

Здружение на финансиски
работници
на локална самоуправа
и јавни претпријатија



ПИШУВАЊЕ РЕВИЗОРСКИ ИЗВЕШТАЈ

Август 2007

ПИШУВАЊЕ РЕВИЗОРСКИ ИЗВЕШТАЈ

Издавач:

Здружение на финансиски работници на локалната самоуправа и
јавните претпријатија - Велес

Проект: “Поддршка на процесот на фискална децентрализација”

Координатор на проектот: Зоран
Јанкуловски

Автори:

Максим Ацевски - Тим лидер
Благоја Илиевски
Трајко Спасовски
Бранислав Гулев

Рецензент: Ромео
Деребан

Лектура: Косовка
Савеска

Дизајн и техничка обработка:
Катерина Манева

Печати:
Уни Стар Трејд - Велес

Тираж: **400** примероци

Поддржано од/Siprog1ec1 ou:



Содржината на ова издание не значи дека секогаш ги одразува погледите или
ставовите на Набљудувачката Мисија на ОБСЕ во Скопје

СОДРЖИНА

	Рецензија	
A	Вовед	
A.1.	Видови ревизија	
A.1.1	Видови на внатрешна ревизија	
	ПРВ ДЕЛ - РЕВИЗОРСКИ ИЗВЕШТАЈ ЗА ИЗВРШЕНА РЕВИЗИЈА НА СИСТЕМИТЕ ЗА ВНАТРЕШНА КОНТРОЛА	
1.	РЕВИЗОРСКИ ИЗВЕШТАЈ ЗА ИЗВРШЕНА РЕВИЗИЈА НА СИСТЕМИТЕ ЗА ВНАТРЕШНА КОНТРОЛА	
1.1	Што претставува внатрешна контрола	
1.2	Кои се ограничувањата на внатрешната контрола	
1.3	Контролно опкружување и нејзиното влијание врз субјектот и контролните постапки утврдени од страна на субјектот	
1.4	Процена на ризикот на субјектот	
1.5	Контролни активности	
1.6	Проценка на ризиците од материјално погрешни прикажувања	
1.7	Постапки на ревизорот како одговор на проценетите ризици	
2.	Пишување ревизорски извештај	
2.1	Извршно резиме	
2.2	Детален ревизорски извештај	
2.3	Пристап на ревизијата	
2.4	Клучни наоди, ризици и контролни аспекти	
	ВТОР ДЕЛ -РЕВИЗИЈА НА УСОГЛАСЕНОСТ (РЕГУЛАРНОСТ)	
1.	Ревизија на усогласеност (регуларност)	
	ТРЕТ ДЕЛ -РЕВИЗИЈА НА УСПЕШНОСТА ВО РАБОТЕЊЕТО/ИЗВРШУВАЊЕТО	
1.	Ревизија на успешноста во работењето/извршувањето	
2.	Структура и форма на ревизорскиот извештај	
2.1	Насловна страна - корица на извештајот	
2.2	Содржина и кратенки	
2.3	Резиме на резултатите	
2.4	Основни податоци	
2.5	Цели на ревизијата	
2.6	Опфат и методологија	
2.7	Ревизорски наоди	
2.8	Прилози	
	ЧЕТВРТ ДЕЛ - ФИНАНСИСКА РЕВИЗИЈА	
1.	Финансиска ревизија	
2.	Пишување ревизорски извештаи	
2.1	Цел на извештајот од ревизијата	
2.2	Форма на извештаите од ревизијата	
2.2.1	Насловна страна/корица	
2.2.2	Содржина	
2.2.3	До кого е упатен	
2.2.4	Извршно резиме	

2.2.5	Детален ревизорски извештај	
2.2.6	Акционен план	
2.2.7	Анекси	
3.	Содржина на извештаите	
	ПРИЛОЗИ	
	ПРЕТХОДЕН/КОНЕЧЕН ИЗВЕШТАЈ ЗА ИЗВРШЕНА РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИОТ И ИНТЕРНИОТ КОНТРОЛЕН СИСТЕМ	
	ПРЕТХОДЕН/КОНЕЧЕН ИЗВЕШТАЈ ЗА ИЗВРШЕНА РЕВИЗИЈА НА СИСТЕМОТ НА ИНТЕРНИ КОНТРОЛИ ВО ПОСТАПКАТА НА ПЛАНИРАЊЕ НА БУЏЕТОТ	
	ПРЕТХОДЕН/КОНЕЧЕН ИЗВЕШТАЈ ЗА ИЗВРШЕНА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ	
	ПРИМЕРОК НА РЕВИЗИЈАТА НА УСПЕШНОСТ	
	ПРИЛОЗИ КОН РЕВИЗОРСКИОТ ИЗВЕШТАЈ ЗА ИЗВРШЕНА РЕВИЗИЈА НА УСПЕШНОСТ	
	Користена литература	

РЕЦЕНЗИЈА

A. ВОВЕД

Создавањето на нов, модерен систем на локална управа, со децентрализирани јавни функции и локална самоуправа, претставува сложен процес кој предвидува прераспределба на значајни јавни функции на државата помеѓу две различни нивоа на власт (централната и локалната) и бара соодветно финансиско управување кое претпочита постоење на ефективен систем на внатрешна ревизија.

Спроведувањето на внатрешната ревизија е во согласност со законските и подзаконските акти и Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија, и тоа:

- Законот за внатрешната ревизија во јавниот сектор¹,
- Правилникот за начинот на вршење на работите на внатрешната ревизија²
- Правилникот за основните елементи на упатството за работа, повелбата, годишниот план и програмата за внатрешна ревизија³.

Постојат повеќе дефиниции кои ја објаснуваат/дефинираат внатрешната ревизија, при што согласно Законот за внатрешна ревизија во јавниот сектор, внатрешната ревизија се дефинира како “независна објективна активност за проверување на информации и потврдување на нивната точност и давање совет, создадена со цел да придонесе во подобрувањето на работењето на субјектите. Таа им помага на субјектите да ги исполнат своите цели, применувајќи планиран, строго определен пристап за процена и подобрување на успешноста во процесите на управување со ризикот, контролата и раководењето.”¹

Со цел да се утврди целта, улогата, барањата, можностите и одговорностите на внатрешните ревизори ја презентираме следната дефиниција: „Внатрешната ревизија претставува систематска, објективна оценка од страна на внатрешните ревизори на разните активности и контроли во рамките на една институција со цел да се одреди дали:

- Финансиските информации се јасни и веродостојни (вистинито и објективно ја одразуваат финансиската состојба);
- Ризиците за институцијата се идентификувани и минимизирани;
- Се следат законските и подзаконските акти и интерните акти, политики и процедури;
- Се задоволени соодветни критериуми на работење;
- Средствата се користат на ефикасен и економичен начин, и
- Целите на институцијата се исполнуваат на ефективен начин;”

Извршувајќи ги своите надлежности внатрешните ревизори се соочуваат со предизвикот за што треба да се известува и на кој начин треба да се известува.

¹ “Сл. Весник на РМ” број 69/04 и 22/07

² “Сл. Весник на РМ” број 72/03

³ “Сл. Весник на РМ” број 38/05

Целта на овој прирачник е да им помогне на внатрешните ревизори:
Ефективно да комуницираат со субјектите кои се предмет на ревизија,
Да се изградат посилни односи со корисниците на ревизорските извештаи преку правилно известување од внатрешната ревизија и
Да претставува водич при пишувањето на ревизорските извештаи.

Несоодветното известување на внатрешната ревизија може да ја маргинализира квалитетната работа и да ја кочи желбата на менаџментот за преземање активност. Ефективното известување, напротив, води кон акција и подобрување. Добро напишан ревизорски извештај е соодветен одраз на ревизорската функција за додавање вредност.

Извештајот за внатрешна ревизија е најзначаен дел од ревизорскиот циклус. Правилното известување на внатрешната ревизија може да помогне да се разјаснат значителни прашања и воспоставување на заеднички осврт кој се фокусира на менаџерската активност. Ревизорскиот извештај се користи за да се комуницира со корисниците за намерата, опсегот и резултатите на извршената работа. Известувањето може да биде повеќе неформално во зависност од намерата и целта на активностите на внатрешна ревизија. Известувањето на внатрешната ревизија и комуникациите се стремат кон тоа да се зголеми свеста за ризик, да се минимизираат очекуваните пропусти и да се олесни делувањето кое ќе ја подобри внатрешната контрола или ефективността.

Во пракса постојат повеќе препораки при изготвувањето на ревизорскиот извештај, кои би требало да се следат при изготвувањето на ревизорскиот извештај, со цел да се зголеми ефективноста на внатрешната ревизија, меѓу кои се и следните:

■ **Опреди ја целта/известувај јасно и кратко** - Пред да пристапите кон изготвување на нацрт ревизорски извештај, размислете за целта, што сакате да остварите? Дали вашата намера е да ја известите публиката или да ја убедите да делува? Пристапите ќе се разликуваат во зависност од целта или предвидениот формат. Бидете сигурни дека јазикот, намерата и описите се јасни и лесно разбирливи. Избегнувајте користење на технички јазик и скратеници кој ги збунува корисниците на ревизорскиот извештај. Запрашајте се, дали некој од надвор од сметководството и ревизијата може да ве разбере?

■ **Создади влијание на најдобри практики** - Обезбеди силен случај за поддршка на твоите препораки, било на начин на обезбедување на заштеда на трошоците или за подобрување на контролата. Вклучи податоци за поддршка на заклучоците и вгради квантитативни резултати. Фактите/утврдените состојби во извештајот ќе се повикуваат на степенот на значење/материјалност и ќе помогнат преку влијанието врз корисниците да делуваат односно да превземат одредени активности.

■ **Предложи решение** - Идентификување на контролата или прашањата за оптимализирање на одреден процес е само половина од напорот/активностите. Целокупната цел е позитивно да се придонесе кон подобрување на работењето на институцијата. Откако еднаш ќе се постави цел, менаџментот може да има потреба од помош за определување на решение кое ќе може да се примени. На крај, мора да се преземат чекори за да се реализира промената. Иако е одговорност на менаџментот да делува

според наодите на извештајот, внатрешниот ревизор може да биде добро позициониран за да помогне при создавање практично решение.

■ **Користете слики, графикони и графици** - Размислете како да ги претставите информациите и присетете се на изреката „една слика вреди илјада збора“. Форматот за известување често се базира на претходни активности. Во зависност од влијанието кое сакате да го постигнете, содржината може да биде најдобро презентирана со користење на графикони, графици, итн. Графиците може да се однесуваат поефикасно отколку користење единствено зборови. Тие често овозможуваат да направат случај кој е поефикасен или убедлив, особено кога се презентираат финансиски податоци или опис на процедурите. Видите подготвени да обезбедите доолнителни податоци или анализи за поддршка ако ви се побараат.

■ **Извршно резиме и формат** - Размисли за пишување извршно резиме за оние кои се заинтересирани само за резултатите од повисок степен. Некои институции рутински користат извршно резиме за одредени нивоа на менаџмент и обезбедуваат целосен извештај само на работите кои се однесуваат на менаџментот. Приложи незначаен но материјал за поддршка како додаток. Ова е посебен дел на крајот на извештајот која содржи детали како статистика, бројки и објаснување на одредени утврдени состојби. Секој дел од податоците треба одделно да се наведе, така да може лесно да се повика во рамките на самиот ревизорски извештај. Ако извештајот е подолг поради природата на наодите, размисли за пишување извршно резиме за секој дел од извештајот. Резимето треба да вклучи и објасни намера, податоци и заклучоци. Повторното читање на делот од извештајот често разјаснува кои информации треба да одат во резимето.

■ **Пренесете соодветна порака до корисниците/публиката** - Направете информации за вашите корисници/публика и користете јасен правопис. Имајте на ум дека не сите ваши читатели имаат иста позадина/искуство/знаења или се запознати со ревизорската или сметководствена терминологија.

Неминовно се наметнува потребата да го имате во предвид следното:

- Публиката - трудете се да употребите соодветен нагласок и исцрпни детали;
- Корисност на извештајот - определете како извештајот ќе се користи и за кои намери;
- “Па што” - процени ја релевантноста на сите податоци на елементи и заклучоци;

Објаснете ја терминологијата и било кој акроними за читателите, особено кога содржината вклучува технички или организациски термини кои не се познати за корисниците/публиката. Размисли за поимник на термини ако извештајот е полн со акроними или техничка терминологија. Овој пристап може да спречи прекин во читањето на извештајот поради дефиниции.

■ **Обрни внимание на деталите** - Мала работа може да направи голема промена. Секогаш провери грижливо. Печатни и граматички грешки малку го привлекуваат твоето внимание за детали (една од примарните квалификации на ревизијата или професионалното ревидирање). Одвој време за лична проверка на извештаите.

■ **Минимизирај ги очекуваните пропусти** - Сите наоди пред известувањето усогласете ги со ревизорската екипа и изгответе соодветни препораки кои треба претходно да бидат договорени со менаџментот на субјектот кој е предмет на ревизија.

■ **Период за превземање активности** - Соработувај за резултатите во текот и по завршувањето на работата на терен, особено ако тие се значајни наоди или е барана активност која треба веднаш да се преземе.

■ **Имајте позитивен пристап** - Користете позитивни и конструктивни зборови. Избегнувајте јазик кој осудува како “не изврши” или “не успеа да се контролира”. Наместо тоа, инкорпорирај фрази со акција “ние идентификувавме каде е потребно подобрување на интерната контрола” или “идентификувавме можности за подобрување”.

Ревизорскиот извештај повеќе е дизајниран за да се зголеми свеста и позитивно да се делува на промените,отколку да генерираат неопходно размислување и политичка волја. Внатрешните ревизори мора да се трудат да најдат баланс во презентирањето информации кои се чисти, точни и конструктивни.

Почитувајќи ги погоренаведените практики внатрешниот ревизор изготвувајќи го ревизорскиот извештај ќе обезбеди: истиот да биде изготвен во разумен рок, информации за лицата одговорни за финансиските извештаи, информации за ревизорскиот тим, поставување на наодите во соодветна форма, содржина која е лесно разбирлива и ослободена од нејаснотии и двосмислености, да содржи информации кои се подржани од релевантни и компетентни ревизорски докази, соодветно мислење, независност, објективност, фер и конструктивност. Формата и содржината на ревизорскиот извештај во пракса се разликуваат од институција до институција односно не постои идеален унифициран формат за ревизорски извештај но сепак според стандардите на ИНТОСАИ постојат одредени принципи за формата и содржината на сите ревизорски мислења и извештаи:

- Наслов;
- Потпис и датум;
- Цел и опсег;
- Комплетност;
- Адресат/примател;
- Идентификување на природата на предметот;
- Законска основа;
- Согласно со стандардите;
- Временска рамка;

Основните елементи на ревизорскиот извештај (формата и содржината) согласно Меѓународните стандарди за ревизија ги вклучува следните основни елементи кои вообичаено се подредени по следниот редослед:

- Наслов;
- Примател;
- Почетен или воведен пасус,
 - идентификување на финансиските извештаи кои биле предмет на ревизија;
 - изјава за одговорноста на менаџментот на институцијата и одговорноста на ревизорите;
- Пасус за делокруг (опис на природата на ревизијата),

- посочување на Меѓународните стандарди за ревизија или релеватни национални стандарди или практика;
- опис на работата која што ја извршил ревизорот;
- Пасус за мислење кој што содржи,
 - посочување на рамката за финансиско известување која што е користена за подготвување на финансиските извештаи;
 - изразување на мислење за финансиските извештаи;
- Датум на извештајот;
- Адреса на ревизорот, и
- Потпис на ревизорот.

Согласно Прирачникот за внатрешна ревизија⁴ Стандардниот ревизорски извештај вообичаено треба да содржи:

- Насловна страница на извештајот;
- Содржина;
- Извршно резиме;
- Детален извештај;
- Акционен план и
- Анекси

Со цел да се изврши усогласување на формата на ревизорските извештаи и подобро разбирање на истите од страна на корисниците потребно е унифицирање на формата и содржината на ревизорскиот извештај за извршената внатрешна ревизија.

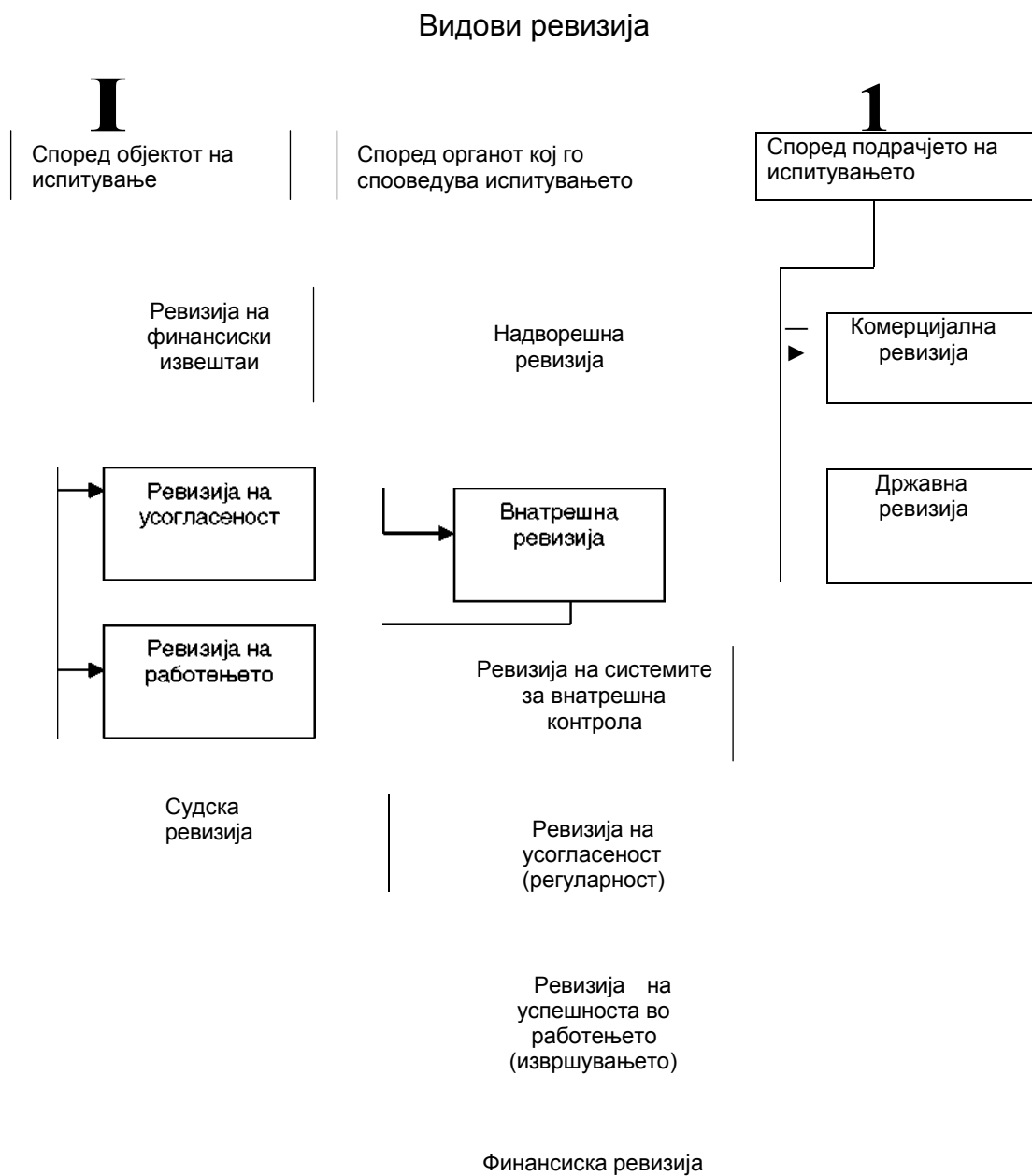
A.1. ВИДОВИ РЕВИЗИЈА

Поделбата на ревизијата може да се врши врз основа на повеќе критериуми, меѓутоа меѓународната ревизорска теорија и пракса, ревизијата ја дели врз основа на следните критериуми и тоа:

- Според предметот на ревизија;
 - Ревизија на финансиските извештаи (Financial Statements Audits) чиј резултат преставува давање независно и објективно мислење за вистинитоста и објективноста на презентираниите податоци во финансиските извештаи на субјектот предмет на ревизија;
 - Ревизија на усогласеност на постапките (Compliance Audits) чиј резултат преставува утврдување на степенот до кој субјектот предмет на ревизија ги следи стандардите или правилата воспоставени односно донесени од надлежните органи, склучените договори, итн;
 - Ревизија на работењето (Operation Audit) чиј резултат преставува давање мислење за ефикасното и ефективното користење на средствата на ревидираниот субјект, и
 - Судска ревизија (Forensic Audit) чии активности преставуваат откривање или превенција од измами или други нелегални активности, интегрирани во финансиските извештаи на ревидираниот субјект;
- Според институцијата кој ја спроведува ревизијата,
 - **надворешна ревизија** и
 - **внатрешна ревизија**
- Според подрачјето на испитување
 - **комерцијална ревизија** и
 - **државна ревизија**

Графичкиот приказ на видовите на ревизија со извршената поделба на внатрешната ревизија е прикажан на слика број 1.

Слика број 1 - Видови ревизија



A.1.1 ВИДОВИ НА ВНАТРЕШНА РЕВИЗИЈА

Внатрешната ревизија настанала како резултат на потребата и барањата на надлежните органи/авторитети од воведување на сопствен, интерен, дополнителен облик на надзор за начинот на функционирање на системот на интерни контроли, кои се применуваат во субјектот, да го оценат степенот на ефикасност, утврдувајќи ги слабостите во неговото функционирање и предлагавање на мерки за нивно отстранување. Ова не значи дека внатрешната ревизија врши активности само од областа на интерните контроли, напротив таа исто така врши активности од областа на испитување на усогласеноста на работењето, ревизија на економичноста, ефикасноста и ефективноста на работењето и ревизија на финансиските извештаи.

Во зависност од предметот на ревизијата во ревизорската теорија и пракса познати се повеќе видови на ревизија но во овој дел од прирачникот ги поместуваме само видовите на ревизија кои се детерминирани согласно Законот за внатрешна ревизија во јавниот сектор и тоа:

- Ревизија на системите за внатрешна контрола - проценка на функционирањето на системите за внатрешна контрола/пристап каде ревизорот се потпира врз системот на внатрешна контрола на субјектот;
- Ревизија на усогласеност (регуларност) - проценка дали работењето е во согласност со законите, подзаконските и интерните акти што се во сила;
- Ревизија на успешноста во работењето (извршувањето)/ревизија на перформанси - проценка на економичноста, ефикасноста и ефективноста на работењето и користењето на средствата;
- Финансиска ревизија - проверка на точноста и комплетноста на сметководствената евиденција и финансиските извештаи;

Видови ревизорски извештаи

Постојат два вида ревизорски извештаи:

- **Стандардни**, кои се состојат од три главни дела: Извршно резиме, Детален извештај и акционен план
- **Ревизорски меморандум**, кој се користи за брзи и вонредни ревизии, ревизии на резултатите од активностите преземени по ревизијата, кога се забележани само мал број на наоди и во ситуации кога има потреба да се изработи привремен извештај за ревизии кои траат подолг временски период.

