СИСТЕМСКИ БАЗИРАНА РЕВИЗИЈА

Содржина

1. Вовед 3

2. **Системски базирана ревизија** 4

2.1. Подготовка и планирање на ревизијата 5

2.2. Утврдување и опис на системот 15

2.4. Утврдување на ризиците и оценување на контролите наспроти ризиците 20

2.5. Тестирање на контролите 25

2.6. Заклучоци 29

2.7. Извештај од ревизијата и Акциски план 30

2.8. Ревизорски досиеја 30

3. Надгледување (супервизија) на ревизиите 31

3.1. Одговорности на раководителот на единицата за внатрешна ревизија 31

3.2. Подготовка на ревизијата 31

3.3. Организација на ревизијата 32

3.4. Супервизија на ревизијата 32

3.5. Надзор 32

3.6. Постојано подобрување 33

3.7. Записник за надзорот на ревизијата 33

4. Прилози 34

4.1. План за ревизијата 35

4.2. Образец - Писмо за овластување 36

4.3. Наративен опис на системот 37

4.4. Симболи за дијаграм на текови 39

4.5. Примери за дијаграм на текови - вертикален и хоризонтален вид 40

4.6. Клучни елементи на системите 42

4.7. Програма за ревизија 43

4.8. Методи за Утврдување на ризиците 44

4.9. Видови на контрола 48

4.10. Моменти за донесување одлуки во системски базираната ревизија 53

4.11. Планирање и извршување на контролните тестови (тестови на усогласеност) .. 55
4.12. Записник за тестот 58
4.13. Записник за наодите од ревизијата 59
4.14. Образец за збирен преглед на наодите од ревизијата 60
4.15. Структура на досиејата за ревизијата 62
4.16. Записник за надзорот на ревизијата 64

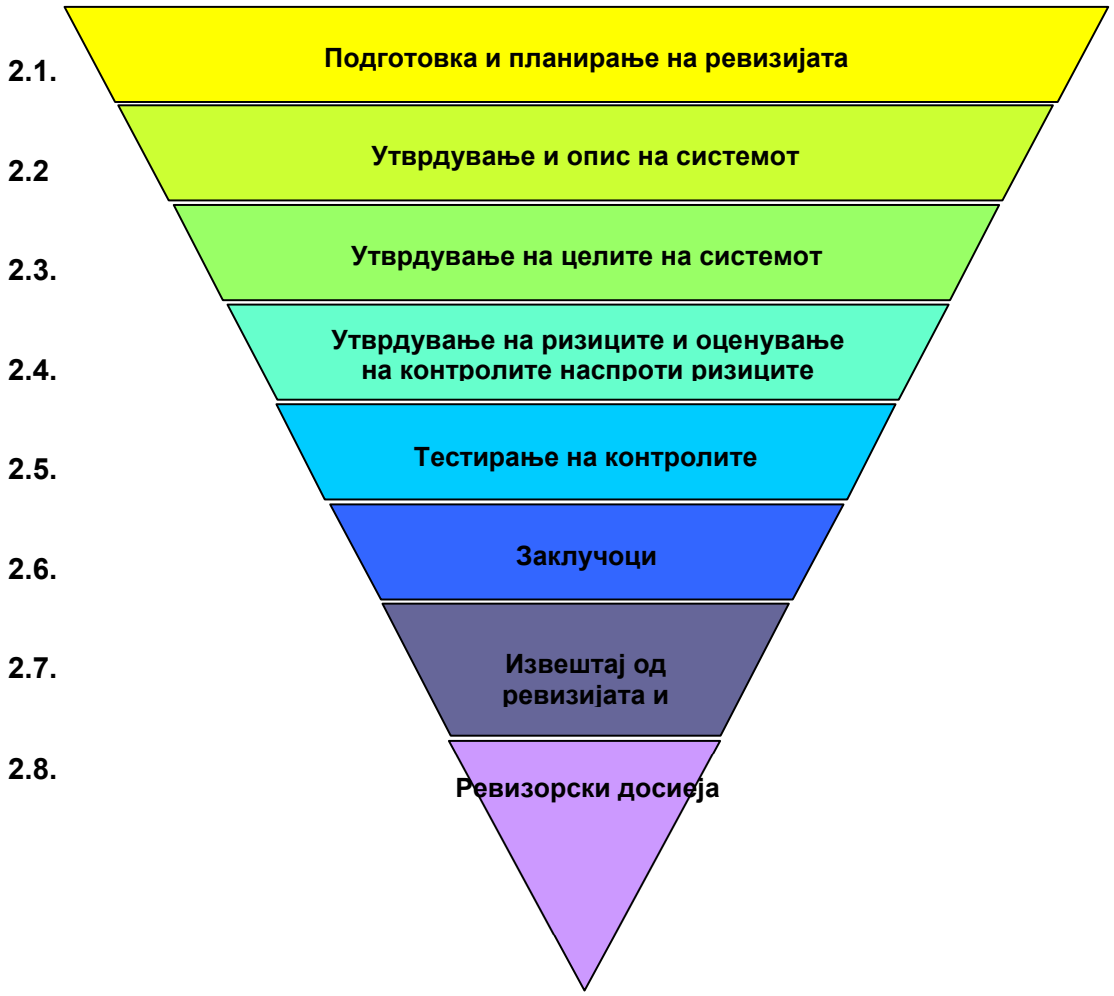
1. Вовед

Овој дел од Прирачникот за ревизија дава насоки за системски базираната ревизија, која е една од главните ревизорски методологии кои се применуваат од внатрешните ревизори во јавниот сектор во Република Македонија.

Се очекува сите ревизори да се запознаат со процедурите дадени во овој Прирачник и да ги применуваат во текот на својата работа. Во некои случаи може да се јави потреба процедурите да се прилагодат со цел да ја одразуваат состојбата во некоја специфична организација. Таквите промени се одговорност на раководителот на единицата за внатрешна ревизија, кој ќе се погрижи да се изготват насоките и истите дистрибуираат.

2. Системски базирана ревизија

Системски базираната ревизија се состои од следните фази:



2.1. Подготовка и планирање на ревизијата

Подготовката и планирањето на ревизијата опфаќаат: прелиминарно истражување, организирање на првичен состанок и изготвување на план за ревизија.

2.1.1. Прелиминарно истражување

Во разумен рок пред планираниот почеток на ревизијата треба да се направи прелиминарно истражување за прибирање на информации со цел да се добие генерално разбирање на областа која ќе биде ревидирана. Прелиминарното истражување треба да претставува основа за планирање на ревизијата и за одредување на:

a) Целите на ревизијата;
b) Опфатот на ревизијата и некои специфични области на кои треба да им се обрне повеќе внимание бидејќи се високо ризични, се многу важни за системот и / или имаат слабости кои се веќе познати;
c) Датумите кога ќе треба да се завршат одделните фази од ревизијата;
d) Кои ревизори треба да се ангажираат на ревизијата и кој е раководител на ревизорскиот тим кој ќе врши проверка на квалитетот на ревизорската работа.

Прелиминарното истражување исто така треба јасно да ги утврди границите на системите кои ќе бидат предмет на ревизија и да ги утврди сите врски со други системи и други ревизии кои се планирани. Ова претставува основа за изготвување на планот за ревизијата.

Прелиминарното истражување треба да вклучува:

a) Прегледување на трајното ревизорско досие и извештаите од претходните ревизии, вклучително и извештаи од Државниот завод за ревизија;
b) Прегледување на стратешки и оперативните планови во областа која треба да се ревидира;
c) Постојни органограми;
d) Прегледување на буџетот и дадените информации на раководството;
e) Првични дискусии со раководителите на одделни организациони единици со цел да се утврдат нивните конкретни цели на ревидираната областа;
f) Прегледување на соодветната легислатива, регулативи, инструкции итн.

Во оваа фаза исто така треба да се утврдат општите и конкретните цели на областа која е предмет на ревизија како и клучните ризици кои се однесуваат на тие цели.

Прегледувањето на извештаите од претходните ревизии е важен дел од прелиминарното истражување. Извештаите даваат увид во нивото на контрола во времето на последната ревизија и даваат можност да се утврди дали договорените препораки се имплементирани од страна на раководството.

2.1.2. Првичен состанок

Пред првичниот состанок, треба да се обезбеди Писмо за овластување, во согласност со член 5 од Правилникот за начинот на извршување на внатрешната ревизија и начинот на известување за ревизијата (Службен весник на Република Македонија", бр. 137/2010), (во понатамошниот текст: Правилникот). Образец кој во детали ја дава содржината на тоа писмо е даден во **Прилог 4.2** на овој дел Прирачникот.

Пред одржување на првичниот состанок внатрешните ревизори и надворешните експерти потребно е да имаат писмо за овластување, кое го потпишува раководителот на единицата за внатрешна ревизија, а писмото за овластување на раководителот на внатрешна ревизија го потпишува раководителот на организацијата, пред извршување на секоја од ревизиите предвидени во годишниот план.

Писмото за овластување треба да ги содржи следните работи:

- Системите и процесите кои ќе бидат предмет на ревизија;

- Целите на ревизијата утврдени во годишниот план за внатрешна ревизија;

- Раководителот и членовите на тимот за ревизијата;

- Временската рамка и крајниот рок за поднесување на конечниот извештај за внатрешна ревизија.

Ревизијата започнува со првичен состанок кој треба да се одржи помеѓу раководството на ревидираната организациона единица и раководителот на единицата за внатрешна ревизија, придружуван од раководителот на ревизорскиот тим и внатрешните ревизори кои ќе ја вршат ревизијата. Целта на овој состанок е да:

- Го претстави ревизорскиот тим пред раководството на ревидираната организациона единица;
- Да ја прикаже целта на ревизијата и да даде краток преглед на пристапот кој ќе се користи - доколку е прва ревизија ќе биде потребно подетално објаснување;
- Да се праша раководството да посочи конкретни области кои тие сметаат дека треба да се испитаат;
- Да се дискутираат областите на кои внатрешната ревизија смета дека треба да им се посвети особено внимание;
- Да се објасни дека внатрешната ревизија ќе ги информира за напредокот на работата и дека во текот на ревизијата помошта од раководството многу ќе ја олесни самата ревизија;
- Да се побараат дополнителни информации[1] за ревидираниот работен процес, како и да се договори листата документи кои треба да ги достави ревидираниот субјект;
- На првичниот состанок на сите присутни се дава копија од Повелбата за ревизија (Образец за Повелба во **Дел 1** од овој Прирачник).

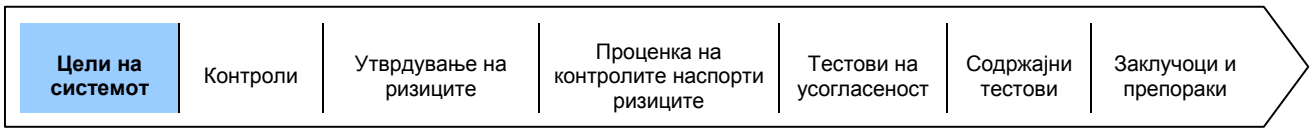
Некои насоки за тоа како да се води првичниот состанок со раководството се дадени во **Дел 3** од овој Прирачник.

[1] Согласно член 7, став 2 од Правилникот

2.1.3. План за ревизија

По прелиминарното истражување и првичниот состанок треба да се изготви план за ревизијата. Образец за план за ревизија е даден во **Прилог 4.1.** на овој дел од Прирачникот.

2.2. Утврдување и опис на системот



2.2.1. Зошто треба да се опише системот?

Главните причини за опишување на системот се:

- Да се потврди дека ревизорот добро го разбрал функционирањето на системот преку јасно опишување на целите на системот (процесот);
- Да се утврдат врските помеѓу системите;
- Да се утврди како системот се вклопува во организацијата;
- Да се обезбедат основни податоци за правење проценка во која мера внатрешните контроли ги спречуваат или детектираат и корегираат грешките.

Описот на системот ја дава основата за формирање на мислењето, заклучоците и препораките на ревизорот. Тој исто така треба да даде основа за оценување на силните и слабите страни на внатрешната контрола.

Со оглед на тоа дека „опишувањето“ на системот може да одземе многу време, ревизорот треба да ги исклучи сите работи кои не се значајни за ревизијата.

Ревизорот треба да одлучи која техника или комбинација од техники (текст и/или дијаграм на текови) најмногу ќе му одговара за опишување на системот, земајќи ја предвид природата и сложеноста на системот, целите на ревизијата и претходно правените ревизии.

Изворите на информации можат да бидат:

- Досиеја и документи од претходните ревизии;
- Организациски и процедурални правилници, прирачници, упатства и други акти кои се користат во организацијата;
- Интервјуа и неформални разговори со раководството и вработените (деталните насоки за техниките за интервју се дадени во **Дел 3** од овој Прирачник);
- Набљудување на работната средина и работните методи кои се користат. Ова е многу корисно во случаите кога не постои физички доказ дека нешто се случило. Внимавајте дека присуството на ревизорот може да влијае на однесувањето на вработените и виденот начин на работа, кои можат да не се разликуваат од вообичаените. Исто така може да биде тешко да се соберат материјални докази;
- Документи и записи кои се користат во системот;

- Извештаи изготвени од страна на единиците за контрола и инспекција;
- Други извештаи кои се однесуваат на ревидираната област;
- Информации наменети за раководството.

2.2.2. Чекори за документирање на системот

Во овој дел се дадени сите чекори кои се потребни за документирање на системот. Ако системот претходно бил документиран ќе биде потребно далеку помалку време за разговори со раководителите и вработените. Истото важи и ако системот не се променил значително. Чекорите се следните:

1. Да се утврдат основните елементи на системот кои ќе ви помогнат да одлучите дали да користите текст или дијаграм на текови за документирање на системот и исто така да одлучите кој од главните потсистеми треба посебно да се опишат.

2. Да се обезбеди детален опис на системите и на карактеристиките на внатрешните контроли врз основа на разговорите со вработените во организационата единица. Тој треба да вклучува и опис на:
   - Кои процеси и процедури се извршуваат и кој ги извршува;
   - Промени во процедурите за различни видови или групи на трансакции - на пример оние со повисока вредност;
   - Мерки кои се преземаат за обезбедување на континуитет во работењето (паузи за ручек, празници, одмори или кога има зголемен обем на работа);
   - Документи кои се користат во процесот;
   - Компјутерски извештаи заедно со нивната намена и начинот на кој се користат.

3. Да се запишат информациите на груби дијаграми на текови или во белешките. Ако е можно треба да се споредат со актите во кои се опишани внатрешните процедури.

4. Да се направат walk-through тестови (види подолу) за да се провери дали системот вистински функционира на начинот на кој е опишан.

5. Да се изготви документација за опис на системот - со текст и/или дијаграм на текови.

6. Да се споредат документите и извештаите за системот со изготвениот текст и/или дијаграм на тек.

При описот на системот, внатрешниот ревизор треба да ги користи само документите кои му се потребни за да ги утврди и забележите внатрешните контроли.

2.2.3. Обем на описот на системите

Тој треба да биде доволно детален за да му овозможи на корисникот и на лицето кое ја проверува ревизијата да разбере како функционира системот и како се постигнуваат

внатрешните контроли. Во зависност од целите на ревизијата во некои случаи може да биде потребно да се забележи целиот систем, а во други може само да биде потребно да се забележат клучните области од системот.

