

СОДРЖИНА

ДЕЛ И.....	6
ВОВЕД.....	7
БЛАГОДАРНОСТ.....	8
1. НАДВОРЕШНА РЕВИЗИЈА ВО ПРИВАТНИОТ И ЈАВНИОТ9	
 СЕКТОР	9
1.1. Надворешна ревизија во приватниот сектор	9
1.1.1. Дефиниција и цел на ревизијата	9
1.1.2. Опфат на ревизијата	10
1.1.3. Регулација на професијата надворешен ревизор	10
1.1.4. Регулација на ревизорски техники и методи.....	11
1.2. Надворешна ревизија во јавниот сектор	13
1.2.1. Специјални карактеристики на надворешната ревизија во јавниот сектор	13
1.2.2. Отчетност и линии на известување	13
1.2.3. Институции за врховна ревизија и акти за врховна ревизија	13
1.2.4. Регулација на ревизорските техники и методи	18
2. ВНАТРЕШНА РЕВИЗИЈА	21
2.1. Еволуција на внатрешната ревизија.....	21
2.2. Дефиниција и цели	21
2.3. Опфат на ревизијата	25
2.4. Отчетност и линии на известување	26
2.5. Регулација на професијата на внатрешна ревизија	27
2.5.1. Етички кодекс, стандарди, практични упатства	27
2.5.2. Професионална способност , грижа и квалитет на внатрешната ревизија	31
3. СИСТЕМИ НА ВНАТРЕШНА КОНТРОЛА	35
3.1. Концепти на внатрешна контрола	35
3.2. Дефиниција и цели	38
3.3. Видови и класификација на внатрешните контроли	40
3.3.1. Видови внатрешни контроли	40
3.3.2. Класификација според улогата во организациската структура.....	41
3.3.3. Предвидена цел на внатрешните контроли	41
3.4. Ефективност на системите на внатрешна контрола, ограничувања...	42
3.5. Регулација на внатрешните контроли	43
4. ПОВРЗАНОСТ ПОМЕЃУ ИНТЕРНАТА РЕВИЗИЈА, РАКОВОДЕЊЕТО И УПРАВУВАЊЕТО.....	47
4.1. Поврзаност меѓу внатрешната ревизија и општото раководење	47
4.2. Однос помеѓу внатрешната ревизија и другите контролори.....	47

4.3. Управување, комитет за ревизија, раководење и внатрешна ревизија	49
4.3.1. Зголемена важност на корпоративното управување	49
4.3.2. Дефиниција на корпоративното управување	49
4.3.3. Финансиски компоненти на корпоративното управување	51
4.3.4. Развој на корпоративното управување во ЕУ	59
5. БАРАЊА НА ЕВРОПСКАТА УНИЈА ОД АСПЕКТ НА ФИНАНСИСКАТА КОНТРОЛА	62
5.1. Ацџуис и финансиска контрола	62
5.2. Концепт на ЕУ за јавна внатрешна финансиска контрола	63
5.3. Развивање на системи и процедури за финансиска контрола	64
ЗАКОНОДАВСТВО НА ЕУ ВО ВРСКА СО БУЏЕТИРАЊЕТО, ФИНАНСИСКАТА КОНТРОЛА И НАДВОРЕШНАТА РЕВИЗИЈА	73
ДЕЛ ИИ	79
6. КОНЦЕПТИ НА РЕВИЗИЈА	80
6.1. Основни концепти на контрола	80
6.1.1. Цели и методи на контролата	80
6.1.2. Цели на контролата – Цели на ревизијата	81
6.2. Ревизорски ризик и материјалност	82
6.2.1. Прифатлив и неприфатлив ризик	83
6.3. Метод на примероци за ревизорско тестирање	84
7. ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ	86
7.1. ЦОСО философија	86
7.2. Планирање за оценка на ризикот	86
7.2.1. Планирање за оценка на ризикот и изложеност	86
7.2.2. Подготовка на планот за проценка на ризикот	87
7.3. Материјалност и модел на ревизорскиот ризик	88
7.3.1. Праг на материјалноста	88
7.3.2. Модел на пресметка на ревизорскиот ризик	91
Ревизорски ризик и негови компоненти	91
Поврзаност помеѓу различните ризици	94
Пример 1	95
Пример 2	95
Пример 3	95
7.4. Управување со ризикот	96
7.4.1. Улога на ревизорот во процесот на управување со ризикот	96
7.4.2. Аналитички методи	97
7.4.3. Системи за оценка на ризикот	101
8. ФАЗИ НА РЕВИЗИЈАТА	101
8.1. Преглед на фазите на ревизијата	102
8.2. Подготвителна анкета	104
8.3. Ревизорски програми	106
8.4. Работа на терен	109
8.4.1. Цели на ревизијата	109

8.4.2. Процес и цел на работата на терен.....	110
8.4.4. Ревизорски докази.....	116
8.5. Известување за ревизијата.....	119
8.5.1. Цели на известувањето.....	119
8.5.2. Извештај од надворешната ревизија.....	120
8.5.3. Извештај на внатрешната ревизија.....	121
8.5.4. Наоди и препораки на ревизијата.....	124
9. РЕВИЗОРСКИ ТЕХНИКИ.....	126
9.1. Документирање на системите.....	126
9.1.1. Техники на документирање на системите.....	126
9.1.2. Изготвување шематски прикази.....	126
9.2. Оценка на системите на внатрешна контрола.....	131
9.2.1. Системски цели и внатрешни контроли.....	131
9.2.2. Техники за оценување на системите.....	134
9.2.3. Стандардни ПИКови и клучни контроли.....	137
9.2.4. Проценка на довербата во внатрешната контрола.....	146
9.3. Користење на техники за одредување на примероци за тестирање..	150
9.3.1. Дизајнирање на примерокот за тестирање.....	150
9.3.2. Видови ревизорски примероци	151
9.3.3. Методи на селектирање примероци за тестирање.....	152
9.3.4. Употреба на атрибутивен избор на примероци (според особините).....	155
9.3.5. Избор на контролен примерок според монетарни единици.....	156
9.3.6. Фази во процесот на избор на контролен примерок.....	157
9.3.7. Предност и недостатоци на избирањето контролни примероци.....	160
10. РЕВИЗИЈА НА ПЕРФОРМАНСИ.....	162
10.1. Дефиниции.....	162
10.2. Ревизија на перформанси во јавните служби на развиените земји..	163
10.3. Видови на проекти на Ревизија на перформанси.....	165
10.3.1. Процес на селекција на проекти на ревизија на перформанси.....	165
10.3.2. Разгледување на севкупната поставеност на раководството.....	166
10.3.3. Национални проекти	171
10.3.4. Показатели на остварувањата.....	172
10.3.5. Локални проекти.....	173
10.4. Техники на ревизијата на перформанси	173
10.4.1. Анализа врз основа на влезот.....	175
10.4.2 Анализа врз основа на системите.....	176
10.4.3. Анализа врз основа на резултатот.....	177
11. ОПЕРАТИВНА РЕВИЗИЈА.....	178
11.1. Поими и дефиниции.....	178
11.2. Техники кои се користат во оперативната ревизија.....	178
11.3. Анализа на поставеноста и хеирархија на целите.....	179
11.4. Информации потребни за исполнување на целите.....	179
11.5. Студија на случај.....	180
12. РЕВИЗИЈА ЗАСНОВАНА ВРЗ СИСТЕМИТЕ.....	184
12.1. Дефиниција на системски заснованата ревизија.....	184
12.2. Фази на ревизијата заснована врз системите (СЗР).....	185

12.3. Сметководствени претпоставки поврзани со финансиските извештаи.....	188
12.4. Одговорност на менаџерите за контролата.....	190
12.5. Системски заснована ревизија во пракса.....	193
13. РАКОВОДЕЊЕ СО РЕВИЗИЈАТА.....	195
13.1. Обем на работа и одговорност на раководството на ревизијата.....	195
13.1.1. Организација на функцијата на внатрешна ревизија.....	195
13.1.2. Активности на раководството на ревизијата.....	196
13.1.3. Улога и одговорност на менаџерите на ревизијата.....	197
13.1.4. Улога на менаџерот во спроведувањето на ревизијата.....	199
13.1.5. Раководење со ревизорските ресурси.....	201
13.1.6. Индикатори на перформансите.....	202
13.2. Планирање на ревизијата.....	203
13.2.1 Цели на планирањето на ревизијата.....	203
13.2.2. Обем на работа на ревизијата.....	203
13.2.3. Стратешко планирање.....	205
13.2.4. Оперативно планирање.....	207
13.3. Контрола, координација на ревизијата.....	208
13.3.1. Мониторинг на напредокот.....	208
13.3.2. Контрола на квалитетот, проверка.....	209
13.3.3. Следење и надзор.....	211
14. КОНТРОЛИ И РЕВИЗИЈА НА ИНФОРМАЦИОНИ СИСТЕМИ 214	
14.1. Вовед.....	214
14.2. Различни концепти на контрола.....	216
14.3. Рамка за контрола на информационите системи врз основа на ЦОСО и ЦОБИТ.....	217
14.4. Рамка за контрола на информационите системи врз основа на ЦОБИТ.....	218
14.5. Внатрешна контрола во компјутерско опкружување.....	222
14.6. Улогата на надворешната/внатрешната ревизија на информациони системи при евалуацијата на контролите.....	228
14.7. Компјутерски потпомогнати техники на ревизија.....	228
14.8. Континуиран пристап кон ревизијата.....	229
ПРИЛОГ 1.....	248
Вовед.....	248
Применливост и спроведување.....	248
Начела.....	249
Интегритет.....	249
Објективност.....	249
Доверливост.....	249
Правила на однесување.....	249
ПРИЛОГ 2.....	251
АТРИБУТИВНИ СТАНДАРДИ.....	253
СТАНДАРДИ ЗА ИЗВЕДБА.....	257
ПРИЛОГ 3.....	264

ПРИЛОГ 4.....	266
----------------------	------------

ПРИРАЧНИК ЗА ВНАТРЕШНА РЕВИЗИЈА

ДЕЛ I

ВОВЕД

Овој Прирачник за внатрешна ревизија е подготвен во рамките на Проектот на Министерството за финансии за развој на политика на внатрешна ревизија и обука. Проектот беше финансиран од страна на Холандскиот Фонд и раководен од страна на Светската Банка.

Прирачникот се состои од два дела. Првиот дел од прирачникот ги содржи најважните елементи од концептуалната рамка за внатрешна ревизија, контрола и раководење на јавниот сектор. Неопходните методи и техники за планирање и извршување на активностите на внатрешна ревизија, како што се проценката на ризиците, земање примероци, проверка, известување и последователни активности, се опишани во вториот дел од прирачникот.

Првиот дел од Прирачникот опфаќа 5 Поглавја.

Во Поглавјето 1 се објаснети целите, улогата, одговорноста, линијата на известување и прописите за надворешната ревизија - како во приватниот, така и во јавниот сектор.

Во Поглавјето 2 изложена е дефиницијата, целта, опфатот, одговорноста, организацијата и прописите за внатрешна ревизија, фокусирајќи се на јавниот сектор.

Во Поглавјето 3 се дискутира за дефиницијата, целите, видовите, класификацијата, ограничувањата и прописите во врска со внатрешните контроли.

Во Поглавјето 4 наведени се главните прашања во врска со односот помеѓу внатрешната ревизија и управувањето, со особен осврт на корпоративното раководење. Во Поглавјето 5 се дискутира за барањата на Европската унија во однос на финансиската контрола.

Вториот дел од Прирачникот содржи 9 Поглавја и Поимник.

Во Поглавјето 6 се објаснети основните концепти за ревизија. Во Поглавјето 7 се изложени главните прашања поврзани со управувањето со ризикот. Во Поглавјето 8 се говори за различните фази на активностите на ревизија.

Во Поглавјето 9 се дискутира за најважните техники на ревизија како што се документирањето или описот на системот, проценка на системите за внатрешна контрола, земањето примероци и примери за илустрација, со посебен осврт на јавниот сектор.

Во Поглавјето 10 се опишани главните прашања во однос на примената на ревизијата на перформанси во јавниот сектор.

Во Поглавјето 11 се презентирани дефиницијата, примената на техники на оперативна ревизија и куса студија на конкретен случај.

Во Поглавјето 12 се говори за дефиницијата, фазите, прашањата од практичната примена на системски заснованата ревизија, илустрирани со примери.

Во Поглавјето 13 е изложен опфатот и одговорностите на управувањето со ревизијата, прашањето на планирање на ревизијата, контрола на ревизијата и координација.

Во Поглавјето 14 се презентирани концептите, контролната рамка и техниките на ревизија на информационите системи.

Поимникот ги содржи објаснувањата на најважните поими користени во Прирачникот.

БЛАГОДАРНОСТ

Со благодарност оддаваме признание на нашите партнери за нивниот драгоцен придонес, поддршка и соработка во анализата на постојните структури за внатрешна ревизија и контролните системи на Министерството за финансии, ресорните министерства, фондовите и единиците на локална самоуправа, извршена од страна на консултантот.

Специјална благодарност должиме на Министерот за финансии за неговата заложба за воспоставување на функцијата на внатрешна ревизија во целокупниот јавен сектор во Република Македонија и за неговите напори да се добие позитивна одлука од Владата по ова прашање.

1. НАДВОРЕШНА РЕВИЗИЈА ВО ПРИВАТНИОТ И ЈАВНИОТ СЕКТОР

Постојат различни видови ревизија, како што се финансиската ревизија, регулаторната ревизија, оперативната ревизија, ревизијата на перформанси, ревизијата на информационите системи, ревизијата од аспект на животната средина и други. Но, во основа, разликуваме два вида ревизија:

- Надворешна ревизија, и
- Внатрешна ревизија.

Во ова поглавје се разгледуваат прашањата поврзани со надворешната ревизија.

1.1. Надворешна ревизија во приватниот сектор

1.1.1. Дефиниција и цел на ревизијата

Дефиниција:

Надворешната ревизија е преглед на финансиските извештаи на една организација од страна на независни законски овластени ревизори.

Цел:

Главна цел на надворешната ревизија е да даде мислење за финансиските извештаи.

Зборот ревизија доаѓа од латинскиот збор *audire* – да се слуша. Ревизорот се дефинира како слушател: оној кој ги ревидира сметките. Зголемената трговија во текот на 19 век барала сè поголемо финансирање, обезбедено од страна на повеќе инвеститори. Така започнува праксата на заедничка сопственост на претпријатијата и формирање компании со ограничена одговорност. Сопствениците вработувале менаџери да управуваат со нивните претпријатија, а менаџерите давале отчет за нивната работа и тоа вообичаено еднаш во годината.

Инвеститорите обично не знаеле ништо, или многу малку, за бизнисот во кој вложувале и затоа не можеле да знаат ништо повеќе за веродостојноста на финансиските извештаи кои ги поднесувале менаџерите.

Затоа, тие назначувале трето независно лице кое ќе ги прегледа сметките, ќе истражува и ќе врши проверки кога тоа е потребно, со цел да даде свое мислење за нивната прифатливост. Финансиските извештаи биле поднесувани по усмен пат, а по ислушувањето, почитуваниот слушател го соопштувал своето мислење. Ваквите слушатели подоцна станале познати под името **ревизори**. Со проширувањето на деловните активности, усмените финансиски извештаи преминале во писмена форма, но називот ревизор, слушател, не се променил.

1.1.2. Опфат на ревизијата

Најголемиот дел од надворешните ревизии во приватниот сектор во една земја се законски пропишани ревизии на претпријатијата со ограничена одговорност, во согласност со законите за трговски друштва. Ревизорот го назначува сопственикот (акционерите) на претпријатието и тој е задолжен да ги изврши сите потребни истражувања кои ќе му овозможат да формира сопствено мислење за следново:

- дали финансиските извештаи прикажуваат вистинита и објективна слика за финансиската состојба на датумот од билансот на состојбата и за резултатите за годината која завршува на тој датум;
- дали финансиските извештаи се изготвени во согласност со статутарните или други законски или регулаторни барања;
- дали финансиските извештаи биле подготвени користејќи соодветни сметководствени основи и политики, кои се применуваат конзистентно од година во година, и дали претпријатието одржувало соодветна сметководствена евиденција;
- дали финансиските извештаи се во согласност со сметководствената евиденција.

Извештај на ревизорот

Ревизорот формално го изнесува своето мислење во ревизорски извештај. Тој мора да ги вклучува следниве основни елементи:

наслов;
примател ;
введен текст и текст во кој се презентира опфатот и
ревизорското мислење;
датум на извештајот;
потпис на ревизорот.

Кога ревидираните финансиски извештаи се публикуваат, ревизорскиот извештај треба да се приложи кон/пред финансиските извештаи.

1.1.3. Регулација на професијата надворешен ревизор

Права на ревизорот

Правата на надворешниот ревизор на едно претпријатие со ограничена одговорност, обично се дефинирани со законот за трговски друштва. Правата кои му се дадени на ревизорот вклучуваат:

- право на пристап во секое време до книгите, сметките и документацијата на организацијата;
- право да добие од извршните раководители на организацијата такви информации и објаснувања, кои ревизорот ги смета за неопходни;
- право да биде информиран и да присуствува на состаноци и да извести за било кое прашање кое го смета за важно;

- право да достави извештај до членовите за неговите/нејзините откритија, вклучувајќи недостава на информации и објаснувања кои тој/таа ги смета за неопходни од страна на службениците на организацијата.

Врз основа на законот за трговски друштва може да се каже дека ниту сопствениците кои го вршат назначувањето, ниту менаџерите чија работа е предмет на ревизијата, не можат да го ограничат опфатот на испитувањата на ревизорот. Додека законот за трговски друштва им дава на ревизорите обемни права, тие не му даваат законско овластување да ги спроведува тие права.

Одговорности на ревизорот

Одговорностите на надворешниот ревизор се содржани во законот за трговски друштва и се регулирани со професионални стандарди и добрата пракса.

Надворешните ревизори ги имаат следниве одговорности во однос на работата:

- да се придржуваат кон ревизорските стандарди;
- да спроведуваат процедури дизајнирани за добивање на доволно ревизорски докази за да се определи дали финансиските извештаи содржат материјални неточности и дали истите се подготвени во согласност со релевантната легислатива и сметководствените стандарди;
- да поднесе извештај кој содржи јасно мислење во однос на финансиските извештаи, за тоа дали Билансот на состојба претставува вистинита и објективна слика за финансиската состојба на денот на билансот на состојбата и дали Билансот на успех презентира вистинита и објективна слика за резултатите за годината која завршува на назначениот датум.

Овластен ревизор

Ревизијата пропишана со закон ја изведува овластен ревизор. Во земјите членки на ЕУ, овластен ревизор е квалификуван професионалец кој ги задоволува критериумите на Осмата Директива на Европската Комисија.

Осмата Директива го опфаќа назначувањето и квалификациите на лицата одговорни за извршување на законски пропишаната ревизија на финансиските извештаи. Во другите европски земји кои ја усвоиле Осмата Директива на Европската Комисија, регистрирањето на ревизорите истотака е засновано на оваа директива.

1.1.4. Регулирање на ревизорски техники и методи

Меѓународните стандарди за ревизија (ISA) кои се публикувани од страна на Одборот за меѓународна ревизија и стандарди за гаранција на Меѓународната федерација на сметководители (IFAC) ја обезбедуваат рамката за меѓ

ународна хармонизација на вршењето ревизија. IFAC е светска организација за сметководствената професија.

Ревизорските техники и методи кои го дефинираат начинот на изведба на ревизијата, или степенот на уверување/сигурност кој му е потребен на ревизорот за одреден аспект на финансиските извештаи, се вклучени во Националните стандарди за ревизија на земјите членки на Европската Унија (ЕУ).

Во рамките на ЕУ, Осмата Директива на законот за трговски друштва (84/253/ЕЕС) го опфаќа образованието, одобрувањето и регистрацијата на лицата, кои можат да бидат овластени да вршат ревизија од страна на властите во една држава членка. Но Директивата не се бави со прашањето на ревизорските техники. Неодамнешните пропаѓања на некои големи претпријатија во САД и во Европа ја потенцираа итната потреба за дополнителен развој во сферата на законски пропишаната ревизија.

На 21 мај 2003 година, Европската Комисија издаде едно соопштение за "Зајакнување на законски пропишаната ревизија во ЕУ"¹. Во соопштението се предлагаат десет приоритети за подобрување и хармонизација на квалитетот на законски пропишаната ревизија во ЕУ. Тие ја вклучуваат и модернизацијата на Осмата Директива и имплементација на ISA започнувајќи од 2005 година за сите законски пропишани ревизии кои се вршат на територијата на ЕУ.

Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) е професионална застапничка организација на сметководствената професија во Европа. Во 1998 година, FEE изврши една студија, чија цел беше да оцени дали Националните ревизорски стандарди на земјите членки на ЕУ се во согласност со основните начела и суштинските процедури содржани во ISA. Студијата дојде до следните заклучоци:

- дека националните сметководствени стандарди се конвергентни со ISA во сите материјални аспекти, со неколку исклучоци;
- дека "националните стандарди честопати детално не ги следат релевантните ISA, затоа што националните закони и прописи ја припишуваат формата и содржината на ревизорското мислење. Хармонизацијата на содржината на ревизорскиот извештај може да има единствен ефект на пазарот и ќе бара понатамошно разгледување од ревизорската професија".

Во ноември 2001 година, FEE објави еден документ во врска со Предлогот за меѓународни стандарди за ревизија во ЕУ. Документот претставува јасна индикација на заложбата на FEE за хармонизирани стандарди за сите видови ревизија и во него се предлага сите ревизори во ЕУ, да вршат ревизија и да известуваат за истата во согласност со ISA до 2005 година. Подготовката на државите членки на ЕУ за усвојување на ISA во нивните национални стандарди за ревизија е во тек.

¹ Европска Комисија: Зајакнување на законски пропишаната ревизија во ЕУ, Брисел, 21 мај 2003 година

1.2. Надворешна ревизија во јавниот сектор

1.2.1. Специјални карактеристики на надворешната ревизија во јавниот сектор

Главните карактеристики на надворешната ревизија во јавниот и приватниот сектор во основа се исти. Но, надворешната ревизија во јавниот сектор поседува некои специјални карактеристики. Од аспект на целите на јавните услуги, надворешната ревизија треба да обезбеди не само:

- уверување за сигурноста и точноста на објавените финансиски извештаи на ентитетот кој е предмет на ревизија, туку истотака
- уверување за регуларноста на основните трансакции;
- проценка на економичноста, ефикасноста и ефективноста со кои административниот орган ги изведува своите функции.

Општо земено, надворешните ревизори мораат постојано да ги имаат на ум интересите на општата јавност. На крајот на краиштата, тие се оние што ги обезбедуваат средствата со кои се плаќаат јавните услуги.

1.2.2. Отчетност и линии на известување

Во приватниот сектор, надворешниот ревизор одговара пред акционерите. Бидејќи во јавниот сектор нема акционери, надворешниот ревизор обично одговара пред Парламентот или понекогаш пред Владата, во зависност од видот на SAI кои се применуваат со соодветната земја. Во Република Македонија, врз основа на Законот за државна ревизија, Годишниот извештај на Државниот заводот за ревизија се поднесува до Парламентот, а обичниот Ревизорски извештај се поднесува до правниот застапник на организацијата каде се врши ревизија и до одговорното ресорно Министерство или Фонд.

1.2.3. Институции за врховна ревизија и акти за врховна ревизија

Според меѓународната пракса во јавниот сектор, надворешната ревизија ја изведуваат Институции за врховна ревизија (SAI). Тие се сметаат за највисоки тела за ревизија во јавниот сектор.

Во меѓународен контекст, работата на SAI и ревизорските барања пропишани со закон, кои треба да ги изведе SAI се регулирани со Акти за врховна ревизија или со Уставот на самата земја. Во Европа, ревизорските органи го адаптирале својот ревизорски процес од различни историски форми и сеуште постојат разновидни форми на надворешна ревизија. Во земјите членки на ЕУ, постојат четири главни видови на SAI:

- Суд со судска функција;
- Колегијално тело без судска функција;
- Независно тело за ревизија предводено од Главен ревизор и
- Канцеларија за ревизија предводена од Главен ревизор во рамките на структурата на Владата.

Подолу е даден краток опис на земјите на ЕУ кои ги усвоиле горенаведените форми на SAI.

Судски систем

Постојат седум SAI (во Белгија, Франција, Грција, Италија, Луксембург, Португалија и Шпанија), кои генерално можат да бидат заеднички групирани како Судови. Ова е резултат на историското ширење на Францускиот систем во текот на 19-иот Век.

Колегијално тело

Колегијалното тело е Одбор за управување за SAI. Холандија и Германија претставуваат пример за користењето на ваков вид SAI.

Независна канцеларија за ревизија

Во Велика Британија, Ирска и Данска, се користи моделот на независна канцеларија за ревизија.

Главен ревизор во рамките на структурата на Владата

Формата на SAI на Канцеларија за ревизија која ја предводи Главен ревизор се применува во Шведска и Финска, што е исто така одраз на нивната заедничка историја.

Други системи

Во Австрија постои систем кој се разликува од сите горенаведени, каде на чело на таканаречениот Rechnungshof се наоѓа Претседател, кој е одговорен за ревизија на централно, регионално и локално ниво.

Во Финска, Канцеларијата за државна ревизија предводена од Главниот ревизор одговара пред Парламентарните државни ревизори.

SAI во државите членки на ЕУ

Во Обединетото Кралство, Националната канцеларија за ревизија (NAO) била формирана со Националниот Акт за ревизија од 1983 година. Меѓутоа, ревизијата во јавниот сектор во Обединетото Кралство има долга историја. Првиот Главен контролор на централниот буџет бил назначен во 1314 година и Канцеларијата на Контролорот и Главниот ревизор (C&AG) била формирана во 1866 година. Во денешно време, главна грижа на NAO е одговорноста пред парламентот за правилна и ефикасна наплата и трошење на јавните фондови.

Главни должности на NAO се следниве:

- Да ги потврди финансиските извештаи на сите министерства на централната власт;
- Да спроведува студии на перформансите;

- Да го известува Парламентот за резултатите преку Комитетот за јавни финансии (РАС).

РАС се состои од членови на Парламентот. РАС е одговорен, во име на Парламентот, да надгледува дали се спроведува правилна контрола врз трошењето на јавните средства.

Независноста на НАО е обезбедена преку следниве фактори:

- Кралицата, со согласност на Премиерот и Претседавачот на Комитетот за јавни финансии, го именува Контролорот;
- Контролорот именува свој персонал;
- Контролорот ја планира работата на НАО;
- Одговара пред РАС, а не пред Владата.

Во Ирска, во Членот 33 од Уставот се вели дека "треба да има Контролор и Главен ревизор (C&AG), кои во име на Државата ќе ги контролираат сите исплати и ќе вршат ревизија на сите финансиски сметки со кои управува Парламентот". C&AG одговара пред Долниот дом на Парламентот.

Главни законски пропишани функции на C&AG се:

- Како Главен Контролор на Централниот буџет, да обезбеди дека Министерот за финансии не врши распределба на средства од Централниот буџет, освен за цели одобрени од Парламентот;
- Како Главен Контролор, да врши ревизија на финансиското работење на Владата во однос на прецизноста и регуларноста и да врши ревизија на перформансите.

Функција Главен Ревизор

Во својство на Главен ревизор, C&AG врши ревизија на следниве најважни области:

- Финансиските сметки на Владините служби (министерства);
- Нивниот основен капитал и материјални средства;
- Сметките за собирање на приходи;
- Сметките на Централниот буџет;
- Сметките на ЕУ.

Во однос на потврдувањето на финансиските извештаи, Контролорот и Главниот ревизор е обврзан кон секоја сметка да приложи сертификат наведувајќи дали, според неговото мислење, сметките правилно ги претставуваат приходите и расходите на соодветното министерство и да го посочи секој материјален случај каде:

- а./ Министерството не ги потрошило доделените буџетски средства за целите одобрени и предвидени од страна на Парламентот; или

- 6./ Евидентираниите трансакции не се во согласност со активностите на органот, во чии рамки се тврди дека истите биле реализирани.

САИ во Унгарија

Во Унгарија, Законот бр. XXXVIII/1989 за Канцеларијата за државна ревизија ја обезбедува правната рамка за формирање и работа на Канцеларијата за државна ревизија (SAO). Канцеларијата за државна ревизија одговара пред Парламентот. Предводена е од Претседател.

Државната канцеларија за ревизија е членка на INTOSAI и EUROSAI и во голема мерка е вклучена во нивните активности. Како резултат на постигнувањата остварени во текот на последните неколку години, во основа, активностите на SAO се во согласност со меѓународните стандарди и пракса.

Помеѓу земјите од Централна Европа, Унгарија претставува значаен пример за поставување на контролна канцеларија на владино ниво. Унгарската Владава контролна канцеларија (Hungarian Government Control Office, HGCO) одговара пред Кабинетот на Премиерот. HGCO не претставува замена за активностите на одделите за внатрешна ревизија на буџетските корисници. Министерствата и Фондовите имаат сопствени единици за внатрешна контрола. Во рамките на подготовките за пристапување кон ЕУ во 2004 година, големо внимание беше посветено на развојот и зајакнувањето на јавната внатрешна финансиска контрола и функцијата на внатрешна ревизија во Унгарија.

SAO и HGCO имаат водечка улога во развивањето рамка за финансиска контрола врз извршувањето на буџетот, вклучувајќи го и одредувањето стандарди, со цел да се задоволат барањата на ЕУ. Тие имаат значајна улога во воспоставувањето на систем за обука на ревизори, кои работат во јавниот сектор.

SAO и HGCO вршат систематска контрола врз средствата од ЕУ и HGCO ги координира активностите на Комитетите за мониторинг на Министерствата, чија задача е да вршат надзор врз реализацијата на ЕУ програмите. SAO и HGCO обезбедија голем придонес во подготовките за воспоставување на финансиски менаџмент и контрола на средствата од ЕУ, во согласност со PIFC барањата.

Функција на државната ревизија во Македонски контекст

Во Република Македонија, врз основа на Законот за државна ревизија усвоен во 1997 година, беше воспоставен Државен завод за ревизија (ДЗР) во 1998 година. Државниот завод за ревизија е независно тело на Владата, кое одговара пред Парламентот. Тој ја врши функцијата на надворешна ревизија за потребите на владата.

ДЗР започна со работа во 1999 година, со трансферот на деветте вработени од секторот за ревизија од поранешниот Завод за платен промет (ЗПП). Законот за државна ревизија ги одредува организациите кои се предмет на државна ревизија, природата на ревизијата која треба да се изврши,

активностите на самиот ДЗР, како и потребните квалификации на ревизорите. Со исклучок на специфичните напомени во однос на независноста на ДЗР од власта и независното финансирање, законот во основа е конзистентен со меѓународните стандарди.

Согласно законот, главниот државен ревизор и неговиот заменик ги назначува Парламентот со мандат од 10 години. Со законот се предвидува ревизија на буџетот на централната влада, седумте дополнителни буџетски фондови и нивните заеднички буџетски ентитети. Исто така, со него се опфатени и единиците на локалната самоуправа и нивните фондови, претпријатијата во државна сопственост и други организации. Вкупно, 1.752 поединечни ентитети се предмет на надворешна ревизија. Од вкупниот број, за 257 постои законска обврска за вршење ревизија на годишна основа; финансиските извештаи треба да се ревидираат во согласност со годишната програма за ревизија на ДЗР. Со вкупен број од 59 вработени на крајот на календарската година 2003, во текот на една година, ДЗР може да изврши ревизија само на околу 10 проценти од севкупниот број организации. Ваквиот опфат е незадоволителен за да се изврши ревизија на сите предвидени ентитети во текот на еден реален и одреден број на години. Потребен е пристап кој во поголема мерка се заснива врз ризикот при изборот на ревизиите кои ќе се реализираат и потребно е да се вработат нови луѓе. ДЗР ги развива и раководи со испитите за квалификација на овластените државни ревизори.

ДЗР ги почитува INTOSAI стандардите и Меѓународните стандарди за ревизија при спроведувањето на своите ревизии и тој е член на INTOSAI и EUROSAI. Вработените од ДЗР присуствуваат на нивните состаноци и семинари за обука и ги користат референтните материјали од двете организации. INTOSAI стандардите и Меѓународните стандарди за ревизија се објавени во Службениот Весник. Во моментот, ДЗР во основа е фокусиран на ревизиите на регуларноста и не работи на ревизии на перформанси.

ДЗР изготвува годишен план за ревизија, имајќи ги предвид законските барања за задолжителна годишна ревизија на реализацијата на буџетот, барањата за ревизија од раководствата, препораките од Парламентот и информациите кои доаѓаат од јавноста и медиумите.

Ефективната надворешна ревизија е од клучна важност за постоење на функционирачки режим на владина отчетност пред Парламентот и граѓаните. Таа нуди и зајакнување на владините внатрешни контроли и нејзината функција на внатрешна ревизија.

Државниот завод за ревизија има огромен интерес буџетските организации да имаат задоволителен систем на внатрешна ревизија. Така, тие би можеле да се потпрат на него за време на нивната ревизија. Во текот на државната ревизија, ревизорите треба да ја прегледаат структурата на внатрешна ревизија и да ја коментираат нејзината ефикасност и да дадат препораки за нејзин развој.

Постојат некои прашања за кои можеби се потребни одредени законски измени. На пример, Законот за државна ревизија би можел да биде изменет

со цел ДЗР да се овласти да ги презентира своите ревизорски извештаи пред јавноста, откако истите ќе бидат презентирани на Парламентот. Подготвени се измени и дополнувања на Законот за ДЗР. Во тек е процедурата за нивно усвојување од страна на Парламентот.

1.2.4. Регулирање на ревизорските техники и методи

Методолошките упатства за тоа како државниот ревизор треба да ја спроведува ревизијата, или колкав степен на уверување му е потребен за секој посебен аспект на ревидираната област се дадени во INTOSAI Стандардите за ревизија, издадени од Комитетот за ревизорски стандарди на Меѓународната организација на институции за врховна ревизија (INTOSAI), а изготвени се и Европски упатства за имплементација на INTOSAI стандардите за ревизија, по барање на Комитетот за контакти на раководителите на SAI, од страна на работна група која ја сочинуваат претставници од Националните институции за ревизија.

INTOSAI е светска организација која вклучува повеќе од 170 SAI членки. Најважната улога која ја има INTOSAI е да развива, ажурира и публикува стандарди за ревизија и внатрешна контрола и упатства за координација на контролните и ревизорските активности во јавниот сектор широм светот.

Табелата бр. 1 обезбедува преглед на регулирањето на клучните компоненти на надворешната ревизија во приватниот и јавниот сектор врз основа на меѓународната пракса и праксата на земјите членки на ЕУ. Табелата бр. 2 дава резиме на прописите за клучните елементи на Надворешната ревизија и на правната рамка која е поставена во приватниот и јавниот сектор во Република Македонија.

НАДВОРЕШНА РЕВИЗИЈА ВО ПРИВАТНИОТ И ЈАВНИОТ СЕКТОР ЕУ И МЕЃУНАРОДНА ПРАКСА

Табела бр. 1

КЛУЧНИ КОМПОНЕНТИ НА РЕВИЗИЈАТА	ПРИВАТЕН СЕКТОР	ЈАВЕН СЕКТОР
Законски барања за законски пропишаната ревизија	Закони за трговски друштва	Закон за врховна ревизија
Кој може да врши ревизија?	Овластени ревизори, приватни ревизорски куќи – во согласност со Осмата директива за законите за трговски друштва и националните прописи	Овластени ревизори на институциите за врховна ревизија
Регулирање на ревизијата Техники Како да се спроведе ревизијата?	Ревизорските техники, методите ги регулираат Националните ревизорски стандарди на земјите членки на ЕУ; Меѓународни стандарди за ревизија (ISA) публикувани од IFAC	Упатства и стандарди на Меѓународната организација на Институциите за врховна ревизија (INTOSAI)
Линија на известување	До акционерите	До Парламентот и/или Владата

НАДВОРЕШНА РЕВИЗИЈА ВО ПРИВАТНИОТ И ЈАВНИОТ СЕКТОР ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

Табела бр. 2

КЛУЧНИ КОМПОНЕНТИ НА РЕВИЗИЈАТА	ПРИВАТЕН СЕКТОР	ЈАВЕН СЕКТОР
Законски барања за законски пропишана ревизија	Закон за трговски друштва; Закон за ревизија	Закон за државна ревизија
Кој може да врши ревизија?	Ревизорски куќи основани од страна на овластени ревизори – во согласност со законот за ревизија	Овластени ревизори вработени во Државниот завод за ревизија во согласност со Законот за државна ревизија
Регулирање на ревизорските техники, методи за тоа како да се спроведува ревизијата?	Ревизорските техники се регулирани со Законот за ревизија; како и преку Меѓународните стандарди за ревизија (ISA) и Етичкиот кодекс за ревизори Објавен од страна на Министерот за финансии и публикуван во Службениот Весник на РМ	Закон за државна ревизија; INTOSAI стандардите и Меѓународните стандарди за ревизија (ISA) објавени во Службениот Весник на РМ
Линија на известување	До акционерите	До Парламентот; (Годишен извештај, Тековен ревизорски извештај и тримесечен извештај)

2. ВНАТРЕШНА РЕВИЗИЈА

2.1. Еволуција на внатрешната ревизија

Внатрешната ревизија еволуираше од во основа сметководствено ориентирана вештина кон професија ориентирана кон менаџментот. Сега пак, внатрешната ревизија се смета како посебна дисциплина со далеку поширок опфат.

Модерната внатрешна ревизија обезбедува услуги кои вклучуваат проверка и оценка на контролите, перформансите, ризикот и управувањето кај кај јавните и приватните ентитети. Финансиските прашања претставуваат само еден аспект од делокругот на внатрешната ревизија. Во минатото тие се сметаа за противници на клентот, но сега внатрешните ревизори се обидуваат да воспостават соработка и продуктивни работни односи со клиентите преку активности кои обезбедуваат поголема вредност. Имајќи предвид дека ваквата широко заснована ревизија на сите активности започна да се јавува релативно од неодамна, генерално, таа се смета за модерна внатрешна ревизија.

2.2. Дефиниција и цели

Дефиницијата на внатрешната ревизија е предмет на постојан развој.

Институтот за внатрешни ревизори (IIA) ги претстави своите оригинални Стандарди за професионална пракса на внатрешната ревизија (IIA стандарди) со следнава дефиниција:

Внатрешната ревизија е независна функција на оценување воспоставена во рамките на организацијата за да ги прегледа и оцени нејзините активности во служба на организацијата (1978).

Овој исказ претставува повеќе еден вид на вовед отколку дефиниција. Во него нема никакви индикации во однос на одговорностите на внатрешниот ревизор, ниту пак се наведува дека ревизијата повеќе не е единствено ограничена на контрола на финансиските сметки.

Во 1998 година, IIA ја воспостави Раководната работна група (GTF) која требаше да ги разгледа можните измени на Стандардите и другите упатства. Еден од првите и најкритични елементи на мисијата на GTF беше да развие нова дефиниција на внатрешната ревизија која ќе ја вгради модерната суштина на професијата и истата да ја забележи на најјасен и најпрецизен начин. Врз основа на работата на GTF, во јуни 1999 година, Одборот на директори на IIA ја усвои следнава дефиниција:

”Внатрешната ревизија е независно, објективно уверување и консултативна активност проектирана да додаде вредност и да го подобри работењето на организацијата. На организацијата ѝ помага да ги оствари своите цели преку воведување систематски, дисциплиниран пристап за оценување и

подобрување на ефикасноста на управувањето со ризик, контрола и процесот на управување.”

Новата дефиниција не е само израз на промените кои настанале во професијата во последните декади, туку ги насочува внатрешните ревизори кон поголема и далеку повлијателна улога во иднина.

Не постои INTOSAI ревизорски стандард кој ја дефинира внатрешната ревизија. Во Поимникот на ревизорските стандарди INTOSAI, внатрешната ревизија е дефинирана на следниов начин: Функционални средства преку кои раководителите на една организација добиваат уверување од внатрешни извори дека процесите за кои тие се одговорни функционираат на начин, кој во најголема можна мерка ќе ја минимизира можноста за појава на измами, грешки или неефикасно и неекономично работење во пракса. Таа поседува многу од карактеристиките на надворешната ревизија, но може соодветно да ги спроведе и насоките дадени од страна на соодветното ниво на раководство, за чие информирање истата и се подготвува”.

Во книгата за внатрешна ревизија на Sawyer, наведена е следнава дефиниција со цел да се опише широкиот, неограничен опфат на модерната внатрешна ревизија:²

Внатрешната ревизија претставува систематска, објективна оценка од страна на внатрешните ревизори на разните активности и контроли во рамките на една организација со цел да се одреди дали (1) финансиските и оперативните информации се прецизни и доверливи; (2) ризиците за претпријатието се идентификувани и минимизирани; (3) се следат надворешните прописи и општо прифатените внатрешни политики и процедури; (4) се задоволени соодветните критериуми на работење; (5) ресурсите се користат на ефикасен и економичен начин; и (6) целите на организацијата се исполнуваат на ефективен начин – сето тоа со цел да се обезбеди консултација со раководството и да им се помогне на членовите на организацијата во однос на ефективното исполнување на нивните раководни одговорности.

Со оваа дефиниција не се наведуваат само улогата и целите на внатрешните ревизори, туку таа ги идентификува и можностите и одговорностите. Дополнително, во дефиницијата се вградени важни барања наведени во Стандардите и истата ги содржи модерните проширени активности на внатрешните ревизори и акцентот кој се става на додадената вредност и на сите други прашања поврзани со ризикот, управувањето и контролата.

Многу од карактеристиките на било која професија, можат да се применат и на внатрешната ревизија: заедничка целина на познавања, програма за сертификати, програма за континуиран професионален развој, етички кодекс, изјава за одговорноста, комплет стандарди, професионално списание и сè поголем проток на литература.

Независна и објективна активност

² Внатрешна ревизија на Sawyer, Институт на внатрешни ревизори, 2003, стр.10.

Внатрешниот ревизор треба да биде независен од обработката и извршувањето на активностите кои се ревидираат. Внатрешните ревизори се независни кога може да ја извршуваат својата работа слободно и објективно. Независноста им дозволува на интерните ревизори да даваат непристрасни судови кои се од суштинско значење за правилно спроведување на ревизијата. Тоа може да се постигне преку доделување на објективен и соодветен статус во организацијата.

Организациониот статус на внатрешната ревизија треба да овозможи остварување на ревизиските одговорности. Внатрешните ревизори треба да имаат поддршка од менаџментот, за да соработуваат добро со останатите вработени и за да можат да ја изведуваат работата без никакви пречки.

Објективноста е независен ментален став, кој внатрешните ревизори треба да го негуваат при изведување на ревизијата. Интерните ревизори не треба да го подредуваат своето просудување во текот на ревизијата на мислењето на други лица. Интерните ревизори не треба да се доведат во ситуација во која тие ќе се чувствуваат неспособни да донесат објективен стручен суд.

Задолженијата на персоналот треба да бидат такви, за да се избегнат потенцијални и вистински конфликти на интереси и пристрасност. Директорот треба периодично од ревизорите да добива информации за потенцијални конфликти на интереси и пристрасност и интерните ревизори треба веднаш да го известат директорот за сите ситуации во кои е присутен конфликт на интереси или пристрасност. Во таков случај, Директорот тогаш треба да ги прераспредели тие ревизори.

На пример, лицата кои се префрлени или моментално ангажирани во одделот за интерна ревизија, не треба да бидат назначени да ги контролираат оние активности кои претходно ги изведувале, сè додека не помине разумен временски период.

Дали внатрешните ревизори воопшто можат да ја сочиваат својата целосна независност? Веројатно не. Ниту пак е тоа потребно. Сепак, во однос на прашањата кои се предмет на нивната ревизија, внатрешните ревизори мораат да обезбедат задоволително ниво на независност за да ја задржат својата објективност, како во стварноста, така и во перцепирањето.

Мауц и Шараф (Mautz and Sharaf) во нивната значајна книга "Философија на ревизијата" презентираат одреден број на индикатори на професионалната независност. Тие воглавно говорат за јавниот сметководител, но истите концепти можат да бидат применети на внатрешните ревизори кои се обидуваат да демонстрираат вистинска и перцепирана објективност. Индикаторите се следниве:

Независност во програмирањето

- Непостоење на било какви пречки и мешање од страна на раководството во однос на ревизорската програма;

- Непостоење на било какви пречки и мешање во однос на ревизорските процедури;
- Непостоење на дополнителни барања за контрола на ревизорската работа, освен оние кои вообичаено го придружуваат процесот на ревизија.

Независност во испитувањето

- Слободен пристап до сите документи, имот и кадри, релевантни за самата ревизија;
- Активна соработка од страна на раководниот кадар во текот на ревизорските тестирања;
- Непостоење на било какви обиди од страна на раководството за спецификација на активностите кои би биле предмет на проверка или дефиницијата за прифатливост на очигледните нешта;
- Непостоење на лични интереси од страна на внатрешниот ревизор, кои би можеле да доведат до исклучувања или ограничувања во текот на ревизорското испитување.

Независност во известувањето

- Непостоење на било какво чувство на обврска за модификација на ефектот или важноста на фактите за кои се известува;
- Непостоење на било каков притисок за исклучување на значајни прашања од извештајот на внатрешната ревизија;
- Избегнување на намерна или ненамерна употреба на двосмислено изразување при наведувањето на фактите, мислењата и препораките и нивното толкување;
- Непостоење на било каков обид за отфрлање на ревизорското расудување, или во однос на фактите или во однос на мислењата презентирани во извештајот на внатрешната ревизија.

Според дефиницијата за независност и објективна активност, кредибилитетот на оваа професија се пренасочува кон еден пофлексибилен концепт на независност и објективност и дека надворешните извори претставуваат легитимен одговор на условите на пазарот. ИА постојано го повторува своето гледиште дека еден напреден, правилно развиен и кадровски екипиран оддел за внатрешна ревизија во рамките на организацијата најдобро ќе им служи на потребите на организацијата. ИА исто така е свесна дека целосната кадровска екипираност не секогаш ги задоволува потребите на организацијата. Згора на тоа, со зголемување на обемот на активностите, станува значително потешко да се одржува разноликоста на релевантните внатрешно расположиви вештини по прифатлив трошок (Krogstad–Ridley–Rittenberg, октомври 1999 година).

Фразата “во рамките на организацијата” е исфрлена од дефиницијата од 1999 година, рефлектирајќи ја реалноста на придвижувањата кон надворешни ангажмани. Меѓутоа, управувањето со целата функција на внатрешната ревизија и одредување на опфатот на нејзините активности не е нешто што би требало да се делегира на надворешни лица.

Уверување и консултативна активност

Концептот на “уверување” укажува дека професијата може да додаде вредност преку обезбедување оценка на сигурноста или релевантноста на податоците или работењето во специфичните организациски услови. Со новата дефиниција се демонстрира дека професијата има способност да обезбеди широк спектар на услуги кои додаваат вредност на организацијата.

Имајќи го предвид концептот на консалтинг, сегашната пракса укажува на фактот дека многу оддели за внатрешна ревизија веќе се раководат преку консалтинг стилот на работа. Во текот на последните неколку години, развојот на контролното само-оценување и другите техники на работилници се применуваат од страна на внатрешните ревизори со цел да се олесни, а не процени работата, паралелно со развојните истемски ревизии и учество во работни групи за да се помогне да се решат проблемите.

Систематски, дисциплиниран пристап

За реализација на целосниот потенцијал на професијата на внатрешна ревизија, потребно е да се користи систематски и дисциплиниран пристап. На тој начин професијата ќе биде подобро интегрирана со менаџерските и управните процеси во организациите.

Управување со ризик, контрола и процес на управување

Дефиницијата од 1999 година го крева акцентот на внатрешната ревизија на организациско ниво, спротивно на претходниот нагласок за поддршка на одговорностите на поединците. Традиционалната внатрешна ревизија е насочена кон контролите и операциите. Меѓутоа, рамките на интегрираната менаџмент контрола ги зближуваат контролните активности на организацијата со пошироките цели на организацијата и ризикот тие цели да не се остварат.

Оттаму новата дефиниција препознава дека контролите не постојат во вакум, туку постојат за да ѝ помогнат на организацијата да се справи со ризикот и да промовира ефикасен процес на управување.

Врската што внатрешната ревизија ја има со процесот на управување, ја зголемува важноста и одговорноста на професијата. Важноста на корпоративното управување постојано се зголемува, заедно со зголемената потреба за отчетност, која се чувствува во земјите широм светот.

Суштината на внатрешната ревизија е комбинација од консултативни услуги и уверување од аспект на контрола и управување со ризик.

2.3. Опфат на ревизијата

Опфатот на внатрешната ревизија го дефинира ИА во кодификацијата на стандардите за професионална пракса на внатрешна ревизија на следниов начин:

“Опфатот на интерната ревизија треба да опфаќа преглед и оценка на адекватноста и ефикасноста на организацискиот систем на внатрешна контрола и квалитетот на изведбата во спроведувањето на пропишаните одговорности”.

Внатрешните ревизори ги прегледуваат постоечките системи или препорачуваат нови системи, ако е неопходно, за да преку правилна контрола, обезбедат разумно уверување дека целите на менаџментот се остварени.

Внатрешните ревизори ги изведуваат следниве главни активности:

- Ја оценуваат економичноста, ефикасноста и ефективноста на работењето, за да обезбедат услуги кои се во склад со мисијата на организацијата.
- Да ги прегледаат начините за обезбедување на средствата и по потреба, да го верификуваат постоењето на таквите средства.
- Да ги прегледаат поставените системи кои постојат за да се обезбеди придржување кон политиките, плановите, процедурите, законите и прописите, кои би можеле да имаат значително влијание врз работењето и извештаите и треба да определат дали организацијата се придржува кон нив.
- Да ја прегледаат сигурноста и интегритетот на финансиските и работните информации и средствата кои се користат за да се идентификува начинот на мерење, класификација и известување за таквите информации.

Внатрешните ревизори ја прегледуваат, оценуваат и известуваат за адекватноста на системите на внатрешна контрола во однос на правилното, економично, ефикасно и ефективно користење на буџетските ресурси.

Новиот концепт исто така нагласува дека внатрешните ревизори носат систематски, дисциплиниран пристап за оценување, консултирање и подобрување на ефикасноста во управувањето со ризик, контрола и процесот на управување.

2.4. Отчетност и линии на известување

Внатрешните ревизори даваат отчет пред раководството на организацијата, до кое поднесуваат извештај.

Внатрешните ревизори даваат отчет пред високото раководство и/или пред одборот на директори, односно, вообичаено пред највисоките авторитети на организацијата. Тоа би можело да го вклучува одборот на директори, комитетот за ревизија и одборот за супервизија.

Одборот на директори вклучува извршни и неизвршни членови од раководството.

Според меѓународната пракса во големите организации, комитетот за ревизија обично функционира како подкомитет на одборот на директори. Ако постои комитет за ревизија, тогаш внатрешниот ревизор треба да одговара пред него.

Во некои земји од Континентална Европа се практикува двоен систем на одбори. Покрај одборот на директори, се воспоставува и одбор за супервизија. Одборот за супервизија вклучува неизвршни членови и тие се директно одговорни пред сопствениците. Во некои случаи, внатрешните ревизори одговараат пред одборот за супервизија.

Во следните поглавја, употребата на терминот одбор ќе ги вклучува одборите на директори, комитети за ревизија, одбори за супервизија и сите други управни тела на организацијата.

Клуч за ефикасна внатрешна ревизија е независноста. Од суштинска важност е поставеноста на линиите на известување да не влијае негативно врз независноста или да ја спречува слободата на известување.

Главниот внатрешен ревизор треба да има отворен пат за известување до:

- Главниот извршен директор на организацијата;
- Одборот, вклучувајќи го Комитетот за ревизија, ако постои.

Не треба секој извештај подготвен од внатрешниот ревизор да се испраќа до високото раководство и до одборот. Извештаите за рутинско истражување за потребите на одреден оддел на организацијата, обично се испраќаат до раководителот на релевантниот оддел. Внатрешните ревизори мора да го користат својот професионален суд, при одлучувањето дали примерок од извештајот треба да се испрати до "врвот". Во Поговјето 8.5 се говори за техничките прашања поврзани со известувањето.

2.5. Регулација на професијата на внатрешна ревизија

2.5.1. Етички кодекс, стандарди, практични упатства

Рамка на професионална пракса

"Институтот за внатрешни ревизори" (IIA) има централна улога во регулирањето на професијата на внатрешна ревизија. Во рамките на IIA постојат светски и европски организации. Институтот за интерни ревизори обезбедува упатства за професијата, преку публикување книги за професионални стандарди за внатрешна ревизија и за кодификација на стандардите за професионалната пракса на внатрешна ревизија.

Во јуни 1999 година, Бордот на директори на Институтот гласаше за усвојување на нова Рамка за професионална пракса. Таа се засноваше на препораките од страна на Раководната работна група која имаше за задача да ја испита адекватноста на постоечките стандарди и практичните совети за внатрешна ревизија. Работната група заклучи дека постои значителен јаз

помеѓу расположивите упатства и тековната пракса и дека е потребна нова рамка со цел професијата да биде пренесена во 21-иот век. Институтот за внатрешни ревизори ја разви Рамката за професионална пракса (PPF).

Општо земено, рамката обезбедува структурна шема за тоа како севкупното знаење и упатствата треба заеднички да функционираат. Како еден кохерентен систем, таа го олеснува конзистентниот развој, толкување и примена на концепти, методологии и техники, корисни за една дисциплина или професија. Поконкретно, задачата на PPF е да организира целосни упатства за внатрешна ревизија, на начин кој веднаш ќе биде достапен на времена основа. Преку вградување на тековната пракса на внатрешна ревизија, како и можноста за идна експанзија, целта на PPF е да им помогне на луѓето од праксата насекаде низ светот да реагираат на пазарот на висококвалитетни услуги на внатрешна ревизија, кој се наоѓа во експанзија.

Насекаде низ светот, внатрешната ревизија се врши во разновидни опкружувања и во организации кои се разликуваат според нивната цел, големина и структура. Дополнително, законите и традициите во различните земји исто така се разликуваат едни од други. Овие разлики можат да имаат влијание врз праксата на внатрешна ревизија во секое од опкружувањата. Токму затоа, имплементацијата на PPF ќе се раководи според опкружувањето во чии рамки се одвиваат предвидените активности во рамките на внатрешната ревизија. Ниту една информација содржана во PPF не треба да се толкува на начин кој би бил во конфликт со применливите закони или прописи. Доколку дојде до ситуација каде информациите содржани во PPF би можеле да бидат во конфликт со законодавството или прописите, внатрешните ревизори можат да го контактираат институтот или правниот совет за дополнителни упатства.

Рамката за професионална пракса се содржи од три категории на упатства: Стандарди и Етика, Практични упатства и Помош за развој и пракса. Првата категорија (Задолжителни упатства) се состои од основните материјали: Етички кодекс и Стандарди за професионална пракса за внатрешна ревизија (Стандарди). Сите задолжителни упатства беа предмет на анализа од професијата преку Процесот на давање увид во нацртот, што се смета од клучна важност за професионалната пракса на внатрешна ревизија. Други елементи на Рамката се поврзани со овие Стандарди.

Целта на Етичкиот кодекс на Институтот е да ја промовира етичката култура во професијата на внатрешна ревизија. Етичкиот кодекс е неопходен и соодветен за професијата на внатрешна ревизија, имајќи предвид дека таа се заснова врз довербата која се има во однос на објективната увереност во раководењето со ризикот, контролата и управувањето. Тој обезбедува основа за спроведување на стандардите. Кодексот говори за високи стандарди на честност, објективност, внимателност и лојалност, кон кои треба да се придржуваат внатрешните ревизори. Текстот на Етичкиот кодекс кој беше усвоен од страна на Бордот на директори на IIA на 17 јуни 2000 година е даден во Прилог 1. Стандардите за професионалната пракса за внатрешна ревизија се прикажани во Прилогот 2.

Стандардите, како што се опишани во рамките на PPF, се оние критериуми според кои проценуваат и мерат активностите на одделот за внатрешна ревизија. Намерата е да тие ја прикажат праксата на внатрешната ревизија, онаква, каква што треба да биде. Стандардите треба да ѝ служат на целокупната професија на внатрешна ревизија, во сите видови организации каде постојат внатрешни ревизори. Во новата рамка, Раководната работна група се залагаше за развој на три комплети на стандарди: Стандарди за Карактеристики, Перформанси и Имплементација. Стандардите за Карактеристики (серија 1000) се бават со карактеристиките на организациите и поединците кои нудат услуги на внатрешна ревизија. Стандардите за перформанси (серија 2000) ја опишуваат природата на услугите на внатрешна ревизија и нудат квалитативни критериуми според кои можат да се мерат перформансите на ваквите услуги. Стандардите за карактеристики и перформанси се однесуваат за сите услуги на внатрешна ревизија. Стандардите за имплементација претставуваат проширување на Стандардите за карактеристики и перформанси, нудејќи упатства, применливи при различни видови ангажмани. Овие стандарди можат да се бават со индустриско-специфични, регионални или специјализирани видови ревизорски услуги.

Придржувањето кон концептите објавени во Задолжителните упатства е од клучна важност, со цел да се испочитува одговорноста на внатрешните ревизори. Како што е наведено во Етичкиот кодекс, внатрешните ревизори се должни да вршат услуги на внатрешна ревизија во согласност со Стандардите. Сите членови на Институтот и сите овластени внатрешни ревизори се согласни да се придржуваат кон Стандардите и Етичкиот кодекс и ваквите упатства би требало да се применливи за сите членови на професијата на внатрешна ревизија, без разлика дали тие се членови на Институтот или не.

За да можат да бидат широко применливи, Задолжителните Упатства мораат да бидат во одредена мерка генерички според својата природа. Токму затоа, PPF вклучува уште две дополнителни категории на упатства. IIA силно ги препорачува и гарантира упатствата од втората категорија, односно Практичните совети (порано познати како Упатства). Иако не се задолжителни, Практичните совети ја претставуваат најдобрата пракса подржана од страна на IIA, како можен начин за имплементација на стандардите. До одреден степен, Практичните совети моат да помогнат во толкувањето на стандардите или пак во нивната примена во специфични опкружувања на внатрешна ревизија.

Многу од Практичните совети се применливи за внатрешните ревизори, додека можат да се развијат и други кои би ги задоволиле потребите на внатрешните ревизори од специфични индустрии, специјализирана ревизија или географска област. Сите практични совети се предмет на формален процес на разгледување од страна на Комитетот за професионални прашања при Институтот или некоја друга група назначена од страна на Комитетот за планирање на упатствата. Со цел да се даде преглед на Практичните совети, содржината е дадена во Прилог 3 кон овој текст. Со цел да се претстават некои примери од Практичните совети, во Прилогот 4 се содржани ПА 1000–1 за Повелбата за внатрешна ревизија и ПА 1000.C1–1 за начелата врз кои се

заснова извршувањето на консалтинг активностите на внатрешните ревизори и ПА 1000.C1–2 Дополнителни размислувања за формалните консултантски ангажмани.

Третата категорија на упатства (Помош за развој и пракса) вклучува различни материјали кои се развиени и/или одобрени од страна на IIA. Оваа категорија ги вклучува студиите и истражувањата, книгите, семинарите, конференциите и сите други производи и услуги поврзани со професионалната пракса на внатрешна ревизија, кои не ги исполнуваат критериумите за вклучување во Задолжителните упатства или Практичните совети. Помошта за развој и пракса може да помогне при имплементацијата на упатствата кои се нудат во Етичкиот кодекс, Стандардите и Практичните совети. Помошта за развој и пракса на практичарите кои работат на внатрешна ревизија им нуди увид во различните техники и процеси поврзани со професионалната пракса на внатрешна ревизија.

Во Обединетото кралство, сметководствената професија издаде упатства за етика за членовите на IIA и формираше Одбори за ревизорска пракса (APB). Одборите за ревизорска пракса се предводници во развојот на ревизорската пракса во Обединетото Кралство од аспект на:

- воспоставувањето високи стандарди на ревизија;
- задоволување на растечките потреби на корисниците за финансиски информации;
- обезбедување јавна доверба во процесот на ревизија.

Со цел да се илустрира како една национална професионална организација го помага развојот на ревизорската професија во земјата, ќе дадеме краток приказ на улогата на Овластениот Институт за јавни финансии и сметководство во ОК (CIPFA). CIPFA е светски позната организација во полето на финансиите, сметководството и професионалните ревизорски услуги во јавната сфера. Таа има главна улога во развивањето на професионалните стандарди и етичкиот кодекс.

Како резултат на потребата да се промовира воспоставување на високи професионални стандарди за надворешна и внатрешна ревизија во јавниот сектор, CIPFA публикуваше "Стандарди за професионална пракса во ревизијата".

Дополнително, во 1994 година, CIPFA публикуваше "Етички упатства за членовите на институтот". Членовите на институтот се советуваат да ги земат етичките барања како основни принципи кои треба да ги следат при изведба на нивната работа. Упатството поставува стандарди на однесување за членовите на Институтот и ги поставува основните начела, кои треба да ги почитуваат членовите со цел да се остварат заедничките цели.

Упатството е важечко за сите членови, без разлика дали се од јавната сфера, индустријата, трговијата, јавниот сектор или образованието. Тоа ги покрива следниве области.

Наведува дека целите на сметководствената професија е да ги задоволи следниве четири основни барања:

- Веродостојност** - на информациите и информатичките системи
- Професионализам** - дека членовите на CIPFA можат прецизно да се идентификуваат како професионалци
- Квалитет на услугите** - потреба од уверување дека сите услуги ги задоволуваат највисоките стандарди
- Доверливост** - корисниците на услугите на професионалните сметководители треба да бидат уверени дека постои рамка на професионална етика која управува со таквите услуги.

Во Упатството се наведени шест основни начела:

- При изведување на професионалните услуги членот треба да биде достоин на доверба и чесен;
- Однесувањето на членот треба да биде непристрасно и објективно;
- Членот кој ја превзел обврската да нуди професионални услуги, треба да биде компетентен за нудење на истите;
- Членот треба да ја почитува доверливоста;
- Членот треба да се однесува на професионален начин;
- Услугите кои ги нуди членот треба да ги спроведува согласно релевантните технички и професионални стандарди.

Упатството дава детални совети применливи за сите членови во следниве области:

- Објективност
- Конфликт на интереси
- Гостољубивост и подароци
- Професионална компетентност
- Доверливост
- Даночна практика
- Прекугранични активности

Упатството исто така дава детални совети применливи за сите членови кои работат во јавната сфера во следниве области:

- Независност
- Хонорари и провизија

2.5.2. Професионална способност , грижа и квалитет на внатрешната ревизија

Внатрешните ревизии треба да се вршат со искуство и професионална грижа. Професионалната способност е одговорност на одделот за внатрешна

ревизија и секој поединечен ревизор. За секоја ревизија одделот треба да ги назначи оние лица кои го поседуваат неопходното знаење, вештини и дисциплина за правилно извршување на ревизијата.

Персоналот кој е вклучен во внатрешната ревизија треба да поседува лични квалитети и професионални вештини од највисок стандард.

Најважни квалитети се:

- Интегритет
- Фантазија
- Објективност
- Способност за ефективна комуникација
- Способност за почитување на доверливоста
- Посветеност

Важни професионални вештини се:

- **Комуникациски вештини.** Внатрешните ревизори мора вешто да комуницираат, писмено или усно. Конечно, една од најважните улоги на ревизорот е да го комуницира мислењето за збир на финансиски извештаи, кои самите по себе претставуваат комуникација во финансиски термини на деловните трансакции кои се случиле во одреден временски период;
- **Знаење, вештини и дисциплини.** Внатрешните ревизори треба да го поседуваат следново знаење, вештини и дисциплини, кои се од суштинско значење за изведбата на внатрешната ревизија.
 - Способност за примена на процедурите поврзани со стандардите и техниките за внатрешна ревизија;
 - Ревизорите кои интензивно работат со финансиски податоци и извештаи треба да поседуваат знаење за сметководствените начела и техники;
 - Познавање на принципите на менаџмент и основите на економијата, трговското право, оданочувањето, финансиите, квантитативните методи и компјутеризираниот информациски системи.
- **Вештини за истражување.** Ревизорите мора постојано да поставуваат прашања за да откријат измами и корупција.
- **Раководни и организациски вештини.** Овие вклучуваат:
 - планирање и контрола на ревизијата
 - предводење на тимот за ревизија
 - организирање на изведбата на ревизијата
 - преглед на извршената работа во различни фази на ревизијата

Должна професионална грижа

Внатрешните ревизори треба да практикуваат должна професионална грижа при спроведување на внатрешните ревизии. Должната професионална грижа бара примена на грижа и вештини кои се очекуваат од еден одговорен и компетентен внатрешен ревизор во исти или слични околности.

Оттаму, професионалната грижа треба да биде соодветна на сложеноста на ревизијата која се спроведува. При практикување на должна професионална грижа, интерните ревизори треба да бидат претпазливи во однос на можноста од не/намерно погрешно работење, грешки, пропусти, неефикасност, загуби, неефективност и конфликти на интереси.

Тие исто така треба да бидат особено претпазливи кај оние услови и активности, каде е најверојатно да се случат нерегуларности. Во дополнително, тие треба да ги идентификуваат неадекватните контроли и да препорачаат подобрувања, за да се промовира придржувањето кон прифатливи процедури и пракса.

Должната грижа бара од ревизорот да изврши испитувања и верификација до разумен степен, но не бара детална ревизија на сите трансакции. Според тоа, внатрешните ревизори не можат да дадат апсолутно уверување дека не постои непридржување или нерегуларности. Покрај тоа, можноста за нерегуларности или непридржување треба да се има предвид, секогаш кога се изведува внатрешна ревизија.

Кога внатрешниот ревизор ќе се посомнева во неправилности, треба да ги информира соодветните авторитети во организацијата. Внатрешниот ревизор може да препорача истрага, која ја смета за неопходна во околностите. Понатаму, ревизорот треба да проследи дали се исполнети одговорностите на одделот за внатрешна ревизија.

Должната професионална грижа вклучува и оценување на воспоставените работни стандарди и одредување дали тие стандарди се прифатливи и почитувани. Кога таквите стандарди се нејасни и неодредени, потребно нивно авторитативно толкување. Ако се бара ревизорите да ги толкуваат или селектираат работните стандарди, тие треба да бараат согласност од организацијата чија ревизија се врши, во однос на потребните стандарди за мерење на оперативните перформанси.

Практикување на должна професионална грижа значи користење на разумни ревизорски вештини и судови при спроведување на ревизијата. Покрај тоа, ревизорот треба да го земе во предвид следново:

- обемот на работа во рамки на ревизијата, потребен за да се остварат целите на ревизијата;
- релативната материјалност или значајност на предметите кои подлежат на ревизорски процедури;
- адекватноста и ефикасноста на внатрешните контроли;
- трошокот на ревизијата во однос на потенцијалните придобивки.

Одделот за внатрешна ревизија треба:

- Да обезбеди уверување дека техничките вештини и образовната подготвеност на внатрешните ревизори се соодветни за ревизијата која треба да се спроведе.

- Да поседува или да се здобива со знаење, вештини и дисциплини потребни за извршување на ревизорските должности и да даде уверување дека внатрешните ревизии се правилно надгледувани.
- Да даде уверување дека внатрешните ревизори се правилно надгледувани. Соодветната евиденција за извршената супервизија, треба да се документира и чува.
- Да обезбеди уверување дека персоналот постојано професионално се развива. Ова треба да ја опфати политиката на одделот за ревизија во однос на вработувањето, работното искуство, проценката, обуката и ажурирањето, членството и учеството во професионални тела, учеството на конференции и истражувачки проекти.
- Да обезбеди консултации за одредени проблематични области. Тие можат да бидат етички, технички, лични или прашања на ризик. Тие се разрешуваат во консултација со техничките специјалисти на фирмата и професионалните советодавни служби. Процедурите треба да ги определат чекорите, кои треба да се превземат.

3. СИСТЕМИ НА ВНАТРЕШНА КОНТРОЛА

3.1. Концепти на внатрешна контрола

Во последните години се посветува се поголемо внимание на внатрешната контрола од страна на ревизорите, сметководителите, менаџерите и законодавците. Се поголемата важност на внатрешните контроли во јавниот сектор е предизвикана поради следните фактори:

- Зголемената заокруженост на процесот на јавната администрација;
- Зголемените барања за намалување на можноста за појава на неплански менаџмент;
- Зголемената сила на економична, ефикасна и ефективна работа на административните тела;
- Реформите на јавната администрација - реструктуирање, поголема независност на раководството.

Постојат различни концепти за внатрешна контрола кои се користат во пракса. Следните публикувани документи се резултат на континуираните напори да се дефинира, оцени, извести и подобри интерната контрола. Тоа се следните:

- INTOSAI Упатства за стандарди за внатрешна контрола
- Системска ревизија и контрола (SAC) на Фондацијата за истражување при Институтот за внатрешна ревизија
- Овластен Институт на Англија и Велс: Упатства за директорите за комбинираниот кодекс: Turnbull Извештај
- Комитет на покровителски организации на внатрешната контрола на Treadway Комисијата - Интегрирана рамка (COSO)
- Канадски институт на овластени сметководители: Рамка на критериумите за контрола (CoCo)
- Американски институт на овластени јавни сметководители – Разгледување на структурата на внатрешна контрола во ревизија на финансиските извештаи (SAS 55 и 78)
- COBIT (Контролни цели за информациите и соодветната технологија) на Фондацијата за ревизија на информатички системи и контрола

За упатствата INTOSAI за стандардите за внатрешна ревизија детално се говори во рамките на ова поглавје.

