

# ISSAI 200

## Принципи на финансиска ревизија

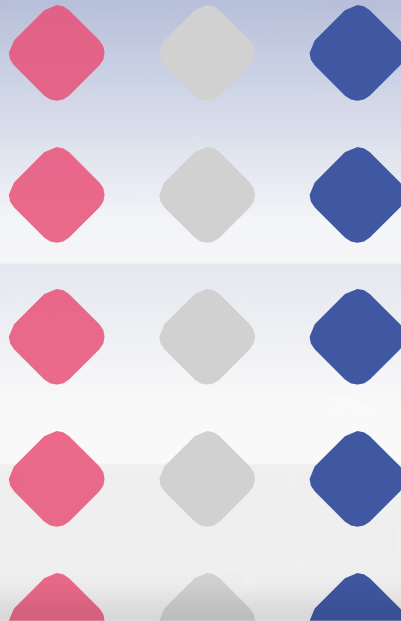
Стандардите на INTOSAI се издаваат од Меѓународната организација на врховни ревизорски институции, INTOSAI, како дел од Рамката за професионални објави на INTOSAI. За повеќе информации посетете ја [www.issai.org](http://www.issai.org)



INTOSAI



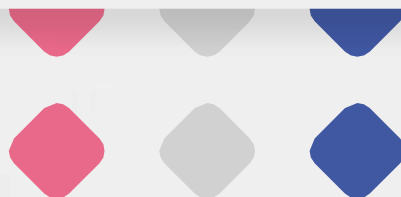
INTOSAI



#### INTOSAI, 2020 година

- 1) Одобрен како Општи стандарди на државната ревизија и стандарди со етичко значење во 2001 година
- 2) Содржината е преформулирана и одобрена како Основни принципи на финансиска ревизија во 2013 година
- 3) Содржината е преформулирана и одобрена како Принципи на финансиска ревизија во 2020 година

ISSAI 200 е достапен на сите официјални јазици на INTOSAI: арапски, англиски, француски, германски и шпански



# СОДРЖИНА

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1. ВОВЕД</b>   | <b>5</b>  |
| <b>2. НАДЛЕЖНОСТ НА ISSAI 200</b>                                     | <b>7</b>  |
| <b>3. РАМКА ЗА ФИНАНСИСКА РЕВИЗИЈА</b>                                | <b>8</b>  |
| Дефиниција и цели на финансиска ревизија                              | 8         |
| Предуслови за ревизија на финансиски извештаи во согласност со ISSAIs | 8         |
| Рамка за финансиско известување                                       | 9         |
| Проценување на рамката за финансиско известување                      | 10        |
| <b>4. ЕЛЕМЕНТИ НА ФИНАНСИСКА РЕВИЗИЈА</b>                             | <b>12</b> |
| Предмет кај финансиската ревизија                                     | 12        |
| Трите страни кај финансиската ревизија                                | 12        |
| Критериуми кои се користат во финансиска ревизија                     | 13        |
| Ангажман за разумно уверување   | 13        |
| <b>5. ПРИНЦИПИ НА ФИНАНСИСКА РЕВИЗИЈА</b>                             | <b>14</b> |
| Согласност за условите за ангажман                                    | 14        |
| Планирање   | 15        |
| Ниво на материјалност   | 15        |
| Разбирање на субјектот предмет на ревизија                            | 16        |

|  |    |
|--|----|
| Утврдување и проценка на ризик   | 16 |
| Одговор на проценетите ризици  | 17 |
| Разгледувања во врска со измама  | 18 |
| Разгледувања за продолжување на вршење на дејноста   | 18 |
| Разгледувања во врска со закони и регулативи во ревизија на финансиски извештаи                                | 19 |
| Ревизорски доказ   | 20 |
| Оценување на погрешни прикажувања  | 20 |
| Формирање мислење и известување за финансиските извештаи   | 21 |
| Квалификување на мислењето во извештајот на ревизорот  | 22 |
| Точка <i>Нагласување на прашања од неизвесност</i> и точка <i>Други прашања</i> во извештајот на ревизорот     | 23 |
| Разгледување на последователни настани   | 23 |
| Споредливи информации – цифри кои кореспондираат и споредливи финансиски извештаи                              | 24 |
| Одговорности на ревизорот во врска со други информации во документи кои содржат ревидирани финансиски извештаи | 25 |
| Разгледувања кои се релевантни за ревизии на консолидирани финансиски извештаи                                 | 26 |