ПРВ ДЕЛ

РЕВИЗОРСКИ ИЗВЕШТАЈ ЗА ИЗВРШЕНА РЕВИЗИЈА НА СИСТЕМИТЕ ЗА ВНАТРЕШНА КОНТРОЛА

1. РЕВИЗОРСКИ ИЗВЕШТАЈ ЗА ИЗВРШЕНА РЕВИЗИЈА НА СИСТЕМИТЕ ЗА ВНАТРЕШНА КОНТРОЛА

Извршувањето на внатрешната ревизија, како што претходно напоменаваме, се врши согласно Законот за внатрешна ревизија во јавниот сектор и годишниот план за ревизија на единиците за внатрешна ревизија. При тоа неминовно се наметнува потребата да се имаат во предвид Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија, Правилникот за основните елементи на финансискиот менаџмент и контрола и стандарди за внатрешна контрола во јавниот сектор (се очекуваат наскоро да бидат објавени во Службен весник на Р.М.), интерните акти на единицата за внатрешна ревизија и секако, доколку внатрешните ревизори сакаат да ги зголемат своите знаења и вештини, како корисна литература Меѓународните стандарди за ревизија.

Според Законот за јавна внатрешна финансиска контрола системот на јавна внатрешна финансиска контрола се состои од:

- Систем на финансиски менаџмент и контрола;
- Внатрешна ревизија и
- Хармонизација на финансискиот менаџмент и контрола на внатрешната ревизија.

1.1. Што претставува внатрешна контрола

Тоа е систем на финансиски и други контроли, вклучувајќи ги и организационата структура, методите, процедурите на работење и внатрешна ревизија, воспоставени и имплементирани од раководните лица на субјектот во согласност со поставените цели за да овозможат извршување на активностите на транспарентен, регуларен, економичен, ефикасен и ефективен начин.⁵

Основни цели на внатрешната контрола се:

- Доверливост и интегритет на информациите;
- Примена на законските прописи, интерни акти, насоки на раководството;
- Раководење и чување на ресурсите;
- Економично, ефикасно и ефективно користење на средствата;

Воспоставениот систем на финансиски менаџмент и контрола претставува поголеми надлежности и одговорности на менаџментот на правните субјекти, (градоначалникот на општината, директор на јавното претпријатие односно раководителот на соодветниот правен субјект). Согласно Законот за јавна внатрешна финансиска контрола, Меѓународните стандарди за ревизија и стандардите за внатрешната контрола во јавниот сектор, менаџментот е должен да воспостави организациона структура и процедури и истите да ги имплементира во секојдневната активност на субјектот. Овие процедури јасно ги дефинира и назначува одговорностите и ограничувањата во писмена форма.

⁵ Закон за јавна внатрешна финансиска контрола ("Службен весник на Р.М. број 22/2007)

Внатрешната контрола е составена од следните компонент

- Контролно опкружување;
- Процес на проценка на ризикот на субјектот;
- Информационен систем;
- Контролни активности и
- Надгледување на контролите.

За да контролата биде релевантна за разгледување од страна на ревизорот, треба да се имаат предвид следните фактори:

- Расудување на ревизорот за материјалноста;
- Големина на субјектот;
- Природа на деловно работење на субјектот;

Ревизорот треба да утврди дали одбраниот облик на контрола е во состојба да открие, спречи и коригира материјални погрешни прикажувања и дали воспоставената контрола е доволно имплементирана. Постапките за проценка на ризикот за прибавување на ревизорски докази за имплементирањето на релевантните контроли вклучуваат пред се: распрашување на персоналот на субјектот, набљудување на примената на одредени контроли, инспекција на документи и извештаи, следење на трансакции низ информациониот систем.

Кога се зборува за системот на интерни контроли не треба да се заборави на **информациониот систем**. Информатичката технологија (ИТ) овозможува на субјектот:

- Конзистентно да применува однапред дефинирани деловни правила;
- Да ја подобри благовременоста, достапноста и точноста на информациите;
- Да го намали ризикот дека контролите ќе бидат заобиколени;
- Да ја зголеми ефикасната поделба на должностите.

Но, информатичкиот систем има извесни свои недостатоци, пред се: неовластен пристап до податоци кое може да предизвика до уништување на значајни податоци и информации, можност од злоупотреба на пристапните привилегии дадени кај дел од ИТ персоналот и слично.

Ревизорот треба да стекне разбирање за информациониот систем, вклучувајќи ги и поврзаните деловни процеси, како и подрачјата: класи на трансакции во работењето на субјектот значајни за финансиските извештаи, постапките на ИТ со кои се иницираат, евидентираат, обработуваат трансакциите во финансиските извештаи, поврзаната сметководствена евиденција и процесот на финансиско известување кој се користи за подготвување на финансиските извештаи.

1.2. Кои се ограничувањата на внатрешната контрола

Како значајни ограничувања би издвоиле:

- Човечко расудување: често пати погрешното човечко расудување може да биде погрешно, кое би резултирало или до погрешни заклучоци или до прекин на примената на контролните постапки;
- Контролите може да бидат заобиколени по пат на заговор на дел од персоналот или несоодветно надминување на внатрешната контрола од страна на менаџментот.

1.3. Контролно опкружување и нејзиното влијание врз субјектот и контролните постапки утврдени од страна на субјектот

Секој треба да има предвид, а меѓу останатите и ревизорот, дека контролното опкружување го определува начинот на организирање на субјектот, размислувањето на персоналот и менаџментот и влијае врз утврдување на структурата на контролата.

Контролното опкружување треба постојано да се следи и проверува, независно дали во претходните ревизии постојат докази за неговото влијание, од причина што извесни промени кај опкружувањето може да имаат значајно влијание врз релевантноста на претходно дефинираниот став.

1.4. Проценка на ризикот на субјектот

Според одредбите од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола, раководителот на субјектот треба да обезбеди **систематско управување со ризикот** поврзан со главните активности на субјектот и да воспостави систем на внатрешни контроли за управување со ризиците. Процесот на управување со ризиците треба да биде континуиран процес, со цел изложеноста на ризикот да се одржува на прифатливо ниво.

Ревизорот треба да стекне разбирање на процесите на субјектот заради идентификување на ризиците кои може да влијаат врз целите на финансиското известување. Во текот на ревизијата ревизорот може да идентификува ризици од материјално погрешно прикажување кои раководството не успеало да ги идентификува со процесот на проценка на ризикот на субјектот.

1.5. Контролни активности

Контролните активности претставуваат воспоставени постапки и процедури од страна на менаџментот на субјектот, при што ревизорот треба да стекне достатно разбирање за контролните активности за да обликува понатамошни ревизорски постапки коишто се одговор на проценетите ризици. Овие контролни активности се применуваат на различни организациски и функционални нивоа и се однесуваат на: овластувањето, проверки на извршувањето, обработка на информации, физички контроли и поделба на должностите.

На кој начин ревизорот врши надгледување на воспоставените контроли?

Ревизорот треба да обезбеди разбирање за главните видови на активности кај субјектот за надгледување на интерната контрола над финансиското известување.

Менаџментот го постигнува надгледувањето на контролите преку континуирани активности и соодветни оценки. Во ова надгледување многу помагаат внатрешните ревизори, кои имаат обврски покрај останатото и да ги следат интерните контроли. Делокругот и целите на интерната ревизија се разликуваат и зависат од големината и структурата на субјектот и барањето на менаџментот на субјектот. Вообичаено, активностите на интерната ревизија вклучуваат: следење на интерната контрола, испитување на финансиските и оперативните информации, проверка на економичност, ефикасност и ефективност на работењето и проверка на усогласеноста со законите и интерните акти.

1.6.Проценка на ризиците од материјално погрешни при кажувања

Идентификувањето на ризиците се врши уште во текот на процесот на стекнување на разбирање за субјектот и неговото опкружување, истите ревизорот ги разгледува и утврдува дали може да влијаат во материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи. Ова проценка на ризикот ревизорот ја користи за определување на природата, временскиот распоред и обемот на понатамошните ревизорски постапки кои ќе бидат извршени. Наведеното е многу значајно од причина што одделни ризици не влијаат на материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи, или трансакции, како што е на пример контролното опкружување.

Внатрешниот ревизор треба да ја има предвид **материјалноста** и нејзиниот сооднос со ревизорскиот ризик кога спроведува ревизија. Тоа значи дека информациите се материјални доколку нивното испуштање или погрешно прикажување може да влијае врз економските одлуки на корисниците на истите. Материјалноста обезбедува пред се праг или точка на пресек, а не примарна квалитативна карактеристика која информациите мора да ја поседуваат за да бидат корисни. Проценката за тоа што е материјално претставува прашање на професионалното расудување, при што ревизорот воспоставува прифатливо ниво на материјалност за да ги открие квантитативно материјалните погрешни прикажувања. Материјалноста се дефинира на ниво на финансиските извештаи, како и на ниво на трансакции, ставки.

Ревизорот треба да ја земе предвид материјалноста кога:

- Се определува природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки;
- Се вреднува ефектот на погрешните прикажувања.

Односот помеѓу материјалноста и ревизорскиот ризик е многу значаен сегмент за внатрешната ревизија. Имено, уште во фазата на планирање, внатрешниот ревизор размислува за тоа што е тоа што би предизвикало финансиските извештаи да бидат погрешно прикажани. Проценката на ревизорот за материјалноста поврзана со класи на трансакции, салда на сметки, му помага на ревизорот да донесе одлуки за прашања пред се кои ставки треба да се испитаат и дали да се користи **метода на примерок и суштински аналитички постапки**. Односот помеѓу материјалноста и

ревизорскиот ризик е инверзен, а тоа значи дека колку што е поголемо нивото на материјалноста, толку е помал ревизорскиот ризик и обратно. Доколку при планирањето на конкретните ревизорски постапки ревизорот утврди дека прифатливото ниво на материјалноста е пониско, се зголемува ревизорскиот ризик, но ревизорот може ова да го надомести или со дополнителни тестови на контрола или во модифицирање на природата, временскиот распоред и обемот на планираните постапки.

Проценката на ревизорот на материјалноста и ревизорскиот ризик при првичното планирање може да се разликува од подоцнежните ревизорски постапки, пред се заради промена на познавањето на ревизорот како резултат на ревизијата. Често пати, ревизорот може кога ја планира ревизорската работа, да го постави прифатливото ниво на материјалноста на пониско ниво од она што планира да го користи за вреднување на резултатите на ревизијата, а тоа е заради намалување на веројатноста од неоткриени погрешни прикажувања.

При вреднување дали финансиските извештаи се подготвени во сите материјални аспекти, ревизорот треба да процени дали збирот на неисправените погрешни прикажувања кои се идентификувани во текот на ревизијата е материјален. Доколку ревизорот заклучи дека погрешните прикажувања можат да бидат материјални, ревизорот треба да размисли за намалување на ревизорскиот ризик по пат на проширување на ревизорските постапки или барање од раководството да ги корегира финансиските извештаи.

1.7. Постапки на ревизорот како одговор на проценетите ризици

Ревизорот треба да ги определи сите сеопфатни одговори за покривање на ризиците од материјално погрешно прикажување на ниво на финансиските извештаи. При ова треба да се нагласи потребата од одржување на професионален скептицизам во собирање и оценка на ревизорските докази, распределување на поискусен персонал, користење на експерти. Понатамошните ревизорски постапки, нивниот временски распоред и обем треба да се одговор на проценетите ризици од материјално погрешно прикажување. При формирањето, односно обликувањето на ревизорските постапки, ревизорот ги има предвид следните прашања:

- Значајност на ризикот;
- Веројатност да се случи материјално погрешно прикажување;
- Видот на контролите кои се применуваат од страна на субјектот;
- Очекувањето од страна на ревизорот да обезбеди докази за ефективност на контролите воспоставени од субјектот.

Временскиот распоред за спроведување на ревизорските постапки зависи од проценката на ревизорот. Колку што е повисок ризикот од материјално погрешно прикажување, толку е поверојатно дека ревизорот ќе одлучи ревизорските постапки да ги спроведе на крајот на пресметковниот период, во спротивно, ако се избере друг датум, тогаш ревизорот треба да спроведе дополнителни постапки до последниот ден од пресметковниот период.

Обемот на **ревизорските постапки** (големина на примерок или број на набљудувања) се утврдува врз основа на расудувањето на ревизорот за материјалноста, проценетиот ризик и степенот на уверувањето што треба да

се добие. Секако дека ревизорот го зголемува обемот на ревизорски постапки со зголемување на ризикот од материјално погрешно прикажување.

Тестовите на контрола се применуваат во случаи кога ревизорот проценил дека контролите на субјектот работат ефикасно во откривање на ризиците за материјално погрешно прикажување. Вообичаено е ревизорот да изврши тестови на контроли за да прибави достатни ревизорски докази дека контролите работеле ефикасно во временскиот период кој е предмет на ревизијата.

Тестирањето на оперативната ефикасност на контролите се разликува од прибавување на ревизорски доказ дека контролите биле имплементирани. Имено, може да се случи во пракса, субјектот да има воспоставено ефикасни контролни постапки, но од различни причини истите не биле користени во текот на работењето на субјектот. Од таа причина, во овие специфични услови, потребно е да се прибават ревизорски докази за тоа како биле применувани контролите во определен временски период.

Ревизорот треба да избере ревизорски постапки за да стекне уверување за оперативната ефикасност на контролите. По потреба ревизорот може да ги надополнува или менува ревизорските постапки, зависно од потребите. Покрај набљудувањето, може да користи интервју со вработените во субјектот, да врши инспекција односно увид во соодветната документација.

Материјалното погрешно прикажување откриено со постапките на ревизорот кое што не било идентификувано од страна на субјектот укажува на слабост на интерната контрола и за ова треба да биде известен менаџментот на субјектот.

Доколку ревизорот планира да користи ревизорски докази за оперативната ефективност на контролите прибавени во претходните ревизии, тогаш ревизорот треба да обезбеди ревизорски докази за тоа дали се случиле промени кај тие контроли по претходната ревизија. Тоа може да го направи по пат на набљудување, интервјуа, инспекција на документација или комбинација на наведените постапки.

Во секој случај, одлуката на ревизорот за тоа дали да се потпре на ревизорските докази од претходните ревизии за други контроли, е прашање на професионално расудување. Должината на временскиот период помеѓу повторното тестирање на ваквите контроли е исто така прашање на професионално расудување, но не може да надмине две години.

Суштинските постапки се извршуваат за да се откријат материјални погрешни прикажувања и вклучуваат **тестови на детали на класи на трансакции, салда на сметки и суштински аналитички постапки**. Независно на проценетиот ризик од материјално погрешно прикажување, ревизорот треба да обликува и изврши суштински постапки за секоја материјална класа на трансакции и салда на сметки. Ова е од причина што проценката на ризикот од страна на ревизорот е заснована на расудување и може да не биде доволно прецизна за да ги идентификува сите ризици од материјално погрешно прикажување. Исто така, интерната контрола има инхерентни ограничувања (надворешни фактори кои не зависат од ревизорот), вклучувајќи го и надминувањето од страна на менаџментот.

Во однос на временскиот распоред на суштинските постапки, треба да се напомене кога овие постапки се извршуваат на даден меѓудатум, ревизорот треба да изврши понатамошни суштински постапки или комбинирани со тестови на контроли, за да го покрие преостанатиот период којшто обезбедува разумна основа за проширување на ревизорските заклучоци од меѓу датумот на крајот на периодот.

Користењето на ревизорските докази од извршувањето на суштински постапки во дадена претходна ревизија не е dostatно за да се покрие ризикот на материјално погрешно прикажување во тековниот период.

Обемот на извршувањето на суштинските постапки зависи од ризикот од материјално погрешно прикажување. Колку што е поголем ризикот од материјално погрешно прикажување, толку ќе биде поголем и обемот на суштинските постапки. Со оглед на тоа што ризикот од материјално погрешно прикажување ја зема предвид интерната контрола, обемот на суштинските постапки може да биде зголемен како резултат на незадоволителни резултати од тестовите на оперативната ефективност на контролите.

2. ПИШУВАЊЕ НА РЕВИЗОРСКИ ИЗВЕШТАЈ

Секоја ревизорска институција има развиена сопствена структура за известување, а многу од нив сеуште се обидуваат да ги подобрат своите ревизорски извештаи, независно што може да се сретне во иста институција различни видови на форми на известување од страна на ревизорите.

Формата на ревизорскиот извештај не може да ги заобиколи основните елементи кои треба да бидат задолжителни:

- Цели, обем и методологија;
- Резултати од ревизијата, вклучувајќи ги наодите, заклучоците и препораките;
- Примена и имплементација на меѓународните стандарди за ревизија, стандардите за внатрешна контрола во јавниот сектор и националните законски прописи и стандарди;

Во извештаите треба точно да се дефинира:

- Кои стандарди се применети при пресудувањето и констатирањето дека одделни процеси или трансакции не ги почитувале истите или националните законски прописи;
- Какви негативни ефекти имаат констатираните наоди во праксата, кои ризици се инволвирани во истите;
- Кои чекори треба да се направат со цел да се поправи или целосно промени состојбата.

Ревизорскиот извештај ќе биде релевантен доколку ревизорот ќе ги примени основните принципи:

- Во извештајот да бидат вклучени сите неопходни факти;
- Да не се инкорпорираат фактите кои не се значајни;
- Секој елемент/факт за кој се известува треба да има значење;
- Датумите и бројките треба да бидат точни, односно релевантни;
- Фактите и заклучоците треба да бидат разделени;
- Повикувањето на други материјали и податоци треба да биде разбирливо;
- Сите заклучоци и препораки треба да бидат подржани со факти. Ревизорот треба да има предвид дека доколку во извештајот го наведе само фактот, тогаш извештајот ќе биде бескорисен. Затоа треба да тежнее кон извлекување на заклучоци од наодите, со можност да се даде препорака.

Според специфичноста на овој вид на ревизија на системот на внатрешните контроли, ревизорскиот извештај треба да ја има следната содржина:

1. Извршно резиме:

- а) Предмет на ревизијата
- б) Законска основа
- в) Одговорност на раководството на субјектот и на ревизорот
- г) Цели на ревизијата
- д) Усогласеност со стандардите

2. Пристап на ревизијата:
 - а) Работен план
 - б) Опфат на работата
 - в) Применета методологија
3. Клучни наоди, ризици и контролни аспекти:
 - а) Опис на постојниот сметководствен и внатрешен контролен систем
 - б) Контролни аспекти
 - в) Оценка на ризиците
 - г) Препораки

4. Коментар/преземени мерки од субјектот по дадените препораки

Ревизорот треба да ги провери и процени заклучоците извлечени од добиените ревизорски докази како основа за изразување на мислење.

Ревизорскиот извештај треба да има соодветен наслов, што ќе помогне на читателот да го заинтересира за јасно дефинираниот ревизорски извештај. При изготвување на извештајот ревизорот треба да обрне внимание на следните прашања:

- Дали насловот е читлив и јасен; доколку не е, дали истиот треба да биде попрецизен;
- Во контекст на претходната алинеа, дали насловот може, односно треба да се скрати;
- Дали така формираните наслов ќе побуди доволно интерес кај читателите.

Ревизорот треба да тежнее ревизорскиот извештај да ги остварува следните цели:

- Резултатите од извршената ревизија треба на едноставен и разбирлив начин да бидат пренесени на највисоките државни органи, претставниците на различни нивоа на власт и до субјектот која била предмет на ревизијата;
- Ревизорските извештаи треба да бидат објавени со цел правилно да бидат разбрани и прифатени;
- Покрај констатираните наоди, ревизорските извештаи треба да содржат препораки за надминување на констатираните недостатоци и слабости;
- Да се олеснува следењето на преземените мерки од страна на субјектите.

При изготвување на ревизорскиот извештај ревизорот треба да обрне внимание на:

- **Стилот на пишување:** да се тежнее кон силна структура на извештајот; концентрирање на помалку наративни описи за извршените работи, одбирање на минимум информации за доволно разбирање на главните прашања и значајните наоди, заклучоци и препораки. Колку е посложен предметот на ревизијата, толку е подобро ревизорот да примени поедноставен стил на обелоденување;

- **Едноставно прикажување на работите:** тоа не значи дека техничките поими, односно зборови треба целосно да се избегнуваат, бидејќи во исклучителни случаи користењето на правилна терминологија обезбедува јасна и концизна комуникација. Ревизорот треба да избегнува клишеа и нестандартен јазик, по потреба да се користат едноставни, кратки зборови, да се избегнува користење на странска фраза, научен збор или збор на жаргон доколку постои еквивалент; да се користат едноставни и јасни реченици кои содржат една или најмногу две идеи, затоа што е подобро да се користат две или три реченици отколку една долга, бидејќи тие се доста тешки за конструирање и разбирање. Колку се подолги, толку е поголем ризикот да се побркаат идеите.
- **Технички услови, односно термини:** тие не можат да се избегнат, но ревизорот треба да обрне внимание помалку да ги применува во ревизорскиот извештај. Од таа причина се препорачува специјализираните технички изрази да се објаснат во текстот, било како фусноти или како поимник на техничките термини;
- **Скратеници:** ревизорот треба да применува што е можно помалку скратеници и истите да ги сведе на минимум. Доколку постои примена на повеќе скратеници, се препорачува истите да се наведат во поимник на крајот на извештајот;
- **Значајни елементи:** ревизорот треба да води сметка извештајот да содржи само значајни информации, концентрирани во факти и бројки, бидејќи премногу информации можат да го збунат читателот. Од таа причина, треба да се избере најсоодветна форма на пораката која треба да биде пренесена: текст, табела, слика или дијаграм. Ревизорот треба да одбере вид на презентација која е најлесно поврзана со информацијата. Колку е поедноставна презентацијата, толку читателот подобро ќе ја разбере пораката;
- **Форми на презентација:** доколку премногу се применат табелите, граfiците, сликите или дијаграмите во ревизорскиот извештај можат да предизвикаат забуна кај читателот. Независно која форма ќе биде применета, истите треба да бидат придружени со пишано резиме заради објаснување на главната порака; **Табели:** табеларната форма треба да ги презентираат податоците за да ги прикажат деталните информации, да се прикажат вистинските бројки и да се прикажат мали отстапувања во сумите.
-

2.1. Извршно резиме

Извршното резиме треба да е одделно и да ги содржи главните моменти кои се важни за читателот без да има потреба тој да ги бара во деталниот извештај. Тоа треба да му овозможи на високото раководство лесно и брзо добивање на информации за:

а) Опсегот и главните цели на ревизијата

Секогаш извршното резиме треба да започне со главните цели на ревизијата поврзани со предметот на ревизија. При ова треба да бидат вклучени и информации како што се име на субјектот кој е предмет на ревизијата, датум и период опфатен со ревизијата и природата на предметот на ревизијата.