SAC (1991, ревидиран 1994) нуди помош на внатрешните ревизори за контрола и ревизија на информатичките системи и технологија.

COSO (1992) дава пропораки на менаџментот за тоа како да ги оценуваат, известуваат и да ги подобрат контролните системи. Во продолжение се прикажани компонентите на COSO мрежата.

CoCo (1994), CoCo групата во Канада (Критериуми на контролниот одбор на Канадскиот институт на овластени сметководители) разви еден сличен модел како оној на COSO, за кој се тврди дека е поедноставен за употреба и

всушност, можеби поседува подобра структура за да биде користен како ревизорско средство. Компонентите на CoSo моделот се опишани подолу.

SAS 55 (1988) и 78 (1995) обезбедуваат упатства за надворешните ревизори за влијанието на планирањето на внатрешната контрола и изведувањето на ревизија врз финансиските извештаи на организацијата.

COBIT (1996) е рамка која обезбедува средство за сопствениците на деловните процеси за ефикасно и ефективно извршување на контролните обврски.

Компоненти на COSO моделот

COSO моделот се состои од пет компоненти на внатрешна контрола:

1. Контролно опкружување
2. Проценка на ризикот
3. Контролни активности
4. Информирање и комуникација
5. Мониторинг

Во продолжение е даден краток опис:

- **Контролно опкружување** – Оваа компонента го вклучува ставот на менаџментот на сите нивоа во однос на целокупното работење и поконкретно во однос на концептите на контрола. Тоа вклучува: етика, компетентност и интегритет, како и демонстриран интерес за успех и добро работење на организацијата. Тука е вклучена и организационата структура и политиките и философијата на раководството.
- **Проценка на ризикот** – Оваа компонента е и беше дел од прогресивната активност на внатрешната ревизија. Тоа вклучува идентификација на ризиците во сите области на организацијата и дефинирање на чувствителноста на организацијата преку проценка на ризиците. Во рамките на COSO се разгледуваат и целите од сите аспекти на работењето, со цел да се обезбеди дека сите делови на организацијата складно функционираат.
- **Контролни активности** – Оваа компонента ги вклучува оние активности кои традиционално се поврзани со концептот на внатрешна контрола. Овие активности вклучуваат одобрувања, одговорности и овластувања, поделба на задачи, документација, усогласување, компетентни и чесни кадри, внатрешни проверки и внатрешна ревизија. Ризикот поврзан со овие активности треба да биде проценет насекаде низ организацијата како целина.
- **Информирање и комуникација** – Оваа компонента претставува клучен дел од раководниот процес. Раководството не може да функционира без тековни информации. Комуницирањето со информации во однос на функционирањето на внатрешните контроли ја обезбедува содржината врз која раководството може да ги заснова своите проценки од аспект на ефективност на контролниот процес и управувањето со сите функции.

- **Мониторинг** – Мониторингот значи обезбедување динамичка и рационална оценка на информациите кои се добиваат преку комуникацијата на информациите за потребите на контролниот менаџмент.

SAS 78 наведува дека внатрешната контрола се состои од пет меѓусебно поврзани компоненти од COSO. COBIT, Моделот на внатрешна контрола на Кадбери комисијата и соодветните ISA стандарди, исто така ја користат истата COSO рамка.

Компоненти на CoSo моделот

Цел	
A1	Целите треба да се воспостават и комуницираат.
A2	Треба да се идентификуваат и проценат битните внатрешни и надворешни ризици со кои се соочува организацијата при постигнувањето на своите цели.
A3	Треба да се воспостават политики дизајнирани за подршка на исполнувањето на целите на организацијата и управување со ризиците, истите да се комуницираат и да се применат во пракса, така што луѓето ќе разберат што е она што се очекува од нив и ќе знаат колкава е нивната слобода на делување.
A4	Треба да се воспостават и комуницираат планови за насочување на напорите за постигнување на целите на организацијата.
A5	Целите и соодветните планови треба да вклучуваат мерливи цели во однос на перформансите и соодветните индикатори.
Посветеност	
B1	Споделени етички вредности, вклучувајќи го и интегритетот, треба да се воспостават, комуницираат и воведат во пракса насекаде низ организацијата.
B2	Политиките и праксата на човечки ресурси треба да бидат конзистентни со етичките вредности на организацијата и со исполнувањето на нејзините цели.
B3	Овластувањата, одговорноста и отчетноста треба прецизно да бидат дефинирани и конзистентни со целите на организацијата, така што одлуките и активностите ќе се преземаат од соодветните лица.
B4	Треба да се одржува атмосфера на взаемна доверба, за да се подржи протокот на информации помеѓу луѓето и нивно ефикасно работење кон исполнување на целите на организацијата.
Способност	
B1	Луѓето треба да го поседуваат потребното знаење, вештини и средства со цел да обезбедат подршка во исполнувањето на целите на организацијата.
B2	Процесите на комуникација треба да ги подржуваат вредностите на организацијата и исполнувањето на нејзините цели.

- B3 Треба навремено да се идентификуваат и комуницираат доволни и релевантни информации со цел да им се овозможи на луѓето да ја исполнат својата одговорност.
- B4 Одлуките и активностите на различните делови на организацијата треба да се координираат.
- B5 Треба да се дизајнираат контролни активности како составен дел на организацијата, имајќи ги предвид нејзините цели, ризиците поврзани со нивното исполнување, како и меѓусебната поврзаност на контролните елементи.

Мониторинг и учење

- G1 Треба да се врши мониторинг на надворешното и внатрешно опкружување со цел да се обезбедат информации кои можат да ја сигнализираат потребата за повторна проценка на целите или контролите на организацијата.
- G2 Треба да се врши мониторинг на перформансите наспроти целите и индикаторите идентификувани во целите и плановите на организацијата.
- G3 Периодично треба да се направи накнадна анализа на претпоставките врз кои се засновани целите и системите на организацијата.
- G4 Треба да се направи повторна оценка на потребата од информации и поврзаните информационални системи, поради измени во целите или поради откриени недостатоци при известувањето.
- G5 Треба да се воспостават и применуваат процедури за следење за да се обезбедат соодветни измени или потребни активности.
- G6 Раководството треба периодично да ја проценува ефективноста на контролата во сопствената организација и резултатите да им ги соопшти на оние пред кои одговара.

3.2. Дефиниција и цели

Структурата на внатрешната контрола е дефинирана во Упатствата INTOSAI за Стандардите за внатрешна контрола како политики, планови, процедури и прописи на една организација, вклучувајќи го и ставот на раководството, методите и други мерки кои обезбедуваат разумно уверување дека следниве цели се остварени:

- Промовирање уредно, економично, ефективно и ефикасно работење, квалитетни производи и услуги, кои се во согласност со мисијата на организацијата;
- Обезбедување на ресурсите од загуби како резултат на непотребни трошоци, злоупотреба, лошо раководење, грешки, измами и други нерегуларности;
- Придржување кон законите, прописите и директивите на раководството; и
- Развој и одржување на сигурни финансиски и раководни податоци и објективно прикажување на истите во навремени извештаи.

Главната Американска Канцеларија за Сметководство (GAO) ја дефинира внатрешната контрола на следниов начин:

Составна компонента на организацискиот менаџмент која обезбедува разумно уверување дека се остварени следниве цели:

- Ефективност и ефикасност во работењето;
- Сигурност на финансиското известување;
- Усогласеност со применливите закони и прописи.

Според фундаменталниот концепт на дефиницијата на GAO, внатрешната контрола:

- е компонента која постојано е вградена во работата;
- трпи влијание од луѓето;
- обезбедува разумно, но не и апсолутно уверување.

Во Ревизорските упатства за внатрешна контрола издадени од Одборот за ревизорска пракса во Обединетото Кралство, внатрешната контрола се дефинира како:

”целосен систем на финансиски и други контроли, воспоставени од раководството со цел работата на претпријатието да се одвива на уреден и ефикасен начин, да обезбеди придржување кон политиките на раководството, обезбедување на средствата и да обезбеди колку што е можно поголема комплетност и точност на евиденцијата. Поединечните компоненти на системите на внатрешна контрола се познати како ”контроли” или ”внатрешни контроли.””

Системите на внатрешна контрола ја сочинуваат најшироката категорија на ревизија и контрола.

Ги вклучува следниве главни компоненти:

- **Контрола од страна на раководството.** Секој менаџер како дел од својата менаџерска активност, треба постојано да ги надгледува операциите за кои тој е одговорен и да превзема брзи и соодветни мерки во однос на сите откритија поврзани со несоодветно работење.
- **Постојани вградени контроли.** Менаџментот е одговорен за воспоставување на постојани вградени контролни процедури во целокупното работење. Исто така и за дефинирање на точките на проверка на процедурите. Главната идеја тука е да не се продолжи со процедурите, пред да се заврши контролата. На пример, платните налози не се валидни ако немаат овластен потпис за плаќањето. Исто така, раководството треба да ги дефинира неопходните корективни мерки.
- **Независна функција на внатрешна ревизија.** Трет елемент на структурата на внатрешната контрола е независната функција на внатрешната ревизија, бидејќи уверувањето и консултативните услуги за адекватноста на контролните елементи се вклучени во претходните две компоненти.

3.3. Видови и класификација на внатрешните контроли

3.3.1. Видови внатрешни контроли

Обично во една организација може да се најдат осум видови контроли:

- **Организација.** Претпријатието треба да има план за својата организација кој:
 - ги дефинира и распоредува одговорностите;
 - ги идентификува линиите на известување;
 - јасно го одредува делегирањето на овластувањата и одговорноста.
- **Раздвојување на должности.** Не треба едно лице да биде одговорно за евидентирање и обработка на една комплетна трансакција. Инволвирањето на повеќе лица го намалува ризикот од намерна манипулација или случајна грешка и го зголемува елементот на проверка на работата. Функциите кои треба да се одделат, го вклучуваат овластувањето, извршувањето, надзорот и евидентирањето, а во случаите на компјутеризиран сметководствен систем, развој на системот и дневната обработка.
- **Физичка заштита.** Ова се однесува на физичко обезбедување на средствата и вклучува процедури дизајнирани така за дозволуваат пристап само на овластен персонал.
- **Овластување и одобрување.** Трансакциите треба да бидат овластени или одобрени од соодветен одговорен службеник. Треба да се определат ограничувањата на ваквите овластувања.
- **Аритметика и сметководство.** Ова се контролите во рамките на функцијата на евидентирање преку кои се врши проверка дали трансакциите кои се евидентираат и обработуваат се одобрени од аспект на тоа:
 - дали сите трансакции се земени предвид;
 - дали се коректно евидентирани; и
 - дали се прецизно обработени.

Таквите контроли вклучуваат:

- проверка на аритметичката прецизност на евиденцијата;
- пресметка и проверка на вкупните зборови, срамнување, контролни сметки и бруто биланси и водење евиденција на документацијата.

- **Персонал**

Треба да постојат процедури кои ќе обезбедат дека луѓето се компетентни да ја вршат работата за која се именувани. Мерките со кои се постигнува ова, вклучуваат правилни процедури за вработување, соодветни можности за напредување во кариерата, обука и политики на плати.

- **Супервизија**

Сите активности изведени од сите кадровски нивоа треба да се надгледуваат. Одговорноста за оваа супервизија треба јасно да се постави и да се соопшти на лицето кое се надгледува.

- **Менаџмент**

Ова се контроли кои ги практикува менаџментот надвор од секојдневната рутина на системот. Тие вклучуваат:

- општи контроли на супервизија;
- преглед на менаџерските сметки;
- споредба со буџетот;
- внатрешна ревизија;
- други специјални процедури за преглед.

3.3.2. Класификација според улогата во организациската структура

При опишување на внатрешните контроли според нивната улога во организационата структура, тие често пати се класификувани во широки категории на менаџмент, административни и сметководствени контроли. Честопати се смета дека менаџмент контролите ги опфаќаат сите контроли. Тие се рамка на организацијата - сите планови, политики, процедури и практики потребни за вработените да ги остварат целите на организацијата.

Административни контроли се оние процедури и евиденции кои се однесуваат на процесот на донесување одлуки и кои ги водат вработените при извршувањето на нивните овластени активности при остварување на целите на организацијата.

Сметководствените контроли ги опфаќаат процедурите и документацијата за обезбедување на средствата и сигурност на финансиските документи.

3.3.3. Предвидена цел на внатрешните контроли

Постојат два различни видови контроли:

- Контроли дизајнирани да се **спречат** грешки на прво место;
- Контроли дизајнирани да се **откријат** грешки, откако тие ќе се појават.

Следниве видови претставуваат **превентивни контроли**:

(1) Организација

Деталниот организациски план ќе ги дефинира одговорностите на секој поединец, кој одговара пред нив и пред кого одговараат тие.

(2) Физичка контрола

Овие контроли вклучуваат обезбедување на средствата, на пр.

- Обележување на чековите по приемот;
- Чување на залихите под клуч;
- Контрола на стоките кои излегуваат надвор.

(3) Персонал

Ова ја опфаќа селекцијата и обуката на персоналот. Ако овие контроли се добри, ефектите можат да бидат значителни.

(4) Супервизија

Ако персоналот не се надгледува правилно, веројатноста дека тие правилно ќе си ја извршуваат работата е помала.

Следниве видови претставуваат **детективски контроли**:

(1) Овластување и одобрување

Ниво на овластување за набавки на пример; одобрување на фактури за набавка од висок службеник, за тој или таа да може да провери дека она што е платено е токму она за што компанијата требала да плати.

(2) Аритметика и сметководство

Проверки кои потврдуваат на пример, дека сите приходи се регистрираат веднаш по приемот – на пример дека е прокнижена готовината заработена во туристичките центри, чекови со кои се потврдува дека приходот е евидентиран во готовинските книги, односно дека чековите примени по пошта се евидентирани; усогласувањето/срамнувањето на контролните сметки и банкарското усогласување им помагаат на сметководителите да ги откријат недостатоците во функционирањето на сметководствениот систем.

(3) Менаџмент

Супервизија од страна на раководството; менаџерски преглед на менаџерските сметки; буџетска контрола; севом ова служи за откривање на прашањата кои треба да се објаснат како дел од тековната контрола на организацијата.

Ефикасна структура на внатрешна контрола бара елементи од сите категории на контроли кои беа погоре споменати. Меѓутоа, без разлика како се организирани или дефинирани внатрешните контроли, тие не треба да се третираат како меѓусебни алтернативи. Тие треба да се надополнуваат.

Секоја поединечна контрола има предности и слабости, така што ефикасната структура на внатрешна контрола користи мешавина на контроли за да ги надокнади слабостите на поединечните контроли.

3.4. Ефективност на системите на внатрешна контрола, ограничувања

Со цел да бидат ефективни, внатрешните контроли мора да задоволат три основни критериуми:

- (1) Тие мора да бидат соодветни (тоа значи вистинска контрола на вистинско место, сразмерна на соодветниот ризик);

- (2) Тие мора да функционираат доследно според планот во текот на периодот (тоа значи дека сите вработени треба внимателно да се придржуваат кон нив и да не се занемаруваат ако клучниот персонал не е присутен или се има премногу работа);
- (3) Тие мора да бидат економични (тоа значи дека трошоците за имплементирање на контролата не треба да ја надминат користа од истите).

Ограничувања на ефективноста на внатрешната контрола

Ниту една структура на внатрешна контрола, без разлика колку е детална и сеопфатна, не може самата по себе да гарантира ефикасна администрација и комплетна и прецизна евиденција која ќе биде целосно заштитена од измами, особено кога инволвираните поседуваат функции со овластувања или од доверба. Внатрешните контроли кои зависат од поделба на должностите исто така, можат да се покажат неефикасни ако постои завера помеѓу повеќе поединци.

Исто така, контролите на овластување може да бидат злоупотребени од оној на кому му е дадено овластувањето и менаџментот често пати се наоѓа во ситуација да ги руши контролите кои ги воспоставил. Одржувањето на контролна структура која ќе го елиминира ризикот од загуба не е реалистична и најверојатно ќе чини повеќе од придобивките кои би ги донела.

Имајќи предвид дека секоја структура на внатрешна контрола зависи од човечкиот фактор, таа е предмет на грешки во дизајнот, просудувањето и толкувањето, недоразбирања, негрижа, замор или невнимание.

Додека компетентноста и интегритетот на персоналот кој раководи со системот може да се контролира преку селекција и обука, овие квалитети може да се променат како резултат на притисоци од самата организација и надвор од неа. Дополнително, без разлика колку е компетентен персоналот, контролата со која тие раководат може да стане неефективна ако тие правилно не ја разберат својата функција во контролниот процес или решат да ја игнорираат.

Организациските промени и ставот на менаџментот може да има длабоко влијание на ефективноста на структурата на внатрешната контрола и персоналот кој раководи со структурата. Затоа, потребно е менаџментот постојано да ги прегледува и ажурира контролите, да ги соопштува промените на персоналот и да дава пример преку придржување кон тие контроли.

3.5. Регулирање на внатрешните контроли

INTOSAI има многу голема улога во регулирање на структурата на внатрешните контроли во јавниот сектор. INTOSAI претставува концепт на внатрешна контрола кој опфаќа поширок обем на менаџмент контроли. Со цел да се зајакне финансискиот менаџмент и да се зголеми нивото на отчетност во јавниот сектор, беше формиран Комитет за стандарди за внатрешна контрола.

Комитетот изготви упатства за стандардите за внатрешна контрола. Цел на Комитетот е да развие инструкции за воспоставување и одржување на ефикасни внатрешни контроли и да обезбеди критериуми за ревизорите кои вршат ревизија на структурите на внатрешна контрола.

Во INTOSAI упатствата, стандардите на внатрешна контрола се категоризирани како општи стандарди и детални стандарди.

Следниве спаѓаат во групата на **Општи стандарди**:

Разумно уверување: Структурите на внатрешна контрола треба да обезбедат разумно уверување дека погоре споменатите општи цели ќе бидат остварени.

Став на поддршка: Раководителите и вработените треба постојано да одржуваат и покажуваат позитивен став на поддршка кон внатрешните контроли.

Интегритет и компетентност: Раководителите и вработените треба да имаат професионален и личен интегритет и да одржуваат ниво на компетентност кое им дозволува да ја разберат важноста на развој, имплементирање и одржување добри внатрешни контроли и да ги остварат општите цели на внатрешните контроли.

Контролни цели: За секоја активност на организацијата треба да се идентификуваат и развијат специфични контролни цели и тие треба да бидат соодветни, сеопфатни, разумни и интегрирани во општите организациски цели.

Мониторинг Контроли: Менаџерите треба постојано да ја надгледуваат својата работа и брзо да делуваат во однос на сите откритија на нерегуларно, неекономично, неефикасно и неефективно работење.

Детални стандарди се:

Документација: структурата на внатрешна контрола и сите трансакции и значајни настани треба јасно де се документираат и документите секогаш треба да бидат на располагање за преглед.

Брзо и правилно евидентирање на трансакции и настани: Трансакциите и значајните настани треба да бидат навремено евидентирани и соодветно класификувани.

Овластување и извршување на трансакции и настани: Трансакциите и значајните настани треба да бидат одобрени и извршени само од лица кои делуваат во делокругот на нивните овластувања.

Одвојување на должности: Клучните должности и одговорности за овластување, обработка, евиденција и преглед на трансакции треба да бидат поделени меѓу повеќе поединци.

Супервизија: Треба да постои компетентна супервизија за да се обезбеди остварување на целите на внатрешната контрола.

Пристап до и одговорност за ресурсите и документите: Пристапот до ресурсите и документацијата треба да се ограничи единствено на овластени поединци, кои се одговорни за нивно обезбедување или употреба. За да се обезбеди одговорност, ресурсите треба повремено да се споредуваат со регистрираните износи, за да се определи дали се совпаѓаат. Чувствителноста на средството треба да ја определи зачестеноста на ваквата споредба.

Главната Американска канцеларија за сметководство (GAO) претставува интегрирана рамка за раководна контрола. Во 1999 година, ревидираните стандарди за внатрешна контрола во сојузната влада на САД, беа издадени од спомнатата канцеларија.

Ревидираните стандарди за внатрешна контрола ги инкорпорираат на соодветен начин компонентите на внатрешната контрола како што е тоа дефинирано во интерната контрола – Интегрирана рамка, изадена од COSO. Овие стандарди ѝ даваат поголемо значење на зголемената употреба на информатичката технологија.

GAO ги издаде следниве 5 стандарди за внатрешна контрола:

- Контролно опкружување
- Проценка на ризикот
- Контролни активности
- Информации и комуникација
- Мониторинг

Овие стандарди го дефинираат минималното ниво на квалитет, прифатливо за внатрешната контрола во владата на САД и обезбедуваат основа за оценување на внатрешната контрола.

Според овој концепт, главните активности на внатрешната контрола се следниве:

- Прегледи на тековните перформанси на највисоко раководно ниво;
- Прегледи од страна на менаџментот на ниво на активности или функции;
- Управување со човечкиот капитал;
- Контрола врз обработката на информациите;
- Физичка контрола над чувствителните средства;
- Воспоставување и преглед на мерките и индикаторите на перформансите;
- Одделување на должности;
- Правилно извршување на трансакциите и настаните;
- Прецизно и навремено евидентирање на трансакциите и настаните;
- Рестрикции на пристап и одговорност за ресурсите и документацијата; и

- Соодветна документација за трансакциите и структурата на внатрешна контрола.

Главните фактори кои треба да се земат предвид при адаптација на стандардите за внатрешна контрола во управните тела се следниве:

- Големината на административното тело;
- Разноликоста на активностите;
- Обемот на трансакции;
- Разновидноста на документацијата;
- Бројни правила, прописи и закони.

4. ПОВРЗАНОСТ ПОМЕЃУ ИНТЕРНАТА РЕВИЗИЈА, РАКОВОДЕЊЕТО И УПРАВУВАЊЕТО

4.1. Поврзаност меѓу внатрешната ревизија и општото раководење

Ова поглавје ја разгледува поврзаноста на внатрешната ревизија и општиот менаџмент во јавните служби. Односот помеѓу внатрешниот ревизор и менаџментот и персоналот на министерствата и фондовите, кои се предмет на ревизија, мора да се заснова врз заедничка доверба и разбирање, независно од тоа дали ревизорот е вработен во организацијата или пак доаѓа од надворешно претпријатие.

Меѓутоа, внатрешната ревизија мора да истражува нерегуларно работење во организацијата и одвреме навреме да поднесува критички извештаи за сомнителните прашања, а раководството треба му даде на внатрешниот ревизор потполн интегритет и независност.

Треба да се одржуваат добри работни односи помеѓу внатрешната ревизија и раководството. Внатрешните ревизори треба да ги разбираат реакциите на различните раководни нивоа кон работата што ја вршат ревизорите.

Тие треба да сочувствуваат со различните стилови на менаџмент при планирање и вршење на нивната ревизорска работа. Ревизорите исто така, мора да развијат и одржуваат отворени комуникациски линии во рамките на организацијата, објаснувајќи ги детално ревизорските задачи кои ги извршуваат и зошто го прават тоа.

4.2. Однос помеѓу внатрешната ревизија и другите контролори

Односот помеѓу внатрешните ревизори и другите контролори како што се надворешните ревизори за законски пропишаната ревизија, ревизија на средината и ревизија на квалитетот или пак оние кои пружаат менаџмент услуги, мора да биде заснован на заедничка доверба и разбирање.

Треба да постои редовен дијалог помеѓу надворешните и внатрешните ревизори, за разговор во однос на сегашните и идните задачи и некои заеднички точки, кои произлегуваат од одредени активности.

Следниве главни области се од заеднички интерес за внатрешните и надворешните ревизори:

- Ефикасни сметководствени системи и системи на внатрешна контрола;
- Континуирано ефикасно работење на овие системи;
- Ефикасен проток на финансиски и работни информации;
- Ефикасни нефинансиски контроли за обезбедување на средствата;
- Придржување кон законите, прописите и другите надворешни барања.

Линијата на отчетност и целите на внатрешните и надворешните ревизори може да се разликуваат, но и покрај тоа, нивната работа честопати се совпаѓа. Примери на области кои се совпаѓаат:

- Истражување на системот на внатрешна контрола;
- Истражување на сметководствената документација, книгите, сметките и налозите;
- Верификација на средствата и обврските.

Употреба на работата на внатрешната ревизија од страна на надворешните ревизори

Во фазата на планирање на ревизорската работа, надворешните ревизори треба да изведат прелиминарно оценување на функцијата на внатрешната ревизија. Може да се случи, определени активности на внатрешната ревизија да се релевантни за надворешната ревизија. Една поволна оценка може да им дозволи на надворешните ревизори да ја модификуваат природата, временскиот распоред и да го намалат обемот на процедурите на надворешна ревизија.

Во случај да се користи работата на внатрешната ревизија, важно е да се запамети дека:

- Единствено надворешните ревизори ја имаат одговорноста за изразеното ревизорско мислење;
- Оваа одговорност не се намалува на било кој начин преку користење на работата на внатрешната ревизија;
- Не може да се очекува дека надворешните ревизори, потпирајќи се исклучиво на работата на внатрешната ревизија, би можеле да обезбедат доволно соодветни ревизорски докази за да ги поткрепат нивните заклучоци во врска со материјалните прашања.

Надворешни извори на внатрешната ревизија

Новата дефиниција на внатрешната ревизија ја рефлектира стварноста на процесот на искористување на надворешните извори. Користење надворешни извори за внатрешната ревизија значи дека работите на внатрешната ревизија ги вршат надворешни експерти. Главни варијанти за искористување на надворешните извори се следниве:

- Поддршка (обезбедувајќи професионални вештини или дополнителни ресурси во некои области);
- Задолженија (редовни пакети);
- Специјализирани области (благајна, информациска технологија);
- Целосно надворешно снабдување со ресурси (според однапред поставен план за целосна одговорност).

Коментари во врска со обезбедувањето на внатрешната ревизија преку надворешни ресурси:

- Било која активност која претставува дел од функцијата на внатрешната ревизија од страна на било кое назначено лице, е дел од активностите на претпријатието.
- И покрај тоа што се чини дека автономијата и целите на внатрешната ревизија се зголемуваат, таа никогаш нема да може да го постигне

истиот степен на независност кој се бара од надворешните ревизори.

- Ако внатрешната ревизија ја изведува истиот надворешен ревизор кој ја спроведува и законски пропишаната ревизија, може да се јави конфликт на интереси.

4.3. Управување, комитет за ревизија, раководење и внатрешна ревизија

4.3.1. Зголемена важност на корпоративното управување

Неодамнешните пропаѓања на одредени компании во САД и Европа, во голема мерка ја поткопаа довербата во пазарот на капитал, како и довербата што јавноста ја имаше во корпорациите и сметководителите – како подготвители и ревизори на финансиските извештаи. Сè пофолем е интересото за корпоративното управување и постои јасна потреба да се поврати довербата во пазарите на капитал и другите сфери преку зајакнување на корпоративното управување со цел да се обезбедат финансиски информации од највисок квалитет.

Својата реакција на сето ова, САД ја пласираа преку Актот на Sarbanes–Oxley со кој се предлагаат нови правила за корпоративното управување во однос на Берзата во Њујорк. Sarbanes–Oxley Актот (Oxley Актот) во голема мерка се фокусира на улогата на надворешните ревизори и нивната независност и однос со членовите на комитетот за ревизија. Целта беше очигледно да се зајакне врската помеѓу надворешните ревизори и неизвршните директори од комитетот за ревизија и да се подобри интегритетот на раководството на претпријатието и самото финансиско известување.

Европа продолжува да ја зајакнува праксата на корпоративно управување преку развој на кодекси за корпоративно управување и таканаречено “меко законодавство” поврзано со “придржувај се или објасни” начелото. Ваквиот приод ја користи потребата за објавување како регулаторно средство, наместо преку законодавство. Работната група на експерти од највисоко ниво за деловно право (Зимската “Winter” група), даде свои препораки до Комисијата на ЕУ во однос на корпоративното управување. Нивниот извештај “Модерна регулаторна рамка за деловното право во Европа” (во текстот именуван како Извештај на Зимската група) беше публикуван во ноември 2002 година.

На 21 мај 2003 година, беше издадено соопштението на Комисијата насловено како “Модернизација на деловното право и зајакнување на корпоративното управување во Европската Унија – План за напредок” како реакција на Комисијата во однос на Извештајот на Зимската група. Соопштението на Комисијата “Зајакнување на законски пропишаната ревизија во ЕУ” беше исто така публикувано на 21 мај 2003 година. Во него се говори за корпоративното управување наспроти законски пропишаната ревизија, комитетите за ревизија и внатрешната контрола.

4.3.2. Дефиниција на корпоративното управување

Насекаде низ светот, корпоративното управување е дефинирано на различни начини. Сепак, овие различни дефиниции имаат значајна заедничка основа. Во Велика Британија, по распаѓањето на големите корпорации во текот на касните осумдесетти години, Советот за финансиско известување, Лондонската берза и сметководствената професија го формираа Cadbury Комитетот во Мај 2003 година. Цел на Комитетот беше да се бави со финансиските аспекти на корпоративното управување, со цел да се спречи можноста за поединци да се стекнат со неограничена контрола врз една организација.

Комитетот Cadbury го дефинира корпоративното управување како: "систем преку кој компаниите се насочуваат и контролираат".

Конечниот извештај на Cadbury Комитетот за проблемите кои се јавија во системот на корпоративно управување беше издаден во 1992 година. Во самата содржина на извештајот беше инкорпориран и Кодексот за најдобра пракса и голем број други препораки во однос на добрата пракса.

Главните препораки на извештајот на Cadbury се следниве:

- Одборите на сите компании кои котираат на берзата и се регистрирани во Обединетото Кралство треба да се придржуваат кон Кодексот;
- Компаниите кои котираат на берзата треба да наведат во своите финансиски извештаи дека се придржувале, а ако не, тогаш во однос на што и зошто;
- Оваа изјава за придржување треба да се прегледа од страна на ревизорите пред да се публикува. Овој преглед треба да ги покрие само оние делови, каде придржувањето може објективно да се верификува.

Исто така, Комитетот наведе дека поединците и одборите треба да:

- Го следат Кодексот од аспект на нивните сопствени специфични околности;
- Го следат духот на Кодексот преку сопствените активности;
- Да ѝ дадат предност на содржината над формата, при толкување на Кодексот.

Во 1999 година, Организацијата за економска соработка и развој (OECD) ги објави начелата на корпоративното управување во однос на следниве елементи (OECD, 1999 година):

1. Права на акционерите
2. Подеднакво третман на акционерите
3. Улога на сите заинтересирани страни во корпоративното управување
4. Објавување и транспарентност
5. Одговорност на одборот

Во делот 5, Одговорност на одборот, се наведува дека "одборот ќе исполнува одредени клучни функции, вклучувајќи и... обезбедување на интегритетот на сметководствените системи и системите за финансиско известување на

корпорацијата, вклучувајќи ја и независната ревизија и потврда дека постојат соодветни системи на контрола, а особено, системи за мониторинг на ризикот, финансиската контрола и придржување кон законот.”

Овие начела ги обезбедуваат напатствијата за воспоставување на системи за управување, како во јавниот, така и во приватниот сектор.

Во употреба е следнава дефиниција за корпоративното управување, усвоена од страна на OECD:

”Корпоративното управување вклучува група односи помеѓу раководството на претпријатието, неговиот одбор, акционерите и други заинтересирани страни.. и.. ја дава структурата преку која се одредуваат целите на компанијата, а се одредуваат и средствата за исполнување на тие цели и начинот на следење на перформансите.”

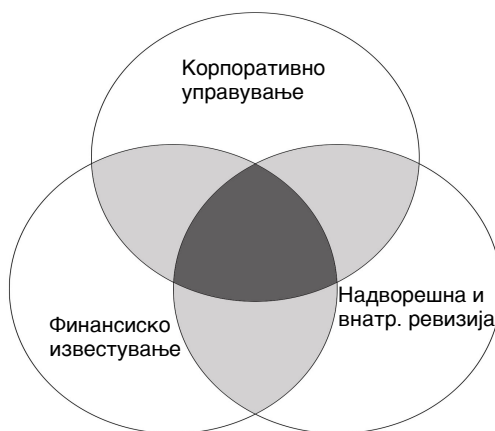
Со дефиницијата на OECD се разјаснува дека корпоративното управување се бави со односите помеѓу раководството на претпријатието, неговиот одбор, акционерите и другите заинтересирани страни. Од тука, произлегува дека овие односи, како и односот помеѓу сите нив и надворешниот ревизор, мора да бидат јасно дефинирани и разбрани.

4.3.3. Финансиски компоненти на корпоративното управување

Во 2003 година, FEE подготви еден документ за дискусија во однос на финансиското известување и ревизорските аспекти на корпоративното управување. Овој документ се бави со меѓусебната поврзаност и зависност помеѓу финансиското известување, корпоративното управување и ревизијата и тоа на следниов начин³:

Слика 1

Меѓусебна зависност помеѓу финансиското известување, корпоративното управување и ревизијата



³ Извор: FEE: Документ за дискусија во однос на финансиското известување и ревизорските аспекти на корпоративното управување, јули 2003 година, стр.18

Областите кои се преклопуваат вклучуваат:

- Внатрешна контрола;
- Вклучувајќи го финансиското известување и сметководствените политики;
- Надзор од страна на неизвршните директори вклучувајќи ја и активноста на комитетот за ревизија;
- Известување од страна на надворешните ревизори до акционерите и раководството;
- Внатрешна ревизија;
- Собрание на акционерите.

Во продолжение на текстот е даден преглед на финансиските компоненти на корпоративното управување.

Внатрешна контрола

Основните прашања поврзани со внатрешната контрола се разгледани во Поглавјето 3. Тука акцентот е ставен врз прашањата поврзани со управувањето. Соопштението на Комисијата за Законски пропишаната ревизија се однесува на одговорноста и квалитетот на системот на внатрешна контрола на претпријатието, вклучувајќи ја и функцијата на внатрешна ревизија како важен дел од рамката за корпоративно управување. Комисијата предлага повторно разгледување на сегашната состојба во ЕУ за вклученоста на надворешните ревизори во проценката и известувањето за системите за внатрешна контрола, со цел да се изготват некои предлози по ова прашање.

Во Секцијата 404 од Oxley Актот, издаден на 5 јуни 2003 година, за известување во однос на ефективноста на внатрешната контрола, се користи многу постриктна дефиниција на внатрешната контрола отколку што е случај во другите документи кои се однесуваат на внатрешната контрола (CoCo, COSO и Turnbull). Таа конкретно се фокусира на контролата врз надворешното финансиско известување.

Според Извештајот на Зимската група, предложениот годишен извештај за корпоративното управување треба да содржи и информации за "системот за управување со ризикот кој се применува во претпријатието, опишувајќи ја основната стратегија, активностите кои се преземаат и специфичните ризици со кои се соочува претпријатието. Онаму каде ваков систем не постои, тоа мора да биде наведено." Оваа препорака е превземена и од страна на Комисијата во нејзиното Соопштение за деловното право и корпоративното управување, имајќи предвид дека и таму, од претпријатијата кои котираат на берзата се бара објавување на годишен извештај за корпоративното управување за "постоењето и природата на системот за управување со ризик".

Некои држави членки на ЕУ дури и ги надминуваат барањата за известување во однос на внатрешната контрола за целите на финансиското известување, како што е предвидено во Секцијата 404 од Sarbanes–Oxley Актот. На пример,

Одборите на претпријатијата кои котираат на берзата во ОК, во своите годишни финансиски извештаи мораат да објават и информации за пошироките аспекти на внатрешната контрола, вклучувајќи ги и нивните процедури за проценка на ризикот, да ги објават процесите кои тие ги усвоиле за анализа на ефективността на внатрешната контрола и да наведат дека работите што ги превзема одборот се во согласност со упаствата содржани во Turnbull Извештајот.

Неизвршни директори, Комитет за ревизија

Неизвршните директори (НИД) во унитарен и одбор за супервизија во еден двослоен систем нудат силна основа за управување со ризикот на претпријатијата игнорирајќи ги интересите на акционерите и легитимните интереси на други релевантни заинтересирани страни. Тие имаат сопствена улога во потврдувањето дека важните раководни прашања се соодветно анализирани и во обезбедувањето на објективност во процесот на финансиско известување, што може да има позитивно влијание врз вредноста и ефикасноста на ревизијата.

Структура на одборите

Во претпријатијата кои котираат на берзата насекаде низ светот, можат да се сретнат три главни вида на структура на одборот. Тоа се унитарниот систем и двослојниот систем на одбор.

Во случајот на унитарен одбор, кој е широко распространет во англосаксонските земји, целокупниот одбор е одговорен пред акционерите за успешното водење, вклучувајќи ја и подготовката на соодветни финансиски извештаи на претпријатието.

Кај двослојната структура, која се нарекува и континентален европски модел, претпријатието има и раководен одбор и одбор за супервизија. Раководниот одбор го води претпријатието под своја власт, ја развива стратегијата на претпријатието и е одговорен за секојдневното работење, додека одборот за супервизија ги назначува и контролира членовите на раководниот одбор.

НИД имаат стратешка и мониторинг улога, која мораат да ја исполнат во своите претпријатија. Настаните во Enron, WorldCom и Parmalat ги потенцираа слабостите во спроведувањето на улогата на мониторинг.

Должности на НИД

Главни должности на НИД е да придонесуваат кон општата колегијална одговорност на одборот во унитарниот систем и на одборот за супервизија во двослојниот систем преку:

- Стратегија
- Предизвик и придонес кон стратегијата
- Мониторинг
- Анализа на праксата на управување со ризик и системот на внатрешна контрола на претпријатието

- Надзор на односот помеѓу раководството и внатрешните и надворешни ревизори
- Преглед и мониторинг на етичката политика на претпријатието
- Надворешно известување
- Контрола на процесот на известување
- Одржување контакти со надворешниот ревизор
- Анализа на годишните и периодичните финансиски извештаи
- Стекнување уверување дека информациите кои се доставуваат до акционерите се точни и прецизни
- Решавање/спречување конфликти на интереси
- Надзор над вработувањето нови директори (извршни и неизвршни) преку комитетот за назначување
- Одлучување за наградувањето на директорите (извршни и неизвршни) преку комитетот за наградување

Карактеристики на успешен НИД

Клучна карактеристика на НИД е нивната способност да бидат независни и да делуваат независно од раководството.

Една дилема за НИД е прашањето до кој степен да се инволвираат во бизнисот. Ако се тие вклучени преку процесот на одлучување, за нив може да се смета дека ја губат нивната независност и стануваат извршни – ако пак воопшто не се вклучени, тогаш не се од никаква вредност. Ако премногу се вклучени во однос на деталите од работењето, тие можат да ја загубат објективноста – ако пак не се вклучат доволно, нивното познавање може да биде недоволно за да дадат независен критички суд. Потребна е вистинска рамнотежа.

Надлежностите на НИД се уште една област која е важна за успехот на постоечкиот режим на корпоративно управување. Ако НИД не ги разбираат прашањата кои се критични за нивните одговорности, вредноста на нивното присуство и независност ќе биде ограничена.

Функција на Комитетот за ревизија

Ефективното корпоративно управување бара активно учество и соработка на одборот (без разлика дали се работи за унитарен или двослоен систем), раководството на организацијата, нејзините ревизори (внатрешна или надворешна ревизија), како и комитетот за ревизија. Функцијата на комитетот за ревизија сега е клучниот елемент во рамките на корпоративното управување.

Сите компании кои котираат на берзата оваа функција треба да ја реализираат преку неизвршни директори или членовите на одборот за супервизија, каде нивниот број треба да биде најмалку три, каде, во најмала рака, мнозинството од членовите на комитетот треба да бидат независни. Членовите на комитетот за ревизија треба да ги назначува одборот (за супервизија).

Во својот извештај за корпоративното управување, претпријатието треба да наведе доколку не поседува комитет за ревизија и да ги даде причините за таквата состојба, како и да објасни на кој начин се реализира таквата функција.

За да ефективно си ја врши работата, комитетот треба:

- да поседува прецизни упатства за работа, особено од аспект на неговата улога, одговорност и овластувања; и
- да обезбеди дека ја поседува потребната експертиза меѓу своите членови и независен пристап до експертизата која му е потребна, како и да има неограничен пристап до други ресурси потребни за поддршка на комитетот.

Надворешна ревизија

Надворешниот ревизор има централна улога не само во примената на сметководствените стандарди (види 2.5.), туку исто така и во поширокиот систем на корпоративно управување. Во рамки на таквата улога, надворешниот ревизор ги исполнува следниве функции:

(а) Функција на сведочење во јавен интерес

По пат на својот извештај, надворешниот ревизор ги информира акционерите и по потреба, останатите корисници на финансиските извештаи, дали и до кој степен, според мислењето на ревизорот, ревидираните финансиски извештаи даваат точен и соодветен приказ на состојбата и дали истите се во согласност со применливите сметководствени стандарди. На тој начин, надворешниот ревизор придонесува кон веродостојноста на финансиското известување, како еден од главните извори на информации за акционерите и други заинтересирани страни, во однос на економската состојба на претпријатието за кое се известува.

(б) Функција на поддршка за неизвршените директори/одборот за супервизија

Ревизорот им дава поддршка на НИД и комитетот за ревизија во исполнувањето на нивните задачи преку комуникацијата на сите прашања релевантни за контрола на финансиското известување и објавување и релевантни за супервизијата на претпријатието кое е предмет на ревизијата, кои ревизорот ги забележал во текот на извршување на ревизијата.

(в) Превентивна функција во однос на соодветната примена на сметководствените стандарди од страна на раководството

Надворешниот ревизор има заплашувачко влијание кое го подобрува квалитетот на финансиското известување на два начини. Како прво, барањето за ревизија на финансиските извештаи ги зајакнува напорите на раководството за изготвување на високо квалитетни финансиски извештаи. Второ, имајќи го предвид ефектот врз јавноста што го има ревизорскиот извештај, заканата од квалификувано или неповолно ревизорско мислење, го

принудува раководството да ги корегира грешките во финансиските извештаи кои ги открил ревизорот, пред да го презентира своето мислење. Од тие причини, во многу ретки случаи доаѓа до квалификувано ревизорско мислење.

Клучни прашања за обезбедување високо квалитетна ревизија на финансиските извештаи

Во продолжение се говори за главните фактори за соодветно регулирање на ревизорската професија.

Тие вклучуваат:

(а) Професионални стандарди за независноста и објективноста на ревизорот

Заложбата и почитувањето на професионалната етика е од исклучителна важност за сметководствената професија и за кредибилитетот на надворешниот ревизор. Според јавното мислење, независноста на ревизорот е главен предуслов за веродостојноста и кредибилитетот на ревизијата на финансиските извештаи.

Со цел да се обезбеди посилна правна основа за независноста на ревизијата во ЕУ, треба да се модернизира Осмата Директива. Нејзината модернизација е во тек.

(б) Високо квалитетни стандарди за ревизија

Меѓународните стандарди за ревизија (ISA) развиени од страна на Одборот за меѓународна ревизија и стандарди на уверување (IAASB) на IFAC, се чини дека постепено стануваат општо прифатени стандарди за ревизија. Токму затоа, од исклучителна важност е да се осигура нивниот врвен квалитет.

Еден од приоритетите на Комисијата на ЕУ во зајакнувањето на законски пропишаната ревизија во ЕУ, е воведувањето на задолжителната примена на Меѓународните стандарди за ревизија (ISA) за сите ревизии кои се вршат во Европа до 2005 година.

(в) Ефективни и транспарентни системи за обезбедување квалитет и дисциплински режим

Воспоставувањето на висококвалитетни етички и ревизорски стандарди мора да биде придржувано и со соодветни и ефективни системи за обезбедување квалитет и дисциплински режими со цел да се обезбеди дека воспоставените стандарди соодветно се применуваат при извршувањето на надворешните ревизии.

(г) Поставеност на јавниот надзор

Со цел да се обезбеди кредибилитетот на ревизорската професија и работата на ревизорите пред јавноста и за да се избегнат обвинувањата за личен интерес, регулирањето на професијата треба да се дополни и со

задоволително ниво на јавни гаранции и тоа преку соодветна организираност на јавниот надзор.

Одговорност за известување на ревизорот во извештајот за корпоративно управување

Постојат различни мислења за тоа дали учесниците на пазарот на капитал сметаат дека има корист од независното уверување во рамки на извештајот за корпоративно управување. Сепак, надворешниот ревизор може да го изрази своето мислење за тоа дали одредени аспекти од извештајот за корпоративно управување се придржуваат кон одредени дефинирани барања и/или упатства за известување – кои треба да бидат дополнително развиени. Почитувајќи ги ограничувањата во однос на улогата на ревизорот како резултат на ревизорскиот пристап и улогата на ревизорот во рамките на корпоративното управување, треба да се разгледа можноста за проширување на опфатот на надворешната ревизија.

Внатрешна ревизија

Ефективната функција на внатрешна ревизија може да има голема улога во рамките на корпоративното управување, како во приватниот, така и во јавниот сектор.

Улога на внатрешната ревизија

Во текот на последните десет години, внатрешната ревизија се развива и нејзината важност сè повеќе се зголемува. Тоа се одвива паралелно со сè поголемиот акцент кој се става на пошироките аспекти на внатрешната контрола, фокусирана врз пристапот заснован на ризик.

Во најголем број земји и бизнис сектори, внатрешната ревизија професионално поднесува извештај до комитет за ревизија/одбор за супервизија и од раководен аспект, до главниот извршен директор. Во другите земји, внатрешната ревизија поднесува извештај и на професионална и раководна основа до раководството, а не до неизвршните директори или членови на одборот за супервизија.

Значи, спроведувањето на внатрешната ревизија е нешто карактеристично за секое поединечно претпријатие и земја. Сепак, извршувањето на функциите на внатрешна ревизија треба и понатаму во голема мерка да се фокусира врз оценката на пошироките аспекти на внатрешната контрола, кои се поврзани со управувањето со ризиците со кои се соочува едно претпријатие.

Активностите на внатрешна ревизија се спроведуваат во најразлични законски и културни опкружувања; во организации кои се разликуваат по својата големина и структура. Функциите на внатрешна ревизија треба да се во согласност со соодветните професионални стандарди (како што се *Стандардите за професионална пракса за внатрешна ревизија* публикувани од страна на Институтот за внатрешни ревизори).

Функцијата на внатрешна ревизија и нејзиниот однос на известување со комитетот за ревизија и раководството

Во зависност од улогата на внатрешната ревизија во конкретната структура на управување, функцијата на внатрешната ревизија, на професионално ниво, поднесува извештај до раководството, или е независна во своето известување во однос на раководството.

Улога на комитетот за ревизија од аспект на функцијата на внатрешна ревизија

При анализата на функционирањето на функцијата на внатрешна ревизија, *inter alia*, комитетот за ревизија би требало:

- да обезбеди дека лидерот на внатрешната ревизија има директен пристап до претседавачот на одборот/одборот за супервизија, како и до комитетот за ревизија;
- да се увери дека функцијата на внатрешна ревизија и професионално е одговорна пред комитетот за ревизија;
- ги прегледа и оцени работните планови за внатрешната ревизија;
- да добива редовни извештаи за реализацијата на работните планови поврзани со функцијата на внатрешна ревизија и годишниот извештај на функцијата на внатрешна ревизија;
- да врши преглед и мониторинг на реакциите од страна на раководството во однос на откритијата и препораките на функцијата на внатрешна ревизија;
- да се состанува со лидерот на внатрешната ревизија најмалку еднаш годишно, без присуство на раководството; и
- да врши мониторинг и проценка на улогата и ефективноста на функцијата на внатрешна ревизија во целокупниот контекст на системот за управување со ризик на претпријатието.

Онаму каде не постои функција на внатрешна ревизија или каде таквата не би претставувала дел од целокупното раководење, комитетот за ревизија, на годишно ниво, треба да разгледа дали има потреба од функција на внатрешна ревизија и за тоа да даде свои препораки до одборот. Причините за отсуство на функција на внатрешна ревизија, треба да бидат објаснети во делот за корпоративно управување, во рамки на годишниот извештај.

Сето горенаведено, ги претставува минималните барања кои треба да бидат вклучени во опфатот на должностите на комитетот за ревизија, во случај на постоење на функција на внатрешна ревизија, независна од раководството.

Функција на внатрешна ревизија и управување

Од гледна точка на корпоративното управување, функцијата на внатрешна ревизија треба и понатаму во голема мерка да се фокусира на проценката на пошироките аспекти на внатрешната контрола кои се поврзани со управувањето со ризиците со кои се соочува организацијата.

4.3.4. Развој на корпоративното управување во ЕУ

Практичната имплементација на концептите на корпоративното управување се разликува помеѓу земјите членки на ЕУ. Постојат разлики во системите на одбори, улогата на неизвршните директори, процедурите за номинација за различни раководни места, барањата на комитетот за ревизија и друго. Директивите бр. 4, 7 и 8 за сметководство и ревизија издадени од Европската Комисија, значајно придонесоа кон хармонизација на процедурите за корпоративно управување во ЕУ.

(1) Четврта директива од 25 јули 1978 година

Според Четвртата директива која зборува за годишните финансиск извештаи на претпријатијата со ограничена одговорност, годишните извештаи на сите претпријатија кои потпаѓаат под оваа Директива мора да бидат ревидирани од страна на квалификуван стручњак. Законски пропишаниот ревизор мора да се увери и дека годишниот извештај е во согласност со годишните сметки за истата финансиска година. Како што е дефинирано во Директивата, во случај на мали претпријатија, земјите членки имаат можност да прават исклучоци во однос на обврската за ревизија на финансиските извештаи.

(2) Седма директива од 13 јуни 1983 година

Седмата директива за консолидирани извештаи, го прошири барањето за ревизија на сите ентитети, кои изготвуваат консолидирани извештаи врз основа на оваа Директива.

Слично на тоа, Директивата за годишни и консолидирани извештаи на банки и други финансиски институции, како и Директивата за годишни извештаи и консолидирани извештаи на осигурителните компании, воведоа барање за сите ентитети опфатени со овие Директиви, нивните годишни и консолидирани извештаи да бидат ревидирани од страна на квалификуван стручњак.

(3) Осма Директива од април 1984 година

Осмата директива ги дефинира условите за одобрување на државните ревизори. Овие услови се однесуваат на професионалните квалификации од една и личниот интегритет и одговорноста од друга страна.

Особено постоечкиот механизам за избор на ревизор, независноста на ревизорот, неговото наградување и замена, може да има значително влијание врз функционирањето на системот на корпоративно управување. За модернизацијата на Осмата директива се говори во друго поглавје од овој прирачник.

Понатамошен развој на корпоративното управување во ЕУ

Европската регулаторна рамка за правото на трговски друштва и корпоративно управување треба да се модернизира поради следниве причини: сè поголемиот тренд каде европските фирми работат на прекугранична основа во рамките на Внатрешниот пазар, континуираната

интеграција на европските пазари на капитал, рапидниот развој на нова информатичка и комуникациска технологија, претстојното проширување на ЕУ со 10 нови држави членки, како и штетното влијание на неодамнешните финансиски скандали.

Во своите соопштенија во врска со “Модернизацијата на правото на трговски друштва и зајакнувањето на корпоративното управување во Европската Унија – План за напредок”, Комисијата ги дефинира најважните мерки за зајакнување на европската регулаторна рамка, групирајќи ги сите во еден акционен план. Акциониот план содржи приоритети од краткорочен аспект (2003–2005), среднорочен аспект (2006–2008) и долгорочен аспект (од 2009 година натаму) и дава индикации за тоа кои регулаторни инструменти треба да се користат за секој од предлозите, со приближен временски распоред.

Што се однесува до корпоративното управување, Комисијата смета дека на следниве иницијативи треба да им се даде врвен приоритет:

- Воведување на Годишен извештај за корпоративно управување. Од претпријатијата кои котираат на берзата, треба да се бара во своите годишни документи да вклучат и кохерентен и описен извештај, кој ќе ги опфати клучните елементи на нивната структура и пракса на корпоративно управување.
- Развој на законодавна рамка со цел да им се помогне на акционерите да ги уживаат своите права (на пример поставување прашања, презентирање решенија, гласање во отсуство, учество на главните состаноци преку електроонска комуникација и средства). Ваквите можности треба да им се понудат на сите акционери низ ЕУ, а што поскоро треба да се решат специфичните проблеми поврзани со прекуграничното гласање.
- Усвојување на Препораки насочени кон промовирање на улогата на (независните) неизвршни или супервизорски директори. Треба да се дефинираат минималните стандарди во однос на формирањето, составот и улогата, како и начинот на назначување и наградување на комитетите за ревизија и тоа на ниво на ЕУ и истите да се спроведуваат во секоја држава членка, барем на “придржувај се или објасни” основа.
- Усвојување на Препораки за наградување на директорите. Што поскоро, од државите членки треба да се побара да воспостават соодветен регулаторен режим, што ќе обезбеди повеќе транспарентност и влијание за акционерите, што би вклучувало и детално објавување на поединечното наградување.
- Основање на Европски форум за корпоративно управување, за да се поттикне координацијата и конвергенцијата на националните закони и прописи и начинот на кој тие се спроведуваат и контролираат.

Комисијата не верува дека усвојувањето на единствен Европски закон за корпоративно управување би резултирало во значајна додадена вредност, туку едноставно би значело додавање на уште едно дополнително ниво помеѓу меѓународните начела и националните закони. Сепак, еден саморегулирачки пазарен пристап, заснован единствено врз необврзувачки препораки, не е доволен како гаранција за солидно корпоративно управување. Имајќи ја предвид сè поголемата интеграција на европските пазари на капитал,

Европската Унија треба да усвои заеднички пристап, кој ќе опфати неколку основни правила и ќе обезбеди соодветна координација на сите национални закони и прописи во сферата на корпоративното управување.

Корпоративно управување во македонски контекст

Подобрената отчетност која резултира од надворешната и внатрешна ревизија изведена на високо професионално ниво е суштински важна за ефикасно функционирање на секоја пазарна економија.

Македонската економија е во процес на транзиција во пазарна економија. Зголемената одговорност и транспарентност се најважните цели на реформата на јавната администрација.

Владата превзема големи напори за воспоставување функција на внатрешна ревизија во целокупниот јавен сектор, за зајакнување на внатрешната контрола во јавните претпријатија и установи и за дополнително зајакнување на функцијата на надворешна ревизија која ја врши ДЗР.

Потребен е понатамошен развој, олеснет преку воспоставување на соодветна законска рамка. Во тек е изготвувањето на нов закон за корпоративно управување. Усвојувањето на овој закон од страна на Парлементот се очекува да биде завршено до крајот на април 2004 година.

5. БАРАЊА НА ЕВРОПСКАТА УНИЈА ОД АСПЕКТ НА ФИНАНСИСКАТА КОНТРОЛА

5.1. Acquis и финансиска контрола

Земјите кандидати за ЕУ треба да се подготвени да го применуваат *acquis communautaire* кое е постојно тело на законодавството на ЕК. Законодавството за Јавна внатрешна финансиска контрола (PIFC) кое ја опфаќа внатрешната ревизија е едно од значајни делови на *acquis*.

Договорот за Европските економски заедници не специфицира никаков однапред утврден модел за финансиска контрола кои државите членки треба да го применуваат, туку ги утврдува општите обврски на државите-членки. Во него се регулираат одговорностите на Комисијата и се утврдуваат одредби за буџетски и финансиски менаџмент и за Европскиот суд на ревизори. Деталните барања за тоа како ќе се дизајнираат и како ќе функционираат процесите на управување и контрола на фондовите и ресурсите на ЕУ се регулирани во регулативите и директивите.

Комисијата на ЕУ бара зголемено вклучување на службите за национална финансиска контрола на државите-членки во заштитата на средствата на ЕУ. Буџетирањето и сметководственото работење во однос на средствата на ЕУ треба да ги следи националните норми и да подлежи на целосна буџетска контрола. Националниот буџет претставува основен инструмент што го користат постојните држави-членки за да ги оправдаат и контролираат движењата на средствата внатре и надвор од Буџетот на ЕЗ.

Во раните години кога се вршеа подготовки за пристапување се даваше нагласка на менаџментот и контролата на средствата на ЕУ (пред и по пристапувањето). Меѓутоа, со оглед дека Комисијата инсистираше да се развијат слични системи како за националниот така и за странскиот прилив на буџетски средства, неминовно беше да се сменат и националните системи за национални буџети. Всушност, еве што се случи и во некои држави-членки: при развивањето на слични елементи во националните системи за контрола се презедоа системите за менаџмент и контрола на средствата што ги применуваше Комисијата.

Европски модели на внатрешна финансиска контрола

На самиот почеток од подготовките за пристапување, Комисијата немаше однапред предвидени идеи за тоа како најдобро да се развијат националните системи за PIFC во земјите пристапнички. Државите членки на ЕУ имаат различни системи, и покрај тоа што можеше да се направи јасна разлика помеѓу две големи класи: традиционален, Медитерански систем на силно централизирана *ex ante* финансиска контрола и сметководство "приод *ex ante* на трета страна" и северозападни европски системите во кои штотуку беше реформиран јавниот сектор во поглед на јавна менаџерска отчетност (децентрализација на надлежностите) и јавната внатрешна контрола "приод на менаџерска одговорност".

Во државите членки кои го применуваат "приодот на ex ante трета страна", министерството за финансии не само што игра клучна улога во буџетирањето и издвојувањето на средствата на ресорните министерства, туку и директно интервенира во контрола преку неговиот персонал кој се наоѓа во ресорните министерства. Кај државите членки кои го користат "приодот на менаџерска одговорност", секое ресорно министерство презема целосна одговорност за трошење на својот буџет и за обезбедување соодветни проверки и заштити.

Првиот приод може да се види во Франција, Португалија и Шпанија. Вториот приод може да се најде во Холандија и Велика Британија.

За време на предходните постапки за пристапување, прашањето за тоа какви контролни системи да се развијат, никојпат не се постави како прашање. Од новите држави членки се очекуваше да имаат системи за финансиска контрола кои повеќе или помалку се во согласност со најдобрата меѓународна практика и стандарди и тоа не беше прашање за преговарање. Новото доаѓање на десетте земји кандидати го смени ова гледање. Комисијата подготви општи упатства за реформа на системите за национална контрола во земјите пристапнички врз основа на најновите настани во меѓународната област на контрола и ревизија и најдобрите практики во државите-членки.

Во поглед на PIFC на земјите кандидати, за време на преговорите за пристапување кои се водат помеѓу соодветните национални власти и претставниците на DG BUDG во Европската Комисија, преговорите и следењето на напредокот се одвиваат во рамките на Глава 29 од Преговорите за пристапување, наречена "Финансиска контрола". Со проширувањето на ЕУ "Финансиската контрола" станува стандард со кој се оценува финансиската контрола на земјите кандидати.

5.2. Концепт на ЕУ за јавна внатрешна финансиска контрола

Европската комисија идентификува три главни елементи за систем на ефективна јавна внатрешна финансиска контрола. Тие вклучуваат добро изграден систем на финансиски менаџмент и контроли; ефективна, финансиски независна внатрешна ревизорска функција и добро изградена политичка функција на финансиска контрола и внатрешна ревизија раководена од Министерството за финансии (МФ). МФ е одговорно да го контролира работењето на системите за јавна внатрешна финансиска контрола, вклучувајќи ја и внатрешната ревизија, во целата власт. Министерот за финансии (МФ) е одговорен за развивање, регулирање, соработка и хармонизација на системот на PIFC. Тој ќе ги извршува задачите кои се однесуваат на развивање на методологии за ревизија во согласност со меѓународните стандарди за внатрешна контрола и на соодветна обука за PIFC.

Горенаведените три елементи, како столбови, ја сочинуваат основата за проценката што ја прави ЕУ на системот на PIFC на земјата кандидат.

5.3. Развивање на системи и процедури за финансиска контрола

Во 1999 OECD SIGMA подготви документ за основите на финансиската контрола за да ги изнесе најосновните барања на ЕУ за финансиската контрола. Основите за финансиска контрола на јавниот сектор се приложени кон оваа Глава како Прилог 1.

К. Ларссон и Ј. Стенбек Мадсен го објавија документот за финансиска контрола во земјите кандидати за ЕУ во кој се објаснети најбитните прашања за земјите кандидати (Larsson, K. и Stenbek Madsen, J, 1999, стр. 6-7).

Системите и процедурите на PIFC кои се во согласност со барањата на ЕУ се следните.

- Систематско специфицирање на финансискиот менаџмент и контролните елементи во еден сеопфатен збир на закони и прописи, дополнет со стандарди и упатства издадени од страна на МФ.
- Јасно дефинирани системи за финансиски менаџмент и контрола, кои вклучуваат:
 - а) буџетско планирање и реализација;
 - б) јасно дефинирана централна функција на МФ со јасна надлежност на Министерот за финансии за сите аспекти од финансискиот менаџмент и контрола;
 - в) добро обучени менаџери за буџет и финансиски персонал во буџетските субјекти и;
 - г) јасно дефинирана отчетност помеѓу сите учесници во системот за финансиски менаџмент и контрола;
- Меѓународно прифатливи стандарди кои го вклучуваат финансиското сметководство и извештаи, внатрешна ревизија, со мандат и овластување на МФ да ги спроведе овие стандарди;
- Сметководствени системи;
- Дефинирано финансиско следење (кое го покажува движењето на средствата на националниот буџет/ЕУ и улогите и одговорностите на различните национални субјекти кои се вклучени; ова треба да ги вклучи Агенции за национални фондови и плаќање);
- Постоене на ефективни еџ анте и еџ пост контроли во целиот финансиски процес како на ниво на буџетски корисници така и на ниво на влада;
- Ефективна функција на внатрешна ревизија;
- Развивање на системи за спречување и преземање акции против нерегуларности, проневери и корупција;
- Системот за внатрешна ревизија и контроли треба да се дополни со силна функција за надворешна ревизија и парламентарен надзор.

Во врска со горенаведеното, овде треба да се земе предвид дали средствата на ЕУ ќе се канализираат преку функцијата на централен трезор, класифициран според системот за буџетска класификација и проценет во буџетскиот сметководствен систем, или, доколку не е така, како ќе работи трезорската функција. Покрај тоа, треба да се дефинира и опише соодветното ревизорско следење со кое може да се следи движењето на податоците нанапред и наназад во сметководствениот систем. Ова ќе им овозможи на

ревизорите и менаџерите накрсно да го проверуваат секое сметководствено книжење уште од самиот почеток и на тој начин да се овозможи проверка на точноста или валидноста на побарувањата или плаќањата. Ова е од особено значење кога станува збор за ракување со средствата на ЕУ. Во Регулативата 2064/92 се опишани посебните упатства за подготвување на ревизорско следење за менаџмент со средствата на ЕУ.

Со цел да се задоволат барањата за финансиска контрола на средствата на ЕУ треба да постои механизам за ех ante контрола за одобрување на обврската и плаќањата. Ех ante контролите претставуваат експлицитно барање во однос на контрола на средствата во рамките на Заедничката земјоделска политика (САР), каде агенциите кои плаќаат мора да понудат гаранции дека пред одобрување на плаќањето е направена проверка на прифатливоста на побарувањата и усогласеноста со правилата на Заедницата. За структурните фондови и фондовите за пред- пристапувањето, барањето за ех ante контрола имплицитно произлегува од барањето за спречување и корекција на нерегуларностите споменато во неколку регулативи на Советот. Покрај тоа, треба да постои систем кој ќе бие безбеден дека трансакциите за јавни набавки се извршуваат во согласност со националниот закон - кој треба да се темели врз Директивите на ЕУ - дека подлежат на аранжмани за финансиска контрола кои се применуваат во други области на јавните расходи.

Со цел системот за финансиска контрола да има превентивен ефект, треба да постојат механизми за преземање акција против нерегуларностите и враќање на износите изгубени како резултат на нерегуларности или невнимание. Ова е посебно барање на ЕУ. Исто така, треба да постои систем за известување на откриените нерегуларности како и активности за постојани следење. На крајот, треба да се одреди која ќе биде власта одговорна за координација и соработка во борбата против проневера и корупција. Ова може да биде посебно тело за борба против проневера или тело за финансиска контрола во владината администрација. Националната власт треба да соработува со Евроската кацеларија за борба против проневери (OLAF).

Воспоставување на ефективна функција за внатрешна ревизија

Според барањата на PIFC, една ефективна функција за внатрешна ревизија треба да ги исполни следните критериуми:

- а) да е функционално независна;
- б) да има соодветен ревизорски мандат;
- в) да користи меѓународно признати стандарди за ревизија.

Треба исто така да се воспостават системи за соодветна координација и супервизија на применетите стандарди за ревизија и методологии.

а) Функционална и организациона независност

Шефот на буџетскиот корисник треба да обезбеди функционална и организациона независност на внатрешните ревизори. Внатрешната ревизорска служба директно да одговара пред Шефот на буџетскиот

корисник. Тоа треба да биде прикажано во организационата шема на буџетскиот корисник. Внатрешните ревизори директно ќе го известуваат шефот на буџетскиот корисник. Извршниот директор за ревизијата и внатрешниот ревизор не можат да извршуваат ниту една друга менаџерска функција.

Службата за внатрешна ревизија самостојно ќе ги планира своите ревизорски активности, ќе ги подготвува своите ревизорски планови врз основа на методологијата на анализа на ризик. Внатрешните ревизори самостојно ќе ги подготвуваат и спроведуваат ревизорските програми и ќе ги избираат ревизорските методи.

Внатрешните ревизори ќе бидат непристрасни при подготвување на извештајот за ревизија вклучувајќи ги и наодите, заклучоците и препораките и ќе бидат одговорни за нивната содржина.

б) Соодветен ревизорски мандат

Внатрешните ревизори треба да имаат соодветен, јасно дефиниран ревизорски мандат во однос на обемот и видовите ревизија. Во писмото за назначување вклучена е и дефиниција за ревизорскиот мандат потпишана од извршниот директор за ревизијата. За секоја ревизија на внатрешниот ревизор ќе му се даде писмо за назначување.

в) Меѓународно признати ревизорски стандарди

Активностите за внатрешна ревизија се засноваат врз меѓународно прифатени стандарди за внатрешна ревизија, "Стандарди за професионална практика на внатрешна ревизија", што ги користи Институтот за внатрешни ревизори (IIA) во Република Македонија. Овие стандарди беа усвоени и објавени од страна на Министерството за финансии во форма на брошура. На секој субјект во јавниот сектор му беше дадена оваа брошура.

Овие стандарди го усмеруваат ревизорот и му помагаат да го утврди обемот на ревизорските чекори и процедури што треба да се примени за да се исполни ревизорската цел. Тие претставуваат критериуми или стандарди врз основа на кои се оценува квалитетот на ревизорските резултати.

Во предвид исто така се земени и Меѓународните стандарди за ревизија (ISA) што ги издаде Меѓународната федерација на сметководители (IFAC) и INTOSAI меѓународните стандарди што ги издаде Комитетот за ревизорски стандарди на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (INTOSAI).

Исто така, посебни ЕУ барања за применета ревизорска методологија значи дека ИА мора да ја имаат технологијата и надлежноста да прават и да документираат соодветни ревизорски узорци и анализа на ризик. На крајот, треба да постои едно централно тело во владината администрација кое ќе биде одговорно за координација и супервизија на применетите стандарди и методологии. Ова би можело, на пример, да биде Министерството за финансии.

Процесите на финансиски менаџмент и контрола на средствата на ЕУ опишани погоре се дадени во регулативите на ЕУ.