При забележување на системот, важно е:

- Да го забележите системот така како што тој **вистински** функционира;
- Да ги утврдите и забележите сите видови на процедури и трансакции кои се опфатени од ревидираниот систем (вклучувајќи и исклучоци како што се државните празници, одморите на вработените, невообичаени прекувремени саати итн);
- Внимателно да се откријат контролите - тие може да не се секогаш лесно препознатливи;
- Да се забележат само елементите на системот кои се од важност за ревизијата;
- Да се ископират само важните документи. Непотребното копирање на материјали може да биде губење на време и може да го отежне прегледувањето на ревизорските досиеја;
- Да се има предвид дека описот на системот кој ќе се најде во документите може да е застарен и некомплетен.

Ако даваат соодветни објаснувања, копиите од стандардните документи кои се користат и значајните извештаи или збирни прегледи може да станат дел од ревизорски записи. Записите за системот треба исто така да ги наведуваат и изворите на информации, на пример правилници, прирачници, интервјуа.

2.2.4. Документирање на системот

Документирањето на системот обично е во форма на текст, дијаграм на тек или пак комбинација на овие две методи.

2.2.4.1. Тесктуални описи

Текстуалниот опис помага да се добие комплетна слика за системот. Тој дава детален запис за ревидираниот систем и заедно со другите форми на запис на системот би требало да го покрива следното:

- Целите и задачите на системот;
- Врските со другите системи;
- Средината во која функционира системот;
- Распределбта на овластувањата и одговорностите;
- Сите клучни контроли и процеси во системот;
- Исклучителни ситуации или случаи со кои треба да се справи тој систем; и
- Ad hoc контроли како на пример проверки од страна на менаџментот.

Текстовите може да содржат детални описи на текот на трансакциите, но во некои случаи тие подобро се бележат со дијаграми на текови-flowchart (види го следното поглавје). Често е корисно да се користи комбинација на двете техники - текст и дијаграм на текови.- Дијаграмите на текови треба да се користат за да ги опишат

покомплексните делови на системот. Ако се користат дијаграми на текови тие треба да одговараат на содржината дадена во текстуалниот опис.

Текстуалните описи можеби е корисно да се поделат на:

- Збирен преглед на системот; и
- Одделни детални описи на главните делови од системот.

Треба да се користат наслови, за да може текстот да се организира на логичен начин, со цел да даде јасна слика и полесно да може да се ажурира и користи. Секаде каде што тоа е можно треба да се наведат изворите на информации и имињата и позициите на луѓето со кои е разговарано. Треба да се изготви, јасен, концизен запис за системот. **Анекс 4.3.** на овој дел од Прирачникот.

2.2.4.2. Дијаграм на текови (flowchart)

Цртањето дијаграми на текови е метод на графичко забележување и опишување на некој систем, кој го покажува текот на документите или информациите и соодветните внатрешни контроли во системот. Дијаграмите можат да помогнат за:

- Да се добие претстава за целиот систем;
- Да се разберат целите на ревидираниот субјект;
- Да се утврди поделбата на одговорностите;
- Да му се помогне на лицето кое ќе врши супервизија на ревизијата да ги утврди областите кои не се покриени со ревизијата.

Оваа метода е најефикасната ако се применува логичен пристап од врвот кон дното, почнувајќи со преглед на збирниот дијаграм на текови, а по него треба да следат, ако се потребни, подетални дијаграми на текови од поконкретните процеси.

Постојат различни методи, и симболи за цртање на дијаграми на текови. **Прилогот 4.4.** на овој дел од Прирачникот ги дава симболите кои треба да се прифатат од единиците за внатрешна ревизија. Програмата на Microsoft Visio (може да се користи и Word или Excell) дава можности за цртање на дијаграми на текови, а исто така постојат и голем број на софтверски пакети кои можат да се користат за цртање на дијаграми на текови (примери на дијаграми на текови се дадени во **Прилог 4.5.** на овој дел од Прирачникот).

При изготвување на дијаграми на текови запомнете:

- Дијаграми на текови, првенствено се изготвуваат за да го покажат текот на документите, а не операциите - иако другите операции по потреба можат да се објаснат и со текстуални белешки;
- Внимавајте да не ги измешате на ист дијаграм на текови „редовните“ процеси со оние кои се инцидентни или посебни (две или три трансакции за еден период). Изгответе посебни дијаграми на текови за редовните и за инцидентните процеси;
- Да размислите дали е подобро да се забележи системот преку изготвување на еден или повеќе основни (генерални) дијаграми на

текови кои ги покажуваат главните текови во системот - поддржани, каде што е потребно, и со текстуален опис;

- Да се нацрта системот како што реално функционира. Во некои случаи може да биде потребно да се забележи и „официјалниот“ систем и во тие случаи дијаграмот на текови треба јасно да е обележан дали го покажува официјалниот (пропишаниот) или реалниот систем (како тоа всушност функционира);
- Работете со молив. Ова ќе ви заштеди време кога ќе треба да го поправите дијаграмот на текови, ако погрешите;
- Секој дијаграм на текови треба да има наслов, датум на цртање и ако постојат дополнувања, треба да стои и името на лицето кое го изготвило;
- Проверете дали сите документи (и секој примерок од секој документ) кои се прикажани во дијаграмот на текови соодветно се обработува;
- Размислете внимателно пред да изготвите дијаграм на текови. Прашајте се дали тоа е навистина потребно и дали текстуален опис би бил исто толку ефективен, а ќе ви одземе помалку време.

Цртањето дијаграми на текови може да биде многу ефективен начин за запишување на текот на документите во еден систем. Предностите на цртањето дијаграми на текови се:

- Информациите лесно може да се пренесат и разберат;
- Дијаграмите на текови ја истакнуваат врската помеѓу различните делови на системот;
- Ревизорот може да го види целиот тек на документите: лесно се утврдуваат потенцијалните тесни грла;
- Дијаграмите на текови се конзистентен метод за забележување;
- Ревизорот мора да има јасна слика за текот на информациите за да може да нацрта дијаграм на текови на еден комплексен систем;
- Полесно се прават споредби помеѓу системите.

Постојат и серија негативности при користење на дијаграмите на текови. Најважна негативност е што треба многу време за да се изготват. Многу лесно ревизорот може да загуби многу време на цртање на дијаграм на текови, кога би било поефикасно и покорисно наместо тоа да направи текстуален опис. Другите негативности се:

- Имаат ограничен опфат и може да не ги утврдат менаџерските и организациските контроли;
- Техниката и начините на работа треба да се научат и употребуваат;
- Сложените дијаграми на текови можат и да збунат, наместо да објаснат;
- Ревизорот има потреба од обука и искуство за да може со леснотија да изготвува дијаграми на текови.

2.2.5. Други нешта кои треба да се земат во предвид

2.2.5.1. Органограми

Треба да се изготви опис и на организационата структура која се однесува на ревидираниот систем. Ќе биде доволно да приложите копија од постоечкиот органограм, доколку е точен и ажуриран.

Ажурираните органограми треба да содржат детали за протокот на информации, односите во организацијата и одговорностите. Органограмот помага да се утврдат вработените и да се одлучи каде може да се јави потреба од ревизорско тестирање. Треба да се наведе и датумот кога органограмот бил изготвен.

Органограмот може да вклучи:

- Главни сектори / единици со опис на нивните функции;
- Називи на работните места, звања и имиња на вработените заедно со линии на одговорност;
- Сите линии на известување.

2.2.5.2. Минимум потребни документи за системот

Кој било метод да го користите за документирање на процедурите во секој систем постојат одредени нешта кои треба да се содржат во досието за секој систем. Тие се:

- Примероци за документи кои ја опишуваат нивната цел и намена. Овие документи и извештаи треба да се подредат во досието по редоследот како што се користат во системот и да се поврзат со текстуалниот опис или дијаграмот на текови;
- Примероци на извештаи (компјутеризирани или мануелни) кои ја опишуваат нивната цел и намена;
- Деталите за бројот на трансакции кои поминуваат низ системот. Ова е од голема важност за целосно разбирање на значењето на системот во однос на севкупните активности на организацијата. Поради тоа потребно е да се изготват збирни информации од типот на:
  - Бројот на трансакции;
  - Вредноста на трансакциите;
  - Сезонски флуктуации.
- Обрасци кои се користат за оценување на системот.

Исто така би било корисно за ревизорот да го знае бројот на вработените или поделбата на трансакциите по вредност или рочност за да му помогне при проценката на ризикот, кога ќе се забележи некоја слабост.

2.2.6. Проверување дали системот е забележан коректно

Важно е системот правилно да е забележан бидејќи тоа дава основа за проценка на внатрешните контроли и за изготвување на програмата за ревизорските тестови.

Доколку не постојат пишани процедури за процесите во јавниот сектор треба да се потврдат, со потпис, дијаграмите на текови или пишаниот опис од страна на раководителот на ревидираниот субјект.

2.2.6.1. Walk-through тестирање

При спроведување на 'walk through' тестовите, ревизорот првенствено бара докази за постоењето на контролите. Ова може да подразбира испитување на мал број различни трансакции во секоја фаза од процесот или следење на една трансакција од почетокот до самиот крај. Целта на овој вид тестови е да се провери дали системот функционира на начин како што е опишан текстуално или во дијаграмите на текови, како и да се потврдат контролите кои постојат за секоја фаза.

Вообичаено трансакциите се следат од почетокот до крајот (финално процесирање). Сепак, понекогаш подобро и попрактично е да се започне од крајот на процесот. Треба да се внимава да се разгледаат и документите кои поминуваат преку други помали системи и потсистеми надвор од главниот систем и да се разгледаат внимателно сите досиеја со документи, како и да се утврди каде и зошто се чуваат.

Што да правите со разликите помеѓу записите на системите и овие тестови?

Кога ова ќе се случи има две можни причини:

- Записот за системот што сте го изготвиле да е погрешен; или
- Записот за системот е точен, но системот не функционира соодветно.

Ако постои разлика, или постојат други информации кои не се во согласност со дијаграмот на текови, треба да се навратите на оригиналниот извор на информации пред да продолжите со работата. Ова е важно, бидејќи ако записот за системот се промени, може да се промени и патот по кој треба да се изврши walk-through тестот.

Кога разликата е резултат на инцидентно нефункционирање на системот, треба да го забележите само овој факт во вашите документи. Оваа информација подоцна ќе биде земена предвид при проценка на внатрешните контроли.

2.2.7. Изработка на програма за ревизијата

Штом сте ги утврдиле и потврдиле целите на системите / процесите или активностите, раководителот на ревизорскиот тим ревизија треба да изработи Програма за ревизијата (**Прилог 4.7.** на овој дел од Прирачникот). Првиот чекор е да се забележат целите на системот во колона 1.

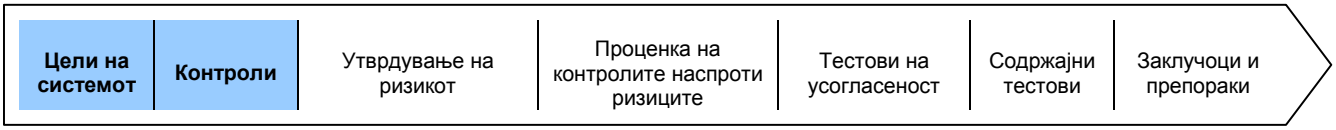
Цели на системот	Контролни цели	Ризици	Контроли	Оценка на контролата	Тестови на усогласеност	Содржајни тестови	Работен документ	Заклучок Коментари
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Целта на оваа табела за **Ревизорската програма** е да го води ревизорот низ ревизијата. Таа ги прикажува главните фази од ревизијата и дава рамка за професионалните активности, одлуки и заклучоци на внатрешниот ревизор. Во случај на комплицирани процеси, повеќе цели на ревизијата или контролни цели, ревизорот треба да изготви неколку табели или генералната Програма за ревизијата да ја подели посебно за секој процес, ревизорска цел или контролна цел, како што одговара.

Оваа табела е исто така инструмент за раководството и за контрола на квалитетот. Нејзината содржина ќе покаже колку ревизорот ја разбира работата, целите на процесот; колку е способен да ги утврди контролите за постигнување на целите; свесноста за ризиците; нивото на познавања при оценување на контролите наспроти ризиците и целите на процесот; способноста да донесе одлука за обемот на содржајните тестови и тестовите на усогласеност, како и да ги осмисли и изведе тестовите. На крајот, колоната со Заклучок и Коментари треба да содржи информации за резултатите од ревизијата во целост или пак за специфичен чекор од ревизијата или процедурата.

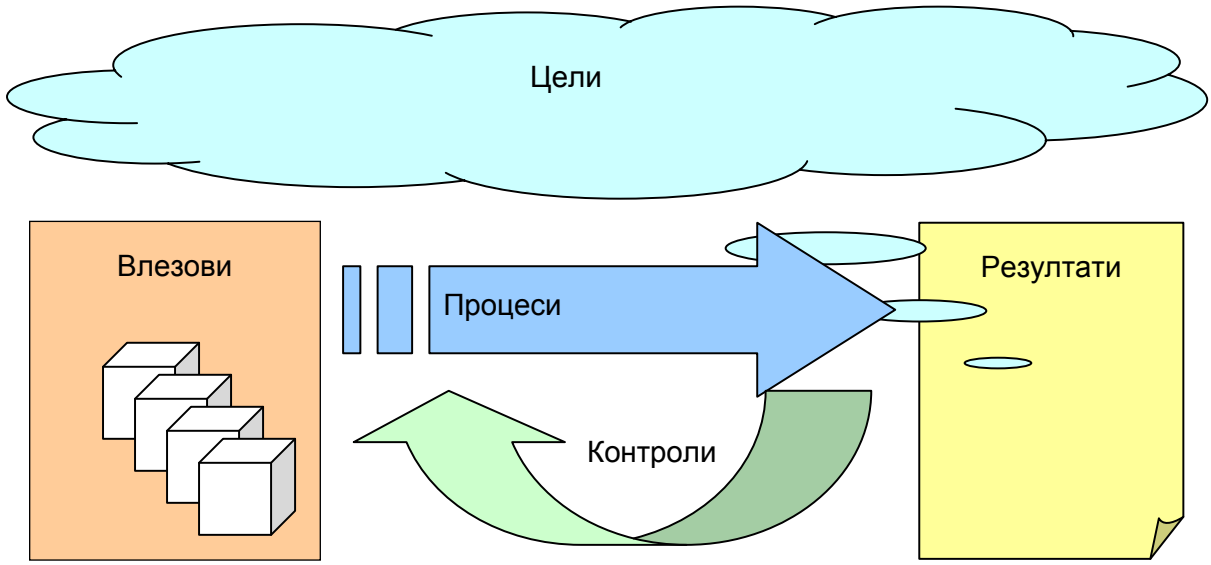
Оваа табела исто така е корисна за да се следат активностите при ревизијата, така што секој кој е заинтересиран може да навлезе во процесот на ревизија и да провери дали ревизијата е спроведувана во согласност со применливите професионални стандарди.

