

ПРАКТИЧНИ СОВЕТИ ЗА ВНАТРЕШНА РЕВИЗИЈА



Техничка помош на Министерството за финансии за развој на внатрешна ревизија
Проект финансиран од ЕУ и раководен од Европската Агенција за Реконструкција



Практичен совет за стандардот 1000-1: Повелба за внатрешна ревизија

**Толкување на *Стандардот 1000* од
*Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешната ревизија***

Толкуван стандард

1000 – Цел, овластување и одговорност

Целта, овластувањето и одговорноста на внатрешната ревизија треба формално да бидат дефинирани во повелба, согласно со *Стандардите*, и одобрени од одборот.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги земат во предвид следните предлози при усвојување на повелбата за внатрешна ревизија. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни при усвојувањето на повелбата, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Целта, овластувањето и одговорноста на внатрешната ревизија треба да бидат дефинирани во рамките на повелбата. Главниот извршен ревизор (ГИР) треба да побара одобрување за повелбата од страна на вишото раководство и истата треба да биде прифатена од страна на одборот. Одобрението на повелбата треба да се забележи во документите на раководното тело. Со повелбата треба: (а) да се утврди позицијата на внатрешната ревизија во рамките на организацијата; (б) да се даде овластување за пристап до евиденцијата, вработените и физичкиот имот, потребни за извршувањето на ангажманите; и (в) да се дефинира опфатот на активностите на внатрешната ревизија.
2. Повелбата на внатрешната ревизија треба да биде во пишана форма. Пишаниот документ овозможува формална комуникација за негово разгледување и одобрување од раководството и прифаќање од одборот. Тоа исто така ја олеснува периодичната оценка на соодветноста на целта, овластувањето и одговорноста на внатрешната ревизија. Обезбедувањето на формален, пишан документ кој ја содржи повелбата на активностите на внатрешната ревизија е од суштинска важност за управувањето со ревизорската функција во рамките на организацијата. Целта, овластувањето и одговорноста треба да се дефинираат и соопштат со цел да се утврди улогата на активностите на внатрешната ревизија и да се даде основа врз која раководството и одборот ќе го оценуваат нејзиното работење. Во случај да се јават одредени прашања, со повелбата, исто така се обезбедува формален, пишан договор помеѓу раководството и одборот за улогата и одговорностите на внатрешната ревизија како дел од организацијата.

3. ГИР треба да изврши периодични проценки за тоа дали целта, овластувањето и одговорностите, како што се дефинирани во повелбата, сеуште се соодветни за да и овозможат на внатрешната ревизија да ги исполни своите цели. Резултатот од оваа периодична оценка треба да им се презентира на вишото раководство и одборот.

Практичен совет за стандардот 1100-1: Независност и објективност

**Толкување на Стандардот 1100 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

1100 – Независност и објективност

Внатрешната ревизија треба да биде независна и внатрешните ревизори треба да бидат објективни при извршувањето на нивната работа.

Цел на Практичниот совет: Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при оценувањето на независноста и објективноста. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни при вршење на таквата оценка, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.

1. Внатрешните ревизори се независни тогаш кога можат слободно и објективно да ја извршуваат својата работа. Независноста во работата им дава можност на внатрешните ревизори да донесуваат непристрасни и објективни мислења што е од суштинско значење за правилното извршување на ангажманите. Тоа се постигнува преку соодветен организациски статус и објективност.

Практичен совет за стандардот 1110-1: Организациска независност

**Толкување на Стандардот 1110 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

1110 – Организациска независност

Во рамките на една организација, главниот извршен ревизор (ГИР) треба да известува на ниво кое дозволува активноста на внатрешната ревизија да ги исполни своите обврски.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при оценувањето на организациската независност. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни при вршење на таквата оценка, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Внатрешните ревизори треба да имаат поддршка од вишото раководство и одборот за да можат да воспостават соработка со своите клиенти и да ја извршуваат својата работа без никакви пречки.
2. Главниот извршен ревизор (ГИР) треба да биде одговорен пред личност во организацијата која има доволен авторитет за да му обезбеди независност и осигури широк ревизорски опфат, посвети соодветно внимание при известување за ангажманите и соодветно да ги спроведе препораките од ангажманите.
3. Во идеален случај, ГИР би требало функционално да го известува одборот, а административно главниот извршен директор на организацијата.
4. ГИР треба да има директна комуникација со одборот. Редовната комуникација со одборот овозможува да се осигура независноста и да се обезбедат начини за меѓусебно информирање на одборот и ГИР во врска со прашања кои се од заеднички интерес.
5. Директната комуникација се воспоставува кога ГИР редовно е присутен и учествува на состаноците на одборот на кои се расправа за надзорните одговорности на одборот во поглед на ревизијата, финансиското известување, организациското управување и контролата. Присуството и учеството на тие состаноци му дава можност на ГИР да биде известен за стратешките деловни и оперативни случувања, како и да укаже уште во рана фаза на настанување на прашања кои се од високо ризична, системска, процедурална или контролна природа. Исто така, на ГИР му се пружа можност за размена на информации кои се однесуваат на плановите и активностите на внатрешната ревизија. ГИР треба да се среќава и приватно со одборот, најмалку еднаш во годината.
6. Независноста се зајакнува кога одборот дава согласност при назначувањето или смената на ГИР.

**Практичен совет за стандардот 1110-2:
Насока на известување на
Главниот извршен ревизор (ГИР)**

**Толкување на Стандардот 1110 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

1110 – Организациска независност

Во рамките на една организација, главниот извршен ревизор (ГИР) треба да известува на ниво кое дозволува активноста на внатрешната ревизија да ги исполни своите обврски.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при воспоставување или оценување на насоката на известување и односите со службените лица во организацијата до кои ГИР поднесува извештај. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни при вршење на таквата оценка, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Според Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија (Стандарди) на IIA, потребно е главниот извршен ревизор (ГИР) да поднесува извештаи до ниво во рамките на организацијата кое и овозможува на внатрешната ревизија да ги исполни своите одговорности. IIA е цврсто уверена дека за да се постигне неопходната независност, ГИР треба функционално да го известува ревизорскиот комитет или тело еквивалентно на него. За административни цели, во најголем дел од случаите, ГИР треба директно да го известува главниот извршен директор на организацијата. Подолу е даден опис на тоа што IIA подразбира под „функционално известување“ и „административно известување“ со цел да се олесни користењето на истите поими во овие Практични совети.
- Функционално известување – Насоката на функционалното известување претставува главен извор на независноста и авторитетот на функцијата на внатрешната ревизија. Според тоа, препорака на IIA е ГИР функционално да го известува ревизорскиот комитет, одборот на директори или други соодветни раководни тела. Во овој контекст, функционалното известување подразбира дека раководното тело треба да:
 - ја одобри општата повелба на функцијата на внатрешна ревизија;
 - ја одобри проценката на ризиците на внатрешната ревизија и односниот ревизорски план;
 - добива известувања од ГИР за резултатите од внатрешната ревизија или за други прашања за кои ГИР ќе оцени дека се неопходни, при што тука се опфатени и приватните средби со ГИР без присуство на раководството;

- дава одобрение за сите одлуки кои се однесуваат на назначувањето или смената на ГИР;
 - дава одобрение за измените на годишниот надомест и платата на ГИР;
 - бара соодветни информации од раководството и од ГИР за да утврди дали постојат ограничувања во опфатот и буџетот кои би ја попречиле способноста на функцијата на внатрешната ревизија да ги извршува своите надлежности.
- Административно известување – Административно известување подразбира однос на известување во рамките на раководната структура на организацијата кој го олеснува секојдневното работење на функцијата на внатрешната ревизија. Административното известување обично опфаќа:
 - буџетирање и управувачко сметководство;
 - управување со човечки ресурси, вклучувајќи ги тука и оценувањето и надоместоците на вработените;
 - интерни известувања и протоци на информации;
 - управување со внатрешните политики и процедури на организацијата.
2. Ова упатство се фокусира на аспектите за воспоставување или оценување на насоките за известување на ГИР. Соодветните насоки за известување се од суштинско значење за постигнување на независност, објективност и углед на функцијата на внатрешната ревизија во рамките на организацијата, што е неопходно за да може ефикасно да ги извршува своите обврски. Структурата на известување на ГИР исто така е од суштинска важност за да се осигура соодветен проток на информации и пристап до клучните извршни и раководни лица што претставува темел на проценката на ризиците и известувањето за резултатите на ревизорските активности. Спротивно на ова, сите известувачки односи кои ја попречуваат независноста и ефективното во вршењето на функцијата на внатрешна ревизија треба да се сметаат од страна на ГИР за сериозно ограничување на опфатот, при што за тоа треба да му се укаже на ревизорскиот комитет или на тело еквивалентно на него.
 3. Ова упатство, исто така, укажува дека влијание врз насоките за известување на ГИР имаат и природата на организацијата (дали е јавна или приватна, како и нејзината големина); вообичаените практики во секоја земја; растечката сложеност на организациите (заеднички вложувања, мултинационални корпорации со подружници); како и трендот кој води кон тоа внатрешните ревизорски групи да обезбедуваат услуги за додавање на вредност при што сè повеќе соработуваат со клиентите во одредувањето на приоритетите и обемот. Во согласност со тоа, иако ИАА верува дека идеалната структура на известување подразбира функционално известување на ревизорскиот комитет и административно известување на главниот извршен директор,

сепак и други форми на односи можат да бидат ефективни ако постои јасна разлика помеѓу насоките на функционалното и административното известување и ако се извршуваат соодветни активности во секоја од тие насоки, со цел да се осигура одржување на независноста и опфатот на активностите. Од внатрешните ревизори се очекува стручно да просудуваат за да одредат во секоја дадена ситуација до која мера треба да се применат насоките дадени во ова упатство.

4. *Стандардите* ја нагласуваат важноста на тоа ГИР да известува на личност која има доволен авторитет за да ја поддржи неговата независност и да му обезбеди широк ревизорски опфат. *Стандардите* намерно даваат поопшти дефиниции за известувачките односи, меѓутоа тоа е заради тоа што тие се креирани да бидат применливи во сите можни организации без разлика на нивната големина или на други фактори. Факторите кои го чинат неостварлив идеалот „стандардите да бидат сеопфатни“ се: големината и типот на организацијата (приватна, државна, корпоративна). Согласно на тоа, ГИР треба да ги има во предвид следните карактеристики при оценувањето на соодветноста на насоката на административното известување.
 - Дали личноста има доволен авторитет и углед за да ја осигура ефективноста на функцијата?
 - Дали личноста има соодветен став кон контролата и управувањето за да му помогне на ГИР во неговата улога?
 - Дали личноста има доволно време и интерес за да му пружи активна поддршка на ГИР за прашањата поврзани со ревизијата?
 - Дали личноста го разбира и поддржува односот на функционално известување?
5. ГИР, исто така, треба да се погрижи да се одржи соодветна независност во случај личноста со која што се врши административното известување воедно да е надлежна и за други активности во организацијата, кои се предмет на внатрешна ревизија. На пример, одредени ГИР-и административно го известуваат раководителот надлежен за финансиски прашања, кој воедно е надлежен и за сметководствените функции во организацијата. Функцијата на внатрешна ревизија треба да биде слободна да врши ревизија и да известува за сите активности кои се во надлежност на нејзиниот административен раководител, ако ГИР смета дека е неопходно да бидат вклучени во ревизорскиот план. За сите ограничувања кои се јавуваат во однос на опфатот или известувањето за резултатите треба да се укаже на ревизорскиот комитет.
6. Во согласност со новите тенденции за построга законска и регулаторна рамка во однос на финансиското известување во целиот свет, насоките на известување на ГИР треба да се воспостават соодветно за да и сè овозможи на внатрешната

ревизија да одговори на зголемените потреби на ревизорскиот комитет или на други релевантни засегнати страни. Сè повеќе се бара од ГИР да преземе поважна улога во активностите на управување со организацијата и ризиците. Насоките на известување на ГИР треба да ја зголемат способноста на внатрешната ревизија да одговори на овие очекувања.

7. Без оглед на тоа кој начин на известување ќе го избере организацијата, неколку клучни активности може да дадат одредена осигурност дека насоките на известување ќе и помогнат и овозможат постигнување на ефективна и независна работа на внатрешната ревизија.

- Функционално известување:

- насоката на функционалното известување треба директно да оди до ревизорскиот комитет или друго тело еквивалентно на него, за да се обезбеди соодветно ниво на независност и комуникација;
- ГИР треба да се среќава приватно со ревизорскиот комитет или друго тело еквивалентно на него, без присуство на раководството, за да се зајакне независноста и природата на овој начин на известување;
- ревизорскиот комитет треба да биде крајниот авторитет за прегледување и одобрување на годишниот ревизорски план и на сите поголеми промени во планот;
- ГИР треба во секое време да има отворен и директен пристап до претседателот на ревизорскиот комитет и неговите членови или до претседавачот на одборот или до целиот одбор ако е тоа можно;
- најмалку еднаш годишно ревизорскиот комитет треба да го прегледа работењето на ГИР и да даде одобрение за измените на неговиот годишен надомест и плата;
- во општата повелба за функцијата на внатрешната ревизија треба јасно да се утврдат насоките на функционалното и административното известување за внатрешната ревизија, како и главните активности кои се однесуваат на секоја од насоките.

- Административно известување:

- насоката на административното известување на ГИР треба да оди до главниот извршен директор или друг раководител со задоволителен авторитет кој ќе му помогне во остварувањето на секојдневните активности. Оваа поддршка треба да опфати позиционирање на функцијата и на ГИР во рамките на организационата структурата така што ќе и пружи соодветен углед на функцијата внатрешна ревизија во организацијата. Известување до ниво во организацијата кое е премногу ниско може негативно да влијае врз угледот и ефективноста на функцијата на внатрешна ревизија;

- во рамките на насоката на административното известување не треба да биде крајниот авторитет тој кој што треба да решава за опфатот или кој треба да се извести за резултатите од внатрешната ревизија;
 - насоката на административното известување треба да ја олесни директната и отворена комуникација со извршното и нижото (линиско) раководство. ГИР треба да е во можност да комуникира директно со сите нивоа на раководството, вклучувајќи го тука и главниот извршен директор;
 - во рамките на насоката на административното известување треба да се воспостави соодветна комуникација и проток на информации со што ќе им се овозможи на ГИР и на функцијата на внатрешна ревизија да имаат соодветен и навремен проток на информации кои се однесуваат на активностите, плановите и работните иницијативи на организацијата;
 - буџетските контроли и аспекти наметнати со насоката на административното известување не треба да ги попречуваат капацитетите на функцијата на внатрешна ревизија да ја оствари својата мисија.
8. ГИР-ите треба исто така да ги разгледаат и односите со другите контролни и надзорни функции (управување со ризици, усогласеност, безбедност, законитост, етички прашања, опкружување, надворешна ревизија) и да го олеснат известувањето до ревизорскиот комитет за прашања поврзани со материјалниот ризик и контролата.

Практичен совет за стандардот 1110.A1-1: Обелоденување на причините за барање на информации

**Толкување на *Стандардот 1110.A1* од
*Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија***

Толкуван Стандард

1110.A1 – Активноста на внатрешната ревизија треба да биде ослободена од вмешувања при одредувањето на опфатот на внатрешната ревизија, извршувањето на работата и објавувањето на резултатите.

Цел на Практичниот совет: Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози кога од нив се бара да ги обелоденат причините за барањето на информации. Ова упатство

нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.

1. Во одредени случаи, внатрешниот ревизор може да биде прашан од страна на клиентот на ревизијата или од други субјекти да даде објаснение зошто одреден документ кој е побаран е релевантен за неговиот ангажман. За обелоденувањето или необелоденувањето на причините зошто одредени документи се потребни за време на ангажманот треба да се одлучи врз основа на дадените околности. Појавата на значителни неправилности може да наложи помалку отворена атмосфера отколку што нормално би била неопходна за соработка во работата. Меѓутоа, тоа е одлука која треба да ја донесе главниот извршен ревизор, земајќи ги при тоа во предвид дадените околности.

Практичен совет за стандардот 1120-1: Индивидуална објективност

**Толкување на Стандардот 1120 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

1120 – Индивидуална објективност

Внатрешните ревизори треба да имаат непристрасен, независен пристап и да избегнуваат конфликт на интерес.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози кога ја оценуваат индивидуалната објективност. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни при вршење на таквата оценка, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Објективноста е независен ментален став кој внатрешните ревизори треба да го поседуваат при извршувањето на нивниот ангажман. Внатрешните ревизори не треба да го подредат нивното мислење за ревизорските прашања на мислењата на други лица.
2. Објективноста бара од внатрешните ревизори да ги извршуваат своите ангажмани на начин што ќе ја одразува нивната искрена верба во резултатите на нивната работа и дека нема да прават значителни компромиси во однос на квалитетот на нивната работа. Внатрешните ревизори не треба да бидат ставени во ситуации во кои тие нема да се чувствуваат способни да донесуваат објективни стручни мислења.

3. Доделувањето на задачите за вработените треба да се извршува на начин на кој ќе се избегнат можните и стварните конфликти на интерес и пристрасност. Главниот извршен ревизор треба периодично да добива информации од вработените во внатрешната ревизија за можните конфликти на интерес и пристрасност. Задачите за вработените во внатрешната ревизија треба периодично да се ротираат секогаш кога тоа е практично да се изведе.
4. Резултатите од работата на внатрешната ревизија треба да се прегледаат пред да се презентираат извештаите од ангажманот со цел да се добие разумно уверување дека работата е извршена објективно.
5. Не е етички од страна на внатрешниот ревизор да прима надоместок, подароци или некаков вид на забава од страна на вработени, клиенти, потрошувачи, снабдувачи или деловни соработници. Прифаќањето на надоместок, подарок или забава може да создаде сомнеж дека е нарушена објективноста на ревизорот. Сомнежот дека е дојдено до нарушување на објективноста може да влијае врз тековните и идните ангажмани на ревизорот. Статусот на ангажманите не треба да се смета за оправдување за примање на надоместоци, подароци или забава. Примањето на промотивни материјали (како што се пенкала, календари или мостри) кои им се достапни на вработените и на пошироката јавност, а кои се со минимална вредност не треба да влијаат врз стручното мислење на внатрешните ревизори. Внатрешните ревизори треба веднаш да ги известат претпоставените за секоја понуда на материјален надоместок или подарок.
6. Внатрешната ревизија треба да усвои политика со која ќе се регулира обврската за извршување на активностите на начин со кој ќе се избегнат конфликти на интерес и обврската за обелоденување на сите активности кои може да доведат до потенцијални конфликти на интерес.

Практичен совет за стандардот 1130-1: Нарушување на независноста или објективноста

**Толкување на Стандардот 1130 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

1130 – Нарушување на независноста или објективноста

Доколку независноста и објективноста се навистина или наизглед нарушени, деталите од нарушувањето треба да им се откријат на соодветните страни. Природата на откривањето ќе зависи од нарушувањето.

***Цел на Практичниот совет:** Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози кога ги оценуваат нарушувањата на независноста или објективноста. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни при вршење на таквата оценка, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Внатрешните ревизори треба да го известат главниот извршен ревизор (ГИР) за сите ситуации во кои постои или со разумна веројатност може да се заклучи дека постои конфликт на интереси или пристрасност. ГИР во тој случај треба да ги прераспoredи тие ревизори.
2. Ограничувањето во опфатот на ревизијата претставува ограничување на активноста на внатрешната ревизија, при што се спречува ревизорската активност да ги оствари своите цели и планови. Помеѓу другите нешта, ограничувањето на опфатот може да доведе до ограничување на:
 - опфатот дефиниран во повелбата;
 - пристапот на внатрешната ревизија до документацијата, вработените и физичкиот имот кој е од важност за извршувањето на ангажманот;
 - одобрената работна програма;
 - извршувањето на неопходните процедури ;
 - одобрениот кадровски план и финансиски буџет.
3. За ограничувањето на опфатот заедно со можните последици треба да се извести одборот, по можност по писмен пат.
4. ГИР треба да разгледа дали е соодветно да се информира одборот во врска со ограничувањата на опфатот за кој веќе претходно бил известен и кој бил прифатен од негова страна. Тоа може да биде неопходно особено во случај кога настанале

промени во организацијата, одборот, вишото раководство или пак промени од друг вид.

**Практичен совет за стандардот 1130.A1-1:
Проценување на активностите
за кои внатрешните ревизори
претходно биле одговорни**

**Толкување на Стандардот 1130.A1 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

1130.A1 – Внатрешните ревизори треба да се воздржат од проценување на специфичните операции за кои претходно биле одговорни. За објективноста се претпоставува дека е нарушена ако ревизор врши услуги за уверување за активност за која ревизорот бил одговорен во текот на претходната година.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози кога се соочуваат со ситуација во која ревизорите се назначен да вршат проценка на активност за кои тие биле претходно одговорни. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни при вршењето на таквата проценка, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Внатрешните ревизори не треба да преземаат оперативни одговорности. Ако вишото раководство им наложи на внатрешни ревизори да вршат активности кои не спаѓаат во доменот на ревизијата, тогаш треба да се објасни дека во тој случај тие не функционираат како внатрешни ревизори. Понатаму, се претпоставува дека е дојдено до нарушување на објективноста во случаи кога внатрешните ревизори извршуваат ревизија на било која од активностите за која биле надлежни или одговорни во текот на претходната година. Ова нарушување треба да се земе во предвид при известувањето за резултатите од ревизорскиот ангажман:
 - ако на внатрешните ревизори им се наложи да извршуваат должности кои не спаѓаат во доменот на ревизијата, а кои може да им ја нарушат објективноста, како што се подготовка на сметковни усогласувања, главниот извршен ревизор треба да ги извести вишото раководство и одборот дека дадената активност не претставува ревизорска активност за давање на уверување; заради што за истата активност не треба да се дава ревизорско мислење;
 - понатаму, кога и се доделуваат оперативни одговорности на внатрешната ревизија, тогаш мора да се посвети посебно внимание за да се осигура објективност кога се извршува последователен ангажман за уверување во конкретната оперативна област. Се претпоставува дека е дојдено до нарушување на објективноста во случај кога внатрешните

ревизори вршат ревизија на било која активност за која биле надлежни или одговорни во текот на претходната година. Овие факти треба јасно да се прикажат при известување за резултатите од ревизорскиот ангажман кои се однесуваат на областа во која ревизорот имал оперативни одговорности.

2. Во секој момент кога доделените активности вклучуваат претпоставка за оперативна надлежност, тогаш се претпоставува дека може да дојде до нарушување на ревизорската објективност во однос на таа конкретна активност.
3. Лицата кои се прераспределени или привремено ангажирани за спроведување на внатрешна ревизија не треба да се назначат за вршење на ревизија на оние активности кои претходно ги извршувале сè додека не помине одреден период на време (најмалку една година). Се претпоставува дека такви задолженија ја нарушуваат објективноста, при што треба да се посвети поголемо внимание при супервизија на работењето и известувањето за резултатите од ангажманите.
4. Не се јавуваат негативни импликации за објективноста на внатрешниот ревизор во случај кога ревизорот препорачува стандарди за контрола на системите или врши преглед на процедурите пред тие да се применат. Се смета дека објективноста на ревизорот е нарушена во случај ако ревизорот креира, инсталира, изготвува нацрт процедури за или управува со такви системи.
5. Повременото извршување на работи кои не спаѓаат во доменот на ревизијата од страна на внатрешен ревизор, при што тоа целосно ќе се обелодени во рамките на процесот на известување, не значи неопходно и нарушување на независноста. Меѓутоа, во такви случаи потребно е раководството и внатрешниот ревизор внимателно да постапат со цел да се избегне можното негативно влијание врз објективноста на внатрешниот ревизор.

**Практичен совет за стандардот 1130.A1-2:
Одговорност на внатрешната ревизија
за други (неревизорски) функции**

**Толкување на Стандардот 1130.A1 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

1130.A1 – Внатрешните ревизори треба да се воздржат од проценување на специфичните операции за кои претходно биле одговорни. За објективноста се претпоставува дека е нарушена ако ревизор врши

услуги за уверување за активност за која ревизорот бил одговорен во текот на претходната година.

Цел на Практичниот совет: Ова упатство се однесува на потребите на внатрешните ревизори кои се соочуваат со прифаќање на одговорности за неревизорски, оперативни функции или должности. Прифаќањето на вакви одговорности може да ја наруши независноста или објективноста и доколку е можно треба да се избегне. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни при оценувањето на одговорностите или задолженијата од овој вид.

1. На некои внатрешни ревизори им се назначени или имаат прифатено неревизорски должности заради најразлични деловни причини кои имаат смисла за раководството на организацијата. Од внатрешните ревизори сè почесто се бара да преземаат улоги и одговорности кои може да доведат до нарушување на нивната независност и објективност. Имајќи ги во предвид сè поголемите барања од организациите, како во јавниот така и во приватниот сектор, да развијат поефикасни и поефективни процеси и тоа со користење на што помалку ресурси, одредени раководства на организациите и наложуваат на внатрешната ревизија да преземе одговорност за активности кои се предмет на периодични проценувања од страна на внатрешната ревизија.
2. Кога внатрешната ревизија или индивидуален внатрешен ревизор е одговорен, или раководството размислува да го назначи, за процедура која можеби ќе ја ревидира, тогаш може да дојде до нарушување на независноста и објективноста на внатрешниот ревизор. Внатрешниот ревизор треба да ги земе во предвид следните фактори при проценката на влијанијата врз неговата независност и објективност:
 - барањата на Етичкиот кодекс и *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија (Стандарди)* на IIA;
 - очекувањата на засегнатите страни во кои може да спаѓаат акционерите, одборот на директори, ревизорскиот комитет, раководството, законодавните тела, јавните субјекти, регулаторните тела и групите кои што го штитат јавниот интерес;
 - одобрувањата и/или ограничувањата кои се содржани во повелбата за активноста на внатрешната ревизија;
 - обелоденувањата на податоци кои се пропишани во *Стандардите*; и
 - следниот ревизорски опфат на активностите или одговорностите прифатени од внатрешниот ревизор.
3. Внатрешните ревизори треба да ги земат во предвид следните фактори кога одлучуваат кој е соодветниот начин да постапат кога

ќе им се понуди можност да прифатат одговорност за некоја неревизорска функција:

А. Етичкиот кодекс и *Стандардите на IIA* бараат активноста на внатрешната ревизија да биде независна, а внатрешните ревизори објективно да ја извршуваат својата работа.

- доколку е можно, внатрешните ревизори треба да избегнуваат да прифаќаат одговорност за неревизорски функции или должности, а кои се предмет на периодични проценки од страна на внатрешната ревизија. Ако тоа не е можно, тогаш;
- потребно е секое нарушување на независноста и објективноста да се обелодени кај соодветните субјекти, при што начинот на обелоденување зависи од видот на нарушувањето;
- се претпоставува дека е дојдено до нарушување на објективноста во случај кога ревизор пружа услуги за уверување за активност за која ревизорот бил одговорен во текот на претходната година;
- ако во некоја прилика раководството им наложи на внатрешните ревизори да извршуваат неревизорски работи, тогаш треба да се подразбере дека во тие случаи тие не ја вршат функцијата на внатрешен ревизор.

Б. Очекувањата на засегнатите страни, вклучително и регулаторните или законските барања, треба да се оценат и проценат од аспект на појавата на можни нарушувања.

В. Во случај кога повелбата на активноста на внатрешната ревизија содржи одредени ограничувања или ограничувачка терминологија во врска со доделување на неревизорски задачи на внатрешните ревизори, тогаш за овие ограничувања треба да се извести и да се разговара со раководството. Ако раководството инсистира на доделувањето на ваквите задачи, тогаш ревизорот за ова прашање треба го извести и да разговара со ревизорскиот комитет или со соодветното раководно тело. Ако во повелбата воопшто не е регулирано ова прашање, тогаш насоките дадени во следните точки треба да се земат во предвид. Сите точки наведени подолу во текстот се подредени на исказите во повелбата.

Г. **Проценка** – За резултатите од проценката треба да се дискутира со раководството, ревизорскиот комитет, и/или други соодветни засегнати страни. Треба да се донесе одлука во врска со бројот на прашањата, при што некои од нив може да си влијаат меѓусебно:

- треба да се оцени значењето на оперативната функција за организацијата (од аспект на приходи, трошоци, углед и влијание);
- треба да се оцени должината или времетраењето на задолжението и опфатот на одговорноста;

- треба да се оцени соодветноста на разделувањето на должностите;
- треба да се земат во предвид можните нарушувања на објективноста или независноста или појавата на таквото нарушување при известувањето за ревизорските резултати.

Д. Ревизија на функцијата и обелоденување - доколку се земе во предвид дека внатрешната ревизија има одговорности за вршење на одредена работа и доколку таа работа е дел од ревизорскиот план, тогаш постојат аспекти кои ревизорот треба да ги земе во предвид:

- ревизијата може да ја извршува трето лице со кое е склучен договор, надворешните ревизори или пак функцијата на внатрешната ревизија. Во првите два случаи, минимизирана е можноста за нарушување на објективноста преку користење на ревизори надвор од рамките на организацијата. Во третиот случај, би можело да дојде до нарушување на објективноста;
- индивидуалните ревизори кои имаат одговорности да вршат одредена работа не треба да учествуваат во ревизија на таа конкретна работата (процедура). Ако е тоа можно, ревизорите кои ја враќаат таа проценката треба да бидат надгледувани од, како и да ги известат за резултатите од проценката, лицата чија независност или објективност не се нарушени;
- треба да се обелоденат одговорностите за работењето на ревизорот во однос на конкретната функција, значењето на таа процедура за организацијата (од аспект на приходите, трошоците или други позначајни информации), како и за односот на вршителите на ревизијата на функцијата со ревизорот;
- треба да се обелоденат одговорностите за работењето на ревизорот во рамките на односниот ревизорски извештај, како и при стандардната комуникација со ревизорскиот комитет или со друго раководно тело.

Практичен совет за стандардот 1200-1:

Компетентност и

соодветна професионална грижа

**Толкување на Стандардот 1200 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

1200 – Компетентност и соодветна професионална грижа

Ангажманите треба да се извршуваат компетентно и со соодветна професионална грижа.

Цел на Практичниот совет: Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози кога ги извршуваат своите ангажмани. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни при вршење на таквата оценка, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.

1. Професионалната компетентност е одговорност на главниот извршен ревизор (ГИР) и на секој внатрешен ревизор. ГИР треба да се погрижи дека сите лица назначени за секој од ангажманите колективно ги поседуваат неопходните знаења, вештини, како и други способности за извршување на ангажманот на соодветен начин.
2. Внатрешните ревизори треба да работат во согласност со професионалните стандарди за однесување. Етичкиот кодекс на IIA не се ограничува само на дефинирање на внатрешната ревизија, при што опфаќа уште две суштински компоненти:
 - принципите кои се релевантни за професијата и извршувањето на внатрешната ревизија: интегритет, објективност, доверливост и компетентност;
 - правилата на однесување кои ги опишуваат нормите за однесување кои се очекуваат од внатрешните ревизори. Овие правила треба да помогнат во толкувањето на принципите при нивната примена во праксата и се наменети да дадат насоки за етичкото однесување на внатрешните ревизори.

Практичен совет за стандардот 1210-1: Компетентност

Толкување на Стандардот 1210 од Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија

Толкуван Стандард 1210 – Компетентност

Внатрешните ревизори треба да поседуваат знаење, вештини и други способности потребни за извршување на своите индивидуални одговорности. Внатрешната ревизија треба заеднички да поседува или да стекне знаење, вештини и други способности потребни за извршување на одговорностите.

Цел на Практичниот совет: Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при оценување на компетентноста. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се неопходни при вршење на таквата оценка, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.

1. Секој внатрешен ревизор треба да поседува одредени знаење, вештини и други спосоности:
 - компетентност во примената на стандардите, процедурите и техниките на внатрешната ревизија е потребна за извршување на ангажманите. Под компетентност се подразбира способноста да се примени знаењето во ситуации со кои е веројатно дека ќе се соочат и да се справат со нив без поголемо прибегнување кон технички истражувања и помош;
 - компетентност во користењето на сметководствените принципи и техники е потребна за ревизорите кои претежно работат со финансиски документи и извештаи;
 - потребно е разбирање на принципи за раководење со цел да се препознае и оцени материјалноста и значајноста на отстапувањата од добрите работни практики. Под разбирање се подразбира способност да се применат широки познавања во ситуации со кои е веројатно дека ќе се соочат, да се препознаат значителните отстапувања, како и способност да се спроведе неопходното истражување со цел да се дојде до разумни решенија;
 - потребно е познавање на основите од областите како што се сметководство, економија, трговско право, оданочување, финансии, квантитативни методи (статистика) и информатичка технологија. Под познавање се подразбира способноста да се препознае постоењето на проблеми или потенцијални проблеми и да се одреди каков вид на понатамошно истражување треба да се преземе или каков вид на помош да се побара.
2. Внатрешните ревизори треба да оспособени за да можат да се справат со луѓе и за ефективна комуникација. Внатрешните ревизори треба да ги разбираат човечките односи и да одржуваат задоволителни односи со нивните клиенти во текот на ангажманот.
3. Внатрешните ревизори треба да поседуваат вештини за усно и писмено известување за да бидат во можност на јасен и ефективен начин да ги пренесат целите, оценките, заклучоците и препораките на нивниот ангажман.
4. Главниот извршен ревизор (ГИР) треба да воспостави соодветни критериуми за стручна подготовка и работно искуство за потребите на пополнување на позициите во внатрешната ревизија, при што особено ќе ги земе во предвид опфатот на работата и нивото на одговорност на работните места. Треба да се добие разумно уверување за квалификациите и компетентноста на секој од евентуалните идни ревизори.
5. Вработените во внатрешната ревизија треба колективно да поседуваат знаење и вештини кои се неопходни за извршување на нивната професија во рамките на организацијата. Треба да се врши годишна анализа на знаењето и вештините на вработените во одделението за ревизија со цел да се утврдат области во кои

има можности за подобрувања што може да се извршат преку континуиран професионален развој, ангажирање на нови вработени или преку споделување на ресурсите на организацијата.

6. Континуираниот професионален развој е од суштинска важност за да се осигури одржувањето на компетентноста на ревизорскиот персонал. Во Практичниот совет за стандардот 1230-1 подетално е опфатено прашањето на Континуираниот професионален развој.
7. ГИР треба да побара помош од експерти надвор од внатрешната ревизија со цел да дадат поддршка или надополнување во областите каде што активноста на внатрешната ревизија не се извршува целосно компетентно. Во Практичниот совет за стандардот 1201.A1-1 подетално е опфатено прашањето за обезбедување на услуги за поддршка или надополнување на внатрешната ревизија.

**Практичен совет за стандардот 1210.A1-1:
Обезбедување на услуги за поддршка
или надополнување
на внатрешната ревизија**

**Толкување на Стандардот 1210.A1 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

1210.A1 – Главниот извршен ревизор треба да обезбеди соодветни совети и помош доколку на персоналот на внатрешната ревизија му недостасува знаење, вештини или други способности за да се изврши ангажманот или дел од него.