Регулативи на ЕУ за PIFC

- | | |
|---------------|--|
| Бр. 438/2001 | Регулатива на Комисијата (ЕС) бр. 438/2001 од 2 март 2001 која ги дава деталните правила за имплементација на Регулативата на Советот (ЕС) бр. 1260/1999 во однос на системите за менаџмент и контрола за помош доделена од Структурните фондови |
| Бр. 448/2001 | Регулатива на Комисијата (ЕС) бр. 448/2001 од 2 март 2001 која ги дава деталните правила за имплементација на Регулативата на Советот (ЕС) бр. 1260/1999 во однос на процедурата за правење на финансиска корекција за помошта доделена од Структурните фондови |
| Бр. 1260/1999 | Резолуција на Советот (ЕС) бр. 1260/1999: Содржи општи одредби за раководење со Структурните фондови, вклучувајќи и општи барања за финансиска контрола |
| Бр. 1386/2002 | Регулатива на Комисијата (ЕС) бр. 1386/2002 од 29 јули 2002 која ги дава деталните правила за имплементација на Регулативата на Советот (ЕС) бр. 1164/94 во однос на системите за менаџмент и контрола за помошта доделена од Кохезиониот фонд и процедурата за правење финансиски корекции |
| Бр. 2343/2002 | Регулатива на Комисијата (ЕС, Еуратом) бр. 2343/2002 од 23 декември 2002 за рамковната Финансиска Регулатива за телата дадени во член 185 од Регулативата на Советот (ЕС, Еуратом) бр. 1065/2002 за Финансиската регулатива која се применува за општиот буџет на Европските заедници |
| Бр. 1605/2002 | Регулатива на Советот (ЕС, Еуратом) бр. 1605/2002 од 25 јуни 2002 за Финансиската регулатива која се применува за општиот буџет на Европските заедници |
| Бр. 762/2001 | Регулатива на Советот (ЕС, ECSC, ЕУРАТОМ) бр. 762/2001 од 9 април 2001 со која се дополнува Финансиската регулатива од 21 декември 1977 која се применува за општиот буџет на Европските заедници во однос на издвојување на функција за внатрешна контрола од ex ante функција на финансиска контрола |
| Бр. 1266/1999 | Регулатива на Советот (ЕС) бр. 1266/1999: Посебни основни барања за менаџмент и контрола на сите инструменти за пред-пристапување (Инструменти за структурни политики за пред-пристапување, SAPARD - Посебна програма за |

- пристапување за земјоделски и рурален развој и средства на Фаре)
- Бр. 1267/1999 Регулатива на Советот (ЕС) бр. 1267/1999: Ги утврдува посебните основни барања за менаџмент и контрола на ISPA фондовите и ги дава клучните аспекти за Добар менаџмент и контрола
- Бр. 1258/1999 Регулатива на Советот (ЕС) бр. 1258/1999: Ги утврдува основните барања за формирање на Агенции за плаќање на средствата за Заедничка земјоделска политика (САР) и општи одредби за управување со САР, вклучувајќи го и барањето земјите-членки да обезбедат потврдување на ЕУ сметки
- Бр. 2064/97 Регулатива на Комисијата бр. 2064/97: Ги утврдува критериумите за системите за менаџмент и контрола и воспоставува ревизорско срамнување за ракување со Структурните фондови (Анекс). Регулативата се однесува на имплементацијата на Регулативата на Советот 4253/88 која е заменета со 1260/1999. Може да се очекува примена на нова регулатива
- Бр. 1268/1999 Регулатива на Советот (ЕС) бр. 1268/1999 од 21 јуни 1999 за помошта на Заедницата за мерките за претпристапување за земјоделие и рурален развој во земјите апликанти од централна и источна Европа во периодот од пред-пристапувањето
- Бр. 1026/1999 Регулатива на Советот (ЕС, ЕУРАТОМ) бр. 1026/1999 од 10 мај 1999 за овластувањата и обврските на агентите овластени од страна на Комисијата да вршат контроли и инспекции на ресурсите што ги има Комисијата
- Бр. 2988/95 Регулатива на Советот (ЕС, Еуратом) бр. 2988/95 од 18 декември 1995 за заштита на финансиските интереси на Европските заедници
- Бр. 2185/96 Регулатива на Советот (ЕС, Еуратом) бр. 2185/96 од 11 ноември 1995 во врска со проверки и инспекции на лице место спроведени од Комисијата со цел да ги заштити финансиските интереси на Европските заедници од проневера и други нерегуларности

ОСНОВИ ЗА ФИНАНСИСКА КОНТРОЛА НА ЈАВНИОТ СЕКТОР

Вовед

Основите ги подготви SIGMA (види: <http://www.oecd/puma/sigmaweb>) по барање на DG1A и во тесна соработка со Финансискиот контролор на DGXX. Свој пидонес дадоа и други Директорати. Документот и работата поврзана со него се наменети да послужат како дополна и да ги поддржат сите напори кои ги вложува DGXX во областа на Проширувањето.

Договорот не специфицира никаков однапред утврден модел за финансиска контрола што треба да го прирменуваат државите-членки, но ги утврдува општите обврски на државите членки. Тој ги регулира одговорностите на Комисијата и ги утврдува одредбите за буџетски и финансиски менаџмент и за Европскиот суд на ревизори. Во членот 280 од Договорот посебно е пропишана борбата против проневера. Бројни други детални барања за тоа како треба да се дизајнираат и да функционираат процесите за менаџмент и контрола на средствата и ресурсите на ЕУ се регулирани во други регулативи и директиви, итн. Повеќето од нив се дадени во Анекс I.

Во овие регулативи и директиви дадени се детални одредби како треба да функционираат процесите за менаџмент и контрола. Ова е прикажано во основите, но основите се исто така дизајнирани да ги одразат добрите или лошите европски практики за вкупната архитектура на здрава финансиска контрола.

Било каква оценка што ќе произлезе од овие основи исто така треба да бара да се изнесат битните врски кои постојат во однос на резултатите од оценките во другите области (надворешна ревизија, буџетски менаџмент, набавки и цивилна служба).

Основите може да се користат за фокусирање на деловите од јавниот сектор, кои се/ќе бидат најбитни во управувањето со ресурсите на ЕУ (главно царински и земјоделски давачки) и поддршката на ЕУ (Фаре, пред-пристапување, структурни и земјоделски).

Основите главно се фокусирани на централната власт од гледна точка на регионална и локална администрација.

1. Вовед

Следните податоци ја опишуваат сегашната состојба во врска со финансиската контрола.

- Закони; основни закони како и детални финансиски и контролни регулативи и директиви, итн.;
- Број на персонал;
- Други ресурси;
- Организациони шеми; на владино и министерско ниво;
- Финансиски системи што се користат; општи описи и дијаграми;

- Финансиски извештаи; примери на годишни и други извештаи.

Основните информации во врска со организационите структури на јавната администрација треба да бидат дел од воведот со цел да се свати контекстот и позицијата на институциите за финансиска контрола во земјата за која станува збор.

2. Основи

2.1. Треба да постои една кохерентна и сеопфатна статутарна основа која ги дефинира системите, начелата и функционирањето на системите за финансиската контрола (менаџмент/внатрешна контрола) вклучувајќи ги и механизмите за внатрешна ревизија/инспекторати. (Напомена: може да се користат различни решенија за внатрешна ревизија како што е Генерален инспекторат за финансии, всевернотов решение како што е случајот со Холандија или Шведска или други варијанти).

2.2. Треба да постојат соодветни системи и процедури за контрола на менаџмент. Како најосновни се сметаат следните системи и процедури.

- Стандарди и прописи на сметководствено работење и известување;
- Сметководствени системи;
- Утврдено ревизорско срамнување (во кое се покажува движењето на средствата од националните буџети/ЕУ и улогите и одговорностите на различни национални субјекти кои се вклучени, вклучувајќи решенија за Националните агенции за фондови и плаќање);
- Ex ante контроли на обврските и плаќањата;
- Контрола на набавки (следејќи ги Основите на системите за Менаџмент со јавните набавки);
- Контрола на државните приходи (вклучувајќи и идни сопствени ресурси).

2.3. Треба да постои функционален механизам за независна внатрешна ревизија/инспекторат со соодветен обем. Може да е во форма на една или неколку организациони субјекти, но треба да ги задоволи следните критериуми:

- Да биде функционално независен;
- Да има соодветен ревизорски мандат (во однос на опфатот и видовите ревизија);
- Да користи меѓународно признати ревизорски механизми.

Треба исто така за се земе предвид дали постои соодветна координација и супервизија на применуваните ревизорски стандарди и методологии.

2.4. Мора да постои систем за спречување и преземање акции против нерегуларности и поврат на средствата изгубени како резултат на

нерегуларност или немарност. Критериумите користени овде одразуваат:

- До кој степен се превентивни функциите на постојните системи; и
- Обезбедуваат дека се преземени акции; и
- Дали постојните закони/прописи овозможуваат да се повратат средствата изгубени како резултат на нерегуларност или немарност (како што е дефинирано со Регулативата бр. 2988/95)

Исто така треба да се земе предвид дали постојат соодветни структури за борба против проневера и корупција кога ова се решава преку вообичаените институции за финансиска контрола или од страна на посебен субјект (субјекти).

3. Општи критериуми за оценка на капацитетот за подобрување на финансиската контрола и вкупните индикатори на ефективност

Покрај критериумите опишани погоре, капацитетот на една земја да ја усогласи финансиската контрола со европските стандарди и меѓународната добра практика и да ги одржува овие стандарди ќе зависи од бројни фактори од кои три треба да се проценат секојпат кога е можно:

- Способност и капацитет за развивање и промени.
- Постоење на стратегија за развој и промена.
- Постоење на заложба за промена и развој.

Една земја може да го има сите потребни овластувања и сили правилно да ја извршува својата улога и функции, но и покрај тоа не врши доволно добра работа во однос на финансиската контрола. Секојпат кога е можно треба да се проценат можните субјективни и објективни индикатори за да се сумира влијанието и ефективноста на финансиската контрола. Објективните индикатори би можеле да бидат:

- Мерки на продуктивност.
- Мерки на ефикасност.
- Мерки на квалитет (на пр. односот на приговор/немање приговор).

ПРИЛОГ I

Одговорностите на државите членки за преземање контрола на активностите во Структурниот фонд и Кохезивниот фонд се дадени, на пример, во Регулативата 4253/88 (со амандмани) и регулативата 2064/97. Одредбите за финансиска контрола за Заедничката земјоделска политика (фонд за Гаранции EAGGF) се дадени во неколку регулативи (на пр. 1258/1999, 1663/95, 4045/89, 307/91, 3508/92, 515/97, 723/97). Регулативите 2988/95 и 2185/96 утврдуваат одредби за финансиска контрола и надворешна ревизија. Сопствените ресурси се регулирани во 88/376, 1552/89, 1553/89, 89/130 и 94/728. Регулативите за рамката на Националниот фонд и фондовите за пред-пристапување, кои го следат моделот на регулативите за кохезивниот фонд и земјоделска фонд за гаранција, меѓу другото бараат на постојните финансиски системи да им се врши ревизија согласно меѓународно признатите ревизорски стандарди.

Контролите што треба да се спроведат дополнително би требало да имаат за цел: да ја потврдат ефективностa на постојниот систем за менаџмент и контрола; и селективно да ги потврдат декларациите за расходи направени на различни нивоа. Конфигурацијата на Националниот фонд и Посебната подготвителна програма за воведување на структурни фондови ги развива овие критериуми. Прво, постои потреба да се покаже дека постои ефективна внатрешна и надворешна контрола врз Агенцијата за имплементација, вклучувајќи и соодветна ревизорска функција и ефективен систем за сметководствено и финансиско известување. Второ, внатрешната ревизорска функција треба да има "функционална" независност во однос на таканаречената агенција за имплементација.

Неодамна се усвоија следните регулативи за финансиски менаџмент и контрола на средствата за пред-пристапување: Резолуција на Советот (ЕС) бр. 1266/1991 на 21 јуни 1999 за координирање на помошта за земјите апликанти во рамките на стратегијата за пред-пристапување и беше дополнета Регулативата (ЕЕС) бр. 3906/89. Регулативата на Советот (ЕС) бр. 1267/1999 од 21 јуни 1999 за Воспоставување на структурни политики за пред-пристапување (ISPA), регулативата на Советот (ЕС) бр. 1268/1999 од 21 јуни 1999 за Поддршка на Заедницата за мерките за пред-пристапување за земјоделие и рурален развој во земјите апликанти на централна и источна Европа во периодот на пред-пристапување (SAPARD). Покрај тоа, беа усвоени следните регулативи за борба против проневера: Одлука на Комисијата од 28 април 1999 со која се формира Европската канцеларија за борба против корупција (OLAF), Регулатива (ЕС) бр. 1073/1999 на Европскиот парламент и Советот од 25 мај 1999 во врска со истраги спроведени од Европската канцеларија за борба против корупција (OLAF), Регулатива на Советот (EURATOM) бр. 1074/1999 од 25 мај 1999 во врска со истраги спроведени од Европската канцеларија за борба против корупција (OLAF).

ЗАКОНОДАВСТВО НА ЕУ ВО ВРСКА СО БУЏЕТИРАЊЕТО, ФИНАНСИСКАТА КОНТРОЛА И НАДВОРЕШНАТА РЕВИЗИЈА

Системски закони

Број	Тема
ТЕС ⁴ , Член 10	Воспоставување општи обврски за држ. членки
ТЕС, Член 211	Обврски и одговорност на Европската Комисија
ТЕС, Членови 246–248	Одредби за Европскиот суд на ревизори
ТЕС, Членови 268–279	Финансиски одредби
ТЕС, Член 280	Борба против измами

- * Нов план и означување како резултат на Договорот од Амстердам со која се надополни и измени Договорот за Европската Унија, Договорите за основање на Европските Заедници и одредени поврзани акти.

Подзаконски акти

Буџетирање

Број	Тема
1231/77	Финансиска Регулатива од 21 декември 1977 година, применлива на општиот буџет на Европските Заедници (имплементирана преку 3418/93)
3418/93	Регулатива на Комисијата (Euratom, ECSC, EC) број 3418/93 од 9 декември 1993 година, која ги дефинира деталните правила за имплементација на одредени одредби на Финансиската Регулатива од 21 декември 1977 година
94/729	Одлука на Советот (EC, Euratom) од 31 октомври 1994 година за буџетска дисциплина
Меѓуинсти- туционална спогодба	Буџетска дисциплина и подобрување на буџетската процедура

Потрошувачка

Број	Тема
1258/1999	Регулатива на Советот (EC) број 1258/1999 од 17 мај 1999 година за финансирање на заедничката земјоделска

⁴ ТЕС = Договор за оснивање на Европските економски заедници, исто така познат како Договор од Рим

политика (Замена на бр.729/70, изменета и дополнета преку бр.1287/95)

Сопствени ресурси

Број	Тема
88/376	Одлука на Советот (ЕЕС, Еуратом) од 24 јуни 1988 година за системот на сопствените ресурси на Заедниците (имплементирана преку 1552/89)
1552/89	Регулатива на Советот (ЕЕС, Еуратом) број 1552/89 од 29 мај 1989 година за имплементација на Одлуката 88/376/ЕЕС, Еуратом за системот на сопствените ресурси на Заедниците
1553/89	Регулатива на Советот (ЕЕС, Еуратом) број 1553/89 за дефинитивните еднообразни планови за наплата на сопствените ресурси по основ на данок на додадена вредност
89/130	Директива на Советот (ЕЕС, Еуратом) од 13 февруари 1989 година за хармонизација на компилацијата на бруто националниот производ според пазарни цени
94/728	Одлука на Советот (ЕС, Еуратом) од 31 октомври 1994 година за системот на сопствените ресурси на Европските Заедници

Финансиска контрола и надворешна ревизија

Број	Тема
2988/95	Регулатива на Советот (ЕС, Еуратом) број 2988/95 од 18 декември 1995 година за заштита на финансиските интереси на Европските Заедници
2185/96	Регулатива на Советот (Еуратом, ЕС) број 2185/96 од 11 ноември 1996 година во врска со проверките и инспекциите вршени на лице место од страна на Комисијата, за да се заштитат финансиските интереси на Европските Заедници од измами и други нерегуларности

Земјоделие

Број	Тема
1663/95	Регулатива на Комисијата (ЕС) број 1663/95 од 7 јули 1995 година, која ги изложува деталните правила за примена на

Регулативата на Советот (ЕЕС) број 729/70 во врска со процедурата за клиринг на сметките на одделот за гаранции на EAGGF

- | | |
|---------|--|
| 4045/89 | Регулатива на Советот (ЕЕС) број 4045/89 од 21 декември 1989 година за проверката од страна на државите членки на трансакциите кои сочинуваат дел од системот на финансирање преку Одделот за гаранции на Европскиот фонд за упатства и гаранции во земјоделието |
| 307/91 | Регулатива на Советот (ЕЕС) Бр. 307/91 од 4 февруари 1991 година за засилување на надзорот над одредени расходи кои паѓаат на товар на Одделот за гаранции на Европскиот фонд за упатства и гаранции во земјоделието |
| 3508/92 | Регулатива на Советот (ЕЕС) број 3508/92 од 27 ноември 1992 година, која воспоставува интегриран систем на администрација и контрола (IACS) за определени шеми за помош на Заедницата (имплементирана преку 3887/92) |
| 3887/92 | Регулатива на Комисијата (ЕЕС) број 3887/92 од 23 декември 1992 година, која поставува детални правила за примена на интегрираниот систем на администрација и контрола за определени шеми за помош на Заедницата |
| 723/97 | Регулатива на Советот (ЕС) број 723/97 од 22 април 1997 година за имплементација на акционите програми на државите членки за контрола на расходите на Одделот за гаранции при EAGGF |
| 515/97 | Регулатива на Советот (ЕС) број 515/97 во врска со меѓу усебната помош помеѓу властите на државите членки и соработка помеѓу овие власти и Комисијата, за обезбедување на коректна примена на законодавството во сферата на царините и земјоделието |
| 386/90 | Регулатива на Советот (ЕЕС) број 386/90 од 12 февруари 1990 година, за надзорот кој се спроведува за време на извозот на земјоделски производи кои се предмет на рефундирање или други износи |

Рибарство

- | Број | Тема |
|-----------|---|
| 1263/1999 | Регулатива на Советот (ЕС) број 1263/1999 од 21 јуни 1999 година за финансиските инструменти кои служат како упатства во сферата на рибарството |

Структурни фондови

Број	Тема
1260/1999	Регулатива на Советот (ЕС) број 1260/1999 од 21 јуни 1999 година која ги дефинира општите одредби на Структурните фондови
1261/1999	Регулатива (ЕС) број 1261/1999 на Европскиот Парламент и Советот од 21 јуни 1999 година во врска со Европскиот фонд за регионален развој
1262/1999	Регулатива (ЕС) број 1262/1999 на Европскиот Парламент и Советот од 21 јуни 1999 година во врска со Европскиот социјален фонд
2052/88	Регулатива на Советот (ЕЕС) број 2052/88 од 24 јуни 1988 година за задачите на Структурните фондови и нивната ефективност и за координација на нивните меѓусебни активности и со активностите на Европската инвестициона банка и други постојни финансиски инструменти (Имплементирана преку 4253/88)
4253/88	Регулатива на Советот (ЕЕС) број 4253/88 од 19 декември 1988 година, која ги презентира одредбите за имплементирање на Регулативата (ЕЕС) број 2052/88 во однос на координација на активностите на различните Структурни фондови меѓу себе и со активностите на Европската инвестициона банка и други постојни финансиски инструменти

Соработка на Царините

Број	Тема
210/97	Одлука број 210/97/ЕС на Европскиот парламент и Советот од 19 декември 1996 година со која се усвојува акциона програма за царините во Заедницата (Царини 2000)

Поврат на сумите и санкции

Број	Тема
595/91	Регулатива на Советот (ЕЕС) број 595/91 од 4 март 1991 година во врска со неправилностите и повратот на суми погрешно платени во врска со финансирањето на заедничката земјоделска политика и организација на информациона систем во оваа сфера
1681/94	Регулатива на Комисијата (ЕС) број 1681/94 од 11 јули 1994 година во врска со неправилностите и повратот на суми погрешно платени во врска со финансирањето на

структурните политики и организација на информативен систем во оваа сфера

- 1469/95 Регулотива на Советот (ЕС) број 1469/95 од 22 јуни 1995 година за мерките кои треба да се преземат во врска со определени корисници на активностите финансирани преку Одделот за гаранции на EAGGF
- 745/96 Регулотива на Комисијата (ЕС) број 745/96 од 24 април 1996 година со која се дефинираат детални правила за примена на Регулотивата на Советот (ЕС) број 1469/95 за мерките кои треба да се преземат во врска со определени корисници на активностите финансирани преку Одделот за гаранции на EAGGF

Фондови за пред-пристапување

Број	Тема
1266/1999	Регулотива на Советот (ЕС) број 1266/1999 од 21 јуни 1999 година за координација на помошта за земјите апликанти во рамките на стратегијата пред пристапувањето и измени и дополнувања на Регулотивата (ЕЕС) број 3906/89
1267/1999	Регулотива на Советот (ЕС) број 1267/1999 од 21 јуни 1999 година за воспоставување на инструмент за структурни политики во процесот пред пристапување
1268/1999	Регулотива на Советот (ЕС) број 1268/1999 од 21 јуни 1999 година за поддршката од Заедницата за мерки пред пристапување во сферата на земјоделието и руралниот развој во земјите апликанти од централна и источна Европа во периодот пред пристапување

Борба против измами и корупција

Број	Тема
Спогодба	Меѓуинституционална спогодба од 25 мај 1999 година помеѓу Европскиот Парламент, Советот на Европската Унија и Комисијата на Европските Заедници во врска со внатрешните испитувања од страна на Европската канцеларија за борба против измами (OLAF)
Одлука	Одлука на Комисијата од 28 април 1999 година за воспоставување на Европската канцеларија за борба против измами (OLAF) <i>(соопштено преку документот број SEC (1999) 802) (1999/352/EC, ECSC, Еуратом)</i>
1073/1999	Регулотива (ЕС) број 1073/1999 на Европскиот Парламент и Советот од 25 мај 1999 година во врска со испитувањата

спроведени од страна на Европската канцеларија за борба против измами (OLAF)

1074/1999

Регулатива на Советот (ЕУРАТОМ) број 1074/1999 од 25 мај 1999 година во врска со испитувањата спроведени од страна на Европската канцеларија за борба против измами (OLAF)

ПРИРАЧНИК ЗА ВНАТРЕШНА РЕВИЗИЈА

ДЕЛ II

6. КОНЦЕПТИ НА РЕВИЗИЈА

6.1. Основни концепти на контрола

6.1.1. Цели и методи на контролата

Во Поглавјето 3 од Делот I беа поставени целите на интерните контроли. Тоа се следниве:

- Контрола на секојдневното работење на бизнисот, според начелата на економичност, ефикасност и ефективност;
- Придржување кон легислативата и другите надворешни и внатрешни правила;
- Обезбедување на средствата;
- Заштита и превземање активности против измами и грешки;
- Способност за подготовка на веродостојни финансиски извештаи.

Воврска со контролата, од ревизорска гледна точка, задача на основната ревизија е да даде ревизорско мислење. Ревизорското мислење се занимава на ревизорски докази, кои се обезбедуваат преку изведување на ревизиски тестови. Овие тестови се класификуваат како:

- Регулаторни (придржување)
- Суштински (детални)

Тестовите за придржување се обидуваат да обезбедат ревизорски докази дека системите и процедурите на внатрешна контрола се применуваат онака како што се пропишани.

Во однос на придржувањето, при тестирањето се поставува прашањето: дали контролата функционира?

Деталните тестови на трансакции и салда и другите процедури како што е аналитичкиот преглед, се оние кои се обидуваат да обезбедат ревизорски докази за комплетноста, точноста и валидноста на информациите содржани во сметководствената евиденција или финансиските извештаи. Со овие тестови се поставува прашањето: дали книжењето е точно?

Кога ревизорите ја засноваат природата и обемот на нивната ревизорска работа врз нивната оценка на системите на внатрешна контрола на организацијата, ваквиот приод кон ревизијата се нарекува системски заснован пристап.

Ниту еден систем, на внатрешна контрола, без разлика колку е разработен, не може сам по себе да гарантира ефикасна администрација и комплетност и точност на сметководствената евиденција. Ниту пак може да претставува заштита од измами, како што тоа беше објаснето во Поглавјето 3, Дел I.

Поради присутните ограничувања, дури и кај најефикасните системи на внатрешна контрола, нема да биде возможно ревизорите да се потпрат единствено врз нивното функционирање, како основа за нивното мислење за

финансиските извештаи. Ревизорите неможе да го дадат своето мислење единствено врз основа на тестовите за придржување.

Ревизорите можат да се потпрат на соодветен доказен материјал добиен од деталното тестирање за да го формираат своето мислење, доколку се обезбедат доволно такви докази. Алтернативно, тие можат да добијат уверување и доколку постои сигурен систем на внатрешна контрола и на тој начин би можеле да го намалат степенот на детално тестирање.

Според ревизорите, целите на контролата се:

- Да се обезбеди комплетност, точност и валидност на информациите содржани во сметководствената евиденција или во финансиските извештаи;
- Да се обезбеди ефикасен и правилен тек на работата и процедурите во организацијата.

Првите горенаведени контроли се нарекуваат **апликативни контроли**. Вторите контроли се нарекуваат **општи контроли**. Како општа насока, апликативните контроли подразбираат контрола на овластувањата, одобрувањата, аритметички и сметководствени контроли.

Општите контроли го определуваат опкружувањето во кое се спроведуваат апликативните контроли. Тоа значи контрола на организацијата, поделбата на должности, физичка, кадровска и супервизиска контрола.

6.1.2. Цели на контролата – Цели на ревизијата

При разгледувањето на системот на внатрешна контрола на една организација, за да се определи степенот на сигурност во однос на истата, ревизорите треба да ги идентификуваат целите на контролата. Тие се дефинирани како цели, кои мора да ги задоволи системот на внатрешна контрола, за да можат ревизорите да се потпрат на истиот.

Контролните цели се наведените намери на раководството, кои го оценуваат дизајнот на системот, со цел да обезбедат адекватна контрола за да се постигнат финансиските и останатите цели на раководството. Контролните цели на раководството треба да ги вклучуваат и контролните цели на ревизорот.

Ревизорската методологија претставува група на документирани ревизорски процедури дефинирани со цел да се постигнат планираните цели на ревизијата. Контролната цел се однесува на тоа како треба да функционира внатрешната контрола, додека ревизорската цел се бави со специфичните цели на ревизијата. Видот на ревизијата и активностите, внатрешна или надворешна, ќе одредат кои ќе бидат целите на ревизорот, и како резултат, за која област на системите ревизорот ќе биде највеќе заинтересиран.

Ревизорските цели многу често се засноваат на претпоставката дека внатрешните контроли постојат со цел да се минимизира ризикот за бизнисот.

Целта на ревизијата всушност ја идентификува областа која треба да биде предмет на ревизијата. Целта на ревизијата ја идентификува намената и задачата на ревизијата. Таа треба да разјасни што е она што е опфатено со ревизијата, а што не. Целите на ревизијата треба всушност да го диктираат самиот опфат на целокупната ревизорска работа.

Опфатот на ревизијата ги идентификува специфичните системски функции или единици на организацијата кои треба да бидат вклучени во прегледот.

Контролните цели мора да се дефинираат во секоја ревизорска програма. Тие обично се претставени во **Прашалникот за оценка на внатрешните контроли** (ICEQ), понекогаш наречен **Прашалник за внатрешна контрола** (iCQs) или Прашалник за клучните контроли (KCQs).

Прашалникот претставува сеопфатен контролен список подготвен од ревизорот. Контролниот список му овозможува на ревизориот да ја идентификува адекватноста на системските контроли. iCEQ претставува список на прашања на кои може да се одговори само со ДА или НЕ. Обично ревизорот понатаму ги истражува оние прашања кои се одговорени со НЕ.

Како што нагласува дефиницијата на новиот концепт на ревизијата, ICEQ не е единствениот метод кој би го користел ревизорот за оценување на внатрешните контроли. Сепак, тој му обезбедува на ревизорот еден систем за проверка, за да тој одлучи во кои клучни области е потребно понатамошно истражување.

Онаму каде што се задоволени контролните цели и постои придржување кон контролните процедури, тоа претставува клучна контрола. Клучна контрола е онаа контрола на која ревизорите можат да се потпрат и да го намалат деталното тестирање, што е предмет на задоволително тестирање на придржувањето.

6.2. Ревизорски ризик и материјалност

Оценката на ризикот е од исклучителна важност за раководството и внатрешниот ревизор. Внатрешниот ревизор мора одлично да го разбира процесот на проценка на ризикот и средствата кои се користат за таквата проценка.

Во фазата на планирање на ревизијата, ревизорот треба да изврши проценка на ризикот поврзан со активностите кои се прегледуваат.

Општиот ризик на ревизијата, е ризикот поврзан со можноста да ревизорите дадат погрешно ревизорско мислење. На пример да се каже дека:

- финасиските извештаи не даваат точна и реална слика во случај кога тие тоа го прават, или
- дека финансиските извештаи даваат точна и реална слика во случај кога тие не го прават тоа, затоа што содржат материјална грешка.

Од аспект на надворешната ревизија, тоа би можело да значи финансиска загуба за клиентот и последователно обвинување на ревизорот за професионална немарност. Тоа би можело да значи загуба на угледот кај клиентот, на организацијата и во деловната заедница.

Материјалноста претставува износ над кој ревизорите сметаат дека се работи за грешка која е неприфатлива во однос на точноста и вистинитоста на финансиските извештаи. Општо земено, **една ставка се смета за материјална, ако може да се очекува дека знаењето за истата ќе има некакво влијание врз корисникот на финансиските извештаи.**

Ова е високо субјективно прашање кое треба во најголемиот дел да се просудува имајќи ги предвид околностите на организацијата, односно клиентот, во моментот кога ќе се појави било какво материјално прашање.

6.2.1. Прифатлив и неприфатлив ризик

Без разлика колку се силни ревизорските докази и колку се внимателни ревизорите, секогаш постои можност за постоење на неоткриени грешки или измами. Затоа ревизорите се обидуваат:

- да откријат прифатливи, или нормални параметри на ризик и да ги минимизираат потенцијално негативните последици. Всушност, ревизорите треба да спроведат една вежба за ограничување на штетата, бидејќи е невозможно да се елиминира целокупниот ризик;
- да применат соодветни квалификации на своето мислење за да се отстранат сите неприфатливи фактори на ризик кои биле идентификувани.

Пристапот на ревизорот кон ревизијата би можел да се дефинира на следниов начин: да се држи ризикот во рамки на прифатливи (нормални) граници.

Постојат индикатори кои укажуваат дека ризикот во деловниот живот е нешто сосема нормално. Тие вклучуваат:

- постојан успешен клиент во стабилна индустрија;
- стручно и чесно раководство и персонал на клиентот;
- постојат силни системи на внатрешна контрола и нема негативни коментари во однос на извршените ревизии претходните години.

Во случаите каде ревизорскиот ризик е нормален, ревизорите можат да ја засноваат својата работа врз клучните контроли, деталното тестирање и аналитичкиот преглед.

Врз основа на практични експерименти можат да се идентификуваат индикатори кои укажуваат на фактот дека ризикот е повисок од нормалниот. Тие вклучуваат:

- нов клиент во нова деловна област во развој, како што е секторот на висока технологија;

- лоши сметководствени системи, без или со малку внатрешни контроли;
- доминација од страна на едно лице;
- голема можност раководството да ги пречекори овластувањата;
- проблеми неразделиви од природата на бизнисот – попис на залихи, контрола на вработените и платите во градежната индустрија или директни готовински плаќања на корисниците од јавни средства.

Во такви ситуации ревизорот мора да собере за секоја област колку што е можно повеќе ревизорски докази, да ги истражи високо ризичните области, сè додека не е во потполност задоволен и да го прошири субстантивното тестирање. Исто така, ревизорите треба да бидат мошне внимателни при приготвување на работните документи и ревизорскиот извештај. Областа на проценка на ризикот ќе биде разгледана во Поглавјето 7 во Делот II.

6.3. Метод на примероци за ревизорско тестирање

Ревизорите обично не ги прегледуваат сите информации кои им стојат на располагање за да го формираат своето мислење.

Обично тоа е непрактично од следниве причини:

- Трошокот за проверка на 100 % трансакции, од аспект на ревизорските ресурси, би бил претерано висок;
- Комплетната проверка би одземала толку многу време, што финансиските извештаи ќе застарат и пред да ги видат корисниците;
- Добри заклучоци можат да се добијат преку користење на методата на тестирање примерок.

Дефиниција

Ревизорското тестирање на примерок е дефинирано во Внатрешната ревизија на Sawyer:

Во суштина, тестирањето врз основ на примероци е процес преку кој, со мали проверки, може да се дознае многу. Истовремено, преку избирањето примероци, ревизорот мора да го прифати ризикот дека можеби избраниот примерок не дава вистинска слика за целата група податоци, односно, дека карактеристиките кои се извлекуваат како заклучок од примерокот не се подеднакви како оние кои би се добиле доколку се испитува и тестира целата група или некој пообеман примерок.

Ревизорската метода на тестирање примерок значи извлекување заклучоци за цела група податоци, преку тестирање на еден претставнички пример од групата. Групата податоци, која може да биде претставена преку салда на должници, залихи, доверители или трансакции, како на пример исплати на добавувачи или вработени или други финансиски расходи, е наречен групација (популација). Поединечните ставки кои ја сочинуваат групацијата се нарекуваат единици на примерок.

Тестирањето примерок самото по себе не е доволно. Тоа е само средство за исполнување на одредена цел. Примерокот и резултатите од тестирањето на истиот се само сирови податоци, кои мора да бидат оценети и прегледани. Податоците мора да се анализираат во однос на материјалноста, причините, причинителите, вистинскиот и потенцијалниот ефект. Примерокот е само прв чекор кон едно добро информирано и засновано ревизорско мислење. Општите ревизорски софтвери и другите техники можат да му помогнат на ревизорот на поефикасен начин да изврши ревизија на 100% од популацијата, но не и да го одбере вистинскиот примерок и да изврши ревизија на истиот. Ова е особено точно во сите случаи каде организацијата поседува целосна документација во електронски формат.

Со сè поголемата употреба на информатичката технологија, ревизорот мора да реши дали методот на избор на примероци е најефикасниот и ефективен начин за обезбедување на ревизорски докази. Со постоењето на огромни бази на податоци и разни можности за изготвување на потребните информации во различен формат, во одредени случаи може да биде поефикасно да се спроведе компјутерски потпомогнато тестирање на целата популација. Имајќи предвид дека денес софтверот ги опфаќа целокупните активности на претпријатијата и постоењето на интегриран софтвер, ревизорот, наместо да избира примерок од популацијата, може да се реши за тестирање на сите 100 проценти, односно на целокупната популација.

Во некои случаи, сепак е неопходна 100% проверка. Тука спаѓаат необичните или вонредни ставки, како што се големите износи по основ на казни, категории кои се малубројни но од голема важност, како на пример земјиштето и зградите, категории од посебна важност, како што се заеми на директорите или други области со висок ризик.

За техниките на избор на примерок и нивната примена се говори во Поглавјето 9.3.

7. ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ

7.1. COSO философија

Студијата на COSO, *Внатрешна контрола – Интегрирана рамка*, ја започнува својата анализа на проценка на ризикот со следново резиме:

Секој ентитет се соочува со различен вид на ризици од надворешни и внатрешни извори, кои мора да се проценат. Предуслов за проценка на ризикот е дефинирањето на целите, кои треба да бидат поврзани на различни нивоа и интерно конзистентни. Оценката на ризикот претставува идентификација и анализа на релевантните ризици кои се поврзани со постигнувањето на целите на организацијата, кои ја даваат и основата врз која треба да се одреди управувањето со ризикот. Имајќи предвид дека економските, индустриските, регулаторните и оперативните услови ќе продолжат да се менуваат, потребни се механизми за идентификација и справување со специјалните ризици кои се поврзани со таквите измени.

Проценката на ризикот е интегрална и континуирана одговорност на раководството. Таа е интегрална, затоа што раководството не може да ги дефинира целите и едноставно да претпостави дека тие ќе бидат исполнети. Обично се јавуваат многу пречки кои го попречуваат исполнувањето на целите. Некои пречки или ризици ќе се јават во рамките на самата организација, а некои ќе дојдат однадвор.

На пример:

- Нов закон или пропис со кој се пренасочуваат одредени ресурси кои биле потребни за задоволување на некои други цели;
- Конкурент кој пласира нов производ или услуга на пазарот, што бара итна реакција и создава нова цел, притоа намалувајќи го приоритетното ниво на претходните цели;
- Технолошки напредок, кој предизвикува застарување и отфрлање на една или повеќе цели;
- Некомпетентен менаџер за кој другите работи се многу поважни од дефинираните цели на организацијата.

Се чини дека списокот на ризици е бескраен. Целта на проценката на ризикот е воведо разум, поредок и ограничување на таквиот список. Бројот на ризици не е статичен. Постојано се појавуваат нови ризици. Токму затоа, проценката на ризикот е една континуирана функција на раководниот процес и таа треба да се спроведува на организиран и точно дефиниран начин. Па така, самиот процес на проценка на ризикот е подложен на ревизија.

7.2. Планирање за оценка на ризикот

7.2.1. Планирање за оценка на ризикот и изложеност

Во многу организации, одделот за внатрешна ревизија ќе биде клучниот учесник во проценката на ризикот, што ќе послужи за изготвување на

годишниот извештај на раководството во однос на состојбата на контролниот систем. Континуираната работа на внатрешните ревизори мора да се земе предвид при подготвувањето и формулацијата на извештајот. Во одредени организации можат да бидат потребни специјални ревизии, за да се провери дали слабостите кои биле откриени во текот на годината, биле корегирани заклучно со датумот на крајот на годината за кој се изготвува извештајот.

Планот за ревизија треба да биде изготвен на начин, на кој ќе ги земе предвид и ризиците и изложеноста на организацијата. Во Практичниот Совет 2010–2. “Поврзување на планот за ревизија со ризикот и изложеноста”, се наведува дека стратешките планови на организацијата треба да ги земат предвид и ризиците и изложеноста. Планот за ревизија треба да изврши проценка на степенот на внимание кое им се посветува во стратешките планови на елементите на приоритетен ризик и изложеност. Спрема тоа, целокупната ревизија може да претрпи влијание предизвикано од резултатите на процесот на управување со ризик. Во Советот се презентирани детални методи на ревизорските активности како на пример содржината на ревизорските распореди, пристап кон ревизијата, спроведување на ревизијата, содржина на извештајот, како и оценка на “внатрешните контроли кои служат за намалување на ризикот.”

Проценката на ризикот се разгледува во IIA Стандардите 2110 и 2210 A1 и дополнително се анализира во Практичниот Совет 2210.A1–1, 2100–4.

7.2.2. Подготовка на планот за проценка на ризикот

Во COSO дискусијата за проценката на ризикот се наведува дека целите на организацијата, системот на контрола и проценката на ризикот се меѓусебно поврзани на мошне сложен начин. Не е возможно да се одреди ризикот, доколку не се знае што е она што е загрошено. Откако ризикот ќе биде идентификуван, единствениот логичен чекор е да се обезбедат средства за контролирање на тој ризик.

Основата на проценката на ризикот е содржана во дефиницијата за внатрешната контрола. Студијата COSO претставува извор на важечката и широко прифатена дефиниција за внатрешна контрола. Внатрешната контрола е процес, врз кој влијаат одборот на директори, раководството и останатите вработени, дизајниран со цел да се обезбеди разумно уверување во однос на исполнувањето на целите во следниве категории:

- Ефективност и ефикасност на активностите.
- Веродостојност на финансиското известување.
- Придржување кон важечките закони и прописи.

Во разгледувањето на проценката на ризикот, во COSO студијата се наведува:

И покрај постоењето на различни цели, можат да се воспостават одредени пошироки категории:

- **Оперативни цели** – тие се однесуваат на ефективност и ефикасноста на активностите на организацијата, вклучувајќи ги перформансите и целите на профитабилност и обезбедување на ресурсите од можни загуби. Тие варираат врз основа на изборот на раководството во однос на структурата и перформансите.
- **Цели на финансиско известување** – Тие се однесуваат на презентацијата на веродостојни и публикувани финансиски извештаи, вклучувајќи ја и превенцијата од можно нечесно јавно финансиско известување. Тие во најголема мерка се раководат преку надворешните барања.
- **Цели на придржување** – Овие цели се однесуваат на почитувањето на законите и прописите кои се однесуваат и применуваат за конкретната организација. Тие зависат од надворешните фактори, како што се прописите кои го регулираат работното опкружување и обично, во одредени случаи се доста слични во сите организации, или на ниво на индустриска гранка.

Ваквата дефиниција на категории на цели ја обезбедува почетната точка за проценка на ризикот. Широките цели обезбедуваат категории кои можат потоа да бидат доработени до детални цели со идентификувани ризици. Откако ќе се идентификуваат ризиците, на нив можат да се применат различни контролни опции со цел да се одреди кои се најоптималните контролни процедури кои треба да се применат.

Ревизорот го развива списокот на ризици преку набљудување на активноста и користејќи аналитички пристап, остроумност и фантазија. Ревизорот треба да одреди што е она што може да се испречи на патот кон исполнувањето на целите – што може да тргне наопаку. Откако ризиците ќе бидат идентификувани, ревизорот може да ги оцени постоечките контроли и да одреди дали тие контроли се соодветни и адекватни, во споредба со идентификуваните ризици. Доколку некој од ризиците не е адекватно опфатен, ревизорот ќе даде препораки во врска со идентификуваните слабости. Ревизорот е постојано во потрага по најоптималната контролна структура.

Оптималното решение е најдобрата контролна структура за конкретните услови и тоа подразбира анализа на трошоците и користа. Во следното поглавие се говори за средствата кои му стојат на располагање на ревизорот за идентификација и оценка на целите, ризиците и контролните активности.

7.3. Материјалност и модел на ревизорскиот ризик

7.3.1. Праг на материјалноста

Во основа, обемот на ревизорската работа, односно бројот на поединечни тестирања во еден систем зависи од ризикот за грешки кој со себе го носи секоја поединечна трансакција или активност, ризикот дека системот нема да ги открие грешките кои се јавиле и релативната важност на трансакциите, средствата или активностите кои системот ги контролира.

Една од главните одлуки за ревизорот претставува оценката за тоа колкава доверба во системот му е потребна, за да може да го искаже своето мислење и колкав ризик може да поднесе ревизорот, за можноста дека неговото мислење е погрешно.

Во точката 3.1.1. од INTOSAI стандардите за ревизија за планирање е наведено следново:

“Ревизорот треба да ја планира ревизијата на начин, преку кој се обезбедува високо квалитетна ревизија спроведена на економичен, ефикасен и ефективен начин, почитувајќи ги временските рокови”. Затоа, во процесот на планирање на ревизијата, ревизорот мора да донесе одлука во врска со дозволеният степен на грешки или погрешни податоци, кој би имал влијание врз корисниците на финансиските извештаи – праг на материјалноста.

Дополнително, ревизорот мора да се обезбеди дека превземниот ризик при ревизијата, нема да влијае врз квалитетот на ревизијата.

Одлуките за прагот на материјалноста и прифатливиот ризик при ревизијата, влијаат врз потребниот обем на работа, па така и врз економичноста, ефикасноста и ефективноста на ревизијата.

Грешките и неправилностите во финансиските извештаи како целина можат да бидат материјални, односно важни, во случај кога корисниците на ваквите извештаи, откако ќе бидат запознаени со евентуалните грешки, би го измениле своето мислење за нив. Ревизорот мора да донесе одлука за максималниот бројчан износ, во однос на грешките и неправилностите кој може да се толерира, односно да биде прифатлив. Овој износ се нарекува “праг на материјалноста”. Со други зборови, без дополнителни измени, колку што е повисок прагот на материјалност, толку е помала потребата од детални ревизорски тестирања.

Прагот на материјалноста за испитување на финансиските извештаи може да биде одреден директно, преку одредување на фиксен износ, или индиректно, користејќи проценти, на пример X% од бруто расходите, за да прагот биде пресметан.

Покрај овој концепт на одредување на материјалноста според вредност, постојат примери во кои одредени категории на сметки или трансакции можат да бидат оценети како материјални поради нивната природа (каде нивното објавување е од особена важност) или контекст (на пример, во случај кога грешката која инаку е многу мала и неважна, го претвора дефицитот во вишок). Иако ревизорот постојано мора да внимава на можните случаи на материјалност поради природа или контекст, тие сепак генерално се третираат како специјални случаи во рамките на ревизорската стратегија.

Употреба на прагот на материјалноста

Во фазата на планирање, прагот на материјалноста помага во одредувањето на степенот на потребно тестирање за да се обезбедат потребните ревизорски докази. Во фазата на изготвување на извештајот, тој се користи

за проценување на важноста на откриените грешки и неправилности во текот на ревизијата и помага во процесот на донесување одлука од страна на ревизорот за тоа дали ќе изрази доза на резервираност во однос на финансиските извештаи.

Одредување на прагот на материјалноста

При одредувањето на соодветен општ праг на материјалноста, ревизорот во јавниот сектор треба да го земе предвид својот конкретен мандат и задача, како и фактот дека корисниците на финансиските извештаи во јавниот сектор се длабоко загрижени за нивната легалност и регуларност. Прагот на материјалноста обично се одредува на конзервативен начин, односно тој се поставува доста ниско, поради посебниот интерес кој владее во јавниот сектор, во однос на контролата на легалноста и регуларноста.

Соодветен праг на материјалноста би можел да биде, на пример, помеѓу 0.5% и 2% од износот, кој најсоодветно го рефлектира степенот на финансиска активност на организацијата, која е предмет на ревизија. Многу често, за оваа цел се зема износот на вкупните приходи или расходи, но, во одредени случаи, може да се земе и вкупниот износ на средствата или задолженоста – во тој случај треба да се разгледа и можната промена на процентуалниот распон.

Прагот на материјалноста, без разлика дали се работи за фиксен износ или процент, е предмет на лична проценка на ревизорот и токму затоа и за обезбедување на конзистентност во приодите, претставува важно прашање за чиј третман треба да бидат дефинирани одредени политики во самиот оддел за внатрешна ревизија во организацијата или во ДЗР.

Основниот елемент кој треба да се земе во предвид е специфичноста, односно политичката чувствителност на областа опфатена со финансиските извештаи. Во некои случаи, општиот праг на материјалност, кој се користи за целокупните финансиски извештаи или еден голем дел од нив, мора да биде придружуван и од неколку специфични прагови на материјалност за области/прашања, кои се многу посспецифични и политички почувствителни.

Технички прашања

Прагот на материјалноста треба да биде поставен на највисокото ниво, односно износ на грешка, прифатлив за корисниците на финансиските извештаи.

Затоа, при одредувањето на прагот на материјалноста, треба да се земат предвид и потребите и барањата на буџетската власт и општата јавност.

Во исклучителни случаи, корисниците можат да сметаат дека дел од финансиските извештаи или области на ревизијата се почувствителни. Во ваков случај, ревизорот мора да одлучи дали е посоодветно да одреди понизок праг на материјалноста и да го третира тој дел како посебна ревизија, или да изврши детално тестирање на клучните ставки.

Може да се јави потреба од преиспитување на планираниот праг на материјалност, поради промена во политичката чувствителност на одредено прашање, или во случај доколку вкупниот износ на финансиските извештаи во голема мерка се разликува од оној кој бил очекуван при одредување на прагот на материјалноста, во фазата на планирање на ревизијата. Ревизорот мора да биде свесен и за потребата од ваква проверка.

Прагот на материјалност служи за проценка на ефектот и важност на грешките откриени за време на ревизијата, преку проценка на вкупната очекувана грешка во финансиските извештаи од резултатите на ревизијата и нејзина споредба со прагот на материјалност.

Доколку проценетата и очекувана вкупна грешка го надминува прагот на материјалност, ревизорот мора внимателно да ги провери сите ревизорски материјали и докази, вклучувајќи ја и можноста за грешки во процедурите на статистички пресметки и екстраполација, со цел да го потврди своето мислење за финансиските извештаи, предмет на ревизијата.

Одлуките на ревизорот во врска со прагот на материјалност, пред и во текот на ревизијата, се од основна важност за самата ревизија и за конечната интерпретација на резултатите од неа и затоа, овој процес треба да биде детално документиран во работните листови и внимателно проконтролиран и одобрен од страна на раководството.

7.3.2. Модел на пресметка на ревизорскиот ризик

Ревизорски ризик и негови компоненти

Неизбежен ризик

Тоа е ризикот на појавување на грешки како резултат на самото опкружување во рамки на кое функционира бизнисот. Тој вклучува фактори како што се на пример компликуваниот производствен процес, софистицирана информатичка технологија, продажба во земји од третиот свет и индустрија на висока технологија.

Во денешно време, како резултат на автоматизацијата на деловните процеси, многу важни делови од бизнис процесите се невидливи за набљудувачот. Информатичката технологија која се користи во организациите, целосно ја разбира само еден мал број луѓе од самата организација.

На пример, таков е случајот со моделите за проценка и моделите за одлучување кои се користат во големите банки и брокерски/трговски куќи. Горенаведените факти создаваат нови видови оперативни ризици како резултат на постоечкото деловно опкружување.

Неизбежниот ризик е ризикот од појава на грешки од материјална природа. Тој зависи од природата на прашањето кое е предмет на испитувањето и од природата на самата организација предмет на ревизијата, како и од степенот на подложност на грешки на прашањето од конкретната област.

Како и да е, иако ревизорите не можат да сторат ништо за да влијаат врз неизбежниот ризик, сепак многу е важно, тие да бидат свесни за постоењето на истиот. Единствено на тој начин ревизорите ќе можат да ги сконцентрираат своите ревизорски напори на областите каде можат да се јават потешкотии.

За да го процени неизбежниот ризик, ревизорот мора да изврши проценка на опкружувањето во кое функционира организацијата и на карактеристиките на конкретните прашања или области кои се предмет на ревизијата. Постојат аспекти на неизбежниот ризик кои се поврзани со трансакциите или со самите организации.

Аспекти поврзани со трансакциите се:

- Приемчивост на средствата за губење или незаконско присвојување;
- Потреба од лична проценка при оценувањето на трансакциите или вреднувањето на средствата;
- Сложеност на трансакцијата.

Аспекти поврзани со самите организации се:

- Очигледен интегритет на раководството;
- Перформанси на организацијата во минатото;
- Природата на бизнисот, на пример техничка застареност на залихите на информатичка технологија, промените на меѓународните пазари кои влијаат врз банкарскиот сектор;
- Други фактори на опкружувањето, на пример потребата од позитивни извештаи за целите на приватизација или одобрување на буџетот за следната година и друго.

Нормално е да се направи оценка на ризикот, вклучувајќи го и неизбежниот ризик, за време на прелиминарната фаза на ревизијата. Тоа мора да биде сторено со особено внимание, за да можат да се донесат реални заклучоци, но сепак не треба да биде долг процес.

На пример, доколку ДЗР врши годишна ревизија на предметната организација, тогаш деталната проценка на ризиците треба да се врши на пример, на секои три години, со соодветни контролни активности во текот на секоја година. Ревизорот секогаш треба да ги има во предвид ревизиите од претходните години и заклучоците од нив.

Целта на оваа прелиминарна оценка на ризикот, е да му овозможи на ревизорот да формира првична оценка за организацијата и финансиските извештаи кои се предмет на ревизијата, со што ќе може да го започне процесот на планирање. Тоа се разликува од деталната контрола и оценка на системите на внатрешна контрола, кои ќе бидат потребни доколку испитувањата на контролите претставуваат дел од општиот приод кон ревизијата.

Контролен ризик

Контролниот ризик се дефинира како ризик дека грешките не можат да бидат спречени пред тие да се случат, или дека нема да бидат откриени откако се случиле, поради слабости во контролните системи. За да можат соодветно да

ја планираат својата работа на ревизијата, ревизорите мораат да го проценат контролниот ризик.

Одреден контролен ризик секогаш ќе постои, поради вградените ограничувања на било која структура на внатрешна контрола.

Ревизорот може да го процени контролниот ризик на максимално ниво, кога се претпоставува дека политиките или процедурите не се ефективни, или пак можеби не се исплати да се проценува нивната ефективност. Ако ревизорот го процени контролниот ризик под максималното ниво, од него се очекува да обезбеди ревизорски докази во однос на дизајнот и функционирањето на соодветните политики и процедури, со цел да ја оправда таквата оценка.

Контролниот ризик се проценува преку детално испитување на релевантните системи на внатрешна контрола и спроведување на процедури за тестирање на нивната соодветност и функција.

Првичната оценка на ризикот овозможува и давање оценка за општиот квалитет на системот на контрола. Онаму каде што контролниот ризик се очекува да биде висок, ревизорот има мали шанси да се здобие со доверба во системот преку тестирање на контролите, со цел оценка на ефикасноста на внатрешните контроли.

Ревизорот тогаш може да одлучи, дека поекономичен начин за да ја стекне довербата која му е потребна, претставуваат другите извори на податоци и затоа да го покачи степенот на детални испитувања во текот на ревизијата.

Ризик на детекција

Ризик на детекција е оној ризик, со кој се соочува ревизорот во случај кога се јавува материјална грешка, која не била идентификувана ниту од системот на внатрешна контрола, ниту за време на деталните испитувања од страна на ревизорот.

Откако ќе се процени неизбежниот и контролниот ризик, ревизорите донесуваат одлука за потребното ниво на тестирање кое им е потребно за да се стекнат со разумно уверување дека ќе бидат идентификувани сите материјални грешки.

Доколку неизбежниот и контролниот ризик се високи во некоја конкретна област, тогаш ревизорот одредува ниско ниво на ризик на детекција, што значи дека ќе се врши обемно детално ревизорско тестирање. Од друга страна пак, доколку неизбежниот и контролниот ризик се на ниско ниво, тогаш ревизорите можат да си дозволат повисоко ниво на ризик на детекција, што ќе значи намалување на обезмот на детални тестирања.

Од практична гледна точка, тоа значи дека ревизорите можат да ги сконцентрираат своите напори на оние области каде што ризикот е најголем и врз контролите на детекција, а не на превентивните контроли.

Поврзаност помеѓу различните ризици

Степенот на прифатлив ревизорски ризик е предмет на проценка на самиот ревизор. Целокупниот ревизорски ризик може да се сфати како резултат од сите поединечни и проценети компоненти на ризикот.

Вкупен ревизорски ризик = неизбежен ризик x контролен ризик x ризик на детекција

Во врска со ставот на ревизорите во однос на ризикот, во CIPFA Соопштението за неправилностите и измамите се наведува следново:

”Ставот на ревизорот во однос на спречувањето и откривањето на неправилности и измами треба да биде следниов:

- Тие не треба ништо да земаат здраво за готово, во врска со прашањата кои се предмет на нивно испитување.
- Треба да ги идентификуваат системите во кои се дава преголема доверба, намерно или ненамерно, на едно лице и трансакција каде постои неизбежен висок ризик.”

Ревизорски ризик е ризикот кој произлегува од можноста ревизорот да изрази погрешно мислење. Имајќи предвид дека е речиси неможно да се испитаат сите трансакции од кои произлегуваат финансиските извештаи, ревизорот мора да прифати одреден степен на ревизорски ризик.

Постојат три главни компоненти на ревизорскиот ризик (PP). Тоа се неизбежниот ризик (HP), контролниот ризик (KP) и ризикот на детекција (DP). Постои врска помеѓу ревизорската проценка на неизбежниот и контролниот ризик на една страна и прифатливото ниво на ризик на детекција од друга.

Колку повисоко ревизорот го процени нивото на неизбежниот и контролен ризик, толку е поголем обемот на ревизорска работа потребна да се намали ризикот на детекција, со цел да се достигне посакуваното ниво на ревизорски ризик. Моделот на пресметка на ризикот е следниот:

$$\begin{aligned} PP &= HP \times KP \times DP \\ DP &= PP / (HP \times KP) \end{aligned}$$

Доколку ревизорот изврши што повеќе процедури на детално тестирање, во толкава мерка шансите се поголеми дека тој ќе открие постоење на некоја материјална грешка или неправилност во финансиските извештаи кои се предмет на ревизијата, па така и ризикот на детекција се намалува. Ревизорот мора сам да донесе одлука за нивото на детално тестирање, потребно за да го намали ризикот на детекција до ниво, кое го доведува општиот ризик на ревизијата до минималното ниво, одредено од ревизорот.

Како спротивност на ризикот на детекција, постои довербата во системот, која ревизорот ја добива преку сите детални процедури на тестирање: тоа вклучува и тестирање на клучните ставки во врска со прашањата од висок ризик или на ставки, кои се материјални според нивната природа, тестирање

на ставки со високи износи, тестирање врз основ на одбран примерок на останатите ставки и во одредени случаи, процедури на аналитичка контрола.

Пример 1

Да претпоставиме дека ревизорскиот ризик е поставен на ниво од 5%, односно дека ревизорот сака да биде 95% сигурен во точноста на своето ревизорско мислење.

Неизбежниот ризик, субјективно го проценува ревизорот врз основа на својата запознаеност со сите релевантни фактори. Да претпоставиме дека за целите на овој пример, неизбежниот ризик изнесува 50% и врз основа на резултатите на ревизорските тестови на функционирањето и успешноста на контролите, контролниот ризик изнесува 20%. Да го одредиме процентот на ризикот на детекција. Користејќи го моделот за пресметка на ревизорскиот ризик, во продолжение е дадена пресметката на ризикот на детекција:

$$5 \% = 50 \% \times 20 \% \times \text{ДР}$$

Оттаму следи $\text{ДР} = 50 \%$

Ова значи дека деталните испитувања на ревизорот треба да му обезбедат 50% уверување, дека евентуалните материјални грешки ќе бидат откриени во текот на ревизијата. Тоа одговара на степенот на увереност, кој се бара од деталните тестирања при ревизијата.

Пример 2

Користејќи ги истите проценти за РР (5%) и НР (50%), но повисок КР од 50%, пресметката на ДР е следнава:

$$5 \% = 50 \% \times 50 \% \times \text{ДР}$$

Оттаму следи $\text{ДР} = 20 \%$

Ова значи дека деталните испитувања на ревизорот треба да му обезбедат 80% уверување дека евентуалните материјални грешки ќе бидат откриени во текот на ревизијата.

Што ја предизвикува разликата во ризикот на детекција? Во првиот пример, увереноста од внатрешните контроли изнесува 80%, што значи дека ревизорот е 80% сигурен дека внатрешните контроли ќе ги откријат евентуалните грешки. Во вториот пример, увереноста од внатрешните контроли изнесува само 50%.

Како резултат, во вториот пример, ревизорот мора да обезбеди повисок степен на увереност преку извршување на детални ревизорски тестирања.

Пример 3

Еден државен ревизор спроведува првична проценка на неизбежниот ризик и проценува дека тој е низок. Затоа му определува вредност од 20%, во согласност со упатствата добиени од неговиот ДЗР.

Деталната оценка на системите и тестирањето на контролите открива дека постои соодветен систем на контроли кој функционира ефикасно, без исклучоци. Повторно, во согласност со политиката на неговиот ДЗР, степенот на доверба во системот го оценува како "среден" и на контролниот ризик му дава вредност од 40%.

Политиката на неговиот ДЗР е дека максималниот ревизорски ризик кој би можел да биде прифатен изнесува 1%.

На тој начин, ревизорот може да го пресмета степенот на потребната увереност (или доверба во системот) кој се очекува од процесот на детални тестирања, на следниов начин:

$$\begin{aligned} \text{PP} &= 1 \% = 0,01 \\ \text{НР} &= 20 \% = 0,20 \\ \text{КР} &= 40 \% = 0,40 \end{aligned}$$

$$\text{ДР} = 0,01 / (0,2 \times 0,4) = 0,125$$

Имајќи предвид дека степенот на увереност всушност е спротивното од ризикот на детекција, степенот на увереност кој се очекува од процесот на детални тестирања изнесува:

$$1 - 0,125 = 0,875 = 87,5 \%$$

7.4. Управување со ризикот

7.4.1. Улога на ревизорот во процесот на управување со ризикот

Според најновите приоди кон управувањето со ризикот, ревизорот треба да му помага на раководството да превзема профитабилни и мудри ризици, со "соодветни и ефикасни мерки за нивно намалување". Ревизорите вршат оценка на искористувањето на ваквите мерки од страна на раководството со цел да се извлече најголема полза за организацијата. На тој начин, ревизијата станува позитивна контролна проценка, која помага при идентификацијата на ризиците кои треба да се преземат и поврзаните контроли, за да се подобри работењето од аспект на приходите и добивката.

Сепак, покрај проценувањето на ризикот и помошта за раководството за претворање на ризиците во елемент на институционален приход, ревизорите треба да го прошират опфатот на ревизијата, со вклучување на контролата на ризикот, финансирањето на ризикот и неговото администрирање. Спрема тоа:

Контролата на ризикот:

- Дава подршка на проактивната програмата на ризикот и загубите.
- Обезбедува максимален подстрек за учество во програмата за контрола на ризикот.
- Врши надзор во однос на ефективността на активностите за контрола на ризикот.

Финансирањето на ризикот:

- Ги зема предвид сите расположиви финансиски ресурси.
- Ја одржува заштитата од катастрофи.
- На рамноправен начин врши распределба на трошоците за финансирање на ризикот помеѓу сите работни единици.

Администрирањето:

- Создава и ја одржува заложбата на раководството за соодветно управување со ризикот.
- Усвојува прецизно дефинирана структура на управување со ризикот.
- Развива прецизно таргетираните цели на годишно ниво.
- Одржува солидна комуникација со сите засегнати раководни нивоа.

Токму затоа, внатрешниот ревизор во процесот на проценка на ризикот треба да се грижи и за позитивниот аспект на управувањето со ризикот, што предизвикува функцијата на внатрешна ревизија да се движи во позитивен правец и да придонесе кон подобро раководење.

При проценката на процесот на управување со ризикот, внатрешниот ревизор треба да формулира свое мислење за степенот до кој процесот ги задоволува клучните цели наведени во Практичниот Совет 2110–1, "Оценка на адекватноста на процесот на управување со ризикот". Тие цели се следниве:

- Идентификација и приоритетизација на ризикот кој произлегува од бизнис стратегијата и соодветните активности;
- Раководството и одборот треба да го одредат нивото на прифатлив ризик за организацијата, вклучувајќи го и прифаќањето на сите ризици кои се вградени со цел да се реализираат стратешките планови на организацијата;
- Да се подготват и имплементираат активности за намалување на ризикот со цел да намали, или на друг начин да се раководи, ризикот, до ниво кое ќе биде прифатливо за раководството и одборот;
- Да се спроведуваат континуирани активности за мониторинг, со цел периодично да се врши преоценување на ризикот и ефективноста на контролите кои служат за управување со ризикот;
- Одборот и раководството треба да добиваат периодични извештаи за резултатите на процесот на управување со ризикот. Процесите на корпоративно управување на организацијата треба да вклучуваат и периодично известување на сите заинтересирани страни за ризиците, стратегиите за управување со ризиците и контролите.

7.4.2. Аналитички методи

Идентификацијата и користењето на ризиците со цел да се развие оптимална контролна структура вклучува некоја аналитичка метода или комбинација од неколку методи. Овие методи се следниве:

- Шематски прикази
- Прашалници за внатрешната контрола

- Анализа со помош на матрици
- COSO илустративна методологија
- Кортни (Courtney) методата

Во продолжение е даден преглед на некои од овие методи.

COSO илустративна методологија

Според COSO илустративната методологија, средствата за оценка содржат два општи вида на инструменти. Првиот од нив е претставен преку таканаречените *Компонентни средства* и вториот, *Работни листови за проценка на ризикот и контролните активности*.

Компонентните средства се дизајнирани за да извршат оценка на секоја од горенаведените компоненти во рамките на структурата на организацијата. Секоја компонента е дополнително поделена на независни прашања кои се нарекуваат "фокусни точки". Тие се дополнително прецизирани во конкретни примери на примена, кои можат да се испитаат со цел да се даде коментар за истите. Пример за ваквиот пристап е содржан во еден сегмент на работниот лист за контролното опкружување под насловот *Заложба за компетентност*.

Првата фаза на контролното опкружување на работниот лист на Компонентното средство го содржи независното прашање (заложба за компетентност) и фокусните точки што ги претставуваат средствата кои се користат за мерење на исполнувањето на независното прашање. Работниот лист изгледа вака:

Заложба за компетентност

Раководството мора да го наведе нивото на компетентност кое се бара за изведување на одредени работи и посакуваните нивоа на компетентност да ги преточи во неопходното знаење и вештини.

- Формални и неформални описи на работни места и други начини на дефинирање на задачите од кои се состои работата. На пример, треба да се разгледа дали:
 - Раководството ги има анализирано, на формална или неформална основа, задачите од кои се состои работата, земајќи предвид фактори како на пример степенот до кој поединците треба сами да просудуваат и степенот на супервизија кој е потребен.
- Анализа на знаењето и вештините кои се потребни за адекватно да се завршат работите. На пример, треба да се разгледа дали:
 - Раководството ги има определено до соодветен степен знаењата и вештините кои се потребни за завршување на одредени задачи.
 - Постојат докази со кои може да се покаже дека вработените ги поседуваат неопходните знаења и вештини.

Заклучоци / Потребни активности

Кога ревизорот ќе ја заврши проценката на секоја поединечна фокусна точка, се внесуваат откритијата. Заклучоците се внесуваат за секоја фокусна точка, како и резиме на заклучоците и препораки за целокупното независно прашање. Пополнетиот примерок на *Заложбата за компетентност* изгледа вака:

	Заклучоци
Заложба за компетентност Раководството мора да го одреди нивото на компетентност кое се бара за изведување на одредени работи и посакуваните нивоа на компетентност да ги преточи во неопходно знаење и вештини. Формални и неформални описи на работни места и други начини на дефинирање на задачите од кои се состои работата. На пример, треба да се разгледа дали: Раководството ги има анализирано, на формална или неформална основа, задачите од кои се состои работата, земајќи предвид фактори како на пример степенот до кој поединците треба сами да просудуваат и степенот на супервизија кој е потребен. Анализа на знаењето и вештините кои се потребни за адекватно да се завршат работите. На пример, треба да се разгледа дали: Раководството ги има определено до соодветен степен знаењата и вештините кои се потребни за завршување на одредени задачи. Постојат докази со кои може да се покаже дека вработените ги поседуваат неопходните знаења и вештини.	<i>Претпријатието има формален пишан документ со опис на работните места за сите кадри на супервизорско ниво и за работните места каде постојат само неколку специфични задачи, обврските на работното место се јасно и прецизно пренесени.</i> <i>Во описот на работното место се наведени потребните знаења и вештини или на општ начин, или во однос на природата и степенот на потребното образование, обука и одлуки за унапредување.</i>

Заклучоци / Потребни активности

Постоењето на описи на работните места во пишана форма и дефинирани задачи и параметри (на пр. образование, обука) ја демонстрира јасната заложба за компетентност од страна на раководството. Раководството треба да размисли за воведување на поформални описи на работните места за кадрите кои немаат супервизорска функција.

Работниот лист за проценка на ризикот и контролните активности се користи за оценување на специфичните цели, ризии и контроли. Поставеноста на работниот лист го води изготвувачот низ потребниот аналитчки процес. Тој ги содржи следниве чекори:

Примената на овој систем на анализа може најдобро да се разбере преку конкретен пример. Примерот што следи е превземен од книгата на COSO за средствата за оценување.

Цел	Сите добиени материјали се соодветно и точно евидентирани. Оперативно, финансиски, придржување
Анализа на ризикот	
Фактори на ризикот	Вистинските добиени количини може да не кореспондираат со количините наведени на порачката изјава или во испратницата од добавувачот.
Веројатност	Средна до висока
Дејствија/Контролни активности/Коментари	Примеата стока се брои, мери, или на друг начин верификува во однос на количеството. Приемот е предмет на повторно броење врз основа на случајно избран примерок од страна на супервизорот на одделот кој го врши приемот. Примените количества согласно извештајот за прием се споредуваат со испратната документација од добавувачот и со налогот за нарачка. Недостатокот на материјал се забележува во приемната документација а сите вишоци на материјали се одбиваат. Во случај на вишок материјал, документацијата се потпишува од страна на претставникот на транспортното претпријатие со цел истиот да биде вратен на добавувачот. Документацијата се испраќа до сметководството за книжење на обврската за плаќање и понатамошна обработка и контролни активности.

Други цели под влијание	Производна цел бр.10 (описана во претходниот чекор во рамките на COSO студијата).
Евалуација и заклучоци	Контролите се доволни за да се исполни целта.

Кортни (Courtney) Метода

Една интересна и едноставна техника за проценка во однос на трошоците за контрола беше развиена од страна на Роберт Кортни, додека тој работел за Одделот за системски комуникации во IBM. Техниката се состои во една пресметка со помош на која на потенцијалните ризици им се доделува доларска (парична) вредност, а се прават проценки на зачестеноста со која тие ризици би можеле да создаваат потешкотии. Ако се користи таквиот приод, внатрешните ревизори би требало да се обидат да постигнат договор со раководството во однос на одредените вредности и проценувањето на зачестеноста. Тие би можеле да бидат субјективни, но постигнатиот консенсус може да доведе до прифатлив степен на веродостојност. Би можело да се тврди дека употребата на метода која експлицитно бара да се прават проценки, е подобро решение отколку воопшто да не се прават проценки.

7.4.3. Системи за оценка на ризикот

Со цел да се намали ризикот и да се подобри ефикасноста, некои организации имаат развиено системи за оценка на ризикот, засновани врз одговори на прашања за кои тие сметаат дека во голема мерка го одредуваат ризикот. Прашањата се потврдуваат преку искуствата од минатото и преку дискусија со раководството и вработените кои работат на внатрешната ревизија. Клучен аспект на сето тоа, е одредувањето на специфичните одговори и нивната тежина, односно значење. На пример, организацијата мора да реши колкав волумен на трансакции ќе се смета како потенцијален индикатор. Тоа може да варира во зависност од големината на самата организација. Се одредува важноста на ваквите одговори и се одредува методологија за збирна анализа на одговорите. Во зависност од искуството и моменталната ситуација, некои од прашањата можат да се сметаат за поважни од другите. На пример, на чувствителноста на информациите може да ѝ се даде поголема важност отколку на тоа кога било направено последното внесување. Збирот во однос на ризикот за конкретната ситуација се оценува наспроти сите други зирови и се користи за развој на планот за ревизијата. Некои организации ги користат овие модели за да го одредат потребното време за извршување на конкретните задачи. Организациите кои развиваат такви програми, веруваат дека користа од нив во голема мерка ги надминува нивните трошоци и дека тие обезбедуваат пообјективен пристап кон проценката на ризикот. Сепак, постојат и организации кои не го делат таквото мислење и иако користат прашалници, сепак одлуката зависи од ревизорот кој истата ја заснова врз својата оценка на одговорите содржани во прашалникот.

8. ФАЗИ НА РЕВИЗИЈАТА

8.1. Преглед на фазите на ревизијата

Работната задача е дефинирана во INTOSAI прирачникот за имплементација на стандардите за ревизија како посебен, лесно препознатлив дел од ревизорската работа, кој типично резултира во издавање на мислење, соопштение и извештај. Типично, задачата на ревизијата има јасно идентификувани цели и се однесува на една или јасно препознатлива група на активности, програми или органи, "ентитети кои се предмет на ревизијата".