2.3. *Утврдување на целите на системот*



Клучот за ефективна системски базирана ревизија е да се утврдат целите на системот кои овозможат да се утврдат контролни цели врз основа на кои ќе се спроведе ревизија на контролите во системот.

Еден систем има пет главни елементи:



Секој од овие елементи е подетално објаснет во **Прилог 4.6.** на овој дел од Прирачникот. Системски базираната ревизија особено се занимава со утврдување на врската помеѓу контролите и целите со цел да се соберат докази како поддршка на професионалното мислење на ревизорот за соодветноста и ефективноста на внатрешните контроли во конкретниот систем.

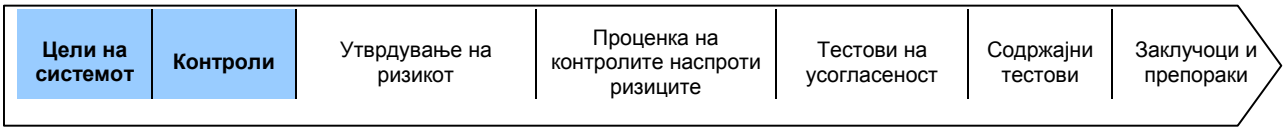
Првиот чекор е да се утврдат целите поставени од страна на раководството одговорно за системот. На пример во еден систем за набавки целите поставени од раководството може да бидат:

- “да се почитуваат националните закони и легислатива и барањата на ЕУ при секој договор за јавна набавка“;
- “во следните три години да се намалат трошоците за набавки за 5 % годишно“;
- “сите важечки фактури да се платат на време“.

Целите на системот можат да бидат или формални и напишани или неформални. Кога ќе се обидувате да ги утврдите целите, треба да запомните дека во секој систем постои хиерархија на цели - почнувајќи со оние цели поставени од повисокото раководство па се до целите на луѓето вклучени во деталните операции на системот.

Ако разберете кои се целите на системот, тоа ќе ви помогне да ги утврдите контролните цели. Контролните цели кои ќе ги поставите треба да бидат во согласност со целите на раководството во организацијата, и треба да се продискутираат и усогласат со раководството пред да ја започнете оценката на контролите.

2.3.1. Утврдување на контролните цели



Корисен начин за приоѓање кон оваа задача е да размислите за организациската структура на областа која ја ревидирате. Ова вклучува:

- Утврдување на главните активности;
- Одредување на целите на тие активности и процеси, и
- Утврдување на контролните цели кои ќе помогнат за постигнување на целите на главните активности или процеси.

Можеби би било полесно да имате по една контролна цел за секоја активност - иако ова правило не треба да се применува премногу строго.

На пример, во процесот на набавки главни организациони единици кои се вклучени треба да се: секторот кој бара набавка на добра или услуги, одделението за набавка / договори, секторот кој ги добива добрата или услугите и секторот за сметководство.

За секоја од овие организациони единици подоцна можете да ги утврдите активностите кои тие ги извршуваат и на тој начин ќе ви се олесни да ги утврдите контролните цели. Така, за набавките:

- *Секторот кој ја побарал набавката* ќе биде задолжен за требување на набавката и (во многу случаи) и за приемот на добрата, услугите или активноста;
- *Одделението за набавки / договори* ќе биде вклучено во: одобрување на требувањето; нарачувањето, водењето на тендерската постапка и склучувањето на договор; водење на база на податоци за добавувачот и сл.;
- *Секторот за сметководство* ќе ги прима фактурите, ќе ги проверува и ќе ги плаќа, ќе води досиеја за плаќање на добавувачите и сл.

Контролните цели треба да ги вклучуваат генералните контролни барања како што се:

- Економичност и ефикасност;
- Превенција и откривање на измами и злоупотреби;
- Сигурност и соодветност на информациите изготвени за раководството;
- Усогласеност со законите, легислативата, политиките на раководството и правилата;
- Безбедност на средствата, интелектуалниот имот и податоците;
- Комплетноста и точноста на евиденцијата и на извештаите во организацијата.

Алтернативниот пристап за утврдување на контролните цели е можен со разгледување на контролните цели преку следните категории:

- Организација;
- Овластување;
- Евидентирање и обработка на трансакциите;
- Евидентирање и обработка на средствата;
- Обезбедување/чување;
- Потврдување (верификација).

За утврдување на контролните цели кај повеќето системи и процеси кои постојат во секоја организација може да се користи следната рамка. За секоја област, рамката дава серија на контролни елементи. Наспроти секој од овие контролни елементи дадени се примери за можниот фокус на контролните цели.

Рамката треба да се користи внимателно бидејќи таа е помошно средство за утврдување на контролните цели. Важно е да се запомни дека во различни системи, ќе бидат применливи различни контролни цели. **Таа не треба да се смета како целосна листа на контролни цели** и ревизорите треба постојано да размислуваат за дополнителни контролни цели кои ќе бидат одраз на специфичниот контекст во кој функционира системот, како и специфичните проблеми со кои се соочува ревидираниот систем или процес.

Рамка на контролни цели

2.3.1.1. Организација

Контролен елемент	**Што може да покриваат контролните цели**
Насоки и упатства	- Услугите, бројот на вработените во целост и по сектори/одделенија, се во согласност со политиките на организацијата
Правила и процедури	- Правилата и процедурите за настанување на трошоци, собирање на приходи и прием или ослободување од средства се во согласност со политиките на организацијата
Релевантност и предмет на прегледување	- Актите за систематизација редовно се прегледуваат и одобруваат од соодветното ниво на раководители

2.3.1.2. Овластување

Контролен елемент	Што може да покриваат контролните цели
Законско овластување	- Услугите и трансакциите се во согласност со легислативата и сите други правни услови
Професионално овластување	- Квалитетот на услугите е во согласност со професионално препорачаните стандарди
Организациско овластување	- Вкупните средства кои се плаќаат за обезбедени услуги редовно се надгледуваат и одобруваат од Управниот одбор / Советот на општината или од соодветното раководство

2.3.1.3. Евидентирање и обработка на трансакциите

Контролен елемент	Што може да покриваат контролните цели
Настанување	- Евидентираните приходи и трошоци вистински се случиле
Комплетност	- Сите трансакции се соодветно обработени и евидентирани во сметководството или помошната евиденција
Мерење	- Трансакциите се измерени / вреднувани во согласност со утврдените сметководствени политики
Навременост	- Трансакциите се иницирани и евидентирани во разумно време
Регуларност	- Трансакциите и активностите се извршени во согласност со соодветната регулатива
Чесност	- Фер пристап, интегритет и транспарентност се присутни во преговорите за склучување на договори за услуги или набавки
Презентирање и објавување	- Секоја трансакција точно се контира (по завршувањето на годишните финансиски извештаи, содржината на извештаите е во согласност со соодветните сметководствени стандарди и регулативи)

2.3.1.4. Евидентирање и обработка на средствата

Контролен елемент	Што може да покриваат контролните цели
Сопственост	- Евидентираните средства се во сопственост или припаѓаат на организацијата
Комплетност	- Сите средства се соодветно евидентирани
Вреднување	- Евидентираните средства се вреднувани во согласност со политиките на организацијата

2.3.1.5. Обезбедување (чување)

Контролен елемент	Што може да покриваат контролните цели
Средства	- Пристапот до главните документи е со соодветно одобрение

	- Сите средства се безбедни и се знае кој е одговорен за нив - Пристапот до средствата и нивното користење е можно само со соодветно одобрение
Трајна евиденција	- Трајната евиденција е безбедна и се знае кој е одговорен за неа

2.3.1.6. Потврдување (верификација)

Контролен елемент	**Што може да покриваат контролните цели**
Трајна евиденција	- Евидентираните средства физички се проверуваат за да се процени потребата за нивно расходување - Сметководствените податоци повремено се споредуваат со изворните документи или физички се проверуваат (попис)

Контролните цели треба да се однесуваат на природата и начинот на спроведување на активностите потребни за постигнување на целите на системот. Тие исто така треба да бидат конкретни и да ја покажат за каква цел се спроведува контролата - а не самата контрола. На пример:

- Во еден систем за набавки една контролна цел може да биде ‘фактурите се плаќаат само за добра и услуги кои се примени’
- Во еден систем за плати една контролна цел би можела да биде: ‘сите исплати на плати се прават само на вработени вистински вработени во организацијата’
- При ревизија на безбедноста, контролна цел може да биде ‘само овластен персонал и овластени посетители се пуштаат во зградата’.

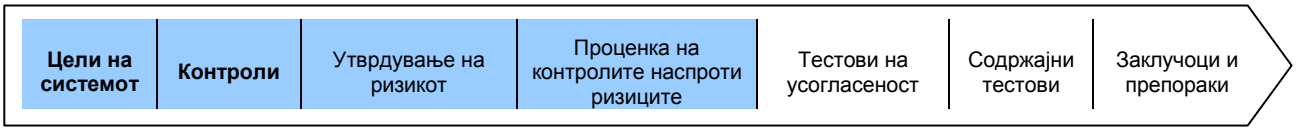
Неколку примери за контроли за некои од вообичаените ревизиите на системи се дадени во **Прилог 4.9.** на овој дел од Прирачникот.

2.3.2. Забележување на контролните цели

Цели на процесот	Контролни цели	Ризици	Контроли	Оценка на контролата	Тестови на усогласеност	Содржајни тестови	Работен документ	Заклучок Коментари
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Штом ревизорот ги одредил контролните цели тие треба да се евидентираат во Програмата за ревизијата (колона 2). Оваа програма за ревизија постепено ќе се пополнува за секој чекор од ревизијата.

2.4. Утврдување на ризиците и оценување на контролите наспроти ризиците



2.4.1. Главни ризици

Главните ризици кои се поврзани со секоја контролна цел треба да се утврдат и истите да се запишат. Ова ќе овозможи ревизорот да го разбере значењето на контролната цел и да го запише системот или активноста од аспект на контролната цел. Со ова исто така се намалува и времето потрошено на описот на системите. Во продолжение даваме неколку примери за главни ризици:

- Влошување на репутацијата на организацијата или на некој конкретен сектор во организацијата;
- Значајно нарушување на безбедноста на организацијата преку неовластен пристап до компјутерската опрема;
- Измама.

Следната фаза од системски базираната ревизија е да се утврдат и оценат контролите кои постојат за да се намали ризикот од не постигнување на одредена контролна цел. Клучните елементи на ова се:

- Определување на ризиците кои се однесуваат на секоја контролна цел;
- Утврдување на постојните контроли во системот;
- Оценување на ефективноста на тие контроли.

2.4.2. Утврдување на ризиците

Штом сте го утврдиле системот, корисно е да размислите дали треба да додадете дополнителни контролни цели покрај оние кои сте ги утврдиле на почетокот на ревизијата. Како и претходно тие треба да се евидентираат. Ризиците треба да се утврдат и забележат за секоја контролна цел (колона 3 во програмата за ревизијата). Ова ќе ви олесни да одлучите кои тестови и колку тестови ќе треба да направите.

Цели на процесот	Контролни цели	Ризици	Контроли	Оценка на контролата	Тестови на усогласеност	Содржајни тестови	Работен документ	Заклучок Коментари
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Ризиците го загрозуваат постигнувањето на целите кои се дефинирани во процесот. Во текот на извршување на процесите може да се случат многу грешки. Овие може да се ненамерни грешки (недоразбирања, грешки, незнаење итн.), но исто така и намерни

грешки (варијации предизвикани од намерно погрешна примена на правилата со цел злоупотреби, како фалсификати и ненаменско користење на средствата). Таквите ризици може да се утврдат врз основа на информациите собрани претходно. Ревизорот ќе го процени ризикот во фазата на планирање и во текот на самата ревизија.

Ризиците се класифицираат според два критериуми:

1. веројатноста ризикот да се случи во реалноста и
2. неговото влијание кое може да се утврди со следнава табела:

Класификација на ризикот			
Влијание ***Веројатност***	НИСКО	СРЕДНО	ВИСОКО
ВИСОКА	Среден	Висок	Висок
СРЕДНА	Низок	Среден	Висок
НИСКА	Низок	Низок	Среден

Ризикот се класифицира како:

- **Низок -** мала е веројатноста утврдениот ризик да има негативно влијание врз ревидираниот субјект;
- **Среден –** постои средна веројатност утврдениот ризик да има негативно влијание врз ревидираниот субјект;
- **Висок –** веројатно е дека утврдениот ризик има негативно влијание врз ревидираниот субјект.

Одговорот на прашањето дали влијанието од даден ризик треба да се квалификува ниско, средно или високо, се базира на компетентното мислење на ревизорот. Факторите (карактеристики, специфичности, квалитети) кои можат да имаат влијание во оценката на ризикот се утврдените приоритети и имплементацијата на политиката, потенцијалниот ризик за имиџот на организацијата и финансиските интереси. Оценката дали настанувањето на одреден ризик е веројатно или не, е резултат на професионалното расудување на ревизорот. Комплексноста на ревидираниот процес, како и на авторитетот на раководството и организационата структура во која процесот се одвива се значителни фактори при пресметувањето на веројатноста на одреден ризик.

Се препорачува ревизорот да разговара со раководителот на ревидираниот субјект за утврдените ризици и за нивната класификација, така што ниту еден ризичен фактор нема да биде испуштен, како и за да се избегнат непотребните разлики за разбирањето на процесот кај ревизорот и раководителот. Ревизорот главно треба да се концентрира на високо ризичните области.

Некои типични ризични категории се:

- **Грешка** – дали постои можност да се случи грешка во текот на процесот за кој станува збор или пак информациите кои се чуваат во клучните досиеја за податоци (на пример податоци за добавувачот, евиденција на вработените) можат да имаат грешки.
- **Измама –** дали процесот или информациите може намерно да се изманипулираат за некој да оствари лична добивка, а тоа да остане незабележано.
- **Кражба** – при исполнувањето на целите на системот и при изведувањето на активностите кои се ревидираат дали постојат физички средства кои некој би можел да ги присвои заради лична корист.
- **Нерегуларност** – дали процесот или системот може да не е во согласност со меѓународните, европските и националните и кои било други правила и процедури кои се однесуваат на централната власт или локалната самоуправа.
- **Откривање** – дали постои можност за неовластено откривање на информации или во начинот на кој функционираат системот или процесот, што може да доведе до загуба, лоша репутација или друга негативност.
- **Прекин** – дали постои можност за загуба или прекин што би го отежнало или прекинало функционирањето на системот или процесот или пак можат да доведат до загуба или оштетување на податоците.
- **Вредност за пари (VFM)** – дали постои можност за неекономично, неефикасно, или неефективно користење на ресурсите во извршувањето на процесот или системот.

Пример за утврдување и проценка на ризиците во јавниот сектор е даден во **Прилог 4.8.** на овој дел од Прирачникот.

2.4.3. Утврдување на клучните контроли

За секој ризик, кога го користите описот на системот кој вие сте го подготвиле, треба да ги утврдите контролата или контролите чија цел е управување на тој ризик. Сите детали за контролата треба да се наведат во колона 4 од програмата за ревизијата. Важно е да ги забележите постојните контроли, а не оние кои би требало да постојат во таа ситуација, или пак контролите кои раководството би сакало да ги има. Треба исто така да наведете и детали за тоа кој (степен и позиција) и каде ја врши контролата.

