУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈА НА УСОГЛАСЕНОСТ

Опфат на ревизијата

50) Ревизорите треба да го одредат опфатот на ревизијата.

Онаму каде мандатот на ВРИ или применливите закони не го пропишуваат опфатот на ревизијата, за истото треба да одлучи ревизорот. Опфатот на ревизијата е јасна изјава за фокусот, опсегот и ограничувањата на ревизијата во поглед на усогласеноста на предметот на ревизија со критериумите. Одредувањето на опфатот на ревизијата зависи од материјалноста и ризикот, и одредува кои надлежности и делови ќе бидат опфатени со ревизијата. Процесот на ревизија во целина треба да биде осмислен на начин кој го вклучува целиот опфат на ревизијата.

Предмет на ревизија и критериуми

51) Ревизорите треба да го утврдат предметот на ревизија и соодветните критериуми.

Одредувањето на предметот на ревизија и критериумите е еден од првите чекори во ревизијата на усогласеност. Предметот на ревизија и критериумите може да бидат утврдени со закон или со мандатот на ВРИ. Тие, исто така, може да бидат утврдени и од самиот ревизор. За ангажманите со потврда може да биде потребно да се утврдат информациите за предметот на ревизија презентирани од одговорната страна, а во врска со усогласеноста на даден предмет на ревизија со одредени критериуми.

Предметот на ревизија може да има разни форми и карактеристики. Кога се утврдува предметот на ревизија, ревизорот треба да користи професионално расудување и скептицизам за да го анализира субјектот на ревизија и да ја оцени материјалноста и ризикот.

Предметот на ревизија треба да биде идентификуван и оценуван наспрема соодветни критериуми. Предметот на ревизија треба да биде од таква природа што овозможува прибирање доволно и соодветни

ревизорски докази како поткрепа на ревизорскиот извештај, заклучок или мислење.

Ревизорот треба да утврди соодветни критериуми за да обезбеди основа за оценување на ревизорските докази и да изготви наоди и заклучоци од ревизијата. Критериумите треба да бидат достапни за корисниците и други, како што е соодветно. Тие, исто така, треба да се соопштат на одговорната страна.

Разбирање на субјектот

52) Ревизорите треба да го разбираат субјектот на ревизија во смисла на релевантните надлежности.

Ревизијата на усогласеност може да ги опфати сите нивоа на извршната власт, како и разни административни нивоа, видови на субјекти и комбинација на субјекти. Затоа, ревизорот треба да биде запознаен со структурата и активностите на субјектот на ревизија и неговите процедури за постигнување на усогласеност. Ревизорот го користи ова знаење за да ја одреди материјалноста и да го процени ризикот од неусогласеност.

Разбирање на внатрешните контроли и контролното опкружување

53) Ревизорите треба да го разберат контролното опкружувањето и релевантните внатрешни контроли и да земат во предвид дали истите обезбедуваат усогласеност.

Разбирањето на субјектот на ревизија и/или предметот на ревизија кој е релевантен за опфатот на ревизијата зависи од познавањето на ревизорот на контролното опкружување. Контролното опкружување е култура на чесност и етичко однесување што обезбедува основа за системот на внатрешни контроли да осигурат усогласеност со надлежностите. Кај ревизијата на усогласеност, контролното опкружување кое се фокусира на постигнување усогласеност е од особено значење.

Со цел да се разбере субјектот на ревизија или предметот на ревизија, ревизорот треба да го разбере системот на внатрешни контроли. Видот на контролите на кој се фокусира ревизорот зависи од предметот на ревизијата и специфичната природа и опфат на ревизијата. Поради тоа што предметот на ревизија може да биде квалитативен или квантитативен, ревизорот се фокусира на квантитативни или

квалитативни внатрешни контроли, или комбинација од двете, согласно опфатот на ревизијата. При оценувањето на внатрешните контроли, ревизорот го проценува ризикот од неспречување или неоткривање на материјални случаи на неусогласеност. Ревизорот треба да земе во предвид дали внатрешните контроли се во согласност со контролното опкружување за да осигура усогласеност со надлежностите во сите материјални аспекти.

Проценка на ризик

54) Ревизорите треба да извршат проценка на ризик за да ги идентификуваат ризиците од неусогласеност.

Во поглед на ревизорските критериуми, опфатот на ревизијата и карактеристиките на субјектот на ревизија, ревизорот треба да направи проценка на ризик за да ја утврди природата, времето и опсегот на процедурите за ревизија кои треба да се извршат. Притоа, ревизорот треба да ги има во предвид ризиците од неусогласеност на предметот на ревизија со критериумите. Неусогласеноста може да произлезе како резултат на измама, грешка, инхерентната природа на предметот на ревизија и/или околностите на ревизијата. Идентификувањето на ризиците од неусогласеност и нивното потенцијално влијание врз ревизорските постапки треба да се имаат во предвид во текот на целиот процес на ревизија. Како дел од проценката на ризици, ревизорот треба да оцени било какви познати примери на неусогласеност, со цел да утврди дали тие се материјални.

