

ISSAI 100

Основни принципи на ревизијата на јавниот сектор

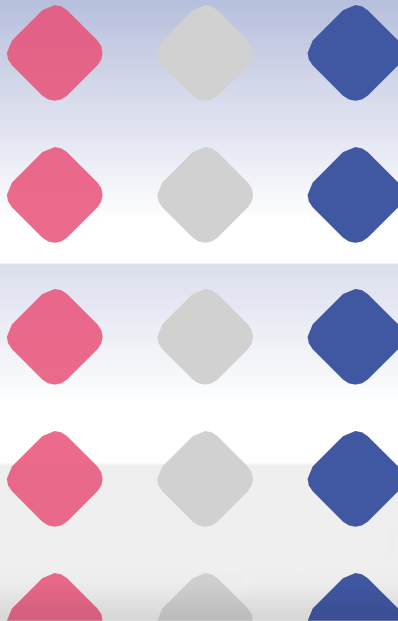


INTOSAI

Стандардите на INTOSAI се издаваат од Меѓународната организација на врховни ревизорски институции, INTOSAI, како дел од Рамката за професионални објави на INTOSAI. За повеќе информации посетете ја www.issai.org



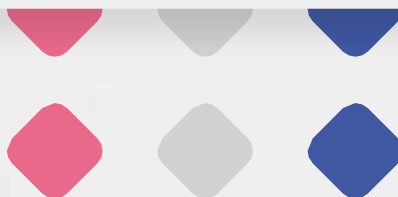
INTOSAI



INTOSAI, 2019 година

- 1) Усвоен како Основни принципи на државната ревизија во 2001 година
- 2) Ревидиран и преименуван во Основни принципи на ревизијата на јавниот сектор во 2013 година
- 3) Со воспоставувањето на Рамката за професионални објави на INTOSAI (IFPP), направени се уреднички измени во 2019 година

ISSAI 100 е достапен на сите официјални јазици на INTOSAI: арапски, англиски, француски, германски и шпански



СОДРЖИНА

1. ВОВЕД	4
2. ЦЕЛ И НАДЛЕЖНОСТ НА ISSAIs	6
3. РАМКА НА РЕВИЗИЈАТА НА ЈАВНИОТ СЕКТОР	9
Мандат	9
Ревизија на јавниот сектор и нејзини цели	10
Видови ревизија на јавниот сектор	11
4. ЕЛЕМЕНТИ НА РЕВИЗИЈАТА НА ЈАВНИОТ СЕКТОР	13
Трите страни	13
Предмет на ревизијата, критериуми и информации за предметот на ревизијата	14
Видови на ангажман	15
Доверба и уверување во ревизијата на јавниот сектор	16
5. ПРИНЦИПИ НА РЕВИЗИЈАТА НА ЈАВНИОТ СЕКТОР	
Организациски барања	19
Општи принципи	20
Принципи поврзани со процесот на ревизија	24

1

ВОВЕД

- 1) Професионалните стандарди и упатства се од суштинско значење за кредибилитетот, квалитетот и професионалноста на ревизијата на јавниот сектор. Меѓународните стандарди на Врховните ревизорски институции (International Standards of Supreme Audit Institutions - ISSAIs) кои ги изготвува Меѓународната организација на Врховни ревизорски институции (INTOSAI) имаат за цел да промовираат независна и ефективна ревизија од страна на врховните ревизорски институции (ВРИ).
- 2) ISSAIs обезбедуваат поддршка за членките на INTOSAI во развивање на сопствен професионален пристап, во согласност со нивните мандати, националните закони и прописи.
- 3) ISSAIs се дел од Рамката за професионални објави на INTOSAI (IFPP). Во оваа рамка, INTOSAI Принципите (INTOSAI-P) ја содржат рамката на фундаментални и клучни принципи кои ги утврдат предусловите за правилно функционирање на ВРИ. Меѓународните стандарди на Врховните ревизорски институции (ISSAIs) се однесуваат на спроведувањето на ревизиите и вклучуваат општо признати професионални принципи кои ја поткрепуваат ефективната и независна ревизија на субјектите од јавниот сектор.
- 4) INTOSAI Упатствата (GUIDs) се исто така дел од Рамката (IFPP). Тие даваат насоки за поддршка на ВРИ и ревизорите за подобрување на организациските перформанси и за спроведување и примена на ISSAIs во пракса.
- 5) *ISSAI 100 – Основни принципи на ревизијата на јавниот сектор* се заснова на и го елаборира *INTOSAI-P 1 Декларацијата од Лима*, и обезбедува релевантна меѓународна референтна рамка за дефинирање на ревизијата на јавниот сектор. Целосниот сет на ISSAIs се заснова на овие принципи.

- б) *ISSAI 100 - Основни принципи на ревизијата на јавниот сектор* — обезбедува детални информации за:
- целта и надлежноста на ISSAIs;
 - рамката за вршење ревизија на јавниот сектор;
 - елементите на ревизијата на јавниот сектор;
 - принципите кои се применуваат во ревизијата на јавниот сектор.

2

ЦЕЛ И НАДЛЕЖНОСТ НА ISSAI

- 7) ISSAI 100 ги воспоставува основните принципи кои се применливи за сите ревизорски ангажмани во јавниот сектор, без оглед на нивната форма или содржина. ISSAI 200, 300 и 400 се надоврзуваат и подетално ги разработуваат принципите кои се применуваат во контекст на финансиската ревизија, ревизијата на успешност и ревизијата на усогласеност, соодветно. Тие треба да се применуваат заедно со принципите утврдени во ISSAI 100. Принципите во никој случај немаат приоритет над националните закони, регулативи или мандати, ниту пак можат да ги спречат ВПИ да спроведат истраги, проверки или други задачи кои не се конкретно опфатени со постоечките ISSAI.
- 8) *Основните принципи на ревизијата на јавниот сектор (ISSAI 100) и принципите за финансиска ревизија, ревизија на успешност и ревизија на усогласеност¹, кои произлегуваат од истите, можат да се користат за воспоставување авторитетни стандарди на три начини:*
- како основа врз која ВПИ можат да развиваат стандарди;
 - како основа за донесување доследни национални стандарди;
 - како основа за усвојување на ISSAIs.