***Цел на Практичниот совет:** Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози кога размислуваат да ангажираат дополнителни услуги за поддршка на внатрешната ревизија. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Внатрешната ревизија треба да има вработени или да користи надворешни даватели на услуги кои се квалификувани да работат во областите како што се сметководство, ревизија, економија, финансии, статистика, информатичка технологија, инженерство, оданочување, право, заштита на животната средина и други области во согласност со потребите за исполнување на одговорностите на внатрешната ревизија. Сепак, не е потребно секој член на внатрешната ревизија да биде квалификуван за секоја област.
2. Под надворешен давател на услуги се подразбира лице или фирма, кои работат независно од организацијата, а кои поседуваат посебно знаење, вештини и работно искуство во конкретна област. Во надворешни даватели на услуги спаѓаат, меѓу другите и актуари, сметководители, проценители, специјалисти за заштита на животната средина, испитувачи на измами, правници, инженери, геолози, специјалисти за обезбедување, статистичари, информатичари, надворешни ревизори на организацијата, како и други ревизорски организации. Надворешниот давател на услуги може да биде ангажиран од страна на одборот, вишото раководство или главниот извршен ревизор (ГИР) .
3. Надворешни даватели на услуги може да се користат од страна на внатрешната ревизија, помеѓу другото и во врска со:
 - ревизорски активности за кои се бараат специјализирани вештини и знаење од областите како што се информатичка

технологија, статистика, даноци, јазичен превод или за постигнување на целите утврдени во работниот план на ангажманот;

- проценка на средства како што се земјиште и објекти, уметнички дела, благородни камења, инвестиции и комплексни финансиски инструменти;
 - одредување на количината или физичката состојба на одредени средства како што се резерви на руди и нафта;
 - мерење на работата која е завршена или која треба да се заврши во рамки на договорите кои се во тек;
 - испитување на измами и безбедносни прашања;
 - утврдување на суми со користење на специјализирани методи како што се актуарски одредувања на обврските за придонесите на вработените;
 - толкување на правни, технички и регулаторни барања;
 - оценување на програмата за унапредување на квалитетот на внатрешната ревизија во согласност со Стандардот 1300 од *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија (Стандарди)*;
 - здружување и купување на компании;
 - консултации за управување со ризици и за други прашања.
4. Во случај кога главниот извршен ревизор има намера да користи и да се потпре на работата на надворешен давател на услуги, ГИР треба да ја процени компетентноста, независноста и објективноста на надворешниот давател на услуги во поглед на конкретната задача која треба да се изврши. Оваа проценка треба, исто така, да се спроведе и во случај кога надворешниот давател на услуги се бира од страна на вишото раководство или одборот, а ГИР има намера да ја користи и да се потпре на работата на надворешниот давател на услуги. Кога изборот се врши од страна на други субјекти, при што ГИР во согласност со својата проценка решава да не ја користи и да не се потпира на работата на надворешниот давател на услуги, во тој случај потребно е да се извести вишото раководство или одборот за резултатите од таа проценка, како што е тоа соодветно.
5. ГИР треба да утврди дали надворешниот давател на услуги поседува неопходно знаење, вештини и други способности за извршување на ангажманот. При оценувањето на нивната компетентност, ГИР треба да ги земе во предвид:
- стручната диплома, лиценца или друг вид на потврда за компетентноста на надворешниот давател на услуги во релевантната област;
 - членството на надворешниот давател на услуги во соодветна стручна организација и почитувањето на етичкиот кодекс на таа организација;
 - репутацијата на надворешниот давател на услуги. Тоа може да вклучи и контактирање со други субјекти кои се запознаети со работата на надворешниот давател на услуги;

- искуството на надворешниот давател на услуги во видот на работа за која треба да се ангажира;
 - нивото на едукација и обука која надворешниот давател на услуги ја има стекнато во областите кои се релевантни за дадениот ангажман;
 - знаењето и искуството на надворешниот давател на услуги во дејноста во која делува организација.
6. ГИР треба да го процени односот помеѓу надворешниот давател на услуги со организацијата и со активноста на внатрешната ревизија за да се осигура дека нема да дојде до нарушување на независноста и објективноста во текот на целиот ангажман. При спроведувањето на проценката, ГИР треба да утврди дека не постојат било какви финансиски, организациски или лични односи кои би му попречиле на надворешниот давател на услуги да донесува објективни и непристрасни проценки и мислења при извршувањето или известувањето за својот ангажман.
7. При проценувањето на независноста и објективноста на надворешниот давател на услуги, ГИР треба да го има во предвид следното:
- финансиските интереси кои давателот на услуги може да ги има во организацијата;
 - личните или професионалните врски кои давателот на услуги може да ги има со одборот, вишото раководство или други лица во рамките на организацијата;
 - односите кои давателот на услуги можеби ги имал во минатото со организацијата или со активностите кои се предмет на ревизија;
 - обемот на други тековни услуги кои давателот на услуги може да ги извршува за организацијата;
 - надоместоците или другите стимуланси кои давателот може да ги има.
8. Ако надворешниот давател на услуги во исто време е и надворешен ревизор на организацијата, а природата на ангажманот претпоставува пружање на дополнителни ревизорски услуги, тогаш ГИР треба да утврди дали извршената работа не претставува нарушување на независноста на надворешниот ревизор. Дополнителните ревизорски услуги се однесуваат на услугите кои ги надминуваат барањата дадени во ревизорските стандарди, а кои се општо прифатени од надворешните ревизори. Ако надворешните ревизори на организацијата дејствуваат или се добива впечаток дека дејствуваат како членови на вишото раководство, на раководството или како вработени на организацијата, тогаш доаѓа до нарушување на нивната независност. Понатаму, надворешните ревизори може да извршуваат и други услуги за организацијата како што се даночни и консултантски услуги. Меѓутоа, нивната независност треба да се процени во однос на сите услуги кои тие и ги пружаат на организацијата.

9. ГИР треба да се стекне со доволно информации за опфатот на работата на надворешниот давател на услуги. Ова е неопходно за да се утврди дали опфатот на неговата работа е соодветен на целите на внатрешната ревизија. Паметно е да се документираат овие и други прашања во писмото или договорот за ангажман. ГИР треба да ги разгледа заедно со надворешниот давател на услуги :
- целите и опфатот на работа;
 - конкретните прашања кои се очекува да бидат опфатени во известувањата во текот на ангажманот;
 - пристапот до релевантната документација, вработените и физичкиот имот;
 - информациите кои се однесуваат на претпоставките и процедурите кои треба да се применат;
 - сопственоста и надзорот над работните белешки од ангажманот, ако тоа е применливо во дадениот случај;
 - доверливоста и ограничувањето на информациите добиени во текот на ангажманот;
 - таму кај што е применливо, во писмото за ангажман треба да се упати на почитување на *Стандардите на IIA* и стандардите на одделението за ревизија кои се однесуваат на работните практики.
10. Во случаите кога надворешниот давател на услуги извршува активности на внатрешна ревизија, ГИР треба да потенцира и да се увери дека работата на давателот е во согласност со *Стандардите* и стандардите на одделението за ревизија кои се однесуваат на работните практики. При прегледување на работата на надворешниот давател на услуги, ГИР треба да ја оцени соодветноста на извршената работа. При оваа евалуација треба се види дали се стекнати доволно информации со цел да се овозможи реална основа за донесување на заклучоци, како и за решавање на позначајните исклучоци или други невообичаени појави.
11. Кога ГИР издава извештаи кои се однесуваат на ангажманот, во рамките на кој е користен надворешен давател на услуги, може, ако тоа го налагаат околностите, да се повика на пружените услуги. Надворешниот давател на услуги треба да биде информиран и, ако е тоа соодветно, од него да се побара согласност пред да се извести за неговите услуги во известувањата на ангажманот.

Практичен совет за стандардот 1210.A2-1: Идентификување на измама

**Толкување на *Стандардот 1210.A2* од
*Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија***

Толкуван Стандард

1210.A2 – Внатрешниот ревизор треба да поседува доволно знаење за да може да ги идентификува индикаторите за измама, но не се очекува од него да ја поседува професионалноста на лицето чија примарна одговорност е откривање и истражување на измами.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози во врска со идентификувањето на измами. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Измамите опфаќаат широк дијапазон на неправилности и незаконски дела кои се карактеризираат како смислена намера за измама. Измамата може да се изврши во полза или на штета на организацијата и од страна на лица кои се надвор, како и внатре во организацијата.
2. Измамата која е наменета да и донесе корист на организацијата вообичаено ја генерира таа корист преку искористување на неправична или нечесна предност која исто така може да измами и надворешен субјект. Извршителите на овој тип на измами вообичаено стекнуваат индиректна лична полза. Примери за измами кои се наменети да им донесат корист на организациите вклучуваат:
 - продажба или пренос на фиктивни или лажно прикажани средства;
 - незаконски исплати како што се незаконски политички донации, мито, провизии и поткуп на државни службеници, посредници на државни службеници, клиенти или снабдувачи;
 - намерно неправилно прикажување или вреднување на трансакции, средства, обврски или приходи;
 - намерно неправилно пресметување на цените за пренос (на пр. вреднување на доброта кои се разменети помеѓу поврзани организации). Преку намерно неправилно структурирање на техниките за пресметување на цените, раководството може да ги подобри оперативните резултати на организацијата која е вклучена во трансакцијата на штета на другата организација;
 - намерни неправилни трансакции помеѓу организации во која едната страна добива одредена корист која не може да ја добие при регуларно спроведени трансакции;
 - намерен пропуст да се документираат или обелоденат значајни информации со цел да се подобри финансиската слика на организацијата пред надворешните субјекти;
 - забранети работни активности со кои се прекршуваат владините статuti, правила, регулативи или договори;
 - даночни измами.

3. Измамите кои се извршуваат на штета на организацијата најчесто имаат за цел стекнување на непосредна или посредна корист од страна на одредено вработено лице во организацијата, лице надвор од организацијата или пак од страна на некоја друга организација. Некои примери за овој тип на измама се:
- прифаќање на мито или поткуп;
 - пренасочување на потенцијално профитабилна трансакција преку која во нормален случај би се генерирала добивка за организацијата, на нејзин вработен или на надворешен субјект;
 - проневера на средства, за што типичен пример е проневера на парични средства или имот, како и фалсификување на финансиските документи за да се прикрие чинот, со што се отежнува неговото откривање;
 - смислено прикривање или лажно прикажување на настани или податоци;
 - барања за исплата на услуги или добра кои фактички не и биле обезбедени на организацијата.
4. Спречувањето на измами се состои од мерки кои се преземаат за да се обесхрабри извршувањето на измами и да се намали изложеноста на организацијата во случај на појава на измама. Главниот механизам за спречување на измами е контролата. Примарната одговорност за воспоставувањето и одржувањето на контролата ја има раководството.
5. Внатрешните ревизори се одговорни да помагаат во спречувањето на појава на измами преку испитување и оценување на соодветноста и ефективноста на системот на внатрешна контрола пропорционално на степенот на можна изложеност/ризик од измами во различните сегменти на работењето на организацијата. При извршувањето на оваа должност, внатрешните ревизори треба, на пример, да одредат дали:
- во работната средина во организацијата се негува свесност за потребата од контрола;
 - се поставени реални организациски цели и очекувања;
 - постојат пишани процедури (на пр. кодекс на однесување) кои ги опишуваат забранетите активности и мерките кои треба да се преземат во случај на утврдување на прекршоци;
 - се воспоставени и дали се применуваат соодветни политики за овластување на трансакциите;
 - се креираат политики, практики, процедури, извештаи и други механизми за надзор на активностите и за заштита на средствата, особено во областите со висок ризик;
 - каналите за комуникација му обезбедуваат соодветни и веродостојни информации на раководството;
 - треба да се дадат препораки за воспоставување или унапредување на контролите за ефективност на трошоците кои би придонеле за спречување на измамите.

6. Кога внатрешен ревизор се сомнева дека има појава на незаконско дејствување, треба да ги информира соодветните органи во рамките на организацијата. Внатрешниот ревизор може да даде препорака кој вид на истрага може да се смета за неопходен со оглед на околностите. Понатаму, ревизорот треба да продолжи да ја следи ситуацијата со цел да утврди дали се задоволуваат одговорностите на внатрешната ревизија.
7. Истражувањето на измамите се состои од спроведување на сеопфатни постапки кои се неопходни за да се утврди дали била извршена измама, во согласност со тоа што укажуваат индикаторите. Тоа опфаќа прибирање на доволни информации за конкретните детали на откриената измама. Внатрешните ревизори, правниците, истражителите, персоналот задолжен за обезбедување и други специјалисти во рамките и надвор од организацијата се оние лица кои вообичаено ги спроведуваат или учествуваат во истрагата за измамите.
8. При спроведувањето на истрагата за измамите, внатрешните ревизори треба да:
 - го проценат веројатното ниво и степенот на соучесништво во измамата во рамките на самата организација. Тоа може да биде од критична важност за внатрешниот ревизор да се увери дека нема да дава или да прима погрешни информации од лица кои може да се инволвирани во измамата;
 - ги одредат знаењето, вештините и другите способности кои се потребни за ефективно спроведување на истрагата. Треба да се направи проценка на квалификациите и на вештините на внатрешните ревизори и на специјалистите кои се на располагање да учествуваат во истрагата за да се осигура дека активностите се извршуваат од страна на поединци кои поседуваат соодветни нивоа и видови на техничка стручност. При ова треба да се земат во предвид професионалните дипломи, лиценци, угледот на лицата кои ќе учествуваат во истрагата, како и тоа дека тие немаат никакви врски со лицата кои се предмет на истрага или со било кој од вработените или со раководството на организацијата;
 - креираат постапки кои треба да се спроведат при обидите да се утврдат извршителите, обемот на измамата, техниките кои биле користени, како и причините за измамата;
 - ги координираат на соодветен начин активностите со раководството, правните советници, како и со другите специјалисти во текот на целото времетраење на истрагата;
 - бидат свесни за правата на наводните извршители на измамата и на вработените кои се вклучени во истрагата, како и за репутацијата на самата организација.
9. Штом ќе се заврши со истрагата за измамата, тогаш внатрешните ревизори треба да ги проценат утврдените факти со цел да:

- утврдат дали е потребно да се воведат нови или да се зајакнат постоечките контроли за да се намали идната изложеност на измами;
 - креираат тестови за работењето за да се помогне во откривање на слични измами во иднина;
 - помогнат да се исполнат одговорностите на внатрешните ревизори за да се одржи задоволително познавање на проблематиката на измамите и на тој начин да се овозможи утврдувањето на идни показатели за појавата на измами.
10. Известувањето за измамите се состои од различни усмени или писмени, меѓувремени или крајни известувања до раководството во врска со статусот и резултатите од истрагата за измамите. Главниот извршен ревизор има одговорност веднаш да ги извести вишото раководство и одборот за секоја позначајна појава на измама. Треба да се спроведе соодветна истрага со цел да се добие разумно уверување за настанување на измама пред да се извести за неа. Може да биде пожелно да се подготви прелиминарен или конечен извештај на крајот од фазата на откривање. Извештајот треба да го содржи заклучокот на внатрешниот ревизор за тоа дали постојат доволно информации за да се спроведе целосна истрага. Во него исто така треба да се резимираат наодите и препораките кои треба да служат како основа за донесување на таква одлука. Писмен извештај може да следи после усното известување на раководството и на одборот со цел да се документираат наодите.
11. Стандардот 2400 од *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија (Стандарди)* дава толкувања кои може да се применат за известувањата во рамките на ангажманот кои се објавени како резултат на истрагата за измама. Подолу се дадени дополнителни толкувачки насоки за известувањето за измама:
- кога со разумна сигурност ќе се утврди значајна појава на измама треба веднаш да се известат вишото раководство и одборот;
 - резултатите од истрагата за измамата може да укажат дека измамата претходно предизвикала значајни негативни последици врз финансиската состојба и резултатите од работата на организацијата во период од една или повеќе години, а за кои веќе се објавени финансиските извештаи. Внатрешните ревизори треба ги известат членовите на вишото раководство и на одборот за овие откритија;
 - треба да се објави писмен извештај или друго формално известување на крајот од истражната фаза. Во него треба да се опфатат сите наоди, заклучоци, препораки и преземени корективни мерки;
 - нацрт на предложените финални известувања за измамата треба да се поднесат до правен советник за проверка. Во случаите каде што внатрешниот ревизор сака да се повика на

привилегираниот однос со клиентот треба да се разгледа можноста извештајот да биде доставен до правен советник.

12. Откривањето на измамата се состои од идентификување на индикатори за измама кои се доволна гаранција за давање препорака за започнување на истрага. Овие индикатори може да произлезат како резултат на контролите воспоставени од страна на раководството, тестовите спроведени од ревизорите, како и од други извори во и надвор од организацијата.
13. При извршувањето на своите ангажмани, внатрешниот ревизор ги има следните одговорности за откривање на измами:
 - да поседува соодветни знаења за измамите кои ќе му овозможат да ги идентификува индикаторите кои укажуваат на можното извршување на измама. Овие знаења ги опфаќаат карактеристиките на измамите, техниките кои се користат за извршување на измами, како и видовите на измами кои се поврзуваат со прегледаните активности;
 - да биде свесен за можностите, како што се слабостите во контролата, кои би можеле да овозможат извршување на измама. Во случај да се откријат поголеми слабости во контролата, при спроведување на дополнителни тестови внатрешните ревизори треба да вклучат и тестови насочени кон утврдување на други индикатори за појава на измами. Некои примери за такви индикатори се: неовластени трансакции, игнорирање на контролите, необјаснети исклучоци во пресметувањето на цените, како и необични големи загуби на производи. Внатрешните ревизори треба да согледаат дека со присуството на повеќе од еден индикатор во било кое време се зголемува веројатноста од настанување на измама;
 - да ги оценат индикаторите кои укажуваат на можно извршување на измама и да решат дали е потребно преземање на понатамошни чекори, како и дали треба да се даде препорака за започнување на истрага;
 - да ги известат надлежните органи во рамките на организацијата ако се одлучи дека постојат доволни показатели за настанатата измама за да се препорача започнување на истрага.
14. Од внатрешните ревизори не се очекува да имаат познавање еднакво со она на лице чија примарна одговорност е откривање и истражување на измами. Исто така, ревизорските процедури сами по себе, дури и кога се спроведуваат со соодветна професионална грижа, не го гарантираат откривањето на измамата.

Практичен совет за стандардот 1210.A2-2: Одговорност за откривање на измама

**Толкување на Стандардот 1210.A2 од
Меѓународните стандарди за**

професионално извршување на внатрешна ревизија

Толкуван Стандард

1210.A2 – Внатрешниот ревизор треба да поседува доволно знаење за да може да ги идентификува индикаторите за измама, но не се очекува од него да ја поседува професионалноста на лицето чија примарна одговорност е откривање и истражување на измами.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози во врска со одговорноста за откривање на измами. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Раководството и внатрешната ревизија имаат различни улоги во однос на откривањето на измами. Нормалниот начин на работа на активноста на внатрешната ревизија е да обезбеди независна проценка, испитување и оценување на активностите на организацијата како еден вид на услуга за организацијата. Целта на внатрешната ревизија од аспект на откривањето на измами е да им помогне на членовите на организацијата во ефективното извршување на нивните одговорности преку тоа што ќе им обезбеди анализи, проценки, препораки, совети и информации за активностите кои се предмет на ревизија. Целите на нејзиниот ангажман вклучуваат промовирање на ефективна контрола со разумни трошоци.
2. Раководството има одговорност да воспостави и одржува ефективен и економичен контролен систем. Со оглед на можноста за појава на измами во активностите кои се опфатени во нормалниот начин на работа како што е дефинирано погоре во текстот, внатрешните ревизори имаат одговорност да применуваат „соодветна професионална грижа“, како што е таа дефинирана во *Стандардот 1220*, во однос на откривањето на измамите. Внатрешните ревизори треба да поседуваат задоволително знаење за проблематиката на измамите за да можат да ги утврдат индикаторите за можната појава на извршување на измама, да бидат внимателни за присутноста на можности за појава на измами, да ги оценат потребите за дополнителни истражувања, како и да ги известат надлежните органи.
3. Добро креиран систем на внатрешна контрола не би требал да биде подложен на појава на измами. Тестовите спроведени од страна на ревизор, заедно со разумни контроли воспоставени од страна на раководството, ја зголемуваат веројатноста дека сите постоечки индикатори за појава на измами ќе бидат откриени и земени во предвид при понатамошните истраги.

Практичен совет за стандардот 1220-1: Соодветна професионална грижа

Толкување на Стандардот 1220 од Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија

Толкуван Стандард

1220 – Соодветна професионална грижа

Внатрешните ревизори треба да ја применуваат грижата и вештините кои се очекуваат од совесен и компетентен внатрешен ревизор. Соодветната професионална грижа не подразбира безгрешност.

***Цел на Практичниот совет:** Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при оценување на соодветната професионална грижа. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни при вршење на таква оценка, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Соодветната професионална грижа се однесува на примена на грижа и способност кои се очекуваат од совесен и компетентен внатрешен ревизор во исти или слични околности. Професионална грижа треба, оттаму, да соодветствува на сложеноста на ангажманот кој се извршува. При примената на соодветна професионална грижа, внатрешните ревизори треба да бидат внимателни за можноста за намерно незаконско дејствување, грешки и пропусти, неефикасност, расипување, неефективност, како и конфликти на интереси. Тие исто така треба да бидат внимателни при појава на такви состојби и активности кај кои можноста за настанување на неправилности е најголема. Понатаму, тие исто така треба да ги идентификуваат несоодветните контроли и да даваат препораки за нивно подобрувања со цел да се промовира усогласеноста со прифатливите процедури и практики.
2. Под соодветната грижа се подразбира разумна грижа и компетентност, а не непогрешливост или извонредна успешност во работата. За примената на соодветната грижа потребно е ревизорот да спроведува испитувања и потврдувања до една разумна мера, но не се бара од него да извршува детални прегледи на сите трансакции. Во согласност со тоа, внатрешните ревизори не можат да дадат апсолутна сигурност дека не постојат неусогласености или неправилности. Без разлика на тоа, можноста за постоење на материјални нерегуларности или неусогласености треба да се земе во предвид секогаш кога внатрешниот ревизор врши внатрешна ревизија.

Практичен совет за стандардот 1230-1:

Континуиран професионален развој

Толкување на *Стандардот 1230* од *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија*

Толкуван Стандард

1230 – Континуиран професионален развој

Внатрешните ревизори треба да го надградуваат своето знаење, вештини и други способности низ постојан професионален развој.

***Цел на Практичниот совет:** Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози во врска со континуираниот професионален развој. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни при вршење на таквата оценка, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Внатрешните ревизори се одговорни за продолжување на нивното образование со цел да ја одржат нивната компетентност. Тие треба да се информираат за напредокот и тековните тенденции во областа на стандардите, процедурите и техниките на внатрешната ревизија. Континуираната едукација може да се стекне преку членување и учество во професионални здруженија; учество на конференции, семинари, универзитетски курсеви и интерни програми за обука, како и со учество во истражувачки проекти.
2. Внатрешните ревизори се поттикнуваат да ја демонстрираат нивната компетентност преку стекнување на соодветни професионални сертификати како што е звањето Овластен внатрешен ревизор и други звања кои се доделуваат од страна на Институтот за внатрешна ревизија (IIA).
3. Внатрешните ревизори кои имаат професионални сертификати треба да добиваат соодветна континуирана професионална едукација за да ги исполнат барањата кои се поврзани со професионалниот сертификат кој го поседуваат.
4. Внатрешните ревизори кои во моментот не поседуваат соодветни сертификати се поттикнуваат да се вклучат во образовни програми наменети за помош во стекнувањето на професионален сертификат.

Практичен совет за стандардот 1310-1: Проценување на програмата за квалитетот

Толкување на *Стандардот 1310* од *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија*

Толкуван Стандард

1310 – Проценување на програмата за квалитетот

Внатрешната ревизија треба да воспостави процес за следење и оценување на севкупната ефективност на програмата за проценување на квалитетот. Овој процес треба да вклучува и внатрешни и надворешни оценки..

***Цел на Практичниот совет:** Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при креирањето или проценувањето на програмите за квалитетот. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите постапки кои се неопходни за креирање на сеопфатни програми за контрола на квалитетот или за нивно проценување, туку едноставно претставува препорачана група на практики за проценување на квалитетот.*

- 1. Мониторинг на програмите за квалитет** – Под ова се подразбира тековна и периодична оценка на севкупниот дијапазон на ревизорска и консултантска работа која ја извршува активноста на внатрешната ревизија, при што тоа не е ограничено на проценување на Програмата за обезбедување и подобрување на квалитетот (ПО и ПК) – види Практичен совет за стандардот 1300-1. Овие тековни и периодични проценки треба да се состојат од ригорозни, сеопфатни процеси, рутински, континуиран надзор и испитување на извршувањето на ревизорската и консултантската работа, како и периодични верификации на усогласеноста со *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија (Стандарди)*. Мониторингот исто така треба да вклучува и тековни мерења и анализи на квантитативните показатели за работењето (на пр. исполнување на ревизорскиот план, времетраење на циклусот, прифатени препораки и задоволството на клиентите). Ако резултатите од овие проценки укажуваат на области каде што се потребни подобрувања на активноста на внатрешната ревизија, тогаш тие подобрувања треба да бидат спроведени од страна на главниот извршен ревизор (ГИР) преку ПО и ПК.
- 2. Дефинирање на оценките и одредување на нивната временска рамка**
 - Тековните внатрешни проценки (терминот „внатрешни проценки“ е синоним на термините „внатрешна проверка“ и „самооценување“ кои се користат на други места во Практичните совети) треба бидат интегрален дел од секојдневниот надзор, проверка и мерење на активноста на внатрешната ревизија, како што е тоа дефинирано во Практичниот совет за стандардот 1311-1, параграф 2 и 3.
 - Периодичните внатрешни проценки треба да се спроведуваат како што е тоа дефинирано во Практичниот совет за стандардот 1311-1, параграф 4 и 5.

- Периодичните надворешни проценки на активноста на внатрешната ревизија, од страна на поединец или тим со високо ниво на компетентност и искуство во областа на внатрешна ревизија, треба да се изведуваат во согласност со Практичниот совет за стандардот 1312-1 и 1312-1 (Ново).
- Барањето сите активности на внатрешната ревизија да спроведуваат тековни и периодични внатрешни проценки стапи на сила на 1 јануари, 2002 г. Понатаму, потребно е да се изврши барем една надворешна проценка во период од пет години почнувајќи од овој датум, како и барем еднаш во текот на секој иден петгодишен период. Барањето за спроведување на периодична внатрешна проценка може да се прескокне за годината во која се извршува надворешна оценка.

3. Проценување на програмите за контрола на квалитет - Проценките треба да обезбедат евалуација и заклучок за квалитетот на активноста на внатрешната ревизија и да дадат препораки за соодветни подобрувања. Проценките на програмите за контрола на квалитет треба да опфаќаат оценување на:

- усогласеноста со *Стандардите* и Етичкиот кодекс, при што треба да вклучат и навремени корективни мерки за решавање на сите позначајни случаи на неусогласеност;
- соодветноста на повелбата, општите и конкретните цели, политиките и процедурите на активности на внатрешната ревизија;
- придонесот кон процесите на раководење, управување со ризиците и контрола на организацијата;
- усогласеноста со релевантните закони, прописи и владини стандарди или стандарди на дејноста;
- ефективностa на активностите за континуирано подобрување и примената на најдобрите практики; и
- дали функцијата на ревизијата создава вредност и ја подобрува работата на организацијата.

4. Континуирано подобрување – Сите напори за проценување и подобрување на квалитетот треба да вклучат соодветно и навремено прилагодување на ресурсите, технологијата, процесите и процедурите во насока на укажувањата добиени како резултат на активностите за мониторинг и проценка.

5. Известување за резултатите - Со цел да се обезбеди одговорност за и транспарентност, ГИР треба да ги сподели резултатите од надворешните, ако е соодветно, и од внатрешните проценки на програмите за контрола на квалитет со различните засегнати страни за активноста, како што се вишото раководство, одборот и надворешните ревизори.

Практичен совет за стандардот 1311-1: Внатрешни проценки

Толкување на *Стандардот 1311* од *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија*

Толкуван Стандард

1311 – Внатрешни оценки

Внатрешните проценки треба да опфатат:

- тековни прегледи на извршувањето на активноста на внатрешната ревизија; и
- периодични прегледи извршени преку самооценување или од страна на други лица во организацијата, кои се запознаени со практиките на внатрешната ревизија и *Стандардите*.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при вршењена внатрешни проценки во рамките на активноста на внатрешната ревизија. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите постапки кои се потребни за сеопфатни внатрешни проценки, туку едноставно претставува препорачана група на практики за внатрешна проценка.*

1. **Преглед на Програмата за обезбедување и подобрување на квалитетот (ПО и ПК)** - Главниот извршен ревизор (ГИР) е одговорен за воспоставување на активноста на внатрешната ревизија чиј опфат на работа ги вклучува сите активности утврдени во *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија (Стандарди)* и во дефиницијата за внатрешна ревизија на Институтот за внатрешни ревизори (IIA). Како гаранција дека ова ќе се постигне, во *Стандардот 1300* се бара од ГИР да креира и спроведува Програма за обезбедување и подобрување на квалитетот (ПО и ПК). ПО и ПК треба да ги опфаќа тековните и периодичните внатрешни проценки (терминот „внатрешни проценки“ е синонимен со термините „внатрешна проверка“ и „самооценување“ кои се користат на други места во Практичниот совет). Овие тековни и периодични проценки треба да го опфатат целокупниот дијапазон на ревизорска и консултантска работа која ја извршува активноста на внатрешната ревизија, при што не треба да се ограничи само на оценка на ПО и ПК – види Практичниот совет за стандардот 1300-1.
2. **Тековни внатрешни проценки** – Тие најчесто се вклучени во рутинските политики и практики кои се применуваат при раководењето со активноста на внатрешната ревизија и треба да се извршуваат преку употреба на процеси и алатки како што се:

- супервизија на ангажманите на начин кој е опишан во Практичниот совет за стандардот 2340-1 Супевизија на ангажманот;
 - листи за проверка и други средства со чија помош ќе се осигура дека се почитуваат процесите усвоени од активноста на внатрешната ревизија (на пр. опишани во прирачник за ревизија и за процедури);
 - повратни информации од клиентите на ревизијата и од другите засегнати страни;
 - анализи на други квантитативни показатели на изведбата (како што се времетраењето на циклусот и прифатените препораки).
3. Треба да се донесат заклучоци за квалитетот на тековната работа, како и да се преземат мерки за следење на истите за да се осигура дека се направени соодветните подобрувања.
4. **Периодични внатрешни проценки** – Тие вообичаено претставуваат не рутински, за посебна намена прегледи и тестови за усогласеност. Треба да се креираат за проценка на (а) придржувањето кон повелбата на активноста на внатрешната ревизија, *Стандардите* и Етичкиот кодекс, како и на (б) ефикасноста и ефективноста на активноста во задоволувањето на потребите на различните засегнати страни. *Прирачникот за проценка на квалитетот* на IIA, или друг споредлив сет на насоки и алатки, треба да послужи како основа за периодичните внатрешни проценки.
5. Периодичните проценки можат да:
- вклучат поголем број на детални интервјуа и анкети на групи на засегнати страни;
 - бидат спроведени од членови на внатрешната ревизија (самооценување);
 - бидат извршени од страна на Овластени внатрешни ревизори (ОВР-и) или други компетентни професионалци од областа на ревизијата, кои во тој момент се назначени на други задолженија во организацијата;
 - опфатат комбинација на самооценување и подготовка на материјали кои подоцна ќе бидат ревидирани од страна на ОВР-и, или други компетентни професионалци од областа на ревизијата;
 - вклучуваат рангирање на практиките и квантитативните показатели за спроведување на активноста на внатрешната ревизија во споредба со соодветните најдобри практики во областа на внатрешната ревизија.
6. Спроведување на периодична внатрешна проценка кусо време пред да се направи надворешна проценка може да послужи за да се олесни и намали трошокот за надворешната проценка. Ако надворешната проценка се изврши во форма на „самооценување со независна верификација“ (Нов практичен совет за стандардот

1312-2), тогаш периодичната внатрешна проценка може да се употреби наместо делот за самооценување во овој процес.

7. Треба да се дадат заклучоци во поглед на квалитетот на работењето и соодветните мерки кои треба да се преземат за да се постигнат подобрувања и усогласеност со *Стандардите*, како што е неопходно.
8. ГИР треба да воспостави структура за известување за резултатите од периодичните проверки со која ќе се одржува соодветната веродостојност и објективност. Општо земено, лицата кои добиле задолжение да ги извршуваат тековните и периодичните проверки треба да го известуваат ГИР за време на спроведувањето на проверките и треба директно да го известуваат ГИР за резултатите од нив.
9. **Известување за резултатите** - ГИР треба да ги сподели резултатите од внатрешните проценки и плановите со неопходните мерки кои треба да се преземат и нивната успешна примена со соодветните личности надвор од активноста на внатрешната ревизија, како што се вишото раководство, одборот и надворешните ревизори.

Практичен совет за стандардот 1312-1: Надворешни проценки

Толкување на *Стандардот 1312* од *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија*

Толкуван Стандард

1312 – Надворешни проценки

Надворешните проценки, како што се прегледи за уверување во квалитетот, треба да се вршат најмалку еднаш на пет години од страна на квалификуван, независен оценувач или тим на оценувачи надвор од рамките на организацијата.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при планирањето и ангажирањето на субјект за извршување на надворешна проценка на нивната активност на внатрешна ревизија. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои се неопходни за надворешна проценка, туку едноставно претставува препорачана група на аспекти од високо значење во поглед на надворешните проценки.*

1. **Преглед на Програмата за обезбедување и подобрување на квалитетот (ПО и ПК)** - Главниот извршен ревизор (ГИР) е одговорен за воспоставување на активност за внатрешна ревизија чиј обем на работа ги вклучува сите активности утврдени во

Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија (Стандарди) и во дефиницијата на внатрешната ревизија на Институтот за внатрешни ревизори (IIA). Како гаранција дека ова ќе се постигне, во *Стандардот 1300* се бара од ГИР да развие и одржува Програма за обезбедување и подобрување на квалитетот (ПО и ПК). ПО и ПК треба да опфаќа и периодична надворешна проценка, која ќе се спроведува најмалку еднаш на пет години од страна на квалификуван, независен оценувач или тим на оценувачи. Овие надворешни проценки треба да го опфатат целокупниот дијапазон на ревизорска и консултантска работа која ја извршува активноста на внатрешната ревизија, при што не треба да се ограничи само на проценувањето на ПО и ПК – види Практичен совет за стандардот 1300-1.

2. **Општи аспекти** - Надворешните проценки на активноста на внатрешната ревизија треба да дадат проценка и мислење за усогласеноста на активноста на внатрешната ревизија со *Стандардите* и, ако е тоа соодветно, да дадат препораки за подобрувања. Овие проценки може да бидат од значителна полза за ГИР и за другите членови на активноста на внатрешната ревизија. Единствено квалификувани лица (види го параграф 5 подолу во текстот) треба да извршуваат вакви проценки.
3. Потребно е да се изврши надворешна проценка во рок од пет години од 1 јануари, 2002 г. Се препорачува што поскоро усвојување на новиот Стандард кој ја содржи обврска за надворешна проценка. Организации кои имаат спроведено надворешни проценки пред овој датум се поттикнуваат да ја извршат наредната надворешна проценка во рок од пет години од последната.
4. По завршувањето на проценката, треба да се подготви формално известување за одборот (како што е дефиниран во Терминолошкиот речник на *Стандардите*) и за вишото раководство.
5. **Квалификации за надворешните проценители** - Надворешните проценители, вклучувајќи ги и оние кои ги потврдуваат само-оценувањата (Нов практичен совет за стандардот 1312-2), треба да бидат независни од организацијата и од активноста на внатрешната ревизија. Тимот за проценка треба да се состои од поединци кои се компетентни професионално да работат во областа на внатрешната ревизија и процесот на надворешна проценка. Како кандидати за надворешни проценувачи може да се сметаат квалификувани поединци кои работат како проценувачи на контролата на квалитетот на IIA, испитувачи на регуларноста, консултанти, надворешни ревизори, други обезбедувачи на професионални услуги, како и внатрешни ревизори надвор од организацијата чија активност на внатрешна ревизија е предмет на надворешна проценка.
6. **Независност** – Поединецот или организацијата кои ќе ја преземат обврската да спроведат надворешна проценка, членовите на проценувачкиот тим, како и сите други лица кои земаат учество во

проценката не треба да имаат било какви обврски кон, или интерес за организацијата чија активност на внатрешна ревизија е предмет на надворешна проценка или вработените на таа организација. Конкретни аспекти кои требаат да се земат во предвид, а се однесуваат на независноста на надворешните проценители се следните:

- лицата кои ја извршуваат проценката мора да бидат независни од организацијата чија активност на внатрешна ревизија е предмет на проценка и не смеат да имаат ниту вистински, ниту привиден конфликт на интереси. Под терминот „независен од организацијата“ се подразбира тие да не бидат ниту дел од, ниту да се под контрола на организацијата во чии рамки функционира активноста на внатрешната ревизија. При изборот на надворешен проценувач треба да се испита можното постоење на вистински или привиден конфликт на интереси кај проценувачот кој произлегува од негови сегашни или минати односи со организацијата или нејзината активност на внатрешна ревизија;
 - лица кои работат во друг сектор на организацијата или во поврзана организација, иако организационо се одделни од активноста на внатрешната ревизија, не се сметаат за независни во поглед на извршувањето на надворешната проценка. „Поврзана организација“ може да биде или организација мајка, подружница во рамки на иста група на субјекти или субјект со редовни одговорности за контрола на пропусти, супервизија или контрола на квалитетот во организацијата чија активност на внатрешната ревизија е предмет на надворешна проценка;
 - аранжманите за реципрочна проценка помеѓу три или повеќе сродни организации (на пр. во рамките на една дејноста или друга сродна група, регионална асоцијација или други групи на организации) можат да бидат структурирани на начин на кој ќе се намалат грижите за нарушување на независноста, но сепак мора да се посвети внимание да се осигура дека нема се јават прашања за можно нарушување на независноста. Реципрочните проценки помеѓу две сродни организации нема да го поминат тестот за обезбедување на независност;
 - за да се надминат грижите за можна појава или за нарушена независноста во случаите какви тие што беа образложени во овој параграф, едно или повеќе независни лица можат да бидат дел од тимот за надворешна проценка или пак да се планира нивното последователно учество, со цел да даде независна потврда на работата на тимот за надворешна проценка.
7. **Интегритет и објективност** – За да има *интегритет*, тимот за проценка треба да биде чесен и искрен во рамките на ограничувањата за доверливост. Услугите и јавната доверба не треба да бидат подредени на личната добивка и корист. *Објективноста* е состојба на духот и квалитет која им дава

вредност на услугите на тимот за проценување. Принципот на објективност ја наметнува обврската да се биде непристрасен, интелектуално искрен и без конфликти на интереси.

8. **Компетентност** – Спроведувањето и известувањето за резултатите од надворешната проценка треба да бидат проследени со примена на професионално расудување. Следствено на тоа, лице кое работи како надворешен проценувач треба:
- да биде компетентен, овластен професионалец од областа на ревизијата (на пр. CIA - Овластен внатрешен ревизор, CPA - Овластен сметководител, CA - Овластен ревизор, или CISA - Овластен ревизор на информатички системи) кој поседува најсовремени детални познавања на *Стандардите*;
 - да биде добро запознает со најдобрите практики во струката;
 - да има најмалку три години неодамнешно работно искуство на раководно ниво во областа на внатрешната ревизија;
 - водачите на тимовите за проценка и независните верификатори (Нов практичен совет за стандардот 1312-2) треба да поседуваат дополнително ниво на компетентност и искуство, кое што може да биде добиено при претходна работа како член на тим за надворешна проценка на квалитет, успешно завршување на курс за обука за проценка на квалитет на IIA или друга слична обука, како и искуство во работа како ГИР или на слична раководна позиција во областа на внатрешната ревизија.
9. Тимот за проценување треба да вклучува и членови со стручна подготовка и релевантно работно искуство од областа на информатичката технологија. Лица со стручна подготовка во други специјализирани области можат исто така да му помагаат на тимот за надворешна проценка. На пример, специјалисти за управување со ризикот на организацијата, избирање на статистички примероци, системи за мониторинг на работата или контрола на самооценувањето можат да земат учество во одредени сегменти на прегледот.
10. **Одобрение од страна на раководството и одборот** – ГИР треба да ги вклучи вишото раководство и одборот во процесот на избор на надворешен проценувач и да добие нивно одобрение.
11. **Опфат на надворешната проценка** – Надворешната проценка треба да има широк опфат на работата кој ги вклучува следните елементи на активноста на внатрешната ревизија:
- усогласеност со *Стандардите*, Етичкиот кодекс на IIA, повелбата, плановите, политиките, процедурите, практиките на активноста на внатрешната ревизија, како и со релевантните законски и регулаторни барања;
 - очекувањата од активноста на внатрешната ревизија презентирани од страна на одборот, извршното раководство и оперативните раководители;

- интегрираноста на активната на внатрешната ревизија во раководниот процес на организацијата, вклучувајќи ги тука и пропратните односи помеѓу клучните групи вклучени во тој процес;
- алатките и техниките кои ги применува внатрешната ревизија;
- комбинацијата на знаење, искуство и дисциплини кои ги поседува персоналот, вклучително и фокусирање од страна на вработените врз подобрувањето на процесот; и
- утврдување дали активната на ревизија додава вредност и ја подобрува работата на организацијата или не.