Ризик од измама

55) Ревизорите треба да го земат во предвид ризикот од измама.

Доколку ревизорот најде на примери на неусогласеност кои може да укажуваат на измама, тој или таа треба да покаже соодветна професионална грижа и внимание да не попречува било какви идни правни постапки или истраги.

Измамата во ревизијата на усогласеност главно е поврзана со злоупотреба на службено овластување, но, исто така, и со лажно известување за прашања поврзани со усогласеноста. Случаите на неусогласеност со надлежностите може да биде намерна злоупотреба на службено овластување за нечесно стекнување придобивки. Извршувањето на службеното овластување вклучува донесување

одлуки, недонесување одлуки, подготвителна работа, совети, постапување со информации и други активности во јавната служба. Нечесно стекнатите придобивки се предности од неекономска или економска природа, стекнати со намерно дејство од едно или повеќе лица од раководството, оние кои се одговорни за управувањето, вработени или трети страни.

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.

Ревизорска стратегија и ревизорски план

56) Ревизорите треба да развијат ревизорска стратегија и ревизорски план.

Планирањето на ревизијата треба да вклучува дискусија меѓу членовите на ревизорскиот тим со цел развивање на сеопфатна ревизорска стратегија и ревизорски план. Целта на ревизорската стратегија е да пронајде ефективен одговор на ризикот од неусогласеност. Тој треба да вклучува разгледување на планираните ревизорски одговори за одредени ризици преку развој на ревизорски план. Ревизорската стратегија и ревизорскиот план треба да бидат документирани во пишана форма. Планирањето не е поинаква фаза од ревизијата, туку е континуиран и повторлив процес.

» РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ

57) Ревизорите треба да соберат доволно соодветни ревизорски докази за целиот опфат на ревизијата.

Ревизорот треба да собере доволно и соодветни докази за да обезбеди основа за изведување заклучок или мислење. Доволност на доказите е мерка за квантитетот на доказите, додека пак соодветноста на доказите е поврзана со квалитетот на доказите — нивната релевантност, важност и веродостојност. Бараниот квантитет на доказите зависи од ризикот на ревизијата (колку е поголем ризикот, толку е поверојатно да се бараат повеќе докази) и од квалитетот на таквите докази (колку е поголем квалитетот, ќе се бараат помалку докази). Соодветно на тоа, доволноста и соодветноста на доказите се меѓусебно поврзани. Но, собирањето на повеќе докази не компензира за слаб квалитет на истите. Веродостојноста на доказите зависи од нивниот извор и природа, како и

од околностите во кои истите биле добиени. Ревизорот треба да ги има во предвид релевантноста и веродостојноста на информациите кои се користат како ревизорски докази и мора да ја почитува доверливоста на сите ревизорски докази и добиени информации.

Ревизорските процедури треба да бидат соодветни на околностите на ревизијата и да одговараат на целта за обезбедување доволно и соодветни докази од ревизијата. Природата и изворите на неопходни ревизорски докази се одредени со критериумите, предметот и опфатот на ревизијата. Бидејќи предметот на ревизија е квалитативен или квантитативен, ревизорот се фокусира на квантитативните или квалитативните докази од ревизијата, или комбинација од двете, согласно опфатот на ревизијата. Ревизијата на усогласеност вклучува разни постапки за собирање докази од квантитативна и квалитативна природа.

Ревизорот за усогласеност често има потреба да ги комбинира и споредува доказите од разни извори со цел да ги исполни барањата за доволност и соодветност на доказите.

» ПРОЦЕНКА НА РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ И ИЗВЕДУВАЊЕ ЗАКЛУЧОЦИ

58) Ревизорите треба да проценат дали се добиени доволно и соодветни ревизорски докази и да изведат соодветни заклучоци.

Откако прописно ќе ја заврши ревизијата, ревизорот ги прегледува доказите од ревизијата, со цел да изведе заклучок или да даде мислење. Ревизорот треба да процени дали собраните докази се доволни и соодветни за да се намали ревизорскиот ризик до прифатливо ниско ниво. Процесот на проценка повлекува со себе разгледување на докази кои го поддржуваат и му противречат на ревизорскиот извештај, заклучок или мислење за усогласеност или неусогласеност. Тој процес, исто така, вклучува и разгледувања во поглед на материјалноста. Откако ќе се направи проценка дали доказите се доволни и соодветни, во смисла на степен на уверување на ревизијата, ревизорот треба да размисли како најдобро да изведе заклучок од таквите докази.