ВПИ може да избере некоја од следните опции: да изработи еден документ за воспоставување стандарди, да изработи низа такви документи, или пак, да направи комбинација од документи за воспоставување на стандарди и други авторитетни документи.

¹ ISSAI 200, 300 и 400

ВРИ треба да наведат кои стандарди ги применуваат при спроведувањето на ревизиите, а таквите информации треба да бидат достапни за корисниците на извештаите на ВРИ. Исто така, треба да се наведе доколку стандардите се засноваат на неколку извори земени групно. Се поттикнуваат ВРИ да ги вметнат овие информации во ревизорските извештаи, но може да се користи и поопшта форма на комуникација.

- 9) ВРИ може да наведе дека стандардите кои ги има развиено или усвоено се засноваат на или се во согласност со принципите на ISSAIs само доколку стандардите се усогласени во целост со сите релевантни принципи на ISSAI 100, 200, 300 и 400.

Ревизорските извештаи може да содржат упатување на фактот дека стандардите кои биле применети се засноваат на или се во согласност со ISSAI или ISSAI-те кои се релевантни за извршената ревизорска работа. Таквото упатување може да се направи на следниот начин:

...Ја извршивме ревизијата во согласност со (стандарди), кои се засноваат на [или се во согласност со] ISSAI 100 Основни принципи на ревизијата на јавниот сектор [и принципите од ISSAI 200 Принципи на финансиската ревизија / ISSAI 300 Принципи на ревизијата на успешност / ISSAI 400 Принципи на ревизијата на усогласеност]на Меѓународните стандарди на Врховните ревизорски институции.

Со цел правилно да се донесат или изработат стандарди за ревизија врз основа на овие ревизорски принципи, потребно е разбирање на целиот текст на овие принципи. За таа цел, може да биде од корист консултирање на релевантни стандарди за финансиска ревизија (ISSAI 2000-2899), стандарди за ревизија на успешност (ISSAI 3000-3899) и стандарди за ревизија на усогласеност (ISSAI 4000-4899).

- 10) ВРИ можат да изберат да ги усвојат ISSAIs за авторитетни стандарди. Во тој случај, ревизорот мора да работи во согласност со сите ISSAI кои се релевантни за ревизијата. Упатување на применетите ISSAI може да се направи на следниот начин:

...Ја извршивме ревизијата (ревизиите) во согласност со Меѓународните стандарди на Врховните ревизорски институции (ISSAIs).

Со цел да се подобри транспарентноста, изјавата може дополнително да се појасни со наведување кои ревизорски стандарди од ISSAI 2000-4899 ревизорот ги сметал за релевантни и ги применил. Ова може да се направи со вметнување на следната фраза:

Ревизијата [ревизиите] беше [беа] спроведени врз основа на ISSAI xxx [број и име на ISSAI].

- 11) Меѓународните стандарди за ревизија (International Standards on Auditing - ISA) издадени од Меѓународната федерација на сметководители (International Federation of Accountants - IFAC) се вградени во стандардите за финансиска ревизија (ISSAI 2000-2899). Поради тоа, во финансиските ревизии може да се направи упатување или на ISSAI или на ISA. ISSAI обезбедуваат дополнителни насоки за примена во јавниот сектор, но барањата за ревизорот во финансиските ревизии се исти. ISA претставуваат неделива група на стандарди и не може да се врши поединечно упатување на ISSAI-те во кои тие се вградени. Ако ISSAI или ISA се усвоени од ВПИ како стандарди за вршење финансиска ревизија, ревизорскиот извештај треба да содржи упатување на тие стандарди. Истото се однесува и на финансиските ревизии извршени во комбинација со други видови на ревизија.
- 12) Ревизиите може да се вршат во согласност со ISSAIs и со стандарди од други извори, под услов да нема противречности. Во таков случај треба да има упатување и на ISSAI-те и на другите релевантни стандарди.

3

РАМКА ЗА РЕВИЗИЈА НА ЈАВНИОТ СЕКТОР

МАНДАТ

- 13) ВРИ ќе ја извршува својата функција за ревизија на јавниот сектор во рамките на конкретен уставен аранжман и врз основа на својата функција и мандат, со што ќе се обезбеди доволна независност и моќ на одлучување во извршувањето на должностите. Мандатот на ВРИ може да ги дефинира нејзините општи надлежности во ревизијата на јавниот сектор, како и да обезбеди дополнителни прописи кои се однесуваат на ревизиите и на другите ангажмани.
- 14) ВРИ може да има мандат за различни ангажмани на било која тема од значење за одговорноста на раководењето и на оние задолжени за управување, како и за соодветна употреба на јавните фондови и средства. Опфатот или формата на овие ангажмани и известувањето за истите ќе биде различно, согласно законскиот мандат на засегнатата ВРИ.
- 15) Во некои земји ВРИ е суд, составен од судии со овластувања над државните сметководители и другите јавни службеници, кои одговараат пред судот за својата работа. Постои важна врска меѓу оваа судска надлежност и карактеристиките на ревизијата на јавниот сектор. Судската функција бара од ВРИ да осигури дека секој што е задолжен за работење со јавни средства се смета за одговорен и, во таа смисла, е во надлежност на ВРИ.
- 16) ВРИ може да донесе стратешки одлуки со цел да одговори на барањата од својот мандат, како и на други законски барања. Таквите одлуки може да вклучуваат/се однесуваат на тоа кои стандарди за ревизија се

применуваат, кои ревизорски аранжмани ќе се спроведуваат и на кој начин ќе се утврдува нивниот приоритет.