Цели на процесот	Контролни цели	Ризици	Контроли	Оценка на контролата	Тестови на усогласеност	Содржајни тестови	Работен документ	Заклучок Коментари
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Контролите се активности и процедури кои се воспоставени од ревидираниот субјект со цел да се обезбеди постигнување на целите на системот. На системот кој ги исполнува целите и без функционирање на соодветни контроли не треба "слепо" да му се верува. Повеќе информации за различните видови на контроли се дадени во **Прилогот 4.9.** на овој дел од Прирачникот.

2.4.4. Оценување на контролите

Оценувањето на контролите опфаќа две фази:

- оценување на дизајнот на системот за да се определи **соодветноста на контролата,** и
- оценување на работата на системот за да се определи **ефективноста на контролата.**

2.4.4.1. Оценување на дизајнот на системот (соодветноста на контролата)

Ова се прави откако ќе го опишете системот. Ревизорот мора да размисли дали контролните цели ќе се постигнат преку утврдените контроли. За ова е потребно да се користи ревизорско просудување. Оваа прелиминарна оценка на соодветноста на постојните контроли вклучува:

- Започнување со контролите на повисоко ниво (на пример планирање и управување со ризикот) и потоа одење кон пониските контроли кај одделни трансакции;
- Разгледување на веројатноста дека нешто ќе тргне наопаку и значењето на ова за организацијата (материјалноста);
- Утврдување дали постојат компензирачки контроли кои може да овозможат да се постигнат контролните цели;
- Утврдување дали постојат непотребни контроли, или оние чија примена е премногу скапа.

Потребно е да се утврди дали контролите, во нормални околности, ќе спречат и/или ќе ги откријат и ќе управуваат со ризиците / грешките. Ако ги спречуваат и / или откриваат ризиците / грешките, ревизорот треба ова да го заведе како заклучок во колоната 5 од Програмата за ревизијата. Тогаш ќе биде потребно да се тестира вистинското функционирање на контролите. Колоната 6 и 7 е за да упати на соодветниот запис од тестирањето. (Audit Test Record).

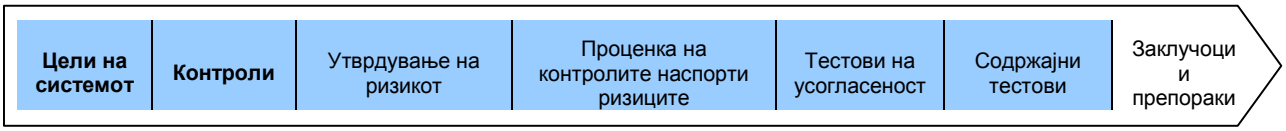
Цели на процесот	Контролни цели	Ризици	Контроли	Оценка на контролата	Тестови на усогласеност	Содржајни тестови	Работен документ	Заклучок Коментари
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Ако контролата не ги спречи и/или открие грешките, или ако воопшто нема контрола ова треба да се забележи во колона 9 од Програмата за ревизијата (коментари за природата на грешките или слабостите). Вообичаено, ревизорот нема да ги тестира оние контроли кои се сметаат дека се неадекватни, но може во екстремни случаи, да направи содржајни тестови за да го утврди и квантифицира обемот на тие грешки. Прашалниците за внатрешна контрола можат да се користат како помошно средство за утврдување на силните и слабите страни на контролите.

2.4.4.2. Оценување на функционирањето (ефективноста) на системот

Ова значи тестирање за да се провери дали контролите кои се утврдени функционираат како што е тоа замислено и дека ги постигнуваат контролните цели. За ова се зборува во следното поглавје од Прирачникот.

2.5. *Тестирање на контролите*



2.5.1. Зошто тестирањето е неопходно?

Одговорност е на раководството да обезбеди дека системите за контрола се соодветни и дека се применуваат. Ова значи дека раководството треба да спроведува соодветни проверки или тестирања за да обезбеди дека поставените процедури се почитуваат, средствата се чуваат, се води сметководството и сл. Во никој случај внатрешната ревизија не треба да се гледа како дел од овој систем за внатрешни проверки.

Ревизорските тестови го дополнуваат тестирањето направено од раководството и се многу важен дел од независното оценување на внатрешната контрола кое го врши внатрешната ревизија. Ова тестирање:

- Потврдува дека раководството ги прави проверките и тестирањата, и
- Забележува нарушувања кои раководството можеби не ги забележало.

Ревизорските тестови може да се значителен дел од самиот процес на ревизија, понекогаш одземаат и половина од времето определено за ревизија. Поради ова многу е важно да го обезбедите следното:

- Ревизорските тестирања внимателно да се испланирани;
- Да постојат соодветни докази за тестовите кои се направени;
- Заклучоците да можат во целост да се поддржат со направените тестови.

Внатрешните ревизори го користат тестирањето за да го оценат функционирањето на системот и да формираат или потврдат мислење во врска со соодветноста или несоодветноста на контролата. Ова се прави преку мерење на специфични карактеристики на одбрани трансакции или процеси и резултатите се споредуваат со тие очекуваните. На пример, контролата треба да обезбеди дека во финансискиот извештај за определена година се содржани податоци само за трансакциите извршени во таа година, а не и трансакции од минати или идни години.

Постојат два главни вида на тестирање: контролно тестирање или тестирање на усогласеноста и содржајно тестирање.

2.5.2. Тестирање на усогласеноста

Целта на тестовите на усогласеност е да се соберат докази дека контролните процедури правилно се имплементираат и дека се сигурни. Овие тестови се прават за да гарантираат ефективност на функционирањето на мерките за внатрешна контрола во текот на контролниот период (во овој случај тестирањето исто така ќе се ориентира

кон утврдување на постоењето на соодветни контролни мерки). Овие активности ќе обезбедат докази за ревизорот дека контролните мерки функционираат. Целта на тестовите на усогласеност (односно на тестирањето на контролните механизми и процедури) е да се потврди дека постојните контролни процедури се применуваат правилно и дека се сигурни.

Главната цел на тестовите на усогласеност не е да се откријат грешки, отстапувања и можни измами, туку да се утврдат контролните процедури кои не се извршуваат како што треба. Причините за пропустите и отстапувањата се поважни за ревизорите отколку самите пропусти и девијации.

За да ја утврдите успешноста на мерките за внатрешна контрола, треба да направите **тестови на усогласеност** преку делумно набљудување на одбрани случаи, настани или предмети. Во пракса ова обично е комбинација на тестови на усогласеност и на детални тестови.

Бројот на извршени тестови на усогласеност зависи од два фактора:

- Големината на протокот на информации кои се однесуваат на процесот;
- Природата на контролните мерки.

Треба да оцените дали контролните процедури соодветно се извршувале во текот на ревидираниот период. Планираните тестови треба рамномерно да се распоредени во тој период.

Ако се откријат една или повеќе слични отстапувања, потребно е да го откриете ризикот од овие отстапувања и да проверите дали ризикот соодветно е покриен. Ако мерките се недоволни за да се покрие одреден откриен ризик, ова се одразува на утврдувањето на резидуалниот ризик. Секако, значителен број на отстапувања ќе ви го променат мислењето за квалитетот на системот за внатрешна контрола. Во такви случаи планираниот број на детални тестови треба да се зголеми.

Дополнителни информации за тоа како да ги планирате, составувате и оценувате контролните тестови се содржани во **Прилог 4.11.** на овој дел од Прирачникот.

2.5.3. Содржајно тестирање

Таму каде што преку тестовите на усогласеност сте утврдиле дека постојат слаби или несоодветни контроли, можете да одлучите да извршите неколку директни содржајни тестирања. Целта на овие тестови е двојна:

- Да одредите дали се случиле некои значителни загуби, и
- Да помогнат во проценката на контролна средина во организацијата.

Резултатите од овие тестови:

- Ќе го уверат раководството дека не се случиле значителни загуби за организацијата како резултат на слабата контролна средина, или

- Ќе го уверат раководството дека слабата контролна средина предизвикала значителни загуби и поради ова раководството мора да преземе итни соодветни мерки .

Целта на содржајното тестирање е да се оценат соодветноста и комплетноста на резултатите, а не самото функционирање на контролата. На пример, проверка дали износот кој вистински му се платил на добавувачот е ист со износот на фактурата и на налогот за плаќање.

Затоа, ова тестирање е подетално, одзема повеќе време и бара поголеми примероци за да се добие истиот квалитет на уверување. Сепак, грешките откриени при содржајното тестирање се позначајни, бидејќи најчесто ја откриваат загубата за организацијата, додека грешките од тестовите на усогласеност покажуваат дека контролата не функционирала - но не мора да значи дека се случила и грешка/загуба.

Прилог 4.10. на овој дел од Прирачникот ги дава чекорите за донесување одлука за видот и опсегот на содржајните тестови и на тестовите на усогласеност.

2.5.4. Програма за тестирање

Пред да започнете со тестирањето треба да одлучите:

- Што да тестирате;
- Која е целта на секој тест; и
- Како да тестирате.

Кога ќе го осмислувате тестот од голема корист ќе ви биде да се обидете да изготвите еден тест кој ќе покрива различни контролни механизми и ризици. На пример:

- Кога ги тестирате контролите кај налозите за набавка треба да изготвите тест кој ќе ви овозможи да потврдите неколку контроли, вклучувајќи го и одобрувањето да се изврши набавката (потписници итн); промени во налозите за набавки; како и контролите кај приемот на добрата и услугите кои биле нарачани (деталите на налозите за набавка: количина, цени, датуми на испорака итн).

- Кога ги тестирате контролите за одобрување на промените на податоците за плата може да изготвите тест кој ќе го тестира додавањето на новите вработени (вклучувајќи и проверка на платите) и промените во износите за плата кај постојните вработени (на пример по унапредување).

Примери за тестови за усогласеност и содржајни тестови се дадени во **Дел 4** од овој Прирачник.

При работа на терен (при тестирањето) треба да се направат следните чекори:

- Деталите за секој направен тест треба да се забележат на посебен работен документ **(Прилог 4.12.** на овој дел од Прирачникот**)**.

- Резултатите од тестот треба да се внесат во Записникот за наодите од ревизијата (**Прилог 4.13.** на овој дел од Прирачникот**)**.
- Сите тестови и записи од наодите од ревизијата треба да се наведат во колона 8 од Програмата за ревизијата.
- На крајот најважните наоди, заклучоци и препораки треба да се прикажат накратко во образецот за збирен преглед на наодите од ревизијата (**Прилог 4.14.** на овој дел од Прирачникот).

Цели на процесот	Контролни цели	Ризици	Контроли	Оценка на контролата	Тестови на усогласеност	Содржајни тестови	Работен документ	Заклучок Коментари
1	2	3	4	5	6	7	8	9

2.5.5. Техники за земање примероци

Со цел да се процени ефективноста на системот за внатрешни контроли, потребно е да се направат соодветни тестови на системот. Ако прегледувањето на системот и walk-through тестовите укажат на слабости во системот, можат да се направат понатамошни тестирања за да се одреди дали слабостите се злоупотребени и до која мера. Прегледувањето на системот исто така ќе истакне и голем број на важни контроли кои изгледаат дека ефективно функционираат, но кои треба да се тестираат за да се оцени дали на нив може да се потпреме.

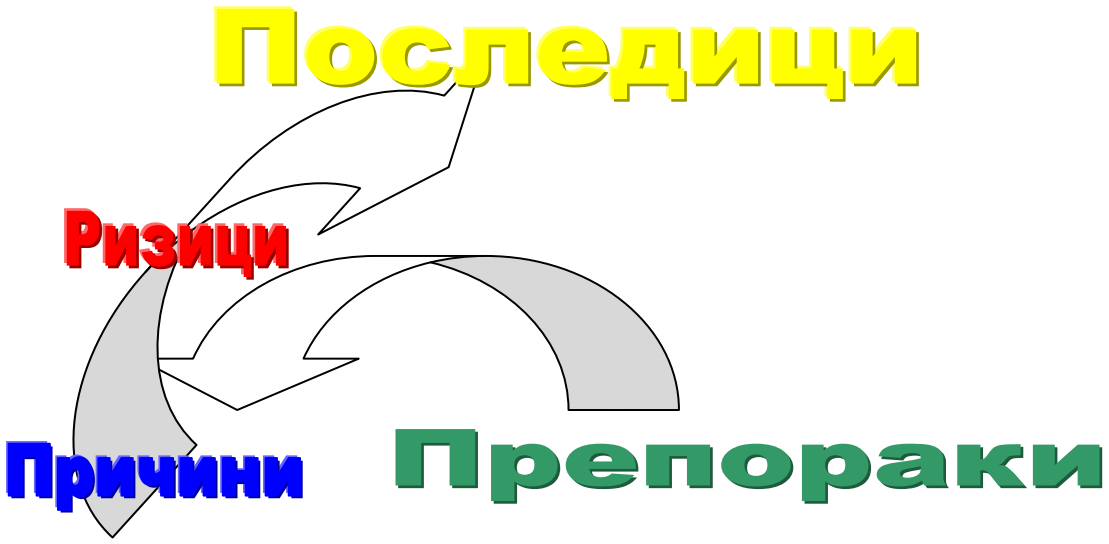
Со цел да се извршат тестови на овие контроли, потребно е да се користат техники за земање на примероци со цел да се одреди примерок од ревидираниот систем (на пример, фактури во системот за набавки). Јасно е дека ако сакате да ја утврдите соодветноста на контролата во тој систем, идеален пристап е да се тестира секоја фактура за секоја набавка, но ова скоро секогаш е невозможно, одзема многу време и е скапо. Во **Дел 3** од овој Прирачник, дадени се некои насоки за различните методи за земање примероци, како и кога тие да се користат.

2.6. *Заклучоци*

Цели на системот	**Контроли**	Утврдување на ризикот	Проценка на контролите наспорти ризиците	Тестови на усогласеност	Содржајни тестови	Заклучоци и препораки

Ова е фазата од системски базираната ревизија кога ревизорот ги разгледува резултатите од претходната работа пред да поднесе извештај до раководителот на единицата за внатрешна ревизија и раководителот на ревидираниот субјект/ организациона единица. Важно е да размислите за сопствените наоди и заклучоците во текот на процесот на оценување и тестирање.

Цели на процесот	Контролни цели	Ризици	Контроли	Оценка на контролата	Тестови на усогласеност	Содржајни тестови	Работен документ	Заклучок Коментари
1	2	3	4	5	6	7	8	9



2.6.1. Образец - Записник за наодите од ревизијата

Образецот - Записник за наодите од ревизијата (види **Прилог 4.13.** на овој дел од Прирачникот) ја обезбедува структурата на записот на обезбедените информации, а исто така дава основа за логично размислување при пишувањето на извештајот од ревизијата. Тој му помага на ревизорот да ги утврди причините за проблемите или слабостите утврдени при оценувањето на системот на контроли, како и да даде соодветни препораки.