Ако доказите од ревизијата собрани од еден извор не се конзистентни со доказите собрани од друг извор или ако постојат сомнежи за веродостојноста на информациите што се користат како докази, ревизорот треба да одреди кои измени или дополнувања кон ревизорските процедури би го решиле проблемот, како и да ги земе во предвид импликациите, доколку има, за другите аспекти на ревизијата.

Откако ќе заврши ревизијата, ревизорот ја разгледува документацијата од ревизијата за да утврди дали предметот на ревизија бил доволно и соодветно испитан. Ревизорот, исто така, утврдува дали проценката на ризикот и првичното утврдување на материјалноста се соодветни во поглед на прибраните докази или треба повторно да се разгледаат.

» ИЗВЕСТУВАЊЕ

59) Ревизорите треба да подготват извештај врз основа на принципите за целосност, објективност, навременост и контрадикторен процес.

Принципот на целосност бара од ревизорот да ги земе во предвид сите релевантни ревизорски докази пред да издаде извештај. Принципот на објективност бара од ревизорот да применува професионално расудување и скептицизам за да осигури дека сите извештаи се фактички точни и дека наодите или заклучоците се презентирани на релевантен и избалансиран начин. Принципот на навременост подразбира навремено подготвување на извештајот. Принципот на контрадикторен процес подразбира проверување на точноста на фактите со субјектот на ревизија и вклучување на одговорите од одговорните службеници како што е соодветно. Според формата и содржината, извештајот на усогласеност треба да биде во согласност со сите овие принципи.

Формите на известување може да се дефинираат според закони или мандатот на ВРИ. Во секој случај, ревизорскиот извештај вообичаено содржи заклучок донесен врз основа на извршената ревизорска работа. Извештајот може, исто така, да содржи конструктивни и практични препораки за подобрување онаму каде е тоа соодветно. Во ангажманот со потврда, извештајот вообичаено се нарекува Извештај на овластениот ревизор.

Известувањето може да се разликува, од кратки стандардизирани

мислења до разни форми на заклучоци, презентирани во кратка или долга форма. Во било која форма извештајот треба да биде целосен, точен, објективен, убедлив, јасен и концизен до онаа мера до која дозволува предметот на ревизија. Било какви ограничувања во опфатот на ревизијата треба да бидат опишани. Извештајот треба јасно да ја изразува релевантноста на користените критериуми и степенот на уверување.

Заклучокот може да има форма на јасно напишана изјава за мислењето за усогласеноста, честопати покрај мислењето за финансиските извештаи. Заклучокот, исто така, може да се искаже и како подетален одговор на специфични ревизорски прашања. Додека мислењето вообичаено се користи во ангажманите со потврда, одговарањето на специфични ревизорски прашања често се користи во ангажманите со директно известување. Онаму каде е дадено мислење, ревизорот треба да наведе дали истото е неквалификувано или квалификувано, врз основа на проценката на материјалноста и сеприсутноста. Изразувањето на мислење вообичаено бара подетално разработена ревизорска стратегија и пристап.

Извештаите за ревизијата на усогласеност треба да ги вклучуваат следниве елементи (иако не мора по овој распоред):

1. Наслов
2. Лице до кое се доставува извештајот
3. Опфат на ревизијата, вклучувајќи го и опфатениот временски период
4. Утврдување или опис на предметот на ревизија
5. Утврдени критериуми
6. Утврдување на ревизорските стандарди кои биле применети во работата
7. Резиме за извршената работа
8. Наоди
9. Заклучок/мислење
10. Одговори од субјектот на ревизија (како што е соодветно)
11. Препораки (како што е соодветно)
12. Датум на извештајот
13. Потпис.

» СЛЕДЕЊЕ НА СПРОВЕДУВАЊЕТО НА ПРЕПОРАКИТЕ (FOLLOW-UP)

- 60) Ревизорите треба да ги следат примерите на неусогласеност, кога тоа е соодветно.**

Процесот на следење (follow-up) го олеснува ефективното спроведување на корективни мерки и обезбедува корисни повратни информации за субјектот на ревизија, корисниците на ревизорскиот извештај и ревизорот (за идно ревизорско планирање). Потребата за следење на примери на неусогласеност за кои се известило варира во зависност од природата на предметот на ревизија, утврдената неусогласеност и посебните околности на ревизијата. Во некои ВРИ, вклучително судови за ревизија, следењето може да вклучува издавање на правно-обврзувачки извештаи или судски одлуки. Кај ревизиите кои се извршуваат на редовна основа, процедурите за следење на спроведувањето на препораките може да бидат дел од проценката на ризици за следната година.