Ревизорот треба точно да посочи што е целта за спроведување на ревизијата кај субјектот и да формулира што е она што ревизорскиот извештај има намера да постигне и од која причина предметот е значаен.

Цел на ревизијата е оценка на соодветноста и ефективното дејствување на системот на внатрешна контрола. Доколку се врши ревизија само на еден дел на внатрешниот контролен систем (еден процес), тогаш треба да се дефинира целта само на тој сегмент, така што и оценката што треба да се даде ќе се однесува само на тој дел од системот на внатрешна контрола.

Една од општите правила, односно насоки кога се работи за дефинирање на целите или намерите е јасно и прецизно пренесување на информациите, непристрасно давање на анализи и фер препораки. Заради остварување на ефикасен ревизорски извештај потребно е ревизорот да одлучи што сака да постигне со извештајот. Не треба да постои само цел да се извести читателот за дадената состојба, туку да се подобри или промени состојбата за која се дадени наоди и констатации од страна на ревизорот.

Корисниците на извештајот секогаш имаат потреба од информациите за целите и опсегот на ревизијата, за да правилно ја разберат природата на извршената ревизија, да разберат за било кои ограничувања во целите, опсегот или методологијата на ревизијата.

б) Зошто е направена ревизијата

Ревизорот во извршното резиме накратко треба да даде образложение за тоа зошто е направена ревизијата од аспект на нејзината значајност и проценетите потенцијални ризици за организацијата.

в) Природата и опсегот на ревидираниот систем или активност

Краткиот опис на природата и опсегот на системот или контролната активност на раководителот на субјектот треба да му обезбеди краток во вед/об разложение за инсталираниот контролен систем.

г) Главните заклучоци од ревизијата

Описот на главните заклучоци на ревизијата на раководството треба да му обезбедат краток опис на главните наоди поврзани со главните ризици.

д) Главните препораки.

Краткиот опис на главните препораки треба да обезбедат смерници за тоа во која насока треба да се движат идните активноти на раководството за подобрување на контролниот систем, со конкретни предлози кои претходно се усугласени со пониските нивоа на раководството.

2.2. Детален ревизорски извештај

а) Предмет на ревизијата

Секогаш извршното резиме треба да започне со предмет на ревизијата, со внесување на целосниот опис на извршената ревизија на системот на внатрешна контрола, како и точниот назив на субјектот каде е извршена предметната ревизија. Ова значи вклучување на информации како име на субјектот кој е предмет на ревизијата, датум и период опфатен со ревизијата и природа на предметот на ревизијата.

б) Законска основа

Ревизорот е должен во посебна точка од ревизорскиот извештај да ги дефинира законските обврски за вршење на овој вид ревизија, наведувајќи ги соодветните законски прописи. Со други зборови, ревизорот треба да ги идентификува законската регулатива и останатите извори на кои се засниваат ревизорските извештаи и ревизорските мислења.

в) Одговорност на раководството на субјектот и на ревизорот

Извештајот треба да вклучи изјава дека системот на внатрешните контроли претставуваат одговорност на /менаџментот на субјектот, како и изјава дека одговорноста на ревизорот е да изрази мислење за предметниот систем врз основа на ревизијата.

Раководството на субјектот е должен да изготви значајни сметководствени принципи, процедури и расудувања кои ќе се применуваат при проценка на системот на внатрешна контрола. За разлика од раководството, ревизорот има одговорност да направи ревизија со цел да изрази мислење за системот на внатрешни контроли.

г) Цели на ревизијата

Ревизорот треба точно да посочи што е целта за спроведување на ревизијата кај субјектот и да формулира што е она што ревизорскиот извештај има намера да постигне и од која причина предметот е значаен.

Цел на ревизијата е оценка на соодветноста и ефективното дејствување на системот на внатрешна контрола. Доколку се врши ревизија само на еден дел на сметководствениот и интерниот контролен систем (еден процес од дејствувањето на субјектот, информациониот систем и слично), тогаш треба да се дефинира целта само на тој сегмент, така што и оценката што треба да се даде ќе се однесува само на тој дел од системот на внатрешна контрола.

Една од општите правила, односно насоки кога се работи за дефинирање на целите или намерите е јасно и прецизно пренесување на информациите, непристрасно давање на анализи и фер препораки. Заради остварување на ефикасен ревизорски извештај потребно е ревизорот да одлучи што сака да постигне со извештајот. Не треба да постои само цел да се извести читателот за дадената состојба, туку да се подобри или промени состојбата за која се дадени наоди и констатации од страна на ревизорот.

Корисниците на извештајот секогаш имаат потреба од информациите за целите и опсегот на ревизијата, за да правилно ја разберат природата на извршената ревизија, да разберат за било кои ограничувања во целите, опсегот или методологијата на ревизијата.

д) Усогласеност со стандардите

Треба да се нагласи дека ревизијата е спроведена согласно меѓународните стандард за ревизија или во согласност со националните стандарди. Со ова се овозможува на читателот да добие сигурност дека ревизијата била спроведена согласно генерално прифатени процедури.

Извештајот треба да содржи изјава дека ревизијата била планирана и извршена со цел да се добие разумно уверување дека финансиските извештаи се ослободени од материјални погрешни прикажувања.

2.3. Пристап на ревизијата

Во овој дел се даваат информации за:

- Пристапот на ревизијата;
- Дефинирање на главните области како предмет на ревизијата;
- Запознавање со работењето на субјектот;
- Оценка во ефективност, ефикасност на внатрешниот контролен систем, со идентификување и оценка на ризиците, извршување на тестови на контрола, оценка, документирање и вреднување на резултатите;
- Дискусии за наодите.

Основното правило за ревизорот кој е одговорен за изготвување на ревизорскиот извештај е да води сметка за ефикасноста не само на процесот на извршувањето на ревизијата, туку и на процесот на известувањето. Тоа значи дека ревизорот треба да се концентрира на најважните прашања со цел да не се оптерети главниот ревизорски извештај.

Врз основа на изнесеното треба да се избегнуваат непотребно долги и детални ревизорски извештаи, оптеретени со технички податоци, изрази и објаснувања. Доколку постои потреба од имплементација на овие технички изрази и објаснувања, подобро е истите да бидат искажани како прилози кон извештајот.

Активностите на ревизијата започнуваат со изготвувањето на работниот план за конкретната ревизија.

а) Работен план

Работниот план се презентира според временскиот период и според фазите на реализација. Вообичаено, работниот план треба да се состои од:

- Оценка на обемот на работа;
- Проверка на контролната средина;
- Мислење и препораки и
- Одобрување и известување.

Сите претходно наведени делови или фази на Планот за работа треба да имаат цели во својот дел.

Во првата фаза, кога се утврдува **обемот на работа**, се утврдуваат:

- Областа која се ревидира;
- Претставување на проценка на ризикот;
- Развој на детален план за ревизија.

Во оваа фаза ревизорот треба да ги дефинира областите, односно процесите кои ќе бидат предмет на ревизијата (процес на планирање и

буџетирање, процес на остварување на приходи, процес на финансирање на расходите, процес на управување и мониторинг и други значајни процеси).

Во фазата на **проверка на контролната средина** ревизорот треба Да:

- Воспостави рамка на ревизија;
- Развие стратегија на ревизија;
- Изврши тестови на внатрешниот контролен систем;

Во оваа фаза ревизорот треба да се ангажира во стекнување на разбирање и доверба на контролниот систем на општината односно ревидираниот правен субјект, оценување на ефикасноста и ефективноста на системот на внатрешна контрола, идентификација и проценка на ризиците, идентификација на ефикасноста на внатрешната контрола во минимизирање на ризиците, избор на релевантни контроли, развој и примена на стратегија на тестирање.

Во планот се предвидува фаза кога треба да се подготват **мислењето и препораките**, при што ревизорот треба да:

- Развие дискусија со субјектот за наодите;
- Развие дискусија со странката за предложените препораки.

б) Опфат на работата

Ревизорот треба да ја планира и изврши ревизијата врз основа на:

- Одржани состаноци со раководството на субјектот и персоналот кои се одговорни за исказаните состојби во финансиските извештаи;
- Одржани состаноци или воспоставена кореспонденција со одделни државни органи;
- Увид во соодветна документација, извештаи и анализи.

При известувањето за опфатот на работата, ревизорот треба да ја објасни длабочината и покриеноста на спроведената ревизорска работа, за да се постигнат целите на ревизијата. Доколку е можно, треба да се објасни вркската помеѓу бројот на ставки или трансакциите кои биле земено како пример и она што било ревидирано; да се идентификува организационата поставеност, географските локации и периодите кои се опфатени; видовите и изворите на сметководствена евиденција, да се даде дополнително објаснување за евентуалните проблеми со достапната евиденција; значителните ограничувања наметнати во текот на ревизијата, ограничување на податоците или намалување на опсегот и слично.

Извештајот треба јасно да го објасни обемот на извршената работа, било кои ограничувања, било кои применливи стандарди кои не биле почитувани или следени.

в) Применета методологија

Со цел да се објасни применатата методологија, ревизорот треба точно да објасни како биле остварени целите на ревизијата, вклучувајќи собирање на евиденција и техники за анализа кои се користени, со цел да се рабере

целокупната ревизорска работа од страна на корисниците на ревизорските извештаи.

Исто така, ревизорот треба да укаже дека ревизијата е извршена врз основа на тестови направени врз неколку значајни трансакции, при што:

- Извршени се значајни дискусии со релевантни лица кои се одговорни за трансакции со цел да се разберат главните процеси;
- Идентификувани се клучните ризици, како и контролните аспекти;
- Проценети се клучните ризици.

Идентификуваните клучни контроли треба да бидат предмет на тестирање со испитување примерок на трансакции или операции. Со извршените тестирања ќе се добие:

- Доказ за конзистентното работење на контролата во предметниот период;
- Убедување дека со ова тестирање се опфатени сите операции и трансакции.

Ревизорот врз основа на своето професионално расудување треба да процени колку трансакции треба да се опфатат за да се обезбеди доказ за успешноста на внатрешниот контролен систем.

2.4. Клучни наоди, ризици и контролни аспекти

Во оваа точка се презентираат клучните наоди, ризици и контролни аспекти по ревизорски области.

Резултатите се добиваат преку набљудување, разговори со раководството и вработените, како и преку инспекција на основните документ

Ревизорот треба да обезбеди јасно поврзување помеѓу темите во резимето, придружната евиденција и примерите кои се илустрираат. Резимето со јасни и недвосмислени пораки, ослободени од непотребни детали, кои треба да го мотивира читателот за следење на текстот на ревизорскиот извештај.

Пред отпознжување на оцена на ризиците ревизорите имаат обврска да извршат опис на постојниот и внатрешниот контролен систем.

а) Опис на постојниот и внатрешен контролен систем

Овој дел претставува вовед и запознавање на читателот за видот и структурата на внатрешниот контролен систем кој е предмет на ревизијата.

Ревизорот е должен да даде објаснување на која законска регулатива и интерни акти се заснива функционирањето и организацијата на предметниот внатрешен контролен систем.

Постојниот **сметководствен и внатрешен контролен систем** го сочинуваат неколку видови внатрешни контроли:

- **Организациони контроли:** се однесуваат на начинот на организација на работењето на субјектот, јасно дефинирани надлежности и одговорности;
- **Раздвојување на должностите:** ова се однесува на функциите кои вклучуваат овластувања, извршувања, чувања на информации

и слично. Раздвојувањето на должностите го намалува ризикот од намерни манипулации или грешки и ги зголемува елементите на проверка. Системот на внатрешни контроли треба да биде организиран, односно поставен така што да обезбеди разграничување на должностите со кое ќе се оневозможи една комплетна деловна промена да биде во надлежност на едно лице;

- **Контроли на физичко обезбедување:** се мисли на пристап до средствата кои се во сопственост на субјектот и значајните документ. Субјектите најчесто воспоставуваат контроли на ограничување на пристапот до паричните средства, хартии од вредност, залихи, книги и други средства кои лесно можат да се искористат за приватни потреби;
- **Контроли на овластување и одобрување:** за сите значајни одлуки за извршување на трансакции треба да се обезбедува соодветно овластување или одобрување од одговорните лица кои се назначени да вршат проверка и потврдување на документите пред нивното одобрување;
- **Оперативни контроли:** подразбира проверка дали извршените трансакции се одобрени и дали се точно евидентирани во сметководствената евиденција;
- **Персонал:** овој вид контрола ќе даде одговор на прашањето дали персоналот вработен во ревидираниот субјект има образовна способност соодветна на одговорноста што ја имаат добиено. Исто така, потребно е редовно следење на одделни делови од персоналот и раководниот кадар со цел да се убедат истите дали ги исполнуваат работните задачи, односно дали квалитетно и благовремено секој од нив функционираат во системот;
- **Контрола на раководење:** проверка на сметките и нивната споредба со плановите, следење на ефикасноста на интерните контроли и слично;
- **Контрола на документирање:** правилно евидентирање на трансакциите;
- **Сметководствени контроли:**
 - контрола на исправност на податоците, што подразбира контрола во одобрувањето на документите, дали истото е извршено од страна на одговорни лица и согласно законските прописи и интерни акти, дали за трансакциите е извршено усогласување, односно споредување со надворешните субјекти, дали е извршен целосен попис на средствата и слично;
 - контрола на целост на обработка на податоци: претставува контрола на броевите на документите според однапред нумерирање, дали сите броеви, односно документи се земени во предвид при обработка.

При изготвување на овој дел од извештајот ревизорот треба да обрне внимание за стилот на пишување, информациите и пораките да бидат кратки, разбирливи и недвосмислени. Треба да се има предвид дека извештаите се изготвуваат за оние кои се заинтересирани, како што се членовите од највисоките државни органи и пред се пошироката публика. Ревизорот не треба да дозволи да пишува извештаи кои ќе имаат содржина како да се напишани како дијалог помеѓу ревизорската институција и субјектот кој е предмет на ревизија.

б) Контролни аспекти

Во делот Контролни аспекти се презентираат наодите на ревизијата по однос на постоење и функционирање на системот на внатрешни контроли во дадената област.

Контролните постапки на системот на внатрешните контроли опфаќаат извршување на серија постапки потврдени со документу со единствена цел да се утврди дека ревизорот може да се потпре на контролите.

в) Оценка на ризиците

Оценката на системот на внатрешните контроли се врши заради утврдување на успешноста во функционирање на истите во однос на политиките, постапките и методите кое се утврдени од страна на субјектот со интерните акти.

Оценката на внатрешните контроли претставува фаза на работа чија цел е утврдување на веродостојност на внатрешните контроли на субјектите и степенот на веродостојност на сметководствената евиденција. Степенот на веродостојноста на овие внатрешни контроли влијае врз обемот и видот на постапките во утврдување на правилноста и законитоста на процесите, дел од истите или на финансиските извештаи.

Ревизорот врз основа на претходно спроведените постапки го утврдува:

- Степенот на ризик на процесот кој е предмет на ревизијата и
- Степенот на успешноста на внатрешниот контролен систем.

Во донесување на конечна оценка на ризиците ревизорските институции применуваат различни постапки и чекори.

г) Препораки

Ревизорот треба секогаш да води сметка на поврзаноста помеѓу неговите наоди, односно заклучоци и препораките. Препораките произлегуваат од наодите и заклучоците, заради што со препораките треба да се сугерираат прецизни и јасни активности кои треба да се преземат. Причината за наодите ја формира основата за препораките. Препораките треба точно да бидат насочени кон лицето кое е одговорно за корекција на констатираните наоди. Но, при давање на препораки не треба да се заборават законските прописи и интерните акти.

Исто така, препораките може да се даваат заради подобрување во функционирањето на внатрешниот контролен систем, особено во оние делови каде е забележана можност од незаконско работење или прекршување на одделни акти или кога е искористена отсутноста на внатрешниот контролен систем во одделни сегменти од процесот.

Во правец на верификација на наодите и препораките за време на ревизијата, во некои ревизорски институции се практикува презентирање на наодите и препораките од завршената ревизија за време на дискусијата со

одговорните лица на субјектот. За време на дискусијата можни се забелешки од страна на одговорните лица на субјектот.

Улогата на ревизорската институција не е само да даде генерални или детални информации на читателите на нивните извештаи, туку треба да се осигури порака која треба да биде јасна, логична, добро подржана со факти и аргументи. Скриена или тешко разбирлива препорака е бескорисна и не остава порака на ниту еден учесник во процесот дека треба да преземе соодветни мерки за подобрување и санирање на состојбата.

Исто така, едно многу значајно прашање е да се дозволи фер размислување на прашања кои се појавиле од субјектот за време на процедурата. Треба да се направи напор да се разрешат сите недоразбирања и да се прилагоди извештајот согласно забелешките кои се направени од субјектот, а кои се прифатени од ревизорскиот тим. Во секој случај, коментарите треба да бидат фер и објективно оценети. Доколку постои недоразбирање помеѓу ревизорот и субјектот тоа треба да биде наведено на објективен и непристрасен начин.

Ревизорот е одговорен за изготвениот извештај, за неговиот квалитет, содржина и структура. Секогаш треба да се грижи за постигнување на поголем квалитет во начинот на известувањето, заради што треба да тежнее:

- Извештајот да биде концизен, јасен, навремен, прецизен, едноставен и објективен. Фактите треба да се презентирани на неутрален начин;
- Ревизорските наоди да се оценат според нивната материјалност, законитост и фактичка евиденција;
- Да постои документирана евиденција за поддршка на сите мислења, наоди, заклучоци и препораки;
- Земени се во предвид релевантни и материјални настани;
- Извештајот е ревидиран во рамките на ревизорската институција, во согласност со политиките на институцијата.

Надоврзувајќи се на претходното, треба да се зајакнат и применуваат мерките за контрола на квалитетот за време на фазата за известување, кое вклучува супервизија и ревидирање на процедурите со цел да се потврди дека ревизорските извештаи се правилно подготвени согласно меѓународните стандарди и законската регулатива во Република Македонија. Така, во праксата се сретнуваат ревизорски институции каде постои изграден систем каде се разгледуваат изготвените ревизорски извештаи, независно од ревизорскиот тим, заради усогласување на ревизорскиот извештај со политиките изградени за таа ревизорска институција. Некои ревизорски институции ја следат праксата на ревидирање на ревизорскиот извештај од вториот повисок менаџмент, кој е независен од ревизорскиот тим.

д) Коментар/преземени мерки од субјектот по дадените препораки

Ревизорот треба во посебна точка од ревизорскиот извештај да обелодени какви мерки се преземени од страна на субјектот а во врска со наодите констатирани во ревизорскиот извештај од претходната година. Ова овозможува континуитет во ревизорското работење, следење на состојбите кај субјектот, степенот на имплементацијата на препораките дадени од страна на ревизорскиот тим.

ВТОР ДЕЛ РЕВИЗИЈА НА УСОГЛАСЕНОСТ (РЕГУЛАРНОСТ)

1. РЕВИЗИЈА НА УСОГЛАСЕНОСТ (РЕГУЛАРНОСТ)

Ревизијата на усогласеност (регуларност) согласно одредбите на Законот за внатрешна ревизија на јавниот сектор е дефинирана како процена дали работењето е во согласност со законите и подзаконските интерни акти што се во сила.

Тоа значи дека со ревизијата на усогласеност на постапките се утврдува степенот до кој ревидираниот субјект ги следи стандардите или правилата воспоставени, креирани или донесени од страна на повисоките авторитети, договорите, законската регулативе или писмената согласност.

Од аспект на ревизијата на усогласеност под повисоки авторитети се подразбира врвниот менаџмент, кој е обврзан стандарите да ги вгради во политиката и постапките на соодветниот субјект, со изработка на посебни упатства и прирачници.

Ревизијата на усогласеност во суштина се фокусира на испитување на усогласеноста на постапките со одделен сет од стандарди или правила, така што целта на ревидирањето може да биде лимитирана само на постапките на лицата задолжени за спроведување на јавните набавки и на усогласеноста на нивните постапки со пропишаните услови за јавни набавки. Обврската на ревизорот во ваков вид на ангажман се сведува на констатирање/учување на отстапувањата на постапките од пропишаните правила и стандарди и на благовремено известување на врвното раководство за изолираните состојби.

Ревизијата на усогласеност исто како и ревизијата на финансиски извештаи, има свои специфични карактеристики кои ја прават различна од другите видови на ревизија, а пред се:

- Ревидираниот субјект го ангажира ревизорот со тоа што јасно ги специфицира сегментите или ставките кои треба да се ревидираат заедно со стандардите/критериумите кои треба да се респектират во текот на испитувањето;
- Ревизорот има третман на вработен кај единицата на локална самоуправа⁶ (ЕЛС) чие што раководство е витално заинтересирано за доследно следење на установените стандарди/критериуми/правила;
- Ревизорот поднесува извештај за своите активности и сознанија до кои има дојдено во текот на ревизијата до врвните структури на ревидираниот субјект.

Без разлика што ревизорот кој ја спроведува ревизијата на усогласеност е вработен во ЕЛС, чии сегменти од работењето се предмет на ревизија, од него се бара да биде:

- независен, без при тоа да прави било какви компромиси во професионалниот ангажман на сметка на независноста.
- да ги спроведе ревизорските испитувања на постапките споредени од страна на другите вработени, и
- извештајот за прибавените сознанија да го достави до врвното раководство од она на раководството на соодветното одделение што претставува предмет на ревидирање.

Извештајот подготвен од ревизорите во однос на придржувањето кон законите и прописите, може да биде или **дел од извештајот за финансиските извештаи или посебен извештај**.

⁶ Во понатамошниот текст - ЕЛС

Извештајот треба да содржи исказ за **позитивно уверување** за оние ставки, кои се тествани за придржување и **воздржано уверување** за оние ставки кои не се тествани.

Имајќи предвид дека начинот на пишување на овие ревизорски извештаи е сроден со начинот на пишување на ревизорските извештаи за ревизијата на финансиските извештаи, делот за пишување на овие ревизорски извештаи е поместен во делот за финансиска ревизија.

ТРЕТ ДЕЛ
РЕВИЗИЈА НА УСПЕШНОСТА
ВО РАБОТЕЊЕТО/ИЗВРШУВАЊЕТО

1. РЕВИЗИЈА НА УСПЕШНОСТА ВО РАБОТЕЊЕТО/ ИЗВРШУВАЊЕТО

Согласно одредбите од Законот за внатрешна ревизија во јавниот сектор, ревизијата на успешноста во работењето/извршувањето е дефинирана како процена на економичноста, ефикасноста и ефективноста на работењето и користењето на средствата во дефинирана област на активности или порграми. Значи, ревизијата на успешност (РУ)⁷ во себе содржи оценка за економичноста и ефикасноста во стекнувањето и користењето на средствата и ефикасноста со која се исполнуваат целите.