Без разлика на нивната цел, задачите на ревизијата во основа ги содржат следниве фази:

- Пред-планирање
 - собирање и првична оценка на податоците;
 - прелиминарна оценка на системите и контролните механизми;
 - дефинирање на деталните цели на ревизијата;
 - првична проценка за потребните ресурси и временскиот распоред.
- Планирање
 - изработка и преглед на планот за ревизија;
 - комуникација со ентитетот кој е предмет на ревизија;
 - подготовка на програмите за ревизорите;
 - одобрување на работниот план.
- Работа на терен
 - собирање и оценка на потребната документација;
 - изготвување на првични заклучоци;
 - привремен преглед; идентификација и одобрување на евентуални потребни измени во планот на ревизијата.
- Известување
 - подготовка и преглед на заклучоците, мислењата, препораките и/или извештаите ("резултатите на ревизијата")
 - преглед, одобрување и публикување на резултатите;
 - внатрешна споредба на искористените ресурси со оние кои биле предвидени во планот за ревизијата;
 - индивидуална оценка за извршените работни задачи и постигнатите резултати на членовите на ревизорскиот тим.
- Крајна фаза по извештајот: Следење и надзор
 - мониторинг на ефектите од ревизијата.

Овие фази не се секогаш лесно препознатливи и до некој степен можно е и да се преклопуваат. Ефикасноста на планот за ревизија зависи од обемот на работа во фазата на пред-планирање. Активностите кои треба да се спроведат во фазата на пред-планирање, треба да го опфатат следново:

1. Запознавање со ентитетот кој е предмет на ревизија, преку идентификација на важните аспекти на опкружувањето во кое тој

дејствува, како тој функционира во таквото опкружување, притоа анализирајќи, споредувајќи и оценувајќи ги релевантните податоци, кои се на располагање.

2. Ревизорот мора да процени какво влијание врз ревизијата ќе имаат активностите и опкружувањето во кое функционира ентитетот кој е предмет на ревизијата, давајќи прелиминарна оценка на клучните системи и контролни процеси.
3. Ревизорот треба да ги дефинира целите на ревизијата, да го одреди степенот на материјалност и да ја одреди формата, содржината и корисниците на крајните резултати од ревизијата.
4. Ревизорот мора да одреди каков вид и кои ревизорски докази ќе бидат потребни за остварување на целите на ревизијата.
5. Треба да се проценат неопходните ревизорски ресурси за обезбедување на потребната документација за подршка и изготвување на резултатите на ревизијата.
6. Ревизорот мора внимателно да ги документира резултатите од работата во фазата на пред-планирање, кои служат како основа за изработка на планот за ревизијата.
7. Континуирани консултации со ентитетот кој е предмет на ревизија.

План на работни задачи

Планот на работните задачи претставува клучен документ. Тој мора да биде изработен навремено и мора да ги содржи сите потребни информации, прикажани јасно и концизно. Иако не е можно точно да се одреди содржината на еден план на работни задачи, повеќето од нив содржат некои заеднички елементи. Тие се опишани во INTOSAI прирачникот за имплементација на стандардите за ревизија и прикажани во продолжение:

Содржина на планот на работните задачи на ревизијата

1. Правна рамка за ревизијата.
2. Краток опис на активноста, програмата или органот кој е предмет на ревизијата, вклучувајќи и краток преглед на резултатите од претходните ревизии и нивните ефекти.
3. Причини за спроведување на ревизијата.
4. Фактори кои влијаат врз ревизијата, вклучувајќи ги и оние со кои се утврдува степенот на материјалност.
5. Проценка на ризикот.
6. Цели на ревизијата.

7. Опфат и пристап кон извршувањето на ревизијата: кои докази треба да се обезбедат за да се постигнат целите на ревизијата; каде; кога; како?
 - Праг на материјалноста;
 - Системи кои треба да се оценат и испитаат;
 - Стратегија за избор на примерок за тестирање;
 - Предвидена големина на избраните примероци за тестирање;
 - Користење на други ревизори / експерти;
 - Други очекувани проблеми.
8. Потребни ресурси и кога:
 - членови на ревизорскиот тим (во детали), одговорности;
 - специјализирани членови на ревизорскиот тим (кој и кога);
 - надворешни експерти;
 - потреба од патувања;
 - изработка на буџет за времето и трошоците.
9. Доколку услугата се наплатува, проценка на износот кој треба да се наплати за извршената услуга на ревизија.
10. Податоци за лицата вработени во организацијата која е предмет на ревизијата, кои се одговорни за комуникација со ревизорите.
11. Временски распоред на ревизијата и одредување на датумот кога нацрт извештајот ќе биде на располагање за внатрешно разгледување.
12. Форма, содржина и корисници на конечниот резултат од ревизијата.

8.2. Подготвителна анкета

Спроведувањето на активностите на ревизијата вклучува неколку фази на ревизорска работа.

Подготвителните анкети можат да бидат најдоброто средство за ревизорите за да тие се здобијат со познавања, информации и перспектива кои се потребни за да се подржи една успешна ревизија.

Една компетентна подготвителна анкета најверојатно ќе резултира во една компетентна програма за ревизија, а компетентната програма за ревизија најверојатно би резултирала во компетентна ревизија. Како резултат, во голема мерка, успехот или неуспехот на ревизорот може да зависи од таквата анкета. Кога подготвителните анкети се внимателно планирани и спроведени, тие претставуваат нешто повеќе од една ефективна тактика за запознавање. Тие се и моќна одредница за успехот на целокупната ревизија.

Ревизиите можат да бидат дел од една редовна ротација, каде стандардите и процесите се познати, или пак тие можат да бидат резултат на појава на некои итни прашања. Всушност, некои единици за внатрешна ревизија го имаат воспоставено таканаречениот "токму навреме" пристап во однос на распоредот на ревизиите, на тој начин уверувајќи се дека услугите на

внатрешна ревизија постојано стојат на располагање. Процесот на распоредување и временско одредување на ревизиите трпи одредено влијание и на други начини преку приодот на “дополнителна вредност” кој е усвоен и се користи во рамките на многу ревизорски активности.

Без разлика каков е приодот кон ревизијата, подготвителните анкети се клучно средство за запознавање на ревизорот со целите, процесите, ризиците и контролите поврзани со ревизијата. Внатрешните ревизори треба да ѝ пријдат на анкетата преку седум основни чекори: првична студија, документирање, состаноци, собирање информации, набљудување, подготовка на шематски прикази и известување.

Првична студија

Најголемиот дел од документацијата е обезбедена и процесот на запознавање е завршен дури и пред ревизорот да дојде во самата организација која е предмет на ревизија. Првичната студија на внатрешните ревизори вклучува разгледување на работните листови од претходните ревизии, ревизорски заклучоци, организациони шеми и други документи кои помагаат ревизорот да се запознае со организацијата која е предмет на ревизијата. Во најголем број случаи, првичната студија се спроведува од домашната канцеларија, иако сè поголем е бројот на ревизори кои веќе можат да обезбедат пристап до потребните информации по електронски пат од далечни локации.

Интернетот исто така, стана еден важен нов ресурс за ревизорите. ИА воспостави еден ревизорски ресурс центар на својата веб страница (www.theiia.org). Страницата содржи огромна количина на практични информации, вклучувајќи и референтна библиотека, можност за електронска интеракција со други ревизори, примери на планови за ревизија и списоци за проверка, документи за професионално насочување и мислење, како и линкови до сè поголем број сајтови кои се бават со слична тематика. Постојаното проширување и рафинирање на оваа страница помага да се обезбеди богат и доверлив извор на информации за сите ревизори.

Дополнително, првичната студија треба да вклучува и внимателна анализа на релевантните организациони шеми и интерни документи во однос на овластувањата и одговорноста. Ваквите документи можат да укажат на тоа, каде точно се наоѓа активноста на клиентот во однос на хиерархијата на претпријатието, кои се очекувањата на највисокото раководство од аспект на раководењето на клиентот и какви овластувања има добиено оперативниот менаџер и што треба тој да стори. Сепак, потребна е и доза на внимателност. Документите за овластувањата и одговорноста многу често ги подготвуваат токму оние кои се одговорни за конкретната активност. До одреден степен, ваквите документи можат да служат само за покажување и истите треба да се земат во предвид со одредена доза на позитивен скептицизам.

Процесот на обезбедување документација содржи неколку чекори кои на крајот ќе доведат до оној првичен состанок помеѓу ревизорот и раководителите на клиентот. Клучни активности на изготвување на потребната документација се развојот на потсетниците и првичната содржина на работните листови. Покрај тоа, ревизорот треба да подготви и прашалници

кои ќе се користат во текот на интервјуата и дискусиите со раководниот кадар на клиентот и со сите останати.

8.3. Ревизорски програми

Програмата за внатрешната ревизија е упатство за ревизорот и еден вид на договор со ревизорската супервизија, дека ќе бидат спроведени конкретни ревизорски чекори и активности. Ревизорските чекори се дизајнирани со цел (1) да обезбедуваат ревизорски докази и (2) да им овозможат на внатрешните ревизори да го изразат своето мислење во однос на ефикасноста, економичноста и ефективностa на активностите кои се разгледуваат. Во програмата се наведуваат упатства за тестирање и оценка на потребните информации за исполнување на целите на ревизијата, во рамките на ревизорскиот ангажман.

Накратко, програмата е дизајнирана со цел, внатрешниот ревизор да го информира за следново:

- Што треба да се стори.
- Кога тоа треба да се стори.
- На кој начин тоа треба да се стори.
- Кој ќе го стори тоа.
- Колку време е потребно.

Ревизорската програма ја претставува врската помеѓу подготвителната анкета и работата на терен. Во подготвителната анкета, внатрешните ревизори ги идентификуваат оперативните цели, ризиците, оперативните услови и контролите. Во текот на теренската работа тие собираат докази за контролните системи, ефикасноста на операциите, исполнувањето на целите и ефектот што ризиците го имаат врз претпријатието.

Придобивки

Добро конструираните ревизорски програми можат да понудат многу придобивки. Ваквите ревизорски програми:

- Поставуваат систематски план за секоја од поединечните фази на ревизорската работа, план за кој можат да бидат известени како супервизијата на ревизијата, така и членовите на ревизорскиот тим.
- Ја даваат основата за распределба на работните задачи на ревизорите.
- Го обезбедуваат начинот, преку буџетирање на временска основа, на контрола и оценка на напредокот на самата ревизорска работа.
- Им овозможуваат на супервизорите и раководството да го споредат она што било сработено со она што било првично планирано.
- Помагаат во обуката на помалку искусните членови на ревизорскиот тим во однос на работните фази во текот на ревизијата.
- Обезбедуваат резиме, односно евидентирање на работата која е завршена.

- Помагаат следните ревизори, преку програмите од претходните ревизии, да се запознаат со работата што била завршена во текот на претходните ревизии и колку време било потребно за тоа.
- Одат во корист на супервизорите, затоа што го намалуваат нивото на директна супервизија кое е потребно во конкретниот случај.
- Им даваат почетна точка за работа на проценителите на функцијата на внатрешна ревизија, со цел да ги проценат целокупните активности на ревизијата.

Ревизорските програми се важно и исклучително корисно средство за комуникација на упатствата за членовите на ревизорскиот тим и тие претставуваат одлична основа за евидентирање на завршените работи. Ревизорската програма претставува список на сите ревизорски активности кои треба да се спроведат. Всушност, таа оди во уште поголеми детали, отколку што е тоа случај со оперативниот план.

Во ревизорските програми се евидентираат деталните тестирања и проверки кои треба да се спроведат за комплетирање на сите поединечни задачи. Во ставот 410 од IIA Стандардите за внатрешна ревизија се наведува дека ревизорските програми треба:

- да ги документаат процедурите на внатрешниот ревизор за собирање, анализа, толкување и евидентирање на информациите во текот на ревизијата;
- да ги наведат целите на ревизијата;
- да го одредат опфатот и степенот на тестирање кои се потребни за постигнување на целите на ревизијата во секоја поединечна фаза од ревизијата;
- да ги идентификуваат техничките аспекти, ризици, процеси и трансакции кои треба да се проверат;
- да ја наведат природата и обемот на потребното тестирање;
- да бидат подготвени пред почетокот на ревизорската работа и истите да бидат модификувани по потреба, во текот на самата ревизија.

Сеопфатна ревизија

Во одредени случаи, внатрешните ревизори можат да се решат за спроведување на сеопфатна ревизија на конкретни активности. Можеби првичната ревизија на една активност може да ја гарантира ревизијата на сите активности, без разлика дали тие можат да предизвикаат сериозни ризици или хазарди. Или пак можеби ревизорите сакаат да документаат еден цел систем, со цел да одредат дали тој е во согласност со барањата за контрола на внатрешното сметководство, наведени во легислативата за корупција или пак некои други барања и услови кои постојат.

Проформа програми

Проформа програмите се корисни, дури од исклучителна важност, кога ревизијата се спроведува од страна на неискусни ревизори, чија работа треба да биде предмет на детален надзор. Тие се исто така корисни доколку (1)

истиот вид на ревизија се врши на неколку различни локации; (2) доколку на секоја локација се бараат споредливи информации; (3) доколку се подготвуваат слични извештаи или консолидирани извештаи; и (4) доколку активностите кои се предмет на ревизијата се релативно слични.

Критериуми за ревизорските програми

Ревизорските програми мораат да се придржуваат кон одредени критериуми, доколку со нив треба да се исполнат целите на одделот за внатрешна ревизија. На пример:

- Целите на активностите кои се предмет на ревизијата треба да бидат прецизно наведени и усогласени со клиентот.
- Програмите треба да бидат изготвени на начин кој ќе одговара на ревизорските задачи, освен доколку не постојат неизбежни причини за спротивното.
- Секој од програмираните чекори треба да биде и соодветно образложен, односно, треба да се презентираат целите на таквите активности и контролите кои се предмет на тестирање.
- Работните чекори треба да вклучуваат позитивни упатства. Тие не треба да бидат презентирани во форма на прашања. Општите прашања, особено оние за кои се бара да или не одговор, не резултираат во ефективна ревизија. Обично, резултатот во таквите случаи се површни одговори, а не длабочинска анализа и оценка. Дополнително, начинот на кој се формулирани прашањата, може да предизвика пристрасни одговори со диспозиција. Ова правило не ги исклучува прашањата на кои се одговара со да или не, како средства за разбистрување на умот за да им се помогне на ревизорите да се уверат дека не се прескокнати некои од важните цели на ревизијата. Од практична гледна точка, искусните ревизори ќе ги изготват таквите прашања со цел да се уверат дека се разгледани сите важни аспекти од некоја конкретна активност. Но, од аспект на работните чекори кои се преземаат за исполнување на целите, непристрасното ревизорско мислење треба да биде позитивно.
- Секогаш кога е можно, ревизорската програма треба да даде индикација за релативните приоритети во однос на поединечните ревизорски активности. Спрема тоа, најважните делови на програмата ќе бидат завршени во временската рамка која стои на располагање, имајќи ги предвид сите останати ограничувања.
- Ревизорските програми треба да бидат флексибилни и да дозволуваат превземање иницијативи и врз основа на разумен суд, отстапување од предвидените процедури и проширување на работните задачи. Но, за големите отстапувања, веднаш мораат да бидат известени супервизорите на ревизијата.
- Програмите не треба да се оптоваруваат со материјали од извори кои им стојат на располагање на членовите на ревизорскиот тим. Ако е можно, истите треба да бидат влучени по пат на референца.
- Треба да се избегнуваат непотребните податоци. Вклучете го само она што е навистина потребно за да се изврши ревизијата. Вишокот детали значи само губање време на оние кои ја подготвуваат програмата и на оние што ја читаат.

- Пред да бидат спроведени, ревизорските програми треба да бидат одобрени од страна на супервизорот. Исто така, големите измени треба да бидат однапред одобрени.
- Кога раководството на клиентот ќе побара од ревизорите да извршат одредени тестови, тие треба да бидат вклучени во ревизорската програма, доколку буџетот на ревизијата тоа го дозволува (или пак буџетот треба да биде коригиран, доколку тоа е можно).

8.4. Работа на терен

8.4.1. Цели на ревизијата

Цели и процедури

Целите се она кон што ревизорот се стреми – намера или очекуван резултат. Процедурите се оние техники кои се користат за исполнување на целите. Внатрешните ревизори се бават со различни цели и различни процедури во текот на својата година. Тие вклучуваат оперативни цели и процедури и ревизорски цели и процедури. Тие мораат да научат да прават разлика меѓу нив, доколку сакаат на вистински начин да ја исполнат својата одговорност.

Оперативни цели и процедури

Оперативните цели се оние резултати кои треба да се постигнат од страна на оперативните раководители и нивните вработени. Помеѓу оперативните цели на една активност на набавка се и оние кои се однесуваат на набавката на вистинските стоки и услуги по најсоодветни цени, во право време и со соодветен квалитет. Секоја од овие цели се исполнува преку одредени процедури и техники. На пример, процедурите кои се користат за да се обезбеди дека се набавени вистинските производи, ќе биде и употребата на потребувањата од одделите кои ја вршат набавката, во кои јасно и прецизно е наведено каква стока треба да се набави.

Внатрешните ревизори нема да можат да проценат една активност, ако тие во целост не разбираат што е она што треба да се постигне преку таквата активност – нејзините цели. Ниту пак ќе можат да одредат дали целите се исполнуваат на ефикасен, економичен и ефективен начин, ако не ги прегледат процедурите кои се користат од страна на оперативните кадри, со цел да се постигнат посакуваните резултати.

Токму затоа, сите ревизорски програми треба да ги идентификуваат оперативните цели, чие исполнување се обидуваат да го оценат ревизорите.

Ревизорски цели и процедури

Ревизорските цели можат да бидат општи и специфични. Општите ревизорски цели се важни во сите ангажмани и тие зависат од самиот опфат на ревизијата, за кој раководството и одборот се договара со главниот извршен директор на ревизијата. На пример, опфатот на ревизијата на внатрешните ревизори и сеопфатен, но, сепак, потоа нивните општи ревизорски цели се

прошируваат за да го вклучат разгледувањето на оперативните извештаи, како и оценката на економичното и ефикасно искористување на ресурсите и исполнувањето на поставените цели и задачи за активностите и програмите.

Специфичните ревизорски цели се поврзани со оперативните цели. На пример, ако целта на набавката е да се набават вистинските стоки, целта на ревизијата е да се одреди дали системите се дизајнирани на таков начин за да обезбедат исполнување на оперативните цели и дека навистина се набавуваат вистинските стоки.

Ревизорски процедури се техниките кои ги користи ревизорот за да одреди дали се исполнети оперативните цели. На пример, во ревизорската програма може да се наведе дека ревизорите ќе тестираат примерок на налози за нарачка и ќе потврдат дали тие се подржани со соодветна документација за потребување.

Одредувањето на тоа какви и кои оперативни цели би го гарантирале ревизорското тестирање и како резултат би се третираше како цели на ревизијата и би биле вклучени во ревизорската програма, е прашање на одлука од страна на ревизорите, заснована врз студии и искуства. Професионалниот внатрешен ревизор обично има претходни искуства кои му дозволуваат да врши дискриминација меѓу целите на ревизијата кои треба да бидат исполнети при оценката на претпоставките и оние кои можеби се ирелевантни и неважни од тој аспект. Потоа, треба да биде подготвена ревизорската програма, со цел да им укаже на ревизорите за тоа кои ревизорски процедури треба да се спроведат за да се исполнат целите на ревизијата.

8.4.2. Процес и цел на работата на терен

Работата на терен претставува систематски процес на уверување и објективен начин на собирање ревизорски докази во однос на активностите на организацијата, притоа оценувајќи ги истите и (1) откривајќи дали тие активности ги задоволуваат прифатливите стандарди и ги исполнуваат поставените цели; и (2) обезбедувајќи информации потребни за одлучување од страна на раководството.

Зборот “систематски процес” подразбира планирани ревизорски чекори кои се така изготвени за да ги исполнат целите на ревизијата. Тоа исто така значи дека внатрешниот ревизор ќе применува професионална дисциплина во текот на ревизијата, како и соодветно истражување, во текот на собирање, распоредување, евидентирање и проценување на ревизорските докази.

“Професионалната дисциплина” значи потполна слобода од било каква пристрасност која би можела да влијае на собирањето и оценувањето на документацијата. Елиминацијата на пристрасноста може да се постигне преку независност и објективност.

Целта на работата на терен е да помогне во уверувањето преку реализација на ревизорските процедури кои се наведени во ревизорската програма, како одговор на целите на ревизијата.

Кога ќе се ограничи на своите најосновни барања, работата на терен е всушност собирање на доказен материјал за мерење и оценка. Концептот на мерење има особена важност за внатрешните ревизори. Откако во целост ќе го разберат овој концепт, внатрешните ревизори можат успешно да ја тестираат речиси било која активност во рамките на организацијата.

Единиците мерки се изведуваат од квантификацијата на дискретните елементи кои се однесуваат на самата активност – вредност, денови, денари, степени, луѓе, документи, машини или други елементи кои можат да се квантификуваат или дефиниран квалитет во споредба со кои може да се мери активността. Оперативните стандарди се оние квалитети на прифатливи перформанси – референтна рамка – со кои ќе се споредат измерените оперативни елементи, со цел да се одреди степенот на успех или неуспех. Во едни вакви услови, внатрешните ревизори можат да ги измерат активностите на објективен и ефективен начин.

Подготовката за фазата на работа на терен бара подеднакво внимание и стриктно планирање како што е случај и со подготовките за целокупната ревизија. Во тој момент, подготвителната анкета е веќе завршена, а ревизорската програма е подготвена. Ревизорите во тој момент треба своето внимание да го усредоточат на самата ревизорска работа и како таа треба да се изврши. Во продолжение се прикажани елементите на работата на терен:

1. Потребен персонал
2. Потреба од надворешни ресурси
3. Организација на членовите на ревизорскиот тим
4. Овластувања и одговорност
5. Структурирање на теренската работа
6. Временска рамка на теренската работа
7. Методи на теренската работа
8. Метод на документирање
9. Подготовка на извештајот
10. Планови на непредвидливости и случајности

Ревизорска документација

Во објаснувањето во INTOSAI стандардите за ревизија (Алинеа 156) се наведува следново:

”Ревизорите се должни сите податоци соодветно да ги документираат во работните листови, вклучувајќи ја основата и обемот на планирање, податоците во врска со извршената работа и заклучоците од ревизијата”.

Користа од поседување соодветна документација е следнава:

- го помага процесот на планирање;

- овозможува евидентирање на откриените слабости, грешки и неправилности во текот на ревизијата;
- ги потврдува и подржува решенијата, мислењата и извештаите на ревизорите;
- служи како извор на информации при изработката на извештаи или при одговарањето на разни прашања кои доаѓаат од страна на ентитетот кој е предмет на ревизија или трето лице и претставува одлична база на податоци за извршената работа за идни потреби;
- го потврдува придржувањето кон ревизорските стандарди и упатства;
- помага и служи како доказ во случај на разни тужби, судски процеси и други активности од правен карактер;
- помага и обезбедува докази за професионалниот развој на ревизорите;
- помага при проверките, супервизијата и контролата на квалитетот на извршената работа.

Документацијата која ги исполнува горенаведените услови е особено важна при проверките, супервизијата и контролата на квалитетот на извршената работа, поради тоа што:

- (а) му помага на лицето кое ја врши проверката да:
- оцени дали се остварени целите на ревизијата;
 - потврди дека доделените работни задачи се правилно извршени;
 - ги оцени постапките на ревизорите во текот на работата и да ги идентификува областите за кои има потреба од дополнителна работа, со цел да се обезбедат доволни податоци за донесување заклучоци или препораки;
 - изврши проверка на работните листови и супервизија на членовите на ревизорскиот тим на поефикасен и поефективен начин;
- (б) нуди основа за независна контрола на квалитетот на извршената индивидуална работа. Менаџерот на внатрешната ревизија треба да го одреди форматот на документацијата и работните листови и да се увери дека тие се почитуваат. Упатството за ревизијата треба да служи како главен водач за тоа како треба да се изработуваат работните листови. На овој начин се овозможува и спроведување на соодветна контрола и проверка.

Во продолжение е даден краток опис на најважните документи на ревизијата.

Работни листови

Главна причина за постоењето на работните листови е потребата за обезбедување докази, дека заклучоците се донесени врз цврста основа. Токму затоа, целокупната работа на ревизијата мора да биде документирана на сите нивоа, така што секој ќе може да го прати логичниот тек на настаните, од стратешкото планирање на ревизијата, преку извршувањето на работните задачи, па сè до конечниот извештај.

Работните листови мораат да обезбедат докази за постоење на:

- целосен и сеопфатен план на ревизијата;
- документирање на системите и оценка на клучните елементи на контрола;
- цели на специфичните задачи на ревизијата;
- ревизорски пристап кон секоја работна задача;
- обезбедени податоци;
- опис на проблемите во текот на работата;
- резултатите од работата;
- оценки и заклучоци врз валидна основа;
- начинот на тестирање, со јасен приказ на целта, користениот метод, резултатот и заклучоците за секое поединечно тестирање;
- преглед.

Работните листови мораат да се комплетни и детални, за да му овозможат на искусниот ревизор, кој не е претходно запознаен со самата ревизија, да може директно од нив да ја разбере извршената работа и со нив да ги подржи донесените заклучоци.

Ревизорска архива

Добро организираната ревизорска архива е карактеристика на ефикасен и добро управуван сектор за ревизија. Важен дел од подготовката за ревизија, претставува разгледувањето на документацијата на ревизијата од претходната година, а тоа може да биде многу тешко, па дури и невозможно, доколку ревизорската архива е лоша.

Ова е особено точно доколку ревизорот не е добро запознаен со ревизијата. Во ваков случај, ревизорот ќе мора во голема мерка да се потпира врз постоечката ревизорска архива. Истовремено, како основа за изработката на ревизорскиот извештај, служат работните листови и токму затоа многу е важно документацијата да се чува на начин кој овозможува лесно лоцирање и пронаоѓање на потребните информации.

Тековна и трајна документација

Ревизорската архива може да се подели во две категории, односно тековна и трајна документација.

Тековната документација ги содржи сите работни листови и извештаи кои се однесуваат на тековната ревизија, вклучувајќи ги и пополнетите програми за ревизија и прашалниците за внатрешна контрола (ПИКови).

Трајната документација ги содржи оние податоци кои се потребни при ревизијата на специфична област и тоа секоја година во последователните ревизии. Оваа документација има голема улога при планирањето на ревизијата и нејзиното извршување. Таа мора постојано да биде дополнувана. Следат некои примери:

Опис на системите и прашалници за внатрешната контрола (ПИКови)

1. Структура на вработените

2. Важечки наредби и финансиски прописи
3. Сметководствени и други релевантни упатства
4. Ревизорски програми
5. Плати, надници и награди.

Доверливост на ревизорските податоци

Ревизорите постојано имаат пристап до информации, кои можат да бидат оценети како доверливи како од комерцијална, така и од политичка и сигурносна гледна точка. Членовите на ревизорскиот тим мораат да бидат професионални и внимателни при користењето и обработката на овие податоци и затоа треба да се воспостават процедури и контроли, со кои ќе се обезбеди физичката заштита на работните листови.

Чување на ревизорската документација

Од голема важност е да се има јасно дефинирана политика во врска со чувањето на документацијата, која служи како поддршка на заклучоците изнесени во извештаите. Ваквата политика треба да го дефинира и времето на чување на документацијата пред нејзиното конечно уништување, како и стандардната содржина на документацијата, нејзиното обележување и попис и процедурите за полесно лоцирање.

Во продолжение се дадени некои примери на тековна и трајна документација.

Тековна документација:

Ревизорски извештај:	Извештај до организацијата за резултатите од ревизијата и препораки од ревизорот
План на ревизијата:	Пишана документација во врска со процесот на планирање за одреден временски период
Ревизорски програми:	Документи за опис на ревизорската работа, потпишани од лицето одговорно за извршената работа, со ознаки за поврзување со соодветните ревизорски работни листови
Резиме на ревизијата:	Преглед на главните прашања на ревизијата и изведените заклучоци
Менаџерско мислење:	Коментар на раководителот во врска со извршената работа – може да побара дополнителна работа и подетални објаснувања

Трајна документација:

- Податоци за организацијата и нејзините активности, локацијата, релевантните кадри;

- Статуторни и законски основи и одредби за постоењето и активностите на организацијата;
- Официјално писмо за ангажманот на ревизорот;
- Сметководствени политики;
- Опис на деловните системи;
- Прашалници за системот на внатрешна контрола.

Содржина на ревизорските работни листови

Во основа, сите работни листови би требало да се архивираат заедно. Во пракса, постојат посебни секции за залихите, платите, набавките, готовината итн.

За секое извршено тестирање во текот на ревизијата, треба да се подготви работен лист со следниве податоци:

- Назив на организацијата предмет на ревизија (или одделот);
- Кој го изработил и кога;
- Ознака за потребите на ревизорската документација;
- Цел на тестирањето и ознака за поврзување со ревизорската програма;
- Резултат од тестирањето;
- Заклучоци од тестирањето (и ознака за поврзување со точките од резимето на ревизијата или ревизорскиот извештај, доколку е потребно);
- Иницијали на лицето кое извршило контрола на работниот лист.

За илустрација, во продолжение е прикажан работен лист за контрола на набавките.

Ревизорски работен лист

Предмет на ревизијата: Собрание на општина АБВ Изработил: Дејан Х

За годината која завршува на 31.12.XX Датум: 31.4.XX Проверил: Митре Х

РЕВИЗИЈА НА НАБАВКИТЕ

Цел на тестирањето	Да се провери дека клучната контрола на усогласување на набавните фактури со приемниците и налозите за набавка функционира задоволително (ВАЛИДНОСТ на набавките). Ознака на ревизорската програма – тест 15.
--------------------	--

Избор на
примерок
за тестирање

Направен е случаен избор на десет фактури од списокот на фактури од целата година.

Резултати на тестирањето

Број на фактура

620 \$

1290 \$

1680 \$

4240 \$

5960 \$

6040 \$

6790 \$

8073 \$

8921 \$

9875 \$

- фактурата е усогласена со приемницата и налогот за набавка;
- фактурите не се усогласени, контролата не е спроведена затоа што службеникот бил на одмор, но јас ја потврдив фактурата преку проверка на наранчаната и примена стока.

Заклучоци

Ова неисполнување на контролната функција е забележано во нашиот нацрт ревизорски извештај (ознака за поврзување).

Контролата била изоставена во случај на 400 фактури од овој период. Извршено е детално тестирање на десет фактури, усогласувајќи ги со соодветната приемница и налог за набавка и во сите десет случаи резултатот е позитивен.

8.4.4. Ревизорски докази

Природа на ревизорските докази

Ревизорските докази се оние информации што внатрешните ревизори ги обезбедуваат преку набљудување на условите, интервјуирање на луѓето и тестирање на евиденцијата. Ревизорската евиденција треба да обезбеди фактичка основа за ревизорското мислење, заклучоците и препораките. Ревизорските докази можат да се карактеризираат како физички, докази на сведоштво, документарни и аналитички.

Физични докази

Физичките докази се обезбедуваат преку набљудување на луѓето, имотот и настаните. Доказите можат да бидат во форма на изјави за заклучоци на набљудувачот, или пак во форма на фотографии, шематски прикази, мапи,

графикони или други илустративни презентации. Графичкиот доказен материјал е мошне убедлив.

Една слика која прикажува небезбедни услови е далеку поубедлива отколку описот во пишана форма. Доколку е можно, сите набљудувања и заклучоци би требало да бидат подржани и преку документиран примери. Кога обсервацијата е единствениот доказ, тогаш најдобро е двајца или повеќе ревизори да бидат вклучени во таквите важни физички обсервации. Доколку е можно, во текот на таквите инспекции, ревизорите секогаш треба да бидат придружувани од страна на претставници од клиентот.

Докази на сведоштво

Доказите на сведоштво можат да бидат во форма на писма или изјави како резултат на одредени распити или интервјуа. Тие, самите по себе, не даваат потполно уверување. Доколку е можно, тие треба да бидат подржани со соодветна документација. Изјавите на клиентот можат да претставуваат важни насоки за работата, што не секогаш е можно да се обезбеди преку независното ревизорско тестирање.

Документарни докази

Документарните докази се највообичаената форма на ревизорски докази. Тие можат да бидат надворешни или внатрешни. Надворешните документарни докази ги вклучуваат писмата или меморандумите кои ги прима клиентот, фактурите од добавувачите и пакинг листите. Внатрешните документарни докази потекнуваат од самата организација на клиентот. Тие вклучуваат сметководствена евиденција, примероци од излезна кореспонденција, извештаи примени по електронска пошта и слично.

Изворот на документарните докази влијае врз нивната веродостојност. Еден надворешен документ обезбеден директно од самиот извор (потврда на салдо на пример) е поверодостоен отколку документ кој е добиен од клиентот. Секогаш постои веројатност дека внатрешните документи биле изменувани, на пример, по пат на прикриени компјутерски програми. Други елементи кои влијаат врз веродостојноста се циркулацијата на документи преку надворешни трети лица (поништени чекови, задоволителни процедури на внатрешна контрола и потврда преку други докази).

Внатрешните процедури имаат важен ефект. На пример, веродостојноста на поединечните картички за регистрирање на присуството на работното место во голема мерка ќе се подобри, ако на вработените не им е дозволено да отчукуваат туѓи картички, доколку истите ги контролира супервизорот, ако одделението за плати ги споредува истите со списокот на работни задачи и доколку се прават изненадувачки проверки во работните простории. Компјутерските програми за уредување можат исто така да помогнат.

Аналитички докази

Аналитичките докази потекнуваат од процесот на анализа и верификација. Изворите на ваков вид докази произлегуваат од разни пресметки: споредба со пропишани стандарди, претходни активности, слични активности, закони и

прописи; од логиката на размислување; и информациите кои се разградени на поединечни компоненти.

Стандарди на ревизорски докази

Сите ревизорски докази мораат да ги задоволат барањата за задоволителност, компетентност и релевантност.

Задоволителност. Доказниот материјал се смета за задоволителен, доколку е до таа мерка заснован на факти, адекватен и убедлив, што секој разумен човек би го навел на истите заклучоци кои ги извлекол и самиот ревизор. Ова, се разбира е прашање на просудување; но просудувањето треба да биде објективно. Така, кога се тестираат примероци, тие треба да бидат резултат на објективни и прифатливи методи за одредување на примерок. Избраните примероци за тестирање треба да обезбедуваат разумно уверување дека тие навистина ја претставуваат популацијата од која биле избрани.

Компетентност. Компетентните докази се веродостојни докази. Тоа треба да бидат најдобрите докази кои реално би можеле да бидат обезбедени. Оригиналниот документ е покомпетентен од фотокопијата. Потврдениот устен исказ е покомпетентен од оној кој не е подржан на било кој начин. Директните докази се многу понадмоќни од оние кои потекнуваат од гласини и прераскажувања.

Општите правила за најдобар доказ, треба да се применуваат и во случајот на ревизорските докази. Доказите кои се компјутерски продуцирани треба внимателно да бидат проценети.

Релевантност. Релевантноста се однесува на односот помеѓу информацијата и нејзината употреба. Фактите и мислењата кои се користат за да се докаже или негира некое прашање, мора да бидат поврзани со тоа прашање на логичен и разумен начин. Оригиналниот налог за набавка, соодветно одобрен и издаден, нема никаква врска со тоа дали стоките се примени. Документот за прием, со кој се потврдува приемот на одредена количина од стоката, нема никаква врска со прашањето дали тие стоки ги задоволуваат предвидените спецификации.

Кога доказите не ги задоволуваат стандардите за задоволителност, компетентност и релевантност, работата на ревизорот е незавршена. Потребна е дополнителна потврда и докази. Кога внатрешниот ревизор го дава своето мислење, тоа мора да се заснива врз неспорни докази.

Чувањето и грижата за работните листови треба да ја опфатат и дискусијата за аспектите на справување со чувствителните докази. Треба да се развие план за справување и обезбедување на ваквиот чувствителен материјал. Планот треба да вклучува методи за зачувување на интегритетот на документацијата, која треба да биде извлечена од вообичаената архива на работни листови и треба да се чува во кабинети под клуч, во безбедносни кутии или во сеф. Истата би можела да се чува на сосема друга локација.

Дополнително, потребно е да се обезбедат и сите доказни информации во компјутерска форма, така што ќе се спречи пристап до истите во нивна

оригинална форма. Уште еден дополнителен метод на презентација би можел да биде развојот на резервна архива, која би се чувала на друга локација, различна од онаа каде се чуваат оригиналните податоци и документи.

Исто така, потребно е да се чува соодветна евиденција, со цел да се докаже постоењето на јасна процедура за чување и заштита на доказниот материјал, за да се докаже дека истиот не бил компромитиран. Застерените и некорисни документи треба да бидат уништени (обезбедувајќи доказ за таквото уништување).

Базата на податоци за доказите треба да биде организирана преку употребата на соодветен систем за управување со документацијата, по можност од компјутерска природа, организиран хронолошки и според конкретна тема или област. Ваквите бази на податоци можат да обезбедат драгоцен помош како поддршка на ревизорскиот извештај, но можат да имаат и голема вредност за развојот на хронологијата на активностите кои се предмет на ревизорскиот извештај.

Во многу чувствителните ситуации кои би можеле да имаат и правни последици, треба да се обезбедат и правни совети од аспект на грижата за доказниот материјал, имајќи ги предвид можните судски спорови. Акумулираната архива треба да е позната на сите оние кои се заинтересирани за постапката и сите состаноци и активности, покрај оние што се резултат од активностите на самата ревизија, исто така, треба да имаат свој одраз врз целокупниот докажен материјал.

Треба да се обезбедат правни и безбедносни совети од аспект на справувањето со сите евентуални случаи и процедури, кои би произлегле од ситуации во кои може да дојде до судски постапки од кривична или граѓанска природа.

8.5. Известување за ревизијата

8.5.1. Цели на известувањето

Главна цел на ревизорскиот извештај во основа, е да ги пренесе резултатите од ревизијата.

Резултатите се последица од извршената ревизорска работа. Тие вклучуваат:

- Мислење за конкретен систем или податок;
- Грешки откриени од страна на ревизорот и последиците од нив;
- Непочитување на внатрешни правила.

Кој е најдобриот начин да се пренесат заклучоците и мислењата до соодветното раководно ниво? Во случај на издавање формално ревизорско мислење за официјалните финансиски извештаи, начинот на искажување и формата на речениците се условени од потребата за комуникација на професионално ниво, а можат да бидат и законски регулирани со конкретен закон или декрет.

Како и да е, без разлика на горенаведеното, на крајот сепак му останува на ревизорот да ги презентира резултатите и заклучоците од својата работа на начин за кој ревизорот смета дека ќе биде најкорисен за клиентот.

8.5.2. Извештај од надворешната ревизија

Во случај на надворешна ревизија, редоследот на извештајот би можел да биде следниов:

Ревизорско мислење, кое многу често се нарекува и ревизорски извештај во случајот на комерцијалните компании, или ревизорска потврда во случајот на јавните услужни претпријатија. Во најголем дел, се работи за стандардизиран начин на искажување и форма на речениците. Ревизорот би ја менувал веќе дефинираната формула само во случај на некој сериозен проблем, обично нудејќи дополнителни информации за проблематичните области во случај на давање на "квалификувано" мислење.

Поглавјето IV од INTOSAI Стандардите за ревизија ја вклучува и точката 407(а) за Стандардите за известување за ревизија на владини институции, каде се наведува следново:

"На крајот на секоја ревизија, ревизорот е должен да изготви писмен извештај или ревизорско мислење, зависно од случајот, наведувајќи ги своите заклучоци во соодветна форма; неговата содржина треба да биде лесно разбирлива, без нејаснотии и двосмислености, да вклучува податоци за кои постојат соодветни докази во документацијата, да биде независен, објективен, правичен и конструктивен."

Што се однесува до контролата на регуларноста, ревизорот треба да изготви писмен извештај, посебен извештај или дел во состав на извештајот за ревизијата на финансиските извештаи, во врска со извршената проверка на усогласеноста со соодветните закони и прописи.

Извештајот би требало да содржи посебна изјава како гаранција за законската усогласеност за оние прашања кои биле испитани и изјава на резервираност, за оние кои не биле испитувани.

Доколку се работи за ревизија за испитување на квалитетот во работата, во извештајот треба да бидат вклучени сите идентификувани случаи на непочитување на работните обврски, задачи и грешки кои се во согласност со дефинираните цели на ревизијата.

Во склоп на INTOSAI Стандардите за ревизија е дадено упатство за формата и содржината на сите ревизорски мислења и другите извештаи во врска со финансиските ревизии. Ревизорот мора да посвети посебно внимание на следниве аспекти од извештајот:

- Наслов
- Потпис и датум

- Цели и опфат на работа
- Комплетност на извештајот
- До кого се поднесува
- Идентификација на предметот на дискусија
- Правна основа
- Усогласеност со стандардите
- Почитување на рокот за изработка

Во склоп на INTOSAI стандардите за ревизија е даден пример за вообичаениот формат на ревизорското мислење, вклучувајќи и негативни и квалификувани мислења, како и за потребните активности кои треба да се превземат во случај на посочени слабости, нерегуларности и законска неусогласеност од страна на ревизорот.

Во склоп на INTOSAI стандардите за ревизија се дадени конкретни упатства за подготвување на извештај во случај на ревизија за испитување на квалитетот во работата (перформансите), особено во врска со објективноста и праведноста кои ревизорот мора да ги поседува при толкувањето и презентирањето на собраните ревизорски докази.

Извештаите, колку што е можно, треба да се конструктивни и да содржат препораки за подобрувања со цел да се надминат слабостите.

Во склоп на INTOSAI стандардите за ревизија (Алинеа 189–191) се дадени и упатства за содржината на извештаите, земајќи ја во предвид материјалноста на поединечните прашања, како во однос на нивната природа и контекст, така и според материјалната вредност.

8.5.3. Извештај на внатрешната ревизија

Во случај на внатрешна ревизија, процесот на подготовка на извештајот зависи од самата организација, од највисокото раководство или од управниот одбор. Но, постојат и некои стандардни елементи во процесот на подготовка на извештајот.

Главните вообичаени елементи во процесот на известување се:

- При завршувањето со работа на терен за секоја од работните задачи, треба да се организира меѓусебна средба за дискусија со соодветното раководство. На овој начин и ревизорот и организацијата каде се врши ревизијата, имаат шанса подетално да ги разјаснат заклучоците на ревизорот и да ги разјаснат сите можни прашања и дилеми.
- Во моментот на завршување на секоја од работните задачи на внатрешната ревизија, треба да се достави писмен извештај до соодветното раководство и до највисокото раководство, наведувајќи ги целите на испитувањата, како и донесените заклучоци и детални препораки.

- На крајот на секој период, на пример половина година или една година, од секторот за внатрешна ревизија се очекува да достави преглед на своите активности до раководството и/или до управниот одбор.
- Во некои земји за конкретни организации, како на пример кај универзитетите во Велика Британија, внатрешниот ревизор е должен да даде формална оценка за сметководствените системи, што служи како дополнителна информација и помош во работата на надворешните контролни агенции.

Во согласност со IIA Стандардите за внатрешна ревизија, внатрешните ревизори се должни да известуваат за резултатите од својата работа на начин како што е презентирани во продолжение на текстот.

1. По завршувањето на ревизијата, треба да се издаде потпишан извештај во писмена форма. Периодичните извештаи можат да бидат во писмена форма или усни, предадени неформално или на формален начин.
 - Периодичните извештаи можат да се користат за пренесување на информации кои бараат итна акција, за соопштување на измените во обемот на работа за конкретната област која е предмет на контрола, или преку нив раководството постојано да биде информирано за напредокот на ревизијата, во случај кога таа се одвива во долг временски интервал. Изработката на периодични извештаи не ја намалува ниту елиминира потребата од изработка на конечен извештај.
 - Посебни извештаи во кои се дадени резултатите од ревизијата во конкретна област, би можеле да бидат доставени до раководството кое се наоѓа еден степен повисоко во хиерерхијата, од она чии активности всушност биле предмет на ревизија. Ваквите извештаи можат да бидат издадени посебно, или како составен дел од конечниот извештај.
 - Терминот "потпишан" значи дека овластениот ревизор мора своерачно да го потпише извештајот. Како алтернатива, неговиот потпис може да се наоѓа на пропратно писмо кое го придружува извештајот. Ревизорот кој ќе го потпише извештајот добива овластување да го стори тоа од директорот на секторот за внатрешна ревизија.
2. Членовите на тимот за внатрешна ревизија треба да ги продискутираат заклучоците и препораките на соодветно менаџерско ниво, пред да ги издадат конечните писмени извештаи.
 - Дискусијата за заклучоците и препораките вообичаено се одвива за време на одвивањето на ревизијата и/или на состаноци организирани откако таа ќе заврши. Друга можна техника, е контрола на нацрт ревизорскиот извештај од страна на менаџерите на ревизијата.
 - Со овие дискусии и контроли се елиминира можноста од евентуални недоразбирања и погрешни толкувања на фактите, со што на лицата засегнати со ревизијата им се овозможува да ги разјаснат сите

прашања и да ги искажат своите оценки за наодите од ревизијата, нејзините заклучоци и препораки.

3. Извештаите треба да бидат објективни, јасни, концизни, конструктивни и навремени, односно изработени во пропишаниот рок.
 - Објективните извештаи презентираат факти, без пристрасност и изобличувања. Наодите, заклучоците и препораките треба да бидат јасно искажани.
 - Доколку се утврди дека во конечниот ревизорски извештај има грешка, директорот на секторот за внатрешна контрола треба да ја разгледа можноста од издавање на нов корегирани извештај, во кој се потенцираат податоците кои се корегирани. Корегираниот ревизорски извештај треба да се достави до сите лица, кои претходно добиле примерок од оригиналниот извештај.
 - Јасните извештаи се логични и лесно разбирливи. Разбирливоста може да се подобри преку избегнување на непотребните технички изрази и уфрлање на дополнителни објаснувања.
 - Концизните извештаи говорат единствено за фактите, а се лишени од непотребните детали.
 - Конструктивни извештаи се оние, кои преку својата содржина и тоналитет, ѝ помагаат на ревизијата и на организацијата и каде што е потребно, водат кон подобрувања.
 - Навремени извештаи се оние кои се изготвуваат без непотребни одложувања и овозможуваат брза и ефективна акција.
4. Извештаите треба да ја презентираат целта, опфатот на работа и резултатите од ревизијата, а во некои конкретни случаи да го презентираат и ревизорското мислење.
 - Иако форматот и содржината на ревизорските извештаи варираат од организација до организација и во зависност од типот на ревизијата, во најмала рака, тие мораат да содржат информација за целите, опфатот на работа и резултатите од ревизијата.
 - Ревизорските извештаи можат да содржат и дополнителни податоци и прегледи. Дополнителните податоци би можеле да ги идентификуваат организационите единици и испитуваните активности и да содржат соодветни информации за дообјаснување. Тие може да го вклучат и статусот на наодите, заклучоците и препораките од поранешните извештаи. Во нив би можело да биде објаснето и дали се работи за редовна и планирана ревизија или пак се работи за специјална нарачка. Прегледите, доколку такви има, треба да претставуваат урамнотежен приказ на содржината на ревизорскиот извештај.

- Исказите во врска со причините за ревизијата треба да ги наведат целите на ревизијата и каде што е потребно, можат да го информираат читателот зошто била извршена ревизијата и што се очекувало да се постигне со неа.
- Исказите во врска со обемот на работа треба да ги идентификуваат ревизорските активности и каде одговара, де се избегнат дополнителните информации, како на пример временскиот период кој е предмет на ревизија. Сродните активности кои не се предмет на ревизијата, доколку е потребно, треба да се идентификуваат, за поточно да се означат границите на ревизијата.
- Резултатите од ревизијата можат да вклучуваат разни наоди, заклучоци (мислења) и препораки.
- Наодите претставуваат соодветно искажување на фактите. Оние наоди, кои се потребни за подршка или пак помагаат за полесно разбирање на ревизорските заклучоци и препораки, треба да бидат вклучени во конечниот ревизорски извештај. Оние помалку значајни податоци и наоди, можат да бидат пренесени усно или преку неформална кореспонденција.
- Наодите од ревизијата се резултат на споредба меѓу она што се очекува и како треба да биде и она што навистина е случај во реалноста. Без разлика дали меѓу двете постои разлика, внатрешниот ревизор веќе има основа врз која може да го гради извештајот. Кога состојбата ги задоволува критериумите, тогаш ревизорскиот извештај може да содржи позитивни оценки. Наодите треба да се базираат врз следниве атрибути:
 - а. Критериум: Стандардите, мерилата, или очекувањата користени при оценката и/или верификацијата (она што треба да постои).
 - б. Состојба: Фактографски докази, кои ревизорот успеал да ги пронајде во текот на испитувањето (она што постои).
 - в. Причина: Од каде произлегува разликата помеѓу очекуваната и реалната состојба (зошто постои разлика).
 - г. Последица: Ризикот или изложеноста со кои се соочува организацијата која е предмет на ревизија и/или трети лица, затоа што состојбата не одговара на критериумот (последица од разликата). Во одредувањето на степенот на ризик или изложеност, ревизорите мораат да го имаат во предвид и ефектот врз финансиските извештаи на организацијата, предизвикан од наодите на нивната ревизија.

8.5.4. Наоди и препораки на ревизијата

Заклучоците (мислењата) претставуваат ревизорско толкување на последиците, предизвикани од наодите добиени од испитуваните активности.

Своите наоди ги ставаат во перспектива врз основа на нивните крајни импликации. Ревизорските заклучоци треба да бидат јасно идентификувани како такви.

Извештаите можат да содржат препораки за потенцијални подобрувања, позитивни оценки и предлози за корективни активности.

Препораките се базираат врз наодите и заклучоците на ревизорот. Со нив се предвидуваат активности за корегирање на постојната состојба или подобрување на операциите. Препораките можат да сугерираат и одредени начини за корекција и подобрување на перформансите, како упатство за раководството за постигнување на посакуваните резултати.

Препораките можат да бидат општи или детални. На пример, во некои околности, потребно е да се препорача превземање на општи активности, но и детални сугестии за имплементација. Во други околности, може да биде доволна само препорака за понатамошно испитување или проучување.

Мислењето за ревизорските заклучоци и препораки на оној, кој е предмет на ревизијата, може исто така да биде вклучено во извештајот.

Во текот на дискусиите меѓу ревизорот и нарачателот на ревизијата, внатрешниот ревизор треба да се обиде од него да добие одобрување и согласност околу резултатите на ревизијата, како и за планот на активностите за подобрување на состојбата, доколку тоа е потребно.

Директорот на внатрешната ревизија или некое друго овластено лице, треба да изврши контрола и да го одобри конечниот ревизорски извештај, пред неговото издавање и да одлучи кој треба да добие примерок од извештајот.

9. РЕВИЗОРСКИ ТЕХНИКИ

9.1. Документирање на системите

9.1.1. Техники на документирање на системите

Разбирањето на структурата, активностите и системите во една организација, е од витално значење за сите видови на ревизија. Во овој дел, посебно внимание е посветено на документирањето на сметководствените системи, како дел од системски ориентираната ревизија на финансиските системи, а прикажаните техники можат да се применат и во други области на ревизијата.

Постојат три различни техники за документирање на системите:

- Текстуални белешки
- Шематски прикази
- Прашалници за внатрешната (интерна) контрола (ПИКови)

Без разлика на големината или сложеноста на системот, техниките можат да се користат за меѓусебно надополнување.

Текстуални белешки

Во продолжение се наведени предностите и недостатоците на текстуалните белешки.

Предности:

- Доколку се добро напишани, можат да обезбедат мошне јасен и разбирлив опис на системите;
- Можат да бидат направени во компјутерска програма за обработка на текст и постојано дополнувани.

Недостатоци:

- Нивното изготвување може да трае многу долго време и немаат никаква вредност, доколку не се добро напишани;
- Измените во системот можат да предизвикаат нивна преработка која одзема многу време;
- Читателот, без разлика дали се работи за менаџер, кој ги разгледува белешките, или за нов ревизор кој се запознава со системите, е ограничен и мора да го следи текот на мислите на писателот на белешките, иако тој/таа би го разгледувал системот на друг начин;
- Тешко е да се оцени нивната комплетност.

9.1.2. Изготвување шематски прикази

Изготвувањето на шематски прикази е метода на анализирање на активностите од апсект на нивната ефикасност и контрола. Шематските прикази се дводимензионални графички прикази на една активност во однос на текот на активностите во рамки на самиот процес. Тие даваат можност

активноста да се “види”, да се идентификуваат слабостите, чекорите што недостасуваат и слабостите во контролата.

Главните видови на шематски прикази се следниве:

- Описните шематски прикази ги прикажуваат главните влезни, процесите и главните излезни податоци од системот, како и врските со останатите системи. Бројот на симболи во описните шематски прикази, треба да се одржува на минимално ниво.
- Шематскиот приказ на деталните процедури и документацијата, претставува дијаграмски опис на системот, во кој е прикажан текот на документите и информациите низ системот, како и процедурите и контролите низ кои минуваат документите и податоците. Различните организациони единици во кои се одвиваат процедурите и контролата се исто така прикажани. Главните симболи на ваквиот вид шематски прикази се прикажани во продолжение на текстот.
- Во компјутерските структурни дијаграми се прикажани влазните податоци, процесите, излезните податоци и контролите вградени во компјутерскиот систем. Тие можат да се комбинираат со шематски прикази на деталните процедури и документацијата.

Предностите на шематските прикази се следниве:

- хронолошко презентирање на постапките во системот;
- јасно ги идентификуваат недостатоците во документирањето на системот;
- јасно ја прикажуваат поделбата на работните задачи и контролните точки;
- со нив е релативно лесно да се разгледува конкретен дел од системот;
- исправките поради измени во системот може да се направат многу полесно, отколку во случајот на текстуалните белешки.

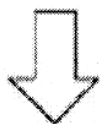
Недостатоците на шематските прикази се следниве:

- не можат да објаснат зошто системот е онаков каков што е – текстуалните белешки се добри за тоа;
- можат да бидат премногу компликувани, доколку во нивната изработка се влезе со премногу ентузијазам;
- преку нив не може да се критикува или оцени системот – тоа се прави преку ПИКови;
- со нив не може да се објасни како системот се справува со невообичаени или трансакции од повремени карактер.

Во продолжение на текстот е даден пример за на неформален шематски приказ на процесот на набавка.

Објаснување за неформалниот шематски приказ на набавката на материјали						
Оддел за набавки	Приемно одделение			Сметководство	Инспекција	Магазин
	Канцеларија	Рампа	Приемно			
Налозите за набавка и измените се подготвуваат и се испраќаат до: - Добавувачот - Сметководство - Приемно одделение - Купувачот - Архива за набавки	Главниот налог за набавка се чува во привремена архива и се чека на потврдата за испраќање и на материјалите. Во моментот на прием на потврдата за испратена роба, тие информации се придодваат кон соодветниот налог за набавка и се изготвува приемницата.	Се врши прием на материјалите и испратницата Испратницата се препраќа до приемното одделение. Материјалите се носат во приемниот простор.	Тука се чуваат материјалите, сè до изготвувањето на приемницата. Потоа, материјалите се испраќаат на инспекција.	Доказот за прием се усогласува со примерок од налогот за набавка. Не е потребна фактура. Ако сè е во ред, се одобрува плаќањето на добавувачот.	Се врши инспекција на материјалот. Оној кој не одговара на спецификацијата се враќа во приемниот простор. Останатиот материјал се испраќа во магацинот на залиха.	Материјалите се ускладиштуваат и чекаат на нивно потребување.

СТАНДАРДНИ СИМБОЛИ КОИ СЕ КОРИСТАТ ВО ШЕМАТСКИТЕ ПРИКАЗИ



Почетна точка во протокот на документи



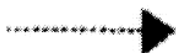
Документ



Насока на проток на документот



Контролна точка



Насока на проток на информации



Трајна архива на документи
Според назив, број и според датум



Привремена архива на документи
Според назив, број и според датум



Операција или активност



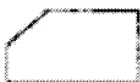
Уништен документ



Потпишан документ



Оверен документ со иницијали



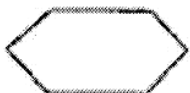
Перфорирана картичка



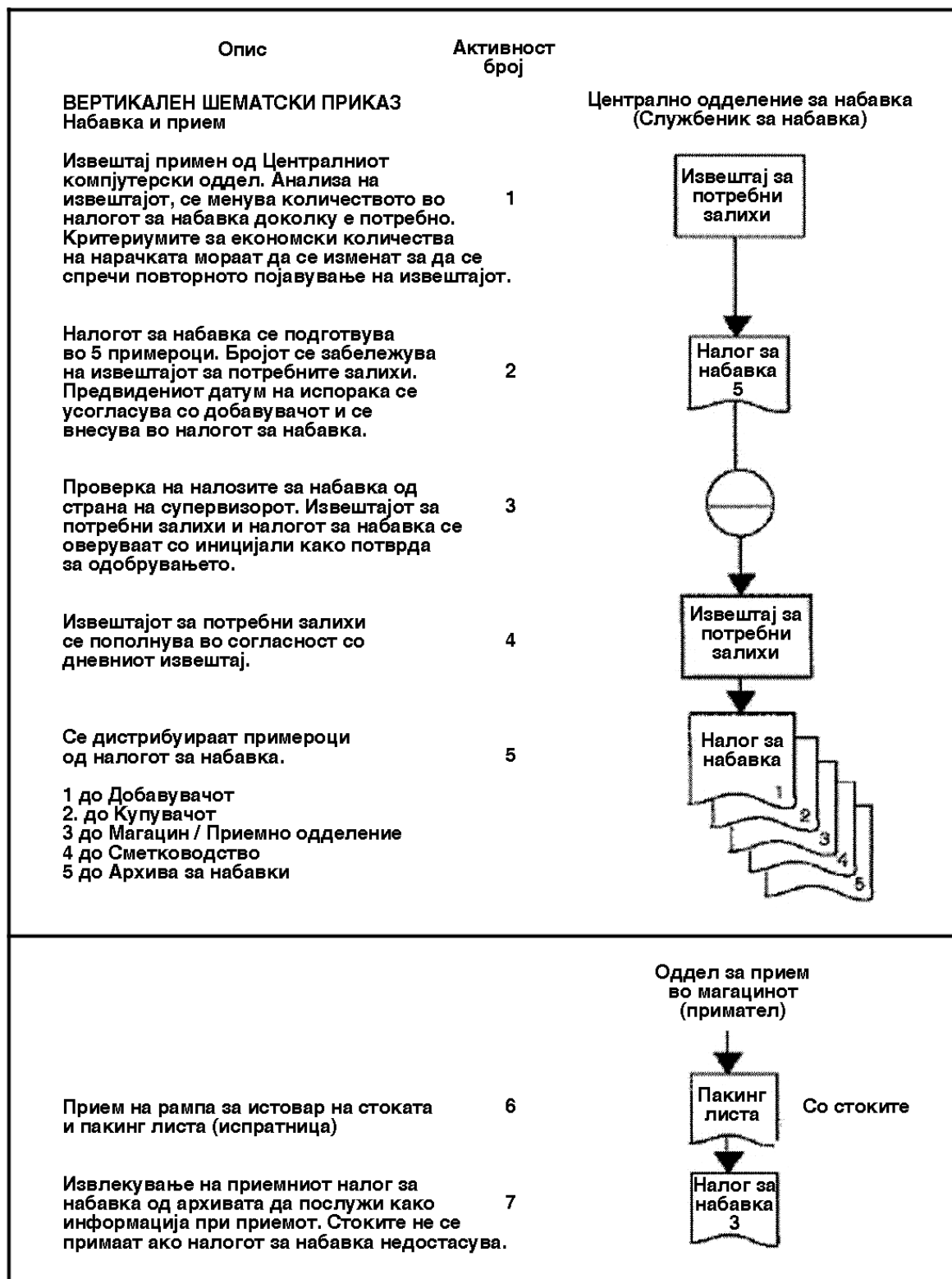
Извештај или компјутерска листа



Книга или картотека



Извор за книжење во главната книга



9.2. Оценка на системите на внатрешна контрола

9.2.1. Системски цели и внатрешни контроли

Главната причина за оценување на системите на внатрешна контрола е да се одреди дали контролите во системот, одговараат за исполнување на целите на контролата на системот.

Во пракса, кога треба да се даде оценка за внатрешните контроли на еден систем, најпрво треба да се дефинираат основните цели на контролата.

Во продолжение се наведени различни примери за дефиницијата на основните цели на контрола, од областа на ревизија на финансиските и сметководствени функции.

Примери за можните цели на контролата

1. Благајничка служба во државните финансии

Раководење со извршувањето на буџетот и готовината на располагање

- Раководење со приходите и расходите
- Потврда дека расходите се во согласност со оние износи одобрени од Парламентот
- Потврда дека не е надминато одобреното ниво на дефицит
- Сервисирање на долговите и потенцијалните обврски
- Раководење со заемите дадени на општините
- Планирање и распоредување на готовината на располагање, за покривање на трошоците и владините кредити
- Користење на стратегии за оптимално готовинско ниво
- Обезбедување на искусен кадар – планирање на нивната обука
- Обезбедување на соодветно ниво на информатичка технологија за благајничките операции
- Спречување на неовластени или нелегални трансакции

2. Добавувачи – Обврски:

- Валидност на плаќањата и проверка дека стоките и услугите се навистина примени
- Прецизност на плаќањата и нивно соодветно прикажување во книговодството

- Исполнување на обврските во врска со пропишаниот данок на промет
- Одржување добри односи со клучните добавувачи
- Спречување на нелегални дејствија меѓу добавувачите и вработените

3. Пресметка на плати:

- Исплата само на вработените по пропишани стапки
- Точност и прецизност во исплатите и одбитоците
- Придржување кон релевантните закони и прописи
- Точност во пресметките на одбитоците (на пример: даноци, придонеси за пензиско осигурување итн.)
- Соодветно и точно прикажување на пресметката за плати во книговодството

4. Побарувања:

- Точност во идентификацијата на сите приходи и нивно соодветно фактурирање
- Потврда дека сите фактури се платени и правилен третман на сите приходи
- Обезбедување на минимално ниво на сомнителни и спорни побарувања и навремено решавање на случаите на доспеаните побарувања

5. Главна книга / Деловни извештаи:

- Точност, потполност и валидност на податоците во главната книга
- Соодветна структура и формат на главната книга
- Придржување кон релевантните сметководствени прописи и закони
- Потврда дека сметководствените податоци ја овозможуваат подготовката на законски пропишаните финансиски извештаи

6. Основни средства и инвестициони вложувања

- Точност и прецизност во прикажувањето на средствата во книговодството
- Постоење на оправданост за инвестиции и вложување и одобрение за истото
- Идентификација, книжење и верификација на сите средства
- Правилна пресметка на амортизацијата
- Валидни и одобрени отписи и оутѓувања на средствата
- Соодветна заштита и осигурување на средствата

7. ДДВ Данок на промет

- Точна идентификација и пресметка на целокупниот данок на промет по соодветна стапка
- Точно и навремено плаќање на доспеаниот данок

- Почитување на законите и прописите
- Придржување кон евентуалните законски одредби за даночна регистрација

8. Готовинска благајна и трошоци:

- Валидност на трошоците и постоење на одобрение за нив
- Точна идентификација на сите трошоци и нивно соодветно книжење и прикажување во книговодството
- Вршење на исплатите во согласност со правилата кои важат во претпријатието и релевантните законски прописи

9. Финансиски податоци и извештаи:

- Обезбедување на точни, доверливи и навремени финансиски податоци за раководството
- Придржување кон сите закони и прописи при изработката на финансиските извештаи
- Изработка и чување на сите сметководствени записи во согласност со пропишаните стандарди и вообичаената пракса
- Заштита на финансиските податоци од нивно губење, злоупотреба или неовластена дистрибуција

Во продолжение ќе биде објаснет односот помеѓу самиот процес на контрола и целите на контролата, преку примерите на набавка на трговска стока, пресметка на неделни плати и залихи на медицински лекови.

Целите на системите во конкретните случаи ја вклучуваат и потребата од потполност, прецизност и валидност на податоците.

Во врска со целите за проверка на потполноста и валидноста, ќе биде наведено кои цели се најважни да бидат исполнети и кои контроли во системот, го обезбедуваат исполнувањето на поединечните цели.

Пример 1: Набавка на трговска стока

Потполноста и валидноста се мошне важни во трошковните системи. Набавката на трговска стока претставува интегрален дел од трошковните системи.

Потполност:

- Испитајте ги старите неусогласени налози за набавка и приемници;
- Испитајте ги случаите на сериски броеви кои недостасуваат во редоследот на усогласените налози за набавка и приемници;
- Усогласете ја книгата на добавувачите со извештаите од индивидуалните добавувачи;
- Проверете ја кореспонденцијата или судските постапки со добавувачите кои бараат исплата.

Валидност

- Вршете одобрување на налозите за набавка;
- Усогласете ги приемниците со налозите за набавка;
- Усогласете ги фактурите со приемниците;
- Вршете одобрување на фактурите за исплата;
- Побарајте од ревизорите да извршат проверка на регуларноста.

Пример 2: Пресметка на неделни плати

Потполноста во овој случај не е важна, затоа што луѓето кои не добиле плата, или ја добиле во помал износ, многу бргу ќе се огласат.

Валидност

- Претпоставениот треба да ги контролира и одобри пополнетите индивидуални неделни извештаи за утрошок на работното време;
- Претпоставените и раководителите треба да ја проконтролираат пресметката на платите;
- Треба да биде подготвен посебен извештај во случај на појава на голем број работни часови, дневници или плати;
- Постоене на посебен кадровски сектор, одговорен за евидентирање на новите вработени и оние кои си одат и соодветно средување на документацијата.

Пример 3: Залиха на медицински лекови во болница

Тука главна грижа се информациите кои се добиваат од системот. Целта на испитувањето на потполноста, е да се потврди дека се води точна евиденција за целокупната залиха која ѝ припаѓа на организацијата.

Целта на испитувањето на валидноста е да се потврди дека сите евидентирани залихи навистина постојат. И двете цели на контролата се важни.

Потполност

- Попис на залихите (усогласување со евиденцијата) секојдневно;
- Водење на двојна евиденција – во болницата и во сметководството – и споредба на неделна основа;
- Одржување на минимално ниво на залихи;
- Искусен доктор кој ќе го овластува подигањето на материјалите од залиха и кој ќе биде одговорен за давање клуч и пристап до магацинот;
- Друг искусен доктор кој ќе го отвара магацинот и ќе подига материјали, во присуство на уште еден лекар.

Валидност

Попис на залихите (усогласување со евиденцијата) на секојдневна основа.

9.2.2. Техники за оценување на системите

Во пракса, во процесот на оценување на системите, ревизорот обично користи Прашалници или Контролни листи за внатрешната контрола.

Прашалникот за внатрешната контрола (ПИК) претставува список на прашања во врска со контролите на различните одвоени делови од системот, како на пример: нарачките, приемот, или фактурирањето на стоката во системот на набавка на трговка стока. Прашањата се така поставени, така што одговорот ДА значи позитивна оценка, додека одговорот НЕ значи дека веројатно постои некоја слабост, во некој конкретен дел од системот.

Преку давањето одговори на овие прашања, ревизорот може да ги идентификува јаките страни и недостатоците на системот и да даде оценка за системот, потпирајќи се врз контролите на деловите, каде системот задоволува. Ревизорот мора да ги испита и можните последици од идентификуваните слабости и на раководството да му препорача начини за подобрување на состојбите.

ПИКовите сеуште се користат, но при оценувањето на основните финансиски системи, тие сè почесто се заменуваат со Контролни листи за внатрешна контрола. ПИКовите понекогаш знаат да прераснат во вежба на штиклирање, па така вниманието на ревизорот не се фокусира на основните и главни контроли на системот. Изработката на ПИКовите за конкретен систем не е лесна.

Контролната листа за внатрешна (интерна) контрола (КЛИК) е всушност листа на прашања. Добрата КЛИК претставува внимателно одбрана серија на прашања во логичен редослед, изработена на начин кој треба набрзина да ги дефинира клучните особини на конкретниот систем кој се оценува. Во споредба со ПИКовите, КЛИКовите се за нијанса пофлексибилни во однос на можноста за нивно приспособување кон конкретниот систем, но сепак во основа се работи за стандарден документ.

Во продолжение е прикажана подготовката на ПИК во случајот на ревизија на усогласувањето на банкарските изводи на фондацијата АБВ. Следи краток опис на системот.

Усогласувањето на банкарските изводи за сите поединечни сметки се врши секој месец, од страна на главниот сметководител. Усогласувањето таа го врши преку споредба на износите на страната должи и побарува на банкарските изводи, со оние во евиденцијата на парични средства. Таа е должна да ги испита евентуалните неусогласени ставки, кои се постари од еден месец.

Имајќи го во предвид горенаведениот опис на системот, изработен е ПИК за системот на усогласување на банкарските изводи, кој е прикажан во продолжение.

