



**ЕВРОПСКИ УПАТСТВА ЗА ПРИМЕНА НА
РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ НА
ИНТОСАИ**

1998

Европски упатства за примена на Ревизорските стандарди на Меѓународната Организација на Врховни Ревизорски Институции - INTOSAI

Упатствата се преведени во Државниот завод за ревизија. За превод на македонски јазик користен е изворниот документ на англиски јазик во издание на Европскиот суд на ревизори од 1998 година **"European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards"**.

Забелешка:

За делови од Упатствата кои се повикуваат на одредена законска рамка (во главно во **Упатството Бр. 52 "Неправилности", Анекс 1 во делот на "ЗАШТИТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИНТЕРЕСИ НА ЕВРОПСКИТЕ ЗАЕДНИЦИ ОД ПРОНЕВЕРИ И ДРУГИ НЕПРАВИЛНОСТИ"** треба да се имаат во предвид одредени измени на регулативите од 1998 до 2007 година.

Во делот **"Листа на референцни документи и друг материјал за понатамошно запознавање"** во поднасловот **КОМИТЕТ ЗА МЕЃУНАРОДНИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ СТАНДАРДИ (IASC)** алинеа 2 и 3, треба да се имаат во предвид измените во називот на стандардите 1 и 18 настанати во меѓувреме. Новите називи се: 1. Презентација на финансиски извештаи; 18. Приходи.

Државен завод за ревизија, Скопје

Република Македонија

Ул. М.Тито 12/3, Палата Македонија, Скопје

Тел: ++389 (0) 2 3 211 224

Факс: ++389 (0) 2 3 126 311

e-mail: dzr@dzr.gov.mk

www.dzr.gov.mk

Скопје, Декември 2007

В О В Е Д

Европските упатства за примена на “Ревизорските стандарди на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции” - ИНТОСАИ (изворна кратенка INTOSAI) се изготвени на барање на Комитетот за контакти на раководителите на Врховните ревизорски институции (ВРИ) на Европската Унија (ЕУ), од страна на работна група со која претседаваше претставник на Европскиот суд на ревизори. Работната група беше составена од претставници на следните шест Национални ревизорски институции:

Rigsrevisionen / Denmark
Tribunal de Cuentas / Spain
Corte dei Conti / Italy
Algemene Rekenkamer / the Netherlands
Riksrevisionsverket / Sweden
National Audit Office / United Kingdom

Петнаесетте упатства презентирани овде се одличен пример на блиска соработка помеѓу ВРИ на Европската Унија во области од заеднички интерес и јас би сакал да ја изразам мојата искрена благодарност на Раководителите на односните ВРИ кои беа вклучени во оваа задача.

Моја посебна благодарност ја должам и на членовите на Работните група, од чии експертизи и предавања произлезе овој прирачник кој се надевам ќе биде од корист за растечкиот број на ревизори во рамките на земјите од Европската Унија и земјите надвор од неа.

Prof. Dr. Bernhard Friedman
Претседател
Европски Суд на Ревизори
Луксембург, 1998

**Комитет за контакти на претседателите
на ВРИ на Европската унија**

Ад хок група за ревизорски стандарди

**Европски упатства за примена
на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ**

С о д р ж и н а

О п и с	Стр.
ТЕХНИЧКИ ВОВЕД	5
ЕВРОПСКИ УПАТСТВА ЗА ПРИМЕНА	
ГРУПА 1 РЕВИЗОРСКИ ПРИПРЕМИ	10
БР 11 ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА	10
БР 12 МАТЕРИЈАЛНОСТ/ЗНАЧАЈНОСТ И РЕВИЗОРСКИ РИЗИК	19
БР 13 РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ И ПРИСТАП	28
ГРУПА 2 ДОБИВАЊЕ РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ	36
БР 21 ВРЕДНУВАЊЕ НА ИНТЕРНИТЕ КОНТРОЛИ И ТЕСТОВИ НА КОНТРОЛИ	36
БР 22 РЕВИЗИЈА НА ИНФОРМАЦИОНИ СИСТЕМИ	46
БР 23 МЕТОДА НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА	74
БР 24 АНАЛИТИЧИ ПОСТАПКИ	80
БР 25 КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТА ОД ДРУГИ РЕВИЗОРИ И ЕКСПЕРТИ	92
БР 26 ДОКУМЕНТАЦИЈА	99
ГРУПА 3 ЗАВРШНА ФАЗА НА РЕВИЗИЈАТА	103
БР 31 ИЗВЕСТУВАЊЕ	103
БР 32 ДРУГИ ИНФОРМАЦИИ ВО ДОКУМЕНТИ ШТО СОДРЖАТ РЕВИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ	107
ГРУПА 4 РЕВИЗИЈА НА УСПЕШНОСТ	112
БР 41 РЕВИЗИЈА НА УСПЕШНОСТ	112
ГРУПА 5 ДРУГИ ПРАШАЊА	134
БР 51 ОБЕЗБЕДУВАЊЕ НА КВАЛИТЕТ	134
БР 52 НЕПРАВИЛНОСТИ	137
БР 53 ПРОМОВИРАЊЕ НА ДОБРА СМЕТКОВОДСТВЕНА ПРАКСА	155
РЕЧНИК НА ИЗРАЗИ ОД РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ НА ИНТОСАИ	174
КРАТЕНКИ КОРИСТЕНИ ВО ПРЕВОДОТ НА УПАТСТВАТА	179

ТЕХНИЧКИ ВОВЕД

Осврт на работата на Ад хок групата

1. Ад хок групата за ревизорските стандарди беше основана од страна на Комитетот за контакти на Претседателите на Врховните ревизорски институции (ВРИ) на Европската унија на состанокот одржан во Мадрид на 24 - 25 Септември 1991 година. На почетокот групата се состоеше од претставници на ВРИ од Данска, Шпанија, Италија и Холандија. Во 1994 односно 1996 година на групата и се придружи и ВРИ од Обединетото Кралство и Шведска. Со Ад хок Групата заседаваше Европскиот суд на ревизори ⁽¹⁾.
2. Работата на Ад хок групата беше фокусирана на методолошките аспекти за извршување ревизии на активностите каде ВРИ на земјите од Европската Унија кои имаат заеднички или општ интерес. Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ обезбедуваат вообичаена методолошка врска која се протега низ разноликост на јавни ревизорски традиции во државите членки на Европската унија, и Ад хок групата се стремеше да ги земе во предвид овие заеднички врски со составување на серија од петнаесет упатства. Овие упатства опишуваат како ревизорските стандарди на ИНТОСАИ може да се применат во контекст на ревизијата на активностите на Европската унија. Групата се стремеше да развие упатства во сите главни области на делувањето на ревизијата. Така, на пример, стандардите за работа на ИНТОСАИ кои се однесуваат на “ доказите “ се развиени во четири упатства: “ревизорски доказ и пристап”, ревизија на примерок”, користење на работата од други ревизори и експерти” и “други информации во документите што содржат ревидирани финансиски извештаи”. Освен тоа во развивањето на овие упатства, групата ги имаше исто така во предвид и Меѓународните стандарди за ревизија на Меѓународната федерација на сметководители (ИФАК).
3. Иако почетната задача на Групата беше да се обезбеди општа методологија за заеднички или координирани ревизии⁽²⁾ кои би биле извршувани од ВРИ на Европската Унија, групата има задоволство да извести дека нацрт упатствата најдоа употреба исто така и во рамките на некои поединечни ВРИ, посебно кога тие вршат оценка на нивните работни методи - на пример во однос на усогласеноста со новото национално законодавство. Натамошни објаснувања за потенцијална употреба на упатствата на овој начин се дадени во точката 10 од овој вовед.

(1) Следните личности учествуваа на состаноците на Ад хок Групата:

DK : Mr H Otbo; Mr M Levysohn
ES : Mr J Corral, Mrs M-L Martin Sanz, Mr V Manteca Valdelande
IT : Mr G Clemente, Mr E Colasanti, Mr C Constanza, Mr B Manna
NL : Mrs M-L Bemelmans – Videc
UK : Mr S Ardron, Mr J D Thorpe
S : Mr F Cassel
ECA: Mr N Schmidt - Gerritzen (Chairman), Mr T M James, Mr B Albugues, Mr J Eilbeck, Mr N Usher

(2) Во заедничките ревизии, учесничките (ВРИ) во рамките на нивните одговорности (овластувања), поставуваат еднакви ревизорски цели за испитување на исти предмети на работа. Во координираните ревизии, секоја ВРИ учесничка врши испитување на заеднички предмет, иако целите на ревизијата на секоја ВРИ учесничка може да се разликуваат, постои блиска соработка помеѓу соодветните ВРИ што дозволува размена на информации, така што ги збогатуваат индивидуалните ревизии на секоја ВРИ учесничка.

4. Сетот од 15 “Европски упатства за примена” во однос на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ се прикажани во вид на диаграм на крајот на овој воведен дел. Тие се расчленети во пет групи:

Група 1 - три упатства се однесуваат на подготовки на ревизијата;
Група 2 - шест упатства се однесуваат на прибирање на ревизорски докази;
Група 3 - две упатства се однесуваат на завршувањето на ревизијата;
Група 4 - едно упатство се однесува на ревизија на успешност; и
Група 5 - три упатства се однесуваат за други работи.

При извршување на својата работа Ад хок групата прими коментари и поддршка од Претседателите и службениците за врска на ВРИ од ЕУ и од ревизорскиот персонал од повеќе ВРИ (и посебно од персоналот на ВРИ претставуван во рамките на Ад хок групата). Групата би сакала да ја искористи оваа можност да ја изрази својата благодарност за ова поддршка. Ние се надеваме дека на некој начин се оддолживме на сите овие колеги за нивните вложени напори во изготвувањето на упатствата кои ќе бидат од корист во нивната натамошна работа.

5. Групата исто така би сакала да оддаде признание и уважување за вложениот труд при преведувањето на упатствата и другите документи од нивниот работен (службен) јазик - јазик на кој се изготвени (англиски) во другите десет официјални јазици на ЕУ. Голем дел од оваа задача беше извршен од Службата за преводи при Европскиот суд на ревизори но исто така Групата сака да ја изрази својата благодарност и на многубројните експерти од земјите членки на ВРИ и на Европскиот суд кој помогна во извршување на оваа задача.

Општа методолошка основа

6. Иако овие упатства се подетални во однос на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ, тие сеуште не содржат детални работни постапки за ревизорите, така што Ад хок групата смета дека секоја ВРИ мора да одлучи за свои сопствени детални постапки, земајќи ги во предвид националните околности, традициите и законодавството. Сепак упатствата претставуваат општа основа на која може да се повикуваат и која може да биде прифатена на факултативна основа од сите ВРИ на ЕУ, во рамките на постоечките ревизорски методи, за било која ревизија на активностите во ЕУ - без разлика дали таа се презема само на национално ниво или, заеднички или во координација со другите ВРИ, на меѓународно ниво. Употребата на овие упатства треба да им помогне на ВРИ во економично, ефикасно и ефективно извршување на нивните задачи.
7. Голем број на ВРИ од ЕУ го имаат прилагодено ревизорскиот пристап кој повеќе е базиран или е изричито базиран на националните ревизорски стандарди, отколку на оние на ИНТОСАИ. Поинаку кажано овие национални ревизорски стандарди, често пати се во тесна врска со Меѓународните стандарди за ревизија издадени од страна на Меѓународната федерација на сметководители. За време на нејзината работа, Ад хок групата обрна внимание на споредбите помеѓу стандардите на ИНТОСАИ и ревизорските стандарди на ИФАК, извршени во рамките на Европскиот суд на ревизори. Оваа споредба откри дека, и покрај тоа што два сета на стандарди се разликуваат во однос на нивото на детали и нивната терминологија, нивните разлики немаат значајно влијание на основните ревизорски методологии. Поради тоа Ад хок групата заклучи дека Европските упатства за примена се компатибилни за употреба во сите ВРИ на Европската Унија.

8. Во две упатства дадени се толкувања на специјални термини во вид на речник. За термините кои се почесто користени во овие упатства, читателот треба да се повика на речникот издаден од страна на Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ кој е објавен на крајот од упатствата. ⁽³⁾

А” Европска димензија”

9. Во изготвувањето на овие упатства Ад хок групата посебно настојуваше да го стави во преден план “Значењето во контекст на Европската Унија”. Во околности кога некој посебен аспект во контекст на ЕУ може да влијае на начин на кој еден ревизор ги извршува неговите задачи, тоа се спомнува во текстот на упатството - на пример, упатството# 52 “Неправилности (грешки)” содржи краток преглед на законодавството во Европската Унија кое се однесува на неправилностите.
10. Сепак Групата смета дека главното значење на упатствата во Европската Унија е тоа што тие претставуваат општа техничка основа која може да биде прифатена од сите ВРИ на ЕУ, на факултативна основа, во рамките на постоечките поединечни ревизорски методи кои ги применува секоја ВРИ. Со други зборови, Ад хок групата смета дека најголемо значење во рамките на ЕУ произлегува од општата прифатливост на упатствата во сите седум ВРИ кои учествуваа во работата на групата и помеѓу кои, во голема мерка, нашироко се претставени основните карактеристики на сите ревизорски традиции во јавниот сектор и организациони структури на ВРИ на ЕУ.

Пошироко значење на упатствата

11. Основната работа на составувањето на петнаесетте упатства во вид на предлог траеше повеќе години, со уште една година за правење на финални издавачки промени и припрема на комплетниот сет за издавање. Европа, и светот, не стоеа во место за тоа време и во овој период имаат направено многу на планот на развојот на државната ревизија и на опкружувањето во кое таа се спроведува во Европската Унија. Можеби најзначајни настани се чекорите кои водат кон проширување на ЕУ, и посебно подготовките кои се прават во земјите на централна и источна Европа и ново создадените независни држави. На Ад хок групата и беше задоволство да соопшти дека упатствата, иако сеуше во нацрт форма, беа ставени на располагање на ВРИ од овие земји и исто така задоволство беше да се прими позитивна повратна информација од некои од овие тела. Групата верува дека овие упатства би можеле да имаат корисна дополнителна улога - која не можеше да се предвиди во 1991 кога таа отпочна со нејзината работа - во давање на помош на ВРИ на овие земји во припремањето за приклучување кон Унијата и се надева дека нејзината работа ќе даде корисен придонес во оваа област.

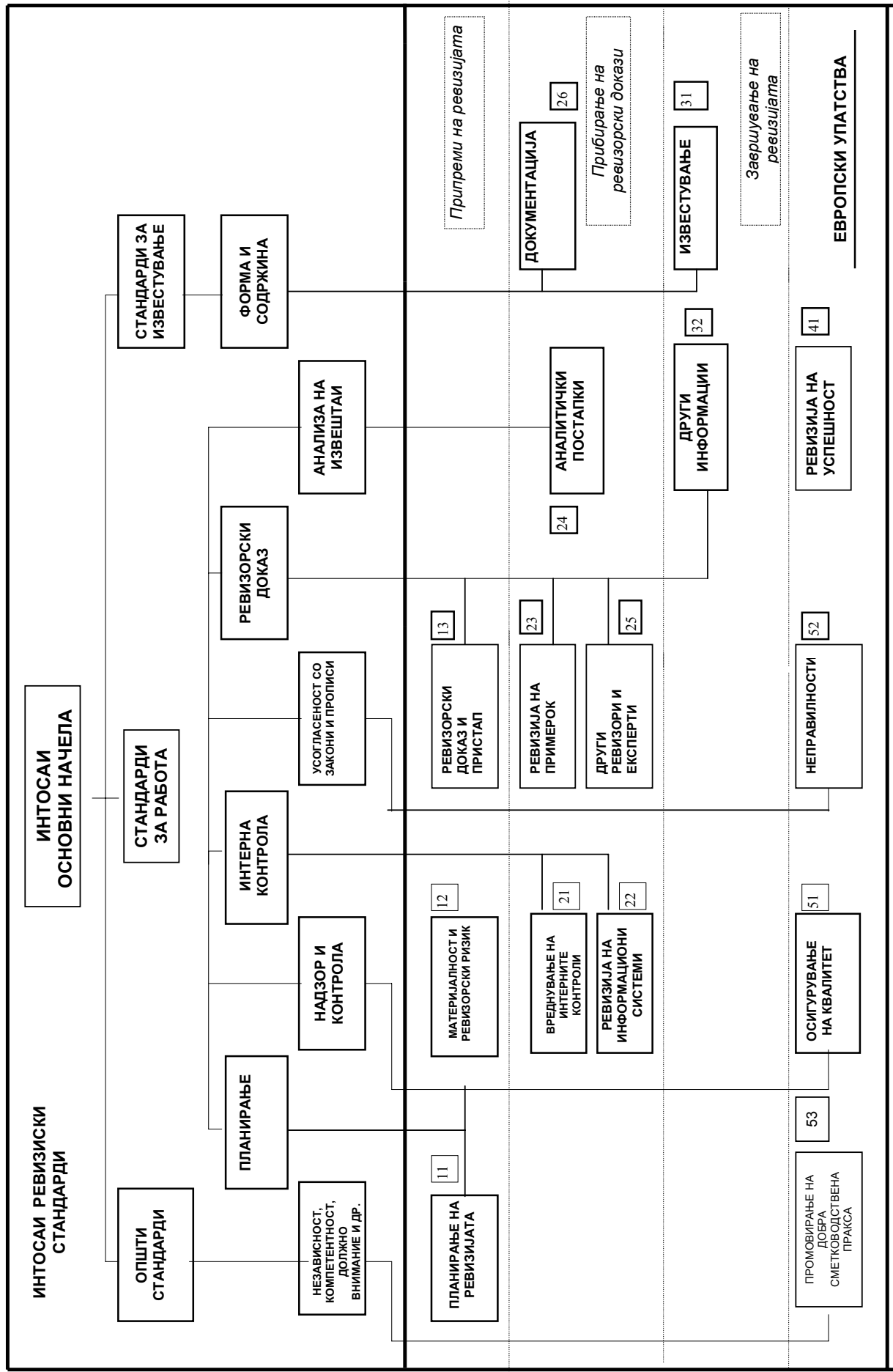
⁽³⁾ Таму каде постојат официјални преводи на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ, објавен е речник на ИНТОСАИ во соодветна јазична верзија. За другите јазици, Англиската верзија е изведена овде.

Советодавна природа на упатствата

12. Од овие упатства се очекува да имаат советодавна улога и да бидат користени од ВРИ на факултативна основа. Сепак во изворната англиска верзија на упатствата, зборот “треба” често е користен. Во такви случаи, групата го користеше овој термин за да ја нагласи праксата или постапките кои цврсто се препорачуваат.

Коментар

13. На групата ќе и биде задоволство доколку прими повратна информација од корисниците со што упатствата може да бидат ажурирани и подобрени. Доколку има забелешки истите треба да бидат испратени до: The Working Method team, ADAR Directorate, European court of Auditors, 12 rue Alcide De Gasperi, L - 1615 Luxembourg.



ГРУПА 1 РЕВИЗОРСКИ ПРИПРЕМИ

ЕВРОПСКИ УПАТСТВА ЗА ПРИМЕНА НА РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ НА ИНТОСАИ

БР. 11

ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА

СОДРЖИНА

Опис	Точка
Ревизорски стандарди на ИНТОСАИ	1
Користи и цели од планирање на ревизијата	2
Различни нивоа на планирање	3
Планирање на ревизорска задача	4

Планирање на ревизорска задача	Анекс 1
--------------------------------	---------

- | | |
|---|----------|
| • Работи во периодот пред планирањето на ревизијата | Прилог 1 |
| • Вообичаена содржина на еден ревизорски план | Прилог 2 |

1. Упатување на Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ

1.1. Точката 132 од Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ наведува дека:

“Ревизорот треба да ја планира ревизијата на начин кој ќе осигури спроведување на ревизијата со висок квалитет, на економичен, ефикасен и ефективен начин, и навремено”

2. Користи и цели од планирање на ревизијата

2.1. Планирањето има три карактеристики кои ги користат Врховните ревизорски институции :

- (а) Рационалност: процесот и резултатите од планирањето ја поттикнуваат логичката процена на задачите на ВРИ и утврдување на јасни цели;
- (б) Предвидливост: задачите се поставуваат во нивната временска димензија така што може да се добие појасно видување на приоритетите;
- (в) Координација: координација на ревизорските политики на ВРИ и фактичката ревизорска работа;

2.2. Цели на планирањето на ревизијата се :

- (а) да го изложи начинот на кој ќе бидат постигнати законските обврски и другите приоритети на ревизијата;
- (б) да го идентификува обемот, целите и предвидените резултати од ревизијата;
- (в) да утврди како ќе бидат добиени и анализирани неопходните ревизорски докази за да се постигнат целите на ревизијата ;
- (г) да ги идентификува средствата кои ќе бидат потребни и фактички употребени за ревизијата, утврдување на план на трошоци и временски план;
- (д) да се овозможи на раководството и на ВРИ воопшто, да ги надгледува и контролира поединечните ревизии;

3. Различни нивоа на планирање

- 3.1. Типично пред ВРИ се поставуваат повеќе барања и очекувања отколку што има расположиви средства. Поради ова многу ВРИ имаат воспоставено хиерарсиска структура на планирање со што плановите на поединечните задачи на ревизијата со време се обединети за да дадат глобален, долгорочен изглед. Првенствено ова Упатство ги уредува задачите на планирањето на ревизијата. Сепак, важно е да се нагласи дека ревизорот е свесен дека било која грешка во исполнувањето на планот и целите на ниво на задачата, има влијание не само на задачата, туку исто така и на другите активности на ВРИ. Спротивно, кога задачите на ревизијата може да бидат завршени според посакуваните стандарди со намален обем на буџетски средства или пред крајниот датум на извршување на целта (односно преку подобрување на ефикасноста) со ова се зголемува потенцијалот на ВРИ за задоволување другите поставени барања и очекувања.

4. Планирање на задачите на ревизијата

- 4.1. Ревизорската задача е дефинирана како одвоен дел и се поистоветува со дел од ревизорската работа која обично резултира со издавање на мислење, заклучок, критички суд, финансиски извештај и извештај од страна на ВРИ или посебен прилог кон годишниот извештај на ВРИ. Типично, ревизорската задача треба да има јасно дефинирани цели кои се однесуваат на поединечни или јасно дефинирани групи на активности, програми или тела (“субјект кој е предмет на ревизија”). Целите може да бидат вршење на финансиска ревизија, ревизија на законитост и правичност или ревизија на успешност, или некоја комбинација од наведените.
- 4.2. Натамошни смерници на планирање на задачите на ревизијата дадени се во **АНЕКС 1**.
- 4.3. За да се постигне подобрување на економичноста, ефикасноста и ефективноста, неопходно е ВРИ да ги процени сопствените перформанси за секоја ревизорска задача во однос на целите и планот на ревизијата, и од тоа да извлече некои поуки . Тоа обично ќе биде задача на одговорните раководители да спроведат

таков преглед и да ги соопштат резултатите на раководителите од повисок ранг. Во некои ВРИ оваа функција е зајакната со развивање на систем на независни проверки за обезбедување на квалитет или проверки на интерната ревизија (види Упатство Бр. 51 “Обезбедување на квалитет”).

АНЕКС 1: ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗОРСКА ЗАДАЧА

1. Независно од целите, ревизорската задача вообичаено ќе ги вклучи следните фази:
 - (а) Фаза пред планирање:
 - прибирање и почетно вреднување на информациите;
 - претходно вреднување на системот и контролите;
 - дефинирање на поединечните цели на ревизијата;
 - почетна процена на потребните средства и времетраење на задачата;
 - (б) Фаза на планирање:
 - елаборирање и разгледување на планот за ревизија;
 - контакт со субјектот кој е предмет на ревизија;
 - припреми на програмите за ревизија;
 - одобрување на планот;
 - (в) Фаза на извршување:
 - прибирање и вреднување на ревизорските докази;
 - извлекување на почетни заклучоци;
 - повремено испитување; идентификација и одобрување на било какви неопходни измени на планот на ревизијата;
 - (г) Фаза на известување:
 - формулирање и разгледување на заклучоците, мислења, препораки и /или извештаи (“резултати”);
 - преглед, одобрување и објавување на извештаите;
 - внатрешно ускладување на искористените и доделени средства според планот на ревизијата;
 - оцена на работата на ревизорскиот персонал;
 - (д) Фаза по известувањето:
 - мониторинг за влијанието од извршената ревизија.

Овие фази не се стриктно одредени, и може да се преклопуваат во некој дел.
2. Ефективниот план на ревизијата е зависен од преземените активности во фазата пред планирање. Натamoшни смерници во врска со оваа работа се дадени во **Прилогот 1 кон овој Анекс**.
3. Планот на задачите на ревизијата, е производ на извештајот од фазата пред планирање. Тој е исто така документ кој му овозможува на раководството на ВРИ да го оцени работењето од фазата пред планирање, да го одобри ревизорскиот пристап, буџетот и временскиот план за ревизија и доделувањето на неопходни средства. Тој исто така обезбедува основа на раководството на ВРИ да врши контрола на ревизијата, како таа тече и да презема спроведување на последователни вреднување за нејзино извршување. Исто така, планот на ревизорските задачи е еден од многуте други кој во глобала дава придонес за планирање на долгорочните средства и за раководење со ВРИ.

4. Планот на задачите на ревизијата е клучен документ. Тој мора да биде припремен на начин кој ќе го прикаже потребното време за извршување на планираните задачи , и во исто време, јасно и концизно ќе ги содржи сите неопходни останати информации. Иако не е можно да се пропише точна содржина на планот на задачите на ревизијата, извесни карактеристики ќе бидат заеднички за повеќето планови - како на пример за оние кои се изнесени во **Прилогот 2 на овој Анекс**.
5. Планирањето на ревизијата е динамичен процес. За постигнување на целите на ревизијата, може во текот на ревизијата да биде неопходно да се направат измени во првобитниот план. ВРИ треба да имаат воспоставено постапки за разгледување и одобрување на такви измени.

АНЕКС 1: ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗОРСКА ЗАДАЧА

Прилог 1: РАБОТИ ВО ФАЗА ПРЕД ПЛАНИРАЊЕ

Најчесто, повеќето од потребните информации во фазата пред планирање ќе бидат на располагање во рамките на ВРИ (на пример тековните или постојани досиеа од претходните години). Во такви случаи работите во фазата пред планирање ќе опфатат ажурирање на овие информации и земање во обзир и на други главни измени.

Подолу, во кратки црти даден е сумарен преглед на вообичаено потребни работи во фазата пред планирање:

1. Запознавање на ентитетот кој е предмет на ревизија

1.1. Ревизорот треба да ги идентификува важните аспекти на опкружувањето во кои субјектот работи. Ова вклучува такви разгледувања како што се:

- цели на на субјектот кој е предмет на ревизија
- влез (инпути)
 - средства и финансирање;
 - законска рамка;
 - вработени (број и квалитет);
- излез - ефекти (output)
 - видови и релативната важност на ефектите споредени со целите на субјектот кој е предмет на ревизија;
 - временски барања и ограничувања;
 - законска основа;
 - карактеристики на “пазарот” во рамките на кој субјектот делува;
 - внатрешни и надворешни споредби (на субјекти предмет на ревизија);
 - законски извештаи и извештаи кои не се предвидени со закон;
 - географски и комуникациски разгледувања.

1.2. Ревизорот мора да идентификува како работи субјектот кој е предмет на ревизија во неговото опкружување, вклучувајќи го следното:

- организација
 - организациона поставеност (шема) и одговорности;
 - клучни раководни системи и контроли;
 - клучни финансиски системи и контроли.

1.3. Како дел од запознавањето на ентитетот кој е предмет на ревизија и неговото опкружување, ревизорот често ќе се користи со аналитички техники на критичко испитување (види Упатство БР. 24 “Аналитички постапки” за да ги анализира, споредува и да ги вреднува расположивите релевантни податоци.

2. Влијание врз ревизијата кое го има субјектот кој е предмет на ревизија

2.1. Ревизорот мора да утврди како ќе влијае работењето и опкружувањето на субјектот кој е предмет на ревизија врз ревизијата посебно од аспект на:

- кои инхерентни ризици (види Упатство БР. 12 “Значајност и ревизорски ризик”) се поврзани со активностите кои произлегуваат од специфичното организационо опкружување на субјектот?
- кои инхерентни ризици обично се поврзани со овој вид на субјекти?
- какви контроли има воспоставено раководството на субјектот за да се заштити од овие ризици; дали се тие погодни за да бидат ефективни?
- кои други посебни фактори постојат, посебно во Европски контекст, и какво влијание тие ќе имаат на ревизијата?

За да се одговори на овие прашања неопходно е да се изврши прелиминарно вреднување на клучните системи и контроли (види Упатство Бр. 21 “Вреднување на интерни контроли и тестови на контроли”).

3. Опкружување на ревизијата и ревизорски цели

3.1. Ревизорот треба да ја разгледа формата, содржината и корисниците на резултатите (извештаи) од ревизијата. Потоа тој треба да ги специфицира целите на ревизијата (особено е важно, ова детално да се направи за ревизија на успешноста: ова ќе му овозможи на ревизорот да ги дефинира критериумите според кои добиените докази ќе бидат проценети и вреднувани).

3.2. Јасно воспоставени цели на ревизијата ќе му помогнат на ревизорот во одредување на значајноста на прашањата кои треба да бидат разгледувани (види Упатство Бр. 12 “Значајност и ревизорски ризик”)

4. Ревизорски доказ

4.1. Ревизорот мора да идентификува кои ревизорски докази ќе бидат неопходни за да се постигнат целите на ревизијата. Треба да се посвети внимание на следното:

- меродавност на доказите:
 - нивната доволност;
 - нивната сигурност - веродостојност);
- релевантност на доказите;
- разумност (правичност) на доказите ⁽³⁾

(3) Правичен ревизорски доказ е дефиниран во речникот на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ како: економична информација чии трошоци на прибирање се пропорционални со резултатите кои ревизорот или ВРИ тежнеат да ги постигнат.

4.2. Оваа задача треба да го води ревизорот кон дефинирање на следното:

- ревизорски пристап кој ќе биде прифатен;
- извори на докази кои треба да се користат и методи кои треба да бидат употребени за добивање на доказите;
- дефинирање на неопходни тестови, и обем на тестирање.

4.3. Натамошни смерници од оваа област се дадени во Упатството Бр. 13 Ревизорски доказ и пристап”.

5. Расположиви средства на ревизијата (ревизорски ресурси)

5.1. Кога ревизорот ја дефинирал природата, видот, бројот и изворите и методите за добивање на ревизорски доказ, тој може да ги процени неопходните средства за добивање и анализирање на доказите и за изготвување на ревизорските извештаи.

Овие разгледувања го вклучуваат следното:

- неопходна ревизорска стручност и следствено на тоа лица кои ќе бидат ангажирани за вршење на ревизијата;
- интерни специјални познавања (ревизија во услови на компјутерска обработка на податоци);
- можно користење на надворешни експерти, интерни ревизори на субјектот, други ревизори (види Упатство Бр. 25 “Користење на работа од други ревизори и експерти”);
- географска локација на ревизорските докази и лесен пристап кон нив (и со сите потенцијални проблеми) и придружни трошоци;
- временски план за работа на ревизијата.

6. Документација

6.1. Ревизорот треба внимателно да ги документа резултатите од фазата - пред планирање. Клучните заклучоци кои произлегуваат од оваа работа ќе обезбедат основа за планирање на ревизијата, и оваа документација треба да биде на располагање на оние кои се одговорни за преглед и одобрување на планот.

7. Консултации со субјектот кој е предмет на ревизија

7.1. Во зависност од политиката и стандардната пракса во рамките на ВРИ, вредно би било да се разгледа можноста да се дискутира со субјектот кој е предмет на ревизија за наодите во фазата пред -планирање.

АНЕКС 1: ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗОРСКА ЗАДАЧА

Прилог 1: ВООБИЧАЕНА СОДРЖИНА НА ЕДЕН ПЛАН НА РЕВИЗОРСКА ЗАДАЧА

1. Законска рамка на ревизијата.
2. Краток опис на активноста, програмот или телото кое треба да биде ревидирано (вклучувајќи и сумарен преглед на резултатите од претходните ревизии и нивно влијание).
3. Причини за вршење на ревизија.
4. Фактори кои влијаат на ревизијата, вклучувајќи ги и оние кои ја одредуваат значајноста на прашањата кои треба да бидат разгледувани.
5. Проценка на ризикот.
6. Цели на ревизијата.
7. Делокруг и пристап на ревизијата: каков доказ треба да се добие за да се остварат целите на ревизијата; каде; кога; како?
 - материјалност - праг на материјалност)
 - системи кои треба да бидат вреднувани и тестирани;
 - стратегија на методата на примерок;
 - однапред одредена големина на примероците;
 - потпирање (користење) на други ревизори /експерти;
 - други посебни предвидливи проблеми.
8. Потребни средства за, и кога:
 - ревизорски персонал (во детали), одговорности;
 - специјалисти (кои и кога);
 - надворешни експерти;
 - потреби за патувања;
 - временски план и план на трошоци.
9. Ако е можно, процена на надоместокот со кој треба да се товари субјектот за вршење на ревизијата.
10. Детали за лицата одговорни за врска кај субјектот кој е предмет на ревизија.
11. Временски план за ревизијата, и датум кога предлог извештајот ќе биде на располагање за интерно разгледување.
12. Форма, содржина и корисници на конечните извештаи/резултати.

ЕВРОПСКИ УПАТСТВА ЗА ПРИМЕНА
НА РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ НА ИНТОСАИ

БР. 12

МАТЕРИЈАЛНОСТ/ЗНАЧАЈНОСТ И РЕВИЗОРСКИ РИЗИК

С о д р ж и н а

О п и с	Точка
Ревизорски стандарди на ИНТОСАИ	1
Материјалност/значајност и ревизорски ризик	2
Материјалност/значајност	Анекс 1
Ревизорски ризик	Анекс 2

1. Упатување на на Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ

- 1.1. Објаснувањето на Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ (**точка 9**) наведува дека:

“Општо земено, нешто може да се процени како материјално ако сознанието за неговото постоење би можело веројатно да влијае на корисникот на финансиските извештаи или на извештајот на ревизијата на успешност”.

Во контекст на финансиската ревизија цел на ревизорот во главно е да го процени нивото на општата грешка, погрешен приказ, или неправилност и, ако смета дека е тоа од значење, да го сврти вниманието на корисниците на овие финансиски извештаи.

2. Значајност и ревизорски ризик

- 2.1. **Точката 152** од Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ наведува дека:

“Треба да се обезбедат компетентни, релевантни и разумни докази како поткрепа на ревизорските просудувања и заклучоци...”.

- 2.2. Според тоа ревизорот мора да добие уверување дека испитуваните финансиски извештаи не се материјално/значајно неточно прикажани.
- 2.3. Спротивно од сигурноста дека финансиските извештаи не се значајно погрешно прикажани, е ревизорскиот ризик. Овој претставува ризик дека ревизорот ќе дојде до погрешен заклучок во врска со испитуваните финансиски извештаи односно доколку ревизорот пропушти да изрази резерва (нема да даде мислење со

резерва) за финансиските извештаи што во суштина е материјално/значајно погрешен приказ на истите.

2.4. **Точката 132** од Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ наведува дека:

“Ревизорот треба да ја планира ревизијата на начин кој ќе осигура извршување на ревизијата со висок квалитет, на економичен, ефикасен и ефективен начин и навремено”

2.5. Од тука, во планирањето на ревизијата, ревизорот мора да направи проценка за нивото на вкупни грешки или погрешни прикажувања кои што веројатно би влијаеле врз корисниците на финансиските извештаи (**праг на значајност**)⁽¹⁾. Понатаму, ревизорот мора да биде сигурен дека преземениот ревизорски ризик не го доведува во прашање квалитетот на ревизијата.

2.6. Одлуките кои се однесуваат на **прагот** на материјалност/значајност и прифатливиот ревизорски ризик ќе имаат влијание на обемот на работата која е неопходно да се изврши, и според тоа и на економичноста, ефикасноста и ефективноста во извршувањето на ревизијата.

2.7. Натамошните излагања во врска со материјалноста/значајноста дадени се во **АНЕКСОТ 1** како и објаснување на материјалноста/значајноста на ревизорскиот ризик во фазата на планирање и во фазата на извршување на ревизијата во **АНЕКСОТ 2**.

(1) Изразот Materiality threshold често пати е познат како **ЛИМИТ** или **НИВО** на материјалност/значајност. Зборот threshold (праг) овде се претпочита како подобар за изразување на факти кои ја претставуваат вредноста за која ревизорот мора да просуди како најдобро да ги насочи правците на своите активности.

АНЕКС 1: МАТЕРИЈАЛНОСТ/ЗНАЧАЈНОСТ

1. Вовед

- 1.1. При извршување на финансиска ревизија, обично цел на ревизорот е да добие уверување дека финансиските извештаи се доволно точни и комплетни за намената на оние кои ги користат, во јавниот сектор тоа се буџетските власти кои делуваат во контекст на извршни процедури. При извршувањето на ревизијата ревизорот истражува за да се осигура дека финансиските извештаи не содржат материјални/значајни погрешни прикази.
- 1.2. Грешките или неправилностите во финансиските извештаи може во целина да се сметаат за материјални/значајни кога е веројатно дека ќе влијаат на корисниците на таквите извештаи, откако им е укажано/скренато внимание за овие грешки. Ревизорот мора да одлучи кој е максимално толерантен износ до кој финансиските извештаи може да бидат неточно прикажани но прифатливи. Овој износ може да биде дефиниран како “праг на материјалност/значајност”(materiality threshold). Ако се занемарат другите работи, колку нивото на материјалност/значајност е повисоко, толку е потребен помал обем на ревизорски тестови .
- 1.3. При испитување на финансиските извештаи нивото на материјалност/значајност може да биде одредено или директно со фиксирање на апсолутен износ на пари или индиректно со користење на процент (на пример X % од вкупните трошоци) за пресметка на таков износ. Покрај овој концепт на материјалност/значајност според вредност, има случаи кога извесни категории на сметки или трансакции може да се сметаат како материјални/значајни според нивната природа (каде посебно е важно да се даде објаснување) или материјални/значајни по самиот контекст на работите (на пример кога неточните прикази кои инаку се премногу мали за да бидат материјални/значајни го претворат кусокот во вишок). И покрај тоа што ревизорот треба да биде внимателен за можни случаи на материјалност/значајност според природа или според контекст, ова во главно ќе биде третирано како специјален случај во рамките на стратегијата на ревизијата. (нивната специфичност го отежнува воспоставувањето на општи правила).

2. Користење на нивото на значајност

- 2.1. Во фазата на планирање нивото на материјалност/значајност помага во одредување на обемот на потребните тестови за да се добие доволен ревизорски доказ. Во фазата на известување ова ниво се користи за проценка на важноста на грешките и неправилностите кои не биле откриени од страна на ревизијата и помага во одредувањето на тоа дали ревизорот да изрази резерва на финансиските извештаи.

3. Дефинирање на нивото на материјалност/значајност

- 3.1. При утврдување на соодветно вкупно ниво на материјалност/значајност, ревизорот на јавниот сектор мора да ги земе во предвид неговите посебни овластувања и фактот дека корисниците на извештаите од јавниот сектор имаат во главно висок интерес за прашањата на законитост и правилност на работење на тој сектор. Нивото на материјалност/значајност, во доделената ревизорска

задача тежи да биде на конзервативна страна (пониско ниво) поради тоа што посебен е интересот на јавниот сектор во испитувањето на законитоста и правилноста. Прикладно ниво на материјалност/значајност би можело да биде, на пример, помеѓу 0,5% и 2% од вредноста која најповеќе го рефлектира нивото на финансиска активност на некое тело или на дадениот субјект кој е предмет на ревизија. Овој основен податок, најчесто ќе биде вкупен приход или трошок, но може во извесни случаи, да биде друг податок, како што е вкупни средства или вкупни позајмици - во кој случај различен процент може да биде одреден.

- 3.2. Фиксирањето на нивото на материјалност/значајност, без разлика дали е тоа посебен износ на пари или процент, е работа на просудување - процена од страна на ревизорот, но заради конзистентноста во пристапот е важно прашање кое треба да биде регулирано во рамките на политиката на ВРИ. Главен елемент кој треба да се земе во обзир е политичката осетливост на подрачјето кое се покрива со финансиските извештаи. Вкупното ниво на материјалност/значајност кое се однесува на комплетен сет на финансиски извештаи или на пошироко подрачје на ревизијата, може да биде придружено со неколку посебни прагови на материјалност/значајност по подрачја / прашања со поголема политичка осетливост.

4. Технички разгледувања

- 4.1. Нивото на материјалност/значајност треба да биде ставено на највисоко ниво на неточни прикази кои би можеле да бидат прифатливи за корисникот.
- 4.2. Нивото на материјалност/значајност според тоа треба да ги земе во предвид барањата на буџетските власти и пошироката јавност .
- 4.3. Во исклучителни околности, дел од финансискиот извештај или подрачје на ревизијата може да се сметаат за поосетливи од страна на корисникот. Во такви случаи, ревизорот мора да просуди дали е попогодно да се одреди понизок ниво на материјалност/значајност и да го третира делот како посебна ревизија или да преземе тестирање на клучни ставки.
- 4.4. Можеби ќе биде неопходно да се промени планираното ниво на материјалност/значајност за некоја ревизија поради промена на политичката осетливост или поради општата вкупна вредност на финансиските извештаи која значајно се разликува од усвоената при одредувањето на нивото на материјалност/значајност во фазата на планирање. Ревизорот мора да биде потполно свесен за потребата од таква промена.
- 4.5. Одредувањето на прагот на материјалност/значајност нормално е прашање на политиката на ВРИ, било да се работи за прецизен начин во кој што прагот на материјалност/значајност е одреден и одобрен како основен елемент при планирањето на ревизијата или пак како вредност на фактички праг на материјалност/значајност за поединечна ревизија.
- 4.6. Прагот на материјалност/значајност се користи за да се процени важноста на влијанието на материјално/значајно погрешните прикази на резултатите од ревизијата кои самата таа ги нема откриено. Тоа се прави на тој начин, да според резултатите од ревизијата се процени вкупната веројатна грешка во

финансиските извештаи која после тоа се споредува со прагот на материјалност/значајност.

- 4.7. Ако процената на вкупните грешки го надминува прагот на материјалност/значајност, ревизорот треба внимателно повторно да ги испита сите негови докази, вклучувајќи го и можното разврстување на грешките според постапки на статистички пресметки и екстраполации, со цел давање на квалификувано мислење за финансиските извештаи кои се опфатени со ревизијата.
- 4.8. Бидејќи, просудувањата на ревизорот во врска со прагот на материјалност/значајност, пред и за време на вршењето на ревизијата, се фундаментални за извршување на ревизијата и за финално интерпретирање на резултатите, таквите просудувања треба да бидат темелно документирани на работни белешки и да бидат подвргнати на внимателен преглед и одобрување од страна на раководството.

АНЕКС 2 - РЕВИЗОРСКИ РИЗИК

1. Вовед

- 1.1. Ревизорски ризик (РР) е ризик дека ревизорот нема да изрази резерва на финансиските извештаи кои што се значајно неточни или се неточно прикажани (ризик дека ќе биде дадено мислење без резерва за финансиски извештаи кои се значајно погрешно прикажани). Поради тоа што скоро секогаш е непрактично повторно да се спроведат сите трансакции на кои се базира сетот на финансиски извештаи, ревизорот мора да прифати некое ниво на ревизорски ризик. На ВРИ останува да одреди, како прашање на политика, кое ниво на ревизорски ризик треба да биде прифатено. Познавајќи ги очекувањата на корисниците на финансиските извештаи кои се изготвени од страна на јавните тела, посебно што се однесува до законитоста и правилноста, вообичаено е ВРИ да прифати многу ниско ниво на ревизорски ризик - најчесто пониско од 1 процент.

- 1.2 Има три компоненти на ревизорски ризик. Тие се:

Инхерентен ризик (ИР): ризик од значајна неправилност или погрешен приказ кој се појавува на почетокот (при евидентирање на деловните настани);

Контролен ризик (КР): ризик дека интерните контроли на субјектот кој е предмет на ревизија нема да спречат или да откријат материјална/значајна неправилност или погрешен приказ;

Ризик од неоткривање (РН): ризик дека било која материјална/значајна неправилност или погрешен приказ која не била корегирана со интерните контроли на субјектот, нема да биде откриена од страна на ревизорот.

- 1.3. Инхерентниот и контролниот ризик се разликуваат од ризикот на неоткривање поради тоа што тие настануваат односно се откриваат во рамките на субјектот кој е предмет на ревизија. Ризикот од неоткривање, од друга страна, е одреден од страна на ревизорот и претставува функција на (или зависи од) природата, обемот и временскиот распоред на ревизорските постапки. Преку контрола на овие детерминанти на ризикот од неоткривање ревизорот може да настојува да постигне прифатливо ниско ниво на ревизорски ризик.
- 1.4. Ревизорот мора да го процени инхерентниот и контролниот ризик и, врз основа на оваа проценка, да конципира соодветни независни постапки за да го намали ризикот од неоткривање на ниво кое според негово просудување ќе резултира во соодветно ниско ниво на вкупен ревизорски ризик.
- 1.5. Постои меѓусебна поврзаност помеѓу ревизорската проценка на инхерентниот и контролниот ризик од една страна и прифатливото ниво на ризикот од неоткривање од друга страна. Повисоко ниво на ревизорската проценка на инхерентен и / или контролен ризик, ќе бара поголем обем на ревизорска работа за достатно намалување на ризикот од неоткривање (постигнување на понизок ниво на ризикот од неоткривање) кое што ќе овозможи постигнување на сакано ниво на ревизорски ризик.

2. Инхерентен ризик

- 2.1. Инхерентниот ризик зависи од природата на ставката и на субјектот кој е предмет на испитување како и од степенот до кој ставката е подложна на грешки. За да се одреди инхерентниот ризик ревизорот мора да изврши проценка на опкружувањето во кое субјектот делува и на карактеристиките на ставките кои се ревидираат.
- 2.2. Вообичаено е да се изврши проценка на ризикот вклучувајќи го и инхерентниот ризик во претходната фаза на ревизијата. Истовремено оваа работа треба да биде направена со доволно детали за да се овозможи да се извлечат разумни заклучоци. Тоа не треба да биде долг процес. Таму каде ВРИ извршува годишни ревизии на одредени субјекти, проценката може да биде извршена со доволно детали, да речеме, на секој три години и ажурирање за годините измеѓу. Ревизорот секогаш треба да ги земе во предвид искуствата од извршените ревизии во минатото.
- 2.3. Цел на оваа претходна проценка на ризикот е да му овозможи на ревизорот да формира претходно видување во врска со субјектот кој се ревидира и ставките кои се предмет на ревизија поради информирање во текот на процесот на планирањето. Тоа е она што треба да биде разликувано од деталното вреднување на интерните контроли кои ќе бидат барани доколку се спроведени тестови на контрола како дел на општиот ревизорски пристап.