- 1) Државниот ревизор во јавниот сектор работи во јавен интерес, преку обезбедување на услуги со финансиска ревизија. Ова вклучува давање уверување за финансиските информации подготвени од надлежните во јавниот сектор или субјекти за нивното користење на и управување со јавните фондови и средства. Резултатот – во форма на ревизорски мислења и/или извештаи – може да се користи како основа за одговорност на тие кои се одговорни за отчет. Како таква, финансиската ревизија сочинува важен елемент од процесот на отчетност за јавните финансии.
- 2) Професионалните стандарди и упатства се двигатели на квалитетот и професионализмот на ревизијата во јавниот сектор и оттука го поткрепуваат кредибилитетот на професијата и нејзината работа. Меѓународните стандарди на врховните ревизорски институции (ISSAIs), развиени од Меѓународната организација на врховни ревизорски институции (INTOSAI), целат кон промовирање на независна и ефикасна ревизија и служат како основи за членките на INTOSAI да развијат сопствено креирани професионални пристапи во согласност со нивните мандати и национални закони и регулативи. Принципите во овие стандарди не ги надминуваат националните закони, регулативи или мандати.
- 3) ISSAI 100 – Основни принципи на ревизијата во јавниот сектор, ги воспоставува основните принципи кои се применливи за сите ангажмани на ревизијата во јавниот сектор. ISSAI 200 ги надополнува основните принципи на ISSAI 100 со специфичен контекст на ревизии на финансиските извештаи. Тие заедно ја сочинуваат основата за целосниот сет на професионални објави на INTOSAI во оваа област и треба со нив да се усогласени.

- 4) Главната намена на ISSAI за финансиска ревизија е да им обезбедат на членките на INTOSAI сеопфатен сет на принципи и стандарди за ревизија на финансиски извештаи (или други форми на финансиски информации) на субјектите во јавниот сектор. Соодветно, принципите поставени во ISSAI 200 ги формираат основите за поспецифични ревизорски стандарди за финансиска ревизија (ISSAIs 2000 – 2899) како и Упатствата за тоа како тие да се применат (GUID 2900 – 2999). ISSAI содржат (материјали за примена) издадени од INTOSAI за да се обезбедат упатства за примена на релевантните Меѓународни стандарди за ревизија (ISA), развиени од Меѓународниот одбор за стандарди за ревизија и осигурување (IAASB). ВПИ понекогаш можат да ги комбинираат финансиските ревизии со елементи од ревизии на усогласеност и/или ревизии на успешност, во кој случај односните принципи се применуваат во специфичните видови на ревизија како применливи.
- 5) ISSAI 200 ги обезбедува клучните принципи за ревизија на поединечните или консолидирани финансиски извештаи или за нивни специфични елементи. Стандардот опфаќа:
- Надлежности на ISSAI 200;
  - Рамка за ревизија на финансиски извештаи;
  - Елементи на ревизија на финансиски извештаи; и
  - Принципи на ревизија на финансиски извештаи.

# 2

## НАДЛЕЖНОСТ НА ISSAI 200

- 6) ISSAI 200 ги обезбедува принципите за ревизија на финансиски извештаи или други форми на претставување на финансиски информации. Принципите ги воспоставуваат минималните барања за стандарди за ревизија во јавниот сектор, воспоставени на национално ниво или стандарди применети од ВПИ кои се развиени од нив или од други. Надлежностите на ISSAI се покриени со ISSAI 100.

## ДЕФИНИЦИЈА И ЦЕЛИ НА ФИНАНСИСКА РЕВИЗИЈА

- 7) Финансиската ревизија вклучува одредување, преку собирање на ревизорски докази, дали финансиските информации на субјектот се претставени во неговите финансиски извештаи во согласност со применливите рамка за финансиско известување и законска рамка. Во случај на рамки на објективно претставување, ревизорот проценува дали информациите се објективно претставени. Во случај на рамки на усогласеност, ревизорот го проценува степенот до кој усогласеноста е постигната.
- 8) Целта на финансиска ревизија, преку собирање на достаточни соодветни докази е да обезбеди разумно уверување за корисниците, во форма на ревизорско мислење и/или извештај за тоа дали финансиските извештаи или други форми на претставување на финансиски информации се објективни и/или во сите материјални аспекти претставени во согласност со применливата рамка за финансиско известување и законска рамка.

## ПРЕДУСЛОВИ ЗА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ ВО СОГЛАСНОСТ СО ISSAIs

- 9) Пред датумот на отпочнување на ангажманот на финансиска ревизија, ревизорот треба да:



- Ја процени прифатливоста на рамката за финансиско известување на субјектот кој е предмет на ревизија;
- Се осигури дека раководството на субјектот ги знае и признава своите одговорности за:
  - Подготвување на финансиските извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување;
  - Внатрешна контрола која раководството смета дека е неопходна за подготовка на финансиски извештаи кои се ослободени од материјално погрешни претставувања било тие да се должат на измама или грешка; и
  - Овозможување пристап на ревизорот до сите информации и лица, неопходни за завршување на ревизијата.