Прашалник за внатрешната контрола

Назив на клиентот: Фондација АБВ

Изработил:

Предмет: Усогласување на банкарските изводи

Проверил:

П. Бр.	Прашања	Одговори	Оценка за квалитетот на внатрешната контрола	Идентификувани слабости	Ознака за поврзување со ревизорската програма
1	Дали усогласувањето на банкарските изводи се врши на регуларна основа				
2а	Дали лицето одговорно за оваа функција е независно од функциите на примање уплати и вршење исплати				
2б	Дали усогласувањето на банкарските изводи дополнително го проверува и независно лице				
3	Дали лицето што врши усогласување ги добива изводите директно од банката и тие стојат кај него, сè до моментот на усогласување				
4	Дали независното усогласување го вклучува и следното:				
4а	Споредба на износите на страната должи и побарува на банкарските изводи со оние во евиденцијата на парични средства				
4б	Споредба на деталните податоци од уплатниците со евиденцијата на парични средства во однос на имињата, датумите и износите				

4в	Проверка на деталните податоци од уплатниците со евиденцијата на парични средства				
4г	Испитување на евентуалните контра ставки				
4д	Дали ставките кои се постари од еден месец се предмет на проверка, со цел да се потврди нивната вистинитост				

Обрнете внимание на следниве точки од прашалникот:

- Доколку одговорот на било кое прашање е НЕ, тоа ќе значи потреба од дополнителни испитувања (со исклучок на 2а и 2б).
- Од ревизорот се бара да наведе дали контролата е "задоволителна или незадоволителна". Сите "незадоволителни" области треба да бидат разгледани, на пример, во дискусија со клиентот, или преку писмо со опис на недостатоците.

9.2.3. Стандардни ПИКови и клучни контроли

Структурата на ПИКовите е таква да тие ги одредуваат целите и задачите на контролата на системот, а за секоја од нив има по неколку прашања за релевантните контролни области, кои треба да се одговорат со ДА или НЕ. Овие прашања се така структурирани, со цел да го откријат постоењето на контрола или контроли во системот, кои, според мислењето на ревизорот, се доволни да ги исполнат целите на контролата и врз кои ревизорот може да се потпре, што ќе значи и намалување на степенот на детални тестирања.

Ваквите контроли се познати како клучни контроли. Прашањата во ПИКовите, се разбира, треба да го откријат и постоењето на евентуалните недостатоци на системот. Надворешниот ревизор е засегнат единствено од можноста да даде мислење за финансиските извештаи. Од внатрешниот ревизор се очекува да ги испита системите во многу поширока смисла, затоа што внатрешната ревизија му е од голема корист на раководството.

Предности и недостатоци на стандардните ПИКови

Стандардните ПИКови, доколку се добро изработени и правилно се користат, можат да имаат голем придонес во системски ориентираните ревизии. Нивната предност може да биде следнава:

- Тие ги одредуваат целите на контролата. Во пракса, потребно е големо искуство за да се одредат целите на контролата. Доколку некој конкретен систем на контрола има цели и задачи кои не се наоѓаат на

стандардниот ПИК, тогаш ПИКот сепак барем нуди почетна основа за работа;

- Тие наметнуваат дисциплина и ги дефинираат структурата и стандардите во оценувањето на контролите;
- Тие претставуваат добар модел за неискусните ревизори;
- На искусните ревизори им служат како белешки – потсетник;
- Служат како трајни белешки за идните ревизори;
- Служат како основа за проверка на внатрешната контрола од страна на менаџерот на ревизијата.

Недостатоците на стандардните ПИКови се следниве:

- Никогаш не можат да бидат 100% прилагодени за конкретниот систем и ревизорот мора да биде флексибилен при нивното пополнување;
- Неискусните ревизори можат да посветат премногу внимание на прашања за периферни или нерелевантни контроли;
- Доколку се користат постојано, работата на нивно пополнување може да стане заморна;
- ПИКовите понекогаш не ја рефлектираат човечката димензија на системот, што може да има големо влијание врз квалитетот на извршените контроли.

Со цел да се прикаже користењето на стандардните ПИКови во оценувањето на системите, во продолжение ќе биде прикажана нивната употреба во случајот на контролата на системот на набавка на трговска стока.

Прашалник за внатрешната контрола

Систем на набавка

1. Цели на контролата на системот

Дали можат да се обезбедат докази за следното:

- Постоене на соодветно физичко обезбедување;
- Нарачување само на стока која била требувана од овластените лица;
- Постоене на одобренија за сите извршени налози за набавка;
- Примање само на стоки и услуги, кои биле навистина наарачани;
- Потврда дека стоките и услугите се набавени по реални цени;
- Изготвување на навремени и точни информации во врска со набавките и приемот на стоката и услугите за потребите на раководството.

2. Цели и задачи на прашалникот

Прашалникот за внатрешна контрола е изготвен на начин, на кој “принципите” на ревизорските цели и стандарди во однос на секое од прашањата, се претвораат во практична ревизорска алатка. Со него се премостува јазот меѓу принципите и праксата.

3. Прашалник за внатрешната контрола

Прашалникот за внатрешна контрола е дизајниран на начин, кој му овозможува на ревизорот да ги идентификува основните недостатоци на системот на внатрешна контрола и клучните контроли, за кои ревизорот проценува дека ќе му помогнат при намалувањето на степенот на деталните тестирања.

Најпрво се дава одговор на деталните прашања кои служат како подршка на целите на контролата, со цел да се добијат информации за јаките страни и недостатоците на системот. Дополнително се даваат и коментари поврзани со прашањата на целите на контролата. Со помош на документираниот опис на системите, би требало да биде можно да се даде одговор на повеќето прашања во врска со внатрешните контроли, а во прашалникот треба да постои и ознака за нивно поврзување.

Во процесот на оценување на контролите, од ревизорот се бара да даде одговор на прашањата за исполнетост на целите на контролите врз основа на добиените одговори на поединечните прашања и евентуалните релевантни коментари. Прашањата за исполнетост на целите на контролите се бават со содржини кои се од основна важност за потполноста, точноста и валидноста на сметководствените податоци; нивната цел е да обезбедат потврда, дека овие фундаментални принципи се точно и соодветно применети во системот.

Одговорот "да" е индикација за тоа дека контролата задоволува и дека ревизорот може да има доверба во неа, во врска со принципот кој е предмет на прашањето за проверка на целите на контролата; одговорот "не" означува постоење на одредени недостатоци во системот, чии можни последици ревизорот мора дополнително да ги испита.

Едно типично прашање за исполнетоста на целите на контролата би било: Дали може да се потврди дека постоењето на приемница за примената стока или услуга е услов за создавање на обврска? (Белешка: Имајте во предвид дека мораат да бидат применети принципите за временско разграничување во сметководството).

Кога на едно прашање во врска со исполнетоста на целите на контролата ќе се одговори потврдно, ревизорот мора да идентификува една или повеќе клучни контроли, како потврда за својот заклучок. Позитивниот одговор како резултат на проверка само на една од контролите може да не е доволен, па така тој често може да зависи од проверката на еден или повеќе контролни процеси.

Во ваков случај се доведува во прашање оправданоста на приодот на доверба во процесите на внатрешната контрола. Доколку со проверката на еден контролен процес може да се потврди функционирањето на неколку други контролни процеси, тогаш ревизорот може да го земе резултатот во предвид при донесувањето на своите одлуки. Но, доколку за потврда за исполнување на само една од целите на контролата, се потребни неколку тестирања на контролните процеси, тогаш многу поекономичен начин во приодот на ревизијата би била примената само на детално тестирање и испитување.

Избраните клучни контроли мораат да бидат назначени во прашалникот за внатрешна контрола и обележана поврзаноста со делот од ревизорската програма за тестирање на внатрешните контроли.

Недостатоците кои биле идентификувани, односно негативните одговори на прашањата за исполнетост на целите на контролата, мораат да бидат подржани и со работните листови за идентификуваните недостатоци во трајната документација, односно во работното досие. Во нив се анализираат ефектите од идентификуваните недостатоци. Се разбира, мора да се потенцира дека тоа се однесува единствено за идентификуваните недостатоци во врска со исполнетоста на целите на контролата, а не за секој негативен одговор на прашањата во врска со внатрешните контроли.

Испитувањето на слабостите се врши на следниов начин:

Разгледајте го потенцијалниот ефект од идентификуваниот недостаток. Доколку е занемарлив, забележете го и запрете тука.

Испитајте дали системот има и позитивни страни кои би можеле да ги компензираат недостатоците и да ја надминат или намалат штетата предизвикана од недостатоците. Во теорија, од ревизорот се очекува да ги забележи ваквите случаи за време на давањето одговори на прашањата за исполнетоста на целите на контролата, но корисно е за ова да се размисли уште еднаш, вон контекстот на прашалникот за внатрешна контрола, кога е можно гледање на работите во поширока смисла. Доколку постојат компензирачки контроли, ревизорот треба да одлучи дали ќе изврши испитување на нивното функционирање, или без разлика на нивното постоење, ќе продолжи со вршење на детални и сеопфатни тестирања.

Деталните тестирања треба да бидат планирани и изведени на начин кој ќе обезбеди потврда за непостоење на суштински грешки кои произлегуваат од недостатоците во системот, а треба да биде разгледана и евентуалната потреба од измени во другите планирани процедури.

Ревизорот треба да одлучи и за содржината на својот извештај.

Откако проценувањето на системот на внатрешна контрола ќе биде завршен, ревизорот може да го модификува својот првичен план за ревизорските тестирања и да ја подготви ревизорската програма. Како и да е, ревизорите сакаат да имаат доверба во контролните системи во текот на целата година и да утврдат дали во било кој момент во годината, има појава на поголеми грешки како резултат на недостатоците во системот.

Токму затоа, со тестирањето мора да биде опфатена целата финансиска година, колку што е тоа можно. Слично на тоа, одговорните ревизори, за време на својата работа, мораат постојано да бидат во тек со измените во системот.

1. Дали може да се потврди постоењето на соодветно физичко обезбедување?

Прашалник	Забелешки
1.1 Дали наложите за набавка се предмет на соодветна контрола? 1.2 Дали неискористените налози за набавка се контролираат и дали се следи нивното користење? • Кој е одговорен за оваа функција? 1.3 Дали неискористените налози се издаваат само на овластените лица? • Колку често се менува и дополнува списокот на овластени лица? 1.4 Дали за неискористените налози за набавка постојат специјални процедури за обезбедување на нивната физичка заштита? • Кога за последен пат е спореден вистинскиот број на неискористени налози со бројот на евидентирани неискористени налози на залиха? 1.5 Дали се одредени конкретни локации за примање на стоката? • Наведете ги овие локации 1.6 Дали се дефинирани процедурите за прием на испораките? 1.7 Дали овие процедури се адекватни? 1.8 Дали локациите за прием на стоката се обезбедени? • Дали има контрола над клучевите? • Дали е ограничен пристапот? • Дали на локацијата има чуварска служба? 1.9 Кој е одговорен за стоката додека таа се наоѓа на оваа локација? 1.10 Дали постојат строго дефинирани процедури за следново: • Издавање на стока од локацијата за прием? • Трансфер на стоката од локацијата за прием до магацините или продавниците? 1.11 Дали дефинираните процедури: • Задоволуваат? • Се применуваат? 1.12 Дали постои соодветна распределба на должностите?	

2. Дали може да се потврди дека се врши нарачување само на стока која била требувана од овластени лица?

Прашалник	Забелешки
2.1 Дали за секоја набавка е потребен: - Писмен налог за набавка? - Дали набавката се врши преку сериски нумериран формулар, кој подоцна се споредува со фактурите, а посебно се разгледуваат налозите со броевите кои недостасуваат? - Во компјутеризиран систем за одобрување на фактурите, дали постои сериска нумеричка контрола на налозите за набавка, со цел да се обезбеди нивно целосно внесување во системот? - Дали се контролира вратената стока и дали веднаш се евидентираат настанатите промени? 2.2 Дали сите компјутерски изработени налози за набавка и нарачки, се предмет на рачна контрола пред нивното испраќање? - Дали постои сериска нумеричка контрола на компјутерски изработените налози за набавка (со можност за бришење на налозите кои се погрешни)? 2.3 Дали набавките на материјали за залиха се прават откако претходно ќе се изврши проверка на постоечките залихи? 2.4 Дали е јасно дефинирано кој и што може да набавува? 2.5 Дали набавките се прават само по основ на изготвеното писмено барање за набавка, одобрено од овластениот раководител? 2.6 Дали постојат соодветни процедури за контрола на долгорочните договори за набавка (кога постои само една нарачка за периодични испораки во текот на еден подолг временски период)? 2.7 Дали веднаш се обезбедува и писмена потврда и евиденција за "итните набавки" (усмени)?	

3. Дали може да се потврди дека сите налози и нарачки се претходно одобрени?

Прашалник	Забелешки
3.1 Дали процесот на одобрување на нарачките е во согласност со упатствата за финансиско работење на организацијата? 3.2 Дали требувањето го вршат само лица кои биле претходно овластени од страна на раководителите или оној што раководи со буџетот? • Дали постои список на овластени потписници? • Кога се вршени последните измени? 3.3 Дали сите овие лица раководат со буџетот или пак имаат ополномоштување? 3.4 Дали лицата кои раководат со буџетот имаат некои финансиски ограничувања во однос на нивните овластувања? 3.5 Дали одредените лимити за набавка за поединечните лица, одговараат на нивната хиерархиска позиција? 3.6 Дали постои процедура на претходно одобрување на сите капитални трошоци и набавки на: • Ниво на работната единица? • Ниво на организацијата? 3.7 Дали постои соодветна распределба на должностите?	

4. Дали може да се потврди дека се врши прием само на стоки и услуги кои биле навистина нарачани?

Прашалник	Забелешки
4.1 Во врска со оваа цел на контролата, не се наведени никакви прашања, затоа што горенаведеното може да се потврди само преку физичка контрола на оригиналните (основни) документи	

5. Дали може да се потврди дека стоката и услугите се набавени по реални цени?

Прашалник	Забелешки
5.1 Дали постои соодветно упатство за процедурите на собирање понуди за набавка? 5.2 Дали процедурите на собирање понуди се во согласност со упатствата за финансиско работење и готовинското планирање на организацијата? 5.3 Дали се обезбедуваат конкурентни понуди по пат на тендер во соодветните услови? 5.4 Дали во сите налози за набавка е наведена и цената? • Дали постојат докази за вршење на периодични независни проверки и споредба на цените од нарачките, со оние кои биле договорени со добавувачите? • Дали се користат договори за снабдување од национален, регионален и секторски карактер? • Дали крајните набавни цени и дисконти се конзистентни со оние од процесот на собирање понуди? 5.5 Дали постои список на добавувачи за кои постои одобрение за набавка? 5.6 Дали постојат строго дефинирани процедури за начинот и условите за додавање на нови добавувачи на списокот? • за бришење на поедини добавувачи од списокот? 5.7 Кој е одговорен за контрола на овој список на добавувачи? 5.8 Дали овој список на добавувачи се користи во пракса? 5.9 Дали се регистрирани случаи каде набавката била извршена од добавувач кој не се наоѓа на списокот? Доколку има таков случај, дали за таа набавка било обезбедено посебно одобрение?	

6. Дали може да се потврди дека се изготвуваат навремени и точни информации во врска со набавките и приемот на стоката и услугите за потребите на раководството?

Прашалник	Забелешки
6.1 Дали податокот или списокот за направените нарачки кои сеуште не се евидентирани е предмет на периодична контрола од некое овластено лице?	

Предлог решение за давање оценка за системот на набавка

(1) Предности

Постои соодветна распределба на должностите и работните задачи.
Се пополнуваат однапред нумерирани приемници за секој поединечен прием.
Потребно е специјално одобрение за набавките со голема вредност.
За секоја набавка мора да постои нумериран налог.
Набавните фактури се усогласуваат со приемниците и налозите на набавка.
Случаите на неусогласени приемници се испитуваат.
Постои контрола при внесувањето на набавните фактури.

(2) Недостатоци

Нема проверка на сериските броеви за ознака на требувањата, приемниците или налозите за набавка.
Нема контрола врз некомплетните налози за набавка.

(3) Препораки

Требувањата за набавка можат да се изгубат помеѓу магацините и одделот за набавка и не постои систем на проверка на нивните сериски броеви за идентификација на ваквиот проблем. Во секој случај, прашање е дали користи од постоење на ваков тип контрола, би ја оправдала инвестицијата за нејзино воведување. Тоа може да зависи од самата организација.

Одделот за набавка мора да го контролира статусот на налозите за набавка кои се прават еднаш за периодични и редовни испораки, со цел да бидат идентификувани добавувачите кои не ги почитуваат договорените термини за испорака, предизвикувајќи недостаток на залихи.

Одделот за набавка мора да задржи еден примерок од секој налог за набавка, затоа што набавките од минатото се важни при контактите со добавувачите. Во моментот, нивниот примерок од налогот се предава во сметководството кога ќе се добие приемницата. Наша препорака е бројот на примероци да се зголеми на три, така што еден примерок би останал и за одделот за набавка.

Одделот за набавка треба да го провери редоследот на сериските броеви на изготвените налози за набавка и да утврди дали некој недостасува.

Сметководството треба да го провери редоследот на сериските броеви на приемниците и да утврди дали некоја недостасува. За да ова се овозможи, приемницата, откако ќе биде усогласена и поврзана со фактурата, треба да биде посебно евидентирана според редоследот на сериските броеви.

(4) Податоци кои недостасуваат

Прашањата во ПИКот во врска со одобрувањето на налозите за набавка се воглавно ирелевантни, затоа што за целите на овој пример ние ги разгледуваме единствено набавките на трговска стока. Во пракса, би

требало да бидат разгледани и другите трошоци и процедури кои припаѓаат на истиот систем на фактурирање, како на пример користењето на разни услуги, набавката на основни средства и потрошни материјали.

Повеќето од горенаведените податоци кои недостасуваат, можат да бидат најлесно објаснети преку посебни текстуални белешки.

(5) Други коментари

Во прашалникот за внатрешна контрола не постојат прашања во врска со контролата за потврда дека се врши прием само на стока која навистина била нарачана (цел на контролата број 4). Доколку одделот за набавка има примерок од налозите за набавка и стоката ја спореди со налогот пред да биде извршен приемот, тоа би претставувало солиден процес на контрола.

Доколку процесот на внатрешна ревизија се набљудува од еден поширок агол, според редефинираниот модел на внатрешна ревизија, мора да се нагласи дека традиционалниот, пасивен, испитувачки приод преку контролни листи, не обезбедува позиционирање на внатрешната ревизија блиску до срцето, односно центарот на организацијата, со цел да се создаде дополнителна вредност.

9.2.4. Проценка на довербата во внатрешната контрола

Во случај на системски заснована ревизија, ревизорот мора да ја изврши деталната проценка, преку дефинирање на степенот на доверба која може да му се даде на системот, доколку подоцна се докаже дека тој функционира добро во пракса. Како општо правило, системот може да биде оценет како:

- | | | |
|----------------------|---|---|
| <i>Одличен</i> | – | <i>доколку за сите ризици постојат адекватни контроли за кои може да се претпостави дека успешно функционираат;</i> |
| <i>Добар</i> | – | <i>доколку за сите ризици постојат адекватни контроли за кои може да се претпостави дека успешно функционираат со мали исклучоци;</i> |
| <i>Задоволителен</i> | – | <i>доколку за сите ризици до одреден степен постојат адекватни контроли, кои понекогаш не ги исполнуваат очекувањата;</i> |
| <i>Лош</i> | – | <i>за сите ризици не постојат адекватни контроли и/или може да се претпостави дека многу често не ги исполнуваат очекувањата.</i> |

Резултати на оценката од тестирањето на контролните процеси

Тестирање на соодветноста на системот

Во случај на системски заснована ревизија, не е доволно да се изврши само детална проценка на внатрешните контроли. Ревизорот мора исто така да

потврди и дали сите контролни процеси функционираат успешно и конзистентно за време на целиот период кој е предмет на ревизијата и за кој се врши проверка на контролите.

Обично се тестираат клучните контролни процеси кои биле идентификувани, преку контрола на примерок од трансакциите или операциите кои се предмет на контролите. Ревизорот се обидува да ја оцени ефикасноста и успешноста на контролите во пракса, па така методот на избор на контролниот примерок и природата на извршените тестови мораат да го обезбедат следново:

- а) соодветен доказ за конзистентното функционирање на контролата со текот на времето;
- б) соодветен доказ за конзистентното функционирање на контролата во случај на најразлични видови трансакции кои минуваат низ системот, на пример голем број трансакции, трансакции со многу ниска вредност, невообичаени трансакции, како и трансакции кои повторно се обработуваат откако претходно биле отфрлени од системот.

Ревизорот треба да одлучи колкав број на трансакции треба да биде испитан, за да се обезбеди доволен доказ за функционирањето на контролата. Типично, минималниот број на контролни примероци изнесува 30, а во некои случаи е потребно испитување и на повеќе од 100 трансакции. При донесувањето одлука, треба да се земат предвид следниве точки:

- а) важноста на поединечната контрола во склоп на целиот систем;
- б) степенот до кој ревизорот сака да има доверба во задоволителното функционирање на контролата и временскиот период во прашање;
- в) обемот и природата на трансакциите кои се обработуваат во системот;
- г) фактот дека повеќето тестови на контролите обезбедуваат докази со кои не се потврдува дека контролата функционира, туку дека таа не е неуспешна, односно се обезбедува "негативен" доказ.

Иако повеќето тестови на контроли даваат "негативен" доказ, ревизорот мора постојано да се обидува да обезбеди позитивен доказ за ефикасноста и успешноста на контролите. Тоа може да се стори преку откривање на примери, каде преку контролите биле откриени грешки и неправилности.

Тајмингот на извршување на тестирањето на контролите предизвикува посебни проблеми: ревизорот е во потрага по доказ за ефикасното функционирање на контролите, за време на целиот временски период за кој тој сака да има доверба во системот. Ова мора да се земе во предвид при изработката и спроведувањето на тестовите на соодветноста на системот.

Оценка за резултатите од тестирањето на контролите

Откако тестирањето на контролите ќе биде завршено, ревизорот мора да донесе конечна одлука за степенот на доверба кој може да го има во контролите на системот, а на тој начин да го одреди и степенот на детално тестирање, потребно да се спроведе со цел да се обезбеди потребната општа доверба во функционирањето на системот и неговите контроли.

Степенот на доверба во системот до кој може да се дојде преку системски заснованиот приод, во најголема мерка зависи од почетната проценка на системот од страна на ревизорот. Резултатите од тестирањето на контролите обезбедуваат дополнителни докази за ревизорот во врска со функционирањето на тој систем, преку кои, тој го потврдува или преоценува своето првично мислење.

Односот меѓу степенот на доверба во системот и статистичките показатели за деталните ревизорски тестови, обично се предмет на однапред дефинирана политика, која ја следи ревизорот.

Истовремени тестови на контролните процеси и детални испитувања

Општо земено, ништо не го спречува ревизорот да врши истовремено тестирање на контролните процеси и детално тестирање за конкретниот избран примерок. Јасно е дека тоа може да значи ефикасност во искористувањето на ревизорските ресурси, но сепак двата вида на тестирање мораат да бидат јасно издиференцирани, поради нивните цели кои сосема се разликуваат. Во ваквите случаи, мора да се внимава и на соодветното документирање на резултатите.

Заедничка оценка на внатрешната контрола и резултатите од тестирањето на контролните процеси

Конечната оценка за доверба во системот на внатрешна контрола, земајќи ги во предвид резултатите од тестирањата на контролите, е прикажана во Табелата 3.

Степен на доверба во системот преку оценка на внатрешната контрола и тестовите на контролните процеси во системски заснованиот приод

Табела Бр. 3

	Конечна оценка и степен на доверба во системот			
Заклучоци од деталната проценка на системот на внатрешна контрола пред започнување на детални проверки на контролните процеси	Со проверка на контролните процеси не се утврдени неправилности	Со проверка на контролните процеси се откриени некои мали неправилности	Со проверка на контролните процеси се откриени некои големи неправилности	Со проверка на контролните процеси е заклучено дека неправилности постојат насекаде во системот
Контролниот систем функционира одлично. Сите главни ризици се покриени и контролите се ефикасни = Одлично	Висок	Среден	Низок/Нула	Нула
Контролниот систем функционира задоволително. Повеќето главни ризици се покриени и/или контролите во основа се ефикасни = Добро	Среден	Среден/Низок	Низок/Нула	Нула
Контролниот систем во основа делува задоволително, но постои можност за нефункционирање на контролите = Задоволително	Низок	Низок/Нула	Низок/Нула	Нула
Контролниот систем не задоволува. Ризиците не се покриени и/или контролите не функционираат = Незадоволително	Нула	Нула	Нула	Нула

Извор: Европски Прирачник за имплементација на INTOSAI Стандардите за ревизија, 1998 година

Прашалници за внатрешна контрола – ПИКови

Традиционално, ПИКовите се користат исклучиво за проценка на контролите во системот. Иако шематските прикази надополнети со соодветни писмени белешки и понатаму остануваат најпопуларниот метод за евидентирање на системите, постојат случаи каде ПИКовите се структурирани на начин на кој што вршат и евидентирање и оценување на системот.

Ваквиот приод на пример, може да биде многу ефикасен кога се врши ревизија на перформансите, кога ревизорот е во потрага по слабостите, наместо да се обидува да се уверува во ефикасноста на резултатите што ги обезбедува системот. Види Поглавие 10. Употребата на ПИКови за евидентирање и оценување на системот, обично бара поискусни ревизори кои би работеле на тие прашања.

9.3. Користење на техники за одредување на примероци за тестирање

9.3.1. Дизајнирање на примерокот за тестирање

При дизајнирањето на примерокот за тестирање, ревизорите треба во предвид да ги земат следниве три фактори:

1. специфичните цели на ревизијата;
2. популацијата од која сакаат да го извлечат примерокот; и
3. големината на самиот примерок.

1. Цели

Ревизорите треба пред сè, да ги определат ревизорските цели кои треба да се остварат и ревизорските процедури, кои би помогнале во остварувањето на истите.

Соодветната метода на избор на примерок води сметка за природата на ревизиските факти и возможни услови за грешки или други карактеристики поврзани со фактите. Ова ќе им помогне на ревизорите при дефинирање на содржината на грешката и која популација да се користи при избирањето на примерок.

Регулаторно тестирање (за придржувањето)

Ревизорите спроведуваат регулаторно тестирање во следниве случаи на тестирање на трансакции или процедури:

- аритметичка и сметководствена (канцелариска) проверка на трансакции;
- соодветност на овластувањата и одобрување на процедури.

Детално тестирање

При тестирање на фактурите кои биле обработени во текот на периодот, за да се потврди правилниот одраз на паричните износи на фактурите во финансиските извештаи, ревизорите водат грижа за комплетноста, прецизноста и валидноста. Тие вршат детални тестирања и проверки.

2. Групација (популација)

Групацијата претставува целосен збир на податоци од кој ревизорите сакаат да извлечат примерок, со цел да донесат заклучок и таа треба да биде соодветна за специфичните ревизорски цели. На пример, групацијата за тестирање на нереалните (превисоко прикажани) должнички салда ќе биде списокот на должници, чиј збир ќе го даде максималниот можен износ на нереални (превисоко прикажани) побарувања по тој основ.

Меѓутоа, тестирањето за помалку прикажаните доверители (долгови), користи групација која им открива на ревизорите, што е она што не е вклучено во списокот на кредитори. За ова се обезбедуваат факти од други групации:

- Последователни исплати
- Неплатени фактури
- Извештаи од добавувачи
- Неусогласени извештаи за прием.

3. Големина на примерокот

При одредување на големината на примерокот, ревизорите треба да водат сметка за ризикот од примерокот, прифатливите грешки и очекуваните грешки.

Ризикот од методата на примерок доаѓа од можноста дека заклучокот на ревизорот, заснован на примерокот, може да биде различен од заклучокот до кој би се дошло, кога целокупната групација би се тествирала на сличен начин.

Прифатлива грешка е најголемата грешка во групацијата, која ревизорите се подготвени да ја прифатат и сепак да заклучат дека ревизорските цели се постигнати. За деталните процедури, тоа е поврзано со одлуката на ревизорите во врска со материјалноста.

Очекувана грешка е грешка која ревизорите очекуваат да ја пронајдат во групацијата. Во суштина, таа произлегува од проценката на ревизорот за неизбежниот и контролниот ризик. Ако се очекува грешка, тогаш треба да се испита поголем примерок, за да се заклучи дека реалната грешка не е поголема од планираната прифатлива грешка.

9.3.2. Видови ревизорски примероци

Постојат два вида на ревизорски примероци:

- Репрезентативни примероци
- Селективни примероци

Ако постои материјална грешка во сметководствените документи или финансиските извештаи, тоа мора да биде резултат на голем број мали грешки или неколку големи. Во некои случаи, грешките се резултат на двата фактора.

Репрезентативниот метод на примерок е дизајниран да открие голем број мали грешки. Селективниот модел на примерок е дизајниран да ги открие оние неколку големи грешки.

Репрезентативниот примерок се извлекува по случаен избор од сметководствената популација. Треба да биде доволно голем, за да се донесе валиден заклучок на целата групација.

Селективниот примерок е насочен кон одредена ставка во групацијата. Тоа се обично големите и необичните ставки, трансакции или салда. При регулаторното тестирање, ревизорите секогаш го користат репрезентативниот

метод на примерок. Во деталните тестирања, ревизорите можат да ги користат и методата на репрезентативен и селективен примерок.

Друга класификација на ревизорските примероци е следнава:

- Статистички примероци
- Примероци според оценка

Сите селективни примероци се примероци на проценка. Репрезентативните примероци може да бидат од било која класа.

9.3.3. Методи на селектирање примероци за тестирање

Во основа, постојат два вида методи за селектирање на примероци за тестирање. Тоа се:

- Статистичка
- Метода на проценка (не–статистичка)

Статистички примерок е оној каде големината на примерокот се дефинира преку статистичка теорија, имајќи го во предвид степенот на доверба кои ревизорите сакаат да го имаат во своите заклучоци. Неговата предност е во тоа што им дозволува на ревизорите да изразат квантитативни заклучоци, со висок степен на сигурност.

Предмет на проценка е единствено одлуката за степенот на сигурност и степенот на прецизност и точност, кој се обидуваат да го достигнат ревизорите.

Примерок според методата на проценка или не–статистички примерок е кога според мислењето на ревизорот се определува:

- големината на примерокот за тестирање;
- основата за неговата селекција;
- заклучокот кој треба да се извлече од резултатите.

Примероци според методата на проценка се сите примероци, освен оние селектирани според статистичката метода.

Основните примероци според методата на проценка ги бира ревизорот – притоа селектирајќи ги ставките со висока вредност, невообичаените ставки, ставки по случаен избор или ставки кои според мислењето на ревизорот вредат да бидат испитани. Примероците избрани според оваа метода не се случајни, туку субјективни.

Методот кој ќе го користат, ревизорите го бираат врз основа на трошокот, односно придобивките од истиот.

Тоа се прави врз основа на следното:

- потребното време за вршење селекција на примероците, кое не треба да е диспропорционално долго во споредба со времето потребно за нивно тестирање;
- довербата која треба да се стекне преку селективното одбирање на примероци, доколку ваквиот начин на селектирање може да ги увери ревизорите за точноста на голем дел од популацијата (групацијата) во однос на вредноста, тогаш може да се доволни само мал број тестирања на примероци од салдото на популацијата, избрани според методата на проценка.

Популација

Пред да ги дискутираме различните методи на избирање примероци за тестирање, погледнете некои практични примери за тоа од каде може да се врши селекцијата.

- а) Една од клучните контроли во системот на продажба за потврда дека за секоја испорачана стока постои и фактура – би можела да биде назначувањето на бројот на соодветната продажна фактура на секоја поединечна испратница, со истовремена проверка на сериските броеви на испратниците со потврда дека ниту една не недостасува. Ревизорот може да изврши тестирање на овој контролен процес, а сите испратници ја претставуваат популацијата (групацијата) од која ревизорот ќе ги бира примероците за контрола.
- б) За да ја провери валидноста на пресметката за плати, ревизорот може да избере примероци од популацијата на индивидуалните извештаи за извршената работа и утрошок на време, за да провери дека работните часови се правилно евидентирани.
- в) За да го провери правилното вреднување на залихите, ревизорот може да избере примероци од популацијата на залихи од компјутерските листи на залихи и да потврди дека соодветните залихи се правилно вреднувани, следејќи ја трагата се до фактурата за нивната набавка.

Статистичко селектирање примероци

Статистичкото селектирање примероци е особено корисно при барањето грешки преку тестирање на голем број трансакции. Ревизорот може да го одреди, со висок степен на сигурност, очекуваниот степен на можни грешки, притоа испитувајќи релативно мал број трансакции.

Статистичкото селектирање примероци одзема многу време и неговото користење обично е ограничено на популации со најмалку 1.000 ставки. Колку што е поголема популацијата, толку е поголема и корисноста на оваа метода – обезбедува објективен заклучок во врска со резултатите од тестирањето.

Ревизорот треба:

- да ја одреди големината на примерокот;
- квантитативно да ги оцени резултатите; и

- да го предвиди ризикот на селектирање на примерокот и на тој начин да извлече заклучок во однос на целата популација.

Доколку тоа е потребно, ревизорот треба да побара совет од експерти со цел да донесе добра одлука во врска со овие прашања. Постојат и табели изработени од специјалисти.

Главни типови на статистичко селектирање примероци се следниве:

- Случајните примероци ја претставуваат популацијата како целина и ни овозможуваат да донесуваме објективни заклучоци за популацијата.

Популацијата на испратници во горенаведениот пример, може да биде предмет на случаен избор на примероци, затоа што секоја испратница има единствен број. Да претпоставиме дека постојат 10.000 испратници во соодветниот период, со сериски броеви од 50.024 до 60.023 и потребен примерок за тестирање од 50. Можат да се користат табели на случаен избор во соодветниот опсег и избраните испратници на тој начин, да бидат тестирани за постоење на ознака за соодветната продажна фактура.

- Со интервалниот начин на избор на примероци се добиваат примероци по случаен редослед, со што се елиминира трудот од селекција на 50 поединечни примероци. Во горенаведениот пример, треба да го избереме само првиот случаен примерок користејќи табели на случаен избор, а потоа, во овој случај, да ги селектираме останатите примероци следејќи константен интервал од 200, односно 10.000 поделено со 50.
- Изборот на примероци според групација се користи кога популацијата не е хомогена. Во примерот со популацијата на залихите, доколку постои мал број на залихи од голема вредност, голем број залихи со мала вредност и среден број залихи со средна вредност, овие три групи на залихи можат да бидат третирани како посебни под-популации, а примероците да бидат селектирани од секоја поединечно. На тој начин ќе бидат донесени заклучоци за секоја под-популација, како и за популацијата на залихи како целина.
- Групниот избор на примероци се користи во случај на "незгодни" популации. На пример, да претпоставиме дека популацијата на приемници кои се предмет на тестирање се наоѓа на 120 различни локации низ земјата. Решено е да се направи случаен избор на четири локации и изборот на примероци да се изврши само од овие четири локации (во групи). Ако на овие четири локации направиме случаен избор на примероците, тоа се нарекува мулти-фазно селектирање. Групниот избор на примероци го намалува квалитетот на статистичките заклучоци; примероците не се избрани случајно и потребно е тестирање на поголем број примероци за достигнување на истото ниво на доверба, кое би се постигнало доколку изборот на примероците бил случаен.

9.3.4. Употреба на атрибутивен избор на примероци (според особините)

Атрибутивниот избор на примероци се бави со една особина на членовите на популацијата, како на пример, дали клучниот контролен процес функционира или не, дали вредноста на набавната фактура одговара на налогот за набавка или не? Кога точноста е онаа особина која се зема предвид, со атрибутивниот избор на примероци се проценува стапката на грешки во популацијата, односно процентот на поедините ставки кои се погрешни.

Во атрибутивниот избор на примероци постојат три променливи – потребен степен на увереност, прецизност и големина на примерокот. Ревизорот мора да го одреди потребниот степен на увереност и прецизност и потоа ја пресметува големината на примерокот. Пресметката се врши врз основа на теоријата на веројатност.

Овој прирачник нема за цел да понуди детални упатства во областа на теоријата на веројатност.

Таа нуди особено сложена формула за пресметка на големината на контролниот примерок, кога се знае степенот на увереност и прецизност кој се бара, кој може да се прочита од табела, со што работите се олеснуваат. Во продолжение е дадена една скратена табела.

Атрибут / Монетарна единица / Фактор на големина на примерокот

Табела Бр. 4

Број на грешки во примерокот	Ниво на увереност			
	Фактор на големина на контролниот примерок (ФГП)			
	70%	80%	90%	95%
0	1,21	1,62	2,31	3,00
1	2,44	3,00	3,89	4,75
2	3,62	4,28	5,33	6,30
3	4,77	5,52	6,69	7,76

Дефиниција

Фактор на големина на примерокот (ФГП) = големина на примерокот x горно ниво на грешка (ГНГ)

Пример 1

Прашање: Доколку популацијата е 100.000 фактури, колку од нив треба да испитаме за да обезбедиме 95% увереност дека нивото на грешка е помало од 5%?

Предлог решение

Со увереност од 95% и без очекувани грешки во избраниот примерок, ФГП изнесува 3. Во нашиот примерок ГНГ е 5% = 0.05. Оттаму, големината на примерокот изнесува $= 3/0,05 = 60$.

Прашање: Доколку во нашиот примерок од 60, беше откриена една грешка, колкаво ќе беше максималното ниво на грешка, при потребна увереност од 95%?

Предлог решение

При 95% увереност, со една грешка, ФГП = 4,75.
Оттаму ГНГ = $4.75/60 = 7,9\%$.

Максималното ниво на можни грешки (ГНГ) изнесува 7.9%, што делува малку загрижувачки.

Пример 2

Доколку е тестиран примерок од 150 и откриена една грешка, колкаво ќе беше максималното ниво на грешка при степен на увереност од (а) 70% (б) 90% и (в) 95%?

Предлог решение

При 70% увереност, со една грешка, ФГП 2.44

Оттаму ГНГ = $2.44/150 = 1.6\%$.

ГНГ = 2.6%

ГНГ = 3.2%

9.3.5. Избор на контролен примерок според монетарни единици

Да претпоставиме дека нашата популација се состои од 10.000 набавни фактури во вкупен износ од 1.000.000 македонски денари (Ден). Оваа популација на фактури ќе ја претвориме во монетарна популација.

Избор на контролен примерок според монетарни единици

Табела Бр. 5

Фактура Бр.	Износ на фактурата Ден	Кумулативна вредност Ден
1	150	150
2	20,640	20,790
3	1,260	22,050
		997,800
9,999	1,200	999,000
10,000	1,000	1,000,000
	1,000,000	

Десната колона ја претставува нашата нова монетарна популација – од Ден 1, до Ден 1.000.000. Можеме да земеме случаен примерок од денарите од 1 до 1.000.000 и да ги испитаме денарите кои биле селектирани.

На пример, доколку нашиот прв случаен број е 121, треба да ја испитаме фактурата број 1 и да потврдиме дека се согласува со приемницата, доколку тоа е предмет на тестот. Доколку фактурата се однесува за три вида на стока, тогаш може да се провери само онаа која одговара на бројот 121 според редоследот на нивната наведена вредност.

При избор на контролен примерок според монетарните единици обично се користи интервалниот избор на примерок, при што со големина на примерок од 60, интервалот би бил $1.000.000/60 = 16.667$, што значи дека предмет на проверка ќе биде секој 16.667ми денар во низата.

Почнувајќи од 121-иот денар, следен би го провериле 16.788-иот денар, потоа 33.455-иот и така натаму.

Во пракса, пронаоѓањето на соодветната трансакција која се однесува на конкретниот денар избран за тестирање, одзема многу време. Изборот на контролен примерок според монетарните единици е идеален во случај на компјутеризирани податоци и постоење на софтвер, кој ќе ја врши селекцијата на контролните примероци според монетарните единици.

9.3.6. Фази во процесот на избор на контролен примерок

Како резиме на користењето на избор на контролен примерок во ревизијата, во продолжение се прикажани фазите во процесот на избор на контролен примерок.

И при статистичката метода и при методата на проценка, процесот на избор на контролен примерок може да биде поделен на четири одделни фази: планирање на примерокот; избор на ставките кои ќе се тестираат; тестирање; оценка на резултатите. Во продолжение се дадени кратки објаснувања за секоја од фазите.

Планирање на примерокот

Првиот чекор во фазата на планирање на примерокот е точно да се дефинира популацијата. За статистичките примероци е важно популацијата да биде хомогена. Тоа значи дека популацијата треба да се состои од слични елементи, кои се предмет на слични или заеднички системи и затоа изложени на сличен степен на ризик. Треба да се дефинираат и ставките кои се предмет на селекција: на пример, може да се работи за трансакција, салдо на сметка или пак монетерна единица.

Многу е важно ревизорот јасно да ги одреди специфичните цели на ревизијата, кои мораат да бидат остварени преку тестирањето на избраниот примерок. Во овој процес мора да се вклучи и дефинирањето на грешката (при деталното тестирање) и исклучоците (при тестирањето на контролните процеси).

Во текот на оваа фаза на планирање мора да биде одредена и големината на примерокот. Притоа, главен фактор е фактот дека за разлика од мал примерок, големиот примерок далеку подобро ја репрезентира популацијата. Во секој случај, доколку конкретната област која е предмет на тестирање има сосема мала важност во однос на финансиските извештаи како целина, во тој случај ревизорот би бил подготвен да прифати повисок степен на ризик при изборот на примерокот.

Избор на примероците кои ќе се тестираат

Во текот на целата процедура на избор, ревизорот треба постојано да врши проверка дали избраниот примерок адекватно ја претставува целокупната популација. Ова е многу важно кога ќе се земе не-статистички примерок, а особено кога изборот не се врши по принципот на случајност.

Ревизорот треба да се обиде да го елиминира ризикот од прескокнување на дел од популацијата при изборот на примерокот. На пример, многу често е потребно, особено во компјутеризирани системи, да се изврши и документаира усогласувањето помеѓу датотеките кои се користат при изборот на примерокот и соодветната популација, онака како што е евидентирана во сметководството.

Тестирање

Тестирањето треба да го следи однапред дефинираниот прашалник, во најголема можна мерка. Во исклучителни случаи, тоа може да биде неизводливо и тогаш треба да се спроведат алтернативни процедури, за да се обезбедат еквивалентни докази за ставките кои се предмет на тестирањето.

Ревизорот треба да го одреди и соодветното време на тестирање. Ова е особено важно кога се врши тестирање на функционирањето на одредени системи и контроли, каде целта обично е да се утврди дали контролните системи функционираат успешно во текот на одреден временски период.

Оценка на резултатите

Доколку се откријат грешки и исклучоци, потребно е да се испита и причината за нивната појава, како и нивната природа. На тој начин ревизорот е во можност да го процени нивниот потенцијален ефект врз финансиските извештаи кои се предмет на ревизија, како и врз самата ревизија.

Откако ќе бидат оценети грешките и исклучоците откриени во контролниот примерок, ревизорот треба да го процени "очекуваното ниво на грешка или исклучок" за целата популација. Тоа се прави преку екстраполација на "познатото ниво на грешка/исклучок" добиено од контролниот примерок.

Третиот чекор е надоградување на екстраполацијата, земајќи го во предвид и ризикот при избор на примерок, пресметан врз основа на статистичкиот начин на избор на контролен примерок. Оваа проценка на "горното ниво на грешка/исклучок" тогаш може да се спореди со максималното ниво на грешка/исклучок одредено за ревизијата. Доколку проценетото ниво на

грешка/исклучок го надминува максимално дозволеното ниво, ревизорот треба да размисли за преземање на следните активности:

Од ентитетот кој е предмет на ревизијата да побара откриените грешки/исклучоци да бидат испитани, како и евентуалната можност за постоење на дополнителни грешки/исклучоци. Тоа може да доведе до заедничка одлука за одредени корекции на финансиските извештаи.

Да изврши дополнителни тестирања, со цел да го намали ризикот и степенот на доверба, кој треба да резултира од оценката на резултатите.

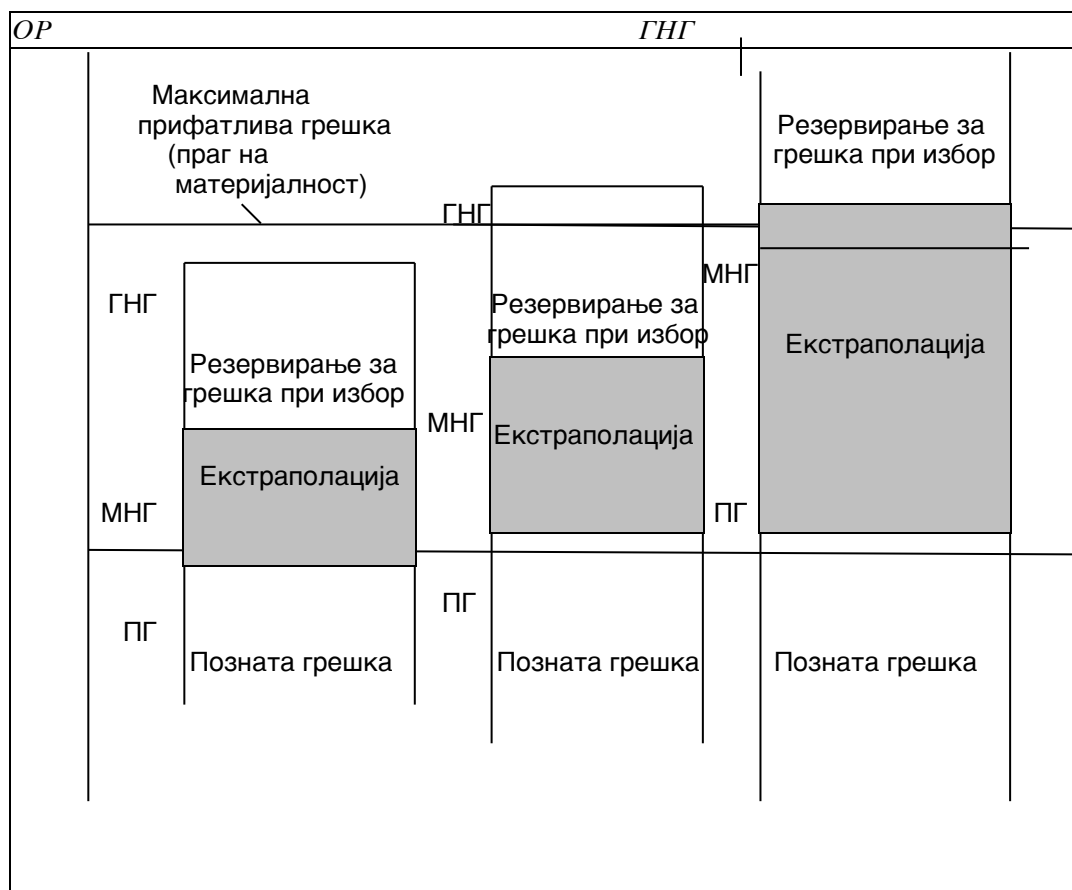
Да спроведе алтернативни ревизорски процедури, за да обезбеди повисок степен на доверба во системите.

Конечните заклучоци од тестирањето на избраните контролни примероци, заедно со резултатите од останатите ревизорски процедури, треба да му овозможат на ревизорот да донесе одлука и заклучок во врска со квалитетот и точноста на финансиските извештаи и да го подготви својот извештај.

Илустрација на процедурата за оценка на резултатите добиени од деталното тестирање, е дадена на дијаграмот на Слика 2, изготвен од INTOSAI.

Слика 2

Оценка на резултатите добиени од деталните тестирања



Заклучоци кои можат да се извлечат:

- Ситуација I: Горното ниво на грешка е помало од нивото на максималната прифатлива грешка. Тоа е прифатливо.
- Ситуација II: Горното ниво на грешка го надминува нивото на максималната прифатлива грешка, но нивото на сигурна грешка е пониско од нивото на максимална прифатлива грешка.
- Ситуација III: Нивото на сигурна грешка го надминува максималното ниво на прифатлива грешка. Финансиските извештаи не се прифатливи.

Извор: Европски Прирачник за имплементација на INTOSAI ревизорските стандарди.

9.3.7. Предност и недостатоци на избирањето контролни примероци

Донесување заклучоци во врска со голем број на податоци, преку испитување на примерок, е високо развиен дел на статистиката. Во пракса, потребно е високо ниво на математичка способност за да се дојде до валидни заклучоци од тестирањето на примероците. Во секој случај, повеќето ревизорски куќи кои ја користат оваа статистичка постапка, имаат изработено сложени планови и упатства со кои можат да се користат и ревизорите без специјална обука во полето на статистиката. Тука е вклучена употребата на табели, графикони и компјутерски методи.

Предноста на статистичкиот приод при изборот на примероци за тестирање е следна:

- Тоа е научен приод;
- Содржи одбранбен механизам;
- Овозможува прецизни математички искази за веројатноста на точност;
- Ефикасен приод – избраните примероци никогаш не го надминуваат потребното ниво;
- Предизвикува изедначување на стандардите кај сите ревизорски куќи;
- Може да го користат и понеискусните ревизори од пониско ниво, кои инаку не се во состојба да вршат избор на контролните примероци користејќи го методот на проценка.

Сепак, постојат и некои недостатоци:

- Оваа техника е понекогаш неразбирлива, па така постои опасност од донесување погрешни заклучоци од добиените резултати;
- Времето кое можеби е подобро да се користи за ревизорски постапки, се троши на математички активности;
- Прецизната математика ги потиснува во втор план ревизорското мислење и индивидуална проценка;
- Не е флексибилен;

- Во многу случаи, истовремено се тестираат неколку атрибути на предметните трансакции или документи. Статистиката често не го дозволува тоа.

И покрај овие недостатоци, статистичкиот приод е корисна ревизорска алатка. Колкав да биде примерокот, како тој да се избере и како да се интерпретираат резултатите, тоа беа прашањата кои ги разгледаваме во оваа секција.

Имајќи ја во предвид ситуацијата во Македонија, сметаме дека техниката на избор на примероци за тестирање претставува мошне важна ревизорска метода, која треба да ја користи секоја централна единица за внатрешна ревизија во текот на своите ревизорски активности.

Во продолжение се наведени некои сугестии кои треба да се земат предвид од страна на ревизорите:

(Кога се работи на избор на примероците за тестирање, ревизорот треба да ги има предвид следниве 10 правила:)

1. Треба да се познаваат начелата на научниот начин на избор на примерок за тестирање, но тој треба да се користи единствено кога најдобро придонесува кон остварувањето на целите на ревизијата.
2. Одредете ја популацијата и засновајте ги вашите ревизорски мислења единствено врз популацијата од која сте го избрале примерокот за тестирање.
3. Дозволете секоја ставка во популацијата да добие подеднаква шанса да биде избрана во примерокот за тестирање.
4. Немојте да дозволите личните предрасуди да влијаат врз изборот на примерокот.
5. Немојте да дозволите одредени шеми во популацијата да влијаат врз случајноста при избирањето на примерокот.
6. Немојте на извлекувате заклучоци за целокупната популација преку намерни или предодредени (врз основа на проценка) примероци, иако и таквите можат да се користат.
7. Засновајте ги оценките за максималното ниво на грешка врз нешто што е разумно во реалниот живот; обидете се да одредите кој е оној момент во кој алармот автоматски би се вклучил.
8. Зголемете го обемот на тестирање, секогаш кога ќе забележите големи варијации и промени во тестираниот примерок.
9. Без потреба не поставувајте превисоки цели во однос на веродостојноста (ниво на доверба и точност). Контролата, супервизијата, повратните информации, самокорегирачки средства, покачување на нивото на свест и набљудувањето, треба да се користат во обидот да се намали потребното ниво и обезм на ревизорски проверки и тестови.
10. Не запирајте само на статистичките резултати; испитајте ги причините за несогласувањата и разликите.

10. РЕВИЗИЈА НА ПЕРФОРМАНСИ

10.1. Дефиниции

Ревизијата на перформанси претставува важен елемент, како за внатрешната, така и за надворешната ревизија во јавниот сектор.

Во алинеата 1.0.40 од INTOSAI Стандардите за ревизија од 2001 година, Ревизијата на перформансите е дефинирана на следниов начин:

1.0.40 Ревизијата на перформансите се бави со прашањето на ревизија на економичноста, ефикасноста и ефективноста и таа вклучува:

- а) ревизија на економичноста на административните активности и проверка дали истите се во согласност со соодветните административни начела и пракса, како и политиките на раководење;
- б) ревизија на ефикасноста во искористувањето на човечките, финансиски и други ресурси, вклучувајќи и испитување на информационите системи, мерки за контрола на перформансите и системи на мониторинг, како и процедурите кои се применуваат во организацијата која е предмет на ревизијата, за корекција на идентификуваните неправилности; и
- в) ревизија на ефективноста на перформансите во однос на остварувањето на целите на организацијата која е предмет на ревизијата, како и ревизија на ефектите на активностите во споредба со предвидените ефекти.

CIPFA ја дефинира Ревизијата на перформансите на следниов начин:

Методологија за ревизија, во која од ревизорите се бара преку испитувањето на финансиската документација да се уверат дека организацијата во која се врши ревизија, извршила соодветни аранжмани за обезбедување на економичност, ефективност и ефикасност при користењето на ресурсите.

Дефиницијата на ревизијата на перформансите опфаќа три главни компоненти на операцијата: економичност, ефективност и ефикасност. Дефинициите за овие компоненти се дадени подолу.

Дефиниција⁵

Економичност: ресурсите кои се користат од страна на институцијата на Заедницата за реализација на нејзините активности треба навремено да бидат обезбедени, во соодветен квантитет и квалитет и по најниска цена.

Ефикасност: постоење на најдобар однос и врска помеѓу искористените ресурси и постигнатите резултати.

⁵ Во согласност со Регулативата на Комисијата (ЕС, Еуратом) број 2343/2002 за рамковната Финансиска Регулатива применлива за општиот буџет на Европските Заедници

Ефективност: остварување на однапред дефинираните специфични цели и постигнување на предвидените резултати.

Кратка верзија од горенаведените дефиниции:

Економичност: Мерка на влезните елементи (инпут).

Ефикасност: Мерка на односот помеѓу влезните елементи и резултатот (инпут/оутпут).

Ефективност: Мерка за резултатот (оутпут).

Ревизијата на перформансите е ревизија која води сметка за "3-те Е". Таа често во голема мерка ги користи показателите за остварувањата во форма на стапки и други статистички податоци за да даде индикација за перформансите – особено кога се испитуваат трендовите на тие показатели на остварувањата во тек на времето или кога се идентификуваат варијации во остварувањата и се објаснуваат разликите помеѓу две оперативни единици.

Во праксата, економичноста, ефективноста и ефикасноста се преклопуваат, но при изложувањето на пристапот кон ревизијата на перформанси, корисно е да се размислува за овие три аспекти одделно.

Ревизијата на перформанси има поголема релевантност во однос на јавните служби, отколку во приватниот сектор, затоа што:

- Се смета дека расходите од јавниот џеб секогаш бараат поголема заштита отколку расходите од приватниот џеб на претпријатие или поединец;
- Проценката на ревизијата на перформансите во приватниот сектор, акционерите може да ја извршат преку анализа на резултатите и профитабилноста секоја година, особено во споредба со слични компании.

Ревизијата на перформансите е една од најважните алатки за ревизија на солидното финансиско управување. Начелото на солидно финансиско управување, како буџетско начело, го наведува следново:

"Буџетските средства ќе се користат во согласност со начелото на солидно финансиско управување, односно, во согласност со начелата за економичност, ефикасност и ефективност" (Регулатива на Комисијата број 2343/2002). Горенаведеното дополнително ја потенцира важноста на ревизијата на перформансите во јавниот сектор.

Во продолжение на текстот се говори за доста обемното законско регулирање на прашањето на Ревизија на перформансите кај јавните служби на државите членки на ЕУ.

10.2. Ревизија на перформанси во јавните служби на развиените земји

Во Англија и Велс, Законот за финансирање на локалната самоуправа од 1982 година (дополнет со Законот за националните здравствени служби и

здравствена заштита од 1990 година) наведува дека надворешниот ревизор треба да се увери "дека органот чии финансиски извештаи се предмет на ревизија превзел соодветни мерки и активности за обезбедување на економичност, ефективност и ефикасност при користењето на своите ресурси".

Комисијата за ревизија, која е централна власт за ревизијата за локалните и здравствените власти и одговорна за назначување на надворешните ревизори, бара поделбата на времето за ревизија на Перформансите/Регуларноста да изнесува 40/60.

Во Шкотска, надворешните ревизори на локалните власти ги имаат истите задолженија според Законот за локална самоуправа од 1988 година. Комисијата за финансии назначува надворешни ревизори и бара поделба на времето за ревизија во однос 20/80 за ревизија на Перформанси/Регуларност.

Во однос на другите јавни служби во Велика Британија:

- Законот за национална ревизија од 1983 година им дава на Контролорот и Главниот ревизор дискреционо право да вршат ревизија на перформансите во владините министерства и некои други јавни органи;
- Универзитетите се во суштина обврзани да извршуваат Ревизија на перформансите преку сопствените сектори за внатрешна ревизија, како услов за финансирање;
- Одделите за внатрешна ревизија ја сметаат Ревизијата на перформансите за главен дел од својата улога.

Во Република Ирска, Законот за Контролор и Главен ревизор (The Comptroller and Auditor General Act), од 1993 година (дополнение) им дава на Контролорот и Главниот ревизор овластување да извршуваат Ревизија на перформанси во владините министерства, државните претпријатија и во здравствениот сектор од јануари 1994 година. Не постои статутарна основа за работата на Ревизија на перформанси кај локалните власти, но, Службата за ревизија во локалните власти, под закрила на Министерството за животна средина, иницираше студии за Ревизијата на перформанси, во соработка со локалните власти.

Во Австрија, според Членот бр. 51а од Уставот, Министерот за финансии мора да обезбеди во текот на имплементацијата на буџетот "плаќањата на обврските да се прават веднаш при доспевањето, во рамките на расположливоста на планираните ресурси и во согласност со начелата на промисленост, економичност и ефективност". Исто така, според Сојузниот закон за буџет, прелиминарната ревизија подразбира и проверка на примената на начелата на промисленост, економичност и ефективност.

Може да се каже дека во државите членки на ЕУ, Ревизијата на перформанси е интегрален дел на функционирањето на ревизијата во јавните служби, без разлика дали ја вршат надворешни или внатрешни ревизори и дали таа е регулирана со закон или не.

Македонски контекст

Во земјите кои се во процес на трансформација кон пазарната економија, воведувањето на концептот на Ревизија на перформанси е од исклучително највисока важност. Централизираниот стопански систем разви специфичен однос на граѓаните кон јавните средства. Кога средствата се трошат од јавниот џеб, тие не се сметаат за сопствени пари, иако всушност тоа се. Даночните обврзници треба да го финансираат давањето на јавните услуги.

Во Република Македонија, Законот за државна ревизија предвидува примена на Ревизијата на перформанси од страна на државните ревизори. Но недостатокот вработени во Државниот завод за ревизија ја попречува реализацијата на таквата обврска и примената на законот во пракса.

10.3. Видови на проекти на Ревизија на перформанси

10.3.1. Процес на селекција на проекти на ревизија на перформанси

Ревизорот, при одбирањето на областа за ревизија, треба да ги земе предвид сите надворешни податоци кои може да ги добие. Меѓу ваквите извори се и:

- Документите за политиките, целите и плановите на органот;
- Компаративните податоци во врска со перформансите, кои ги подготвува органот за целите на раководна контрола;
- Релевантни компаративни податоци произведени од страна на други организации (на пример, Комисијата за ревизија, доколку таа постои и други професионални тела);
- Познати области на активности каде Ревизија на перформанси е успешно извршена на друго место, вклучувајќи и странски земји;
- Набљудување на извршувачите функции и доколку е можно, дискусија со извршителите.

Компетитивната потреба од лимитирани ресурси за ревизија и очигледната потреба за самата ревизија да даде добра вредност за вложените средства бара проектите да се одберат внимателно. Нешта кои треба да се земат предвид, се релативната големина и важноста на областа која се разгледува, како и степенот до кој ревизијата на перформансите се проценува како ризична. Некои специфични прашања кои треба да се опфатат во процесот на селекција, се и следниве:

1. Постојат ли воочени ризици во врска со областите на активности каде не се врши ревизија на перформансите и дали постојат можности за корисна промена?
2. Дури и кога не постојат воочени ризици и можности, постои ли сепак, функција на осигурување, која ревизорот може корисно да ја понуди на раководството?
3. Може ли од ревизорот да се очекува да го посочи патот кон корисна промена во врска со таа област на активности?

4. Дали е таа област на активност од материјална важност, во врска со севкупното работење на организацијата?
5. Дали е веројатно дека резултатите од ревизијата ќе бидат навремени? Може ли ревизијата да се изврши бргу, кога постои тековно прашање кое е значајно за раководството?
6. Постои ли потреба за планирање однапред на областите и активностите кои треба да се подложат на ревизија на перформанси во тек на неколку последователни години?

Сега ќе ги разгледаме различните видови на работа во рамките на Ревизијата на перформанси. Општо земено, проектите на ревизија на перформанси спаѓаат во четири категории:

- Ревидирање на севкупните раководни аранжмани, за да се обезбеди вредност за вложените средства.
- Националните проекти се централно управувани студии во специфични области, кои ги следат поединечни ревизори.
- Онаму каде се бара локалните власти да ги публикуваат показателите на перформансите, ревизорите ќе ги разгледаат можностите за мерење на тие показатели.
- Локалните проекти во кои поединечните ревизори ќе ги идентификуваат одредените области, во кои работата на ревизијата на перформансите најверојатно ќе вроди со плод.

10.3.2. Разгледување на севкупната поставеност на раководството

Раководството е одговорно за поставување на соодветни системи кои треба да обезбедат вредност за вложените средства. Ревизорот ја носи одговорноста да верификува дека ваквите системи постојат и се ефективни. Постојат шест главни аспекти на менаџерската пракса, на кои ревизорот треба да обрне особено внимание.

- (а) Системите на планирање, буџетирање и контролирање на приходите и капиталните расходи и приход, како и за распределба на недоволните ресурси.
- (б) Управување со персоналот, вклучувајќи аранжмани за одлучување и ревидирање на воспоставените нивоа и за регрутирање, обука, наградување и други начини на мотивација на вработените.
- (в) Аранжмани поврзани со соодветното управување со сите компоненти на земјишниот посед на властите, имотот (вклучувајќи ја и соодветноста на аранжманите за набавка, одржување, развој и расходување на земјиштето и зградите), постројките, финансиските средства и енергијата.
- (г) Специфични иницијативи кои се преземени, за да се подобрат економичноста, ефективноста и ефикасноста при остварувањето на широкиот спектар на должности, кои треба да ги извршуваат властите.
- (д) Надгледување на резултатите наспроти однапред определените цели во поглед на остварувањата и стандарди, за да се обезбеди дека исклучителните остварувања се охрабруваат, а неприфатливите остварувања се поправаат.

Со цел да се помогне да се одлучи дали раководството спровело севкупни аранжмани за да обезбеди ревизијата на перформансите, обично се користат специфични листи за проверка. Тие помагаат да се идентификуваат општите области каде треба да се земе предвид извршувањето на ревизија на перформанси.

Важен нус-производ на севкупната проценка на аранжманите на раководството за обезбедување на соодветни перформанси е идентификацијата на специфичните области каде ревизијата на перформансите би можела да биде од полза.

За илустрација, ќе најдете ваква листа за проверка подготвена од Комисијата за ревизија на Велика Британија. Листата е прикажана подолу.

ИНДИКАТОРИ ЗА ПОСТЕЊЕ НА СОЛИДНА СТРУКТУРА ЗА ОБЕЗБЕДУВАЊЕ ЕКОНОМИЧНОСТ, ЕФЕКТИВНОСТ И ЕФИКАСНОСТ

Вовед

Приложената листа за проверка е осмислена од страна на Комисијата за ревизија на Велика Британија, како рамка за користење од страна на локалните власти. Таа би требало да им овозможи да определат дали е обезбедена соодветна структура за обезбедување на економичност, ефективност и ефикасност, при користењето на ресурсите од страна на нивните власти.

Намерата не е листата за проверка да се користи изолирано. Намерата е таа да поттикне конструктивни прашања, кои би ги поставувале искусни луѓе и таа мора да се применува со вистинско разбирање на локалните околности, карактеристики и традиција.

Рамка за самопроценување

ВИЗИЈА

1. Постои ли документ за најзначајните промени (во услугите или во начинот на кој се раководи со организацијата) кој раководството го очекува во наредните неколку години?
2. Постои ли документ со резиме за целите на секоја од главните служби на организацијата?
3. Постои ли посветеност и заложба од страна на врвните раководители – барем од трите највисоки нивоа – за исполнување на овие цели и дали тие можат јасно да го искажат влијанието врз нивните сопствени работни места?

СТРАТЕГИЈА

4. Постои ли процес на стратешко планирање за имплементација на визијата, кој покрива период од повеќе од две години?

Доколку постои, дали тој опфаќа:

- Анализа на областа – физичка, економска и социјална, која резултира со познавање на целиот пазар?
 - Планирани промени во приоритетите во однос на клиентите, услугите и начинот на раководење?
 - Експлицитни стандарди на услугите, кои треба да ги дава секоја секција од организацијата, дефинирана во смисла на продуцирање на резултати?
 - Планирана распределба на ресурсите (првенствено персоналот) по служби, со анализа на причините за евентуалните промени од постојната состојба?
 - Планирани капитални расходи по проект, кои ги идентификуваат преземените и новите обврски кои треба да бидат одобрени од страна на раководството?
(Дали раководството има доволни информации, кои му овозможуваат ефективно да разгледа алтернативен проект, на пример, анализа на односот меѓу трошоците и придобивките?)
 - Планиран извор и примена на средствата?
5. Дали стратегијата е достапна на сиот персонал кој треба да ја познава?
6. Дали одборот ја разгледува на годишно ниво? Доколку да:

Рамка за самопроценување – продолжување

7. Дали процесот на планирање ги опфаќа сите расходи или само предложените зголемувања и намалувања? (Постојат ли специјални буџетски техники кои се користат, на пример програмско буџетирање, буџетирање на нулта основа или буџетирање врз основа на приоритети?)
8. Дали со намалувањата се врши дискриминација помеѓу одделите / службите или се од видот "2 % насекаде"?
9. Дали постојат договорени планови за несакани и непредвидени ситуации, за справување со главните ризици во однос на плановите на организацијата?

СТРУКТУРА

10. Дали раководната структура е во согласност со начелата/политиките и службите на организацијата? (Дали главните раководители имаат улога во организацијата и дали се организирани за да ги постигнат, на пример: група на Главниот раководител со Главниот извршен раководител како примарен советник на Одборот?)
11. Дали во претходните три или четири години се преземени чекори, за да се оптимизира Организацијата, за таа да се направи порелевантна за постигнување на организационата стратегија?
12. Постои ли систем за ревидирање, кој редовно ќе ја одржува безбедноста на организационата структура? (Какви се извештаите на телата за внатрешна ревизија за ресорните раководители, не пример: оценување на остварувањата, оценувања на раководителите, следење на човечките ресурси? Дали препораките се имплементирани со евидентна заштеда?)

13. Дали одговорноста за секоја служба и трошок е јасно назначена на поединечни функционери, со минимално дуплирање на одговорностите?
14. Дали одговорните менаџери може да препорачуваат попусти на цените, промена на персоналот и распределба на ресурсите во рамките на "своите" буџети?

СИСТЕМИ

Преглед и оценка на политиките

15. Постои ли систематски долгорочен процес на анализа на сите значајни услуги? Доколку е така, дали тој опфаќа:
 - Континуираната релевантност на услугите, претпоставките за стандардите за услугите и алтернативните методи за пружање на тие услуги?
 - Споредби со други слични организации, со делови во рамки на организациите и со други институции кои даваат слични услуги, доколку такви постојат; и евалуација на услугите и цените на организацијата наспроти признаената добра практика?
 - Постои ли редовно испитување на користењето на недоволните ресурси, првенствено на стручната, обучена работна сила, зградите, опремата и енергијата? (Дали постојната регулатива ја охрабрува економичноста, на пример: финансиските прописи, процедурите за купување и за тендери, за пополнување на празните работни места? Дали сите процедури се осмислени така да ги користат предностите на економичноста на големите количества?)
 - Дали можноста за продавање, изнајмување или давање под лизинг на неискористеното земјиште се зема предвид? (Дали се разгледува адекватноста на аранжманите за осигурување?)
 - Систематска евалуација на потенцијалните придонеси на новата информациона технологија за подобрување на услугите и/или намалување на нивните цени?

ПЛАНИРАЊЕ, БУЏЕТИРАЊЕ

16. Постои ли годишен акционен план, поврзан со севкупната стратегија, со резиме на чекорите кои треба да се преземат и најважните елементи поврзани со перформансите во рамки на секоја услуга или функција?
17. Постои ли годишен буџет кој ја идентификува одговорноста за приходите и расходите за препознатливите трошковни центри?
18. Дали мерките за резултатите/остварувањата се сметаат за интегрален дел на буџетскиот процес и дали се тие поврзани со буџетските трошковни центри? (Дали се мерките соодветни и дали тие ја одразуваат "тековната најдобра состојба"?)
 - Дали постојат процедури за редовно ревидирање на цените и износите за услугите и кириите?)

ПРЕГЛЕД НА ПЕРФОРМАНСИТЕ

19. Постојат ли редовни извештаи, на пример, месечни или двомесечни за сите буџетски корисници, во однос на стварните наспроти буџетираните

- приходи и расходи и нивоата на човечка сила, кои се подготвени најдоцна во рок од 15 дена по истекот на периодот? Доколку ова е така:
- Дали ова ги идентификува изворите на несогласување; и дали од буџетските корисници се бара да ги објаснат евентуалните кусоци од буџетот пред своите претпоставени?
 - Дали се вообичаени несогласувањата кај поединечните буџети?
 - Во последните две години, дали ревизијата на крајот на годината и процедурите за инспекција откриле некои поголеми изненадувања; или дали имало неочекувани пречекорувања на трошоците за главните капитални проекти?
 - Дали извештаите за остварувањата се поднесуваат од раководителите до Одборот редовно во текот на годината (на пример, тримесечно); Доколку ова е така:
 - Дали тие ги анализираат трендовите и неусогласеноста меѓу целите и постигнатиот напредок?
 - Постои ли годишна анализа на остварувањата наспроти планот за секој оддел или одделение и исто така, за организацијата како целина? Дали таа е достапна за сите кои треба да се запознаат со неа?
 - Дали постои назначен персонал со специфична одговорност за намалување на трошоците, елиминирање на отпадот или воведување на поголема ефикасност, на пример, службеници за штедење енергија, за готовински текови и лице задолжено за управување со долговите?