3. Контролен ризик

- 3.1. Контролниот ризик се проценува со извршување на детални проверки на релевантните системи на интерна контрола и преземање на постапки за спроведување на тестови на усогласеност. Натамошни појаснувања се дадени во Упатството Бр. 21 “Проценка на интерни контроли и тестови на контроли”.
- 3.2. Почетното проценување на ризикот (види точка 2.2. и 2.3. погоре) исто така овозможува да се направи претходна проценка на општиот квалитет на контролното опкружување. Таму каде што е веројатно, контролниот ризик да биде висок, сигурноста што ревизорот може да ја добие од тестовите на контрола (дизајнирани за оценување на ефективност на интерните контроли), следствено ќе биде ниска. Ревизорот тогаш може да одлучи дека е поекономично бараната сигурност да ја добие од други извори (и според тоа ќе го зголеми бројот на преземените детални тестови).

4. Ризик од неоткривање

- 4.1. Што повеќе постапки на детални тестови спроведува (извршува) ревизорот, поголема е веројатноста дека ќе бидат откриени материјални/значајни грешки или неправилности во финансиските извештаи кои се ревидираат: според тоа понизок ќе биде ризикот од неоткривање. По пат на просудување за бројот на детални тестови кои треба да се спроведат, ревизорот се стреми да го намали ризикот од неоткривање на ниво кое го доведува општиот ревизорски ризик во рамките на утврдениот минимум од страна на ВРИ.

- 4.2. Обратно од ризикот од неоткривање е сигурноста што ревизорот ја добива од сите постапки на детални тестови кои тој ги спроведува: ова вклучува клучни ставки за тестирање со висок ризик или на ставки кои по природа се значајни, тестирање на ставки со високи вредности, тестирање на примерок на другите ставки и, во извесни случаеви, постапки за аналитички проверки.

5. Математички модел

- 5.1. Пример кој го илустрира моделот на ревизорскиот ризик е даден во прилогот кон овој анекс.

Ревизорски ризик: илустрација на математички модел

$$PP = IP \times KP \times PH$$

$$PH = PP / (IP \times KP)$$

Ревизорот спроведува почетна процена на инхерентниот ризик и проценува дека тој треба да биде низок. Според тоа тој ја одредува вредноста на овој ризик од 20%, во согласност со упатството издадено од неговата ВРИ.

Тестовите на детали и контролните тестови откриват дека разумен систем на контроли е воспоставен и истиот ефективно функционира без исклучоци. Од друга страна во согласност со политиката на ВРИ, тој го проценува системот да биде “среден” и одредува вредност од 40% за контролен ризик.

Политиката на неговата ВРИ е да прифати максимален ревизорски ризик од 1%.

Ревизорот на овој начин е во можност да ја пресмета сигурноста (или нивото на доверба) која се бара од независните тестови и таа е како следи:

$$PP = 1\% = 0,01$$

$$IP = 20\% = 0,20$$

$$KP = 40\% = 0,40$$

$$PH = PP / (IP \times KP)$$

$$PH = 0,01 / (0,2 \times 0,4) = 0,125$$

Бидејќи сигурноста е обратно (инверзна функција) од ризикот на неоткривање, бараната сигурност од независните тестови е следна:

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

Кратенки:

ИР	Инхерентен ризик
КР	Контролен ризик
РН	Ризик од неоткривање
РР	Ревизорски ризик

ЕВРОПСКИ УПАТСТВА ЗА ПРИМЕНА
НА РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ НА ИНТОСАИ

БР. 13

РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ И ПРИСТАП

С о д р ж и н а

О п и с	Точка
Ревизорски стандарди на ИНТОСАИ	1
Компетентен ревизорски доказ	2
Релевантен ревизорски доказ	3
Разумен ревизорски доказ	4
Сумарен преглед и влијание на раководството на ревизијата	5

Сигурност на ревизорските докази - извори, <i>metodi i prirodni osobini</i>	Анекс 1
Ревизорски пристап	Анекс 2

1. Упатување на Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ

1.1 Во точката 152 од Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ е наведено дека:

“Треба да се обезбедат компетентни, релевантни и разумни докази како поткрепа на ревизорските просудувања и заклучоци во однос на организацијата, програмот, активностите односно функциите кои се предмет на ревизија.”

2. Компетентен ревизорски доказ

2.1. **Компетентен доказ** е информација која квантитативно е **доволна и** соодветна за да се постигнат ревизорските резултати; и по својство е непристрасна со што влева доверба и **сигурност**.

2.2. **Доволен** ревизорски доказ ќе се добие ако обемот на тестовите (тестови на усогласеност и деталните тестови како релевантни) е адекватен. Натамошни објаснувања за овие прашања може да се најдат во Упатствата за :

- Материјалност/значајност и ревизорски ризик (Бр. 12);
- Проценка на интерните контроли и тестови на контрола (Бр. 21);
- Ревизија на примерок (Бр. 23);
- Аналитички постапки (Бр. 24).

2.3. **Сигурен** ревизорски доказ е доказ кој е правичен (непристрасен). Сигурноста на ревизорскиот доказ зависи од неговата природа, неговиот извор и од користениот метод за негово добивање. Често пати ревизорот е соочен да избира

алтернативни форми на докази, извори и методи: **АНЕКСОТ 1** дава натамошни објаснувања за нивната релативна сигурност, и ревизорот треба да се стреми да обезбеди користење на посигурни извори и методи во рамките на расположивото време и ограничувања на трошоци наметнати од страна на ревизијата.

3. Релевантен ревизорски доказ

Релевантен ревизорски доказ е информација која е соодветна на ревизорските цели.

- 3.2. За да се осигури дека ревизорскиот доказ е релевантен, целите на ревизијата мора да бидат јасно дефинирани во фазата на планирање на ревизијата: за натамошни упатствија ревизорот треба да се повика на Упатството Бр. 11 “Планирање на ревизијата”.
- 3.3. Кога еднаш јасно се дефинирани ревизорските цели, прашањето за релевантност (во врска со прашањето на разумност - види подолу) треба да го води ревизорот кон разгледување кој ревизорски пристап треба да биде прифатен. Натамошни напатствија за ревизорскиот пристап се дадени во **АНЕСКОТ 2**.

4. Разумен ревизорски доказ

- 4.1. Разумен ревизорски доказ претставува информација која е економична поради тоа што трошоците за добивање на истата се сразмерни на резултатите кои ревизорот или Врховната ревизорска институција настојува да ги постигне.
- 4.2. Сигурноста дека се добиени доволни, релевантни и сигурни докази за да се постигнат ревизорските цели со најмали можни трошоци, бара од ревизорот да ги процени алтернативните ревизорски постапки уште во раната фаза на ревизорските постапки (Анекс 2) и да просуди со кои од овие ќе се постигнат саканите резултати на најекономичен начин.

5. Сумарен преглед и влијание на раководството на ревизијата

- 5.1. Разгледувањето на компетентноста, релевантноста и разумноста на ревизорските докази кои треба да се добијат, треба да му помогнат на ревизорот во фазата на планирање да ги одреди следните клучни елементи на секоја ревизија:

- Доволност : вид и обем на ревизорски тестови;
- Сигурност : извори, и користени техники за добивање на доказите;
- Релевантност: цели на ревизијата;
- Релевантност)
) ревизорски пристап
- Разумност)

- 5.2 Во фазата на планирање, раководителот /лицето за надзор ќе биде заинтересиран да се осигура дека направените просудувања од страна на ревизорот во врска со составувањето на планот се јасни и дека планот

обезбедува основа за добивање на компетентни, релевантни и разумни докази како поткрепа на ревизорските цели.

- 5.3. Во завршната фаза на ревизијата, раководителот /лицето за надзор ќе биде заинтересиран да осигура дека планот на ревизијата се извршува врз основа на прибавените компетентни, релевантни и разумни докази, дека ревизорските заклучоци се поткрепени со овие докази и дека во сите извештаи ќе се рефлектираат овие заклучоци (види Упатство Бр.31 “Известување”).

АНЕКС 1 - СИГУРНОСТ НА РЕВИЗОРСКИТЕ ДОКАЗИ - ИЗВОРИ, МЕТОДИ И ПРИРОДНИ ОСОБИНИ

А. ИЗВОРИ НА ДОКАЗИ

Ревизорскиот доказ може да биде изведен директно од страна на ревизорот, или да се добие од трета страна или од страна на субјектот кој е предмет на ревизија.

Општо земено, директно изведените докази од страна на ревизорот ќе бидат посигурни отколку оние добиени од други.

Доказите добиени од трети страни може да бидат посигурни отколку оние добиени од субјектот кој е предмет на ревизија ако тие докази се вистинити, независни и комплетни.

Ревизорот може да стекне поголема сигурност кога добиените ревизорските докази од различни извори се конзистентни.

Б. МЕТОДИ ЗА ДОБИВАЊЕ НА ДОКАЗИ

Доказите може да бидат добиени со една или повеќе од следните методи:

- **Инспекција/преглед** на документи или средства;
- **Набљудување** на постапките (активностите) или процедурите;
- **Распрашување и потврдување;**
- **Пресметки;**
- **Анализа на финансиски извештаи и ставање во сооднос или споредба помеѓу елементите на релевантни информации.**

Ревизорот мора да процени во однос на тоа кој метод за добивање на доказ ќе биде соодветен и сигурен и да ја измери (процени) сигурноста на доказот во однос на трошоците за негово добивање.

В. ПРИРОДНИ ОСОБИНИ НА РЕВИЗОРСКИОТ ДОКАЗ

Ревизорскиот доказ може да биде документарен, визуелен или усмен.

Сигурноста на документарниот доказ зависи од неговиот извор (види погоре).

Визуелниот доказ има висока сигурност за потврдување на постоењето на средствата, но не и за нивната сопственост или вредност.

Усмениот доказ мора да биде сватен како најмалку сигурен. Секогаш кога е изводливо, ревизорот треба да настојува да добие документарно потврдување на усмениот доказ (на пример утврдени пишани белешки од интервјуа). Кога ова не е изводливо, усмените докази може да бидат поткрепени со посебно/одвоено интервјуирање на повеќе од едно лице.

АНЕКС 2 : РЕВИЗОРСКИ ПРИСТАП

1. Вовед

- 1.1. Ревизорскиот пристап е комбинација од различни видови на ревизорски тестови кои се употребуваат за добивање на неопходни докази за постигнување на целите на ревизијата.

2. Ревизорски цели

- 2.1. Во општи црти, цели на ревизијата може да бидат:

- (а) за финансиската ревизија:
 - да се процени точноста и потполноста на финансиските извештаи на активноста, програмата или телото кое е предмет на ревизија; и / или
 - да се утврди дали трансакциите на кои се базираат финансиските извештаи се законски и правилни.
- (б) за ревизијата на успешност;
 - да се процени дали активноста, програмот или телото е управувана економично и / или ефикасно и / или ефективно.

- 2.2. Стандардите на ИНТОСАИ подеднакво се применуваат и на финансиската ревизија и на ревизијата на успешност. Според тоа, ревизорот мора да се стреми да добие компетентен, релевантен и разумен ревизорски доказ. На сличен начин, за двата вида на ревизија, начелно, може да се користи или системски базиран пристап или директен независен пристап на тестови: сепак, поради различните цели, можеби ќе треба да се разгледа и можноста за користење на различни системи при ревизијата на успешност, во споредба со оние кои се проучуваат при финансиска ревизија (види точка 6 подолу).

3. Системски базиран пристап (СБП) (Systems Based Approach)

- 3.1. Субјектите кои се предмет на ревизија од страна на ВРИ, обично имаат воспоставено системи на контроли кои се конципирани да обезбедат точност и комплетност на финансиските извештаи, законитост и правилност на трансакциите и економичност, ефикасност и ефективност на работењето. Општо земено, ако ревизорот е задоволен од адекватноста на овие контроли, тогаш може да се намалат деталните проверки на финансиските извештаи, на трансакциите или на успешноста на работењето на субјектот.
- 3.2. Пристапот каде што ревизорот се потпира на системот на интерни контроли на субјектот е познат како Системски базиран пристап (СБП). Тој ги има следните карактеристики:
- (а) идентификација и детално вреднување (детални проверки) на релевантни клучни контроли, и процена на степенот до кој (доколку го има) ревизорот може да се потпре на овие контроли под претпоставка дека е утврдено дека тие делуваат ефективно.

- (б) тестирање на работењето на тие клучни контроли за да се утврди дали тие функционираат ефективно низ целиот период на испитувањето.
- (в) вреднување на резултатите од тестовите на контрола за да се утврди дали предвидливиот степен на потпирање може да биде изведен од испитување на контролите;
- (г) детално тестирање на одреден број на трансакции, салда на сметки, итн. за да се одреди (како релевантно за ревизорските цели), без оглед на воспоставениот систем на контроли на субјектот, дали финансиските извештаи на субјектот се точни и комплетни, трансакциите на кои тие се базираат биле законски и регуларни и / или дека критериумите на економичност/ефикасност и ефективност се постигнати .

3.3. Натамошни објаснувања на етапите (а) до (в) погоре, дадени се во Упатството Бр. 21 “Вреднување на интерните контроли и тестови на контроли”, и за независните тестови ((д) погоре) во Упатството Бр. 23 “Ревизија на примерок”. Односот помеѓу тестовите на контрола и независните тестови понатаму е објаснет во Анексот 2 на Упатството Бр. 12 “Значајност и ревизорски ризик”.

4. Директен детален пристап (ДДП) на тестирање (Direct Substantive Testing))

4.1. Кога ревизорот нема посебни барања за оцена на работењето на системот на контроли кај субјектот кој е предмет на ревизија, тоа може да значи, ревизорските цели да се постигнат без потпирање на овие системи, односно без спроведување на тестови на контрола. Овој пристап е познат како Директен пристап на детално тестирање (ДДП). Треба да се нагласи дека со усвојување на овој пристап, не може со сигурност да се користат резултатите од интерните контроли (поради тоа што не се испитува ниту се вреднува нивното делување и, сходно на тоа, не се добива доказ за нивната ефективност), па е потребно да се извршат поголем број на неопходните директни детални тестови отколку при користење на СБП пристапот. Во такви околности, на ревизорот е да просуди кој би бил најефективен метод за добивање на неопходен доказ за да се постигнат ревизорските цели.

4.2. Точката 141 од Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ наведува дека:

“При одредувањето обемот и делокругот на ревизијата, ревизорот треба да ја проучи и процени сигурноста на интерните контроли”.

Така, дури и кога ДДП пристапот е усвоен, ревизорот мора да изврши некои испитувања на главните системи, дури и ако ова проучување е прелиминарно по своја природа. Според тоа ДДП пристапот, во суштина е форма од СБП пристапот, со тоа што во овој случај испитувањето е намалено.

5. Размислувања при одлучувањето кој пристап да се примени

5.1. Кога од ревизорот посебно не се бара да се прифати СБП пристапот, изборот меѓу СБП или ДДП пристапот обично ќе се базира на процената на потребните средства за извршување на ревизијата, и според тоа од трошоците за добивање

на компетентен и сигурен доказ. За донесување на таква одлука значајна улога ќе имаат следните фактори:

- (а) Таму каде контролите се географски дисперзирани или кога на друг начин има тешкотии да се тестира нивното делување, СБП пристапот може да не биде изводлив со средствата кои се ставени на располагање. На сличен начин, таму каде што резултатите од претходните проценки на сигурноста на интерните контроли укажуваат дека тие се слаби, ревизорот нема да биде во можност да се потпре на нив. Според тоа ДДП пристапот може да биде прифатен независно од релативно повисоките трошоци.
- (б) Иако за испитување на **законитоста и правилноста** е можно да се прифати ДДП пристапот, **за** овој тип на ревизија особено е погоден СБП пристапот.
- (в) СБП пристапот има посебна предност поради тоа што често пати му овозможува на ревизорот да воспостави врска помеѓу поединечните грешки и слабости во системот на контроли и на тој начин да се фокусира на овие слабости. Со укажување на раководството за недостатоците во работењето на субјектот, ревизорот може да му помогне на субјектот да постигне подобрувања во контролите во иднина.

6. Ревизија на успешност

- 6.1. Ревизијата на успешност (види Упатство Бр. 41 “Ревизија на успешност”) се однесува на економичност и / или ефикасност и / или ефективност, на програмата или телото кое се испитува:

Економичност: намалување на трошоците на користените ресурси за една активност, имајќи го во предвид соодветниот квалитет;

Ефикасност: однос помеѓу резултатите, во смисла на добра, услуги или други резултати, и искористените средства за постигнување на резултатите;

Ефективност: степенот до кој се постигнати целите и односот помеѓу очекуваниот и остварениот ефект од определена активност.

Секоја ревизија на успешност нема да има неопходна потреба да ги постигне сите три наведени видови на успешност: од поставените цели на ревизијата треба да биде јасно што треба да биде предмет на испитување. Сепак, кога се врши ревизија на економичност или ефикасност, ревизорот треба да направи општи разгледувања и за ефективноста на субјектот кој е предмет на ревизија: така доаѓаме до сознание дека можеби е подобро субјектот да изврши некоја работа лошо отколку погрешна работа добро (или поинаку кажано помала е штетата ако некоја добра работа субјектот ја изврши лошо отколку лошата работа да биде извршена добро).

- 6.2. За испитување на ефективноста, неопходно е да се процени исходот (крајниот резултат) или ефектот од една активност. Според тоа, иако СБП пристапот може да биде корисен (на пример, да процени како субјектот кој е предмет на ревизија го одмерува и го прати ефектот), ревизорот исто така ќе мора да добие доволни

детални докази за исходот (резултатот) и ефектот од активноста, програмата или телото (субјектот).

7. Аспекти на опкружувањето

- 7.1. Се повеќе и повеќе од ВРИ се бара да осигураат дека активностите кои се предмет на ревизија се извршуваат во согласност со критериумите на опкружувањето и со барањата. Во принцип, ревизорскиот пристап кај таквите барања е ист како и кај ревизиите на законитост и ревизиите на правилност: и двата пристапа можат да бидат применети (СБП и ДДП), но СБП пристапот може да биде особено погоден.

ГРУПА 2 ДОБИВАЊЕ НА РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ

ЕВРОПСКИ УПАТСТВА ЗА ПРИМЕНА НА РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ НА ИНТОСАИ

БР. 21

ВРЕДНУВАЊЕ НА ИНТЕРНИТЕ КОНТРОЛИ И ТЕСТОВИТЕ НА КОНТРОЛА

СОДРЖИНА

Опис	Точка
Ревизорски стандарди на ИНТОСАИ	1
Интерна контрола	2
Вреднување на интерните контроли	3
Односи со раководството на субјектот кој е предмет на ревизија	4

Видови на интерни контроли	Анекс 1
Вреднување на интерните контроли	Анекс 2
Тестови на контрола	Анекс 3
Ниво на сигурност кое треба да се добие од вреднувањата на системите и тестовите на контрола според системски базираниот пристап (СБП)	Прилог кон Анекс 3

1. Упатување на Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ

1.1. Точката 141 од Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ наведува дека:

“При определување на обемот и делокругот на ревизијата, ревизорот треба да го проучи и процени степенот до којшто може да се потпре на интерните контроли”.

2. Интерна контрола

- 2.1. Интерната контрола се воспоставува од страна на раководството на субјектот кој е предмет на ревизија, и претставува негова одговорност. Интерната контрола е дефинирана како вкупност на политики и постапки определени и воспоставени од страна на раководството на субјектот за да се обезбеди:
- економично, ефикасно и ефективно остварување на целите на субјектот;
 - придржување кон надворешните правила (закони, прописи...) и политиките на раководството;
 - заштита на средствата и информациите;
 - спречување и откривање на измами и грешки; и
 - квалитет на сметководствените евиденции и навремено изготвување на сигурни (веродостојни) финансиски информации и информации за раководење (раководни информации).
- 2.2. Концептот на интерна контрола е поширок поим од стриктно сметководствено и финансиско значење на поимот и вклучува два елементи:
- а. **контролно опкружување**, кое што го претставува севкупниот став, свест и дејствија на вишите соработници и раководството во врска со интерната контрола и нејзиното значење во рамките на субјектот.
 - б. **постапки на интерната контрола** претставуваат дополнителни постапки, покрај контролното опкружување, воспоставени од страна на раководството на субјектот и кој придонесуваат за постигнување на целите на субјектот.
- 2.3. Контролно опкружување (кое исто така може да биде опишано како "култура на контрола" (control culture) во рамките на субјектот) има влијание на ефективноста на конкретните системи на постапки на интерните контроли. На пример, контролното опкружување за кое раководството покажува посебен интерес за контрола на некои активности и функции, може да ги зајакне конкретните системи на постапките на интерна контрола. Сепак, едно цврсто контролно опкружување не е доволно само по себе да осигури дека постапките на системите на интерни контроли се ефективни. Ревизорот може да го процени квалитетот на контролното опкружување на субјектот или активноста со испитување на соодветни индикатори коишто кореспондираат на најдобрата организациона и раководна пракса.
- 2.4. Овие постапки може да вклучат подготовка и проверка на усогласувањата од страна на раководството, воспоставување на постапки и одговорности така што клучните должности се раздвоени, ограничувајќи го физичкиот пристап до средствата и сметководствените евиденции, и др. Во контекст на секоја посебна ревизорска задача, ревизорот треба да ги одреди постапките на интерна контрола во рамките на вкупниот систем воспоставен од страна на раководството кои се од значење за остварување на ревизорските цели.
- 2.5. При вреднувањето на контролното опкружување, ревизорот настојува да ја процени свеста на раководството за значењето на интерната контрола и спремноста на раководството да обезбеди, активностите правилно да се контролирани. Од друга страна, кога се врши проценување на контролните постапки, ревизорот проценува дали се воспоставени неопходните постапки и дали тие работат ефективно, непрекидно и конзистентно.

- 2.6. Опис на видови на контроли на кои ревизорот може да најде кај субјектот кој е предмет на ревизија се дадени во **АНЕКСОТ 1**.

3. Вреднување на интерните контроли

- 3.1. Ревизорот како минимум, треба да направи претходна проценка на интерните контроли кои се релевантни за ревизијата. Оваа проценка треба да биде достатна за да му овозможи на ревизорот да:
- (а) направи почетна проценка на инхерентниот и контролниот ризик поврзан со активноста која е предмет на испитување (види Анекс 2 од Упатството Бр. 12 “Материјалност/значајност и ревизорски ризик”).
 - (б) процени дали контролите кои се појавуваат, во раната фаза, се достатно ефективни за да може да биде прифатен Системски базираниот ревизорски пристап (СБП). Во овие околности (ако контролите се ефективни) мора да се изврши натамошно детално тестирање на контролите и, ако резултатите од ова тестирање се задоволителни може да се потпре на системот на интерни контроли. Ова ќе му овозможи на ревизорот да го намали обемот на деталните тестови: за понатамошни објаснувања за ревизорскиот пристап, види Упатство БР. 13 “Ревизорски докази и пристап”.
- 3.2. Кога е избран СБП пристапот, ревизорот мора да изврши детална проценка на релевантните интерни контроли. Цел на оваа проценка е да се определи:
- (а) кои од контролите во рамките на системот се клучни контроли - односно контроли кои треба, доколку работат ефективно:
 - да спречат или откријат значајни погрешни прикажувања, или да ги заштитат средствата на субјектот (кај финансиска ревизија: веродостојност на сметките);
 - да обезбедат усогласеност со законите и прописите (кај финансиска ревизија: законитост и правилност на основните трансакции) или;
 - да обезбедат дека нема главни недостатоци во поглед на економичноста, ефикасноста или ефективноста на активностите кои биле предмет на ревизија (ревизија на успешност);
 - (б) севкупниот квалитет на системот на контроли релевантни за ревизијата, па според тоа и степенот на сигурност на кој ревизорот може да се потпре, доколку последователните тестови на контрола обезбедат доказ дека истиот работи ефективно на дневна основа.
- 3.3. Важно е да се забележи дека, во оваа фаза, ревизорот прави проценка на потенцијалната ефективност на системот на контроли кој треба да биде воспоставен согласно одлуките за политиките и упатствата на раководството на субјектот кој е предмет на ревизија. Пред фактички да се потпре на овој систем, ревизорот треба да ја процени неговата ефективност во пракса односно да изврши тестови на контрола.
- 3.4. Натамошни напатствија за проценка на интерните контроли дадени се во **АНЕКСОТ 2**, и напатствија во врска со тестовите на контроли во **АНЕКСОТ 3**.

4. Односи со раководството на субјектот кој е предмет на ревизија

- 4.1. Вообичаена пракса е раководството на субјектот кој е предмет на ревизија да биде информирано за идентификуваните слабости во систем на интерни контроли. Времето и формата на ова комуницирање ќе зависи од природата и сериозноста на откриените слабости, достапните канали за комуницирање, и од законската рамка на ревизијата. Вообичаена пракса е, ревизорот да ја евидентира оваа комуникација во работните белешки, така што ќе може да се повика на истите во некоја идна прилика доколку е потребно. (види Упатство Бр. 26 “Документација”).

АНЕКС 1 : ВИДОВИ НА ИНТЕРНИ КОНТРОЛИ

Подолу е даден опис на некои видови на контроли кои ревизорот може да ги сретне кај многу субјекти и на кои поединечно или во комбинација на некои од нив, тој може да се потпре.

1. **Организациони.** Субјектите кои се предмет на ревизија треба да имаат план за нивната организација, со дефинирани и алоцирани одговорности и идентификување на правците на известување за сите аспекти на работењето на субјектот, вклучувајќи ги и контролите. Пренесувањето на овластувањата и одговорностите треба да биде јасно специфицирано.
2. **Раздвојување на должности.** Едно од примарните средства на контрола е раздвојување на одговорностите или должностите коишто доколку се комбинирани би требало, да му овозможат на секој поединец да ја евидентира и обработи комплетната трансакција. Раздвојувањето на должностите го намалува ризикот од намерни манипулации или грешки и ги зголемува елементите на проверка. Функциите кои треба да бидат раздвоени вклучуваат овластувања, извршувања, чување, евидентирање и, во случај на компјутерски базиран сметководствен систем, програмирање и изведување на апликации. Интерната ревизија и финансиската контрола (во зависност од тоа која се користи) треба да бидат независни од дневните активностите на раководството.
3. **Контроли на физичко обезбедување.** Овие контроли главно се однесуваат на чување на средствата и вклучуваат постапки и мерки за безбедност коишто се обликувани така, за да со нив се обезбеди, пристапот кон средствата да е ограничен само за овластени лица. Ова вклучува како директен така и индиректен пристап преку документација. Овие контроли се од особена важност во случај на драгоцен (вредносни), преносливи, разменливи или посакувани средства.
4. **Овластување и одобрување.** За сите одлуки за извршување и за трансакциите треба да се бара овластување или одобрување од страна на соодветна одговорна личност. Лимитите (ограничувањата) на овие овластувања треба да бидат определени.
5. **Математички и сметководствени контроли .** Овие контроли се такви контроли во рамките на функцијата на евидентирање со коишто се проверува дали трансакциите кои треба да бидат евидентирани и обработени се одобрени, и дали сите тие се вклучени и точно евидентирани и обработени. Овие контроли вклучуваат проверка на аритметичката точност на евиденциите, одржување и проверка на збиравите, усогласување, контролни сметки и пробни биланси, и сметководство за документи (евидентирање).
6. **Вработени .** Треба да постојат постапки за да се осигура дека вработените имаат способности пропорционални на нивните одговорности. Неминовно, правилното функционирање на секој систем зависи од компетентноста и интегритетот на оние кој работат со него. Квалификациите, изборот и обуката како и вродените лични особини на вработените се важни карактеристики коишто треба да бидат земени во предвид при поставувањето на секој контролен систем.

7. **Надзор.** Секој систем на интерна контрола треба да вклучи надзор над работата на одговорните службеници на дневните трансакции и нивното евидентирање.
8. **Раководење (контроли на раководење).** Ова се контроли кои се извршуваат од страна на раководството надвор од секојдневните рутини на системот. Тие ги вклучуваат општите надзорни контроли кои се извршуваат од страна на раководството, проверка на сметките и споредба на истите со плановите, од страна на раководството, надзор на функцијата на интерната ревизија и други посебни постапки за контрола.
9. **Финансиски контролор.** Во некои земји членки на ЕУ, финансискиот контролор дејствува како независна контрола. Во овие случаи, финансискиот контролор има широк опсег (делокруг) на должности, вклучувајќи и давање претходно одобрување на сите предлози за склучување на трансакциите.

Нормално, финансискиот контролор ќе одобри трансакција единствено кога е сигурен, помеѓу другото, дека трансакцијата е законска и правилна, и дека има доволно средства на располагање.

АНЕКС 2 : ВРЕДНУВАЊЕ НА ИНТЕРНИТЕ КОНТРОЛИ

1. Следните чекори би можеле да бидат од корист при извршувањето на вреднувањето на системот без оглед на тоа дали вреднувањето е прелиминарно или детално.
 - (а) идентификување на ризиците коишто се од значење за остварување на ревизорските цели од коишто еден ефективен контролен систем треба да обезбеди заштита;
 - (б) идентификување на воспоставените контроли за заштита од идентификувани ризици со испитување на пропишаните постапки (прирачници), инструкции на персоналот, интервјуа и тн. (за СБП пристапот , исто така е неопходно да се идентификува кои од овие контроли се клучни);
 - (в) документирање на резултатите од ова испитување (дијаграми на текови, пишани описи...);
 - (г) ревизорот може да го провери своето разбирање на системот со следење на мал број на трансакции низ системот (тест на следење);
 - (д) врз основа на идентификуваните контроли, вреднување на нивната веројатна ефективност во однос на инхерентните ризици на односните активности.
2. Вообичаена пракса за Врховните ревизорски институции е истите да развијат (подготват) прашалник за интерните контроли (ПИК) или прашалник за клучни контроли (ПКК) којшто ќе му помогне на ревизорот во извршување на вреднувањето од овој тип.
3. При користење на СБП пристапот, ревизорот мора да ја комплетира деталната процена (вреднување) со определување на степенот до којшто може да се потпре на системот доколку подоцна се утврди дека истиот работи ефикасно во пракса. Како општо правило, системот ќе биде проценет како:

Одличен	-	ако сите ризици соодветно се управувани со контроли коишто најверојатно работат ефективно;
Добар	-	ако сите ризици соодветно се управувани со контроли коишто веројатно работат ефективно со мали исклучоци;
Задоволителен	-	ако сите ризици до извесен степен се управувани со контроли кои во некои случаи (повремено) можат да потфрлат;
Слаб	-	не сите ризици се соодветно управувани со контроли и / или има веројатност да се јават чести контролни грешки (дефекти на контролите).

АНЕКС 3 : ТЕСТОВИ НА КОНТРОЛА

1. Спроведување (извршување) на тестови на усогласеност

- 1.1. Следејќи го СБП пристапот не е доволно само да се извршат детални процени на интерните контроли. Ревизорот мора исто така да утврди дали контролите и фактички работат ефективно и конзистентно во текот на периодот кој што е предмет на ревизијата: неопходно е да се спроведат тестови на контрола.
- 1.2. Вообичаено идентификуваните клучни контроли треба да бидат тестирани по пат на испитување на примерок на трансакции или операции кои се предмет на овие контроли. Бидејќи ревизорот настојува да ја процени практичната ефективност на контролите, методот за избор на примерокот и природата на извршените тестови треба да обезбедат дека:
 - (а) е добиен доказ за конзистентно работење на контролата во рамките на периодот (на пример периоди на отсутност на клучниот персонал, итн);
 - (б) доказот е добиен од конзистентна операција на контрола на сите видови на трансакции обработени низ системот (имајќи го во предвид високиот обем на трансакции, трансакции со ниска вредност; невообичаени трансакции; трансакции кои се повторно обработени после претходното одбивање од системот итн.).
- 1.3. Ревизорот треба да процени колку трансакции треба да бидат испитани за да се добие достатен доказ за задоволително работење на контролата. Обично, минимална големина на примерок е 30 но во некои случаи ќе бидат неопходни над 100 трансакции. Следните точки треба да бидат земени предвид во правењето на оваа проценка:
 - (а) значењето на контролата во рамките на вкупниот систем;
 - (б) степенот до кој ревизорот сака да се потпре на контролата со која би бил задоволен и должината на времето на делување;
 - (в) видот и природата на трансакциите кои се обработуваат низ системот;
 - (г) фактот дека повеќето тестови на контрола обезбедуваат доказ не дека контролата функционира, туку дека таа не потфрлила/не открила грешки (“негативен” доказ).
- 1.4. Бидејќи повеќето тестови на контрола даваат “негативен” доказ, ревизорот исто така треба да внимава на можностите за добивање на позитивен доказ за ефективно делување на контролите. Ова може да биде направено со истражување на примери каде контролите откриле грешки или исклучоци.
- 1.5. Времетраењето на тестовите на контрола наметнува посебни проблеми: ревизорот мора да бара доказ за ефективното работење на контролите низ целиот период во кој тој сака да се потпре на нив. Ова мора да биде земено во предвид при дизајнирањето и извршувањето на тестовите на усогласеност.

2. Вреднување на резултатите од тестовите на контрола

- 2.1. Кога ќе бидат завршени тестовите на контрола, ревизорот мора да направи конечна проценка за степенот до кој може да се потпре на системот на контроли, и оттука и на обемот на независните тестови кои ќе биде неопходно да се спроведат за да се добие вкупното барано ниво на сигурност (види Упатство Бр. 12 “Материјалност/значајност и ревизорски ризик”).
- 2.2. Нивото на сигурност што може да биде определено/прифатливо во рамките на СБП пристапот примарно зависи од почетната процена на системот од страна на ревизорот. Резултатите од тестовите на контрола му обезбедуваат на ревизорот дополнителни докази за работењето на системот, што пак му овозможува да ја потврди или повторно да ја вреднува својата првобитна проценка. Општо објаснување за нивото на сигурност кое може да биде определено е дадено во прилогот кон овој Анекс.
- 2.3. Односот помеѓу степенот на сигурност и нивото на статистичка доверба за деталните ревизорски тестови, вообичаено е работа на политиката на ВРИ.

3. Заеднички тестови на контрола и детални тестови

- 3.1. Во основа, ревизорот може истовремено, без примедби да ги извршува тестовите на контрола и деталните тестови на определен примерок. Иако ова може да претставува ефикасно користење на ревизорските ресурси, сепак мора да се внимава јасно да се разграничат овие два типа на тестови коишто имаат сосема различни цели. Исто така, во вакви околности мора да биде посветено внимание на правилното документирање на резултатите (види Упатство Бр. 26 “Документација”).

АНЕКС 3, Прилог: НИВО НА СИГУРНОСТ КОЕ СЕ ОДРЕДУВА ПРИ ВРЕДНУВАЊЕ НА ИНТЕРНИТЕ КОНТРОЛИ И ТЕСТОВИТЕ НА КОНТРОЛА СПОРЕД СИСТЕМСКИ БАЗИРАНИОТ ПРИСТАП

Заклучоци од деталните проверки на системот на интерни контроли пред да се извршат тестови на контрола	Конечна процена и степен на потпирање			
	Тестовите на контрола не откриваат исклучоци	Тестовите на контрола откриваат само помали исклучоци	Тестовите на контрола откриваат значајни исклучоци	Тестовите на контрола откриваат распространет и недостатоци
Контролниот систем се чини дека е одличен. Сите главни идентификувани ризици и контроли се чини дека се ефективни	Висок	Среден	Низок / Нема	Нема
Контролниот систем се чини дека е разумен. Повеќето главни идентификувани ризици и / или контроли се чини дека се генерално ефективни	Среден	Среден / Низок	Низок / Нема	Нема
Контролниот систем изгледа дека е генерално разумен, но постои опасност од некои пропусти на контролата	Низок	Низок / Нема	Низок / Нема	Нема
Контролниот систем се чини дека е незадоволителен. Ризиците не се идентификувани и/или можни се пропусти на контролата	Нема	Нема	Нема	Нема

ЕВРОПСКИ УПАТСТВА ЗА ПРИМЕНА
НА РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ НА ИНТОСАИ

БР. 22

РЕВИЗИЈА НА ИНФОРМАЦИОНИ СИСТЕМИ

С о д р ж и н а

О п и с	Точка
Врска со ревизорски стандарди на ИНТОСАИ	1
Делокруг на ова упатство	2
Основни концепти и дефиниции	3
Планирање и обезбедување на персонал за ревизија на информациона системи	4
Општи (системски (installation)) контроли на ревизијата	5
Ревизија на апликации	6
Компјутерски подржувани ревизорски техники (КПРТ)	7
Ревизија на развој/d izajni rawe на I S	8

Општи (системски (installation)) контроли - општи прашања на управувањето - контролни цели и примери на контролни техники	Анекс 1
Ревизија на апликации - контролни цели и примери на контролни техники	Анекс 2
Барања на контрола на апликации	Анекс 3

1. Упатување на Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ

- 1.1. Објаснувањето за Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ (Точка 51 (б)) наведува дека:
“Ревизорот и ВРИ мора да поседуваат соодветна компетентност.”
- 1.2. Објаснувањето за Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ (Точка 86) наведува дека:
“...ВРИ треба да ги поседува сите современи ревизорски методологии, вклучувајќи ги и системски базираните техники, методите за аналитичка проверка (аналитички постапки), статистички методи на примерок како и методи за ревизија на автоматизирани информациона системи”.
- 1.3. Објаснувањето за Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ (Точка 144) наведува дека:
“Таму каде што сметководствениот и другите информациона системи се компјутеризирани, ревизорот треба да утврди дали интерните контроли функционираат исправно за да обезбедат интегритет, веродостојност и комплетност (сеопфатност/потполност) на податоците.”

- 1.4. Објаснувањето на Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ (Точка 153) наведува дека:

“... Во услови кога податоците генерирани со компјутерски базиран систем на податоци се важен дел од ревизијата и кога веродостојноста на податоците е од клучно значење за постигнување на ревизорските цели, ревизорите треба да се уверат дека податоците се веродостојни и релевантни.”

2. Делокруг на ова упатство

- 2.1. Во денешни услови повеќето административни и финансиски функции се извршуваат со помош на компјутерски системи. Терминот *информациони системи* (ИС) е прифатен во општа употреба за сите такви системи, без оглед на обемот или типот на технологијата којашто се користи.
- 2.2. Ова упатство ја обработува методологијата за ревизија на такви информациона системи. Наменето е да обезбеди упатство на ниво барано од општ ревизор кој што е запознат со прашањата и методите на ревизијата на ИС, и кој што може да преземе едноставни ревизорски задачи на ИС, додека за посложени задачи може да користи и специјалисти за ревизија на ИС за постигнување на општите ревизорски цели⁽¹⁾. Упатството нема за цел да презентира детални информации за високо техничките области на субјектот. Делокругот на потребната ревизорска работа на ИС за секој посебен случај е опишана во точка 4.5. и 4.7. подолу и мора да биде одредена од аспект на општите цели на ревизијата.
- 2.3. Информационите системи може да бидат од посебно значење во ревизиите на активностите на Европската Унија каде што се тие експлицитно востановени со законска регулатива. Таквите системи може да бидат пропишани за да се олесни (унапреди) некој важен елемент на политиката на Европската Унија (на пример ДДВ Информационен систем и Систем на размена на информации (VAT Information and Exchange System (VIES)) воспоставен со Регулацијата на (ЕЕЗ) Бр. 218 / 92). Во некои случаи прописите пропишуваат извесни аспекти на ИС контрола (на пример за акредитирање на платежни агенции (Регулатива на (ЕЕЗ) Бр. 1663 / 95); во други пак (на пример интегриран административен и контролен систем на плаќање во агро комплексот (регулатива (ЕЕЗ) Бр. 3508 / 92)) воспоставениот компјутерски систем сам по себе е витална контрола на плаќањата во Европската Унија.

3. Основни концепти и дефиниции

- 3.1. Самото присуство на информациона технологија нема директен ефект на ревизорските цели, но таа воведува специфични прашања во врска со контролите и може да наложи промени во ревизорскиот пристап.

(1) ниво на познавање 1, користење на дефиниции во материјалот податоци за ревизија на ИТ на ИНТОСАИ (IT audit curriculum for INTOSAI)

3.2. Информационата технологија наметнува два посебни проблеми за раководството и ревизорите:

- компјутерите и мрежата, како и секоја друга технологија, се подложни на дефекти (расипување, откажување) *или оштетувања*. Штом некоја организација или функцијата станат зависни од информационата технологија, следствено и планирањето на непредвидливи настани станува поважно отколку порано и па според тоа мора да се води доволно сметка за техничкиот аспект.
- *податоците и програмите кои се држат во компјутерските системи се невидливи и недопирливи (нематеријални)*, и може да се пристапи до нив или да бидат променети без при тоа да се остави трага. На сличен начин раководството и ревизорите треба да преземаат специјални мерки за да се уверат во веродостојноста, интегритетот и доверливоста на податоците кои се се водат на компјутер.

3.3. Соодветно на тоа, развиени се општо прифатени контролни техники. Ревизијата на информационите системи (ИС) го уредува вреднувањето на овие контроли. Различните компоненти на ревизијата на ИС треба да бидат разграничени затоа што тие бараат различни нивоа на вештини, техники и временски распоред; и затоа што имаат различен допринос во ревизорската работа како целина. Секоја од овие компоненти е предмет на разгледување во поширок обем во понатамошните излагања на ова упатство.

Ревизија на општите (инсталациски) контроли

- 3.4. Општите контроли се контроли кои се воспоставуваат на целата компјутерска инсталација или мрежа. Квалитетот на овие контроли битно делува на целокупното изведување на апликациите во опкружувањето: на пример ако има слабости во контролата на пристапот на ниво на инсталацијата или на ниво на целата мрежа, веројатно е дека и сите апликации ќе бидат подложни на неовластен пристап, независно од некои специфични контроли на пристап во рамките на самите апликации.
- 3.5. Повеќето ревизори имаат потреба од поддршка на специјалисти за информации системи за да се изврши целосна ревизија на општите контроли. Сепак, не секогаш се неопходни целосни ревизии на општите контроли. Се дотогаш до кога **тие влијаат (задоволуваат) на поединечната ревизија**, општите ревизори можеби ќе бидат во можност, без потполна проверка за општите контроли, да добијат достатно уверување за потполноста и точноста на податоците, и за соодветното функционирање на интерните контроли кои го покриваат компјутерскиот систем.
- 3.6. Во некои случаи општите ревизори може да се потпрат на извештаи од трета страна (ИТС) изготвени од страна на ревизори специјалисти за ИС. Овие извештаи (ИТС) обично ги покриваат општите контроли кои се однесуваат на компјутерските центри и / или апликации. За импликациите при користење на такви докази, види Упатство Бр. 25 “Користење на работа од други ревизори и експерти”. Доколку извештаите од трети страни (ИТС) не се достапни, општиот ревизор, независно од тоа, треба да вреднува определени не-технички општи контроли: види точка 5.1. подолу.

Ревизија на апликации

- 3.7. Ревизијата на апликациите ги вреднува интерните контроли коишто се однесуваат на влезот, обработката, датотеки и излезот (резултат) на одредени функции. Сите ревизори кои извршуваат системски базирани ревизии на административни функции каде што е користена информациона технологија потребно е да го земат во предвид овој аспект на ревизија на ИС.
- 3.8. Ревизиите на апликациите не секогаш се од високотехничка природа. Општите ревизори ќе треба да се обратат на специјалистите за ИС во случај кога апликативните контроли се исклучително комплексни или се на високо техничко ниво, и кога нема задоволителни компензирачки контроли кај корисникот на апликацијата. Меѓутоа повеќето апликации се дизајнирани на тој начин што на раководството на корисникот му даваат доволна сигурност дека податоците и нивната обработка се исправни, без да се бара од нив да бидат експерти за ИС. Во такви случаи, проверките и постапките (вклучувајќи ги и постапките пропишани во прирачниците) коишто рутински се извршуваат од страна на персоналот на корисникот можат да дадат задоволителна сигурност за веродостојноста на податоците и резултатот од обработката. Во повеќето ситуации при вршењето на ревизија на ИС, ова ниво на сигурност ќе биде адекватно и за ревизорите.

Компјутерски подржувани ревизорски техники (КПРТ)

- 3.9. Терминот компјутерски подржувани ревизорски техники (КПРТ) се користи за голем број на програмирани постапки и пакети кои ревизорите може да ги користат за спроведување на тестови на контрола или (повообичаено) за сортирање, споредување или извлекување на податоци за натамошно тестирање. Кога се користат овие техники (КПРТ) неопходно е да се осигури дека податоците коишто ги користи ревизорот навистина се комплетни и точни - види точка 7.2.
- 3.10. При користење на КПРТ техники може да има потреба од помош од специјалисти. Иако некои производи (програми) за КПРТ на пазарот може релативно лесно да бидат користени од страна на општите ревизори, Во случај кога задачата е комплексна, или кога нема достапни податоци во форма која ја користи програмскиот пакет, потребни се понапредни програмерски вештини. Во такви случаи користењето на КПРТ техники може да претставува скапо користење на ревизорски ресурси; одлука за тоа дали се тие потребни како и дизајнирањето на постапките, треба строго да зависи од целите на ревизијата.

Ревизија на развој/dizajni rawe na IS

- 3.11 Ревизиите на развој на IS pokrivaat два главни аспекти:
- *раководење* со развојот на проектот. Ова може да биде предмет на ревизијата на успешност (види Упатство Бр. 41 “Ревизија на успешност”);
 - адекватност на *системскиот дизајн (на моделот за развој)* за извршување на барањата на интерните контроли на функцијата (нормално ова треба да биде дефинирано од страна на раководството на корисникот на проектот).

- 3.12 Покрај тоа, без оглед на тоа дали тие извршуваат, формална ревизија на развојот на проектните или не, ВРИ треба да се уверат дека новите апликации коишто се предмет на нивната ревизија се така дизајнирани што ќе бидат ефикасни и погодни за ревизија.

4. Планирање и обезбедување на персонал за ревизија на информациона системи

Обезбедување на персонал и обука

- 4.1. Бидејќи денеска постојат само ограничен број на функции коишто се извршуваат без некоја компјутерска компонента, секој ревизор треба да знае како присуството на компјутерите влијае на вреднувањето на интерните контроли. Програмите за обука треба да ги рефлектираат овие општи барања.
- 4.2. За да постанат специјалисти за ревизија на информациона системи, на ревизорите им треба дополнителна обука. Од друга страна и професионалците за ИС не се обучени за вреднување на контролите до степен до кои се обучени ревизорите (до степен што би ги изедначил со ревизорите). Поради тоа мора да се води сметка, персоналот којшто треба да се специјализира за ревизија на ИС, да стекне и да одржува соодветен спој на знаење како за ИС така и за ревизијата. За тоа постои посебна обука којашто може да го обезбеди ова. Многу често специјалистите за ревизија на ИС претставуваат ограничен ресурс чиешто користење мора да биде фокусирано на точките кадешто овој ресурс е од најголема корист. Во вакви околности, специјалистите за ИС треба да бидат повикани само во случај кога поради целите на ревизијата и комплексноста на информационите системи, експертизата на овие специјалисти е неопходна. Појаснување за ова е дадено во следната секција за планирање.
- 4.3. Општите ревизори може да бидат обучени за користење на компјутерски поддржувани ревизорски техники (КПРТ), без да мора да станат специјалисти за ИС.