РЕВИЗИЈАТА НА ЈАВНИОТ СЕКТОР И НЕЈЗИНИТЕ ЦЕЛИ

- 17) Во опкружувањето на ревизијата на јавниот сектор владата и другите субјекти од јавниот сектор се одговорни за користењето на ресурсите кои произлегуваат од оданочувањето и од други извори од обезбедени услуги за граѓаните и останатите примачи. Овие субјекти се одговорни за нивното управување и работење, како и за користењето на ресурсите, пред оние кои ги обезбедуваат ресурсите, и пред оние, вклучувајќи ги и граѓаните, кои зависат од услугите обезбедени со овие ресурси. Ревизија на јавниот сектор помага да се создадат соодветни услови и ги поддржува очекувањата дека субјектите од јавниот сектор и јавните службеници ќе ги извршуваат своите функции ефективно, ефикасно и етички, во согласност со важечките закони и прописи.
- 18) Генерално, ревизијата на јавниот сектор може да се опише како систематски процес на објективно собирање и оценување на докази за да се утврди дали информациите или реалните услови се во согласност со воспоставените критериуми. Ревизијата на јавниот сектор е од суштинско значење во тоа што за законодавните и надзорните органи, за оние кои се одговорни за управувањето, како и за општата јавност, обезбедува информации и дава независни и објективни оценки за управување и ефикасноста на владините политики, програми или активности.
- 19) ВРИ, во служба на оваа цел, претставуваат важен столб на националните демократски системи и механизми за управување и играат важна улога во подобрувањето на јавната администрација, преку залагање за принципите на транспарентност, отчетност, управување и учинок. *INTOSAI P-20 Принципи на транспарентност и отчетност* ги содржат клучните насоки на INTOSAI во овој поглед.
- 20) Сите ревизии на јавниот сектор тргнуваат од одредена цел, која се разликува во зависност од видот на ревизија која се спроведува. Сепак, сите ревизии на јавниот сектор придонесуваат за добро управување преку:

- обезбедување независни, објективни и веродостојни информации, заклучоци или мислење врз основа на доволни и соодветни докази во врска со јавните субјекти за корисниците на ревизорските извештаи
 - унапредување на отчетноста и транспарентноста, поттикнување на континуирано подобрување и одржлива доверба во соодветното користење на јавните фондови и средства и ефикасноста на јавната администрација;
 - зајакнување на ефикасноста на телата кои, во рамките на уставните аранжмани, вршат општ мониторинг и корективни функции на работењето на владата, како и на оние кои се одговорни за управување со активности финансирани со јавни средства;
 - давање поттик за промени преку обезбедување на знаења, сеопфатна анализа и издржани препораки за подобрување.
- 21) Во принцип, ревизиите на јавниот сектор може да се категоризираат во една или повеќе од трите главни видови ревизија: ревизија на финансиски извештаи, ревизија на усогласеност со релевантните закони и прописи, и ревизија на успешност. Целта на секоја ревизија одредува кои стандарди ќе се применуваат.

ВИДОВИ РЕВИЗИИ НА ЈАВНИОТ СЕКТОР

- 22) Трите главни видови ревизија на јавниот сектор се дефинираат на следниот начин:

Финансиската ревизија се фокусира на утврдување дали финансиските информации на субјектот се прикажани во согласност со рамката за финансиско известување и регулаторната рамка. Ова се постигнува со обезбедување доволни и соодветни ревизорски докази кои му овозможуваат на ревизорот да изрази мислење за тоа дали финансиските информации се ослободени од материјално погрешно прикажување како резултат на измама или грешка.

Ревизијата на успешност се фокусира на тоа дали интервенциите, програмите и институциите функционираат во согласност со принципите на економичност, ефикасност и ефективност и дали има простор за подобрување. Учинокот се испитува во однос на соодветни критериуми и се анализираат причините за утврдените отстапувања од тие критериуми или други проблеми. Целта е да се одговори на клучните ревизорски прашања и да се дадат препораки за подобрување.

Ревизија на усогласеност се фокусира на тоа дали одреден предмет на ревизија е во согласност со релевантните закони и прописи кои се утврдени како критериуми. Ревизијата на усогласеност се врши преку оценување на тоа дали активностите, финансиските трансакции и информации се, од сите материјални аспекти, во согласност со законите и прописите кои се релевантни за субјектот на ревизија. Овие закони и прописи може да вклучуваат правила, буџетските одлуки, политики, воспоставени кодекси, договорени услови или општи принципи со кои се регулира доброто финансиско управување во јавниот сектор и однесувањето на јавните службеници.

- 23) ВРИ може да спроведуваат ревизија или други ангажмани на било која тема од значење за одговорностите во управувањето и на оние одговорни за управување и соодветно користење на јавните ресурси. Овие ангажмани може да вклучуваат известување за квантитативните резултати и исходот од активностите за обезбедување јавни услуги од страна на субјектот, извештаи за одржливост, идни потреби од ресурси, придржување кон стандардите за внатрешна контрола, ревизија на проекти во реално време, и други прашања. Исто така, ВРИ може да врши комбинирани ревизии кои вклучуваат аспекти од финансиската ревизија, ревизијата на успешност и/или ревизијата на усогласеност.

4

ЕЛЕМЕНТИ НА РЕВИЗИЈАТА НА ЈАВНИОТ СЕКТОР

- 24) Ревизијата на јавниот сектор е неопходна за јавната администрација со оглед на тоа што управувањето со јавните средства е прашање на доверба. Одговорноста за управувањето со јавните средства во согласност со нивната намена е доверено на правно или физичко лице кое дејствува во име на јавноста. Ревизијата на јавниот сектор ја подобрува довербата на корисниците на ревизорските извештаи преку обезбедување на информации и независна и објективна оценка во врска со отстапувањата од прифатените стандарди и принципи на доброто управување.

Сите ревизии на јавниот сектор ги имаат истите основни елементи: ревизор, одговорна страна, предвидени корисници (трите страни во ревизијата), критериуми за оценување на предметот на ревизија и добиени резултати/ информации за предметот на ревизија. Истите може да се категоризираат како два различни видови на ревизорски ангажман: ангажмани за потврда и ангажмани за директно известување.