## РАМКА ЗА ФИНАНСИСКО ИЗВЕСТУВАЊЕ

- 10) Рамките за финансиско известување можат да бидат за:
  - Општа намена: дизајнирани да ги исполнат потребите за информации на широк спектар на корисници; или
  - Посебна намена: дизајнирани да ги исполнат потребите на специфични корисници или групи на корисници (на пример за одредби за финансиско известување воспоставени од меѓународни организации за финансирање, владини тела или по пат на договор).
- 11) Принципите на ISSAI 200 се релевантни за ревизии на различни видови на финансиски извештаи како оние подготвени во согласност и со двете општи намени (на пр. IPSAS, IFRS или според националните рамки за финансиско известување) и рамките за посебна намена.
- 12) Како дополнување, рамките за финансиско известување може да бидат:
  - Засновани врз усогласеност: ги воспоставуваат правилата и барањата кои треба строго да се следат во сите случаи; или
  - Засновани на објективност: признавање дека со цел да се постигне објективно прикажување на финансиските извештаи на субјектот,

може да биде неопходно за тие кои ги подготвуваат да ги напуштат барањата на рамката или да дадат дополнителни обелоденувања.

- 13) Принципите на ISSAI 200 исто така се применливи за ревизии на субјекти во јавниот сектор кои финансиските информации ги подготвуваат (вклучително и поединечните финансиски извештаи или посебни елементи, сметки или ставки од финансиски извештај) за други страни како што се владини тела, законодавецот, или други страни со надзорна функција.
- 14) Кога од ревизорот се бара да преземе ревизии на извршувања на буџетот, тоа може да вклучи прегледување на правилноста на буџетските трансакции и споредба помеѓу извршувањето и планирањето. Тоа често пати може да вклучи посебни или индивидуални рамки за финансиско известување. За овој вид на ревизорски ангажман, предусловите воспоставени од ISSAI за финансиска ревизија може да не функционираат, но принципите кои тие ги содржат треба да се применат до највисок можен степен.

## ПРОЦЕНУВАЊЕ НА РАМКАТА ЗА ФИНАНСИСКО ИЗВЕСТУВАЊЕ

- 15) Рамката за финансиско известување применлива е согласно околностите на субјектот кој се ревидира, особено во услови на давање објективно претставување на финансиски резултати и состојба тогаш кога е соодветно. Применетата рамка за финансиско известување вообичаено е пропишана со закон, регулативи или други релевантни надлежности. Доколку тоа не е сторено, останува како дискреционо право на раководството.
- 16) Ревизорот ја проценува прифатливоста на рамката за финансиско известување која е употребена. Тековно, не се препознаени објективни и основи на надлежност кои се глобално општо препознаени за просудување на прифатливоста на рамките за општа намена. Во отсуство на такви основи, финансиските стандарди за известување воспоставени од организации кои се овластени или се признаени во објавувањето на

стандарди (на пр. IPSAS, IFRS) кои се користат од страна на одредени видови на субјекти се претпоставуваат како прифатливи финансиски извештаи за општа употреба, подготвени од такви субјекти, обезбедени од организации кои следат воспоставени и транспарентни процеси, вклучувајќи ослободување и разгледување на гледишта на широк опсег на засегнати страни. За да биде прифатлива рамката за финансиско известување треба да осигури дека информациите дадени во финансиските извештаи имаат вредност за целните корисници, имено се: релевантни, целосни, веродостојни, објективни и разбирливи.

- 17) Доколку рамката не се смета за прифатлива, ревизорот го проценува ефектот врз финансиските извештаи, во смисла на информации кои недостигаат или нивното влијание врз финансиските резултати и состојби:
- Кога изборот на рамка за финансиско известување е дискреционо право на раководството, ревизорот сугерира рамката да се измени; или
  - Кога промената на рамката не е можна, кога тоа е пропишано со закон или регулативи, ревизорот го информира субјектот за дополнителни обелоденувања кои се неопходни во финансиските извештаи за да се избегне тие погрешно да наведуваат.
- 18) Ревизорот треба да го има предвид одговорот на субјектот, да го одреди влијанието врз ревизорското мислење или да го земе предвид нагласувањето на прашања кои го објаснуваат влијанието на рамката за финансиско известување врз резултатите, средствата и обврските или врз други аспекти. Ревизорот исто така може да разгледа други дејствија како што се информирање на законодавецот или повлекување од ревизорски ангажман, доколку ВРИ е во можност тоа да го стори.

# 4

## ЕЛЕМЕНТИ НА ФИНАНСИСКА РЕВИЗИЈА

- 19) Во финансиската ревизија кај јавниот сектор, елементите дефинирани во ISSAI 100 (предмет, ревизор, одговорна страна, целни корисници и критериуми) можат да варираат од субјект до субјект. Ревизорите овие елементи јасно ги идентификуваат за секоја една ревизија и ги анализираат значењата.