Тој се пополнува во текот на тестирањето, кога ќе се утврдат природата и важноста на слабостите на контролата. Доколку е можно, групирајте ги поврзаните слабости во Образецот - Збирен преглед на наодите од ревизијата (види **Прилог 4.14.** на овој дел од Прирачникот). Вака полесно ќе го конципирате извештајот од ревизијата.

2.7. Извештај од ревизијата и Акциски план

Види во **Дел 3** од овој Прирачник.

2.8. Ревизорски досиеја

Работните документи и сите други документи кои се поврзани со секоја ревизија треба да се чуваат во ревизорски досиеја. Досиејата треба да имаат јасна и логична структура за да може секој да се снајде и да разбере што било направено и зошто. Овие досиеја треба да бидат во електронска и во печатена форма.

Многу е важно соодветно користење на индекси и упатување кон соодветни документи и делови од документи со цел материјалите да бидат лесно достапни и да му помогнат на ревизорот ефикасно да ја изврши ревизијата. Ова исто така ќе му помогне на друго лице кое ги прегледува досиејата лесно да ги следи чекорите кои биле превземени во текот на ревизијата, како и да разбере како е дојдено до поединечни заклучоци.

Одржувањето на добро организирани и структурирани ревизорски досиеја треба да:

- овозможува ревизијата да се изврши на логичен начин;
- овозможува сеопфатна покриеност;
- помага при разбирањето;
- го олеснува утврдувањето на слабостите и донесувањето на точни заклучоци;
- овозможува напредок, како и лесно прегледување на наодите;
- го олеснува изготвувањето на извештајот;
- го олеснува наоѓањето на документите;
- обезбедува формален запис за работата што била извршена.

За секоја ревизија треба да се одржуваат два вида на досиеја - Трајно досие и Тековно досие.

Трајното досие за ревизијата - ги содржи сите актуелни основни информации во врска со системот, одделението или секторот кој е предмет на ревизија. Трајното досие, ревизорот треба да го разгледува на почетокот на секоја нова ревизија на тој систем. Тоа исто така треба да се ажурира на крајот на секоја ревизија.

Тековно досие за ревизијата - ги содржи сите документи или информации кои се однесуваат на тековната ревизија. Тоа содржи сите детали на тековната ревизија, од одредувањето на опсегот и целите до пополнетиот Акциски план. Ова досие треба да започне да се создава на почетокот на ревизијата и колку што е можно, да се дополнува во текот на ревизијата.

Обрасците за секој од овие досиеја е дадена во **Прилог 4.15.** на овој дел од Прирачникот.

3. Надгледување (супервизија) на ревизиите

3.1. Одговорности на раководителот на единицата за внатрешна ревизија

Раководителот на единицата за внатрешна ревизија треба да обезбеди доволно ресурси за секоја поединечна ревизија, како и соодветно да го надгледува нејзиното извршување. Во однос на ресурсите, тој треба да се грижи кадрите да имаат соодветното ниво на познавања, вештини и искуство и да обезбеди соодветно ниво на супервизија. Нивото на супервизија ќе зависи од вештината и искуството на секој ревизор и од чувствителноста на ревизијата.

Други клучни области на кои раководителот на единицата за внатрешна ревизија (РЕВР) треба да се фокусира се:

- Да даде соодветни инструкции на почетокот на ревизијата и да ги одобри целите на ревизијата, како и работните програми;
- Да обезбеди извршување на работните програми, освен ако измените на истите не се оправдани и одобрени;
- Да обезбеди ревизорските извештаи да се точни, јасни, концизни, конструктивни и навремени;
- Да обезбеди целите на ревизијата да се исполнат со алоцираните буџети, како и да се исполнат до договорените датуми;
- Да обезбеди да се применуваат поставените стандарди и процедури и да се користат соодветни ревизорски техники.

3.2. Подготовка на ревизијата

На почетокот на секоја ревизија РЕВР и ревизорот или ревизорскиот тим треба да разговараат и да се договорат за :

- Опфат и целите на ревизијата, како и за тоа дали е потребно извршување на определени активности пред да започне ревизијата;
- Кој пристап и ревизорски техники да се користат;
- Кој персонал ќе ја прави ревизијата;
- Временски план на задолженијата на ревизорите во кој ќе се наведе траењето на ревизијата, кога таа ќе заврши итн.;
- Административните аранжмани, безбедносните процедури, времето за патување, времетраење, локациите итн.

РЕВР треба да одржи состанок со ревизорот или тимот кој ќе ја прави ревизијата пред да започне ревизијата за да се обезбеди дека целите на ревизијата правилно се разбрани од ревизорите и дека се обезбедени сите основни документи и материјали. На овој состанок треба да бидат договорени и пристапот и техниките, доделувањето на задачи на поединечни ревизори, врските со линиските раководители, поднесувањето извештаи и административните аранжмани. Деталите од овој разговор треба да се вклучат во Тековното досие за ревизијата.

3.3. Организација на ревизијата

РЕВР треба да ги информира раководителите за целта на ревизијата како и за времето и траењето на истата. Ако дел од стратегијата за тестирање бара ненајавена посета (на пример ненадејно пребројување на готовината) раководителот на ревидираниот субјект треба да се информира при самото доаѓање.

На почетокот на ревизијата, РЕВР и ревизорот треба да договорат почетен состанок со раководителите во ревидираниот субјект и да им ја објаснат ревизијата, како и системите или активностите кои треба да се испитаат.

Било кои барања, ревизијата да разгледа прашања кои не се покриени во работниот план треба да се разгледаат со РЕВР и тој да реши. Тој треба да предложи ориентациона временска рамка и предлог датум за финалната средба. Може да се договорат повремени средби во текот на ревизијата, особено ако станува збор за долга или сложена ревизија.

3.4. Супервизија на ревизијата

Супервизијата вклучува надгледување на ревизорите во текот на ревизиите, прегледување на нивната работа, развивање на нивните способности и проверување дали работата е во согласност со стандардите и работните планови. Потребна е построга супервизија кога се користи приправник или кога ревизорот има мали познавања или искуство за ревизијата која му е доделена. РЕВР треба:

- Периодично да ја прегледува работата и напредокот. Ова вклучува редовни состаноци со ревизор(ите). Ако нема доволно контрола може да се случи целите да не се постигнат или пак да се загуби насоката на ревизијата и намали ефикасноста.
- да ги разгледува деновите кои секој од ревизорите ги поминал на секоја ревизија и да ги одреди причините за разликите. Треба да се земат предвид импликациите за идните планови, како и да се преземат потребните мерки.
- да направи најавени и ненајавени посети за да ги види ревизорите за време на нивната работа со цел да направи проценка за начинот на кој се извршува ревизијата и експертизата која се применува. Ревизорите треба да му укажат на потребите за обука кои се јавиле во текот на ревизијата.

3.5. Надзор

Ова е интегрален и постојан дел од процесот на ревизија. Целокупната работа треба да се прегледува од РЕВР на тековна основа во текот на ревизијата. Завршените работни документи треба да се проверуваат за тие да се во согласност со воспоставените стандарди и да се релевантни за наодите и заклучоците од ревизијата. Исто така, важно е оценувањето и тестирањето да одговараат за системот кој е предмет на ревизија.

Обемот на надзорот ќе зависи од искуството на ревизорите и од природата на ревизијата, но тој треба да му обезбеди уверување на РЕВР дека заклучоците на ревизијата се солидни и јасни е дека се поддржани од релевантни, сигурни и доволни докази. Исто така, надзорот треба да обезбеди докази дека сите елементи од планот задоволително се постигнати и дека ревизијата е прегледана од РЕВР.

3.6. Постојано подобрување

По завршувањето на секоја ревизија РЕВР треба да дискутира со ревизорот или ревизорите за да процени на кој начин била направена ревизијата и колку била ефикасна. Ова е со цел да се потврдат „научените лекции„. Во текот на овој преглед треба да се постават следните прашања:

- Што било направено добро?
- Што било направено лошо / не толку добро?
- Кои подобрувања можат да се направат?

Во текот на овие прегледи РЕВР треба да размисли дали има потреба од дополнителни насоки за идните ревизии, дали има импликации за други ревизии и ефектот врз плановите за ревизија. Можните решенија за утврдените проблеми може да вклучуваат обука за вработените, подобро планирање, користење на други техники за ревизија, различен пристап кон ревизиите итн.

3.7. Записник за надзорот на ревизијата

Треба да се изготви записник за извршениот надзор и тој треба да се чува во ревизорското досие. Записникот треба да ги содржи:

- Главните фази од ревизијата и главните документи кои биле прегледани
- Резултатите од надзорот
- Кој го извршил надзорот
- Датум на надзорот
- Заклучоци корисни за следната ревизија

Записникот за надзорот треба да биде потпишан од РЕВР или од друго лице кое по завршувањето на секоја фаза ја прегледало ревизијата. Динамиката на надзорот ќе зависи од природата, сложеноста и должината на ревизијата.

Пример за Записник за прегледот на ревизијата е даден во **Прилог 4.16.** на овој дел од Прирачникот.

4. Прилози

1. План за ревизијата
2. Писмо за овластување
3. Наративен опис на системот
4. Симболи за дијаграм на текови (дијаграм на текови)
5. Пример за дијаграм на текови (дијаграм на текови) - вертикален и хоризонтален вид
6. Клучни елементи на системите
7. Програма за ревизија
8. Методи за утврдување на ризиците
9. Видови на контрола
10. Моменти за донесување одлуки во системски базираната ревизија
11. Планирање и извршување на контролните тестови (тестови на усогласеност)
12. Записник за тестот
13. Записник за наодите од ревизијата
14. Збирен преглед на наодите од ревизијата
15. Структура на досиејата за ревизија
16. Записник за надзорот на ревизијата

4.1 План за ревизијата

План за ревизијата	
Број и назив на ревизијата согласно Годишниот план за ревизија	
Раководител на ревизорскиот тим	
Ревидиран субјект/организациона единица	
Раководител на ревидиран субјект/организациона единица	
Ревидирани системи/процеси	
Клучни цели на системите / процесите	1. 2. .....
Краток опис на системот/ процесот	
Значајни наоди за ревидираниот систем/процес од претходни ревизии	
Клучни контакти **(список на лица кои ќе бидат контактирани/интервјуирани)**	1. 2. 3. .....
Цели на ревизијата	1. 2. .....
Опфат на ревизијата	
Приоритети / клучни прашања и можни проблеми	
Пристап и техники на ревизија (видови и нивоа на истражувања и тестирања; процедури за внатрешна ревизија што се однесуваат на собирање, анализирање, обработување и документирање на податоците)	
Членови на ревизорскиот тим (вклучително и надворешни експерти) и нивни задачи	
Планирани датуми за завршување на:	- прелиминарно истражување; - работа на терен; - изготвување на нацрт извештај; - доставување на претходен извештај; - доставување на конечен извештај.

Изготвил: Одобрил:

_____ _____

4.2 Образец - Писмо за овластување

Врз основа на член 5 став 1 и 2 од Правилникот за начинот на извршување на внатрешната ревизија и начинот на известување за ревизијата („Службен весник на Република Македонија“, бр.136/2010), раководителот на единицата за внатрешна ревизија/ раководелот на субјектот _____, го издава следното

О В Л А С Т У В А Њ Е

Се овластува/ат:

_____, _____ - раководител на ревизорскиот тим;
(име и презиме) (звање)

_____, _____ - член на ревизорскиот тим; и
(име и презиме) (звање)

_____, _____- член на ревизорскиот тим ;
(име и презиме) (звање)

.....

да изврши/ат ревизија на _____.
(системите и процесите кои ќе бидат предмет на ревизија)

Целите на ревизијата се _____
_____.

Ревизијата да се изврши во периодот од _____ 200_ година до _____ 20_ _ година, а конечниот извештај од ревизијата да се изготви најдоцна до _____ 20_ _ година.

РАКОВОДИТЕЛ НА _____,

_____
(потпис)

(М. П.)

4.3 Наративен опис на системот

Табелата дадена подолу е само модел за текстуален опис. Внатрешниот ревизор треба да користи формат кој ќе биде лесно разбирлив за корисникот, преку зголемување на просторот за пишување или користење на бланко образец. Главното правило кое треба да се следи е: едноставно, кратко и јасно без непотребни информации.

Опис на системот / процесот

Назив на системот / процесот:	

Назив на активност (чекор на процесот):	
Опис на активноста и контролите поврзани со неа	
Име на одговорното лице за активноста:	

Назив на активност (чекор на процесот):	
Опис на активноста и контролите поврзани со неа	
Име на одговорното	

лице за активноста:	

Назив на активност (чекор на процесот):	
Опис на активноста и контролите поврзани со неа	
Име на одговорното лице за активноста:	

Датум: …… **Изготвил: ……..**

Контролирал: ……..

4.4 Симболи за дијаграм на текови (дијаграм на текови)

Дијаграмите на текови се користат како визуелен метод за анализа и на мануелните и на компјутерските процеси. Преку визуелизација, дијаграмите на текови овозможуваат полесно да се разбере како функционира системот за разлика од деталниот текстуален опис.

Внатрешната ревизија главно користи дијаграми на текови при прелиминарни испитувања и кога внимателно се разгледува системот на внатрешна контрола. Тие исто така можат да бидат корисни при развивање на нови системи и за проценување дали вашите препораки за подобрување на процедурите и системите се соодветни.

Дијаграмите на текови се состојат од симболи, секој со специфично значење, краток текст за објаснување и линии за поврзување. Големината на текстот за објаснување зависи главно од сложеноста на процесите и од тоа кој ќе го користи дијаграмот на текови.

Може да се користат различни нивоа на дијаграм на текови во зависност од тоа колку се детализирани. Бројот на нивоа соодветствува со сложеноста на системите и/или процедурите кои се прикажуваат. Бројот на нивоа во дијаграмот на текови треба да биде таков за јасно и прецизно да ги прикажува поединечните делови на дијаграмот на текови и нивните соодветни врски. По правило на врвот на хиерархијата, дијаграмот на текови го прикажува системот во целост. Секое следно ниво подетално го прикажува делот или деловите прикажани погенерално погоре.