12. Известување за резултатите – За прелиминарните резултати од проценката треба да се дискутира со ГИР во текот и по завршувањето на процесот на проценување. За конечните резултати треба да биде известен ГИР или друг службеник кој го овластил спроведувањето на проценката во име на организацијата, при што по можност треба се испратат копии директно до соодветните членови на вишото раководство и одборот.

13. Известувањето треба да го опфати следното:

- мислење за усогласеноста на активната на внатрешната ревизија со *Стандардите* засновано врз структуриран процес на рангирање. Под терминот „усогласеност“ се подразбира дека постапките на севкупната активност на внатрешната ревизија ги задоволуваат барањата утврдени во *Стандардите*. Слично на ова, „неусогласеност“ подразбира дека влијанието и силната на недостатоците во постапките на активната на внатрешната ревизија се толку значителни што ја нарушуваат способноста на активната на внатрешната ревизија да ги извршува своите одговорности. Степенот на „делумна усогласеност“ во однос на поедини *Стандарди*, ако тоа е од значење за севкупното мислење кое се дава, треба исто така да се наведе во извештајот за независната проценка. При искажувањето на мислење за резултатите од надворешната проценка потребно е да се примени цврсто деловно расудување, интегритет и соодветна професионална грижа;
- проценка и оценка на примената на најдобрите практики, вклучувајќи ги оние кои се согледани во текот на проценката, како и оние кои можат да се применат во работењето;
- препораки за подобрување, каде што е тоа соодветно;
- одговори од ГИР кои вклучуваат акционен план и рокови за имплементација.

14. ГИР треба да ги извести за резултатите од проценката соодветните членови на вишото раководство и одборот, ако копијата на резултатите не им е веќе директно доставена, како и за специфичните детали на планираните корективни мерки за решавање на позначајните прашања и последователно да ги информира за исполнувањето на овие планирани активности.

**Практичен совет за стандардот 1312-2:
Надворешни проценки на
самооценувањето со независно потврдување**

**Толкување на Стандардот 1312 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

1312 – Надворешни проценки

Надворешните проценки, како што се прегледи за уверување во квалитетот, треба да се вршат најмалку еднаш на пет години од страна на квалификуван, независен оценувач или тим на проценувачи надвор од рамките на организацијата.

***Цел на Практичниот совет:** Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при планирањето и ангажирањето на субјект за извршување на надворешна проценка на нивната активност на внатрешна ревизија. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите постапки кои се неопходни за надворешна проценка, туку едноставно претставува препорачана група на аспекти од високостепено значење во поглед на надворешните проценки.*

1. **Преглед на Програмата за обезбедување и подобрување на квалитетот (ПО и ПК)** - Главниот извршен ревизор (ГИР) е одговорен за воспоставување на активност за внатрешна ревизија чиј опфат на работа ги вклучува сите активности утврдени во *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија (Стандарди)* и во дефиницијата на внатрешната ревизија на Институтот за внатрешни ревизори (IIA). Како гаранција дека ова ќе се постигне, во *Стандардот 1300* се бара од ГИР да воспостави и одржува Програма за обезбедување и подобрување на квалитетот (ПО и ПК). ПО и ПК треба да опфаќа и периодична надворешна проценка, која ќе се спроведува најмалку еднаш на пет години од страна на квалификуван, независен проценувач или тим на проценувачи. Овие надворешни проценки треба да го опфатат целокупниот дијапазон на ревизорска и консултантска работа која ја извршува активната на внатрешната ревизија, при што не треба да се ограничи само на проценувањето на ПО и ПК – види Практичен совет за стандардот 1300-1.
2. **Самооценување со независно потврдување** – Како одговор на загриженоста дека надворешната проценка извршена од страна на независно лице или тим може да претставува оптеретување за помалите активности за внатрешна ревизија, IIA понуди

алтернативен процес, „самооценување со независно (надворешно) потврдување“, кој ги има следните карактеристики:

- сеопфатен и целосно документиран процес на самооценување, кој треба да наликува на процесот на надворешна проценка, барем во однос на оценката за усогласеноста со *Стандардите*;
 - независно потврдување на лице место од страна на квалификуван проценувач;
 - економични барања од аспект на времето и ресурсите – на пр. примарниот фокус треба да се стави врз усогласеноста со *Стандардите*. Вниманието кое се посветува на други области како што се споредбени показатели, проверка и консултации за примената на најдобрите практики, како и разговори со вишото и оперативното раководство (чии гледишта и грижи им се веќе познати на ГИР и персоналот во внатрешната ревизија) може да се ограничи или воопшто да не им се посветува внимание;
 - инаку, истите барања и критериуми кои се наведени во Практичниот совет за стандардот 1312-1 би се однесувале за:
 - општите аспекти;
 - квалификациите на независниот верификатор (надворешен проценувач);
 - независноста, интегритетот и објективноста, компетентноста, одобрението од раководството и одборот, опфатот (освен за области како што се примената на алатки, техники, други најдобри практики, напредување во кариерата и активности кои додаваат вредност);
 - известување за резултатите (вклучувајќи ги корективните мерки и нивното достигнување).
3. Тим под водство на ГИР треба да го спроведе и целосно да го документа процесот на самооценување. *Прирачникот за проценка на квалитетот* на IIA содржи опис на овој процес, заедно со упатства и алатки за самооценување. Тие треба да подготват нацрт извештај, сличен на тој за надворешна проценка.
4. Квалификуван независен верификатор треба да спроведе ограничени испитувања на самооценувањето за да ги потврди резултатите и да го изрази своето мислење за утврденото ниво на усогласеност на активноста со *Стандардите*. Оваа независна верификација треба да го следи процесот кој е опишан во *Прирачникот за проценка на квалитетот* на IIA или друг сличен сеопфатен процес.
5. По завршувањето на независното потврдување, кое ќе вклучи и ригорозна проверка на оценката за усогласеноста со *Стандардите* и Етичкиот кодекс извршена од тимот за самооценување:
- независниот верификатор треба да го ревидира нацрт извештајот наведен погоре во параграфот 3 и да се обиде да ги разреши отворените прашања (ако има такви);

- ако се согласува со оценката за усогласеноста со *Стандардите* и Етичкиот кодекс, независниот верификатор треба да вклучи формулација (во зависност од тоа што е потребно) во извештајот со која ќе ја искаже својата согласност со оценката, до соодветно ниво, и со наодите, заклучоците и препораките од извештајот;
 - ако не се согласува со евалуацијата, независниот верификатор треба да вклучи формулација во извештајот со која ќе го изрази своето несогласување, при што ќе ги наведе конкретните аспекти со кои не се согласува, до соодветно ниво, и ќе го изрази неговото несогласување со поважните наоди, заклучоци и препораки од извештајот;
 - алтернативно на ова, независниот верификатор може да подготви посебен извештај за независно потврдување, во кој ќе го искаже своето согласување или несогласување во однос на тоа што беше погоре наведено, а кој ќе биде приложен со извештајот за самооценувањето;
 - конечниот извештај(-и) на самооценувањето со независно потврдување треба потоа да биде потпишан од тимот за самооценување и независниот верификатор и доставен од страна на ГИР до вишото раководство и одборот.
6. Покрај тоа што целосната надворешна проценка овозможува максимална полза за активноста и треба да се вклучи во програмот за оценување на квалитет на активноста, самооценувањето со независно потврдување претставува алтернативно средство за постигнување на потполна усогласеност со Стандардот 1312. Меѓутоа, во рамките на можностите, со цел да се постигне оптимално обезбедување на квалитет и подобрување на процесот, активноста на внатрешната ревизија треба да го смета самооценувањето со независно потврдување за привремена мерка и да се стреми да спроведе целосна надворешна проценка во текот на периодот што следува.

Практичен совет за стандардот 1320-1: Известување за програмата за квалитет

Толкување на *Стандардот 1320* од *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија*

Толкуван Стандард

1320 – Известување за програмата за квалитет

Главниот извршен ревизор треба да го извести одборот за резултатите од надворешните проценки.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при известувањето за програмата за квалитетот. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите постапки кои се неопходни, туку едноставно претставува препорачана група на аспекти кои треба да се разгледаат.*

1. По завршувањето на надворешната проценка тимот за проценка треба да објави формален извештај кој ќе го содржи мислењето за усогласеноста на активноста на внатрешната ревизија со *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија (Стандарди)* (види Практичен совет за стандардот 1312-1). Извештајот исто така треба да се однесува на усогласеноста со повелбата на активноста на внатрешната ревизија и со други применливи стандарди, како и да даде препораки за подобрувања. Извештајот треба да се испрати до лицето или организацијата на чие барање е извршена проценката. Главниот извршен ревизор треба да подготви пишан акционен план кој ќе се однесува на позначајните коментари и препораки од извештајот за надворешната проценка. Главниот извршен ревизор исто така е одговорен за преземање на соодветни последователни мерки.
2. Оценувањето на усогласеноста со *Стандардите* претставува критична компонента на секоја надворешна проценка. Тимот за проценка треба да ги познава *Стандардите* со цел да може да даде оценка и мислење за усогласеноста на активноста на внатрешната ревизија. Меѓутоа, како што е наведено во Практичниот совет за стандардот 1310-1, постојат и други дополнителни критериуми кои треба да се разгледаат при оценувањето на работата на активноста на внатрешната ревизија.

Практичен совет за стандардот 1330-1: Примена на „Извршено во согласност со Стандардите“

**Толкување на Стандардот 1330 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

1330 – Примена на „Извршено во согласност со Стандардите“

Внатрешните ревизори се поттикнуваат да известуваат дека нивните активности се „Извршено во согласност со *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија*“. Меѓутоа, внатрешните ревизори можат да ја користат оваа изјава само во случај кога проценките на програмата за подобрување на квалитетот покажува дека активната на внатрешната ревизија е во согласност со *Стандардите*.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните сугестии при примената на фразата „Извршено во согласност со Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија“. Ова упатство нема за намера да биде сеопфатно, туку само едноставно да претставува надополнување на Стандардите.*

1. **Општи аспекти** – Надворешните и внатрешните проценки на активната на внатрешната ревизија треба да се извршуваат за да се даде проценка и мислење за усогласеноста на активната на внатрешната ревизија со *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија (Стандарди)* и Етичкиот кодекс и, ако е тоа соодветно, треба да се дадат и препораки за подобрувања.
2. Потребно е да се изврши надворешна проценка во рок од пет години од 1 јануари 2002 г. Се препорачува усвојување новиот стандард во што е можно покус рок со кој се наложува надворешна проценка. Организациите кои претходно извршиле надворешна проценка се поттикнуваат да ја спроведат наредната проценка во рок од пет години од последната.
3. **Примена на фразата за усогласеност** - Фразата за усогласеност која треба да се примени може да гласи: „во согласност со *Стандардите*“, или „во сообразност со *Стандардите*“, или „во склад со *Стандардите*“. Употребата на фразата за усогласеност бара спроведување на надворешна проценка барем еднаш на секои пет години, заедно со периодични внатрешни проценки, со помош на кои ќе се дојде до заклучок дека активната на внатрешната ревизија работи во согласност со *Стандардите* и Етичкиот кодекс. Почетната примената на фразата за усогласеност нема да биде соодветна се додека надворешна

проценка, извршена во текот на претходните пет години, не покаже дека активната на внатрешната ревизија работи во согласност со *Стандардите* и Етичкиот кодекс. За примерите на неусогласеност кои влијаат врз севкупниот опфат или врз работењето на активната на внатрешната ревизија, вклучувајќи го тука и пропустот да се спроведе надворешна проценка до 1 јануари 2007 година, треба да се известат вишото раководство и одборот.

4. Пред да може да ја применува фразата за усогласеност, сите примери на неусогласеност кои биле утврдени при проценката на квалитетот (внатрешна или надворешна) и кои ја отежнуваат способноста на активната на внатрешната ревизија да ги извршува своите одговорности:
 - треба да бидат соодветно разрешени;
 - корективните мерки треба да бидат документирани и за нив да се известат релевантниот проценувач(-и), со цел да се добие согласност дека неусогласеноста е коригирана на соодветен начин;
 - за корективните мерки и согласноста на релевантниот проценувач(-и) треба да се известат вишото раководство и одборот.

Практичен совет за стандардот 2000-1: Управување со активната на внатрешната ревизија

**Толкување на *Стандардот 2000* од
*Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија***

Толкуван Стандард

2000 – Управување со активната на внатрешната ревизија

Главниот извршен ревизор треба ефективно да управува со активната на внатрешната ревизија за да осигура дека таа додава вредноста на организацијата.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози во врска со управувањето со активната на внатрешната ревизија. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Главниот извршен ревизор е одговорен за соодветно управување со активната на внатрешната ревизија со цел:

- ревизорската работа да ги задоволува општите цели и одговорности опишани во повелбата, кои се одобрени од страна на одборот и, ако е тоа соодветно, и од вишото раководство;
- ресурсите на активноста на внатрешната ревизија да се користат ефикасно и ефективно;
- ревизорската работа да се врши во согласност со *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија (Стандарди)*.

Практичен совет за стандардот 2010-1: Планирање

Толкување на Стандардот 2010 од Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија

Толкуван Стандард 2010 – Планирање

Главниот извршен ревизор треба да воспостави планови врз основа на ризикот за да ги определи приоритетите на активноста на внатрешната ревизија, согласно целите на организацијата.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози во врска со планирањето за активноста на внатрешната ревизија. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Планирањето на активноста на внатрешната ревизија треба да биде конзистентно со нејзината повелба и со целите на организацијата. Процесот на планирање вклучува утврдување на:
 - цели;
 - работни планови за ангажманите;
 - кадровски планови и финансиски буџети;
 - извештаи за работењето.
2. Целите на активноста на внатрешната ревизија, колку што е можно, треба да се остварат во рамките на утврдените оперативни планови и буџети и, до колку е тоа можно, треба да бидат мерливи. Тие треба да бидат надополнети со мерливи критериуми и целни датуми за нивно исполнување.
3. Работните планови за ангажманите треба да ги вклучуваат:
 - активностите кои треба да се извршат;
 - кога тие треба да се извршат;

- предвиденото потребно време за нивно извршување, при што ќе се земат во предвид опфатот на планираната работа во рамките на ангажманот и природата и размерот на поврзаната работа која се извршува од други субјекти.
4. Прашањата кои треба да се разгледаат при утврдувањето на работните планови за ангажман треба да ги опфатат:
- датумите и резултатите од последниот ангажман;
 - ажурираните проценки на ризиците и ефективностa на процесите за управување со ризик и контрола;
 - барањата од страна на одборот и вишото раководство;
 - тековните прашања во врска со организациското управување;
 - поважните промени во деловните активности, работата, програмите, системите и контролите на претпријатието;
 - можностите да се постигнат оперативни придобивки;
 - промените и капацитетите на ревизорскиот персонал. Работните планови треба да бидат доволно флексибилни за да се справат со неочекуваните барања за активностa на внатрешната ревизија.

Практичен совет за стандардот 2010-2: Поврзување на ревизорскиот план со ризикот и изложеноста на ризик

Толкување на *Стандардот 2010* од *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија*

Толкуван Стандард 2010 – Планирање

Главниот извршен ревизор треба да воспостави планови врз основа на ризикот за да ги определи приоритетите на активностa на внатрешната ревизија, согласно целите на организацијата.

Цел на Практичниот совет: *Стратегијата на организацијата за управување со ризик треба да се примени при креирањето на планот на активностa на внатрешната ревизија. Треба да се примени координативен пристап за да се постигне продуктивна рамнотежа помеѓу процесите на управување на ризик и внатрешната ревизија во рамките на организацијата. Може да биде потребно да се земат во предвид и дополнителни аспекти надвор од оние содржани во ова упатство.*

1. Секоја организација се соочува со одредени несигурности и ризици кои можат да имаат негативно или позитивно влијание врз неа. Со ризикот може да се управува на повеќе различни начини, при што тој може да се прифати, избегне, пренесе или контролира.

Внатрешните контроли се чест метод за намалување на можните негативни последици од ризикот или несигурности.

2. Ревизорскиот план на внатрешната ревизија треба да биде креиран врз основа на проценката на ризикот и изложеностите на ризик кои можат да влијаат врз организацијата. Конечно, клучните ревизорски цели се да му обезбедат на раководството информации со помош на кои ќе се намалат негативните последици кои произлегуваат од исполнувањето на целите на организацијата, како и да обезбедат оценка за ефективност на активностите на раководството за управување со ризикот. Степенот или материјалниот праг на изложеноста на ризик може да се разгледа како ризик кој е намален преку воспоставување на контролни активности.
3. Ревизијата може да вклучува компоненти од стратешкиот план на организацијата. Преку инкорпорирање на компоненти на стратешкиот план на организацијата, ревизијата ќе ги земе во предвид и ќе ги одрази севкупните деловни цели. Стратешките планови, исто така, најчесто ги одразуваат ставовите на организацијата кон ризиците и степенот на потешкотиите во остварувањето на планираните цели. Врз ревизијата во нормални околности влијаат и резултатите од процесот на управување со ризик. Стратешкиот план на организацијата треба да биде креиран имајќи го во предвид опкружувањето во кое функционира организацијата. Овие исти фактори на опкружувањето веројатно е дека ќе влијаат и врз ревизијата, како и врз проценката на поврзаниот ризик.
4. Промените во управувањето, целите, акцентот и фокусот на раководството треба исто така да се проследени и со ажурирање на ревизијата и односниот ревизорски план. Препорачливо е да се изврши проценка на ревизијата барем еднаш годишно со цел да може да се одразат најактуелните стратегии и насоката на организацијата. Во одредени ситуации може да јави потреба од често ажурирање на ревизорските планови (на пр. на секои три месеци) како последица на промените кои настануваат во опкружувањето на организацијата во кои се извршуваат раководните активности.
5. Ревизорските работни планови треба да се базираат, помеѓу другите фактори, на проценката на приоритетот и изложеноста на ризик. Потребно е да се одреди приоритетноста со цел да се донесат одлуки за примена на соодветни ресурси врз основа на важноста на ризиците и изложеноста на нив. Постојат голем број на најразлични модели на ризик кои можат да му послужат на главниот извршен ревизор во одредувањето на приоритетноста на областите кои се потенцијално предмет на ревизија. Најголемиот дел од моделите на ризици користат фактори на ризик за да ја утврдат приоритетноста на ангажманите како што се: финансискиот ефект, ликвидноста на средствата, способноста за управување, квалитетот на внатрешната контрола, степенот на

промени или стабилност, датумот на последниот ревизорски ангажман, сложеноста, односите со вработените и државата, итн. При извршувањето на ревизорските ангажмани, методите и техниките за испитување и потврдување на изложеноста на ризици треба да бидат одраз на материјалноста и веројатноста од појава на ризик.

6. Во рамките на известувањето и комуникацијата со раководството треба да се пренесат заклучоците во врска управувањето со ризикот и препораките за намалување на изложеноста на ризик. Со цел раководството да може целосно да го разбере нивото на изложеност на ризикот, од критична важност е во ревизорското известување да се идентификува критичноста и последиците од изложеноста на ризик во однос на постигнувањето на целите.

Практичен совет за стандардот 2020-1: Известување и одобрување

Толкување на Стандардот 2020 од Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија

Толкуван Стандард 2020 – Известување и одобрување

Главниот извршен ревизор треба да ги известува одборот и вишото раководство за планот на активноста на внатрешната ревизија и потребните ресурси, вклучително и за значајни повремени промени, со цел нивен преглед и одобрение. Главниот извршен ревизор исто така треба да известува за влијанието на ограниченоста на ресурсите.

***Цел на Практичниот совет:** Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози кога известуваат и бараат одобрение за плановите и ресурсите на активноста на внатрешната ревизија. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Главниот извршен ревизор (ГИР) треба да поднесува на годишна основа до одборот за одобрение, како и до вишото раководство ако е тоа соодветно, резиме на работниот план, кадровскиот план и финансискиот буџет на активноста на внатрешната ревизија. ГИР исто така треба да ги достави и сите поважни повремени промени со цел да бидат одобрени и да информира за нив. Работните планови, кадровските планови и финансиските буџети на ангажманите треба да ги информираат членовите на вишото раководство и на одборот за опфатот на работата на внатрешната ревизија и за сите ограничувања кои влијаат на опфатот на работата.
2. Одобрените работни планови, кадровски планови и финансиски буџети на ангажманите, заедно со сите поважни повремени промени, треба да содржат доволно информации за да му овозможат на одборот да утврди дали целите и плановите на активноста на внатрешната ревизија ги поддржуваат целите и плановите на организацијата и одборот.

Практичен совет за стандардот 2030-1: Управување со ресурси

Толкување на Стандардот 2030 од Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија

Толкуван Стандард

2030 – Управување со ресурси

Главниот извршен ревизор треба да осигура дека ресурсите на внатрешната ревизија се соодветни, доволни и ефективно искористени за да се постигне одобрениот план.

***Цел на Практичниот совет:** Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при оценување на ресурсите на внатрешната ревизија. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни при ваквото оценување, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Кадровските планови и финансиските буџети, вклучувајќи ги тука бројот на ревизори и знаењето, вештините и другите способности кои се потребни за извршување на нивната работа, треба да се утврдат во согласност со работните планови за ангажманите, административните активности, потребата за стручна подготовка и обука, како и од активностите за ревизорски истражувања и развој.
2. Главниот извршен ревизор (ГИР) треба да воспостави програма за избор и развој на човечките ресурси на активноста на внатрешната ревизија. Програмата треба да опфати:
 - креирање на пишани описи на работни места за секое ниво од ревизорскиот персонал;
 - избор на лица кои се квалификувани и компетентни за работа во областите кои се предмет на ревизија, како и во примената на вештините на внатрешната ревизија;
 - обучување и обезбедување на можности за континуирана едукација на секој внатрешен ревизор;
 - утврдување на годишни цели за работењето на внатрешните ревизори;
 - оценка на работењето на секој внатрешен ревизор најмалку еднаш годишно;
 - давање на совети на внатрешните ревизори за нивната работа и професионален развој.
3. ГИР треба да ја разгледа и можноста за користење на, како дел од аранжманите за споделување на ресурсите, други консултанти или вработени од други сектори во организацијата за да се обезбедат специјализирани или дополнителни вештина во областите каде што тоа е потребно.

Практичен совет за стандардот 2040-1: Политики и процедури

**Толкување на Стандардот 2040 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард 2040 – Политики и процедури

Главниот извршен ревизор треба да воспостави политики и процедури за да раководи со активноста на внатрешната ревизија.

Цел на Практичниот совет: Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при воспоставувањето на политики и процедури. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.

1. Формата и содржината на пишаните политики и процедури треба да бидат соодветни на големината и структурата на активноста на внатрешната ревизија и на сложеноста на нејзината работа. Формални административни и технички прирачници може да не им бидат потребни на сите субјекти во областа на внатрешната ревизија. Со мала активност на внатрешна ревизија може да се раководи и на неформален начин. Нејзиниот персонал може да биде управуван и контролиран преку секојдневна, директна супервизија и пишани меморандуми. За големите активности на внатрешна ревизија од суштинска важност е постоењето на поформални и посеопфатни политики и процедури со помош на кои ревизорскиот персонал ќе се раководи конзистентно да ги применува стандардите за работа на активноста на внатрешната ревизија.

Практичен совет за стандардот 2050-1: Координација

**Толкување на Стандардот 2050 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард 2050 – Координација

Главниот извршен ревизор треба да ги сподели информациите и да ги координира активностите со другите внатрешни и надворешни

обезбедувачи на услуги за уверување и консултации за да осигура правилно опфаќање и да го минимизира дуплирањето на напорите.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при координирање на активностите со други обезбедувачи на услуги за осигурување и консултации. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Работата на внатрешната и надворешната ревизија треба да се координира за да се осигура соодветен ревизорски опфат и да се минимизира дуплирањето на напорите. Опфатот на работата на внатрешната ревизија опфаќа систематски дисциплиниран приод со цел да се оцени и подобри ефективностa на процесите на управување со ризик, контрола и раководење. Опфатот на работата на внатрешната ревизија е опишан во Стандардот 2100 од *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија (Стандарди)*. Од друга страна, вообичаеното испитување од страна на надворешните ревизори има за цел да се собере доволно доказен материјал за да го поткрепи мислењето за севкупната веродостојност на годишните финансиски извештаи. Опфатот на работата на надворешните ревизори се одредува во согласност со нивните професионални стандарди, а тие се одговорни за проценување на соодветноста на спроведените постапки и доказите собрани со цел да го изразат нивно мислење за годишните финансиски извештаи.
2. Надзорот врз работата на надворешните ревизори, вклучувајќи ја и координацијата со активноста на внатрешната ревизија, претставува одговорност на одборот. Фактичката координација треба да претставува одговорност на главниот извршен ревизор (ГИР). На ГИР ќе му биде потребна поддршката на одборот за да може да постигне ефективна координација на ревизорската работа.
3. При координацијата на работата на внатрешните ревизори и на надворешните ревизори, ГИР треба да се погрижи работата која ја вршат внатрешните ревизори во согласност со барањата од Стандардот 2100 од *Стандардите* да не претставува дуплирање на работата на надворешните ревизори, која може да се искористи за потребите на опфатот на внатрешната ревизија. До таа мера до која професионалните и организациските одговорности го дозволуваат тоа, внатрешните ревизори треба да ги извршуваат ангажманите на начин кој овозможува максимална ревизорска координација и ефикасност.
4. ГИР може да даде согласност да работи за потребите на надворешните ревизори во врска со нивната годишна ревизија на финансиските извештаи. Работата која ја извршуваат внатрешните ревизори за да им помогнат на надворешните ревизори во

исполнувањето на нивните задолженија треба да биде во согласност со сите релевантни одредби во *Стандардите*.

5. ГИР треба да врши редовни оценувања на координацијата помеѓу внатрешните и надворешните ревизори. Таквото оценување може исто така да опфаќа и проценка на севкупната ефикасност и ефективност на функциите на внатрешната и надворешната ревизија, вклучувајќи ги и збирните ревизорски трошоци.
6. Во склоп на извршувањето на својата надзорна улога, одборот може да побара од ГИР да даде проценка за работата на надворешните ревизори. Таквите проценки вообичаено би требало да се даваат во контекст на улогата на ГИР за координирање на активностите на внатрешната и надворешната ревизија, а би требало да опфатат и други прашања поврзани со работата единствено на конкретно барање на вишото раководство или одборот. Проценките на работата на надворешните ревизори треба да се даваат врз основа на информации кои ќе бидат доволни да ги поткрепат донесените заклучоци. Проценките за работењето на надворешните ревизори од аспект на координацијата на активностите на внатрешната и надворешната ревизија треба да ги одразуваат критериумите наведени во овој Практичен совет.
7. Проценките на работата на надворешните ревизори која опфаќа други прашања освен координацијата со внатрешните ревизори може да земе во предвид и дополнителни фактори, како што се:
 - професионално знаење и искуство;
 - познавањето на дејноста во која функционира организацијата;
 - независност;
 - достапност на специјализирани услуги;
 - предвидување и подготвеност да одговори на потребите на организацијата;
 - разумно ниво на континуитет на клучниот персонал кој работи на ангажманот;
 - одржување на соодветни работни односи;
 - исполнување на договорните обврски;
 - создавање на севкупна вредност за организацијата.
8. ГИР треба да ги извести вишото раководство и одборот за резултатите од оценката на координацијата помеѓу внатрешните и надворешните ревизори, како и, ако е тоа соодветно, да даде соодветни коментари за работата на надворешните ревизори.
9. Професионалните стандарди на надворешните ревизори може да им налагаат за одредени прашања да го известат одборот. ГИР треба да воспостави комуникација со надворешните ревизори во врска со овие прашања со цел подобро да ги разбере. Овие прашања може да опфатат:
 - прашања кои може да влијаат врз независноста на надворешните ревизори;

- значајни контролни слабости;
- грешки и неправилности;
- незаконски активност;
- оценки на раководството и сметководствени проценки;
- значителни ревизорски модификации;
- несогласувања со раководството;
- потешкотии со кои се соочиле во текот на извршувањето на ревизијата.

10. Координацијата на ревизорските активности подразбира и периодични состаноци со цел да се разговара за прашања од заеднички интерес:

- **Опфатот на ревизијата.** Потребно е да се разговара за планираните ревизорски активности на внатрешните и надворешните ревизори со цел да се осигура дека опфатот на ревизијата е координиран и дека е минимизирано дуплирањето на работата. Треба да се организираат доволно состаноци во текот на процесот на ревизија со цел да се осигура координација на ревизорската работа и ефикасно и навремено извршување на ревизорските активности, како и да се утврди дали согледувањата и препораките спроведни до тој момент налагаат модификација на планираната работа.
- **Взаемен пристап до ревизорските програми и работните белешки.** Пристапот до програмите и работните белешки на надворешните ревизори може да биде од важност за да можат внатрешните ревизори да бидат уверени во поглед на прифатливоста на користењето на работата на надворешните ревизори за потребите на внатрешната ревизија. Таквиот пристап повлекува и одговорност за внатрешните ревизори да ја почитуваат доверливата природа на тие програми и работни белешки. Слично на тоа, треба да им се овозможи пристап на надворешните ревизори до програмите и работните белешки на внатрешните ревизори со цел тие да бидат уверени во поглед на прифатливоста на користењето на работата на внатрешните ревизори за потребите на надворешната ревизија.
- **Размена на ревизорски извештаи и писма до раководството.** Крајните известувања на внатрешните ревизори, одговорите на раководството на тие известувања и следењето на препораките извршено од активноста на внатрешната ревизија треба да им бидат достапни на надворешните ревизори. Овие известувања им помагаат на надворешните ревизори да го утврдат и модификуваат опфатот на својата работа. Понатаму, на внатрешните ревизори им е потребен пристап до писмата на надворешните ревизори добиени од раководството. Прашањата за кои се дискутира во писмата од раководството им се од помош на внатрешните ревизори при планирање на областите врз кои треба да стават акцент во идната работа на внатрешната ревизија. Откако ќе се изврши проверка на писмата до

раководството и на барањето за извршување на неопходни корективни мерки од страна на соодветни членови на раководството и одборот, ГИР треба да осигура дека се спроведени соодветните последователни и корективни мерки.

- **Взаемно разбирање на ревизорските техники, методи и терминологија.** Како прво, ГИР треба да се запознае со опфатот на планираната работа на надворешните ревизори и треба да се увери дека планираната работа на надворешните ревизори, во согласност со планираната работа на внатрешните ревизори, ги задоволува барањата од Стандардот 2100 од *Стандардите*. За да се постигне такво уверување потребно е да се согледа нивото на материјалниот праг дефинирано од надворешните ревизори при планирањето, како и природата и размерот на планираните процедури на надворешните ревизори.

Второ, ГИР треба да се погрижи техниките, методите и терминологијата на надворешните ревизори соодветно да се разберат од страна на внатрешните ревизори за да може ГИР да: (1) ја координира работата на надворешната и внатрешната ревизија; (2) да ја оцени работата на надворешните ревизори од аспект на нејзината веродостојност; и (3) да се осигура дека внатрешните ревизори кои треба да помогнат во постигнувањето на целите на надворешните ревизори можат ефикасно да комуницираат со надворешните ревизори.

Конечно, ГИР треба да им обезбеди доволно информации на надворешните ревизори за тие да можат да ги разберат техниките, методите и терминологијата на внатрешните ревизори со што ќе им се олесни на надворешните ревизори користењето на работата извршена со примена на тие техники, методи и терминологија. Може да биде поефикасно ако внатрешните и надворешните ревизори користат слични техники, методи и терминологија за да можат поефектно да ја координираат нивната работа и да се ослонуваат на работата на другите.

Практичен совет за стандардот 2050-2:

Ангажирање на надворешни ревизорски услуги

**Толкување на *Стандардот 2050* од
*Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија***

Толкуван Стандард

2050 – Координација

Главниот извршен ревизор треба да ги сподели информациите и да ги координира активностите со другите внатрешни и надворешни

обезбедувачи на услуги за уверување и консултации за да осигура правилно опфаќање и да го минимизира дуплирањето на напорите.

Цел на Практичниот совет: Главните извршни ревизори (ГИР-и) треба да ги имаат во предвид следните насоки кога од нив ќе се побара или ќе им се додели одговорност за ангажирање на услуги на надворешна ревизија. Овие упатства може исто така да им бидат од корист и на ревизорскиот комитет и на финансиското раководство во случај ако добијат задолжение да ангажираат ревизорски услуги. Аспектите содржани во овој Практичен совет немаат намера да претставуваат комплетна листа на сите аспекти кои можеби се потребни да се земат во предвид во секоја ситуација. ГИР треба да ги прилагодуваат и модификуваат овие упатства како што сметаат дека е неопходно за да одговараат на конкретните околности кои се разгледуваат. Овој Практичен совет е особено корисен за примена при ангажирање на услуги на надворешна ревизија за ревизија на финансиските извештаи, но исто така може да биде корисен и при ангажирање на услуги на надворешна ревизија за други видови на ангажмани. Види Практичен совет за стандардот 2050-1, „Координација“ за упатства во врска со „координирањето“ на активностите на внатрешната и надворешната ревизија.

1. Учесството на внатрешниот ревизор во изборот, оценувањето или задржувањето на надворешните ревизори на организацијата може да се движи од воопшто да нема улога во целиот процес, па сè до советување на раководството или ревизорскиот комитет, помагање или учество во процесот, раководење на процесот или ревизија на процесот. Бидејќи *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија (Стандарди)* бараат внатрешните ревизори да „споделуваат информации и да ги координираат активностите со другите внатрешни и надворешни обезбедувачи на услуги на осигурување и консултации“, се препорачува внатрешните ревизори да имаат одредена улога или да бидат вклучени во изборот или задржувањето на надворешните ревизори и во дефинирањето на нивниот опфат на работа.
2. Политиката одобрена од страна на одборот или ревизорскиот комитет може да ги олесни периодичните барања за ангажирање на услуги на надворешна ревизија и да ги уреди таквите постапки да претставуваат нормални деловни активности, при што тековните обезбедувачи на услуги нема да ја сметаат одлуката за барање на понуди како сигнал дека организацијата не е задоволна со нивните услуги. Во случај да не постои конкретна политика, внатрешниот ревизор треба да одреди дали таквите услуги подлежат на некои други постоечки политики за набавки во организацијата. Во отсуство на соодветна политика, внатрешниот ревизор треба да ја разгледа можноста да помогне во креирањето на соодветни политики.

3. Соодветните политики за избор или задржување на услугите на надворешна ревизија треба да ги содржат некои од следните атрибути:
 - одобрение на политиката од страна на одборот или ревизорскиот комитет;
 - природата и видот на услугите опфатени со политиката;
 - времетраењето на договорот, зачестеноста на формалните барања за ангажирање на услуги и/или одлуката за задржување на постоечките обезбедувачи на услуги;
 - учесниците или членовите на тимот за избор и оценување;
 - сите критериуми со критична или примарна важност кои треба да се земат во предвид во текот на оценувањето;
 - ограничувањата на надоместоците за обезбедените услуги и процедурите за одобрување на исклучоци од политиката;
 - регулаторни или други раководни барања кои се специфични за одредени индустрии или држави.
4. Со политиката усвоена од одборот може да се уреди и ангажирањето на други услуги освен ревизиите на финансиските извештаи кои можат да бидат понудени од фирми за надворешна ревизија. Тие може да вклучат:
 - даночни услуги;
 - консултантски услуги и други неревизорски услуги;
 - услуги на внатрешна ревизија извршени самостојно од надворешни субјекти или во соработка со ресурсите на организацијата;
 - други услуги извршени самостојно од надворешни субјекти или во соработка со ресурсите на организацијата;
 - специјални услуги, како што се ангажмани за услуги по договор;
 - услуги за вреднување, проценка и актуарски услуги;
 - привремени услуги како што се регрутирање, книговодство, технолошки услуги;
 - правни услуги обезбедени од надворешни ревизорски фирми.
5. Треба да се сочува соодветната документација која се однесува на периодичните формални одлуки за задржување на постоечките обезбедувачи на услуги и за откажување или одложување на барања за понуди од други потенцијални обезбедувачи на услуги.
6. Треба да се подготви план за изборниот процес во кој ќе се одредат учесниците во комитетот за избор, клучните документи кои треба да се достават и целните датуми за секоја фаза од процесот, кандидати од кои ќе се побараат понуди, природата и опфатот на услугите кои ќе се побараат и како информациите ќе им се достават на потенцијалните кандидати. Многу често, на почетокот на изборниот процес организацијата може да одржи голема средба со сите потенцијални кандидати на која раководството ќе изврши формална презентација на неопходните информации за бараните услуги и ќе им подели на кандидатите формален информативен пакет или извештај со опис на бараните

услуги. Оваа општа средба може потоа да биде следена од поединечни средби со секој кандидат на кој ќе учествуваат соодветни претставници на раководството. Други комбинации на средби и информативни пакети се исто така практични за одредени ситуации.