СТИЛ

20. Дали Претседателот и Одборот редовно дискутираат за стилот на работење на организацијата и како (и дали воопшто) тој треба да се менува?
21. Дали Претседателот се среќава со членовите на персоналот (освен раководителите) редовно, за да дискутира за своите приоритети и нештата што го загрижуваат; дали Генерелниот Директор редовно поминува време со поединечните оддели, запознавајќи се со проблемите од прва рака?
22. Дали се преземаат чекори за охрабрување или зајакнување на потребата за експериментирање и промени во рамки на организацијата? На пример:
 - Постојат ли алтернативни решенија за иницијативите на финансиската политика во случај на непредвидени и непожелни ситуации?
 - Дали внатрешните правила ја охрабруваат флексибилноста при користењето на ресурсите.
 - Постојат ли награди/охрабрувања за предлозите кои доаѓаат од персоналот?
23. Дали одговорноста за донесување одлуки и решавање на проблеми е делегирана колку што е можно подолу?
24. Дали се направени обиди да се обезбеди учество на вработените и на супервизорите во одлуките, кои влијаат врз нивната иднина и дали системот го охрабрува професионалниот развој на луѓето?
25. Дали се преземени чекори од страна на повисоките раководители низ целата организација, за да се засили заложбата за подолбо услужување на клиентите: дали некој вработен бил награден за исклучителни услуги?

26. Дали се преземени позитивни чекори за да се зголеми вклученоста на заедницата во тежнењето кон остварување на целите на советот?

ВЕШТИНИ И ПЕРСОНАЛ

27. Дали поединечните одговорности на највисоките три нивоа на раководство, се дефинирани во смисла на резултатите кои треба да се постигнат?
28. Дали остварувањата на секој поединечен раководител редовно се проценуваат од страна на неговиот претпоставен, преку споредба со договорените резултати и дали потребите од обука и развој се експлицитно идентификувани?
29. Во последните 12 месеци, дали некој од повисоките функционери бил лично засегнат (позитивно или негативно) преку остварувањата на неговата служба или развојот на неговиот персонал?
30. Постои ли систем за наградување на раководителите кои постојано постигаат резултати повисоки од планираните? (Дали на менаџерите, на пример, им се дозволува да ги рециклират заштедите за да промовираат поголема ефикасност, на пример, купување на микрокомпјутери, служби за енергетски надзор?)
31. Постои ли значително инвестирање во обуката на раководители во врска со нивните начелни и општи менаџерски одговорности; дали сите одговорни функционери се обучени за советување на персоналот?
32. Дали организацијата мора да регрутира луѓе за средните раководни нивоа однадвор, или таа "одгледува сопствени кадри" без, се разбира, да стане непотребно самозадоволна и свртена кон внатре?
33. Дали сите упразнети работни места се подложуваат на ревидирање од страна на раководителите, пред да се пополнат?
34. Постојат ли систематски обиди во тек на претходните две години, за значително намалување на трошоците на работењето во било кој од поединечните оддели (за повеќе од, да речеме, 15%)?

Извор: Соопштение на Комисијата за ревизија на Велика Британија

10.3.3. Национални проекти

Обединетото Кралство е добар пример за претставување на успешни национални проекти. Централната ревизорска власт, каква што е Комисијата за ревизија во Велика Британија, се користи за да ги идентификува областите во кои Ревизијата на перформансите може да се подобри на национална основа.

Во земјите во транзиција, Државниот завод за ревизија или Министерството за финансии би можеле да бидат одбрани како одговорни за извршување на горенаведената задача.

Во пракса, можните области за проучување, кои би ги имало десет до дваесет на број, можат да бидат идентификувани преку ревидирање на операционите области од страна на самите раководители, извештаите на ревизорите, јавните истражувања/истражувачките проекти, резултатите од семинари или консултации со властите или со професионални тела. Од сите власти ќе биде

побарано да дадат коментари во овие области, а потоа ќе биде идентификувана најсоодветната област за национален проект.

Откога ќе биде идентификувана соодветната област, на пример, одржување на домувањето, Комисијата или друга централна ревизорска власт ќе ја истражи и ќе подготви и дистрибуира упатства за управувањето со одржувањето на домувањето за локалните власти.

Комисијата, воедно, ќе подготви и водич за ревизија која ќе им помогне на ревизорите на национално ниво да вршат ревизија на перформансите на функционирањето на одржувањето на домувањето и да проценат дали се имплементирани препораките од упатствата. Се бара ревизорите да ја известат Комисијата за своите наоди.

Алтернативен пристап на националните студии, е да се побара ревизорите на секоја локална самоуправа да подготват извештаи за определени системи, или да подготват определени статистички податоци. Потоа, централно тело за ревизија ќе ги сумира овие информации на национално ниво и ќе даде соодветни препораки.

10.3.4. Показатели на остварувањата

Во Велика Британија, според Законот за локална самоуправа од 1992 година, локалните власти се обврзани во локалниот печат да ги објавуваат показателите (индикаторите) на остварувањата - мерките на економичноста, ефикасноста, ефективноста и квалитетот на услугите, определени од Комисијата за ревизија (Англија и Велс) и Комисијата за финансии (Шкотска). Постојат околу 70 вакви показатели, кои се мерат и се објавуваат, започнувајќи за првпат од декември 1994 година, за годината 1993/94.

Од надворешните ревизори се бара да ги разгледаат аранжманите за мерење на овие показатели, а централната ревизорска власт потоа ќе објави национален извештај за показателите на остварувањата за локалните власти. Намера на овој систем е да подготви компаративна статистичка анализа, која ќе помогне да се идентификуваат областите каде може да се подобри ревизијата на перформансите.

Примери на бараните показатели за оддел за домување можат да бидат следниве:

- Листа на чекање/време, временски период за повторно изнајмување на просторот;
- Процент на празни станови, кои може веднаш да се издадат;
- Процент на поправки извршени надвор од бараниот период, на пример, поделба на неодложни, итни или не-итни.

10.3.5. Локални проекти

Конечно, ревизорот ќе идентификува специфични области погодни за ревизија на перформансите од страна на локалните власти. Локалните проекти ќе работат преку:

- Негово/нејзино детално познавање на конкретната локална власт;
- Негово/нејзино разгледување на севкупните раководни аранжмани за да се обезбеди соодветна вредност за вложените средства;
- Споредба во рамки на власта или надвор од неа, за да се идентификуваат областите каде се чини дека перформансите се слаби; и
- Дискусии со раководството.

Ваквите проекти може да се одвиваат во било која област на организацијата, но, како клучни области може да се идентификуваат следниве:

- Внатрешна ревизија
- Раководни служби
- Контрола на капиталните расходи
- Управување со човечката работна сила
- Управување со земјиштето и имотот
- Заштеда на енергија
- Контрола на приходите и расходите
- Компјутерски услуги
- Управување со тековните средства
- Постапки за капитална проценка за нови развојни дејствија
- Управување со готовинскиот тек и долговите
- Нарачки и тендери
- Наплата на услугите, средување и ревидирање
- Аранжмани за осигурување

10.4. Техники на ревизијата на перформанси

Во оваа секција ќе се фокусираме врз главните техники користени во ревизијата на перформанси изведена во рамки на национални и локални проекти.

Главниот извор на професионални упатства се всушност Европските упатства за имплементација за INTOSAI Стандардот за ревизија број 4.1.

Може да се каже дека не постои еден единствен точен пристап кон ревизијата; сепак, во раната фаза ревизорот треба да ги идентификува начелните цели или другите посакувани ефекти, поврзани со областа или активноста која е предмет на ревизијата. Самата ревизија обично опфаќа три фази:

1. Анализа на влезните елементи и резултатите;

2. Анализа на организацијата и процедурите;
3. Анализа на ефективността.

Чекорите 1 и 3 се изложени во точките 10.4.1 и 10.4.3 подолу. Чекорот 2, ревидирање на организацијата и процедурите е изложен во точката 10.4.2. Тој има многу од карактеристиките на системски заснованиот ревизорски пристап кон ревизијата на финансиските пресметки. Нејзиниот нагласок е различен: таа се занимава со идентификувањето на пречките за постигнување на поголема економичност и/или ефикасност, а помалку врз идентификувањето на внатрешните контроли, врз кои може да се потпре ревизорот.

Целта на ревизорот при извршувањето на анализата на организацијата и процедурите е да обезбеди дека организацијата има воведено аранжмани кои водат кон обезбедување на соодветна вредност за вложените средства од своите ресурси..

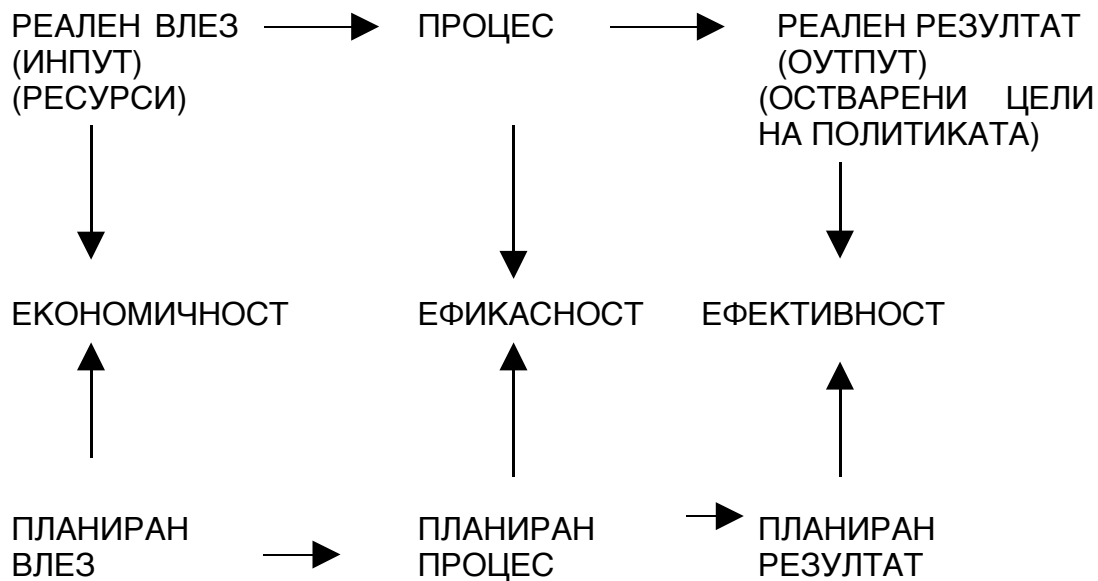
Главни области кои треба да се земат предвид се:

- Целите на политиката и цели во поглед на остварувањата за областа која се разгледува;
- Методи за пренесување на целите на персоналот;
- Контрола на раководството која се извршува;
- Обезбедување дека персоналот ги поседува релевантните технички и професионални вештини;
- Испитување на методата со која се извршува секоја функција;
- Обезбедување дека процедурите се извршуваат согласно општо прифатен стандард или во согласност со најдобрата пракса.

Анализата ќе го опфати испитувањето на постојната документација, на пример, раководните сметки, буџетите, плановите, записниците, организационите дијаграми, извештаите на раководството, одржување на дискусии со персоналот вработен во областа и надгледување на одбраните функции во тек на нивното извршување.

Сликата 3 ги претставува односите помеѓу економичноста, ефикасноста и ефективността.

Слика 3



Таа ги мери влезот (економичноста), односот помеѓу влезот и резултатот (ефикасност) и резултатот (ефективност) и ги дава структурирани техники за ревизија на перформансите.

Тоа се:

- **Анализи засновани врз влезот**, каде ги споредуваме влезот со резултатот, често користејќи мерки на остварувањата преку кои се проценуваат економичноста и ефикасноста;
- **Анализи засновани врз системите**, кои се концентрираат врз нивоата на персонал, должностите на персоналот, организацијата и процедурите со намера да се идентификуваат подобрувањата на ефикасноста и економичноста;
- **Анализи на резултатот**, каде го споредуваме резултатот со целите на политиката, често користејќи показатели на остварувањата за да се процени ефективноста.

Во продолжение е даден кус опис на горенаведените три техники.

10.4.1. Анализа врз основа на влезот

Фазите на анализата заснована врз влезот се:

- Идентификувај една или повеќе мерки на перформансите;
- Пресметај ги мерките на перформансите;
- Спореди ги со истите мерки на друго место, идентификувајќи ги евентуалните очигледни проблеми;
- Истражи ги причините за очигледните проблеми.

Ќе ги разгледаме четирите фази на анализата заснована врз влезот, во контекст на еден едноставен пример, односно, службата за косење на трева во рамките на локалната самоуправа.

Можат да се јават следниве проблеми:

- Службата за косење трева може да не биде одделен трошковен центар и како последица на тоа, може да биде тешко да се утврдат вкупните трошоци. Директните трошоци за работната сила, можат да бидат несоодветна основа за влезот.
- Властите може да немаат документација за вкупната површина под трева (доколку ова е случај, ревизорот може да предложи во иднина да се води ваква евиденција).
- Не е веројатно сите површини да се косат ист број пати годишно, така што севкупната пресметка на обработената површина може да се покаже тешка, освен доколку деталите се акумулираат од седмичните работни распореди.

Треба да се размисли и за практичните тешкотии при пресметувањето на мерките на остварувањата и улогата на ревизорот при препорачувањето како може раководството да имплементира соодветни активности со цел да осигура соодветна вредност за вложените средства.

Да претпоставиме дека во фазата 3 на оваа анализа врз основа на влезот, заклучите дека трошоците за искосен хектар, се значително повисоки од просечните. Кои би можеле да бидат причините за тоа?

- Површините под трева можеби се мали и широко распространети, што би ги оправдало високите трошоци.
- Можеби политиката на властите е да ја одржува тревата според стандарди кои се повисоки од просечните.
- Може да постојат специфични потфрлања од економска природа или од природа на неефикасност, кои се поврзани со нивоата на персонал и користењето на персоналот во зима, кои може да се очигледни, или пак може да бидат идентификувани преку анализа заснована на системите.

Горниот пример ги покажува фазите на анализата врз основа на влезот.

10.4.2 Анализа врз основа на системите

Пристапот "анализа на системите" се концентрира врз областите како персонал, организациона структура и системи и процедури на организацијата. Анализата често се развива врз основа на областите идентификувани со анализата врз основа на влезот и нејзина главна цел е да праша за следново:

- Кои се целите за секоја од областите која се разгледува, како тие се мерат и која корективна постапка се презема?
- Дали системите и организационата структура обезбедуваат соодветна основа и информации, за да овозможат соодветна контрола која раководителите би ја имале врз ресурсите?

- За секоја активност која се разгледува, зошто се извршува работата и доколку треба да се врши, зошто се врши на тој начин? Дали податоците кои се користат во системите со точни?
- Како се пресметуваат ценовниците и колку често тие се ревидираат?
- Дали може да се намалат трошоците или работата да се извршува поевтино надвор, без нарушување на услугите?
- Која би била последицата од промената на нивоата на услуга?

Постојат очигледни сличности со ревизорскиот пристап заснован врз системите, но тука не станува збор за финансиски системи. При испитувањата на горенаведените области, постојат четири главни методи за добивање на информации:

1. Преку испитување на работните распореди, раководните сметки и другата документација;
2. Преку користење на прашалници кои се применуваат на специфични активности, како на пример заштеда на енергија, нарачки и тендери;
3. Преку разговори со раководството и персоналот;
4. Преку директно набљудување на процедурите на функцијата или активностата чија ревизија се врши.

10.4.3. Анализа врз основа на резултатот

Анализата врз основа на резултатот ќе ги процени аранжманите воведени од страна на раководството, за користење на ефективни показатели на остварувањата, преку кои би се проценило остварувањето на политиката.

Ревизорот ќе обезбеди дека организацијата има воведено правилни процедури за:

- Дефинирање јасни цели за секоја главна активност или програма на поединечните оддели;
- Дефинирање на разумно точни показатели на остварувањата кои ќе мерат, во колкава мерка се остваруваат целите на политиката;
- Систем за известување, кој ги информира повисоките раководители за резултатите поврзани со политиката;
- Вршење корекции на политиката.

Традиционално, ревизијата на перформансите се концентрира врз намалување на трошоците и зголемување на ефикасноста. Во последниве години, растечко внимание се посветува на ефективноста, квалитетот на услугите и работењето во служба на јавноста, па во таа смисла се развиваат и сè уште се развиваат показатели на остварувањата.

Важно е да се разликуваат мерките на остварувањата од показателите на остварувањата.

Онаму каде економичноста, ефективноста и ефикасноста можат прецизно да се мерат, вообичаено е да се зборува за мерки на остварувањата. Почесто, не е можно да се биде прецизен, па зборуваме за показатели на остварувањата. Голем дел од анализата врз основа на резултатот (или ревизија на ефективноста), е проценката на веродостојноста и точноста на показателите на остварувањата кои ги подготвува самата власт и нивна споредба со слични власти.

11. ОПЕРАТИВНА РЕВИЗИЈА

11.1. Поими и дефиниции

Ревизијата на сметководството е финансиска контрола во функционалните области на работењето и таа се разликува од контролите кои се вршат во рамки на сметководствените и финансиските функции на деловниот ентитет. Овие функционални области може да бидат маркетинг, продажба, дистрибуција, производство и така натаму, во зависност од природата на бизнисот.

“Оперативната” ревизија е природно продолжение на главната ревизија која се грижи за “не-сметководствената” проценка на оперативните остварувања (перформанси).

Се јавува растечка тенденција да се применуваат ревизорските принципи и техники за да се проценат целите на раководството и оперативните перформанси. Оперативната ревизија се стреми да ги процени оперативните системи од аспект на целите на раководството.

Оперативната ревизија е повеќе поврзано со приватниот, отколку со јавниот сектор. Ова е делумно вака зашто повеќе аспекти на ревизијата на перформанси во јавниот сектор, во суштина, се исти со оперативната ревизија.

Последново покажува тенденција да се вклопи во рамки на ревизијата на перформансите. Но, при работењето на ревизија на перформансите, нагласокот се става на задачите и прашањата од макро ниво, додека оперативната ревизија е насочена кон микро нивото на поединечните организации.

Во приватниот сектор, оперативната ревизија ги разгледува начелата во смисла на максимизирање на профитот или на друг начин обезбедување на опстанокот на претпријатието во конкурентна ситуација - и се концентрира врз целите на раководството, како што се насочување на производните и продажните цели и слично.

Поимот “менаџерска ревизија” треба да се смета како синоним за оперативната ревизија.

11.2. Техники кои се користат во оперативната ревизија

Оперативната ревизија се занимава со постигнувањето на економичност, ефективност и ефикасност во сите операции. Затоа, во основа се користат истите техники како и кај ревизијата на перформанси (види Поглавје 10).

Покрај проценката на “трите Е”, системски заснованиот пристап кон ревизијата - идентификација на контролните цели, контролите потребни за нивно остварување и тестирање на соодветноста и даталното тестирање - игра важна улога.

Оваа секција ќе ја опише примената на системската евалуација и на техниките на ревизија на перформанси во комерцијално опкружување, на микро ниво или на ниво на компанијата.

11.3. Анализа на поставеноста и хиерархија на целите

“Анализата на поставеноста”, која често се извршува како прва фаза на ревизијата на перформансите, природно се вклопува во контекстот на оперативната ревизија.

Дали постојните аранжмани се осмислени така да ги оптимизираат “трите Е”: економичноста, ефективноста и ефикасноста? Дали целите на раководството се дизајнирани така да ги оптимизираат “трите Е” и дали се воспоставени потешките услови за остварување на целите на раководството?

Во секоја организација, секој ресорен раководител, супервизор и, според теоријата, секој работник, имаат сопствени експлицитни или имплицитни цели.

Хиерархијата на целите значи дека севкупната изјава за “мисијата” или целите на компанијата се изградени врз основа на “ресорните” цели на одделите.

Претпоставувајќи дека целите на компанијата се мудро поставени, тогаш, доколку сите цели меѓусебно се поддржуваат и се поврзуваат на конструктивен начин кон постигањето на целта на компанијата, односно, постои високо ниво на “хармонија на целите”, успехот и добрите перформанси се многу поверојатни отколку што би бил случај, доколку целите не се поддржуваат меѓусебно.

Доколку на пример, еден архивар може да се стреми кон целта да го максимизира надоместокот за прекувремена работа, одолговлекувајќи ја работата во текот на денот и секогаш пријавувајќи се за прекувремена работа, тоа е нешто што навистина би можело некого да иритира.

Но, доколку раководителот на целиот оддел за администрација или за производство организира, или толерира работно темпо кое обезбедува дека “резерва” на прекувремена работа секогаш ќе биде на располагање на персоналот, за да ја надополни нивната плата, тогаш може да е загрозен и самиот опстанок на организацијата.

Во идеален случај, ревизијата на перформанси или оперативната ревизија би требало да откријат вакви неефикасни работни практики.

11.4. Информации потребни за исполнување на целите

Треба да бидат достапни информации кои ќе одговорат на клучните прашања: дели целите се осмислени така да ги максимизираат целите на компанијата или да ја оптимизираат вредноста добиена од вложените средства и дали тие

цели можат да бидат остварени. Секој оперативен систем мора да биде во можност да го евидентира влезот, резултатот, перформансите, грешките и сите евентуални други параметри, потребни да се одговори на двете прашања поставени погоре.

Овие информации обично се добиваат одвнатре, иако во некои организации може да биде од суштествена важност да се генерираат “надворешни информации за раководството”, кои често се однесуваат на перформансите на други организации и други параметри во рамки на поширокото оперативно опкружување. Важно е раководството да знае кои информации му се потребни и како да ги добие.

Мерките за ефективност и организационата анализа, кои сочинуваат дел од техниките за ревизија на перформансите, можат да постигнат многу во смисла на проценка дали раководството, како прво, поставило “точни” цели и кои информации му се потребни на раководството. Оперативната ревизија мора да ја опфати способноста на раководството да добие оперативни информации, нивната точност и комплетност. Ревизијата треба да ги земе предвид и користењето и толкувањето на овие информации и дали целите на раководството навистина се остваруваат во праксата или не.

11.5. Студија на случај

Следнава студија на случај, разработена од страна на CIPFA, ќе ја илустрира можноста за употреба на сите техники на ревизија, за да се исполнат целите на ревизијата, повеќе од оперативен аспект, а помалку од финансиски аспект. Работата врз оперативната ревизија ќе се преклопи со другата ревизија.

Како и речиси сите системски засновани задачи, ревизијата на перформансите има и функција на спречување измами.

Во продолжение можете да видите едно резиме на оперативната ревизија на маркетингот на компанијата XYZ Ltd.

1. Историјат

XYZ Ltd. дава специјализирани инженеринг услуги. Нејзината изјава за мисијата на компанијата е долг и оптимистички документ, од кој ги одбравме следниве клучни карактеристики:

1. Да се удвои прометот во наредните три години.
2. Да стане најголем европски добавувач на своите производи.
3. Да се обезбеди постојан раст во заработувачката по акција, која се исплаќа на акционерите.

2. Известие за ревизијата

Целите на оваа ревизија се дефинирани од страна на раководниот директор, на следниов начин:

1. Да се оформи став за способноста за остварување на тековните цели на одделот за маркетинг, целосно да го поддржи и да го помага остварувањето на изјавата за мисијата на XYZ.
2. Да се процени способноста на поставеноста и структурата на одделот, да ги исполни своите цели.
3. Да се обезбеди постојан пораст на заработката по акција и дивидендата која се исплаќа на акционерите.

3. Резиме на пристапот за ревизија

Оваа работа ќе го искористи пристапот на ревизијата на перформанси и ефективност, преку преземање на анализа на севкупната поставеност.

Задачи на анализата се:

- (а) Да се определат целите на одделот за маркетинг, како оние наведените, така и имплицитните.
- (б) Да се документираат целите и да се изведе заклучок во однос на нивната соодветност од аспект на целите на ревизијата.
- (в) Да се анализира структурата и поставеноста на одделот и истите да се проценат од аспект на целите на ревизијата.

4. Резиме на наодите

Цели на одделот за маркетинг

- (а) Одделот за маркетинг има една експлицитно искажана цел: да се зголеми вредноста на нарачките.
- (б) Имплицитна цел на некои менаџери на продажба, е да се зголеми бројот на нарачки, без оглед на вредноста, зашто за некои производи процентот од продажбата се пресметува врз основа на бројот, а не на вредноста.

Организациона поставеност

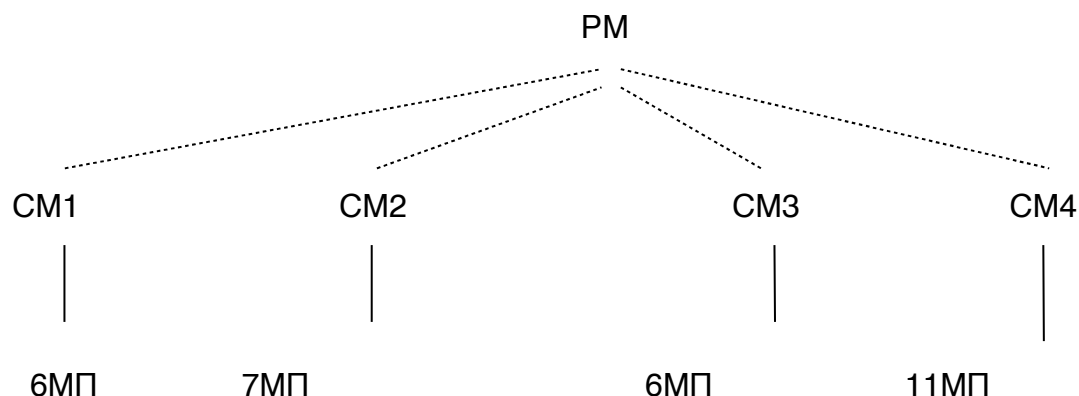
- (а) 60 лица се вработени во одделот за маркетинг, 25 за Германија, 10 за Европа (освен Германија), 10 за Северна Америка, - 5 за други локации.
- (б) Секој од 6-те региони има четири маркетинг стратегии, врз основа на четирите традиционални поделби:

Нов Производ Нов Пазар	Постоен Производ Нов Пазар
Нов Производ Постоен Пазар	Постоен Производ Постоен Пазар

Раководна структура

Секоја стратегија е предводена од Стратешки менаџер (СМ) кој дава отчет на Регионалниот менаџер (РМ). Секој производ има сопствен Менаџер за продажба (МП).

Раководна структура на Регионот I.



Конфликтот на приоритети се јавува на СМ ниво. Секој СМ мора да се справува со различни производи, кои ги покриваат сите фази на развојот на пазарот, од "штотуку лансираните" до добро воспоставените и сите фази на развојот на производот, од зачнувањето, до комплетното редизајнирање.

Но секој СМ, воедно, е одговорен за управување со пристапот за тој регион кон секоја од четирите маркетинг стратегии, изложени погоре во однос на сите производи. Покрај овој структурен проблем, веројатно е да се појави и дебаланс на работното оптоварување во однос на СМ4.

На единаесетте МП, кои даваат отчет пред СМ4, отпаѓа најголемиот број на несоодветни имплицитни цели, споменати погоре. Ваквата поставеност најверојатно ќе ја намали ефективноста на одделот за маркетинг.

5. Резиме на заклучоците

Цели

Искажаната цел е прифатлива во однос на целта I на ревизијата. Но, имплицитната цел често доведува до конфликти, бидејќи менаџерите се обидуваат да ги максимизираат продажбите со мала вредност.

Моменталната организациона и менаџерска структура ја намалува ефективноста на одделот за маркетинг, во остварувањето на сопствените цели и на изјавата за мисијата на компанијата.

6. Резиме на препораките

- (а) Повторно да се процени основата за пресметување на процентот од продажбата за производите, каде тој е заснован врз количеството. Да се настојува да се примени процент врз основа на вредноста.
- (б) Повторно да се процени одговорноста на СМ менаџерите, во врска со четирите клучни маркетинг стратегии, така што секој да е одговорен за сите четири стратегии за ограничен спектар на производи, или пак за сите производи, но за само една стратегија.
- (в) Повторно да се процени бројот на видови производи доделени на СМ4.
- (г) Помош од службата за ревизија треба да се бара:
 - во тек на повторните проценки изложени погоре, при формулирањето на деталните препораки;
 - за пост-имплементациона анализа, приближно една година по (а) горе.
- (д) Натамошна анализа на перформансите, во однос на остварувањето на целите поврзани со перформансите на одделот за маркетинг, во согласност со договорот постигнат во известието за ревизијата.

12. РЕВИЗИЈА ЗАСНОВАНА ВРЗ СИСТЕМИТЕ

12.1. Дефиниција на системски заснованата ревизија

Ревизијата заснована врз системите (СЗР) претставува пристап кон ревизијата. INTOSAI упатствата ја даваат следнава дефиниција:

“Пристапот каде ревизорот се потпира врз системот на внатрешна контрола на ентитетот, е познат како Ревизијата заснована врз системите (СЗР).

INTOSAI упатствата ги дефинираат следниве посебни фази на СЗР:

- Идентификација и длабока евалуација на релевантни клучни контроли и проценка на степенот до кој (ако воопшто) ревизорот може да се потпре врз овие контроли, под услов да се заклучи дека тие работат ефективно;
- Тестирање на функционирањето на овие клучни контроли, за да се утврди дали тие функционираат ефективно во текот на целиот период кој се испитува;
- Евалуација на резултатите од тестовите на контролите, за да се утврди дали предвидениот степен на веродостојност може да се земе од испитувањето на контролите;
- Детално тестирање на определен број трансакции, салда на сметки и слично, за да се определи (како релевантно за целите на ревизијата) дали, без оглед на системот на контроли на ентитетот, финансиските извештаи на ентитетот се точни и комплетни, извршените трансакции биле легални и регуларни и/или дали се задоволени критериумите за економичност /ефикасност/ ефективност.

Ревизијата заснована врз системите (СЗР) е дефинирана од страна на CIPFA во публикацијата Стандарди на професионална ревизорска пракса, како пристап кон ревизијата, кај кој ревизорот се обидува да го обезбеди потребното ниво на уверување, преку:

- Потврда дека постои ефективен систем на обработка и евидентирање на трансакциите;
- Евалуација и тестирање на релевантните внатрешни контроли; и потоа
- Извршување на соодветно намалено ниво на детално тестирање.

СЗР ја применуваат и внатрешните ревизори и надворешните ревизори, иако нагласокот е различен. Внатрешниот ревизор го концентрира вниманието врз внатрешните контроли во рамки на организацијата, за да обезбеди:

- Економичност, ефективност и ефикасност,
- Безбедност на средствата,
- Веродостојност на сметководствената евиденција

Надворешниот ревизор исто така обрнува внимание на овие области, но, што е поважно, обезбедува дека финансиските извештаи на организацијата

даваат реална слика на нејзините активности и дека организацијата делува само во рамките на нејзините законски овластувања.

12.2. Фази на ревизијата заснована врз системите (СЗР)

Главните фази на СЗР се опишани во продолжение.

(1) Опис на системот

Од информациите добиени преку интервјуирање на релевантниот персонал, се подготвува опис на системот. Ваквата документација обично се состои од дијаграми и белешки, кои ја опишуваат природата на трансакциите во системот, методата на обработка на овие трансакции и начинот на кој се контролира системот.

(2) Симулациони тестови

За да се потврди дека описот на системот е точен, мал број на трансакции се следат (симулираат) низ целиот систем.

(3) Евалуација на дизајнот на системот на внатрешна контрола

Ревизорот ќе одреди дали контролите во системот се соодветни за да се исполнат целите на контролата на системот. Ова ја опфаќа и евалуацијата на системот, онака како што тој е дизајниран.

Тестовите на контролата вообичаено не се извршуваат врз сите контроли, туку само врз клучните контроли. Ова се контролите кои ревизорот има намера да ги тестира во поглед на ефективностa, како основа за уверувањето што го дава ревизијата. Овие клучни контроли се:

- Контроли дизајнирани за да спречат или откријат материјални грешки во специфичните тврдења содржани во финансиските извештаи;
- Контроли кои се бават со истите тврдења, како процедури за детално тестирање. Неговиот обем може да се намали, доколку контролите функционираат ефективно;
- Контроли кои е можно да се тестираат.

Клучните контроли се идентификуваат преку разгледување на тврдењата за кои треба да се добијат ревизорски докази. Обично, може да има потреба од разгледување на повеќе контроли кои заеднички функционираат. Клучните контроли се почесто контроли на детекција, отколку превентивни контроли.

Списокот за проверка на внатрешната контрола или/и матричната техника, често се користат, за да му помогнат на ревизорот да го оцени системот.

(4) Тестирање на контролите – функционирање на системот

Тестовите на контролата се тестови на соодветност (почитување на соодветните правила) кои се стремат да обезбедат ревизорски докази, дека процедурите за внатрешна контрола, идентификувани при оценката на внатрешните контроли, се применуваат или функционираат како што е пропишано и каква што е намерата на раководството.

Ревизорот кој ги извршува тестирањата на контролите, мора да разбере каков вид ревизорски докази се обидува да обезбеди тестот.

Исто така, мора да бидат јасно разбрани и деталите за тоа, како треба да се изведат тестовите, вклучувајќи ги релевантните документи, персонал и процедури и дека тука се тестираат контролните процедури, а не трансакциите кои се обработуваат.

При оценката на резултатите од тестовите на контролите, ревизорот треба да разгледа дали контролната цел е целосно исполнета и дали контролите функционираше задоволително во тек на целиот период.

Како резултат на извршувањето на сите вакви тестови, ревизорот треба да може да заклучи кое е потребното ниво на детално тестирање, врз основа на нивото на веродостојност, кое може да се додели на клучните контроли.

(5) Детално тестирање

Содржинските тестови се тестови на трансакциите и салдата, а воедно и аналитички анализи, кои се стремат да обезбедат ревизорски докази во поглед на комплетноста, точноста и валидноста на информациите содржани во сметководствената евиденција или во финансиските извештаи.

Доколку тестовите на контролите покажале задоволително ниво дека контролите работат онака како што се пропишани, обемот на детално тестирање може да се намали..

Деталното тестирање може да се подели во две пошироки групи:

- Директни детални тестови (ДДТ), односно тестови кои проверуваат дали се трансакциите точни, валидни и комплетни; и
- Техники за аналитичка анализа (ТАА), каде трендовите и споредбите помеѓу салдата, ставките во финансиските извештаи и другите сродни податоци се споредуваат во тек на времето или помеѓу различни локации.

За да ви се помогне да ги идентификувате контролите во сметководствените системи, подолу ќе ги видите контролите разделени од другите процеси.

Примери за процеси и поврзани контроли

Пример 1

ПРОЦЕС

КОНТРОЛА

Поднесување на документ на одобрение до претпоставен

Проверка дека документот е усогласен и е во рамки на овластувањата на соодветниот претпоставен.

Потпишување на документ

Проверка на деталите на документот.

Подготвување на пописна листа

Физичка проверка според пописната листа, да се провери дали се евидентирани сите предмети и дека предметите се коректно внесени.

Подготвување на сметководствено срамнување

Проверка дали сите внесени цифри можат да се образложат

Натамошен пример за систем за требување набавки ќе биде покажан за да го опише одбраниот процес, поврзаната вградена проверка, сметководствената контрола, организационата контрола и конечно, поврзаната ревизорска проверка.

Пример 2

1. Процес за требување набавки:

Надзорникот го одобрува требувањето за купување на дупчалка и го доставува до службеникот за нарачки.

2. Проверки вградени во системот:

Надзорникот проверува дали дупчалката е потребна и дека во буџетот постојат средства за неа.

3. Претходна контрола на системот преку операциите:

Надзорникот ја прифаќа одговорноста преку потпишување на требувањето.

4. Организациона контрола:

Функциите на требување и одобрување на набавката се разделени.

5. Проверка од страна на ревизорот:

Ревизорот потврдува дека требувањето не било одобрено или ревизорот потврдува дека е даден потпис со кој се дава одобрување.

12.3. Сметководствени претпоставки поврзани со финансиските извештаи

При барањето да се добијат докази од тестирањето на трансакциите, ревизорите треба да го земат предвид обемот во кој доказите ги поддржуваат имплицитните тврдења од страна на изготвувачите на извештаите. Клучните зборови на овие претпоставки некогаш се користат од страна на ревизорите за вообличување на целите на нивната ревизија. Главните сметководствени претпоставки поврзани со финансиските извештаи се дадени во продолжение.

За билансот на состојба или евиденцијата на средствата

Дали се евидентирани сите средства и обврски

КОМПЛЕТНОСТ

Дали средствата се во сопственост на претпријатието и дали обврските навистина се на претпријатието

СОПСТВЕНОСТ

Дали износите во однос на средствата и обврските се добиени:

ВРЕДНУВАЊЕ (ОЦЕНКА)

- во согласност со искажаните сметководствени начела
- на прифатлива и конзистентна основа

Дали евидентираниите средства навистина постојат

ПОСТОЕЊЕ

Дали средствата, обврските, капиталот и резервите се прописно објавени

ОБЈАВУВАЊЕ

Објавувањето е израз користен во сметководствените стандарди, за да го означи законското барање во финансиските извештаи да се вклучат (односно објават) определени информации.

Дел од целта на објавувањето е и одговорноста да се класифицираат сметководствените трансакции од слична природа заедно и тие точно да се опишат (класификација), а друг дел бара трансакциите да се евидентираат во сметководствениот период во кој тие и настанале.

Биланс на успех (приходи и расходи)

Дали се евидентирани сите приходи и расходи

КОМПЛЕТНОСТ

Дали трансакциите поврзани со евидентираниите приходи и расходи навистина се случиле

СЛУЧУВАЊЕ

Дали приходите и расходите се мерени во согласност со искажаните сметководствени начела на прифатлива и конзистентна основа

МЕРЕЊЕ

Дали трансакциите се коректно наплатени на организацијата

СООДВЕТНОСТ

Дали приходите и расходите се соодветно објавени каде што е потребно.

ОБЈАВУВАЊЕ

Специфични прашања, применливи за организациите од јавниот сектор

Дали е добиено соодветно овластување за активностите, оперативните политики и целокупната поставеност

ОВЛАСТУВАЊЕ

Дали трансакциите се одобрени во согласност со внатрешните правила и прописи или други соодветни аранжмани.

ОДОБРУВАЊЕ

Дали трансакциите се започнати и/или евидентирани во рамки на разумни временски рокови.

НАВРЕМЕНОСТ

Дали трансакциите, подготвувањето на документацијата, системите, шемите и активностите се придржуваат кон релевантните законски или други прописи.

РЕГУЛАРНОСТ

Обезбедување на главните документи и компјутерските системи од неовластен пристап

СИГУРНОСТ

Периодично споредување на евиденцијата за средствата со физичките средства

ПОТКРЕПЕНОСТ

При правењето на овие претпоставки, лицето одговорно за подготвување на извештаите ја презема одговорноста за материјалната точност на секое салдо во збирните извештаи. Обично сметководствените системи се дизајнирани со контроли, кои обезбедуваат придржување кон секоја од претпоставките.

Специфични прашања за внатрешната ревизија во организација од јавниот сектор

Регуларност на документацијата - Дали документацијата се подготвува во согласност со внатрешните правила.

Регуларност на трансакциите и активностите:

- дали трансакциите се во согласност со законските овластувања и
- во согласност со овластувањата на буџетската организација и
- одобрени во согласност со внатрешните правила.

12.4. Одговорност на менаџерите за контролата

Како што е опишано во Поглавјето 3, раководството ја носи одговорноста да воспостави внатрешна контрола, така што активностите да се одвиваат на ефикасен и добро организиран начин. При идентификувањето и евалуирањето на контролите, треба да се земат предвид три аспекти на контролите: воспоставување, извршување и супервизија.

Воспоставување на контрола

Овој поим опфаќа две димензии: контролните аранжмани на раководството и контролната документација во рамки на системите. Обете се опишани подолу.

Контролните аранжмани на раководството се однесуваат на менаџерските контроли, кои се потребни низ целата организација, вклучувајќи ги и контролите во поединечните системи.

Организационата структура треба да биде документирана заедно со одговорностите на поединците, без оглед дали се службеници или функционери. Тоа е важно начело на отчетност и важно начело на делегирање на овластувањата.

Сите ограничувања на овластувањата и одговорноста се јасно изложени. Обично шемата на контрола го вклучува името на назначените поединци, нивните одговорности и евентуалните финансиски и други ограничувања на нивните одговорности за одобрување.

Оперативните системи и оперативните политики ќе бидат изложени во упатства за процедура со стандардизирана документација. Овие упатства може да се користат за обучување на оперативците за извршување на нивната работа и тие ќе бидат на располагање како референца, кога тоа е неопходно.

Исто така, општо прифатена е практиката организациите да користат детални описи на работните места или резимеа на задачите, за да го информираат персоналот за содржината на нивната работа.

Сепак, не е доволно да се воспостават контролите; раководителите мора да ја обезбедат нивната ефективност. Воведените контроли мора да се соопштат на сите кои треба да ги познаваат и сите тие луѓе треба да ја разбираат својата улога во контролната функција и да бидат обучени соодветно да ги извршуваат овие функции.

Контролната евиденција во рамки на системите се однесува на досијеата, кои по својата природа се суштествени за извршувањето на контролата. Подготовката на документацијата не е контрола сама по себе, туку таа воспоставува контрола над нештата документирано во неа.

Таа ги обезбедува информациите, кои може да се искористат за да се провери трансакцијата или средството во некоја подоцнежна фаза во системот на обработка и во тој обем, тоа воспоставува контрола. Примери за ваквата документација се залихите, пописните листи, сметкопотврдите и каса-исплати документите.

Извршување на контролата

Овој поим се однесува на извршувањето на контролната функција. Ова мора да го вклучи и извршувањето на проверката, што е традиционално разбирање на контролата.

Супервизорски контроли

Овој поим се однесува на методите кои ги користи раководството на организацијата, за да се увери дека контролите чија намена е да ги спречуваат или откриваат грешките, навистина функционираат како што е замислено.

Најголем дел од супервизорните контроли на раководството се "контроли на откривање". Нивна цел е да обезбедат дека контролите функционираат како што е замислено.

Организациона контрола

Постои натамошна категорија на диференцијација на организационата контрола, имено контроли од насочувачка, превентивна и откривачка природа. Тие се опишани во продолжение.

Насочувачката контрола ги опфаќа насоките на раководството, кои ги дефинираат процедурите кои треба да се следат во определена организација. Општо земено, ваквите насоки се забележани во оперативните упатства, процедуралните упатства и сметководствените упатства.

Превентивната контрола ги покрива организационите контроли, наменети да ја спречат појавата на грешки и неправилности во сметководствената евиденција.

Откривачката контрола ги покрива проверките кои ги вовело раководството, за да ги открие грешките во сметководствената евиденција,

доколку се појавиле вакви грешки. Супервизорските контроли може да се класифицираат како откривачки контроли, зашто тие се осмислени за да потврдат дека политиките и процедурите се извршени онака, како што било замислено од страна на раководството.

Поимот "двојна контрола" се поврзува со операциите кои се смета дека носат висок ризик од губиток и кои затоа ги вршат двајца луѓе. На пример, отворањето на поштата, обезбедувањето готови пари во благајната, подготвувањето и исплатата на готовинските чекови се нешта за кои е потребна двојна контрола.

Свеста за потребата од контрола ширум организацијата е став на повисоките раководители.

Суштествени предуслови за внатрешната контрола се:

- Културните вредности на луѓето кои ја предводат организацијата и методите користени за нивно одржување и пренесување на сите членови на персоналот и на клиентите. Ваквите вредности го вклучуваат и квалитетот и посветеноста на персоналот, интегритетот, придржувањето до етичките вредности, одржувањето на компетентност и ефективна комуникација;
- Соодветни политики и процедури, вклучувајќи и надзор врз перформансите;
- Изразување на јасни улоги и одговорности низ целата организација, вклучувајќи ги и поединечните цели, потребите од информации и ставовите кон ризикот и кон управувањето со промени.

Меки контроли

Во менаџментот, вклучувајќи го и раководењето со јавниот сектор, постои силно движење кон делегирано раководење и тотален квалитет, насочен кон ослободување на организациите да се натпреваруваат. Ова резултира во придвижување од култури на "контрола" кон култури на "оспособување и овластување" каде постои повеќе слобода.

Во овие околности, внатрешната контрола не треба да се смета за статична. Внатрешната ревизија во сè поголема мерка ќе вклучува евалуирање на меките недопирливи области на управувањето.

Задача на внатрешните ревизори е да му помогнат на раководството да ги открие слабостите во контролното опкружување, кои се во сферата на меките контроли.

Внатрешните ревизори треба да имаат отворени комуникациски линии во рамки на организацијата, за да дознаат што е она што навистина се случува. На меѓународно ниво, во тек се дискусии за улогата на "меките контроли" од аспект на иднината на внатрешната ревизија⁶.

⁶ Прашањата за меки контроли се разгледуваат во написот на Roth, Jim: A Hard Look at Soft Controls. Internal Auditor, февруари 1998 година.

12.5. Системски заснована ревизија во пракса

Одлуката да се користи СЗР се донесува во фазата на планирање на ревизијата и во предвид треба да се земат следниве фактори:

- СЗР е релевантна само за големите системи кои се навистина важни за организацијата. Поефикасно е да се врши ревизија на малите системи преку анализа на основните контроли, на пример срамнувања на банкарските/контролните сметки и потоа вршење само на детални тестови.
- СЗР е особено погодна за системите кои обработуваат големо количество трансакции. Монетарниот збир на трансакциите во системот може да биде мошне висок. Но, доколку бројот на трансакциите е мал, како, на пример, некои системи на основни средства, може да биде поефикасно детално да се тестираат трансакциите со висока вредност.
- Пред одлучувањето да се користи СЗР, ревизорот мора да добие прелиминарен увид во системот, за да определи дали е веројатно дека ќе може да се потпре на контролите.
- Доколку налогот за ревизија бара да се проценат системските контроли, СЗР е корисна метода, но доколку ревизијата е еднократна, тогаш документацијата за системот не мора да е премногу детална, зошто таа нема да се користи во наредните години.

Предности и недостатоци на СЗР

Предности

- Таа произведува висококвалитетни извештаи за раководството во врска со препорачаните подобрувања на системите, како резултат на деталната анализа на контролите;
- Таа заштедува време во наредните години доколку системот е солиден, преку намалување на деталното тестирање;
- Таа е далеку поинтересен и попредизвикувачки пристап за ревизорот, отколку обичното детално тестирање.

Недостатоци

- Постои опасност дека нема да се пронајдат контроли врз кои ќе можат да се потпрат ревизорите.
- Бара многу време во првата година, кога се документира и оценува системот.
- Доколку системот се измени во значителна мерка, работата можеби ќе треба да се повтори.
- Ревизорите треба да се високо обучени.

Балансирајќи ги предностите и недостатоците, СЗР пристапот има особена предност, што тој често му овозможува на ревизорот да воспостави директна врска помеѓу поединечните грешки и слабости во контролниот систем, па така да се фокусира на тие слабости. Со посочувањето на таквите слабости на

раководството на организацијата, ревизорот може да помогне да се постигнат подобрувања во контролата во иднина.

Заклучоци

Литературата препорачува дека внатрешната ревизија треба само да го оцени системот и да заклучи дека контролите се солидни. Не постои систем кој може со гаранција да ја спречи или открие секоја материјална измама или грешка и ниту еден систем не може да се справи со обемни тајни договори кои би можеле да постојат меѓу вработените. Бидејќи раководството очекува внатрешната ревизија да ги идентификува материјалните грешки или измами, секогаш треба да се изврши и одреден степен на детално тестирање.

Надворешните и внатрешните ревизори поставуваат различни цели на контролата.

Надворешната ревизија се занимава со финансиските извештаи и регуларноста на трансакциите. Надворешните ревизори ќе подготват за раководството писмо, во кое се изложени евентуалните слабости и се препорачуваат подобрувања кои ги сметаат за корисни.

Внатрешната ревизија повеќе се фокусира врз концептот “Соодветна вредност за вложените средства” во своите систем–засновани ревизии. Ревизијата на перформансите е разгледана во Поглавје 10.

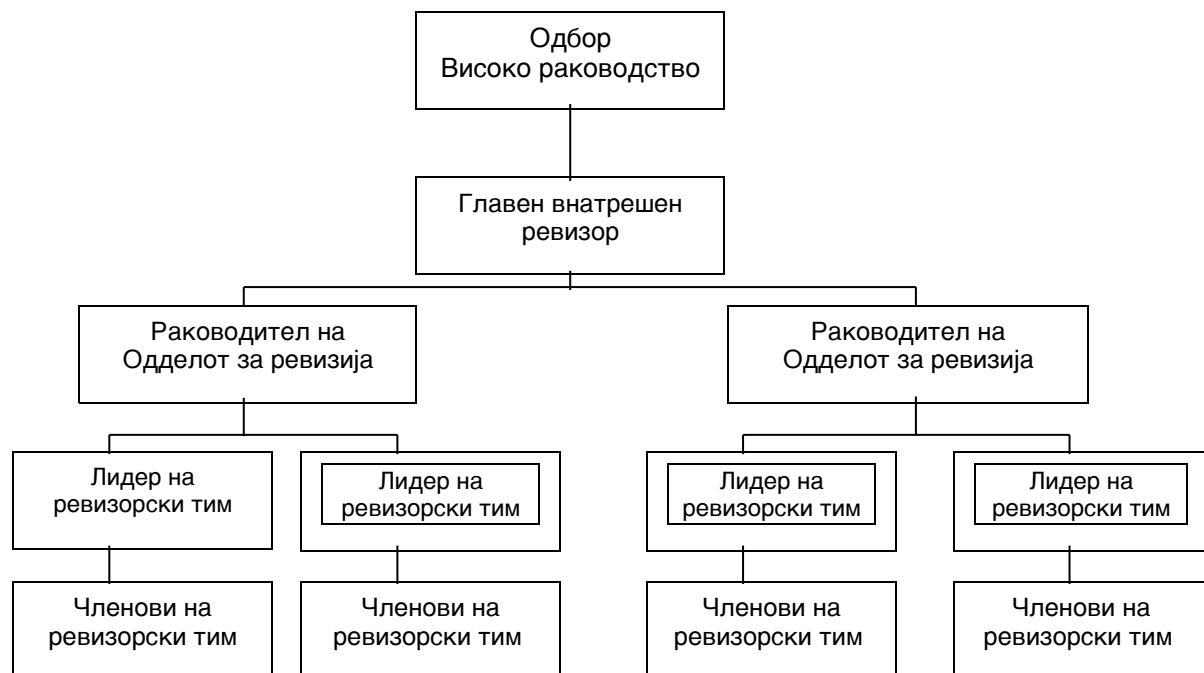
13. РАКОВОДЕЊЕ СО РЕВИЗИЈАТА

13.1. Обем на работа и одговорност на раководството на ревизијата

13.1.1. Организација на функцијата на внатрешна ревизија

Организацијата на функцијата на внатрешна ревизија се заснова врз процесот на анализа. Еден типичен оддел за внатрешна ревизија во рамки на една поголема организација би изгледал на следниов начин:

Слика 4. Структура на одделот за ревизија



Експертизата воглавно е во сферата на ревизијата, иако одделите за внатрешна ревизија на големите организации често вклучуваат и други специјалисти, како инженери и компјутерски стручњаци. Во државите членки на ЕУ, во организациите кои пружаат јавни услуги, секторот за ревизија често се пополнува со кадри од финансовиот сектор и другите услужни сектори. На тој начин се обезбедува доволна сметководствена и техничка експертиза во секторот за ревизија.

Целите, овластувањата и одговорноста на одделот за внатрешна ревизија треба да бидат дефинирани во еден еден формален пишан документ (повелба). Директорот на ревизијата треба да побара документот да биде одобрен од страна на највисокото раководство и прифатен од одборот. Повелбата треба (а) да ја дефинира позицијата на одделот во рамки на организацијата; (б) да обезбеди соодветни овластувања за пристап до евиденцијата, кадрите и физичкиот имот кој е релевантен за извршување на ревизијата; и (в) да го дефинира опфатот на активностите на внатрешна ревизија.

Директорот на внатрешната ревизија е потребно:

- редовно да проверува дали целите, овластувањата и одговорностите, онака како што се дефинирани во повелбата, и понатаму се адекватни, со цел да му овозможат на одделот за внатрешна ревизија да ги исполни своите цели. Раководството и одборот треба да бидат известени за резултатот на оваа периодична проценка.
- на годишно ниво да поднесе резиме на распоредот на ревизорската работа на одделот, кадрови планови финансиски буџет, до највисокото раководство и одборот.
- да поднесува извештаи за активностите до највисокото раководство и до одборот на годишно ниво или почесто, ако за тоа има потреба. Извештаите за активностите треба да ги потенцираат важните ревизорски наоди и препораки и треба да го информираат раководството за сите важни отстапувања од одобрените распореди на ревизорските активности, планирањето на кадрите и финансиските буџети, како и за причините за истите.

Важните ревизорски наоди можат да вклучуваат и неправилности, незаконски дејствија, грешки, неефикасно работење, загуби, неефективно работење, конфликт на интереси и слабости на контролните механизми. Откако ваквите наоди ќе бидат анализирани заедно со високото раководство, директорот на внатрешната ревизија треба за важните ревизорски наоди да го извести одборот, без разлика дали тие биле разрешени на соодветен начин.

Одговорност на раководството е да донесе одлука за соодветните мерки кои треба да се преземат во однос на важните ревизорски наоди. Високото раководство можеби ќе одлучи да го процени ризикот кој би произлегол доколку таквата состојба не се корегира, поради намалување на трошоците или од други причини. Одборот треба да биде информиран за сите одлуки на раководството, во однос на сите важни ревизорски наоди.

Директорот на внатрешната ревизија треба да процени дали е соодветно одборот да се информира за претходно откриените важни наоди на ревизијата, во оние случаи кога највисокото раководство или одборот веќе го превзеле ризикот што со себе го носи некорегирањето на откриените состојби.

13.1.2. Активности на раководството на ревизијата

На Сликата бр.4, е прикажана хиерархиската поставеност помеѓу менаџерите на ревизијата и останатите членови на тимот.

Раководењето со ревизијата ги вклучува следниве главни активности на раководството:

- Планирање, одредување на целите на ревизијата, што треба да се стори во текот на спроведувањето на ревизијата и распределба на расположивите ресурси, со цел да се постигнат однапред дефинираните цели на ревизијата.

- Делегирање, консултирање, мотивирање, што значи потврдување дека сите членови на ревизорскиот тим, вклучувајќи ги и помошниците, го разбираат планот на ревизијата и својата улога во него.
- Контролата, координацијата, вклучува постојан мониторинг на напредокот на проектот со што ќе се обезбеди негово напредување според планот и превземање на соодветни мерки, како резултат на евентуалните промени.
- Известување, со што се обезбедува финализирање на извршената работа и поднесување на извештај за истата на соодветен начин до заинтересираните страни.

13.1.3. Улога и одговорност на менаџерите на ревизијата

Менаџерот на ревизијата го носи најголемиот дел од одговорноста во спроведувањето на ревизијата и се соочува со голем број одлуки, за време на извршувањето на ревизијата. Позицијата на менаџер на ревизијата, исто така, вклучува и контакти и дискусии со највисокото раководство на организацијата. Врз основа на стандардите на земјите членки на Европската Унија, типичниот опис на работните задачи на еден главен менаџер на ревизија или шеф на оддел за внатрешна ревизија би бил следниов:

Опис на работните задачи на Главниот внатрешен ревизор во јавниот сектор

1. Одговорност на раководење

Главниот внатрешен ревизор одговара за раководење со високо квалификуваниот сектор за внатрешна ревизија. Тој/таа е одговорен за селектирање на членовите на ревизорскиот тим и организирање на соодветна програма за нивна обука.

2. Цели

Целите на внатрешната ревизија се вградени во упатството за ревизијата. Главниот внатрешен ревизор е одговорен за постигнувањето на овие цели.

3. Планирање и надзор (супервизија)

Главниот внатрешен ревизор е должен да изработи долгорочен план за ревизија, како и детален план на годишно ниво. Тој/таа исто така треба да обезбеди и соодветен надзор и контрола врз работата на ревизијата, а истовремено да обезбеди и придржување кон дефинираниот план на ревизијата.

4. Известување

Главниот внатрешен ревизор одговара пред финансискиот директор, или пред генералниот директор и/или пред членовите на Управниот одбор, но исто така ја има можноста да изготвува извештаи во свое име за било кое прашање во врска со организацијата и истиот да го достави до било кое лице

во организацијата. Тој/таа е должен да изготви годишен извештај за напредокот и активностите на секторот за внатрешна контрола и истиот да го предаде до финансискиот директор или до она лице пред кое главниот внатрешен ревизор одговара во моментот.

5. Меѓучовечки односи

Главниот внатрешен ревизор е одговорен за воспоставување и одржување на добри работни односи, со целокупното раководство и останатите сектори во организацијата. Негова/нејзина должност е и воспоставувањето и одржувањето на соодветни врски на комуникација со останатите надворешни организации и институции за контрола, како на пример со независните ревизори, со цел да се избегне удвојувањето на работата и максимално да се искористат ресурсите. Главниот внатрешен ревизор е должен да одржува блиски контакти со полицијата и да известува за сите неправилности и престапи, по претходна консултација со соодветните службени лица.

6. Професионална одговорност

Од главниот внатрешен ревизор се очекува постојано да биде во тек и да ги следи измените во законите и прописите, како и сите случувања во ревизорската професија. Негова/нејзина должност е да се осигура дека сите членови на ревизорскиот тим се навремено известени за сите релевантни измени.

Линии на известување

Однапред треба да се одреди кому ги поднесува своите извештаи менаџерот на ревизијата од **административна гледна точка**. Во многу од организациите, тој одговара пред највисокото раководство и/или пред Управниот одбор. Од основно значење, е ваквата поставеност да нема никакво влијание врз независноста на ревизорот и во никој случај, не смее да влијае врз неговата слобода да го искаже своето мислење.

Исто така, треба да се одреди кому ги поднесува своите извештаи менаџерот на ревизијата од **професионална гледна точка** и тоа во врска со следното:

- Планирање и отпочнување со работа;
- Општи прашања за финансиската ревизија;
- Резултати од конкретни и специфични ревизорски процедури;
- Измами, немарности и други откриени неправилности;
- Прашања во врска со квалитетот во извршувањето на работните задачи.

Извештаите во врска со планирањето и отпочнувањето со работа и општите прашања во врска со ревизијата, менаџерот на ревизијата обично му ги поднесува на раководното лице, под чија административна контрола се наоѓа. Резултатите од конкретните и специфични ревизорски процедури во основа, би требало да му бидат соопштени на раководното лице кое е задолжено да ги реши и корегира евентуалните проблеми и слабости.

Мора да постои посебен договор за процедурата на известување за евентуалните измами и неправилности, која ќе биде и формално дефинирана и објаснета на сите вработени. Сите раководители се должни веднаш да го известат менаџерот на ревизијата за откриените неправилности. Општо земено, од менаџерот на ревизијата се очекува да поднесе извештај за сериозните неправилности во работењето до следниве лица:

- Раководното лице под чија директна административна контрола се наоѓа;
- Генералниот директор и/или Управниот одбор;
- Раководното лице одговорно за неправилноста во работата.

Извештаите кои се однесуваат на прашањата во врска со квалитетот во извршувањето на работните задачи, треба да бидат доставени до раководното лице одговорно за конкретната активност. Како надворешниот, така и внатрешниот ревизор, треба навремено да го известуваат, усмено, раководството на клиентот за сите сериозни и спорни прашања, кои подоцна ќе бидат предмет и на писмен извештај.

Оваа постапка не претставува само чин на учтивост, туку истовремено на клиентот му дава можност да го запознае ревизорот со некои факти, кои инаку не би биле рефлектирани во неговиот/нејзиниот ревизорски извештај.

13.1.4. Улога на менаџерот во спроведувањето на ревизијата

Организационата структура на секторот за ревизија, зависи од тоа дали тој е дел од професионална организација која се бави со ревизија, или пак се работи за посебна единица која претставува составен дел на организацијата.

Во професионалните ревизорски куќи, хиерархиската структура започнува со партнерите. Степенот на одговорност може да започнува со индивидуалните партнери, преку главниот менаџер, менаџерите и нивните помошници, па се до асистентите. распоредени по конкретни работни задачи и поединечни клиенти.

Во случај кога секторот за внатрешна ревизија претставува составен дел од организацијата, нејзината структура зависи во главно од големината на единицата и општата структура и култура на организацијата. За да ова подобро се илустрира, за пример ќе земеме сектор за внатрешна ревизија кој се состои од еден Шеф на внатрешна ревизија и три асистенти ревизори.

Менаџерот на ревизијата е одговорен за раководењето со работата на секторот, за планирање на работните задачи и за нивна распределба на конкретни членови на ревизорскиот тим. Менаџерот на ревизијата присуствува на сите состаноци со целокупното раководство, како на почетокот, така и на крајот на проектот, односно ревизијата. Менаџерот на ревизијата е должен да поднесува извештаи до лицата од врвот на раководството, на пример до генералниот директор и периодично, до комитетот за ревизија, доколку таков постои.

Менаџерот на ревизијата треба барем дел од времето за времетраењето на ревизијата да го мине на терен, односно кај клиентот. Тој треба да го надгледува напредокот на ревизорскиот тим, но, лично не треба да се вклучува во самата ревизорска работа. За него е поважно да создава можности за разговор со вработените на клиентот од сите нивоа, со цел да го подобри своето разбирање за организацијата и активноста на клиентот.

Менаџерот на внатрешната ревизија ја има следнава одговорност за време на одвивањето на процесот на ревизија кај клиентот:

- Следење на напредокот на ревизијата и споредба со временскиот распоред и буџет, како и контрола на трошоците на ревизијата;
- Решавање на проблемите и прашањата идентификувани од страна на поiskusните ревизори и останатите членови на ревизорскиот тим во текот на самата работа;
- Надзор врз работата и советување на искусните ревизори, како и помош и упатства за останатите членови на ревизорскиот тим по потреба;
- Контрола на ревизорските работни листови;
- Супервизија при изготвувањето на ревизорскиот извештај.

Менаџерот на ревизијата треба да одговори и на следниве прашања во врска со нужноста од користење на информатичка опрема. Која опрема е потребна за потребите на ревизорскиот тим - персонални компјутери или терминали со пристап кон податоците, односно мрежата на организацијата? Дали е пожелно користењето на компјутерски техники на ревизија?

Уште една од задачите на менаџерот на ревизијата е да се увери дека сите членови на ревизорскиот тим се запознаени и работат во согласност со релевантната документација, на пример со упатството за внатрешна ревизија, кое ги задоволува специфичните потреби на таа организација.

Од менаџерот на внатрешната ревизија се очекува да биде подготвен да се соочи со сите можни проблеми и да ги прегрупира расположивите ресурси, со цел да одговори на новонастанатите промени и услови. Менаџерот на внатрешната ревизија треба да е во состојба да воспостави коректен однос со своите соработници, од една страна одржувајќи близок контакт со нив, меѓу другото и социјален, а од друга страна задржувајќи соодветно ниво на независност.

Во случај на јавните услужни претпријатија, логично е да има области во кои ќе постои удвојување на работата меѓу независната надворешна и внатрешна ревизија. Токму затоа, многу е важно двајцата менаџери меѓусебно да комуницираат, со цел да се избегне удвојувањето на работата и уште поважно, да се избегнат евентуалните пропусти.

Двата поединечни плана на ревизија треба да бидат интегрирани. При изработката на планот за внатрешна ревизија, треба да бидат земени во предвид и сите прашања, кои произлегуваат од работата на надворешниот независен ревизор.

13.1.5. Раководење со ревизорските ресурси

Менаџерот на ревизијата има за цел на најдобар начин да ги искористи расположивите човечки ресурси. Менаџерите на надворешната и внатрешната ревизија, се должни да изготват буџет за ревизорскиот оддел, да ги контролираат и споредуваат бројките со буџетот и да дадат објаснување за евентуалните отстапувања од буџетот.

Во изготвувањето на буџетот за одделот на ревизија, без разлика дали се работи за надворешен или интерен, менаџерот на ревизијата во предвид треба да земе два главни елементи:

- Бројот на вработени – колку членови и на кои позиции ќе има ревизорскиот тим, односно платниот список во текот на годината што доаѓа? Колкав дел од нивното работно време ќе се однесува на работа на конкретни проекти, која може да се наплати од клиентите? Со други зборови, од вкупниот број на работни часови во годината, менаџерот треба да го одземе времето предвидено за годишни одмори, боледување, обука, работни состаноци, техничка работа, оценка на индивидуалните резултати итн.
- Приход – колкава се очекува да биде заработката на одделот во следната година? Во овој дел на изработката на буџетот треба да се земат во предвид и клиентите за кои однапред се знае дека соработката со нив ќе биде прекината или пак ќе отпочне, како и промените во обемот на ревизорски проекти барани од клиентите. Менаџерот мора да изврши и проценка на можните измени во цените за ревизорските услуги.

Како дел од процесот на спроведување на буџетот, посебно внимание треба да биде посветено и на работните часови земени од, или потрошени за потребите на останатите сектори, како и на другите непредвидени трошоци. Откако буџетот ќе биде изработен, менаџерот на ревизијата е должен да го следи и да се придржува кон него. Тој мора да биде запознаен со сите важни настани, на пример откази на персоналот, непредвидено губење на клиенти и други настани, кои би го спречиле одделот во реализацијата на буџетот.

Користење на специјалисти

Во фазата на планирање на ревизијата, менаџерот на ревизијата ја има и задачата на идентификација на специфичните области, за кои е потребна помош од други стручни лица.

Примери во кои би било корисно вклучување на специјалисти се следниве:

- Консултации и совети од статистичари, во случај на ревизија на пензиски фондови.
- Барање на мислење од градежни инспектори, во врска со проценка на недвижен имот.
- Совети од експерти за прашања од областа на екологијата и заштитата на човековата средина, поради евентуални непредвидливи околности, како резултат на специфични индустриски процеси.

- Правни консултации во врска со договори од поголема материјална вредност.

13.1.6. Индикатори на перформансите

Самата природа на ревизорската работа го прави мерењето на резултатите мошне тешко. Менаџерот на ревизијата треба да ги земе во предвид, како квантитативните индикатори на постигнатите резултати, така и квалитативните индикатори на ефикасноста.

Едноставен индикатор за перформансите (остварувањата) би била споредбата на човек-денови потрошени на ревизијата, со бројот на оние планираните. Овој показател треба да се користи внимателно. Ваквите индикатори можат да предизвикаат намалување на обемот на работа од страна на членовите на ревизорскиот тим, или пак превид при внатрешната контрола.

Важно е да се постигне рамнотежа помеѓу индикаторите на вложеното, на пример потрошени човек-денови, и оние на добиеното, како резултат на ревизијата, како на пример откриените слабости во системите на клиентот. Ваквиот приод, со помош на искуството и професионалната проценка на менаџерот на ревизијата, може да обезбеди точна оценка за ефикасноста на работењето, како на индивидуалните ревизори, така и на одделот за ревизија како целина.

Буџетот се користи како главна основа за следење на резултатите на внатрешната ревизија. Во секој случај, најдобро раководените организации ги следат перформансите на поширок фронт, не потпирајќи се само на показателите од финансиски карактер. Резултатите можат да бидат изразени и во часови – дел од времето на располагање, потрошено на работа која не може да се наплати, или време потрошено на непланирани активности, кои можат да се наплатат од клиентот.

Во некои делови од контролата на перформансите се разгледува и прашањето на квалитетот, како на пример брзината на известувањето. Другите можни индикатори на перформансите, во случај на внатрешна ревизија, го вклучуваат и бројот на предложените препораки, во споредба со бројот на имплементирани во следните 6 месеци; вредноста на идентификуваните можности за заштеди и вредноста на заштедите кои се постигнати во стварност; како и степенот до кој резултатите на ревизијата се совпаѓаат со однапред одобриениот план.

Од претпријатијата во јавниот сектор постојано се очекува да ја зголемуваат својата ефикасност и конкурентност, така што менаџерите ја ставаат под знак прашање оправданоста на средствата, потрошени за целите на ревизија. Затоа, мерењето на перформансите може да има и дополнителна функција, имајќи предвид, дека на тој начин може да се демонстрира и промовира вредноста и важноста на процесот на ревизија во извештаите до раководството.

13.2. Планирање на ревизијата

13.2.1 Цели на планирањето на ревизијата

Целта на фазата на планирање на секоја ревизија е да се обезбеди колку што е можно поефикасно и поефективно искористување на расположивите ревизорски ресурси, како и обезбедување на соодветни сметководствени докази како поддршка за искажување на потребното ревизорско мислење.

Главните цели на планирањето на ревизијата се:

- Да се одреди начинот на кој ќе бидат постигнати и задоволени законските обврски и останатите приоритети на ревизијата;
- Да се идентификуваат целите, обемот на работа и очекуваните резултати од ревизијата;
- Да се дефинира начинот на кој што ќе се обезбедат и анализираат сметководствените докази, потребни за остварување на целите на ревизијата;
- Да се идентификуваат човечките ресурси кои ќе бидат потребни и вклучени во самата ревизија и да се дефинира буџетот во однос на времето за работа и трошоците врзани за нив;
- На менаџерскиот ревизорски тим, да му се овозможи и олесни функцијата на супервизија и контрола на поединечните ревизии.