Планирање и користење на специјалисти

- 4.4. Стандардите за безбедност и контрола на информационите системи не се совршени. Премногу високо ниво на контрола (над техничките можности) е премногу скапо и обично неефикасно. Сетот на воспоставени контроли треба да ја рефлектира целта и користа од секој систем, и вообичаено претставува комбинација на технички и мануелни (рачни) постапки. Ефикасни контроли над компјутерската обработка на податоци може да се најдат во упатствата за контрола на обработката кои се наменети на корисниците на апликациите или во контролните постапки кои ги користи раководството на корисникот. Според тоа информационите системи, не треба да се испитуваат посебно, туку како дел на општата ревизија на вкупната административна или финансиска функција чиј што дел се. Само на овој начин ревизорот може реално да го процени соодветниот контролен стандард и да го вреднува взаемното дејствување на техничките контроли и контролите на корисникот.
- 4.5. Во фазата на планирање, треба да се соберат информации врз основа на кои ќе се одредат подрачјата и обемот на ревизијата на ИС кој треба да се изврши. Во оваа фаза би било корисно да се консултира ревизор за ИС што ќе помогне во одлучувањето за приоритетите на ревизијата. Особено, треба да се донесе одлука за тоа дали е неопходна проверка на општите контроли, и за степенот до

кој компјутерски поддржуваните ревизорски техники (КПРТ) ќе треба да се користат. Бидејќи и двете спомнати техники налагаат потреба од користење на специјалисти што претставуваат скапо решение, може да биде потребно да се применат стриктни приоритети при користење на ревизори за ИС.

4.6. Од аспект на општите цели на ревизијата, следните фактори треба да бидат земени во предвид :

- степенот до којшто соодветната функција користи компјутерска обработка на податоци или податоци кои се чуваат во компјутер;
- во кој опсег корисникот, со своите контроли, вклучувајќи ги и контролните постапки на раководството, има потврдено дека постои потребен степен на точност на податоците и нивната обработка до степен којшто е неопходен за функцијата;
- комплексност на компјутерската обработка на податоци, посебно степенот до којшто функцијата (одредена апликација) користи податоци *генерирани* со компјутерски програми (за разлика од податоците кои се рачно евидентирани, сортирани или анализирани во апликацијата);
- големината на инсталациите (компјутерскиот центар): на пример, само по себе може да е невозможно да се имаат добри општи контроли поради тоа што нема доволно персонал за да се обезбеди доволно раздвојување на должности. Ова ќе биде случај, на пример, доколку неможе да се направи потполно раздвојување на должности помеѓу програмерите, операторите и администрацијата која има пристап до апликацијата;
- чувствителност на податоците и обврските за заштита на податоците ⁽²⁾;
- било какви посебни тешкотии при раководна / ревизорска проверка. Кај постарите или скромно дизајнирани системи може да има проблеми, на пример при следење на основните детали за податоците коишто се опфатени во некој збир, или при добивање сигурност дека тоталите ги вклучуваат сите релевантни трансакции. Ова ќе ја зголеми потребата на ревизорот да го користи КПРТ пристапот, едноставно за да утврди дека податоците се точни.

4.7. Кога со примена на алтернативни компензирачки контроли кои ги спроведува крајниот корисник (вклучувајќи ги и контролните постапки на раководството на корисникот) се докаже точноста на податоците и нивната обработка, до степен кој задоволува во однос на преземената ревизија, проверката на техничките општи контроли како дел на ревизијата може да биде непотребна. Во таков случај, сепак, општиот ревизор треба да добие извештај од трета страна (ИТС) или пак сам да го покрие прашалникот за управување со ИС наведен во точката 5.1. подолу.

(2) Важи општо за ЕУ, Директивата на Европскиот Парламент и на Советот 95/46/ЕС од 24.10.1995 за заштита на поединците во однос на обработката на лични податоци и за слободно движење на такви податоци, Official Journal L 281, 23.11.1995, стр. 31.

5. Ревизија на општи (инсталациски) контроли

- 5.1. Подрачјата кои се покриени со ревизијата на општите контроли се дадени подолу. Првите четири се општи прашања за управувањето кои треба да бидат обработени од страна на општиот ревизор дури и кога не се испитуваат техничките аспекти. Другите седум подрачја се однесуваат на посебни технички прашања.

Општи прашања за управувањето

- организациони: стратегиско планирање, структура и линии на известување на секторот за ИС, соодветно раздвојување на должности во рамките на секторот;
- политики за безбедност на ИС: дали постојат, дали се прикладни, дали се соопштени и дали се спроведуваат (следат)
- континуитет: држење на резервни податоци и постапки, и аранжмани за поддршка (stand by arrangements)
- управување со средствата на информациона технологија (ИТ).

Стручни (технички) прашања за специјалисти

- контроли за логички и физички пристап: детално се разработени и поставени
- постапки (операции): сите задачи дадени на компјутерот се правилно одобрени и потполно, точно и брзо се обработуваат
- системски софтвер (вклучува специјални ограничувања на пристапот)
- програмско одржување и постапки за развој
- управување со податоци / база на податоци
- пренос на податоци
- (локална) мрежа

- 5.2. **АНЕКСОТ 1** им дава објаснување на општите ревизори за првите четири прашања изнесени погоре.

6. Ревизија на апликации

- 6.1. Како што е веќе спомнато, ревизијата на апликации вообичаено не е независна туку претставува дел на системски базирана ревизија на некоја деловна или административна функција. Во некој друг случај, целите и клучните контролни прашања поради тоа ќе бидат модификувани и често пати направени поспецифични во согласност со делокругот и предметот на ревизијата во целина.
- 6.2. Аспекти на кои мора секогаш да се посвети внимание може да бидат сумирани во следните општо прифатливи форма:

Организација и потребна документација

Треба да биде јасно алоцирана одговорноста на раководството за сите аспекти на одржување и работење на апликациите.

Трошоците на работење на апликациите треба да се пратат и да се држат под контрола. Сета неопходна документација треба да постои земајќи ги во предвид видот на односната апликација и организационите потреби.

Влез

Само одобрени ставки и сите (потполни) одобрени ставки, треба да бидат влезни податоци.

Влезните податоци на апликациите треба да бидат точни и комплетни. (Влезот подразбира и трансакции и постојани податоци/ податоци.)

Обработка

Обработката на трансакциите треба да биде комплетна и аритметички точна, а резултатите (вклучувајќи ги и генерираните податоци) треба да бидат точно класифицирани и правилно запишани во компјутерските датотеки.

Другите активности на обработка на податоци треба да бидат извршени навремено и да даваат точни резултати.

Пренос на податоци

Податоците треба да се пренесуваат точно и комплетно.

Матични (постојани) податоци

Треба да биде осигурена континуирана точност на постојаните податоци.

Резултати од обработката (излезни податоци)

Излезните податоци без разлика на тоа дали се тие пренесени на хартија, преку екран, на магнетни медиум или преку електронски врски, треба да бидат точни и комплетни.

Резултатите од обработката треба да бидат дадени само за оние и само на оние, за кого се наменети.

- 6.3. АНЕКСОТ 2 ги презентира овие наслови заедно со илустрации на контролни техники или постапки до кои може да се дојде. Важно е да се нагласи дека секоја фаза треба да вклучи соодветни постапки за контрола на грешки, а референци за овие постапки се дадени во Анексот 2.
- 6.4. Ревизорот, кога одлучи на кои контроли може да се потпре, тој треба да има на ум дека ќе треба да се воспостават помеѓу другото и тестови на контрола, и дека контролите функционираат правилно низ целиот период на ревизијата (види упатство за Вреднување на интерните контроли и за тестови на усогласеност). Вообичаено е, во прилог на добро искористување на ревизорските ресурси, таму кадешто има избор, ревизорот да настојува првенствено да се потпре на контролите кои ги има воспоставено корисникот и кои би биле лесно тестирани, под претпоставка дека овие даваат доволна сигурност во врска со контролните цели на кои се однесуваат. Користењето на компјутерски поддржувани ревизорски техники (КПРТ) може да помогне да се зголеми сигурноста. Доколку мора да се потпре на постручни контроли, тогаш често ќе биде неопходно да се спроведуваат и општи контроли на ревизијата. На пример за да биде извесно

дека програмски направената контрола на потврдување на податоците функционира правилно низ целиот период кој го опфаќа ревизијата, ревизорот треба да добие конечен (цврст) доказ дека контролите на програмските измени биле ефективни низ целиот период (на пример да се добие уверување дека после секоја измена на постапките на контрола, контролните програми се ажурираат и се тестираат на тие измени)- прашање кое во овој случај повлекува потполна ревизија на општите контроли.

7. Компјутерски поддржувани ревизорски техники (КПРТ)

7.1. Овој поим (КПРТ) обично се однесува на користење на повратен софтвер за идентификување на трансакции со посебни карактеристики за подетално испитување (ревизија) или да се направи извадок како примерок. Подолу се дадени примери за тестови и постапки со помош на КПРТ:

- идентификување на погрешни износи;
- идентификување на необични износи;
- тестирање (проверка) на внесување (книжење) или сумирање на трансакции;
- повторно извршување на компјутерска обработка (на пример конверзија на странски валути);
- споредување на податоци од посебни (различни) датотеки;
- генерирање на сметководствени податоци анализирани според старосна структура;
- стратификација.

7.2. КПРТ техниките претставуваат средство за постигнување на целта а не цел сама за себе. Користењето на КПРТ техниките треба да биде планирано и треба да се користат само таму каде што се остваруваат дополнителни резултати или каде што рачните постапки не се возможни или се помалку ефикасни. Задачите кои се извршуваат претходно треба да бидат документирани и фактичкото користење на КПРТ треба да биде евидентирано (сочувано). Мора да се применуваат вообичаени правила за ревизорски докази. Документацијата за примена на КПРТ техники треба да вклучи детали за сите околности (решенија), прашања и др. кои се користат за постигнување на резултатите. Во сите случаи, важно е да се биде во можност да се покаже дека КПРТ програмите користат комплетен и точен сет на основни записи.

8. Ревизија на развој на ИС

8.1 Важно е да се нагласи дека новите информационални системи треба да бидат дизајнирани на таков начин да бидат погодни за ревизија и да постојат доволно интерни контроли. Со оглед на тоа што вршењето на измени во дизајнот на проектот станува прогресивно поскапо во подоцнежната фаза на развојот, ревизорите мора внимателно да ги разгледаат роковите и природата на нивниот пристап кон новите информационални системи. Ако не се преземе некоја ревизорска мерка, постои ризик системите да бидат претставени со недостаток на важни контроли или пак да бидат непотребно тешки за вршење на ревизија. Од друга страна, било каков ревизорски допринос во тој правец мора да биде направен на таков начин со кој ќе биде задржана ревизорската независност. Моносите се следни:

- (а) вршење **ревизија на развојот на ИС**;
 - (б) директно вклучување во развојот на апликацијата **како корисник на апликација**, во кој случај независноста на ревизијата треба да биде осигурана, на пример со ангажирање на друг ревизорски персонал кој ќе биде на располагање за независен преглед на системот.
 - (в) да се осигура дека сопственикот на проектот или друг главен корисник (негов претставник) ги поставува **барањата за ревидирање на проектот** како барање на раководството на системот (во сметководствените системи логично е тоа да го направи сметководителот во соработка со интерните и екстерните ревизори);
 - (г) да се осигура дека кај субјектот кој е предмет на ревизија постојат **општи стандарди за развој на апликацијата** кои вклучуваат ревидирање на апликацијата и дека тоа обезбедува контрола на квалитет која ја извршува организацијата (во смисла на тоа интерната ревизија треба да има постапки за надзор за вршење на ревизијата воопшто).
- 8.2 Од овие можности, можностите изнесени под (а) и (б) погоре изискуваат значителни средства а може малку да дадат или да не дадат воопшто известителни ревизорски резултати. Поради тоа нормално е да се претпочита работење со можноста изнесена под (в) и (г) погоре.
- 8.3. За да се поттикне можноста под (в), ревизорите секогаш треба да користат прилика да го потсетат раководството за потребата од обезбедување на соодветни специфицирани траги од управувањето/ ревизорски траги во новите апликации, а во фазата на планирање на важните нови финансиски системи треба да се обезбедат стручни совети од надвор. АНЕКСОТ 3 содржи опис на барања за контрола на една општо - применлива апликација, кои може да бидат корисни при дискусиите со раководството на корисникот за развој на ИС.
- 8.4. Исправноста на методологијата за развој на ИС којашто ја користи секторот за ИС на субјектот кој е предмет на ревизија може да се контролира со споредување со општите стандарди за развој на апликацијата како и преку дискусија со службата за стандарди на ИС и со интерните ревизори.

РЕЧНИК НА ПОИМИ

Апликација

Претставува сет на програми, податоци и пишани постапки кои заедно формираат информациона систем кој е дизајниран да управува со специфични административни или деловни функции (на пример сметководство, плаќања по одобрувања, книжење на залихи). Повеќето апликации може да бидат посматрани како постапки кои се состојат од влез, обработка, сместување (меморирање) на податоци и излез.

Поддршка (Чување на резервни податоци)

Овој поим се однесува на задржување/обновување на податоците и програмите и нивно обезбедување со алтернативни оперативни можности во случај на оштетување или губење на податоците или програмите.

Поддршка со копирање

Претставуваат постапки на обезбедување дупликат на податоци или држење на софтвер кој би бил ставен на располагање во случај на оштетување или губење на оригиналните податоци или софтвер.

КПРТ (Компјутерски подржувани ревизорски техники)

Овој поим ги претставува компјутерските програми за извршување на ревизорски тестови, креирање, сортирање или селектирање на податоци, или за добивање на доказ за точноста на обработката.

Планирање во непредвидливи случаи (исто така наречен Континуирано планирање на работењето, Планирање во случај на хаварија)

Изготвување на планови и воспоставување на постапки за да се осигури дека информациите системи (хардвер, софтвер, податоци и телекомуникациите) може да бидат повторно ставени во употреба на потребно ниво и во потребно време по настаната хаварија поради што опремата и / или објектите станале неупотребливи.

Развој на апликација

Претставува апликација која е во некоја фаза на припрема и сеуште не е ставена во функција (работење). Фазата на припрема може да вклучи изготвување на предлог, физибилити студија, изготвување на спецификација за користење, дизајнирање, изготвување на прототип, програмирање, тестирање на програмот и апликацијата, тестирање од страна на корисникот, конверзија, пробна обработка.

Информациони системи (ИС)

Претставуваат системи со кои се евидентираат, дистрибуираат или обработуваат информации, во главно со користење на информациона технологија.

Информациона технологија (ИТ)

Ја опфаќа машинеријата вклучувајќи ги и компјутерите, кои се користат за ракување и обработка на податоци.

Логичка контрола на пристап

Подразбира користење на софтвер за заштита од неовластен пристап до ресурсите на ИТ (вклучувајќи ги датотеките, податоците и програмите) и придружните административни постапки.

Сопственик

Поединец (или служба) кои се одговорни за посебни (ИС или ИТ) средства, вклучувајќи ја и нивната безбедност и исправност.

Програм

Претставува комплетен сет на неопходни инструкции за решавање на одреден проблем или за извршување на поедини (или сет на) постапки на компјутер.

Софтвер

Термин кој се употребува за давање на општи инструкции на компјутерот (програми, постапки, правила и сета документација која се однесува на работата на системот.

Системски софтвер

Претставува збир на програми кои се користат за контрола и управување со операциите на компјутерот и алокација и користење на компјутерските ресурси. (Системскиот софтвер содржи програми кои можат да ги модификуваат (преобликуваат) податоците или другите програми без да се следат нормалните постапки воспоставени во соодветната апликација; оттука пристапот до системскиот софтвер треба да биде многу ограничен и вработените кои имаат ваков пристап треба да бидат одвоени од вработените кои работат на програмирање - и исто така се претпочита да бидат одвоени од оперативните функции како и од пристапот на функциите на раководење).

Извештаи од трети страни (ИТС)

Претставуваат извештаи кои се дадени од страна на ревизори - специјалисти за ИС кои се вработени во други организации (надвор од ВРИ). ИТС обично ги покриваат општите контроли кои се однесуваат на компјутерските центри и / или апликации. Види точка 3.6.

Корисник

Поединец или служба кои користат информациони системи. Посебно, во деловниот и административниот (управувачки) дел, сектор кој користи информациски систем за извршување на задачи за кои е задолжен.

АНЕКС 1

ОПШТИ (ИНСТАЛАЦИСКИ) КОНТРОЛИ
ОПШТИ ПРАШАЊА НА РАКОВОДЕЊЕТО
КОНТРОЛНИ ЦЕЛИ И ПРИМЕРИ НА КОНТРОЛНИ ТЕХНИКИ

КОНТРОЛНИ ЦЕЛИ

Можни постапки или контроли

Забелешка: За илустрација, во подолу наведените случаи, даден е спектар на можни контроли и постапки; не мора сите тие да бидат изнесени за да се постигнат контролните цели, тие може да бидат постигнати и со други средства. Ревизорот треба да ја процени општата ефективност од комбинацијата на контроли кои постојат во моментот, имајќи ја во предвид големината, комплексноста, и важноста на односниот систем.

ОА. ОРГАНИЗАЦИЈА И РАКОВОДЕЊЕ

ОА1. Планирање, обезбедување на персонал, известување и раздвојување на должности.

За да се осигура дека секторот за ИТ во организацијата е правилно поставен и соодветно екипиран со персонал и дека некомпатибилните задолженија се одвоени, треба:

1. Одговорното лице за ИТ да биде од соодветен ранг во поглед на степенот на важност на ИТ за организацијата (субјектот) и позицијата на секторот за ИТ во рамките на општата организација да биде во согласност со назначените одговорности и задачи.
2. Стратегиските планови на ИТ да се изготвуваат и прегледуваат годишно, и да се доставуваат на повисоките инстанци (на управата или на одборот) на разгледување и одобрување.
3. Персоналот во секторот за ИТ и персоналот кој ја користи ИТ да бидат одвоени: персоналот во секторот за ИТ неможе да иницира или да одобрува трансакции а персоналот кој ја користи ИТ не може да пишува програми со кои би се менувале податоците.
4. Организационата поставеност на секторот за ИТ да се објавува и редовно да се ажурира.
5. Да има усвоена кадровска политика во рамките на секторот за ИТ која ќе осигури вработување, обука и задржување на персоналот кој поседува неопходни видови на стручни знаења што ќе допринесе за успешно планирање на кадровската политика.

6. Да постои соодветно ниво на надзор и одобрување во секоја функционална област во рамките на секторот за ИТ.
7. Да постои формален опис на работни задачи во секторот за ИТ и истите да се ажурираат.
8. Оператерите и програмерите треба да бидат одвоени; оператерите не смеат да пишуваат програми а програмерите не смеат да работат со компјутерите.
9. Доколку секторот за ИТ е доволно голем, вработените кои имаат пристап кон системскиот софтвер треба да бидат одвоени и од програмерите и од оператерите.
10. Логичката безбедност на ИС (право на пристап и користење на лозинки) да се извршува/управува од страна на вработени кои не се задолжени за програмирање.
11. Да се одржува редовна комуникација со секторите кои се корисници на ИТ.
12. Да постојат такви политики на раководење кои го насочуваат развојот и ги подобруваат апликациите со што се осигурува дека новите програми се потполно тестирани и се прифатени од страна на корисникот.

ОБ. ПОЛИТИКИ ЗА ОБЕЗБЕДУВАЊЕ И ЗАШТИТА

ОБ1. Свест за политики за безбедност

За да се дефинираат и објават политиките за заштита на информациите и постапките за безбедност и за да се осигура дека раководството, корисниците и персоналот на ИС се свесни за безбедносните аспекти и за конзистентно следење на постапките за безбедност потребно е:

1. Да има дефинирани политики за логичен и физички пристап кон компјутерските ресурси, истите да се соопштени на оние на кои се однесуваат и раководството и вработените да се придржуваат кон усвоените политики.
2. Усвојување на политики на физичка заштита кои опфаќаат:
 - ограничување на пристапот до зградите, компјутерските простории, просториите за чување на ИТ;
 - пожар и други хаварии;
 - планирање на постапки во услови на непредвидливи настани, соопштување и придржување кон истите од страна на раководството и вработените.
3. Да се бара од сите вработени кои користат ПС (персонални компјутери) да потпишат изјава за безбедносни мерки и други правила, кои тие мора да ги следат (да се придржуваат), вклучувајќи и правила за физичка заштита, користење само на овластен (лиценциран) софтвер и преземање на анти - вирусни мерки (забрана на користење на опасни податоци и програми од надвор).

4. Пристапот до ресурсите на ИТ да се контролира со шифра на секој поединечен корисник и со тајни лозинки.
5. За секој поединечен корисник да има воспоставено шифра и тајна лозинка од страна на овластени лица и само со пишани овластувања од раководителот треба да има дозволен пристап на лицата кои бараат пристап.
6. Политиките за пристап на персоналот до надворешните ресурси вклучувајќи го и интернет да се дефинирани и објавени.
7. Да има назначен службеник за обезбедување, со соодветно техничко знаење, кој одобрува користење на контролни шеми за пристапот.
8. Постапките за безбедност периодично да се тестираат.
9. Службеникот задолжен за обезбедување периодично да изготвува формални извештаи за состојбата на постапките за безбедност и истите да ги проследува до раководството на разгледување.
10. Раководството да врши формална проверка на безбедноста на ИС преку повремено ангажирање на специјалисти (или екстерни консултанти или интерна ревизија).
11. Во случај на надворешен пристап на мрежата (на пример преку Интернет) да има воспоставено систем за заштита на пристапот.
12. Ефективноста на системот за заштитата на пристапот да е проверен од страна на специјалист консултант.

ОВ. КОНТИНУИТЕТ И ОБНОВУВАЊЕ ВО СЛУЧАЈ НА ХАВАРИЈА

ОВ1. Резервни податоци и програми, чување на податоци надвор од просториите на центарот (на друго место), обновување на податоци и план за работа во случај на хаварија

За да се обезбеди заштита во случај на губење / или оштетување на податоци и програми, и за да се осигура континуитет во работењето треба :

1. Да има воспоставено детални политики и постапки за заштита на податоците и програмите (постапки за копирање и чување на резервни податоци и програми).
2. Да има воспоставено постапки за заштита на датотеки (file back - up routines) како дел од вообичаените дневни активности (посебно важни за распространети системи со далечински влез (добивање на податоци од подалечни локации) и тн.
3. За клучните матични датотеки да се направат копии на резервни магнетни медиуми според термински план и да се чуваат надвор од просториите на центарот (на пример поради дефект, штета, пожар, поплава и др.)

4. За клучните апликативни програми и документација да се прават копии на резервни магнетни медиуми и заедно со копиите од документацијата и да се чуваат на некое друго место (надвор од просториите на центарот).
5. Да се направат копии на оперативните системски програми (системски софтвер) и да се чуваат на некое друго место (надвор од просториите на центарот).
6. Надворешните апликативни програми и програмите на оперативниот систем да се ажурираат или да се заменат после секои направени значајни измени на програмите. Пристапот до копиите на надворешните матични датотеки, апликативните програми и програмите на оперативниот систем треба да биде ограничен само на овластениот персонал.
7. Да има воспоставено постапки за обновување и рестартирање, вклучувајќи го и брзото враќање на оштетени или изгубени датотеки во поранешна состојба како и тестирање на континуирана основа.
8. Да постои план во случај на хаварија (континуитет во работењето) којшто ќе овозможи континуирано работење, на ниво барано од корисниците, во случај секторот за ИТ да не е во состојба да обезбедува нормални услуги.
9. Во случај на хаварија планот треба редовно да се тестира (на пример, годишно). За тестирањето треба да се изготвуваат формални извештаи и по потреба да се преземаат неопходни мерки од страна на раководството.
10. Копии од планот во случај на хаварија треба да се чуваат на некоја подалечна локација.

ОГ. УПРАВУВАЊЕ СО СРЕДСТВАТА НА ИТ И КОРИСТЕЊЕ НА УСЛУГИ ОД НАДВОРЕШНИ ДОБАВУВАЧИ

ОГ1. Одговорности за средствата на ИТ на организацијата.

За да се осигура дека е доделена (одредена) одговорност за управување со средствата на ИТ треба.

1. Да биде дефинирана сопственоста за секое средство на ИТ (хардвер, софтвер, апликациски програми и податоци).
2. Да се утврдени активностите на персоналот и машините.
3. Корисниците да се и сопственици на нивните податоци и апликации.
4. Да се врши редовна проверка на пописот на хардверот;
5. Да се врши редовна проверка и попис на оперативниот софтвер (вклучувајќи го и софтверот за ПК).
6. Треба да се алоцира одговорноста за придржување кон условите за користење на софтверски лиценци и преземање на соодветни мерки.

7. Да има јасно разработени политики за управување со апликациите и одговорности за изведување на апликациите за крајниот корисник, вклучувајќи помеѓу другото и :
 - безбедност (види ОБ1.3);
 - потреби за копирање и чување на резервни податоци и програми;
 - степен до кој програмите може да бидат развиени од страна на крајните корисници;
 - документација и други стандардни барања за такви локални програми и за табеларни прегледи коишто се дел од деловните функции.
8. Да е дефиниран статусот и сопственоста на е-маил пораките и за тоа да се запознати вработените.

ОГ2. Користење на надворешни услуги од други (на пример надворешни посебни услуги, користење на услуги од надворешни компјутерски центри)

За да се осигура дека ефективно е управувано со користењето на надворешни услуги од други:

1. На ревизорите треба да им е обезбеден пристап .
2. Договорот или спогодбата за давање на услуги детално треба да ги регулира прашањата вклучувајќи го и следното, во зависност од тоа што одговара:
 - извршување на апликацијата;
 - заштита на податоците;
 - сопственост над податоците и пристапот до нив;
 - време на користење на услугата;
 - аранжмани за неизвесни настани (на пример доколку давателот на услугата прекине со работењето односно не е во состојба да ја изврши услугата).
3. Раководството треба активно да го следи извршувањето на специфицираните барања.

АНЕКС 2

РЕВИЗИЈА НА АПЛИКАЦИИ КОНТРОЛНИ ЦЕЛИ И ПРИМЕРИ НА КОНТРОЛНИ ТЕХНИКИ

КОНТРОЛНИ ЦЕЛИ

Можни постапки или контроли

Забелешка: За илустрација, во подолу наведените случаи, даден е спектар на можни контроли и постапки; не мора сите тие можности да бидат присутни за да се постигнат контролните цели, тие може да бидат постигнати и со други средства. Ревизорот треба да ја процени општата ефективност на комбинацијата на контролите кои постојат во моментот, имајќи ја во предвид големината, комплексноста, и важноста на односниот систем.

АА. ОРГАНИЗАЦИЈА И ДОКУМЕНТАЦИЈА

АА1. Одговорност за апликациите

За да се осигура дека одговорноста на раководството за секој аспект на одржувањето и работењето на апликациите е јасно/правилно алоцирана потребно е:

1. Корисникот (или неговиот претставник) истовремено да е и сопственик на апликацијата.
2. Одржувањето на апликацијата и одлуките за нејзиниот иден развој да бидат формално управувани од страна на сопственикот (е одговорност на сопственикот).
3. Извршувањето на апликацијата и нејзините резултати во оперативната функција, од којашто таа е дел, да бидат непосредно раководени од страна на сопственикот на апликацијата.
4. Да е утврдена сопственоста над податоците кои ги користи апликацијата.
5. Задолженијата на компјутерскиот центар, како и на било која трета страна (на пример специјализирани софтверски куќи) кои се однесуваат на работењето и поддршката на апликацијата да бидат покриени со спогодба за вршење на услуги (договорно ако се работи за трети лица).
6. Сите сектори кои се одговорни за влез или за доставување на резултатите од апликацијата да бидат јасно одредени, а нивните одговорности (за рокови, квалитет, заштита и др.) да бидат јасно утврдени.
7. Да има јасна поделба на одговорности за точност и континуирана целокупност на зачуваните (меморирани) податоци (конечната одговорност обично треба да ја сноси корисникот).

8. Да е утврдена одговорност за одлучување, извршување, заштита и контрола на апликацијата, имајќи ја во предвид општата политика за безбедност и стандардните мерки за безбедност во секторот за ИТ..
9. Да е утврдена одговорност за изработка и одржување на документација за апликацијата, вклучувајќи и упатства за работа на корисникот на апликацијата.

АА2. Алокација на трошоци

За да се осигура дека трошоците за работење на апликациите се идентификувани и дека се држат под контрола треба:

1. Да се води евиденција за трошоците за работење на компјутерот и да се идентификува нивното учество по видови на апликации (име на програмот и време на користење на компјутерот).
2. Да се идентификуваат општите трошоци на секторот за ИТ и трошоците на оперативниот персонал и да се алоцираат на соодветните апликации.
3. Сопственикот на апликацијата и лицата одговорни за управување со средствата на центарот да бидат известувани за трошоците на изведувањето на апликацијата и истите да бидат проверувани во согласност со политиката на организацијата.
4. Трошоците за одржување и подобрување на апликацијата да се идентификуваат и објавуваат.
5. Да се прави проценка (план) на задачите за одржување и развој на апликацијата, одобрување на истата од страна на сопственикот на апликацијата или раководителот за средствата на центарот, како и користење на оваа проценка за контрола на извршување на задачите.

АА3. Документација

За да се осигура дека сета неопходна документација постои по видови на апликации и за потребите на организацијата на работењето (документацијата може да биде чувана и на други медиуми (освен на хартија) доколку е обезбедена достапност и сигурност на чувањето) треба:

1. Спецификацијата на системот (апликација) да ги опишува податоците и обработката на апликациите на таков начин што дозволува таа да биде ефективен медиум за комуникација помеѓу корисниците на услуги и услужниот центар (IT providers).
2. Спецификацијата на системот редовно да се ажурира.
3. Да ги задоволува стандардите на организацијата за водење на документација и методологијата за развој на системите.

4. Да вклучува (или со посебен документ да се утврди) постапки за контрола на апликацијата кои ги спроведува корисникот на апликацијата како и сите други посебни барања за апликацијата.
5. Устроената ПРОГРАМСКА ДОКУМЕНТАЦИЈА да содржи и опсежен испис на програмски наредби во изворен код, да биде достапна и постојано да се ажурира.
6. Да бидат гарантирани правата на организацијата да добие документација и програми во изворен код од добавувачот на апликативниот софтвер дури и во случај добавувачот да банкротира (на пример со депонирање кај трети лица).
7. УПАТСТВАТА ЗА РАБОТА НА ОПЕРАТОРИТЕ редовно да се ажурираат и да ги содржат сите потребни работни постапки, на пример, одговори на пораки за грешки, постапки во случај на невообичаени прекини и тн.
8. ПРИРАЧНИЦИТЕ ЗА КОРИСТЕЊЕ НА АПЛИКАЦИИТЕ детално да ги опишуваат одговорностите и работните постапки на корисникот и редовно да се ажурираат.

АБ ВЛЕЗ

АБ1. Одобрување (овластување) на податоците за внес

За да се осигура дека само одобрени ставки, и сите одобрени ставки, претставуваат влез треба:

1. Контролите за пристап да осигураат дека само овластени лица имаат пристап до процедурите за влез.
2. Влезните податоци да се внесуваат единствено од одобрени документи, коишто се проверени и одобрени (обично со потпис) од страна на лицето кое го врши внесот на податоците, или во рамките претходната фаза на административни проверки.
3. Документите коишто се користат за влез да бидат сериски нумерирани, да се врши проверка за валидност и потполност на редоследот, со компјутер или со административна проверка.
4. Другите видови на влез кои не се внесени со одобрување на документи треба да се одобруваат во согласност со значењето пред да бидат обработени. (Ако е прифатливо, може да биде применета статистичка метода). Методите вклучуваат:
 - чување на влезните податоци на посебна компјутерска датотека се до нивното интерактивно разрешување од страна на контролорот;
 - извлекување на неодамнешни влезни податоци за супервизиска контрола;
 - контрола на внесените податоци на исписот пред нивната понатамошна обработка.

5. Одобрените и проверени документи добиени по електронски пат да се контролираат со постапки на контрола на документи во низ/на вкупен износ.
6. Потврдените излезни листи од влезот (инпутот) да се доставуваат до овластените службеници на одобрување со ставање на потпис дека истите се одобрени.
7. Измените во постојаните податоци правилно да се одобруваат.
8. Програмираните контроли да спречат потврдување и обработка на влезни податоци кои логички не може да бидат одобрени, на пример плаќања над расположивите средства.

АБ2. Потполност и точност

За да се осигури дека влезните податоци на апликацијата се точни и потполни (Под влезни податоци се подразбираат како податоци за трансакциите така и постојани податоци) треба:

1. За сите чувствителни полиња на датотеката, компјутерски да се направи збир на сите внесени податоци на апликацијата и тие зборови да се споредат (упарат) со соодветните рачно собрани зборови (batch hash totaling) и така усогласените податоци да се означат како исправни.
2. Да се извршат програмски контроли на потврдување за да се осигури дека внесените податоци:
 - го имаат очекуваниот формат за секое поле;
 - се во рамките на соодветени - параметри (на пример не се негативни кога тоа не е логично; да не надминуваат однапред определени разумни износи; да се во рамките на познат редослед на ставки од нивниот вид (на пр. броеви на чекови, итн).
3. За чувствителни податоци да се користи дупли влез/поврзани шифри.
4. За директен (on line) внес на податоци, компјутерот да даде извешаи на влезни податоци по видови и зборови, коишто се проверуваат или усогласуваат (упаруваат) со зборовите кои посебно се утврдуваат (рачно припремени контролни зборови) за тој внес (session).
5. Да се користат шифри со контролни бројки чија исправност се потврдува со програмска проверка.
6. Проверката на исправност да вклучува тестови на самопроверка на конзистентноста на влезните податоци (на пример задолжувања = одобрувања), референцните броеви се упаруваат (мора да одговараат) со описот на односниот документ.
7. Логичките контроли да се прават со постоечки достапни записи, на пример салда на сметки.

8. Постојаните податоци (и другите клучни податоци), пред да се користат во обработката, да се испишуваат и позитивно одобруваат од страна на одговорен/овластен корисник
9. При обработка на грешки, за податоците кои не се исправни се води посебна евиденција во пишана форма или се чуваат во датотека во компјутер, и истите не се пуштаат во натамошна обработка туку се исправаат, а постапките за исправка осигуруваат брзо отклонување грешки и враќање во повторна обработка (без премостување на вообичаените постапки на одобрување и други влезни контроли), или пак ќе биде прекината натамошната обработка доколку податоците се неисправни.

АВ. ОБРАБОТКА

АВ1. Обработка на трансакции

За да се осигура дека обработката на трансакциите е потполна и аритметички точна, и дека резултатите (вклучувајќи ги и генерираните податоци) се точно класификувани и правилно запишани во компјутерските датотеки, треба:

1. Контролните зборови на една обработка (batch or session control totals) да се упаруваат со зборовите во соодветните контролни слогови во компјутерските датотеки во кои се води евиденција за промените на состојбата. (Важно е да се нагласи дека структурата на контролните зборови и контролни слогови да биде таква што со оваа контрола ќе можат да се откријат сите значајни погрешни класификации односно книжења).
2. Кога програмот генерира податоци (односно извршува аритметички операции како на пример конверзија на валути, или бара и испишува податоци кои имаат логична но не и аритметичка врска со влезните податоци, на пример плаќања), корисникот да врши проверки било во однос на посебно изготвена прогноза на збирниот износ или на примерок од трансакциите.
3. Податоците да се испишуваат на контролни листи или да се прикажуваат на монитор и одговорниот корисник да врши позитивна проверка со клучните контролни зборови.
4. Програмската контрола на потврдување на податоците да вклучува:
 - (1) осигурување дека рачно воспоставените зборови утврдени пред обработката, комплетно се опфатени во секоја фаза на обработката ;
 - (2) проверка на конзистентност на логички поврзаните влезни податоци со меморираните податоци во компјутерот (на пример кога се дадени и бројот и името на сметката заедно);
 - (3) програмска контрола на генерирани износи кои мораат да бидат во одредени граници (пресметани, барани).
5. Да се користат (водат) контролни броеви и зборови во сите датотеки на податоци до којашто има пристап апликацијата (кои ги користи апликацијата).

6. Да се водат контролни броеви и зборови за секој вид на трансакција.
7. Да се користи правилото на “Успешни единици” со кое се осигурува целосно евидентирање на сложените трансакции во сите соодветни датотеки, или во спротивно нивно целосно отфрлање.
8. Да се користат посебни контролни датотеки на различни уреди кои вршат проверка на употреба на исправни верзии на датотеки.
9. Да се водат рачни контролни зборови и истите правовремено да се усогласуваат со зборовите добиени од системот (компјутерот).
10. При обработка на грешки, за податоците кои не се исправни се води посебна евиденција во пишана форма или се чуваат во датотека во компјутер, и истите не се пуштаат во натамошна обработка туку се исправаат, а постапките за исправка осигуруваат брзо отклонување грешки и враќање во повторна обработка (без премостување на вообичаените постапки на одобрување и други влезни контроли), или пак ќе биде прекината натамошната обработка доколку податоците се неисправни.

AB2. Други видови на обработка

За да се осигури дека другите активности на обработката (вклучувајќи ја и реорганизацијата на датотеките како што се постапките на крајот на годината - месецот, рутински проверки на интегритетот на податоците, изготвување на извештаи и анализи кои не се поврзани директно со влезните податоци, пренос на податоци на други апликации, и програмски постапки за распрашување) се извршуваат навремено и даваат точни резултати треба:

1. Временскиот распоред на редовната обработка од овој тип да се контролира од страна на корисникот, и обработката да се иницира според негови инструкции.
2. Работните постапки на корисникот да обврзуваат воспоставување на одговорност за проверка на резултатите од таквата обработка (на пример, проверка дали износите добиени со обработката одговараат на очекуваните износи, новите збирни податоци во контролните слогови ги рефлектираат предвидувањата, и дека информативните извештаи за контролните зборови му укажуваат на раководството дека се внесени и обработени сите потребни податоци).
3. Во случај на користење на средства за распрашување, во апликацијата да е вграден соодветен степен на проверка кој дава одговор на прашања (на пример онаму каде што е важно, со прашање може да се провери дали се внесени сите ставки на сметката која се проверува, така што програмот ќе го собере и ќе го прикаже збирот на ставки кои во датотеката не мораат да бидат сложени по број на сметка).

4. Корисниците на средствата за распрашување и сопствениците на останатите апликации коишто ги користат податоците да се свесни за нивото на веродостојност на податоците како такви и за програмираните постапки преку кои ги добиваат истите.

АГ. ПРЕНОС НА ПОДАТОЦИ

АГ1. Податоците треба да бидат пренесени точно и комплетно

За да се осигури дека сите податоци, пренесени преку мрежа, диск или магнетна лента, се примени во комплетна и исправна состојба, и дека нема загуба или обелоденување на податоците кои се во транзит, треба да се користат: (види исто така секција АГ1)

1. Контролни бројки, и други контролни зборови.
2. Дигитални потписи.
3. Кодирани податоци
4. Лозинки.
5. Секвенцијално нумерирани пораки, сортирање на трансакциите според редослед.
6. Извешаи (известувања) со кои се потврдува приемот и исправноста на пренесените податоци.

АД. ПОСТОЈАНИ ПОДАТОЦИ

АД1. Одржување на континуирана точност на постојаните податоци

За да се осигури дека сите податоци се сместени во системот како постојан запис или во однос на точност и комплетност,

1. Одговорноста за проверка на одржување на континуирана точност на податоците треба да биде алоцирана на администраторот на базата на податоци или на соодветните корисници.
2. Контролните зборови да се користат за следење на состојбата на датотеките кои содржат постојани податоци.
3. Исписот на постојаните или референчни податоци периодично треба да се проверуваат со изворните документи од страна на одговорен корисник. Ова може да се прави на циклична или статистичка основа, во зависност од претпоставениот ризик од неточни податоци.

АГ. ИЗЛЕЗНИ ПОДАТОЦИ (РЕЗУЛТАТИ ОД ОБРАБОТКАТА)

АГ1. Точност на излезните податоци

За да се осигури дека резултатите од обработката прикажани на хартија, монитор, магнетни медиум или преку електронски врски, се точни и потполни,

1. Проверките на исправност на излезните податоци, видот и др. треба да се извршуваат програмски. Доколку излезните податоци не се усогласени се даваат пораки за предупредување. Корисникот на апликацијата треба да располага со постапки за ракување со пораките за предупредување.
2. Треба да се воспостават постапки коишто ќе дадат соодветен степен на проверка на разумноста на отпечатените резултати од обработката на податоци (може да варира од нула за интерни документи кои не се основа за донесување на одлуки, до 100% проверка за поткрепувачка документација на пример, за големи износи на чекови)).
3. При давање на инструкции за плаќање на банките:
 - одговорниот корисник треба да користи како контролни зборови така и повремени проверка (како на пример, извршување на повремени *тестови на примерок* на платни налози на дискета која се испраќа во банка или се врши споредба на примерок од пренесените платни налози) за да се добие разумна сигурност дека испратените информации фактички се идентични со оние кои се одобрени;
 - доставата на магнетни траки или дискови да се врши преку безбедна служба за пренос на пораки;
 - подготвените дискови или магнетни траки, до предвиденото време на испорака, да бидат безбедно чувани на сигурно место;
 - треба да постојат однапред воспоставени лимити и да се се усогласени со банката на вкупен износ и за поедини трансакции;
 - извештаите за прифаќање треба да се усогласуваат веднаш (на време, во случај на отповикување);
 - по извршените плаќања, усогласувањата треба да се вршат веднаш.
4. Излезните извештаи треба да содржат зборови кои се усогласуваат од страна на корисникот со рачно изготвените зборови пред внесувањето на податоците. Деталните печатени излези на влезни податоци треба да бидат достапни и да овозможуваат испитување на разликите кога е тоа неопходно.

АГ2. Точна дистрибуција на резултатите од обработката

За да се осигура дека резултатите од обработката на податоците стигнуваат само до оние за коишто се наменети,

1. Резултатите од обработката генерирани од страна на компјутерскиот центар треба да се чуваат под постојан надзор, и да се врши дистрибуција до корисниците со соодветно обезбедување/тајност.

2. Адресните листи за достава на резултатите од обработката по пошта треба редовно да се прегледуваат и непотребните или неточните адреси да се отстрануваат.
3. Копии од резултатите од обработката за кој нема адресат не треба да се продуцираат (да се продуцираат онолку копии колку што има корисници на резултатите од обработката).
4. Општите упатства за безбедност на персоналните компјутери (ПС), терминалите и штампачите лоцирани кај крајните корисници треба да осигураат доволна тајност на излезните податоци, земајќи го предвид нивото на вградена заштита и квалитетот на контролите (лозинките и др. контроли).
5. Лицето одговорно за донесување на одлуки во врска со безбедноста на апликацијата треба да има јасна претстава за различните кориснички групи коишто имаат пристап до резултатите од обработката во било која форма и следствено на тоа донесува одлуки во врска со контролата (види точка АА1.8 погоре). Особено, контролите за логичен пристап до апликацијата, особено го земаат во предвид можниот пристап до апликацијата преку сите комуникациски врски кои апликацијата ги користи.
6. Сите очекувани резултати од обработката треба да бидат опфатени (на пример користење на сериско нумерирање на броеви заради откривање на неовластено задржување на извештаите за исклучоци).
7. Извештаите треба редовно да се изготвуваат дури и да не постои проблем за којшто треба да се извести (на тој начин, примателите треба да се навикнат да примаат извештај, и постои помала веројатност да се превиди извештај којшто е прикриен од страна на некој којшто не сака да се знае за неговата содржина).
8. Преносливи, чувствителни или критични формулари (на пример чекови) треба да бидат точно запишани и обезбедени за да се обезбеди соодветна заштита од кражба или оштетување. Евиденцијата на обрасците (формулари) треба редовно да се усогласува со фактичката состојба, и сите несогласувања треба веднаш да се истражуваат.

АНЕКС 3**БАРАЊА ЗА КОНТРОЛА НА АПЛИКАЦИИТЕ**

Подолу наведените барања се дадени во општи црти. Општо земено, се однесуваат на тоа дека на раководството на корисникот, треба да му се обезбедуваат докази, во погодни интервали (на пример, дневно), за да стекне уверување дека податоците и нивната обработка во апликацијата се точни и правилно изведени. Поедини видови на решенија за контрола на апликацијата треба да бидат дефинирани во раната фаза на проектот (на пример упарување на контролни зборови добиени со обработка на апликацијата со рачно припремени зборови, сериски нумерирани броеви, извештаи за усогласување или контролни листи, консултирање со лице за надзор/раководител и евидентирање на одобрени контролни податоци на екран).

Во текстот што следи се претпоставува дека општите контроли на компјутерскиот центар коишто ги задоволуваат потребите на корисниците, се вградени во системот / мрежата коишто ќе ги користи апликацијата. Таквите контроли треба да го покриваат, на пример, физичкиот пристап, логичкиот пристап од општ аспект, раздвојување на должностите на вработените во одделот за ИТ, резервни податоци, постапки за обновување во случај на хаварија, измени (во софтверот), и треба да вклучат индикатори за успешност за целите на мерење на ефикасноста на системот.

1. Пристап

Апликацијата треба да спречи неовластен пристап до програмите. Пристапот до ресурсите на апликацијата (постапки или податоци) треба да биде овозможен така што (а) корисниците од повисок ранг може со нив да управуваат и да постојат потребни ограничувања според видот на работите, како и да се раздвоени должностите во корисничките сектори (на пример, според кодови на сметка (по видови на книжења), вредност, функција итн)). Секој пристап треба да се контролира и да се евидентира, а системот треба да спречи и да известува за сите обиди за неовластен пристап.

2. Влез на податоци

Системот треба да обезбеди доказ којшто ќе му овозможи на раководството на корисникот да бидат сигурни дека внесот на податоци, вклучувајќи ги и постојаните податоци, се потполни, полноважни - во согласност со барањата на корисникот, како и дека истите се точно запишани на соодветните датотеки.

3. Потполност/интегритет на податоците

Системот треба да биде организиран така што ќе му обезбеди редовен доказ на раководството на корисниците дека влезните и постојани податоци се валидни согласно барањата на корисникот, и дека се точно запишани на соодветна датотека.

4. Обработка на трансакциите

Системот треба да обезбеди редовен доказ дека трансакциите во целина, се точно обработени и запишани на соодветна датотека.

5. Измена на податоците и програмите поради неочекувани настани

Се додека се наоѓаат во рамките на апликацијата, користењето на било какви средства или постапки кои дозволуваат итна промена на податоците без да се помине низ нормалната процедура на потврдување, треба да бидат строго ограничени и да се води евиденција.

6. Раководно (ревизорско) пратење на трансакции

Сите трансакции треба да може да се следат нанапред и наназад низ системот. Треба да се остава траг на податоци којшто се собрани (is aggregated) на различни нивоа на известување, така што да можат да се утврдат составните делови на трансакциите.

7. Слогови (Records)

Сите постапки на секој запис за трансакција треба да бидат отпечатени со соодветен запишан (мемориран) идентитет со време и датум кога машински се обработени (вклучувајќи го и кодот на извршување). За секоја измена треба да се чува целосен запис (не со бришење).