За РУ не постои општо прифатена дефиниција иако повеќето дефиниции ги опфаќаат економичноста, ефикасноста и ефективноста од аспект на рационален и систематски пристап во прибирање валидни и значајни (важни) докази за успешноста во управувањето со ресурсите и целите.⁸

Економичноста подразбира минимизирање на трошоците за спроведување на дејноста или активноста не губејќи го притоа од предвид соодвениот квалитет.

Економичноста ги опфаќа сите видови ресурси: физички, финансиски, човечки и информациони. Таа е релевантна при стекнувањето на ресурсите при што треба да се даде одговор на квантитетот, квалитетот, местото, времето и трошокот во однос на важечките стандарди потребни за процена на економичноста.

Ефикасноста подразбира најниско можно ниво на трошоци како однос помеѓу влезните и излезните компоненти при користењето на ресурсите. Мерењето на ефикасноста базира на постоење на прифатливи стандарди. Но често нив ги нема заради што е потребно ревизорите во соработка со раководството на субјектот и други стручни лица да ги одредат, односно да ги создадат стандардите за ефикасност. Стандардите за ефикасност се динамичка категорија заради што истите треба да се иновираат без оглед дали се работи за стандарди каде влезот и излезот се повторуваат (во производството) или се работи за стандарди каде влезот и излезот не се повторуваат (лекарски услуги).

Ефективноста подразбира највисок можен степен на реализирање на планираните цели, односно постигнување на вистински резултати преку користењето на ресурсите и работењето на субјектот.

РУ уште претставува :

- користење финансиски и нефинансиски податоци да ја оцени економичноста, ефикасноста и ефективноста во управувањето со средствата;

⁷ Во понатамошниот текст РУ ќе значи Ревизија на успешност

⁸ Поодделни дефиниции може да се користат од Законот за јавна внатрешна контрола („Службен весник на Р.М. број 22/2007), Законот за државната ревизија („Службен весник на Р.М. број 65/97.... 70/2006), Правилникот за ревизорските стандарди за државната ревизија („Службен весник на Р.М. 56/98), Публикацијата под наслов „РЕВИЗИЈА“ од Доц. Д-р Зорица Божиновска Лазаревска, итн.

- известување за вкупната успешност на еден субјект, програма, проект водејќи грижи за појава на грешки, пропусти или измами;
- давање оценка за исполнување на очекуваните (програмираните) цели;
- давање препораки за подобрување на економичноста, ефикасноста и ефективноста.

Резиме:

РУ има широк опфат на најразлични теми и области. Ревизиите на успешност во висок степен влијаат врз работењето на субјектите особено државните органи, бидејќи ја зголемуваат и влијаат врз одговорноста, отчетноста, отвореноста и транспарентноста во работењето и управувањето. РУ е особено важна за оние субјекти кои креираат политики со цел подобрување на економичноста, ефикасноста и ефективноста на соодветни програми притоа користејќи ги веродостојните, важни, корисни и сигурни информации од РУ.

Пишување Ревизорски извештај за извршената ревизија на успешност во работењето

Во делот на пишувањето ревизорски извештаи на успешност ќе се задржиме само на структурата и формата на ревизорскиот извештај за успешноста.

Форматот за пишување на ревизорскиот извештај за извршената ревизија на успешност е во рамките на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ и Европското упатство за примена на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ.

2. СТРУКТУРА И ФОРМА НА РЕВИЗОРСКИОТ ИЗВЕШТАЈ

Со стандардите на ИНТОСАИ утврдено е дека “На крајот од секоја ревизија, ревизорот треба да подготви писмено мислење или извештај во кои ќе ги претстави наодите во соодветна форма, нивната содржина треба да биде лесно разбирлива и ослободена од нејаснотии и двосмислености, при што единствено треба да содржат информации кои се поткрепени со компетентни и релевантни ревизорски докази и да бидат независни, објективни, правични и конструктивни”.

При ревизијата на успешност стандардите за известување на ИНТОСАИ бараат ревизорот да известува за економичноста и ефикасноста при стекнувањето и користењето на средствата и ефективноста со која се остварени целите.

Стандардите на ИНТОСАИ исто така посочуваат дека “Извештајот треба да ги содржи сите значајни случаи на неусогласеност кои се однесуваат на целите на ревизијата”.

Врз база на ИНТОСАИ стандардите и стекнатото искуство дизајниран е следниот формат на ревизорски извештај на успешност кој ги содржи следниве елементи:

- насловна страна/корица на извештајот
- содржина и користени кратенки
- резиме на резултатот
- основни податоци
- цели на ревизијата
- опфат и методологија
- ревизорски наоди:
 - заклучок
 - наоди
 - препораки
- прилози
 - прегледи
 - забелешки - коментари на раководството на субјектот предмет на ревизија

2.1. Насловна страна/корица на извештајот⁹

Насловната страна/корицата на извештајот треба да започнува со големи букви и да го содржи називот на Ревизорската институција која го изготвила извештајот.

Во средината на насловната страна/корицата се наведува називот на субјектот, предмет на ревизијата на успешност. Веднаш под називот на субјектот со помали букви се наведува називот на ревизијата на успешност.

Алтернатива: доколку се работи за ревизија на успешност на проект се наведува и бројот и називот на проектот.

⁹ Структурата на ревизорскиот извештај е приложена на крајот на овој прирачник во делот на Прилози за ревизорски извештај за извршена ревизија на успешност во работењето

Во долниот средишен дел на корицата се пишува седиштето на врховната ревизорска институција; денот, месецот и годината кога е извршена ревизијата.

Насловната страна треба да е дизајнирана така што на читателот ќе му пласира информации за тоа кој ја извршил ревизијата, на кого му е извршена ревизијата, се наведува дека се работи за ревизија на успешност, се дава називот на проектот, седиштето на ревизорската кука, денот, месецот и годината на изготвениот ревизорски извештај.

На ваков начин читателот добива точна и кратка информација која треба да го заинтересира, но притоа да е точно насочен што треба да очекува од извештајот.

2.2. Содржина и кратенки

Втората страна од ревизорскиот извештај започнува со делот предвиден за содржина и кратенки, со тоа што со големи букви е напишано заглавието "содржина". Под заглавието се протегаат две линии по хоризонталата на страната, со тоа што на левата страна во средина на двете линии се впишуваат зборовите "Поглавје во извештајот" при што се наведени сите главни поглавја од извештајот заедно со прилозите по истиот редослед како се содржани во извештајот, а на десната страна се пишуваат зборовите "страна".

Главните поглавја на извештајот не се посебно обележани, големината на фонтот е 12-ка и почнуваат со голема буква.

Целите на ревизијата се со ист фонт но болдиран (оцрнет), почнуваат со голема буква и се дадени во форма на прашање.

Доколку извештајот содржи проблематични подрачја тие се пишуваат со истиот фонт, болдиран (оцрнет) и почнува со голема буква. Содржината се наоѓа на посебна страница.

Веднаш под содржината се става хоризонтална линија под која се става на левата страна, назив "Кратенки" со голема почетна буква и е болдиран со фонт исто како во "Содржината" и се ставаат две точки. Секоја кратенка се пишува во нов ред заедно со нескратениот назив, болдирани со големи букви (кретенките), а нескратениот назив почнува со голема буква и е болдиран.

Скратениците треба да бидат сведени на минимум, треба да му овозможат на читателот: да му бидат корисни, да се сродни со содржината на ревизорскиот извештај, да кога се наведуваат за прв пат во извештајот треба да бидат целосно напишани, да се користат скратеници за називи и поими кои повеќекратно се појавуваат во извештајот.

2.3. Резиме на резултатите

Резимето на резултатите секогаш започнува на нова страница веднаш по содржината и ги сумира целите на ревизијата, утврдените наоди со дадените значајни препораки како и коментарите на раководството на субјектот предмет на ревизија.

Ревизорот во резимето на резултатите задолжително ги поместува значајните делови и информации содржани во извештајот. Притоа се користат општи и лесно разбирливи термини за корисниците на извештајот. Резимето на извештајот треба да е кратко и концизно и не би требало да биде подолго од една до две страници за секоја ревизија на успешност. Ревизорот е слободен во изборот на кој начин ќе ги прикаже информациите: текстуално во алинеи, табели, доколку оцени дека така корисникот (читателот) на извештајот полесно ќе го следи.

2.4. Основни податоци

Поглавјето “Основни податоци” секогаш започнува на нова страна, напишано е во средината на горниот дел од страната со средни болдирани букви и се наоѓа на толкав број страни колку што има во самиот извештај.

“Основните податоци” содржат доволен број општи податоци со кои читателот на извештајот ќе се запознае со програмата, проектот, активната односно субјектот кој е предмет на ревизија. Основните податоци содржат информации кои се однесуваат на програмата, проектот, активната како што се: насловот на проектот, програмата или активната, субјектот носител и одговорен за програмата предмет на ревизија, раководните и одговорните лица, временскиот период за кој е вршена ревизијата, вредноста на проектот, донацијата или заемот, динамиката на реализацијата на проектот, динамиката и износите на исплатените аванси и потрошени средства, процентот на реализација на проектите и секакви други релативни информации неопходни за утврдување на значајноста на наодите и заклучоците на ревизијата. И овој елемент од извештајот на ревизијата не треба да биде подолг од една страница по проект доколку со една ревизија на успешност се опфатени поголем број проекти односно субјекти.

2.5. Цели на ревизијата

Поглавјето “Цели на ревизијата” секогаш започнува на нова страна, напишано е во средината на горниот дел од страната со средна големина и болдирани букви.

Многу е значајно извештајот да ги прикаже целите. Препорачливо е целите да бидат прикажани доколку ревизијата е во рамките на годишната програма или пак е извршена врз основа на посебно барање, во вид на конкретни прашања и треба да им овозможи на читателите да ја разберат целта на ревизијата и правилно да ги протолкуваат резултатите.

Во овој дел од извештајот се наведува дека предмет на извештајот е **ревизија на успешност на проект или активност**, носителот на проектот односно активната, дека истата е дел од годишниот план и е извршена во временската рамка која ги опфаќа периодите на планирање и реализација на активностите на проектот, доколку ревизијата е во рамките на годишната програма или пак е извршена врз основа на посебно барање. Законскиот основ вообичаено е повикување на законска одредба од Законот за државна ревизија, дека ревизијата ја врши ревизорски тим при што се наведуваат имињата и звањата на членовите на тимот.

Пожелно е во целите на ревизијата да се наведат одговорните лица со кои ревизорите ги вршеле разговорите.

Значаен дел од овој елемент е наведување на целите на ревизијата на успешност. Целите се даваат во форма на прашања во однос на тоа дали се почитувани критериумите содржани во акционен план, програма, проектна документација за реализација на проектите, пропишани процедури за непосредна реализација на проектите од надлежното тело или орган (на пример Министерство), оценка на економичноста, ефикасноста и ефективноста на активностите на проектот во однос на набавката на опрема или услуги, согласно со позитивната законска регулатива од релевантната област за земјата.

2.6. Опфат и методологија

Насловот на поглавјето "Опфат и методологија" секогаш започнува на нова страна напишан е во средината на горниот дел од страната со средни по големина и болдирани букви.

Под овој наслов се наведува дека ревизијата на успешност е извршена во согласност со важечките стандарди кои се во примена во Република Македонија. Само во ова поглавје од извештајот за ревизија на успешност се наведуваат важечките стандарди за нејзиното извршување.

Понатаму во овој дел од извештајот се наведува дека ревизијата содржи испитувања и докази, проценка на применетите сметководствени принципи, значајни проценки изготвени од раководството на субјектот предмет на ревизија како и давање општа оценка за презентација на финансиските трансакции.

Овој дел од извештајот завршува со исказ од ревизорите дека извршената ревизија им обезбедува разумна основа за изнесеното мислење.

Опфат

Исказот на ревизорите за опфатот содржи информации за предметот на ревизија во поглед на висината на износот на истиот и износот кој бил тестиран во однос со вкупниот износ врз кој се вршела ревизијата, изразен во релативни показатели, информациите за организациите, географските локации на кои била вршена ревизијата и временскиот период кој бил опфатен со ревизијата, да ги набројат видовите и изворите на докази кои биле користени и техниките кои биле употребени за доказите да се потврдат, да се објасни квалитетот на доказите или други проблеми поврзани со нив.

Ревизорите треба да водат грижа да не остават впечаток на читателот дека опфатот на извршените работи и покриената област се во поголем обем отколку што сите реално се опфатени. Ваквиот случај може кај читателот да создаде погрешно мислење за опфатот на работата заради што ревизорот треба да наведе што не било опфатено со ревизијата.

Ревизорите се должни да го обелоденат секое нарушување на опфатот кое имало одраз врз остварување на целта на ревизијата. Овде се мисли на степенот на довербата кој се имал во работата на други извештаи и тоа било земено во предвид. Исто така задолжително треба да се обелодени доколку

при вршење на ревизијата ревизорите биле ограничени како што е немање пристап до податоците и евиденциите или немале пристап до одговорните лица. Исто така доколку ревизорите не биле во можност да се уверат во точноста-сигурноста на информациите, евиденциите и податоците должни се тоа да го наведат во извештајот вклучително наведувајќи ги и причините што довеле до таквата состојба заради што ревизорите не биле во состојба да ја извршат работата. Во извештајот се вклучува исказ дали се испитани внатрешните контроли, контроли кои претходно биле оценувани и дали има претходни ревизорски наоди кои се однесуваат на предметот на ревизијата и дали по истите е постапувано од страна на субјектот.

Методологија

Во овој дел од извештајот се наведува користената методологија (собирање докази и техники на анализи), кои биле користени за да се даде одговор на целите на ревизијата, како што се: физичките, усните, документираните и аналитичките докази обезбедени по пат на техниките на ревизијата, вршење физичко набљудување, разговори и интервјуа, приложена документација и извршени анализи.

Доколку има претпоставки донесени во текот на ревизијата треба да се наведат, да се опишат техниките, мерилата и критериумите кои биле користени за да се оцени успешноста, да се вклучат образложенија за нивото на значајноста на ревизорското резиме, доколку се изготвени за остварување на ревизорските цели. Доколку при ревизијата се користело тестирање на примерок, се објаснуваат составот-примерокот и популацијата со изјава зошто бил избран тој примерок.

2.7. Ревизорски наоди

Поглавјето “Ревизорски наоди” секогаш започнува на нова страница, напишано е во средината на горниот дел од страницата со средна големина и болдирани букви. Во ревизорските наоди ревизорот го известува читателот дека ревизорскиот извештај има за цел да даде одговор на целите на ревизијата кои се дадени во форма на прашања и служат како основа за давање оценка за економичноста, ефикасноста и ефективноста на целите на проектот или активноста.

Во ова поглавје се опфаќаат: заклучок, наодите кои се одговор на целите и препораки.

Заклучок

Заклучокот, односно заклучоците се извлечени од добиените ревизорски докази врз основа на кои се констатираните наоди содржани во ревизорскиот извештај како одговор на поставените цели. Заклучокот е краток и јасен и го запознава читателот за успешноста на раководството, содржи факти и мислење за тоа во колкава мера раководството успеало да ги оствари целите на проектот во поглед на економичноста, ефикасноста или ефективноста.

Со заклучокот, ревизорот му овозможува на читателот јасно и брзо да ја согледа успешноста на проектот - активноста предмет на ревизија, бидејќи заклучокот содржи оценка за клучните, важните и помалку важните наоди изоставувајќи ги помалку важните и неважните наоди.

Заклучоците произлегуваат од наодите. Фактите утврдени во ревизорскиот извештај (наодите) сами по себе се бесполезни доколку ревизорот не изведе заклучоци кои, се основа за давање препораки. Извлекувањето заклучоци не е ни малку лесна работа. Ревизорот ги разгледува и врши проценка на ревизорските наоди и причините и ефектите врз чија основа најнапред изведува првични ревизорски заклучоци. Без критериуми нема наоди. Првичните наоди и заклучоци ревизорот ги тестира со собраните докази. За првичните наоди и заклучоци ревизорот разговара со субјектот предмет на ревизија при што го добива неговото мислење што е многу значајно за ревизорот особено доколку се потврди и прифати нивната точност и целосност.

Заклучоците треба да бидат конкретни, недвосмислени и јасни за читателот, лесно да ги разбере и кај него да не се појави дилема, односно читателот сам да дојде до заклучокот. Конкретноста и убедливоста на цврстината на ревизорските заклучоци во најголема мерка зависат од убедливоста на доказите врз основа на кои се потпираат наодите и природно логичноста според која се формулираат заклучоците.

Во процесот на донесување на заклучоците, ревизорот се води од системскиот пристап базиран врз ревизорскиот пристап, цели, критериуми и наоди.

Се додека ревизорите не го обават разговорот со субјектот предмет на ревизија заклучоците се првични.

Ревизорот треба да знае дека врз заклучокот кој ќе го донесе влијае природата на ревизорската цел. Критериумите се стандарди врз основа на кои се утврди успешноста на работењето. Во фазата на извршување, ревизорите собираат докази, формираат наоди кои се поврзани со критериумите кои го водат ревизорот до можноста да изведе заклучок. Всушност, така се формира ревизорското мислење и претставува одговор на поставените ревизорски цели.

Наоди

Ревизорските наоди претставуваат одговор на поставените прашања согласно целите на ревизијата.

Во фазата на извршување на ревизијата, ревизорите собираат докази за ризичните подрачја од работењето на субјектот предмет на ревизијата. По собирањето на доказите ревизорот врши анализа по што ги формира првичните заклучоци.

Процесот на анализа на собраните докази, формирањето наоди и докази и изготвувањето заклучоци се одвива во неколку чекори:

- ревизорски критериуми, односно како би требало да биде
- ревизорски докази, односно како е утврдена состојбата
- ревизорски наод - односно разликата помеѓу како би требало да биде (критериум) и утврдената состојба (како е)
- проценка на ефектите од наодите
- утврдување на причините за наодите
- изготвување ревизорски заклучоци.

Вообичаена пракса е проценката на ревизорските наоди да е завршена уште во текот на подготовката на материјалите со образложенијата, или пак, во крајната фаза на извршувањето на ревизијата.

Доколку некои наоди, по извршените разговори со субјектот предмет на ревизија бидат оспорувани, ревизорот ќе треба да обезбеди дополнителни докази во поткрепа на тие наоди. Ова подразбира дека оценките на ревизорот во овој случај продолжуваат во фазата на известувањето.

Фазата на извршување на ревизијата треба да резултира со конечна одлука на ревизорот за тоа кои наоди и препораки ќе бидат вклучени во ревизорскиот извештај.

Откако ревизорот ќе ги утврди наодите пристапува кон проценка на ефектите односно значењето на наодот и врши утврдување на причините во однос на зголемената успешност, или пак, неуспешност, односно утврдено е ниво на успешност под очекуваното.

Спротивставувањето на утврдените состојби со ревизорските критериуми резултираат со разлики во вид на недоследност (неусогласеност) кои всушност се самите ревизорски наоди.

Во ревизорската пракса, најчесто ревизорските наоди се составени од пет елементи:

- состојба (ревизорски докази),
- критериуми (како би требало да биде),
- причина (зошто),
- ефект (резултат) и
- препораки (преземање мерки).

Сепак, елементите кои го сочинуваат наодот се директно зависни од целите на ревизијата. Наодите ќе бидат целосни во толкава мера колку се остварени ревизорските цели и колку успешно ревизорскиот извештај ги поврзува ревизорските цели со елементите на наодот.

Состојба

Состојбата е фактичката состојба која ревизорот ја утврдува во текот на проверката. Притоа ревизорот може да утврди дека одредена позиција отстапува од утврдените критериуми. На пример, договорите со добавувачите не се склучени во согласност со условите определени со тендерот за јавни набавки, не е запазена проектираната и извршената вредност и динамика, не се почитувани процедурите за непосредна реализација на проектите, во однос на проектната документација, висината на трошоците е повиска од предвидените, износи за набавка и др.

Состојбата е она што се случува сега, во моментот и тоа нужно се споредува со утврдените критериуми. Констатираните разлики помеѓу утврдената состојба и утврдните критериуми е наодот на ревизорот.

Критериуми

Критериумите се всушност стандардите, посакуваната состојба, она што треба да биде и со чија помош се утврдува соодветноста на работењето.

Добрата пракса укажува дека без утврдени критериуми ревизорот не може да изврши споредба со утврдената состојба, а да утврди наоди. Затоа ревизорот секогаш мора да ги утврди критериумите и доколку ги нема мора да ги креира. Креирањето на критериумите може да го направи врз основа на разговорите со раководството на субјектот, предмет на ревизија. Ревизорот полесно ги утврдува критериумите онаму каде може да ги измери влезот и излезот (производство) за разлика од случаите кога влезот и излезот не можат да се измерат како на пример услугите во здравството (лекарот не знае кои услуги ќе ги даде).

Критериумите мора да бидат разумни и остварливи стандарди за успешност и контрола со кои се мери соодветноста на системите и праксите и степенот на економичност, ефикасност и ефективност на работењето на програма или на активност.

Со споредбата на критериумите со утврдената состојба на теренот се констатираат разлики (отстапувања) односно ревизорски наоди. Доколку критериумите се остваруваат или надминуваат може да укажуваат на добра пракса. Спротивно е доколку критериумите не се остваруваат што укажува дека треба да подобри работењето до нивото на нивното остварување. Примери за критериуми се: договорите со добавувачите треба да се склучат единствено после спроведување на јавната набавка, извршувањето на проектот по вредност и динамика утврдени во планот, односно договорот, плаќањето на обврските по договорите за изведување градежни работи мора да се платат врз основа на заверени и потврдени веродостојни документи (фактури, времени, односно конечна ситуација).

Причина

Утврдените наоди во ревизорскиот извештај се резултат на утврдени неправилности и незадоволителни состојби во работењето на субјектот. Ревизорот врши анализа на истите за да може да утврди зошто настанале незадоволителните состојби. Одговорот на прашањето *зошто* се случила незадоволителната состојба му овозможува на ревизорот да осознае што точно треба да се поправи.

Со утврдување на причините ревизорот ја лоцира одговорноста и отчетноста истовремено согледувајќи на кој начин кои активности да се преземат за да се отстранат утврдените слабости во работењето и истовремено ќе го подобрат работењето.

Причините може да се објективни или субјективни. Објективните причини се од таков карактер, односно истите се надвор од влијанието на раководството на субјектот предмет на ревизија, на пример, елементарните непогоди, како земјотрес, поплава, суша и др. Во оваа група причини се вбројуваат неочекувана девалвација на валутите, укинување странска помош и др.

Субјективните причини се оние врз кои раководството би требало да има целосно влијание, но поради одредени причини биле надвор од неговата контрола. Како пример може да се наведат: неусогласеноста на обврските што може да произлезе од неевидентирање или ненавремено евидентирање на влезните фактури предизвикано од немање книга на влезни фактури, недоставување на документацијата, неажурност на сметководството и др. Немањето евиденција за основните средства што може да произлезе од

неевидентирање на набавките, немањето документи за сопственост (имотен лист) има соодветен акт, но не е реализиран делбениот биланс и др.