13.2.2. Обем на работа на ревизијата

Пред да започне со планирањето на ревизијата, менаџерот на ревизијата мора да има јасна слика за обемот на работата.

Надворешна ревизија

Во случај на надворешна ревизија, обемот на работа е однапред дефиниран. За ревизиите на друштвата со ограничена одговорност, обемот на работа на ревизорите е одреден со закон, а во земјите членки на Европската Заедница, тој е дополнително дефиниран преку стандардите објавени од страна на националните професионални институции.

Во случајот на некои други организации, на пример пензиски фондови и добротворни организации, можат да постојат некои други законски одредби кои ќе го дефинираат обемот на работа на ревизорот. Повторно, овие законски обврски можат да бидат дополнети и со други професионални одредби.

Обемот на работа за надворешна ревизија дефиниран со закон, всушност го претставува минимумот. Клиентот има право да бара, а ревизорот да нуди и дополнителни услуги. Овие дополнителни услуги би можеле да бидат:

Извештаи до управниот одбор за специфични прашања

- Детални извештаи за внатрешните контроли до финансовиот директор

- Контрола на квалитетот во извршувањето на работните задачи
- Дополнителни испитувања и друго.

Менаџерот на ревизијата уште од самиот почеток мора да го дефинира обемот на работа и евентуалните дополнителни барања, кои отстапуваат од законскиот минимум. Само така, менаџерот може да ја планира ревизијата на ефикасен начин.

На пример, доколку ревизорот треба да го даде своето мислење во врска со капиталните трошоци на локалната власт, тогаш планот за ревизијата мора да предвиди дополнителни испитувања од страна на ревизорот кој го работи делот за капитални трошоци, со цел да се потврдат фактите.

Внатрешна ревизија

Во случај на внатрешна ревизија, обемот на работа е предмет на договор помеѓу раководството на организацијата и менаџерот на внатрешната ревизија. Раководствата на повеќето организации имаат можност да решат дека воопшто не им е потребна внатрешна ревизија од било кој вид.

Исклучок се организациите за кои обврската за внатрешна ревизија е предвидена со закон. Ваков пример е локалната власт во Велика Британија и образовните институции, каде постоењето на ефективна внатрешна ревизија е услов за нивно финансирање од страна на владата.

Уште еден ваков пример претставуваат комерцијалните банки во Унгарија, каде што внатрешната ревизија е задолжителна и предвидена со Законот за комерцијалните банки. Исто така, со декрет на владата, спроведувањето на внатрешна ревизија претставува обврска и за сите организации кои се финансираат преку државниот буџет.

Откако ќе се донесе одлуката да се воспостави систем на внатрешна ревизија, должност на раководството е да одлучи дали таа ќе биде спроведена од ревизорски тим од сопствените редови, или за таа цел ќе биде ангажирана некоја ревизорска кука однадвор.

Изготвувањето на формален документ со детален опис на обемот на работа за внатрешната ревизија е мошне корисно, без разлика кој ќе ја спроведе. Важноста на ваквиот документ уште повеќе се зголемува, доколку ревизијата ја вршат лица однадвор. Описот на обемот на работа треба да го покрива следното:

- Процедурата за изготвување на стратешкиот и деталните планови на ревизијата;
- Кој го има овластувањето за одобрување на тие планови;
- Ресурсите кои ќе се користат во процесот на внатрешната ревизија;
- Во случај кога ревизијата ја вршат лица однадвор, времетраење на договорот за услугите и услови за повторно назначување;
- Линии на известување;
- Методите кои ќе се користат – индикатори на перформансите – во оценката на резултатите на внатрешната ревизија;

- Процедурите кои ќе се користат при контрола на процесот на имплементација на препораките од внатрешната ревизија;
- Поврзаноста на внатрешната ревизија со евентуални трети лица, како на пример со надворешната ревизија или други професионални институции во својство на контролни агенции, доколку такви постојат;
- Основата врз која се пресметува трошокот за услугите на внатрешна ревизија.

Во случај кога организацијата ја врши внатрешната ревизија самостално, тогаш е вообичаено помеѓу дирекцијата и секторот за внатрешна ревизија да постои заеднички договор со кој се регулираат прашањата околу услугата на вршење на внатрешната ревизија.

Таквиот договор би ги покривал горенаведените точки и истовремено би дефинирал како, колку често и кој е одговорен за мониторинг на различните аспекти на перформансите. Во договорот би биле дефинирани и казните за евентуалните мали или сериозни недостатоци.

Откако ќе се дефинираат сите услови, менаџерот на внатрешната ревизија е должен да се увери дека работата се планира во согласност со дефинираниот обем на работа. Тој мора да потврди и дека сите членови на ревизорскиот тим, точно знаат што се очекува од нив.

13.2.3. Стратешко планирање

Стратешки план на ревизијата е оној, кој вообичаено се прави за период од три до пет години. Тој има помала корист за менаџерот на надворешната ревизија, отколку за менаџерот на внатрешната ревизија. Секоја **надворешна** ревизорска куќа има сопствено мислење за тоа до кој степен цикличниот период е прифатлив, како основа за обезбедување на потребните податоци и докази за надворешната ревизија.

Од една страна, ревизорот не може да биде задоволен со фактот што во претходната година испитувањето на внатрешните системи и деталните тестирања минале без проблем. Од друга страна, на пример, ревизорот не мора повторно да спроведува детална анализа и контрола на готовината исплатена по основ на плати, доколку тој/таа е сигурен дека раководството на организацијата има цврста контрола врз добро поставениот систем.

Најдобриот начин на работа се наоѓа некаде на средина меѓу двата екстреми, односно деталната контрола на сите системи секоја година и контрола на поединечните системи на периодична основа. На пример, можеби треба да се испитува централниот систем за набавка секоја година, но истовремено во тој случај, процедурите за набавка во поединечните сектори би се контролирале циклично, во период од неколку години.

Потребата од ефикасно стратешко планирање, е посебно изразена во случајот на **внатрешната** ревизија. Првата задача на менаџерот на внатрешна ревизија е да направи детална анализа на потребите и барањата на

ревизијата. Анализата на потребите и барањата на ревизијата треба да го покрива следново:

- Идентификација на сите области кои би биле предмет на ревизијата и нивниот приоритет.
- Точна проценка на релативните вредности на секој поединечен финансиски систем.
- Точна проценка на волуменот на трансакциите за секој поединечен финансиски систем.
- Индикација на сите познати или можни слабости во системите или луѓето кои раководат со нив.
- Одлука за приодот кон секој од системите. Дали тој треба да биде системски заснован или детален.
- Земање во предвид на времето кое минало од последната внатрешна ревизија на конкретната област или оддел.

Во процесот на анализа на потребите и барањата на ревизијата, менаџерот на ревизијата треба да ја земе во предвид и проценката на ризикот како и концептот на индексирање на ризикот.

Ревизорот мора самиот да процени и да донесе одлука за тоа како ќе ја преточи во формула, стварната состојба на сметководствениот систем. Како илустрација за индексирање на ризикот, следи еден едноставен пример.

Дајте вредност, да речеме од 1 до 5, за секоја од горе наведените точки како компоненти при анализата на потребите и барањата на ревизијата, во однос на релативната вредност на испитуваните трансакции, како и бројот на разгледуваните трансакции во секој од системите, каде 1 означува низок ризик, а 5 висок ризик. Во однос на времето минато од последната посета, бројот 1 би значел дека последната ревизија била направена пред 1 година, бројот 2 дека тоа е сторено пред 2 години. Потоа, поединечните резултати можат да се помножат, со што ќе се добие индексот на ризик.

Тешко може да се очекува дека ревизорот ќе ја извршува својата работа, точно следејќи го редоследот дефиниран преку индексот на ризик. Доколку постои добра причина за тоа, ревизорот може да им даде приоритет на областите со понисок степен на ризик. На пример, тој може да реши да го одложи испитувањето на системот за пресметка на плати и покрај високиот степен на ризик, доколку се планира следната година да биде воведен нов систем.

Со користењето на соодветна формула, по извршената анализа и добиените заклучоци, менаџерот на внатрешната ревизија може да изготви ранг-листа на поединечните области, кои се предмет на ревизија и на тој начин може најголемиот дел од ревизорскиот тим да го насочи на работни задачи кои се нашле на врвот од приоритетната листа. Менаџерот на внатрешната ревизија треба да процени дали човечките ресурси на располагање се доволни или не. Доколку тие не задоволуваат, тој мора за тоа да го извести високото раководство или Управниот одбор.

Врз основа на проценетите потреби и барања на ревизијата одобрени од страна на раководството или Управниот одбор, менаџерот на ревизијата е во состојба да го изготви стратешкиот план. Со него се прави план и распоред на расположивите ресурси за внатрешна ревизија за следниот три–пет годишен период. Менаџерот треба планот во нацрт форма, да го достави до врвот на раководството или до Управниот одбор.

Покрај прашањата идентификувани во текот на анализата на потребите и целите на ревизијата, стратешкиот план треба да вклучува податоци и за следново:

- Специјални испитувања / непредвидливи околности;
- Активности за испитување на квалитетот во извршувањето на работните задачи;
- Обука;
- Спроведување и следење на поранешните препораки;
- Соработка со екстерните ревизори;
- Извештаи до врвот на раководството или надзорниот одбор за ревизијата.

13.2.4. Оперативно планирање

Оперативниот план всушност претставува опис на задачите на ревизијата, кои треба да бидат спроведени во конкретниот период (во денови/недели/месеци).

Оперативниот план треба да произлезе од стратешкиот план. Оперативниот план треба:

- да ја објасни причината и суштината на секоја работна задача, нејзината природа;
- да ги дефинира потребните ресурси;
- времето на располагање; и
- очекуваниот датум за издавање на конечниот извештај.

Потребна е анализа на расположивите податоци за организацијата, со цел да се одреди нивното влијание врз ревизијата. Тука се вклучени:

- Изјави за мисијата, цели и планови;
- Податоци за организацијата. На пример, бројот и имињата на вработените, луѓето кои се наоѓаат на клучни позиции, опис на работните места, упатства и прирачници за внатрешните процедури и политики, како и детали за скорешните измени во организацијата, вклучувајќи ги и поголемите системски измени;
- Податоци за буџетот, остварените резултати и финансиски податоци за активностите кои се предмет на ревизија;
- Работни листови од претходните ревизии;
- Резултати од останатите ревизии, вклучувајќи ја и работата на надворешните ревизори, веќе завршена или во тек.

- Дотогашната кореспонденција, со цел навремено да бидат откриени евентуални важни прашања за ревизијата;
- Стручна и техничка литература, соодветна за конкретната активност.

Одредување на потребните ресурси за извршување на ревизијата

- Бројот и степенот на искуство на членовите на тимот за внатрешна ревизија треба да се базира врз проценката за природата и сложеноста на задачата и целите на ревизијата, временските ограничувања и расположивите ресурси.
- При селектирањето на ревизорите за работа на внатрешната ревизија, треба да се земе во предвид нивното знаење, вештина и стручност.
- Треба да бидат разгледани и потребите од индивидуална обука на ревизорите, имајќи во предвид дека нивната работа на секоја поединечна ревизија, истовремено служи и за целокупниот развој на секторот за внатрешна ревизија.
- Треба да биде разгледана и можноста од ангажирање на лица однадвор, во случаи кога е потребно дополнително знаење, вештини и стручност.

Треба да бидат одредени и останатите детали околу ревизијата, како на пример временскиот период опфатен со ревизијата и предвидениот рок за нејзиното извршување. Треба да се внимава и на форматот на конечниот ревизорски извештај, затоа што тој треба да ги задоволи барањата, а соодветното и добро планирање во оваа фаза, во голем степен ја олеснува неговата конечна подготовка.

Во повеќето организации, понатамошните детали – комуникацијата со сите што треба да бидат известени за ревизијата, спроведувањето анкети, пишувањето на програмите за работа на ревизијата – претставуваат дел од плановите на поединечните задачи на ревизијата.

За менаџерите на внатрешна ревизија, кои се соочуваат со конфликтни ситуации и притисоци од страна на раководниот врв, членовите на управниот одбор, или од останатите раководители, од голема важност е однапред да ги дефинираат целите на сите работни задачи поврзани со ревизијата и истите формално да бидат одобрени од страна на врвот на раководството, или управниот одбор, на почетокот на секоја година. Во тој случај, менаџерот на внатрешната ревизија се наоѓа во подобра позиција и полесно може да ја спроведе предвидената програма на ревизијата.

13.3. Контрола, координација на ревизијата

13.3.1. Мониторинг на напредокот

При мониторингот на напредокот на ревизијата, менаџерот на ревизијата е задолжен да го изрегулира и следново:

- која задача треба да биде извршена од кој поединец;
- кога треба да биде завршена таа задача;

- кој треба да изврши контрола на извршените задачи;
- кога треба да биде завршена контролата; и
- кој треба да преземе иницијатива ако дојде до некакви проблеми.

Потребно е да се изготви распоред на активности и крајни рокови. Менаџерот на ревизијата мора да биде свесен за критичните точки на ревизијата. Тој/таа треба да ги идентификува сите новонастанати проблеми и да ги превземе потребните активности за нивно разрешување.

13.3.2. Контрола на квалитетот, проверка

Програма за обезбедување на квалитетот

Во Алинеата 560 од ревизорските стандарди на IIA е наведено дека менаџерот на ревизијата е должен да воспостави и одржува посебна програма за обезбедување на квалитетот во работата, со цел континуирано да ги контролира активностите на секторот за ревизија. Ова претставува дополнување на супервизијата, за која се задолжени ревизорите контролори во текот на самата ревизија.

Програмата за обезбедување на квалитетот треба да ги вклучува следниве елементи:

- Супервизија
- Внатрешни контроли
- Надворешни контроли.

Супервизија

Мора да се врши континуирана супервизија врз работата на внатрешните ревизори, со цел да се обезбеди придржување кон стандардите за внатрешна ревизија, политиката на секторот и упатствата за извршување на ревизијата. Таа претставува основа, врз која потоа можат да се надоградуваат внатрешните и надворешните контроли.

Покрај другото, супервизијата вклучува и:

- а. Адекватно планирање и давање на соодветни упатства за потчинетите.
- б. Потврда дека одобриениот план на ревизијата е правилно спроведен и документиран.

Зборот "континуирано" значи дека супервизијата треба да се одвива во фазата на планирање, работата на терен, за време на подготвувањето на извештајот, како и во завршната фаза на следење и надзор и тоа во сите сегменти од работата.

Контроли

Внатрешни контроли се спроведуваат на периодична основа од страна на членовите на тимот за внатрешна ревизија, со цел да се оцени квалитетот на извршената ревизорска работа.

Самостојна контрола

Пред проверката од страна на менаџерот, членовите на ревизорскиот тим треба да бидат поттикнати да извршат “самостојна проверка” на работните листови. Меѓу другите, ревизорот треба да си ги постави и следниве прашања:

1. Дали се постигнати целите на ревизијата?
2. Дали се извршени сите потребни тестирања и дали притоа се користени соодветни техники?
3. Дали степенот на тестирање е адекватен, за да обезбеди поддршка за донесените заклучоци?
4. Дали резултатите од тестирањата се прикажани на соодветен и прегледен начин?
5. Дали извештајот ги покрива сите важни наоди, заклучоци и препораки?

Проверка на ревизорската документација од страна на главните менаџери на ревизијата

По завршувањето на ревизијата, супервизорот треба да изврши проверка на ревизорската документација и да се увери дека целите на ревизијата се постигнати, а работните листови ги потврдуваат сите наоди, заклучоци и препораки, содржани во извештајот.

На ова ниво, оној кој ја врши проверката, треба единствено да внимава на евентуални пропусти, кои би можеле да вклучуваат:

- Непотпишани работни листови и контролни листи;
- Некомплетни тестирања;
- Подпрашања кои останале без одговор;
- Некомплетно означување на документацијата;
- Печатни грешки во финансиските извештаи, кои се предмет на ревизија.

Сите документи мораат да бидат означени со иницијали, како доказ дека врз нив е извршена проверка. Потоа, нив ги проверува и означува со своите иницијали и менаџерот на ревизијата.

Надворешни контроли

Контрола од страна на надворешните ревизори

Надворешната ревизија барем во одредена мерка, би сакала да може да се потпре врз резултатите добиени од страна на секторот за внатрешна ревизија на организацијата. Од гледна точка на надворешните ревизори, внатрешната ревизија претставува еден елемент, а во многу случаи и главен елемент, на системот на внатрешна контрола на клиентот. Затоа, надворешните ревизори треба да извршат општа контрола на работата на внатрешните ревизори, земајќи го во предвид следново:

- Искуството и стручноста на членовите на тимот за внатрешна ревизија.
- Степенот на независност на внатрешната ревизија.

- Принципите врз кои се планираат активностите на внатрешната ревизија.
- Системот на контрола во работата на внатрешната ревизија.
- Стручноста во специјални области, на пример во компјутерска или договорна ревизија.
- Хиерархиска поставеност и линии на известување.

Работните листови од внатрешната ревизија се предмет на контрола од страна на надворешните ревизори. Затоа, треба да бидат подготвени на начин, кој ќе биде прифатлив за надворешните ревизори и да ги задоволуваат стандардите и пропишаниот формат, така што тие ќе можат во голема мерка да се потпрат врз добиените резултати од внатрешната ревизија.

Потребно е да се планира и воспостави континуирана соработка помеѓу надворешните и внатрешните ревизори.

Во многу случаи, за конкретни области на ревизијата, надворешните ревизори се потпираат врз ефективна контрола на добиените резултати од внатрешната ревизија. На пример, во една организација која има голем број регионални центри, трошоците на надворешната ревизија во голема мерка можат да се намалат, доколку се посетат мал број од локациите, оставајќи им на внатрешните ревизори да ги посетат сите останати локации, на пример, во период од три години.

Надворешни контроли од страна на квалификувани контролори

Надворешните контроли на одделот за внатрешна ревизија служат за оценка на квалитетот на неговите активности. Овие контроли треба да ги вршат квалификувани лица, кои се сосема независни од организацијата и за кои не постои ниту очигледен, ниту можен конфликт на интереси.

Во идеален случај, ваквите контроли би се спроведувале најмалку еднаш во период од три години. На крајот од контролата се издава званичен извештај во писмена форма. Составен дел на ваквиот извештај се и мислењето за усогласеноста на одделот за внатрешна ревизија со пропишаните Стандарди за внатрешна ревизија и евентуалните препораки за потребни подобрувања.

Во случаите каде внатрешната ревизија е задолжителна, работата на внатрешните ревизори може да е предмет на контрола, од страна на некоја надворешна организација. На пример, во Велика Британија, каде постоењето на внатрешна ревизија на универзитетите е услов за нивно финансирање од страна на владата, Советот за финансирање врши периодични посети на универзитетите, за да се увери дека стандардите на извршување на внатрешната ревизија се на задоволително ниво.

13.3.3. Следење и надзор

Во согласност со IIA стандардите за внатрешна ревизија, "Внатрешните ревизори се должни да ги следат настаните и да се уверат дека се превземени соодветни активности, како резултат на наодите од ревизијата".

Многу е важно да се направат соодветни подготовки за следење на имплементацијата на ревизорските извештаи. Одговорноста за извршување на оваа задача треба да им се додели на поединци или групи, како во секторот за ревизија, така и во одделот на клиентот кој бил предмет на ревизија.

Внатрешните ревизори треба да проверат дали се превземени корективни активности кои ги постигнуваат посакуваните резултати, или пак раководството или управниот одбор го превзеле ризикот, кој со себе го носи непревземањето на корективни активности кои произлегуваат од наодите на ревизијата.

При одредување на соодветни процедури на следење, треба да бидат земени во предвид следниве фактори:

- а. Важноста на објавениот наод.
- б. Степенот на вложен труд и трошоците потребни за корегирање на евидентираната состојба.
- в. Ризикот од неуспех на корективните активности.
- г. Сложеноста на корективните активности.
- д. Потребното време за нивно спроведување.

Треба да биде дефиниран прифатлив временски распоред за акција и да се води дневник на активностите на "следење". Во случај на внатрешна ревизија, треба да се издаваат потсетници, со цел да се обезбеди придржување кон планираните рокови за повратна информација и евентуална имплементација.

Доколку овие потсетници не вродат со плод, потребно е превземање на посилна акција, во зависност од итноста и важноста на предметното прашање. Главните раководители, менаџерскиот тим на организацијата, па дури и нејзиното главно раководно тело, можат да бидат вклучени во работата, со цел да се дојде до бараните промени.

Менаџерот на внатрешната ревизија, според негова проценка, треба да ги запознае надворешните ревизори со препораките во однос на кои не е превземена никаква активност, особено ако се работи за сериозни слабости во внатрешната контрола.

Техниките кои се користат за ефектно следење на настаните, меѓу другото вклучуваат и:

- а. Запознавање со заклучоците од ревизорскиот извештај на менаџерите од соодветното ниво, одговорни за превземање на корективната активност.
- б. Собирање и проценка на реакциите на менаџерите во врска со заклучоците на ревизијата, во текот на самата ревизија или во текот на еден разумен период по издавањето на извештајот. Реакциите се многу покорисни, доколку содржат доволно податоци за директорот на внатрешната ревизија да може да ја процени адекватноста и навременоста на предложените корективни активности.

- в. Добивање периодични извештаи за напредокот од раководството, со цел да се процени статусот на напорите од страна на менаџерите за подобрување на состојбите.
- г. Добивање и оценка на извештаи од другите организациони единици, чија активност по природа е слична со процедурата на следење на имплементацијата на ревизорските препораки.
- д. Поднесување извештај до врвот на раководството или управниот одбор, за статусот на реакциите во врска со наодите и заклучоците од ревизијата.

14. КОНТРОЛИ И РЕВИЗИЈА НА ИНФОРМАЦИОНИ СИСТЕМИ

14.1. Вовед

Во последниве години се посветува зголемено внимание на поимот "контрола", "внатрешна контрола" од страна на раководителите, законодавците, ревизорите и луѓето чија професија е информатичката технологија (IT).

Порано, во седумдесетите и осумдесетите години, постоеја неколку широко публикувани грешки, компјутерски кривични дела ширум светот, особено во индустријата на финансиски услуги.

Поимите се сè уште во растечка мерка, тема на дискусија и опширно проучување и разгледување.

Во овој прирачник, ќе се навратиме само на неодамнешната работа на:

- Фондацијата за ревизија и контрола на информациона системи (Information Systems Audit and Control Foundation)
- Истражувачката фондација на институтот за внатрешни ревизори (Institute of Internal Auditors Research Foundation)
- Комисијата Тредвеј и Кедбури Комитетот (Treadway Commission and Cadbury Committee)
- Американскиот институт на овластени јавни сметководители (American Institute of Certified Public Accountants)
- Европската комисија, итн.

Резултат на нивната работа се:

COBIT	(Control Objectives for Information and Related Technology - Целите на контрола на информационата и сродните технологии)
SAC	(Systems Auditability and Control – Можност за ревизија и контрола на системите)
COSO	(Internal Control - Integrated Framework, односно Внатрешна контрола - интегрирана рамка)
SAS 78	(Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit an Amendment to SAS 55 – Разгледување на внатрешната контрола во ревизија на финансиските биланси, амандман на SAS 55)

Овие студии претставуваат континуирани усилби за дефинирање, осмислување, проценка и известување за подобрена внатрешна контрола во компјутеризираното или традиционалното деловно опкружување. Приказот 1 ги истакнува клучните настани во ревизијата на информационите системи од 1967 година до денес.

Документите се разликуваат по публиката на која ѝ се обраќаат, целта и нивото на деталност на дадените насоки.

Различни професионални тела ги развиваат документите и тие сакаа да направат осврт на специфичните потреби на сопствената публика.

Но, добар знак е тоа што секој се надградува на придонесите од претходните резултати и подоцнежните документи се надградуваат врз концептите за внатрешна контрола, разработени во претходните.

Историска перспектива и главни елементи во концептите за контрола кај информациони системи:

- 1967. Развивање на генерализиран софтвер за ревизија
- 1968. AICPA "Audit and EDP" од Гордон Давис
- 1969. Формирана EDPAА. (Сега ISACA - Information Systems Audit and Kontrola Association - Здружение за ревизија и контрола на информациони системи)
- 1973. Пропадна начелото за капитално финансирање
- 1974. AICPA ги издаде SAS 3 "Effects of EDP on the Auditors's Study and Evaluations of Internal Control" - Ефектите од ЕОП врз проучувањето и евалуацијата на внатрешната контрола од страна на ревизорите
Исто така, беше издаден и "Audit Guide for Service Center Produced Records" – Прирачник за ревизија на евиденцијата подготвена во сервисните центри
- 1975. CICA ги издаде своите "Computer Audit Guidelines" – "Смерници за компјутерска ревизија"
IIA го публикуваше "Computer Control and Audit" – "Компјутерска контрола и ревизија" подготвена од Touche Ross
Роден е концептот на матрици на контрола.
- 1977. IIA го објави SAC "Студија на можноста за ревизија на системи и контрола" ("Systems Auditability and Control Study")
AICPA ја објави "Студијата за ревизорите и евалуација на внатрешната контрола и ЕОП системите." ("The Auditors's Study and Evaluation of Internal Control and EDP Systems.")
Актот за странски корумпирани практики и неговото обврзување за внатрешни контроли стана закон.
- 1979. Издаден е AICPA водичот за ревизија "Компјутерски потпомогнати ревизорски техники" – "Computer Assisted Audit Techniques"
- 1985. GAO го издаде својот водич за ревизија "Evaluating Internal Controls in Computer - Based Systems" – "Оценка на внатрешните контроли во компјутерски засновани системи"
- 1983. SAS 47 "Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit" – "Ревизорски ризик и материјалност во ревизијата" воведува концепти на ризик на контролен ризик, ризик на откривање и неизбежен ризик.
- 1984. SAS 48 "The Effects of Computer Processing on the Examination of Financial Statements" – "Ефекти на компјутерската обработка при испитувањето на финансиските извештаи"
- 1987. EDPAА ги издава "Standards for Information Systems Auditing" – Стандарди за ревизија на информациони системи
- 1992. IIA и IBM ја ажурираат SAC Студијата.
Издаден е извештајот COSO.
- 1996. ISACA го издаде COBIT.

14.2. Различни концепти на контрола

COBIT ја презема својата дефиниција за контрола од COSO. Целите за IT контрола се земени од SAC.

SAS 78 го користи концептот за внатрешна контрола од извештајот COSO (со мали модификации, зошто и SAS 78 ја нагласува целта за веродостојност на финансиското известување, со тоа што ја става на прво место.)

Иако дефинициите за контрола од овие документи ги содржат во суштина истите концепти, нагласокот е различен.

COBIT ја смета внатрешната контрола како процес, кој ги опфаќа начелата, процедурите, практиките и организационите структури, кои ги поддржуваат деловните процеси и цели.

SAC дефинира дека внатрешната контрола е систем, множество на функции, подсистеми и луѓе и нивната меѓусебна поврзаност. SAC дава пет мошне практични и корисни шеми за класификација за внатрешните контроли во информационите системи:

- превентивни, откривачки, корективни
- дискрециони и не-дискрециони
- доброволни и задолжителни
- рачни и автоматизирани
- општи и апликативни контроли

COSO ја нагласува внатрешната контрола како процес, а внатрешната контрола треба да биде интегриран дел од тековните деловни активности. Најшироко прифатена дефиниција е онаа изложена во извештајот COSO.

SAS 78 ја користи истата дефиниција како COSO, но ја нагласува целта за веродостојност на финансиското известување.

Сите документи се согласуваат дека:

- луѓето се дел од системот на внатрешна контрола;
- раководството е одговорно за воведување, одржување и надгледување на системот на внатрешна контрола;
- внатрешната контрола е дизајнирана така да му обезбеди на раководството разумна увереност дека ќе бидат постигнати целите;
- постојат вградени ограничувања на внатрешната контрола и поради размислувањата за односот трошоци/полза, често не се воведуваат сите можни контроли.

Сите документи во определена мерка ги покриваат ефектите од компјутерите, во одржувањето на ефективна внатрешна контрола. Но, тие се разликуваат по својот фокус и длабочината на третманот на IT и информационите системи.

Овој документ говори за рамката за контрола за информационите системи врз основа на COSO и COBIT.

14.3. Рамка за контрола на информационите системи врз основа на COSO и COBIT

Компонентите на внатрешна контрола изложени во COSO се применуваат на сите деловни активности, на секоја локација и филијала и не само на финансиското известување, туку и на работењето и соодветноста.

Вистина е дека не е можно да се оствари совршена внатрешна контрола, барем не во компјутеризирани системи. Она што е потребно, е некој начин на балансирање на трошоците за контролата, со проблемите кои може да се појават кога таа би отсутствувала. Ова е причината зошто проценката на ризиците игра важна улога во определувањето на вистинското ниво на внатрешна контрола на информационите системи.

Како ревизори на информационите системи, ние сме особено заинтересирани за системите. Во превод на терминологијата на системи, можеме да размислуваме за слоеви на контрола.

Контроли на ниво на организација	• Извршно раководство • Култури и вредности на контрола • Корпоративни политики • Евалуација на деловните ризици
Раководни контроли	• Планирање и надгледување на работењето • Отчетност/одговорност • Евалуација на ризиците
Контроли на деловниот процес	• Одобрување • Валидација • Срамнување
Контроли на трансакциите	• Точност • Конзистентност • Комплетност • Соодветност

Традиционално, размислувањата за внатрешната контрола се фокусирани на пониските нивоа на контроли на трансакциите и деловните процеси, но навистина, ефективната контрола мора да ја покрие целата организација од врвот до дното, од ниво на организацијата до контрола на трансакциите.

COSO нагласува дека развивањето, одржувањето и работењето на компјутерските системи, е аспект на работењето на еден деловен субјект на кој е потребна контрола како и кај секој друг аспект. Потребна е внатрешна

контрола, за да се обезбеди ефективност и ефикасност на компјутеризираниите процеси, веродостојност на произведените информации и придржување кон соодветните закони и прописи.

Контролите се потребни за да обезбедат дека основните процедури се извршуваат според барањата на раководството, а надгледувањето на контролите е потребно, за да се обезбеди дека основните контроли и натаму функционираат ефективно.

На ниво на апликации, компјутерската моќ може да помогне да се зајакне ефективната внатрешна контрола, преку автоматизирање на процесите како што се валидација на трансакциите, срамнување, одобрување на трансакциите и известување за исклучоците. Со други зборови, компјутерите треба да бидат контролирани, но, воедно, може да се користат за да помогнат да се контролираат другите делови на деловниот ентитет.

14.4. Рамка за контрола на информационите системи врз основа на COBIT

IT Управување

Управувањето со ризиците поврзани со IT сега се смета за клучен и составен дел од севкупното управување со една организација. IT Управувањето станува сè поважно и служи за насочување и контрола на целите на организацијата, преку обезбедување на дополнителна вредност, истовремено обезбедувајќи рамнотежа помеѓу ризикот и придобивките кои со себе ги носи IT и процесите поврзани со истата.

Златно правило на COBIT

Принцип кој се применува, е дека IT ресурсите треба да се управуваат преку множество на природно групирани процеси, за да се обезбедат информации кои му се потребни на претпријатието за да ги постигне своите цели.

Главен фокус на COBIT е основањето на референтна рамка за сигурност и контрола во информационата технологија. Таа дефинира врска помеѓу контролата на информационите системи и деловните цели. Таа, исто така, обезбедува цели на контролата за секој IT процес, што дава насоки за контролата за сите заинтересирани страни. COBIT, исто така, ја помага комуникацијата помеѓу раководството, корисниците и ревизорите, во поглед на контролите на информационите системи. COBIT наведува 4 домени, 34 процеси и 318 детални цели на контрола, кои сочинуваат едно добро контролирано IT опкружување. IT, исто така, дефинира 7 критериуми за евалуација на информационите системи.

COBIT

Критериуми за информационо опкружување

Ефективност	Се занимава со релевантноста на информациите и нивната соодветност за деловниот процес, како и со тоа дали тие се даваат на навремен, коректен, конзистентен и корисен начин.
Ефикасност	Се занимава со давањето на информации преку оптимално (најпродуктивно и економично) користење на ресурсите.
Доверливост	Се занимава со заштитата на чувствителните информации од неовластено објавување.
Интегритет	Се однесува на точноста и комплетноста на информациите, како и на нивната валидност во согласност со деловните вредности и очекувања.
Достапност	Се однесува на достапноста на информациите во момент кога се потребни за деловниот процес, сега и во иднина. Исто така, се занимава со заштитата на неопходните ресурси и поврзаните способности.
Соодветност	Се занимава со придржувањето кон законите, прописите и договорните аранжмани, чиј предмет е деловниот процес, односно надворешно наметнатите деловни критериуми.
Веродостојност на информациите	Се однесува на давање на соодветни информации за раководството за да работи со ентитетот и на тоа раководството да ги извршува своите одговорности за финансиско известување и известување за соодветноста.

Покрај ова, Упатствата за ревизија објаснуваат како да се тестираат контролите кои треба да се воведени - од перспектива на сопственик на процесот и од перспектива на ревизор.

COBIT го премостува процесот помеѓу моделите за поширока деловна контрола и моделите за контрола на техничките информациони системи и светските стандарди за IT безбедност.

COBIT инкорпорира пет компоненти презентирани во извештајот COSO и ги фокусира во рамки на внатрешната контрола во опкружување на информационата технологија.

Контролно опкружување

Меѓу факторите кои влијаат врз опкружувањето на контрола се и интегритетот и етичките вредности на раководството, компетентноста на персоналот, филозофијата и стилот на работење на раководството, начинот

на кој се назначуваат овластувањата и одговорностите и водството од страна на Управниот одбор.

COBIT ги поврзува импликациите на контролното опкружување во сите применливи цели на контрола.

Информатички и комуникациски системи

COBIT обезбедува цели на контрола за секој процес на информационата технологија, кој дава прагматични контролни упатства за сите заинтересирани страни. Тој, исто така, обезбедува и средство за олеснување на комуникацијата помеѓу раководителите, корисниците и ревизорите, во врска со контролата на информационите системи.

Контролни активности

COBIT ги испитува контролните процедури поврзани со еден компјутеризиран информационен систем. Тој, воедно, ги класифицира контролите во 32 процеси, групирани во 4 домени.

Оваа класификација е применлива на секое опкружување каде се обработуваат информации.

COBIT IT процеси

Планирање и организација

- дефинирање на стратешки план
- дефинирање на информационата архитектура
- определување на технолошката насока
- дефинирање на организацијата и односите
- управување со инвестицијата
- соопштување на менаџерските цели и насоки
- управување со човечките ресурси
- обезбедување на придржувањето кон надворешните барања
- проценка на ризиците
- управување со проектите
- управување со квалитетот

Набавка и имплементација

- идентификување на решенијата
- набавка и одржување на апликативен софтвер
- набавка и одржување на технолошката инфраструктура
- разработување и одржување на процедурите
- инсталирање и акредитирање на системите
- управување со промените

Услуги и поддршка

- дефинирање на нивоата на услуги
- управување со услугите од трети лица
- управување со остварувањата и способностите
- обезбедување на континуирани услуги
- обезбедување на безбедност на системите
- идентификување и поврзување на трошоците
- едуцирање и обучување на корисниците
- помош и поддршка за корисниците на ИТ
- управување со конфигурацијата
- управување со проблемите и инцидентите
- управување со податоците
- управување со постројките
- управување со операциите

Надзор

- надгледување на процесите
- проценка на соодветноста на внатрешната контрола
- обезбедување на независна проверка
- обезбедување на независна ревизија

Проценка на ризикот

Кај COBIT, процесот на проценка на ризикот спаѓа во доменот на Планирање и организација и има шест специфични цели на контрола поврзани со него.

COBIT се осврнува на неколку компоненти на проценката на ризикот во опкружувањето на информационер систем и користењето на глобална и системски-специфична перспектива.

Тој се занимава со сигурноста на технологијата, континуитетот и регулаторните ризици. Компонентата на проценка на ризикот опфаќа проценка на деловниот ризик, пристапот кон проценката на ризикот, идентификацијата на ризикот, мерењето на ризикот, акционен план во поглед на ризиците и прифатливост на ризикот.

Надзор

COBIT се осврнува на одговорноста на раководителите да ги надгледуваат сите процеси на информационата технологија и потребата да се обезбеди независна проценка на контролите. Надзорот се класификува како домен во согласност со циклусот на раководење.

COBIT се применува на сите ИТ платформи и сите големини и типови на организации - владини, јавни или приватни.

Упатствата за ревизија ја овозможуваат анализата на ИТ процесите во согласност со 318-те препорачани цели за детална контрола, со цел да се обезбеди соодветен степен на уверување на раководството и подобрување на препораките. Во своите Упатства за раководството, COBIT обезбедува соодветни модели за контрола на ИТ процесите, така што раководството

точно ќе знае каде се наоѓа организацијата во тој конкретен момент. Критичните фактори на успех ги дефинираат упатствата за имплементација, со цел да се постигне контрола врз ИТ процесите.

Клучните индикатори за целите ги дефинираат мерките за тоа дали еден ИТ процес ги задоволува деловните потреби. Клучните индикатори за целите ги дефинираат мерките за тоа колку добро функционираат ИТ процесите и во колкава мерка придонесуваат кон исполнувањето на целите.

14.5. Внатрешна контрола во компјутерско опкружување

Меѓународните насоки и стандарди за ревизија во врска со оваа тема, забележуваат дека врз целите на внатрешната контрола не влијаат средствата, кои се користат за обработување на податоците и се применуваат подеднакво на рачните и компјутеризирани системи.

Контроли на ИТ системот

Контролите на ИТ системот се состојат од два одвоени сегменти на одговорност: општи контроли и контроли на апликациите.

Општите контроли (на опкружувањето) се поврзани и влијаат врз сите ИТ операции и активности. Оваа категорија на контроли се стреми да биде транспарентна за обичниот корисник - лаик. Општите контроли се осврнуваат на прашањата како:

- План на организацијата и работењето на сите ИТ активности (т.е., организацијата е во доволна мерка независна, постои надзорен одбор и сл.).
- Процедурите за документација, анализа, тестирање и одобрување на функциите/активностите и нивните промени (т.е., инсталација / тестирање на хардвер, хардверска конфигурација, стандарди според кои се развиваат апликативните програми/системи и сл.)
- Контролите вградени во опремата и софтверот од страна на производителот.
- Контролите на пристап кон опремата и податочните фајлови.
- Други податоци и процедурални контроли, кои влијаат на севкупните операции за обработка на податоци на компанијата (т.е., планови за опоравување од ИТ катастрофа, група за контрола на ИТ производството и сл.).

Контролите на апликациите се однесуваат на категоријата на контроли со кои се идентификува најголем дел од корисниците и деловната заедница. Апликацијата (систем) е програма или множество програми кои остваруваат специфична деловна/сметководствена активност (на пр., сметководство на акциите и обврзниците).

Целта на апликациониот систем е општо дефинирана, за да ги вклучи сите рачни и автоматизирани задачи, неопходни за прибирање, обработка, чување

и пронаоѓање на податоците/информациите потребни за да се остварат идентификуваните деловни потреби.

Соодветно, контролите врз работењето на апликации даваат уверување дека снимањето, обработката и известувањето за податоците, информациите и трансакциите се извршува правилно.

Важно е да се има предвид дека апликациите се извршуваат под директна контрола и влијание на општото опкружување на контрола. Колку се послаби општите контроли, поопширен треба да биде степенот на апликациони контроли, кои треба да се осмислат и користат.

Поконкретно, оваа категорија на контрола ги опфаќа:

- Контролите на влезот - обезбедуваат проверка за одобрувањата за и на обработката, како и за комплетноста и точноста на влезните елементи.
- Контролите на обработка - обезбедуваат проверка за одобрувањата, точноста и комплетноста на податоците какви што се кога минуваат/се обработуваат од програма во програма и какви што ги ажурираат податочните мастер фајлови, како и проверка на интегритетот на податоците преку рутини за едитирање (идентификација и корекција на грешки).
- Контролите на резултатот - обезбедуваат проверка за одобрувањата, точноста и комплетноста на извештаите (или другите медиуми) произведени како резултат на системот, како и соодветното обезбедување/пристап на компјутерската документација и извештаите.

Важна класификација на ИТ контролите според нивната улога е следнава:

КОНТРОЛИ		
ТИП НА КОНТРОЛА	ФУНКЦИЈА	ПРИМЕРИ
Превентивна	1. Разрешување на проблемите пред да се појават. 2. Да се надгледуваат и работењето и влезните елементи. 3. Да се обиде да се предвидат потенцијалните проблеми, пред да се појават и да се направат прилагодувања. 4. Да се спречи појавата на грешки, пропусти или злонамерни дела.	• Да се вработува само квалификуван персонал. • Да се разделат должностите (фактор на одвраќање). • Да се контролира пристапот кон физичките постројки. • Да се користат добро дизајнирани документи (да се спречат грешките). • Да се дефинираат соодветни процедури за одобрување на трансакциите. • Програмирани проверки на едитирање. • Користење на софтвер за контрола на пристапот, кој му овозможува само на овластениот персонал да пристапи кон чувствителните документи.
Откривачка	1. Контролите кои откриваат дека дошло до грешка, пропуст или незаконско дејствие и известуваат за појавата.	• Сомнителни салда • Контролни точки кај производствените активности • Ехо контроли во телекомуникациите • Пораки за грешка на снимениот материјал • Двојна проверка на пресметките • Периодично известување за остварувањата со несогласувањата • Извештаи за доспеани обврски/побарувања • Функции на внатрешната ревизија
Корективна	Корективните контроли се осмислени за: 1. Да ги минимизираат последиците од заканите 2. Да ги разрешат проблемите откриени преку контролите за откривање 3. Да ја идентификуваат причината за проблемот 4. Да ги поправат грешките кои произлегуваат од проблемот 5. Да ги модифицираат системите за обработка, за да го минимизираат идното појавување на проблемот	• Планирање за несакани ситуации • Процедури за бекап • Процедури за повторување (одново извршување)

Одговорност за контролите

Раководството на организацијата е одговорно за обезбедување на остварувањето на целите на организацијата, на тој начин обезбедувајќи континуирано успешно работење на претпријатието. Ефективната контролна структура, е интегрална карактеристика неопходна за остварување на заедничките цели на организацијата и за постигање на целите на континуирано работење.

Контролната структура му овозможува на раководството ефективно да ги администрира операциите на организацијата, да го мери остварувањето на целите и да ја минимизира појавата на "изненадувања". Од оваа причина, функцијата на воспоставување и одржување на делотворна контролна структура во организацијата е нешто за што раководството носи примарна одговорност. Контролите на ИТ системот, се само еден слој или "потпора" во рамки на севкупната контролна структура.

Дизајн на апликационите контроли

Применливоста на специфичните контроли може да варира, бидејќи секој апликационен систем и неговиот дизајн на контрола, големина и комплексност се уникатни. Системот кој ќе ги пребарува извештаите, нема да содржи толку многу контроли како on-line системот, кој функционира во реално време.

Стратегијата на дизајнот и имплементацијата зависи од расположливата технологија и вградените карактеристики на изложеност на деловниот ентитет. Често постојат алтернативи за системот за обработка на податоци и оперативни и функционални алтернативи.

Раководството го одобрува користењето на една од алтернативите за сметка на другите, преку разгледување на односот чинење/полза, барањата на внатрешната контрола и потенцијалната изложеност, која е содржана во расположивите алтернативи.

При развивањето на нови системи, вршењето на крупни измени на постојните системи или купувањето системски пакети, одговорноста за развивањето и/или ревидирањето на контролите, заеднички ја носат соодветниот оддел кој ќе биде корисникот и Секторот за информациони системи.

Општо земено, контролите треба да се применуваат во клучните точки каде: потенцијалната изложеност (ризикот од загуба) постои, постојат неовластени алтернативи за обработка, кои може потенцијално да предизвикаат изложеност и кога фреквенцијата или последиците на идентификуваната изложеност се доволно значајни, за да ги оправдаат трошоците за контрола кои би ги ограничиле.

Отчетност на апликационата контрола

Назначувањето на одговорноста за извршување и надгледување на контролите е важно за да се контролира веродостојноста. Раководството на

корисникот е одговорно за веродостојноста и интегритетот на системските контроли. Понекогаш корисникот и раководителот на проектот ја пренесуваат одговорноста за евалуација на контролата и остварувањата во организационите ентитети, како што се обработката на податоци, контролата на производството, поддршка на базите на податоци и сл.

Ова е разумно во технолошки сложено опкружување, каде тие ентитети може да гарантираат конзистентна и доверлива контрола. Корисникот и раководството на проектот, сепак, не можат да ја делегираат одговорноста за идентификување на тоа, на кои од тие контролни служби тие се потпираат и основата за таа доверба. Одлуките на корисникот и на раководството на проектот треба да се поддржани со идентификувањето на:

- Специфичните процедури за контрола врз кои ќе се потпираат;
- Отчетност за извршување на контролите (кому тие ги делегираат одговорноста и овластувањето за контрола);
- Техники за надгледување и мерење, преку кои ќе бидат оценувани конзистентноста и веродостојноста на контролите;
- Процесот на управување со промените, кога во службите за контрола се воведуваат промени.

Формата на контролите или начинот на кој тие се применуваат може да биде различен во компјутеризиран систем. Упатствата декларираат дека раководството е одговорно за одржување на соодветен систем за внатрешна контрола, во обем соодветен на големината и природата на деловното работење.

Овие упатства ги опишуваат заедничките карактеристики на ИТ опкружувањето, вклучувајќи ги факторите кои влијаат врз организацијата и структурата, природата на обработката, дизајнот и процедуралните аспекти на системот на внатрешна контрола.

Главните промени - врз основа на овие упатства се следниве:

Организациона структура

- *Концентрација на функциите и знаењето.* Определени припадници на персоналот кој се занимава со обработката на податоци, може да се единствените со детално познавање на меѓусебните односи помеѓу изворот на податоци, начинот на кој тие се обработуваат и дистрибуцијата и користењето на резултатите.
- *Концентрација на програми и податоци.* Во отсуство на соодветни контроли, постои зголемен потенцијал за неовластено пристапување и изменување на програмите и податоците.

Природа на обработката

Користењето на компјутери може да резултира со системи, кои даваат помалку видливи ревизорски докази отколку во случајот на рачните системи. Главните промени се следниве:

- *Отсуство на влезни документи.*
Писмена евиденција на поединечните овластувања за внес на податоци, може да биде заменета со други процедури.
- *Недостиг на видлива трага на трансакциите.*
Трагот на трансакциите може делумно да биде во машински - читлива форма.
- *Недостиг на видлив резултат.*
Недостигот на видлив резултат може да доведе до потреба да се пристапува до податоци, зачувани во фајлови читливи само за компјутерот.
- *Леснотија на пристап кон податоците и компјутерските програми.*
Постои зголемен потенцијал за неовластено пристапување кон податоците и програмите, како и нивно менување од страна на лица во организацијата или надвор од неа.

Дизајн и процедурални аспекти

Различниот дизајн и процедуралните аспекти на компјутеризираниите информациони системи вклучуваат:

- *Конзистентност на остварувањата*
Некоректно програмиран и тестиран систем, може постојано погрешно да ги обработува трансакциите.
- *Природата на компјутерската обработка овозможува дизајн на процедури за внатрешна контрола во компјутерските програми.*
- *Поединечните трансакции ажурираат повеќе компјутерски фајлови или бази на податоци.*
- *Определени трансакции може да бидат отпочнати од самиот компјутерски систем, што би можело да не биде евидентирано со видлива влезна документација.*
- *Податоците може да се чуваат на преносни или фиксни медиуми и тие медиуми се ранливи во смисла на кражба, губење или намерно или ненамерно уништување.*

Ова се само карактеристики и не значи дека компјутерските системи се помалку контролирани од рачните системи. Внатрешните контроли врз информационите системи помагаат да се постигне севкупната цел на внатрешната контрола.

Ваквите процедури за контрола ја сочинуваат вкупноста на контролите кои влијаат врз опкружувањето на информационите системи ("општите контроли"), а специфичните контроли на апликациите се "апликациони контроли".

Севкупната ефективност на ваквиот систем за контрола бара од нас, како "професионалци за контрола" - кои ги дизајнираат, оперираат или евалуираат контролите - да сме способни рационално да објасниме како или зошто сме ги одбрале контролите, кои сме ги вградиле во организацијата или во информационите системи.

14.6. Улогата на надворешната/внатрешната ревизија на информационни системи при евалуацијата на контролите

Силната функција на внатрешна ревизија придружена со добро испланирана надворешна ревизија, значително ја намалува веројатноста за сериозни проблеми поврзани со технологијата.

Силната функција на внатрешна ревизија на информационите системи помага да се обезбеди правилна контрола на опкружувањето и промовира точност и ефикасност на ИТ операциите на институцијата. Надворешната ревизија ја надополнува оваа функција преку обезбедување на објективен надворешен поглед врз ИТ контролите.

Надворешните ревизори може да ги ревидираат процедурите за внатрешна контрола на информационите системи, при нивната севкупна евалуација на внатрешните контроли, кога вршат ревизија на финансиските извештаи на компанијата. Како што беше и претходно споменато, стандардите за ревизија бараат ревизорите да ги разгледаат ефектите од активноста на информационите системи во секоја значајна апликација.

Како последица на ова, надворешните ревизори мора да ги ревидираат општите и апликационите контроли, кои влијаат врз евидентирањето и заштитата на средствата и интегритетот на финансиските извештаи.

Персоналот за ревизија мора да има доволна стручност за информационите системи, за да извршува ревизија на обработката на податоците. Кога се користат компјутерски програми за ревизија, ревизорите на информационите системи обично извршуваат анализа на апликациите, тестирање на соодветноста и детално тестирање и ја документираат евалуацијата, за да ја верификуваат соодветноста на внатрешните контроли.

Анализата на апликациите може да вклучува:

- користење на прашалник;
- разговор со персоналот кој ги обработува податоците;
- разработка на општ опис на системот;
- анализа на главните контроли кај корисникот и во секторот за обработка на податоците;
- анализа на програмираните контроли за секоја апликација која е од клучна важност за ревизијата.

14.7. Компјутерски потпомогнати техники на ревизија

Ревизорот на информации системи (ИС) треба да има темелно разбирање на компјутерските техники и да знае кога и каде да ги применува. Разбирањето треба да ги опфаќа и користењето на генерализиран софтвер за ревизија и други техники, како што се генерирањето на тест податоци и техниките за интегрирано тестирање. Покрај одбирањето на соодветна техника, ревизорот на ИС треба да ја разбере важноста на документирањето на резултатите од ваквите тестирања, за тие да се користат како доказни материјали во текот на ревизијата.

Примери за користењето на компјутерски потпомогнати техники за ревизија се:

- Генератор на тест податоци - Подготвува компјутеризиран тест податочен фајл, кој се користи за тестирање и верификување на логиката на апликативните програми.
- Експертски системи - Софтверски апликации, развиени да содржат база на експертско знаење и логика, обезбедени од експерти во дадената област. Ваквата софтверска апликација дозволува компјутеризирано користење на процесот на донесување на одлуки од страна на овие експерти.
- Стандардни помошни програми - Резидентни во софтверските пакети, го специфицираат статусот на параметрите кои се користат за да се инсталира пакетот.
- Пакети на софтверска библиотека - Ги верификуваат интегритетот и соодветноста на измените на програмите.
- Снимка - Оваа техника се состои во снимање "слики" на трансакцијата, при нејзиното минување низ компјутерскиот систем. Рутините од софтверот за ревизија се вградени во различни точки во процесната логика, за да фатат слики на трансакцијата при нејзиното напредување низ различните фази на процесирање. Ваквата техника му дозволува на ревизорот на ИС да ги следи податоците и да ги евалуира компјутерските процеси, кои се применуваат на овие податоци низ различните фази на обработката.
- Фајл за ревидирање на системската контрола на ревизијата - се состои од вградување модули со софтвер за ревизија во рамки на апликациониот систем, за да се овозможи постојано надгледување на трансакциите на системот. Информациите се собираат во посебен компјутерски фајл, кој може да се испитува од страна на ревизорите на ИС.
- Специјализиран софтвер за ревизија - се користи за извршување на специфични ревизорски чекори од страна на ИС ревизорот, како што се изборот на примероци за тестирање, втемелувањето и споредувањето.

14.8. Континуиран пристап кон ревизијата

Континуираниот пристап кон ревизијата обезбедува метода за ревизорот на ИС, да прибира евиденција за веродостојноста на системот, додека се извршува нормалната обработка. Пристапот му овозможува на ревизорот на ИС да го надгледува работењето на ваквиот систем врз постојана основа и преку компјутерот да собира селективни ревизорски докази.

Постојат пет типа на техники за континуирана ревизија:

1. Фајл за ревидирање на системската контрола на ревизијата и Вградени ревизорски модули (SCARF/EAM) – Користењето на оваа техника се состои во вградување на специјално напишан софтвер за ревизија, во апликативниот систем на организацијата, за апликационите системи да се надгледуваат на селективна основа.
2. Снимки – Се состои во снимање на таканаречена слика на процесната патека, која ја следи трансакцијата од влезот, до фазата на резултат. Со користење на оваа техника, трансакциите се маркираат преку придодавање на идентификатори на влезните податоци и снимање на одбраните информации за она што се случува, за подоцнежна анализа од страна на ревизорот.
3. Куки на ревизија – Вградени во апликационите системи да функционираат како алармни уреди и да го поттикнат ревизорот на ИС да делува пред грешката или неправилноста да се отргне од рацете.
4. Интегрирани постројки за тестирање - Познати и како фиктивни компании, вклучуваат документација за фиктивни ентитети во фајловите на ентитетот, каде се врши ревизија. Ревизорот на ИС може да му даде на системот да обработува или стварни трансакции или тест-трансакции, во тек на редовните тури на обработка и овие трансакции да ја ажурираат документацијата на фиктивниот ентитет. Операторот ги внесува тест-трансакциите симултано со стварните трансакции кои треба да се обработуваат. Ревизорот тогаш го споредува резултатот со податоците кои се независно пресметани, за да ја верификува точноста на компјутерски обработените податоци.
5. Континуирана и повремена симулација – Компјутерскиот систем, во тек на обработката на трансакцијата, симулира инструкционо извршување на апликацијата. Со внесувањето на секоја трансакција, симулаторот одлучува дали трансакцијата исполнува некои претходно определени критериуми, и, доколку тоа е така, врши ревизија на трансакцијата. Доколку не ги исполнува, симулаторот чека додека се сретне со следната трансакција која ги исполнува критериумите.

ПОИМНИК

Априори ревизија	Види ex ante контрола.
Апостериори ревизија	Види ex post контрола.
Отчетност	Клучен концепт во модерната теорија и практика на раководење. Таа подразбира дека раководителите се сметаат за одговорни за извршување на дефинирано множество на должности или задачи и за почитување на правилата и стандардите применливи на нивните работни места. Лицето или органот пред кого раководителот мора да дава отчет и да одговара за своите постапки е назначено експлицитно и тој/таа може да биде награден за добрите остварувања или да ги сноси последиците за несоодветни остварувања. Раководителот на организационата единица може, исто така, да се смета за одговорен за постапките на подредениот персонал. Владите кои воведуваат реформи во јавното управување, општо земено се обидуваат да делегираат поголема флексибилност и автономија на раководителите, како средство за подобрување на ефикасноста и ефективноста на нивното работење. Бидејќи ова им дава на раководителите поголема моќ за донесување одлуки, реформите содржеа многу поголем акцент врз отчетноста, како средство за балансирање и проверка на остварувањето на таа моќ. Во однос на работата која ја извршуваат владините министерства и агенции, отчетноста може да биде: • Внатрешна, кон повисоко ниво на раководството, каде раководителите редовно се проценуваат во поглед на начинот на кој ги извршуваат задачите дефинирани во описите на нивните работни места, со можности за зголемување на платата и/или унапредување кои често зависат од резултатот на ваквите проценки (оценка на остварувањата); • Надворешна, кон Собранието, јавните или централните агенции како што е врховната институција за ревизија (ДЗР), за сопствениот учинок (и, во случај на повисоки функционери, за учинокот на организацијата со која раководат).

Систем за сметководствена контрола	Серија на постапки, кои се сметаат за дел на вкупниот систем на внатрешна контрола кој се занимава со реализирање на сметководствените цели на ентитетот. Ова опфаќа придржување кон сметководствените и финансиските начела и процедури, штитење на ресурсите на ентитетот и подготвување на веродостојни финансиски извештаи.
Сметководство врз основа на временски разграничувања	Метода за документирање на трансакциите кај која приходите се евидентираат кога се заработени, а расходите кога се направени, без оглед дали трансакциите се финализирани преку прием или одлевање на готовински средства.
Систем за административна контрола	Серија на постапки, кои се интегрален дел од системот за внатрешна контрола, кои се занимаваат со административните процедури потребни за донесување на менаџерски одлуки, да се разлизира највисоката можна економска и административна ефикасност и да се обезбеди имплементација на административните начела, без оглед дали се поврзани со финансиските прашања или не.

Ревизија	Може да се извршува за да ги задоволи барањата на раководството (внатрешна ревизија), или од страна на ДЗР, или било кој друг независен ревизор, за да се исполнат законските обврски (надворешна ревизија). Особена задача на внатрешната ревизија е да ги надгледува системите за менаџерска контрола и пред повисоките раководители да дава извештаи за слабостите и да препорачува подобрувања. Делокругот на ревизијата е мошне разновиден и опфаќа: • Финансиски ревизии, кои го опфаќаат испитувањето и известувањето за финансиските извештаи и испитувањето на сметководствените системи врз кои се засноваат овие извештаи; • Ревизии на соодветност или регуларност, кои ја испитуваат правната и административната соодветност, правичноста и погодноста на администрацијата, финансиските системи и системите на менаџерска контрола; и • Ревизија на остварувањата/ ревизии на соодветноста на вредноста според вложените средства, која ги проценува менаџерските и оперативните остварувања (економичност, ефикасност и ефективност) на јавните програми, одредени министерства и агенции, при користењето на финансиски, кадровски и други ресурси за остварување на своите цели. Види, исто така, Контрола (2).
Ревизорски докази	Доказната документација собрана од ревизорот, како дел од процедурите на ревизијата.
Мандат на ревизијата	Одговорностите на ревизијата, овластувања, дискреции и должности доделени на ДЗР според уставот или друга законска власт во земјата.
Цел на ревизијата	Прецизна изјава за она што ревизијата има намера да го постигне и/или прашањето на кое ќе одговори ревизијата. Ова може да ги вклучи финансиските прашања или прашањата во врска со регуларноста или остварувањата.
Процедури на ревизијата	Тестирања, инструкции и детали содржани во програмата за ревизија, која треба да се извршува систематично и разумно.

Извештај за ревизијата	Писмено мислење на ревизорот и други забелешки за множеството на финансиски извештаи и резултатот на финансиската ревизија или ревизијата на регуларност или наодите на ревизорот по комплетирањето на ревизијата на остварувањата.
Стандарди на известување	Рамка во која ревизорот ќе извести за резултатите на ревизијата, вклучувајќи упатства во поглед на формата и содржината на извештајот на ревизорот.
Ризик на ревизијата	Се однесува на ризикот дека процедурите извршени од страна на ревизорот нема да ги откријат нештата кои, доколку би биле познати, би предизвикале извештајот на ревизорот да биде поинаков.
Избор на примероци за тестирање	Се однесува на случај кога процедурите кои ги извршува ревизорот се прават врз одбирок на односната популација релевантна за ревизијата, а не врз севкупната популација.
Опфат на ревизијата	Рамка или ограничувања и предмет на ревизијата.
Стандарди на ревизијата	Стандардите на ревизијата даваат минимално водство за ревизорот, кое му помага да го определи обемот на чекори и процедури кои треба да се применат за да се исполни целта на ревизијата. Тие се критериумите или "мерката" наспроти која се евалуира квалитетот на резултатите на ревизијата.
Биланс на состојба	Финансиски извештај кој покажува што е она што владата (или ентитет од јавниот сектор) поседува (неговите средства) и што е она што владата (или ентитет од јавниот сектор) должи (неговите обврски) во определен временски момент.
Буџетирање	Се однесува на процес, во кој организацијата ќе ги планира своите идни финансиски активности.
Сметководство на готовинска основа	Метода на евидентирање на трансакциите, кај која приходите се евидентираат дури откако се примени готовинските средства, а расходите само кога се потрошени пари во готово.

Контрола, Контроли	Постојат две значења релевантни за раководството и администрацијата: 1. Механизми и средства за водство, само-регулација, или ограничување, насочени кон спречување на инциденти, како што пилот го контролира леталото. Многу јазици немаат зборови директно еквивалентни на ова значење на "контрола". Во некои земји, како на пример во Холандија, англискиот збор се позајмува и користи за да го пренесе ова значење на контролата; и 2. Да се провери, верификува, изврши ревизија или да се чува копија од извештаите.
Корупција	Постојат бројни различни дефиниции на концептот. Една од нив е "активна или пасивна злоупотреба на моќта на јавните функционери (именувани или избрани) за приватна финансиска или друга корист".
Должно внимание	Соодветен елемент на грижа и вештина, кои се очекува да ги примени обучениот ревизор имајќи ги предвид сложеноста на задачата за ревизија, вклучувајќи грижливо внимание кон планирањето, прибирањето и евалуирањето на ревизорските докази и формуирањето на мислења, заклучоци и давањето препораки.
Економичност, ефикасност и ефективност	Тоа значи дека ресурсите кои ги користи организацијата во текот на реализацијата на своите активности ќе бидат обезбедени навремено, во соодветно количество и квалитет и по најниска цена се бави со прашањето на најдобар однос помеѓу ангажираните ресурси и постигнатите резултати се бави со постигнувањето на конкретните поставени цели и постигнувањето на предвидените резултати
Ex ante контрола	Ревизорот е инволвиран во одобрувањето на јавните расходи. Налозите за плаќање и примената придружна документација се проверуваат во смисла на прописно одобрување на трансакциите, нивна легалност и регуларност и дали постојат доволно средства во буџетот.

Ex post контрола	Најмалку три вида. Оние ДЗР кои имаат судска функција, ги испитуваат и просудуваат документациите на поединците, кои имаат лична одговорност за користењето на јавните фондови. Финансиската ревизија, вклучувајќи го и испитувањето на документацијата поврзана со серијата на трансакции, му овозможува на ДЗР да известува за државните финансии и дава основа за законодавецот да даде некаква форма на изнесување на мислење. Ревизијата на перформансите, фокусирана врз определени аспекти на јавните расходи, се бави со пошироките теми на економичност, ефикасност и ефективност ⁷ .
Надворешни ревизори	Се однесува на ревизорите на организацијата, кои не се под контрола на организацијата и може да не даваат извештај во поглед на целите поставени од самата организација. Надворешните ревизори често се разликуваат од внатрешните ревизори.
Финансиско управување	Ги покрива правните и административните системи и процедури востановени за да се дозволи владините министерства и агенции да ги извршуваат своите активности, за да обезбедат коректна употреба на јавните фондови кои исполнуваат определени стандарди на правичност и регуларност. Овие активности опфаќаат и прибирање на приходите, управување и контрола на јавните расходи и финансиско сметководство и известување и, во некои случаи, управување со средствата.
Финансиски извештај	Пресметка изготвена од страна на организацијата, за да извести за својата финансиска состојба. Финансиските извештаи често се подготвуваат според прописите, кои ги дефинираат прашањата како што се нивната содржина и објавувањето.

⁷ Државна ревизија во Европската Унија, Национален завод за ревизија, Обединето Кралство, 1996 година.

Декларации за финансиските извештаи	Декларација поврзана со множество на финансиски изјави, која може од страна на ревизорот да се смета како дел од процедурите на ревизија. На пример, може да се даде декларација дека финансиските изјави одразуваат комплетна евиденција за сите финансиски трансакции извршени од страна на организацијата во тој период, а ревизорот може да спроведе процедури за тестирање на таквата декларација.
Наоди	Значајни соопштенија и прикази на факти. Наодите на ревизијата се појавуваат преку процес на споредба на она што би требало да биде, со она што е.

Измами	Најтешката форма на нерегуларност. Терминот измама е дефиниран во Конвенцијата за заштита на финансиските интереси на Европската заедница донесена на 26 јули 1995 година. Конвенцијата е изготвена согласно правилата за третиот столб на ЕУ, бидејќи со правилата е поврзана одредена кривична одговорност (горенаведената регулатива се однесува на административни мерки и санкции и затоа се изготвува според правилата на првиот столб). Во смисла на оваа Конвенција, измамата која ги загрозува финансиските интереси на Европската Заедница се состои од: (а) Во поглед на расходите, било кој меѓународен чин или пропуст во врска со: – Користењето или презентирањето на лажни, неточни или некомплетни извештаи или документи, кои имаат како последица погрешна распределба или задржување на средства од општиот буџет на Европските Заедници или буџетите кои се управуваат во име или за сметка на Европските Заедници; – Погрешна примена на ваквите средства, за цели различни од оние, за кои тие биле оригинално доделени. (б) Во поглед на приходите, секој намерен чин или пропуст во врска со: – Користењето или прикажувањето на лажни, неточни или некомплетни извештаи или документи, кои имаат како последица незаконско намалување на ресурсите во општиот буџет на Европските Заедници или буџетите кои се управуваат во име или за сметка на Европските Заедници; – Необјавување на информации за прекршување на специфична обврска, со истиот ефект; – злоупотреба на легално стекната придобивка, со истиот ефект.
Солвентност (Going Concern)	Се однесува на способноста на организацијата да ги плати своите долгови кога тие ќе достасаат. Организацијата која е способна да го стори тоа е солвентна (going concern). Една од клучните сметководствени претпоставки во врска со општата подготовка на финансиски извештаи е дека тие се подготвуваат врз основа дека организацијата е going concern.

Независност/ Независен ревизор	Се однесува на ревизор кој ја извршува работата врз ревизијата слободно и објективно.
Внатрешна ревизија	Внатрешната ревизија е независна, објективна проверка и консултантска активност, дизајнирана да даде вредности и да ги подобри операциите на организацијата. На организацијата ѝ помага да ги оствари своите цели преку воведување на систематски, дисциплиниран пристап кон евалуацијата и подобрувањето на ефективността на управувањето со ризикот, контролата и процесот на раководење.
Внатрешна контрола	Целиот систем на финансиски и други контроли, вклучувајќи ја и организационата структура, методи, процедури и внатрешната ревизија, воведени од страна на раководството во рамки на неговите организациони цели, за да се помогне во вршењето на деловната активност на ентитетот чија ревизија се врши на редовен економичен, ефикасен и ефективен начин; обезбедување на придржувањето кон начелата на раководството; штитење на средствата и ресурсите; обезбедување на точност и комплетност на сметководствената документација; и подготвување на навремени и веродостојни финансиски и раководни информации.
Меѓународна организација на врховните институции за ревизија (INTOSAI)	Меѓународно и независно тело чија цел е промовирање на размената на идеи и искуства помеѓу Врховните институции за ревизија во сферата на финансиската контрола
Опис на работното место	Множество на задачи или активности кои ги извршува поединец, кои ја дефинираат функцијата на работното место (или позицијата) кое го зазема тој поединец.
Раководна контрола	Организацијата, начелата и процедурите кои се користат за да се обезбеди дека владините програми ги остваруваат посакуваните резултати; дека ресурсите користени за изведување на тие програми се конзистентни со искажаните цели и намери на односната организација; дека програмите се заштитени од загуба, измама и злоупотреба и дека се добиваат, одржуваат и јавуваат веродостојни и навремени информации и дека тие се користат во процесот на донесување одлуки.

Системи за информирање на раководството (MIS)	Се однесува на изворите на податоци и документација кои се чуваат во министерствата и агенциите, кои се дизајнирани како заеднички пул на информации кои им помагаат на раководителите при извршувањето на нивните одговорности. Информационите системи за финансиско управување (FMIS) – подмножество на MIS – општо се сметаат за суштествени за повеќето министерства и агенции подобро да ги управуваат сопствените ресурси. Ваквите системи може, исто така, да помагаат при евалуацијата на остварувањето на програмите, во планирањето на работното оптоварување и во надгледувањето на напредокот кон целите. Информационите системи за раководителите претставуваат клучен елемент на раководните контроли.
Мислење	Писмени заклучоци на ревизорот за меножеството финансики извештаи, како резултат на финансиската ревизија или ревизијата на регуларноста.
Материјалност и значајност (Материјално)	Општо земено, нешто може да се смета за материјално, доколку знаењето за него веројатно би влијаело врз корисникот на финансиските извештаи или на извештајот од ревизијата на перформансите. Материјалноста често се смета во смисла на вредност, но самата природа или карактеристиките на предмет или група предмети (ставки) може да направат тоа да биде материјално - на пример, кога законот или некој друг пропис бара тоа да биде објавено одделно, независно од паричната вредност. Покрај материјалноста според вредноста и според природата, нешто може да биде материјално и поради контекстот во кој се појавува. На пример, разгледување на ставка во врска со целосниот преглед кој го пружаат извештаите, од чија вкупност е дел и таа ставка; поврзаните термини; соодветниот износ во претходните години. Ревизорските докази играат важна улога во одлуката на ревизорот во врска со одбирањето на прашања и области за ревизија, како и природата, тајмингот и обемот на тестирањата и процедурите на ревизија.