### ПРЕДМЕТ КАЈ ФИНАНСИСКАТА РЕВИЗИЈА

- 20) Предметот кај финансиска ревизија се сметководствените и поврзани податоци на субјектот, вообичаено претставени во форма на финансиски извештаи (последното познато како информации за предметот).

### ТРИТЕ СТРАНИ КАЈ ФИНАНСИСКАТА РЕВИЗИЈА

- 21) Одговорност на ревизорот е да ја планира и спроведе ревизијата во согласност со применливите стандарди за ревизија и мандатот, и да комуницира за резултатите.
- 22) Одговорната страна е одговорна за информациите за односниот предмет на ревизија.
- 23) “Целниот корисник“ на финансиските извештаи во јавниот сектор, првенствено е законодавецот кој е претставник на граѓаните (крајни корисници). Законодавецот ја држи отчетна владата за користење на јавните средства, во голема мера врз основа на информациите обезбедени од владата.

Затоа уверувањето за веродостојноста на тие информации преку финансиска ревизија претставува клучен дел од тој процес. Други целни корисници може да вклучат министерства, во случај на финансиски извештаи на субјекти кои работат во нивно име.

## КРИТЕРИУМИ КОИ СЕ КОРИСТАТ ВО ФИНАНСИСКА РЕВИЗИЈА

- 24) Критериуми се одредници, мерки или квалитети наспроти кои се мери предметот за да се донесе заклучок за целите на ревизијата. Критериумите кои се користат кај ревизија на финансиски извештаи општо се засноваат на рамката за финансиско известување, која се употребува од одговорната страна за нивна подготовка.

## АНГАЖМАН ЗА РАЗУМНО УВЕРУВАЊЕ

- 25) Ревизиите на финансиски извештаи спроведени во согласност со ISSAI се ангажмани на потврдување чија цел е да обезбедат разумно уверување. Разумното уверување е високо но не и апсолутно ниво на уверување, што значи дека не претставува гаранција дека ревизијата ќе ги открие сите случаи на материјално погрешни прикажувања.
- 26) Општо, ревизиите за разумното уверување се дизајнирани така да имаат за резултат заклучок изразен во позитивна форма како на пр. „според наше мислење, финансиските извештаи ја прикажуваат објективно, во сите материјални аспекти (или даваат вистинито и објективно гледиште) финансиската позиција на... и на нивните финансиски извршувања и парични текови.....“ или во случајот на рамката за усогласеност „според наше мислење, финансиските извештаи се подготвени во сите материјално значајни аспекти, во согласност со....“.
- 27) Ангажманите со ограничено уверување како што се некои ангажмани за проверки, не се покриени со тековните ISSAI за финансиска ревизија.

# 5

## ПРИНЦИПИ НА ФИНАНСИСКА РЕВИЗИЈА

28) Општите принципи на ревизија кај јавниот сектор се воспоставени во ISSAI 100<sup>1</sup> и во стандардите за етика, контрола на квалитет, како и во севкупните одговорности на ревизорот во ревизијата на финансиски извештаи. Тие опфаќаат:

- Етика и независност;
- Професионално расудување, должно внимание и скептицизам;
- Контрола на квалитет;
- Управување и вештини на ревизорскиот тим;
- Ревизорски ризик;
- Ниво на материјалност;
- Документираност;
- Известување и follow up;
- Комуникација.

29) Следните точки ги воспоставуваат специфичните принципи кои се поврзани со финансиска ревизија кај јавниот сектор.

### » **Согласност за условите за ангажманот**

30) Условите за ревизорски ангажман во јавниот сектор, се разбира дека се дадени со мандат согласно законот. Ревизорот на јавниот сектор треба да постигне заедничко разбирање со раководството кое е надлежно за управување во однос на улогите и одговорностите за секој ангажман за ревизија, кое е посакувано да биде во пишана форма. Кога ангажманот

<sup>1</sup> ISSAI 100, точка 34 - 43;

- 31) произлегува од барање од раководството, тие кои се надлежни за управување или законодавецот, тогаш сите страни треба да се согласат за условите на таквиот ангажман.

» **Планирање**

- 32) Ревизорот ја планира ревизијата за да осигури дека таа се спроведува на ефикасен и ефективен начин, преку одредување на опфатот, временската рамка и пристапот, како и практичните чекори кои треба да се преземат.
- 33) Деталното планирање е клучот за ефикасно и ефективно вршење на ревизија. Природата и степенот на неопходното планирање ќе зависи од тоа дали таа претставува прва ревизија на субјектот или претставува задача која се повторува, од величината и сложеноста на субјектот, од претходното искуство на членовите на ревизорскиот тим со субјектот. Планирањето се ажурира како што напредува ангажманот со цел да се земат предвид неочекувани прашања или настани кои влијаат врз проценката на ризик или врз примена на ревизијата.