7. Барање на информации во две фази може да биде неопходно за да се олесни процесот на проверка со цел да се стесни или намали бројот на потенцијални обезбедувачи на услуги и да се добие разумен број на крајни кандидати. Првичното барање на информации треба да е фокусирано на добивање на соодветни потврди за квалификациите, вклучувајќи ги тука и основните податоци и други општи информации за потенцијалните кандидати. Треба да се добијат информации во врска со историјата на фирмата, големината на фирмата, расположивите ресурси, филозофијата на фирмата и ревизорскиот пристап, специјалните полиња на експертиза, локалната или услужната канцеларија која ќе раководи со ангажманот, соодветното искуство во дејноста, како и биографии на клучните членови на тимот кои ќе работат во рамките на ангажманот.
8. По завршувањето на процесот на првична проверка, на кандидатите кои се избрани да учествуваат во наредната фаза треба да им се испрати второ барање за информации со поконкретни податоци за бараните услуги. Треба да се подготви детално барање за услуги во кои ќе се наведат очекуваните документи кои треба да се достават и клучните целни датуми. Од кандидатите треба да се побара да достават конкретни детали, вклучувајќи ги и цените на услугите. Може исто така да се достави и временската рамка за преостанатиот дел од процесот во која ќе се дадат датумите за доставување на бараните дополнителни информации, средби за презентација на кандидатите пред изборниот комитет, како и датумот на конечниот избор. Во деталното барање за услуги треба конкретно да се опишат бараните услуги и да се укаже дали услугите може да се изберат во еден пакет или да се поделат помеѓу повеќе кандидати.
9. Може да биде соодветно да се споредат и сумираат атрибутите на кандидатите врз основа на клучни критериуми и да се прикажат во формат кој ќе овозможи конзистентно оценување на сите обезбедувачи на услуги. При тоа може да се постават прашања со кои ќе се стимулира размислувањето и ќе се фокусира оценувањето врз основа на клучни критериуми. Образец за оценување може да го олесни сумирањето на анализите и заклучоците на учесниците за секој од кандидатите. Основните податоци, како што се историјата на организацијата за различните кандидати, видовите на услуги кои претходно биле обезбедени и историјата на надоместоците за услугите можат да му овозможат соодветна перспектива на изборниот тим за започнување на оценувањето.

10. Ангажманите за ангажирање на услуги за надворешна ревизија треба да бидат документирани со писмен договор и потпишани од обезбедувачот на услугите, како и од клиентот во ангажманот.
11. Ако изборниот процес резултира со промена на обезбедувачите на услуги, тогаш треба да се подготват соодветни преодни планови за да се овозможи лесна и непречена промена. Известувањата до соодветните субјекти, вклучувајќи ги и регулаторните тела ако е тоа потребно, треба да бидат навремено доставени.
12. Внатрешните ревизори треба да го одредат начинот на кој организацијата ќе ги надгледува тековните услужни активности на надворешните ревизори. Усогласеноста со условите на договорите за обезбедување на услуги и на други договори треба периодично да се проценува. Во проценувањето на независноста на надворешните ревизори треба да учествува и внатрешната ревизија и таа треба да се извршува најмалку еднаш годишно и за неа да биде известен ревизорскиот комитет.

**Практичен совет за стандардот 2060-1:
Известување до одборот и
вишото раководство**

**Толкување на *Стандардот 2060* од
*Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија***

Толкуван Стандард

2060 – Известување до одборот и вишото раководство

Главниот извршен ревизор треба периодично да ги известува одборот и вишото раководство за целта, овластувањата, одговорноста и работата на активноста на внатрешната ревизија во однос на нејзиниот план. Известувањето исто така треба да содржи прашања во врска со изложеноста на ризик и контрола, прашањата во врска со корпоративното управување и други прашања кои им се неопходни или побарани од страна на одборот и вишото раководство.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при известување на одборот и вишото раководство. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се земат во предвид.*

1. Главниот извршен ревизор (ГИР) треба периодично да поднесува извештаи до вишото раководство и до одборот во текот на целата година. Во извештаите за активностите треба да се наведат поважните наоди и препораки од ангажманот и треба да го информира вишото раководство и одборот за сите позначајни

отстапувања од одобрените работни програми за ангажманот, кадровските планови и финансиските буџети, како и причините за нив.

2. Значајните наоди од ангажманот се оние состојби кои, според мислење на ГИР, би можеле да имаат негативно влијание врз организацијата. Значајните наоди од ангажманот може да вклучат состојби кои се однесуваат на неправилности, незаконски дејства, грешки, неефикасност, несоодветно трошење на ресурсите, неефективност, конфликт на интереси и контролни слабости. Откако ќе ги разгледа овие состојби со вишото раководство, ГИР треба да го извести одборот за значајните наоди и препораки од ангажманот, без оглед дали тие биле соодветно разрешени или не.
3. Одговорност на раководството е да донесува одлуки за соодветните мерки кои треба да се преземат во врска со значајните наоди и препораки од ангажманите. Вишото раководство може да реши да го преземе ризикот и да не преземе корективни мерки во однос на известената состојба заради преголем трошок или заради други причини. Одборот треба да се информира за одлуките на вишото раководство во врска со сите значајни наоди и препораки.
4. ГИР треба да разгледа дали е соодветно да го информира одборот во врска со значајни наоди и препораки за кои претходно биле известени во случаи кога вишото раководство и одборот решиле да го преземат ризикот и да не спроведат корективни мерки во однос на состојбата за која биле известени. Ова може да биде особено неопходно кога настанале промени во организацијата, одборот, вишото раководство или пак некои други промени.
5. Освен за областите наведени претходно, во извештаите за активностите треба исто така треба да се направи споредба на: (а) фактичката изведба со целите и ревизорските работни програми на внатрешната ревизија, и (б) трошоците со финансиските буџети. Во извештаите исто така треба да се објаснат причините за позначајните варијации и да се укаже на сите мерки кои се преземени или се неопходни.

Практичен совет за стандардот 2100-1: Природа на работата

**Толкување на Стандардот 2100 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

2100 – Природа на работата

Активноста на внатрешната ревизија ги проценува и придонесува кон подобрување на процесите за управување со ризикот, контролата и раководењето применувајќи систематски и дисциплиниран приод.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при оценување на природата на работата на активноста на внатрешната ревизија. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои може да бидат неопходни при ваквата оценка, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Опфатот на работата на внатрешната ревизија подразбира систематски и дисциплиниран приод кон проценката и подобрувањето на *соодветноста* и *ефективноста* на процесите за управување со ризик, контрола и раководење, како и на квалитетот на работата при извршувањето на доделените одговорности. Целта на оценувањето на соодветноста на постоечките процеси за управување со ризик, контрола и раководење на организацијата е да обезбеди: (1) разумно уверување дека овие процеси функционираат како што е планирано и ќе овозможат општите и конкретните цели на организацијата да се исполнат, и (2) препораки за подобрување на работата на организацијата од аспект на нејзината ефикасност и ефективност. Вишото раководство и одборот можат исто така да дадат општи насоки во поглед на опфатот на работата и активностите кои треба да бидат предмет на ревизија.
2. *Соодветноста* на процесите за управување со ризикот, контрола и раководење постои ако раководството ги испланирало и креирало на начин кој дава разумно уверување дека општите и конкретните цели на организацијата ќе бидат исполнети на ефикасен и економичен начин. Преку ефикасна работа општите и конкретните цели се исполнуваат точно, навремено и економично. Преку економична работа општите и конкретните цели се исполнуваат со минимално користење на ресурсите (т.е. трошоци) сразмерно на изложеноста на ризици. Разумно уверување постои ако се преземат најекономични мерки во фазите на креирање и имплементација со цел да се намалат ризиците и да се ограничат очекуваните отстапувања на толерантно ниво. Заради тоа, процесот на креирање започнува со утврдување на општите и конкретните цели. Потоа следи поврзување и спојување на концепти, делови, активности и луѓе на начин кој ќе овозможи нивно заедничко функционирање за постигнување на утврдените општи и конкретни цели.
3. *Ефективноста* на процесите за управување со ризикот, контрола и раководење постои ако раководството ги води процесите на начин кој ќе овозможи да се добие разумно уверување дека ќе се исполнат општите и конкретните цели на организацијата. Освен преку исполнувањето на целите и на планираните активности,

раководството исто така дава насоки и преку овластување на активности и трансакции, следење на резултатите од работата, како и утврдување дали процесите на организацијата функционираат во согласност со нивните намени.

4. Општо гледано, раководството е одговорно за одржливоста на целата организација и одговорноста за постапките, однесувањето и работата на организацијата пред сопствениците, другите засегнати страни, контролорите и пошироката јавност. Поконкретно, примарните цели на севкупниот управувачки процес е да се постигнат:
 - релевантни, веродостојни и сигурни финансиски и оперативни информации;
 - ефективно и ефикасно користење на ресурсите на организацијата;
 - заштита на средствата на организацијата;
 - усогласеност на законите, прописите, етичките и деловните норми, како и на договорите;
 - идентификување на изложеноста на ризик и примена на ефикасни стратегии за нивна контрола;
 - воспоставените општи и конкретни цели за работата или програмите на организацијата.
5. Раководството го планира, организира и управува извршувањето на соодветни постапки за да обезбеди разумно уверување во постигнувањето на општите и конкретните цели. Раководството врши периодични проверки на своите општи и конкретни цели и ги модифицира своите процеси за да ги прилагоди на промените на внатрешните и надворешните состојби. Раководството исто така воспоставува и одржува организациска култура, која опфаќа и етичка атмосфера што придонесува за разбирање на изложеноста на ризиците и за примена на ефективни стратегии за управување со ризикот.
6. Под *контрола* подразбираме секоја постапка преземена од страна на раководството со која се зголемува веројатноста за постигнување на утврдените општи и конкретни цели. Контролите може да бидат превентивни (да ги спречат непожелните појави), детективни (да откријат и да ги корегираат настанатите непожелни појави) или насочувачки (да предизвикаат или поттикнат настанување на пожелна појава). Концептот на контролен систем претставува интегриран збир на контролни компоненти и активности кои ги користи организацијата за постигнување на своите општи и конкретни цели.
7. Внатрешните ревизори вршат оценка на целиот раководен процес на планирање, организирање и управување за да одредат дали постои разумно уверување за постигнување на општите и конкретните цели. Внатрешните ревизори треба да бидат свесни за актуелните или можните промени на внатрешните и надворешните околности кои би влијаеле врз нивната способност да дадат уверување во поглед на иднината. Во такви случаи,

внатрешните ревизори треба да го земат во предвид ризикот дека може да се намали квалитетот на работата.

8. Овие оценки на внатрешната ревизија, земени како целина, обезбедуваат информации врз основа на кои може да се изврши проценка на севкупниот раководен процес. Сите деловни системи, процеси, операции, функции и активности во рамките на организацијата се предмет на оценка на внатрешната ревизија. Севкупното работење на внатрешната ревизија треба да обезбеди разумно уверување дека:

- системот за управување со ризик е ефективен;
- системот на внатрешна контрола е соодветен, ефективен и ефикасен;
- раководниот процес ефикасно функционира преку воспоставување и одржување на вредностите, поставување на целите, следење на активностите и работењето, како и преку дефинирање на мерките за одговорност.

Практичен совет за стандардот 2100-2: Безбедност на информациите

Толкување на *Стандардот 2100* од *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија*

Толкуван Стандард 2100 – Природа на работата

Активноста на внатрешната ревизија ги проценува и придонесува кон подобрување на процесите за управување со ризикот, контролата и раководењето применувајќи систематски и дисциплиниран приод.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при оценувањето на раководните активности на организацијата од аспект на безбедност на информациите. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите постапки потребни за сеопфатни ангажмани за ревизорски или консултантски услуги, туку едноставно претставува препорачана основна група на ревизорски одговорности од високо ниво кои ги дополнуваат релевантните одговорности на одборот и раководството.*

1. Внатрешните ревизори треба да утврдат дали раководството и одборот имаат јасен став дека безбедноста на информациите е одговорност на раководството. Оваа одговорност ги опфаќа сите информации од критична важност за организацијата без оглед на медиумот во кој информацијата е зачувана.

2. Главниот извршен ревизор треба да утврди дали активната на внатрешната ревизија поседува или има пристап до компетентни ревизорски ресурси за оценување на безбедноста на информациите и изложеноста на ризици што се поврзани со нив. Тоа ги опфаќа изложеноста на внатрешни и надворешни ризици, вклучувајќи и изложености кои произлегуваат од односите на организацијата со надворешни субјекти.
3. Внатрешните ревизори треба да утврдат дали одборот побарал уверение од раководството дека за нарушувањата на безбедноста на информациите и состојбите што можат да претставуваат закана за организацијата навремено ќе бидат известени лицата кои ја извршуваат активната на внатрешната ревизија.
4. Внатрешните ревизори треба да ја проценат ефективната на превентивните, детективните и корективните мерки против претходни напади, во согласност со околностите, како и против идните обиди или инциденти за кои се проценува дека се веројатни. Внатрешните ревизори треба да потврдат дека одборот бил соодветно информиран за заканите, инцидентите, искористените слабости, како и за корективните мерки.
5. Внатрешните ревизори треба периодично да ги проценуваат практиките за безбедност на информациите во организацијата и да препорачуваат, во согласност со околностите, подобрувања или воспоставување на нови контроли и заштити. По завршувањето на проценката до одборот треба да се поднесе извештај за контрола на квалитетот. Таквите процени треба да се извршат како посебни индивидуални ангажмани или во вид на повеќе ангажмани интегрирани во други ревизии или ангажмани извршени како дел од одобрените ревизорски план.

Практичен совет за стандардот 2100-3: Улогата на внатрешната ревизија во процесот на управување со ризикот

**Толкување на *Стандардот 2100* од
*Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија***

Толкуван Стандард

2100 – Природа на работата

Активната на внатрешната ревизија ги проценува и придонесува кон подобрување на процесите за управување со ризикот, контролата и раководењето применувајќи систематски и дисциплиниран приод.

Цел на Практичниот совет: Дефиницијата на внатрешната ревизија бара „... дисциплиниран пристап за проценка и подобрувањето на успешноста во процесите за **управување со ризикот**, контрола и

раководење.“ Внатрешните ревизори треба да играат клучна улога во процесот за управување со ризикот на организацијата со цел да ја извршуваат внатрешната ревизија во согласност со Стандардите. Ова упатство има за цел да им пружи насоки на внатрешните ревизори за одредување на нивната улога во процесот за управување со ризикот на организацијата и за усогласеност со Стандардите. Може да биде неопходно да се разгледаат и дополнителни аспекти освен тие содржани во ова упатство.

1. Управувањето со ризикот претставува клучна одговорност на раководството. За да ги постигне своите деловни цели, раководството треба да се погрижи да се воспостават цврсти процеси за управување со ризикот кои ќе функционираат. Одборите и ревизорските комитети имаат надзорна улога при што треба да одредат дали се воспоставени соодветни процеси за управување со ризикот и дали овие процеси се соодветни и ефективни. Внатрешните ревизори треба да им помагаат на раководството и на ревизорскиот комитет преку испитување, оценување, известување и давање на препораки за подобрување на соодветноста и ефективноста на процесите на раководството за управување со ризик. Раководството и одборот се одговорни за процесите за управување со ризик и контрола на нивната организација. Меѓутоа, внатрешните ревизори, имајќи советодавна улога, можат да и помогнат на организацијата при утврдувањето, оценувањето и примената на методологиите за управување со ризик и контроли за справување со ризиците.
2. Подготвувањето на проценки и извештаи за процесите за управување со ризикот на организацијата вообичаено претставуваат активности со висок ревизорски приоритет. Оценувањето на процесите на раководството за управување со ризикот се разликува од обрската која им налага да користат анализа на ризикот при планирањето на ревизиите. Меѓутоа, информациите добиени од сеопфатното оценување на процеси за управување со ризик, вклучувајќи го тука и утврдувањето на одговорностите на раководството и одборот, може да му помогнат на внатрешниот ревизор во планирањето на ревизорските активности.
3. Главниот извршен ревизор треба да биде запознаен со очекувањата кои ги имаат раководството и одборот од активноста на внатрешната ревизија во поглед на процесот за управување со ризик на организацијата. Овие сознанија треба да се инкорпорираат во повелбите на активноста на внатрешната ревизија и на ревизорскиот комитет.
4. Потребно е да се координираат одговорностите и активностите помеѓу сите групи и лица кои имаат улога во процесите за управување со ризик на организацијата. Овие одговорности и активности треба да се документираат на соодветен начин во стратешките планови на организацијата, политиките на одборот, директивите на раководството, оперативните постапки и во други

раководни инструменти. Примери на некои од активностите и одговорностите кои што треба да се документираат се дадени подолу:

- утврдувањето на стратешки насоки може да биде надлежност на одборот или на комитетот;
 - поседувањето на ризикот може да биде лоцирано на ниво на вишото раководство;
 - за прифаќањето на резидуалниот ризик¹ може да се решава на ниво на извршното раководство;
 - активностите за утврдување, проценување, корегирање и следење на континуирана основа може да се доделат на оперативно ниво;
 - периодични оценки и давање на уверувања на други субјекти треба да биде во рамките на активноста на внатрешната ревизија.
5. Од внатрешните ревизори се очекува да ги утврдат и проценат значајните изложености на ризици во склоп на нивната редовна работа.
6. Улогата на активноста на внатрешната ревизија во процесот на управување со ризик во рамките на една организација може да се менува со текот на времето и може да се лоцира на различните точки на спектарот кој се движи од:
- немање никаква улога, до
 - извршување на ревизија на процесот за управување со ризикот како дел од планот за внатрешна ревизија, до
 - активна континуирана поддршка и вклученост во процесот за управување со ризик преку учествување во надзорни комитети, активности за следење и известување за состојбата, па се до
 - раководење и координирање на процесот за управување со ризик.
7. На крајот, извршното раководство и ревизорскиот комитет ја имаат крајната одговорност да ја одредат улогата на внатрешната ревизија во процесот за управување со ризикот. Ставот на раководството во врска со улогата на внатрешната ревизија најверојатно ќе биде условен од факторите како што се културата на организацијата, способноста на вработените во внатрешната ревизија и локалните состојби и обичаи во земјата.
8. Дополнителни насоки можат да се најдат во следните Практични совети за стандардот (ПСС):
- ПСС 2100-4 „Улогата на внатрешната ревизија во организации без процес за управување со ризик“
 - ПСС 1130.A1-2 „Одговорноста на внатрешната ревизија за други неревизорски функции “

¹ Ризик чија изложеност не може да се избегне.

- ПСС 2110-1 „Оценување на соодветноста на процесите за управување со ризик“
- ПСС 2010-2 „Опфаќање на ризиците и изложеноста на ризици во ревизорскиот план“

Практичен совет за стандардот 2100-4: Улогата на внатрешната ревизија во организации без процес за управување со ризик

**Толкување на Стандардот 2100 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард 2100 – Природа на работата

Активноста на внатрешната ревизија ги проценува и придонесува кон подобрување на процесите за управување со ризикот, контролата и раководењето применувајќи систематски и дисциплиниран приод.

Цел на Практичниот совет: Дефиницијата на внатрешната ревизија бара „... дисциплиниран пристап за проценка и подобрувањето на успешноста на процесите за **управување со ризикот**, контрола и раководење.“ Внатрешните ревизори треба да играат клучна улога во процесот за управување со ризикот на организацијата со цел да ја извршуваат внатрешната ревизија во согласност со Стандардите. Ова упатство има за цел да им пружи насоки на внатрешните ревизори за одредување на нивната улога во процесот за управување со ризиците на организацијата и за усогласеност со Стандардите. Може да биде неопходно да се разгледаат и дополнителни аспекти освен оние содржани во ова упатство.

1. Управувањето со ризикот претставува клучна одговорност на раководството. За да ги постигне своите деловни цели, раководството треба да се погрижи да се воспостават цврсти процеси за управување со ризик кои што ќе функционираат. Одборите и ревизорските комитети имаат надзорна улога при што треба да одредат дали се воспоставени соодветни процеси за управување со ризик и дали овие процеси се соодветни и ефективни. Внатрешните ревизори треба да им помагаат на раководството и на ревизорскиот комитет преку испитување, оценување, известување и давање на препораки на раководството за подобрување на соодветноста и ефективноста на процесите за управување со ризик. Раководството и одборот се одговорни за процесите за управување со ризик и контрола на нивната организација. Меѓутоа, внатрешните ревизори, имајќи советодавна улога, можат да и помогнат на организацијата при утврдувањето, оценувањето и примената на методологиите за управување со ризик и контроли кои треба да се справат со ризиците.
2. Подготвувањето проценки и извештаи за процесите за управување со ризикот на организацијата вообичаено претставуваат активности со висок ревизорски приоритет. Оценувањето на процесите за управување со ризикот се разликува од обврската која налага ревизорите да користат анализа на ризиците при

планирањето на ревизиите. Меѓутоа, информациите добиени од сеопфатното оценување на процесите на управување со ризик, вклучувајќи го тука и утврдувањето на одговорностите кои ги имаат раководството и одборот, можат да му помогнат на внатрешниот ревизор во планирањето на ревизорските активности.

3. Главниот извршен ревизор треба да биде запознаен со очекувањата кои што ги имаат раководството и одборот од активноста на внатрешната ревизија во поглед на процесите за управување со ризикот на организацијата. Овие сознанија треба да се инкорпорираат во повелбите на активноста на внатрешната ревизија и на ревизорскиот комитет.
4. Ако една организација нема воспоставено процес на управување со ризик, тогаш внатрешниот ревизор треба да му укаже на раководството на овој факт, како и да даде предлог за воспоставување на овој вид на процес. Внатрешниот ревизор треба да побара насоки од раководството и од одборот за улогата на активноста на ревизијата во процесот за управување со ризик. Повелбите на активноста на ревизијата и на ревизорскиот комитет треба да ја документираат улогата на секој од овие субјекти во процесот за управување со ризик.
5. Ако тоа од нив се побара, внатрешните ревизори можат да имаат активна улога и да помогнат во првичното воспоставување на процесот за управување со ризик во организацијата. Преземањето на поактивна улога ги надополнува традиционалните ревизорски активности за уверување со примена на консултативен приод кон подобрувањето на фундаменталните процеси. Ако таквиот вид на помош го надмине обемот на вообичаените ревизорски и консултантски активности кои ги извршуваат внатрешните ревизори, тогаш може да дојде до нарушување на независноста. Во вакви случаи, внатрешните ревизори треба да ги следат обврските за обелоденување утврдени во *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија (Стандарди)*. Дополнителни насоки може да се најдат во Практичниот совет за стандардот 1130.A1-2 „Одговорноста на внатрешната ревизија за други неревизорски функции“.
6. Имањето на активна улога во развојот и раководењето на процесот за управување со ризик не е исто со тоа да се „поседуваат ризиците“. Со цел да избегнат да бидат во улога на „поседување на ризикот“, внатрешните ревизори треба да бараат потврда од раководството во врска со нивната одговорност за утврдување, коригирање, следење и „поседување“ на ризиците.
7. Како резиме, внатрешните ревизори можат да ги олеснат или обебедат процесите за управување со ризик, но тие не треба да ги „поседуваат“ или да бидат одговорни за управување со утврдените ризици.

**Практичен совет за стандардот 2100-5:
Правни аспекти на оценката
на програмите за усогласеност со регулативата**

**Толкување на Стандардот 2100 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

**Толкуван Стандард
2100 – Природа на работата**

Активноста на внатрешната ревизија ги проценува и придонесува кон подобрување на процесите на управување со ризикот, контролата и раководењето применувајќи систематски и дисциплиниран приод.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при оценувањето на програмите за регулаторна усогласеност на организациите. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите постапки потребни за сеопфатни ревизорски или консултантски ангажмани кои се однесуваат на регулаторната усогласеност.*

Внимание – Внатрешните ревизори се охрабруваат да консултираат правник за сите работи поврзани со правни прашања со оглед на тоа дека обврските можат значително да варираат зависно од правниот систем во земјата. Насоката содржана во овој Практичен совет примарно е базирана на правниот систем на Соединетите Американски Држави.

1. Програмите за усогласеност им помагаат на организациите во спречувањето ненамерни прекршоци од страна на вработените, откривањето незаконски активности и обесхрабрувањето намерни прекршоци од страна на вработените. Тие исто така може да помогнат да се докажат барањата за исплата за осигурување, да се одреди одговорноста на директорот или службениците, да се изгради или подобри корпоративниот идентитет, како и да се реши за соодветноста на оштетите. Внатрешните ревизори треба да ги оценуваат програмите за регулаторна усогласеност на организациите во поглед на следните предложени чекори за ефективно функционирање на програмата за усогласеност.
2. Организацијата треба да воспостави стандарди и процедури за усогласеност кои што можат во разумна мера да ја намалат можноста за криминално однесување, а кои треба да се применуваат од страна на вработените и другите субјекти:
 - организацијата треба да подготви писмен кодекс на деловно однесување кој јасно ќе ги идентификува забранетите активности. Овој кодекс треба да биде напишан со јазик кој

сите вработени ќе можат да го разберат, при тоа избегнувајќи премногу стручна правна терминологија;

- добриот кодекс им дава насоки на вработените во однос на релевантните прашања. Вклучувањето во кодексот на листи за проверка, дел за прашања и одговори, како и референци на извори за дополнителни информации ќе и помогне на организацијата тој да биде полесен за користење;
 - организацијата треба да креира органограм во кој ќе се идентификуваат членовите на одборот, вишите службеници, надлежниот службеник за усогласеност, како и вработените во секторите кои се одговорни за имплементирање на програмите за усогласеност;
 - кодексите на однесување за кои вработените сметаат дека се премногу правно ориентирани и „еднострани“ можат да го зголемат ризикот за неетичко или незаконско однесување на вработените, додека пак кодексите кои се сметаат за конкретни и правични имаат за тенденција да го намалат ризикот од таквото однесување на вработените;
 - организациите кои применуваат системи на наградување со кои се даваат финансиски стимули за однесување, кое може да се смета за неетичко или незаконско, можат да очекуваат слаба усогласеност со прописите;
 - организациите со меѓународни деловни активности треба да воспостават програма за усогласеност на глобална основа, а не само за одредени географски локации. Таквите програми треба да ги одразуваат соодветните локални состојби, закони и прописи.
3. Одредено лице или лица од рамките на персоналот на организацијата на високо ниво треба да се назначат за да ја преземат севкупната одговорност за надзор над регулаторната усогласеност со стандардите и постапките.
- под персонал на организацијата на високо ниво се подразбираат лица кои имаат значителна контрола во организацијата или кои имаат значајна улога во креирањето на политиките во рамките на организацијата;
 - под персонал на организацијата на високо ниво се подразбира: директор; извршен раководител; лице кое раководи со поголема деловна или функционална единица на организацијата, како што е продажбата, администрацијата или финансиите; како и лице со значителен сопственички интерес;
 - за програмата да биде потполно ефективна, главниот извршен директор и другите членови на вишото раководство мора да бидат значително инволвирани во нејзиното извршување;
 - во некои организации доделувањето на главните надлежности за усогласеност на раководителот на правната служба во организацијата, може да ги убеди вработените дека раководството не стои зад програмата и дека програмата е важна само за правната служба, а не за фирмата како целина.

Во други организации пак сосема спротивното може да е случај;

- во големи компании со повеќе деловни единици, одговорноста за усогласеноста треба да им се додели на персоналот на високо ниво за секоја единица посебно;
 - не е доволно организацијата да ја создаде позицијата на главен службеник за усогласеност и да ги избере останатите членови на единицата за усогласеност. Организацијата исто така треба да им додели соодветни надлежности на персоналот и да им ги пружи неопходните ресурси за извршување на нивната мисија. Персоналот надлежен за усогласеност треба да има соодветен пристап до вишото раководство. Главниот службеник за усогласеност треба директно да го известува главниот извршен директор.
4. Организацијата треба да преземе соодветна грижа за да не додели значителни дискрециони права на лица за кои организацијата знае, или треба да знае преку примената на детални анализи, дека имаат тенденции за извршување на незаконски активности.
- организациите треба да ги проверуваат кандидатите при вработување на сите нивоа за можни минати незаконски дела, особено незаконски дела во рамките на дејноста во која делува организацијата;
 - формуларите за вработување треба да содржат прашања за тоа дали кандидатите биле претходно кривично осудувани. Стручните лица треба да бидат прашани дали против нив биле водени дисциплински постапки пред одборите за лиценцирање;
 - треба да се води грижа да се осигура организацијата да не ги нарушува правата на приватност на вработените и кандидатите за работа според соодветните закони. Во многу правни системи постојат закони со кои се ограничува обемот на информации кои една организација може да ги добие при вршењето на проверка на историјата на своите вработени.
5. Организацијата треба да преземе чекори за да ги пренесе на ефективен начин своите стандарди и постапки на сите вработени и други субјекти, на пр. наложувајќи им да учествуваат во програми за обука или преку дистрибуирање на брошури во кои на практичен начин се објаснуваат барањата.
- ефективноста на програмата за усогласеност ќе зависи од начините на кои за неа се известуваат вработените. Општо земено, интерактивен формат е поефикасен од предавања. Програмите кои се презентираат лично, обично подобро функционираат отколку програмите кои се презентираат целосно преку видео или во вид на игра. Програмите кои периодично се презентираат функционираат подобро од оние кои само еднаш се презентираат;
 - најдобрите програми вклучуваат обука за вработените во рамките на која им се овозможува да вежбаат нови техники и

применуваат нови информации. Таквиот вид на активности се особено соодветни за обука на раководството, но се исто така ефективни за вработени на сите нивоа во организацијата;

- јазикот кој се користи во кодексот на однесување и прирачникот за вработените во една организација треба да биде лесно разбирлив. Мора да се изнајдат и применат алтернативни методи за информирање на вработените кои немаат соодветно формално познавање на кодексот и прирачникот за вработени;
- совети, изјави и предупредувања за усогласеноста треба да се дистрибуираат до вработените преку различните расположиви медиуми: билтени, постери, електронска пошта, прашалници и презентации;
- организациите треба да извршат повеќекратни презентации на програмата за различни групи на вработени, фокусирајќи ги презентираниите информации на области кои се од важност за секоја од групите на вработени кои функционираат во организацијата. Информациите треба да бидат прилагодени на барањата на работните места на членовите на групата. На пример, информациите за усогласеност со одредбите за заштита на животната средина треба да бидат насочени кон секторите како што се производство или раководење со недвижен имот каде што се јавува поголема веројатност за прекршување или откривање на прекршување на односните закони и прописи. Од друга страна, организирањето на таков вид на обука за сектор кој нема такви одговорности може да има негативни последици, да предизвика рамнодушност кај вработените или уверување дека програмата не била соодветно креирана;
- новите вработени треба да добијат основна обука за усогласеност како дел од нивната ориентација. Понатаму, тие може да бидат вклучени во тековните активности за постигнување на усогласеност во рамките на нивните сектори;
- од застапниците на организацијата треба да се побара да учествуваат на презентација која што ќе биде специјално наменета за нив. Важно е една организација да ги информира своите застапници за основните вредности на организацијата, како и дека дејствата на нејзините застапници кои што се поврзани со организацијата ќе бидат следени од аспект на програмата за усогласеност. Организацијата треба да биде подготвена да ја прекине деловната соработка со застапници кои не се придржуваат до стандардите за усогласеност на организацијата;
- организациите треба периодично да бараат од своите вработени да потврдат дека го прочитале, разбрале и почитувале кодексот на однесување на организацијата. Овие информации треба да се достават еднаш годишно до вишото раководство и одборот на директори;
- сите документи во врска со етиката – кодексот на однесување, политиките/прирачниците за човечки ресурси, итн. – треба да

бидат лесно достапни за сите вработени, како на пример преку внатрешната компјутерска мрежа на организацијата.

6. Организацијата треба да преземе разумни чекори за постигнување на усогласеност со своите стандарди, на пр. преку користење на системи за надгледување и ревизија кои што се соодветно креирани за откривање на криминално однесување од страна на вработените и други застапници, како и преку воспоставување и промовирање на систем за известување кој што ќе им овозможи на вработените и на други застапници да пријават криминално однесување на лица во организацијата без да се плашат од реперкусии.
- организацијата треба да предвиди одредено количество на ресурси за планот за внатрешна ревизија сразмерно на големината на организацијата и сложеноста на задачата на ревизијата. Ревизорскиот план треба да се концентрира на активностите на организацијата во секоја од нејзините деловни активности;
 - ревизорскиот план исто така треба да опфати и прегледување на програмата за усогласеност на организацијата и нејзините процедури, како и спроведување на прегледи за да се утврди дали: писмените материјали се ефективни, вработените ги добиваат известувањата, откриените прекршувања соодветно се разрешени, дисциплината се применува неприкосновено, немало реперкусии за информаторите, како и дали единицата за контрола на усогласеноста ги исполнува своите одговорности. Ревизорите треба да направат ревизија на програмата за усогласеност за да утврдат дали може да се подобри и во тој поглед треба да побараат и мислење од вработените;
 - секоја програма треба да има своја отворена телефонска линија или друг систем за известување кој што ќе им овозможи на вработените да пријават активности за кои веруваат дека се неетички, незаконски или во спротивност со кодексот на однесување на организацијата. Вработените треба да се чувствуваат слободни да пријават такво однесување без да се плашат од реперкусии;
 - дури иако правник кој ја следи отворената телефонска линија е во можност подобро да го заштити привилегираниот статус на односите адвокат-клиент и работа-производ, сепак една студија покажа дека вработените немаат голема доверба во отворените телефонски линии на кои работат вработени од правната служба или од некоја надворешна служба. Истата студија покажа дека вработените уште помалку имаат доверба во поднесување на писмени пријави или во надворешен правобранител, додека пак најмногу доверба имаат во отворени телефонски линии на кои работат интерни претставници и кои се поткрепени со правила кои не дозволуваат реперкусии над јавувачите;

- присуството на интерен правобранител е поефикасно, ако правобранителот директно го известува главниот службеник за усогласеност или одборот на директори, ако правобранителот може да ги чува во тајност имињата на информаторите, ако правобранителот им дава упатства на информаторите и ако правобранителот извршува последователни проверки за да се осигура дека немало реперкусии врз информаторите. Понатаму, одредени правни системи им признаваат ограничени привилегии на правобранителите со кои се заштитува правобранителот од обелоденување на доверливите известувања кои информаторот му ги доставил на правобранителот;
 - ефективно средство за откривање на неетички или незаконски активности е етичкиот прашалник. Секој вработен во организацијата треба да добие ваков прашалник во кој вработениот се прашува дали е свесен за појави на примање на провизии, мито или други неправилности. За да се заштити привилегираниот статус, прашалникот треба да се испрати од страна на правната служба на организацијата, да вклучува изјава во која се вели дека прашалникот е доверлив, и од вработените се бара да го пополнат, потпишат и да го вратат назад прашалникот без да направат копија, како и да содржи известување дека организацијата го задржува правото да ги обелодени информациите што ги обезбедила организацијата на државни агенции или во рамките на судски спор. Треба да се има во предвид дека привилегираниот статус ќе се изгуби ако прашалникот се обелодени на надворешни субјекти.
7. Употребата на стандардите треба константно да се поттикнува преку соодветни дисциплински механизми, вклучувајќи, ако тоа околностите го налагаат, дисциплински мерки против лица кои се одговорни за неуспехот во откривање на прекршок. Соодветни дисциплински мерки на лица кои се одговорни за прекршок е неопходна компонента на спроведувањето на стандардите; меѓутоа, видот на дисциплинската мерка треба да соодветствува на околностите на случајот.
- програмата за усогласеност треба да содржи дисциплински систем според кој лицата кои го прекршиле кодексот на однесување на организацијата ќе добијат казна соодветна на нивниот прекршок, како што е опомена, одземање на плата, суспензија, прераспределување на друго работно место или отказ. Меѓутоа, ако се утврди дека одреден вработен извршил нелегално дело, тогаш организацијата може да биде присилена да му даде отказ, во сообразност со обврската на организацијата да „преземе соодветна грижа за да не додели значителни дискрециони права на лице за кое организацијата знае, или треба да знае преку примената на детални анализи, дека има тенденции за извршување на незаконски активности“;
 - дисциплинските мерки во рамките на програмата треба да бидат правични. Програмата ќе има слаби шанси да успее ако

неетичкото или незаконското однесување помине неказнето, особено ако тоа е поврзано со активности на вишото раководство или на големи произведувачи. Игнорирањето на нерегуларното однесување на тие лица само ќе го поттикне таквото однесување и кај останатите вработени;

- отказот или други дисциплински мерки против вработените може да бидат ограничени со законите за заштита на информаторите, исклучоците на доктрината за вработените оставени на волјата на работодавците, договорите со вработените или со синдикатот, како и од одговорностите на работодавците во однос на дискриминацијата, незаконскиот прекин на работниот однос и законите/доктрините против несовесното однесување на работодавците;
 - програмата треба да овозможи и одредување на дисциплински мерки против раководителите и другите одговорни лица кои имале или требале да имаат сознанија за незаконски дејствија, а не известиле за нив. Неуспехот на програмата од таа гледна точка може да придонесе судот да утврди дека програмата е неефикасна; во таков случај програмата нема да има никакво позитивно влијание врз пресудата;
 - организациите треба да бидат внимателни и темелни при документирањето на дисциплинските мерки против вработените. Организацијата треба да е способна да докаже дека направила максимални напори за да собере информации во врска со сите инциденти и дека презела соодветни дејствија врз основа на расположивите информации.
8. По откривање на прекршок, организацијата треба да ги преземе сите разумни чекори за соодветно да одговори на прекршокот и да спречи натамошна појава на слични прекршоци – вклучувајќи ги и сите неопходни модификации на својата програма за спречување и откривање на прекршувањата на законите.
- организацијата треба соодветно да одговори на секој прекршок откриен од програмата за усогласеност. Соодветни одговори опфаќаат дисциплински мерки против лицата кои извршиле прекршоци;
 - во одредени околности, соодветниот одговор би подразбирал известување на државните органи за прекршокот од самата организацијата, соработка при истрагите спроведени од надлежните државни институции и прифаќање на одговорноста за прекршокот. Треба да се има во предвид дека слично на постоењето на ефективна програма за усогласеност, преземањето на овие мерки во поглед на прекршоците може да придонесе за намалување на казната за организацијата од страна на судот;
 - пропустот да се открие или спречи сериозен прекршок може да укаже на фактот дека се потребна поголеми промени во програмата за усогласеност. Најмалку што може да се направи е персоналот, кој работи на програмата за усогласеност, да ја

испита програмата после секој откриен прекршок за да утврди дали е потребно да се направат промени во неа;

- една промена која може да биде потребно да се направи како последица на одредени прекршоци е замената или прераспределбата на персоналот одговорен за усогласеноста. Всушност, може да е потребно организацијата да изрече дисциплински мерки против или да замени раководител кој не успеал да открие или да спречи прекршоци во области под негова надлежност, особено ако се работи за прекршок кој раководителот требал да го открие.