Резултати	Се однесува на она што во крајна линија се постигнува со некоја активност, за разлика од нејзините продукти кои се однесуваат на подиректни или непосредни цели. Затоа, резултат на тестирање на здивот по случаен избор, спроведено од страна на полицијата, може да биде намалување на појавата на сообраќајни несреќи поради алкохолизираност на возачите, додека еден од продуктите може да биде бројот на возачи обвинети за пречекорување на легалниот лимит на алкохол. Често е тешко да се мерат резултатите.
Продукт/излез	Се однесува на она што се произведува со некоја активност, директно или веднаш. Во зависност од нивната природа, продуктите може или не мора да е можно да се мерат директно. Затоа, бројот на болнички случаи третирани од некој лекар е полесно да се мери, отколку советот во врска со некое начелно прашање даден од здравствен администратор до неговиот надреден функционер или министер, што може да биде евалуирано само на квалитативен, и во суштина, субјективен начин.
Оценка на остварувањата	Проценка според множество на претходно дефинирани критериуми во врска со ефикасноста и ефективноста со кои поединецот остварува договорено множество задачи. Ваквите проценки често се користат за проценка дали раководителите се квалификуваат за зголемување на платата или унапредување
Ревизија на остварувањата / перформансите	Ревизија на економичноста, ефикасноста и ефективноста, со кои ентитетот чија ревизија се врши, ги користи своите ресурси за извршување на своите одговорности
Мерење на остварувањата / перформансите	Проценка наспроти множество на претходно дефинирани критериуми во врска со економичноста, ефикасноста и ефективноста со кои организацијата извршува определна активност или спектар на активности. Организациите може да поставуваат редовни цели за конкретни аспекти на нивното работење – финансиски профит, ефикасност, квалитет на дадените услуги и сл. – наспроти кои се надгледува и евалуира нивното остварување.

Планирање	Дефинирање на целите, утврдување на начела и определување на природата, делокругот, обемот и тајмингот на процедурите и тестирањата потребни, за да се остварат тие цели.
Програмска евалуација	Процес при кој активностите преземени од министерствата и агенциите се проценуваат наспроти множество на цели или критериуми. Ова може да опфати проценка на програмските резултати. Програмската евалуација може да се извршува редовно. Тука може да стане збор за внатрешни евалуации или да биде извршувана од трета страна, како на пример Министерството за финансии, ДЗР или надворешен консултант.
Јавна отчетност	Обврските на лицата или ентитетите, вклучувајќи ги и јавните претпријатија и корпорации, на кои се доверени јавни ресурси и кои треба да се одговорни за фискалните, менаџерските и програмските одговорности, кои им се доделени и да даваат отчет пред оние кои им ги доделиле одговорностите.
Ревизија на регуларноста	Атестирање на финансиската одговорност на одговорните ентитети, вклучувајќи испитување и евалуација на финансиската документација и изразување мислења за финансиските извештаи; атестирање на финансиската одговорност на државната администрација како целина; ревизија на финансиските системи и трансакции, вклучувајќи евалуација на придржувањето кој соодветните закони и прописи; ревизија на функциите на внатрешната контрола и внатрешната ревизија; ревизија на правичноста и погодноста на административните одлуки донесени во рамки на ентитетот чија ревизија се врши
Анализа / проценка на ризикот	Систематски процес за проценување и интегрирање на професионалните просудувања за веројатните негативни услови и/или настани. Процесот на проценка на ризикот треба да понуди средство за организирање и интегрирање на професионалните судови за развивањето на работниот распоред

Супервизија	Суштествено барање кај ревизијата, која подразбира соодветно лидерство, насочување и контрола во сите фази за да се обезбеди компетентна, ефективна врска помеѓу активностите, процедурите и тестирањата кои се извршуваат и целите кои треба да се постигнат.
Врховна институција за ревизија (ДЗР)	Јавен орган на државата кој, како и да е назначен, конституиран или организиран, по сила на закон, ја извршува највисоката функција на јавна ревизија во таа држава.

ЛИТЕРАТУРА

Annual Report of the Comptroller and Auditor General and Appropriation Accounts, Government of Ireland, 1998; превод: Годишен извештај на Контролорот и Државниот ревизор во однос на финансиските извештаи, Влада на Република Ирска 1998;

Auditing Guidelines on Internal Control, UK Auditing Practices Board, 1996; превод: Ревизорски упатства за внатрешна контрола, Одбор за ревизорска пракса на ОК, 1996;

Codification of Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Published by Institute of Internal Auditors (IIA), 1993; превод: Кодификација на стандардите за професионалната пракса на внатрешна ревизија, издадена од Институтот за внатрешни ревизори (IIA), 1993;

Dittenhoffer, M.: Building and Maintaining an Effective Audit Office. INTOSAI Conference. School of Accounting, Miami, USA, 1997; превод: Воспоставување и одржување на ефективна ревизорска канцеларија. Конференција на INTOSAI. Школа за сметководство, Мајами, САД, 1997;

Effects of European Union Accession. Part 1: Budgeting and Financial Control, OECD Paris, SIGMA Papers: No. 19, 1997; превод: Ефекти на пристапување кон Европската Унија. Дел 1: Буџетирање и финансиска контрола, OECD Париз, SIGMA документи: број 19, 1997;

Effects of European Union Accession. Part 2: External Audit. Published by OECD Paris, SIGMA Papers: No. 20, 1997; превод: Ефекти на пристапување кон Европската Унија. Дел 2: Надворешна ревизија, издадено од OECD Париз, SIGMA документи: број 19, 1997;

Eighth Council Directive 84/253/EEC of April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the Approval of Persons Responsible for carrying out the Statutory audits of accounting documents; превод: Осма Директива на Советот 84/253/EEC од април 1984 врз основа на Членот 54(3)(g) од Договорот, за овластување на лицата кои се одговорни за законски предвидената ревизија на сметководствени документи;

European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards. Contact Committee of the Presidents of the SAs of the European Union, drawn up by Ad hoc Group on Auditing Standards, 1998; превод: Европски упатства за имплементација на Ревизорските стандарди на INTOSAI. Контактен комитет на претседателите на СА од Европската Унија, кој потекнува од ad-hoc групата за ревизорски стандарди, 1998;

Financial Accounting Reporting and Auditing Handbook. Office of the Director Loan Department The World Bank, 1995; превод: Прирачник за известување и ревизија на финансиското сметководство. Канцеларија на Директорот на кредитното одделение на Светската Банка, 1995;

Fourth Council Directive 78/660/EEC of July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the Annual Accounts of certain types of companies; превод: Четврта Директива на Советот 78/660/ЕЕС од јули 1978 врз основа на Членот 54(3)(g) од Договорот, за годишните извештаи на одреден вид претпријатија;

Green Paper on the Role, the Position and the Liability of the Statutory Auditor within the European Union, Published by the European Commission, 1996; превод: Зелена книга за улогата, позицијата и одговорноста на законски одредениот ревизор во Европската Унија, публикувана од страна на Европската Комисија, 1996;

Guidance on Ethics for Institute Members. Published by Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), UK, 1994; превод: Етички упатства за членовите на институтот. Публикувани од страна на Институтот на овластени јавни финансиски работници и ревизори (CIPFA), ОК, 1994;

Hegarty, J. "The future of the Audit profession in Europe" Presentation at the Audit conference of Chamber of Hungarian Auditors, 1-2 September 1997, Hungary; превод: "Иднината на ревизорската професија во Европа" Презентација на ревизорската конференција на комората на унгарските ревизори, 1–2 септември 1997, Унгарија;

International Standards on Auditing, International Federation of Accountants, 1998; превод: Меѓународни стандарди за ревизија, Меѓународна федерација на сметководители, 1998;

INTOSAI Auditing Standards issued by the Committee on Auditing Standards of International Organisation of Supreme Audit Institutions , 1990; превод: INTOSAI стандарди за ревизија публикувани од страна на Комитетот за ревизорски стандарди на Меѓународната организација на врховни ревизорски институции, 1990;

INTOSAI Guidance for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls, The Internal Control Standards Committee, 1992; INTOSAI Упатства за известување за ефективноста на внатрешните контроли, Комитет за стандарди на внатрешна ревизија, 1992;

INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards. Issued by the Committee on Internal Control Standards of INTOSAI, 1992; INTOSAI Упатства за стандарди на внатрешна контрола, публикувани од страна на Комитетот за стандарди на внатрешна ревизија на INTOSAI, 1992;

Krogstad, J. – Ridley, A. – Rittenberg, L. Were We're Going. Internal Auditor, October 1999; превод: Каде одиме. Внатрешен ревизор, октомври 1999;

Larsson, Kjell – Allen, Richard: The Impact of EU Accession on Budgeting, Control and Audit. CCNM/ SIGMA/PUMA (98)39; превод: Ефект на пристапувањето во ЕУ врз буџетирањето, контролата и ревизијата. CCNM/ SIGMA/PUMA (98)39;

Management Control in Modern Government Administration: Some Comparative practices. OECD, Paris, SIGMA Papers No. 4, 1996; превод: Менаџерска контрола во модерната државна администрација: Компаративна пракса. OECD, Париз, SIGMA документи број 4, 1996;

Operational Auditing. Phare Programme. City University Business School, 1995; превод: Оперативна ревизија. ФАРЕ програма. Школа за бизнис при градскиот универзитет, 1995;

Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, The Cadbury Report. Gee, 1992; превод: Извештај на Комитетот за финансиските аспекти на корпоративното управување, Кадбери Извештај. Gee, 1992;

Roth, Jim: A Hard Look at Soft Controls. Internal auditor, February 1998; превод: Цврст поглед на меките контроли. Внатрешен ревизор, февруари 1998;

Standards and Guidelines for the Professional Practice of Internal Auditing, UK Institute of Internal Auditors, 1994; превод: Стандарди и упатства за професионалната пракса на внатрешна ревизија, Институт на внатрешни ревизори на ОК, 1994;

Standards for internal controls in the federal government of the USA. Issued by the United States General Accounting Office (GAO), 1999; превод: Стандарди за внатрешна контрола во сојузната власт на САД. Публикувани од страна на Главната канцеларија за сметководство на САД (GAO), 1999;

Standards of Professional Practice on Auditing.: Professional standards of external and internal practice in the public sector. Published by Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), UK, 1994; превод: Стандарди за професионална пракса на ревизија: Професионални стандарди за надворешна и внатрешна ревизија и пракса во јавниот сектор. Публикувани од страна на Институтот на овластени јавни финансиски работници и ревизори (CIPFA), ОК, 1994;

Seventh Council Directive 83/349/EEC of June 1983 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on Consolidated Accounts; превод: Седма Директива на Советот 83/349/ЕЕС од јуни 1983 врз основа на Членот 54(3)(g) од Договорот, за Консолидираните извештаи;

The Role of the Comptroller and Auditor General, A White Paper, Government of Ireland, 1992; превод: Улога на контролорот и Главниот ревизор, Бела книга, Влада на Република Ирска, 1992;

Training Material on Auditing. CIPFA and PSZF, Phare Programme, 1999; превод: Материјал за обука за ревизија. CIPFA и PSZF, ФАРЕ Програма, 1999;

Van Hulle, K., "International harmonisation of Accounting Principles: A European Perspective", in Wirtschaftsprüfer Kammer Mittellungen, June 1997, 44-50; превод: "Меѓународна хармонизација на сметководствените начела: Европска перспектива", јуни 1997, 44–50;

Van Hulle, K., "Corporate Governance and Control, Presentation at Information Systems Audit and Control Association Conference, Budapest, 1996; превод: "Корпоративно управување и контрола", Презентација на Конференцијата за ревизија на информacionи системи и здруженијата за контрола, Будимпешта, 1996;

ПРИЛОГ 1

Институт за внатрешни ревизори

Етички кодекс

Вовед

Целта на *Етичкиот кодекс* на Институтот за внатрешна ревизија, е да промовира етичка култура во глобалната професија на внатрешна ревизија.

Внатрешната ревизија е независна објективна активност за осигурување и консалтинг, дизајнирана со цел да придонесе кон и да го подобри работењето на организацијата. Таа ѝ помага на организацијата да ги исполни своите цели, применувајќи систематски, дисциплиниран пристап за проценка и подобрување на успешноста во процесите на управување со ризикот, контрола и раководење.

Етичкиот кодекс е неопходен и соодветен за професијата на внатрешна ревизија, поставен онаков каков што е, врз основа на доверба која се темели на објективно уверување во однос на управувањето со ризикот, контролата и раководењето. *Етичкиот кодекс* на Институтот ја надминува дефиницијата на внатрешната ревизија, со тоа што вклучува две основни компоненти:

1. Принципи кои се релевантни за професијата и праксата на внатрешна ревизија;
2. Правила за однесување кои ги опишуваат нормите на однесување кои се очекуваат од внатрешните ревизори. Овие правила помагаат во толкувањето на Принципите при практичната примена и целта им е да раководат со етичкото однесување на внатрешните ревизори.

Етичкиот кодекс заедно со *Рамката за професионална пракса* на Институтот и другите релевантни документи на Институтот, обезбедуваат напатствија за внатрешните ревизори кои им служат на други лица. "Внатрешни ревизори" се однесува на членови на Институтот, иматели или кандидати за професионалниот сертификат од IIA, и оние кои обезбедуваат услуги на внатрешна ревизија во рамките на дефиницијата за внатрешна ревизија.

Применливост и спроведување

Овој *Етички кодекс* се однесува на физичките и правните лица, кои обезбедуваат услуги на внатрешна ревизија.

За членовите на Институтот и имателите или кандидатите за професионалните сертификати на IIA, прекршувањата на *Етичкиот кодекс* ќе се проценуваат и администрираат согласно Прописите и Административните упатства на Институтот. Фактот дека одреден вид на однесување не е споменат во Правилата за однесување, не значи дека тоа е прифатливо или

соодветно и според тоа, членот, имателот на сертификатот, или кандидатот, можат да подлежат на дисциплинска постапка.

Начела

Од внатрешните ревизори се очекува да ги применуваат и да се придржуваат кон следниве начела:

Интегритет

Интегритетот на внатрешните ревизори создава доверба и на тој начин, обезбедува основа за веродостојност на нивната проценка.

Објективност

Внатрешните ревизори треба да покажат највисоко ниво на професионална објективност при собирањето, проценката и пренесувањето на информациите за активноста или процесот кој е преглед на контрола. Внатрешните ревизори вршат урамнотежена проценка на сите релевантни околности и врз нивните одлуки не треба да влијаат нивните сопствени интереси или интересите на трети лица.

Доверливост

Внатрешните ревизори ја почитуваат вредноста и сопственоста на информациите кои ги добиваат и не ги откриваат информациите без соодветно овластување, освен ако не постои правна или професионална обврска да се стори тоа.

Внатрешните ревизори го применуваат знаењето, вештините и искуството, потребни за реализација на услугите за внатрешна ревизија.

Правила на однесување

1. Интегритет

Внатрешните ревизори:

- 1.1 Ја извршуваат нивната работа со чесност, трудољубивост, и одговорност.
- 1.2 Го почитуваат законот и ги ообјавуваат информациите кои се очекува да се откријат според законот и професијата.
- 1.3 Не се свесно дел од нелегална активност, или не се ангажирани во активности што се несоодветни за професијата на внатрешна ревизија или за организацијата.
- 1.4 Ги почитуваат и придонесуваат кон легитимните и етичките цели на организацијата.

2. Објективност

Внатрешните ревизори:

- 2.1 Не учествуваат во ниедна активност или однос, кои би можеле да ѝ наштетат или да се смета дека ѝ наштетуваат на објективната проценка. Ова учество ги вклучува активностите или односите, кои би можеле да бидат во судир со интересите на организацијата.
- 2.2 Не прифаќаат ништо, што би можело да му наштети или да се смета дека му наштетува на нивното професионално мислење.
- 2.3 Ги откриваат сите материјални факти кои им се познати, а кои, доколку не се откриени, би можеле да го нарушат известувањето за активностите што се прегледуваат.

3. Доверливост

Внатрешните ревизори:

- 3.1 Разумно ги користат и штитат информациите, добиени во рамките на вршењето на нивните обврски.
- 3.2 Не користат информации за каква било лична добивка или на кој било начин, кој би бил спротивен на законот или штетен за легитимните и етичките цели на организацијата.

4. Компетентност

Внатрешните ревизори:

- 4.1 Се ангажирани само за оние услуги за кои тие го поседуваат потребното знаење, вештини и искуство.
- 4.2 Вршат услуги на внатрешна ревизија согласно *Меѓународните стандарди за професионалната пракса на внатрешната ревизија*.
- 4.3 Постојано ја подобруваат нивната подготвеност и ефективност и го подобруваат квалитетот на своите услуги.

Усвоено од страна на Одборот на директори на ИА, на 17 јуни, 2000 година.
Авторските права (© 2000) на овој документ му припаѓаат на Институтот на внатрешни ревизори.

ПРИЛОГ 2

Меѓународни стандарди за професионално извршување на внатрешна ревизија

Вовед

Внатрешната ревизија е независна објективна активност за осигурување и консалтинг, дизајнирана со цел да придонесе кон и да го подобри работењето на организацијата. Таа ѝ помага на организацијата да ги исполни своите цели, применувајќи систематски, дисциплиниран пристап за проценка и подобрување на успешноста во процесите на управување со ризикот, контрола и раководење.

Активностите на внатрешната ревизија се изведуваат во различни правни и културни средини; во рамките на организации со различна цел, големина и структура; и од страна на лица одвнатре или надвор од организацијата. Овие разлики може да влијаат врз примената на внатрешна ревизија во секоја средина. Сепак, усогласеноста со *Стандардите за професионално извршување на внатрешна ревизија (Стандарди)* е од суштинска важност, доколку сакаме да се задоволат одговорностите на внатрешните ревизори.

Целта на *Стандардите* е да се:

1. Зацртаат основните принципи кои го претставуваат извршувањето на внатрешната ревизија, онака како што треба.
2. Обезбеди рамка за изведување и унапредување на широк обем на активности за унапредување на внатрешната ревизија.
3. Постави основа за мерење на перформансите на внатрешната ревизија.
4. Поттикнат подобрени организациски процеси и активности.

Стандардите се состојат од Атрибутивни Стандарди (серија 1000), Стандарди за перформанси (серија 2000) и Стандарди за спроведување (nnnn.Xn). Атрибутивните Стандарди се однесуваат на карактеристиките на организациите и поединците кои вршат активности на внатрешна ревизија. Стандардите за изведба ја опишуваат природата на активностите на внатрешната ревизија и обезбедуваат критериуми за квалитетот според кои изведбата на овие услуги може да се мери. Атрибутивните Стандарди и Стандардите за изведба се однесуваат општо на услугите за внатрешна ревизија. Стандардите за спроведување ги применуваат Атрибутивните Стандарди и Стандардите за спроведување на специфични видови на ангажмани (на пример, ревизија за проверка на усогласеноста, испитување за измами или проект за проверка на само-проценката).

Постои една група на Атрибутивни Стандарди и Стандарди за изведба, но може да постојат повеќе групи на Стандарди за спроведување: збир на стандарди за секој од главните видови на внатрешна ревизија. Првично, Стандардите за спроведување се утврдени за активностите за осигурување (означени со "А" по бројот на *Стандардот*, на пример 1130.A1) и за

консултантски активности (означени со "К" по бројот на Стандардот, на пример нннн.К1).

Стандардите се дел од Рамката за професионално извршување. Оваа рамка е предложена од страна на Работната група за упатства и одобрена од Одборот на директори на Институтот за внатрешна ревизија (IIA) во јуни 1999 година. Рамката ги вклучува Дефиницијата за внатрешна ревизија, *Етичкиот кодекс*, *Стандардите* и другите напатствија. *Стандардите* ги вклучуваат напатствијата претходно содржани во "Црвената книга", преработени во нов формат предложен од Работната група за упатства и нивно ажурирање како што е препорачано во извештајот на Работната група, *Визија за иднината*.

Стандардите користат термини кои имаат специфично значење, а се вклучени во Поимникот.

Одборот за стандарди за внатрешна ревизија се обврзува на детална консултација при подготовката на *Стандардите*. Пред да се издаде каков било документ, Одборот за стандарди издава предлози на меѓународна основа, за коментари од страна на јавноста. Одборот за стандарди исто така бара лица-експерти или заинтересирани за консултации кога е потребно. Развивањето на стандардите е процес кој е постојано во тек. Одборот за стандарди со задоволство прима придонеси од членовите на Институтот и другите заинтересирани страни, со цел да ги идентификува прашањата кои се појавуваат и за кои се потребни нови стандарди или за кои е потребно повторно разгледување на постоечките стандарди.

Предлозите можат да се испраќаат на:

The Institute of Internal Auditors
Global Practices Center, Professional Practices
247 Maitland Ave.
Altamonte Springs, Florida 32701 - 4201
USA
E-mail: Standards@theiia.org
www.theiia.org

Дополнително објаснување за тоа, како може практично да се применат *Стандардите*, можете да најдете во Практичните совети, кои ги издава Комитетот за професионални прашања.

АТРИБУТИВНИ СТАНДАРДИ

1000 - Цел, овластување и одговорност

Целта, овластување и одговорноста на активноста на внатрешна ревизија треба формално да бидат дефинирани во повелба, согласно *Стандардите*, и одобрени од одборот.⁸

1000.A1 - Природата на услугите за осигурување обезбедени на организацијата, треба да бидат дефинирани во повелбата за ревизија. Доколку осигурувањата се вршат на страни надвор од организацијата, природата на овие осигурувања треба исто така да биде дефинирана во повелбата.

1000.K1 - Природата на консултантските услуги треба да биде дефинирана во повелбата за ревизија.

1100 - Независност и објективност

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

1110 - Организациска независност

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

1110.A1 - Активноста на внатрешна ревизија треба да биде ослободена од вмешувања при одредување на опфатот на внатрешна ревизија, извршувањето на работата и објавувањето на резултатите.

1120 - Индивидуална објективност

Внатрешните ревизори треба да имаат непристрасен, независен пристап и да избегнуваат судир на интереси.

1130 - Нарушувања на независноста или објективноста

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

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

⁸ Кога е користен во овие Стандарди, терминот "одбор" е дефиниран како одбор на директори, комисијата за ревизија на таквите одбори, раководител на агенција или законодавен орган на кого внатрешните ревизори му поднесуваат извештаи, одбор на гувернери или доверители на непрофитни организации, или било кои други назначени раководни органи на организација.

1130.A2 - На ангажманите за осигурување на функции за кои е одговорен Главниот извршен ревизор, треба да се врши контрола од страна на субјект надвор од активноста на внатрешната ревизија.

1130.K1 - Внатрешните ревизори може да обезбедуваат консултантски услуги во врска со активностите за кои претходно биле одговорни.

1130.K2 - Ако внатрешните ревизори имаат потенцијални нарушувања на независноста или објективноста во врска со предложените консултантски услуги, истите треба да се откријат на клиентот пред да се прифати ангажманот.

1200 - Вештина и соодветна професионална грижа

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

1210 - Вештина

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

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

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

1210.K1 - Главниот извршен ревизор треба да го одбие консултантскиот ангажман или да обезбеди соодветни совети и помош доколку на персоналот на внатрешната ревизија му недостасува знаење, вештини или други способности за да се изврши ангажманот или дел од него.

1220 - Соодветна професионална грижа

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

1220.A1 - Внатрешниот ревизор треба да ја применува соодветната професионална грижа водејќи сметка за:

- Опсегот на работа потребна да се постигнат целите на ангажманот.

- Релативната комплексност, материјалност, или значење на работите на кои се применуваат постапките за осигурување.
- Адекватност и ефективност на процесите на управување со ризик, контрола и раководење.
- Можност од значителни грешки, неправилности, или неусогласеност.
- Трошоците на осигурувањето во однос на потенцијалните користи.

1220.A2 - Внатрешниот ревизор треба да биде подготвен за значителни ризици кои можат да влијаат на целите, работењето или ресурсите. Како и да е, постапката на осигурување сама по себе, дури и кога е извршувана со соодветна професионална грижа, не гарантира дека сите значителни ризици ќе бидат идентификувани.

1220.K1 - Внатрешниот ревизор треба да ја применува соодветната професионална грижа за време на консултантскиот ангажман, со разгледување на:

- Потребите и очекувањата на клиентите, вклучувајќи ја природата, времетраењето и објавувањето на резултатите од ангажманот.
- Релативната комплексност и опфат на работа потребна да се постигнат целите на ангажманот.
- Трошоци на консултантскиот ангажман во однос на потенцијалните користи.

1230 - Континуиран професионалниот развој

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

1300 - Програма за обезбедување квалитет и подобрување

Главниот извршен ревизор треба да развие и одржи квалитетна програма за осигурување и подобрување, која ги опфаќа сите аспекти на активноста на внатрешна ревизија и постојано ја надгледува нејзината ефективност. Програмата треба да биде дизајнирана со цел да придонесе во активноста на внатрешна ревизија со подобрување на работењето на организацијата и да обезбеди осигурување дека активноста на внатрешна ревизија е во согласност со *Стандардите и Етичкиот кодекс*.

1310 - Проценка на квалитетот на програмата

Внатрешната ревизија треба да воспостави процес за следење и оценување на севкупната ефективност на квалитетот на програмата. Процесот треба да вклучува и внатрешна и надворешна проценка.

1311 - Внатрешни проценки

Внатрешните проценки треба да вклучуваат:

- Постојани прегледи на извршувањето на активноста на внатрешна ревизија; и

- Периодични прегледи извршени преку само-оценување или од страна на други лица во организацијата, кои се запознати со практиките на внатрешна ревизија и *Стандардите*.

1312 - Надворешни проценки

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

1320 - Известување за програмата за квалитет

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

1330 - Примена на "Извршено во согласност со Стандардите"

Внатрешните ревизори се поттикнуваат да известуваат дека нивните активности се *"Извршени во согласност со Стандардите за професионално извршување на внатрешна ревизија"*. Меѓутоа, внатрешните ревизори може да ја користат изјавата само во случај кога оценките за програмата за подобрување на квалитетот покажуваат дека активноста на внатрешна ревизија е во согласност со *Стандардите*.

1340 - Објавување на неусогласеноста

Иако активноста на внатрешна ревизија треба да биде целосно усогласена со *Стандардите* и внатрешните ревизори со *Етичкиот кодекс*, може да постојат случаи кога не е постигната целосна усогласеност. Кога неусогласеноста влијае на целокупното работење на внатрешната ревизија, тоа треба да им се открие на високото раководство и одборот.

СТАНДАРДИ ЗА ИЗВЕДБА

2000 - Управување со активноста на внатрешна ревизија

Главниот извршен ревизор треба ефективно да управува со активноста на внатрешна ревизија за да осигура дека таа има свој придонес за организацијата.

2010 - Планирање

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

2010.A1 - Планот на активноста на внатрешна ревизија за ангажманите, треба да биде базиран на проценката на ризикот, која ќе се прави најмалку еднаш годишно. Во овој процес треба да се смета и на поддршка од високиот менаџмент и одборот.

2010.K1 - Главниот извршен ревизор треба да го разгледа прифаќањето на предложените консултантски ангажмани врз основа на потенцијалот на ангажманот за подобрување на управувањето со ризик, придонесувањето и подобрувањето во работењето на организацијата. Ангажманите кои се прифатени треба да бидат вклучени во овој план.

2020 - Известување и одобрување

Главниот извршен ревизор треба да ги известува одборот и високиот менаџмент за планот на активноста на внатрешна ревизија и потребите за ресурси, вклучувајќи значајни привремени промени, со цел нивен преглед и одобрение. Главниот извршен ревизор исто така треба да известува за влијанието на ограниченоста на ресурси.

2030 - Управување со ресурси

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

2040 - Политики и процедури

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

2050 - Координација

Главниот извршен ревизор треба да ги сподели информациите и да ги координира активностите со други внатрешни и надворешни обезбедувачи на услуги на уверување и консултации за да осигура правилно опфаќање и да го минимизира дуплирањето на напорите.

2060 - Известување до одборот и високото раководство

Главниот извршен ревизор треба периодично да го известува одборот и високото раководство за целта, овластеноста, одговорноста на активноста на внатрешна ревизија и извршувањето во врска со планот.

Известувањето исто така треба да содржи прашања во врска со изложеноста на значителен ризик и контролата, прашања во врска со корпоративно управување и други прашања потребни или побарани од страна на одборот и високото раководство менаџмент.

2100 - Природа на работата

Активноста на внатрешна ревизија ги проценува и придонесува кон подобрување на системите за управување со ризик, контрола и раководење.

2110 - Управување со ризик

Активноста на внатрешна ревизија треба да и помогне на организацијата, идентификувајќи и проценувајќи ги значителните изложувања на ризик и придонесувајќи кон подобрување на системите за управување со ризик и контрола.

2110.A1 - Активноста на внатрешна ревизија треба да ја надгледува и проценува ефективност на системот за управување со ризик во организацијата.

2110.A2 - Активноста на внатрешна ревизија треба да ја проценува изложеноста на ризик поврзана со системите за раководење, работење и информации, во врска со:

- Веродостојноста и интегритетот на финансиските и оперативните информации.
- Ефективност и ефикасност во работењето.
- Заштита на средствата.
- Усогласеност со закони, регулативи и договори.

2110.K1 - Во текот на консултантските ангажмани, внатрешните ревизори треба да посветат внимание на ризикот согласно целите на ангажманот и треба да внимаваат на постоењето на други значителни ризици.

2110.K2 - Внатрешните ревизори треба да го вклучат знаењето за ризиците добиено од консултантските ангажмани во процесот на идентификација и проценка на изложеноста на значителен ризик на организацијата.

2120 - Контрола

Активноста на внатрешна ревизија треба да и помогне на организацијата во вршењето на ефективни контроли, со проценка на нивната ефективност и ефикасност и со поттикнување на постојано подобрување.

2120.A1 - Врз основа на резултатите од проценката на ризикот, активноста на внатрешна ревизија треба да ја процени адекватноста и ефективност на контролите, кои ги опфаќаат системите на раководење на организацијата, работење и информации. Ова треба да вклучува:

- Веродостојност и интегритет на финансиските и оперативните информации.
- Ефективност и ефикасност во работењето.
- Заштита на средствата.
- Усогласеност со закони, регулативи и договори.

2120.A2 - Внатрешните ревизори треба го утврдат степенот до кој целите на програмата и работењето се постигнати и да ги усогласат со оние на организацијата.

2120.A3 - Внатрешните ревизори треба да го прегледаат работењето и програмите за да го утврдат степенот до кој резултатите се во согласност со поставените цели за да определат дали работите и програмите се имплементираат или извршуваат како што било планирано.

2120.A4 - Потребни се соодветни критериуми за проценка на контролата. Внатрешните ревизори треба да го утврдат степенот до кој менаџментот поставил соодветни критериуми за да определат дали се постигнати целите. Доколку се соодветни, внатрешните ревизори треба да ги користат таквите критериуми при нивната проценка. Доколку се несоодветни, внатрешните ревизори треба да работат со менаџментот и да развијат соодветни критериуми за проценка.

2120.K1 - Во текот на консултантските ангажмани, внатрешните ревизори треба да се осврнат на контролите согласно целите на ангажманот и треба да внимаваат на постоењето на какви било значителни слабости кај контролите.

2120.K2 - Внатрешните ревизори треба да го вклучат знаењето за контролите добиено од консултантските ангажмани во процесот на идентификација и проценка на изложеноста на значителен ризик на организацијата.

2130 - Раководење

Активноста на внатрешна ревизија треба да придонесува кон процесот на раководење со организацијата преку проценување и подобрување на процесот низ кој (1) вредностите и целите се постигнуваат и пренесуваат, (2) се набљудува постигнувањето на целите, (3) се осигурува одговорноста, и (4) се зачувуваат вредностите.

2130.A1 - Внатрешните ревизори треба да го разгледаат работењето и програмите за да осигураат усогласеност со организациските вредности.

2130.K1 - Целите на консултантскиот ангажман треба да бидат во согласност со севкупните вредности и цели на организацијата.

2200 - Планирање на ангажман

Внатрешните ревизори треба да развијат и евидентираат план за секој ангажман.

2201 - Размислувања при планирањето

При планирање на ангажманот, внатрешните ревизори треба да го земат предвид следново:

- Целите на активноста која се разгледува и средствата со кои активноста ја контролира нејзината изведба.
- Значајните ризици при активноста, нејзините цели, ресурси, и работењето и средствата со кои потенцијалното влијание на ризикот се држи на прифатливо ниво.
- Соодветноста и ефективноста на системите на активноста за управување со ризик и контрола споредени со соодветната контролна рамка или модел.
- Можностите за значајни подобрувања на системите на активноста за управување со ризик и контрола.

2201.K1 - Внатрешните ревизори треба да воспостават разбирање со клиентите на консултантскиот ангажманот за целите, опфатот, соодветните одговорности, и другите очекувања на клиентот. За значајни ангажмани, ова разбирање треба да биде документирано.

2210 - Цели на ангажманот

Целите на ангажманот треба да се осврнат на ризиците, контролите и процесите за раководење поврзани со активностите кои се прегледуваат.

2210.A1 - Кога се планира ангажманот, внатрешниот ревизор треба да ги идентификува и процени ризиците релевантни за активноста која се прегледува. Целите на ангажманот треба да ги одразуваат резултатите од проценката на ризикот.

2210.A2 - Внатрешниот ревизор треба да ја разгледа можноста за значајни грешки, неправилности, неусогласеност и други изложености кога ги развива целите на ангажманот.

2210.K1 - Целите на консултантскиот ангажман треба да се осврнат на ризиците, контролите и процесите на раководење до степен до кој е договорено со клиентот.

2220 - Опфат на ангажманот

Воспоставениот опфат треба да биде доволен за да ги задоволи целите на ангажманот.

2220.A1 - Опфатот на ангажманот треба да вклучи разгледување на релевантни системи, евиденции, персонал и физички имот, вклучувајќи го и оној под контрола од трети страни.

2220.K1 - При извршување на консултантските ангажмани, внатрешните ревизори треба да осигураат дека опфатот на ангажманот е доволен да се одговори на договорените цели. Ако внатрешните ревизори покажат сомневања во врска со опфатот за време на ангажманот, треба да се дискутира со клиентот за да се одлучи дали да се продолжи со ангажманот.

2230 - Алокација на средствата за ангажманот

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

2240 - Работна програма на ангажманот

Внатрешните ревизори треба да развијат работни програми со кои ќе ги постигнат целите на ангажманот. Овие работни програми треба да бидат евидентирани.

2240.A1 - Работните програми треба да воспостават процедури за идентификација, анализа, проценка, и евиденција на информациите за време на ангажманот. Работната програма треба да биде одобрена пред започнувањето на работата и сите корекции навремено да се одобрат.

2240.K1 - Работните програми за консултантските ангажмани може да варираат во формата и содржината, зависно од природата на ангажманот.

2300 - Извршување на ангажманот

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

2310 - Идентификација на информациите

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

2320 - Анализа и проценка

Внатрешните ревизори треба да ги базираат заклучоците и резултатите од ангажманот на соодветни анализи и проценки.

2330 - Евиденција на информациите

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

2330.A1 - Главниот извршен ревизор треба да го контролира пристапот до евиденцијата за ангажманот. Главниот извршен ревизор треба да добие одобрување од високото раководство и/или правен застапник, пред да ја стави таквата евиденција на располагање на надворешни страни, како што е соодветно.

2330.A2 - Главниот извршен ревизор треба да развие барања за зачувување на евиденцијата за ангажманот. Овие барања за зачувување на евиденцијата треба да бидат во согласност со напатствијата на организацијата и сите поврзани регулативни или други барања.

2330.K1 - Главниот извршен ревизор треба да развие политики за раководење со чувањето и задржувањето на евиденцијата за ангажманот, како и нејзиното објавување на внатрешни и надворешни страни. Овие политики треба да бидат во согласност со напатствијата на организацијата и сите поврзани законски или други барања.

2340 - Супервизија на ангажманот

Ангажманите треба правилно да бидат надгледувани за да се осигура дека целите се постигнати, квалитетот е обезбеден и персоналот се развива.

2400 - Известување за резултатите

Внатрешните ревизори треба навремено да известат за резултатите од ангажманот.

2410 - Критериуми за известување

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

2410.A1 - Конечното известување на резултатите треба, како што е соодветно, да го содржи сеопфатното мислење на внатрешниот ревизор.

2410.A2 - Известувањето за ангажманот треба да ги исполни критериумите за задоволителна реализација.

2410.K1 - Известувањето за напредокот и резултатите од консултантските ангажмани, ќе биде различно во форма и содржина во зависност од природата на ангажманот и потребите на клиентот.

2420 - Квалитет на известувањето

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

2421 - Грешки и пропусти

Ако конечното известување содржи значителна грешка или пропуст, главниот извршен ревизор треба да ја пренесе точната информација на сите индивидуи кои го примиле оригиналното известување.

2430 - Објавување на неусогласеност со Стандардите

Кога неусогласеноста со *Стандардите* влијае врз специфичен ангажман, известувањето за резултатите треба да ги објави:

- *Стандардот/Стандардите* со кој/кои не е постигната целосна усогласеност,
- Причина/причини за неусогласеност, и
- Влијание на неусогласеноста врз ангажманот.

2440 - Доставување на резултатите

Главниот извршен ревизор треба да ги достави резултатите до соодветните поединци.

2440.A1 - Главниот извршен ревизор е одговорен за известување на клиентите за конечните резултати од консултантскиот ангажман.

2440.K1 - Главниот извршен ревизор е одговорен за известување на клиентите за конечните резултати од консултантските ангажмани.

2440.K2 - За време на консултантските ангажмани, може да се идентификуваат прашањата во врска со управување со ризик, контрола и раководење. Кога овие прашања се значајни за организацијата, високото раководство и одборот треба да се известат за тоа.

2500 – Мониторинг на напредокот

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

2500.A1 - Главниот извршен ревизор треба да воспостави понатамошен процес, за да надгледува и да осигура дека активностите на раководството се успешно имплементирани или дека високото раководство го прифатил ризикот од преземање активност.

2500. K1 - Активноста на внатрешна ревизија треба да го надгледува карактерот на резултатите од ангажманите за консултации, до степен до кој е договорено со клиентот.

2600 - Прифаќање на ризиците од страна на раководството

Кога Главниот извршен ревизор верува дека високото раководство прифатило степен на преостанат ризик кој е неприфатлив за организацијата, Главниот извршен ревизор треба да го дискутира тоа прашање со високото раководство. Доколку не може да се донесе одлука во врска со преостанатиот ризик, Главниот извршен ревизор и високото раководство треба го известат одборот за да се донесе решение.

ПРИЛОГ 3**СОДРЖИНА НА ПРАКТИЧНИТЕ СОВЕТИ****Дел 1000.****Стандарди како извор на информации**

ПС 1000-1	Договор за внатрешна ревизија
ПС 1000.C1-1	Начела кои ја раководат перформансата на консултантските активности на внатрешните ревизори
ПС 1000.C 1-2	Дополнителни аспекти за формални консултантски ангажирања
ПС 1100-1	Независност и објективност
ПС 1110-1	Организациона независност
ПС 1110-A1-1	Давање причини за барања на информации
ПС 1120-1	Поединечна објективност
ПС 1130-1	Пречки за независност или објективност
ПС 11130. A1-1	Проценка на операциите за кои предходно биле одговорни внатрешните ревизори
ПС 1130. A1-2	Одговорност за внатрешна ревизија за други (неревизорски) функции
ПС 1200-1	Способност и соодветна професионална грижа
ПС 1210-1	Способност
ПС 1210. A1-1	Обезбедување услуги како поддршка или дополна на активностата на внатрешната ревизија
ПС 1210. A2-1	Идентификување на проневера
ПС 1210. A2-2	Одговорност за откривање проневера
ПС 1220-1	Соодветна професионална грижа
ПС 1230-1	Продолжување на професионален развој
ПС 1310-1	Проценки на квалитетот на програмата
ПС 1311-1	Внатрешни проценки
ПС 1312-1	Надворешни проценки
ПС 1320-1	Известување за програмата за квалитет
ПС 1330-1	Користење на "извршено во согласност со стандардите"

Дел 2000**Стандарди за перформансите**

ПС 2000-1	Раководење на активностата внатрешна ревизија
ПС 2010-1	Планирање
ПС 2010-2	Поврзување на планот за ревизија со ризикот и изложеноста
ПС 2020-1	Доставување и одобрување
ПС 2030-1	Раководење со ресурси
ПС 2030-2	SEC Брања за независност на надворешен ревизор за обезбедување услуги за внатрешна ревизија
ПС 2040-1	Политики и процедури
ПС 2050-1	Координирање
ПС 2050-2	Набавка на услуги на надворешен ревизор
ПС 2060-1	Доставување извештај до одборот и вишиот менаџмент
ПС 2100-1	Природа на работата
ПС 2100-2	Безбедност на информации

ПС 2100-3	Улогата на внатрешната ревизија во процесот на менаџмент на ризик
ПС 2100-4	Улогата на внатрешната ревизија во организации без процес за менаџмент на ризик
ПС 2100-5	Правни аспекти при проценка на програми за усогласеност на прописите
ПС 2110-1	Проценка на адекватноста на процесите за менаџмент на ризик
ПС 2120.A1-1	Проценување и доставување извештај за процесите на контрола
ПС 2120. A1-2	Користење на контрола за самопроценка при проценка на адекватноста на процесите за контрола
ПС 2120. A4-1	Критериуми за контрола
ПС 2130-1	Улога на активноста на внатрешна контрола во етичката култура на организацијата
ПС 2200-1	Планирање на ангажманот
ПС 2210-1	Објективност на ангажманот
ПС 2210. A1-1	Проценка на ризик при планирање на ангажманот
ПС 2230-1	Издвојување ресурси за ангажманот
ПС 2240-1	Работна програма за ангажманот
ПС 2240. A1-1	Одобрување на работната програма
ПС 2310-1	Идентификување на информации
ПС 2320-1	Анализа и проценка
ПС 2330-1	Регистрирање на информации
ПС 2330. A1-1	Контрола на документација за ангажирање
ПС 2330. A1-2	Правни аспекти при давање пристап до документацијата за ангажирањата
ПС 2330. A2-1	Задржување на документи
ПС 2340-1	Супервизија на ангажманот
ПС 2400-1	Правни аспекти при доставување на резултатите
ПС 2410-1	Критериуми за доставување
ПС 2420-1	Квалитет на доставување (ревизија)
ПС 2421-1	Грешки и пропусти
ПС 2440-1	Прикажување на резултати
ПС 2440-2	Доставување надвор од организацијата
ПС 2500-1	Процес на набљудување
ПС 2500. A1-1	Процес на следење
ПС 2600-1	Прифаќање на ризиците од страна на менаџментот

ПС XXXX-X: Аспекти при извршување на формални консултантски ангажирања на внатрешните ревизори

ПС XXXX-X: Начела кои ја раководат перформансата на консултантските активности на внатрешните ревизори

Други теми за ПС кои треба да се земат предвид

Правила за независност на надворешните ревизори на СЕЦ - Аспекти во однос на ограничувања за услугите за внатрешна ревизија кога се избира надворешен ревизор

Доставување извештај: Аспекти за внатрешни ревизори

ПРАКТИЧНИТЕ СОВЕТИ ПОСТОЈАНО СЕ НАДОПОЛНУВААТ. ВЕ МОЛИМЕ ПРОВЕРУВАЈТЕ ЈА ИНТЕРНЕТ СТРАНИЦАТА ЗА ДА ДОБИЕТЕ НАЈНОВИ ПОДАТОЦИ: WWW.THEIIA.ORG.

ПРИЛОГ 4

Практичен совет 1000-1: Повелба за внатрешна ревизија

Толкување на Стандардот 1000 од Стандардите за професионална пракса на внатрешна ревизија

Стандард на кој се однесува: 1000 - Цел, овластување и одговорност

Целта, овластувањето и одговорноста на активноста внатрешна ревизија треба формално да се дефинира со договор, кој е во согласност со Стандардите, одобрен од одборот (Извор: Црвена книга 510)

Природата на овој Практичен совет: Внатрешните ревизори треба да ги земат предвид следните сугестии кога усвојуваат договор за внатрешна ревизија. Ова упатство нема за цел да ги вклучи сите неопходни аспекти кога се усвојува договор, туку едноставно препорачува низа ставки на кои треба да им се обрне внимание. **Придржувањето кон овој Практичен совет е факултативно.**

1. Целта, овластувањето и одговорноста на активноста внатрешна ревизија треба да се утврди во договор. Извршниот директор за ревизија треба да побара договорот да го одобри вишиот менаџмент како и да биде прифатен од одборот, комисијата за ревизија или соодветна владина власт. Договорот треба (а) да утврди кое ќе биде местото на активноста на внатрешна контрола во рамките на организацијата; (б) да даде овластување за пристап до документи, персонал и физички својства кои се однесуваат на перформансата на ангажманите; и (в) да го дефинира опфатот на активностите на внатрешната ревизија. (Извор: Црвена книга 110.01.4.510.01).
2. Договорот за активноста на внатрешната ревизија треба да е во пишана форма. Изјава во пишана форма обезбедува формална комуникација за да може менаџментот да ја разгледа и одобри, а одборот да ја прифати. Тоа исто така овозможува периодична оценка на адекватноста на целта, овластувањето и одговорноста на активноста за внатрешна ревизија. Обезбедувањето на формален, во писмена форма документ во кој е содржан договорот на активноста за внатрешна контрола е од суштинско значење за управување со ревизорската функција во рамките на организацијата. Целта, овластувањето и одговорноста треба да се дефинираат и достават со цел да се утврди улогата на активноста за внатрешна ревизија и да се обезбеди основа за менаџментот и одборот да ја користат при оценување на операциите на функцијата. Доколку се појави некое прашање, договорот исто така дава една формална, пишана согласност со менаџментот и одборот во врска со улогата и одговорностите на

активноста за внатрешна контрола во рамките на организацијата. (Извор: PSPR 96-14).

3. Извршниот директор за ревизија треба периодично да проценува дали целта, овластувањето и одговорноста и понатаму е адекватна за да овозможи активноста за внатрешна ревизија да ги постигне своите цели, како што е дефинирано во договорот. Резултатот од оваа периодична проценка треба да се достави до високото раководство и одборот. (Извор: Црвена книга 110.01.4.а).

Практичен совет 1000.C1-1: Начела кои ја раководат перформансата на консултантските активности на внатрешните ревизори

Токлување на Стандардот 1000.C1-1 од Стандардите за професионална пракса на внатрешна ревизија.

Стандард на кој се однесува: (Примена на консултантски стандарди, нацрт објавен на 1 мај 2001, со коментари дадени до 31 август 2001). Дадениот стандард во моментот гласи:

Природата на консултантските услуги кои и се даваат на организацијата и на трети страни треба да се одреди во договорот за ревизија.

Природата на овој Практичен совет: Дефиницијата за внатрешна ревизија вели дека вВнатрешната ревизија претставува независна, објективна потврда и консултантска активност дизајнирана да даде кредибилитет и да ги подобри операциите на една организација. Таа и помага на организацијата да ги оствари своите цели со тоа што ќе воведе еден систематски дисциплиниран период за се процени и подобри ефикасноста на системите за менаџмент на ризик, контрола и управување. Внатрешните ревизори имаат во предвид дека Стандардите за квалитет и работење се однесуваат на внатрешните ревизори кои извршуваат ангажмани кои се однесуваат како на потврдувањето така и на консултирањето.

Овој совет е фокусиран на пошироки параметри кои треба да се земат предвид во сите консултативни ангажмани. Консултирањето може да биде во вид на формални ангажмани, утврдени во пишани спогодби, до советодавни активности, како што се учество во постојани или временски менаџерски комитети или проект тимови. Од внатрешните ревизори се очекува да користат професионален суд за да го утврдат степенот до кој треба да се применува упатството дадено во овој совет во секоја дадена ситуација. Посебните консултантски ангажирања, како што е учество во проект за спојување или набавка, или ангажирања во вонредна состојба, како што се активности за санација после катастрофа, може да бараат отстапување од нормалните или востановените процедури при извршување на консултантски ангажмани.

Внатрешните ревизори треба да ги земат предвид следните водечки начела кога извршуваат консултантски ангажмани. Ова упатство не е наменето да ги даде сите аспекти кои би можеле да бидат неопходни при извршување на консултантски ангажман, и внатрешните ревизори треба да преземат дополнителни мерки на претпазливост со кои ќе се сеобезбеди менаџментот и одборот да го сватат и да се сложат со концептот, работните упатства и комуникации неопходни за извршување на консултантски услуги. **Придржувањето кон овие Практични совети е факултативно.**

- 1. Предлог за кредибилитет** - Предлогот за кредибилитет за активноста на внатрешна ревизија се остварува во рамките на секоја организација која вработува внатрешни ревизори на начин кој одговара на културата и ресурсите на организацијата. Предлогот за кредибилитет е опфатен во дефиницијата за внатрешна ревизија и вклучува потврда и

консултантски активности кои имаат за цел да и дадат кредибилитет на организацијата преку воведување на систематски, дисциплиниран приод во областите на управување, ризик и контрола.

- 2. Доследност со дефиницијата за внатрешна ревизија** - Во секоја активност за внатрешна ревизија вклучена е методологија за дисциплинирана, систематска проценка. Листата на услуги општо земено може да се инкорпорира во пошироките категории за потврдување и консултирање. Сепак, во услугите може исто така да се вклучат нови форми на услуги за давање кредибилитет кои се доследни со пошироката дефиниција за внатрешна ревизија.
- 3. Ревизорски активности покрај потврдување и консултирање** - Постојат бројни услуги за внатрешна ревизија. Потврдувањето и консултирањето не се взаемно ексклузивни и не исклучуваат други ревизорски услуги како што се истрагите и улогите кои не се однесуваат на ревизијата. Повеќето ревизорски услуги ја имаат подеднакво и потврдната и консултативната (советодавната) улога.
- 4. Взаемен однос помеѓу потврдување и консултирање** - Консултирањето за внатрешна ревизија дава тежина на внатрешната ревизијата. И покрај тоа што консултирањето честопати е директен резултат од услугите за потврдување, исто така треба да се свати дека потврдувањето може да произлезе од консултантските ангажирања.
- 5. Давање овластување за консултирање преку договор за внатрешна ревизија** - Внатрешните ревизори традиционално вршат разни видови консултантски услуги кои вклучуваат анализа на контроли вградени во системите за развој, анализа на безбедноста на производите, помагање на работни групи за анализа на операциите и давање препораки и друго. Одборот (или Комисијата за ревизија) треба да ја овласти активноста за внатрешна ревизија да врши дополнителни услуги онаму каде тие не претставуваат конфликт на интерес или ги намалуваат нејзините обврски кон Комисијата. Ваквото овластување треба да се внесе во договорот за внатрешна ревизија.
- 6. Објективност** - Консултантските услуги може на ревизорот да му помогнат подобро да ги свати деловните процеси или прашања поврзани со ангажманот за потврдување и не значи дека автоматски ќе влијаат врз објективноста на ревизорот или на активноста на внатрешната ревизија. Внатрешната ревизија не е функција за менаџерско донесување одлуки. Одлуките во врска со усвојување или применување на препораки донесени како резултат на една советодавна услуга за внатрешна ревизија треба да ги донесува менаџментот. Затоа, на објективноста на внатрешната ревизија не треба да влијаат одлуките што ги донесува менаџментот.
- 7. Основи на внатрешната ревизија за консултантски услуги** - Поголемиот дел од консултирањето е природно продолжување на услугите за потврдување и истражување и може да биде неформален или формален совет, анализа или проценки. Активноста на

вратнешната ревизија е исклучително поставена да извршува ваков вид на консултативна работа врз основа на (а) нејзиното почитување на највисоките стандарди на објективност; и (б) нејзиниот обем на знаење за организационите процеси, ризик и стратегии.

- 8. Доставување на основни информации** - Обезбедувањето потврда за вишиот менаџмент и директорите на ревизорската комисија е основната вредност на внатрешната ревизија. Консултантските ангажирања неможе да се извршат на начин кој ги маскира информациите кои според мислењето на Главниот директор за ревизија (САЕ) треба да им се презентираат на вишите извршни директори и членовите на одборот. Сите консултирања треба да се сватат во овој контекст.
- 9. Принципи на консултирање кои се сватени од страна на Организацијата** - Организациите мора да имаат основни правила за извршувањето на консултантските услуги кои ќе ги сватат сите членови на организацијата и овие правила треба да се кодифицираат во договорот за ревизија одобрен од страна на комисијата за ревизија и објавен во организацијата.
- 10. Формални консултантски ангажирања** - Менаџментот честопати ангажира надворешни консултанти за формални консултантски ангажирања кои траат подолг временски период. Сепак, организацијата може да заклучи дека активноста на внатрешна ревизија е квалификувана за одредени формални консултантски задачи. Доколку една активност за внатрешна контрола се зафати да обавува формален консултантски ангажман, групата за внатрешна ревизија треба да има еден систематски, дисциплиниран период при извршувањето на ангажманот.
- 11. Одговорности на САЕ** - Консултантските услуги му дозволуваат на САЕ да влезе во дијалог со менаџментот за да се разгледаат одредени менаџерски прашања. Во овој дијалог, должината на ангажманот и динамиката зависат од потребите на менаџментот. Сепак, САЕ си го задржува правото да ги утврди ревизорските техники и правото за доставување извештај до вишите извршни директори и членовите на ревизорската комисија кога природата и значењето на резултатите предизвикуваат значајни ризици за организацијата.
- 12. Критериуми за решавање конфликти или идни прашања** - Внатрешниот ревизор пред сè е внатрешен ревизор. Затоа, при извршувањето на сите услуги внатрешниот ревизор се раководи од ИА Етичкиот кодекс и Стандардите за перформанса од *Стандардите за професионална пракса за внатрешна ревизија*. Секој непредвиден конфликт или активност треба да се решат согласно *Етичкиот кодекс и Стандарди*.

ПС 1000.C1-2

ПРАКТИЧЕН СОВЕТ 1000.C1-2: Дополнителни аспекти за формални консултантски ангажирања

Толкувањето на Стандардот 1000.C1 (и други сродни стандарди за спроведување на консултирање) од Стандардите за професионална пракса за внатрешна ревизија

Стандард на кој се однесува: 1000.C1 - Природата на консултантските услуги треба да се утврди во договорот за ревизија

Посебна напомена во врска со овој Практичен совет и соодветните Стандарди. Овој практичен совет вклучува упатство во врска со повеќе Стандарди кои се применуваат за консултирање. Покрај Стандардот 1000.C1, упатството исто така ги опфаќа Стандардите 1130.C1 и C2; 1210.C1; 1220.C1; 2010.C1; 2110.C1 и C2; 2120.C1 и C2; 2130.C1; 2201.C1; 2210.C1; 2220.C1; 2240.C1; 2330.C1; 2410.C1; 2440.C1 и C2 и 2500.C1. Повикувањето на овие стандарди е дадено во заграда во насловот на овој Практичен совет.

Природата на овој практичен совет: Овој практичен совет е сличен на темата од Практичниот совет 1000.C1-1, во кој се зборува за Начелата кои ја раководат перформансата на консултантските услуги, а двата совети се корисни за внатрешните ревизори при извршување на консултантските активности. Во дефиницијата за внатрешна ревизија се вели дека вВнатрешната ревизија претставува независна, објективна потврда и консултантска активност дизајнирана да даде кредибилитет и да ги подобри операциите на една организација. Таа и помага на организацијата да ги оствари своите цели со тоа што ќе воведо еден систематски дисциплиниран приод за да се процени и подобри ефикасноста на системите за менаџмент на ризик, контрола и управување. Внатрешните ревизори имаат во предвид дека Стандардите за квалитет и перформанса се однесуваат на внатрешните ревизори кои извршуваат ангажмани кои се однесуваат како на потврдувањето така и на консултирањето.

Овој практичен совет е фокусиран на пошироки параметри кои треба да се земат предвид во сите консултативни ангажмани. Консултирањето може да биде во вид на формални ангажмани, утврдени во пишани спогодби, до советодавни активности, како што се учество во постојани или времени менаџерски комисии или проект тимови. Од внатрешните ревизори се очекува да користат професионален суд за да го утврдат степенот до кој треба да се применува упатството дадено во овој совет во секоја дадена ситуација. Посебните консултантски ангажирања, како што е учество во проект за спојување или набавка, или ангажирања во вонредна состојба (како на пример, преглед на активности за санација после катастрофа) може да бараат отстапување од нормалните или востановените процедури при извршување на консултантски ангажмани.

Внатрешните ревизори треба да ги земат предвид следните водечки начела кога извршуваат консултантски ангажмани. Ова упатство не е наменето да ги даде сите аспекти кои би можеле да бидат неопходни при извршување на консултантски ангажман, и внатрешните ревизори треба да преземат дополнителни мерки на претпазливост со кои ќе се сеобезбеди менаџментот и одборот да го сватат и да се сложат со концептот, работните упатства и комуникации неопходни за извршување на формални консултантски услуги. **Придржувањето кон овие Практични совети е факултативно.**

Дефиниција на консултантски услуги

1. Речникот кој се однесува на **Стандардите** ги дефинира "консултантските услуги" на следниот начин: "Советодавни и соодветни активности за услуга на клиент, чија природа и обем се договараат со клиентот и чија цел е да дадат кредибилитет и да ги подобрат операциите на организацијата. Примери за тоа се сугестии, совет, помош, дизајнирање на процес и обука."
2. Главниот извршен директор за ревизија треба да ја утврди методологијата што ќе се користи за класифицирање на ангажманите во рамките на организацијата. Во одредени околности би било соодветно да се направи "споен ангажман" кој ги инкорпорира елементите на консултантската активност и активността за потврдување во еден консолидиран приод. Во други случаи може да е соодветно да се направи разлика во ангажманот помеѓу компонентата за потврдување и консултирање.
3. Внатрешните ревизори може да вршат консултантски услуги како дел од нивните вообичаени или рутински активности, и како одговор на барањата на менаџментот. Секоја организација треба го има предвид видот на консултантски активности што треба да се понудат и да одреди дали за секој вид на активност треба да се развијат посебни политики или процедури. Можните категории би вклучиле:
 - Формални консултантски ангажмани - планирана и во пишана форма согласност;
 - Неформални консултантски ангажмани - рутински активности, како што се учество во постојани комисији, проекти со ограничено времетраење, ад хок состаноци и рутинска размена на информации;
 - Посебни консултантски активности - учество во тим за спојување и набавка или тим за конверзија на систем;
 - Консултантски ангажмани при вонредна состојба - учество во тим формиран за санација или одржување на операции после катастрофа или друг вонреден деловен настан или тим составен да обезбеди привремена помош за да помогне да се исполни одредено барање или невообичаен краен рок.
4. Вообичаено ревизорите не треба да се согласат да вршат консултантски ангажман само за да ги избегнат или да им дозволат на другите да ги избегнат барањата кои вообичаено би се однесувале на ангажман за потврдување доколку услугата за која станува збор е

посоодветно извршена како ангажман за потврдување. Ова не спречува да се прилагодат методологиите кога услугите кои веќе еднаш се извршени како ангажмани за потврдување се сметаат за поповолни да се извршат како ангажман за консултирање.

Независност и објективност во консултантски ангажмани (стандард 1130. C1)

5. Од внатрешните ревизори понекојпат се бара да обезбедат консултантски услуги што се однесуваат на операции за кои тие предходно биле одговорни или вршеле услуги за потврдување. Пред да се понудат консултантските услуги, Главниот извршен директор за ревизија треба да потврди дека одборот го сватил и го одобрил концептот за пружање консултантски услуги. Откако ќе се одобри, треба да се дополни договорот за внатрешна ревизија во кој ќе се вклучат овластувањата и одговорностите за консултантските активности, а активността на внатрешна ревизија треба да развие соодветни политики и процедури за извршување на такви ангажмани.
6. Кога ги подготвуваат заклучоците и нудат совет на менаџментот, внатрешните ревизори треба да се објективни. Доколку постојат пречки во однос на независноста или објективноста пред да започне консултантскиот ангажман, или пак тие ќе се појават подоцна за време на ангажманот, веднаш треба да се извести менаџментот.
7. Независноста и објективноста може да се попречат доколку услугите за потврдување се пружаат во рок од една година после еден формален консултантски ангажман. Може да се преземат чекори за да се намалат ефектите од попречувањето со тоа што различни ревизори ќе се назначат да извршуваат по една од услугите, ќе се воспостави независен менаџмент и супервизија, ќе се дефинира посебна отчетност за резултатите од проектите и ќе се изнесе која е претпоставената пречка. Менаџментот треба да е одговорен за прифаќање и спроведување на препораките.
8. Треба да се води сметка, особено кај консултантските ангажмани кои се во тек или се трајни по својата природа, внатрешните ревизори да не преземат менаџерски одговорности, несоодветно или ненамерно, кои не биле вклучени во првобитните цели и опфат на ангажманот.

Соодветна професионална грижа кај консултантски ангажмани (Стандарди 1210.C1, 1220.C1, 2130.C1 и 2201.C1)

9. Внатрешниот ревизор треба да има соодветна професионална грижа при извршување на формален консултантски ангажман со тоа што ќе го свати следното:
 - Потребите на менаџерските функционери, вклучувајќи ја природата, времето и доставувањето на резултатите од ангажманот;
 - Можните мотивации и причини на оние кои бараат услуга;
 - Обемот на потребната работа за да се постигнат целите на ангажманот;

- Способностите и ресурсите потребни да се изврши ангажманот;
 - Ефектот врз опфатот на планот за ревизија предходно одобрен од комисијата за ревизија;
 - Потенцијалното влијание врз идните ангажмани за ревизија и други ангажмани;
 - Потенцијалните организациони користи кои ќе произлезат од ангажманот.
10. Покрај аспектите за оценка на независноста и објективноста и соодветна професионална грижа опишани погоре, внатрешниот ревизор треба:
- Да одржува соодветни состаноци и да собира потребни информации за да ја оцени природата и степенот на услугата што треба да се пружи;
 - Да потврди дека оние кои ја примаат услугата го разбираат и се сложуваат со соодветното упатство содржано во договорот за внатрешна ревизија, политиките и процедурите на активноста на внатрешна ревизија и другите соодветни упатства кои го регулираат извршувањето на консултантските ангажмани. Внатрешниот ревизор не треба да извршува консултантски ангажмани кои се забранети со условите од договорот за внатрешна ревизија, кои се во судир со политиките и процедурите на активноста за внатрешна ревизија, или пак не даваат кредибилитет и не ги унапредуваат најдобрите интереси на организацијата;
 - Да проценат дали консултантскиот ангажман е компатибилен со вкупниот план за ангажмани на активноста за внатрешна ревизија. Планот кој се темели врз ризик на активноста за внатрешна ревизија може да инкорпорира и да пренесе консултантски ангажмани, до степен што се смета за соодветен, со цел да се обезбеди неопходната покриеност на ревизијата за организација.
 - Да ги документира општите услови, сваќања, резултати и други клучни фактори од формалниот консултантски ангажман во една пишана спогодба или план. Од битно значење е внатрешниот ревизор и оние кои го примаат консултантскиот ангажман да ги сватат и да се сложат со барањата за известување и проследување.

Обем на работа во консултантски ангажмани (Стандарди 2010.C1, 2110.C1 и C2, 2120.C1 и C2, 2201.C1, 2210.C1, 2220.C1, 2240.C1 и 2440.C2)

11. Како што беше кажано погоре, внатрешните ревизори треба да најдат заеднички јазик околу целите и обемот на консултантскиот ангажман со оние кои ја примаат услугата. Секаква резерва околу кредибилитетот, користа или можните негативни импликации на консултантскиот ангажман треба да се проследат до оние кои ја примаат услугата. Внатрешните ревизори треба да го дизајнираат обемот на работата со цел да обезбедат професионализам, интегритет, кредибилитет и углед на активноста на внатрешна ревизија.
12. При планирање на формални консултантски ангажмани, внатрешните ревизори треба да дизајнираат цели кои ќе ги задоволат соодветните потреби на функционерите од менаџментот кои ги добиваат овие

услуги. Во случај менаџментот да има посебни барања, внатрешните ревизори може да ги земат предвид следните акции доколку сметаат дека целите кои треба да се следат ги надминуваат оние што ги бара менаџментот:

- Да го увери менаџментот да ги вклучи дополнителните цели во консултантскиот ангажман;
 - Да го документира фактот дека целите не се исполнети и да ја достави таа забелешка во материјалот за резултатите од консултантскиот ангажман; и
 - Да ги вклучи целите во посебен следен ангажман за потврдување.
13. Работните програми за формални консултантски ангажмани треба да ги документираат целите и обемот на ангажманот како и методологијата што ќе се користи за да се задоволат целите. Формата и содржината на програмата може да се разликува во зависност од природата на ангажманот. При утврдување на обемот на ангажманот, внатрешните ревизори може да го прошират или ограничат обемот за да го задоволат барањето на менаџментот. Сепак, внатрешниот ревизор треба да се увери дека проектираниот обем на работа ќе биде соодветен за да ги задоволи целите на ангажманот. Целите, обемот и условите на ангажманот треба периодично да се проценуваат и прилагодуваат во текот на работата.
14. Внатрешните ревизори за време на формалните консултантски ангажмани треба да ги имаат предвид процесите за ефективност на менаџментот со ризик и контрола. За поголемите изложености на ризик или слабостите во материјалната контрола треба да се извести менаџментот. Во дадени ситуации загриженоста на ревизорот треба исто така да се пренесе на извршниот менаџмент, ревизорската комисија и/или одборот на директори. Ревизорите треба да користат професионален суд (а) за да го утврдат обемот на изложеност или слабости и преземените или планираните активности за ублажување или корекција на ваквата изложеност или слабости и (б) за да ги потврдат очекувањата на извршниот менаџмент, ревизорската комисија и одборот дека известиле за овие прашања.

Доставување на резултатите од консултантските ангажмани (Стандарди 2410.C1 и 2440.C1)

15. Известувањето за напредокот и резултатите од консултантските ангажмани ќе варира во форма и содржина во зависност од природата на ангажманот и потребите на клиентот. Барањата кои се однесуваат на известувањето обично ги одредуваат оние кои бараат консултантска услуга и треба да ги задоволат целите онака како што е одредено и договорено со менаџментот. Сепак, форматот за доставување на резултатите од консултантскиот ангажман треба јасно да ја опише природата на ангажманот и секакви ограничувања, рестрикции или други фактори за кој треба да знаат корисниците на информациите.

16. Во одредени околности, внатрешниот ревизор може да заклучи дека резултатите треба да се достават и на други покрај оние кои ја примиле или ја побарале услугата. Во такви случаи внатрешниот ревизор треба да го прошири известувањето за да може резултатите да се достават до соодветните страни. Кога известувањето се проширува на други страни, ревизорот треба да ги направи следниве чекори се додека не е задоволен од решавањето на прашањето:
- Прво, да утврди какво упатство е дадено во договорот во врска со консултантскиот ангажман и соодветните доставувања;
 - Второ, да се обиде да ги убеди оние кои ја примаат или бараат услугата доброволно да го прошират известувањето до соодветни страни;
 - Трето, да утврди какво упатство е дадено во договорот за внатрешна ревизија или во политиката и процедурите на ревизорската активност во врска со консултантските доставувања;
 - Четврто, да утврди какво упатство е дадено во кодексот за однесување на организацијата, етичкиот кодекс и другите соодветни политики, административни директиви или процедури;
 - Петто, да утврди какво упатство е дадено во *Стандардите и Етичкиот кодекс на IIA*, други стандарди или кодекси кои се применуваат за ревизори, и било какво законско или регулативно барање кое се однесува на прашањето за кое станува збор.
17. Внатрешните ревизори треба на менаџментот, ревизорската комисија, одборот или друго управно тело на организацијата да им ја кажат природата, обемот, вкупните резултати од формалните консултантски ангажирања заедно со другите извештаи за активностите од внатрешната ревизија. Внатрешните ревизори треба постојано да го информираат извршниот менаџмент и ревизорската комисија за тоа како се распоредуваат ресурсите за ревизија. Не се бара да се проследат ниту детални извештаи за ваквите консултантски ангажмани, ниту посебните резултати и препораки. Меѓутоа, треба да се проследи соодветен опис на ваквите видови ангажмани и нивните битни препораки и тоа е од основно значење за да се задоволи одговорноста на внатрешниот ревизор согласно *Стандардот 2060, Доставување извештај до одборот и вишиот менаџмент*.

Барања за документирање консултантски ангажмани (Стандард 2330.C1)

18. Внатрешните ревизори треба да ја документаат извршената работа за да ги остварат целите на еден формален консултантски ангажман и за да ги подржат неговите резултати. Сепак, барањата за документирање кои се применуваат за ангажмани за потврдување не мора неопходно да важат и кај консултантските ангажмани.
19. Ревизорите се поттикнуваат да усвојат соодветни политики за чување документи и разгледување на сродни прашања, како што се сопственост на документите од консултантскиот ангажман, со цел соодветно да ја заштитат организацијата и да избегнат можни недоразбирања кои ќе вклучат барања за вакви документи. При ситуација на правни постапки, регулаторни барања, даночни прашања и

сметководствени работи, може да се појави потреба за посебно ракување со одредени документи од консултантското ангажирање.

Набљудување на консултантски ангажмани (Стандард 2500.C1)

20. Активноста на внатрешна ревизија треба да ги набљудува резултатите од консултантските ангажирања до степен договорен со клиентот. Кај различни видови консултантски ангажмани одговараат различни видови набљудувања. Напорот за набљудување може да зависи од фактори, како што се, експлицитниот интерес на менаџментот во ангажманот или проценката на внатрешниот ревизор за ризиците од проектот или кредибилитетот за организацијата.

Авторско право © 2002 Институт на Организацијата за внатрешни ревизори: 7 јануари, 2002 година