ТРИТЕ СТРАНИ

- 25) Ревизијата на јавниот сектор вклучува најмалку три одделни страни: ревизор, одговорна страна и предвидени корисници. Односот меѓу страните треба да се гледа во контекст на специфичната на уставните определби за секој тип на ревизија.
- Ревизор: Во ревизијата на јавниот сектор улогата на ревизор ја извршува Раководителот на ВРИ и лицата на кои им е доверена задачата за спроведување на ревизијата. Целокупната одговорност за ревизијата на јавниот сектор е дефинирана согласно мандатот на ВРИ.

- Одговорна страна: Во ревизијата на јавниот сектор релевантната одговорност е утврдена со уставен или законодавен аранжман. Одговорните страни може да бидат одговорни за информациите во врска со предметот на ревизија, за управување со предметот на ревизија или за постапување по препораките, а истите може да бидат поединци или организации.
- Предвидени корисници: поединци, организации или групи од истите за кои ревизорот подготвува ревизорски извештај. Предвидените корисници можат да бидат законски или надзорни тела, оние кои се одговорни за управување или пошироката јавност.

ПРЕДМЕТ НА РЕВИЗИЈА, КРИТЕРИУМИ И ИНФОРМАЦИИ ЗА ПРЕДМЕТОТ НА РЕВИЗИЈА

- 26) Предметот на ревизија се однесува на информациите, состојбата/околностите или активноста која се разгледува или оценува наспрема одредени критериуми. Истиот може да има различни форми и карактеристики во зависност од целта на ревизијата. Соодветниот предмет на ревизија може да се идентификува и доследно да се оценува или разгледува наспрема одредени критериуми, на тој начин што истиот може да се подложи на процедури за собирање на доволни и соодветни ревизорски докази за поткрепа на ревизорското мислење или заклучок.
- 27) Критериумите се мерила кои се користат за оценување на предметот на ревизија. Секоја ревизија треба да има критериуми кои одговараат на приликите на истата. При утврдување на соодветноста на критериумите, ревизорот ја разгледува нивната релевантност и разбирливост за предвидените корисници, како и нивната целосност, веродостојност и објективност (неутралност, општо прифаќање и споредливост со критериумите што се користат во слични ревизии). Критериумите кои се применуваат може да зависат од голем број фактори, вклучувајќи ги целите и видот на ревизија. Критериумите може да бидат конкретни или општи, и може да произлегуваат од различни извори, вклучувајќи закони, прописи, стандарди, солидни принципи и добра пракса. Истите треба да бидат достапни за корисниците за да им се овозможи да разберат како се оценува или разгледува предметот на ревизија.
- 28) Информациите за предметот на ревизија се однесуваат на исходот од оценувањето или разгледувањето на предметот во однос на критериумите. Истите може да бидат во различни форми и да имаат различни карактеристики во зависност од целта и опфатот на ревизијата.

ВИДОВИ НА АНГАЖМАН

29) Постојат два вида на ангажман:

- Во ангажманите со потврда, одговорната страна го разгледува предметот на ревизија наспрема критериумите и презентира информации во врска со истиот. Потоа ревизорот собира доволни и соодветни ревизорски докази во врска со информациите за да обезбеди разумна основа за изразување на заклучок.
- Во ангажманите со директно известување, ревизорот е тој кој го разгледува или оценува предметот на ревизија, земајќи ги во предвид ризикот и материјалноста. Исходот од разгледувањето на предметот на ревизија во однос на критериумите се презентира во ревизорски извештај, во форма на наоди, заклучоци, препораки или мислење. Ревизијата на предметот може, исто така, да обезбеди нови информации, анализи или согледувања.

30) Финансиските ревизии се секогаш ангажмани со потврда, бидејќи се базираат на финансиски информации презентирани од страна на одговорните лица. Ревизиите на успешност се вообичаено ангажмани со директно известување. Ревизиите на усогласеност може да бидат ангажмани со потврда или ангажмани со директно известување или двата ангажмани заедно. Во продолжение се наведени предметот на ревизија или информациите за предметот на ревизија во трите видови на ревизија опфатени со ISSAI:

- Финансиска ревизија:* Предмет на ревизија во финансиска ревизија е финансиската состојба, работењето, паричниот тек или други елементи кои се утврдуваат, разгледуваат и презентираат во финансиските извештаи. Информациите за предметот на ревизија се финансиските извештаи.
- Ревизија на успешност:* Предметот на ревизија во ревизијата на успешност се дефинира со целите на ревизијата и ревизорските прашања. Предмет на ревизија може да бидат конкретни програми, субјекти или фондови или одредени активности (со исход, резултати и учинок), постоечки состојби (вклучително причини и последици), како и нефинансиски и финансиски информации за било кој од овие елементи. Ревизорот го разгледува или оценува предметот на ревизија за да го утврди степенот до кој се или не се исполнети утврдените критериуми.

- с) *Ревизија на усогласеност*: Предметот на ревизија во ревизијата на усогласеност се дефинира со опфатот на ревизијата. Тоа може да бидат активности, финансиски трансакции или информации. Кај аранжманите со потврда за усогласеност порелевантно е фокусот да биде на информациите за предметот на ревизија, кои може да бидат изјави за усогласеност во согласност со воспоставената и стандардизирана рамка за известување.

ДОВЕРБА И УВЕРУВАЊЕ ВО РЕВИЗИЈАТА НА ЈАВНИОТ СЕКТОР

Потребата од доверба и уверување

- 31) Корисниците сакаат да имаат доверба во веродостојноста и релевантноста на информациите кои ги користат како основа за донесување одлуки. Затоа ревизиите обезбедуваат информации врз основа на доволни и соодветни докази, а ревизорите треба да спроведуваат процедури за намалување или управување со ризикот од донесување несоодветни заклучоци. Нивото на уверување кое може да се обезбеди за предвидените корисници треба да се изрази на транспарентен начин. Сепак, поради инхерентни ограничувања ревизиите никогаш не може да обезбедат апсолутно уверување.