Практичен совет за стандардот 2100-6: Контролни и ревизорски импликации од активностите на електронската трговија

**Толкување на Стандардот 2100 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

2100 – Природа на работата

Активноста на внатрешната ревизија ги проценува и придонесува кон подобрување на процесите за управување со ризикот, контролата и раководењето применувајќи систематски и дисциплиниран приод.

Цел на Практичниот совет: *Е-трговијата продолжува да се развива со сè побрзо темпо, како во однос на апликациите за трговија на бизнис со бизнис, така и во однос на трговијата на бизниси со потрошувачи. Ефективните контроли и процеси се од критична важност за успешниот развој и имплементација на стратегиите за е-трговија. Оттаму, ефективни активности за оценка на е-трговијата можа да претставува клучен дел од годишниот ревизорски план за многу организации. Овој ПСС дава преглед на контролните и ревизорските импликации. Дополнителни средства за извршителите на тие оценки претставуваат: продуктот на IIA за Гаранција и контрола на квалитетот на системите (SAC) и други технолошки извештаи, како и публикациите на ISACA. Двете организации имаат развиено упатства и критериуми за оценување на електронските системи и модели.*

1. Електронската трговија (е-трговија) општо се дефинира како „извршување на комерцијални активности преку интернет.“ Овие комерцијални активности можат да бидат во насока бизнис-со-бизнис (B2B), бизнис-со-потрошувач (B2C), и бизнис-со-вработен (B2E). Е-трговијата доживеа драматичен пораст, а се очекува да се развива дури и порапидно во следните неколку години. Неодамнешната публикација на Истражувачката фондација на IIA

Гаранција и контрола на квалитетот на системите (SAC) и успехот на интернет компанијата www.ITAudit.org и на различните и-мејл буклети на IIA потврдува дека технологијата не само што дава поддршка на стратегиите на е-трговија, туку е нејзин интегрален дел. Интернетот и другите технолошки промени имаат драматично влијание врз општеството, раководењето, економијата, конкуренцијата, пазарите, организациските структури и националната одбрана. Јасно кажано, овие промени и драматичниот развој на е-трговијата создаваат значителни предизвици од аспект на контролата и раководењето кои треба да се земат во предвид од страна на внатрешните ревизори при развивањето и применувањето на нивните ревизорски планови.

Разбирање и планирање на ангажманите за е-трговија

2. Постојаните технолошки промени придонесуваат за појава на големи можности, но и на ризици за професијата на внатрешна ревизија. Пред да се обиде да даде мислење за сигурноста за системите и процесите, внатрешниот ревизор треба да ги разбере промените во деловните и информациските системи, поврзаните ризици, како и поврзаноста на стратегиите со структурата на претпријатието и барањата на пазарот. Внатрешниот ревизор треба да ги разгледа процесите за стратешко планирање и проценката на ризик спроведена од раководството и неговите одлуки за следните прашања:
 - Кои ризици се сериозни?
 - Кои ризици може да бидат осигурени?
 - Кои постоечки контроли можат да ги намалат ризиците?
 - Кои дополнителни компензациски контроли се потребни?
 - Кој вид на мониторинг е потребен?
3. Главните компоненти на ревизијата на активностите на е-трговија се:
 - оценување на структурата на внатрешната контрола, вклучително и насоката која ја дава вишото раководство;
 - обезбедување на разумно уверување дека општите и конкретните цели можат да бидат постигнати;
 - одредување дали ризиците се прифатливи;
 - разбирање на текот на информации;
 - прегледување на прашањата во врска со меѓусклопот (interface) (како што се хардвер со хардвер, софтвер со софтвер и хардвер со софтвер);
 - оценување на плановите за деловен континуитет и опоравување од катастрофи.
4. Клучните задолженија на главниот извршен ревизор (ГИР) во врска со извршувањето на ангажманите за е-трговија се поврзани со компетентноста и капацитетот на активната на внатрешната ревизија. Помеѓу можните фактори кои можат да ја ограничат

активноста на внатрешната ревизија се наоѓаат следните прашања:

- Дали активноста на внатрешната ревизија поседува соодветни вештини? Ако не, дали може да се здобие со тие вештини?
- Дали се неопходни ресурси за обука или други ресурси?
- Дали е кадровската екипираност доволна на краток и долг рок?
- Дали може да се спроведе очекуваниот ревизорски план?

5. Прашањата на внатрешните ревизори во текот на проценката на ризикот. Публикацијата SAC на IIA може да им биде од помош на внатрешните ревизори при планирањето на ревизијата и проценката на ризикот. Таа содржи листа на области на е-трговијата кои треба ги земе во предвид внатрешниот ревизор кој го спроведува ангажманот и врши проценка на ризикот. Внатрешниот ревизор треба да ги земе во предвид следните прашања:

- Дали постои деловен план за проектот или програмата за е-трговија?
- Дали планот го опфаќа и интегрирањето на планирањето, креирањето и имплементацијата на систем за е-трговија во рамките на стратегиите на организацијата?
- Какво ќе биде влијанието врз работењето, безбедноста, стабилноста и достапноста на системот?
- Дали функционалноста ќе ги задоволи потребите на крајните корисници (на пр. вработените, клиентите, деловните партнери), како и целите на раководството?
- Дали биле анализирани и земени во предвид владините и регулаторните барања?
- Колку се безбедни хардверот и софтверот и дали тие ќе спречат или откријат неовластен пристап, несоодветна употреба, како и други штетни ефекти и загуби?
- Дали обработката на трансакциите ќе биде тековна, точна, целосна и неспорна?
- Дали контролната средина и дозволува на организацијата да ги постигне своите цели во е-трговијата при своето преминување од концепти кон резултати?
- Дали при проценката на ризикот се вклучени и внатрешните и надворешните влијанија?
- Дали се посочени инхерентните ризици кои се поврзани со интернетот и интернет провајдерот (како што се сигурност на основната комуникација, верификација на корисниците и кој сè има пристап до системот)?
- Дали се посочени други прашања (на пример, обелоденување на доверливи деловни информации, злоупотреба на интелектуална сопственост, кршења на авторските права, злоупотреба на заштитни знаци, клевети изречени на интернет страници, измама, злоупотреба на електронски потписи, нарушување на приватноста и наштетување на репутацијата)?

- Во случај да се користат надворешни продавачи, дали е спроведена оценка на успешноста на неговото работење од страна на трето лице од доверба кое е квалификувано да го верификува продавачот?
- Ако продавачите обезбедуваат услуги за хостирање, дали тие имаат проверен деловен план за непредвидени околности? Дали поднеле неодамнешен SAS-70 извештај? (SAS-70 извештај може да пружи значајни информации за интернет контролите на организациите кои се крајни корисници). Исто така, дали се решени прашањата поврзани со заштитата на приватноста?
- Дали во договорот се опфатени ревизорските права?

Прашања поврзани со ризиците и контролата на е-трговијата

6. Ризиците и контролната околина на е-трговијата се сложени и постојано еволуираат. Ризикот може да се дефинира како несигурност за појава на настан кој може да има негативно влијание врз постигнувањето на целите. Ризикот е инхерентен за секоја деловна или државна организација. Ризиците кои ги презема раководството поврзани со искористувањето на одредени можности многу често се двигатели на активностите на организацијата. Овие можности може да се проследени со закани и други опасности за кои нема јасни сознанија и целосни проценки, а кои некогаш премногу лесно се сфаќаат како дел од секојдневното работење. При управувањето со ризикот од клучна важност е да се има познавање за елементите на ризикот. Важно е исто така да се биде свесен за новите закани и промените во технологијата кои придонесуваат за нови ранливи точки во безбедноста на информациите. За потребите на управувањето, седумте клучни прашања дадени подолу можат да послужат за идентификување на организациските ризици и за утврдување на можните начини за контрола или намалување на изложеноста на ризици. (Професионалците кои работат во областа на ризикот користат голем број на различни приоди за управување со ризикот; овие прашања илустрираат еден од приодите). Елементите на ризикот кои се поврзани со овие прашања се дадени во загради.

(а) Идентификација и квантификација на ризиците:

- Што сè би можело да се случи, а што би имало негативен ефект врз способноста на организацијата да ги постигне своите цели и да ги спроведе своите стратегии? (Заканувачки настани)
- Ако настанот се случи, кои се потенцијалните финансиски последици? (Вредноста на изложеноста на единечна загуба)
- Колку често тој настан може да се случи? (Зачестеност)
- Колку се веројатни одговорите на првите три прашања? (Несигурност)

(б) Управување со и намалување на ризикот:

- Што може да се направи за да се спречат и избегнат, намалат и откријат ризиците и да се извести за нив? (Заштити и контроли)
- Колку ќе чини тоа? (Трошоци на заштитите и контролите)
- Колку ефикасно би било тоа? (Анализа на трошоците и добивките или анализа на повратокот на инвестицијата)

7. Подолу се дадени некои од покритичните прашања поврзани со ризиците и контролата кои е потребно да се разгледаат од внатрешниот ревизор:

- општи ризици при раководење со проектите;
- конкретни безбедносни закани, како што се спречување на услуги, физички напади, вируси, кражба на идентитет и неовластен пристап до или обелоденување на податоци;
- одржување на интегритетот на трансакциите во рамките на сложена мрежа на врски со застарени компјутерски системи и складишта за податоци;
- проверка и одобрение на содржините на интернет сајтовите во случај кога тие имаат чести промени и софистицирани услуги и можности за 24 часовна услуга;
- брзи технолошки промени;
- правни прашања, како што се сè почестите регулативи ширум светот за заштита на индивидуалното право на приватност; полноважноста на договорите надвор од рамките на организацијата и даночните и сметководствените прашања;
- промените во деловни процеси и организациски структури во опкружувањето.

Ревизија на активностите на е-трговијата

8. Свкупната ревизорска цел треба да биде да осигури дека сите процеси на е-трговијата имаат ефективни внатрешни контроли. Раководењето со иницијативите на е-трговија треба да биде документирано во рамки на стратешки план кој е добро изработен и одобрен. Ако се донесе одлука да не се земе учество во е-трговија, тогаш таа одлука треба внимателно да се анализира, документира и одобри од страна на управниот одбор.

9. Ревизорските цели на ангажманот кој се однесува на е-трговија можат да вклучат:

- докази за трансакции на е-трговија;
- достапноста и доверливоста на безбедносниот систем;
- ефективно меѓусебно поврзување на е-трговијата и финансиските системи;
- безбедноста на паричните трансакции;
- ефективноста на процесот за верификација на потрошувачите;
- соодветност на процесите за континуитет во работата, вклучувајќи го и продолжување на работата;

- почитување на општите безбедносни стандарди;
- ефективното користење и контрола на дигиталните (електронските) потписи;
- соодветноста на системите, политиките и процедурите за контрола на сертификати за јавен клуч (со користење на криптографски техники за јавен клуч);
- соодветноста и навременоста на оперативните податоци и информации;
- документирани докази за ефективниот систем на внатрешна контрола.

10. Деталите во ревизорската програма која се применува за ревизија на активностите на е-трговија во одредени организации ќе се разликуваат во зависност од дејноста, околината и правните и деловните модели. Подолу е изложен во кратки црти можниот ревизорски приод за клучни области на е-трговијата.

(а) **Организација на е-трговијата** – Внатрешниот ревизор треба да го направи следното:

- одредување на вредноста на трансакциите;
- идентификување на засегнатите страни (надворешни и внатрешни);
- проверка на процесот за управување со промени;
- испитување на процесот за давање одобренија;
- проверка на деловниот план за активностите на е-трговија;
- оценка на политиките за сертификати за јавен клуч (public key certificates);
- проверка на постапките за дигитален потпис;
- испитување на договорите на ниво на услуги помеѓу купувачот, снабдувачот и овластеното тело за сертифицирање;
- одредување на политиката за гаранција на квалитетот;
- проценка на политиката за заштита на правото на приватност и усогласеноста со прописите во рамките на активностите на е-трговијата;
- проценка на способноста за реакција при појава на инциденти.

(б) **Измама** – Внатрешниот ревизор треба биде внимателен во поглед на следниве состојби:

- неовластено движење на пари (на пр. трансфер на пари во правните системи во кои враќањето на средствата би било отежнато);
- дуплирање на плаќања;
- непризнавање на дадени или примени нарачки, примени добра или извршени плаќања;
- извештаи и процедури за појава на исклучоци; како и ефективност во нивното следење;
- дигитални потписи: дали се користат за сите трансакции? кој дава овластување за нив? кој има пристап до нив?;

- заштита против вируси и хакерски активности (фајл за минатите активности на компјутерот, користење на алатки);
- правата за пристап: дали постојано се прегледуваат? дали тие веднаш се ревидираат кога ќе дојде до промена на персоналот?;
- историја на попречување на трансакции од страна на неовластени лица.

(в) **Потврдување** – Внатрешниот ревизор треба да изврши ревизија на политиките за потврдување на трансакциите и оценка на контролите:

- докази за редовни прегледи;
- алатки за самооценување на контролите кои ги користи раководството;
- редовни независни проверки;
- распределба на должностите;
- алатки кои раководството треба да ги имплементира: firewall - заштитен сид (на повеќе нивоа за да ги одделат активностите на е-трговијата од другите активности), управување со шифрите, независно усогласување и ревизорски траги.

(г) **Видоизменување на податоците** – Внатрешните ревизори треба да извршат оценка на контролите на интегритетот на податоците:

- Кој може да ги менува каталозите и цените или стапките? Каков е механизмот на давање одобрение?
- Дали некој може да ги уништи ревизорските траги?
- Кој може да даде одобрение за измени на огласната табла?
- Кои се процедурите за нарачки и евидентирање?
- Дали процесот на давање понуди на интернет соодветно се документира?
- Алатките кои треба да се имплементираат се: справување со напади (софтвер за следење, автоматски стопирања и анализа на трендовите), физичко обезбедување на серверите за е-трговија, контроли на промени и усогласување.

(д) **Прекинување на деловните активности** - Внатрешниот ревизор треба да изврши преглед на планот за континуитет на деловните активности и да утврди дали истиот бил тестиран. Раководството треба да креира алтернативни начини за обработка на трансакциите во случај на прекин на работата. Раководството треба да има воспоставено процес за справување со следните можни состојби:

- volume attacks (напади со преоптоварување на серверот со информации);
- напади со кои се оневозможува обезбедувањето на услуги;

- несоодветност во поврзувањето на е-трговијата и системите за финансиско работење;
- средства за правење на back-up (резервна копија на податоците);
- стратегии за борба против: хакерство, незаконски упади, кракерство, вируси, тројанци и back doors (програми за незаконски влез во компјутерот).

(ѓ) Раководни прашања –Внатрешниот ревизор треба да изврши проценка колку добро деловните единици раководат со процесот на е-трговија. Подолу се дадени некои од релевантните теми:

- прегледување на раководењето со поединечните иницијативи и развојните проекти;
- прегледи на животниот циклус на развојот на системите;
- избор на продавачи, способности на продавачите, доверливост на вработените и нивно поврзување;
- постимплементациски економски оценки: дали се постигнати предвидените придобивки? кои мерни инструменти се користат за мерење на успехот?;
- постимплементациски оценки на процесите: дали новите процеси се воспоставени и дали функционираат ефикасно?

Практичен совет за стандардот 2100-8: Улогата на внатрешната ревизија во оценувањето на рамката за заштита на приватноста на организацијата

**Толкување на Стандардот 2100 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард 2100 – Природа на работата

Активноста на внатрешната ревизија ги проценува и придонесува кон подобрување на процесите за управување со ризикот, контролата и раководењето применувајќи систематски и дисциплиниран приод.

Цел на Практичниот совет: Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следниве предлози при оценувањето на активностите на организацијата поврзани со нејзината рамка за заштита на приватноста. Ова упатство нема намера да ги опфати сите процедури потребни за ангажманите за уверување или консултирање кои се однесуваат на рамката за заштита на приватноста, туку едноставно претставува препорачана основна група на ревизорски одговорности од високо ниво кои ги дополнуваат релевантните одговорности на одборот и раководството.

1. Грижата за заштита на личната приватност се повеќе станува очигледна, фокусирана и глобална со оглед на фактот што напредокот во информатичката технологија и комуникациите постојано создаваат нови ризици и закани за приватноста. Контролите за заштита на приватноста во најголемиот дел од светот претставуваат законска обврска при вршење на дејност.
2. Дефинициите за приватноста доста се разликуваат во зависност од земјата, културата, политичкото опкружување и законската рамка. Приватноста може да ги опфати правото на лична приватност (физичка и психолошка); правото на приватност на просторот (слобода од следење); право на приватност во комуникацијата (слобода од надзор); и право на приватност на информациите (собирање, користење и објавување на лични информации од други лица). Личните информации општо земено претставуваат информации кои може да се однесуваат на одредено лице или кои имаат идентификувачки карактеристики и може да се комбинираат со други информации за да го постигнат тоа. Такви можат да бидат сите фактички или субјективни информации, запишани или не, во било која форма или медиум. Личните информации може да вклучуваат, на пример:
 - име, адреса, идентификациски број (единствен матичен број), приход или крвна група;
 - оценувања, коментари, социјален статус или дисциплински мерки;
 - досиеа на вработени, евиденција за земени кредити, евиденција за заеми.
3. Приватноста е прашање кое го засега управувањето со ризик. Неуспехот да се заштити приватноста и личните информации со помош на соодветните контроли може да има значителни последици врз организацијата. На пример, тоа може да им наштети на репутацијата на поединците и на организацијата, да доведе до покренување на правна одговорност и да придонесе за губење на довербата кај потрошувачите и вработените.
4. Постојат најразлични закони и регулативи кои се усвојуваат ширум светот и се однесуваат на заштита на личните информации. Исто така, постојат и општо прифатени политики и практики кои може да се применат во областа на заштита на приватноста.
5. Јасно е дека добрите практики за заштита на приватноста придонесуваат кон доброто управување и одговорност. Раководното тело (на пр., одбор на директори, раководител на министерство или законодавно тело) ја има крајната одговорност да осигури дека се идентификувани главните ризици за организацијата и дека се воспоставени соодветни системи за намалување на тие ризици. Тука спаѓа и воспоставувањето на неопходната рамка за заштита на приватноста во организацијата и следењето на нејзината примена.

6. Внатрешниот ревизор може да придонесе за обезбедување на добро раководење и одговорност со тоа што ќе и помогне на организацијата да ги исполни своите цели за заштита на приватноста. Внатрешниот ревизор е во позиција да ја оцени рамката за заштита на приватноста во својата организација и да ги утврди поголемите ризици, како и да даде соодветни препораки за нивно намалување.
7. При оценувањето на рамката за заштита на приватноста, внатрешниот ревизор треба да го земе во предвид следното:
 - различните закони, регулативи и политики кои се однесуваат на приватноста во соодветните правни системи (вклучувајќи ги и сите правни системи во кои организацијата извршува деловни активности);
 - да соработува со интерната правна служба за да ја утврди вистинската природа на тие закони, прописи и други стандарди и практики кои важат за организацијата и државата/државите во кои ги извршува деловни активности;
 - да соработува со специјалисти за информатичка технологија за да осигура дека се имплементирани контроли за безбедност на информации и контроли за заштита на податоци и дека се извршуваат редовни проверки и оценки на нивната соодветност;
 - нивото на развиеност на практиките за заштита на приватноста во организацијата. Во зависност од нивото, внатрешниот ревизор може да има различни улоги. Ревизорот може да го помогне развојот и имплементацијата на програмите за заштита на приватноста, да извршува проценка на ризикот за приватноста за да ги одреди потребите и изложеноста на ризици на организацијата или пак може да врши проверка и да даде гаранции за ефективност на политиките, практиките и контролите за заштита на приватноста во целата организација. Ако внатрешниот ревизор преземе дел од одговорноста за креирање и имплементација на програма за заштита на приватноста, тогаш може да дојде до нарушување на независноста на ревизорот.
8. Обично, од внатрешниот ревизор може да се очекува да ги утврди видот и соодветноста на информациите кои се собираат во неговата организација, а кои се оценуваат како лични или приватни, методологиите за собирање кои се користат, како и дали употребата на информациите собрани на тој начин од страна на организацијата е во согласност со планираната намена и со законите, во областите во кои информациите се собрани, зачувани и користени.
9. Со оглед на високо техничката и правна природа на оваа тематика, внатрешниот ревизор треба да осигура дека поседува соодветно темелно познавање и капацитет за извршување на такви оценувања на рамката за заштита на приватноста, користејќи ако е неопходно и надворешни експерти.

**Практичен совет за стандардот 2110-1:
Оценување на адекватноста на
процесите за управување со ризикот**

**Толкување на Стандардот 2110 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

**Толкуван Стандард
2110 – Управување со ризик**

Активноста на внатрешната ревизија треба и помогне на организацијата идентификувајќи и проценувајќи ги значајните изложености на ризик и придонесувајќи кон подобрувањето на системите за управување со ризик и контрола.

Цел на Практичниот совет: На внатрешните ревизори може да им се додели одговорноста за уверување на раководството и на ревизорскиот комитет во соодветноста на процесите за управување со ризикот на организацијата. Оваа одговорност ќе бара од ревизорите да формулираат мислења за тоа дали процесите на управување со ризик на организацијата се доволни за да ги заштитат средствата, репутацијата и тековните активности на организацијата. Ова упатство дава насоки за главните цели за управување со ризик кои ревизорот треба да ги земе во предвид при формулирањето на мислењето за соодветноста на процесите за управување со ризик на организацијата. Овој Практичен совет ги опфаќа само оценките и известувањето за ефективност на процесите за управување со ризик на организацијата. Другите Практични совети подетално ќе ги обработат прашањата поврзани со контролата и консултантските услуги. Ова упатство согледува дека процесот за управување со ризик на организацијата е важен деловен процес кој може и треба да се оцени на сличен начин како и другите стратешки важни процеси.

1. Управувањето со ризикот е клучна одговорност на раководството. За да ги постигне своите деловни цели, раководството треба да обезбеди да се воспостават стабилни процеси за управување со ризикот кои ќе функционираат. Одборите и ревизорските комитети имаат надзорна улога при што треба да одредат дали се воспоставени соодветни процеси за управување со ризикот и дали овие процеси се соодветни и ефективни. Внатрешните ревизори треба да им помагаат на раководството и на ревизорскиот комитет преку извршување на испитувања, оценувања, известувања и давање на препораки на раководството за подобрување на соодветноста и ефективност на процесите за управување со ризик. Раководството и одборот се одговорни за процесите за управување со ризик и контрола на нивната организација. Меѓутоа, внатрешните ревизори, кои имаат советодавна улога, можат да и

помогнат на организацијата при идентификувањето, оценувањето и примената на методологии за управување со ризик и контроли за посочување на тие ризици.

2. Подготвувањето на проценки и извештаи за процесите за управување со ризикот на организацијата обично претставуваат активности со висок ревизорски приоритет. Оценувањето на процесите за управување со ризик на раководството се разликува од барањето кое налага ревизорите да користат анализа на ризиците при планирањето на ревизиите. Меѓутоа, информациите добиени од сложените процеси за управување со ризик, вклучувајќи го тука и утврдувањето на она што ги загрижува раководството и одборот, може да му помогнат на внатрешниот ревизор во планирањето на ревизорските активности.
3. Секоја организација може да одбере посебна методологија за да го имплементира процесот за управување со ризик. Внатрешниот ревизор треба да утврди дали методологијата ја разбираат клучните групи или поединци кои се вклучени во корпоративното раководење, вклучувајќи ги одборот и ревизорскиот комитет. Внатрешните ревизори мора самите да се уверат дека процесите за управување со ризик на организацијата се во склад со петте клучни цели со цел да формулираат мислење за севкупната соодветност на процесите за управување со ризик. Петте клучни цели на процесите за управување со ризи се:
 - ризиците кои произлегуваат од деловните стратегии и активности се идентификуваат и подредуваат според приоритет;
 - раководството и одборот одредиле прифатливо ниво на ризик за организацијата, вклучувајќи и прифаќањето на ризици со цел да се реализираат стратешките планови на организацијата;
 - активностите за намалување на ризиците се креираат и имплементираат со цел да се намали или управува со ризикот на ниво кое се смета за прифатливо за раководството и одборот;
 - се извршуваат тековни активности за мониторинг за да се направи периодична повторна проценка на ризикот и на ефективността на контролите за управување со ризикот;
 - одборот и раководството добиваат периодични извештаи за резултатите на процесите за управување со ризик. Процесите на корпоративно управување на организацијата треба да продуцираат периодични известувања за ризиците, стратегиите за управување со ризикот и контроли за потребите на засегнатите страни.
4. Внатрешните ревизори треба да препознаат дека може да има значајни разлики во техниките кои ги користат различните организации во нивното управување со ризикот. Процесите за управување со ризик треба да бидат креирани во согласност со природата на активностите на организацијата. Во зависност од големината и сложеноста на деловните активности на

организацијата, процесите за управување со ризик можат да бидат:

- формални или неформални;
- квантитативни или субјективни;
- интегрирани во деловните единици или централизирани на корпоративно ниво.

Конкретниот процес кој го применува организацијата мора да е во согласност со културата, стилот на раководење и деловните цели на организацијата. На пример, користењето на деривативи или други софистицирани продукти на пазарите на капитал од страна на организацијата би налагало користење на квантитативни алатки за управување со ризик. Помалите и не толку комплексни организации можат да користат неформален комитет за управување со ризик во кој ќе се дискутира за профилот на ризици на организацијата и ќе се предлагаат периодични дејства. Ревизорот треба да одреди дали избраната методологија е сеопфатна и соодветна на природата на активностите на организацијата.

5. Внатрешните ревизори треба да соберат доволно докази за да се уверат дека се исполнуваат петте клучни цели на процесите за управување со ризик со цел да изградат мислење за соодветноста на процесите за управување со ризик. При собирањето на таквите докази, внатрешниот ревизор треба да ги земе во предвид следните видови на ревизорски постапки:

- истражување и прегледување на поврзаните материјали и основни информации за методологиите за управување со ризик како основа за оценување дали процесот кој го применува организацијата е соодветен или не и дали ги претставува најдобрите практики во таа дејност;
- истражување и прегледување на најновите тенденции, трендови, информации за дејноста поврзани со деловните активности на организацијата и други соодветни извори на информации за да се утврдат ризиците и изложеноста на ризици кои можат да повлијаат врз организацијата, како и поврзаните контролни постапки кои се применуваат за посочување, следење и повторна проценка на тие ризици;
- проверка на корпоративните политики, записниците на одборот и ревизорскиот комитет за да се утврдат деловните стратегии, филозофијата и методологијата за управувањето со ризикот, апетитот за ризик и прифаќањето на ризиците;
- прегледување на претходните извештаи за оценка на ризикот подготвени од раководството, внатрешните ревизори, надворешните ревизори и сите други извори кои може да издаде такви извештаи;
- водење на разговори со нижото и извршното раководство за да се одредат целите на деловните единици, поврзаните ризици и активностите на раководството за намалување на ризикот и мониторинг на контролата;

- собирање на информации за да може независно да се оцени ефективната на активностите за намалување, следење и известување за ризиците, како и на нив поврзаните контролни активности;
- оценка на соодветноста на структурата на известување за активностите за следење на ризиците;
- преглед на соодветноста и навременоста на известувањето за резултатите од управувањето со ризикот;
- преглед на комплетноста на анализата на ризикот спроведена од раководството, преземените мерки за решавање на прашањата произлезени од процесите за управување со ризик и предлагање на подобрувања;
- одредување на ефективната на процесите на раководството за самооценување преку набљудување, директни тестирања на процедурите за контрола и мониторинг, тестирање на точноста на информациите користени во активностите за мониторинг, како и други соодветни техники;

Прегледајте ги прашањата кои се однесуваат со ризикот, а кои може да укажат на слабости во практиките за управувањето со ризик, при што во согласност со дадените околности за тоа треба да се разговара со раководството, ревизорскиот комитет и одборот на директори. Ако ревизорот верува дека раководството прифатило ниво на ризик кое не е во согласност со стратегиите и политиките на организацијата за управување со ризик, или ако оцени дека тоа не е прифатливо за организацијата, тогаш ревизорот треба да го консултира *Стандардот 2600* Прифаќањето на ризици од страна на раководството, како и сите други поврзани упатства за дополнителни насоки како да постапува.

Практичен совет за стандардот 2110-2: Улогата на внатрешната ревизија во процесот на континуитет на деловните активности

**Толкување на *Стандардот 2110* од
*Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија***

Толкуван Стандард 2110 – Управување со ризик

Активноста на внатрешната ревизија треба и помогне на организацијата идентификувајќи и проценувајќи ги значајните изложености на ризик и придонесувајќи кон подобрувањето на системите за управување со ризик и контрола.

Цел на Практичниот совет: Внатрешните ревизори треба да ги земат во предвид следните предлози при оценување на активностите на организацијата поврзани со континуитетот на деловните активности. Потребни се многу процеси за да се осигура континуитетот на организацијата откако ќе се појави катастрофа. Креирањето на сеопфатен план започнува со проценката на можното влијание, последиците од катастрофата и разбирањето на ризикот. (Севкупниот процес на осигурување на континуитетот во деловните активности ќе вклучува помеѓу другото планови за континуитет на деловните активности и планови за опоравување од катастрофа). Овие планови треба да се изградат, одржуваат, тестираат и ревидираат со цел да се осигура дека продолжуваат да соодветствуваат со потребите на организацијата.

1. Нарушувањето на деловните активности може да биде резултат на природни појави и случајни или намерни криминални дела. Овие нарушувања можат да имаат значителни финансиски и оперативни импликации. Ревизорите треба да ја проценат подготвеноста на организацијата да се справи со нарушувања на деловните активности. Еден сеопфатен план би вклучил постапки за однесување во итни случаи, алтернативни комуникациски системи и објекти, поддршка (backup) на информатичките системи, опоравување после катастрофи, проценки на ефектот врз деловните активности и планови за нивно реактивирање, постапки за реактивирање на комуналните услуги, како и постапки за одржување на подготвеноста на организацијата во итни случаи или катастрофи.
2. Активноста на внатрешната ревизија треба да врши редовни проценки на процесот за планирање на континуитетот во деловните активности за да се погрижи вишото раководство да е свесно за степенот на подготвеност за справување со катастрофи.
3. Многу организации не очекуваат дека ќе доживеат нарушување или подолгорочно прекинување на нормалните деловни процеси и работење поради катастрофа или друг непредвиден настан. Многу деловни експерти тврдат дека не се работи за тоа дали ќе се случи катастрофа, туку кога таа ќе се случи. Во текот на своето работење, организацијата ќе доживее настан кој ќе доведе до губење на информации, пристап до имот (движен или недвижен) или услуги од вработените. Изложеноста на такви видови на ризици, како и планирањето за осигурување на континуитетот на деловните активности се интегрален дел од процесот за управување со ризикот на организацијата. Предвременото планирање е неопходно за да се минимизираат загубите и да се осигура континуитет на најважните деловни функции на организацијата. Тоа може да и овозможи на организацијата да одржи прифатливо ниво на услуги за засегнати страни.
4. Битен елемент на обновувањето на деловните активности е постоењето на сеопфатен и ажуриран план за опоравување од катастрофи. Внатрешните ревизори можат да имаат улога во

планирањето на организацијата за опоравување од катастрофи. Активноста на внатрешната ревизија може: (а) да помогне во анализирањето на ризикот; (б) да го оцени дизајнот и сеопфатноста на планот откако ќе се подготви; и (в) да извршува периодични ревизии за да потврди дека планот се ажурира.

Планирање

5. Организациите се потпираат на внатрешните ревизори за анализа на работењето и проценки на процесите за управување со ризик и контрола. Внатрешните ревизори се запознаваат со севкупните деловни операции и поединечните функции и како се тие поврзани меѓу себе. Ова ја прави активноста на внатрешната ревизија вреден ресурс при оценувањето на планот за опоравување од катастрофи за време на процесот на неговото формулирање.
6. Активноста на внатрешната ревизија може да помогне во проценувањето на внатрешното и надворешното опкружување на организацијата. Внатрешни фактори кои може да се разгледаат се зачестеноста на менувањето на членовите на раководството и промените во информатичките системи, контролите и поголемите проекти и програми. Надворешни фактори може да бидат промените во надворешните регулаторни и деловни рамки и промени на пазарите и конкурентските услови, меѓународните финансиски и економски услови и технологиите. Внатрешните ревизори можат да помогнат во идентификувањето на ризиците кај најважните деловни активности и во одредувањето на приоритетноста на функциите при опоравувањето од катастрофи.

Оценување

7. Внатрешните ревизори можат да дадат свој придонес како објективни учесници кога вршат преглед на дизајнот, комплетноста и севкупната соодветност на предложените планови за континуитет на деловните активности и опоравување од катастрофи. Ревизорот може да го испита планот за да утврди дали тој вистински ги одразува деловните активности опфатени и оценети со процесот на проценка на ризикот и дали содржи доволен број на преокупации и прописи од аспект на внатрешната контрола. Темелното познавање на внатрешниот ревизор на деловните активности и апликации на организацијата и овозможува да помогне во фазата на подготовка на планот за континуитет на деловните активности преку оценување на организацијата, сеопфатноста и препорачаните мерки за управување со ризик и одржување на ефективни контроли за време на периодот на опоравување.

Периодични ангажмани за уверување

8. Внатрешните ревизори треба да вршат периодични ревизии на плановите за континуитет на деловните активности и опоравување

од катастрофи. Целта на ревизијата е да потврди дека плановите се соодветно креирани за да осигураат навремено реактивирање на активностите и процесите по надминувањето на неповолните околности, како и дека го одразуваат постојното деловно опкружување.

9. Плановите за континуитет на деловните активности и опоравување од катастрофи можат многу бргу да застарат. Справувањето со и реагирањето на настанатите промени претставува неизбежен дел од обврските на раководството. Менувањето на членовите на раководството и извршителите, промените на системските конфигурации, мрежата (интерфејсот) и софтверот можат да влијаат во голема мера на овие планови. Активноста на внатрешната ревизија треба го испита планот за опоравување од катастрофи за да одреди дали е (а) структуриран така што ќе може да ги опфати поважните промени кои може да настанат со текот на време и (б) дали ревидираниот план ќе биде доставен до соодветните лица во рамките на организацијата и надвор од неа.
10. Во текот на ревизијата, внатрешните ревизори треба да разгледаат:
 - Дали сите планови се ажурирани? Дали постојат процедури за ажурирање на плановите?
 - Дали во плановите се опфатени сите битни деловни функции и системи? Ако тоа не е случај, тогаш дали се документираны причините за нивното изоставување?
 - Дали плановите се базирани врз ризиците и потенцијалните последици од нарушувањето на деловните активности?
 - Дали плановите се целосно документираны и дали се во согласност со организационите политики и процедури? Дали се распределени функционалните одговорности?
 - Дали е организацијата способна и подготвена да ги спроведе плановите?
 - Дали се плановите тестирани и ревидирани во согласност со резултатите?
 - Дали плановите се архивирани, односно чуваат на соодветен и безбеден начин? Дали раководството ги знае локацијата и пристапот до плановите?
 - Дали вработените ги знаат локациите на алтернативните објекти (резервните локации)?
 - Дали според плановите е потребна координација со локалните спасувачки служби?

Улогата на внатрешниот ревизор по настаната катастрофа

11. Внатрешните ревизори имаат многу важна улога веднаш по настанувањето на катастрофата. Организацијата станува поранлива по доживеаната катастрофа од која се обидува да се опорави. За време на периодот на опоравување, внатрешните

ревизори треба да ја следат ефективноста на опоравувањето и контролата на деловните активности. Активноста на внатрешната ревизија треба да ги идентификува областите каде што е неопходно подобрување на внатрешните контроли и корективните мерки, како и да дадат препораки за подобрување на планот на субјектот за континуитет на деловните активности. Внатрешната ревизија исто така може да даде поддршка во текот на извршувањето на активностите за опоравување.

12. По катастрофата, обично во рок од неколку месеци, внатрешните ревизори можат да помогнат во идентификување на научените поуки од катастрофата и активностите за опоравување. Овие согледувања и препораки можат да ги унапредат активностите за обнова на ресурсите и осовременување на следната верзија на планот за континуитет на деловните активности.
13. На крајот кога ќе се земе се во предвид, највисокото раководство е она кое ќе го одреди степенот на инволвираност на внатрешниот ревизор во процесите на одржување на континуитет на деловните активности и опоравување од катастрофи, при што треба да ги ќе ги земат во предвид неговите знаења, вештини, независност и објективност.