Во услови кога постојат наоди (утврдени слабости, незадоволителни состојби), значи дека има состојби кои отстапуваат од утврдените критериуми. Во ваков случај ревизорот мора да ги испита слабостите за да ги открие причините и слабостите. Притоа, оваа постапка на ревизорот подразбира: испитување на важните информации, да ја согледа слабота (проблемот), да собере неопходни информации за согледување на причините, за нивното настанување, утврдување, релевантни докази како поткрепа на наодите и евентуално собирање дополнителни докази со поткрепа за наодите, причините и ефектот на слабостите. Сите елементи се поврзани помеѓу себе и претставуваат една целина. Ревизорот треба да ја утврди причината за што утврдената слабост - наодот од причината тоа е основот за препораката. Релевантната причина води кон релевантна препорака, која кога ќе се имплементира од субјектот предмет на ревизија ќе ја спречи веќе утврдената слабост и ќе го подобри понатамошното - идното работење на субјектот. Многу е важно утврдувањето на причината, затоа што таа може да настанала надвор од влијанието на раководството на субјектот и во ваков случај ревизорот преку препораката ќе го насочи вниманието на вистинското место.

Ефект

Ефектот е одраз, последица на утврдената слабост (наод) и претставува оценка на значајноста и материјалноста на утврдената слабост -наод. Тоа значи дека доколку утврдените состојби во помала мерка отстапуваат од критериумите може да значи дека веројатно е дека нивното влијание не е значајно врз работењето на субјектот. Во ваков случај ревизорот најверојатно ќе одлучи да не ги вклучи во ревизорскиот извештај. Во основа ревизорскиот извештај треба да содржи само материјално значајни состојби. Ефектот на читателот му дава многу важни информации од кои може да ги согледа последиците кои произлегуваат од наодите.

Ефектите треба да се квантифицираат и да се изразат во бројки секогаш кога тоа е можно. Таков е ефектот во случај на непреземени мерки за наплата на побарувањата, неевидентирани обврски, незаконски потрошени средства и ел. Доколку се работи за ефекти кои не можат да се квантифицираат тие се опишуваат без износ во ревизорскиот извештај затоа што се материјално значајни. Овие ефекти ги нарекуваме квалитативни и можат да бидат од аспект на организацијата на субјектот, сметководствените политики и др.

Ревизорот треба да го разграничи временскиот период кога настанал ефектот: во минатото, сегашноста, или пак, ќе настане во иднина. Бидејќи ефектот укажува на препораките, ревизорот треба да биде сигурен дека иако ефектот настанал во минатото, состојбата кај субјектот се уште не е променета, значи се однесува и на сегашноста и најверојатно ќе се случи во иднина.

Препораки

Препораките се последниот елемент од наодите и тие му укажуваат на субјектот и читателот што, кој и какви мерки да преземе за да се отстранат слабостите утврдени во наодот за да не се случи нивно продолжување во иднина.

Ревизорот треба да ги изготви препораките врз основа на наодите и заклучоците. Причината е основ за формирање на препораката. Доколку ревизорот утврди релевантна причина и препораката ќе биде релевантна.

Препораката мора точно да содржи лоцирани околности, одговорни лица, надлежни органи и институции, законски прописи или интерни акти кои треба да преземат соодветни мерки и активности, во рамките на нивната надлежност и во разумен рок да ги извршат дадените препораки во ревизорскиот извештај. На пример: доколку не се вршат и интерните контроли во субјектот предмет на ревизија, препораката ќе се однесува на изготвување пишан акт за вршење интерни контроли и др.

2.8. Прилози

Поглавјето “Прилози” од ревизорскиот извештај ги содржи прегледите во кои се содржани дополнителни податоци и информации и коментарите на раководството на субјектот предмет на ревизија.

Прегледи

Во делот Прилози насловен како Прилог 1, ревизорот ги поместува сите прегледи кои ги објаснуваат основните податоци и наодите и воопшто самиот ревизорски извештај. Тие содржат информации - финансиски и статистички, кои го поткрепуваат наодот со дополнителни и подетални податоци и информации.

Секој прилог задолжително се наведува во текстот на ревизорскиот извештај. Бројот и видот на прилозите зависи од проценката на ревизорот за нив.

Коментари на раководството

Откако ревизорот ќе го одржи завршниот состанок со субјектот на ревизија, пристапува кон пишување на извештајот согласно утврдените критериуми за известувањето и пишувањето. Потоа извештајот треба да е во пропишаниот формат, целосен, краток, јасен, прецизен и конструктивен.

Така изготвениот ревизорски извештај ги поминува процедурите за контрола на квалитетот по што како претходен - конечен извештај се доставува до субјектот предмет на ревизија.

Субјектот предмет на ревизија го разгледува овој претходен - првичен извештај и доставува коментари - забелешки до ревизорот. Овие коментари - забелешки влегуваат во поглавјето Прилози, Прилог бр. 2 кон конечниот ревизорски извештај.

Доколку ревизорот прифати одредени коментари - забелешки на субјектот предмет на ревизија, а се однесуваат на ревизорските наоди, треба тоа да го нагласи со соодветно објаснување. Доколку прифатените коментари - забелешки предизвикуваат промени во нумерацијата, препораките во претходниот и конечниот ревизорски извештај, ревизорот со додавање фусноти врши поврзување на нумерацијата од претходниот и конечниот извештај.

Забелешки на субјектот

Прилогот 2 почнува на нова страна, на средината од страната, а под него стои насловот Забелешки на субјектот. На нова страница во горниот дел на средината на страницата се пишува Прилог 2, а под него се става поднаслов Забелешки на субјектот.

Во овој дел од извештајот се наведуваат забелешките - коментарите на субјектот, кои мерки и активности тие ќе ги преземат за спроведување на препораките. Овде ревизорот го наведува и своето уверување во однос на тоа дали субјектот навистина ќе ги оствари мерките за реализирање на препораките.

ЧЕТВРТ ДЕЛ

ФИНАНСИСКА РЕВИЗИЈА

1. ФИНАНСИСКА РЕВИЗИЈА

Финансиската ревизија претставува проверка на точноста и комплетноста на сметководствената евиденција и финансиските извештаи. Резултат на финансиска ревизија обично е мислење за финансиските извештаи, односно целта на ревизијата на финансиските извештаи е да му овозможи на ревизорот да изрази мислење за тоа дали финансиските извештаи се подготвени, од сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување. Мислењето генерално е концизен, стандардизиран формат кој ги одразува резултатите од поголем број тестови и останата ревизорска работа.

Спроведувањето на ревизијата на финансиските извештаи од страна на внатрешните ревизори се извршува врз основа на законските и подзаконските акти, стандардите и етичкиот кодекс, упатството за работа и повелбата на секоја единица за внатрешна ревизија.¹⁰ Спроведувањето на ревизијата кога покрај Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија од внатрешните ревизори се бара да се придржуваат кон законските и подзаконските акти кои важат во Република Македонија и доколку тие се разликуваат со ревизорските стандарди, тоа значи дека ревизијата не е спроведена во согласност со ревизорските стандарди. За таа цел од страна на внатрешните ревизори се бара да не презентираат усогласеност со ревизорските стандарди, освен доколку ревизорот е потполно усогласен со сите ревизорски стандарди кои се релевантни за ревизијата. Пожелно е во интерес на зголемување на своите знаења и вештини како корисна литература внатрешните ревизори да ги разгледаат и Меѓународните ревизорски стандарди (MPC)¹¹.

Превземањето на соодветните ревизорски постапки кои мораат да бидат усогласени со секој поодделен релевантен стандард за ревизијата го утврдуваат делокругот на ревизијата на финансиските извештаи. Извршувајќи ја внатрешната ревизија ревизорот мора да превземе активности за проценка на обезбедените ревизорски докази применувајќи професионален скептицизам поради тоа што може да постојат околности кои влијаат финансиските извештаи да бидат материјално погрешно прикажани. Ревизорот не може да добие апсолутно уверување дека финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешни прикажувања, затоа секогаш ревизорот треба да настојува да обезбеди разумно уверување за финансиските извештаи. Во ниту еден случај не треба да се сфати дека ревизијата е гаранција дека финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешно прикажување.

Спроведувањето на ревизијата мора да се извршува врз основа на ревизорски план со кој ревизорот ќе изврши намалување на ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво. Тоа се извршува преку дизајнирање и извршување на соодветни ревизорски постапки со кои се прибавуваат соодветни ревизорски докази кои ќе преставуваат основа за донесување на соодветни заклучоци на кои ќе се темели ревизорското мислење.

Подготвувањето и презентирањето на финансиските извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување претставува

¹⁰ Интерен акт донесен од субјектот во кој е формирана единицата за внатрешна ревизија

¹¹ Меѓународни стандарди за ревизија („Сл. Весник на РМ“ бр. 92/05)

одговорност на менаџментот (градоначалникот на општината) на институцијата. „Буџетите и буџетски корисници водењето на сметководството можат да го доверат на овластена стручна организација со тоа што со тоа не се намалува одговорноста на одговорните лица на буџетите и буџетските корисници за целокупното сметководство.“¹² Ревизијата на финансиските извештаи не ги ослободува лицата кои се одговорни за управување од нивните одговорности. Менаџментот на институцијата исто така има обврска и одговорност за усвојување на соодветна рамка за финансиското известување. Внатрешниот ревизор има обврска да утврди дали усвоената рамка за финансиско известување е прифатлива.

На крајот од секоја ревизија внатрешниот ревизор треба да подготви ревизорски извештај во пишана форма во кој е содржано соодветно мислење, во кој ќе бидат содржани утврдените состојби/наодите во соодветна форма, со лесно разбирлива содржина без нејаснотии и двосмислености со вклучување на информациите за кои внатрешниот ревизор обезбедил соодветни и компетентни ревизорски докази, обезбедувајќи независен, објективен, правичен и конструктивен пристап.

¹² Закон за сметководство за буџети и буџетски корисници („Сл. Весник на РМ“ бр. 61/02, 98/02, 81/05)

2. ПИШУВАЊЕ РЕВИЗОРСКИ ИЗВЕШТАИ

2.1. Цел на извештајот од ревизијата

Основната цел на ревизорскиот извештај е, врз основа на ревизорските тестови и ревизорските постапки и обезбедените соодветни ревизорски докази, да се искаже објективно мислење за тоа, дали финансиските извештаи правилно ја прикажуваат финансиската ситуација на субјектот кој е предмет на ревизија, согласно важечките закони и прописи.¹³ Извештајот е наменет пред се за менаџментот на ревидираниот субјект, за да им помогне да ги оценат ревизорските резултати, да ги поправат работите кои биле посочени, да им се обрне внимание и да преземат активност за да го подобрат идното раководење. Според тоа ревизорските извештаи ги имаат следните цели:

- Пренесување на резултатите од ревизиите до менаџментот (градоначалник, совет и надлежни органи) односно претставниците на различни нивоа на власт и други субјекти кои биле предмет на ревизија;
- Ги објаснува ревизорските резултати на начин на кој би можеле правилно да бидат разбрани;
- Ги прави резултатите од ревизијата достапни за јавноста;
- Препорачува корективни активности;
- Го олеснува следењето за определување дали била преземена соодветна корективна активност.

Во процесот на пишувањето на ревизорскиот извештај, внатрешните ревизори мораат да имаат во предвид одредени **основни начела**:

о **Навременост** - За да биде од најголема корист и значење, мислењето треба да се подготви благовремено по завршувањето на ревизијата. Доцнењето во пренесување на мислењето, истото го прави застарено и ја губи конструктивноста.

о **Комплетност** - Мислењата / извештаите треба да се приложат кон финансиските извештаи, да се објават со финансиските извештаи на кои се однесуваат и да се прикажат онака како што ги подготвил ревизорот. При остварување на својата независност, ревизорот треба да е во состојба да вклучи, сè она што смета дека е потребно, но одвреме навреме, може да побара информации, кои поради нивниот национален интерес или пак степен на класификација на информациите, не можат слободно да се објават. Ова може да влијае врз комплетноста на извештајот од ревизијата. Во таква ситуација, ревизорот ја задржува одговорноста да ја согледа потребата да направи извештај, а доверливите или чувствителни материјали, може да ги вклучи во посебен, необјавен извештај.

о **Материјалност** - Едно прашање може да се смета за материјално, доколку знаењето за него би можело да влијае врз корисникот, во поглед на одлуките кои се прават врз основа на финансиските извештаи.

¹³ Видете го делот за користена литература

2.2. Форма на извештаите од ревизијата

Секој ревизорски извештај треба да ги содржи наодите односно она што е утврдено и да ги поткрепи со доволни, соодветни ревизорски докази на кои може да им се верува. Ревизорот мора да ги подготви извештаите, во соодветна форма, односно да биде структуриран по следниот редослед:

1. Насловна страна на извештајот
2. Содржина
3. До кого е упатен извештајот
4. Извршно резиме
5. Детален извештај/клучни наоди
6. Акционен план
7. Анекси

2.2.1. Насловна страна/корица

Извештајот треба да има соодветен наслов или заглавие, кое ќе му помогне на читателот да го разликува од искази или информации дадени од трети лица. Потребно е да се обрати доволно внимание при утврдување/дизајнирање на самата корица/насловна страна, земајќи во предвид инсертирање на соодветен грб на општината вклучувајќи го и самиот наслов на ревизорскиот извештај кој во ниту еден случај не треба да биде премногу долг. При изготвувањето на насловната страна на ревизорскиот извештај изготвувачите на истиот е потребно да си ги постават прашањата дали насловот:

- е читлив;
- е доволно јасен;
- може да биде попрецизен;
- може да биде скратен;
- е доволно интересен.

Не помалку е значајно да се има во предвид кои други елементи треба да бидат спомнати на самата насловна страница/корица. Доколку станува збор за извештај за извршена ревизија на финансиските извештаи за одредена година, потребно е да се спомене годината на која се однесува. Исто така добро е да се практикува да се наведе датумот кога бил напишан извештајот.

2.2.2. Содржина

Листата со содржина е значајна и пожелна за корисниците на ревизорскиот извештај. Таа треба да ги содржи насловот на извештајот, насловите и поднасловите на секој дел од извештајот и листа на сите анекси. Често пати во пракса се случува да се појават одредни состојби/ потреби за интервенции во ревизорскиот извештај (кога се изготвува конечниот извештај) со што доаѓа до промени на редоследот на одредени делови во ревизорскиот извештај, без при тоа ваквите промени треба да бидат ажурирани во самата содржина на извештајот.

2.2.3. До кого е упатен

Во мислењето или извештајот треба јасно да се наведат оние, до кои истите се упатени, како што тоа го бараат околностите на ревизорскиот

ангажман и локалните прописи или пракса. Ова може да не е потребно, кога постојат формални постапки за неговото поднесување.

2.2.4. Извршно резиме

Извршното резиме потребно е да ги содржи главните елементи на ревизорскиот извештај, кои се значајни за читателот на извештајот, без при тоа тој да ги бара во деталниот извештај. Ваквата содржина ќе овозможи на менаџментот и читателот лесно и брзо добивање на информации.¹⁴

2.2.5. Детален ревизорски извештај

Деталниот извештај треба да биде поделен во соодветни подделови при тоа секој од нив да носи соодветен наслов во зависност од областа на која е извршена ревизија. Редоследот на наведените делови се одредува по правило во процесот на подготвување на извештајот.

Препораките вообичаено се ставаат на крајот на секој дел од деталниот ревизорски извештај, но често пати во пракса доколку наведениот дел/област е премногу долг, препораките може да се вметнат после секој утврдена наод, односно донесен заклучок. Над секоја препорака мора да постои секогаш насловот **“Препорака”**.

Во пишувањето на деталниот ревизорски извештај понекогаш е корисно да се вклучат графикони и табели, но при тоа мора да се има на ум тие да не се користат премногу, бидејќи можат да донесат спротивен ефект од посакуваниот. Извештајот мора да се базира само на факти, но никако на субјективни коментари. Практикувајте во пишувањето да не користите долги реченици. Имајте позитивен пристап и потрудете се да го презентирате и она што е добро.

Вовед и општи информации

Предмет на ревизија - Мислењето или извештајот треба да ги посочат финансиските извештаи на кои се однесуваат (во случај на финансиска ревизија) или пак област (во случај на ревизија на успешност) на која се однесува. Овој дел од ревизорскиот извештај вклучува информации за:

- името на субјектот кој е предмет на ревизија;
- датумот и периодот опфатен во финансиските извештаи, и
- предметот на кој се врши ревизија;

Законска основа - Ревизорските мислења и извештаи треба да го посочат соодветните критериуми (стандарди, законски и подзаконски акти, интерни акти итн) врз основа на кои ја извршува ревизијата.

Одговорност на раководството на субјектот и на ревизорот - Една од компонентите на Ревизорскиот извештај преставува и изјавата дека подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување преставува одговорност на менаџментот на ревидираниот субјект, додека одговорност на ревизорот е само изразувањето на мислењето за презентираниите финансиски извештаи, базирано исклучиво на спроведената/извршената ревизија.

¹⁴ Подетално опишано во делот на Пишување на ревизорски извештај за извршена ревизија на системите на внатрешна контрола

Ваквата констатација наоѓа поткрепа покрај во многубројната теорија и законски и подзаконски акти исто така и во Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија, а како корисна литература и проширување на своите знаења и вештини ревизорите можат да ги погледнат MPC 200 Цели и општи принципи кои управуваат со ревизијата на финансиските извештаи точка 33 и MPC 700 Извештај на независниот ревизор за потполн комплет на финансиски извештаи со општа намена.

Цели на ревизијата - Извештајот треба да се повика на целите на ревизијата. Целите на ревизијата треба да бидат соопштени во ревизорскиот извештај на јасен и непристрасен/неутрален начин кој избегнува неформулирани претпоставки. Ревизорите треба да објаснат зошто соодветната единица за ревизија ја спровела задачата и да формулираат што е она што ревизорскиот извештај има намера да постигне и зошто предметот е значаен. Целите на ревизијата обезбедуваат само значителни информации на корисниците на извештаите доколку се релевантни, остварливи и јасно и недвосмислено дефинирани, и не се презентирани на премногу широк или општ начин. За да се намали погрешното разбирање во случаи при кои целите се особено ограничени и можат погрешно да бидат заклучени пошироки цели, може исто така да биде неопходно да се формулираат цели кои не се барани. Доколку планираните цели на ревизијата не биле постигнати или биле модификувани за време на ревизијата од било која причина, тогаш само оние цели кои се постигнати и врз основа на кои се донесени заклучоци, треба да бидат опфатени во извештајот.

Усогласеност со стандардите - Ревизорските мислења и извештаи треба да ги наведат ревизорските стандарди или практики, кои се следеле при спроведување на ревизијата и на тој начин да му дадат уверување на читателот, дека ревизијата била спроведена во согласност со општо прифатените стандарди и постапки. Ваквата констатација наоѓа своја поткрепувачка одредба во делот на Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија, а како корисна литература и проширување на своите знаења и вештини ревизорите можат да ги погледнат MPC 200 точка 6-9 и MPC 700 точка 34¹⁵.

Делокруг на ревизијата

Пристап на ревизијата - Компонентата од ревизорскиот извештај за применетиот пристап во ревизијата мора да даде податоци за тоа дека применетите ревизорски постапки:

- се применуваат за обезбедување на ревизорски докази за износите и обелоденувањето во финансиските извештаи;
- зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката од погрешно прикажување на финансиските извештаи;
- вклучуваат и оценка на соодветноста на користените сметководствени политики и оценка на севкупното презентирање на финансиските извештаи;

Опсег на ревизијата - Ревизорите треба да ја објаснат длабочината и покриеноста на спроведената работа за да се постигнат целите на ревизијата. Ревизорите треба, доколку е можно, да ја објаснат врската меѓу бројот на

¹⁵ MPC 200 - Цели и општи принципи кои управуваат со ревизијата на финансиските извештаи и MPC 700 - Извештај на независниот ревизор за потполн комплет на финансиски извештаи со општа намена

ставки кои биле земени како пример и она што беше ревидирано; да ги идентификуваат организациите, географските локации и периодите кои се покриени; да се извести за видовите и изворите на евиденција; и да објасни за било кои проблеми со достапната евиденција. Ревизорите треба исто така да известат за значителните ограничувања кои се наметнале при пристапот на ревизија, како ограничување на податоците или намалување на опсегот, вклучително несовпаѓања барања за пристап до одредени евиденции или поединци.

При изготвувањето на ревизорските извештаи потребно е да се избегнува она што читателите може да ги донесе во заблуда за нивната работа што била или не била спроведена за да се постигнат целите на ревизијата. Ова е особено значајно кога е ограничена работата поради ограничување на време или ресурси. Извештајот треба јасно да го објасни опфатот на извршената работа и било кои ограничувања, било кои применливи стандарди кои не биле следени, и причините за тоа. Исто така треба да објасни како не следењето на апликативните стандарди влијаело или може да влијае на резултатите од работата. На пример, доколку ревизорите не биле во можност да ја определат сигурноста на информациите во базата на податоци на субјектот кој се ревидира, а информацијата од оваа база на податоци е неопходна за остварување на целите на ревизијата, извештајот треба јасно да ги формулира ограничувањата кои се поврзани со информациите и да се воздржи од донесување неоправдани заклучоци. Во овие ситуации ревизорскиот извештај треба исто така да ги вклучува и причините зошто ревизорите не биле во можност да ја извршат оваа работа и потенцијалното влијание за наодите доколку информациите не се сигурни.

Методологија - Објаснувајќи за тоа како се остварени целите на ревизијата, вклучително и собирањето евиденција и техники за анализа кои се користени, во доволно детали кои им овозможуваат на добро известените корисници на нивните извештаи да ја разберат работата, всушност ревизорите вршат интерпретирање на применетата методологија. Ова објаснување треба да идентификува било кои значителни претпоставки кои се направени при спроведување на ревизијата, да објасни било кои техники кои се применети и да ги објасни користените критериуми.

Клучни заклучоци/ наоди и препораки

Клучни заклучоци/наоди од ревизијата - Утврдените клучни наоди односно наоди кои имаат битно значење мораат да бидат формулирани на јасен и разбирлив начин и подредени по одреден логичен редослед. Осознавањето на одредена состојба односно нејзиното утврдување мора да биде пропратено со одредени дополнителни активности кои мора секогаш да ги има во предвид ревизорот кој ја извршува активноста, а тоа е пред се: критериумот кој ревизорот го користи за утврдување/пресудување дали одредена состојба е правилна односно неправилна; причината што ја предизвикало таквата состојба, ефектот од утврдените наоди/состојби, кои се ризиците од таквата состојба и секако давање на соодветна препорака што треба да се направи. Од претходно изнесеното може да се констатира дека секој клучен наод се состои од следните елементи: состојба, критериум, причина и ефект.