8. Резултати од обработка

Резултатите од обработката треба да бидат датирани, временски означени и (доколку е неопходно за контролата) сериски нумерирани. Мора да постојат соодветни контроли (како доказ за сметководството дека тие функционираат) над електронскиот пренос на податоците за платниот промет, да се осигура дека единствено - и само - одобрени трансакции се правовремено извршени.

ЕВРОПСКИ УПАТСТВА ЗА ПРИМЕНА
НА РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ НА ИНТОСАИ

БР. 23

МЕТОДА НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА

С о д р ж и н а

О п И с	Точка
Ревизорски стандарди на ИНТОСАИ	1
Фактори кои влијаат на одлуката за користење на методата на примерок	2
Основни концепти и дефиниции	3
Фази при употребата на методата на примерок	4
Документација	5
Ревизија на успешност	6
Вееднување на вкупните резултати од деталните тестови	Анекс 1

1. Упатување на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ

- 1.1. Објаснувањето за ревизорските стандарди на ИНТОСАИ (Точка 153) наведува дека:

“Ревизорските наоди, заклучоци и препораки мораат да бидат засновани на докази. Бидејќи ревизорите ретко имаат можност да ги разгледаат сите информации за субјектот кој е предмет на ревизија, од суштинска важност е, собирањето на податоците како и техниките на избор на примерок, внимателно да бидат избрани.”

2. Фактори кои влијаат на одлуката за користење на методата на примерок

- 2.1. Ревизорскиот доказ може да биде добиен со користење на различни техники кои спаѓаат во една од пошироките категории на инспекција, набљудување, распрашување и потврдување, пресметки и анализи (Види Анекс 1 од Упатството БР. 13 “Ревизорски доказ и пристап”). Ревизорот може да ги применува овие техники на целиот сет од податоци (100% тестирање) или пак може да избере да извлече заклучоци за целиот сет на податоци (популацијата) со тестирање на репрезентативен примерок на ставки избрани од популацијата: оваа последна постапка се нарекува метода на примерок во ревизијата.
- 2.2. Ревизорот мора да просуди дали методата на примерок претставува соодветен начин за добивање на некој од бараните ревизорски докази. При тоа тој може да ги земе во предвид следните фактори:

- бројот и релативната големина на ставките во популацијата;
- значајноста на ставките, како и инхерентниот ризик од појава на грешки кај соодветните ставки;
- Релевантноста и веродостојноста на доказот добиен со алтернативни тестови и постапки, како и релативните трошоци и потребно време за добивање на секој доказ.

2.3. Примената на методата на примерок најчесто е соодветна при извршување и на двата вида на ревизорски пристапи на испитување, тестови на контрола и детални тестови. Меѓутоа бидејќи целите на овие тестови се различни, може да има потреба од користење на различни пристапи за користење на методата на примерок.

3. Основни концепти и дефиниции

3.1. Со оглед на тоа што ревизорот настојува да извлече заклучоци за вкупната популација преку тестирање на примерок составен од ставки избрани од популацијата, неопходно е примерокот **да биде репрезентативен за популацијата** од којашто е извлечен.

3.2. Постои ризик дека заклучоците до коишто ќе дојде ревизорот после тестирањето на примерокот, да се разликуваат од заклучоците коишто би биле донесени доколку целокупната популација би била тестирана: ова е познато како **ризик којшто произлегува од примена на методата на примерок**. Ревизорот мора да го користи своето просудување при планирањето, извршувањето и вреднувањето на резултатите од примената на методата на примерок за да го намали ризикот којшто произлегува од примената на методата на примерок на прифатливо ниво.

3.3. Примерокот може да биде **статистички** и **не-статистички**. И двата вида бараат да се користи професионално просудување во фазите на планирање, тестирање и вреднување. Покрај тоа, статистичката метода на примерок налага користење на методи на случаен избор (рандом), и на теорија на веројатност. Ова му овозможува на ревизорот да :

- ја определи големината на примерокот;
- ги вреднува резултатите квантитативно; и
- го процени ризикот којшто произлегува од примена на методата на примерок, и според тоа да извлече заклучоци за целата популација.

Овој водич нема за цел да обезбеди детални упатства од областа на теоријата на веројатност : доколку е неопходно ревизорот треба да побара совет од експерт за да постигне здраво просудување во оваа област.

3.4. Дури и кога ревизорот одлучи да користи не-статистичка метода на примерок треба да ја земе во предвид можноста за користење на методата на случаен избор. Ова најчесто ќе ја зголеми веројатноста, примерокот да биде репрезентативен од аспект на популацијата. Ревизорот мора секогаш внимателно да процени дали изборот на примерок со користење на не-статистичката метода обезбедува разумна основа за извлекување на заклучоци за популацијата од којашто бил извлечен.

4. Фази во примената на методата на примерок во ревизијата

- 4.1. Како кај статистичката така и кај нестатистичката метода на примерок, постапката на избор на примерок може корисно да биде расчленета на четири посебни фази: планирање на примерокот; избор (селектирање) на ставките коишто треба да бидат тестирани; тестирање; и вреднување на резултатите. Во следните точки дадени се кратки појаснувања за секоја од овие фази:

Планирање на примерокот

- 4.2. Првата фаза на планирањето на примерокот е точно дефинирање на популацијата. За статистичкиот примерок важно е популацијата да биде хомогена. Тоа значи дека популацијата треба да е составена од доста/во главно слични ставки кои се обработени со сличен или вообичаен систем и според тоа се изложени на слични ризици. Ставките кои треба да бидат избрани во примерокот треба исто така да бидат дефинирани: тие можат да бидат, на пример, трансакција, салдо на сметка, или можеби монетарна единица.
- 4.3. Од клучно значење е, ревизорот јасно да ја дефинира конкретната ревизорска цел којашто треба да ја постигне со тестирањето на примерокот. Оваа постапка треба да вклучи и дефиниција на грешка (кај деталното тестирање) или исклучок (кај тестовите на контроли).
- 4.4. Големината на примерокот треба исто така да биде одредена во фазата на планирање. Главен фактор е тоа што, многу поверојатно е, дека поголем примерок ќе биде порепрезентативен од аспект на популацијата отколку помал примерок. Сепак, ако областа која се тестира е оценета како релативно незначајна во однос на вкупните финансиски извештаи, ревизорот може да биде спремен да прифати повисок степен на ризик којшто произлегува од изборот на примерок.

Избор (селектирање) на ставките коишто треба да бидат тестирани

- 4.5. Во рамките на постапката за избор на ставките, ревизорот треба редовно да врши проверка дали избраниот примерок е репрезентативен од аспект на популацијата. Ова е особено важно, кога се применува не-статистичка метода на примерок, и особено кога изборот на ставките не е базиран по системот на случаен избор.
- 4.6. При селектирањето на примерокот, ревизорот треба да се осигура од ризикот да не изостави некој дел од популацијата. На пример, често ќе биде потребно, особено во компјутеризирано опкружување, да се изврши и документира усогласување на податоците во датотеките кои се користат за извлекување на примерок со популацијата која се води во други евиденции (сметки) на субјектот.

Тестирање

- 4.7. Колку што е можно, тестирањето треба да се спроведува со помош на однапред утврден прашалник. Во исклучителни случаи ова може да се покаже како невозможно, во којшто случај треба да се спроведат алтернативни постапки за да се добие еквивалентен доказ за ставките кои се предмет на тестирање.
- 4.8. Ревизорот треба да размисли за времето кое е соодветно за спроведување на тестирањето. Ова особено се однесува на тестовите на усогласување кадешто целта најчесто е да се процени дали контролите функционираат ефективно во одреден период на време.

Вреднување на резултатите

- 4.9. Доколку бидат откриени грешки или исклучоци треба да се разгледаат причините за нивното настанување и нивната природа. Ова му овозможува на ревизорот да го процени нивното потенцијално влијание како на финансиските извештаи кои се предмет на ревизија така и на самата ревизија.
- 4.10. Откако ќе се вреднуваат грешките или исклучоците пронајдени во примерокот, ревизорот треба да го процени “најверојатното ниво на грешки или исклучоци” во популацијата како целина. Ова се прави со екстраполација врз основа на “познато ниво на грешки / исклучоци” во примерокот.
- 4.11. Трет чекор е, оваа екстраполација да се надгради со дозволеният износ на ризикот кој произлегува од изборот на примерок⁽¹⁾. Оваа проценка за “горната граница на грешки / отстапувања (или исклучоци)” потоа може да биде споредена со максималното ниво на грешки / отстапувања коешто може да биде толерирано за ревизијата. Ако проценетото вкупно ниво на грешки /отстапување го надминува толерантното, ревизорот треба да размисли за следното:
- да бара од субјектот кој е предмет на ревизија да ги испита откриените грешки / отстапувања и потенцијалните можности за појава на понатамошни грешки / отстапувања. Ова може да резултира во договорени корекции во финансиските извештаи;
 - да изврши натамошни тестирања со цел намалување на ризикот кој произлегува од изборот на примерок а со тоа и намалување на дозволеният износ (одстапување) којшто мора да биде вграден при вреднување на резултатите.
 - да примени алтернативни ревизорски постапки за да стекне дополнителна сигурност.
- 4.12. Крајниот заклучок од извршената работа од примена на методата на примерок заедно со резултатите од останатите ревизорски постапки треба да му овозможи на ревизорот да просуди за тоа дали финансиските извештаи се прифатливи и дали правилно известуваат.
- 4.13. Оваа постапка на вреднување (како што е применета кај резултатите од независните тестирања) е илустрирана со дијаграм во **АНЕКСОТ 1**.

5. Документација

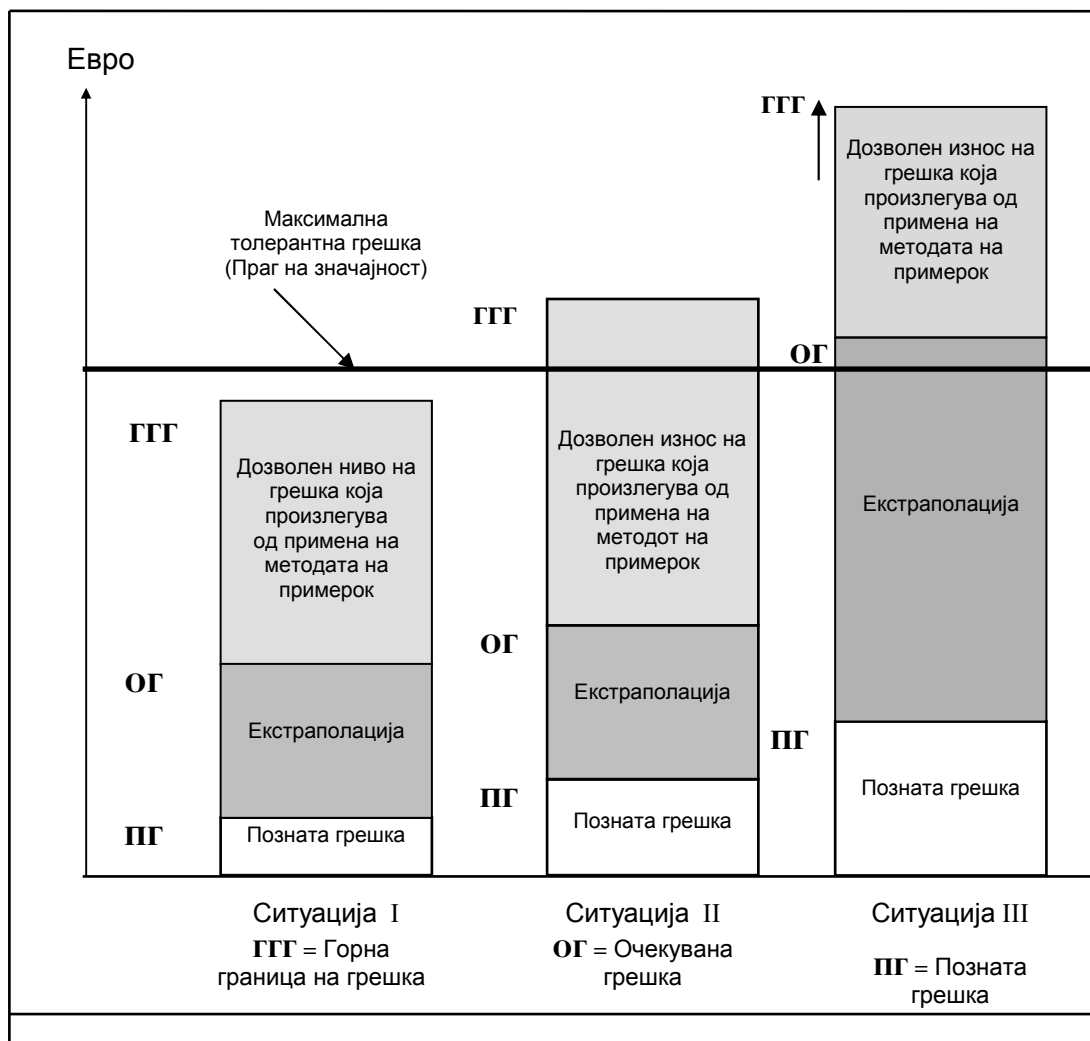
- 5.1. Од ревизорот се бара, во текот на процесот на примена на методата на примерок, да направи бројни расудувања. Неопходно е истите да бидат внимателно документирани (види Упатство БР. 26 “Документација”) така што супервизорите ќе можат да ги спроведат постапките на проверка.

(1) Како што е објаснето во точка 3.3., ова одобрување може да се пресмета само кога се користи статистичка метода (техника) на примерок

6. Ревизија на успешност

- 6.1. Претходните точки даваат упатство за примена на методата на примерок во финансиската ревизија (вклучувајќи го и испитувањето на законитоста и правилноста). Треба да се забележи дека ревизија со примена на методата на примерок често се користи за добивање на доказ кај ревизијата на успешност (види Упатсво БР. 41 “ Ревизија на успешност”). Иако конкретните цели на примената на методата на примерок можат да бидат различни, основните принципи остануваат исти.

АНЕКС 1: ВРЕДНУВАЊЕ НА СЕВКУПНИТЕ РЕЗУЛТАТИ ОД ДЕТАЛНИТЕ/ НЕЗАВИСНИТЕ ТЕСТОВИ



Од горните ситуации може да се извлечат следните заклучоци:

- Ситуација I: Горната граница на грешка е помала од толерантната грешка. Ова е прифатлив резултат.
- Ситуација II: Горната граница на грешка ја надминува толерантната грешка но очекуваната (најверојатна) грешка е помала од толерантната грешка. Види точка 4.11.
- Ситуација III: Горната граница на грешка ја надминува толерантната грешка. Финансиските извештаи се неприфатливи.

ЕВРОПСКИ УПАТСТВА ЗА ПРИМЕНА
НА РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ НА ИНТОСАИ

БР. 24

АНАЛИТИЧКИ ПОСТАПКИ

С о д р ж и н а

О п и с	Точка
Упатување на ревизорски стандарди на ИНТОСАИ	1
Вовед	2
Аналитички постапки при планирање на ревизијата	3
Аналитички постапки како детални постапки	4
Аналитички постапки во фазата на завршување на ревизијата	5
Користење на аналитички постапки кај ревизијата на успешност	6
Видови на аналитички постапки	Анекс 1

1. Упатување на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ

- 1.1. Објаснувањето на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ (Точка 86) препорачува користење на аналитички постапки во следните ситуации:

“... ВРИ треба да бидат екипирани со потполн сет на современи методологии, вклучувајќи и системски базирани техники, методи за аналитички проверки, статистичка метода на примерок и методи за ревизија во услови на автоматизирани (компјутеризирани) информациони системи.”

Исто така, точката 160 од овие објаснувачки белешки ги објаснува целите на аналитичките постапки при вршењето на ревизија на финансиските извештаи:

“Анализата на финансиските извештаи има за цел да го потврди постоењето на очекуваните врски во рамките на и меѓу различните елементи од финансиските извештаи, идентификувајќи ги при тоа неочекуваните односи или невообичаените трендови...”

- 1.2. Аналитичките постапки се дефинирани на следниот начин ⁽¹⁾:

“Аналитичките постапки претставуваат анализа на значајни соодноси (показатели, коефициенти) и трендови вклучувајќи и резултати од испитувања на флуктуации и односи кои се неконзистентни со останатите релевантни информации или кои отстапуваат од предвидените износи.”

- 1.3. Покрај тоа, некои од методите кои можат да се користат како дел од аналитичките постапки се опишани подолу ⁽²⁾:

“Различни методи може да се користат при извршување на горенаведените постапки. Овие постапки се движат/разврстуваат од едноставни споредби до комплексни анализи со користење на напредни статистички техники. Аналитичките постапки може да бидат применети на консолидирани финансиски извештаи, финансиски извештаи на компоненти... и на поединечни елементи на финансиски информации. Изборот на постапки, методи и ниво на примена е прашање на професионално расудување на ревизорот.”

2. Вовед

2.1. Цел на ова Упатство за примена е да му обезбеди на надворешниот ревизор (“ревизорот”) упатства за користење на аналитичките постапки при ревидирање на активностите на Европската Заедница. Аналитичките постапки му помагаат на ревизорот во:

- разбирање на субјектот кој треба да биде ревидиран и во планирањето на ревизијата (точка 3.1 - 3.9.)
- извршување на независни ревизорски постапки (точка 4.1. - 4.12.); и
- проверка на резултатите на крајот на ревизијата (точка 5.1. - 5.2).

Ревизорите може да користат аналитички постапки при извршувањето на ревизијата на успешност како и при испитувањето на финансиските извештаи. Користењето на аналитичките постапки при ревизијата на успешност е разгледано накратко во точката 6.1.

Природа на аналитичките постапки

2.2. Аналитичките постапки вклучуваат различни техники коишто ги користи ревизорот за да ги проучи односите помеѓу податоците и за да ја тестира нивната разумност. Податоците може да бидат од нефинансиска и финансиска природа и можат да произлегуваат од интерни или екстерни извори. Во поширока смисла, аналитичките постапки опфаќаат разгледување на податоци во финансиските извештаи за да се види дали истите се конзистентни еден со друг и дали се сходно ревизорското познавање во согласност со активностите на организацијата која е предмет на ревизија.

2.3. Ревизорот може да примени аналитички постапки таму каде што може да се претпостави дека има поврзаност помеѓу ставките во финансиските извештаи, и помеѓу ставките во сметките и нефинансиските податоци. Аналитичките постапки вклучуваат повеќе видови на специфични техники

(2) Меѓународни ревизорски стандард 520, точка 6 (IFAC Handbook, 1996)

- проучување на промените на салдата на сметките за поранешните периоди врз основа на коишто се прават предвидувањата за тековниот период (на пример редовна отплата на кредит во рок од X години;
- споредување на финансиските информации со очекуваните резултати (на пример испитување на отстапувањата на стварните во однос на планираните и прогнозирани величини);
- проучување на меѓусебните односи помеѓу салдата на сметките во различни временски периоди (на пример побарувања или обврски по основ на камата во однос на дадените односно примените кредити);
- пресметки кои резултираат во предвидувања за дадено салдо на сметка (на пример:
 - (а) користење на независни податоци за бројот на вработените и просечните плати за да се предвидат вкупните трошоци на вработените за периодот;
 - (б) користење на податоци за една фарма за да се предвидат плаќањата (за откуп на род) по хектар на фармерите;
- Проучување на односот помеѓу финансиските и нефинансиските информации, кои можат да го потврдат разбирањето на ревизорот за финансиските информации или пак да го насочат неговото внимание кон невообичаените или неочекувани сметководствени податоци (на пример:
 - (а) приходи од лиценци во однос на бројот на лиценци;
 - (б) увозни давачки во однос на податоците за увезените количини;
 - (в) трошоци за сместување на земјоделски производи во однос на евиденциите на количините на залиха;

2.4. Аналитичките може да се поделат во три пошироки категории; анализа на трендови; анализа на соодноси (коефициенти) и анализи на предвидувања (прогнозирања/очекувани резултати). Овие постапки се дадени во **АНЕКСОТ 1**. Аналитичките постапки кои се базирани на анализа на трендови или анализа на соодноси се најподесни за користење во фазата на планирање и во фазата на завршна проверка со што им помагаат на ревизорите да ја насочат и завршат својата работа. Аналитичките постапки на предвидувања најчесто се користат за добивање на ревизорски доказ како дел од деталните тестови.

Применливост на аналитичките постапки

- 2.5. Степенот до кој ревизорот може да ги користи аналитичките постапки ќе зависи од бројни фактори вклучувајќи го и следното:
- природата на субјектот кој е предмет на ревизија и неговото работење;
 - степенот до кој салдата на сметки и трансакции може да бидат предвидени со разумна точност;
 - познавањето на субјектот стекнато од претходните ревизии;
 - достапност (распоживост) на соодветни финансиски и нефинансиски информации;
 - веродостојноста на различните форми на расположиви информации; и
 - компатибилноста и независноста на информациите добиени од различни извори.

3. Аналитички постапки во фазата на планирање на ревизијата

3.1. Ревизорите може да применат аналитички постапки во фазата на планирање за да:

- го потврдат и подобрат нивното разбирање за активностите на субјектот;
- ги идентификуваат подрачјата со потенцијален ревизорски ризик;
- ги идентификуваат значајните не-рутински или невообичаени трансакции и / или салда на сметки; и
- помогнат во планирањето на природата, временскиот распоред и обемот на независните постапки - вклучувајќи ги и независните аналитички постапки.

3.2. Искуството кое ревизорот ќе го стекне од аналитичките постапки во фазата на планирање може да биде искористено за помош при планирањето на останатите активности и при одредредување на ревизорскиот пристап за испитување на поедини сметководствени состојби. Доколку аналитичките постапки користени во фазата на планирање откријат значајни отстапувања од очекувањата, ревизорот треба да развие конкретни постапки за откривање на причините за овие флукутации.

3.3. Аналитичките постапки во фазата на планирање може исто така да вклучат прелиминарни анализи на расположивите податоци што ќе му помогне на ревизорот да одлучи дали деталните аналитички постапки би можеле да бидат користени за обезбедување на потребниот ревизорски доказ по разумни трошоци. Ревизорот може, на пример, да изврши почетна анализа на податоците за да ја процени структурата и квалитетот на податоците и да ги испита можните односи помеѓу различни варијабли.

3.4. При спроведувањето на аналитички постапки во фазата на планирање, ревизорот вообичаено користи информации од различни извори (интерни и екстерни). Обично ревизорот може да ги земе во предвид следните информации:

- финансиски извештаи од претходната година;
- соодветни извештаи за надворешни корисници, на пример извештаи за работењето и статистички извештаи;
- релевантни нестатистички информации како на пример број на вработени, обработени/прифатени барања за одштета/рекламации (claims);
- меѓу периодски (периодични) финансиски извештаи, извештаи и други анализи изготвени од страна на раководството на субјектот добиени на основа на споредби на резултатите од тековниот период со истите од поранешните периоди и со плановите и прогнозите од тековниот период; и
- податоци за значајни односи и постигнувања во споредба со поставените цели /критериуми на успешност.

Во многу случаи, ревизорите треба да бидат во можност повеќето од овие информации да ги добијат од раководството на субјектот кој е предмет на ревизија.

3.5. Софистицираноста и обемот на аналитичките постапки кои се применуваат во фазата на планирање, се работа на ревизорското просудување и ќе варираат во зависност од големината на субјектот кој е предмет на ревизија, неговата комплексност и расположивоста на информации. За некои субјекти примената на постапките може да биде ограничена на проверка на промените во

сметководствените салда помеѓу претходната и тековната година. Во други субјекти постапките може да вклучат поопсежни анализи на месечните финансиски извештаи и споредување на истите со нефинансиски податоци.

3.6. Аналитичките постапки користени во фазата на планирање треба да резултираат со подобро разбирање на активностите на субјектот. Овие постапки може да вклучат:

- проверка на значајни салда на сметки и видови/класи на трансакции од финансиските извештаи;
- проверка на плановите и прогнозите на субјектот;
- дискусија за работењето и идните планови во секторите за финансово и оперативно работење;
- испитување на статистички и други информации во врска со активностите на субјектот; и
- преглед на остварувањата во однос на плановите и поставените цели;

3.7. Овие постапки ќе му помогнат на ревизорот да ги идентификува промените во активностите и работењето на субјектот кои можат да имаат влијание врз нејзините финансиски извештаи. Тие исто така треба да го насочат вниманието на ревизорот кон специфичните области во финансиските извештаи кои бараат посебно разгледување.

3.8. Ревизорот ќе треба да ги оцени постапките на субјектот за донесување на плановите/буџетот, пред премногу да се потпре на нив. Поконкретно, ревизорот треба да ги земе во предвид притисоците на коишто одделни сектори може да бидат подложни за прилагодување на планот како и ризикот дека резултатите можат да бидат изманипулирани, на пример со погрешна алокација на трошоците помеѓу одделните плански ставки за да се осигура дека распределбите на средства не се надминати (односно да се прикријат извршените издатоци изнад планираните).

3.9. Други аналитички постапки кои ревизорот може да ги примени како дел од планирањето се профилирање и анализа на соодноси. Профилирањето вклучува извлекување на резултати од месечните пресметки изготвени од страна на раководството за да се идентификуваат нерутински трансакции и неочекувани флукуации кои бараат објаснување. Анализата на соодноси може исто така да ги истакне трендовите на коишто треба да им се обрне внимание. Примери на вакви техники вклучуваат;

- споредување на преземени обврски како процент (во однос на) од вкупните распределени средства за таа намена, за да се провери нивото на извршување на планот (анализа на соодноси).
- споредување на фактичките месечни плански трошоци со планот/буџетот, што може да покаже дека значаен дел од трошоците се направени за време на периодот на одморите (неработни денови, год. одмори и сл.), што укажува на можно постоење на проблем (profiling).

4. Аналитички постапки како независни/detailed постапки

4.1. Кога аналитичките постапки се користат за добивање на независен ревизорски доказ, ревизорот треба да ги земе предвид целите на ревизијата заради коишто овие постапки се извршуваат, природата на сметководствените салда / трансакции кои се ревидираат, и квалитетот на расположивите податоци. Ревизорот треба да има предвид дека аналитичките постапки даваат

поверодостојни резултати во услови на контролно опкружување со цврсти контроли, со ефективни интерни контроли и солидни надворешни податоци. Деталните аналитички постапки се исто така поефективни при обезбедување на ревизорски доказ за потполноста и мерењето (проценувањето) на сметководствените податоци. Тие нормално нема да обезбедат доказ за законитоста и правилноста на трансакциите и сопственоста на средствата и обврските евидентирани во билансот на состојба.

- 4.2. Кај финансиската ревизија, само тестовите коишто вклучуваат предвидувања на дадена вредност и кои може да се користат за споредба во однос на фактичката сметководствена состојба, се прифатливи како извор на детален ревизорски доказ. Тестовите на предвидувања може да се сврстат во ранг од едноставни пресметки на сметководствени салда до комплексни регресиони анализи. Кога се извршуваат тестови на предвидувања (прогнози), за да се добие детален ревизорски доказ ревизорот треба да:

- ја определи максималната разлика која произлегува од постапките коишто може да ги прифати со утврдување на ниво на прецизност;
- го разбере односот (поврзаноста) помеѓу сметководственото салдо и варијаблите кои биле користени во предвидувањето;
- ја потврди веродостојноста на користените информации;
- го пресмета предвидениот (прогнозиран) износ;
- ги идентификува сите значајни разлики помеѓу сметководствените салда и предвидените (прогнозирани) износи;
- ги испита сите разлики и да добие поткрепувачки докази за разликите; и
- ги вреднува резултатите.

Овие чекори се разгледани во наредните точки.

Определување на ниво на прецизност

- 4.3. Ревизорот треба да го определи нивото на прецизност за независните аналитички постапки. Прецизноста претставува максимална разлика помеѓу предвидувањето на ревизорот и книговодствената вредност која сеуште е прифатлива за целта на тестот. Опсегот во рамките на кој сметководственото салдо може да се протега се нарекува зона на разумност/прифатливост.
- 4.4. Ревизорот треба да ја наведе толерантната разлика (и на тој начин да ја дефинира зоната на разумност) за независната аналитичка постапка пред да направи предвидување (прогноза) за салдото на сметката. Толерантната разлика обезбедува репер во однос на кој се вреднуваат резултатите од независните аналитички постапки. Методот за пресметка на толерантната разлика треба да ја земе предвид значајноста на сметководственото салдо кое се тестира. Колку што е позначајно сметководственото салдо, толку помала треба да биде толерантната разлика како процент на сметководствениот податок кој се тестира.

Разбирање на поврзаноста (односот)

- 4.5. Ефективноста на деталните аналитички постапки зависи од разбирањето на ревизорот за поврзаноста помеѓу предвиденото (прогнозирано) сметководствено салдо и останатите вариабли. Поврзаноста треба да биде разбрана како:
- **Прифатливост** - Ревизорот треба да се увери дека претпоставената поврзаност е прифатлива (разумна, можна). На пример, разумно би било да се претпостави дека постои поврзаност помеѓу бројот на вработените и

вкупните трошоци за плати. Од друга страна, не би било разумно да се претпостави постоење на неминовна поврзаност помеѓу бројот на вработените и другите оперативни трошоци.

- **Релевантност** - Одредена варијабла може да биде предмет на неколку влијанија. Ревизорот треба да се увери дека сите тие, или барем најзначајните, се вградени во моделот користен за предвидувањето. Едноставна пресметка на трошоците за плати, базирана на ревидирани податоци од претходните години и промените во бројот на вработените и просечните зголемувања на заработките не би била соодветна, на пример, доколку постоеле значајни промени во структурата на вработените според степенот на образование помеѓу периодите.
- **Конзистентност** - Не може секогаш да се очекува дека поврзаноста посматрана во минатото ќе продолжи и во иднина. На пример поврзаноста помеѓу салдата на сметките коишто биле компаративно стабилни во претходните години може да се промени како резултат на промените на основните активности на субјектот кој е предмет на ревизија. Ревизорот треба да ја земе предвид можноста за промени во односите (поврзаноста) при одредувањето на независните аналитички постапки.
- **Зачестеност на мерењата** - Колку почесто се мери даден сет на варијабли, толку подобри ќе бидат информациите за поврзаноста помеѓу варијаблите.
- **Независност на изворните податоци** - Ревизорскиот доказ од независните аналитички постапки е многу ограничен доколку се споредуваат две варијабли добиени од ист извор. Постапката е ефективна само ако се користат информации од различни извори.

Веродостојност на користените информации

- 4.6. Пред да се потпре на резултатите од аналитичките постапки како независни постапки, ревизорот мора да добие релевантен и разумен доказ за веродостојноста на користените информации. Ревизорот треба да го има во предвид следното:

- дали информацијата е верификувана/проверена со ревизорските постапки;
- дали информацијата била генерирана независно од сметководствениот / финансовиот сектор (на пример од екстерен извор);
- дали системот користен за генерирање на информации бил подложен на ефективни интерни контроли.

Идентификување на значајни разлики

- 4.7. Разликата помеѓу предвидените и евидентирани износи е значајна ако таа ја надминува толерантната разлика (на пример ако предвидувањето е надвор од зоната на разумност). Разликата која е помала од толерантната разлика може сепак да биде значајна доколку е исполнет некој од следните услови:

- доколку истата е само маргинално под толерантната разлика;
- доколку може вишокот да го промени во кусок (дефицит) или обратно
- доколку резултира во користење на средства во поголем износ од расположивите/одобрените;
- доколку е значајна во контекст на мерење на ефектот во однос на целите. Овие разлики може особено да бидат значајни кога се однесуваат на плаќања

на бонуси (премии) за постигнати резултати од работењето (премии за успешност).

Испитување на разликите и добивање на поткрепувачки докази

- 4.8. Кога со помош на деталните аналитички постапки ќе бидат откриени значајни разлики помеѓу предвидените и евидентирани износи, неопходно е ревизорот да ги испита овие разлики и да даде соодветни објаснувања. Сите објаснувања на разликите треба да бидат документирани и поткрепени со поткрепувачки докази. Ревизорот не може да стекне некаква сигурност (уверување) од независните аналитички постапки доколку значајните разлики не можат да бидат поткрепени со соодветни објаснувања и поткрепувачки докази.
- 4.9. Ревизорот треба да биде свесен дека значајни разлики може да се појават како резултат на следното:
- грешки во евидентирани износи;
 - поедноставувања или грешки во претпоставките на ревизорот;
 - важни варијабли кои не се вградени во моделот за предвидување.

Ревизорот секогаш треба да го земе предвид степенот до кој грешките во претпоставките или вариаблите кои ги подржуваат предвидувањата можат да ги објаснат значајните разлики. Кога ревизорот ќе идентификува грешки или пропусти во моделот за предвидување, може да биде неопходно моделот да се ревидира.

- 4.10. При испитувањето на значајните разлики кои произлегуваат од независните аналитички постапки, ревизорот најпрвин треба да бара објаснувања од раководството на субјектот кој е предмет на ревизија. Објаснувањата на раководството за значајните разлики треба да бидат квантифицирани и документирани. Исто така ревизорот треба да се увери дека вкупната разлика помеѓу предвидениот и сметководствениот износ е испитана и објаснета.
- 4.11. Ревизорот ќе го користи неговото просудување и искуство за да одлучи дали објаснувањата на раководството се прифатливи како и кој поткрепувачки доказ е потребен и од кој извор. Покрај тоа, ревизорот исто така треба да се увери дека добиените објаснувања и поткрепувачки докази се разумни и конзистентни и базирани на неговото познавање на субјектот кој е предмет на ревизија).

Вреднување на резултатите

- 4.12. Ако разликата не може да биде соодветно објаснета и поткрепена, обично ревизорот ќе треба да изврши детални тестирања на трансакциите за да пронајде неопходно уверување за разликата. Неисполнувањето на аналитичката постапка може да индицира дека има значајна грешка во сметководственото салдо или во видот на трансакциите.

5. Аналитички постапки во фазата на завршување на ревизијата

- 5.1. Во фазата на завршување на ревизијата, ревизорот треба да примени аналитички постапки за да формира општ заклучок за тоа дали финансиските извештаи како целина се конзистентни со неговото познавање на активностите на субјектот кој е предмет на ревизија. Аналитичките постапки користени во фазата на завршна ревизија често пати се исти како оние кои се користени во фазата на планирање на ревизијата.

5.2. Од голема важност е ревизорот да ги проучи финансиските извештаи (вклучувајќи ги и објаснувањата) и да донесе заклучок за :

- адекватност на прибраниот ревизорски доказ во поглед на необични или неочекувани салда идентификувани во фазата на планирање или во текот на ревизијата;
- необични или неочекувани салда или поврзаности/односи кои претходно не биле идентификувани;
- тоа дали тековните финансиски извештаи според неговите сознанија, се разумни во однос на претходната година.

При разгледување на горните прашања ревизорот мора да одлучи дали е добиен доволен ревизорски доказ за да се поткрепи ревизорското мислење во финансиските извештаи.

6. Користење на аналитички постапки кај ревизијата на успешност

6.1. Аналитичките постапки може да се користат во голем обем во фазата на планирање на ревизијата на успешност и како средство за добивање на независен доказ. На пример, повремени анализи на трошоци може да му помогнат на ревизорот да ги идентификува областите каде е постигната слаба економичност, коешто бара натамошно испитување во текот на ревизијата. Користењето на техники на (benchmarking) реперирање (споредување на трошоците на работењето на субјектот кој е предмет на ревизија во однос на слични субјекти) и анализи на идикатори за успешност се општо признати форми на користење на аналитички постапки во рамките на некои ревизии на успешност за да се добие независен доказ. За натамошни упатства, види Упатство БР.41 “Ревизија на Успешност”.

Анекс 1 - Видови на аналитички постапки

Тренд Анализи

Анализите на трендови се анализи на промени во дадено сметководствено салдо или облик на финансиски извештај во однос на изминатите сметководствени периоди. Дијагностичкиот пристап може да биде користен во фазата на планирање или во фазата на проверка, каде ревизорот едноставно ја споредува фактичката вредност од тековната година со трендовите од минатите години за да одреди дали таа појава е надвор од трендот.

Пристапот на предвидување може да се користи за целите на независно испитување, кога ревизорот има потреба да предвиди некоја вредност во тековната година базирана на тренд.

Постојат бројни техники за правење анализи на трендови. Покомплексните техники се погодни за давање на поточни предвидувања и може да бидат особено погодни за извршување на независни тестови. Сепак, како техниките се усовршуваат во нивната комплексност, потребен е поголем ревизорски напор за нивно извршување. Балансот мора да се протега помеѓу трошокот и користа од примената на секоја техника. Техниките на тренд анализи вклучуваат:

- графички методи;
- споредби помеѓу периоди (споредбени анализи);
- проценети просеци;
- движечки просеци;
- статистички временски анализи;
- мултиплицирани променливи техники како што се регресиони анализи.

Графичките методи и споредбени анализи се попогодни во фазата на планирање и во фазата на проверка на ревизијата.

Анализа на соодноси (коефициенти)

Анализата на соодноси го претставува секој метод на анализа кој вклучува споредување на релевантни соодноси помеѓу податоците во финансиските извештаи. Со помош на оваа метода се издвојуваат стабилни (во различно време) или вообичаени соодноси помеѓу сметководствените салда. Анализата на соодноси е особено корисна таму каде соодносите може да бидат пресметани за доволен број на години за да се овозможи трендовите да бидат правилно признати и вреднувани.

Два најмногу користени методи на анализи на соодноси се:

- општо базно индексирање (индексирање на општа основа); и
- анализа на финансиски соодноси .

Општо базно индексирање

Општото базно индексирање вклучува споредување на ставки на приходи и трошоци во однос на вкупни приходи или ставки од билансот на состојба во однос на вкупните средства на пример со споредување на примената или платена камата во однос на дадените односно примените кредити. Тоа е особено корисно при споредување на ставки од приходи и трошоци во однос на вкупни приходи од период во период.

Анализа на финансиски соодноси (коефициенти)

Анализите на финансиски соодноси вклучуваат споредба на салда во рамките на финансиските извештаи за да се разбере поврзаноста помеѓу овие салда и да се помогне да се идентификуваат промените на соодносите во различно време. Испитувањето на поврзаноста помеѓу сметководствените салда може да им помогнат на ревизорите да ги разберат информациите кои се содржани во финансиските извештаи.

Во зависност од приридата на субјектот кој е предмет на ревизија и неговите финансиски извештаи, може да се користат широк спектар на финансиски показатели. Бруто профитна стапка (оперативен профит во однос на реализација), обрт на залихи (трошоци на реализација во однос на вредноста на залихите), и денови на долгување на должниците (побарувања од должници во однос на вкупните продажби) се три значајни соодноси кој вообичаено се користат во трговските организации. Финансиските показатели кои ги ставаат во сооднос одредени тековни средства со тековни обврски на субјектот може да обезбедат корисни мерила за можноста субјектот да може да одговори на неговите краткорочни обврски и може да го сврти вниманието на проблемите со ликвидноста.

Анализите на соодноси може да бидат ефективни техники доколку се применуваат следните услови:

- коефициентите за да бидат споредливи, истите треба да се пресметани со користење на иста методологија;
- сметководствените податоци вклучени во показателите и кои треба да бидат споредувани, треба да бидат пресметани со користење на исти сметководствени политики;
- соодносите помеѓу периодите се очекува да бидат релативно стабилни.

Анализи на предвидување

Анализите на предвидување претставуваат аналитички постапки кои користат пресметки или серија на пресметки врз основа на кои се развиваат прогнози - предвидувања на износи кои базираат на познавања на веројатна поврзаност преку користење на релевантни финансиски и оперативни податоци (податоци за работењето).

Анализите на предвидувања обично се многу јака аналитичка постапка. Сепак, нивната ефективност е базирана (зависи од) на следните фактори:

- прифатливост (заснованост) на опфатените соодноси;

- вклучување на релевантни планери;
- невклучување на ирелевантни методи на предвидувања;
- користење на нефинансиски податоци за работењето и релевантни надворешни податоци како и финансиски податоци.

Примери на тестови на предвидувања

Тестовите на предвидувања ревизорот може, на пример да ги користи за да ја провери точноста и комплетноста на трошоците за плати. Ревизорот може да употреби едноставни техники на моделирање или покомплексни статистички методи за да ги развие предвидувањата во зависност од природата и квалитетот на расположивите информации.

- i) **Едноставен пристап на моделирање.** Пристапот на моделирање на предвидувања на трошоците за плати може да биде ефективен таму каде има веродостојни податоци за расположивиот број на вработени според квалификациона структура од персоналниот систем кој се одржува независно од податоците за исплати. Како прва апроксимација, ревизорот може да се обиде да ги предвиди вкупните трошоци за плати во периодот со множење на бројот на вработени според квалификационата структура со просечниот број на бодови на скалата на плати според квалификационата структура. Сепак, таквиот метод не ја постигнува целта имајќи го во предвид бројот на вработените според квалификационата структура на различни нивоа на скалата на заработки (плати). За да ја усоврши постапката за користење на проценета просечна стапка на заработка за секој степен на образование, ревизорот можеби ќе треба повеќе да користи податоци за должината на времето поминато според степенот на образование, отколку да користи просечен број на бодови за секоја скала на заработки. Натамошното усовршување може да земе во предвид и други вариабли, како што се годишни бонуси за успешност, кои може исто така да бидат значајни во контекст на сметководствените податоци кои се предмет на ревизија.
- ii) **Формални статистички методи.** Кога ревизорот располага со добри квалитативни историски податоци од претходни години за трошоците за плати и релевантни вариабли за предвидувања, може да се користат формални статистички техники како на пример сложени регресии. На пример, ревизорот може да има веродостојни месечни прегледи за трошоци за плати, заедно со соодветни месечни податоци за просечен број на вработени кои биле во служба, за изминатите неколку години. Во тој случај би било можно да се развие статистички модел за предвидување на трошоците за плати на вработените во однос на бројот на вработени и време поминато на работа, и да го користи овој модел за предвидување на трошоците во тековниот период според соодветниот број на вработени.

ЕВРОПСКИ УПАТСТВА ЗА ПРИМЕНА
НА РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ НА ИНТОСАИ

БР. 25

КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТА ОД ДРУГИ РЕВИЗОРИ И ЕКСПЕРТИ

С о д р ж и н а

О п и с	Точка
Ревизорски стандарди на ИНТОСАИ	1
Делокруг на ова упатство	2
Вовед	3
Користење на работа на други во фазата на планирање	4
Користење на работа на други во фазата на завршување на ревизијата	5
Добивање на ревизорски доказ од работа на други	6
Посебни услови во врска со работата на интерните ревизори	7
Посебни услови кога се ангажираат експерти	8
Дополнителни информации	9

1. Упатување на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ

1.1. Точката 132 на ИНТОСАИ наведува дека:

“Ревизорот треба да ја планира ревизијата на начин кој осигурува дека таа ќе биде извршена со висок квалитет на економичен, ефикасен и ефективен начин и навремено.”

Објаснувањето на овој стандард (точка 134) наведува дека:

“Во планирањето на ревизијата, ревизорот треба:

...

- (е) Да го прегледа работењето на интерната ревизија на субјектот кој е предмет на ревизија како и нејзиниот работен програм;
- (ж) да го оцени степенот до којшто може да се потпре врз работата на други ревизори, како на пример, на интерната ревизија”.

1.2. Во смисла на тоа, точката 152 од ревизорските стандарди на ИНТОСАИ наведува дека:

“Треба да се обезбедат компетентни, релевантни и разумни докази како поткрепа на ревизорските просудувања и заклучоци во однос на организацијата, програмот, активностите односно функциите кои се предмет на ревизија”

2. Делокруг на ова упатство

2.1. Ова упатство ги покрива случаите кога ВРИ на земјите членки на ЕУ ги користат резултатите од извршена работа на други ревизори и експерти и тоа:

- **од страна на ревизорите**, упатството вклучува извршена работа од страна на интерни ревизори на субјектот кој е предмет на ревизија и екстерни ревизори како трета страна (како што се екстерните ревизори на деловните субјекти кои влегуваат во однос со субјектот кој е предмет на ревизија, вклучувајќи по потреба и ревизори од ВРИ на Земјите кои не се членки на Европската Унија). Сепак, ова упатство не ги покрива односите помеѓу ВРИ на Европската Заедница;
- **од страна на експерти**, упатството вклучува извршена работа од страна на други професионалци (не ревизори). Ова може да вклучи експерти ангажирани директно од страна на ВРИ, консултанти ангажирани од страна на субјектот кој е предмет на ревизија или експерти кои работат на независна основа (на пример академски истражувачи). На пример може да бидат вклучени следните експерти:
 - економисти;
 - правници ;
 - архитекти, проценители, истражувачи и проценители за осигурување;
 - статистичари;
 - научници од општествените науки и специјалисти за истражување на јавно мислење;
 - природно научни, технички и индустриски експерти;
 - консултанти за раководење.

3. Вовед

3.1. Во контекст на вршењето на ревизија од страна на ВРИ, работата на други ревизори и експерти може да биде користена на три начина:

- во фазата на планирање на задачите, изготвените извештаи од страна на ревизорите и експертите може на ревизорот да му обезбедат информации за потенцијалните позитивни страни и слабости во системот на контролите и за настанати сериозни грешки во поедини подрачја кои се ревидираат.
- во фазата на тестирање, работата на другите ревизори и експерти може да биде користена за обезбедување на дел од ревизорскиот доказ кој се смета за неопходен за да се постигнат ревизорските цели. Со користење на работата на другите ревизори, можно е да се намали преземениот обем на работа од страна на ВРИ и со тоа да се ослободат ресурсите за други ревизорски задачи.
- во завршната фаза на ревизијата, извештаите на другите ревизори и експерти може да обезбедат информации кои ги потврдуваат или изразуваат сомнеж за утврдените наоди или претходни заклучоци кои ревизорот ги има изведено врз основа на собраните докази во фазата на ревизиско тестирање;

Ова упатство во голем дел се однесува на користење на работата на други ревизори и експерти во фазата на тестирање како дел за добивање на неопходен ревизорски доказ. Ова е покриено во точките 6 до 8 подолу. Пред да поминеме на ова, сепак неопходно е во кратки црти да го разгледаме користењето на работата на други ревизори и експерти во фазата на планирање (точка 4) и на крајот на ревизијата (точка 5).

3.2. ВРИ често се во позиција да се потпрат на работата на **интерните ревизори** и со тоа да го намалат обемот на деталните тестови кои ВРИ мора сами да ги спроведат. Такво потпирање често бара планирање и блиска соработка пред или во раната фаза на вршење на ревизијата. Така, доколку извршената работа на интерната ревизија е оценета позитивно (види точка 7.3. - 7.6. подолу), ВРИ има можност да разгледа и да дискутира со интерните ревизори за степенот до кој работните програми на интерната ревизија може да се прилагодат за подобро да се земат во предвид потребите на екстерната ревизија. Со ова кај двете страни може да се намали дуплицирањето на работите и да се зголеми степенот на користење на работата на интерната ревизија од страна на ВРИ.