Практичен совет за стандардот 2120.A1-1: Оценка и известување за контролните процеси

Толкување на Стандардот 2120.A1 од Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија

Толкуван Стандард 2120.A1

Врз основа на резултатите од проценката на ризикот, активноста на внатрешна ревизија треба да ја процени адекватноста и ефективноста на контролите кои ги опфаќаат раководните, оперативните и информатичките системи на организацијата. Ова треба да вклучува:

- веродостојност и интегритет на финансиските и оперативните информации;
- ефективност и ефикасност во работењето;
- заштита на средствата;
- усогласеност со законите, регулативите и договорите.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги земат во предвид следните насоки при проценување на ефективноста на системот на контроли на организацијата и при презентирање на своето мислење пред вишото раководство и одборот на директори. Ревизорската работа која се изведува во текот на целата година треба да се собере доволно информации за да може да го процени контролниот систем и да издаде мислење.*

1. Една од задачите на одборот на директори е да воспостави и одржува процесот на раководење на организацијата и да добие уверување за ефективноста на процесите за управување со ризик и контрола. Улогата на вишото раководство е да врши надзор врз воспоставувањето, примената и проценката на системот за управување со ризик и контрола. Целта на овој повеќекратен систем на контролни процеси е да се даде поддршка на луѓето во организацијата во управувањето со ризиците и постигнувањето на утврдените и презентирани цели на претпријатието. Поконкретно, од овие контролни процеси се очекува да осигурат, покрај други нешта, дека постојат следниве услови:
 - финансиските и оперативните информации се веродостојни и имаат интегритет;
 - работата се извршува на ефикасен начин и се постигнуваат ефективни резултати;
 - средствата се заштитени;
 - постапките и одлуките на организацијата се во согласност со законите, прописите и договорите.
2. Помеѓу одговорностите на раководителите на организацијата е и проценката на контролните процеси во областите за кои се

надлежни. Внатрешните и надворешните ревизори обезбедуваат различни степени на уверување за ефективност на процесите за управување со ризик и контрола за одредени активности и функции на организацијата.

3. Вишото раководство и одборот во нормални околности очекуваат главниот извршен ревизор (ГИР) да изврши во текот на годината доволна ревизорска работа и да собере други расположиви информации што ќе му овозможат да даде свое мислење за соодветноста и ефективност на процесите за управување со ризиците и контрола. ГИР треба да им го соопшти своето севкупно мислење за процесот за управување со ризик и за системот на контроли на организацијата на вишото раководство и на ревизорскиот комитет. Се поголем број на организации го вклучуваат извештајот на раководството за процесот за управување со ризик и системот на внатрешни контроли во нивните годишни или периодични извештаи кои ги доставуваат до надворешните засегнати страни.
4. Обично, ГИР треба да изработи предлог ревизорски план за годината што следи кој ќе осигура дека ќе се собере доволно доказен материјал за оценување на ефективност на процесите за управување со ризик и контрола. Планот треба да предвиди ревизорски ангажмани или други постапки со цел да се соберат соодветни информации за сите поголеми оперативни единици и деловни функции. Тој исто така треба да предвиди и прегледување на поважните процеси за управување со ризик кои функционираат во склоп на организацијата и избор на клучни ризици идентификувани во рамките на тие процеси. Ревизорскиот план исто така треба да посвети посебно внимание на активностите кои се очекува да бидат најмногу погодени од неодамнешни или очекувани промени. Овие промени на околностите може да бидат предизвикани од пазарните или инвестициските состојби, набавки и продажби на деловни единици, како и нивно реструктурирање или пак нови деловни потфати. Предложениот план треба да биде флексибилен за да овозможи модификации во текот на годината како резултат на промените на раководните стратегии, надворешните околности, позначајните ризични области или сменети очекувања во поглед на постигнување на целите на организацијата.
5. При утврдувањето на предлог ревизорскиот план, ГИР треба да ја земе во предвид и релевантната работа која треба да ја извршуваат другите лица. За да се минимизира дуплирањето и неефикасноста, работата која се планира или која неодамна била завршена од страна на раководството во рамките на проценката на процесите за управување со ризик, контролите и процесот за подобрување на квалитетот, како и работата која испланирале да ја извршат надворешните ревизори треба да се земе во предвид при одлучувањето за очекуваниот опфат на ревизорскиот план за годината што следува.

6. Конечно, ГИР треба да го оцени опфатот на предлог планот од два аспекта: соодветност за сите субјекти на организацијата и опфаќање на најразлични видови на трансакции и деловни процеси. Ако опфатот на предложениот ревизорски план не е доволен да се овозможи давање на мислење за сигурност на процесите за управување со ризик и системот на контроли, ГИР треба да ги информира вишото раководство и одборот за очекуваните недостатоци, причините за нивната појава и веројатните последици.
7. Предизвикот за внатрешната ревизија е да ја оцени ефективната на системот за управување со ризик и контроли на организацијата врз основа на собирање на повеќе поединечни проценки. Овие проценки во голема мера се произлезени од ангажманите на внатрешната ревизија, самооценувањата на раководството и работата на надворешните ревизори. Во текот на ангажманите, внатрешните ревизори треба навремено да ги доставуваат наодите до соодветните нивоа на раководството со цел да може да се преземат навремени мерки за да се корегираат или намалат последиците од откриените недоследности или слабости кај контролите.
8. Трите клучни аспекти неопходни за проценка на севкупната ефективност на процесите за управување со ризик и контролите на организацијата се:
 - Дали значајни неусогласености или слабости се откриени како резултат од извршената ревизорска работа и други собрани информации во текот на проценката?
 - Ако одговорот е да, дали по нивното откривање биле извршени корекции или подобрувања?
 - Дали откритијата и последиците од истите водат до заклучок дека постои раширена состојба од која произлегува неприфатливо ниво на деловен ризик?

Привременото постоење на значајна неусогласеност или слабост во управувањето со ризикот и контролата не мора неопходно да води кон носење на заклучок дека таа е раширена и дека претставува неприфатлив резидуален ризик. Редоследот на откритијата, степенот на нарушувањето и нивото на последиците и на изложеноста се фактори кои треба да се земат во предвид при одредувањето дали е загрозувана ефективната на целиот систем на контроли и дали постојат неприфатливи ризици.

9. Извештајот на ГИР за состојбата на процесите за управување со ризик и контрола треба да биде презентираан, вообичаено еднаш годишно, пред вишото раководство и одборот. Извештајот треба да ја нагласи клучната улога која ја имаат процесите за управување со ризик и контрола во исполнувањето на целите на организацијата и треба да упатува на поважните активности извршени од страна на внатрешната ревизија и на други важни извори на информации кои биле користени при формирањето на севкупното мислење за уверувањето. Делот на извештајот

посветен на искажаното мислење обично е формулиран во форма на негативно уверување; т.е. спроведената ревизорска работа извршена во дадениот период и другите информации кои беа собрани не укажаа на никакви позначајни слабости во процесите за управување со ризик и контрола кои би биле пошироко присутни. Ако недостатоците или слабостите на управувањето со ризик и контролата се значајни и широко распространети, делот од извештајот посветен на уверувањето може да биде мислење со резерва или негативно мислење, во зависност од предвиденото зголемување на нивото на резидуален ризик и неговото влијание врз целите на организацијата.

10. Целната група за која е наменет годишниот извештај се членовите на вишото раководство и одборот. Бидејќи овие читатели имаат поинакви сфаќања за ревизијата и работењето, годишниот извештај на ГИР треба да биде јасен, концизен и информативен. Тој треба да биде составен и уреден на начин кој ќе биде разбирлив за нив и ќе ги исполни нивните потреби за информации. Неговата вредност за овие читатели може да се зголеми со тоа што ќе се фокусира на главните области на ризик и ќе содржи поважни препораки за подобрувања и информации за актуелните прашања и трендови кај контролите, како што е загрозеноста на технолошката и информатичката безбедноста, структурата на неусогласеностите или слабостите на контролата во сите деловни единици, како и за можните потешкотии во поглед на усогласувањето со законите или регулативите.
11. Има изобилство на докази за постоењето на „јаз помеѓу очекувањата“ кој ја опкружува работата на внатрешната ревизија при оценувањето и давањето на уверување за состојбата на процесите за управување со ризик и контрола. Таков јаз постои помеѓу вообичаено големите очекувања на раководството и на одборот за вредноста на услугите на внатрешната ревизија и поскупоцените очекувања на внатрешниот ревизор кои произлегуваат од неговите познавања за практичната ограниченост на опфатот на ревизијата и од неговите лична недоверба дека може да собере доволно докази за да може да даде одржана и објективна оценка. ГИР треба да биде свесен и за можниот јаз помеѓу тоа што го претпоставува читателот и тоа што навистина се случило во текот на годината. Тој или таа треба да го употреби извештајот како уште еден начин за да им се обрати на различни ментални склопови и да предложи мерки за подобрување на капацитетите на функцијата или за намалување на ограничувањата на пристапот и ефективноста на ревизијата.

Практичен совет за стандардот 2120.A1-4: Ревизија на процесот на финансиско известување

Толкување на Стандардот 2120.A1 од

Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија

Толкуван Стандард

2120.A1

Врз основа на резултатите од проценката на ризикот, активноста на внатрешна ревизија треба да ја процени соодветноста и ефективноста на контролите кои ги опфаќаат раководните, оперативните и информатичките системи на организацијата. Ова треба да вклучува:

- веродостојност и интегритет на финансиските и оперативните информации;
- ефективност и ефикасност во работењето;
- заштита на средствата;
- усогласеност со законите, регулативите и договорите.

Цел на Практичниот совет: Во овој Практичен совет е опфатена улогата и одговорностите на внатрешната ревизија во поглед на процесот на финансиско известување на организацијата. Вишото раководство, надворешните ревизори и внатрешните ревизори ги имаат следните улоги:

- извршното раководство е сопственик на контролната средина и на финансиските информации, вклучувајќи ги и образложенијата приложени кон финансиските извештаи и придружните информации содржани во финансискиот извештај;
- надворешниот ревизор го уверува корисникот на финансискиот извештај дека информациите во извештајот објективно ја претставуваат финансиската состојба и резултати од работата на организацијата во согласност со општо прифатените сметководствени принципи;
- внатрешниот ревизор спроведува постапки за да обезбеди одредено ниво на уверување за вишото раководство и ревизорскиот или друг комитет на раководниот одбор дека воспоставените контроли за процесите кои се користат за подготовката на финансискиот извештај се ефективни.

Практичниот совет за стандардот 2060-2 „Поврзаноста со ревизорскиот комитет“ се однесува на односите на внатрешните ревизори со ревизорскиот комитет. Практичниот совет за стандардот 2120.A1.1 „Проценка и известување за контролните процеси“ се осврнува на доказите кои се потребни за проценување на системот на внатрешна контрола и за формирање на мислење. Практичниот совет за стандардот 2120.A1-3 „Улогата на внатрешната ревизија во кварталното финансиско известување, обелоденувања и сертифицирања на раководството“ дава насоки за барањата содржани во Американскиот Закон на Сарбанес-Оксли и сродните правила на Комисијата за хартии од вредност и берзи на САД. Овој Практичен совет се фокусира на односите на внатрешниот ревизор со вишото раководство и со надворешниот ревизор во врска со процесот на финансиско известување.

1. Објавените извештаи за пропустите во корпоративното раководење во САД и други земји укажуваат на потребата за промени со цел да се постигне поголема одговорност за и транспарентност во работата на сите организации – профитни, непрофитни и државни. Вишото раководство, одборот на директори, внатрешните ревизори и надворешните ревизори се темелите врз кои се гради ефективното раководење на организацијата. Активноста на внатрешната ревизија има клучна улога во поддршката на доброто раководење на организацијата; таа е во уникатна положба да помогне во подобрувањето на работата на организацијата преку оценување и подобрување на ефективноста на процесите на управување со ризик, контрола и раководење. Најновите иницијативи ставаат акцент на потребата за вишото раководство да сноси поголема одговорност за информациите содржани во финансиските извештаи на организацијата. Вишите раководства и ревизорските комитети на многу организации бараат од активноста на внатрешната ревизија да извршува дополнителни услуги со цел подобрување на процесите на раководење и финансиско известување. Овие барања вклучуваат оценка на внатрешните контроли во однос на финансиското работење на организацијата, на веродостојната и на интегритетот на финансиските извештаи.

Известување за внатрешната контрола

2. Целите на ревизорскиот или друг комитет на одборот на организацијата и активноста на внатрешната ревизија се поклопуваат. Главната улога на главниот извршен ревизор (ГИР) е да се погрижи ревизорскиот комитет да ги добие услугите за поддршка и уверување кои му се потребни и кои ги бара. Една од примарните цели на ревизорскиот комитет е да врши надзор на процесите на финансиско известување на организацијата за да се осигура нивната веродостојност и непристрасност. Комитетот и вишото раководство бараат од активноста на внатрешната ревизија да врши соодветна ревизорска работа и да собира други расположиви информации во текот на годината со цел да даде свое мислење за соодветноста и ефективноста на процесите на внатрешна контрола. ГИР во нормални околности навремено ја доставува севкупната оценка до комитетот. Комитетот потоа го оценува опфатот и соодветноста на извештајот на ГИР, при што може да ги инкорпорира неговите заклучоци во извештајот на комитетот наменет за раководниот одбор.
3. Работните планови и конкретните ревизорски ангажмани на внатрешната ревизија започнуваат со внимателна идентификација на изложеноста на ризиците со кои се соочува организацијата, при што работниот план на внатрешната ревизија се засновува врз ризиците и проценката на процесите за управување со ризик и контрола кои ги воспоставува раководството за намалување на

тие ризици. Некои од настаните и трансакциите опфатени при идентификацијата на ризиците се:

- нови деловни активности – вклучувајќи ги спојувањата и купувањата на нови деловни активности;
- нови производи и системи;
- заеднички вложувања и партнерства;
- реструктурирање;
- проценки, буџети и предвидувања на раководството;
- прашања поврзани со околината;
- усогласеност со прописите.

Рамката за внатрешната контрола

4. Проценката на системот за внатрешна контрола на една организација треба да применува широка дефиниција на контролата. IIA верува дека најефективното упатство за внатрешна контрола во овој момент е извештајот *Внатрешна контрола – Интегрирана рамка*, објавен во 1992 и 1994 година од Committee of Sponsoring Organizations (COSO) of the Treadway Commission. Иако примената на COSO моделот е широко прифатена, може да биде соодветно да се применат и некои други признаени и веродостојни модели. Понекогаш, регулаторните или законските барања ја одредуваат употребата на одреден контролен модел или дизајн за организациите или дејностите во една држава.
5. Некои од заклучоците во извештајот *Внатрешна контрола – Интегрирана рамка* се релевантни за дискусијата на оваа тема.
 - внатрешната контрола е широко дефинирана; таа не е ограничена на сметководствени контроли и не е тесно ограничена на финансиското известување;
 - и покрај тоа што сметководството и финансиските извештаи се важни прашања, постојат и други важни аспекти на работата, како што се заштита на ресурсите, оперативната ефикасност и ефективност, како и усогласеност со правилата, прописите и политиките на организацијата. Овие фактори исто така имаат влијание врз финансиското известување;
 - внатрешната контрола претставува одговорност на раководството и за таа да биде ефективна потребно е учество на сите лица во рамките на организацијата;
 - контролната рамка е поврзана со деловните цели и треба да е доволно флексибилна за да може да се прилагодува;

Известување за ефективноста на внатрешната контрола

6. ГИР треба да му ја поднесе на ревизорскиот комитет оценката на внатрешната ревизија за ефективноста на контролниот систем на организацијата, вклучувајќи и мислење за соодветноста на контролниот модел или дизајн. Управниот одбор мора да има

доверба во раководството дека ќе воспостави соодветен и ефективен систем на контрола. Таа доверба ќе се засили со воведување на независен надзор. Одборот или неговиот ревизорски (или друг надлежен) комитет треба да ги постават следните прашања, при што може да се очекува од ГИР да помогне во давањето на одговори на нив.

(а) Дали постои силна етичка средина и култура?

- Дали членовите на одборот и на вишото раководство поставуваат примери за висок интегритет?
- Дали поставените цели за продуктивност и стимулирање се реалистични и дали создаваат преголем притисок за постигнување на краткорочни резултати?
- Дали кодексот на однесување на организацијата е поткрепен со обука и комуникацијата помеѓу врвот и оперативните нивоа на организацијата? Дали неговите пораки се пренесуваат до вработените на теренот?
- Дали се отворени каналите за комуникација во организацијата? Дали сите нивоа на раководство ги добиваат информациите кои им се потребни?
- Дали постои нула толеранција во однос на лажното финансиско известување на било кое ниво?

(б) Како организацијата ги идентификува и управува со ризиците?

- Дали е воспоставен процес на управување со ризикот и дали е ефективен?
- Дали се управува со ризикот во рамките на целата организација?
- Дали искрено се дискутира за поголемите ризици со одборот?

(в) Дали системот на контрола е ефективен?

- Дали контролите на процесот на финансиско известување на организацијата се сеопфатни, вклучувајќи ја и подготовката на финансиските извештаи, образложенијата кон нив и другите задолжителни и дискрециони објави кои претставуваат интегрален дел од финансиските извештаи?
- Дали вишото и нижото раководство покажуваат со нивното однесување дека ја прифатиле одговорноста за контролите?
- Дали има се почеста појава на „изненадување“ на ниво на вишото раководство, одборот или јавноста од финансиските резултати содржани во извештаите или во придружните финансиски објави?
- Дали постои добра комуникација и известување во рамките на целата организација?
- Дали за контролите се смета дека помагаат во постигнувањето на целите или се сметаат како „неопходно зло“?

- Дали навремено се ангажираат квалификувани лица и дали тие добиваат соодветна обука?
- Дали проблематичните области се решаваат брзо и целосно?

(г) Дали има воспоставено зајакнат мониторинг?

- Дали одборот е независен од раководството, ослободен од конфликт на интереси, добро информиран и заинтересиран?
- Дали внатрешната ревизија ја има поддршката на вишото раководство и ревизорскиот комитет?
- Дали внатрешните и надворешните ревизори имаат и користат отворени канали на комуникација и приватен пристап до сите членови на вишото раководство и ревизорскиот комитет?
- Дали линиското (нижо) раководство врши мониторинг над контролниот процес?
- Дали постои програма за мониторинг на процесите кои се спроведуваат од ангажирани надворешни субјекти?

7. Внатрешните контроли не можат да осигураат успех. Лоши одлуки, слаби раководители или влијанија од надворешната средина можат да ја понишат работата на контролите. Исто така, нечесното раководство може да ги одбие контролите и да ги игнорира или задуши известувањата од подредените. Активен и независен раководен одбор, кој е придружен со отворена и искрена комуникација со сите компоненти на раководството и е поддржан од способни финансиски, правни функции и функција на внатрешна ревизија, е способен да ги идентификува проблемите и да врши ефективен надзор.

Улоги на внатрешниот ревизор

8. ГИР треба да изврши преглед на проценката на ризикот и ревизорските планови за тековната година, ако не биле доделени соодветни ресурси за да им се помогне на вишото раководство, ревизорскиот комитет и надворешниот ревизор во извршувањето на нивните одговорности во структурата на финансиското известување за наредната година. Процесот на финансиско известување ги вклучува и чекорите за создавање на информации и подготовка на финансиските извештаи, образложенијата кон нив и другите придружни објави во финансиските извештаи на организацијата.
9. ГИР треба да ги распредели ресурсите на внатрешната ревизија на процесите на финансиско известување, раководење и контрола во согласност со проценката на ризикот на организацијата. ГИР треба да спроведе постапки кои ќе дадат одредено ниво на уверување на вишото раководство и на ревизорскиот комитет дека контролите кои ги опкружуваат процесите со помош на кои се подготвуваат финансиските извештаи се соодветно креирани и

ефективно спроведени. Контролите треба да се соодветни за да осигураат спречување и откривање на поголеми грешки, неправилности, неточни претпоставки и проценки, како и други настани кои можат да придонесат за неточни или лажни финансиски извештаи, поврзани белешки или други објави.

10. Подолу се дадени некои аспекти кои ГИР може да ги земе во предвид во врска со неговата поддршка на процесот на раководење на организацијата и надзорните одговорности на раководниот одбор и неговиот ревизорски комитет (или друг надлежен комитет) за осигурување на веродостојноста и интегритетот на финансиските извештаи.

(а) Финансиско известување:

- давање на информации кои се релевантни за назначувањето на независни сметководители;
- координирање на ревизорските планови, опфат и распоред со надворешните ревизори;
- споделување на резултатите од ревизијата со надворешните ревизори;
- комуницирање со надворешните ревизори и ревизорскиот комитет за поважните согледувања во врска со сметководствените политики и одлуките кои се однесуваат на политиките (вклучувајќи сметководствени одлуки за дискрециони ставки и трансакции кои не се евидентираат во билансот на состојба), одредени компоненти на процесот за финансиско известување, како и невообичаени или комплексни финансиски трансакции и настани (на пр., трансакции со поврзани субјекти, спојувања и купувања на деловни активности, заеднички вложувања и партнерски трансакции);
- учествување во процесот на прегледување на финансиските извештаи и објави заедно со ревизорскиот комитет, надворешните ревизори и вишото раководство; оценување на квалитетот на финансиските извештаи, вклучувајќи ги и тие доставени до регулаторните агенции;
- оценување на соодветноста и ефективноста на внатрешните контроли на организацијата, особено контролите кои се однесуваат на процесот на финансиско известување; во рамките на оваа проценка треба да се разгледа подложноста на организацијата на измами и на ефективноста на програмите и контролите за намалување или отстранување на тие изложености;
- мониторинг на усогласеноста на работата на раководството со кодексот на однесување на организацијата и грижата за почитување на етичките политики и другите постапки со кои се промовира етичко однесување; значаен фактор при воспоставувањето на ефективна етичка култура во организацијата е кога членовите на вишото раководство даваат пример за добро етичко однесување и овозможуваат

отворена и искрена комуникација со вработените, одборот и надворешните релевантни субјекти.

(б) Корпоративно раководење:

- преглед на корпоративните политики кои се однесуваат на усогласеноста со законите и прописите, етиката, конфликтите на интерес, како и навременото и темелно испитување на обвинувањата за неправилно однесување и измама;
- прегледување на идните судски спорови или регулаторни постапки кои ќе влијаат врз ризикот и управувањето на организацијата;
- давање на информации за конфликти на интереси, неправилно однесување, измама од страна на вработените, како и за други исходи од спроведувањето на етичките постапки и механизми за известување на организацијата.

(в) Корпоративна контрола:

- прегледување на веродостојноста и интегритетот на оперативните и финансиските информации на организацијата, собрани и известени од страна на организацијата;
- анализирање на контролите на битните сметководствени политики и споредување на истите со посакуваните практики (на пр. трансакциите во кои се јавува прашање за книжење на приходите или пак проверка на усогласеноста на сметководствениот третман на трансакциите кои не се книжат во билансот на состојба во согласност со соодветните општо прифатени сметководствени стандарди);
- оценување на разумноста на оценките и претпоставките кои се користат при подготовката на оперативните и финансиските извештаи;
- осигурување дека оценките и претпоставките вклучени во објавите или коментарите се во согласност со релевантните организациони информации и практики, како и со слични нешта за кои известуваат други компании, ако е тоа во согласност со околностите;
- оценување на процесот на подготовка, проверка, одобрување и објавување на записите во белешките;
- оценување на соодветноста на контролите во сметководствената функција.

**Практичен совет за стандардот 2120.A4-1:
Контролни критериуми**

**Толкување на Стандардот 2120.A4 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

2120.A4 –Потребни се соодветни критериуми за оценување на контролите. Внатрешните ревизори треба да утврдат до кој степен раководството има воспоставено соодветни критериуми за да определат дали се постигнати или не општите и конкретните цели. Доколку се соодветни, внатрешните ревизори треба да ги користат таквите критериуми при нивната оценка. Доколку се несоодветни, тогаш внатрешните ревизори треба да работат заедно со раководството при изготвување на соодветни критериуми за оценка.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при оценување на контролните критериуми. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можби се потребни при ваквата оценка, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Пред да може да се оценат контролите, раководството треба да го одреди нивото на ризик кое сака да го преземе во областа која е предмет на проверка. Внатрешните ревизори треба да идентификуваат колкаво е тоа ниво на ризик. Тоа треба да се направи од аспект на намалување на потенцијалните влијанија кои клучните закани можат да ги имаат во однос на исполнувањето на главните цели во областа која е предмет на проверка.
2. Во случај раководството да ги нема идентификувано клучните ризици и нивото на ризик кое сакаат да го преземат, внатрешните ревизори можат да им помогнат преку организирање на работилници за идентификување на ризици или други техники кои ги користи организацијата.
3. Штом ќе се одреди нивото на ризик, тогаш може да се изврши оценка на тековните контроли за да се утврди колку се очекува да бидат тие успешни во намалување на ризиците до посакуваното ниво.

**Практичен совет за стандардот 2130-1:
Улогата на
внатрешната ревизија и внатрешните ревизори во
етичката култура на организацијата**

**Толкување на *Стандардот 2130* од
*Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија***

**Толкуван Стандард
2130 – Раководење**

Активноста на внатрешната ревизија треба да даде проценка и соодветни препораки за подобрување на процесот на раководење исполнувајќи ги следните цели:

- промовирање на соодветна етика и вредности во рамките на организацијата;
- осигурување на ефективно раководење со работата и одговорност во организацијата;
- ефективно известување за информациите за ризикот и контролата до соодветните области во организацијата;
- ефективно координирање на активностите и пренесување на информациите помеѓу одборот, надворешните и внатрешните ревизори, како и раководството.

Толкуван Стандард

2130.A1 – Активноста на внатрешната ревизија треба да ги оцени дизајнот, примената и ефективноста на целите, програмите и активностите на организацијата поврзани со етиката.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да го имаат во предвид следното при одредувањето на својата улога во етичката култура на организацијата. Оваа улога може да се разликува во зависност од постоењето или непостоењето, како и од нивото на развојот на етичката култура на организацијата. Ова упатство нема за намера да ги претстави сите процедури кои можеби се потребни за извршување на сеопфатен ангажман за уверување или консултантски ангажман кој ќе се однесува на етичката култура на организацијата.*

1. Во овој Практичен совет се истакнува важноста на организационата култура во градењето на етичка клима во претпријатието и се даваат предлози за улогата која може да ја имаат внатрешните ревизори во унапредувањето на етичката клима. Конкретно, во Практичниот совет:

- се дава опис на природата на процесот на раководење;
- истиот се поврзува со етичката култура на организацијата;

- се тврди дека сите лица поврзани со организацијата, а особено внатрешните ревизори, треба да се залагаат и да ја промовираат етиката;
- се наведуваат карактеристиките на напредната етичка култура.

Култура на раководење и организација

2. Една организација користи различни правни форми, структури, стратегии и процедури за да се осигура дека:

- (а) работи во согласност со законските и регулаторните општествени правила;
- (б) ги задоволува општо прифатените деловни норми, етички концепти и социјални очекувања на општеството;
- (в) дава севкупна полза на општеството и им служи на долгорочните и краткорочните интереси на поединечните поврзани страни; и
- (г) ги известува целосно и вистинито своите сопственици, регулатори, други засегнати страни и пошироката јавност со цел да ја осигура одговорноста за своите одлуки, постапки, однесување и работење.

Начинот на кој организацијата решава да ја извршува својата работа со цел да ги исполни горенаведените четири одговорности вообичаено се нарекува процес на раководење со организацијата. Раководното тело на организацијата (како што се одборот на директори, на доверители или управниот одбор) и нејзиното вишо раководство се одговорни за ефективноста на процесот на раководење.

3. Раководните практики на организацијата одразуваат единствена и постојано променлива култура која влијае врз улогите, го одредува однесувањето, поставува цели и стратегии, ја мери успешноста и ги дефинира критериумите за одговорност. Оваа култура влијае врз вредностите, улогите и однесувањето кои ќе бидат утврдени и толерирани од страна на организацијата и одредува колку ќе биде чувствителна – внимателна или рамнодушна – организацијата во исполнувањето на своите одговорности кон општеството. Оттаму, колку ќе биде ефективен севкупниот процес на раководење на организацијата во извршувањето на својата очекувана функција во голема мера ќе зависи од културата во организацијата.

Заедничка одговорност за етиката култура на организацијата

4. Сите лица поврзани со организацијата споделуваат дел од одговорноста за состојбата на етиката култура. Заради сложеноста и распределеноста на процесите за донесување на одлуки во повеќето организации, секој поединец треба да се поттикне да се залага за етичко однесување, без разлика дали таа улога службено му е доделена или само неформално пренесена. Кодексите на однесување и документите во кои се искажуваат визијата и политиката на организацијата се важни искази за

вредностите и целите на организацијата, однесувањето кое се очекува од нејзините вработени и стратегиите за одржување на таа култура која се надоврзува на нејзините законски, етички и општествени одговорности. Се поголем број на организации назначуваат надлежно лице за етички прашања кое игра улога на советник на извршните раководители, менаџерите, како и на другите вработени, при што се залага организацијата „да работи на правилен начин“.

Активноста на внатрешната ревизија како промотор на етичкото однесување

5. Внатрешните ревизори и активноста на внатрешната ревизија треба да завземат активна улога во поддршката на етичката култура на организацијата. Тие поседуваат висок степен на доверба и интегритет во рамките на организацијата, како и вештини за да бидат ефикасни залагачи за етичкото однесување. Тие ја имаат компетентноста и способноста да апелираат до водачите, раководителите и другите вработени во организацијата да работат во согласност со законските, етичките и општествените одговорности на организацијата.
6. Активноста на внатрешната ревизија може да извршува повеќе улоги во својата функција како залагач за етичкото однесување. Тие може да ја имаат улогата на главен службеник за етичко однесување (народен правобранител, службеник за усогласеност, советник на раководството за етика или стручњак за етика), член на интерен совет за етика или оценувач на етичката клима во организацијата. Во одредени околности, улогата на надлежно лице за етичко однесување може да дојде во судир со карактеристиката на независноста на активноста на внатрешната ревизија.

Проценка на етичката клима во организацијата

7. Во најмала мера, активноста на внатрешната ревизија треба периодично да ја проценува состојбата на етичката клима во организацијата и ефективноста на нејзините стратегии, тактики, комуникации и други процеси во постигнувањето на посакуваното ниво на законска и етичка усогласеност. Внатрешните ревизори треба да ја проценат ефективноста на следните карактеристики на една напредната и максимално ефикасна етичка култура:
 - (а) формален Кодекс на однесување, кој е јасен и разбирлив, како и слични документи, политики (вклучувајќи процедури за справување со измами и корупција), и други форми на изразување на заложба;
 - (б) чести комуникации и демонстрирања на очекуваните етички ставови и однесувања од страна на влијателните водачи на организацијата;

- (в) експлицитни стратегии за поддршка и унапредување на етичката култура со редовни програми за ажурирање и обновување на залошбата на организацијата за одржување на етичката култура;
- (г) повеќе лесно достапни начини за луѓето да можат да известат на доверлив начин за наводни нарушувања на Кодексот, политиките и други форми на неправилно однесување;
- (д) редовни изјави на вработените, добавувачите и клиентите дека се свесни за барањата за етичко однесување при извршувањето на работата на организацијата;
- (ф) јасна распределба на должностите за да се осигура дека етичките последици се проценети, доверливи советодавни услуги се обезбедени, обвинувањата за неправилно однесување се испитуваат и за наодите од случаите соодветно се известува.
- (е) лесен пристап до можностите за едукација со што ќе им се овозможи на сите вработени да бидат залагачи за етичкото однесување;
- (ж) позитивни кадровски практики кои ќе ги поттикнат сите вработени да придонесат кон етичката клима во организацијата;
- (з) редовни анкети за вработените, добавувачите и клиентите за да се утврди состојбата на етичката клима во организацијата;
- (с) редовни проверки на формалните и неформалните процеси во организацијата кои можат потенцијално да доведат до притисоци и предрасуди кои би ја нарушиле етичката култура;
- (и) редовни проверки на препораките и искуството како дел од процедурите за вработување, вклучувајќи проверки на интегритетот, тестови за користење на наркотици и други слични мерки.

Практичен совет за стандардот 2200-1: Планирање на ангажманот

Толкување на *Стандардот 2200* од *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија*

Толкуван Стандард

2200 – Планирање на ангажман

Внатрешните ревизори треба да подготват и евидентираат план за секој поединечен ангажман, во кој ќе бидат вклучени опфатот, целите, временската рамка и распределбата на ресурсите.

Толкуван Стандард

2210 – Аспекти на планирањето

При планирањето на ангажманите, внатрешните ревизори треба да го земат во предвид следното:

- целите на активната која се прегледува и средствата со кои активната ја контролира својата работа и постигнувањето на целите;
- значајните ризици на активната, нејзините цели, ресурси и работењето, како и средствата со кои потенцијалното влијание и/или веројатноста за појава на ризик се одржуваат на прифатливо ниво;
- соодветноста и ефективноста на системите за управување со ризикот и контролите во споредба со соодветната контролна рамка или модел;
- можностите за значителни подобрувања на системите за управување со ризикот и контрола на активната.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при планирање на ангажманите. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се неопходни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Внатрешниот ревизор е одговорен за планирање и спроведување на доделениот ангажман кој е подложен на проверка и одобрение од надзорно лице. Програмата на ангажманот би требало да:
 - ги документа постапките на внатрешниот ревизор за собирање, анализа, толкување и документање на информации за време на ангажманот;
 - ги наведе целите на ангажманот;
 - го утврди обемот и степенот на испитувањето потребно за постигнување на целите на ангажманот во секоја фаза од ангажманот;
 - ги идентификува техничките аспекти, целите на постапките, ризиците, процесите и трансакциите на активната кои треба да се испитаат;
 - ја одреди природата и размерот на испитувањата кои се потребни;
 - биде подготвена пред започнувањето на работата на ангажманот и да се модификува, ако околностите тоа го налагаат, за време на ангажманот.
2. Главниот извршен ревизор е одговорен да одреди како, кога и кој ќе биде известен за резултатите од ангажманот. Оваа одлука треба да се документа и за неа да се извести раководството, до таа мера до која се смета дека е практично, во текот на фазата на планирање на ангажманот. За следствените промени, кои ќе влијаат врз временската рамка или известувањето за ангажманот, треба исто така да се извести раководството, ако тоа го налагаат околностите.
3. Други барања во врска со ангажманот, како што се периодот опфатен од ангажманот и предвидените рокови за негово завршување, треба исто така да се одредат. Треба исто така да се земе во предвид и форматот на крајното известување за ангажманот, бидејќи со соодветно планирање во ова фаза ќе се олесни подготовката на крајното известување за ангажманот.

4. Треба да се информираат сите членови на раководството кои треба да се запознаени со ангажманот. Треба да се организираат состаноци со раководството кое е одговорно за активноста која се испитува. Треба да се подготви резиме за темите за кои се дискутирало на состанокот и за сите донесени заклучоци, потоа да се достави до соодветните лица и да се зачува во работните белешки на ангажманот. Теми за дискусија можат да бидат:
- планираните цели и опфат на работа на ангажманот;
 - временската рамка на работата на ангажманот;
 - внатрешните ревизори назначени да работат на ангажманот;
 - процесот на известување за време на ангажманот, вклучувајќи ги и методите, временските рамки и одговорните лица;
 - деловната состојба и операциите на активноста која се прегледува, вклучувајќи и неодамнешни промени во раководството или поважните системи;
 - грижите или било кои барања на раководството;
 - прашања од посебен интерес или грижа за внатрешните ревизори;
 - опис на постапките за известување и процесот на последователни активности на внатрешната ревизија.

Практичен совет за стандардот 2210-1: Цели на ангажманот

Толкување на *Стандардот 2210* од *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија*

Толкуван Стандард

2210 – Цели на ангажманот

Активноста на внатрешната ревизија треба да го оцени дизајнот, примената и ефективноста на целите, програмите и активностите на организацијата поврзани со етиката.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при одредувањето на целите на ангажманот. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Планирањето треба да биде документирано. Треба да се утврдат целите и опфатот на работењето. Целите на ангажманот се општи искази подготвени од внатрешните ревизори со кои се дефинира она што треба да се постигне со ангажманот. Процедурите кои се спроведуваат во ангажманот претставуваат средство за постигнување на целите на ангажманот. Целите и процедурите на

ангажманот, земени заедно, го дефинираат обемот на работата на внатрешниот ревизор.

2. Целите и процедурите на ангажманот треба да ги посочат ризиците кои се поврзуваат со активноста која е предмет на ревизија. Терминот ризик подразбира несигурност во некој настан кој може да има влијание врз извршувањето на целите. Ризикот се мери од аспект на последиците и неговата веројатност. Целта на проценката на ризиците во текот на фазата на планирање на ангажманот е да се утврдат областите на активноста кои треба да се испитаат како можни цели на ангажманот.

**Практичен совет за стандардот 2210.A1-1:
Проценка на ризикот
при планирањето на ангажманот**

**Толкување на Стандардот 2210.A1 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

2210.A1 – Внатрешните ревизори треба да извршат прелиминарна проценка на ризиците кои се соодветно за активноста која се прегледува. Целите на ангажманот треба ги одразуваат резултатите од оваа проценка.

Цел на Практичниот совет: Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при планирањето на ангажманот. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни при ваквата проценка, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат. Внатрешните ревизори користат своја проценка за да одлучат кои прашања треба да се земат во предвид со цел да бидат доволно сигурни дека се идентификувани соодветните ризици за односниот ангажман.

1. Внатрешниот ревизор треба да ја земе во предвид проценката на раководството за соодветните ризици за активноста која е предмет на проверка. Внатрешниот ревизор ќе сака да ги земе во предвид:
 - веродостојноста на проценката на ризикот извршена од страна на раководството;
 - мониторинг и известувањето од страна на раководството за прашања поврзани со ризици;
 - извештаите на раководството за настани кои ги надминале договорените граници на толеранција на ризик;
 - дали постојат ризици кои се идентификувани од раководството во други поврзани активности или системи за поддршка во рамките на организацијата, а кои можат да бидат релевантни и за активноста која е предмет на проверка;
 - проценка на контролите од страна на раководството кои се поврзани со ризиците.
2. Треба да се соберат основни информации за активностите кои ќе бидат предмет на проверка. Треба да се изврши проверка на основните информации за да се утврди нивното влијание врз ангажманот. Релевантни информации можат да бидат:
 - општи и конкретни цели;

- политики, планови, процедури, закони, прописи и договори кои можат да имаат значајно влијание врз работењето и извештаите;
 - информации за организацијата, на пр. бројот и имињата на вработените, клучните вработени, опис на работните места и детали за неодамнешни промени во организацијата, вклучувајќи и поголеми промени во системот;
 - информации за буџетот, оперативни резултати и финансиски податоци за активноста која е предмет на проверка;
 - работни белешки од претходни ангажмани;
 - резултати од други ангажмани, вклучувајќи ја и работата на надворешните ревизори, завршена или која е сеуште во тек;
 - досиеа за кореспонденцијата за да се утврди постоењето на потенцијални важни прашања во врска со ангажманите;
 - стручна и реномирана литература која е соодветна за активноста.
3. Ако е тоа е соодветно, треба да се спроведе анкета со цел да се запознаат со активностите, ризиците и контролите, да се идентификуваат областите на кои ќе се фокусира ангажманот, како и да се добијат коментари и предлози од клиентите на ангажманот. Анкетата претставува процес на собирање на информации, без детална верификација, за активноста која се испитува. Нејзините главни цели се да:
- се разбере активноста која е предмет на проверка;
 - се идентификуваат поважни области на кои ќе треба да им се посвети посебно внимание;
 - се соберат информации кои ќе се користат при извршувањето на ангажманот;
 - се утврди дали е неопходна понатамошна ревизија.
4. Анкетата овозможува информиран приод кон планирањето и извршувањето на работата на ангажманот и е ефективна алатка за примена на ресурсите на активноста на внатрешната ревизија каде што тие најэффективно можат да се искористат. Фокусот на анкетата ќе се разликува во зависност од природата на ангажманот. Опфатот на работата и времето потребно за спроведување на анкетата ќе варираат. Придонесувачки фактори се обуката и искуството на внатрешниот ревизор, познавањето на активноста која е предмет на ревизија, видот на ангажманот кој се извршува, како и тоа дали анкетата е дел од задачата која ќе се повторува или дел од последователни активности. Временската рамка исто така ќе зависи од големината и сложеноста на активноста која се испитува, како и од географската распространетост на активноста.
5. Анкетата може да опфати и користење на следните постапки:
- дискусии со клиентот на ангажманот;
 - интервјуирање на лица кои се поврзани со активноста, на пр. корисници на производите на активноста;

- теренски набљудувања;
 - прегледување на извештаите и истражувањата на раководството;
 - аналитички ревизорски процедури;
 - употреба на дијаграми на текови (flowchart);
 - функционални „систематски прегледи“ (тестови на одредени работни активности од почеток до крај);
 - документирање на клучните контролни активности.
6. Внатрешниот ревизор треба да подготви резиме за резултатите од проверките на проценката на ризикот спроведена од раководството, основните информации, како и наодите од извршените прелиминарни истражувања. Резимето треба да ги содржи:
- значајните прашања кои се однесуваат на ангажманот и причините за нивно подетално испитување;
 - значајните информации добиени од сите можни извори;
 - целите на ангажманот, процедурите на ангажманот, како и специјалните приоди како што се компјутерските ревизорски техники;
 - можните битни контролни точки, контролни недостатоци и/или одвишни контроли;
 - прелиминарните проценки за потребното време и ресурси;
 - изменетите рокови за фазите за известување и за завршување на ангажманот;
 - кога е применливо, причините за непродолжување на ангажманот.

Практичен совет за стандардот 2230-1: Распределба на средствата за ангажманот

**Толкување на *Стандардот 2230* од
*Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија***

Толкуван Стандард

2230 – Распределба на ресурсите за ангажманот

Внатрешните ревизори треба да определат соодветни средства за постигнување на целите на ангажманот. Екипирањето со персонал треба да биде базирано на проценката на природата и комплексноста на секој поединечен ангажман, временските ограничувања и расположивите средства.

Цел на Практичниот совет: Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при распределбата на средствата за ангажманот. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се неопходни, туку едноставно

претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.

При определувањето на средствата кои се потребни за извршување на ангажманот, важно е да се направи проценка на следното:

- бројот и нивото на искуство на потребниот персонал за внатрешна ревизија треба да се одреди врз основа на проценката на природата и комплексноста на секој поединечен ангажман, временските ограничувања и расположивите средства;
- знаењето, вештините и другите способности на персоналот на внатрешната ревизија треба да се земат во предвид при изборот на внатрешните ревизори за ангажманот;
- треба да се разгледаат потребите за обука на внатрешните ревизори, бидејќи секој ангажман служи како основа за задоволување на потребите на активноста на внатрешната ревизија;
- треба да се разгледа користењето на надворешни ресурси во случаи каде што се потребни дополнителни знаења, вештини и други способности.

Практичен совет за стандардот 2240-1: Работна програма за ангажманот

**Толкување на Стандардот 2240 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард 2240 – Работна програма за ангажманот

Внатрешните ревизори треба да изработат работни програми со кои ќе ги постигнат целите на ангажманот. Овие работни програми треба да се евидентираат.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при изработката на работните програми за ангажманот. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Процедурите на ангажманот, вклучувајќи ги и применетите техники за тестирање и избирање на примерок, треба да бидат одбрани однапред, каде што е тоа изводливо, како и да бидат проширени или изменети ако тоа го налагаат околностите. Подетални насоки се дадени во Практичниот совет за стандардот 2210.A1-1.
2. Потребно е да врши надзор врз процесот на собирање, анализирање, толкување и документирање на информациите со

цел да се обезбеди разумно уверување дека нема нарушување на објективноста на ревизорот и дека се исполнуваат целите на ангажманот. Подетални насоки се дадени во Практичниот совет за стандардот 2340-1.

Практичен совет за стандардот 2240.A1-1: Одобрување на работните програми

**Толкување на Стандардот 2240.A1 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

2240 – Работните програми треба да воспостават процедури за идентификување, анализа, оценка и евидентирање на информации за време на ангажманот. Работната програма треба да биде одобрена пред започнувањето со работата и сите прилагодувања треба навремено да се одобрат.

***Цел на Практичниот совет:** Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при одобрување на работните програми. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Што се однесува до добивањето на одобрение за работните планови за ангажманите, овие планови треба да добијат писмено одобрение од главниот извршен ревизор или друго надлежно лице пред да се започне со работа на ангажманот, каде што тоа е изводливо. Првичното одобрение може да се добие и усмено, ако факторите не го дозволуваат добивањето на писмена дозвола пред започнување со работа на ангажманот. Прилагодувањата на работните планови за ангажманите треба да бидат навремено одобрени.

Практичен совет за стандардот 2300-1: Користењето на лични информации од страна на внатрешната ревизија при извршување на ревизии

**Толкување на Стандардот 2300 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

2300 – Извршување на ангажманот

Внатрешните ревизори треба да идентификуваат, анализираат, оценуваат и евидентираат доволно информации за да се постигнат целите на ангажманот.

Цел на Практичниот совет: Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози кога го разгледуваат користењето на лични информации при извршувањето на ангажмани за уверување или консултантски услуги. Овој практичен совет нема за намера да служи како сеопфатна насока за користење на личните информации, туку да претставува потсетување за важноста на нивното соодветно користење во согласност со законите и политиките на соодветниот правен систем во кој се извршува ревизијата и во кој организацијата ги извршува своите деловни активности.

1. Грижите во врска со заштита на личната приватност и информации стануваат се повеќе очигледни, фокусирани и глобални имајќи го во предвид фактот дека напредокот на информатичката технологија и комуникациите постојано доведува до појава на нови ризици и закани за приватноста. Контролите за заштита на приватноста претставуваат законска обврска при работењето во најголемиот дел од светот.
2. Личните информации општо гледано се однесуваат на информации кои можат да се поврзат со одредено лице, или кои имаат идентификувачки карактеристики кои можат да се комбинираат со други информации за да се постигне претходно наведеното². Тие може да ги вклучуваат сите фактички или субјективни информации, зачувани или не, во било која форма или медиум. Личните информации можат да вклучат, на пример:
 - име, адреса, идентификациски број (единствен матичен број), приход или крвна група;
 - оценки, коментари, социјален статус или дисциплинарни мерки;
 - досиеја на вработени, евиденција за земени кредити и заеми.
3. Во најголем дел, законите ги обврзуваат организациите да ги идентификуваат намените за кои се собираат информации, за време или пред да се соберат информациите; како и дека личните информации не смеат да се користат или објавуваат за други намени освен за оние за кои се собрани, во исклучителни околности со согласност на лицето или во согласност со законските одредби.
4. Од голема важност е внатрешниот ревизор да ги разбира и да работи во согласност со сите закони кои се однесуваат на користењето на личните информации во нивниот правен систем или во правните системи во кои организацијата извршува деловни активности.
5. Внатрешниот ревизор мора да сфати дека може да биде несоодветно, а во некои случаи и незаконито, да има пристап до, да зема, да прегледува, да манипулира или да користи лични информации при извршувањето на ангажмани на внатрешна ревизија.

6. Внатрешниот ревизор треба да ги испита сите прашања пред да започне со ревизорска активност, како и да побара совети од интерната правна служба во случај да има прашања или грижи од тој аспект.

² Hargraves, Kim, Susan B. Lione, Kerry L. Shackelford, and Peter C. Tilton, *Privacy: Assesing the Risk* (Altamonte Springs, FL: The institute of internal Auditors Research Foundation, 2003).

Практичен совет за стандардот 2310-1: Идентификување на информации

**Толкување на Стандардот 2310 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

2310 – Идентификување на информации

Внатрешните ревизори треба да идентификуваат доволни, веродостојни, релевантни и корисни информации за да ги постигнат целите на ангажманот.

***Цел на Практичниот совет:** Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при идентификување на информациите. Ова упатство нема намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Треба да се собираат информации за сите прашања кои се поврзани со целите и опфатот на работата. Внатрешните ревизори користат аналитички ревизорски процедури за идентификување и испитување на информациите. Аналитичките ревизорски процедури се спроведуваат преку проучување и споредување на врските помеѓу финансиските и нефинансиските информации. Применувањето на аналитичките ревизорски процедури за идентификување на информациите кои треба да се испитаат се врши врз основа на претпоставката дека, во отсуство на познати состојби кои го докажуваат спротивното, може со разумна сигурност да се очекува дека постојат и опстојуваат врски помеѓу информациите. Примери за спротивни состојби се трансакции или настани кои се невообичаени или не се повторуваат, сметководствени, организациски, оперативни, промени во околината и технолошки промени, неефикасности, неефективности, грешки, неправилности, или незаконски дела.
2. Информациите треба да бидат доволни, компетентни, релевантни и корисни со цел да обезбедат цврсти наоди и препораки за ангажманот. Доволните информации се фактички, адекватни и убедливи при што едно разумно и информирано лице би дошло до истите заклучоци како и ревизорот. Компетентните информации се веродостојни и се најдобрите информации кои можат да се добијат со користење на соодветни техники за извршување на ангажманот. Релевантните информации ги поткрепуваат наодите и препораките од ангажманот и се конзистентни со целите на ангажманот. Корисните информации и помагаат на организацијата да ги постигне своите цели.

Практичен совет за стандардот 2320-1: Анализа и оценка

Толкување на Стандардот 2320 од Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија

Толкуван Стандард

2320 – Анализа и проценка

Внатрешните ревизори треба да ги базираат заклучоците и резултатите од ангажманот врз соодветни анализи и оценки.

***Цел на Практичниот совет:** Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при користење на анализи и оценки за донесување на заклучоци. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни при вакви оценки, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Аналитичките ревизорски постапки им обезбедуваат на внатрешните ревизори ефикасно и ефективно средство за проценување и оценување на информациите кои се собрани во рамките на ангажманот. Проценката се добива како резултат на споредбата на информациите со очекувањата идентификувани или креирани од страна на внатрешниот ревизор. Аналитичките ревизорски постапки се корисни при идентификувањето, помеѓу други нешта, и на:
 - разликите кои не се очекувани;
 - отсуството на разлики кога тие се очекувани;
 - потенцијалните грешки;
 - потенцијалните неправилности или незаконски дејствија;
 - другите невообичаени или неповторливи трансакции или настани.
2. Аналитичките ревизорски постапки можат да опфатат:
 - споредба на информации од тековниот период со слични информации од претходни периоди;
 - споредба на информации од тековниот период со буџетите или предвидувањата;
 - проучување на врските помеѓу финансиските информации и соодветните нефинансиски информации (на пример, евидентирани трошоци за плати споредени со промените во просечниот број на вработени);
 - проучување на врските помеѓу елементите на информациите (на пример, варирањата на евидентирани трошоци за камати во споредба со промените во односните суми на долговите);
 - споредба на информациите со слични информации од други организациони единици;

- споредба на информациите со слични информации за дејноста во која функционира организацијата.
3. Аналитичките ревизорски постапки можат да се спроведуваат со користење на парични вредности, физички количества, соодноси или проценти. Конкретни аналитички ревизорски постапки вклучуваат, но не се ограничени на нив, анализа на соодноси, трендови и регресии, разумни тестови, споредби на периоди, споредби со буџети, предвидувања и надворешни економски информации. Аналитичките ревизорски постапки им помагаат на внатрешните ревизори во утврдувањето на состојбите кои можат да бараат спроведување на понатамошни процедури во ангажманот. Внатрешните ревизори треба да ги користат аналитичките ревизорски процедури при планирањето на ангажманот во согласност со насоките содржани во Стандардот 2200 од *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија (Стандарди)* (Практичен совет за стандардот 2210-1).
 4. Аналитичките ревизорски постапки исто така треба да се користат во текот на ангажманот за испитување и оценување на информациите со цел да се поткрепат резултатите од ангажманот. Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните фактори дадени подолу при одредувањето на степенот до кој треба да се користат аналитичките ревизорски постапки. Откако ќе извршат проценка на овие фактори, внатрешните ревизори треба да земат во предвид и да користат дополнителни ревизорски постапки, ако тоа го налагаат околностите, за постигнување на целта на ангажманот:
 - значајноста на областа која се испитува;
 - проценката на ризикот и ефективноста на управувањето со ризикот во областа која се испитува;
 - соодветноста на системот на внатрешна контрола;
 - достапноста и веродостојноста на финансиските и нефинансиските информации;
 - прецизноста со која можат да се предвидат резултатите од аналитичките ревизорски постапки;
 - достапноста и споредливоста на информациите кои се однесуваат на дејноста во која функционира организацијата;
 - степенот до кој другите постапки на ангажманот ги поткрепуваат резултатите од ангажманот.
 5. Кога со помош на аналитичките ревизорски постапки ќе се утврдат неочекувани резултати или врски, тогаш внатрешните ревизори треба ги испитаат и оценат таквите резултати или врски. Овие испитувања и оценувања треба да вклучат барање на информации од раководството и примена на други постапки во ангажманот се додека внатрешните ревизори не сметаат дека резултатите или врските се задоволително објаснети. Необјаснетите резултати или врски утврдени со примената на аналитичките ревизорски постапки можат да укажуваат на

значајни состојби како што се потенцијални грешки, неправилности или незаконски дејства. За резултатите или врските кои не се задоволително објаснети треба да се известат соодветните нивоа на раководството. Внатрешните ревизори можат да дадат препораки за преземање на соодветни мерки, во зависност од околностите.

Практичен совет за стандардот 2330-1: Евиденција на информациите

**Толкување на Стандардот 2330 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

2330 – Евиденција на информациите

Внатрешните ревизори треба да ги евидентираат релевантните информации за да ги поткрепат заклучоците и резултатите од ангажманот.

***Цел на Практичниот совет:** Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози при евидентирање на информациите. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Работните белешки кои служат за документирање на ангажманот треба да ги бидат изготвени од внатрешниот ревизор и да бидат прегледани од раководството на активноста на внатрешната ревизија. Во работните белешки треба да се евидентираат добиените информации и извршените анализи, при што тие треба да служат како основа за наодите и препораките содржани во извештајот. Работните белешки на ангажманот општо гледано:
 - претставуваат главна поддршка за известувањата во рамките на ангажманот;
 - помагаат во планирањето, извршувањето и проверката на ангажманите;
 - документираат дали се постигнати целите на ангажманот;
 - ги олеснуваат проверките од трети лица;
 - даваат основа за проценка на програмата за квалитет на активноста на внатрешната ревизија;
 - се користат како доказ во околности како што се осигурителни исплати, случаи на измами и судски тужби;
 - помагаат во професионалниот развој на вработените во внатрешната ревизија;
 - ја докажуваат усогласеноста на активноста на внатрешната ревизија со *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија (Стандарди)*.
2. Организацијата, дизајнот и содржината на работните белешки на ангажманот ќе зависат од природата на ангажманот. Работните белешки на ангажманот треба да ги документираат следните аспекти на процесот на ангажманот:
 - планирање;
 - проценка на ризик;

- испитување и оценување на адекватноста и ефективноста на системот на внатрешна контрола;
 - извршените постапки на ангажманот, собраните информации и донесените заклучоци;
 - преглед;
 - известување;
 - следење на активностите кои се однесуваат на препораките.
3. Работните белешки на ангажманот треба да бидат комплетни и да даваат поткрепа на донесените заклучоци од ангажманот. Помеѓу другото, работните белешки на ангажманот може да ги вклучат:
- документите за планирање и програмите на ангажманот;
 - прашалници за контролите, дијаграми на текови, обрасци и описи;
 - белешки и записници произлезени од интервјуа;
 - податоци за организацијата, како што се организациони шеми и описи на работни места;
 - копии од поважни договори и спогодби;
 - информации за оперативни и финансиски политики;
 - резултати од оценување на контролите;
 - писма за потврдување и претставување;
 - анализи и тестови на трансакции, процеси и состојби на сметки;
 - резултати од аналитички ревизорски постапки;
 - крајните известувања на ангажманот и одговорите на раководството;
 - кореспонденцијата заангажманот, ако во неа се документирани донесените заклучоци од ангажманот.
4. Работните белешки на ангажманот можат да бидат зачувани во различни форми: хартија, касети, дискови, дискети, филмови или други медиуми. Ако работните белешки на ангажманот се во друга форма или медиум освен хартија, треба да се размисли за креирање на резервни копии.
5. Ако внатрешните ревизори известуваат за финансиски информации, во работните белешки на ангажманот треба да се документира дали сметководствената евиденција се совпаѓа или е усогласена со таквите финансиски информации.
6. Главниот извршен ревизор треба да воспостави политики за работните белешки за различните видови на ангажмани кои се извршуваат. Стандардизирани работни белешки за ангажманите како што се прашалници и ревизорски програми можат да ја унапредат ефикасноста на ангажманот и да ја олеснат распределбата на работата на ангажманот. Одредени работни белешки на ангажманите можат да се категоризираат како трајни или преносливи документи на ангажманот. Овие документи општо гледано содржат информации чија важност сеуште трае.
7. Подолу се дадени примери за типични техники за изготвување на работни белешки на ангажманите:

- секоја работна белешка на ангажманот треба да го идентификува ангажманот и да даде опис на содржината или намената на работната белешка;
- секоја работна белешка на ангажманот треба да биде потпишана (целосно или со иницијали) и датирана од страна на внатрешниот ревизор кој ја извршува работата;
- секоја работна белешка на ангажманот треба да биде означена или треба да и биде доделен референтен број;
- ревизорските симболи за потврдување (штиклирање) треба да бидат објаснети;
- изворите на податоци треба да бидат јасно идентификувани.

Практичен совет за стандардот 2330.A1-1: Контрола на евиденцијата на ангажманот

Толкување на Стандардот 2330.A1 од Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија

Толкуван Стандард

2330.A1 – Главниот извршен ревизор треба да го контролира пристапот до евиденцијата на ангажманот. Главниот извршен ревизор треба да добие одобрение од вишото раководство и/или правната служба пред да им одобри пристап до евиденцијата на надворешни субјекти, како што е соодветно.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози во врска со контрола на евиденцијата на ангажманот. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Работните белешки на ангажманот се сопственост на организацијата. Досиејата кои ги содржат работните белешки на ангажманот треба генерално да останат под контрола на активноста на внатрешната ревизија и треба да бидат достапни само за овластени лица.
2. Раководството и другите членови на организацијата може да побараат пристап до работните белешки на ангажманот. Таков пристап може да биде потребен за да се поткрепат или објаснат наодите или препораките дадени во рамките на ангажманот или за да се искористи документацијата од ангажманот за други деловни намени. Овие барања за добивање пристап треба да се одобрат од страна на главниот извршен ревизор (ГИР).
3. Вообичаена практика е внатрешните и надворешните ревизори да си овозможуваат пристап до меѓусебните ревизорски работни белешки. Доделувањето на пристап до ревизорските работни

белешки на надворешни ревизори треба да биде одобрено од ГИР.

4. Постојат околности каде што други субјекти надвор од организацијата освен надворешните ревизори да бараат пристап до ревизорските работни белешки и извештаи. Пред да одобри пристап до таквата документација, ГИР треба да добие одобрение од вишото раководство и/или правната служба, како што налагаат околностите.

Практичен совет за стандардот 2330.A1-2: Правни аспекти при одобрувањето на пристап до евиденцијата на ангажманот

**Толкување на Стандардот 2330.A1 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

2330.A1 – Главниот извршен ревизор треба да го контролира пристапот до евиденцијата на ангажманот. Главниот извршен ревизор треба да добие одобрение од вишото раководство и/или правната служба пред да им одобри пристап до евиденцијата на надворешни субјекти.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози кога ги разгледуваат барањата за одобрување на пристап до евиденцијата на ангажманот на субјекти надвор од активноста на внатрешната ревизија. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни да се разгледаат.*

Внимание – Внатрешните ревизори се поттикнуваат да се консултираат со правната служба за сите работи кои се поврзани со правни прашања, бидејќи барањата може значително да се разликуваат во различни правни системи. Насоките содржани во овој Практичен совет примарно се базирани врз правниот систем на САД.

1. Евиденцијата на ангажманите на внатрешната ревизија вклучуваат извештаи, придружна документација, белешки од проверката и кореспонденција, без оглед на медиумот на кој се зачувани. Внатрешните ревизори, со поддршка на раководството и раководните одбори за чии потреби ги извршуваат ревизорските услуги, ја подготвуваат евиденцијата на ангажманот. Евиденцијата на ангажманот генерално се создава под претпоставка дека нејзината содржина е доверлива и може да содржи комбинација на факти и мислења. Меѓутоа, лицата кои не се одблиску запознаени со организацијата или нејзиниот процес на внатрешна ревизија

можат погрешно да ги разберат дадените факти и мислења. Пристап до евиденцијата на ангажманите од страна на надворешни лица се бара за неколку видови на постапки, како што се кривичните постапки, граѓанските парници, даночните ревизии, регулаторните прегледи, проверките на државни договори, како и проверки од страна на саморегулаторни организации. Практично сета евиденција на една организација која не е заштитена со доверливиот однос адвокат – клиент е достапна за потребите на кривичните постапки. Во однос на некривичните постапки, прашањето на пристап не е толку јасно дефинирано и може да се разликува во зависност на законскиот правен систем на организацијата.

2. Примената на експлицитните практики содржани во следните документи на активноста на внатрешната ревизија може да ја зголеми контролата на пристапот до евиденцијата на ангажманот. За овие предлози се дискутира во параграфите дадени подолу:
 - повелба;
 - опис на работните места;
 - интерни секторски политики;
 - процедури за истраги каде што е потребен правен совет.
3. Повелбата на внатрешната ревизија треба да ги уреди пристапот до и контролата на евиденцијата и информациите на организацијата, без оглед на медиумот на кој се зачувани.
4. Треба да се подготви опис на работните места во пишана форма за активноста на внатрешната ревизија, при што тие треба да ги содржат комплексните и различните должности кои ги извршуваат ревизорите. Таквите описи можат да им бидат од помош на внатрешните ревизори кога ги упатуваат барањата за пристап до евиденцијата на организацијата. Тие исто така ќе им помогнат на ревизорите да го разберат обемот на нивната работа, како и на надворешните субјекти да ги согледаат должностите на внатрешните ревизори.
5. Интерните секторски политики треба да се креираат од аспект на работата на активноста на внатрешната ревизија. Овие пишани практики треба да уредат, помеѓу друго, што треба да се содржи во евиденцијата на ангажманот, колку долго треба да се чуваат евиденциите на секторите, начинот на кој ќе се решава за надворешните барања за пристап до секторските евиденции и посебните практики кои треба да се применуваат во случај на истрага каде што е потребен правен совет. Сите тие се подетално опфатени подолу во текстот.
6. Политиката која уредува различни видови на ангажмани треба да ги наведе содржината и форматот на евиденцијата на ангажманите и начинот на кој внатрешните ревизори треба да ракуваат со нивните ревизорски белешки, т.е. дали да ги зачуваат како евиденција на утврдени и подоцна разрешени прашања или да се уништат за да се спречи пристап од страна на трети лица.

Исто така, политиката треба да го дефинира рокот на чување на евиденцијата на ангажманите. Овие временски ограничувања ќе бидат одредени во согласност со потребите на организацијата, како и со законските одредби. (Важно е да се консултираат со правната служба за ова прашање).

7. Секторските политики треба да дадат објаснение за тоа кој во организацијата е одговорен за осигурување на контрола и за безбедноста на секторските евиденции, кој може да има пристап до евиденцијата на ангажманите и на кој начин ќе се решаваат барањата за пристап до оваа евиденција. Овие политики можат да зависат од практиките кои се применуваат во дејноста или правниот систем на организацијата. Главниот извршен ревизор и другите вработени во внатрешната ревизија треба да бидат подготвени за менувањето на практиките во дејноста и менувањето на правните преседани. Тие треба да ги предвидат оние кои во иднина можат да бараат пристап до резултатите на нивната работа.
8. Политиката која го уредува пристапот до евиденцијата на ангажманот треба исто така да ги опфати и следните прашања:
 - процесот за решавање на прашањата за одобрување на пристап;
 - временскиот рок за зачувување на секој вид на работен резултат;
 - процесот за едукација и реедукација на вработените во внатрешната ревизија во однос на ризиците и прашањата поврзани со пристапот до резултатите од нивната работа;
 - барањето за вршење на периодичен преглед на дејноста за да се утврди кој можеби во иднина ќе сака да добие пристап до работните резултати.
9. Политиката треба да му даде насока на внатрешниот ревизор при одредување кога една ревизија условува започнување на истрага, односно кога ревизијата прераснува во истрага која треба да се води во соработка со адвокат и какви специјални постапки треба да се применуваат во комуникацијата со правниот советник. Политиката треба исто така да го опфати и прашањето на составување на соодветно писмо за зачувување на информациите каде што ќе се утврди дека сите информации кои ќе му се дадат на адвокат ќе бидат со привилегиран статус.
10. Внатрешните ревизори исто така треба да му дадат објаснение на одборот и вишото раководство за ризиците поврзани со пристапот до евиденцијата на ангажманите. Политиките кои ги уредуваат прашањата на право на пристап до евиденцијата на ангажманите, начинот на кој ќе се решава за барањата за право на пристап и кои постапки треба да се применат кога ревизијата условува започнување на истрага, треба да бидат разгледани од ревизорскиот комитет на одборот на директори (или друго

еквивалентно раководно тело). Конкретните политики ќе се разликуваат во зависност од природата на организацијата и привилегиите за пристап кои се утврдени со закон.

11. Внимателна подготовка на евиденцијата на ангажманот е од голема важност кога се бара нејзино објавување. Треба да се земат во предвид следните чекори:

- да се даде пристап само до конкретно бараните документи. Евиденцијата на ангажманите која содржи мислења и препораки генерално не се објавува. Документите кои ги откриваат процесот на размислување или стратегиите на адвокатите вообичаено имаат привилегиран статус и не подлежат на присилно давање на право на пристап;
- единствено се даваат копии, а оригиналите се задржуваат, особено ако документите се пишувани со молив. Ако судот бара оригинали, тогаш активноста на внатрешна ревизија треба да зачува копија;
- секој документ треба да се означи како доверлив и да се стави известување на секој документ дека не е дозволена секундарна дистрибуција без да се добие дозвола за тоа.

Практичен совет за стандардот 2330.A2-2: Зачувување на евиденција

**Толкување на Стандардот 2330.A2 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

2330.A2 – Главниот извршен ревизор треба да развие барања за зачувување на евиденцијата на ангажманите. Овие барања за зачувување треба да бидат во согласност со упатствата на организацијата и сите поврзани регулативи и други барања.

Цел на Практичниот совет: Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози кога ги утврдуваат барањата за зачувување на евиденцијата. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.

1. Барањата за зачувување на евиденцијата треба да бидат креирани на начин при што сите евиденциите на ангажманот да бидат вклучени, без оглед на форматот во кој тие се зачувани.

Практичен совет за стандардот 2340-1: Надзор на ангажманот

**Толкување на Стандардот 2340 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

2340 – Надзор на ангажманот

Врз ангажманите треба да има соодветен надзор за да се осигура постигнувањето на целите, обезбедување на квалитетот и развој на кадарот.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните прелози при надзор на ангажманите. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Главниот извршен ревизор (ГИР) има обврска да обезбеди вршење на соодветен надзор врз ангажман. Надзорот е процес кој започнува со планирање и продолжува во текот на фазите на испитување, оценка, известување и следење на активности поврзани со препораките на ангажманот. Надзорот вклучува:
 - осигурување дека ревизорите кои се распределени ги поседуваат потребното знаење, вештини и други способности за да го извршат ангажманот;
 - давање на соодветни инструкции за време на планирањето на ангажманот и одобрувањето на програмата;
 - осигурување програмата за ангажман да се реализира освен ако промените се оправдани и одобрени;
 - утврдување дека работните белешки соодветно ги поткрепуваат наодите, заклучоците и препораките;
 - осигурување дека известувањата за ангажманот се точни, објективни, јасни, концизни, конструктивни и навремени;
 - осигурување дека целите на ангажманот се остварени;
 - обезбедување на можности за развој на знаењето, вештините и другите способности на внатрешните ревизори.
2. Соодветните докази за надзор треба да бидат документирани и задржани. Обемот на потребниот надзор ќе зависи од стручноста и искуството на внатрешните ревизори и комплексноста на ангажманот. ГИР ја има севкупна одговорност за проверка, но може да одреди членови на одделението за внатрешната ревизија кои го имаат потребното искуство да ја вршат проверката. Може да се користат внатрешни ревизори кои го имаат потребното искуство за да ја проверуваат работата на помалку искусните ревизори.
3. Сите задачи на внатрешната ревизија, без разлика дали се извршуваат од страна на или за одделението за внатрешна ревизија, се под надлежност на ГИР. ГИР е одговорен за сите значајни професионални расудувања донесени во фазите на планирање, испитување, оценување, известување и следење на

препораките на ангажманот. ГИР треба да усвои соодветни начини со кои ќе се оствари оваа одговорност. Соодветните начини опфаќаат политики и постапки осмислени за да:

- го минимизираат ризикот од донесување на професионални мислења од страна на внатрешните ревизори или други лица кои извршуваат работи за одделението за внатрешна ревизија кои не се конзистентни со професионалните мислења на ГИР до таа мера за да резултираат со неповолен ефект врз ангажманот;
 - ги разрешат разликите во професионалните мислења помеѓу ГИР и персоналот на внатрешната ревизија за значајни прашања врзани со ангажманот. Ваквите начини може да вклучат: (а) разгледување на битните факти; (б) подетално испитување и/или истражување и (в) документирање и претставување на различните гледишта во работните белешки за ангажманот. Во случаи кога постои разидување во однос на професионалните мислења во врска со некое етичко прашање, соодветни средства може да бидат проследување на спорното прашање до оние лица во институцијата кои се одговорни за етичките прашања.
4. Надзорот ги опфаќа и обуката и развојот на персоналот, оценките за работата на вработените, контролата на времето и трошоците и слични административни активности.
 5. Сите работни белешки за ангажманот треба да бидат проверени за да се осигури дека соодветно ги поткрепуваат известувањата за ангажманот и дали сите потребни ревизорски постапки се извршени. Доказите за надзорните проверки треба да се состојат од тоа надзорното лице да ги напише своите иницијали и датумот на секоја работна белешка откако ќе ја прегледа. Други техники со кои се обезбедуваат докази дека е извршена надзорна проверка вклучуваат пополнување на образецот за проверка на работните белешки за ангажманот, изготвување на допис во кој се наведуваат природата, обемот и резултатите од проверката и/или оценката и прифаќањето во електронскиот софтвер за работни белешки.
 6. Извршувачите на проверките може да направат писмен запис (белешки на проверката) на прашањата кои произлегле од процесот на проверката. Кога се дава одобрение за пристап до белешките на проверката, треба да се посвети внимание да се осигура дека работните белешки пружаат соодветни докази дека прашањата кои биле покренати во текот на проверката биле решени. Прифатливи алтернативи во врска со расположливоста на белешките на проверката се:
 - да се зачуваат белешките на проверката како евиденција за прашањата покренати од страна на извршителот на проверката и на чекорите преземени за нивно решавање;
 - да се фрлат белешките од проверката откако прашањата кои биле покренати биле решени и соодветните работни белешки на ангажманот биле дополнети со бараните дополнителни информации.

**Практичен совет за стандардот 2400-1:
Правни аспекти на
известувањето за резултатите**

**Толкување на Стандардот 2400 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

2400 – Известување за резултатите

Внатрешните ревизори треба навремено да известат за резултатите од ангажманот.

Цел на Практичниот совет: Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози кога известуваат за резултатите од ревизорските ангажмани. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни при известувањето за резултатите.

Внимание – Внатрешните ревизори се поттикнуваат да се консултираат со правната служба за сите работи кои се поврзани со правни прашања, бидејќи барањата може значително да се разликуваат во различни правни системи. Насоките содржани во овој Практичен совет се примарно се базирани врз правниот систем на САД.

1. Внатрешните ревизори треба да бидат претпазливи кога вклучуваат резултати и даваат мислења во ревизорските известувања и работните белешки во врска со прекршувањето на законските и регулаторните одредби и други правни прашања. Силно се поттикнува да се утврдат политиките и постапките за справување со тие прашања, како и блиска соработка во работата со другите соодветни области (правната служба, усогласеноста, итн.).
2. Од внатрешните ревизори се бара да собираат докази, да даваат аналитички судови, да известуваат за своите резултати и да осигураат дека се преземени корективни мерки. Обврската на внатрешните ревизори да ја документираат евиденцијата на ангажманите може да се судри со желбата на правната служба да не остават докази кои можат да се откријат, а кои можат да и наштетат на одбраната. На пример, дури и ако внатрешниот ревизор правилно ја изврши ревизијата, фактите кои ќе се изложат може да и наштетат на одбраната на правната служба на организацијата. Соодветно планирање и донесување на политики е од суштинска важност за да се избегне ситуацијата некое ненадејно откритие да ги спротивстави правниците на

организацијата и внатрешниот ревизор. Овие политики треба да вклучат дефинирање на улогите и методите на известување. Внатрешниот ревизор и правниците на организацијата треба исто така да негуваат етичка и превентивна перспектива во рамките на целата организација на тој начин што ќе ја подигаат свесноста и ќе го едуцираат раководството за воспоставените политики. Внатрешните ревизори треба ги земат во предвид следните аспекти, особено во однос на ангажманите кои може да доведат до обелоденување или известување на резултати до субјекти надвор на организацијата.

3. Постојат четири неопходни елементи за заштита на привилегираниот однос помеѓу адвокатот и клиентот. Меѓу нив мора да има:

- комуникација;
- која се води помеѓу „привилегирани лица“;
- која е доверлива; и
- за потребите на барање, добивање или давање на правна помош за клиентот.

Овој привилегиран статус, кој примарно се користи за заштита на комуникацијата со адвокатите, исто така може да се однесува и на комуникации со трети лица кои работат со адвокатот.

4. Некои судови го имаат признаено привилегираниот статус на критичката самоанализа со што се штитат од откривање на самокритичките материјали како што се резултатите од ревизорската работа. Генерално земено, признавањето на овој привилегиран статус се засновува врз уверувањето дека доверливоста на ревизиите во конкретните случаи далеку го надминува вреднуваниот јавен интерес. Како што еден суд даде објаснение:

Привилегираниот статус на самокритичката анализа е признаен како условен привилегиран статус кој заштитува од откривање одредени критички самооценувања. Со тоа им се овозможува на поединци или бизниси искрено да ја оценат нивната усогласеност со регулаторните и законските обврски без да создаваат доказен материјал кој може да се користи против нив од страна на нивните противници во случај на идни спорови. Логиката зад оваа доктрина е дека ваквото критичко самооценување придонесува за зајакнување на јавниот интерес за принудно почитување на законите.

5. Општо земено, вообичаено мора да се исполнат три услови за да може да се признае привилегираниот статус:

- информацијата која подлежи на привилегиран статус мора да се добие како резултат на самокритичка анализа извршена од страна на субјектот кој се повикува на привилегираниот статус;
- јавноста мора да има силен интерес за зачувување на слободен проток на информациите кои се содржани во критичката анализа;

- информацијата мора да припаѓа на одреден тип на информации чиј проток би бил попречен во случај да се дозволи откривање.