Презентирањето на потребните податоци и наодите во извештајот не е едноставно и лесно, па затоа во извршувањето на наведената активност би

било неопходно да се почитуваат одредени постапки кои ќе ја олеснат наведената активност, и тоа:

- треба да бидат вклучени сите неопходни податоци;
- не треба да бидат инкорпирани податоци кои не се неопходни;
- секој податок за кој се известува треба да има соодветно значење;
- датумите и бројките треба да бидат релевантни;
- податоците и заклучоците треба да бидат разделени;
- повикувањата на други материјали треба да биде разбирливо;
- сите заклучоци и препораки треба да бидат поддржани со соодветни податоци/факти и
- сите податоци освен генералните информации треба да водат кон заклучоци;

Само податоци во ревизорскиот извештај се бескорисни. Само кога ревизорот извлекува заклучоци од наодите, и секаде каде што е можно дава препораки, наодите стануваат значајни и важни. Како последица се бараат податоци за да се поддржат заклучоците.

Придружните податоци, бројки и примери треба да бидат ограничени на она што е релевантно и соодветно за поддршка, објаснување и илустрирање на резултатите од ревизијата. Посакуван и применлив пристап би бил:

- да се изнесат навистина важните работи;
- да се потценат помалку важните;
- да се изостават неважните и
- генерално да бидат селективни и повеќе да се концентрираат на заклучоци и препораки отколку на опис и раскажување.

Препораки - Врз основа на утврдените клучни наоди и донесените заклучоци за утврдените состојби потребно е да се даде соодветна препорака за она што треба да се направи и од кого да се направи, односно упатување на јасни активности кои треба да се преземат.

Причината за наодите ја формира основата за давањето на соодветната препорака. Причината може да биде надвор од контрола на ревидираниот субјект, во кој случај препораката треба да привлече внимание надвор од субјектот на ревизија.

Препораката треба јасно да покаже кој треба да биде одговорен за превземањето на соодветните/потребните активности за утврдените наоди. Ова не значи дека во извештајот треба да се спомнат имиња на лица или инаку да се идентификуваат. Напротив, ова обично треба да се избегнува. Извештајот треба наместо тоа да ја спомне засегнатата институција, и доколку е неопходно функционирањето во рамките на организацијата која е одговорна. Тука менаџментот може да ги идентификува оние кои се одговорни, да преземе соодветни активности и да назначи лица за имплементирање на препораките.

Препораките не треба да се однесуваат на детални планови за имплементирање - кои се предмет на менаџментот - но треба да наведува на главните компоненти на било кои појавени промени, во однос на веројатните трошоци за имплементирање.

Ревизорите треба да препорачаат активности за да се поправат проблемите кои се идентификувани за време на ревизијата и да се подобри работењето на ревидираниот субјект. Препораките треба да бидат во согласност со законите и подзаконските акти и исто така треба да се дадат препораки за подобрување на процедурите на интерна контрола кога се забележани значителни примери на можна измама, незаконско работење или прекршувања на одредби на договори или грантови, или кога се појавила злоупотреба или недостаток на интерната контрола.

За да бидат препораките што поефикасни, тие треба да бидат насочени кон разрешување на причината за идентификуваните проблеми, конструктивни, ориентирани кон активности, специфична адресирани кон страните кои имаат авторитет да делуваат, практични, со ефикасни трошоци и мерливи.

Давањето на препораките од страна на ревизорот потребно е да биде поврзано со тоа како препораките кои се земени во предвид ќе бидат следени од страна на ревизорот, кои посебни активности треба да ги преземе субјектот кој е предмет на ревизија за да ги имплементира препораките и како имплементирањето може да биде тестирано.

Извршното резиме претставува најважниот дел од ревизорскиот извештај. Неговиот квалитет дава можност да го поттикне читателот да го разгледа деталниот извештај и/или да преземе активности или да иницира да се преземат соодветни активности. Вообичаено извршното резиме не треба да биде подолго од 3 печатени страници.

Ревизорско мислење

Мислењето претставува заклучоци во писмена форма, дадени од страна на ревизорот за финансиските извештаи, како резултат на финансиска ревизија или ревизија за правилноста.

По извршувањето на ревизија за правилност на сметки и/или законитоста и правилноста на соодветните трансакции, ревизорот може да одлучи да искаже неколку видови мислење, како што следува:

- Неквалификувано / немодифицирано;
- Неквалификувано со посебен став, во кој се дава објаснување / немодифицирано со акцент на конкретното спорно прашање;
- Квалификувано - позитивно мислење со одредени исклучоци;
- Негативно мислење;
- Воздржување од давање мислење.

Секое мислење е одраз на одредена ситуација.

Формулирањето на ревизорското мислење претставува клучен елемент во текстот и ги изнесува заклучоците од ревизорската работа.

Ревизорското мислење обично има стандарден формат, се однесува на финансиските извештаи во целина и на тој начин се избегнува потребата, подетално да се наведува што стои зад него, но поради својата природа, читателите добиваат општо разбирање за неговото значење. Врз природата на тие зборови ќе влијае правната рамка за ревизијата, но, содржината на мислењето треба недвосмислено да покаже, дали тоа е неквалификувано или квалификувано.

Неквалификувано / немодифицирано мислење

Неквалификувано мислење се дава, кога ревизорот е задоволен од секоја материјален аспект, дека:

- Финансиските извештаи се подготвени со користење на прифатлива сметководствена основа и политики, кои доследно се применувани;
- Извештаите се во согласност со законските барања и соодветните прописи;
- Состојбите презентирани во финансиските извештаи се доследни на знаењето што го има ревизорот за субјектот, кој е предмет на ревизијата; и
- Постои соодветно објавување на сите материјални работи, кои се однесуваат на финансиските извештаи.

Ова исто така може да се нарече јасно или стандардно мислење на ревизорот.

Тоа се издава кога се исполнети следните услови:

- Ревизијата е спроведена и сите докази, за кои реално се очекува дека се на располагање, се добиени и оценети;
- Финансиските извештаи се подготвени и прикажани, во согласност со соодветните барања за известување и важечките закони и прописи;
- Немало неизбежни неизвесности или околности, кои влијаеле врз финансиските извештаи.

Како општо правило, ревизорот кој издава неквалификувано мислење, не се повикува на посебни аспекти од финансиските извештаи.

Неквалификувано (позитивно) мислење со посебен став, во кој се дава појаснување / ревизорско мислење, во кое се нагласува некој конкретен елемент

Во одредени околности, ревизорот може да смета дека читателот нема да добие соодветно разбирање на финансиските извештаи, доколку не се посочат некои невообичаени или битни работи или фундаментални неизбежни неизвесности. Доколку неизвесноста е материјална и фундаментална и објавена во согласност со сметководствените закони и прописи, тогаш ревизорот треба да се обезбеди дека таквото објавување ќе го привлече вниманието врз неизвесностите.

Квалификувано мислење / модифицирање на мислење

Постојат одредени состојби во кои ревизорот може да не е во состојба да искаже неквалификувано или јасно мислење, кога постои некоја од следните околности и според мислењето на ревизорот, нивниот ефект е или може да е материјален за финансиските извештаи:

- Има ограничување во опфатот на ревизијата;
- Ревизорот смета дека извештаите се нецелосни или двосмислени, или има неоправдано отстапување од општо прифатените сметководствени стандарди;
- Постои неизвесност, која влијае врз финансиските извештаи.

Квалификувано мислење се искажува, кога ревизорот не се сложува или е несигурен околу една или повеќе дадени ставки во финансиските извештаи кои се материјални, но не се од основно, фундаментално значење

за разбирањето на извештаите. Формулацијата на мислењето обично укажува на задоволителен резултат за предметот на ревизија, со јасен и концизен исказ за работите за кои постои несогласување или неизвесност, што доведуваат до квалификувано мислење.

Во секоја од овие категории постојат различни видови мислење, во зависност од дадените околности, во секоја поединечна ситуација.

Постојат следните видови на квалификувано мислење:

Мислење со одредени исклучоци

Овој вид на мислење се дава кога ревизорот не се согласува или му е ограничено да добие одреден доказ, но давањето на мислење, односно причината не е до таа мерка материјална или истата не преовладува, за да влијае врз финансиските извештаи во целина.

Негативно мислење

Овој вид мислење се дава, кога ефектите од прашањето или несогласувањето, се толку материјални и преовладуваат (фундаментални), што во целина би предизвикале финансиските извештаи да наведуваат во погрешна насока. Формулацијата на ваквото мислење, дава јасно до знаење дека финансиските извештаи не се доволно добро изнесени, во која јасно и концизно се наведени, сите прашања за несогласувањето.

Воздржување од давање мислење

Овој вид на мислење се користи, кога ревизорот не е во состојба да обезбеди соодветни ревизорски докази. Ревизорот заклучува дека потенцијалните ефекти кои ќе произлезат поради немање доказ, се толку материјални, што финансиските извештаи во целина можат да бидат невалидни. Бидејќи ревизорот може да не е во состојба да го потврди или поткрепи своето мислење, тој ќе се воздржи од давање на мислење. Формулацијата на ваквото воздржување од давање мислење, дава јасно до знаење дека не може да се даде мислење, во која јасно и концизно се наведени сите неизвесни прашања.

Видовите квалификувано мислење, во голема мерка зависат од значајноста на прашањата за кои ревизорот е загрижен, во поглед на нивната материјалност и распространетост.

Потпис и датум

Извештајот треба соодветно да се потпише. Ставањето датум, го информира читателот дека се размислувало за ефектот на настаните или трансакциите, за кои ревизорот е свесен до тој датум (кој во случај на ревизијата на правилност / финансиска ревизија, може да е и после периодот на финансиските извештаи).

2.2.6. Акционен план

Една од значајните активности во процесот на ревизија претставува изработката на акциониот план, односно постапка за евидентирање и мониторинг на активностите кои ги превземал менаџментот на ревидираниот

субјект по дадените препораки на внатрешната ревизија. Акциониот план треба да се изработи за секој стандарден ревизорски извештај. Тој ги содржи дадените препораки од внатрешната ревизија и за секоја од нив е обезбеден коментарот од менаџментот на ревидираниот субјект, кој е одговорен за преземање на соодветната активност и временската рамка до кога мора да се преземе соодветната активност.

Основни елементи од кои треба да се состои акциониот план се:

- Реден број на препораката
- Содржина на препораката
- Приоритет на препораката (висок, среден, низок)
- Коментар на менаџментот
- Договорени активности
- Одговорно лице за спроведување на активноста
- Временска рамка за имплементација

2.2.7. Анекси

Доколку извештајот вклучува детална анализа на комплицирани прашања, или статистики, ова нормално треба да биде наведено во анекс или додаток кој е одделен од главниот текст. Предност при користење на анекси и додатоци е дека преку ова се избегнува проширување на самиот извештај, така што се зачувува пократок и полесно читлив.

Ревизорот треба да се воздржи од анекси и додатоци едноставно за да прикаже колку многу информации тој собрал. Тие не треба да бидат средство за вклучување описи или детални системи или процедури. Материјалот треба секогаш да биде релевантен и да се поддржи случајот кој бил спроведен. Анексите и дополните треба да бидат скицирани и грижливо издадени како главниот текст.

Анексите и дополните треба да бидат наведени во листа со содржина. И секогаш треба да има повикување на секој анекс или додаток во самиот извештај. Отсуство на ваква препорака би значело дека нема очигледна релевантност кон содржината на самиот извештај.

3. Содржината на извештаите

Содржината на ревизорските извештаи потребно е:

■ **Да е лесно разбирлива** - Извештајот треба да е едноставен, за да може менаџментот а пред се обичниот читател да го разбере. Исто така, битно е да го информира менаџментот и било кој читател за оние кои го подготвиле финансискиот извештај и за улогата на ревизорот.

■ **Да нема нејаснотии или двосмислености** - Ревизорот треба да обезбеди мислењето и извештајот да го пренесат она, што било предвидено и да не остави простор за погрешно толкување. Потребно е да се употребуваат стандардни формулации, кои се општо прифатени, за да му се даде општо прифатено значење. Тие јасно треба да изнесат, дали мислењето е неквалификувано или квалификувано, а доколку е квалификувано, дали е квалификувано во одреден поглед или е негативно, или пак ревизорот се воздржува од давање на мислење

■ **Да вклучува само информации, кои се поткрепени со компетентни и соодветни ревизорски докази** - Секогаш ревизорот мора да обезбеди мислењето да биде поткрепено со соодветни документиран докази. Доказот обезбедува образложение за тоа, како било изведено мислењето. Исто така потребно е да се наведе и како се обезбедени доказите.

■ **Да е независна и објективна** - Мислењето не треба да е пристрасно или пак да се смета дека е пристрасно. Доколку ревизорот има одредени односи, односно е поврзан на некој начин со субјектот кој е предмет на ревизија, или има интерес во субјектот, може да се доведат во прашање независноста и објективноста на мислењето.

■ **Да е правична/фер и конструктивна** - Ревизорот мора да биде правичен/фер (да ги земе во предвид интересите на субјектот кој е предмет на ревизија и неговите видувања) и конструктивен (влијае на зголемување на прифаќањето на ревизорскиот извештај) во неговата работа.

ПРИЛОЗИ



**РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА
ЕДИНИЦА НА ЛОКАЛНА САМОУПРАВА/ЕДИНИЦА ЗА
ВНАТРЕШНА РЕВИЗИЈА**

(Примерок за ревизорски извештај за извршена ревизија на сметководствениот и интерниот контролен систем)

ПРЕТХОДЕН/КОНЕЧЕН ИЗВЕШТАЈ

**ЗА ИЗВРШЕНА РЕВИЗИЈА
НА СМЕТКОВОДСТВЕНИОТ И ИНТЕРНИОТ КОНТРОЛЕН
СИСТЕМ КАЈ**

”

”

_____, ____ 200_ година
(место) (месец)

СОДРЖИНА

	Страна
Извршно резиме	
Претходен/Конечен извештај на внатрешниот ревизор	
Акциононен план	

ИЗВРШНО РЕЗИМЕ

1. Предмет на Претходниот извештај е извршената ревизија на сметководствениот и интерниот контролен систем кај _____ за 200_ година. Ревизијата е извршена заради(се наведува причината поради која е извршена ревизијата).
2. Цел на ревизијата е оцена на соодветноста и ефективното дејствување на сметководствениот и интерниот контролен систем, како основа на точно, веродостојно и сеопфатно евидентирање на податоците во финансиските извештаи на Фондот од странска помош.
3. Не е вршена ревизија и не е издаден извештај за сметководствениот и интерниот контролен систем за годините кои и претходат на годината која е предмет на оваа ревизија. (Доколку е вршена ревизија се обелоденува дека е вршена ревизија и се наведува периодот/годината за која е извршена ревизија).

Главни наоди/Заклучоци:

Во овој дел од извршното резиме се наведуваат најзначајните констатации/наоди/заклучоци содржани во Претходниот извештај за извршената ревизија, односно извршното резиме претставува сублимат од најважните констатации/наоди/заклучоци и истиот не треба да биде по содржина подолг од 3 (три) печатени страни.

Во овој дел треба да бидат парафразирани најважните заклучоци од Деталниот извештај. Заклучоците често се даваат посебно за секој дел, но некогаш може да е поефикасно да се идентификуваат заеднички “теми” кои се провлекуваат низ извештајот. Генералното мислење мора да ги рефлектира наодите и коментарите во Деталниот извештај. Во овој дел мора да се заджите на главните прашања и обидете се да не наведувате некои поневажни заклучоци.

Главни препораки:

Во овој дел треба да се наведени само главните (најприоритетните) препораки кои се содржани во Акциониот план и секоја од нив треба да се однесува на еден или повеќе главни констатации/наоди/заклучоци, односно дадената препорака мора да коренсподира со изнесената констатација/наод/заклучок.

7. Цел на ревизијата од точка 1 на овој Извештај е оцена на соодветноста и ефективното дејствување на сметководствениот и интерниот контролен систем, како основа на точно, веродостојно и сеопфатно евидентирање на податоците во финансиските извештаи на _____ .
8. Ревизијата е извршена во согласност со Меѓународните стандарди за професионално известување на внатрешната ревизија кои се пропишани во Република Македонија при вршењето на внатрешната ревизија, со цел да се добие разумно уверување дека финансиските извештаи се ослободени од значајни погрешни прикажувања. Ревизијата вклучува и оцена на сигурноста на интерните контроли со кои се обезбедува точност и сеопфатност на сметководствените евиденции и придржување кон законите и прописите.

Пристап на ревизијата

9. При вршењето на ревизијата применети се постапки за контрола на опфатноста и точноста на влезните податоци и ажурирања, генерирање на податоците на компјутер, исправност на податоците за обработка, постапка на сумирање и категоризирање на податоци, одржување податоци на компјутер, како и креирање - формирање датотеки.

Субјектот е формиран со Одлука на _____ за прибирање, користење и управување со средствата од економската помош од странство на _____ .

Проверката на снимениот систем на интерните контроли е извршена со примена на контроли кои се однесуваат на начинот на организација на работењето на субјектот, начинот на раздвојување на должностите, обезбедување на пристапот до средствата и сметководствената евиденција, начинот на одобрување на трансакциите од соодветни одговорни лица.

Клучни наоди, ризици и контролни аспекти

10. Во следните точки на овој Извештај ревизијата ги презентира клучните прелиминарни наоди, ризици и контролни аспекти кои се резултат на испитувањето на ефикасноста на системот на интерни контроли. Резултатите беа добиени преку разговори со раководството и вработените во Одделението _____ , како и преку преглед на основните документ

10.1. Организација и систематизација

10.1.1. Опис на интерниот контролен систем на Фондот

Функционирањето и организацијата на _____ е уредено со:

- Меморандумот за ;
- Одлуките за ;

10.1.2. Контролни аспекти

- Со увид во интерните акти, ревизијата констатира дека, освен актот за систематизација во кој се опишани работните задачи, не постои друг акт за работењето на Одделението
- Организационата поставеност и ангажираноста на вработените не е усогласена со обемот на работните задачи. Исто така, во Правилникот за систематизација на работните места не се предвидени работни места за извршување на правни работи. Поради тоа работата на Одделението е отежната, особено во делот на наплата на спорните побарувања за кои треба да се покренат судски спорови.
- Поради недоволната кадровска екипираност, не постои јасна распределба на одговорностите во изведувањето на внатрешните контроли.

10.1.3. Оценка на ризиците

Во услови на овој вид контролно опкружување и организациона поставеност на функционирањето на **(ревидираниот субјект)** ризикот за целосно и правилно извршување на стручните, административните и техничките работи е оценет како висок, а контролниот систем незадоволителен имајќи предвид дека не е овозможено целосно следење на функционирањето на интерните контроли.

10.1.4. Препораки

- Владата на Република Македонија да изготви акт за начинот на организација на работењето со средствата од..... во кој јасно ќе бидат дефинирани надлежностите и одговорностите и идентификувани правците за известување за сите аспекти на работењето, вклучувајќи ги и контролите.
- Да се дополни Правилникот за систематизација на работните места на Министерството за финансии со работни места за извршување на правни работи во функција на поефикасно работење и наплата на побарувањата.

10.2. Сметководствена евиденција

10.2.1. Опис на интерниот контролен систем

Сметководствената евиденција за 200... година ја извршува сметководител кој по укинување на продолжува да работи во Во 200... година вработен е самостоен референт одговорен за водење на сметководствената евиденција, согласно Правилникот за систематизација на работните места на

Исто така, во рамките на техничката помош од, изработен е софтвер за база на податоци за менаџмент со

10.2.2. Контролни аспекти

- Ревизијата констатира дека не постои разграничување на должностите, како и контрола на материјалната одговорност и ограничување на пристапот на неовластени лица до сметководствената евиденција.
- Поради одлив на двајца вработени од Одделението обучени за ракување со инсталираниот софтвер за база на податоци за менаџмент со, и поради тоа што преостанатите кадри во Одделението се недоволно обучени за ракување со истиот, ревизијата не се увери дека софтверот е доволно искористен и обезбедува сеопфатни и ажурирани податоци.

10.2.3. Оценка на ризиците

Имајќи го предвид фактот што сметководствената евиденција за 200... година е доверена на надворешно лице, контролниот систем е незадоволителен и можни се пропусти на контролите. Поради тоа, во смисла на интегритетот на сметководствената евиденција, ризикот е оценет како висок.

10.2.4. Препораки

Министерството за финансии да организира обука на сите вработените во Одделението за за работење со софтвер за база на податоци за менаџментсо

10.3. Мониторинг на наменско користење на средствата

10.3.1. Опис на интерниот контролен систем

Согласно Одлуките за условите и критериумите за репласирање на средствата од како и одредбите од склучените договори со корисниците на средствата,..... треба да врши мониторинг и контрола на наменското трошење на пласираните средства. Доколку се констатира дека средствата од кредитот се ненаменски потрошени, корисникот е должен да го врати кредитот заедно со пресметаната камата во рок од 15 дена од денот на констатирањето на неправилноста во користењето на средствата.

10.3.2. Контролни аспекти

Не постојат определени процедури со кои се регулира севкупната структура на вршење мониторинг и контрола на наменското трошење на пласираните средства.

Врз основа на интервју со вработените, ревизијата констатира дека поради недостаток на расположиви човечки ресурси како и нерасполагањето со службени возила за посети на терен за утврдување на фактичката состојба и текот на реализација на проектите, Одделението за не е во состојба да ги идентификува случаите на ненаменско трошење на средствата.

10.3.3. Оценка на ризиците

Ревизијата не обезбеди целосно ревизорски уверување за правилното функционирање на контролниот систем поради неспроведувањето мониторинг над трошењето на средствата. Поради тоа, ризикот за злоупотреба и ненаменско трошење на одобрените средства се идентификува како висок.

10.3.4. Препораки

- да изготви процедури и да ги превземе сите активности за обезбедување на потребните услови на Одделението за за вршење мониторинг и контрола на наменското трошење на пласираните средства.
- По потреба да се ангажираат стручни лица од различни профили во зависност од природата на проектите.

10.4. Следење на наплата на побарувањата

10.4.1. Опис на интерниот контролен систем

И покрај недоволната кадровска екипираност, Одделението за постојано ја следи динамиката на враќање на средствата. Во услови на отежната наплата на побарувањата поради тешката состојба во стопанството, Одделението превзема мерки за реализација на наплатата.

10.4.2. Контролни аспекти

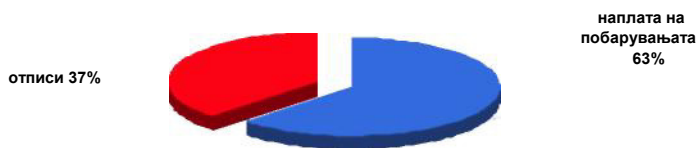
....., ги отпишува побарувањата од поради отворена стечајна постапка врз должникот, ликвидација, трансформација (приватизација) во која државата има обврска да продаде одредена фирма без долгови, како и побарувањата постари од пет години, необезбедени со хипотека, односно гаранција.

10.4.3. Оценка на ризиците

Со извршените отписи на побарувањата државата губи значителен дел од средства кои во крајна линија претставуваат поддршка на Буџетот. Со оглед на тоа што средствата од се дадени на фирми кои во моментот на доделување на средствата ги исполнувале потребните критериуми, ризикот за несоодветна распределба на средствата е оценет како умерен, контролниот систем изгледа дека главно е разумен, но постои опасност да не се откријат значајни исклучоци и пропусти во однос на наплатата на побарувањата. Од вкупното намалување на побарувањата од дадени позајмици од во износ од _____ илјади денари, само _____ илјади денари се однесува на наплата на истите, останатиот дел во износ од _____ илјади денари се должи на извршените отписи. **Графикон бр 1**

Графикон бр1.

Структура на намалувањето на побарувањата од дадените кредити



10.4.4. Препораки

..... - Одделение за, да продолжи да ги следи состојбите и навремено да ги пријавува побарувањата во стечајните постапки, да ја следи реализацијата на истите и да ги преземе потребните активности за подобрување на наплатата на побарувањата.

АКЦИОНЕН ПЛАН-ИЗВЕШТАЈ БР. _____

Препор ака бр.	Препорака	Приоритет (висок/среде н /низок)	Коментари на раководство то	Договорени активности (Да/Не)	Одговорно лице	Датум на имплеме нтација
-------------------	-----------	--	--------------------------------------	-------------------------------------	-------------------	-----------------------------------

1 _____

2 _____

3 _____

4 _____

5 _____

6 _____

7 _____

JS _____

JS _____

9 _____

10



РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА
ЕДИНИЦА НА ЛОКАЛНА САМОУПРАВА/ЕДИНИЦА ЗА
ВНАТРЕШНА РЕВИЗИЈА

(Примерок за ревизорски извештај за извршена ревизија на системот на интерни контроли во постапката на планирање на буџет)

ПРЕТХОДЕН/КОНЕЧЕН ИЗВЕШТАЈ

ЗА ИЗВРШЕНА РЕВИЗИЈА
НА СИСТЕМОТ НА ИНТЕРНИ КОНТРОЛИ ВО ПОСТАПКАТА
НА ПЛАНИРАЊЕ НА БУЏЕТОТ КАЈ

” _____ ”

_____ , _____ 200_ година
(место) (месец)

СОДРЖИНА

	Страна
Извршно резиме	-
Претходен/Конечен извештај на внатрешниот ревизор	
Акционен план	-

ИЗВРШНО РЕЗИМЕ

1. Предмет на Претходниот извештај е извршената ревизија на системот на интерни контроли во постапката на планирање на Буџетот на општина XX за 200..... година. Ревизијата е извршена заради (се наведува причината поради која е извршена ревизијата).
2. Цел на ревизијата е да се утврди:
 - Дали постојат контроли кои ќе осигурат законитост, навременост, точност и усогласеност во процесот на планирање на Буџетот на XX,
 - Дали контролните постапки функционираат ефикасно и правилно, во врска со спречувањето или откривањето на грешките во процесот на планирањето.
3. Не е вршена ревизија и не е издаден извештај за системот на интерни контроли во постапката на планирање на Буџетот за годините кои и претходат на годината која е предмет на оваа ревизија. (Доколку е вршена ревизија се обелоденува дека е вршена ревизија и се наведува периодот/годината за која е извршена ревизија).

Главни наоди/Заклучоци:

Во овој дел од извршното резиме се наведуваат најзначајните констатации/наоди/заклучоци содржани во Претходниот извештај за извршената ревизија, односно извршното резиме претставува сублимат од најважните констатации/наоди/заклучоци и истиот не треба да биде по содржина подолг од 3 (три) печатени страни.

Во овој дел треба да бидат парафразирани најважните заклучоци од Деталниот извештај. Заклучоците често се даваат посебно за секој дел, но некогаш може да е е поефикасно да се идентификуваат заеднички “теми” кои се привлекуваат низ извештајот. Генералното мислење мора да ги рефлектира наодите и коментарите во Деталниот извештај. Во овој дел мора да се заджите на главните прашања и обидете се да не наведувате некои поневажни заклучоци.

Главни препораки:

Во овој дел треба да се наведени само главните (најприоритетните) препораки кои се содржани во Акциониот план и секоја од нив треба да се однесува на еден или повеќе главни констатации/наоди/заклучоци, односно дадената препорака мора да коренсподира со изнесената констатација/наод/заклучок.



РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

Единица на локална самоуправа _____

Единица за внатрешна ревизија _____

Бр. _____

_____ „ _____ 200_ година

До

„ _____ ” - _____

ПРЕТХОДЕН ИЗВЕШТАЈ НА ВНАТРЕШНИОТ РЕВИЗОР

1. Предмет на овој Конечен извештај е извршената ревизија на системот на интерни контроли во постапката на планирањето на **Буџетот на општина „ХХ”**. Ревизијата е извршена заради (се наведува причината поради која е извршена ревизијата).
2. Ревизијата на системот на интерни контроли од точка 1 на овој Извештај е извршена согласно член 7 став 1 точка г од Законот за внатрешна ревизија во јавниот сектор и Годишниот план за ревизија на Единицата за внатрешна ревизија согласно член 23 став 1 од Законот за внатрешна ревизија во јавниот сектор.
3. Не е вршена ревизија на системот на интерни контроли во постапката на планирањето на **Буџетот на општина „ХХ”** и не е издаден извештај за годините кои и претходат на годината која е предмет на оваа ревизија. (Доколку е вршена ревизија се обелоденува дека е вршена ревизија и се наведува периодот/годината за која е извршена ревизија).
4. Системот на интерни контроли од точка 1 на овој Извештај е одговорност на раководството на субјектот застапувано од:
-
5. Одговорност на ревизорите е да го дадат овој Претходен извештај прикажан на страните од до и да дадат мислење за системот на интерни контроли во постапката на планирањето на **Буџетот** од точка 1, засновано на извршената ревизија.
6. Ревизијата од точка 1 на овој Извештај е планирана и извршена во периодот од __/__/ до __/__/200__, од страна на ревизорот на Единицата на локална самоуправа.

7. Целта на ревизијата на овој Извештај е да се утврди:
 - > дали постојат контроли кои ќе осигураат законитост, навременост, точност и усогласеност во процесот на планирање на **Буџетот на „XX“**;
 - > дали контролните постапки функционираат ефикасно и правилно, во врска со спречувањето или откривањето на грешките во процесот на планирањето,
8. Ревизијата е извршена во согласност со Меѓународните стандарди за професионално известување на внатрешната ревизија кои се пропишани во Република Македонија при вршењето на внатрешната ревизија со цел да се добие разумно уверување дека процесот на планирањето на **Буџетот на „XX“** е усогласен со стратешките планови на буџетскиот корисник и буџетската политика. Ревизијата вклучува и оценка на сигурноста на интерните контроли со кои се обезбедува спречување или откривање на грешките во процесот на планирањето.
9. Ревизијата на системот на интерни контроли во процесот на планирање на **Буџетот на општина „XX“** е започната со изготвување на Планот за ревизија во кој се идентификувани сите фази од процесот на ревизија. Во планот ревизијата ги идентификуваше процедурите и постапките значајни за планирањето на Буџетот. Преку интервјуа со одговорните лица се запознавме со клучните процеси и ги опишавме во наративни белешки. Извршено е снимање на функционирањето на интерните контроли преку прашалник за клучни контроли, при што се дефинирани ризиците и контролите кои ги покриваат истите. Преку тестови на усогласеност утврдено е функционирањето на интерните контроли во рамките на сите процедури и постапки и извршена е оценка на резидуалните ризици. Извршено е снимање и тестирање на информатичкиот систем.

Пристап на ревизијата

10. При вршењето на ревизијата применети се постапки за утврдување на:
 - > навременоста во започнување на буџетскиот процес, донесување на фискалната стратегија, пополнување на Буџетскиот циркулар;
 - > сеопфатноста и веродостојноста на податоците содржани во буџетските барања;
 - > точноста на податоците при изготвување на фискалната стратегија, утврдување на максималните износи по функционални области, точност на податоците во фазата на изготвување на Буџетот и логички контроли на збирите за проверка на истите;
 - > споредливоста и усогласеноста на стратешкиот план, усогласеноста на фискалната стратегија, максимално утврдените износи, буџетското барање со упатствата и насоките наведени во Буџетскиот циркулар, усогласеноста и споредливоста на Планот за јавни набавки, барањето за нови и продолжување на започнатите капитални проекти за наредна фискална година со пополнетиот Буџетскиот циркулар.

Проверката на снимениот систем на интерните контроли е извршена со примена на контроли кои се однесуваат на начинот на организација на работењето при планирањето на Буџетот, начинот на раздвојување на должностите, пишани процедури за процесот за изготвување на Буџетот,

со цел да се утврди функционирањето на постапките и методите на интерните контроли и правилното извршување на истите од овластени работници.

Клучни наоди, ризици и контролни аспекти

11. Во следните точки на овој Извештај ревизијата ги презентира клучните прелиминарни наоди, ризици и контролни аспекти кои се резултат на испитувањето на ефикасноста на системот на интерни контроли. Резултатите беа добиени преку разговори со раководството и вработените во секторите вклучени во процесот на планирањето на Буџетот, како и преку преглед на основните документ

11.1. Организација и систематизација

11.1.1 Опис на интерниот контролен систем

- Планирањето на Буџетот на се извршува во одделението/секторот, врз основа на претходно извршени подготовки во кои се вклучени ____ буџетски аналитичари.

11.1.2 Контролни аспекти

- Со увид во интерните акти, ревизијата констатира дека во актот за систематизација во кој се опишани работните задачи за планирање на буџетот предвидени се ____ буџетски аналитичари.
- Преку интервјуата со вработените констатирано е дека:
 - организационата поставеност и ангажираноста на вработените не е усогласена со обемот на работните задачи;
 - поради недоволната кадровска екипираност не постои јасна распределба на надлежностите и одговорностите, односно функционирањето на внатрешните контроли е отежнато.
- Не постојат пишани процедури за процесот за изготвување на Буџетот.

11.1.3 Оценка на ризиците

Во услови на вакво контролно опкружување и недоволна кадровска екипираност на секторот ризикот за целосно и правилно извршување на планирањето е оценет како висок, а контролниот систем незадоволителен имајќи предвид дека не е овозможено целосно следење на функционирањето на интерните контроли.

11.1.4 Препораки

- Во Правилникот за систематизација на работните места во Секторот да се зголеми бројот на работни места - буџетски аналитичари, во функција на поефикасно планирање на буџетот.
- Да се изготват пишани процедури за процесот за изготвување на Буџетот со кои ќе се дефинираат активностите и одговорностите на сите учесници во буџетскиот процес, роковите и текот на документацијата.

11.2 Планирање на Буџетот кај буџетските корисници

11.2.1 Опис на интерниот контролен систем

Согласно Законот за финансирање на ЕЛС, градоначалникот до општинските буџетски корисници ги доставува главните насоки за изготвување на финансиските планови заради доставување буџетски барања за изготвување на предлог Буџетот.

11.2.2 Контролни аспекти

Ревизијата констатира дека постои голема неусогласеност помеѓу буџетското барање на општината со донесениот Буџет. Ова се должи на тоа што буџетското барање често ги изработуваат лица кои не се доволно стручни за изготвување на стратешки планови и структурирање на Буџетот и сеуште се применува востановена пракса секогаш да се бараат многу повеќе средства од реалните потреби, а буџетските аналитичари несоодветно да ги намалуваат бараните средства.

11.2.3 Оценка на ризиците

Со оглед на тоа што буџетското барање не се изготвува од овластени стручни лица, контролниот систем е незадоволителен и можни се пропусти при планирањето на средствата, односно, постои висок ризик бараните средства да не ги отсликуваат вистинските потреби на општината.

11.2.4 Препораки

- Планирањето на средствата да се врши од страна на обучени лица за стратешко планирање и изготвување на буџетското барање.
- Да се организираат обуки за поефикасно изготвување на стратешките планови и планирање на средствата.
- Буџетските аналитичари активно да учествуваат во процесот на изготвување на стратешките планови.

11.3 Усогласување на буџетските барања и одобрениот Буџет

11.3.1 Опис на интерниот контролен систем

Согласно Законот за буџети, општината треба да изготвува стратешки план во согласност со стратешките приоритети на Владата на Република Македонија. Изготвеното буџетско барање се доставува до општината најдоцна до (рокот пропишан со буџетскиот календар на општината). Буџетските аналитичари ги планираат средствата за секој буџетски корисник согласно максимално утврдените износи и стратешките приоритети.

11.3.2 Контролни аспекти

Ревизијата констатира дека постојат повеќе причини за неусогласеност помеѓу одобрениот Буџет на општината и буџетското барање и тоа:

- нестручност на изготвување на стратешкиот план и структурирање на буџетот кај општината;
- неинволвираност на буџетските аналитичари во изготвувањето на стратешкиот план на буџетските корисници;

11.3.3 Оценка на ризиците

Поради утврдените слабости во контролниот систем во фазата на усогласување на буџетското барање и одобрениот буџет на општината, постои висок ризик планираните средства да не ги отсликуваат вистинските потреби на општината.

11.3.4 Препораки

Буџетските аналитичари активно да учествуваат во процесот на изготвување на стратешкиот план, да го изготвуваат буџетскиот циркулар според потребите и барањата на општината.

АКЦИОНЕН ПЛАН-ИЗВЕШТАЈ БР. _____

Препор ака бр.	Препорака	Приоритет (висок/среде н /низок)	Коментари на раководство то	Договорени активности (Да/Не)	Одговорно лице	Датум на имплеме нтација
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
8						
9						
10						



**РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА
ЕДИНИЦА НА ЛОКАЛНА САМОУПРАВА/ЕДИНИЦА ЗА
ВНАТРЕШНА РЕВИЗИЈА**

(Примерок за ревизорски извештај за финансиска ревизија каде финансиските извештаи се изготвени и презентирани на пресметковна основа)

ПРЕТХОДЕН/КОНЕЧЕН ИЗВЕШТАЈ

**ЗА ИЗВРШЕНА РЕВИЗИЈА
НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ ЗА 200 ____ ГОДИНА НА
ЈАВНО ПРЕТПРИЈАТИЕ „____” _____**

____ , ____ 200_ година
(место) (месец)

СОДРЖИНА

	Страна
Извршно резиме	-
Претходен/Конечен извештај на внатрешниот ревизор	
Финансиски извештаи за 200... и 200...година	
■ Биланс на успех	
■ Биланс на состојба на ден 31.12.200... година	
■ Преглед на промени на капиталот и резервите	
■ Извештај за паричниот тек за 200... година	
Образложенија кон финансиските извештаи	
■ Вовед	
■ Основни сметководствени политики	
■ Биланс на успех	-
■ Биланс на состојба	-
Акционен план	-

ИЗВРШНО РЕЗИМЕ

1. Предмет на Претходниот/Конечниот извештај е извршената ревизија на финансиските извештаи на Јавно претпријатие " _____ " - _____ (во понатамошниот текст Јавното претпријатие) за 200... година. Ревизијата е извршена заради _____ (се наведува причината поради која е извршена ревизијата).
2. Цел на ревизијата на финансиските извештаи од точка 1 е да овозможи ревизорот да го изрази мислењето:
 - дали финансиските извештаи вистинито и објективно ја искажуваат финансиската положба и резултатот на финансиските активности во согласност со применетата законска регулатива.
3. Не е вршена ревизија и не е издаден извештај за финансиските извештаи на Јавно претпријатие " _____ " _____ за годините кои и претходат на годината која е предмет на оваа ревизија. (Доколку е вршена ревизија се обелоденува дека е вршена ревизија и се наведува периодот/годината за која е извршена ревизија).

Главни наоди/Заклучоци:

Во овој дел од извршното резиме се наведуваат најзначајните констатации/наоди/заклучоци содржани во Претходниот/Конечниот извештај за извршената ревизија, односно извршното резиме преставува сублимат од најважните констатации/наоди/заклучоци и истиот не треба да биде по содржина подолг од 3 (три) печатени страни.

Во овој дел треба да бидат парафразирани најважните заклучоци од Деталниот извештај. Заклучоците често се даваат посебно за секој дел, но некогаш може да е е поефикасно да се идентификуваат заеднички "теми" кои се провлекуваат низ извештајот. Генералното мислење мора да ги рефлектира наодите и коментарите во Деталниот извештај. Во овој дел мора да се задржите на главните прашања и обидете се да не наведувате некои поневажни заклучоци.

Главни препораки:

Во овој дел треба да се наведени само главните (најприоритетните) препораки кои се содржани во Акциониот план и секоја од нив треба да се однесува на еден или повеќе главни констатации/наоди/заклучоци, односно дадената препорака мора да коренсподира со изнесената констатација/наод/заклучок.

Мислење:

Според наше мислење, поради значајноста на прашањата изнесени во точките _____ до _____ финансиските извештаи не ја преставуваат вистинито и објективно финансиската состојба на Јавното претпријатие " _____ " - _____ под 31 Декември 200.... година, резултатите од работењето и паричните текови за годината која завршува со тој датум согласно важечката законска регулатива.

Според наше мислење, поради значајноста на прашањата изнесени во точките _____ ; и _____, кај Јавното претпријатие не е остварено законско и наменско користење на средствата во финансиските трансакции за 200... година.



РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

Единица на локална самоуправа _____

Единица за внатрешна ревизија _____

Бр. _____

_____ „ _____ 200_ година

До

ЈАВНО ПРЕТПРИЈАТИЕ ЗА " _____ " - _____

ПРЕТХОДЕН/КОНЕЧЕН ИЗВЕШТАЈ НА ВНАТРЕШНИОТ РЕВИЗОР

1. Предмет на овој Претходен/Конечен извештај е извршената ревизија на финансиските извештаи на Јавно претпријатие " _____ " - _____ (во понатамошниот текст Јавното претпријатие) за 200... година. Ревизијата е извршена заради (се наведува причината поради која е извршена ревизијата).
2. Ревизијата на финансиските извештаи од точка 1 на овој Извештај е извршена согласно член 7 став 1 точка г од Законот за внатрешна ревизија во јавниот сектор и Годишниот план за ревизија на Единицата за внатрешна ревизија согласно член 23 став 1 од Законот за внатрешна ревизија во јавниот сектор.
3. Не е вршена ревизија и не е издаден извештај за финансиските извештаи на Јавно претпријатие " _____ " _____ за годините кои и претходат на годината која е предмет на оваа ревизија. (Доколку е вршена ревизија се обелоденува дека е вршена ревизија и се наведува периодот/годината за која е извршена ревизија).
4. Финансиските извештаи од точка 1 на овој Претходен/Конечен извештај, претставуваат одговорност на раководството на субјектот од точка 1 на овој извештај, застапувано од:
 - _____ - директор во периодот од _____ до _____ година,
 - _____ -директор од _____ година.
5. Одговорност на ревизорите е да го издадат овој Претходен/Конечен извештај, прикажан на страните _____ до _____ и да дадат мислење за финансиските извештаи од точка 1, засновано на извршената ревизија.
6. Ревизијата од точка 1 на овој Извештај е планирана и извршена во периодот од _____ до _____ година, од страна на тим на Единицата за внатрешна ревизија во состав:
 - _____ , раководител на единицата за внатрешна ревизија;
 - _____ , внатрешен ревизор,
 - _____ , внатрешен ревизор

- [illegible]

11.1.1. Јавното претпријатие не воспоставило систем на интерни контроли и не пропишало процедури, овластувања и распределба на должности поради што идентификувавме можности за подобрување на принципот на навременост на искажување на настаните во трговските книги. Поради концентрирање на повеќе должности/одговорности кај едно лице без соодветна контрола врз неговото работење се врши донесување на одлуки и превземање на активности кои имаат негативно влијание врз работењето на претпријатието и овозможување на ненаменско и незаконско одлевање на средства од претпријатието и доследно почитување и придржување кон законите, подзаконските и интерните акти .

на неговото семејство), при што е идентификувавме можности за постоење ризик дека исплатените плати и надоместувања на трошоците поврзани со работата не се однесуваат на вистински извршената работа и дека истите се исплатени во рамките на Законот за работни односи, Законот за исплата на платите во Република Македонија и колективните договори. Непочитувањето на законските и подзаконските прописи и непропишувањето интерни акти со кои ќе се изврши утврдување и разграничување на одговорностите и овластувањата за одобрување на месечните исплати на плати и надоместувања на трошоците поврзани со работата за времето поминато за работа предизвикува непостоење на уредна и веродостојна евиденција за присуството за работа како основ за исплата на платите и исплата на трошоците поврзани со работа (исхрана за време на работа, превоз до и од работа, теренски додаток и), за месеци кога вработените се на годишен одмор, кога не се на работа односно исплата на храна и превоз за 12 месеци, исплата на вработени кои не се упатени на терен, исплати за кои не е донесен акт од надлежниот орган и исплата на надомест на лица кои не се вработени во јавното претпријатие, кое влијае на законското користење на средствата опишано во точката _____ од извештајот.

- 11.1.3. При оценка на системот на интерни контроли на процесот на наплата и плаќање, односно располагање со паричните средства во благатајната идентификувавме можен ризик од злоупотреби на истите, нецелосна евиденција на приливот и одливот на паричните средства во благатајната, што е спротивно на одредбите од Законот за платниот промет. Непостоењето и нефункционирање на интерни контроли во овој процес предизвикува можност од незаконско и ненаменско користење на средствата.
- 11.1.4. При оценка на системот на интерни контроли на процесот на јави набавки идентификувано е постоење на можен ризик на нефункционирање на контролните постапки кои ќе обезбедат доследно почитување на Законските и подзаконските акти во делот на јавните набавки и набавка на производи и услуги по најповолни цени и услови на набавка. Непостоењето и нефункционирање на интерни контроли во овој процес предизвикува можност од незаконско и ненаменско користење на средствата и обезбедување на еднаква положба на понудувачите и фер конкуренција.

Препораки и мерки:

1. Надлежните органи на претпријатието да пристапат кон пропишување и донесување на интерни акти во согласност со наведените закони кои ќе овозможат имплементирање на контролни постапки согласно Законот за јавна внатрешна контрола и ќе обезбедат законско, наменско, економично, ефикасно и ефективно користење на средствата.

11.2. Неправилна примена на акти

- 11.2.1. Основачот на Јавното претпријатие - Единица на локална самоуправа _____ не извршил формирање и именување на членови на Надзорен одбор за вршење контрола на материјално-финансиското работење на претпријатието, што е спротивно на член 26 од Законот за јавни претпријатија. Непревземањето активности од страна на основачот за формирање надзорен одбор и именување негови членови предизвикало неможност од вршење на контрола на материјано-финансиското работење на претпријатието од страна на основачот во текот на 2006 година. На __.__.200__ година Советот на ЕЛС _____донел Решение за именување членови на Надзорниот Одбор за контрола на материјално-финансиското работење заведено под број _____ од __.__.200__ година со кое е извршено формирање и именување на членови на надзорен одбор за вршење контрола на материјално-финансиското работење на претпријатието.
- 11.2.2. Јавното претпријатие за деловната 2006 година нема донесено програма за работа и развој (инвестициона програма) што е спротивно на Законот за јавни претпријатија и Статутот на јавното претпријатие. Непревземањето на активности за изработка на наведените програми, нивно донесување и обезбедување согласност од страна на основачот придонесува да се оневозможи учество во управувањето и одлучувањето во јавното претпријатие од страна на основачот, а работењето да се одвива стихийно.
- 11.2.3. Јавното претпријатие пристапило кон исплата на надоместок на трошоците поврзани со работа/ надомест за превоз до и од работа без притоа да ги превземат потребните активности за утврдување на оддалеченоста на местото на живеење на вработените до местото на работа и утврдување на стварниот износ на трошоците за овој вид на надоместок што е спротивно на одредбите на Законот за работните односи и колективниот договор. Непочитувањето на наведените прописи предизвикува исплата на наведениот надоместок за вработени за кои не е водена постапка дали го остваруваат наведеното право и сите вработени да добиваат месечен надоместок по _____ илјади денари без разлика на стварните трошоци за оваа намена.

Препораки и мерки:

1. Јавното претпријатие во своето работење да ги почитува законските одредби и секоја наредна деловна година своето работење да го извршува по претходно донесен финансиски план и програма за работа и развој (инвестициона програма) согласно позитивните законски прописи.
2. Надлежните органи да превземат активности за пропишување и донесување на интерни акти кои ќе обезбедат доследно почитување и придржување кон законските, подзаконските и

интерните акти и исплата на наведениот надоместок во законски утврдените граници.

11.3. Неправилна примена на сметководствени политики и начела

- 11.3.1. Надлежните органи на претпријатието не превземале активности за пропишување, донесување и примена на сметководствени политики при составувањето, презентирањето и обелоденувањето на финансиските извештаи на претпријатието започнувајќи со деловната 2006 година, што е спротивно на член 469 од Законот за трговските друштва, точка 20 од МСС-1 Презентирање на финансиски извештаи и точка 7 од Меѓународниот стандард за финансиско известување - 1 Првично усвојување на Меѓународните стандарди за финансиско известување. Непочитувањето на наведените законски акти и меѓународни стандарди предизвикуваат финансиските извештаи на претпријатието да не бидат изработени во согласност со барањата утврдени во наведените стандарди кое има свое влијание во насока на квалитетот на финансиските извештаи и релевантноста и веродостојноста на информациите кои ги обезбедуваат. Во текот на ревизијата Јавното претпријатие превзеде активности за пропишување на потребните сметководствени политики.
- 11.3.2. Не се превземени активности за пропишување и донесување на соодветни сметководствени политики за начинот на признавање и мерење на приходите, расходите и побарувањата од купувачите врз пресметковна основа во сметководството, според кој ефектите на трансакциите се признаваат тогаш кога ќе настанат, се евидентираат во сметководствената евиденција и се известуваат во финансиските извештаи за периодите на кои се однесуваат, што е спротивно на Законот за трговските друштва и МСС. Ваквата состојба предизвикува: нереални и необјективни билансни позиции, намалување на квалитетот на финансиските извештаи и веродостојноста и релевантноста на податоците кои ги даваат истите.
- 11.3.3. Пописната комисија не превземала активности за целосно усогласување на сметководствената со фактичката состојба на материјалните и нематеријалните средства, искажани во Извештајот за извршениот попис и состојбата на истите сметки во сметководствената евиденција, и не е донесен акт од органот на управување за извршено усвојување на Извештајот за извршениот попис согласно член 473 од Законот за трговски друштва и Правилникот за начинот и роковите за вршење на попис и усогласување на сметководствената со фактичката состојба. Непревземањето на активности и непочитување на наведените законски и подзаконски акти за спроведување на пописот предизвикува неможност да се утврди и евидентира фактичката состојба на нематеријалните и материјалните средства и да се изврши нивно усогласување со сметководствената евиденција и за утврдените разлики да се изјасни органот на управување.

Препораки и мерки:

1. Да се превземат активности за усвојување и имплементирање на сметководствените политики за изработување на финансиските извештаи согласно барањата утврдени во МСС и МСФИ.
2. Да се превземат соодветни мерки и активности за пропишување на соодветни сметководствени политики кои ќе овозможат соодветно признавање и мерење на елементите од финансиските извештаи (приходи, расходи, побарувања, обврски,...) односно доследно почитување на сметководственото начело на „пресметковна основа“.
3. Надлежните органи да превземат активности за пропишување соодветни политики за извршување на целосен попис, утврдување на фактичката состојба и нејзино усогласување со сметководствената евиденција на нематеријалните и материјалните средства.

11.4. Неправилности во искажување на позициите во Билансот на успех

- 11.4.1. Не се превземени активности за пропишување и донесување на соодветни сметководствени политики за начинот на признавање и мерење на приходите, расходите врз пресметковна основа во сметководството, според кој ефектите на трансакциите се признаваат тогаш кога ќе настанат, се евидентираат во сметководствената евиденција и се известуваат во финансиските извештаи за периодите на кои се однесуваат, што е спротивно на Законот за трговските друштва и МСС. Ваквата состојба предизвикува: нереални и необјективни билансни позиции, намалување на квалитетот на финансиските извештаи и веродостојноста и релевантноста на податоците кои ги даваат истите односно преценување на приходите за 200 илјади денари и потценување на расходите за 100 илјади денари односно преценување на финансискиот резултат за 100 илјади денари.

Препораки и мерки:

1. Да се превземат соодветни мерки и активности за пропишување на соодветни сметководствени политики кои ќе овозможат соодветно признавање и мерење на приходите и расходите во финансиските извештаи.

11.5. Неправилности во искажувањето на позициите во Билансот на состојба

- 11.5.1. Не се превземени активности за соодветно и точно презентирање и усогласување на податоците во сметководствената евиденција и состојбата на исправката на вредноста на материјалните средства во делот на поправка на вредноста на градежните објекти и постројки и опрема искажана во финансиските извештаи поради што се јавува неусогласеност на истите за износ од _____ илјади денари и воедно исправката на вредноста на постројките и опремата е повисока од вредноста на самите постројки и опрема за износ

од _____ илјади денари, што е спротивно на МСС. Непревземањето на потребните активности и неводењето грижа за ажурна и веродостојна сметководствена евиденција предизвикува нереални и необјективни финансиски извештаи и намалување на квалитетот на информациите кои тие ги даваат.

Препораки и мерки:

1. Надлежните органи на раководење и управување на претпријатието да ги превземат потребните мерки и активности за утврдување на фактичката состојба на наведените градежни објекти и опрема, да извршат нивна проценка и извршат соодветно искажување во сметководствената евиденција.

11.6. Ненаменско и незаконско користење на средствата

- 11.6.1. Извршени се набавки на _____, во вкупен износ од _____ илјади денари и тоа:
 - о Извршени набавки без спроведена постапка за јавни набавки во вкупен износ од _____ илјади денари;
 - о Извршени набавки со спроведена постапка за јавни набавки, спротивно на Законот за јавни набавки во вкупен износ од _____ илјади денари;Непочитувањето на Законот за јавни набавки и не спроведувањето на соодветните постапки за набавка предизвикува ненаменско и незаконско користење на средствата, необезбедување на фер конкуренција, еднаква положба на понудувачите, транспарентност и јавност при набавките. (прилог бр. 1 и прилог бр.2)
- 11.6.2. Извршени се исплати на име надоместување на трошоците поврзани со работата (исхрана за време на работа, превоз до и од работа и теренски додаток) односно на име теренски додаток средства во износ од _____ илјада денари, надомест за храна во износ од _____ илјади денари и надомест за превоз до и од работа во износ од _____ илјади денари без притоа доследно да се почитуваат одредбите на Законот за работни односи, Законот за исплата на платите во Република Македонија, Законот за персоналниот данок на доход и колективните договори. Непочитувањето на наведените законски подзаконски акти предизвикува:
 - о исплата на теренски додаток и за лица кои не биле на терен односно не постои уредна евиденција за извршување на работите на терен, вклучувајќи ги и примањата по овој основ на менаџментот на претпријатието,
 - о исплата на теренски додаток за месеците _____ без притоа да биде донесен акт од надлежниот органи со што е извршено незаконска исплата на надоместокот во износ од _____ илјади денари,
 - о исплата на теренски додаток на вработените кога истите се на годишен одмор со што е извршена

незаконска исплата на средства во износ од _____ илјада денари и не е извршено пресметување и плаќање на име персонален данок на доход во износ од 24 илјади денари, о исплата на надомест за исхрана на вработените кога истите се на годишен одмор односно на службено патување и слично, со што е извршена незаконска

исплата на средства во износ од _____ илјада денари и не е извршено пресметување и плаќање на име персонален данок на доход во износ од _____ илјади денари, о исплата на надомест за превоз до и од работа кога вработените се наоѓаат на теренска работа (односно не користат јавен превоз) и кога вработените се на годишен одмор, службено патување и слично, со што само за периодот кога вработените се на годишен одмор

исплатени се средства во износ од _____ илјади денари и не е извршено пресметување и плаќање на име персонален данок на доход во износ од _____ илјади денари, Вкупниот ефект од погоренаведените незаконски

исплати

изнесува _____ илјади денари и непресметан и платен персонален данок на доход во износ од _____ илјади денари.

Препораки и мерки:

1. Јавното претпријатие да обезбеди целосно почитување на одредбите од Законот за јавни набавки со кои ќе овозможи фер конкуренција, еднаква положба на понудувачите и економичност на набавките.
4. Надлежните органи да превземат активности за пропишување и донесување на интерни акти со кои ќе се уредат правата и обврските на вработените од областа на работниот однос, ќе се обезбеди исплата на надоместоците со стварните трошоци поврзани со работата во законски утврдените граници и ќе ги задолжи вработените да го вратат повеќе примениот износ на име теренски додаток, хранарина и патарина за месецот кога биле на годишен одмор.
12. Според наше мислење, поради значајноста на прашањата изнесени во точките _____ до _____ финансиските извештаи не ја преставуваат вистинито и објективно финансиската состојба на Јавното претпријатие " _____ " - _____ под 31 Декември 200.... година, резултатите од работењето и паричните текови за годината која завршува со тој датум согласно важечката законска регулатива.
13. Според наше мислење, поради значајноста на прашањата изнесени во точките _____ ; и _____ , кај Јавното претпријатие не е остварено законско и наменско користење на средствата во финансиските трансакции за 200... година.

Внатрешен ревизор

_____, _____ година

(име и презиме и потпис)

(Назив на единицата за внатрешна ревизија)

АКЦИОНЕН ПЛАН-ИЗВЕШТАЈ БР. _____

Препорака бр.	Препорака	Приоритет (висок/среден /низок)	Коментари на раководството	Договорени активности (Да/Не)	Одговорно лице	Датум на имплементација
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
8						
9						
10						

Примерок На ревизијата на успешност

Република Македонија
Единица на локална самоуправа/
Единица за внатрешна ревизија

Основно Училиште _____
Ревизија на успешност на проектот
Набавка на информатичка опрема

_____, _____ 200_ година
(место) (месец)

СОДРЖИНА

<u>Поглавје во извештајот</u>	<u>страна</u>
Резиме на резултатот	
Основни податоци Цели на ревизијата Опфат и методологија Ревизорски наоди Заклучок	
• утврдени состојби	
• препораки	
Прилози	
• прегледи	
• коментари на раководството на субјектот предмет на ревизија	__

Кратенки:

РУ - Ревизија на успешност

МРС - Меѓународен ревизорски стандард, итн.

Резиме на резултатите

Цели на ревизијата

При ревизијата имаме две цели и тоа се:

1. Ревизијата на успешност за Користење на средства од донацијата на Кралството XX за финансирање на Проектот Набавка на информатичка опрема во ОУ _____. Ревизијата на успешност е спроведена да одговори на следните цели:

- Дали проектот Набавка на информатичка опрема е извршен по вредноста и динамиката со проектот
- Дали набавената информатичка опрема е извршена согласно проекцијата во проектот како и согласно позитивната законска регулатива.

Заклучок

Средствата добиени со донацијата на Кралството XX за реализација на проектот, Набавка на информатичка опрема за ОУ _____ е реализиран во износ од 32.000.000 денари од одобрените 33.200.000 денари или изразени во проценти 96,38% од вкупно проектираните и одобрените средства .

Заклучокот произлегува од утврдените наоди, констатираните слабости и недоволноста во врска со набавка на информатичка опрема во согласно со одобриениот проект и согласно Законот за Јавни набавки.

Во врска со набавената информатичка опрема во врска со бараните технички карактеристики утврдивме дека 84 персоналии компјутери не ги задоволуваат бараните карактеристики со тендерската документација. Ревизијата утврди дека е набавена информатичка опрема која не е предвидена со проектот и за која не се предвидени средства во вкупна вредност од 316.000денари.

Проектот е помалку реализиран од одобрените за 1.200.000 денари а истовремено е набавена опрема која не е предвидена со проектот за 316.000 денари што ни укажува дека проектираните и одобрените средства со проектот биле несоодветно проектирани согласно реалните потреби.

Ревизијата од аспект на позитивната законска регулатива констатира дека набавките на непредвидената опрема сервери и печатари во ОУ _____ се извршени без да се почитуваат одредбите на Законот за јавни набавки.

Основни податоци

Основни информации

Согласно информациите од Секторот за евроинтеграција при Владата на Република Македонија за донацијата на Кралството ХХ како носител на активностите за реализацијата на проектот Набавка на информатичка опрема е ОУ _____ со следнава намена и вредност:

Назив на проектот	Износ во Евра	Износ во денари
1. Набавка на информатичка опрема	553.000	33.200.000
Вкупно:	553.000	33.200.000

Динамиката на плаќањето на проектираните средства по година како што се реализирани е:

Назив на проектот	200_	200_	во денари Вкупно
1. Набавка на информатичка опрема			
	18.000.000	14.000.000	32.000.000

Основни податоци за проектот

Раководни и одговорни лица во периодот на реализацијата на проектот од ОУ _____ се:

----- Директорот до 31.12.200_ година

----- Директорот од 01.01.200_ година

Цели на ревизијата

Ревизијата на успешност е активност спроведена во рамките на Годишниот план за ревизија на Единицата за внатрешна ревизија при ЕЛС _____ за 200_ година за Проектот за Набавка на информатичка опрема за ОУ _____ .

Ревизијата на успешност е извршена согласно член 7 од Законот за внатрешна ревизија во јавниот сектор.

----- Ревизор

Ревизијата е извршена во периодот од __.__.200_ година до __.__.200_ година во просториите на ОУ _____ .

Ревизијата на успешност за Користење на средства од донацијата на Кралството ХХ за финансирање на Проектот Набавка на информатичка опрема во ОУ _____ . Ревизијата на успешност е спроведена да одговори на следните цели:

- Дали проектот Набавка на информатичка опрема е извршен по вредноста и динамиката со проектот
- Дали набавената информатичка опрема е извршена согласно проекцијата во проектот како и согласно позитивната законска регулатива.

Опфат и Методологија

Ревизијата е извршена согласно со прифатените професионални стандарди кои се засновани на меѓународните стандарди за внатрешна ревизија. Набавката на информатичката опрема е извршена по намена, вредности и динамика утврдена и проектирана со проектот.

Ревизијата вклучува испитување на докази, проценување на користени сметководствени принципи, важни проценки направени од страна на раководството на субјектот предмет на ревизија, како и давање општа оценка за презентација на финансиските извештаи заради што веруваме дека извршената ревизија ни дава разумна основа за изнесеното мислење.

Опфат

Предмет на ревизијата на успешност претставува користењето на средствата од донацијата на Кралството ХХ за реализација на проектот Набавка на информатичка опрема на носителот на проектот ОУ _____.

Заради извршување на оваа ревизија опфатот го одредуваме на вкупно проектираните 33.200.000 денари и реализирани средства 32.000.000. во проектот.

Методологија

Ревизијата е извршена земајќи ги во предвид презентираниите документи од страна на ОУ _____ и Секретеријатот за евроинтеграција при Владата на Република Македонија и тоа одобрениот проект, договорите со добавувачите, извршните плаќања, извршените разговори и разговори со раководството на ОУ _____, анализи и пресметки. На овој начин бевме во можност да ги откриеме причините за утврдените наоди и дадеме одговор на поставените ревизорски цели како давање релевантни препораки.

Ревизорски наоди

Ревизијата на успешност е извршена со намера да даде одговор на следниве цели:

Ревизијата на успешност за Користење на средства од донацијата на Кралството XX за финансирање на Проектот Набавка на информатичка опрема во ОУ _____ . Ревизијата на успешност е спроведена да одговори на следните цели

- Дали проектот Набавка на информатичка опрема е извршен по вредноста и динамиката со проектот
- Дали набавената информатичка опрема е извршена согласно проекцијата во проектот како и согласно позитивната македонска законска регулатива од повеќе области

Заклучок

Со проектот Набавка на информатичка опрема од донацијата на Кралството на XX, предвидени и одобрени се 33.200.000 денари од кои вкупно се искористени 32.316.000 денари.

Ревизијата утврди дека носителот на проектот ОУ _____

,
набавената информатичка опрема по количина и вид, ја извршил во согласност со проектираните-одобрениите со проектот. Квалитетот кај 84 Персоналии компјутери не ги задоволува бараните карактеристики зададени во тендерот. Персоналните компјутери се во функција и се користат во ОУ _____ но заради полошите перформанси се забавуваат активностите при нивно користење.

Ревизијата утврди дека 10 сервери и 40 печатари надвор од употреба бидејќи нивната набавка е предимензионирана и не можат да се стават во функција и користење во ОУ _____.

Ревизијата утврди дека ОУ _____ на сметка на средствата на проектот набавило опрема која не е проектирана и одобрена. Оваа опрема се користи и го олеснува - овозможува користење на проектираното одобрено со проектот.

Износот на овие средства е 316.000 денари и учествува со 1% во однос на реализираната вредност на проектот.

Одговор на цел 1

Средствата од донацијата на Кралството ХХ за проектот Набавка на информатичка опрема во ОУ _____ е реализирано во износ од 32.000.000 денари односно 96,88% од вкупно проектираните и одобрени 33.200.000 денари.

Одговор на цел 2

Ревизијата утврди дека набавената опрема (Прилог 1) е во функција, а ОУ _____ истата ја користи во своето работење. Меѓутоа 10 сервери и 40 печатари не се користат и се наоѓаат нераспакувани во Магазинот на ОУ _____. Образложението на раководството е дека при изработка на проектот несоодветно ги процениле реалните потреби. На овој начин извршени се набавки на опрема која не е во функција и брзо се амортизира. Набавената информатичка опрема по количина и вид е реализирана согласно проектираните количини и вид. Вредноста е помала за 1.200.000 денари зошто на тендерот се постигнати помали цени од проектираните. Ревизијата утврди дека 84 персоналии компјутери се со полош квалитет од проектираниот. Образложението на Комисијата за јавни набавки беше дека ја извршиле оваа набавка за да се запази динамиката на реализацијата на информатичката опрема.

Ревизијата утврди дека ОУ _____ набавило непредвидена опрема со проектот во износ од 316.000 ден. Оваа набавка е извршена бидејќи проектираната, одобрена количина и вид на информатичка опрема било несоодветно планирана во однос на реалните потреби и без неа би се намалила ефикасноста во користењето на проекционата одобрена опрема

Препораки

1. ОУ _____ реално да ги согледува потребите од видот и количината на опрема вршејќи анализи и користејќи експерти за предметот на набавка.
2. ОУ _____ јавните набавки да ги врши согласно бараните карактеристики наведени во тендерот.
3. ОУ _____ во најскоро време да ги стави во употреба 10-те сервери и 40-те печатари или да размисли за нивно преотстапување.

**ПРИЛОЗИ КОН РЕВИЗОРСКИОТ
ИЗВЕШТАЈ ЗА ИЗВРШЕНА
РЕВИЗИЈА НА УСПЕШНОСТ**

Преглед бр.1 На проектирана и

набавена опрема по вид, количина и износ

Видна опрема	Проектирани		Реализирани	
	Количина	Вредност	Количина	Вредност
П.Компјутери	284	28.400.000	284	27.700.000
Сервери	30	1.800.000	30	1.600.000
Печатари	100	3.000.000	100	2.700.000
Вкупно		33.200.000		32.000.000

Непредвидена опрема

Фотокопир	-	-	2	150.000
Мрежна опрема				166.000
Вкупно				316.000

Преглед број 2

Коментари на ОУ _____

ОУ _____ во целост го прифати извештајот. Таа изготви акционен план по кој во рок од 60 дена ќе ги спроведе препораките и ги отстрани утврдените наоди и слабости.

КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА

- Законот за внатрешната ревизија во јавниот сектор („Сл. Весник на РМ” број 69/04 и 22/07),
- Правилник за начинот на вршење на работите на внатрешната ревизија („Сл. Весник на РМ” број 72/03)
- Правилник за основните елементи на упатството за работа, повелбата, годишниот план и програмата за внатрешна ревизија („Сл. Весник на РМ” број 38/05)
- Закон за јавна внатрешна финансиска контрола („Службен весник на Р.М. број 22/2007)
- Закон за државната ревизија („Службен весник на Р.М. број 65/97.... 70/2006),
- Правилник за ревизорските стандарди за државната ревизија („Службен весник на Р.М. 56/98),
- Публикацијата под наслов „РЕВИЗИЈА" од Доц. Д-р Зорица Божиновска Лазаревска
- Меѓународни стандарди за ревизија („Сл. Весник на РМ” бр. 92/05)
- Закон за сметководство за буџети и буџетски корисници („Сл. Весник на РМ” бр. 61/02, 98/02, 81/05)
- Стратегија за развој на внатрешната финансиска контрола во Република Македонија
- Прирачник за внатрешна ревизија - Министерство за финансии на Република Македонија
- Јавни стандарди на обединетото кралство
- ИНТОСАИ Стандарди
- <ЗиЈалеНпес Тор 1п1ема1 Кон1ро1 С1ана!арс1с Тор 1пе РивНс Сек1ог - 11ЧТОСА1
- 1п1ема1 Кон1ро1: ПроуЈсНпд а Роипо!аТЈоп Тор АссоипТавШТу Јп (Зоуегптеп1-1п1емаТЈона1 Огдам2аТЈоп оТ Сирете АисНТ1псТЈ1иТЈопс
- МападетепТ АпТЈТгаио! Програтс апо! Кон1ро1s (ЈоЈп11у јssиео! ривПсаИоп 1зу seуera111SA огдап12аНонс)
- Споп: S1CMA парегТог о!еуе1орјпд апо! ТрансШопа1 SA1s: Аиа!И Кероп: УП/гШпд
- РЈпапсЈа1 Мападетеп1 апо! Кон1ро1 оТ Ри1зНс Адепаес - S1<3MA Papers NO.32
- 1п1ема1 Кон1ро1 Оуег РЈпапсЈа1 РчерогИнд - <ЗиЈа!апсе Тор Ста11ег Ри1зПс СотрапЈес - COSO