4. Користењето на работа на други во фазата на планирање на ревизијата

4.1. Работата на другите ревизори и експерти може да биде од корист за ревизорот во фазата на планирање. Сепак, нивната работа треба да се користи со извесна внимателност. Ревизорот може, како дел од процесот на планирање, да ги земе во предвид сите расположиви извештаи на другите ревизори и експерти, но тој секогаш ќе треба да ја земе во предвид сигурноста и соодветноста на овие извештаи пред да го одреди нивното влијание врз тестовите на ревизијата кои треба да бидат спроведени. Ова се однесува на стекнување на уверување од страна на ревизорот дека другиот ревизор или експерт кој ја има извршено работата, бил независен од субјектот односно активноста која била предмет на ревизија и бил објективен во извршувањето на работата. Во смисла на тоа, ревизорот треба да размисли за тоа дали целите од работата и користените методи од страна на друг ревизор се поклопуваат во доволна мерка со тие поставени како ревизорска задача, дали изведените заклучоци од страна на друг ревизор или експерт биле базирани на доволно докази и дали другиот ревизор или експерт бил професионално и технички компетентен.

5. Користење на работа од други во фазата на завршување на ревизијата

5.1. Кога резултатот од работата на другите ревизори и експерти ги поткрепува добиените наоди или заклучоци утврдени од страна на ревизијата на ВРИ, тогаш надлежниот ревизор може да биде задоволен од тој факт. Сепак ова задоволство е само дополнителна потврда, и не може да биде замена за, еден меродавен, разумен и релевантен доказ ⁽¹⁾ кој ревизорот треба да го добие за да ги постигне целите на ревизијата.

5.2. Кога има неусогласеност помеѓу наодите или заклучоците кои произлегуваат од ревизијата извршена од страна на ВРИ и оние презентирани во извештајот од другите ревизори и експерти, тоа може да упатува на слабости или на извршената работа од страна на ВРИ или на извршената работа од другите ревизори и експерти. Меѓутоа, неусогласеност може да произлезе и поради целите кои се поставени од двете страни. Доколку е можно и доколку тоа нема да изискува големи трошоци, ревизорот во овој случај треба:

- да ги испита причините за настанатите неусогласености;
- повторно да разгледа дали анализите и интерпретациите за добиениот ревизорскиот доказ биле соодветни и разумни.

(1) Види Упатство БР. 13 "Ревизорски доказ и пристап"

- 5.3. Во случаите кога наодите или заклучоците на другите ревизори или експерти не се конзистентни со оние кои се добиени или утврдени од страна на ВРИ, и каде извештаите на овие ревизори и експерти се или може да бидат на располагање на субјектот кој е предмет на ревизија, постои можност, субјектот кој е предмет на ревизија да ги стави под прашање наодите и заклучоците на ВРИ.

6. Добивање на ревизорски доказ од работењето на други ревизори

Цели

- 6.1. Работата на другите ревизори може да биде користена за добивање на дел од ревизорски докази кои се неопходни за да се постигнат целите на ревизорската задача. Цел на ова е да се редуцира ангажирањето на ревизорски персонал на ВРИ неопходен за извршување на ревизорските задачи, и да се избегне непотребно дуплирање на ревизорската работа како и да се сведе на минимум нарушувањето на работењето на субјектот кој е предмет на ревизија.

Услови за користење на работа од други ревизори како ревизорски доказ

- 6.2. Кога се користи работа на друг ревизор или експерт, за ВРИ е важно, внимателно да оцени дали:
- тој поседува соодветно знаење од областа на ревизијата што ќе и овозможи на ВРИ да даде информативна оценка за важноста на работата на другиот ревизор или експерт;
 - другиот ревизор или експерт ја има потребната професионална способност во контекст на посебно пропишани задачи;
 - работата на другиот ревизор или експерт е соодветна и дали работните методи кои ги употребува се соодветни на остварување на целите на ревизорската задача.
- 6.3. Односот на ВРИ со другите ревизори и експерти може да биде комплексен. Така, тој може да се покаже тежок при донесување на оценка за можноста за користење на нивната работа за прибавување на ревизорски докази. Овој проблем треба да се разгледува во фазата на планирање на ревизијата така што во случај на неможност на користење на работа на други ревизори или експерти, може да бидат планирани алтернативни ревизорски постапки за да се осигури дека е добиен меродавен, разумен и релевантен доказ.
- 6.4. На ист начин како што се разгледувани факторите во фазата на планирање дадени во точка 6.2. до 6.3. погоре, ревизорот кој користи работа на други ревизори или експерти за обезбедување на ревизорски доказ, мора исто така повторно да ја разгледа нивната работа и при анализирањето и интерпретирањето на резултатите од таа работа. Исто така ревизорот треба да го разгледа влијанието на наодите од другите ревизори и експерти врз ревизорското мислење. Во случаите каде овие наоди се значајни за изразување на мислење, ревизорот на ВРИ нормално треба да ги продикутира овие наоди со другите ревизори и експерти и да процени дали е неопходно да се извршат некои дополнителни ревизорски тестови од негова страна.
- 6.5. Сите аспекти на користење на работа на други ревизори и експерти објаснети во точките 6.2. до 6.4. погоре, потребно е да бидат потполно документирани на

работни белешки (за работната задача). За натамошни објаснувања види Упатство БР. 26 “Документација”.

7. Посебни разгледувања во врска со работата на интерните ревизори

Дефиниција

- 7.1. Поимот “Интерна/внатрешна ревизија” претставува една воспоставена активност на вреднување во рамките на еден субјект кој е предмет на ревизија како посебна служба во рамките на тој субјект. Нејзините функции може да вклучат, помеѓу другото, испитување, проценка и проверка на соодветноста и ефективноста на системот на интерни и сметководствени контроли. Во контекст на Унијата, “интерна ревизија” може да вклучи специјализирани функции како што е таа на Финансискиот Контролор.
- 7.2. Улогата на интерната ревизија е одредена од страна на раководството и нејзините цели може да се разликуваат од оние на екстерниот ревизор. Сепак, при обавувањето на овие две ревизии може да има и преклопување во однос на видот и обемот на работата која треба да биде извршена од страна на интерните и екстерните ревизори.

Разбирање, оцена и унапредување на интерната ревизија

- 7.3. Ревизорот на ВРИ треба да стекне достатно разбирање за структурата и функционирањето на интерната ревизија и да изврши претходна проценка на нејзините активности. За да се направи ова ревизорот треба да има неограничен пристап до извештаите и работните белешки на интерниот ревизор.
- 7.4. Претходната проценка на интерната ревизија обично треба да го опфати следното:
- нејзиниот оперативен статус: нивото до кое известува интерниот ревизор и акции кои се преземаат од страна на раководството по неговите извештаи; било какви спречувања или ограничувања наметнати на интерниот ревизор (особено во неговата комуникација со екстерниот ревизор);
 - делокруг на нејзината работа ;
 - нејзина техничка компетентност, вклучувајќи го и нејзиното назначување, обука, искуство и професионални квалификации на интерните ревизори;
 - извршување на нејзината работа: ова ги опфаќа прашањата дали задачите на интерната ревизија соодветно се планирани, надгледувани, проверувани и документирани како и дали постојат соодветни прирачници за ревизија, работни програми и работни белешки.
- 7.5. Во отсуство на интерна ревизија или таму каде претходната процена на интерната ревизија открие недостатоци, ревизорот на ВРИ треба истите да ги разгледа и за овие слабости да го запознае раководството на субјектот кој е предмет на ревизија ⁽²⁾.

(2) Во многу случаи, ревизорите на ВРИ може да бидат во позиција да дадат совет на раководството на субјектите кои се предмет на ревизија за подобрување на интерната ревизија (на пример препораки за соодветни шеми за обука и начин на известување). Сепак, ова треба да биде направено на таков начин што независноста на функцијата на екстерната ревизија нема да биде доведена во прашање..

Користење на работата на интерната ревизија како дел од екстерниот ревизорски доказ

- 7.6. Разгледувањата во точките 6.2. до 6.3. и 7.3. до 7.4. погоре се применуваат кога се користи работа на интерна ревизија како дел од екстерниот ревизорски доказ. Покрај тоа ревизорот на ВРИ треба да процени дали:
- добиениот доказ од интерната ревизија (по извршената ревизија) е соодветен според квалитетот и квантитетот на посебните потреби на ВРИ, земајќи во предвид дека целите на двете ревизии може да бидат различни. Испитувањето на ова прашање од страна на ревизорот на ВРИ обично ќе вклучи разгледување на природата, планирањето и обемот на работата на интерната ревизија;
 - изведените заклучоци од страна на интерната ревизија се соодветни на добиениот ревизорски доказ;
 - било какви исклучоци или невообичаени појави откриени од страна на интерната ревизија се на соодветен начин разрешени;
- 7.7. Во некои ситуации се склучуваат пишани договори помеѓу ВРИ и субјектите кои се предмет на ревизија за да се осигури дека ВРИ може да ја користат работата на интерните ревизори за извлекување на максимални користи.

8. Посебни услови при ангажирање на експерти

Цели

- 8.1. Цел на користење на други експерти во ревизорскиот тим е да се стават на располагање технички знаења или познавања кои се неопходни за постигнување на целите на ревизијата а кои инаку не би моеле да се постигнат. Во главно, експертите директно се ангажираат од страна на ВРИ на договорна основа а изборот се врши од страна на тим одговорен за извршување на ревизорската задача.

Услови за назначување (избор) и користење на експерти

- 8.2. Експертите се ангажираат за да му помогнат на ревизорскиот тим да добие компетентни, разумни и релевантни ревизорски докази кои се потребни за да се постигнат ревизорските цели. За да се постигне ова, мора да бидат исполнети следните услови:
- делокругот и карактерот на работата на експертот и начинот на кој тој ќе известува треба јасно да бидат дефинирани во најраната можна фаза: ова е неопходно за да може да се направи избор на експерт кој има соодветно техничко знаење и вештини;
 - ВРИ треба да биде сигурна дека експертот е независен во однос на субјектот кој е предмет на ревизија (обично, ова значи дека експертот не бил вработен во блиското минато од страна на субјектот кој е предмет на ревизија или на некој начин поврзан со субјектот. ВРИ треба исто така да води сметка дали природата и обемот на преземена друга работа од страна на експертот е таква што независноста на експертот е доведена во прашање (на пример, кога експертот е во голема мерка зависен од склучените договори со трета страна чии интереси може да се преклопуваат во областа која треба да биде обработувана од страна на експертот за сметка на ВРИ);

- ревизорот мора да биде сигурен за професионалната компетентност на експертот, за објективност на извршената работа од страна на експертот, за соодветноста на користените работни методи и за компетентноста, разумноста и релевантноста на ревизорскиот доказ кој експертот го дава. Таму каде е неопходно, ревизорот треба да изврши дополнителни тестови за да биде сигурен во добиениот ревизорскиот доказ.

Овие предуслови ја наметнуваат потребата, водачот на тимот непосредно да раководи и управува со работата на експертот кој можеби нема неопходно искуство за работите од областа на ревизијата. Обезбедувањето на детални податоци за експертите со потребните услови за извршување на задачата може да го направат ова управување и водење полесно.

- 8.3. Издадениот извештај како резултат на поставената ревизорска задача во која е ангажиран и експерт, останува извештај на ВРИ. Улогата на експертот обично е да помага на ревизорскиот тим, и према ВРИ е одговорен за формирање и давање на ревизорско мислење. Така, во извештајот кој произлегува од ревизијата, обично е несвојствено да се повикува на некое посебно мислење на експертот.

Доверливост

- 8.4. Ангажираните експерти од страна на ВРИ обично се должни да исполнуваат одредени услови за доверливост. Ревизорите кои работат заедно со експертите треба да бидат запознати со овие услови и да бидат спремни да им дадат соодветни совети на експертите. Би било погодно доколку во договорите со експертите систематски се вметне клаузула за доверливост.

9. Дополнителни информации

- 9.1. Комитетот за јавен сектор на Меѓународната федерација на сметководители (МФС) ⁽³⁾, во месец Октомври 1994 година ја има публикувано студијата #4 под наслов “Користење на работа на други ревизори во јавниот сектор - перспективи на јавниот сектор”. Ова обезбедува натамошни смерници на кои читателите на сегашното упатство може да се повикаат.

(3) Меѓународна федерација на сметководители, 535 Пета авенија, 26 ти кат, New York, NY 10017, . USA.

ЕВРОПСКИ УПАТСТВА ЗА ПРИМЕНА
НА РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ НА ИНТОСАИ

БР. 26

ДОКУМЕНТАЦИЈА

С о д р ж и н а

О п и с	Точка
Ревизорски стандарди на ИНТОСАИ	1
Користи од соодветна документација	2
Содржина на работните белешки	3
Тековни и постојани досиеа	4
Доверливост на ревизорските информации	5
Чување на ревизорската документација	6

1. Упатување на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ

1.1. Објаснувањето на стандардите на ИНТОСАИ (Точка 156) наведуваат дека:

“Ревизорите треба соодветно да ги документираат ревизорските докази на работни белешки, вклучувајќи го и основот и обемот на планирањето, извршената работа и наодите на ревизијата”.

2. Користи од соодветна документација

2.1. Соодветната документација им помага на Врховните ревизорски институции (ВРИ) да ја подобрат нивната ефикасност и ефективност поради тоа што таа:

- (а) помага во планирањето на ревизијата;
- (б) обезбедува евиденција за слабостите, грешките и откриените неправилности од страна на ревизијата;
- (в) ги потврдува и поткрепува ревизоровите просудувања, мислења и известувања;
- (г) служи како извор на информации за изготвување на извештаи или одговори на прашања поставени од субјектот кој е предмет на ревизија или од било која друга страна, и обезбедува евиденција за извршената работа за идните известувања;
- (д) ја потврдува усогласеноста со ревизорските стандарди и упатства, и со интерните постапки на ВРИ;
- (ѓ) обезбедува информативна поткрепа (или дава податоци за заштита од) во случаи на барање на права за обесштетување, судски постапки (парници) и други законски постапки;

- (и) помага и обезбедува доказ за професионалниот развој на ревизорот;
 - (ј) го олеснува прегледот, надзорот и обезбедувањето на квалитетот на извршената работа (види подолу).
- 2.2. Соодветна документација е особено важна за преглед, надзор и обезбедување на квалитет на извршената работа. Ова поради тоа што таа:
- (а) му помага на лицето кое врши преглед да:
 - утврди дали се постигнати ревизорските цели;
 - биде сигурен дека доделената работа е извршена како што треба;
 - ги оцени направените просудувања од страна на ревизорот во текот на ревизијата и да ги идентификува областите каде што можеби ќе треба да се изврши неопходна дополнителна работа за да се добие бараниот доказ и да се дадат заклучоци или препораки;
 - изврши преглед на работни белешки од извршената ревизорска задача и поефикасно и поефективно да го надгледува ревизорскиот персонал.
 - (б) обезбедува основа за независни прегледи за обезбедување на квалитет (види Упатство БР. 55 “Обезбедување на квалитет”).

3. Содржина на работните белешки

- 3.1. Сите ревизорски чекори мора внимателно да бидат документирани, како и резултатите од набљудувањето и заклучоците. Оваа документација во целина е позната како работни белешки.
- 3.2. Работните белешки се главен ревизорски документ за извршената работа и за дадените заклучоци за значајни прашања. Работните белешки обезбедуваат доказ за должно внимание за извршената работа на ревизорот и му помагаат на ревизорот да ја изврши и да ја надгледува ревизијата.
- 3.3. Работните белешки се од суштинско значење за поткрепа на ревизијата. Сите фази на ревизијата, од основната фаза на планирање до изготвувањето на конечниот нацрт на извештај, треба да бидат документирани на работни белешки. Секоја ВРИ треба да развие сопствени техники за припрема, преглед и документирање на работните белешки, базирани на нејзиното искуство и нејзините посебни потреби и околности.
- 3.4. Не е можно да се пропише што треба или не треба да вклучат работните белешки. Сепак како општ принцип, добро документиран сет на работни белешки ќе биде оној кој е доволно комплетен и детално образложен што ќе му овозможи на еден искусен ревизор кој претходно немал допирни точки (поврзаност) со конкретната ревизија, да може да утврди од нив каква работа била извршена како поткрепа на извлечените заклучоци.
- 3.5. Работните белешки мора да имаат бројни физички квалитети како што се јасност, читливост, комплетност, релевантност, точност, концизност, уредност и разбирливост. Доколку е користен компјутерски доказ, треба да има соодветна идентификација која комплетно го опишува неговото потекло, содржина и локација.
- 3.6. Работните белешки треба да бидат осмислени, и во повеќето случаи, обликувани во раната фаза на ревизијата. Работните белешки од поранешните години, доколку се на располагање може да бидат користени како водич.

- 3.7. Ревизорот треба да користи знаци за да ги индицира изворите на податоци (итн.), споредувања, сложувања и нивната обработка. Во некои ВРИ воспоставени се стандардни знаци за ова цел. Таму каде ова не е случај, или каде ревизорот користи нестандартни знаци од било која причина, значењето на знаците треба да биде јасно индицирано на соодветните работни белешки. Ова се употребува подеднакво и на симболи користени при изработка на диаграми.
- 3.8. За да се олесни прегледот, и особено, да му се помогне на лицето кое врши преглед во пронаоѓање и вреднување на ревизорскиот доказ кој ги поткрепува заклучоците, препораките и извештаите, неопходно е работните белешки да бидат вкрстено поврзани наназад и нанапред. Овие вкрстени поврзувања треба јасно да го покажат изворот и крајната цел. Треба да се забележи дека добро вкрстено поврзување бара јасно и логично почетно поврзување (од самиот почеток на настанувањето) на сите работни белешки.
- 3.9. Работните белешки обично треба да бидат припремени врз основа на соодветен стандард така што тие да можат да бидат искористени како доказ во било која законска процедура која би можела да произлезе. Поради ова, ревизорите треба да ги потпишат и да ги датираат нивните индивидуални работни документи (белешки).
- 3.10. Од испитувањата на комплетниот сет на работни белешки треба да биде јасно означено од кого биле прегледани, кога и кој бил резултатот од овој преглед. Белешките од лицата кои вршеле преглед со кои е индицирано сложување/потврдување како и некомплетни или нејасни ставки треба да бидат зачувани заедно со работните белешки. Ова е неопходно за натамошно користење на овие белешки од страна на повисоко ниво на контролори.
- 3.11. Документацијата треба да вклучи белешки за сите контакти со субјектот кој е предмет на ревизија за значајни прашања (на пример откриени слабости за време на тестовите на контрола, уверувања добиени од раководството на субјектот кој е предмет на ревизија и тн).

4. Тековни и постојани досиеја

- 4.1. Работните белешки кои се однесуваат за секоја поединечна ревизија се општо познати како тековни документи и се одлагаат во т.н. тековни досиеа. Покрај тоа, често се воспоставуваат и постојани досиеа. Овие содржат информации кои ќе можат да се користат од година во година во sukcesивни ревизии за поедини области. Овие досиеа претставуваат основа за планирање на ревизорската работа и за нејзино извршување. Тие треба да бидат редовно ажурирани.

5. Доверливост на ревизорските информации

- 5.1. ВРИ често пати имаат пристап до информации кои може да бидат сметани за осетливи од комерцијална, политичка или безбедносна гледна точка. ВРИ и нејзиниот персонал мора да посветат должно професионално внимание за да се обезбеди дека таквата информација е соодветно обезбедена поради што треба да се воспостават постапки и контроли за да се осигура физичка безбедност на работните белешки. На сличен начин треба да се постапи и со работните белешки, преписката со субјектот кој е предмет на ревизија и нацрт извештаите

како доверливи документи се до нивното усвојување и издавање согласно воспоставените постапки за нивно издавање.

- 5.2. ВРИ мора да воспостави рамнотежа помеѓу барањата за доверливост на ревизорските информации и законските права на граѓаните за слободен пристап до информации.

6. Чување на ревизорската документација

- 6.1. За ВРИ е од особена важност да има јасна политика на одлагање и чување на документацијата со која се поткрепувани донесените заклучоци во објавените извештаи. Оваа политика помеѓу другото треба да го опфати следното:

- рокот на чување на документацијата пред нејзино уништување;
- пренос на досиејата од просториите на ревизорите во централната архива;
- содржина на стандардните досиеја, и постапки за внесување на содржина на досиејата и нивно пронаоѓање.

ГРУПА 3 ЗАВРШНА ФАЗА НА РЕВИЗИЈАТА

ЕВРОПСКИ УПАТСТВА ЗА ПРИМЕНА НА РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ НА ИНТОСАИ

БР. 31

ИЗВЕСТУВАЊЕ

СОДРЖИНА

О п и с	Точка
Ревизорски стандарди на ИНТОСАИ	1
Известување за здружени и координирани ревизии	2
Стандарди за известување на ИНТОСАИ	Анекс 1

1. Упатување на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ

- 1.1. Ова Упатство се однесува на конечно известување за извршените ревизии од страна на ВРИ на релевантни надворешни тела и, кога е тоа соодветно, на јавноста.
- 1.2. Точките 163 до 191 на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ даваат широки смерници за известување. Ова е сумирано во **АНЕКСОТ 1** кон ова Упатство.
- 1.3. Покрај смерниците дадени во точката 163 до 191 на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ, натамошни смерници исто така се дадени и во Упатството БР. 41 : “Ревизија на успешност”.

2. Известување во услови на здружени и координирани ревизии

- 2.1. Известувањето за заеднички или координирани ревизии извршени од страна на две или повеќе ВРИ може да наметне одредени проблеми. Препорачливо е, постапката за известување помеѓу учесниците (ВРИ) во заеднички извршените ревизии да биде усогласена во фазата на планирање, и истата во фазата на известување внимателно да се прати така што на евентуално појавените проблеми веднаш да може да им се посвети соодветно внимание.

2.2. Постапките за известување треба да ги опфатат следните точки:

- временски распоред на известувањето;
- точно утврдени одговорности на секоја ВРИ при изработката на нацрт извештаите;
- јазикот на кој би биле припремени нацрт извештаите и аранжманите за превод на истите;
- пречистување на нацрт извештаите во рамките на ВРИ кои учествувале во приготвувањето и со субјектите кои биле предмет на ревизија (кореспонденција, состаноци, третманот на одговорите/коментари);
- аранжмани за публикување, вклучувајќи ја и комуникацијата со медиумите итн.;
- презентација на извештаите на парламентарната и / или друга власт.

АНЕКС 1 : СУМАРЕН ПРЕГЛЕД НА СТАНДАРДИТЕ ЗА ИЗВЕСТУВАЊЕ НА ИНТОСАИ

1. Изразот “известување” го опфаќа ревизорското мислење и други напомени (образложенија) на сетот финансиски извештаи и на конечниот ревизорски извештај по завршувањето на ревизијата на успешност.
2. Точката 169 на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ наведува дека:

- (а) “На крајот на секоја ревизија ревизорот треба да подготви писмено мислење или извештај, изложувајќи ги наодите во соодветна форма; нивната содржина треба да биде лесно разбирлива и ослободена од нејаснотии и двосмислености, да вклучува само информации кои се поткрепени со компетентни и релевантни ревизорски докази, и да бидат независни, објективни, правични и конструктивни.
- (б) Конечната одлука за преземање на дејствија во поглед на утврдените проневери или откриени сериозни незаконитости од страна на ревизорите и припаѓа на ВРИ.

Во поглед на ревизијата на правилноста (финансиска ревизија), ревизорот треба да подготви писмен извештај за тестовите на усогласеност со применетите закони и прописи, кој може да биде дел од извештајот за финансиските извештаи или како посебен извештај. Извештајот треба да содржи изјава за позитивно уверување во врска со тестираните ставки на усогласеност и негативно уверување за оние ставки кои не биле тестирани.

Во однос на ревизијата на успешност, извештајот треба да ги вклучи сите значајни прашања на непридржување кон законските прописи кои се однесуваат на целите на ревизијата”.

3. Во објаснувањето на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ (Точка 170) дадени се упатства за формата и содржината на сите видови на ревизорски мислења и други извештаи за финансиската ревизија. Ревизорот посебно мора да ги има во предвид следните елементи на извештајот:

- Наслов
- Потпис и датум
- Цели и делокруг
- Комплетност
- Адресат (примач)
- Утврдување на предметот на работа
- Законска основа
- Усогласеност со стандардите
- Навременост

4. Објаснувањата на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ (Точка 171 - 182) даваат краток преглед на вообичаениот формат на ревизорските мислења вклучувајќи го и спротивното (неповолно, негативно) мислење и мислење со резерва (условно мислење) како и неопходни постапки во случаи кога одредени слабости, неправилности или неусогласеност со законските прописи се откриени од страна на ревизорот.
5. Објаснувањата на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ (Точка 183 - 188) даваат посебни смерници за известување за ревизијата на успешност, особено во однос на објективноста и правичноста кои ревизорот треба да ги користи во интерпретирањето и презентирањето на добиениот доказ. Извештаите треба да бидат што е можно повеќе конструктивни и со препораки за подобрување за надминување на слабостите.
6. Објаснувањата на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ (Точка 189 - 191) обезбедуваат смерници за тоа што треба да биде вклучено во извештајот, имајќи ја во предвид значајноста на односните прашања (како значајноста по природа така и по контекст и вредност).

ЕВРОПСКИ УПАТСТВА ЗА ПРИМЕНА
НА РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ НА ИНТОСАИ

БР. 32

**“ДРУГИ ИНФОРМАЦИИ ВО ДОКУМЕНТИ ШТО СОДРЖАТ РЕВИДИРАНИ
ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ”**

СОДРЖИНА

О п и с	Точка
Вовед	1
Делокруг на упатството	2
Одговорност на ревизорот и други информации	3
Основни концепти и дефиниции	4
Планирање на ревизијата и постапки	5
Известување	6

1. Вовед

- 1.1. Цел на ова Упатство за примена е да го обезбеди надворешниот ревизор (“ревизор”) на активностите на Европската Заедница со упатство за ревизија на други информации содржани во документите на ревидираните финансиски извештаи.
- 1.2. Уставните овластувања на Националните ревизорски институции и Европскиот суд на ревизори може да наметнат различни одговорности за ревизија на другите информации содржани во документите на ревидираните финансиски извештаи. Смерниците содржани во ова Упатство за примена потребно е да бидат применувани според приликите на на поедините земји.

2. Делокруг на ова упатство

- 2.1. Се повеќе и повеќе, документите кои се презентираат од страна на субјектите кои се предмет на ревизија кои содржат ревидирани финансиски извештаи, содржат и други информации. Другите информации кои може да бидат од финансиска и нефинансиска природа, вклучуваат анализи и прегледи на дејствија и финансиски резултати, мерила за успешност, план на трошоци и идни очекувања (види точка 4.1. подолу).
- 2.2. Другите информации често пати ќе бидат разгледувани заедно со ревидираните финансиски извештаи. Корисниците често пати им даваат голема важност на другите информации поради тоа што тоа тие придонесуваат за подобро разбирање на работењето и финансиските перформанси на субјектот кој е предмет на ревизија, неговата финансиска ситуација и средства, и неговите планови и идни очекувања.

2.3. Цел на ова упатство е да:

- ги дефинира другите информации во документите што содржат ревидирани финансиски извештаи; и
- да му обезбеди упатство на ревизорот при разгледување на другите информации, вклучувајќи го и текот на активностите кои ревизорот треба да ги следи во случај на материјалните неточни прикажувања и недоследности во другите информации.

3. Одговорност на ревизорот и други информации

- 3.1. Ревизијата на финансиските извештаи е усмерена кон давање на мислење за овие извештаи. Ревизорот често пати нема да има одговорност да известува за тоа дали другите информации се соодветно претставени. Сепак ревизорот треба да биде свесен, дека веродостојноста на финансиските извештаи и ревизорскиот извештај за нив може да биде нарушена поради неусогласености помеѓу финансиските извештаи и другите информации, или со неточни прикажувања во рамките на другите информации. Според тоа ревизорот нормално треба да ја прегледа точноста и усогласеноста/конзистентноста на другите информации.
- 3.2. Согласно законските барања во некои земји или според условите на ангажирањето, од ревизорот може да се бара да известува за резултатите од ова испитување. Доколку не е така уредено, ревизорот мора да утврди до кој степен таквиот извештај ќе ги вклучи резултатите од неговото испитување или други информации.
- 3.3. Кога се испитуваат другите информации публикувани во документите што содржат финансиски извештаи, важно е да се утврди дека, за содржината на документите одговорност има раководството на субјектот кој е предмет на ревизија. Еден од основните постулати на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ (Ревизорски стандарди на ИНТОСАИ, точка 6 (д)) наведува:

“Развојот на соодветните системи на информирање, контрола, вреднување и известување во рамките на државата ќе ја олесни постапката на одговорност. Раководството е одговорно за точноста и потполноста на формата и содржината на финансиските извештаи и другите информации”.

4. Основни концепти и дефиниции

- 4.1. Подолу се дадени примери на други информации кои може да се јават во документите што содржат ревидирани финансиски извештаи:
- годишен извештај на раководството;
 - податоци за плановите и буџетот за идните периоди;
 - податоци за тековни или планирани проекти или активности;
 - податоци за настани кои се појавиле после пресметковниот период (после датумот на годишната сметка);
 - објаснувања за тоа како е пресметана проценката на одредени сметководствени податоци;
 - информации од анализи на резултатите од работењето, продуктивност и мерила за успешност;

- осврт за организација на работењето;
- осврт на релевантното законодавство и промените кои произлегуваат од тоа и
- осврт на приликите во опкружувањето.

За ревизорот е важно да ги има во предвид ограничувањата коишто ги има при испитувањето на другите информации. На пример, ревизорот не може да ги потврди или одобри плановите или буџетот на субјектот кој е предмет на ревизија туку само да процени дали постои конзистентност помеѓу основите и методите користени во одредување на проценките.

4.2. При испитувањето на другите информации во документите содржани во ревидираните финансиски извештаи, ревизорот треба да го земе во предвид следното:

- дали другите информации се неконзистентни (постои неусогласеност) со ревидираните финансиски извештаи и
- дали има неточни прикажувања во врска со финансиската состојба и идниот развој што дава една неточна, недоволна или искривена претстава за приликите кај субјектот кој е предмет на ревизија .
- ревизорот може, исто така, да разгледа дали во другите информации е испуштена некоја информација која би можела да биде од особена важност за корисниците.

4.3. Погрешните прикази во другите информации (или нивна неусогласеност/неконзистентност) со финансиските извештаи ќе биде значајна доколку постои веројатност тие да влијат на корисниците на финансиските извештаи или на другите информации кои ги придружуваат нив. Или уште поодредено:

- материјални/значајни погрешни прикажувања на фактите постојат во случај кога материјални/значајни други информации кои не се однесуваат на прашања кои се појавуваат во ревидираните финансиски извештаи, се неточно прикажани или презентирани и
- други информации, или начинот на нивното презентирање е материјално/значајно неусогласено/неконзистентно во случај кога тоа е противречно на информациите содржани во ревидираните финансиски извештаи и е од такво значење да предизвикува сомнеж во врска со основата на ревизорските извештаи за финансиските извештаи. ⁽¹⁾

4.4. Иако финансиската важност (значајна според вредноста) е главен фактор за односните прашања, ревизорот треба исто така да просуди за тоа дали погрешното прикажување или неусогласеност е значајно по контекст во кој тоа се појавува или поради неговата природа. На пример незначително погрешно прикажување или или неусогласеност во извештајот на раководството кој ги придружува ревидираните финансиски извештаи може да го наведе читателот да формира еден нереален оптимистички поглед/заклучок за работењето и идните очекувања на субјектот кој е предмет на ревизија.

(1) Дефинициите за значајните погрешни прикази и значајна неусогласеност се преземени од New Zealand Society of Accountants Auditing Guidelines # 8 (1986).

- 4.5. Ревизорот треба секогаш да биде особено внимателен на можноста дека погрешните прикажувања или неусогласености (вклучително и пропусти) во другите информации да се направени намерно од страна на раководството на субјектот кој е предмет на ревизија. Некои околности може да влијаат на зголемување на инхерентниот ризик од такви намерни погрешни прикажувања или или неусогласеност. На пример, раководството на субјектот кој е предмет на ревизија може да биде под политички притисок за да се постигне извесно ниво на успешност во работењето или кога платите на раководителите од повисок ранг се врзани/одредени со постигнување на однапред определени цели или мерила за успешност.

5. Планирање на ревизијата и постапки

- 5.1. Ревизорот треба да ги прегледа другите информации во документите што содржат ревидирани финансиски извештаи независно од тоа дали од него се бара да поднесува извештај или не. При планирање на испитувањето на другите информации, ревизорот треба да биде внимателен за можните консеквенци од нивно погрешно прикажување и неусогласеност. Испитувањето мора да биде планирано и извршено во согласност со ревизорската процена на ризикот и од неговата значајност.
- 5.2. Неискажувањата/пропустите на други информации во документите што содржат ревидирани финансиски извештаи, ревизорот може да ги утврди со споредба на другите информации од тековната година со тие од претходните години со што можат да се утврдат сите недоследности во искажувањето во посматраниот период. Алтернативно, пропустите може да бидат идентификувани, на пример со испитување на записниците од состаноците на раководните тела итн.
- 5.3. Ревизорот обично ќе изврши преглед на другите информации заедно со ревизијата на финансиските извештаи.
- 5.4. Ако ревизорот процени дека другите информации заедно со финансиските извештаи:
- даваат неточна или несоодветна претстава за активностите на субјектот кој е предмет на ревизија или за неговата општа состојба, или
 - го оставаат читателот во сомневање во врска со содржината или соодветноста на информациите во една или повеќе области.
- ревизорот треба да настојува да го реши ова прашање со разговор со раководството на субјектот кој е предмет на ревизија и со испитување на дополнителна документација.
- 5.5. Што се однесува до другите ревизорски постапки, ревизорот треба да одреди и независно да го процени доказот поткрепувајќи го со објаснување во рамките на другите информации базирани на ревизорското познавање на областа и резултатите од испитувањето.

6. Известување

- 6.1. Ревизорското известување за резултатите од испитувањето на другите информации зависи од тоа :

- дали ревизорот е должен да известува за другите информации и
- дали тој смета дека другите информации содржат неистинити податоци или противречни информации кои веројатно би биле од значење за корисникот.

- 6.2. Кога испитувањето на другите информации открива случаи на погрешни прикази или неусогласености/противречности, ревизорот нормално треба да го запознае раководството на субјектот кој е предмет на ревизија. Ревизорот треба да бара од раководството на субјектот кој е предмет на ревизија да направи соодветни измени на финансиските извештаи или да даде дополнителни информации за да на тој начин бидат на задоволителен начин разрешени сите значајни погрешни прикази или неусогласености.
- 6.3. Доколку раководството на субјектот кој е предмет на ревизија не се сложи да направи било какви измени или не може да ги направи на тој начин, ⁽²⁾ а ревизорот смета дека овие недоследности или погрешни прикази се значајни, тој треба да ги разгледа импликациите (кои произлегуваат од оваа постапка) на извештајот во финансиските извештаи. Доколку значајните неусогласености/недоследности или погрешни прикази се откриени после ревизорското известување за финансиските извештаи, тогаш ревизорот треба да размисли за преземање на соодветни понатамошни акции (на пример да го информира соодветното министерство).
- 6.4. Природата на ревизорскиот извештај може да се разликува според барањата на законодавствата на поедини земји и од условите на ангажирањето. Сепак, таму каде ревизорот е обврзан да известува или таму каде тој сам одлучува, тоа да го направи на таков начин што ќе даде краток опис на извршената работа како и за резултатите вклучувајќи ги и објаснувањата за значајните погрешни прикази или недоследности.

(2) На пример, во Европската Заедница, финансиските извештаи и пратечките информации се ставени на располагање на Европскиот суд на ревизори во нивната конечна форма и во исто време се ставени на располагање на извршната власт во исто време кога се ставени на располагање на Судот.

ГРУПА 4 РЕВИЗИЈА НА УСПЕШНОСТ

ЕВРОПСКИ УПАТСТВА ЗА ПРИМЕНА НА РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ НА ИНТОСАИ

БР. 41

РЕВИЗИЈА НА УСПЕШНОСТ

СОДРЖИНА

О п и с	Точка
Ревизорски стандарди на ИНТОСАИ	1
Овластување за вршење на ревизија на успешност	2
Основни концепти и дефиниции	3
Финансиска ревизија и ревизија на успешност: сличности и разлики	4
Планирање на ревизијата на успешност	5
Методологија на ревизијата на успешност	6
Известување за ревизијата на успешност	7

Методологија за ревизија на успешност: техники на прибирање на податоци и техники за анализа на информации	Анекс 1
--	---------

1. Упатување на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ

1.1. Точките 38 и 40 од ревизорските стандарди на ИНТОСАИ наведува дека:

“Целокупниот делокруг на државната ревизија ја опфаќа ревизијата на правилност (финансиска ревизија) и ревизијата на успешност”.

“Ревизијата на успешност се однесува на ревизија на економичноста, ефикасноста и ефективноста и опфаќа:

- (а) ревизија на економичноста на административните активности во согласност со цврсти административни принципи и пракса на управување, и политики на раководење;
- (б) ревизија на ефикасноста во користењето на човечки, финансиски и други ресурси, вклучувајќи го и испитувањето на информационите системи, мерила за успешност и начин на следење на работењето и постапките кои кои треба да се следат од страна на субјектот кој е предмет на ревизија за отстранување на идентификуваните недостатоци; и

- (в) ревизија на ефективност на извршувањето во однос на постигнувањето на целите на субјектот кој е предмет на ревизија, и ревизија на стварните ефекти на активностите споредено со планирани ефекти”.

2. Овластување за вршење на ревизија на успешност

- 2.1. Во многу земји, уставот или законодавната власт им дава право на ВРИ да вршат некои форми на ревизија на успешност. Во некои земји, ВРИ има обврска во одредени околности да изврши ревизија на успешност или да изрази мислење за сигурноста на индикаторите за успешност што во своите годишни извештаи за работење или на друг начин ги објавуваат субјектите кои се предмет на ревизија. Дури и во земји каде уставот или законодавната власт не бара од ВРИ да врши ревизија на економичноста, ефикасноста и ефективноста, сегашната пракса покажува тенденција за вклучување на овој вид на работа како дел од финансиската ревизија и ревизијата на правилност (“свкупна / интегрирана ревизија”). Овие ревизии често бараат, ревизорот со своето професионално просудување да ги процени системите од аспект на нивната ефикасност и ефективност на организационите структури и постапки како и на економичноста во рамки на која овие активности биле преземени.
- 2.2. Општите цели на ревизијата на успешност варираат во различни земји. Тие може да бидат дефинирани во рамките на основната регулатива на ВРИ или да бидат предмет на интерна одлука во рамките на ВРИ. По правило, повеќето ВРИ се залагаат да постигнат една или повеќе од следните глобални цели:
 - а. да и обезбедат на законодавната или извршната власт независно уверување за економична, ефикасна и / или ефективна примена на политиките
 - б. да и обезбедат на законодавната или извршната власт независно уверување за веродостојноста на индикаторите или извештаите во врска со работењето кои се публикувани од страна на субјектите кои се предмет на ревизија;
 - в. да ги идентификува областите каде што ефектот е слаб и сходно на тоа да им помогнат на субјектите кои се предмет на ревизија, или на државата во целина да ја подобрат нивната економичност, ефикасност и / или ефективност;
 - г. да ги идентификува примерите на “најдобра пракса” и на нив да го сврти вниманието на државата и / или субјектите кои се предмет на ревизија.
- 2.3. Дел од објаснувањето на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ, точката 42 наведува дека:

“Во многу земји ВРИ нема овластување да врши ревизија на успешност на политичките аспекти на владини програми”

Во овие случаи, ревизијата на успешност не ги доведува во прашање постапките на политичките цели туку повеќе го опфаќа испитувањето на активностите поврзани со планирањето, имплементирањето и вреднувањето на резултатите од овие политики, а може да опфатат и испитување на соодветноста на

информациите кои водат кон донесување на политички одлуки (испитување на фазите на планирање во процесот на донесување на одлуки).

- 2.4 Стандардите на ИНТОСАИ кои се применуваат во ревизијата на успешност се наведени под соодветни наслови во ова упатство.

3. Основни концепти и дефиниции

3.1. Ревизија на успешност

Како што е наведено во точката 1 погоре, ревизијата на успешност (или “ревизија на ефективност на вложените средства/вредност за пари”, “ревизија на здраво финансиско управување”, “ревизија на управувањето”,...) се однесува на испитување на економичност, ефикасност и / или ефективност (“ три Е”). *Една поединечна ревизија на успешност може да ги има како нејзина цел испитувања на еден или повеќе од овие три аспекти .*

Оттука ревизијата на успешност може да вклучи испитување на воспоставените системи кои имаат за цел да ги обезбедат аспектите на “трите Е” и / или независно испитување на работењето на субјектот кој е предмет на ревизија во однос на овие аспекти. Ревизијата на успешност може исто така да вклучи испитување на функцијата на управувањето на субјектот кој е предмет на ревизија, неговите активности, програми или постапки. Во оваа последна смисла, ревизијата обично ќе се фокусира на прашања кои се однесуваат на тоа како извршителите ги извршуваат нејзините функции на стратешко и друго планирање, имплементација, контрола, вреднување и следење.

- 3.2. **Економичноста** може да се разбере како минимизирање на трошоците на средствата или употребата на јавни средства ангажирани за некоја активност (влез), имајќи го во предвид соодветниот квалитет (излез/резултат) ⁽¹⁾.

Економичноста упатува на стандардот на “ добар домаќин” во трошењето на државните пари. Што треба да се подразбере под поимот “добар домаќин” или “расипник” е работа на просудување кое бара примена на општо прифатени мерила/критериуми (на пример златните славини се претерана работа затоа што челичните славини се исто така функционални; сепак, треба да има согласност кога се работи за *функционалноста на кралската круна да е направена од злато*).

Разгледувањето на економичноста често пати ќе го наведе ревизорот да испита такви работи како што се составување на спецификации за набавка на стоки и услуги и други аспекти на јавните набавки, како што е самата постапка на јавен тендер и склучување на договори.

(1) Кај некои ревизии (на приходи, добивка и примања) економичноста може да значи максимизирање или оптимализација на приходите кои произлегуваат од одредени активности (на пример максимизирање на приходите кои произлегуваат од приватизацијата на државни компании, при тоа осигурувајќи се дека владата ќе ги продаде по пазарни цени итн.).

Ефикасноста претставува однос помеѓу ефектите, во смисла на стоки, услуги и други резултати, и употребените ресурси (влез) за нивно производство. Како таква ефикасноста е непосредно поврзана со концептот на “продуктивност”.

На ефикасноста исто како и на економичноста треба проценка на одредени нејзини аспекти, како на пример споредување на односот ресурс (влез) и ефектот (излез) на слични организации (“стандардни мерки за споредување”, “вообичаена/најдобра пракса”, стандарди и друго.).

Концептот на **ефективност на трошоците** се однесува на ефикасноста на субјектот кој е предмет на ревизија, неговите активности, програми, или дејствија за постигнување на одредени ефекти во однос на неговите трошоци. Анализата на ефективноста на трошоците претставува проучување на односи помеѓу проектираните трошоци и резултатите/ефектите, изразени како трошоци по единица на постигнати резултати/ефекти. Ефективноста на трошокот е само еден елемент во целокупното испитување на ефикасноста, кое може исто така да вклучи и други анализи, како на пример, анализа на време во кое ефектите се произведени во однос на оптималното време на најголем ефект.

Ефективноста се занимава со мерење/оценување до кој степен се постигнати целите и односот помеѓу планираниот и фактички остварен ефект на активностите.⁽²⁾

Ревизорот може да ја оценува или мери ефективноста по пат на споредување на резултатите (или “ефектите”) со задачите воспоставени со целите на политиките (овој пристап често е опишан како “постигнување на цели”). Како и да е, вообичаено, кога се врши ревизија на ефективноста, посоодветно е исто така да се трага по одредувањето на степенот до кој инструментите кои се употребени дали дале допринос наспроти постигнувањата остварени со целите на политиките. Ова е ревизија на ефективност во нејзиното “вистинско” значење поради тоа што бара докази дека ефектите кои биле предмет на набљудување всушност се резултати од активности преземени од страна на субјектот кој е предмет на ревизија, при тоа имајќи предвид дека ревизијата е вршена на целите на политиките а не на резултатите од некои други надворешни фактори. На пример, ако е цел на политиките намалување на невработеноста, дали набљудуваното намалување на бројот на невработени лица е резултат на активностите на субјектот кој е предмет на ревизија, или е резултат на општото подобрување на економската клима над која субјектот немал влијание? Овде, при дизајнирањето на ваква ревизија мора да се постават прашања во смисла на допринос на кого да се припише ефектот: се соочуваме со проблемот на ефективно исклучување на надворешни, посредни варијабли.

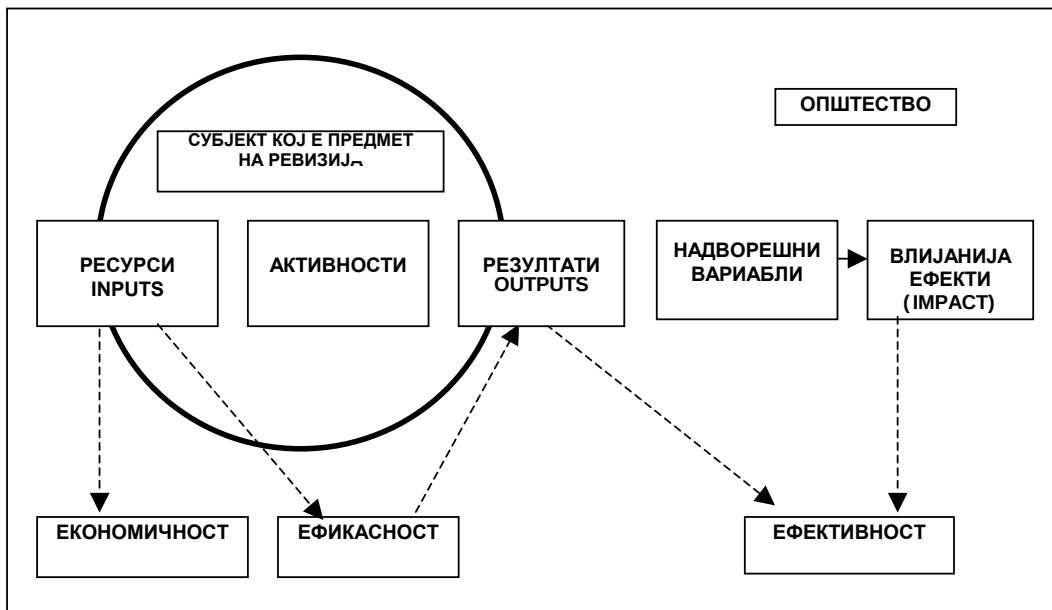
3.3. Економичноста и ефикасноста во основа се однесуваат на процесите и одлуките на раководството на субјектот кој е предмет на ревизија (иако ова може да вклучи споредби со слични надворешни субјекти или процеси). Како и да е, ревизијата на ефективноста може да биде разбрана:

- во ограничена смисла, онаму каде се испитуваат само управувачките/раководни и интерните постапки на субјектот кој е предмет на ревизија. Во овие случаи, ревизијата на ефективност вообичаено ќе се фокусира на резултатите (излези) од работењето на субјектот со што ќе ги испита “внатрешните влијанија/ефекти” (односно оние кои можат да бидат идентификувани во рамките на субјектот кој е предмет на ревизија).