» **Ниво на материјалност**

- 34) Ревизорот ќе го примени концептот на материјалност и во двата услови, според квантитет (според износ) и кога е релевантно според квалитет (според природата) кога ја планира и извршува ревизијата, оценувајќи ги наодите и известувајќи по резултатите.
- 35) Кога ја планира ревизијата, ревизорот го одредува сеопфатното ниво на материјалност за финансиските извештаи како целина, земајќи го предвид нивото на погрешни прикажувања кои можат да влијаат врз одлуките на корисниците на тие извештаи. Тогаш ревизорот ќе го намали нивото на материјалност кога го воспоставува обемот на ревизорска работа која треба да биде преземена, со цел да го намали ризикот до прифатливо ниво, а кој ќе ги акумулира неоткриените и некоригирани погрешни прикажувања за да не го надминат нивото на материјалност како целина.

- 36) Тоа пониско ниво на материјалност (понекогаш познато како материјалност во извршувањето) се користи за да помогне во одредување на природата, временската рамка и степенот на ревизорски постапки и за да се проценат резултатите од тие постапки. Степенот на некоригирани погрешни прикажувања во финансиските извештаи се споредува со нивото на материјалноста како целина, земајќи ги во предвид нивните квантитативни ефекти и природа, кога се оформува мислењето во ревизорскиот извештај. Применетото ниво на материјалност за известување може ќе треба да се ревидира, споредено со тоа кое е воспоставено за планирање, во зависност од крајните резултати на субјектот или од други фактори.

» **Разбирање на субјектот предмет на ревизија**

- 37) Ревизорот обезбедува достаточна разбирање за субјектот кој е предмет на ревизија и за опкружувањето во кое тој функционира, применливата рамка за финансиско известување и за системот на внатрешни контроли кај субјектот, со цел да ги препознае и процени ризиците од материјално погрешни прикажувања. Системот на внатрешни контроли кај субјектот се состои од пет компоненти: контролно опкружување, процеси на проценка на ризици на субјектот, процеси за набљудување на системот на внатрешни контроли на субјектот, информациски систем и контролни активности на субјектот (вклучително и ИТ контроли).

» **Утврдување и проценка на ризик**

- 38) При утврдувањето и проценката на ризик од материјално погрешни прикажувања ревизорот ги зема во предвид двата ризика, инхерентниот ризик (ризикот дека една сметка или класа на трансакции ќе биде подложна на грешка или материјално погрешно прикажување) и контролниот ризик (ризикот дека внатрешните контроли не ги спречуваат или не ги откриваат грешките или материјално погрешните прикажувања).
- 39) Ревизорот го утврдува и проценува инхерентниот ризик без да го земе предвид ефектот на секоја една поврзана контрола и одредува дали секој еден инхерентен ризик е значаен. Ревизорот го оценува дизајнот на



контролите кои се релевантни за ревизијата (особено поврзани со значајни инхерентни ризици) и разгледува дали тие вообичаено се применливи во практика.

- 40) Ревизорот го утврдува и проценува ризикот од материјално погрешни прикажувања во финансиските извештаи како целина, и тоа на ниво на тврдење, со цел да ги одреди најсоодветните ревизорски постапки за да ги реши тие ризици.
- 41) Постапките за проценка на ризици помагаат да се утврдат природата и степенот на ревизорска работа која треба да се спроведе, но сами по себе не обезбедуваат достаточни ревизорски докази врз кои се заснова ревизорското мислење.

#### » **Одговор на проценети ризици**

- 42) Ревизорот обезбедува достаточни соодветни ревизорски докази кои се однесуваат на проценетите ризици од материјално погрешни прикажувања, преку дизајнирање и примена на соодветни одговори кон тие ризици. Колку е ризикот поголем, толку пошироки ќе бидат бараните ревизорски постапки, и потребни се поубедливи ревизорски докази.
- 43) Ревизорот дизајнира и применува сеопфатни одговори за решавање на ризиците од материјално погрешни прикажувања на ниво на финансиски извештаи како и понатамошни ревизорски постапки чии природа, временска рамка и степен ги земаат во предвид ризиците од материјално погрешни прикажувања на ниво на тврдење. Вообичаено, таквите ревизорски постапки вклучуваат тестови на контроли и детални постапки (аналитички постапки и/или тестови на детали).
- 44) Доколку контролите се чини дека се ефективни, ревизорот може да размисли да ги тестира истите. Доколку тестирањето покаже дека контролите ефективно функционираат, тоа може да го намали износот на детални тестирања кои се потребни за решавање на утврдениот ризик. Контролите се тестираат во околности кога деталните постапки сами по себе не се доволни.