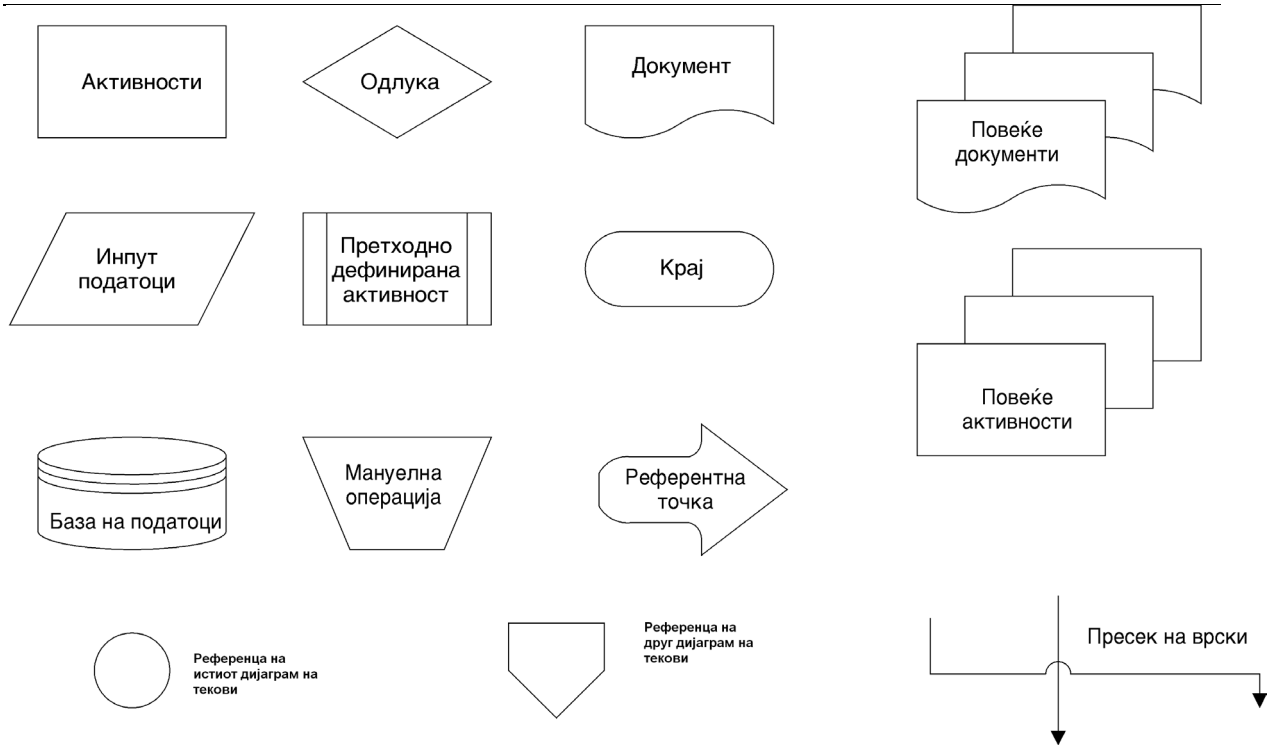
4.4.1 Постојат два главни вида на дијаграми на текови:

1. **Хоризонтални дијаграми на текови** кои ја опишуваат хоризонталната распределба на одговорностите (организациски единици, позиции) кои се прикажани со користење на колони; и
2. **Вертикални дијаграми на текови** кои го прикажуваат хиерархискиот редослед на мерките.

Кога ќе ја правите ревизијата треба да одлучите кој од овие два вида ќе го користите.

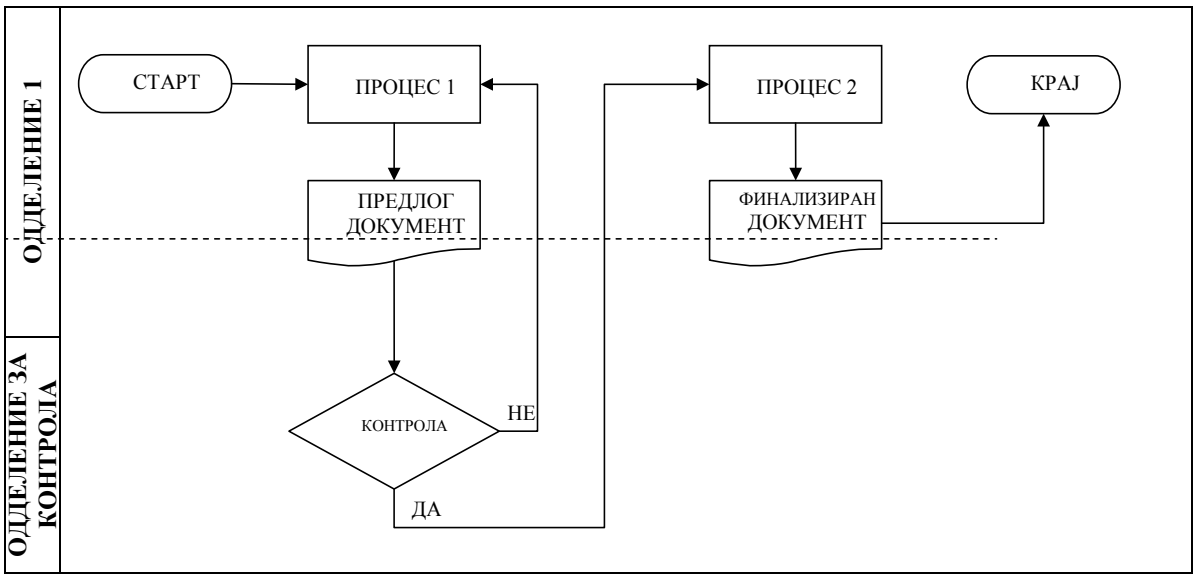
Стандардните симболи за дијаграмот на текови се дадени и лесно се користат во Word, Excel (Draw- AutoShapes-Flowchart). Најчесто користена програма за цртање на дијаграм на текови е Visio на Microsoft.

Следниот дијаграм ги прикажува главните симболи кои треба да се користат.

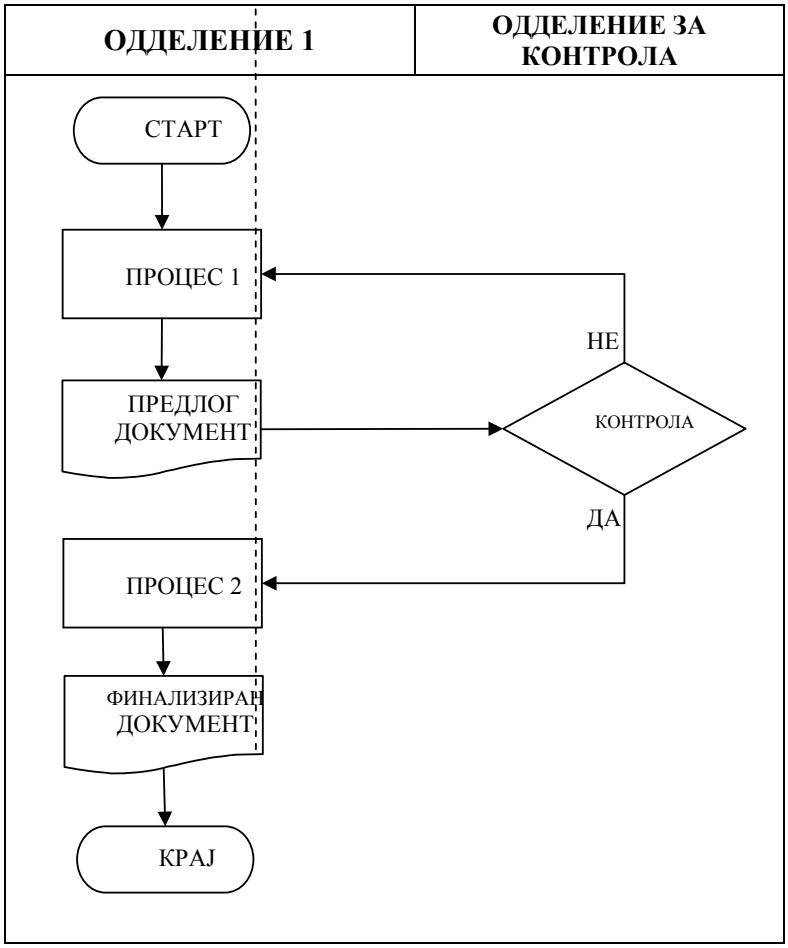


4.5 *Примери за дијаграм на текови - хоризонтален и вертикален вид*

4.5.1 Хоризонтален дијаграм на текови:



4.5.2 Вертикален дијаграм на текови:



4.6 Клучни елементи на системите

Секој систем има клучни елементи кои се:

ЦЕЛИ

Тие се клучни за секој систем. Тие го прикажуваат она што секое одделение, сектор или процес се обидува да го постигне. На највисоко ниво тие ги даваат целите на организацијата (на пример да се подобри наплатата на даноците за x%); на пониско ниво тие треба да се поврзани со поединечните активности или процеси (да се зголемат приходите од акцизи на алкохол за x% до крајот на годината). Добрите цели треба да ги имаат следните карактеристики:

- Да се конкретни **(S**pecific)
- Да се мерливи (**M**easurable)
- Да може да се остварат (**A**chievable)
- Да се реални (**R**ealistic)
- Да имаат временски рокови (**T**imescales).

ВЛЕЗОВИ

Тоа се ресурсите кои влегуваат во системот и кои или се преработуваат во текот на процесот или помагаат во преработката. Тие може да вклучуваат финансиски средства, материјали, вработени, време, информации и знаење (технологија).

ПРОЦЕСИ

Тоа е манипулацијата или обработката на ресурсите во системот.

КОНТРОЛИ

Тие се проверките, прегледите, организациските структури, обуката и другите процедури кои ги применува раководството за да се обезбеди постигнувањето на целите.

РЕЗУЛТАТИ

Тоа се производите, ефектите и постигнувањата кои резултираат од обработката во системот.

4.7 Програма за ревизија

Систем / Процес / Активност[2]

……

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Цели на процесот	Контролни цели	Ризици	Контроли	Оценка на контролата	Тестови на усогласеност	Содржајно тестирање	Работен документ	Заклучок Коментари

Датум: ……

Изготвил: ……..

(Раководител на ревизорски тим)

Супервизор:……..

(Раководител на единица за внатрешна ревизија)

[2] Програма за ревизија треба да се изготви за секој ревидиран систем / процес / активност

4.8 Методи за утврдување на ризиците

Во последните години значително се проучуваат различните видови на ризик кои влијаат врз организациите како и начинот на нивна категоризација. Овој дел од техничкиот прирачник дава преглед на некои од главните начини за утврдување на ризиците (или заканите) заради постигнување на целта.

Ризикот во работењето се дефинира како:

> *"Закана дека некој настан или активност негативно ќе влијаат на способноста на организацијата да ги постигне своите цели во работењето и успешно да ги имплементира своите стратегии."*

Постојат повеќе начини за утврдување на ризикот во однос на целта која треба да се постигне:

- Утврдување на изворите на ризиците
- Утврдување на видовите или категориите на ризиците
- Користење на минато искуство за изготвување на листа на ризици (на пример познати извори на проблеми)
- Користење на контролен модел (ревизорска трага, поделба на одговорностите и др.) за разгледување на областите каде ризикот може да се создаде .

4.8.1 Извори на ризик

Изворите на ризик и можните области за ефект од ризикот се преставени во следната табела:

Можни извори на ризик	Можни области за ефектот од ризикот
• Комерцијални / правни односи • Економски • Социо - политички / правни • Кадровски / човечкото однесување • Финансиски / пазарни • Менаџерски активности и контроли • Технолошки / технички • Од самата активност / оперативни • Прекини во работата • Трудово здравје и заштита при работа • Имот / средства • Безбедност • Природни настани • Јавни / професионални добра и услуги • Обврски	• средства и ресурси • трошоци: и директни и индиректни • луѓе • заедница • извршување на активностите: колку добро се извршува активноста • навременост на активностите • организациско однесување • опкружување • нематеријални средства

Секој извор на ризик може да има еден или повеќе ефекти.

4.8.2 Видови и категории на ризици

Организациите од јавниот сектор може да го разгледуваат ризикот во согласност со следните шест категории, и ги бодираат на скала од 1 до 5, за секоја релевантна категорија. Ова е попрецизен пристап кога се прави проценка на ризикот. Целта на бодирањето на ризиците е попрецизно дефинирањето на ризикот како низок, среден или висок. Ќе треба да специфицирате што подразбирате под низок, среден и висок ризик во однос на условите за оценување, како што е објаснето во насловот 2.4. утврдување на ризиците на овој дел од Прирачникот.

Раководна контролна средина

Бод	Фактор
1	Висока доверба во контролната средина; добро водена организација; добра репутација; ефективни и ефикасно операции; здрав систем на внатрешни контроли; неодамна ревидирани со добри резултати
2	Релативно висока доверба во контролната средина; ревидирано во последните три години со солидни резултати
3	Разумна доверба во контролната средина; ревидирано со значителни проблеми во последните пет години; но препораките биле исполнети и имплементирани се корективни активности
4	Ограничена доверба во контролната средина; немало ревизија во последните пет години
5	Ограничена или никаква доверба во контролната средина; нема претходна ревизија, или има скорешна ревизија со многу нерешени проблеми и материјални и парични загуби; лоша владина репутација; голем број на жалби или укажувања за нелегални активности

Ризичност на природата на работењето

Бод	Фактор
1	Мала веројатност за загуба
2	Потенцијалниот ризик е релативно мал
3	Ризичната област претставува релативно мал дел од целокупното работење/ вкупниот буџет
4	Ризичната област претставува релативно умерен дел од целокупното работење/ вкупниот буџет
5	Ризичната област претставува релативно значаен дел од целокупното работење/ вкупниот буџет

Јавна и политичка чувствителност

Бод	Фактор
1	Нема медиумски или локален интерес за областа
2	Јавниот и политичкиот интерес е релативно незначителен
3	Впечатокот е дека областа е политички чувствителна, но за неа се интересираат ограничен број луѓе

4	Висок јавен/политички интерес
5	Губење на можности за финансирање, екстремно голем јавен интерес

Усогласеност со регулативата

Бод	Фактор
1	Малку регулативи; јасни и едноставни политики, процедури и насоки
2	Ограничени регулативи; дозволена е флексибилност во имплементирање на политиките, процедурите и регулативите
3	Умерен или значителен процент на трансакции се регулирани со политики и регулативи; деловните процеси се ефективни и ефикасни
4	Значителен или висок процент на трансакции се предмет на сложени политики, регулативи и тешки парични казни; постои недозволив трошок; процесите се неефикасни или неефективни
5	Значителен или висок процент на трансакции се предмет на сложени и променливи политики и регулативи, тешки парични казни; постои недозволив трошок; процесите се неефикасни или неефективни. Висока веројатност за загуба на изворот на финансиски средства.

Информации и известување

Бод	Фактор
1	Висок степен на точност, расположливост, навременост и корисност на информациите; односните информациони системи или апликации се едноставни, стабилни и не се од голема важност; Влијанието на загубата поради недостапност на информациите или намалената можност за известување е незначително за буџетот, процесот или организацијата.
2	Има некои помали проблеми со точноста, навременоста и корисноста на информациите; Посложен автоматизиран систем; Повеќето потреби за известување се задоволени и немањето пристап до системот или до можноста за известување би имало мало влијание врз процесите на буџетскиот корисник или субјектот.
3	Постои можност информациите да не се навремени, корисни и значајни; автоматизираниот систем може да бара посебна обука или експертиза; системот е во средина на циклусот на имплементација (животниот циклус); Информационите системи или апликации имаат средно важно влијание врз повеќе од еден субјект, систем или процес.
4	Несигурни податоци, неизвесна навременост на информациите или нивна корисност; информационите системи или апликации се прилично сложени и потенцијално нестабилни; Немањето на пристап до системот за известување ќе има прилично големо влијание врз процесите во буџетскиот корисник или субјектот. Автоматизираниот систем е постар, и нема можност да ги обезбеди потребните податоци, или пак нов систем кој се уште не е во целост тестиран; системот е сложен, има влијание врз други процеси или субјекти или може да ги поддржува условите за обезбедување на здравјето и безбедноста
5	Низок степен на точност на информациите, нивна расположливост, навременост и корисност; информациониот систем е рачен или застарен или пак нов и не тестиран; системот е многу сложен, има широко влијание врз буџетскиот корисник, важен е за мисијата или пак ги поддржува виталните

	процеси и активности; Компјутерските ризици не се решаваат или контролираат адекватно.