(2) Извор: Ревизорски стандарди на ИНТОСАИ, Речник. Види исто така упатство БР. 13 “Ревизорски доказ и пристап”, Анекс 2 точка 6.1.

- во поширока смисла, каде испитувањето се протега надвор од границите на субјектот кој е предмет на ревизија. Во овој случај, ревизијата на ефективност може да бара да се мерат/споредуваат не само резултатите (излези), туку исто така и постигнатите ефекти или влијанието од страна на субјектот кој е предмет на ревизија. За да се постигне ова, ревизорот мора да го има во предвид влијанието кое надворешните фактори/варијабли (односно фактори надвор од контрола на раководството на субјектот) го имаат врз резултатот (излези) на субјектот кој е предмет на ревизија.

3.4. Овие концепти се илустрирани во следниот дијаграм:



- 3.5. Додека од одредена ревизија на успешност не е неопходно да се бара носење на заклучоци за сите три аспекти (економичност, ефикасност и ефективност) може да се појави при прегледувањето на изолирани аспекти кои се однесуваат на економичноста и ефикасноста без понатаму да се разгледува – барем на кратко – нејзината ефективност. Обратно кај ревизијата на ефективност ревизорот исто така можеби ќе сака да ги разгледа аспектите на економичност и ефикасност; резултатите од работењето на субјектот предмет на ревизија, неговите активности, програми или дејствија можеби ги имале посакуваните ефекти, но дали ангажираните ресурси за постигнување на овие резултати се користени економично и ефикасно.

За испитувањата на ефективноста, обично е неопходно да се оцени ефектот или влијанието од една активност. Така, иако системски базираниот пристап може да биде корисен (на пример: да се оцени како субјектот предмет на ревизија го мери и набљудува/врши надзор над влијанијата од една активност), ревизорот исто така вообичаено ќе треба да обезбеди и достаточни задоволителни докази кои се однесуваат на резултатот и влијанието од активност, програми или тело.

- 3.6. Специфичен аспект како на ревизијата на ефикасност така и на ревизијата на ефективност се формира со проучување на *ненамерните ефекти*, особено ако

овие ефекти биле негативни. Овде се јавува проблемот на разграничување, поради тоа што овие ефекти може да се рашират во области кои се надвор од овластувањата и надлежноста на ВРИ. Еден од начините на лимитирање на изборот може да биде да се погледне како со овие ненамерни ефекти се борат други програми, на пример: странични ефекти врз опкружувањето кај програмите за економска стимулација.

4. Финансиска ревизија и ревизија на успешност; сличности и разлики

4.1. Дел од објаснувањата на точката 183 од ревизорските стандарди на ИНТОСАИ наведува дека:

“За разлика од ревизијата на правилност/финансиска ревизија, која е подложена на прилично специфични барања и очекувања, ревизијата на успешност по својата природа е поширока во опфатот и е поотворена кон просудувања и објаснувања; опфатот е исто така поселективен и може да се спроведува во циклус од повеќе години, отколку во еден финансиски период; и вообичаено таа не се однесува на одредени финансиски или други извештаи. Како последица на тоа, извештаите од ревизијата на успешност се разликуваат и содржат повеќе дискусии и разумни аргументи.”

Ревизорски стандарди

4.2. И покрај опсежната природа и можниот делокруг на ревизијата на успешност, ревизорот мора сеуште да настојува, до највисок можен степен во услови кога е преземена оваа специфична ревизија, истата да ја спроведе во согласност со ревизорските стандарди на ИНТОСАИ. Ревизорот особено треба:

- при одредувањето на големината и опфатот на ревизијата, да ја проучи и да ја вреднува веродостојноста/сигурноста на интерните контроли (Ревизорски стандарди на ИНТОСАИ, точка 141 - види Упатство бр. 13 “Ревизорски доказ и пристап”);
- да ја планира ревизијата на начин кој ќе осигура ревизијата да биде извршена со висок квалитет, на економичен, ефикасен и ефективен начин и навремено (Ревизорски стандарди на ИНТОСАИ, точка 132 - види Упатство БР. 11 “Планирање на ревизијата”); и
- да осигура дека е добиен компетентен, релевантен и разумен доказ како поткрепа на ревизорските просудувања и заклучоци кои се однесуваат на организацијата, програмите, активностите или функциите кои се предмет на ревизија (Ревизорски стандарди на ИНТОСАИ, точка 152 - види Упатство бр. 13 “Ревизорски доказ и пристап”). Овој доказ и просудувањата направени од страна на ревизорот врз основа на доказите, мора да бидат соодветно документирани и подложни на мерења/контрола за осигурување на квалитетот. (Објаснувања дадени во ревизорските стандарди на ИНТОСАИ, точка 156 - види Упатство бр. 26 “Документација” и ревизорски стандарди на ИНТОСАИ, точка 118 - види Упатство бр. 51 “Осигурување на квалитет”).

Уште повеќе, имајќи предвид дека ревизијата на успешност може да биде уште поотворена во просудувањето и интерпретирањето во однос на финансиската ревизија, ревизорот мора да посвети дополнително внимание со цел да осигура независност и објективност во извештајот кој го изготвува.

Избор на предмет на ревизијата и претходни/прелиминарни проучувања

- 4.3. Кај финансиските ревизии, предметот на ревизија на ВРИ често е дефиниран, односно произлегува од основната законска регулатива на ВРИ или од регулативата според која е основан или која управува со субјектот кој е предмет на ревизија. Од ВРИ често пати се бара да обезбеди ревизорско мислење за годишните сметки на субјектот кој е предмет на ревизија или да даде коментар во годишниот извештај на ВРИ за законитоста и правилноста на работењето на субјектот кој е предмет на ревизија, итн. Како што е наведено во точката 4.1. погоре, ВРИ обично имаат поголема слобода во изборот на предметот за вршење на ревизија на успешност. Така, ревизијата на успешност може да испитува субјект кој е предмет на ревизија, програми, активности или поединечни операции во работењето итн. Поради тоа ВРИ мора внимателно да ги разгледа критериумите кои треба да бидат применети при изборот на предметот на ревизијата на успешност (види точка 5.2. подолу).
- 4.4. За разлика од финансиската ревизија, поголемиот степен на слобода при селектирањето на субјектите, поврзано со пошироката природа како и поголемите можности за просудувања и објаснувања кај ревизијата на успешност, значи дека повеќето ВРИ сметаат дека е неопходно да се преземат детални прелиминарни проучувања/истражувања пред да бидат изготвени плановите за ревизијата на успешност (види точка 5.3. до 5.6. подолу).

Критериуми за оценка

- 4.5. Кај финансиската ревизија, трансакциите кои се предмет на испитување и проценка од страна на ревизорот, се оценуваат како “правилни” или “неправилни”, “законски” или “незаконски” и т.н. Овие критериуми за оценка кои ги користи ревизорот за изразување на конечното мислење на крајот на ревизијата упатуваат на тоа истите да бидат релативно затворени/ограничени и обично се претходно дефинирани, на пример од страна на регулативата според која е основан субјектот кој е предмет на ревизија. Кај ревизијата на успешност, сепак, изборот на ревизорски критериуми за оценка обично е послободен и препуштен на избор на ревизорот. Поради ова, кај ревизијата на успешност, основните концепти на “економичност”, “ефикасност” и “ефективност” потребно е да бидат интерпретирани во врска со субјектот кој е предмет на ревизија, а критериумите за оцена ќе варираат од една до друга ревизија (3).

Карактеристики на ревизорскиот доказ

- 4.6. Точката 152 од ревизорските стандарди на ИНТОСАИ наведува дека: “Треба да се обезбедат компетентни, релевантни и разумни докази како поткрепа на ревизорските просудувања и заклучоци кои се однесуваат на организацијата, програмата, активностите или функциите кои се предмет на ревизија”

(3) И покрај се, ревизорот обично ќе мора да се повика на законската регулатива која ги уредува активностите кои се предмет на испитување и утврдување на нивното извршување со цел да се идентификуваат целите на политиките и инструментите кои се на располагање за да се постигнат тие цели.

- 4.7. Додека повеќето од ревизорските докази при финансиската ревизија упатуваат на цврста увереност (“да/не”, “исправно/погрешно”), ова не е чест случај кај ревизијата на успешност. Уште поспецифично, кај ревизијата на успешност доказите се повеќе од уверлив карактер (“упатуваат на заклучок дека...”). Ревизорот мора внимателно да избере соодветна методологија со цел да добие ревизорски доказ кој ќе биде цврст и убедлив (и да ги искористи сите можности кои постојат за да го добие потребниот доказ). Ревизорот често ќе настојува да добие различни видови на податоци од различни извори, користејќи различни методологии: доколку сите овие докази водат кон исти заклучоци, извештајот на ВРИ може да биде поубедлив.
- 4.8. Кога се работи во области каде доказите кои треба да се обезбедат, се повеќе сугестивни отколку конкретни/одредени, најчесто е корисно однапред да се дискутира со субјектот кој е предмет на ревизија за природата на доказот кој треба да се обезбеди и за начинот на кој тој треба да биде анализиран и интерпретиран од страна на ревизорот. Овој пристап го намалува ризикот од несогласување помеѓу ревизорот и субјектот кој е предмет на ревизија во последователните фази и може да го забрза процесот на известување. Ова ќе му овозможи на ревизорот да ги идентификува подрачјата на потенцијални последователни несогласувања и да планира обезбедување на дополнителен доказ со цел надминување на овие несогласувања.

Ревизорски пристап

- 4.9. Како и кај финансиската ревизија и кај ревизијата на успешност, ревизорскиот пристап потребно е да биде подреден по фази на ревизијата која ќе се врши и по логичен редослед (4). Ревизијата може да ги содржи и двете работи:
- детални испитувања на процедурите кај системите на интерни контроли воспоставени од страна на субјектот кој е предмет на ревизија со цел да обезбеди економичност, ефикасност и ефективност во своето работење (5). Овој пристап ќе му овозможи на ревизорот да ги идентификува областите каде е потребно да се извршат подобрувања.
- и / или
- детални испитувања на економичноста, ефикасноста и/или ефективноста на работењето, активностите, програмите или соодветните функции.

(4) Одлучување за тоа што да се испитува и идентификација на ревизорски цели, клучни ревизорски прашања и главни ревизорски критериуми (точка 4.3. до 4.5. погоре); план на ревизијата (точка 5 подолу); извршување на ревизијата (точка 6 подолу); известување и следење на резултатот од извештајот (точка 7 подолу).

(5) Треба да се забележи дека Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ (точка 141) бараат ревизорот да изврши барем ограничено испитување за сигурноста на интерните контроли како дел од процесот на планирањето.

- 4.10. Кај финансиската ревизија, ревизорот има можност да избира помеѓу системски базиран или директен пристап на тестирање. Сепак, општо земено, извештајот за ревизијата на успешност кој идентификува слабости во системот или во постапките и кој обезбедува примери добиени по пат на директни тестови за ефектите од овие слабости (кои се причина за слабата економичност, ефикасност и/или ефективност) ќе има поголемо значење во однос на оној извештај кој ги идентификува само слабостите во системот без посочување на ефектот од овие слабости, или обратно ревизијата на успешност може да укаже на поединечни случаи на слаба економичност, ефикасност и/или ефективност без да се идентификуваат причините за тоа. Затоа, при ревизијата на успешност ревизорот може често да избира комбинација од системски базиран пристап и директен пристап на тестирање.
- 4.11. Во услови каде што се високо развиени постапките на интерни контроли, а особено кога нивното воспоставување е задолжително согласно законската регулатива на ниво на министерствата и агенциите, политиките на програмите и нивната организација да ги само - вреднуваат и само - оценуваат на редовна основа, ВРИ може да избере да ја ограничи ревизијата на успешност на форма на “мета евалуација” (“проценка на проценката”). Сепак, треба да се истакне дека таков пристап е можен само кога ревизорот на ВРИ е потполно задоволен/сигурен дека резултатите од интерното вреднување на работењето обезбедуваат објективна, навремена и опсежна оценка на испитаните програми.

5. Планирање на ревизијата на успешност

- 5.1. Ревизијата на успешност треба да биде планирана. Главни карактеристики на постапките на планирање се опишани во Упатството БР. 11 “Планирање на ревизијата”. Ова упатство се концентрира на аспектите на планирањето кои се специфични за дизајнот на ревизијата на успешност.

Избор на предмет на ревизија

- 5.2. Изборот на предметот на ревизија ќе базира на програмските политики на ВРИ. Критериумите за воспоставување на приоритети за ревизорските задачи, нормално ќе се концентрираат околу додадената вредност од ревизијата која треба да е во согласност со стратешката мисија на ВРИ. Додадената вредност, нормално е поголема:
- кога специфичните овластувања на ВРИ се потполно ставени во функција;
 - кога политиките за одредена област, организацијата, активност, програмите или функцијата која е предмет на ревизија, не биле предмет на независно ревизорско испитување или проценка во блиско минато; или кога тие се вклопуваат во систематското покривање на областа/работењето – предмет на ревизија, а кое е дел од долгорочното планирање на ВРИ.
 - кога постојат значајни ризици кои се последица од слабостите во финансиското раководење, работењето или успешноста. Подолу се дадени примери на фактори кои можат да упатуваат на висок ризик:
 - кога финансиските или буџетските износи кои се вклучени се значајни, или постојат значајни промени во износите (на пример, ненадејно зголемување или намалување на некои програми);

- подрачја кои традиционално се подложни на ризик (договори за набавки, проекти кои се однесуваат на висока технологија, проекти кои се однесуваат на заштита на средината,...)
 - нови или неодложни активности;
 - сложени структури на раководење, нејаснотии во врска со должностите и нивоа на одговорности/отчетности ...
- кога за подрачјето на ревизијата постои потенцијален или тековен интерес од страна на парламентот или јавноста.
 - кога било какви заклучоци произлезени од ревизијата може да имаат влијание на обликувањето/донесувањето на нова или ревидирање на постојна легислатива или на нови интерни процедури на управување во истата област на политики, кога можат да влијаат на интерните постапки на раководењето во истата област на политики или кога можат да бидат применети во други сродни или слични области на државните активности.

Планирање на ревизијата и претходни проучувања

- 5.3. По направениот избор на предметот на ревизија, ревизорот може да продолжи кон планирање на ревизијата на успешност. Како што беше нагласено во точката 4.4. погоре, фактот дека ревизорот е соочен со многу покомплексна ситуација при извршување на ревизијата на успешност отколку при финансиска ревизија, значи дека мора да биде посветено поголемо внимание на почетните подготовки и можеби ќе биде неопходно да се преземат и “прелиминарни проучувања/истражувања” (или “ пред - проучувања“) пред да биде подготвен конечниот план.
- 5.4. Прелиминарните проучувања/истражувања и ревизорскиот план во голема мера се однесуваат на дизајнирањето на ревизијата на успешност и често пати ги вклучуваат и следните елементи:
- а. анализа на контекстот на активностите кои се предмет на ревизија вклучувајќи ги целите, успешноста и регулативата која го уредува работењето.
 - б. запознавање на субјектот кој е предмет на ревизија или активната, вклучувајќи го и разбирањето на тековите на клучните управувачки системи и текови на информации;
 - в. образложенија на *целите на ревизијата* (кои се планираните резултати или ефектите од ревизијата) и на *клучните прашања* на ревизијата на кои треба да се даде одговор со цел да се постигнат ревизорските цели.

Клучните ревизорски цели и прашања се од првенствена важност при планирањето и извршувањето на ревизијата на успешност.

Целите на ревизијата вообичаено ќе бидат тесно поврзани со мисијата/стратегијата на ВРИ (која обично се однесува на подобрување на ефикасноста и правилноста во работењето на државните институции); додека, клучните ревизорски прашања се диктирани од природата на субјектот и од целите на ревизијата.

Постојат три видови на истражувања и ревизорски прашања: описни (што е?), нормативни (што/како треба да биде?) и причинско

последични прашања (прашања кои се однесуваат на поврзаност меѓу причината и последицата).

И ревизорските цели и клучните ревизорски прашања заедно, се употребуваат со цел да помогнат при идентификувањето на ревизорскиот доказ кој ќе биде неопходен како за ревизорската методологија така и за ревизорските критериуми за оценка.

- г. одредување на *ревизорски доказ* кој ќе одговори на ревизорските прашања.

Релевантноста, веродостојноста и доволноста на сите расположиви податоци во рамките на субјектот кој е предмет на ревизија (на пример индикатори за успешност), треба да бидат оценети. Можноста за прибирање на бараниот доказ (расположивост на податоци) исто така треба да биде испитана.

- д. избор на *методи* кои би биле користени со цел собирање и анализа на ревизорскиот доказ.

Кај ревизијата на успешност, ревизорите често пати се среќаваат со проблеми при прибавување и анализирање на потребните ревизорски докази. Затоа, обично уште во фазата на планирање се препорачува да се тестира практичноста на предложените методи со цел собирање и анализирање на податоците.

- ѓ. воспоставување на критериуми за *ревизорска оценка*

Критериумите за ревизорска оценка претставуваат нормативни стандарди врз основа на кои ревизорскиот доказ се оценува. На пример, еден ревизор кој ја испитува економичноста на здравствените услуги веројатно ќе направи споредба помеѓу трошоците за потрошени лекови во здравствената установа кај која врши ревизија во однос на стандардните трошоци пропишани од страна на соодветното министерство.

Овие критериуми за оценка ќе варираат во зависност од специфичноста на субјектот на ревизијата и целите, регулативата со која се управува работењето, активноста, програмите или функцијата која е предмет на ревизија, поставените цели на самиот субјект (итн) и посебните нормативни критериуми кои ВРИ ги смета за релевантни и значајни во конкретната ревизија.

При изборот на критериуми за оценка, ревизорите мора да бидат сигурни дека истите се релевантни, разумни и можни да се достигнат.

Критериумите за оценка треба да бидат јасно утврдени и полноважни и таму каде е возможно да се добиени од надлежни извори, на пример од:

- законодавството или званични извештаи за политики или други објавени цели и стандарди;
- усвоена организациона и раководна теорија и пракса;

- индустриски стандарди или други релевантни споредбени показатели.

Бидејќи субјектите кои се предмет на ревизија тежнеат кон тоа "да го вреднуваат она што ќе го измерат", ревизорот мора да води посебно грижа ако усвоените критериуми за ревизијата се истите оние воспоставени и употребени од страна на самиот субјект кој е предмет на ревизија. Како и квантитативните критериуми, ревизорот треба да ја разгледа можноста за користење и на квалитативни критериуми.

Подвлекувајќи го *предметот* на ревизијата, *клучните ревизорски прашања* како и при описот на *ревизорските критериуми*, централните концепти треба да се точно и внимателно *дефинирани*. Ова подеднакво се применува како на концептуалните така и на оперативните дефиниции.

5.5. Исто како и кај горните прашања кои се однесуваат на дизајнирањето на ревизијата, претходните/прелиминарните истражувања/проучувања и планот на ревизијата кој произлегуваат од нив вообичаено ќе го вклучат и следното:

- а. *оценка на професионалното знаење и способности* која се бара од ревизорскиот тим за извршување на ревизијата.

Во случаи каде што одредени ревизори не ја поседуваат бараната умешност, треба да биде разгледана можноста истите да се обезбедат од надвор или од другиот персонал на ВРИ или да се користат надворешни консултанти (види упатство "Користење на работа од други ревизори и експерти"). Таму каде што на ревизорскиот тим му недостасува барана умешност и знаење, потребно е да се размисли дали ќе биде можно да се преземе планираната ревизија.

- б. *план на извори потребни за извршување на испитувањето, како и временски план.*

- в. *можни заклучоци и резултати* од испитувањето.

Предложените резултати од ревизијата на успешност треба исто така да бидат оценети од аспект на "употребливоста" и "изводливоста". Земено заедно со планираните извори за вршење на ревизијата, разгледувањето на овие фактори треба да му овозможи на ревизорот да постигне глобална оцена за потенцијалната/можната "додадена вредност" која ќе се постигне со ревизијата.

- г. Ревизорот може исто така да ги земе во предвид главните акционери/инволвирани лица и нивните погледи и интереси.

Ревизорот можеби ќе сака да се консултира со главните акционери/инволвирани лица до одреден степен без да ја загрозува независноста на ревизијата, да ги земе во предвид нивните согледувања при дефинирањето на ревизорските прашања и подготовката на ревизорскиот план.

6. Методологија за вршење на ревизија на успешност

- 6.1. Специфичната природа на ревизијата на успешност бара внимателен избор на методологии за испитување на вариаблите кои се предмет на испитување. Барањето за добивање на компетентен, релевантен и веродостоен ревизорски доказ (Ревизорски стандарди на ИНТОСАИ, точка 152) нормално ќе влијае на одлуките кои треба да бидат донесени од страна на ревизорот имајќи ја предвид и соодветната методологија. Посебно кај ревизијата на успешност, ревизорот ќе биде заинтересиран за полноважноста и веродостојноста на користените методи за прибирање и анализа на податоците:

- * **Полноважност (валидност):** методите/техниките би требало да го мерат она што имаат намера/се очекува да го мерат;
- * **Веродостојност/Сигурност:** наодите треба да останат конзистентни доколку мерењата се прават повеќе пати од иста популација на податоци.

Ревизијата на успешност може да се изведува врз основа на голем избор на методи и техники, како на пример анкети, интервјуа, експерименти од (квази -) терен, претходни и последователни проучувања, секундарна анализа на податоци, стандардни мерки за споредување (benchmarking) и др. Во рамките на овие општи стратегии, се практикуваат и се можни различни концепти. **ПРИЛОГОТ А** дава преглед на некои од најчесто употребуваните методологии кај ревизијата на успешност.

- 6.2. Како што е наведено во точката 4.2. погоре, ревизорите треба да тежнеат да ја извршат ревизијата на успешност во согласност со другите ревизорски стандарди на ИНТОСАИ и ова исто така ќе влијае на изборот на методологијата.

Извршување на ревизијата

- 6.3. За општите насоки/смерници за извршување на ревизијата, види Упатство БР 13 “Ревизорски доказ и пристап”. Разгледувањето на ова упатство може посебно да го наведе ревизорот да размисли дали системски базираниот пристап треба да биде применет за извршување на специфичната ревизија. Дури и во случаи кога е одлучено да не се следи системски базираниот пристап, ревизорот треба, како дел од процесот на планирање на ревизијата, да изврши прелиминарна процена на постапките на системот на интерни контроли.
- 6.4. Следните коментари специфично се употребуваат во контекстот на ревизијата на успешност.
- 6.5. *Прибирање на податоци* може да биде на еднократна основа или на основа на континуирани мерења (концепт на временски серии, сеопфатни анализи). Информациите може да се прибираат врз основа на физички доказ, документи (вклучувајќи пишани извештаи), усмени сведочења/изјави (интервјуа) или со други средства во зависност од целите на ревизијата. Често пати ќе биде неопходно да се приберат и двете, квалитативни и квантитативни податоци. Видот на податоците кои треба да се обезбедат треба да можат да се објаснат и оправдаат (треба да бидат објасниви и оправдувачки) во смисла на нивната доволност, полноважност, веродостојност/сигурност, релевантност и разумност.

- 6.6. Резултатите од теренската работа и анализите (ревизорските докази), заедно со документацијата за планирање на ревизијата, треба да бидат документираны, сместени во досие и вкрстено обележени за да им се овозможи на раководителите на ревизијата да ја прегледаат извршената работа и да ги вреднуваат изведените заклучоци. (види Упатство БР. 26 “Документација” и Упатство БР. 51 “Обезбедување на квалитет”).

7. Известување за ревизијата на успешност

- 7.1. За општите упатства за известување за ревизијата види Упатство БР. 31 “Известување”.
- 7.2. Објавените извештаи кои произлегуваат од ревизиите на успешност обично ги вклучуваат следните елементи:
- краток преглед на контекстот во кој активностите кои биле предмет на испитување се случувале, вклучувајќи го и организациониот контекст;
 - цели на овие *активности*, опис на активностите, анализа на можностите за постигнување на економичност, ефикасност и ефективност кои водат кон определување на целите на ревизијата;
 - опис или преглед на *ревизиска методологија* користена за прибирање и анализирање на податоците, како и назначување на изворот на податоците;
 - објаснување на користените *критериуми* за интерпретација на наодите;
 - *наодите* на ревизијата или барем оние наоди кои се сметаат за значајни за корисниците на овие извештаи;
 - заклучоци во врска со целите на ревизијата;

Во зависност од политиката на ВРИ, извештајот може исто така да вклучи и *препораки* кои произлегуваат од заклучоците.

- 7.3. Поврзаноста помеѓу целите на ревизијата, критериумите, наодите и препораките треба да биде проверлива (да може да се провери) и целосна. За да може корисникот да ги провери заклучоците, извештајот треба да ја објасни оваа поврзаност. Врската помеѓу ревизорските наоди и заклучоците треба да биде целосна и јасно изразена. Во случаи каде што ревизорот придава различна релативна тежина на различни ревизорски критериуми кои како такви се употребени во заклучоците, ова треба исто така да биде јасно објаснето со цел да му се помогне на корисникот да го разбере извештајот.
- 7.4. Во случаи каде тоа е политика на ВРИ да дава *препораки*, треба да постои јасна врска помеѓу заклучоците и препораките. *Препораките* обично треба да се дадат само кога со ревизијата е идентификувана можна веројатност или се идентификува повторување кај ефективноста на трошоците за било кои слабости кои се откриени. Ова обично не треба да биде изнесено во деталните планови за извршување - што е работа на раководството - но треба да ги индицира главните компоненти на сите барани измени, со должно внимание на можните трошоци за нивно извршување. Обично треба јасно да се објасни кој бил одговорен за утврдените грешки и кој треба да биде одговорен за нивно исправање.
- 7.5. Извештаите за ревизијата на успешност треба да имаат за цел да бидат *објективни и фер* во нивната презентација. Ова бара:
- да има одвоено прикажување на наодите и заклучоците;
 - фактите да бидат презентирани на непристрасен начин;

- да бидат вклучени сите релевантни материјални наоди;
- извештаите да бидат конструктивни и исто така да бидат презентирани позитивни заклучоци.

Консултации со subjektot кој е предмет на ревизија

- 7.6. За повеќето ВРИ, на раководството на субјектот кој е предмет на ревизија обично му се дава можност да даде коментари на нацрт извештајот. За да се олесни оваа постапка и за да се постигне конструктивен и позитивен дијалог, ревизорот може да организира дискусии и размена на мислења како на формална така и на неформална основа, како во фазата на прелиминарни истражувања/фаза на планирање, така и во текот на извршувањето на ревизијата.

Методологија за ревизија на успешност

Ревизиите на успешност може да се изведуваат врз основа на голем број на различни методи и техники. Краток опис на најчесто користени методи и техники за прибирање и анализа на податоци е даден подолу :

1. Техники за прибирање на податоци

1.1. Испитување на документација

Документите обезбедуваат мошне ефикасен начин на прибирање на податоци и испитување на документација што ќе биде основ на повеќето ревизии на успешност. Досиеата содржат широк опсег на видови на докази како што се одлуки на официјални лица, записи за случаи/“документирани предмети” на корисниците на програмите и записи за владини програми. Важно е да се постави природата, локацијата и расположивоста на досиеата на почетокот на ревизијата на успешност со цел испитувањата да бидат направени на ефективен начин.

1.2. Избор на примерок за ревизија

Точката 6.3. од Упатството за ревизија на примерок наведува дека: Ревизијата на примерок често се користи за да се добие доказ кај ревизиите на успешност. Додека специфичните цели на избирање на примерокот може да бидат различни, основните принципи остануваат исти.

1.3. Секундарна анализа / Истражување во литературата (Literature Search)

Секундарните анализи можат да се однесуваат на преглед на извештаи од општи истражувања, книги и работни белешки од предметната област од програмите или на поспецифични истражувања во областа вклучувајќи ги ревизиите од минати години и оценките. Тоа може да го надогради/прошири знаењето на ревизорот за одреден субјект.

1.4. Анкети

Анкетите претставуваат систематско прибирање на информации од дефинирана популација, обично по пат на интервјуа или прашалници применети на примерок од единки во популацијата.

Анкетите се користат за прибирање на детални и специфични информации од група на луѓе или организации. Тие се особено корисни кога некој има потреба да ги квантифицира информациите добиени од голем број на поединци а се однесуваат на специфични прашања или теми.

Постои широк круг на расположиви техники за анкетирање. Најчесто користени техники се пошта/ е - mail, телефон и лични интервјуа.

1.5. Интервјуа

Интервјуто претставува постапка на поставување на прашања и добивање на одговори со цел да се извлечат одредени информации. Интервјуата може да бидат неструктурирани (тоа значи отворено/затворени прашања) или структурирани (затворени прашања).

Интервјуата може да бидат користени во фазата на планирање како и при самото вршење на ревизијата со цел да се добијат документи, мислења и идеи кои се поврзани со целите на ревизијата, да ги потврдат фактите и да ги поткрепат податоците од други извори или да ги истражат потенцијалните препораки.

1.6. Фокусни групи

Фокусни групи претставуваат селектирана група на поединци собрани заедно со цел да дискутираат за специфични теми и прашања. Тие првенствено се користат со цел прибирање на квалитативни податоци, односно информации кои можат да обезбедат увид во вредностите и мислењата на овие поединци во постапката или активноста која е предмет на ревизија.

1.7. Компаративни анализи

Компаративната анализа (benchmarking) претставува постапка за споредување на организациски методи, процеси, постапки, производи и услуги во однос на оние кои организациски постојано се разликуваат во истата категорија на извршување.

Компаративната анализа (benchmarking) може да се користи :

- Со цел да се стимулира/поттикне објективен преглед врз критични процеси, практики и системи;
- Со цел да се развијат критериуми и да се идентификуваат потенцијално подобри начини на работење;
- Со цел однапред да се даде поголем кредибилитет на препораките од ревизијата

1.8. Претходно - последователни проучувања

Кај претходно-последователните проучувања, се споредува состојбата пред да отпочнат програмите со состојбата по имплементација на програмите.

*Едноставна претходно - последователна студија е секоја една студија кај која преземениот сет на мерења се однесува на целите кои биле поставени пред учеството/примена на програмите, а вториот сет на мерења е земен од истиот сет на учесници по изминување на доволно долго учество/примена на програмите. Влијанието се проценува по пат на споредување на овие два сета на мерења.

Главен недостаток на овој концепт е што разликите помеѓу пред и последователните мерења (параметри) не може со сигурност да бидат припишани на програмот .

1.9. (Квази -) Експерименти на терен - практични проби / Експериментален метод

Главна одлика на практичните експерименти е таа што определувањето на целите на третираниите (обработени) и нетретирани групи од кои се составени експерименталните односно контролните групи, е по принципот на случаен избор.

Контролна група претставува група на нетретирани цели која се споредува со целите на експерименталните групи по однос на резултатите од вреднувањето.

Експериментална група претставува група на цели врз која се врши експеримент и чии резултати од мерењата се споредуваат со оние од контролната група.

Квази експеримент претставува модел на истражување на влијанијата во кој “експерименталните” и “контролни” групи се формирани не по случаен пат (non randomly).

Проблемите присутни во политиката и праксата (практичните и политички проблеми) при користење на експерименталниот метод довеле до поголема примена на “квази експерименталните” методи, кои се обидуваат да ги одвојат што е можно повеќе страничните ефекти кои ја отежнуваат оценката/утврдувањето на влијанијата, иако тоа не обезбедува потполна заштита како во случај на практично извршување на експериментот.

Два вообичаени вида на квази експериментални концепти ги вклучуваат контролните или споредбени групи на начин што е поблизок до случајниот избор на примерокот. Ова е направено или со упарување на целите кои учествуваат со оние кои не учествуваат или со статистичко прилагодување на целите на тие кои учествуваат и на тие кои не учествуваат така што контролните и експерименталните групи што е можно повеќе се еднакви/споредливи по однос на релевантните карактеристики.

2. Техники на анализи на информации

2.1. Модел на програмска логика (Programme Logic Model)

Моделот на програмска логика (или теорија на политики / теорија на интервенции) ја отсликува структурата или логиката на програмот кој е предмет на ревизија. Тој ја покажува програмската хиерархија во однос на целите и одговорностите. Почнувајќи од највисокото ниво на програмски цели и посакувани ефекти, ПЛМ оди надолу преку подпрограми, компоненти на подпрограми и специфични активности при што секој елемент од пониското ниво е логично поврзан со елементот од повисокото ниво.

ПЛМ може да му помогне на ревизорот да разбере важни прашања за ревизијата на успешност поради тоа што тој го фокусира вниманието на односите помеѓу целите на програмите и подцелите како и на ефектите и резултатите (impacts and effects) кои се резултат од програмот. Тоа може да му помогне на ревизорот да ги идентификува и да бара одговори на прашања како што се:

- дали целите на програмот овозможуваат јасно разбирање за рационалноста на програмите, производите и услугите кои се обезбедуваат како и за корисниците на овие добра и услуги?
- дали целите *дозволуваат идентификување на јасни и мерливи посакувани резултати?*
- дали се можни случајни врски помеѓу хиерархиските нивоа?

Во фазата на планирање, ПЛМ му помага на ревизорот, помеѓу другото да го запознае субјектот кој е предмет на ревизија и да ги идентификува клучните ефекти на програмите и програмски системи како и постапките кои ги продуцираат нив.

2.2. Описни статистики за разбирање на дистрибуција на податоци

Дистрибуцијата на податоци обично се изразува со графикони (bar - chart или крива линија) кои ги покажуваат сите вредности на променливата. Статистиките кои ја опишуваат дистрибуцијата на податоците може да бидат силно средство за ревизорски анализи и за известување. Постојат три основни димензии на дистрибуција на податоци кои може да бидат важни за ревизорското набљудување:

- ниво на податоците (модус, значење, средни, тримесечно ниво итн.)
- распространетост на податоците (минимални и максимални вредности, групирање, сведување и др.); и
- облик на податоците (нормална дистрибуција, потполна дистрибуција, модел на двојна дистрибуција итн.

Дистрибуцијата на податоците може да биде користена:

- да се идентификува нивото, распространетоста или обликот на податоците во случаи кога ова е поважно отколку да се избере само еден “просечен” број;
- да се одлучи дали променливите карактеристики ги задоволуваат ревизорските критериуми или не;
- да се интерпретира веројатност за дистрибуција при процена на ревизорскиот ризик; и
- да се процени дали избраниот примерок на податоци е репрезентативен примерок на популацијата.

2.3. Регресиони анализи

Регресионите анализи се техники за оцена на степенот до кој вариаблите се поврзани меѓусебе.

Регресионите анализи може да се користат:

- за тестирање на поврзаноста која се претпоставува дека ќе се потврди;
- за идентификување на поврзаноста помеѓу случајно поврзани вариабли што може да ги објасни резултатите;

- за идентификување на необични случаи кои произлегуваат од очекуваните вредности; и
- за предвидувања на идни вредности.

2.4. Анализа на трошоци и користи (АТК) - Cost - Benefit Analysis (CBA)

АТК претставуваат студии (истражувања) за односите помеѓу проектираните трошоци и користи/штети, и трошоците и користите/штетите изразени во монетарни термини. АТК може да биде користена на пример, кај ревизијата на успешност при проекти за изградба на патишта.

Цел на овие анализи е да се одреди дали користите на субјектот, програмите или проектите ги надминуваат нивните трошоци.

АТК може да бидат користени:

- за добивање на сигурност дека направените анализи од страна на субјектот кој е предмет на ревизија ги задоволуваат професионалните стандарди;
- за споредување на трошоците и користите кога и двете се познати или може да бидат разумно проценети;
- за споредување на алтернативни трошоци кога за користите може да се претпостави дека се константни.

Во услови на правилно спроведени АТК, тие треба да ги земат во предвид не само материјалните (и релативно лесно мерливи) трошоци и користи, туку исто така и нематеријалните (кои тешко може да се проценат) трошоци и користи, како што се социјални трошоци и трошоци за заштита на околината.

2.5. Анализа на ефективноста на трошоците - Cost - Effectiveness Analysis

Анализата на ефективноста на трошоците (АЕТ) претставува истражување за односот помеѓу проектираните трошоци и остварените резултати, изразени како трошоци по единица на остварени резултати/ефекти.

Додека АТК дозволува проценителите да ја споредат економската ефикасност на изведувањето на алтернативните програми, АЕТ се грижи за пронаоѓање на најевтино средство за постигнување на дефинирана цел или постигнување на максимална вредност при даден трошок.

За разлика од економската верзија на АТК, кај АЕТ користите може повеќе да бидат изразени во физички отколку во монетарни единици: ефективноста на програмите во постигнување на дадените независни цели поврзана е со монетарната вредност на ресурсите кои влегуваат во програмот или активност.

На пример:

- утврдено е дека 20% од невработените лица добиваат постојано вработување откако ќе ги завршат програмите за обука со просечни трошоци од 1.000 ЕКУ по лице, а 50% добиваат постојано вработување откако ќе ги завршат програмите за обука кои чинат просечно 2.000 ЕКУ по лице.

- Утврдено е дека во Земјата членка “X” програмите за обука при кои 30% од учесниците се здобиваат со постојана работа, чинат во просек 1.400 ЕКУ по лице, додека во Земјата членка “Y” слични резултати се постигнуваат со просечни трошоци од 1.730 ЕКУ по лице.

2.6. Мета вреднување

Цел на мета вреднувањето е да го оцени квалитетот на вреднувањето, да го подобри квалитетот на истото и да иницира користење преку истражување во процесот на раководењето.

Улогата на ВРИ тогаш би била да го испита квалитет на примената на вреднувањето и соодветноста на организационите и процедуралните услови на вреднувањето.

Критериумите за мета вреднување се однесуваат на квалитетот на спроведувањето на истражувањето на вреднувањето и за начинот на кој функцијата на вреднување е интегрирана во процесот на управувањето:

а. Квалитет на ревизијата /вреднувањето на успешноста:

Општо кажано, постојат два критериуми:

- **научен / квалитет на знаењето** (epistemological quality) на истражување на вреднувањето: теоретски, методолошки и технички критериуми кои се во моментот најразвиени (state of the art). Теоретските барања меѓу другото се однесуваат на формулирање на проблемот, дефинирање на концептите, хипотезите и кохезијата на теоријата како целина.

Методолошките барања наметнати за истражување на вреднувањата ја покриваат помеѓу другото и валидноста и сигурноста на резултатите од истражувањата.

Техничките барања се однесуваат помеѓу другото, на операционализацијата на критериумите за вреднување, на основа на кои може да биде определено дали ситуацијата на полето на политиките ги задоволува стандардите на вреднувањето.

- критериуми за **корисност** на истражувањата за политиките / праксата на управување: ова значи дека еден извештај за вреднување треба да обезбеди информација која е важна за еден ефективен, ефикасен и легитимен пристап кон извесни проблеми во политиките. На пример извештајот треба да содржи експлицитни и јасни референци за потребата од информации кои треба да бидат задоволени со истражувањето, за проблемите во праксата, за придружните цели во практикуваните политики и тн. Извештајот треба да биде јасно напишан за

да го разберат исто така и корисници кои не се специјалисти за таа област: извештаите треба да бидат комплетни, точни и одмерени, и тн

(1).

б. Ревизија на успешност/вреднување како функција на управување

Критериумите кои се изведени од законската регулатива во врска со интеграција на функцијата на вреднување во организацијата, се: на пример планирање на вреднувањето, интегрирање на функцијата за вреднување на програмите во рамките на постапките на донесување на централниот буџет, пред и последоватено вреднување на резултатите кои ги пратат програмите/законската основа на новата политика, да се осигура нивна фактичка примена при разгледувањето на овие нови програми, воведување на единици за вреднување, обука на персонал, и тн.

Извори:

B.V.Hogwood and L.A. Gunn, Policy Analysis for the real World, Oxford University Press 1984
P.H.Rossi and H.E. Freeman, Evaluation; A Systematic Approach, Newbury Park etc. 1993
Office of the Auditor General of Canada; Choosing and Applying the Right Evidence - Gathering Techniques in Value - for Money Audits, Audit Guide 24 (Field Testing Draft), June 1994

Sage evaluation Kit

-
- (1) Извор (различни поглавја од) J. Mayne, M.L. Bemelmans - Videc et al., Advancing Public Policy
Процена; Проучувања од меѓународни искуства, Elsevier / North Holland, 1992

ГРУПА 5 ДРУГИ ПРАШАЊА

ЕВРОПСКИ УПАТСТВА ЗА ПРИМЕНА НА РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ НА ИНТОСАИ

БР. 51

ОБЕЗБЕДУВАЊЕ НА КВАЛИТЕТ

СОДРЖИНА

Опис	Точка
Ревизорски стандарди на ИНТОСАИ	1
Проверка за обезбедување на квалитет	2

Вообичаено користени елементи кај функцијата за обезбедување на квалитет	Анекс 1
--	---------

1. Упатување на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ

- 1.1. Обезбедувањето на квалитет на извршените ревизии од страна на Врховните ревизорски институции (ВРИ) а со тоа и осигурување усогласеност со Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ може да се разгледува како двостепен процес. На првото ниво, нужно е ВРИ да усвои конципирани политики и постапки за да се осигура дека ревизорските задачи се извршуваат на прифатливо ниво на квалитет. На второто ниво, се препорачува ВРИ да врши повисоко ниво на проверки за да обезбеди квалитет на извршување на ревизорските задачи и да утврди дека овие политики и постапки се подржувани во рамките на ВРИ, и дека тие го даваат саканиот ефект на сигурност дека работата е извршена на едно прифатливо ниво на квалитет.
- 1.2. На првото ниво ВРИ мора, како политика, да дефинира и да одлучи за соодветните стандарди и ниво на квалитет на резултатите (outputs) и тогаш да установи опсежни конципирани постапки кои ќе осигурат дека ова ниво на квалитет е постигнато. Овие политики и постапки треба да бидат установени во согласност со глобалните цели на ВРИ, кои обично ги рефлектираат законските барања и општествено политичките очекувања со кои ВРИ се соочува.

- 1.3. За да вработените на ВРИ се придржуваат на овие политики и постапки, од особена важност е тие да бидат објавени (на пример како Прирачник за ревизија) и да се изведе неопходната обука на персоналот.

2. Проверки за осигурување на квалитет

- 2.1. Додека политиките и постапките истакнати погоре обезбедуваат основа за постигнување на посакувано ниво на квалитет, а со тоа и придржување кон Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ, обично не е доволно само да се воспостават овие политики и постапки. Вообичаено неопходно е исто така да се обезбеди сигурност дека постои придржување на нив и дека се постигнуваат целите. Точката 118 од Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ наведува дека:

“ВРИ треба да усвои политики и постапки за да ја провери ефикасноста и делотворноста на интерните стандарди и постапки на ВРИ”

- 2.2. Овој Стандард понатаму е објаснет (точка 121) како следи:

“... за ВРИ е пожелно да воспостави сопствен систем за обезбедување на квалитет на ревизорската работа. Тоа подразбира темелен преглед на планирањето, извршувањето и известувањето на примерок од ревизиите кои ќе ги вршат ревизорите на ВРИ со соодветни квалификации, кои не се вклучени во тие ревизии, со консултација со релевантните раководни лица на ВРИ во поглед на резултатите од внатрешната проверка на квалитетот и периодично известување на врвното раководство на ВРИ”

- 2.3. Цел на независните проверки на обезбедување на квалитетот е да се обезбеди една општа оценка за квалитетот на работата во рамките на ВРИ. Ова е различно од политиките и постапките кои се споменуваат во точката 1 погоре кои обезбедуваат контрола на квалитетот на поединечните ревизии.
- 2.4. Во некои ВРИ на Европската Заедница, процесот на заедничко донесување на одлуките делува како механизам за обезбедување на квалитет на резултатите на работењето на ВРИ.
- 2.5. Често ВРИ може да одлучат да воведат посебна функција за обезбедување на квалитет за да му помогнат на Советот или Главниот ревизор во оваа област. Вообичаени елементи на таква служба се опишани во АНЕКС 1.

АНЕКС 1: ВООБИЧАЕНИ ЕЛЕМЕНТИ КОИ СЕ КОРИСТАТ ЗА ОБЕЗБЕДУВАЊЕ НА КВАЛИТЕТ

Вообичаени елементи за интерно осигурување на квалитет на извршена работа се:

- * персоналот кој врши проверка за осигурување на квалитет треба да е доволно квалификуван и искусен (тие за таа цел може да бидат или вработени со полно работно време за осигурување на квалитет, или да бидат краткорочно на помош од другите делови на ВРИ);
- * персоналот кој врши проверка за осигурување на квалитет треба да е независен од ревизиите кои се предмет на проверка;
- * персоналот кој врши проверка за осигурување на квалитет да има моќ да ги селектира ревизорските задачи за проверка;
- * воспоставување на постапки за селектирање на сите ревизии кои треба да бидат проверени, што ќе осигура соодветна покриеност на сите активности на ВРИ во соодветниот временски период; сите задачи на ВРИ мора потенцијално да бидат предмет на проверка (проверувачот мора да поседува потполно познавање на активностите на ВРИ);
- * воспоставување на постапки за одредување на природата, обемот, зачестеноста и времето за проверките за обезбедување на квалитет;
- * воспоставување на постапки за разрешување на одредени несогласувања кои може да се појават помеѓу проверувачите и ревизорскиот персонал;
- * персоналот кој ги извршува проверките треба да има право на пристап до сите релевантни интерни документи и до персоналот кој ги има изготвено или има раководено со задачата;
- * персоналот кој ги врши проверките обично е должен навреме да ги известува и да им дава соодветни препораки на поискусните раководители на ВРИ, а тие се должни да одговорат на овие препораки;
- * ревизорскиот персонал може да бара проверките да се вршат во било која фаза од ревизорската задача;
- * Издадениот Годишен извештај за контрола на осигурување на квалитет на извршена работа - (вообичаено) се става на располагање на целокупниот ревизорски персонал.

Во извесни случаи, и особено кога ВРИ користи привремена помош за да изврши интерна проверка за обезбедување на квалитет на извршената работа, ВРИ може да одлучи да развие и користи стандардна листа за проверка (прашалник) на целите кои проверувачот мора да ги постигне, за да осигура конзистентност и комплетност на извршените проверки.

ЕВРОПСКИ УПАТСТВА ЗА ПРИМЕНА
НА РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ НА ИНТОСАИ

БР. 52

НЕПРАВИЛНОСТИ

СОДРЖИНА

О п и с	Точка
Вовед	01 - 05
Планирање на ревизијата	06 - 08
Ревизорски постапки кога се претпоставуваат проневерите и измамите или неправилностите	09 - 11
Ревизорски постапки кога се идентификувани други неправилности (кои не се класификувани како проневери и измами)	12 - 13
Одговорности при известувањето за проневери и измами или неправилности	14 - 18
Заштита на финансиските интереси на Европската Заедница во однос на проневерите и другите неправилности: правна рамка	Анекс 1
Дефиниција на неправилностите	Анекс 2

Вовед

1. Делокруг

- 1.1. Цел на ова Упатство за примена е да го обезбеди надворешниот ревизор ("ревизор") кој ги ревидира Активностите на Европската Заедница со упатство за ревизија на неправилностите, вклучувајќи ги и неправилностите кои произлегуваат од проневери и измами.
- 1.2. Поради уставните овластувања на Националните ревизорски институции (НРИ) и Европскиот суд на ревизори, може да се наметнат различни одговорности во врска со ревизијата на неправилностите. Напатствијата од ова Упатство, доколку е можно треба да бидат применувани согласно посебните околности за секоја држава. Поради високото ниво на значајност кое парламентите и даночните обврзници на европските држави го придаваат на правилното управувањето со државните активности, НРИ можеби ќе сакаат да го имаат во предвид вклучувањето на испитувањата на правилноста на работењето во ревизиите кои тие ги преземаат, вклучувајќи ја и ревизијата на успешност.