Форми на уверување

- 32) Во зависност од ревизијата и потребите на корисниците, уверувањето може да се изрази на два начина:
- Преку мислења и заклучоци кои експлицитно го изразуваат нивото на уверување. Ова се однесува на сите ангажмани со потврда и одредени ангажмани со директно известување.
 - Преку други форми. Во одредени ангажмани со директно известување ревизорот не дава експлицитна изјава за уверување за предметот на ревизија. Во таквите случаи, ревизорот за корисниците обезбедува неопходно ниво на уверување на тој начин што дава експлицитно објаснување како се изработени наодите, критериумите и заклучоците на избалансиран и разумен начин, како и причината зошто комбинациите на наоди и критериуми

резултираат со одреден општ заклучок или препорака.

Ниво на уверување

- 33) Уверувањето може да биде разумно или ограничено.

Разумното уверување е високо, но не и апсолутно. Ревизорскиот заклучок се изразува позитивно, на тој начин што пренесува дека, според мислењето на ревизорот, предметот е или не е во согласност, во сите материјални аспекти, со применливите критериуми или, каде што е релевантно, дека информациите за предметот на ревизија обезбедуваат вистинска и објективна слика во согласност со применливите критериуми.

Кога се дава ограничено уверување, ревизорскиот заклучок наведува дека, врз основа на спроведените постапки, ревизорот не е утврдил ништо што би можело да го увери дека предметот на ревизија не ги исполнува применливите критериуми. Постапките извршени во ревизија со ограничено уверување се ограничени во смисла на она што е потребно за да се добие разумно уверување, но се очекува дека нивото на уверување, според професионалното расудување на ревизорот, е од значење за предвидените корисници. Извештајот со ограничено уверување укажува на ограничената природа на обезбеденото уверување.

5

ПРИНЦИПИ НА РЕВИЗИЈАТА НА ЈАВНИОТ СЕКТОР

- 34) Принципите наведени во понатамошниот текст се од суштинско значење за спроведувањето на ревизијата. Ревизијата е кумулативен и итеративен процес. Сепак, за полесно презентирање, основните принципи се групирани на: принципи кои се однесуваат на организациските барања на ВРИ, општи принципи кои ревизорот треба да земе во предвид пред почетокот на ревизијата и повеќе пати во текот на ревизијата, и принципите во врска со конкретни чекори во процесот на ревизија.

Области опфатени со принципите за ревизија на јавниот сектор

ОПШТИ ПРИНЦИПИ

Етика и независност	Професионално расудување, должно внимание и скептицизам	Контрола на квалитет	Раководење со ревизорски тим и вештини
Ревизорски ризик	Материјалност	Документација	Комуникација

ПРИНЦИПИ ПОВРЗАНИ СО ПРОЦЕСОТ НА РЕВИЗИЈА

Планирање на ревизијата	Извршување на ревизијата	Известување и следење/follow-up
<ul style="list-style-type: none"> Воспоставување на условите на ревизијата Разбирање на предметот на ревизија Проценка на ризик или анализа на проблемот Идентификување на ризици од измама Подготвување на ревизорски план 	<ul style="list-style-type: none"> Извршување на планираните ревизорски постапки за собирање на ревизорски докази Оценка на ревизорските докази и донесување заклучоци 	<ul style="list-style-type: none"> Подготвување на извештај врз основа на донесени заклучоци Следење на релевантни прашања

ОРГАНИЗАЦИСКИ БАРАЊА

- 35) **ВРИ треба да воспостават и одржуваат соодветни процедури за етички прашања и контрола на квалитет**

Секоја ВРИ треба да воспостави и одржува процедури за етички прашања и контрола на квалитетот на организациско ниво, кои ќе обезбедат разумно уверување дека ВРИ и нејзините вработени се придржуваат кон професионалните стандарди и применливите етички, правни и регулаторни барања.

ISSAI 130 - Кодекс на етика и ISSAI 140 - Контрола на квалитет за ВПИ обезбедуваат принципи, барања и насоки за примена во овој поглед. Постоењето на овие процедури на ниво на ВПИ е предуслов за примена или развој на национални стандарди врз основа на Основните принципи на ревизијата.

ОПШТИ ПРИНЦИПИ

Етика и независност

- 36) **Ревизорите треба да се придржуваат до релевантните етички барања и да бидат независни.** Етичките принципи треба да бидат вградени во професионалното однесување на ревизорот. Секоја ВПИ треба да има воспоставено политики кои се однесуваат на етичките барања и ја истакнуваат потребата од почитување на истите од страна на секој ревизор. Ревизорите треба да останат независни, со цел нивните извештаи да биде непристрасни и да се сметаат како такви од страна на предвидените корисници.

Ревизорите можат да ги најдат Клучните принципи за независност на INTOSAI во *INTOSAI P-10- Декларацијата од Мексико за независноста на ВПИ*. Клучните етичките принципи за интегритет, независност и објективност, компетентност, професионално однесување и доверливост и транспарентност се дефинирани во *ISSAI 130 Кодекс на етика*, заедно со поврзаната барања и материјалите за нивна примена.

Професионално расудување, должно внимание и скептицизам

- 37) **Ревизорите треба да задржат соодветно професионално однесување и да применуваат професионален скептицизам, професионално расудување и должно внимание во текот на ревизијата.** Однесувањето на ревизорот треба да се карактеризира со професионален скептицизам и професионално расудување, кои треба да се применуваат при донесувањето одлуки за соодветно дејствување. Ревизорите треба да применуваат должно внимание за да се осигурат дека нивното професионално однесување е соодветно.

Професионалниот скептицизам подразбира одржување на професионална дистанца и став кој подразбира будност и спремност за поставување прашања при оценувањето на целосноста и соодветноста на доказите добиени во текот на ревизијата. Тоа, исто така, подразбира отвореност и приемчивост за сите ставови и аргументи.

Професионалното расудување имплицира примена на колективно знаење, вештини и искуство во процесот на ревизија. Должно внимание подразбира темелно планирање и спроведување на ревизиите од страна на ревизорот. Ревизорите треба да избегнуваат однесување кое би можело да ја дискредитира нивната работа.

Контрола на квалитет

38) Ревизорите треба да вршат ревизија во согласност со професионалните стандарди за контрола на квалитет

Политиките и процедурите на ВРИ во врска со контрола на квалитет треба да се придржуваат кон професионалните стандарди, со цел да се осигура дека ревизиите се спроведуваат на доследно високо ниво. Процедурите за контрола на квалитет треба да опфаќаат прашања, како на пример, насоки, проверки и надзор во процесот на ревизија и потреба од консултации, со цел да се овозможи донесување одлуки за тешки или спорни прашања. Ревизорите можат да добијат дополнителни насоки во *ISSAI 140 Контрола на квалитет за ВРИ*.

Раководење со ревизорскиот тим и вештини

39) Ревизорите треба да поседуваат или да имаат пристап до потребните вештини

Поединците во ревизорскиот тим треба колективно да поседуваат знаење, вештини и експертиза потребни за успешно завршување на ревизијата. Ова вклучува разбирање и практично искуство во врска со видот на ревизија која се спроведува, познавање на применливите стандарди и законодавство, разбирање на работењето на субјектот, како и искуство и способност за професионално расудување. Она што е заедничко за сите ревизии е потребата да се ангажираат вработени со соодветни квалификации, да се нуди професионална надградба и обука за вработените, да се подготвуваат прирачници и други пишани насоки и упатства за спроведување на ревизиите, како и да се обезбедат доволни ревизорски ресурси. Ревизорите треба преку постојано професионално усовршување да ја одржуваат својата професионална компетентност.

Каде што е релевантно или потребно, а во согласност со мандатот на ВРИ и применливата законска регулатива, ревизорот може да ја користи работата на внатрешните ревизори, други ревизори или експерти.

Ревизорските постапки треба да обезбедат соодветна основа за користење на работата од други лица, а во сите такви случаи ревизорот треба да обезбеди докази за компетентноста и независноста на другите ревизори или експерти, како и за квалитетот на извршената работа. Сепак, ВРИ има целосна одговорност за секое ревизорско мислење или извештај во врска со предметот на ревизија; одговорноста не се намалува со користење на работа од други страни.

Целите на внатрешната ревизија се различни од оние на надворешната. Сепак, и внатрешната и надворешната ревизија се залагаат за добро владеење преку давање свој придонес за транспарентноста и отчетноста на употребата на јавните ресурси, како и за економичноста, ефикасноста и ефективноста во јавната администрација. Ова дава прилика за координација и соработка, како и можност да се елиминира дуплирање на напорите.

Некои ВРИ ја користат работата на други ревизори на национално или локално ниво, на ниво на покраини, региони и области или пак, работата на јавни сметководствени фирми кои имаат извршено ревизорска работа во врска со целта на ревизијата. Потребно е да се воспостават договори за да се осигура дека секоја таква работа се врши во согласност со стандардите за ревизија на јавниот сектор.

За вршење на одредени ревизии потребни се специјализирани техники, методи или вештини од дисциплини кои не се на располагање во рамките на ВРИ. Во тие случаи може да се користат експерти за обезбедување на соодветно знаење, за извршување на конкретни задачи или за други цели.

Ревизорски ризик

40) Ревизорите треба да управуваат со ризиците од издавање несоодветен извештај за околностите на дадената ревизија

Ревизорскиот ризик е ризик од несоодветност на ревизорскиот извештај. Ревизорот врши постапки за да го намали или да управува со ризикот од донесување несоодветни заклучоци, истовремено прифаќајќи дека, поради инхерентните ограничувања, ревизијата не може да обезбеди апсолутна сигурност за состојбата на предметот на ревизија.

Кога целта е да се обезбеди разумно уверување, ревизорот треба да го намали ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво, земајќи ги во предвид околностите на ревизијата. Ревизијата, исто така, може да има за цел да обезбеди ограничено уверување; во тој случај прифатливиот ризик од неисполнување на одредени критериуми е поголем отколку во случај

на ревизија со разумно уверување. Ревизијата со ограничено уверување обезбедува ниво на уверување со кое професионалното расудување на ревизорот е од значење за предвидените корисници.

Материјалност

41) Ревизорите треба да ја имаат во предвид материјалноста во текот на целиот процес на ревизија

Материјалноста е релевантна во сите ревизии. Одредено прашање може да се оцени како материјално доколку познавањето на истото веројатно би влијаело на одлуките на предвидените корисници. Утврдувањето на материјалноста е прашање на професионално расудување и зависи од ревизорското толкување на потребите на корисниците. Ова расудување може да се однесува на индивидуална ставка или на група ставки заедно. Материјалноста често се разгледува од аспект на вредноста, но таа, исто така, има и други квантитативни и квалитативни аспекти. Инхерентните карактеристики на одредена ставка или група ставки може да го направат одредено прашање материјално по својата природа. Одредено прашање може да биде материјално и поради контекстот во кој се јавува.

Согледувањето на материјалноста влијае на одлуките кои се однесуваат на природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки, како и на оценувањето на резултатите од ревизијата. Согледувањето може да вклучува проблеми на засегнатите страни, јавен интерес, барања кои произлегуваат од регулаторните рамки и последици за општеството.

Документација

42) Ревизорите треба да подготват детална ревизорска документација која ќе обезбеди јасен увид односно разбирање на извршената работа, собраните докази и донесените заклучоци

Ревизорската документација треба да содржи стратегија и план за ревизија. Во документацијата треба да се снимат извршените постапки и собраните докази, а истата треба да служи како поткрепа на објавените резултати од ревизијата. Документацијата треба да биде доволно детална за да овозможи на искусен ревизор, без претходно познавање на ревизијата, да ја разбере природата, временскиот распоред, опфатот и резултатите од извршените постапки, собраните доказите како поткрепа на заклучоците и препораките од ревизијата, резонирањето зад сите значајни прашања за кои имало потреба од професионално расудување, како и релевантните заклучоци.

Комуникација

43) Ревизорите треба да воспостават ефективна комуникација во текот на процесот на ревизија

Неопходно е субјектот на ревизија да биде информиран за сите прашања кои се однесуваат на ревизијата. Ова е клучно за воспоставување на конструктивен професионален однос. Комуникацијата вклучува обезбедување информации релевантни за ревизијата и навремено доставување на забелешки и наоди за раководството и оние кои се одговорни за управувањето во текот на ангажманот. Ревизорот може да има обврска да информира други засегнати страни, како на пример законодавни и надзорни тела, за одредени ревизорски прашања.

ПРИНЦИПИ ПОВРЗАНИ СО РЕВИЗОРСКИОТ ПРОЦЕС

Планирање на ревизијата

44) Ревизорите треба да осигурат јасно утврдени услови на ревизијата

Ревизиите можат да бидат законска обврска, да се вршат на барање на законодавен или надзорен орган, да бидат иницирани од страна на ВРИ или да се вршат едноставно во договор со субјектот на ревизија. Во сите случаи, ревизорот, раководството на субјектот на ревизија, оние кои се одговорни за управувањето и други страни (доколку е соодветно), треба да постигнат заеднички формален договор за условите на ревизијата, како и за улогата и одговорностите на секој од нив. Како важни информации се сметаат предметот, опфатот и целите на ревизијата, пристапот до податоци, извештајот што ќе произлезе од ревизијата, процесот на ревизија, лицата за контакт, и улогите и одговорностите на различните страни во ангажманот.

45) Ревизорите треба да ја разберат природата на субјектот/програмата која ќе се ревидира

Ова вклучува разбирање на релевантните цели, работењето, регулаторното опкружување, внатрешната контрола, финансиските и други системи и работните процеси, како и истражување на

потенцијални извори на ревизорски докази. Спознавањето може да се обезбеди од редовна интеракција со раководството, оние кои се одговорни за управувањето, како и од други релевантни засегнати страни. Ова може да значи консултации со експерти и испитување на документи (вклучувајќи претходни студии и други извори), со цел да се добие широко разбирање на предметот на ревизија и неговиот контекст.

46) Ревизорите треба да извршат оценка на ризиците или анализа на проблемите и да ги ревидираат истите доколку е потребно, како одговор на ревизорските наоди

Природата на утврдените ризици ќе варира согласно целта на ревизијата. Ревизорот треба да го разгледа и процени ризикот од различни видови недостатоци, отстапувања и погрешни прикажувања кои можат да се појават во врска со предметот на ревизија. Треба да се земат во предвид и општите и специфичните ризици. Ова може да се постигне преку постапки кои служат за разбирање на субјектот или програмата и неговото опкружување, вклучувајќи ги и соодветните внатрешните контроли. Ревизорот треба да го процени одговорот на раководството во врска со утврдените ризици, како и спроведувањето и креирањето на внатрешните контроли за справување со овие ризици. Кај анализата на проблеми ревизорот треба да ги разгледа конкретните индикации за проблеми или отстапувања од тоа што треба да биде или да се очекува. Овој процес вклучува испитување на различни показатели (индикатори) за проблемот, со цел да се дефинираат целите на ревизијата. Утврдувањето на ризиците и нивното влијание врз ревизијата треба да се зема во предвид во текот на целиот процес на ревизија.

47) Ревизорите треба да ги утврдат и оценат ризиците од измама кои се релевантни за целта на ревизијата.

Ревизорите треба да испитаат и да извршат постапки за утврдување и одговор на ризиците од измама кои се релевантни за целите на ревизијата. Во текот на процесот на ревизија ревизорите треба да го задржат ставот на професионален скептицизам и будност/внимателност поради можност од измама.

48) Ревизорите треба да ја планираат својата работа на начин кој ќе осигури ефективно и ефикасно спроведување на ревизијата

Планирањето на конкретна ревизија вклучува стратешки и оперативни аспекти.

Од стратешки аспект, планирањето треба да го дефинира опфатот на ревизијата, целите и пристапот. Целите се однесуваат на она што треба да се постигне со ревизијата. Опфатот се однесува на предметот на ревизија и критериумите кои ќе ги користат ревизорите за да се оцени предметот на ревизија и да се извести за истото. Опфатот е директно поврзан со целите на ревизијата. Пристапот ја опишува природата и обемот на постапките кои се користат за собирање на ревизорски докази. Ревизијата треба да се планира на начин кој ќе го намали ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво.

Од оперативен аспект, планирањето подразбира утврдување на временска рамка на ревизијата и дефинирање на карактерот/природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки. Во текот на планирањето, ревизорите треба да направат соодветна распределба на улогите на членовите на тимот и да утврдат други ресурси кои може да бидат потребни, како на пример, експерти за одредена област.

Планирањето на ревизијата треба да биде флексибилно за значителни промени во околностите и условите. Тоа е итеративен процес кој се одвива во текот на целиот процес на ревизија.

Извршување на ревизијата

49) Ревизорите треба да извршат ревизорски постапки кои ќе обезбедат доволно соодветни ревизорски докази како поткрепа на ревизорскиот извештај

Одлуките на ревизорот за карактерот/природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки влијаат на доказите кои треба да се добијат. Изборот на постапките ќе зависи од извршената проценка на ризици или анализа на проблеми.