» **Разгледувања во врска со измама**

- 45) Како дел од препознавањето и проценката на ризици од материјално погрешни прикажувања, ревизорот треба да земе предвид дали материјално погрешните прикажувања можат да се појават како резултат на измама и да преземе соодветни одговори на тие ризици.
- 46) Првичната одговорност за спречување и откривање на измама останува кај раководството на субјектот или кај тие кои се овластени за раководење. Ревизорот е одговорен за обезбедување на разумно уверување до степенот до кој финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешни прикажувања. Материјално погрешните прикажувања можат да се појават како резултат на грешка или измама. Секако, природата на измамата за ревизорот го отежнува препознавањето и затоа не постои гаранција дека сите материјално погрешни прикажувања предизвикани од измама ќе бидат и откриени. Поради тоа, ревизорот ќе земе предвид кои ревизорски постапки треба да се преземат како соодветни кога ризикот од измама е материјално значаен. Ревизорот треба да го земе предвид и да обрне внимание на секој еден случај на измама или сомневање за измама препознаени за време на ревизијата и тоа да им го даде на знаење на релевантните надлежни.

» **Разгледувања за продолжување на вршење на дејноста**

- 47) Ревизорот треба да земе предвид и да заклучи дали постојат настани или околности кои претставуваат материјална несигурност во однос на намерата на субјектот кој е предмет на ревизија и неговата способност да продолжи во насока на вршење на дејноста.
- 48) Вршењето на дејноста кај субјектот кој е предмет на ревизија е основен принцип со влијание врз финансиските извештаи, бидејќи влијае врз сметководствената основа која треба да биде употребена, а особено врз носечката вредност на средствата и обврските.

49) Ревизорот обезбедува достаточни соодветни ревизорски докази за да донесе заклучок за употребата на претпоставката за вршење на дејноста од страна на раководството кога тоа ги подготвува финансиски извештаи и известува како што е неопходно.

» **Разгледувања во врска со законите и регулативите кај ревизија на финансиски извештаи**

50) Ревизорот ги препознава ризиците од материјално погрешни прикажувања кои се должат на неусогласеност со законите и регулативите и соодветно дава одговор.

51) Ревизорот обезбедува достаточни соодветни ревизорски докази кои се однесуваат на усогласеност со одредбите на овие закони и регулативи и кои имаат директен ефект врз одредување на материјалните износи и обелоденувања во финансиските извештаи. Ревизорот, исто така, спроведува ревизорски постапки за да помогне во препознавање на случаи на неусогласеност со оние други закони и регулативи кои индиректно може да имаат материјални ефекти врз финансиските извештаи.

52) Во јавниот сектор, постојат дополнителни ревизорски одговорности во однос на разгледување на сите закони и регулативи кои се однесуваат на ревизијата на финансиски извештаи или на други аспекти на работењето на субјектот. Во вакви случаи, ревизорот прави разлика меѓу опфатот на работата спроведена за потврдување на усогласеноста со законите и регулативите за потребите од издавање на мислење за финансиските извештаи, и ревизорската работа извршена за потврдување на други прашања за усогласеност за потребите за издавање на ревизорско мислење за усогласеност и /или извештај.

53) Ревизорот обезбедува соодветно разбирање на правната и регулаторната рамка применлива за специфичното опкружување во кое делува субјектот предмет на ревизија, вклучително и како е усогласено со рамката.

- 54) Одредбите од некои закони или регулативи имаат директен ефект врз финансиските извештаи со тоа што ги определуваат износите и обелоденувањата за кои се известува. Субјектот треба да се усогласи со Други закони или регулативи или треба да постави одредби врз кои субјектот делува, но тие одредби имаат само индиректен ефект врз неговите финансиски извештаи.

» **Ревизорски доказ**

- 55) Ревизорот дизајнира и спроведува ревизорски постапки со цел да обезбеди достаточни соодветни ревизорски докази (во однос на квалитет и квантитет) врз кои ги заснова ревизорските заклучоци и мислење.

- 56) Квантитетот на ревизорските докази потребни во поддршка на заклучокот зависи од проценката на ревизорот на ризиците од погрешно прикажување и исто така од квалитетот на тие докази. Квалитетот на ревизорските докази упатува на нивната релевантност и веродостојност. Врз веродостојноста на доказите влијае нивниот извор, природа и околности под кои тие се обезбедени.

» **Оценување на погрешни прикажувања**

- 57) Ревизорот ги документира погрешните прикажувања препознаени за време на ревизијата, ги запознава со истите раководството или оние кои се одговорни за управување. Ревизорот проценува дали е потребна дополнителна ревизорска работа за погрешните прикажувања и нивното влијание врз финансиските извештаи доколку тие не се коригирани.

- 58) Ревизорот проценува дали некоригираните погрешни прикажувања се материјални, индивидуално или акумулирано, за да одреди каков ефект може да имаат на ревизорското мислење.