2. Правна рамка за вршење на ревизија на неправилности

- 2.1. Ова Упатство за примена го вклучува **АНЕКСОТ 1** - преглед на Европската правна рамка за заштита на финансиските интереси на Заедниците од проневери, измами и неправилности. Термините “неправилности” и “проневери и измами” како што се користат во Европските Заедници и во ова упатство, се дефинирани во Регулативата на Советот (ЕС Euratom) Бр. 2988/95 од 18 Декември 1995, релевантни изводи се дадени во **АНЕКСОТ 2**.
- 2.2. За целите на ова Упатство за примена, референцата “проневера и измама” ги вклучува и претпоставените и докажаните проневери и измами. Ревизорот треба да биде свесен за разликата помеѓу “претпоставена проневера и измама” и “докажана проневера и измама” Ревизорот обично го користи терминот “претпоставена проневера и измама” за сите невообичаени околности кои сугерираат лажни активности и кои го свртуваат вниманието на ревизорот за време на вршењето на ревизијата. Овој пристап го зајакнува принципот дека само судот или еквивалентен надлежен орган може да одреди дали одредена трансакција е лажна, или е “докажана проневера и измама”.

3. Упатување на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ

- 3.1. Точката 145 од ревизорските стандарди на ИНТОСАИ наведува дека:

“При спроведување на финансиските ревизии треба да се направи проверка на усогласеноста со применетите закони и прописи. Ревизорот треба да креира ревизорски чекори и постапки за да обезбеди разумна сигурност дека ќе открие грешки, неправилности и незаконитости кои би можеле да имаат директен и материјално значаен ефект на износите прикажани во финансиските извештаи или на резултатите од ревизијата на правилност. Ревизорот исто така треба да биде свесен за можноста незаконитостите да имаат индиректно и значајно влијание на финансиските извештаи или на резултатите од ревизијата на правилност”.

4. Одговорности на раководството и ревизорите

- 4.1. Објаснувањето на Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ (точка 150) наведува дека:

“Општо земено раководството е одговорно за воведување на ефикасен систем на интерни контроли кој ќе осигура усогласеност со законите и прописите. Во креирање на тие чекори и постапки за тестирање и оценка на усогласеноста, ревизорите треба да ги вреднуваат интерните контроли на ентитетот и да го проценат ризикот дека контролната структура (интерните контроли) можеби нема да може да спречи или да открие неусогласеност со законите и прописите”

Така ревизорот не е и не може да биде одговорен за спречување на проневерите, измамите и неправилностите. Оваа одговорност останува на “раководството” преку имплементација и продолжено делување на соодветни сметководствени системи и системи на интерна контрола. Таквите системи ја намалуваат, но не ја елиминираат можноста за проневери, измами и неправилности.

4.2. Во контекстот на финансирањето на активностите на Европските Заедници, терминот “раководство” како што е објаснет во точката 4.1. од Упатството за Примена е употребен со значење на:

- **Европската Комисија:** која е одговорна за управување со финансиските интереси на Европските Заедници, вклучувајќи ги и средствата дадени на извршната власт на национално, регионално или локално ниво и на приватниот сектор кој има преземено разни активности за сметка на Заедниците;
- **Националните, регионалните и / или локалните власти:** кои се одговорни како агенти на Комисијата за ефективно и правилно управување со средствата на Заедниците;
- **Корисниците на средства или ентитетите:** раководствата на ентитетите за преземените обврски за примените средства од Заедницата се исто така одговорни пред Комисијата за ефикасно и правилно користење на овие фондови.

4.3. Задолженијата на ревизорот обично не бараат од него посебно да ги испитува проневерите, измамите или неправилностите, освен ако тоа се бара со уредба или со посебно писмо за условите на ревизорско ангажирање. Сепак, кај ревизијата на финансиските информации каде што ревизорот дава мислење за правилно презентирање, законитост и правилност на тие информации, ревизорот ја планира и извршува ревизијата во согласност со ревизорските стандарди со цел добивање на компетентен, разумен и релевантен доказ за тоа до кој степен соодветните финансиски информации содржат материјални грешки, вклучувајќи ги и грешките кои произлегуваат од неправилности.

4.4. Ревизија која е планирана и извршена во согласност со ревизорските стандарди не може да даде комплетна сигурност дека финансиските информации се ослободени од материјални грешки. Ова е поради тоа што грешките кои се намерни, произлегуваат како последица на проневери, измами или неправилности, и често пати опфаќаат обид за прикривање, кој ревизорот не секогаш може да го открие, дури и ако ревизијата била планирана и извршена во согласност со ревизорските стандарди. Оттука се истакнува дека, освен во случаи каде што тоа посебно се бара од ревизорот со уредба, невообичаено е за ревизија вршена од страна на Национална ревизорска институција, проневерите и измамите да бидат утврдени како посебна цел.

5. Инхерентни ограничувања на ревизијата

5.1. Природата на тестовите кај ревизијата на финансиските информации опфаќа процена како на областите кои треба да бидат тестирани, така и на бројот на трансакциите кои треба да бидат испитани. Според тоа, повеќето ревизорски докази кои поткрепуваат значајни погрешни прикази кои произлегуваат од проневери или неправилности по својата природа повеќе се убедливи отколку конечени/доказиви. Оттука, испитувањето на ревизорот е подложно на инхерентен ризик дека значајно погрешно прикажување во финансиските информации кое произлегува од проневерите, измамите или неправилностите, доколку тие постојат, нема да биде откриено.

Планирање на ревизијата

6. Општо

6.1. При планирањето на ревизијата, ревизорот се здобива со општо познавање за правната рамка која се применува на посебни активности кои се предмет на ревизија во рамките на Европската Заедница и треба да се разбере во смисла на тоа како раководството се придржува на таа рамка. Меѓу изворите на информации на кои ревизорот може да се повика при извршување на неговата работа се:

- Спогодбите за оснивањето на Европските Заедници дополнети со спогодбата за Европската Унија.
- Прописи на Заедницата, директиви и одлуки кои се релевантни/кои се однесуваат за програмите кои се ревидираат;
- други релевантни подзаконски прописи донесени од страна на Земјите членки или од страна на Комисијата; и
- одредбите на буџетот и сите релевантни одлуки за извршување на буџетот на ниво на Комисијата или на Земјите членки.

7. Разгледување на материјалноста/значајноста

7.1. При планирање на ревизијата на финансиските информации, ревизорот го зема во предвид степенот до кој случајот на проневера, измама или друга неправилност е со веројатност да биде од значење, или по природа или по вредност.

7.2. Упатството за примена БР. 12 кое се однесува за Значајноста и ревизорскиот ризик содржи повеќе детални упатства кои му помагаат на ревизорот во просудувањата на овие прашања.

8. Процена на ризикот

Општо

8.1. При планирање на ревизијата, ревизорот треба да биде свесен дека ризикот од неоткривање на значајно погрешни прикажувања како резултат на проневери и измами е поголем отколку ризикот од неоткривање на значајно погрешни прикажувања како резултат на неправилности кои произлегуваат од ненамерни грешки, пропусти, или непознавање на законот. Ова е поради тоа што проневерите и измамите обично опфаќаат смислени акти за да се сокријат проневерите и измамите, вклучувајќи и разни манипулации за да се нанесе штета на некој друг, фалсификати, намерни грешки при евидентирање на трансакциите, или намерно неточно изнесување на факти.

Инхерентен ризик

8.2. Како дел од постапките на планирање, ревизорот го одредува степенот до кој одредена област на ревизијата која што има намера да ја покрие е ранлива како од аспект на неправилности како последица на проневери и измами, така и од аспект на неправилности кои произлегуваат од грешки. Овој инхерентен ризик на проценување ќе вклучи помеѓу другото проверка на релевантни информации од следните извори:

- извештаи од Европскиот суд на ревизори;
- извештаи од национални и / или регионални ревизорски тела;
- изготвени извештаи од страна на Земјите членки, особено оние изготвени според прописите за известување дадени во **Анексот А** кон ова Упатство;
- извештаи од парламентарни и / или регионални власти (односно европски, национални и регионални парламенти);
- извештаи изготвени од страна на Советодавен комитет за координација за заштита од проневери и измами;
- извештаи од страна на Единицата на Комисијата за Координација за Заштита од Проневери и Измами (Commission's Unit for Coordination of Fraud Prevention (UCLAF));
- извештаи на Комисијата за интерна ревизија / контролни единици во DG XX (директорати) и на оперативните DGs (директорати);
- извештаи од националните / локални администрации опфатени со програмите на приходи и трошоци на Европската Унија, вклучувајќи релевантни извештаи од интерните ревизори; и
- други релевантни документи изготвени од страна на Комисијата (на пример правилници за работа на посебни системи/програми)

8.3. Откако ќе ги прегледа овие информации, ревизорот ја разгледува потребата од извршување на подетални анализи на ризикот, на специфични ревизорски области кои тој има намера да ги испитува. Помеѓу другите фактори кои ревизорот може да ги земе во предвид се следните:

- комплексност на плановите на Заедницата и активностите кои се предмет на испитување, како што е наведено во правилниците за работа;
- способноста (надлежноста) и запазениот интегритет на раководствата на фондовите на заедницата, на Европско и национално, регионално или локално ниво; и
- веројатната сигурност и / или доволност на расположиви ревизорски докази.

Контролен ризик

8.4. При оценка на контролниот ризик, ревизорот цени да, иако еден ефективен систем на интерни контроли ја намалува можноста од неточни прикажувања на проневери, измами и неправилности во финансиските информации, секогаш ќе постои ризик од недостаток (слабост) на интерните контроли да делуваат онака како што се воспоставени. Секој систем на интерна контрола може да биде неефикасен во однос на проневерите и измамите кој повлекува со себе манипулирање со вработените или манипулирање од страна на раководството. Ова е поради тоа што одредени нивоа на раководење може да бидат во позиција да ги прескокнат контролите кои би спречиле слични проневери и измами од страна на другите вработени; на пример, со притисок врз подредените лица да се евидентираат одредени трансакции погрешно или истите да се прикријат.

8.5. При разгледување на контролниот ризик, ревизорот можеби ќе сака да посвети поголемо внимание на соодветноста на контролите на раководството за спречување и откривање на проневери и измами. На пример, ревизорот може да одлучи да ги провери стратегиските одговори на раководството во однос на ризикот од проневери и измами, вклучувајќи ги и преземените чекори од страна на раководството за:

- идентификување на начинот на управување со оделни области, да ги идентификува активностите и функциите на ентитетот кој е предмет на ревизија кои може да бидат особено ранливи на ризик од проневери и измами;
 - воспоставување на соодветен одбранбен механизам во областите кои раководството ги има идентификувано дека имаат висок степен на ранливост од ризик од проневери и измами, такви механизми се :
 - раздвојување на должности;
 - систематска ротација на персоналот на одредени должности; и
 - интерен надзор и инспекција;
 - востановување на ефективни политики за човечки ресурси, надзор над приемот на нов персонал во јавните служби и осигурување дека тие јасно ги разбираат барањата за честитост и интегритет;
 - воспоставување на правила на однесување со намера да ги покрене етичките норми на однесување помеѓу персоналот и да обезбеди упатство за такви прашања како што се:
 - односи со трети страни;
 - одобрување на вработувања на персонал / назначувања надвор од јавните служби; и
 - објавување на конфликти на интереси (на пример тамо каде членови на персоналот имаат одредени интереси вон јавната служба тоа може да биде во конфликт со нивните званични задолженија).
 - да го надгледува спроведувањето (имплементирањето) на политиките за човечки ресурси, вклучувајќи редовни проверки на правилата на однесување; и
 - воспоставување на соодветни постапки за известување, истражување и делување/решавање на можни неправилности и / или претпоставени проневери и измами, вклучувајќи, таму каде што е неопходно преземање на соодветни дисциплински мерки.
- 8.6. Во контекст на Европската Заедница структурите на раководењето се комплексни, што ја зголемува важноста од постоење на ефективни интерни контроли. Во рамките на Заедницата, постојат барем три нивоа на управување: Комисијата; управување на национални, регионални и или локални власти; и **корисниците на средства** или ентитетите (како што е дефинирано во точката 4.2.).
- 8.7. Кога ревизорот врши проверка на интерните контроли, општо е прифатено е дека тој има обврска да му укаже на менаџментот за сите значајни слабости во контролите откриени од страна на ревизијата, вклучувајќи ги, во овој случај, сите слабости кои веројатно може да го зголемат ризикот од проневери и измами или неправилности. (Види Упатство БР. 21 “Вреднување на интерните контроли и тестови на контрола”).

Ревизорски постапки кога се претпоставува постоење на проневери, измами или други неправилности

9. Општо

- 9.1. Следните напатствија покажуваат како може ревизорот да изврши дополнителни ревизорски постапки кога се претпоставува постоење на проневери и измами или други неправилности. Сепак, овие напатствија не се со намера да дадат исцрпни решенија, ниту пак е тоа обид да се укаже на разликите во законските задолженија кои ги имаат Националните ревизорски институции и Европскиот суд на ревизори за ревизија и истражување на проневери, измами и неправилности.

Според тоа овие напатствија, секаде каде што е можно треба да најдат *примена во дадени околности*.

- 9.2. Доколку за време на оценката на ризикот, или како резултат на тестовите на контрола или независните тестови, ревизорот заклучи дека околностите покажуваат можно постоење на проневери и измами, тој треба да го земе во предвид потенцијалното влијание на таквите појави на финансиските информации. Доколку ревизорот верува дека претпоставените проневери и измами може да имаат значаен ефект на финансиските информации (на пример поради тоа што ревизорот претходно има одредено дека по природа сите проневери и измами се значајни), тогаш тој извршува модификувани или дополнителни постапки кои тој ги смета за соодветни.
- 9.3. Степенот до кој ревизорот ќе го модифицира ревизорскиот план и дополнителните ревизорски постапки, ќе зависи од неговата процена во врска со:
- природата на претпоставените проневери и измами кои би можеле да се појават;
 - согледаниот ризик дека претпоставените проневери и измами фактички настанале, врз база на процена на ризикот или на резултатите од тестирањето; и
 - веројатноста дека одреден вид на претпоставени проневери и измами може да имаат значајно влијание на финансиските информации.

10. Извршување на дополнителни ревизорски постапки

- 10.1. Ревизорот треба да го користи неговото просудување за да ги одреди најдобрите ревизорски постапки за да може да укаже на постоење на претпоставени проневери и измами. Ова може помеѓу другото да вклучи:
- *тестови на контрола*: се користат за обезбедување на доказ за ефективност или на друг начин конципирани контроли за да се спречат или откријат проневери, измами и неправилности;
 - *директни детални тестови*: се користат за потврдување на обемот и / или вредноста на претпоставените проневери и измами;
 - *аналитички постапки*: се користат за потврдување, преку споредби, тренд анализи или тестирања на предвидувања, на можноста дека проневерите, измамите и неправилностите постојат;
 - *техники на интервјуа*; (*во главно се користат кај проневерите и измамите*): се користат за обезбедување на поткрепувачки докази дека проневерите и измамите се случиле, обично од оние лица што се околу индивидуите за кои постои сомневање дека ги направиле проневерите и измамите;
 - *техники на набљудување*: се користат да го поткрепат сомневањето дека постои проневера и измама, преку набљудување на промените во однесувањето на оние кои што се под сомневање за извршена проневера.
- 10.2. Кога се вршат интервјуа како средство за добивање на доказ за потврдување на проневера и измама, ревизорот треба да се придржува на правилата за прибирање на доказ што одговараат на надлежната област во рамките на која тој делува. Ова се прави за да се осигура дека добиениот доказ од така извршена работа може да се користи во секоја судска постапка која што надлежните власти ќе се одлучат да ја водат.

- 10.3. Пред да се продолжи со некои дополнителни постапки, ревизорот треба да размисли дали да бара напатствија или помош од експерти при испитувањето на проневерите и измамите, како што се Финансиска полиција која делува кај некои национални власти.

11. Проверка на резултатите од дополнителните постапки

- 11.1. Извршувањето на модификувани или дополнителни постапки може да му овозможи на ревизорот да го потврди или отфрли сомневањето за проневерата и измамата. Таму каде што е тоа потврдено, тој треба да се увери дека ефектот од проневерата и измамата е соодветно рефлектиран во финансиските информации. Ова е неопходно за да се обезбеди дека на Комисијата и релевантните национални власти им се дадени точни известувања за природата и обемот на неправилностите.
- 11.2. Во некои случаи, ревизорот нема да биде во можност да добие доволен доказ да го потврди или да го отфрли сомневањето за постоење на проневера и измама. Во ваква ситуација, ревизорот ќе го земе во предвид можното влијание од оваа неизвесност на финансиските информации и на изјавата за сигурност/уверување за заземен став за испитувањето. Ревизорот исто така ќе треба да ги разгледа релевантните закони и прописи за надлежната област во рамките на која претпоставената проневера и измама се случила. Доколку е неопходно ревизорот можеби ќе сака да добие правен совет пред да даде било какво известување, на националните власти и / или на Комисијата за финансиско информирање ⁽¹⁾.
- 11.3. Ревизорот не претпоставува дека прашањето за проневера и измама е изолирано случување, освен кога околностите јасно го индицираат обратното. Доколку проневерата и измамата треба да биде осуетена (спречена) или откриена со системот на интерни контроли, ревизорот повторно ја разгледува неговата претходна оценка за системот и доколку е неопходно, ја прилагодува природата, временскиот распоред и обемот на независните постапки.
- 11.4. Кога во проневерата и измамата е инволвиран член на раководството, ревизорот треба повторно да ја разгледа сигурноста на дадените искази од тоа лице на ревизорот.

Ревизорски постапки каде се идентификувани неправилности

12. Општо

- 12.1. Кога ревизорот добие некоја информација за можно постоење на неправилности, на пример неправилности кои произлегуваат од ненамерни грешки, пропусти или од непознавање на законските прописи, ревизорот обезбедува податоци/објаснување за

(1) На пример, ревизорот можеби ќе сака да добие правна помош во врска со:

- правата / обврските на Националните ревизорски институции (НРИ) документите да ги достават на судските власти;
- обврската на НРИ да ги информираат судските власти за било какви сомневања;
- правата / обврските на НРИ да соработуваат со судските власти при секои наредни испитувања;
- влијанието на погоре изнесеното на независноста на НРИ.

природата на *неправилностите и околностите во кои тие се појавиле*, како и *дополнителни други информации* за да ги оцени ефектите на финансиските информации. На пример, ревизорот треба да ги земе во предвид следните работи:

- потенцијалните финансиски консеквенци;
- дали, и како финансиските консеквенци за неправилностите треба да бидат обелоденети *во финансиските информации*; и
- дали потенцијалните финансиски консеквенци се така сериозни што ќе имаат влијание врз мислењето на ревизијата или на изјавата за сигурност/уверување за заземен став во врска со законитоста и правилноста на соодветните трансакции

12.2. На прво место, кога ревизорот ќе открие нешто во што тој верува дека е *неправилност*, тој ќе ги документира неговите наоди и ќе продискутира за нив со раководството. Ако раководството не обезбеди доволно информации дека соодветните трансакции во суштина се регуларни, ревизорот може да се консултира со правните советници на раководството во врска со примената на релевантните закони и прописи во конкретни околности и можните ефекти на финансиските информации.

12.3. Доколку ревизорот верува дека неправилностите може да имаат значаен ефект на финансиските информации, тој ќе го земе во предвид ефектот од неправилноста при давањето на соодветно мислење и доколку е можно ќе изврши дополнителни ревизорски постапки кои што тој ќе ги смета за неопходни.

13. Други импликации од неправилностите

13.1. Кога ревизорот ќе открие дека во рамките на ентитетот кој е предмет на ревизија, има голем обем на неправилности, влијанието на овие грешки може да има дополнителни ефекти:

- *може да предизвика сомнеж на другите ревизорски докази кои се обезбедени од страна на ентитетот кој е предмет на ревизија*, вклучувајќи ги и извештаите за усогласеност/правилност (compliance reports) и исказите на раководството;
- може да индицира на значајни слабости во интерните контроли поради тоа што тие ги немаат откриено неправилностите во кој случај ревизорот може повторно да ја разгледа процената на контролниот ризик.

Одговорности за известување за проневери, измами или неправилности

14. Општо

14.1. Како општ принцип, ревизорот треба да биде свесен/да ги познава за интерните и екстерните постапки за известување кои што неговата ревизорска институција (Европска или национална) обично ќе ги применува кога се откриени проневери и измами, претпоставени проневери, или неправилности. Познавањето на овие постапки, и благовремена консултација со соодветните власти (внатрешни и надворешни) е важно за да се осигури дека истражувањето на претпоставените проневери е извршено на соодветен начин, без ризик од компромитирање на судските или административните постапки кои може да следат .

15. Интерно известување

- 15.1. Ревизорот обично се придржува на постапките за интерно известување кои неговата ревизорска институција ги има пропишано во врска со објавување на проневерите, измамите, претпоставените проневери или неправилности. За да се помогне во одредувањето кој е најпогоден чекор кој ревизорот треба да го преземе, тој го известува неговиот претпоставен во случаи кога:
- резултатите од почетната процена на ризикот, тестовите на контрола или независните тестови укажуваат на можност дека постои проневера и измама (точка 8.1.);
 - резултатите од дополнителните ревизорски постапки укажуваат на претпоставена проневера и измама (точка 10.1.); и
 - раководството на субјектот кој е предмет на ревизија пропушти да преземе мерки за да изврши истражување или да извести за претпоставените проневери и измами (точка 16.4. подолу).

16. Известување на раководството

- 16.1. Штом ревизорот ги изврши дополнителните ревизорски постапки за да го потврди постоењето или на друг начин претпоставено постоење на проневери и измами или други неправилности, тогаш тој што е можно побрзо го известува раководството на ентитетот кој е предмет на ревизија за утврдените наоди.
- 16.2. Упатството кое е издадено за ревизорите на Европскиот суд на ревизори им дава препораки на ревизорите дека е подобро тие да известуваат за сите случаи на претпоставени проневери и измами директно на нивните претпоставени по нивна хиерархиска раководна линија отколку на раководството на ентитетот кој е предмет на ревизија. Овие информации тогаш обично се соопштуваат на Единицата на Комисијата за координација, за преземање на против мерки во однос на проневерите и измамите (UCLAF) и на Националната ревизорска институција (НРИ).
- 16.3. Во НРИ, ревизорот треба да ги разгледа сите аспекти на претпоставените проневери при одредувањето кој треба да биде известен кај раководството на ентитетот кој е предмет на ревизија. Ревизорот особено треба да ја процени веројатноста за инволвираност на претпоставените раководители во проневери и измами. Во повеќето случаи, за ревизорот е посоодветно, за утврдените наоди да известува на ниво на раководење кое е над нивото на лицата за кои се верува дека би можеле да бидат имплицирани во проневерите и измамите. Сепак, кога ревизорот се сомнева во интегритетот на овие лица кои се конечно одговорни за општиот/вкупниот надзор на ентитетот кој е предмет на ревизија, ревизорот обично ќе побара совет кој ќе му помогне во одредувањето на тоа кого да извести за претпоставените проневери и измами. Таков совет би можел да биде добиен од интерни и од екстерни извори.
- 16.4. Во случаите на претпоставени проневери и измами или другите неправилности, интересот на ревизорот не завршува со неговото известување на раководството. Ревизорот го следи одговорот на известувањето за претпоставените проневери и измами или неправилности и особено, потврдува дали:

- раководството на ентитетот има преземено неопходни акции за да ги истражи претпоставените проневери и измами или неправилности (На пример барање од интерната ревизија ако е можно да изврши дополнителни испитувања);
- раководството ги има известно, и има барано совет од надлежни власти на Заедницата (ЕЗ) и национални власти (На пример финансиска полиција);
- раководството има известувано за докажаните проневери и измами, претпоставени проневери и измами, или други неправилности во согласност со законските барања изнесени во **АНЕКСОТ 1** кон ова упатство за примена.

17. Надворешно известување

- 17.1. Ревизорот од националната ревизорска институција, на прво место ќе ги разгледа барањата за екстерно известување утврдени од страна на националните власти, како што се воспоставени во пропишаните постапки на институциите за надворешно известување за претпоставени проневери и измами, докажани проневери и измами и други неправилности. Ревизорите од Европскиот суд на ревизори треба да се придржуваат на препораките за известување кои се вклучени во инструкциите за известување на Судот.
- 17.2. За известувањето на Европската Комисија, за претпоставени проневери и измами, докажани проневери и измами или други неправилности, според легислативата која е изнесена во **АНЕКСОТ 1** кон ова Упатство, одговорни се релевантните национални, регионални или локални власти кои се одредени да управуваат со одредени активности на Заедницата. Како дел од последователните постапки, ревизорот обично се задоволува со тоа што оваа одговорност за известување е соодветно/правилно извршена од негова страна.

18. Известување за финансиските информации

- 18.1. Кога од ревизорот се бара да даде ревизорско мислење за правилно презентирање, за законитоста и правилноста на финансиските информации, тогаш ревизорот треба да ја разгледа импликацијата од случаите на проневери, грешки и неправилности во мислењето.
- 18.2. Лажните (невистинити) трансакции не можат по дефиниција да бидат законски или регуларни поради тоа што тие немаат правен основ. Таму каде од ревизорот се бара да даде посебно мислење за законитоста и правилноста на финансиските информации, во услови на докажани проневери и измами кои се значајни според вредноста, ќе треба да се даде мислење со квалификација, независно од степенот на дадените објаснувања од страна на раководството за претпоставените или докажани проневери и измами во финансиските информации.
- 18.3. Само судот може да одредува дали одредена трансакција е неvistинитa (лажна). Сепак ревизорот може да најде на ситуација да изрази сомнеж за постоење на проневера и измама, идентификувана од раководството, интерните ревизори, трети лица или од страна на самиот ревизор лично. Иако ревизорот обично нема овластување да утврдува дали проневерата или измамата фактички настанала, тој има одговорност да утврди дали според неговото мислење, соодветната трансакција е според законот и дали е правилна. Во повеќето случаи на претпоставени проневери и измами кои се откриени, ревизорот е во можност да постигне согласност со раководството за тоа дали соодветните трансакции се без јасно (правилно) одобрување. Во овие околности ревизорот може да донесе заклучок дека соодветните трансакции се неправилни, дури и кога тој не е во можност да заклучи дека се тие неvistинити.

АНЕКС 1

**ЗАШТИТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИНТЕРЕСИ НА ЕВРОПСКАТА ЗАЕДНИЦА ОД
ПРОНЕВЕРИ И ДРУГИ НЕПРАВИЛНОСТИ**

ЗАКОНОДАВНА РАМКА

Договор за Европската Унија

1. Договорни обврски на земјите членки

- 1.1. Земјите членки имаат одговорност да ги заштитат финансиските интереси на Заедницата во однос на проневери, измами и неправилности, барање кое е наведено во членот 209а од Договорот:

“Земјите членки ќе преземат исти мерки за да се спротивстават на/сузбиваат проневерите и измамите кои имаат влијание/нанесуваат штета на финансиските интереси на Заедницата на ист начин како што се спротивставуваат на проневерите и измамите кои имаат влијание врз нивните сопствени финансиски интереси”.

Без да се наштети на другите одредби од оваа Спогодба, земјите членки ќе ги координираат нивните активности со цел да се заштитат финансиските интереси на Заедницата од проневери и измами. На крај со помош на Комисијата тие ќе организираат блиска и редовна соработка помеѓу компетентни департмани од нивната администрација”

- 1.2. Членот 78и од Договорот со кој е основана Европските Заедници за јаглен и челик (ECSC) и членот 183а од Договорот со кој е основана Европската Агенција за Атомска Енергија (Euratom) се идентични со членот 209а погоре, и според тоа пропишуваат слични одговорности на Земјите членки за заштита на финансиските интереси на ECSC и Euratom од проневери и измами.

- 1.3. Одговорностите на Земјите членки за заштита и откривање на неправилностите исто така се опфатени со прописите со кој се регулираат посебните активности на Заедницата. На пример, Членот 8 од Уредбата на советот (ЕЕС) Бр. 729 / 70 од 21 април 1970 (OJ L 94 од 28.04.1970, точка 13) на Европското фонд за усмерување и гаранции во земјоделието (EAGGF), и дополната со Уредбата (ЕЕС) Бр 2048 / 88 од 24 јуни 1988 (OJ L 185 од 15. 07. 1988, точка 1), бара од Земјите членки да:

“преземат неопходни мерки да трансакциите кои се финансирани од страна на EAGGF фактички се спроведени и точно извршени, за да се заштитат и да се справат со неправилностите како и да се повратат загубените износи како резултат на неправилности или од направени грешки од невнимание”

2. Договорни обврски на Комисијата

- 2.1. Според членот 205, Европската Комисија е обврзана да осигури правилно извршување на буџетот на Заедницата:

“ Европската Комисија ќе го изврши буџетот, во согласност со соодветните одредби на членот 209, на нејзина сопствена одговорност и во рамките на ограничувањата во рамките на доделените средства, имајќи ги во предвид принципите на здравото финансиско раководење.”

- 2.2. Спогодбата за Европска Унија ја зацврсти можноста за справување со проневерите и измамите со обезбедување на правна основа за идните иницијативи на Комисијата за казнување на оние кои извршуваат проневери и измами. Според Глава VI (Правосудство и внатрешни работи), Членот K.1 наведува дека:

“Со цел постигнување на целите на Унијата, особено во слободното движење на луѓето, и не на штета/(без да се навлегува во) на постојните овластувања на Европската Заедница, Земјите членки ќе ги сметаат како прашања од заеднички интерес следните области “:

...(5) борба против проневерите и измамите на меѓународно ниво”.

Известување за неправилностите

3. Прописи кој ги регулираат сопствените ресурси на Заедницата

- 3.1. Уредбата на советот (ЕЕС, Euratom) Бр. 1552 / 89 од 29 мај 1989 ОЈ L 155 од 07. 06. 1989, точка 1) која ја извршува Одлуката 88 / 376 ЕЕС, Euratom од 24 јуни 1988 (ОЈ L 185 од 15. 07. 1988, точка 24) за системот на сопствените ресурси на Заедниците, според членот 6 (3), на Земјите членки им ги наложува следните одговорности за известување:

“Од 1 Јануари 1990, секоја Земја членка ќе доставува до Комисијата полугодишен извештај во кој ќе биде даден краток опис на случаи на проневери и измами и други неправилности опфаќајќи износи од над 10.000 ЕКУ, при тоа укажувајќи таму каде што тоа е можно преземени мерки или разгледување на можности за заштита од повторно појавување на проневери и измами и неправилности кои се веќе откриени.”

4. Прописи кои ги регулираат фондовите за земјоделие

- 4.1. Според членот 3 и 5 на Уредбата на советот (ЕЕС) Бр. 595 / 91 од 4 март 1991 ОЈ L 67 од 14. 03. 1991) во врска со неправилностите и поврат на износите кои биле погрешно исплатени во врска со финансирањето на заедничката земјоделска политика, Земјите членки ги имаат следните одговорности за известување:

Член 3

“1. Во рок од два месеца по завршувањето на секој квартал, Земјите членки ќе и достават на Комисијата листа на неправилности кои биле предмет на основни административни или судски одлуки за утврдени факти. На крај што е можно побрзо тие ќе дадат детални информации во врска со: ...(потоа следи листа на барани информации)”

Член 5

“1. Во рок од два месеца по завршувањето на секој квартал, Земјите членки ќе ја информираат Комисијата за востановените постапки за неправилности опишани во членот 3 и за сите значајни промени кои произлегуваат од тука, вклучувајќи и :

- износи кои биле или се очекува да бидат повратени;
- мерки за предострожност преземени од страна на Земјите членки за да се обезбеди поврат на износите кои биле погрешно исплатени;
- судски и административни востановени постапки во поглед на покривање на износи кои биле погрешно исплатени и примена на соодветни санкции;
- причините за било какви отстапувања од утврдените постапки за поврат на средства, комисијата треба да биде известена што е можно побрзо пред да биде донесена било каква одлука за тоа; и
- било какви отстапувања од судски гонења/подигање на судски обвиненија на криминалните дејствија”.

- 4.2. Ревизорот треба да забележи дека овие барања за известување ги покриваат сите видови на неправилности, вклучувајќи ги и проневерите, измамите и неправилностите кои произлегуваат од пропусти, грешки или непознавање на законски прописи.
- 4.3. Ревизорот треба да го има во предвид тоа дека од Земјите членки се бара да даваат отчет на Комисијата за нивните национални ревизии и за надзор на Европскиот фонд за усмерување и гаранции во земјоделието (EAGGF), секција на фондот за трошоци по основ на гаранции (Guarantee Section expenditure). Оваа одговорност е објаснета во член 5(д) на Уредбата на Комисијата (ЕЕЦ) Бр. 1723 / 72, и дополна на Уредбата на комисијата (ЕЕЦ) Бр. 295 / 88 од 1 февруари 1988 (OJ L 30 од 02.02.1988). Ова помеѓу другото, бара од Земјите членки да известуваат за преземените ревизии на агенциите кои се одговорни за плаќањата од EAGGF, да потврдат дека работењето, плаќањата, сметководствените и административни постапки на агенциите се извршувани на исправен начин.
- 4.4. Според член 4 (v) и 4 (vi) од Анексот XI на Уредбата на Комисијата 295 / 88, извештаите на Земјите членки за агенциите за плаќање треба да вклучат референци за сите извршени ревизии на агенциите, во согласност со правилата на Заедницата. Според тоа, таквите ревизии треба, да вклучат согласност од страна на Земјите членки да известуваат за неправилностите изнесени во точка 8.1.
- 4.5. Ревизорот треба да биде запознат со Уредбата на советот (ЕЕЦ) Бр. 4045 /89 од 21 Декември 1989 (OJ L 388 од 30.12.1989, точка 18). Со оваа Уредба се воспоставени постапки за надзор за оние корисници кои примаат или извршуваат плаќања кои се однесуваат на системот на финансирање од страна на Оделот за гаранции на EAGGF. Неправилноста е регулирана во следните членови:

Член 2

“1. Земјите членки ќе вршат систематски преглед на комерцијалните документи во врска со активностите, земајќи ја во предвид природата на трансакциите кои треба да бидат испитани. Земјите членки ќе обезбедат изборот на задачи за испитување да даде најдобра можна сигурност за ефективноста на мерките за спречување и откривање на неправилностите во рамките на системот на финансирање од Одделот за гаранции на EAGGF. Помеѓу другото, оделот ќе го земе во предвид финансиското значење на задачите во системот и другите фактори на ризик.

Член 9

“1. Пред 1 Јануари, откако ќе заврши периодот на прегледот, Земјите членки ќе и испратат на Комисијата детален извештај за примена на Уредбата “.

5. Прописи кој ги регулираат структурните фондови

- 5.1. Според членот 23 (1) на Уредбата на Советот (ЕЕС) Бр. 4253 / 88 од 19 декември 1988 (ОЈ L 374 од 31.12.1988, точка 1) за координирање на активностите на различни структурни фондови, и дополна на Уредбата (ЕЕС) Бр. 2082 / 93 од 20 Јули 1993 (ОЈ L 193 од 31.07.1993), од Земјите членки се бара да известуваат за неправилностите како следи:

“1. За да се гарантира завршување на работите извршени од страна на јавни или приватни покренувачи, Земјите членки ќе преземат неопходни мерки за имплементирање на постапките:

- да извршат проверка на регуларна/редовна основа дека работите финансирани од страна на Заедницата биле правилно извршени;
- да се спречат и да се преземат акции против неправилностите ;
- да се повратат некои од загубените износи како резултат на неправилности или од направени грешки од невнимание. По исклучок таму каде Земјите членки и / или посредници и / или иницијатори обезбедуваат доказ дека тие не сносат одговорност за неправилностите или направените грешки од невнимание, Земјите членки ќе бидат одговорни во алтернатива за повраќај на износите кои биле неосновано исплатени. За глобалните кредити, посредниците можат, во договор со Земјите членки и комисијата, да бараат гаранција или друго осигурување кое го покрива овој ризик.

Земјите членки ќе ја информираат Комисијата за преземените мерки во овие цели и особено ќе ја известат Комисијата за описот на системот на раководење и контролниот систем кој е воспоставен за да се осигура ефикасно имплементирање на постапките. Тие редовно ќе ја информираат Заедницата за прогресот на административните и правни постапки.

Земјите членки ќе ги чуваат и ќе ги стават на располагање на Комисијата сите национални извештаи за контрола на вклучените мерки во програмите или други соодветни постапки.

- 5.2. Во смисла на тоа Уредбата на Комисијата (ЕС) Бр. 1681 / 94 од 11 јули 1994 (ОЈ Л 178 од 12.07.1994) ги опфаќа неправилностите и повраќајот на погрешно исплатените износи во областа на Структурните фондови како и организацијата на информациониот систем во оваа област.

Други законски прашања

6. Советодавен комитет за координација за заштита од проневери и измами

- 6.1. Ревизорот треба да има во вид дека според Одлуката на Комисијата 94 / 140 / ЕС од 23 Фебруари 1994 (ОЈ Л 61 04.03.1994), почнувајќи од 10 март 1994 година Комисијата има востановено Советодавен комитет за координација за заштита од проневери и измами.
- 6.2. Комитетот, кој е востановен од страна на Комисијата, опфаќа по две места за секоја земја членка кои може да бидат потпомагани со по два претставника од односните служби.
- 6.3. Комитетот служи да дава советодавни услуги (мислења) на комисијата за сите прашања кои се однесуваат на заштита и водење на судски постапки за настанати проневери, измами и неправилности како и за сите прашања кои се однесуваат на соработка помеѓу Земјите членки или помеѓу Земјите членки и Комисијата кои ги надминуваат надлежностите на секторските комитети, да организираат поефективни акции за преземање на против мерки во врска со проневерите и измамите.

7. Заштита на финансиските интереси на Европската заедница

- 7.1. По самитот на Заедниците одржан во декември 1994 во Есен е иницирана програма за донесување на законски прописи која е конципирана да и обезбеди на Комисијата и земјите членки статутарна моќ за заштита на финансиските интереси на Заедниците. Оваа програма е составена од пет елементи кои на кратко се опишани во следните точки.
- 7.2. **Уредбата на Советот (ЕС Euratom) ... 2988 / 95** за заштита на финансиските интереси на Заедниците беше усвоена на 18 Декември 1995 (ОЈ Л 312 од 23. 12 1995). Главна карактеристика на оваа Уредба е што таа ја креира основната законска рамка за формулирање на унифицирани административни казни на Заедниците кои ќе имаат иста важечка сила во сите земји на Европската Унија. Покрај тоа, оваа одредба обезбедува и дефиниција за неправилноста.
- 7.3. Во **Актот на Советот (95 / Ц 316 / 03) од 26 јули 1995** (ОЈ С 316 од 27.11.1995) е скицирана (составена) Конвенција за заштита на финансиските интереси на Заедниците. Покрај дефинирањето, во врска со проневерите и измамите кои делуваат на финансиските интереси на Европските Заедници (види Анекс Б), оваа Конвенција за прв пат ќе игра улога и на хармонизирање на законот за криминал/кривичното право во Земјите членки во однос на проневерите и измамите. Оваа Конвенција се очекува да биде од особено значење при водење на судски спорови по меѓународни проневери и измами.

- 7.4. Со предложениот Акт на Советот има донесено Протокол ⁽¹⁾ за заштита на финансиските интереси на Заедниците со кој се бара дополна на погоре наведената Конвенција со следните точки:
- дефинирање на криминалните одговорности на правните лица;
 - дефинирање на поимот перење на пари (заработки) од проневери и измами и како специфичен престап (недело) направени на штета на финансиските интереси на Заедниците; и
 - воспоставување на постапки за унапредување на судската соработка.
- 7.5. Со еден друг **Акт на Советот** предложено е донесување на друг **Протокол**. Истиот се однесува на надлежностите на Земјите членки во случаи на корупција на службени/вработени лица во/на Европската Заедница во рамки на територијата на било која земја членка на Заедницата. Според овој Протокол, службените лица на Европската Заедница ќе подлежат на ист кривичен закон како и службените лица на националните територии на земјите членки.
- 7.6. На крај, предложена е уште една **Регулатива на Советот** со која зголемуваат правата на Комисијата при спроведувањето на брзите контроли и инспекции за откривање на проневери, измами и неправилности кај Земјите членки.

(1) Од правна гледна точка, двата споменати Протокола во точките 7.4. и 7.5. ќе имаат ист статус и обврзувачка сила како и Конвенцијата (точка 7.3.) поради што се усвоени со исти постапки, односно оние кои се предвидени во Глава VI од Спогодбата на Европската Унија и особено ратификувани од страна на националните Парламенти.

АНЕКС 2

ДЕФИНИЦИЈА НА НЕПРАВИЛНОСТ

1. Ова Упатство се однесува на ревизија на неправилност, која е дефинирана во Регулативата на Советот (ЕС, Еуратом) Бр.2988 / 95 од 18 декември 1995 (Член 1, точка 2) како што следи:

“Под **неправилност**” се подразбира било каков прекршок на законски одредби на Заедницата како резултат на некој акт или пропуст на некој работник надлежен за економски прашања, кој има или би имал ефект на штета на заедничкиот буџет на Заедниците или буџетите кои се управувани од неа или со намалување или губење на приходи кои произлегуваат од сопствени извори наплатени директно за сметка на Заедницата, или од неоправдани ставки на трошоци “.

2. Во **Актот на Советот од 26 јули 1995 година** од кој произлегува Конвенцијата за заштита на финансиските интереси на Европските Заедници, Земјите членки на Европската Унија се сложија дека проневерите и измамите кои ги засегнуваат (им штетат на) финансиските интереси на Заедницата се состојат од следното:

“(а) во однос на трошоците, сите ненамерни акти или пропусти во врска со:

- употреба или презентирање на лажни, неточни или некомплетни извештаи или документи, од кои како ефект се јавуваат погрешна распределба на средства или погрешно ракување со средства од заедничкиот буџет на Европските Заедници или со буџетите управувани од или во име на Европските Заедници,
- необелоденување на информации при прекршување/неисполнување на одредени обврски со ист ефект,
- ненаменска употреба на фондови за цели за кои првобитно истите не биле одобрени;

(б) во однос на приходите, секој ненамерен акт или пропуст кој се однесува на :

- користење или презентирање/давање на погрешни, неточни или некомплетни извештаи или документи, од кои како ефект се јавува незаконско намалувања на средствата на заедничкиот буџет на Европските Заедници или на буџетите управувани од или во име на Европските Заедници,
- необелоденување на информации при прекршување/неисполнување на одредени обврски со ист ефект,
- ненаменска употреба на законски стекната корист, со ист ефект.

ЕВРОПСКИ УПАТСТВА ЗА ПРИМЕНА
НА РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ НА ИНТОСАИ

БР. 53

ПРОМОВИРАЊЕ НА ДОБРА
СМЕТКОВОДСТВЕНА ПРАКСА

СОДРЖИНА

О п и с	Точка
Упатување на ИНТОСАИ ревизорски стандарди	1
Вовед	2
Улогата на ВРИ	3
Основи на сметководствено прикажување	4
Сметководствени принципи и методи	5
Финансиски извештаи	6
Внатрешна/интерна контрола	7
Внатрешна/интерна ревизија	8
Основи на сметководствено прикажување и известување	Анекс 1
Сметководствени принципи како што се презентирани во Четвртата Директива на Советот (ЕЕС)	Анекс 2
Квалитативни карактеристики на финансиските извештаи	Анекс 3
Речник	Анекс 4
Листа на референцни документи за понатамошно читање	Анекс 5

1. Упатување на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ

1.1. Точката 23 од ревизорските стандарди на ИНТОСАИ наведува дека:

“Развојот на соодветен информационен систем, контролен систем, систем на процена (вреднување) и систем на известување во рамките на државата ќе го унапреди процесот на одговорност. Раководството е одговорно за точноста и исправноста на формата и содржината на финансиските извештаи и други информации.”

1.2. Исто така, точката 25 од ревизорските стандарди на ИНТОСАИ наведува дека:

“Соодветни надлежни власти треба да обезбедат објавување на прифатливи сметководствени стандарди за финансиско известување со потребни релевантни објаснувања за потребите на државата;...”

- 1.3. На крај, точката 28 од ревизорските стандарди на ИНТОСАИ наведува дека:

“Конзистентна примена на прифатливи сметководствени стандарди треба да резултира со правична (fair) презентација на финансиската состојба и резултатите од работењето.”

2. Вовед

- 2.1. Цел на ова Упатство за примена е да и обезбеди на Врховната ревизорска Институција (ВРИ) именувана исто така и како “надворешен ревизор”, да биде инволвирана/вклучена во ревизија на активностите на Европската Заедница со информации и смерници кои ќе бидат во улога на промовирање на добра сметководствена пракса.
- 2.2. Поради уставните овластувања на ВРИ, кои наметнуваат различни одговорности во врска со промовирање на добра сметководствена пракса, информациите и смерниците содржани во ова Упатство за примена потребно е да бидат соодветно применети во дадени околности.
- 2.3. Од гледна точка на ВРИ, промовирањето на добрата сметководствена пракса може да се свати како функција на влијание на четири сметководствени, финансиски или организациони области:
- а. основи на сметководство;
 - б. сметководствени принципи и методи;
 - в. финансиски извештаи;
 - г. внатрешна/интерна контрола и внатрешна/интерна ревизија.
- 2.4. Цел на ова Упатство за примена е да ги елаборира концептите придружени кон секоја од областите наведени погоре, да го прикаже придонесот кој тие може да го направат во промовирањето на добрата сметководствена пракса во јавниот сектор и, на крајот да го одредат влијанието на ВРИ во дефинирањето и вреднувањето на секој од овие четири елементи. Добрата сметководствена пракса не само што придонесува за припремање и презентација на високо квалитетни сметководствени и финансиски информации, туку исто така и придонесува за изготвување на високо квалитетни информации за раководството, кои за возврат обезбедуваат основа за здрави одлуки на раководството и, консеквентно за добро раководење со финансиите.
- 2.5. За целите на ова Упатство за примена, финансиските извештаи може да бидат дефинирани како вкупност на публикувани финансиски документи во име на ентитетот (правното лице) кој известува и кои се предмет на ревизија. Овие финансиски извештаи, кои ќе бидат подетално опишани во точката 6 и 7, обично вклучуваат сумарен преглед на приходите и трошоците за периодот, биланс на состојба, извештај за готовинските текови и образложенија и други појаснувања кои се интегрален дел на овие финансиски извештаи. Финансиските извештаи меѓутоа не вклучуваат ставки како што се извештаи и анализи од раководството, и слични ставки кои може да бидат вклучени во финансискиот или годишниот извештај, освен ако законската регулатива не бара од правното лице овие извештаи да ги публикува и да се изврши ревизија од страна на ВРИ.