Организациски промени / раст

Бод	Фактор
1	Стабилна организација; нема зголемување или намалување во буџетот
2	Ограничени промени кај раководството или кај вработените
3	Просечни промени кај клучните вработени и просечни промени кај буџетот од претходната година
4	Значителни промени кај процесите; рационализација на вработените; предвремено пензионирање; промени кај клучниот персонал
5	Високи промени кај персоналот, големи системски промени; значително ново дизајнирање на процесите; значителни промени во буџетот од претходната година

4.9 Видови на контрола

Постојат четири основни видови на контроли:

- ***Превентивни*** - чија цел е да ја спречи појавата на неефикасности, грешки или нерегуларности. Тие не можат да гарантираат дека нема да настанат неефикасности, грешки или нерегуларности, туку ја намалуваат веројатноста од нивно настанување. Примери за ова се поделба на должностите и поставување нивоа за одобрување на плаќање во зависност од висината на плаќањето.

- ***Детективни*** - чија цел е да ги откријат и корегираат неефикасностите, грешките или нерегуларностите. Тие не можат да обезбедат апсолутна сигурност со оглед на тоа дека овие контроли се прават откако некој настан ќе се случи или пак е добиен резултат. Сепак, тие го намалуваат ризикот од несакани последици бидејќи овозможуваат преземање на корективни активности. Детективните контроли се најефикасни кога се дел од повратната спрега на процесот каде што резултатите се надгледуваат и истите се користат за подобрување на процедурите или за подобрување на превентивните контроли. Примери за ова се проверки по плаќањето, попис на залихите и банкарски усогласувања.

- ***Директивни*** - чија цел е да предизвикаат или поттикнат настани кои се потребни за исполнување на целите. Примери за ова се јасно дефинирани политики и процедури, поставување на задачите и соодветна обука и избор на персонал.

- ***Корективни*** - чија цел е да ги утврдат и оценат алтернативните насоки за делување, да имплементираат соодветни мерки за поправање на состојбата и да ја минимизираат штетата. Примери за овие контроли се корегирање на грешки при компјутерска пресметка на плати или корегирање на грешки при внесување на податоци во софтверската база на податоци за количините на добра во магацин.

Во пракса претходните категории можеби не се јасно разграничени и една контрола може да покрива две или повеќе функции. Супервизијата, на пример покрива три категории - детективна, директивна и корективна.

4.9.1 Некои примери за внатрешни контроли

Овие примери почнуваат со контроли на повисоко ниво, по нив следат контролите на средно и потоа на ниско ниво. Тие се важни и за рачните и за компјутерските системи.

Контроли на високо ниво

Планирање

Ова подразбира утврдување на цели и начини на кои тие можат да се исполнат. Доброто планирање подразбира:

- Јасно дефинирање на целите;
- Предвидување на активностите, потребите за нивно спроведување и надворешните фактори кои може да делуваат на постигнувањето на целите;
- Специфицирање на посакуваните нивоа на контрола земајќи го предвид ризикот;
- Поставување на стандарди за работа;
- Дефинирање, секаде каде тоа е можно, на резултатите од системот и критериуми за нивно мерење;
- Оценување на различни опции за постигнување на целите;
- Очекување на непредвидени ситуации и осмислување на соодветни активности кои ќе се преземат за нивно решавање;
- Индикации за определување на приоритетите за целите, задачите и со нов поврзаните активности;
- Буџетски ограничувања.

Пишани насоки

Политиките и процедурите од раководството треба да се документирани со цел сите вработени да се запознаени со нив и да работат заедно, со цел постигнување на целите. Пишаните насоки и прирачници за процедурите треба да бидат:

- Јасни, недвосмислени и лесно да се користат;
- Јасно достапни за сите вработени кои имаат потреба од нив;
- Да се предмет на проверки од раководството од аспект дали истите се читаат и дали се разбрани;
- Редовно да се прегледуваат, а за промените да се информираат вработените и истите да се имплементираат во најбрз рок.

Организациски контроли

Подразбира алокација на одговорност на поединци или групи за да можат да работат заедно за постигнување на целите на најефикасен начин. Отчетноста и овластувањата треба да се распределени за да соодветствуваат со одговорноста. Главните принципи на добра организација се:

- Обезбедување на јасно и документирано определување на одговорностите на поединци и групи за одредени ресурси, активности, цели и задачи;
- Утврдување на јасни линии за известување;
- Пронаоѓање на најефикасна распределба на задолженијата помеѓу различни организациски групи;
- Утврдување на најефикасниот опсег на раководење без да се создаваат дополнителни нивоа во хиерархијата на раководење;
- Утврдување на ефикасни начини за комуникација низ организацијата;
- Разделување на должностите за да се избегне конфликт на интересите или можности за злоупотреба;
- Избегнување на непотребно потпирање на еден поединец, особено за внатрешна контрола.

Контроли на средно ниво

Надгледување на работата

Раководството треба да го надгледува извршувањето за да обезбеди дека операциите се извршуваат економично, ефикасно и ефективно. Контролата на квалитетот на работењето треба да е вградена во системите.

Раководството треба да ги утврди потребите за и користа од информациите за активностите. Потребните информации може да се во форма на бројки, пресметки, анализи или извештаи. Тие може да се изготвуваат на редовна основа, по барање на раководството, или пак кога ќе настанат исклучителни услови кои претходно биле одредени. Информациите за раководството треба редовно да се прегледуваат со цел да се провери дали тие се релевантни за потребите и дали ефикасно се користат.

Информациите за раководството треба да вклучуваат мерки и индикатори за работата во однос на ефикасноста, ефективноста, економичноста и квалитетот на услугите. Ова значи определување на влезовите, трошоците и резултатите во однос на целите.

Резултатите од надгледувањето ја даваат основата за идните активности и треба да се поврзани со процедури за корегирање или соодветно приспособување на активностите.

Оценување

Политиките и активностите треба од време на време да се оценуваат од аспект на нивната економичност, ефикасност и ефективност. Тие треба:

- Да се планираат од почетокот на операцијата;
- Да имаат добро дефинирани цели и опсег;
- Да се утврдат мерки или стандарди со кои може да се прават споредби;
- Да се разгледаат мерките и индикаторите за работата;
- Да се утврдат резултатите;
- Да се определат наредни активности, како и да се дадат информации за оценувања на идни можности.

Персонал

За еден систем да функционира на најдобар начин неопходно е да се обезбеди соодветен персонал за извршување на раководните функции. Слабостите при изборот на персоналот можат да доведат до погрешно раководење, грешки и злоупотреба што може да го поништи ефектот на контролите. Главните аспекти за назначување на персоналот кои имаат влијание врз контролата се:

- Утврдување и прегледување на потребите за персонал: бројки, нивоа, искуство;
- Вработување и избор на персонал кој ги исполнува потребите;
- Надгледување на работата на поединци и групи;
- Организирање обука и други мерки за надградба на вработените со цел постигнување на целосниот потенцијал на вработените.

Супервизија

Супервизијата е функција преку која раководителите ја оценуваат работата на нивните вработени. Таа овозможува проверка дали вработените работат во согласност со стандардите и во согласност со нивните инструкции. Тоа значи проверки на функционирањето на контролите спроведени од понискиот персонал. Добрата супервизија може да ја подобри мотивацијата, да го подобри квалитетот и да помогне во унапредување на работењето. Лошата супервизија може да го демотивира персоналот кој ќе има малку слобода за иновации и флексибилност при реагирањето и нема да успее да ги постигне потребните стандарди.

Буџетски и други финансиски контроли

Раководството е целосно одговорно за постигнувањето на своите цели и резултати. За таа цел неопходно е да се обезбедат соодветни ресурси и ниво на трошоци. Буџетските контроли ги споредуваат остварувањето на целите и постигнувањето на резултатите со искористените ресурси и настанатите трошоци. Споредувањето на ресурсите и трошоците со резултатите треба да се применува секаде каде што тоа е можно и треба да се инкорпорираат во рамките на целосниот систем за буџетски контроли. Лесно може да се примени кај повеќето административни функции, но може да се покаже комплицирано во области каде трошоците или резултатите не можат лесно да се квантифицираат или каде одговорностите не се јасни.

Буџетите треба да се реалистични за да овозможат со определени трошоци да се постигнат целите, но исто така и доволно стегнати за да се охрабрува економично и ефикасно користење на ресурсите. Тие исто така треба да се тесно поврзани со процедурите за планирање и прегледување со цел проверка дали сите предложени трошоци се навистина неопходни.

Сметководствени контроли

Организациите мора да имаат соодветни финансиски и други информации за да овозможат финансиските извештаи (пресметките) да се изготвуваат на пропишан начин. Внатрешните ревизори треба да ги разбираат потребите на финансиското известување и важноста на сметководствените стандарди и препорачаните практики. Треба да се воспостават соодветни контроли за да се осигура дека се почитуваат барањата за регуларност и соодветност на трошоците .

Развој на системи

Контролите при развој на нови системи и модификациите на постојните системи или процедури се основни за обезбедување на следното:

- Новите или ревидираните системи ги исполнуваат целите;
- Ефектот од промените на системите и контролите соодветно се оценува во рана фаза пред имплементација;
- Модификациите на системите се одобрени и овластени;
- Се прават адекватни планови за промени од еден систем во друг;
- Имплементацијата и примената на нови или ревидирани системи и процедури е во согласност со плановите.

Контроли на ниско ниво

Овластување

Под овластување се подразбира одобрување или неодобрување на конкретни активности или трансакции од страна на раководителот или друго одговорно лице

пред тие да се извршат. На тој начин се обезбедува соодветна одговорност за спроведување на контролираните активности. Клучните карактеристики се:

- Дефинирање на потребите за овластување за активностите и трансакциите;
- Алоцирање на овластувањата кон соодветни поединци или групи;
- Овластените лица не треба да бидат вклучени во други активности кои можат да водат до конфликт на интереси;
- Проверување дали соодветните активности и трансакции се соодветно одобрени.

Документација

Ова подразбира документирање на информациите и трансакциите кои се користат во работењето на организацијата. Треба да се воспостават добри стандарди за документирање за да ги поддржат и помогнат активностите со цел континуитет во работата, дури во случај на прекин на работењето. Ова го вклучува и чувањето на информациите во електронска или друга форма. Информациите мора да се достапни и од особена важност се доброто подредување и можностите за пребарување.

Работата на организацијата треба да е добро документирана за да му овозможи на раководството, надворешните ревизори и другите надзорни органи да го следат текот на операциите и трансакциите и да ги откријат грешките, злоупотребите или лошата работа. Одлуките, овластувањата, трансакциите, проверките и другите информации јасно треба да се документирани, а документацијата да се чува.

Постоењето на стандардна документација и обрасци може да помогне за постигнување на усогласеност со процедурите и правните барања. Тие често се користат за да се контролираат трансакциите или движењето на средства. Таквата документација треба внимателно да се осмисли за да ги исполнува целите.

Комплетност и точност

- Трансакциите треба да се евидентираат онака како што настанале;
- Трансакциите треба да се проверат во соодветен период од циклусот на обработка;
- Проверките треба да се направат од лица кои не ги изведуваат самите активности.

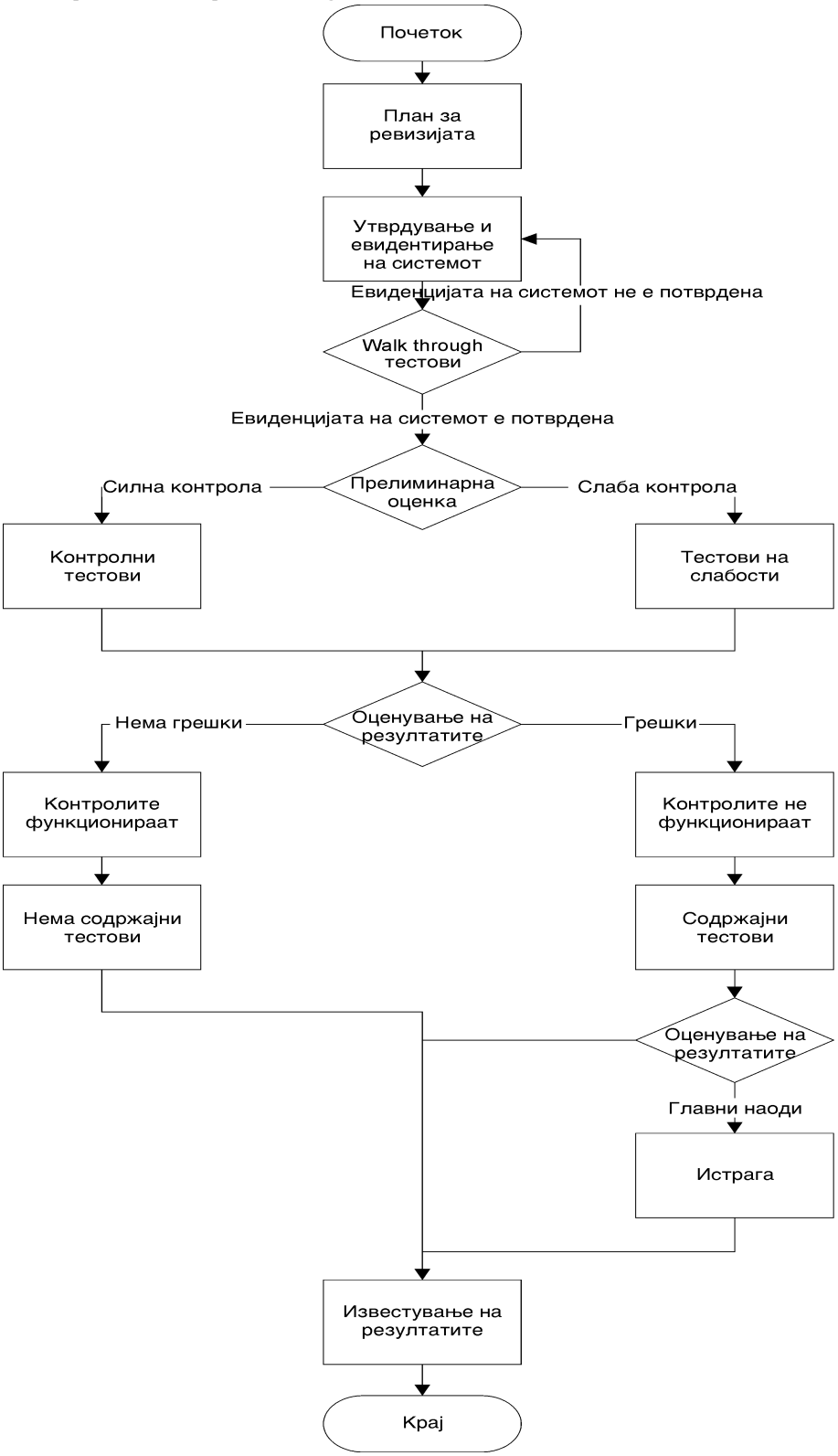
Вообичаените контроли за обезбедување на комплетност и точност вклучуваат проверка на редоследот, споредба со поврзани документи, контролни збирови, аритметички проверки и повторно изведување.