» **Формирање мислење и известување за финансиските извештаи**

- 59) Врз основа на ревизорските докази, ревизорот формира мислење за тоа дали финансиските извештаи биле подготвени во согласност со применливата рамка за финансиско известување и дали се ослободени од материјално погрешни прикажувања.
- 60) Со цел да формира мислење, ревизорот прво заклучува дали има разумно уверување за тоа дали финансиските извештаи како целина се ослободени од материјално погрешни прикажувања.
- 61) Ревизорот изразува неквалификувано мислење доколку ревизорските докази покажуваат дека финансиските извештаи биле подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со применливата финансиска рамка.
- 62) Доколку ревизорот заклучи дека врз основа на обезбедените ревизорски докази, финансиските извештаи како целина содржат материјално погрешни прикажувања или, доколку ревизорот не е во можност да обезбеди достаточни ревизорски докази за да заклучи дали финансиските извештаи како целина се ослободени од материјално погрешни прикажувања, ревизорот го квалификува ревизорското мислење во ревизорскиот извештај во согласност со делот за „квалификации на мислење во извештајот на ревизорот“.
- 63) Како дополнување кон мислењето за финансиските извештаи, од ревизорот може да се бара, согласно закон или регулатива, да извести за согледувања или наоди кои не влијаеле на мислењето и на сите препораки направени како резултат на истото. Овие елементи се јасно разграничени од мислењето.

» **Квалификување на мислењето во ревизорскиот извештај**

- 64) Ревизорот го квалификува мислењето во извештајот на ревизорот кога ревизорот заклучува врз основа на обезбедените ревизорски докази дека финансиските извештаи како целина содржат материјално погрешни прикажувања или дека ревизорот не бил во можност да обезбеди достаточни соодветни ревизорски докази за да донесе заклучок.
- 65) Ревизорите може да издадат три видови на квалификувано мислење:
- Квалификувано мислење – кога ревизорот донесува заклучок за вакво мислење или не е во можност да обезбеди достаточни соодветни ревизорски докази за погрешни прикажувања, без разлика дали погрешните прикажувања се индивидуални или кумулативни, или би можеле да бидат материјално значајни, но да не преовладуваат.
  - негативно мислење – кога ревизорот обезбедувајќи достаточни и соодветни ревизорски докази заклучува дека погрешните прикажувања, без оглед дали се индивидуални или кумулативни, се и материјални и преовладуваат.
  - воздржување од давање на мислење – кога ревизорот не е во можност да обезбеди достаточни и соодветни рев докази поради несигурност или ограничување на опфатот, кои се и материјални и преовладуваат.
- 66) Одлуката за видот на квалификувано мислење кое е соодветно зависи од:
- природата на прашањето кое е причина за квалификација т.е. дека финансиските извештаи содржат материјално погрешни прикажувања, или во случај кога не било возможно да се обезбедат достаточни соодветни ревизорски докази, дека финансиските извештаи би можеле да содржат материјално погрешни прикажувања; и
  - расудување на ревизорот за преовладувањето на ефектите или можните ефекти на прашањето врз финансиските извештаи.

» **Точка Нагласување на прашања од неизвесност и точка Други прашања во извештајот на ревизорот**

67) Доколку ревизорот смета за неопходно да го привлече вниманието на корисниците за прашање кое е претставено или обелоденето во финансиските извештаи, а кое е суштинско за нивно разбирање, и постојат достаточни и соодветни докази дека прашањето не е материјално погрешно прикажано во финансиските извештаи, ревизорот вклучува точка за нагласување на прашања од неизвесност во извештајот на ревизорот.

68) Доколку ревизорот смета дека е неопходно да комуницира по прашање различно од оние кои се претставени или обелоденети во финансиските извештаи, а кое според расудувањето на ревизорот е релевантно за разбирањето на корисникот за ревизијата, одговорностите на ревизорот или извештајот на ревизорот и доколку тоа не е забрането со закон или регулатива, треба да го стори во точка со наслов Други прашања или во друг соодветен наслов.

» **Разгледување на последователни настани**

69) Ревизорот обезбедува достаточни соодветни ревизорски докази дека сите настани кои се случиле меѓу датумот на финансиските извештаи и датумот на извештајот на ревизорот, кои бараат усогласување со или обелоденување во финансиските извештаи, биле препознаени и соодветно одразени во истите.

70) Ревизорот соодветно дава одговор на факти за кои дознал по датумот на извештајот на ревизорот и кои доколку биле познати до тој датум, можеле да доведат до измена на извештајот на ревизорот.