Во одредени случаи, судовите исто така земаа во предвид дали критичката анализа и претходела или ја предизвикала штетата на тужителот, при што ако анализата е извршена по настаните кои довеле до тужбата, тогаш се тврди дека основаноста на привилегираниот статус е најсилна.

6. Судовите генерално земено се понеодлучни да го признаат привилегираниот статус на самооценувањето во случаи кога документите се бараат од страна на државна агенција, отколку кога тоа го прави приватен тужител; се претпоставува дека оваа неволност произлегува од согледувањето дека владата има релативно посилен интерес за спроведување на законите. Привилегираниот статус на самооценувањето е особено релевантен за функции на активности кои воспоставиле саморегулаторни процедури. Болници, брокери со хартии од вредност и фирмите за јавно сметководство се само некои од организациите кои имаат воспоставено такви процедури. Најголемиот дел од овие процедури се однесуваат на процедурите за обезбедување на квалитет кои биле додадени на оперативна активност како што е финансиската ревизија.
7. Има три елементи кои мора да се исполнат за да се заштитат документите од објавување според доктрината на заштита на резултатите од работата. Документите мора да бидат:
 - некој вид на работен резултат (т.е., меморандум, компјутерски програм);
 - изготвени во очекување на судски спор;
 - субјектот кој го подготвува мора да биде претставник на адвокатот.
8. Документите кои се подготвени пред да настане односот помеѓу адвокатот и клиентот не се заштитени со доктрината на заштита на резултатите од работата. Доставувањето на документите, кои се подготвени пред да се формира односот помеѓу адвокатот и клиентот, нема да ги заштити тие документи во рамките на доктрината за заштита на резултатите од работата. Освен тоа, доктрината е условена. Документите нема да бидат заштитени под доктрината ако постои значајна потреба за информациите, при што до информациите не може да се дојде на друг начин без да биде потребно да се направат непотребни напори. Така во Извештајот: *Кривичен совет*, ревизорскиот комитет на корпорацијата спровел интервјуа за да утврди дали биле извршени сомнителни странски плаќања. Нивниот извештај беше заштитен од откривање под доктрината на заштита на резултатите од работата освен за деловите кои ги содржеа резултатите од интервјуата со починати лица. (599 F.2d 1224(1979)).

Практичен совет за стандардот 2410-1: Критериуми за известување

**Толкување на Стандардот 2410 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

2410 – Критериуми за известување

Ивестувањето треба да ги вклучат целите и опфатот на ангажманот, како и соодветните заклучоци, препораки и акциони планови.

Толкуван Стандард

2410. A1 – Конечното известување за резултатите треба, како што е соодветно, да го содржи севкупното мислење или заклучоците на внатрешниот ревизор.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози кога известуваат за резултатите од ангажманите. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Иако форматот и содржината на крајните известувања за ангажманот може да се разликуваат во зависност од организацијата или видот на ангажманот, тие треба да ги содржат, во најмала мера, целта, опфатот и резултатите од ангажманот.
2. Крајните известувања за ангажманите можат да вклучуваат основни информации и резимеа. Основните информации можат да ги претстават организационите единици и активностите кои се предмет на ревизија и да пружат соодветни објаснувачки информации. Во нив исто така може да се вклучат и статутот на наодите, заклучоците и препораките од претходни извештаи, како и укажување дали извештајот се однесува на планиран ангажман или е подготвен како одговор на одредено барање. Резимеата, ако се вклучени, треба да дадат урамнотежена претстава за содржината на известувањата на ангажманот.
3. Исказите за целта треба да ги опишат конкретните целите на ангажманот и можат, каде што е тоа потребно, да го информираат читателот за причините за извршување на ангажманот и што се очекувало да се постигне со него.
4. Исказите за опфатот треба да ги утврдат активностите кои се предмет на ревизија и да вклучат, каде што е тоа соодветно, придружни информации како на пример временскиот период кој бил предмет на ревизија. Поврзаните активности кои не се

предмет на ревизија треба да се идентификуваат ако тоа е неопходно за одредување на границите на ангажманот. Природата и опсегот на извршената работа на ангажманот исто така треба да се опишат.

5. Резултатите треба да ги содржат наодите, заклучоците, мислењата, препораките и акционите планови.
6. Наодите претставуваат релевантни излагања на факти. Наодите кои се неопходни за поткрепа или пак за избегнување на погрешно разбирање на заклучоците и препораките на внатрешниот ревизор треба да бидат вклучени во крајните известувања на ангажманот. За помалку значајните наоди или препораки може да се извести на неформален начин.
7. Наодите и препораките на ангажманот се добиваат преку процес на споредување на тоа како треба да биде со тоа како фактички е. Без оглед на тоа дали ќе се јави разлика или не, внатрешниот ревизор добива основа врз која ќе го гради извештајот. Кога состојбите ги задоволуваат критериумите, може да биде соодветно да се укаже на задоволителната изведба во известувањата на ангажманот. Наодите и препораките треба да бидат засновани на следните атрибути:
 - Критериум: Стандарди, мерки или очекувања кои се користат при извршувањето на проценката и/или потврдувањето (тоа што треба да постои);
 - Состојба: Фактичките докази кои ги открил внатрешниот ревизор во текот на испитувањето (тоа што фактички постои);
 - Причина: Причината за разликата помеѓу очекуваната и фактичката состојба (зошто постои разлика);
 - Ефект: Ризикот или изложеноста на ризик со кој се соочува организацијата и/или другите субјекти, заради тоа што состојбата не е усогласена со критериумите (влијанието на разликата). При одредувањето на степенот на ризици или изложеност, внатрешните ревизори треба да го земат во предвид влијанието кое нивните наоди и препораки од ангажманот може да го имаат врз работата и финансиските извештаи на организацијата;
 - Наодите и препораките можат исто така да ги наведат и постигнувањата на клиентот на ангажманот, поврзаните прашања и придружните информации во случај да не се наведени на друго место.
8. Заклучоците и мислењата ги претставуваат оценките на внатрешниот ревизор за ефектите од наодите и препораките за активностите кои се предмет на ревизија. Со нив обично се прикажуваат наодите и препораките од перспектива на нивните севкупни ефекти. Заклучоците на ангажманот, ако се вклучат во извештајот за ангажманот, треба јасно да се идентификуваат како такви. Заклучоците можат да го опфатат целиот обем на ангажманот или пак само конкретни аспекти. Тие може да се однесуваат, но не и да се ограничат само на тоа, на прашањето

дали општите и конкретните работни или програмски цели се во согласност со тие на организацијата, како и дали активноста која е предмет на ревизија функционира како што е предвидено. Мислењето може да опфати севкупна проценка на контролите или на областа која е предмет на ревизија или пак може да се ограничи на конкретни контроли или аспекти на ангажманот.

9. Известувањата за ангажманот треба да содржат препораки за потенцијални подобрувања, укажувања за задоволително работење, како и корективни мерки. Препораките се базираат врз наодите и заклучоците на внатрешниот ревизор. Со нив се бара преземање на мерки за корегирање на постоечките состојби или подобрување на работата. Во препораките може да се предложат конкретни приоди за корегирање или подобрување на работата како еден вид на насока за раководството за постигнување на посакуваните резултати. Препораките можат да бидат општи или конкретни. На пример, во некои околности може да биде пожелно да се препорачаат општи насоки на дејствување и конкретни предлози за нивно спроведување. Во други случаи пак, може да биде соодветно само да се предложи понатамошна истрага или испитување.
10. Достигнувањата на клиентот на ангажманот, во смисла на подобрувања направени од последниот ангажман наваму или креирањето на добро контролирана операција, можат да бидат наведени во крајните известувања на ангажманот. Овие информации може да бидат неопходни за реално презентирање на постоечките состојби и да се им даде правилен аспект и соодветна рамнотежа на крајните известувања на ангажманот.
11. Гледиштата на клиентите на ангажманот за заклучоците, мислењата или препораките на ангажманот можат да бидат вклучени во известувањата на ангажманот.
12. Како дел од дискусиите на внатрешниот ревизор со клиентот на ангажманот, внатрешниот ревизор треба да се обиде да добие согласност за резултатите на ангажманот и за планот за имплементирање на препораките за да се подобри работењето, ако е тоа потребно. Ако внатрешниот ревизор и клиентот на ангажманот не се согласуваат за резултатите на ангажманот, тогаш во известувањата на ангажманот можат да се наведат и двата става, како и причините за несогласувањето. Писмените коментари на клиентот на ангажманот можат да се вклучат како прилог на извештајот за ангажманот. Исто така, ставовите на клиентот на ангажманот можат да се презентираат во главниот текст на извештајот или во придружно писмо.
13. Може да не биде соодветно одредени информации да бидат обелоденети на сите приматели на извештајот заради тоа што имаат привилегиран статус, се однесуваат на сопственичката структура, или се однесуваат на незаконски дејствија. Ваквите информации, сепак, можат да се објават во посебен извештај. Ако состојбите за кои се известува го вклучуваат вишото раководство,

тогаш извештајот треба да се поднесе до одборот на организацијата.

14. Меѓувремени извештаи може да бидат пишани или усни или пак да се поднесуваат формално или неформално. Меѓувремените извештаи можат да се користат за пренесување на информации на кои итно треба да се укаже, за известување за промени во опфатот на работата на активноста која е предмет на ревизија или да се информира раководството за напредокот во работата на ангажманот кога ангажманите се извршуваат во подолг временски период. Употребата на меѓувремени извештаи не ја намалува или елиминира потребата за конечен извештај.
15. Откако ќе заврши ангажманот, треба да се издаде потпишан извештај. Поднесување на збирни извештаи во кои се прикажуваат резултатите од ангажманот може да е соодветно за раководните нивоа над клиентот на ангажманот. Тие може да се објават одделно или заедно со крајниот извештај. Терминот „потпишан“ подразбира дека името на овластениот внатрешен ревизор треба да стои во форма на своерачен потпис во извештајот. Како алтернатива на тоа, потписот може да стои и на пропратното писмо. Внатрешниот ревизор овластен да го потпише извештајот треба да биде назначен од страна на главниот извршен ревизор. Ако извештаите за ангажманот се поднесуваат по електронски пат, тогаш треба да се чува потпишана верзија на извештајот во евиденцијата на активноста на внатрешната ревизија.

Практичен совет за стандардот 2420-1: Квалитетот на известувањето

**Толкување на Стандардот 2420 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

2420 – Квалитетот на известувањето

Известувањето треба да ги биде точно, објективно, јасно, концизно, конструктивно, комплетно и навремено.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози кога ги подготвуваат известувањата. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Точните известувања не содржат грешки и искривувања и верно се држат до релевантните факти. Начинот на кој податоците и доказите

се собираат, проценуваат и сумираат за презентирање треба да биде прецизен и внимателен.

2. Објективните известувања се правични, праведни и непристрасни и се резултат на разумна и урамнотежена оценка за сите соодветни факти и околности. Наодите, заклучоците и препораките треба да бидат донесени и искажани без предрасуди, пристрасност, лични интереси и несоодветно влијание на други лица.
3. Јасните известувања се лесно разбирливи и логични. Јасноста може да се зголеми со избегнување на непотребна стручна терминологија и со обезбедување на сите значајни и релевантни информации.
4. Концизните известувања се конкретни и го избегнуваат непотребното елаборирање, вишокот на детали, повторувањето и преголемата речитост. Тоа се постигнува со постојано ревидирање и уредување на извештајот. Целта која треба да се постигне е секоја мисла да биде значајна, но и да биде кратка и јасна.
5. Конструктивните известувања им помагаат на клиентот на ангажманот и на организацијата и придонесуваат за подобрувања каде што е тоа потребно. Содржината и тонот на извештајот треба да биде корисен, позитивен и добронамерен и да придонесе кон исполнувањето на целите на организацијата.
6. На целосните известувања не им недостасува ништо што е од суштинска важност за целната публика и ги содржат сите значајни и релевантни информации и наоди за поддршка на препораките и заклучоците.
7. Навремените известувања се навремени, прикладни и корисни за внимателно разгледување од страна на субјектите кои можат да преземат мерки врз основа на препораките. Времето на известување за резултатите од ангажманот треба да се направи без непотребни одложувања и со доза на итност за да се овозможи преземање на навремени ефективни мерки.

Практичен совет за стандардот 2440-1: Приматели на резултатите од ангажманот

**Толкување на *Стандардот 2440* од
*Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија***

Толкуван Стандард

2440 – Приматели на резултатите на ангажманот

Главниот извршен ревизор треба да ги достави резултатите до сите соодветни субјекти.

Толкуван Стандард

2440. A1 – Главниот извршен ревизор е одговорен да ги извести за крајните резултати субјектите кои можат да осигураат дека резултатите ќе бидат соодветно земени во предвид.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози кога известуваат за резултатите. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Внатрешните ревизори треба да дискутираат за заклучоците и препораките со соодветните нивоа на раководството пред да ги објават крајните известувања за ангажманите.
2. Дискусиите за заклучоците и препораките вообичаено се водат во текот на ангажманот и/или на состаноците по завршување на ангажманот (крајни интервјуа). Друга техника е проверката на нацрт прашањата, наодите и препораките на ангажманот од страна на раководството на активноста која е предмет на ревизија. Овие дискусии и прегледи помагаат да се осигура дека немало никакви погрешни сфаќања или толкувања на фактите, со тоа што ќе му се даде можност на клиентот на ангажманот да даде појаснувања за одредени прашања и да ги искаже своите ставови за наодите, заклучоците и препораките.
3. Иако нивото на учесниците во дискусиите и проверките може да се разликува во зависност од организацијата и природата на извештајот, општо земено во нив се вклучени лицата кои детално се запознаени со работата на организацијата и лицата кои можат да го овластат извршувањето на корективните мерки.
4. Главниот извршен ревизор (ГИР) или назначеното лице треба да извршат проверка и да го одобрат крајното известување на ангажманот пред тоа да се објави и треба да решат до кого сè ќе се достави извештајот. ГИР или назначеното лице треба да ги одобрува и може да ги потпишува сите конечни извештаи. Ако конкретните околности тоа го налагаат, треба да се разгледа и можноста надлежниот ревизор, супервизорот или водечкиот ревизор да го потпишат извештајот во улога на претставници на ГИР.
5. Крајните известувања на ангажманот треба да се достават до членовите на организацијата кои можат да обезбедат дека резултатите ќе бидат соодветно земени во предвид. Ова подразбира дека извештајот треба да се достави до субјектите кои се во позиција да преземат корективни мерки или да осигураат дека истите ќе се преземат. Крајните известувања на ангажманот треба да се достават до раководството на активноста која е предмет на ревизија. Членовите на повисоките нивоа на организацијата може да добијат само збирни известувања. Известувањата исто така може да се достават и до други

заинтересирани или инволвирани страни како што се надворешните ревизори или одборот.

**Практичен совет за стандардот 2440-2:
Доставување на известувања
надвор од организацијата**

**Толкување на Стандардот 2440 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

2440 – Приматели на резултатите на ангажманот

Главниот извршен ревизор треба да ги достави резултатите до сите соодветни субјекти.

Толкуван Стандард

2440. A2

Доколку не е поинаку уредено со законски, статутарни или регулаторни барања, пред да ги достави резултатите на субјекти надвор од организацијата, главниот извршен ревизор треба:

- да го процени потенцијалниот ризик за организацијата;
- да се консултира со вишото раководство и/или правната служба во зависност од околностите;
- да ја контролира нивната дистрибуција преку ограничување на употребата на резултатите.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози ако од нив се побара да достават информации надвор од организацијата. Такви ситуации можат да настанат кога од внатрешните ревизори се бара да достават извештај или други информации на субјект надвор од организацијата за која биле извршени услугите на внатрешната ревизија. Ова упатство претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат и нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни.*

1. Внатрешните ревизори треба да ги разгледаат насоките содржани во договорот на ангажманот или во организациските политики и процедури кои се однесуваат на доставување на информации надвор од организацијата. Повелбата на активноста на ревизијата и повелбата на ревизорскиот комитет исто така можат да содржат упатства во врска со доставувањето на информации надвор од организацијата. Ако такви упатства не постојат, внатрешните ревизори треба да придонесат за усвојување на соодветни политики во организацијата. Примери за информации кои можат да бидат опфатени во политиките се:
 - овластувањето потребно за доставување на информации надвор од организацијата;
 - процесот за барање на одобрение за доставување на информации надвор од организацијата;

- упатствата за дозволени и недозволени видови на информации кои може да се достават;
 - надворешните лица кои се овластени да примаат информации и видовите на информации кои може да ги примат;
 - соодветните регулативи за заштита на приватноста, регулаторните барања и законските аспекти во однос на доставувањето на информации надвор од организацијата;
 - природата на уверувањата, советите, препораките, мислењата, упатствата и другите информации кои можат да бидат содржани во известувања кои резултираат со доставување на информации надвор од организацијата.
2. Барањата може да се однесуваат на информации кои веќе постојат; на пример, претходно објавен извештај за внатрешна ревизија. Можно е, исто така, да се добијат барања за информации кои треба да бидат креирани или утврдени, што ќе доведе до нов ангажман на внатрешната ревизија. Ако барањата се однесуваат на информации или извештаи кои веќе постојат, внатрешниот ревизор треба да изврши проверка на информациите за да утврди дали се соодветни за доставување надвор од организацијата.
 3. Во одредени ситуации може да биде возможно да се прегледат постоечки извештај или информација со цел да бидат соодветни за доставување надвор од организацијата. Во други ситуации може да биде возможно да се подготви нов извештај врз основа на претходно извршената работа. Потребно е да се примени соодветна професионална грижа при прегледување, прилагодување или изработка на нов извештај врз основа на претходно извршената работа.
 4. Кога се доставуваат информации надвор од организацијата, потребно е да се земат во предвид следните работи:
 - потребата од писмен договор во врска со информациите кои треба да се достават;
 - идентификување на обезбедувачите на информации, нивните извори, потписниците на извештаите, примателите на информациите и лицата поврзани со извештаите или информациите кои се доставуваат;
 - идентификување на целите, опфатот и процедурите кои треба да се спроведат за да се добијат применливи информации;
 - природата на извештајот или на другите известувања, вклучувајќи тука и мислења, вклучување или изоставање на препораките, воздржување од давање на мислење, ограничувања, како и видови на уверувања или тврдења кои треба да се дадат;
 - прашањата поврзани со авторските права и ограничувањето на понатамошно дистрибуирање или споделување на информациите.

5. Ангажманите кои се извршени со цел да се изготват извештаи или известувања на внатрешната ревизија кои треба потоа да се достават надвор од организацијата треба да се извршат во согласност со релевантните *Меѓународни стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија (Стандарди)* и да се содржи референца на тие *Стандарди* во извештајот или другите известувања.
6. Ако за време на извршувањето на ангажманите за доставување на информации надвор од организацијата внатрешниот ревизор открие информации за кои смета дека треба да ги извести раководството или ревизорскиот комитет, тогаш внатрешниот ревизор треба да достави адекватно известување до соодветните лица.

**Практичен совет за стандардот 2440-3:
Доставување на чувствителни информации
во и надвор од рамките на
раководната хиерархија на организацијата**

**Толкување на *Стандардот 2440* и *Стандардот 2600* од
*Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија*
и Правилата на однесување во
Етичкиот кодекс за интегритет и доверливост**

Толкуван Стандард

2440 – Приматели на резултатите на ангажманот

Главниот извршен ревизор треба да ги достави резултатите до сите соодветни субјекти.

Толкуван Стандард

2600- Прифаќање на ризикот од страна на раководството

Кога главниот извршен ревизор е уверен дека вишото раководство прифатило ниво на резидуален ризик кој е неприфатлив за организацијата, тогаш главниот внатрешен ревизор треба да дискутира за тоа прашање со вишото раководство. Доколку не може да се донесе долука во врска со резидуалниот ризик, главниот извршен ревизор и вишото раководство треба да го известат одборот за да донесе решение.

***Толкувани Правила на однесување на Етичкиот кодекс –
Интегритет***

Внатрешните ревизори:

- 1.1 ја извршуваат нивната работа на чесен, трудољубив и одговорен начин;

- 1.2 го почитуваат законот и и ги откриваат информациите кои се очекува да се откријат според законот и професијата;
- 1.3 не се свесно дел од нелегална активност, или не се ангажирани во активности што се несоодветни за професијата на внатрешна ревизија или за организацијата.
- 1.4 ги почитуваат и придонесуваат кон исполнувањето на легитимните и етичките цели на организацијата.

Толкувани Правила на однесување на Етичкиот кодекс – Доверливост

Внатрешните ревизори:

- 3.1 разумно ги користат и штитат информациите добиени во текот на вршењето на нивните должности.
- 3.2 Не користат информации за каква било лична корист или на било кој начин кој би бил спротивен на законот или штетен за легитимните и етичките цели на организацијата.

Цел на Практичниот совет: Внатрешниот ревизор може да дојде до информации за разоткривање, закани, несигурности, измами, несоодветно трошење и управување со ресурсите, незаконски активности, злоупотреба на службена должност, неправилно однесување со кое се загрозува јавното здравје или безбедност, како и други нелегални дејства. Во некои случаи, информациите ќе имаат значителни последици и поткрепувачките докази треба да бидат детални и веродостојни. Дилемите со кои се соочува внатрешниот ревизор во однос на овие видови на ситуации се сложени, а често опфаќаат разлики во културните и деловните практики, правни структури, локални и национални закони, како и професионални стандарди, етички кодекси и лични вредности. Начинот на кој внатрешниот ревизор се обидува да изнајде решение за ситуациите може да доведе до реперкусии и потенцијална одговорност. Заради таквите ризици и последици, внатрешниот ревизор треба внимателно да ги оцени доказите и разумноста на неговите заклучоци и да ги испита различните можни мерки кои може да се преземат за да се достават чувствителните информации до лицата кои се надлежни да решаваат за прашањето и да ја спречат незаконската активност. Во некои земји, одредени мерки може да се пропишат со локални закони или прописи.

Овој Практичен совет се дава со цел да се поттикне размислување за многуте прашања и предизвици со кои може да се соочи внатрешниот ревизор во вакви ситуации. Иако во него се даваат информации и се предлагаат фактори кои еден внатрешен ревизор треба да ги разгледа, Практичниот совет не претставува сеопфатно испитување на оваа тематика, ниту пак пружа правни или стручни совети за ревизорите. Внатрешните ревизори треба да побараат правен совет кога се соочуваат со чувствителна ситуација која може да има значителни последици. Овој практичен совет беше изработен со максимална грижа и после долгорочна дискусија. Меѓутоа, ИА не ја

презема одговорноста за употребата на информациите содржани во овој Практичен совет или за неговата применливост во одредени ситуации во праксата, ниту пак дава гаранции дека предложените дејствија ќе бидат успешни.

1. Внатрешните ревизори честопати доаѓаат до информации кои се доста чувствителни и значајни за организацијата и кои можат да имаат значителни потенцијални последици. Информациите може да се однесуваат на разоткривање, закани, несигурности, измами, несоодветно трошење и управување со ресурсите, незаконски активности, злоупотреба на службена должност, неправилно однесување со кое се загрозува јавното здравје или безбедност, како и други нелегални дејства. Овие видови на неправилности можат да имаат негативни последици врз угледот, имиџот, конкурентноста, успехот, ликвидноста, пазарната вредност, инвестициите и нематеријалните средства или заработката на организацијата. Тие исто така е веројатно дека ќе ја зголемат изложеноста на организацијата на ризици.

Известување за чувствителни информации на лицата во рамките на раководната хиерархија на организацијата

2. Кога внатрешниот ревизор ќе одлучи дека новите информации се значајни и веродостојни, тогаш ревизорот во нормални околности навремено ги известува членовите на раководството кои можат да преземат мерки врз основи на информациите. Во најголем број од случаите, тие известувања ќе го решат прашањето од гледна точка на внатрешната ревизија, се додека раководството презема соодветни мерки за управување со поврзаните ризици. Ако известувањата сепак резултираат во заклучок дека раководството, со преземање на никакви или несоодветни мерки, ја изложува организацијата на неприфатливо ниво на ризик, главниот извршен ревизор (ГИР) треба да разгледа други опции за успешно решавање на прашањето.
3. Како една од тие можни опции, ГИР треба да разговара за неговата загриженост за изложеноста на ризикот со вишото раководство во рамките на неговото нормално ниво во раководната хиерархија на организацијата. Бидејќи треба да се очекува дека и ревизорскиот или друг комитет на раководниот одбор припаѓа на раководната хиерархија на организацијата на која е подреден ГИР, во нормални околности и членовите на комитетот на одборот би требало да се известат за загриженоста на ГИР. Ако ГИР, откако ќе води разговор со вишото раководство, сеуште не е задоволен и заклучи дека вишото раководство ја изложува организацијата на неприфатлив ризик и не презема соодветни мерки за да ја спречи или корегира ситуацијата, тогаш вишото раководство и ГИР треба да ги презентираат суштинските информации и разликите во мислења на членовите или пред комитетот на раководниот одбор.

4. Тоа едноставно сценарио на известување во рамките на хиерархијата на организацијата може да се забрза во случај на појава на одредени видови на чувствителни настани како последица на националните закони, регулативи или општо применети практики. На пример, во случај на докази за лажно финансиско известување од страна на компанија која јавно тргува со хартии од вредност во САД, прописите обврзуваат веднаш да биде известен ревизорскиот комитет на одборот за околностите на можната појава на лажни финансиски извештаи, дури и ако вишото раководство и ГИР се согласуваат во голема мера за мерките што треба да се преземат. Законите и регулативите во повеќе земји наведуваат дека членовите или комитетот на раководниот одбор треба да бидат информирани за откритијата на прекршувања на законите од областите на кривичните дела, хартии за вредност, храна, лекарства или загадување на животната средина и за други незаконски дејствија, како што се давање на мито или други форми на незаконско плаќање на државни службеници или на претставници на снабдувачи или потрошувачи.

Ивестување надвор од рамките на раководната хиерархија на организацијата

5. Во одредени ситуации, внатрешниот ревизор може да се соочи со дилемата дали да извести за откриените информации на лица надвор од нормалната раководна хиерархија на организацијата или дури и надвор од рамките на организацијата. Чинот на објавување на негативни информации некому во организацијата кој не припаѓа на нормалната раководна хиерархија на поединецот, како и на државна агенција или друг орган кој е целосно надвор од организацијата, вообичаено се нарекува „обелоденување.“
6. Во студиите посветени на обелоденувањето се известува дека најголемиот дел од информаторите известуваат интерно за чувствителните информации, дури и ако тоа го прават надвор од нормалната раководна хиерархија, особено ако имаат доверба во политиките и механизмите на организацијата дека ќе се испитаат обвинувањата за незаконски или други нерегуларни активности и ќе се преземат соодветни мерки. Меѓутоа, некои лица кои поседуваат чувствителни информации може да одлучат да ги изнесат информациите надвор од организацијата, особено ако се плашат од реперкусии од страна на вработувачите или од нивните колеги, се сомневаат дека проблемот соодветно ќе се испита, веруваат дека ќе се прикрие, или пак поседуваат докази за незаконски или нерегуларни активности кои го загрозуваат здравјето, безбедноста или добросостојбата на луѓето во организацијата или заедницата. Примарниот мотив на

мнозинството информатори, кои постапуваат од добра намера, е спречување на незаконско, штетно или нерегуларно однесување.

7. Внатрешниот ревизор кој е соочен со слична дилема и кој треба да ги разгледа сите можни опции ќе треба да направи проценка на алтернативните начини за да извести за ризикот некое лице или група кои се наоѓаат надвор од неговата нормална раководна хиерархија. Заради ризиците и реперкусиите кои се поврзани со овие алтернативни приоди, внатрешниот ревизор треба внимателно да ги процени доказите и разумноста на неговите заклучоци и да ги испита предностите и слабостите на секоја потенцијална постапка. Преземањето на вакви постапки од страна на внатрешен ревизор може да биде соодветно ако како резултат на тоа дојде до преземање на одговорни постапки од членовите на вишото раководство или лица на раководни позиции, како што се членови на раководниот одбор или на еден од неговите комитети. Внатрешниот ревизор најверојатно ќе ја смета за последна опција можноста за известување надвор од раководната структура на организацијата. Внатрешниот ревизор би ја преземал оваа постапка само во ретки околности кога би бил убеден дека ризикот и неговите можни последици се сериозни и дека има голема веројатност дека постоечкото раководство и механизмите на раководење нема да можат или нема ефективно да се справат со ризикот.
8. Многу држави членки на OECD (Организацијата за економска соработка и развој) имаат закони или административни прописи кои налагаат државните службеници доколку се запознаени со незаконски или неетички дела да го информираат државниот инспекторат, други јавни службеници или народниот правобранител. Некои национални закони кои уредуваат постапки на обелоденување ги штитат граѓаните кои истапуваат со информации за одредени видови на незаконски активности. Некои од активностите кои се наведени во законите и прописите на овие земји се:
 - кривичните дела и другите пропусти да се обелоденат во согласност со законските обврски;
 - постапки за кои се смета дека претставуваат злоупотреба на правдата;
 - постапки кои го загрозуваат здравјето, безбедноста или добросостојбата на поединците;
 - постапки кои ја загрозуваат животната средина;
 - активности за сокривање или прикривање на горенаведените постапки.

Други држави не нудат упатства или заштита. Внатрешниот ревизор треба да биде запознает со законите и прописите на различните локации во кои делува организацијата и треба да преземат мерки кои се во согласност со дадените законски одредби. Внатрешниот ревизор треба да размисли да побара

правни совети ако тој или таа не се сигурни за важечките правни одредби.

9. Многу професионални здруженијаги обврзуваат своите членови да известат за незаконски или неетички активности. Карактеристичната црта на една „професија“ е прифаќањето на широки одговорности пред јавноста и заштитата на општата добросостојба. Освен испитувањето на законските одредби, членовите на ИА и сите овластени внатрешни ревизори треба да ги исполнуваат барањата дефинирани во Етичкиот кодекс на ИА кои се однесуваат на незаконските или неетичките постапки.

Одлука на внатрешниот ревизор

10. Внатрешниот ревизор има професионално должност и етичка одговорност внимателно да ги оцени доказите и разумноста на неговите заклучоци и да одлучи дали се потребни понатамошни активности за да се заштитат интересите на организацијата, нејзините поврзани страни, надворешната заедница или институциите на општеството. Исто така, ревизорот ќе треба да ја земе во предвид обврската за доверливост наметната со Етичкиот кодекс на ИА за да се почитува вредноста и сопственоста на информациите и да се избегне нивно обелоденување без соодветно овластување, освен ако за тоа не постои правна или професионална обврска. Во процесот на оценување, ревизорот треба да побара совети од правен советник и, ако околностите тоа го налагаат, од други стручни лица. Овие дискусии можат да бидат од корист за ревизорите со тоа што ќе добијат различно гледање на околностите и ќе им се понудат мислења за потенцијалните ефекти и последици од различните можни постапки. Начинот на кој внатрешниот ревизор се обидува да ги разреши овој тип на сложени и чувствителни ситуации може да доведе до реперкусии и потенцијална правна одговорност.
11. На крајот, внатрешниот ревизор мора да донесе лична одлука. Одлуката да известува надвор од нормалната раководна хиерархија треба да биде заснована врз добро информирано мислење дека нерегуларната постапка е поткрепена со детални, веродостојни докази и дека законскиот или регулаторниот императив или професионалната или етичката обврска налагаат преземање на понатамошни дејствија. Мотивот на ревизорот за дејствување треба да биде желбата да се запре погрешната, штетната или несоодветна активност.

Практичен совет за стандардот 2500-1: Рајзвој на надгледувањето

**Толкување на Стандардот 2500 од
Меѓународните стандарди за**

професионално извршување на внатрешна ревизија

Толкуван Стандард

2500 – Следење на напредокот

Главниот извршен ревизор треба да воспостави и одржува систем за надгледување на презентирањето на резултатите за кои се известува раководството.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози кога надгледуваат развојот на резултатите за кои се известува раководството. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Главниот извршен ревизор (ГИР) треба да воспостави процедури кои ќе ги опфатат:
 - временската рамка во која е потребно раководството да даде одговор во врска со наодите и препораките на ангажманот;
 - оценка на одговорот на раководството;
 - потврдување на одговорот (ако околностите тоа го налагаат);
 - ангажман за следење на препораките (ако околностите тоа го налагаат);
 - процедура за известувањата која ги пренесува незадоволителните одговори/мерки, вклучувајќи го тука и преземањето на ризик, до соодветните нивоа на раководството.
2. Одредени наоди и препораки кои се доставени можат да бидат многу значајни да налагаат преземање на итни мерки од страна на раководството. Овие состојби треба да се следат од активноста на внатрешната ревизија сè додека не се корегираат, заради ефектот кој тие може да го имаат врз организацијата.
3. Техниките кои се користат за ефикасно следење на напредокот вклучуваат:
 - посочување на наодите и препораките на ангажманот кон соодветните нивоа на раководство кои се надлежни за преземање на корективни мерки;
 - примање и оценување на одговорите на раководството за наодите и препораките во текот на ангажманот или по одреден разумен период после доставувањето на резултатите од ангажманот. Одговорите се покорисни ако содржат доволни информации за да може ГИР да ја процени соодветноста и навременоста на корективните мерки;
 - примање на периодично ажурирани информации од раководството со цел да се оцени статусот на напорите кои ги прави раководството за корегирање на ситуациите за кои било претходно известно;

- примање и проценка на информации од други единици на организацијата на кои им е доделена одговорност за корективните процедури или процедурите за следење на препораките;
- известување на вишото раководство или одборот за статусот на одговорите во поглед на наодите и препораките на ангажманот.

Практичен совет за стандардот 2500.A1-1: Следење на препораките

Толкување на Стандардот 2500 од Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија

Толкуван Стандард

2500.A1 – Главниот извршен ревизор треба да воспостави понатамошен процес за да надгледува и осигура дека активностите на раководството се ефективно применети или дека вишото раководство го прифатило ризикот да не презема активности.

***Цел на Практичниот совет:** Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози кога воспоставуваат активности за следење на препораките. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни при таквата проценка, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Внатрешните ревизори треба да утврдат дали корективните мерки се преземени и дали ги даваат очекуваните резултати, или дали вишото раководство или одборот го презеле ризикот да не се преземаат корективни мерки во однос на презентираните наоди.
2. Последователните активности на внатрешните ревизори се дефинираат како процес во рамките на кој тие ја утврдуваат соодветноста, ефективноста и навременоста на мерките преземени од раководството во врска со презентираните наоди и препораки на ангажманот, вклучувајќи ги и тие дадени од надворешни ревизори и други субјекти.
3. Одговорноста за активности за следење на препораките треба да се дефинира во писмената повелба на активноста на внатрешната ревизија. Природата, временската рамка и опсегот на активности за следење на препораките треба да ги одреди главниот извршен ревизор (ГИР). Факторите кои треба да се земат во предвид при одредувањето на соодветни процедури за следење на препораките се:
 - значајноста на презентираните наоди или препораки;

- нивото на напори и трошоци кои се потребни за корегирање на констатираната состојба;
 - последиците кои може да произлезат во случај да не успеат корективните мерки;
 - сложеноста на корективните мерки;
 - потребниот временски период.
4. Може исто така да има случаи кога ГИР ќе просуди дека писмениот или усмениот одговор на раководството покажува дека веќе преземените мерки се доволни во споредба со релативната важност на наодите или препораките на ангажманот. Во таква прилика, активности за следење на препораките можат да се извршат како дел од следниот ангажман.
 5. Внатрешните ревизори треба да утврдат дали мерките кои биле преземени како резултат на наодите и препораките на ангажманот навистина ја разрешиле конкретната состојба.
 6. ГИР е одговорен за закажување на активности за следење на препораките како дел од работните програми на ангажманот. Правењето распоред за активностите за следење на препораките треба да се врши врз основа на ризикот и изложеноста на ризик, како и на степенот на сложеност и значењето на временската рамка за имплементацијата на корективните мерки.

Практичен совет за стандардот 2600-1: Преземање на ризици од страна на раководството

**Толкување на Стандардот 2600 од
Меѓународните стандарди за
професионално извршување на внатрешна ревизија**

Толкуван Стандард

2600 – Кога главниот извршен ревизор е уверен дека вишото раководство прифатило ниво на резидуален ризик кој е неприфатлив за организацијата, тогаш главниот внатрешен ревизор треба да дискутира за тоа прашање со вишото раководство. Доколку не може да се донесе долука во врска со резидуалниот ризик, главниот извршен ревизор и вишото раководство треба да го известат одборот за да донесе решение.

Цел на Практичниот совет: *Внатрешните ревизори треба да ги имаат во предвид следните предлози во врска со преземањето на ризик од страна на раководството. Ова упатство нема за намера да ги опфати сите аспекти кои можеби се потребни, туку едноставно претставува препорачана група на ставки кои треба да се разгледаат.*

1. Раководството е одговорно за донесување на одлуки за соодветните мерки кои треба да се преземат како одговор на презентирани наоди и препораки на ангажманот. Главниот извршен ревизор е одговорен за проценување на мерките кои ги презема раководството за навремено решавање на проблемите за кои се известува преку наодите и препораките на ангажманот. При одлучувањето за степенот на активностите за следење на препораките, внатрешните ревизори треба да ја разгледаат и природата на последователните постапки кои се преземаат од други субјекти во рамки на организацијата.
2. Како што е наведено во Стандардот 2060 на *Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија (Стандарди)*, параграф 3 од Практичниот совет за стандардот 2060-1, вишото раководство може да донесе одлука да го преземе ризикот кој ќе произлезе од некорегирање на презентираната состојба заради трошоците или заради други аспекти. Одборот треба да се информира за одлуките на вишото раководство во однос на сите поважни наоди и препораки на ангажманите.