Ревизорски доказ е секоја информација која се користи од страна на ревизорот за да се утврди дали предметот на ревизија е усогласен со важечките критериуми. Доказите може да имаат многу форми, како на пример електронска и хартиена евиденција за трансакции, пишана и електронска комуникација со надворешни лица, опсервации на ревизорот, како и усни или писмени изјави од страна на субјектот на ревизија. Методите за добивање на ревизорски докази може да вклучуваат инспекција, набљудување, истражување, потврдување, повторната пресметување, повторно извршување, аналитички постапки и/или други техники на истражување. Доказите треба да бидат доволни (како количина) за да го увери лицето со соодветно познавање дека наодите се разумни и соодветни

(како квалитет), т.е. релевантни, валидни и веродостојни. Ревизорската оценка на доказите треба да биде објективна, фер и избалансирана. Прелиминарните наоди треба да бидат доставени до и дискутирани со субјектот на ревизија за да се потврди нивната валидност.

Ревизорот мора да ги почитува сите барања во однос на доверливоста.

50) Ревизорите треба да ги оценат ревизорските докази и да донесат заклучоци

По завршувањето на ревизорските постапки, ревизорот ќе ја прегледа и разгледа ревизорската документација со цел да утврди дали предметот на ревизија е доволно и соодветно ревидиран. Пред да се донесат заклучоци, ревизорот повторно ја разгледува првичната проценка на ризик и материјалноста во однос на собраните докази и одредува дали треба да се извршат дополнителни ревизорски постапки.

Ревизорот треба да ги процени ревизорските докази во поглед на утврдување на ревизорските наоди. При проценката на ревизорските докази и оценувањето на материјалноста на наодите ревизорот треба да ги земе во предвид и квантитативните и квалитативните фактори.

Врз основа на наодите и професионално расудување, ревизорот треба да донесе заклучок за предметот на ревизија или за информациите за предметот на ревизија.

Известување и follow-up

51) Ревизорите треба да подготват извештај врз основа на донесените заклучоци

Процесот на ревизија вклучува подготовка на извештај со кој се информираат засегнатите страни, лицата одговорни за управување и пошироката јавност за резултатите од ревизијата. Целта на извештаите, исто така, е да се овозможи следење и корективни мерки. Во некои ВРИ, како на пример судовите за ревизија кои имаат судска надлежност, ова може да подразбира издавање правно-обврзувачки извештаи или судски одлуки.

Извештаите треба да бидат лесно разбирливи и целосни, без нејасноти или двосмислености. Извештаите, исто така, треба да бидат објективни и фер, да ги вклучуваат само оние информации кои се поткрепени од доволни и соодветни ревизорски докази, притоа обезбедувајќи дека наодите се дадени во соодветна перспектива и контекст.

Формата и содржината на извештајот ќе зависи од карактерот/природата на ревизијата, предвидените корисници, важечките стандарди и законските барања. Мандатот на ВРИ и другите релевантни закони и прописи може да го определуваат изгледот или формулациите во извештаите, а истите може да бидат дадени во кратка или долга форма.

Извештаите во долга форма генерално во детали го опишуваат опфатот на ревизијата, наодите и заклучоците, вклучувајќи ги и можните последици, како и конструктивни препораки за корективни активности.

Извештаите во кратка форма се концизни и генерално имаат стандардизиран формат.

» **Ангажмани со потврда**

Во ревизорскиот извештај од ангажманите со потврда може да се изрази мислење за тоа дали информациите за предметот на ревизија се, во сите материјални аспекти, ослободени од значајни грешки и/или дали предметот на ревизија е во согласност, во сите материјални аспекти, со утврдените критериуми. Во ангажманите со потврда извештајот вообичаено се нарекува Извештај на ревизорот.

» **Ангажмани со директно известување**

Во ревизорскиот извештај од ангажманите со директно известување треба да се наведат целите на ревизијата и да се опише начинот како истите се обработени во ревизијата. Ова подразбира презентирање наоди и заклучоци за предметот на ревизија, а може да вклучува и препораки. Може да се дадат и дополнителни информации за критериумите, методологијата и изворите на податоци, а потребно е да се опишат и било какви ограничувања во опфатот на ревизијата.

Во ревизорскиот извештај треба да се објасни како се користени добиените докази и зошто се донесени конкретните заклучоци. Со ова ќе се обезбеди потребниот степен на доверба од страна на предвидените корисници.

» **Мислење**

Кога ревизорското мислење се користи за да се пренесе нивото на уверување, мислењето треба да се даде во стандардизиран формат.

Мислењето може да биде неквалификувано или квалификувано. Неквалификувано мислење се изразува кога е добиено ограничено или разумно уверување. Квалификуваното мислење може да биде:

- *Квалификувано (освен за)* – кога ревизорот не се согласува со, или не е во состојба да обезбеди доволни и соодветни ревизорски докази за одредени ставки во рамките на предметот на ревизија, кои се, или може да бидат, материјални, но не се сеприсутни;
- *Негативно* – кога ревизорот има обезбедено доволни и соодветни ревизорски докази, и заклучува дека отстапувањата или погрешните прикажувања, поединечно или заедно, се и материјални и сеприсутни;
- *Воздржување* – кога ревизорот не е во можност да обезбеди доволни и соодветни ревизорски докази поради неизвесност или ограничувања во опфатот, кои се и материјални и сеприсутни.

Кога се изразува квалификувано мислење, причините за истото треба да се дадат во соодветна перспектива, преку јасно образложување, упатување на важечките критериуми, природата и степенот на квалификација. Во зависност од видот на ревизија, извештајот може да вклучува препораки за корективни мерки и да ги опфати сите недостатоци во внатрешната контрола.

» Следење/Follow-up

ВРИ имаат улога во следењето на мерките/активностите преземени од одговорната страна како одговор на прашањата покренати во ревизорскиот извештај. Следењето (follow-up) се фокусира на тоа дали субјектот на ревизија соодветно ги решило покренатите прашања, вклучувајќи било какви пошироки импликации. Во случај на недоволни или незадоволителни мерки /активности од страна на субјектот на ревизија, може да се јави потреба од подготвување на дополнителен извештај од страна на ВРИ.