3. Улогата на ВРИ

3.1. Општо ВРИ играат неформална улога во законската регулатива при поставувањето на сметководствените стандарди и во дефинирањето на формата и содржината на финансиските информации, иако нивниот интерес/грижа е да влијаат доколку е тоа можно на законодавната или административната власт, во правец во кој тие сметаат дека е од помош при промовирањето на добрата сметководствена пракса. Од друга страна, тие вршат големо влијание на техничките прашања на ревизијата, давање препораки и, понекогаш на полето на консултациите базирани на работата која ја обавуваат во истите области. Исто така ВРИ, без сомнение се екстерни партнери кои имаат голема улога и интерес во сметководствената пракса на субјектот кој е предмет на ревизија, наспроти другите екстерни партнери на субјектот, кои се стремат да бидат корисници на неговите сметководствени и финансиски информации (извршна власт, кредитори и др.). ВРИ може да настапат/интервенираат во секој степен во процесот на дефинирањето и вреднувањето на сметководствената пракса а нивниот настап може да го земе следниот облик:

- а. придонес во дефинирањето на добрата сметководствена пракса:** ова вклучува посматрања кои се однесуваат на сметководствените основи и известување на субјектот, на сметководствените принципи и методи, и исто така на содржината и формата на финансиските извештаи. Општо земено, ВРИ, во различен степен ќе го водат субјектот кој е предмет на ревизија при разгледување на овие прашања, секогаш почитувајќи ја дефинираната рамка од страна на законската легислатива.
- б. анализа на примена на добрата сметководствена пракса:** овде ВРИ може да ги извршат нивните примарни функции, а тоа е задачата на независни експерти задолжени за давање на мислење за финансиските извештаи и за квалитетот на сметководствената пракса. Ова се поклопува со изнесеното под а.) погоре и со анализите на интерните контроли кај субјектот, на пример.
- в. анализа на квалитетот на финансиската и сметководствена рамка:** овој аспект на активностите на ВРИ има повратна функција и делумно е базиран на извршената работа под б.) погоре. Цел на оваа анализа е да осигура дека законската регулатива, финансиската и сметководствената рамка во рамките на која субјектите кои се предмет на ревизија работат е прилагодена на нивните активности и е погодна за примена на добра сметководствена пракса. Со помош на овој вид на анализа, ВРИ може да влијаат на постапките изнесени во точка 3.1. погоре.

3.2. На крај, ВРИ мора да се осигураат да го задржат нивното посебно обележје во улога на ревизори, во кое својство тие издаваат независно мислење за финансиските извештаи и /или за добро финансово управување, и нивната советодавна улога или улога на поддршка, во која тие даваат предлози и вршат надзор на имплементирањето на проектите, или постапките кај субјектите кои се предмет на ревизија. Исто така, ВРИ треба да осигураат дека различните видови на мислења и совети кои ги дава за иста работа на субјектите се конзистентни и релевантни на задачите што им се доделени.

4. Основи на сметководството

- 4.1. Основите на сметководството се однесуваат на сметководствените принципи кои ја одредуваат фазата на извршување на трансакциите или случувањата на настаните во која што ефектите од трансакциите или настаните се прокнижуваат во сметководствените евиденции. Оваа основа, која е одредена од целите на финансиските извештаи (види точка 6.1. и 6.2. подолу) и од страна на окружувањето во кое субјектот кој е предмет на ревизија работи, може да се рангира од прикажување според принцип на “готовинска основа” кој технички е најмалку развиен, до принципот на “модификувана готовинска основа”, и “модификувана пресметковна основа”, или на “пресметковна основа”, кој се практикува во повеќето претпријатија на приватниот сектор и извесни субјекти во јавниот и полу-јавниот сектор.
- 4.2. **АНЕКСОТ 1** кон ова Упатство за примена дава подетални дефиниции за овие четири методи, заедно со сумарен опис на соодветно изготвените финансиски информации.
- 4.3. Сите четири предложени модели може да бидат адаптирани за специјални цели во јавниот сектор за да одговорат на барањата на корисниците. Целта е, сепак да се унапреди примената на рамката, која што во спој со применетите сметководствени принципи и презентираниите финансиски извештаи, најдобро се постигнуваат целите на финансиското информирање. Односно, цел треба да биде усвојување на таква сметководствена основа која најдобро ги задоволува потребите на корисниците за финансиски информации, која најдобро ги прикажува активностите на односните субјекти во контекст на јавниот сектор и која е усогласена со регулативата на законодавната власт.
- 4.4. Сепак, треба да се забележи дека има движења во јавниот сектор во некои земји во кои се промовира употребата на сметководствено прикажување кое е поблиску до пресметковната основа (концепт). Ова може да биде објаснето помеѓу другото и со потребата за содржајни финансиски информации во врска со финансиската состојба и успешноста на ентитетот за кој се известува, а кои го бараат инвеститорите во контекст на програмите за приватизација кои се одвиваат во повеќе земји.

5. Сметководствени принципи и методи

- 5.1. Цел на сметководствените принципи и методи е да покажат како ефектите од трансакциите и настаните треба да бидат прикажани во финансиските извештаи. Двата подолу презентирани принципи (“принципот на континуитет” - “going concern” и “принципот на конзистентност” - “consistency”) треба да бидат основни принципи и нивната употреба се подразбира. Не е неопходно овие принципи да се наведат во образложенијата кон финансиските извештаи. Меѓутоа, ако финансиското известување не се заснова на овие принципи, тој факт мора да биде наведен/обелоденет во образложенијата заедно со причините за нивно непридржување (непримена).
- а. принцип на континуитет (going concern):** нормално е организацијата/субјектот да работи на принципот на континуитет што подразбира продолжување на работењето во догледна иднина. Се претпоставува дека организацијата нема намера ниту пак неопходност од ликвидација или значајно да го намали обемот на своето работење. Дури и

ако овој концепт не се применува, во теоријата, во јавниот сектор, тој треба да се спомне само затоа за да се укаже на врската со финансиските извештаи и информациите кои тие треба да ги содржат (на пример, кога во голем обем се имплементирани плановите за реструктурирање, или кога работењето е повредено или е извршена приватизација.

- б. **принцип на конзистентност (consistency):** се претпоставува дека сметководствените принципи и методи ќе останат конзистентни од еден во друг сметководствен период, со исклучок на оправдани промени, кога материјалните ефекти треба да бидат квантификувани во образложенијата кон финансиските извештаи.

5.2. Следните три принципи треба да го одредат/насочат изборот на сметководствени политики на организацијата:

- а. **Внимателност/претпазливост (prudence):** трансакциите во организацијата/субјектите може да бидат опкружени со неизвесности. Претпазливоста значи внимателно вреднување на фактите за да се избегне ризикот од пренесување на сегашните неизвесности во иднина кои задолжително предизвикуваат загуба на средствата и на резултатите од работењето на субјектите.

- б. **Суштината поважна од формата (substance over form):** трансакциите и другите деловни настани во организацијата/субјектот треба да бидат објаснети и презентирани според нивната сушина и финансиска реалност а не само во нивната правна/законска форма.

- в. **Материјалност/значајност (materiality):** финансиските извештаи треба да го објаснат целокупното работење кое е доволно значајно да влијае на вреднувањето и одлучувањето како и да ги објаснат сите информации кои служат за тоа финансиските извештаи да бидат изложени на јасен и разбирлив начин. Треба да се забележи дека, во јавниот сектор, концептот на значајност не е само функција на вредност туку исто така подеднакво е важно и земањето во предвид на природата на нештата и контекстот во кои тие се појавуваат.

5.3. Другите сметководствени принципи и методи се однесуваат на третманот на трансакциите или специфичните настани, како што се сметките на приходи и трошоци, девизните трансакции, и др. Некои организации во јавниот сектор извршуваат комерцијални активности, анализи и сметководство за кое се бара усвојување на специфични сметководствени политики. Во овој случај може да биде од корист консултирање на различни стандарди за методите на утврдување и книжење на приходот.

5.4. Екстерните ревизори мора да бидат сигурни дека избраните сметководствени принципи се дел од еден кохерентен, прифатен сет на стандарди, прилагоден на активностите на организацијата и нејзините ограничувања. Исто така, тие мора да бидат сигурни дека ги покриваат сите поважни аспекти на активностите на организацијата ⁽¹⁾.

6. Финансиски извештаи

Цели

- 6.1. Како општо правило, цел на финансиските извештаи на една организација, или на група на организации, е да ги обезбеди корисниците на овие финансиски извештаи со информации за финансиската состојба, успешноста, и промена на финансиската состојба, на организацијата или група на организации. Во контекст на јавниот сектор, во смисла на погоре споменатото, целите вклучуваат обезбедување на информации за усогласеност на работењето со законските барања за да се осигура дека организацијата се однесува одговорно.
- 6.2. Попрецизно, следните цели на финансиско известување може да бидат дефинирани во контекст на јавниот сектор:
- а. да се обезбедат корисниците со информации кои им се потребни: дефинирањето на потребите на корисниците е почетна точка за развој на финансиските извештаи;
 - б. да се информираат корисниците дали планот/буџетот и работењето на субјектот во текот на финансиската година биле имплементирани согласно законските барања. Треба да се забележи дека самите финансиски извештаи не ги обезбедуваат овие информации, но тие се обезбедени во извештаите кои ги изготвуваат надворешни ревизори на база на истите овие финансиски извештаи, и кои може да бидат приложени кон нив;
 - в. да им помогне на корисниците да постигнат подобро разбирање за природата, големината и обемот на активностите на јавниот сектор и нивната финансиска состојба, или ако е потребно, за финансиската состојба на активностите од кои тие се составени;
 - г. да им помогне на корисниците да разберат и да согледаат како јавниот сектор ги финансира своите активности;
 - д. да им помогне на корисниците да ги разберат и да ги согледаат ефектите од активностите на јавниот сектор;
 - ѓ. да им помогне на корисниците да одредат дали јавниот сектор ги постигнал своите цели и да ги одреди трошоците на неговите активности. Овој аспект игра важна улога во проценката на активностите во јавниот сектор;
 - е. да ги обезбеди корисниците со информации за квантитативните аспекти на имплементирањето на планот (извршување на буџетот): квалитативните аспекти се дадени во претходните точки.

(1) Членот 31 (1) на Четвртата Директива на Советот (ЕЕК) бр.78/660 од 25 јули 1978 (Службен весник Л 222 од 14

Август 1978, точка 11) предвидува листа на општи постапки кои треба да се користат за вреднување на ставки прикажани во годишните сметки на некои видови на компании. Оваа Директива е применлива во сите Земји членки на Европската Заедница. Иако спомнатите постапки во главно се наменети за компаниите во приватниот сектор, некои ВРИ можат да извршуваат работи во ентитетите на јавниот сектор чии сметководствени принципи се базирани на одредбите од Четвртата Директива. Анексот Б кон ова Упатство за примена го презентира релевантниот текст на Директивата и анализите во кој степен општите сметководствени принципи се вклучени во нив во согласност со оние презентирани во точката 5.1. и 5.2. погоре.

(Забелешка : точката а., в., г., д и ё. се земени од Извештајот бр.2, “ Цели на владините финансиски извештаи”, издадени од Комитетот за сметководствени стандарди на ИНТОСАИ, во кој се вклучени ВРИ на некои од Државите членки на Европската Унија).

Корисници

6.3. Корисниците на финансиските извештаи може да се поделат во следните категории:

- а. политичари**, кои работат или како законодавци или во извршната власт. Политичарите се главни корисници на финансиските извештаи на кои што и се однесува точката 6.2.а. погоре. Ова може да биде објаснето со фактот што , општо земено, тие се надлежни да ја пропишуваат законската регулатива за природата на финансиските информации кои што организациите во јавниот сектор ќе мора да ги изготвуваат. Задача на односните организации е да ги изготвуваат бараните информации, ако е неопходно и со помош на екстерни консултанти. Улогата на ВРИ е да издаде мислење за финансиските извештаи односно да се осигура дека тие ги исполнуваат нивните цели во согласност со важечките прописи за нивно изготвување и презентација (објавување);
- б. пошироката јавност ;**
- в. вработените во организациите** кои ги припремаат финансиските извештаи;
- г. надворешни деловни партнери** како што се заемодавачи, добавувачи и купувачи;
- д. економисти, аналитичари и посебни заинтересирани групи;**
- ё. медиумите.**

(Забелешка): точката а. и г. до ё. се земени од Извештајот 1, “Корисници на владини финансиски извештаи”, издаден од Комитетот за Сметководствени Стандарди на ИНТОСАИ)

- 6.4. Во контекст на Европската Заедница, Комисијата изготвува финансиски извештаи за имплементирање на буџетот на Заедницата од страна на Земјите членки и секторите на Комисијата (Commission's departments). Европскиот суд на ревизори врши ревизија овие финансиски извештаи, кои потоа се користат од страна на извршната власт. Особеноста на оваа ситуација се припишува на фактот дека значителен износ од трошоците се управувани од страна на Земјите членки. Според тоа ВРИ на Земјите членки имаат важна улога во рамките на нивните можности, да бидат активни на национално ниво во однос на сметководствената пракса, и да дадат свој придонес во подобрувањето на финансиските извештаи на Заедницата.
- 6.5. Претходните точки покажаа дека барањата на овие различни категории значајно се разликуваат, било да се работи за квантитетот на информации, број на детали или во техничка комплексност. Финансиските извештаи треба да обезбедат потребни информации за секоја категорија за: од обични граѓани кои едноставно се заинтересирани за јавните активности на организациите, до проценка на

постигнувањата за многу прецизно дефинирани цели од страна на политичарите или економистите, и до одговорно извршување на задачите на извршната власт. Екстерните ревизори, во нивната советодавна улога, помагаат во обезбедување дека финансиските извештаи се прилагодени на очекувањата на нивните корисници.

Содржина и форма

- 6.6. Пред да биде разгледана содржината и формата на самите финансиски извештаи, треба да биде испитано прашањето за “ субјектот за кој се известува” односно за вкупноста на активностите кои треба финансиските извештаи да ги објаснат. Објаснувањата за субјектот за кој се известува може да бидат засновани на поширока основа и да ги вклучат сите активности или организации, контролирани од или во сопственост на државата, или, спротивно може да покриваат само една активност или една специфична организација. Ревизорот мора да биде сигурен дека субјектот за кој што известува е ефективно дефиниран на соодветен и релевантен начин, ова го одредува не само видот на информациите кои ќе бидат презентирани во финансиските извештаи туку и методот на консолидирање или комбинација на различни избрани сметки од кои ќе зависи изготвувањето на овие финансиски извештаи.

6.7. Формата на финансиските извештаи во целина се состои од следниот делови:

- а. извештај за “*приходи и трошоци*” или извештај за “*примања и плаќања*” (во францускиот јазик “*compte de gestion*”).
Ова вклучува таму каде што е применливо, анализа на приходите по извори,
на трошоците според програма или активности, и анализа на употребата на различните видови на распределени средства и анализа на флукуација на резервите;
- б. биланс на состојба вклучувајќи ги средствата, изворите и извештајот за резервите;
- в. извештај за паричните текови, документирајќи ги изворите и употребата на средствата;
- г. образложенија кон финансиските извештаи, вклучувајќи и опис на користени сметководствени принципи и методи, како и сите информации кои му овозможуваат на корисникот да ги разбере финансиските извештаи и да формира соодветно мислење. Одредени специјални ставки, како што се невообичаени настани или трансакции или такви трансакции кои се однесуваат на претходните финансиски години, настани после датумот на годишната сметка и потенцијални добивки и загуби, треба да бидат објаснети во образложенијата ако се од такво значење што нивното необјавување би влијаело на влошување на способноста на корисникот да ги разбере финансиските извештаи, правилно да ги вреднува и да донесе здрава одлука базирана на информациите кои ги содржат образложенијата;
- д. друг соодветен материјал со кој се даваат објаснувања и кој може да вклучи индикатори за успешност.

- 6.8. Во финансиските извештаи мора јасно да се наведе валутата и единицата (во илјади или милиони) во кои тие се составени, датумот на годишната сметка, и сметководствениот период. Исто така, корисно е доколку финансиските извештаи се прикажуваат за два последователни периоди со два сукцесивни заклучни датуми заради полесно споредување на информациите и оценка за развојот на финансиската состојба и успехот на субјектот за кој се известува.

Квалитативни карактеристики на финансиските извештаи

- 6.9. Квалитативните карактеристики се оние карактеристики кои ги чинат презентираниите информации во финансиските извештаи корисни за читателите. Основни карактеристики се разбирливост, релевантност, доверливост и споредливост. Овие поими се детално дефинирани во **АНЕКСОТ 3** кон ова Упатство за примена.

7. Интерна контрола

- 7.1. Сметководствените основи, сметководствените принципи и добро дефинираните финансиски извештаи кои се прилагодени на активностите и ограничувањата на организацијата не се доволни за да се обезбеди веродостојност на финансиските извештаи изготвени од организацијата и /или за квалитетот на финансиското раководење. Важно е исто така организацијата да применува и одржува високо ниво на квалитетни интерни контроли.
- 7.2. Интерните контроли се воспоставуваат од страна на раководството на субјектот кој е предмет на ревизија и се негова одговорност. Интерните контроли, се дефинирани како вкупност на политики и постапки, осмислени и воспоставени од страна на раководството на субјектот кој е предмет на ревизија за да осигураат:
- економично, ефикасно и ефективно постигнување на целите на ентитетот кој е предмет на ревизија;
 - доследност во спроведувањето на надворешните прописи (закопи, друга регулатива...,) и на политиките на раководството;
 - заштита на средствата и информациите;
 - спречување и откривање на проневери, измами и грешки; и
 - *квалитет на сметководствените* евиденции и навремено изготвување на сигурни финансиски информации и информации за раководството.
- 7.3. Концептот на интерната контрола се протега - излегува надвор од стриктно сметководствено и финансиско размислување и вклучува два елементи, контролно опкружување и постапки на интерната контрола. Овие елементи подетално се објаснети во точките 2.1. - 2.5. од упатството БР. 21, "Вреднување на интерните контроли и тестови на контроли".
- 7.4. Следните точки покажуваат како ВРИ може да им помогнат на соодветните власти да направат значаен придонес во осигурување на квалитет на интерните контроли:
- a. *анализа на контролното опкружување на организацијата*: ВРИ може да го процени квалитетот на контролното опкружување на организацијата по

пат на испитување на постигнувањето на критериумите кои кореспондираат со најдобрата пракса во однос на организацијата и раководењето;

- б. *детални анализи на постапките за интерна контрола*: овие анализи се однесуваат на постапки кои водат кон припрема и презентирање на финансиските извештаи истакнувајќи ги квалитетите опишани во точката 6.9;
- в. *квалитетот на комуникацијата*: ВРИ мора да се осигура дека тие може ефективно да комуницираат со организациите кои се предмет на ревизија за да го привлечат нивното внимание на проблемите и на слабостите на кои имаат најдено за време на вреднувањето на интерните контроли и анализите на финансиските извештаи;
- г. *идентификување на добра пракса на интерните контроли*: ВРИ може да ги идентификува примерите на добра пракса и нив да ги прошири внатре и надвор од организациите кои се предмет на ревизија со помош на извештаи, семинари, публикации и др.

8. Интерна ревизија

- 8.1. На крајот, интерната ревизија исто така врши директно влијание на квалитетот на интерните контроли и на сметководствената пракса во организацијата. Интерната ревизија е ревизорска операција извршувана од страна на организацијата во рамките на одговорностите од највисоко хиерархиско ниво. Нејзините функции вклучуваат помеѓу другото работи на, испитување, вреднување и набљудување на адекватноста и ефикасноста на системот на сметководствени и интерни контроли. Во некои земји на Европската Унија, дел од функцијата на интерна ревизија може да биде извршувана од тела како што се Финансиска контрола или Општ инспекторат за финансии. Влијанието на интерната ревизија во главно делува на следните полиња:

- а. преглед на сметководствените системи и интерните контроли;
- б. испитување на финансиските информации и информации на раководството;
- в. преглед на постапките на интерните контроли кои се однесуваат на економичноста, ефикасноста и ефективноста на работењето и од квалитетот на нефинансиските контроли;
- г. преглед на усогласеноста на работењето со законските прописи општо, и со законите кои го регулираат сметководственото и финансиско работење.

- 8.2. Во контекст на погоре изнесеното, соработката помеѓу ВРИ и интерните служби за ревизија може да биде делотворна од причина што извршувањето на задачите од двете страни често се дополнуваат. Сепак ВРИ мора да го земе во предвид фактот дека целите на овие две страни делумно се преклопуваат и тие треба да се осигураат секоја засебно за квалитетот на работата на интерната ревизија. За оваа последна точка, информации може да се најдат во Упатството БР. 24 “Користење на работа од други ревизори и експерти”. Оваа соработка помеѓу ВРИ и интерната ревизија може да земе и други форми: земање учество во активностите на надлежни институции (соодветни министерства, Инспекторат за општи работи и финансии, и тн) одговорни за промовирање на работните стандарди (квалитет, ревизорски стандарди, итн.), или давање на помош и советодавни услуги преку професионална обука, методи на работа, итн.

АНЕКС 1

Сметководствени основи и финансиско известување

Обично се користат четири основи на сметководствено и финансиско известување и може да бидат дефинирани преку следните карактеристики ⁽¹⁾ :

- а. **концепт на готовинска основа:** *сметководствен метод според кој приходите не се книжат во книговодствените евиденции се додека парите фактички не се примат односно трошоците не се книжат се додека парите фактички не се исплатат. Финансиските извештаи изготвени на овој начин би ги прикажале примените и платени средства - готовина во одреден период на време (финансиска година) и состојбата на готовината на почетокот и на крајот на периодот;*
- б. **концепт на модификувана готовинска основа:** метод според кој методот на готовинската основа е проширен со вклучување, во периодот на финансиско известување, примања и плаќања на готовина која се однесува на соодветниот финансиски период, меѓутоа го зема во предвид и специфичниот период на време после крајот на соодветниот финансиски период. За период на финансиско известување кој покрива дванаесет месеци од 1 јануари до 31 декември на годината Н, модификуваната готовинска основа ќе ги признае и сите примања и плаќања на готовина кои се однесуваат на трансакции или настани кои се однесуваат на таа година (Н), а се случуваат да речеме, во специфичните 15 дена после завршувањето на годината Н, односно до 15 Јануари на Н+1. Финансиските извештаи припремени на ден 31 Декември на годината Н според оваа основа би прикажале, поред готовината на почетокот и на крајот на периодот, исто така и побарувањата и обврските за примената и платената готовина за време на овие 15 дена по истекот на пресметковниот период. Специфичниот период на признавање на примањата може да се разликува од оној употребен за плаќањата, и понекогаш само плаќањата се признаваат.
- в. **модификувана пресметковна основа - концепт:** метод според кој трансакциите или настаните се признаваат кога ќе настанат или кога ќе се појават, независно од тоа кога е примена или платена готовината. Фокусот на овој метод (кој често пати се нарекува *метод на трошковно сметководство*), е да измери и извести за трошоците на реализираните стоки и услуги *стекнати/набавени* за време на финансискиот извештаен период. Приходот ги рефлектира износите кои се доспеани за време на периодот. Средствата ја вклучуваат готовината, побарувањата за готовина како што се побарувања од купувачи и побарувања по кредити, како и пласмани. Изворите вклучуваат обврски спрема добавувачи и разграничувања заедно со позајмици од финансискиот пазар и обврски по основ на пензиски издвојувања за вработените.

- г. **пресметковна основа - концепт:** метод, кој често се нарекува сметководство на трошоци или полна пресметковна основа, многу сличен на погоре опишаниот чиј фокус е да оцени и извести за трошоците на реализираните стоки и услуги *потрошени* за време на финансискиот извештаен период. Средствата за кои се известува исто така ги вклучуваат и физичките средства како што се земјиштето, зградите и опремата, чие трошење се проценува по пат на амортизација која ги терети сметките на приходите и трошоците, и исто така разграничените трошоци. Во прилог, долгорочните закупи како и разграничените приходи се прикажани како обврски. Приходите продолжуваат да ги рефлектираат износите кој станале доспеани за време на периодот.

(1) Овој Анекс е базиран на Извештајот 4 “Исполнување на целите на владините финансиски извештаи” издадени од страна на Комитетот за сметководствени стандарди на ИНТОСАИ

АНЕКС 2

Сметководствени принципи презентирани во Четвртата Директива на Советот (ЕЕЗ)

Членот 31 (1) од Четвртата Директива на Советот ⁽¹⁾ предвидува листа на општи принципи кои треба да бидат користени за вреднување на ставките кои се прикажуваат во годишните сметки на некој видови на компании. Текстот на овој член е како следи:

- “1. Земјите членки ќе осигураат дека прикажаните ставки во годишните сметки се вреднувани во согласност со следните општи принципи:
 - а. компаниите мора да претпостават дека ќе продолжат со своето работење според принципот на континуитет;
 - б. методите на вреднување мора да бидат применети конзистентно од една финансиска година во друга;
 - в. вреднувањето мора да биде направено на принципот на претпазливост, и посебно:
 - аа. само остварениот профит до денот на билансот на состојба може да биде вклучен,
 - бб. објаснување мора да биде дадено за сите предвидливи обврски и потенцијални загуби кои произлегуваат од односната финансиска година или од претходната година, дури и ако такви обврски или загуби постанат очигледни во периодот помеѓу датумот на билансот на состојба и датумот на кој тој се составува.
 - вв. мора да биде земена во предвид сета амортизација, без разлика дали финансискиот резултат е со добивка или загуба;
 - г. мора да бидат земени во предвид приходите и трошоците кои се однесуваат на финансиската година, независно од датумот на примањата или плаќањата на таквите приходи и трошоци ;
 - д. составните делови на ставките на средствата и обврските мора да бидат вреднувани посебно;
 - ѓ. Почетните состојби на билансот на состојба за секоја финансиска година мора да кореспондираат со крајните состојби на билансот на состојба за претходната финансиска година.
2. Отстапувања од овие општи принципи ќе биде дозволено само во исклучителни случаи. Било какви отстапувања мора да бидат објаснети во образложенијата кон сметките (финансиските извештаи) и причините што довеле до тоа заедно со проценка на ефектите врз средствата, обврските, финансиската состојба и билансот на успех.”

(1) Директива (ЕЕЗ) бр. 78 / 660 од 25 јули 1978 (Службен весник Л 222 од 14 Август 1978, точка 11)

Погоре спомнатите принципи се слични на оние прикажани во точките 5.1. до 5.4. на главниот текст на ова Упатство за примена. Што се однесува до точката 1.д погоре, пресметковниот концепт на пресметка се однесува на изнесеното во **АНЕКСОТ 1**, точка под **д.** на ова Упатство за примена. Сепак точката 5.1. до 5.4. на главниот текст вклучува два принципи кои не се дел на горната листа: суштината поважна од формата и принципот на значајност, кои имаат добиено големо значење во Европа од кога оваа Директива е издадена во 1978 година.

АНЕКС 3

Квалитативни карактеристики на финансиските извештаи

Финансиските извештаи треба да поседуваат одредени квалитети во однос на информациите кои тие ги содржат и начинот на кој се тие презентирани што ги чини корисни за нивните читатели. Според Извештајот 3 “Квалитативни карактеристики на владини финансиски извештаи”, издаден од страна на Комитетот за сметководствени стандарди на ИНТОСАИ ⁽¹⁾ овие квалитативни карактеристики се следни:

- а. **разбирливост:** информациите мора да бидат разбирливи пред истите да бидат користени. Владините финансиски извештаи треба да ги презентираат информациите јасно и на едноставен начин. Прекумерни детали и претеран комплекс на формат на известување треба да се избегнува, шематски прикази и графикони треба да бидат употребувани секаде каде е можно. Описното објаснување треба да биде не само прецизно туку и јасно изнесено колку што е можно повеќе како и да биде презентирано на едноставен не технички јазик. Ова посебно се однесува за објаснувања на компликувани информации и интерпретации. Исто така мора да се посвети внимание за да се избегне форма на презентирање која би довела до заблуда предизвикана од прекумерно поедноставување или превид на детали.
- б. **релевантност:** информацијата е релевантна ако таа им помага на оние кои ја користат за извршување на нивните активности. Изготвувачите на владините финансиски извештаи треба да ги земат во предвид активностите и информациите кои им се потребни на корисниците кога одлучуваат што е релевантно за известување. Релевантноста вклучува и други квалитативни карактеристики дадени во овој извештај. На пример ако информацијата не е благовремена, таа нема да биде релевантна. Извештаите треба да го покријат во потполност природниот тек на работите и обемот на презентираниите финансиски активности.
- в. **веродостојност:** веродостојните информации вистинито го претставуваат она што тие по својата содржина тврдат дека го претставуваат. Информациите, во рамките на прифатлива толеранција и ослободени од пристрасност, треба да бидат комплетни и да можат да се проверат. Веродостојноста не подразбира точност или апсолутна извесност. На пример, владините финансиски извештаи може да вклучат проценки на износи кои се должат на надворешни страни за кои не се знае со сигурност но за кои постои јака веројатност дека обврските постојат. Таквите извештаи треба да дадат објаснување, во најголем можен обем, за сите значајни претпоставки и неизвесности.

(1) Како што е назначено во насловот на овој извештај, Комитетот за сметководствени стандарди на ИНТОСАИ смета дека овие карактеристики се применуваат на владини финансиски извештаи во целина, и не само на финансиските извештаи на ентитетите во јавниот сектор, кои во општо се еден дел од финансиските извештаи од ентитетите на владиниот или јавен сектор.

- г. **значајност:** информацијата е значајна ако од неа разумно се очекува да влијание на активностите на оние кои ја користат. Една ставка може да биде значајна поради нејзината големина или поради нејзината природа. Значајноста е работа на процена. При одредување на значајноста, изготвувачите и ревизорите на владините финансиски извештаи може ќе сакаат да земат во предвид (да вклучат) и некои фактори кои би го вклучиле и следното: цел на извештајот, активности на корисниците и природата и видот на информациите кои им се потребни за донесување на одлуки и одговорност, и од самата природа на правното лице (ентитет).
- д. **благовременост:** владините финансиски извештаи (финансиски извештаи на јавниот сектор) треба да бидат објавени доволно брзо после извештајните настани за да им се помогне на корисниците на тие извештаи да ги извршат нивните активности. Благовременоста сама за себе не ги прави корисни информациите. Сепак, со секое изминато време после извештајните настани, воопшто се намалува нивната употребливост. Благовремена но реалистична процена може да биде многу покорисна отколку опширна и точна информација ако за изготвување на истата е потребно многу време.
- ѓ. **Конзистентност;** за да бидат разбирливи, информациите во владините финансиски извештаи или група на извештаи треба да бидат презентирани врз исти пресметковни основи колку што е можно во поголем степен. Конзистентноста им дозволува на оние кои ги користат финансиските извештаи или група на извештаи што се однесуваат на извршната власт, лесно и сигурно да ги пратат и да вршат споредби на информациите од различни извештаи и на различни нивоа на известување. Ако основата на пресметка и презентирање се променила од еден до друг (нареден) пресметковен период, заради на пример, несоодветна сметководствена политика или усвоен стандард, овој факт и ефектите врз финансискиот извештај што произлегуваат од таму треба да бидат истакнати и јасно објаснети.
- е. **споредливост:** информациите се споредливи кога оние кои ги користат се во можност да ги идентификуваат сличностите и разликите, како помеѓу два или повеќе владини ентитета (субјекти од јавниот сектор) во исто време или во рамките на ист ентитет во различно време. Што се однесува до конзистентноста, основата на пресметка и презентација и ефектите на било какви промени од еден период во наредниот, треба да бидат истакнати и јасно објаснети.

Извештајот 3 “Квалитативни карактеристики на владините финансиски извештаи” исто така индицира дека, во примената на овие карактеристики, изготвувачите и ревизорите на владините финансиски извештаи ќе мора да применуваат професионално просудување, да ги проценат користите и трошоците, да изнаоѓаат компромисни решенија при одредување на важноста на поедини карактеристики, да водат сметка/да се почитува начелото/концептот “суштината поважна од формата” и” и да работат промислено”.

АНЕКС 4

Речник ⁽¹⁾

пресметковна основа:	метод на книжење на трансакциите со кој приходите и трошоците се книжат кога ќе настанат, без разлика дали истите се наплатени односно платени.
средства:	предмети кои имаат вредност кои државата (или јавниот сектор) законски ги поседува.
биланс на состојба:	финансиски извештај кој покажува што поседува државата (нејзини средства) или јавниот сектор и што државата или јавниот сектор должи (нејзините обврски) во одредено време.
готовинска основа:	метод на книжење на трансакциите според кој приходите се книжат само кога парите се примени, а трошоците се книжат само кога парите се исплатени.
обврски:	износи кои законски мора да се платат во наредниот период (во иднина) како резултат на настани и трансакции во минатото (на пример обврски спрема добавувачи и книговодствени разграничувања, обврски спрема вработените по основ на издвојувања за пензии, заеми на државата и др.)
ентитет (правно лице) за кој се известува:	се мисли на државните институции (или ентитетите во јавниот сектор на најниско ниво) за целите на финансиско известување, во рамките на кои сите различни владини организациони единици (или ентитети од јавниот сектор) потполно се консолидираат.
вишок или дефицит (кусок)	разлика помеѓу приходи и трошоци (вишоците произлегуваат кога приходите ги надминуваат трошоците; дефицитот (кусокот) произлегува кога трошоците ги надминуваат приходите).

(1) Оваа листа е превземена од Речникот приложен кон Студијата " Корисници на владини финансиски извештаи и финансиски информации кои ги изготвуваат владите (државите) " издадени од страна на Комитетот за сметководствени стандарди на ИНТОСАИ

АНЕКС 5

Листа на референчни документи и друг материјал за понатамошно запознавање

ИНТОСАИ

- Ревизорски стандарди (Комитет за ревизорски стандарди)
- Сметководствена рамка на стандардите (Комитет за сметководствени стандарди)
 - Извештај 1 “Корисници на владини финансиски извештаи”
 - Извештај 2 “Цели на владините финансиски извештаи”
 - Извештај 3 “Квалитативни карактеристики на владините финансиски извештаи”
 - Извештај 4 “Исполнување на целите на владините финансиски извештаи”
 - Студија “Корисници на владини финансиски извештаи и финансиски информации кои ги припрема владата”

ДИРЕКТИВА НА ЕВРОПСКАТА ЗАЕДНИЦА

- Четвртата Директива на Советот од 25 јули 1978 година базира на член 54 (3) (г) од Спогодбата за годишните сметки на некои видови на компании (бр.78/660/ЕЕЗ) (Службен весник L 222 од 14 август 1978, точка 11)

КОМИТЕТ НА МЕЃУНАРОДНА ФЕДЕРАЦИЈА НА СМЕТКОВОДИТЕЛИ (IFAC)

- Упатства (Комитет за јавен сектор на Меѓународната федерација на сметководители)
 - Упатство 1 “Финансиско известување на државни деловни претпријатија”
- Студии (Комитет за јавен сектор на Меѓународната федерација на сметководители)
 - Студија 1 “Финансиско известување на националните влади”
 - Студија 2 “Елементи на финансиските извештаи на националните влади”
 - Студија 5 “Дефиниција и признавање на средствата”
 - Студија 6 “Сметководство за обврски и за известување на обврските”
 - Студија 7 “Известување за успешноста на работењето на владини деловни претпријатија”
 - Студија 8 “Финансиско известување за владини (државни/јавен сектор) ентитети”
 - Студија 9 “Дефиниција и признавање на приходите”
 - Студија 10 “Дефиниција и признавање на трошоците”

КОМИТЕТ ЗА МЕЃУНАРОДНИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ СТАНДАРДИ (IASB)

- “Рамка за подготвување и презентирање на финансиски извештаи” (Комитет за Меѓународни сметководствени стандарди)
- “Меѓународен сметководствен стандард бр.1 “Објавување на сметководствените политики” (Комитет за меѓународни сметководствени стандарди)
- “Меѓународен сметководствен стандард бр.18 “Признавање на приходи “ (Комитет за меѓународни сметководствени стандарди)

РЕЧНИК НА КОРИСТЕНИ ТЕРМИНИ ВО РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ НА ИНТОСАИ

(овој речник е изведен од Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ)

Сметководствен систем на контрола	Претставува серија на активности за кои се смета дека се дел од системот на вкупните интерни контроли кои се однесуваат на остварувањето на сметководствените цели на ентитетот. Ова вклучува испитување на усогласеност со сметководствените и финансиски политики и постапки, заштита на средствата на ентитетот и изготвување на сигурни финансиски извештаи.
Систем на административни контроли	Претставува серија на активности, кои претставуваат составен дел на системот на интерна контрола кои се однесуваат на административни постапки кои му служат на раководството за донесување на соодветни одлуки за остварување највисока можна економска и административна ефикасност и обезбедување примена на административните политики, без оглед на тоа дали се тие поврзани со финансиски или други прашања.
Ентитет кој е предмет на ревизија	Се однесува на организација, програма, активност или функција која е предмет на ревизија од страна на ВРИ.
Ревизорски доказ	Претставува информација која ја формира основата која служи како доказ (поткрепа) на ревизорското мислење (или мислење на ВРИ), заклучоците или извештаите. Компетентна информација: претставува информација која е доволна од аспект на квантитет и соодветна за да се постигнат ревизорските резултати; и која е квалитативно непристрасна за да влева доверба и сигурност. Релевантна информација: претставува информација која е соодветна (одговара) на поставените ревизорски цели. Разумна информација: претставува информација која е економична во смисла на тоа, трошоците за нејзино добивање да се сразмерни (пропорционални) на резултатот кој ревизорот односно ВРИ сака да го постигне.
Ревизорско овластување	Ги опфаќа ревизорските одговорности, овластувања, дискреционите права и должности пренесени на ВРИ согласно уставот (или законот) или други законски акти на државата.
Цели на ревизијата	Точна формулација на она што ревизијата има намера да го постигне и / или на прашања на кои ревизијата треба да даде одговор. Ова може да вклучува прашања од аспект на финансиите, правилноста или успешноста.
Ревизорски постапки	Опфаќаат тестирања/испитувања, инструкции и детали што се вклучени во ревизорската програма која треба да се спроведе систематски и разумно.

Делокруг на ревизијата	Работна рамка или ограничувања и предмет на ревизијата.
Ревизорски стандарди	Ревизорските стандарди обезбедуваат минимум упатства кои на ревизорот му помагаат да го одреди обемот на ревизорските чекори и постапки кои треба да се применат за да се исполнат ревизорските цели. Тие се критериум или граничници (мерила) врз основа на кои се вреднува квалитетот на резултатите од ревизијата.
Уставност	Работи кои се дозволени или одобрени од страна на основниот закон на една земја.
Должно внимание	Соодветни елементи на грижа и стручност кои од обучен ревизор се очекува да ги примени имајќи ја во предвид комплексноста на ревизорската задача, вклучувајќи должно внимание на планирањето, прибирање и вреднување на доказите, и формирање на мислење, заклучоци и давање на препораки.
Економичност	Намалување на трошоците на употребените средства за одредена активност, имајќи во предвид соодветен степен на квалитет.
Ефективност (продуктивност)	Степенот до кој се постигнати целите и односот помеѓу очекуваниот/планиран и фактички остварениот резултат/ефект од определена активност.
Ефикасност (рентабилност)	Однос помеѓу резултатите (производот), во однос на стоки, услуги или други резултати, и употребените средства за нивно остварување.
Извршно тело на Државата (Извршна власт)	Дел од власта на државата која ги спроведува законите.
Стандарди за работа	Рамка која му овозможува на ревизорот систематски да ги остварува ревизорските цели, вклучувајќи го планирањето и надзорот на ревизијата, прибирање на компетентни, релевантни и разумни докази, и соодветно проучување и вреднување на интерните контроли.
Финансиски систем	Ги опфаќа постапките кои овозможуваат припремање, евидентирање и известување на важни информации кои се однесуваат на финансиските трансакции.
Наоди, заклучоци и препораки	Наодите претставуваат специфични докази прибрани од страна на ревизорот за да се задоволат ревизорските цели; заклучоците претставуваат искази/изјави извлечени од утврдените наоди на ревизорот; препораките претставуваат насоки за преземање на акции и сугерирани од страна на ревизорот во врска со ревизорските цели.
Битен (суштествен) - фундаментален	Определена работа станува фундаментална односно суштинска (доволно значајна) повеќе отколку само значајна

	кога нејзиното влијание на финансиските извештаи е толку големо што може да доведе до погрешно разбирање на истите во целина.
Општи стандарди	поседување на квалификации и компетентност, неопходна независност и објективност, и посветување на должно внимание, се стандарди кои се бараат од ревизорот за да ги извршува задачите кои се однесуваат на стандардите за работа и известување на компетентен, ефикасен и ефективен начин.
Независност	Слобода на ВРИ по прашањата на ревизијата да работат во согласност со нивните ревизорски овластувања без надворешни влијанија или мешања од било кој вид.
Интерна/внатрешна ревизија	Претставува функционално средство со кое раководството на определен ентитет добива сигурност од внатрешни извори дека постапките за кои тие се одговорни функционираат на начин кој ја минимизира можноста од појава на проневери, измами, грешки или неефикасни или неекономични постапки. Таа има многу карактеристики на екстерна ревизија но може да ги извршува наредбите на раководството на кое што непосредно поднесува извештај.
Интерна/внатрешна контрола	Претставува цел систем на финансиски и други контроли, вклучувајќи и организационата поставеност (структура), методи, постапки и интерна ревизија кои се воспоставени од страна на раководството за остварување на целите на работењето, кои му помагаат на ентитетот кој е предмет на ревизија, деловните активности да ги врши на регуларен економичен, ефикасен, и ефективен начин; осигурувајќи при тоа придржување кон политиките воспоставени од страна на раководството; заштита на средствата и расположивите ресурси; обезбедување на точност и комплетност на сметководствените евиденции; и навремено изготвување на сигурни финансиски и управувачки информации.
Меѓународна организација на врховни ревизорски институции (ИНТОСАИ)	Претставува меѓународно и независно тело кое има за цел промовирање размена на идеи и стекнати искуства помеѓу Врховните ревизорски институции во сферата на контрола на јавните финансии.
Законодавство	Законодавно тело во една земја кое ги носи законите, на пример Парламентот.
Материјалност и Значајност (материјално)	Во општи црти, некое прашање може да биде третирано како материјално/значајно ако сознанијата за него укажуваат дека тоа веројатно би влијаело на корисниците на финансиските извештаи или врз извештајот на ревизијата на успешност. Значајноста често се однесува на вредноста, но самата инхерентна природа или карактеристика на определена ставка или група на ставки може исто така да и даде на ставката значење - на пример во случаи кога законот или некоја друг пропис бара определено прашање да биде обелоденето

посебно независно од неговиот износ. Покрај значајноста според вредност и според природа, определено прашање може да се смета за значајно поради контекстот во кој тоа се појавува. На пример, кога определена ставка се става во однос на целината на сметките, односно вкупниот збир на ставките во кои таа претставува составен дел; со поврзани позиции; со соодветни износи од претходните години. Ревизорскиот доказ игра значајна улога при донесувањето на одлуките во поглед на изборот на прашања и области за ревизија како и за природата, распоредот и обемот на ревизорските тестови и постапки.

Мислење	Пишани заклучоци на ревизорот за сетот на финансиски извештаи како резултат на финансиска ревизија или ревизија на правилност.
Ревизија на успешност	Ревизија на економичност, ефикасност и ефективност на користење на ресурсите од страна на ентитетот кој е предмет на ревизија при извршување на неговите задачи.
Планирање	Дефинирање на целите, воспоставување на политиките и утврдување на природата, делокругот, опфатот и роковите за спроведување на постапките и тестовите потребни за постигнување на целите.
Начела (постулати)	Основни претпоставки, доследни премиси, логични принципи и барања кои претставуваат општа рамка за развој на ревизорските стандарди.
Јавна одговорност	Обврските на лицата или субјектите, вклучувајќи ги и јавните претпријатија и корпорации, на кои им се доверени јавни средства да бидат одговорни во остварувањето на фискалните, раководните и програмските задолженија кои биле пренесени на нив, и да ги известуваат оние кои тие задолженија ги пренеле на нив.
Ревизија на правилност	Утврдување на финансиската одговорност на субјектите, која вклучува истражување и вреднување на финансиските евиденции и изразување на мислење за финансиските извештаи; утврдување на финансиска одговорност на државната администрација во целина; ревизија на финансиски системи и трансакции, вклучувајќи ја и оценката на нивната усогласеност со применетите закони и прописи; ревизија на функциите на интерната контрола и ревизија; ревизија на чесноста и исправноста на административните одлуки донесени од страна на субјектот кој е предмет на ревизија; и известување за било какви прашања кои произлегуваат од или се однесуваат на ревизијата а кои ВРИ смета дека треба да бидат образложени.
Извештај	Пишано мислење на ревизорот и други забелешки (образложенија) на сетот финансиски извештаи како резултат на финансиска ревизија или ревизија на правилност или наодите на ревизорот од извршената ревизија на успешност.

**Стандарди за
Известување**

Претставуваат рамка на упатства за ревизорите за известување за резултатите од ревизијата, вклучувајќи ги и упатствата за формата и содржината на извештајот на ревизијата.

Надзор

Суштинско барање при вршење на ревизија кое бара соодветно водење, усмерување и контрола во сите фази, за да се обезбеди компетентна и ефикасна врска меѓу активностите, постапките и тестовите кои се извршуваат и целите кои треба да се постигнат.

**Врховна ревизорска
институција (ВРИ)**

Претставува јавен орган на државата кој, независно како е назначен, конституиран или организиран, по сила на закон ја извршува највисоката јавна ревизорска функција во државата.

Кратенки

**користени во преводот на Европските упатства за примена на
ревизорските стандарди на Меѓународната организација на
врховни ревизорски институции**

Кратенка	Опис
МФС	Меѓународна федерација на сметководители
ВРИ	Врховна ревизорска институција
ИНТОСАИ	Меѓународна организација на врховни ревизорски институции
ЕУ	Европска Унија
ЕЗ	Европски Заедници
ИР	Инхерентен ризик
КР	Контролен ризик
РН	Ризик од неоткривање
РР	Ревизорски ризик
СБП	Системски базиран пристап
ДДП	Директен детален пристап
ПИК	Прашалник за интерни контроли
ПКК	Прашалник за клучни контроли
ИС	Информациони системи
ИТС	Извештаи од трета страна
КПРТ	Компјутерски подржувани ревизорски техники
ИТ	Информативна технологија
ПК	Персонални компјутери
ПЛМ	Модел на програмска логика
АТК	Анализа на трошоци и користи
АЕТ	Анализа на ефективност на трошоците
НРИ	Национални ревизорски институции
ИФАК	Меѓународна федерација на сметководители
ИТ	Информациона технологија
ЕКУ	Европска парична единица