» **Споредливи информации – цифри кои кореспондираат и споредливи финансиски извештаи**

- 71) Ревизорот обезбедува достаточни соодветни ревизорски докази за тоа дали сите споредливи информации вклучени во финансиските извештаи биле претставени, во сите материјални аспекти, во согласност со барањата за споредливи информации во применливата рамка за финансиско известување, и известува во согласност со одговорностите за ревизорско известување.
- 72) Споредливите информации се однесуваат на износи и обелоденувања вклучени во финансиските извештаи во однос на еден или повеќе претходни периоди. Цифрите кои кореспондираат се износи и други обелоденувања за претходен период вклучени како интегрален дел на финансиските извештаи за тековниот период. Споредливите финансиски извештаи се оние каде износите и други обелоденувања за претходниот период се вклучени заради споредување со финансиските извештаи од тековниот период, со исто ниво на информации како во тековниот период.
- 73) Ревизорот оценува дали споредливите информации одговараат на износите и на други обелоденувања претставени во претходниот период или, кога е соодветно, тие биле повторно објавени. Ревизорот, исто така, оценува дали сметководствените политики одразени во споредливите информации се конзистентни со тие применети во тековниот период, или доколку имало измени во сметководствените политики, дали за овие измени било правилно даден отчет и дали истите биле соодветно претставени и обелоденети.
- 74) Кај цифрите кои кореспондираат, ревизорското мислење за финансиските извештаи се однесува исклучиво за тековниот период. Кај споредливите финансиски извештаи, ревизорското мислење се однесува за секој период за кој се претставени финансиските извештаи.



» **Одговорности на ревизорот во врска со други информации во документи кои содржат ревидирани финансиски извештаи**

- 75) Ревизорот ги чита сите други информации во годишниот извештај на субјектот и разгледува дали постојат било какви материјални недоследности или материјално погрешни прикажувања на факти со ревидираните финансиски извештаи или со познавањето на ревизорот стекнато за време на ревизијата. Доколку при разгледување на другите информации, ревизорот препознае материјални недоследности или материјално погрешни прикажувања на факти, ревизорот одредува дали ревидираните финансиски извештаи или другите информации треба да се прегледаат повторно.
- 76) Други информации се однесуваат на финансиски или нефинансиски информации (различни од финансиски извештаи и извештај на ревизорот за нив) вклучени во годишниот извештај на субјектот. Тоа вообичаено преставува документ или комбинација на документи, специфично подготвени на годишни основи од страна на раководството или од страна на оние кои се овластени за раководење во согласност со закон, регулатива или практика, чија намена е да им обезбедат на засегнатите страни информации за функционирањето на субјектот и за неговите финансиски резултати и финансиска состојба како што се поставени во финансиските извештаи.
- 77) Во случај на материјални недоследности, дејствието кое ревизорот го презема може да вклучи квалификација на ревизорско мислење, одбивање на извештај на ревизорот, повлекување од ангажманот (во ретки случаи каде тоа е можно во јавниот сектор), известување до тие кои се овластени за управување, или вклучувајќи точка за Други прашања во извештајот на ревизорот.
- 78) Доколку ревизорот препознае материјални недоследности кои раководството на субјектот одбива да ги коригира, ревизорот ги известува тие кои се овластени за управување. Од ревизорите исто така може да се бара или да се одлучи да известат други страни, како на пример законодавецот како дополнување на тие кои се овластени за управување.

**» Разгледувања кои се релевантни за ревизии на консолидирани финансиски извештаи**

- 79) Ревизорите ангажирани во ревизија на консолидирани финансиски извештаи обезбедуваат достаточни соодветни ревизорски докази за веродостојноста на финансиските информации на компонентите и на процесот на консолидација за да изразат мислење за тоа дали консолидираните финансиски извештаи биле подготвени во сите материјално значајни аспекти, во согласност со применливата рамка за известување.
- 80) Овие принципи се применуваат во сите ревизии на консолидирани финансиски извештаи во јавниот сектор. Во случаи во кои ревизорот е ангажиран да врши ревизија на консолидирани финансиски извештаи може да се применат специфични барања и размислувања, вклучително и осигурување на квалитет на работата на ревизорите по компоненти.

|  |  |
|--|--|
| I hereby certify with my seal and signature that the translation is complete, accurate and true to the original. | Со мојот печат и потпис потврдувам дека преводот е целосен, точен и верен на оригиналот. |
| Certified Court Translator/Interpreter   | Овластен судски преведувач/толкувач  |
| Katerina Terzioska   | Катерина Терзиоска   |

|   |   |
|---|---|
| I, the undersigned sworn court translator for the English language herein confirm, that the document submitted to me has been truly and properly translated into Macedonian language and in witness thereof I have hereto set my signature and affixed official seal.<br>Skopje, 28.04.2021 | Со мојот потпис и печат потврдувам дека правилно го извршив преводот од англиски јазик на македонски јазик.<br>Скопје, 28.04.2021 |
| Authorised juridical translator from/into English language  | Овластен судски преведувач од македонски јазик на англиски јазик и обратно  |
| Tanya Tasevska, M.Sc  | Тања Тасевска, м-р  |