Физички контроли

Физичките контроли се однесуваат на сочување и безбедноста на средствата и информациите. Тие ја покриваат целата физичка средина во која функционираат системите. Главните категории се:

- Контроли при пристап (на пр. чувари, идентификациски картички, лозинки, логирање на компјутерите);
- Физички проверки на имотот и евиденцијата (на пр. проверување на залихите, безбедносни проверки);
- Контроли на животната средина (термостати, инспекции на условите за работа);
- Географска локација или состојбата во самиот објект каде се вршат активностите, како и безбедно чување на средствата и евиденцијата.

4.10 Моменти за донесување одлуки во системски базираната ревизија



1. Изготвување на План за ревизија.
2. Евидентирање и потврдување на функционирањето на системот преку walk through тест. Ако евидентирањето на системот е потврдено, тогаш се прави прелиминарна оценка на контролите. Ако не можете да го потврдите функционирањето на системот преку walk through тестот, вратете се и соберете дополнителни информации, се додека вашиот запис за системот не е идентичен со системот кој е предмет на ревизија.
3. Ако сметате дека контролите се силни, направете контролни тестови. Ако контролите се слаби, направете тестови за слабости.
4. Оценете ги резултатите од тестовите. а) Ако нема грешки донесете заклучок: контролите се добро поставени и функционираат како што треба. Нема потреба од содржајни тестови. Известете за резултатите.
5. Ако најдете грешки кај функционирањето на контролите, направете содржајни тестови за да ја одредите грешката и да ги оцените резултатите.
6. Изработете ги наодите за главните грешки, пропусти или неуспешни контроли.
7. Ако е потребно за наодите известете го раководителот на единицата за внатрешна ревизија, СЦВР или раководителот на организацијата со цел да се процени дали е потребно понатамошно истражување.
8. Изгответе го извештајот од ревизијата и наведете ги резултатите.

Во текстот подолу се дадени дополнителни објаснувања.

4.11. Планирање и извршување на контролните тестови (тестови на усогласеност)

Штом ќе се одреди целта на тестирањето тогаш треба да се разгледа методот за избор на примерок и големината на примерокот. Насоките за земање примероци се дадени во **Дел 3** од овој Прирачник.

Целта на контролните тестови е да се анализираат контролите и состават тестови со кои може да се добие соодветно ниво на уверување во врска со функционирањето на овие контроли.

Потребните процедури во оваа фаза се следните:

- опишување на контролната цел која треба да се постигне, на пример регуларност;
- опишување на контролите во системот кои го обезбедуваат постигнувањето на целите;
- опишување на сите трансакции, операции и други записи кои треба да се тестираат;
- составување на тестови кои ќе потврдат дека контролите функционираат како што е тоа замислено.

Кога ќе ги изготвувате тестовите треба да имате предвид дека контролите се анализираат на различен начин во зависност од видот и тоа:

- Контроли за кои нема документиран доказ дека биле извршени (на пример поделба на задолженија, физичко обезбедување на средствата);
- Контроли кои се евидентирани согласно сметководствената пракса (на пример, усогласување на контролните сметки, банкарско усогласување, проверка на залихите, ревалоризација);
- Контроли кои се потврдени со потпис, иницијали или пак со завршување на некоја друга операција(на пример ставање на иницијали на одреденото место на налогот за плаќање, одобрување на налогот, споредување на испратниците и фактурите и нивно спојување, штиклирање на пресметката на некоја фактура кога таа е проверена);
- Контроли во компјутерски програми (на пример, одредување на цени, проверка на параметри на кои може да се потпрете бидејќи постои добра контрола кај развивањето на програмата, нејзино одржување и функционирање);
- Супервизорски контроли каде е очигледно дека се извршени (на пример изготвување на јасни инструкции за сите операции, активности превземени во врска со извештаите за исклучоци во информациите за раководството).

4.11.1 Тестирање

Кога го користите образецот за евидентирање на тестот (**Прилог 4.12.** на овој дел од Прирачникот) треба јасно да ги наведете трансакциите кои се тестирани (на пример фактури) во колона 1, за да можат повторно ако е потребно да се лоцираат. Применетите тестови се прикажани во колона 2 и 3. „Да“ значи дека контролата функционирала како што треба, а „Не“ значи дека не функционирала, додека „Нема“ значи дека контролата не била применлива за таа конкретна трансакција. За секој одговор кој е „Не“ ревизорот треба да ги запише и причините за ова во колона 4 и/или на работниот документ ако за тоа има потреба.

Секој одговор „Не“ не значи по секоја цена и грешка. Треба да размислите зошто контролата не се применувала за таа трансакција.

4.11.2 Дополнителни контролни тестови - правила, регулативи и политики

Покрај потврдувањето дека контролните процедури функционираат како што е замислено, контролните тестови се прават со цел да потврдат дека сите внатрешни правила, регулативи и политики се почитуваат. Правилото, регулативата или политиката треба да биде наведено во колоната со наслов „цел на тестот“.

4.11.3 Оценување на резултатите од тестирањето и ако е потребно изготвување на тестови за слабости

Резултатите од тестирањето се оценуваат за да се провери дали утврдените контроли навистина функционираат како што треба и со тоа го намалуваат ризикот од грешки и нерегуларности поврзани со конкретна ревизорска цел, и ако резултатот е не, да се дизајнираат тестови кои ќе дадат докази дали слабостите се искористени од некој вработен или пак во текот на трансакциите се случиле некои значителни грешки.

Треба да ги анализирате сите грешки кои се случиле во текот на тестирањето и да размислите за импликациите од грешките во врска со ефикасноста на контролите. Кога ќе добиете разумно објаснување за некоја грешка, и ако ова нема постојани импликации врз адекватноста на поединечната контрола, може да одлучите да ја прифатите грешката, а со тоа и контролата. Типични примери за ова се следните:

- Одолговлекување во извршувањето на сметководствено усогласување - ако ова е предизвикано од отсуството на одговорниот работник, кој е на боледување во тој период и ако обично усогласувањата се извршуваат на време, ова може да се прифати;
- Аритметичка грешка во трансакцијата - ако ова се случило кога лицето кое вообичаено ги врши пресметките било на одмор, ова може да го ограничи заклучокот на ревизорот како и понатамошното тестирање на тој период;
- Издадени се фактури со неточен износ - ако ова се случило набрзо по промената на тарифите и било веднаш забележано и корегирано, ова ќе ги ограничи ревизорските тестови на периодот по тоа време.

Од овие примери може да се види дека за ревизорот е важно да ја разбере причината за грешката и внимателно да ја анализира истата бидејќи тоа има значителен ефект на следните процедурите. По завршувањето на контролните тестови можно е:

- Ревизорот да не најде грешка - ревизорот ќе прифати дека контролата функционира како што е предвидено;
- Ревизорот да најде една грешка - тој ќе одлучи дали да ги прошири контролните тестови или пак да направи тестови за слабостите;
- Ревизорот да најде две или повеќе грешки кои не можат соодветно да се објаснат; во овој случај ревизорот ќе изготви тестови за слабостите.

4.11.4 Изготвување на тестови за слабостите

Целта на овие тестови е да се ограничи обемот на системски слабости и веројатност за настанување на грешка. Овие потенцијални извори на грешка сега ќе бидат предмет на истражувањата на ревизорот. Треба да ги утврдите:

- Видот на ризичната трансакција;
- Специфичните извори на ризик за трансакцијата, дали се од надвор или во институцијата;
- Специфични места во институцијата каде трансакцијата е повеќе изложена на ризик.

За да може соодветно да се дефинираат овие фактори треба да ги разберете причините за грешките. Дел од овие фактори веројатно сте ги утврдиле кога сте ги испитувале причините за веќе откриените грешки. Потоа, за да се утврдат слабостите на контролата, тестирањето треба да се прошири (големина на примерокот, период итн) и да се фокусирате на квантифицирање на стапката на грешките.

Треба да одредите тестови кои даваат директни докази за грешки кај секоја слабост.

4.11.5 Оценување на резултатите од тестовите на слабостите

Целта на ова оценување е да се разгледаат доказите кои се на располагање во врска со функционирањето на контролните процедури и стапката на грешки, како и да се одлучи кои ќе бидат следните чекори.

Во оваа фаза ревизорот треба да има јасни докази дека:

- Контролите не се успешни бидејќи вработените не ги спроведувале контролите кои се поставени од раководството
- Има висока стапка на грешки во текот на трансакциите или пак во специфични делови од истите.

Во оваа фаза постојат две главни алтернативи:

- Да се испланира истрага (понатамошно прибирање на информации во рамките на законските обврски и одговорности на внатрешниот ревизор) бидејќи се има впечаток дека грешките се сторени намерно
- Да го информирате раководството со цел тоа да го исправи.

Во секој случај може да биде потребно да направите содржајни тестови кои ќе ја проценат големината на загубите со цел советување на раководството да се надомести штетата со соодветни мерки.

4.12 Записник за тестот

Тест бр. .....

За тестирање …….. на процесот за …… за периодот од …….. до…….

Цел на тестот:

.....

.....

.....

Тестирани документи / податоци:

.....

.....

.....

Метод за избор на примерок и големина на примерокот

.....

.....

.....

Детална процедура

1	2	3	4	5
Проверка на податоци и документи	**Да**	**Не**	**Коментар**	**Врска**

Заклучок од тестот:

.....

.....

.....

Ревизор …… Датум:…….

Супервизор:…….. Датум:…….

4.13 Записник за наодите од ревизијата

Организација ……. Работен документ бр. ……....

Проблеми / Слабости ……

……

……

Стандарди……

……

……

Исти наоди од минато испитување: Да ……... Не …….

Процедури или практики ……

……

……

Врска со тестовите.....

Причини……

……

……

Ефект……

……

……

Препорака……

……

……

Корективна активност……

……

……

Разговори: Име Позиција Сектор Датум Ревизор

1 ……

Коментари …….

2 ……

Коментари ……..

…….. ……

Ревизор Датум

…….. ……

Супервизор Датум

4.14 Образец за збирен преглед на наодите од ревизијата

Врска со РД:

Ревизија: ..... Финансиска година: .....

Изготвил: ..... Датум: .....

Прегледал: ..... Датум: .....

Проблеми / слабости	Причини	Ефекти	Врска со досие за ревизијата	Заклучоци	Препораки

Пополнување на образецот за збирен преглед на наодите од ревизијата

4.14.1.1 Проблеми / слабости

Овде треба да се наведат проблемите или слабостите утврдени при тестирањето. Не е потребно да се даваат многу детали - опис со една или две реченици обично е доволно.

4.14.1.2 Причини

Важно е да се утврдат вистинските причини, а не манифестацијата на секоја слабост. Ако не го направите ова многу е веројатно дека вашата препорака нема да резултира во подобрена контрола. Кога ќе го пополнувате овој дел од образецот треба да се запрашате:

- ***„Зошто ова се или не се случува?*** *“*

Исто така треба да се размисли

- Кој е ефектот врз работата, контролата, ефикасноста и сл.?
- Зошто раководството ова треба да го знае?

4.14.1.3 Ефекти

Овде треба да ги наведете постојните или потенцијални ефекти од слабостите кои сте ги утврдиле. Информациите за ова земете ги од ревизорските тестови. Ако е можно обидете се да ги квантифицирате можните ефекти. Ова ќе ви овозможи да бидете поуверливи и да го убедите раководството за потребата да ги имплементира вашите препораки.

4.14.1.4 Врска со досието за ревизијата

Овде наведете ги работните документи каде можат да се најдат деталите и доказите за слабостите.

4.14.1.5 Заклучок

Краток заклучок во врска со слабостите. Обично тоа се една или две реченици каде се сумира состојбата. Ова може да ви помогне и кога ќе го пишувате извештајот за ревизијата.

4.14.1.6 Препораки

Треба да ги наведете главните елементи од вашите препораки. Имајте ги предвид причините за слабостите и внимавајте препораките адекватно да се однесуваат на секоја од нив.

Користењето на овој образец ќе ви помогне во завршниот состанок со раководството (понатамошни насоки за завршниот состанок се дадени во Дел 3 од овој Прирачник) и ќе ви даде добра основа за дискутирање на заклучоците и препораките. Исто така ќе ја потпомогне дискусијата за алтернативни решенија за проблеми и слабости кои може да ги предложи ревидираниот субјект.

4.15 Структура на досиејата за ревизијата

4.15.1 Трајно досие за ревизијата

ДЕЛ	НАСЛОВ	СОДРЖИНА
1	Општи информации за организацијата/организациони делови	Да вклучува: • Регулатива • Стратегии и планови • Органограми • Трошоци и буџети • Обем на трансакции • Други податоци и документи - копии или само упатувања каде се наоѓаат информациите
2	Извештаи за раководството	Копии на извршното резиме и акциониот план од сите ревизорските извештаи (преписката и останатата документација да се чува во тековните досиеја)
3	Копии од други релевантни извештаи	Извештаи од надворешната ревизија Консултантски извештаи
4	Краток опис на важечки политики и процедури	
5	Релевантни описи на работните места и ограничувања на овластувањата	
6	Примерок документација	Релевантни обрасци или извадоци од инструкции итн.

4.15.2 Тековно досие за ревизијата

ДЕЛ	НАСЛОВ	СОДРЖИНА
1	Документи за извршена супервизија и проверка	Пополнет Записник за извршена супервизија и листи за проверка
2	Документи за планирање на ревизијата	План за ревизијата, Писмо за овластување Белешки од првичните дискусии со ревидираниот субјект Предвидени и сегашни буџети
3	Поранешни ревизорски извештаи	Копии од поранешен ревизорски извештај, вклучувајќи и релевантни преписки и акциони планови
4	Елементи пренесени од претходна ревизија	Листа на елементи истакнати како идни точки за работа за внатрешната ревизија
5	Тековен извештај за ревизијата	Нацрт и финални верзии Целокупна соодветна преписка Акциски план Записник од завршниот состанок
6	Активности преземени по последната ревизија	Детали за направените тестови за да се провери дали се имплементирале препораките од поранешната ревизија Преглед на спроведени и не спроведени препораки
7	Тековни системи и процедури,	Да вклучува дијаграми на текови, наративни описи и примероци од документација
8	Образец за наодите од ревизијата	Оценување на слабостите, причините и ефектите
9, 10, 11, итн.	Работни документи - поделени во два дела (на пример по потсистеми) или соодветно	Да вклучува: Главни ризици Утврдување на ризикот Оценување на ризиците / контролите Програма за ревизорски тестови Записник од ревизорските тестови Детали за извршените тестови

4.16 Записник за надзорот на ревизијата

Ревизија:

Финансиска година:

Фаза од ревизијата	Ревизор	РЕВР
Утврдување на (контролните) цели		
Утврдување и оценување на контролите		
Тестирање на контролите		
Табела на наоди		
Претходен извештај		

Датум на издавање на извештајот:

Коментари:

Елементи кои треба да се пренесат на следната ревизија: