

ISSAI 4000

Стандард за ревизија
на усогласеност

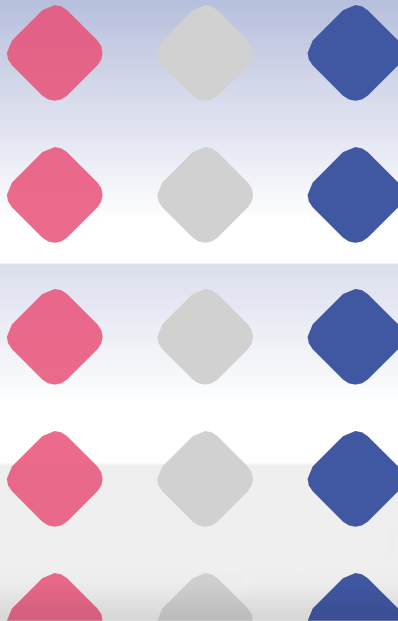


INTOSAI

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

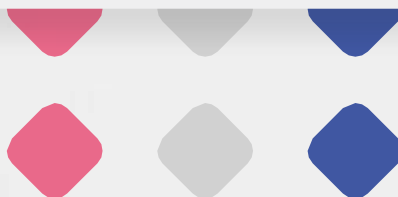


INTOSAI



- 1) Усвоен како Упатство за ревизија на усогласеност – општи насоки, во 2010 година
- 2) Ревидиран и усвоен како Стандард за ревизија за усогласеност во 2016 година
- 3) Со воспоставувањето на Рамката на професионални објави на INTOSAI (IFPP) беа направени уреднички измени во 2019 година

ISSAI 4000 е достапен на сите официјални јазици на INTOSAI: арапски, англиски, француски, германски и шпански



СОДРЖИНА

1. ВОВЕД	5
2. ОПФАТ НА ОВОЈ ISSAI	7
3. ТРИТЕ СТРАНИ ВО РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ	9
Ревизии на усогласеност спроведени од ВРИ со судски надлежности	10
4. ЦЕЛ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ	11
Карактеристики на ангажманот за уверување	12
Разумно уверување	13
Ограничено уверување	13
Ангажман за директно известување	14
Ангажман за потврдување	14
Утврдување на предмет на ревизија и опфат	15
5. ОПШТИ БАРАЊА НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ	16
Објективност и етика	16
Ревизорски ризик	17
Ризик од измама	19
Избор на значајни области за целните корисници	20
Професионално расудување и скептицизам	21
Контрола на квалитет	23
Документирање	24

Комуницирање 26

6. БАРАЊА КОИ СЕ ОДНЕСУВААТ НА ПРОЦЕСОТ НА ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ 28

Утврдување на целни корисници и одговорна страна 28

Дефинирање на предмет на ревизија и соодветни ревизорски критериуми 29

Одредување на ниво на уверување 32

Одредување на ниво на материјалност 33

Разбирање на субјектот и неговото опкружување, вклучително и внатрешната контрола 35

Ревизорска стратегија и ревизорски план 36

7. БАРАЊА КОИ СЕ ОДНЕСУВААТ НА ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗОРСКИТЕ ПОСТАПКИ ЗА ОБЕЗБЕДУВАЊЕ НА РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ 38

Достаточен и соодветен ревизорски доказ 38

Метод на избор на примерок во ревизијата 43

8. БАРАЊА КОИ СЕ ОДНЕСУВААТ НА ПРОЦЕНКА НА РЕВИЗОРСКИТЕ ДОКАЗИ И ФОРМИРАЊЕ ЗАКЛУЧОЦИ 45

9. БАРАЊА КОИ СЕ ОДНЕСУВААТ НА ИЗВЕСТУВАЊЕТО 47

Структура на извештај – Ангажман за директно известување 50

Структура на извештај – Ангажман за потврдување 52

Дополнителна структура на извештај – ВРИ со судски надлежности 53

Согледувања поврзани со известување за постоење сомневање за незаконски дејствија 54

10. БАРАЊА КОИ СЕ ОДНЕСУВААТ НА FOLLOW-UP 56

1

ВОВЕД

- 1) Професионалните стандарди и упатства се од суштинско значење за кредибилитетот, транспарентноста, квалитетот и професионализмот на ревизијата на јавниот сектор. *Стандардот за ревизија на усогласеност (ISSAI 4000)* развиен од Меѓународната организација на врховни ревизорски институции (INTOSAI) има за цел да промовира независна и ефективна ревизија и поддршка за членовите на INTOSAI во развојот на нивниот професионален пристап во согласност со нивниот мандат, како и со националните закони и регулативи.
- 2) Професионалните стандарди имаат двојна цел: да обезбедат референтна точка за ревизијата на јавниот сектор и да ја зајакнат довербата на засегнатите страни¹ во однос на заклучокот(-ците) во извештаите.
- 3) *ISSAI 100 – Основни принципи на ревизијата на јавниот сектор* ги дефинираат целта и надлежноста на ISSAIs и рамката за ревизија на јавниот сектор. *ISSAI 400 – Принципи на ревизијата на усогласеност* ги надградуваат и понатаму ги развиваат основните принципи на ISSAI 100 за да одговорат на специфичниот контекст на ревизијата на усогласеност.
- 4) ISSAI 4000 се заснова на основните принципи на ревизијата на јавниот сектор содржани во ISSAI 100 и принципите на ревизијата на усогласеност содржани во ISSAI 400.
- 5) Ревизијата на усогласеност е посебен вид на ревизија. Меѓутоа, некои од принципите до одреден степен трпат влијание или се споделуваат со финансиската ревизија и со ревизијата на успешност. ISSAI 4000 се повикува на серијата ISSAI 2000 и *ISSAI 3000 Стандард за ревизија на успешност*, каде што е соодветно.

¹ Терминот „засегната страна“ е дефиниран во овој документ како во INTOSAI – Р 12 Вредност и придобивки од ВРИ – правење разлика во животот на граѓаните /3; лице, група, организација, член или систем кој може да влијае или трпи влијание од активностите, целите и политиките на државните органи и субјектите од јавниот сектор.

- 6) ISSAI 4000 содржи задолжителни барања и објаснувања. Барањата го содржат неопходниот минимум за ревизорска работа со висок квалитет. Барањата се изјави со „мора“ напишани со задебелени букви, додека објаснувањата ги разработуваат барањата во детали.
- 7) ISSAI 4000 го користи терминот „ревизор“ со исто значење како во ISSAI 100². Каде што е релевантно, на пр. каде се вклучени институционални прашања, се врши упатување на врховната ревизорска институција (ВРИ).
- 8) ISSAI 4000 е структуриран, во голема мера, со истиот редослед како ISSAI 400 и содржи четири поглавја:
 - a) Првото поглавје ја утврдува надлежноста на *Стандардите за ревизија на усогласеност* и начинот на кој ВРИ може да се повикуваат на истите во нивните ревизорски извештаи.
 - b) Второто поглавје ја дефинира ревизијата на усогласеност и нејзините цели, како и принципите на кои на кои се заснова концептот на усогласеност.
 - c) Третото поглавје се состои од општи барања за ревизија на усогласеност. Овие барања се разгледуваат пред започнување и во тек на процесот на ревизијата.
 - d) Четвртото поглавје содржи барања кои се однесуваат на главните фази во самиот ревизорски процес.

² ISSAI 100/25.

2

ОПФАТ НА ОВОЈ ISSAI

- 9) ISSAI 4000 во никој случај не ги поништува националните закони, регулативи или мандати, ниту ги спречува ВПИ да спроведуваат истраги или други ангажмани кои не се опфатени.
- 10) Овој документ претставува Меѓународен стандард за ревизија на усогласеност. Согласно ISSAI 400/2-9, ВПИ кои сакаат да направат упатување на рамката на ISSAI во однос на ревизијата на усогласеност, можат да го направат тоа на два начина:
 - a) Опција 1: со изготвување на авторитативни стандарди кои се засноваат на или се во согласност со Принципите на ревизијата на усогласеност, или
 - b) Опција 2: со усвојување на Меѓународните стандарди на ВПИ за ревизија на усогласеност (ISSAI 4000-4899).
- 11) Согласно Опцијата 1, INTOSAI препознаваат дека ВПИ имаат различни мандати и работат под различни услови. Поради различноста на ситуациите и структурните аранжмани на ВПИ, не сите ревизорски стандарди или упатства можат да се применат на сите аспекти на нивната работа. Националните стандарди можат да ги достигнат принципите на ISSAI 400 на различни начини врз основа на дадениот мандат, уставотворноста и останатото законско опкружување или стратегијата на ВПИ.
- 12) ВПИ имаат можност да изготвуваат авторитативни стандарди кои се конзистентни со ISSAI 100 и ISSAI 400. Доколку ВПИ одбере да развива свои национални стандарди, тие стандарди треба да вклучат ниво на деталност кое е неопходно да се остварат релевантните ревизорски функции на ВПИ и истите треба да кореспондираат со ISSAI 100 и ISSAI 400 во сите аспекти кои се применливи и релевантни.

- 13) ВРИ треба да изјават кој стандард го применуваат кога вршат ревизии и таа изјава треба да биде достапна за целните корисници на ВРИ. ВРИ треба да вршат упатување на стандардот кој го применуваат во нивните ревизорски извештаи; сепак, може да се користи поопшта форма на комуникација која опфаќа дефиниран опсег на ангажмани. Ова значи дека ВРИ можат да наведат во своите извештаи дека ги следат меѓународните стандарди без да се споменува секој одделен стандард употребен во секој извештај. Ова има за цел да ги направи извештаите полесно разбирливи за корисниците.
- 14) Согласно Опцијата 2, ревизорот и ВРИ се во согласност со секое поединечно барање од ISSAI 4000, освен ако барањето не е релевантно. Доколку сите релевантни барања не се исполнети, упатувањето на ISSAI 4000 не може да биде направено без обелоденување на фактот и понатамошни објаснувања за последиците од истото.
- 15) Кога ВРИ избира да направи упатување на ISSAI 4000, истото треба да биде формулирано во согласност со принципите дефинирани во ISSAI 100/10-12 и ISSAI 400/9. Ревизиите на усогласеност може да се вршат како самостоен ангажман во согласност со ISSAI 4000 или комбинирано со финансиска ревизија или ревизија на успешност.
- 16) За комбинирани ревизии, ревизорот проценува на кој стандард ќе се повика. Кога ревизијата на усогласеност е комбинирана со финансиска ревизија, заклучокот/мислењето за аспектот на усогласеност треба да бидат јасно издвоени од мислењето за финансиските извештаи. Утврдените применливи закони и регулативи треба да ги содржат сите закони и регулативи кои можат да влијаат врз исходот (=износи) на финансиските трансакции кои се (или треба да се) презентирани во финансиските извештаи.
- 17) Барањата и објаснувањата на ISSAI 4000 се применуваат кај ревизиите на усогласеност како самостојни ангажмани или како компонента на ревизорските ангажмани кај ревизијата на финансиски извешти или ревизија на успешност.
- 18) Во согласност со нивниот мандат, ВРИ можат да извршуваат и задачи кои не се сметаат за ангажмани за уверување. Овие задачи не се опфатени со овој ISSAI и оттука ВРИ ќе мора да се повика на други стандарди или барања за извршената работа.

ТРИТЕ СТРАНИ ВО РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ

- 19) Ревизиите на јавниот сектор вклучуваат три одделни страни: одговорна страна, ревизор и целни корисници.
- a) Одговорна страна е извршната гранка на централната или локалната власт и/или нивната основна хиерархија на јавни службеници и субјекти одговорни за управување со јавните средства и/или практикување на надлежности кои се под контрола на законодавната власт. Одговорната страна во ревизијата на усогласеност е одговорна за предметот на ревизија или за информација за предметот на ревизија³.
 - b) Ревизорот има за цел да добие достаточни и соодветни ревизорски докази за да дојде до заклучок со кој би го зголемил нивото на доверба на целните корисници, различни од одговорната страна, во врска со одмерувањето или проценката на предметот на ревизија наспроти критериумите⁴.
 - c) Целни корисници се лица за кои ревизорот го подготвува извештајот за ревизијата на усогласеност. Целни корисници можат да бидат законодавни или надзорни тела, оние кои се задолжени за управување, јавниот обвинител или општата јавност. Иако ревизорскиот извештај не е упатен до одговорната страна, резултатот може да биде корисен за подобрување на нивната изведба⁵.

³ ISSAI 400/37.

⁴ ISSAI 400/35.

⁵ ISSAI 400/38.

РЕВИЗИИ НА УСОГЛАСЕНОСТ СПРОВЕДЕНИ ОД ВРИ СО СУДСКИ НАДЛЕЖНОСТИ

- 20) ВРИ со судски надлежности имаат овластување да практикуваат носење на пресуди и да донесуваат одлуки во однос на јавни службени лица кои се одговорни за сметки кои не се усогласени. Овие ВРИ имаат овластување да извршуваат санкции. На овој начин, ВРИ се усогласени со основните принципи на владеењето на правото. Некои ВРИ имаат надлежност да ги проследат фактите за криминално гонење до правосудните органи. За овие ВРИ може да постојат дополнителни национални барања покрај барањата од овој ISSAI.
- 21) ВРИ со судски надлежности можат, исто така, да изрекуваат пресуди и санкции на оние кои се одговорни за управување со јавните фондови и средства. Овие ВРИ може да проценат дали одговорните лица се одговорни за загуба, злоупотреба или проневера на јавните фондови или средства и дали треба да бидат подложени на санкции или казни.
- 22) ВРИ со судски надлежности го следат ревизорскиот процес како што е опишан во овие стандарди. Меѓутоа, по фазите на планирање, извршување и прибирање докази може да постојат дополнителни и специфични прашања кои може да доведат до правни постапки и до конечна формална пресуда за прашања на неусогласеност. Тие прашања не се покриени со овој ISSAI 4000.

ЦЕЛ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ

- 23) Основна цел на ревизијата на усогласеност е обезбедување на информации за целните корисници дали ревидираните јавни субјекти ги почитуваат парламентарните одлуки, закони, законски акти, политики, воспоставени кодекси и договорени услови. Ова претставуваат релевантни надлежности кои управуваат со предметот/субјектот кој ќе биде ревидиран. Надлежностите се извори на ревизорски критериуми. Карактеристиките на ревизорските критериуми се опишани во точка 118.
- 24) Ревизијата на усогласеност вклучува два аспекти: регуларност (придржување до формалните критериуми, како што се релевантни закони, регулативи и договори) и/или соодветност (почитување на општите принципи на доброто финансиско управување и професионално однесување на јавните службеници). Независно од изворот на критериуми, ревизорот ја извршува ревизијата и формира заклучок со соодветно ниво на уверување, во согласност со барањата на ISSAI 4000.
- 25) Ревизорските критериуми може веќе да се дефинирани во националната легислатива и/или надлежности на субјектот на ревизија. Во таков случај, ВРИ не секогаш ќе може да влијае на опфатот на ревизорската работа.
- 26) ВРИ промовира добро управување преку идентификување на и известување за отстапувања од критериумите за да се преземат корективни мерки и одговорните за овие отстапувања да сносат одговорност за своите постапки. Ревизиите на усогласеност се извршуваат преку проценување дали активностите, финансиските трансакции и информации се во согласност, во сите материјални аспекти, со надлежностите кои управуваат со субјектот на ревизија. Измама е намерен акт на погрешно претставување и елемент кој ја попречува транспарентноста, отчетноста и доброто управување.

- 27) Ревизијата на усогласеност вообичаено се спроведува:
 - a) како посебна ревизија на усогласеност или
 - b) заедно со ревизија на финансиски извештаи или
 - c) во комбинација со ревизија на успешност.
- 28) ISSAI 4000 не дава детални објаснувања како да се вршат комбинирани ревизии.
- 29) Ревизорскиот извештај обезбедува значајни информации кои служат како основа за носење одлуки во јавниот сектор. Ревизиите ги обезбедуваат овие информации врз основа на достаточни и соодветни ревизорски докази. Во секоја ревизија се разгледуваат потребите на целните корисници кога се одлучува за соодветното ниво на уверување, а оттука и за нивото на достаточност и соодветност на доказите. Ревизорот ја дизајнира ревизијата со цел да обезбеди или разумно или ограничено ниво на уверување.

КАРАКТЕРИСТИКИ НА АНГАЖМАНОТ ЗА УВЕРУВАЊЕ

- 30) Секоја ревизија на усогласеност е ангажман за уверување. Ревизорот го избира нивото на уверување врз основа на потребите на целните корисници. Ревизорскиот извештај обезбедува или разумно или ограничено уверување.
- 31) Секој ангажман за уверување е ангажман за потврдување или ангажман за директно известување. Ангажманот за директно известување и ангажманот за потврдување се разликуваат врз основа на тоа кој го подготвува и одмерува/евалуира предметот на ревизија. Предметот на ревизија може да биде дефиниран во мандатот или избран од страна на ВРИ.
- 32) Независно од карактеристиките на ангажманот, ревизорските критериуми може да вклучат и регуларност и соодветност.

РАЗУМНО УВЕРУВАЊЕ

- 33) Разумното уверување е високо, но не и апсолутно. Ревизорскиот заклучок се изразува позитивно на тој начин што пренесува дека, според ревизорското мислење, 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 реална и објективна слика во согласност со применливите критериуми⁶.
- 34) Вообичаено, разумното уверување бара повеќе ревизорски докази од ограниченото уверување, што често подразбира проширени ревизорски постапки, на пример, во случај на проценка на ризик, подобро разбирање на опкружувањето на субјектот, проценка на дизајнот на системот за интерни контроли итн.

ОГРАНИЧЕНО УВЕРУВАЊЕ

- 35) Кога се дава ограничено уверување, ревизорскиот заклучок наведува дека, врз основа на спроведените постапки, ништо не го привлечно вниманието на ревизорот да го наведе да поверува дека предметот на ревизија не е во согласност со применливите критериуми. Меѓутоа, доколку ревизорот верува дека предметот на ревизија не е во согласност со критериумите, тој/таа треба да изврши ограничени постапки за да заклучи дали предметот на ревизија е во согласност со критериумите или не.
- 36) Постапките извршени во ревизијата за ограничено уверување се ограничени во споредба со тоа што е потребно за да се добие разумно уверување, но се очекува нивото на уверување, според професионалното расудување на ревизорот, да биде од значење за целните корисници. Извештајот за ограничено уверување укажува на ограничената природа на уверувањето кое е обезбедено⁷.

⁶ ISSAI 100/33.

⁷ ISSAI 100/33.

АНГАЖМАН ЗА ДИРЕКТНО ИЗВЕСТУВАЊЕ

- 37) Во ангажманот за директно известување, ревизорот е тој кој го разгледува или оценува предметот на ревизија во однос на критериумите. Ревизорот е одговорен за давање информации за предметот на ревизија. Ревизорот го избира предметот на ревизија и критериумите, земајќи ги во предвид ризикот и материјалноста. Со разгледување на доказите за предметот на ревизија наспрема критериумите, ревизорот може да формира заклучок. Заклучокот се изразува во форма на наоди, одговори на специфични ревизорски прашања, препораки или мислење⁸.
- 38) Во ангажманот за директно известување за обезбедување разумно уверување, ревизорскиот заклучок го изразува ставот на ревизорот дали предметот на ревизија е или не е во согласност со применливите критериуми во сите материјални аспекти.
- 39) Кога се обезбедува ограничено уверување, заклучокот пренесува дека ништо не го привлечно вниманието на ревизорот да го наведе дека наодите не се во согласност со ревизорските критериуми. Кога ревизорот ќе увиди случаи на неусогласеност, заклучокот треба да го пренесе истото.

АНГАЖМАН ЗА ПОТВРДУВАЊЕ

- 40) Во ангажманот за потврдување, одговорната страна го одмерува предметот на ревизија наспроти критериумите и презентира информации во врска со истиот, за кои потоа ревизорот собира достаточни и соодветни ревизорски докази да обезбеди разумна основа за формирање заклучок. Заклучокот се изразува во форма на наоди, заклучоци, препораки или мислење⁹.
- 41) Во ангажманот за потврдување со разумно уверување, заклучокот на ревизорот го изразува ставот на ревизорот дали информациите за предметот на ревизија се или не се во согласност со применливите критериуми.

⁸ ISSAI 100/29.

⁹ ISSAI 100/29.

- 42) Во ангажманот за потврдување со ограничено уверување, ревизорот изјавува, врз основа на постапките кои се извршени, дека ништо не го привлечно неговото вниманието да поверува дека предметот на ревизија не е во согласност со применливите критериуми во сите материјални аспекти. Постапките кои се применуваат се ограничени во споредба со она што е неопходно за да се обезбеди разумно уверување.

УТВРДУВАЊЕ НА ПРЕДМЕТ НА РЕВИЗИЈА И ОПФАТ

- 43) Некои ВРИ имаат барања согласно мандатот, или треба да извршат ревизија на барање на парламентот, додека други ВРИ имаат дискреционо право да го одберат опсегот на ревизиите на усогласеност. Начинот на кој е одбран предметот на ревизија влијае врз ревизорскиот пристап кога се во прашање ревизорските докази и ресурси.
- 44) Опфатот го дефинира предметот на ревизија и што ќе се ревидира. Опфатот зависи од потребите на целните корисници, утврденото ниво на уверување, проценетиот ризик, и компетенциите и ресурсите кои се на располагање на ВРИ.

5

ОПШТИ БАРАЊА НА РЕВИЗИЈАТА НА УСОГЛАСЕНОСТ

ОБЈЕКТИВНОСТ И ЕТИКА

Барање

- 45) Ревизорот ја усогласува својата работа со релевантните постапки во врска со објективноста и етиката кои пак, се усогласени со поврзаните ISSAIs за објективноста и етиката.

Објаснување

- 46) Ревизорот демонстрира професионално однесување и интегритет, објективен е, поседува неопходна професионална компетентност и практикува должно внимание. Тој/таа одржува независност според суштина и според појава, како и доверливост во однос на сите прашања од ревизијата.
- 47) Ревизорот може да најде дополнителни насоки во *INTOSAI-P 10 Декларација од Мексико* за независноста на ВПИ, како и во *GUID 9030 – Добра пракса во врска со независноста на ВПИ* и *ISSAI 130 – Кодекс на етика*.

Барање

- 48) Ревизорот води грижа да остане објективен така што наодите и заклучоците се непристрасни и како такви се согледани од трети страни.

Објаснување

- 49) Ревизорот демонстрира објективност во изборот на цели на ревизијата и утврдување на критериуми. Ревизорот треба да осигури дека комуникацијата со засегнатите страни не ја компромитира објективноста на ВРИ.
- 50) Предметот на ревизија и ревизорските критериуми може веќе да се дефинирани во националната легислатива и/или да бидат во надлежност на субјектот на ревизија. Во овие случаи, ВРИ нема да може секогаш да влијае врз опфатот на ревизорската работа, но тие ограничувања не влијаат на објективноста на ревизорот.
- 51) Ревизорот треба да избегнува несоодветно влијание од било која засегната страна при формулирањето на балансиран извештај и ја задржува својата објективност, со цел неговата работа и извештај да бидат согледани како независни од разумни и информирани трети страни.

РЕВИЗОРСКИ РИЗИК

Барање

- 52) Ревизорот извршува постапки за да го намали ризикот од донесување неточни заклучоци до прифатливо ниско ниво.**

Објаснување

- 53) Намалувањето на ревизорскиот ризик ги вклучува следните аспекти: предвидување на можни или познати ризици во предвидената работа и последици од истите, донесување на постапки за решавање на тие ризици во текот на ревизијата и документирање кои ризици и на кој начин ќе се решат. Потребно е ревизорот да процени дали опфатот на завршената работа е достаточен. Исто така, при носење на заклучоци ревизорот треба да процени дали има достаточни и соодветни ревизорски докази кога го проценува предметот на ревизија наспроти критериумите, со цел да формира заклучок(-ци) врз основа на вклучениот ниво на ризик.

- 54) Во ангажманите за потврдување ревизорскиот ризик има три компоненти:
- a) Инхерентен ризик на предметот на ревизија (IR)
 - b) Контролен ризик (CR); ризик од несоодветни или нефункционални релевантни интерни контроли поврзани со инхерентните ризици.
 - c) Ризик од неоткривање (DR); ризик дека постапките извршени од ревизорот ќе доведат до погрешен заклучок/мислење.

Трите компоненти на ревизорскиот ризик (IR, CR, DR) се разгледуваат заедно за време на проценката на ревизорскиот ризик.

- 55) Во ангажманите за директно известување, ревизорот е вклучен во изготвување на информации за предметот на ревизија. Ревизорот може да го примени моделот на ревизорски ризик при формулирање на заклучок за предметот на ревизија.
- 56) Со идентификување и проценка на инхерентниот и контролниот ризик на субјектот, ревизорот може да ја дефинира природата и обемот на постапки за прибирање докази потребни за тестирање на усогласеноста со критериумите. Колку е повисоко нивото на ризик, толку е поголем обемот на ревизорска работа која ќе се бара за да се намали ризикот од детекција за да се достигне прифатливо ниво на ревизорски ризик.
- 57) Во контекст на ВРИ со судски надлежности, ревизорскиот ризик може да вклучува:
- a) Утврдување кој може да е одговорен за дејствија на неусогласеност.
 - b) Утврдување на временски период за кој јавните службеници може да се сметаат за одговорни, земајќи го во предвид применливиот пропишан период, со цел да се избегне неуспех во постапувањето.
 - c) Утврдување дали овие дејствија предизвикале загуба или трошење на јавни средства.

РИЗИК ОД ИЗМАМА

Барање

- 58) Ревизорот го зема во предвид ризикот од измама во текот на ревизорскиот процес и го документира резултатот од проценката.

Објаснување

- 59) Ревизорот треба да го идентификува и процени ризикот од измама и да обезбеди достаточни и соодветни ревизорски докази во однос на проценетите ризици преку креирање и имплементација на соодветни одговори.
- 60) Како резултат на инхерентните ограничувања на ревизијата, присутен е неизбежен ризик од незаконски дејствија, вклучително измама, кои може да се случат, а да не бидат откриени од ревизорот. Ризикот од неоткривање на незаконски дејствија како резултат на измама е повисок од ризикот од неоткривање како резултат на грешка. Ова е поради тоа што измамата може да вклучува организирана шема за прикривање, намерно пропуштање на книжење на трансакции или намерно погрешно претставување направено за ревизорот. Такви обиди на прикривање може да бидат уште потешки за откривање кога се придружени со дослук.
- 61) Ревизорот е одговорен за одржување на професионален скептицизам во тек на ревизијата и препознавање на фактот дека ревизорските постапки кои се ефективни за откривање на грешки може да не бидат ефективни за откривање на измама.
- 62) Кога ќе се утврди сомнеж за измама, ревизорот презема активности за да осигури дека тие соодветно реагираат во согласност со мандатот на ВРИ и специфичните околности.
- 63) Примарната одговорност за превенција и откривање на измама лежи во раководството на субјектот преку креирање, примена и одржување на соодветен систем на интерни контроли. Иако ревизијата може да дејствува како превенција од измама, истата не е дизајнирана да детектира измама.

ИЗБОР НА ЗНАЧАЈНИ ОБЛАСТИ ЗА ЦЕЛНИТЕ КОРИСНИЦИ

Барање

- 64) **Онаму каде ВРИ има дискреционо право да го избере опсегот на ревизијата на усогласеност, ВРИ утврдува области кои се значајни за целните корисници.**

Објаснување

- 65) Некои ВРИ имаат законски барања за вршење ревизија на усогласеност (види точка 25). За тие ВРИ ова барање не е релевантно.
- 66) Кога се проценуваат областите од значење за целните корисници како ревизија на усогласеност, ВРИ одлучува дали ревизијата ќе се врши како ангажман за потврдување или ангажман за директно известување.
- 67) Кога ВРИ има дискреционо право да го избере опсегот на ревизијата на усогласеност, применува неопходни постапки за утврдување на значајни области и/или области со потенцијален ризик од неусогласеност. При извршување на овие постапки, ревизорот може да земе во предвид:
- a) јавни или законодавни интереси или очекувања;
 - b) влијание врз граѓаните;
 - c) проекти со значително финансирање со јавни средства;
 - d) корисници на јавни фондови;
 - e) значење на одредени одредби од законите;
 - f) принципи на добро управување;
 - g) улогите на различните тела од јавниот сектор;
 - h) правата на граѓаните и на телата од јавниот сектор;
 - i) потенцијално кршење на применливите закони и друга регулатива со кои се уредуваат активностите на јавните субјекти или јавниот долг, јавниот дефицит или надворешните обврски;
 - j) неусогласеност со внатрешните контроли или отсуство на соодветен систем на внатрешни контроли;
 - k) наоди идентификувани во претходни ревизии;
 - l) ризици од неусогласеност укажани од трети страни.

- 68) При извршување на овие постапки, за ревизорот може да биде од корист да чита буџетски предлози, публикации, извештаи од евалуација итн. Учеството на конференции и форуми за дискусија може, исто така, да обезбеди вредни информации за ревизорот за формирање основа за избор на предмет на ревизија од страна на ВРИ, како и да го намали ризикот од вршење ревизија на области со низок ризик.
- 69) Ревизорот честопати може да најде на примери на неусогласеност во врска со другите видови на ревизорска работа што се врши. Може да биде важно да се извести за наодите кои се однесуваат на постапките за проценка на ризици, кои се вршат во ВРИ за следната година.
- 70) По изборот на значајните ревизорски области, ревизорот треба да го одреди нивото на материјалност (види точка 125).

ПРОФЕСИОНАЛНО РАСУДУВАЊЕ И СКЕПТИЦИЗАМ

Барање

- 71) **Ревизорот практикува професионално расудување во текот на целиот процес на ревизија.**

Објаснување

- 72) Примената на професионално расудување е клучна во процесот на ревизија. За да демонстрира професионално расудување, ревизорот посетува релевантни обуки, користи знаење и искуство во контекст на стандардите за ревизија и етика, со цел да донесе добро обмислени одлуки во сите фази на ревизорскиот процес.
- 73) Ревизорот применува професионално расудување кога одлучува за нивото на уверување. Професионалното расудување се користи кога се проценува ревизорскиот ризик и нивото на материјалност при дефинирање на предметот на ревизија, опфатот и соодветните ревизорски критериуми. Професионалното расудување, исто така, се користи за проценка на постапките кои се потребни за прибирање достаточни и соодветни ревизорски докази и нивно оценување. Употребата на професионално расудување е клучна кога се анализираат ревизорските докази и кога се формираат заклучоци врз основа на наодите.

Барање

- 74) Професионален совет се бара доколку за тешко или спорно прашање не е достапна експертиза во ревизорскиот тим.**

Објаснување

- 75) Одредени тешки прашања може да бараат компетентност и искуство кое ревизорскиот тим не го поседува. Тоа може да бидат прашања поврзани со компетентност во специфична област/дејност, правна или методолошка компетентност.
- 76) Важно е да се појаснат спорните прашања во рамки на ревизорскиот тим, како и меѓу ревизорскиот тим и останатите вклучени во ревизијата.

Барање

- 77) Ревизорот практикува професионален скептицизам и одржува отвореност и објективност.**

Објаснување

- 78) Професионален скептицизам е став кој подразбира отвореност и објективност останувајќи внимателен во услови кои може да укажуваат на можна неусогласеност како резултат на измама или грешка. Професионалниот скептицизам е важен кога се проценуваат ревизорски докази кои се противречни со други претходно обезбедени ревизорски докази, како и информации кои ја доведуваат во прашање веродостојноста на ревизорските докази, како на пр. документи и одговори од испитувања.
- 79) Практикувањето на професионален скептицизам е неопходно за да се осигури дека ревизорот избегнува лична пристрасност и не генерализира кога извлекува заклучоци од согледувања. Покрај тоа, ревизорот ќе постапува рационално врз основа на критичка проценка на сите собрани докази.

КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ

Барање

- 80) **ВРИ е одговорна за севкупниот квалитет на ревизијата со цел да осигури дека ревизиите се спроведуваат во согласност со релевантни професионални стандарди, закони и регулативи и дека извештаите се соодветни на дадените околности.**

Објаснување

- 81) Во рамки на постапките за контрола на квалитет, ВРИ може да има воспоставен систем за осигурување на квалитет за да го обезбеди севкупниот квалитет на ревизијата.
- 82) Постапките за контрола на квалитет може да бидат надзор, проверки, консултации и соодветна обука и може да ги опфатат фазите на планирање, извршување и известување.
- 83) Севкупниот квалитет на ВРИ зависи од систем каде улогите и одговорностите се јасно дефинирани.
- 84) ВРИ осигурува дека се применуваат соодветни постапки и дека се вршат проверки во текот на процесот на ревизија. Контролите на квалитет се документираат во ревизорското досие.

Барање

- 85) **ВРИ осигурува дека ревизорски тим колективно ја поседува неопходната професионална компетентност за извршување на ревизијата.**

Објаснување

- 86) Контролата на квалитет вклучува разгледување дали ревизорскиот тим има достаточни и соодветни компетенции да ја изврши ревизијата, дали е способен да избере објективни критериуми, дали има општ пристап до точни информации, дали ги разгледал достапните информации и дали имал доволно време да ја заврши ревизорската задача.
- 87) Ревизорскиот тим е составен за да ја има потребната компетентност, знаење, вештини и искуство колективно, со цел да ја врши ревизијата во согласност со професионалните стандарди.

Во зависност од предметот на ревизија ова вклучува:

- a) ревизорски вештини и вештини за собирање и анализа на податоци;
 - b) правна компетентност;
 - c) разбирање и практично искуство за видот на ревизија која се врши;
 - d) познавање на применливите стандарди и надлежности;
 - e) разбирање на работењето на субјектот на ревизија и соодветно искуство за видот на субјектот и активностите кои се предмет на ревизија;
 - f) способност и искуство за практикување на професионално расудување;
 - g) изработка на ревизорски извештај кој е соодветен на околностите.
- 88) ВРИ треба да назначи соодветно квалификувани ресурси кои се достапни кога е потребно во различните фази на ревизорскиот процес. Во случај кога не се достапни специјализирани техники, методи или вештини во рамки на тимот или во рамки на ВРИ, може да се користат надворешни експерти на различни начини, на пр. за обезбедување знаење или за вршење специфична работа. Кога има потреба од надворешна експертиза, ВРИ проценува дали експертите поседуваат неопходна независност, компетенции, способности и објективност. ВРИ, исто така, определува дали нивната работа е соодветна за целите на ревизијата. Дури и кога надворешните експерти извршуваат ревизија во име на ВРИ, ВРИ е одговорна за заклучокот(-ците).

ДОКУМЕНТИРАЊЕ

Барање

- 89) Ревизорот подготвува ревизорска документација која е достаточна детална да обезбеди јасно разбирање за извршената работа, обезбедените докази и донесените заклучоци. Ревизорот ја подготвува ревизорската документација навремено, ја ажурира во текот на ревизијата и ја комплетира документацијата за доказите во поддршка на ревизорските наоди, пред да биде издаден извештајот.

Објаснување

90) Целта на документирањето на ревизорската работа е да ја зголеми транспарентноста на извршената работа и да му овозможи на искусен ревизор, без претходна поврзаност со ревизијата, да ги разбере значајните прашања кои произлегле за време на ревизијата, заклучокот(-ците) /мислењето(-ата) до кои се дошло, како и значајните професионални расудувања со кои се дошло до тие заклучоци/мислења.

Документацијата вклучува, како што е соодветно:

- a) објаснување за предметот на ревизија;
 - b) проценка на ризик, ревизорска стратегија и план за ревизија и поврзани документи;
 - c) методи кои се применети, опфат и период опфатен со ревизијата;
 - d) природа, време и делокруг на применетите ревизорски постапки;
 - e) резултати од извршените ревизорски постапки и обезбедените ревизорски докази;
 - f) оценка на ревизорските докази кои се основа за наодите, заклучоците, мислењата и препораките;
 - g) расудувања во ревизорскиот процес, вклучително професионални консултации и образложенија на истите;
 - h) комуникација со и повратни информации од субјектот на ревизија;
 - i) преземени надзорни проверки и други заштитни мерки за контрола на квалитет.
- 91) Документацијата мора да биде достаточна за да демонстрира како ревизорот ја дефинирал целта на ревизијата, предметот на ревизија, критериумите и опфатот¹⁰, како и причината зошто е избран одреден метод за анализа. За оваа цел, документацијата треба да биде организирана на начин кој ќе обезбеди јасна и директна врска меѓу наодите и ревизорските докази во поткрепа на наодите.

¹⁰ Опфатот на ревизијата треба да ја сведе ревизијата на ниво кое ќе му овозможи на ревизорот да спроведе ревизија.

- 92) Документацијата на ревизорот, која е специфично поврзано со фазата на планирање на ревизијата, треба да содржи:
- a) информации потребни да се разбере субјектот на ревизија и неговото опкружување, со што се овозможува проценка на ризикот;
 - b) проценка на нивото на материјалност на предметот на ревизија;
 - c) утврдување на можни извори на докази.
- 93) Ревизорот треба да усвои соодветни постапки за одржување на доверливоста и безбедно чување на ревизорската документација за период кој е доволен да се исполнат законските, регулаторните, административните и професионалните барања за чување на документација, како и за да се овозможи извршување на follow-up активности.
- 94) Документирањето на донесените клучни одлуки е значајно за да се демонстрира независност и непристрасност на ревизорот во неговите/нејзините анализи. Постоенето на сензитивни прашања ја наметнува потребата од документирање на релевантните факти разгледани од ревизорот при избор на определен правец на дејствување или при донесување на одредена одлука. На овој начин активностите и одлуките се објаснети и транспарентни.
- 95) Во контекст на ВРИ со судски овластувања, документацијата која е потребна за да се донесе предлог за лична одговорност е надвор од опфатот на овој професионален стандард.

КОМУНИЦИРАЊЕ

Барање

- 96) Ревизорот во тек на ревизорскиот процес комуницира на ефективен начин со субјектот на ревизија и со оние задолжени за управување.**

Објаснување

- 97) Прашањата кои се комуницираат со субјектот на ревизија во пишана форма може да вклучуваат: предмет на ревизија, ревизорски критериуми, ниво на уверување, временски период на ревизијата, како и претпријатија во државна сопственост, организации и/или програми што треба да бидат вклучени во ревизијата, т.е. потврдување на условите на ангажманот.

Комуницирањето за овие прашања може да помогне во постигнување на заедничко разбирање на ревизорскиот процес и на активностите на субјектот на ревизија.

- 98) Формата на комуницирање со оние задолжени за управување во текот на процесот на ревизија треба да се прилагоди на условите. Ревизорот определува кога и како ќе комуницира, усно или во пишана форма или комбинирано.

Барање

- 99) **За случаите на материјална неусогласеност се комуницира со соодветното ниво на раководство и (ако е применливо) со оние задолжени за управување. Се комуницира и за други значајни прашања кои произлегуваат од ревизијата, а се директно релевантни за субјектот.**

Објаснување

- 100) За наодите кои не се сметаат за материјални или не оправдуваат вклучување во ревизорскиот извештај може, исто така, да се комуницира со раководството за време на ревизијата. Комуницирањето за таквите наоди може да му помогне на субјектот на ревизија да коригира случаи на неусогласеност или да избегне слични случаи во иднина.

6

БАРАЊА КОИ СЕ ОДНЕСУВААТ НА ПРОЦЕСОТ НА ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗИЈА НА УСОГЛАСЕНОСТ

УТВРДУВАЊЕ НА ЦЕЛНИ КОРИСНИЦИ И ОДГОВОРНА СТРАНА

Барање

- 101) Ревизорот јасно и детално ги утврдува целните корисници и одговорната страна и ги разгледува импликациите од нивните улоги со цел да ја изврши ревизијата и да комуницира соодветно.

Објаснување

- 102) Целните корисници се лица за кои ревизорот го подготвува извештајот од ревизијата на усогласеност. Целни корисници може да бидат законодавни или надзорни тела, оние кои се одговорни за управување, јавниот обвинител, медиуми или општата јавност. Одговорната страна е одговорна за предметот на ревизија и како таква е предмет на ревизија.
- 103) Кога се планира ревизијата, ревизорот го определува нивото на материјалност врз основа на потребите на целните корисници.
- 104) Утврдувањето на одговорна страна е значајно кога се поставуваат ревизорските критериуми. Одговорната страна треба да е усогласена со критериумите кои произлегуваат од на пр. законите, регулативата, буџетските закони и финансиските регулативи. Зависно од предметот на ревизија, ревизорот избира релевантни критериуми за ревизија. Ревизорот, исто така, треба да комуницира со одговорната страна во тек на процесот на ревизија.

- 105) При утврдување на нивото на уверување кое треба да се обезбеди и начинот на кој ќе се комуницира за истото, ревизорот треба да ги утврди целните корисници и нивните потреби.
- 106) За некои предмети на ревизија може да е релевантно да се вклучи повеќе од една одговорна страна. Ова може да биде случај на пр. кога повеќе од еден субјект е вклучен во извршувањето на буџетот. Во тие случаи бројот на целни корисници може, исто така, да се зголеми.

ДЕФИНИРАЊЕ НА ПРЕДМЕТ НА РЕВИЗИЈА И СООДВЕТНИ РЕВИЗОРСКИ КРИТЕРИУМИ

Барање

- 107) **Кога ВРИ има дискреционо право да го избере опсегот на ревизиите на усогласеност, ревизорот го дефинира предметот на ревизија кој треба да се измери или процени наспроти критериумите.**

Објаснување

- 108) Врз основа на утврдените области за ревизија (види точка 67), ревизорот го дефинира предметот на ревизија.
- 109) Предметот на ревизија треба да биде препознатлив и треба да може да се процени наспроти соодветни ревизорски критериуми. Треба да биде од таква природа што ќе овозможи ревизорот да донесе заклучок со неопходното ниво на уверување. Ова значи да собирање достаточни и соодветни ревизорски докази во поддршка на ревизорскиот заклучок или мислење.

Барање

- 110) **Кога ВРИ има дискреционо право да го избере опсегот на ревизиите на усогласеност, ревизорот ги утврдува релевантните ревизорски критериуми пред да започне ревизијата за да обезбеди основа за заклучок/мислење за предметот на ревизија.**

Објаснување

- 111) Предметот на ревизија и ревизорските критериуми се поврзани и конзистентни. Оттука, утврдувањето на соодветни ревизорски критериуми е повторлив процес.

- 112) Кога се врши ревизија на одреден предмет, ревизорот треба да биде сигурен дека постојат соодветни ревизорски критериуми.
- 113) Предметот на ревизија и соодветните ревизорски критериуми може веќе да се дефинирани во мандатот на ВРИ или во националната легислатива¹¹. Во ангажманот за потврдување, ревизорските критериуми се сеопфатно дадени преку презентирање информации за предметот на ревизија. Во овие случаи, ревизорот треба да ги утврди релевантните ревизорски критериуми за да извлече заклучоци за коректноста на критериумите кои сеопфатно се дадени во информациите за предметот на ревизија од одговорната страна.
- 114) Правните критериуми може да произлезат од:
- a) Правила и прописи
 - b) Меѓународни спогодби и други договори
 - c) Кодекси на професионално однесување.
- 115) Ревизијата на усогласеност може да се занимава со регуларноста или коректноста (почитување на општите принципи на доброто финансиско управување и професионалното однесување на јавните службеници). Додека регуларноста е главен фокус на ревизијата на усогласеност, коректноста може, исто така, да биде релевантна во контекст на јавниот сектор во кој има одредени очекувања во однос на финансиското управување и професионалното однесување на јавните службеници. Зависно од мандатот на ВРИ, ревизијата може, исто така, да ја испита усогласеноста со општо прифатените принципи и општо прифатената добра пракса за регулирање на професионално однесување на јавните службеници (коректност¹²).

¹¹ Релевантните ревизорски критериуми произлегуваат од примарната легислатива дефинирана како легислатива донесена од законодавни органи/тела како што е парламентот итн. Подзаконската регулатива може да се дефинира како легислатива донесена од органи/тела кои се делегирани да ја донесат согласно примарната легислатива. Ревизорските критериуми, исто така, произлегуваат од Уставот, меѓународните спогодби, вклучително спогодби за формирање меѓународни или наднационални организации, договори со обврзувачка фискална или буџетска содржина, правна одлука донесена од надлежни институции на меѓународни или наднационални организации со директно или обврзувачко дејство во правниот поредок на секоја земја-членка, закони и регулативи издадени од компетентните институции во секоја држава, во согласност со нивниот Устав, вклучително уставни буџетски закони, годишни буџетски закони, други закони, регулатива со финансиски ефект во јавното управување, јавно управување, конфликт на интерес во јавните набавки, заштита на јавните пари и јавните средства, превенција и детекција на измама и корупција и релевантни сметководствени принципи. Тие, исто така, може да содржат авторитетни одлуки донесени од меѓународни, наднационални или национални судови, кои произлегуваат од Уставот и меѓународните спогодби со кои тие судови се овластуваат. Исто така, тие може да содржат законски инструменти, правила, прописи, квалитети и наредби, владини или министерски директиви, упатства и договорени правила и услови.

¹² ISSAI 400/13.

Соодветните ревизорски критериуми за ревизија на усогласеност од аспект на коректност се или општо прифатени принципи или национална или меѓународна добра пракса. Во некои случаи може да не се кодифицирани, имплицитни или засновани на виши законски принципи¹³. Ова овозможува доволно флексибилност за ВРИ да усвојат критериуми кои се релевантни за нивната земја за ревизија на коректноста.

- 116) Соодветни критериуми за коректност може да произлезат од:
- a) Очекувањата од јавното финансиско управување, како на пр. усогласеност со ефективен и ефикасен систем на интерни контроли.
 - b) Очекувањата на корисниците во однос на корисноста на добрата и квалитетот на услугите или работите.
 - c) Барања за транспарентно и непристрасно распоредување на јавни средства и човечки ресурси.
- 117) Во некои случаи, законите и регулативите бараат дополнително толкување со цел да се изведат релевантни ревизорски критериуми. Доколку настанат околности каде постојат спротивставени одредби или постои сомнение за точна интерпретација на релевантниот закон, регулатива или други надлежности, може да биде од корист за ревизорот да ги земе во предвид намерата и претпоставките при изработката на законот или да се консултира со телото одговорно за легислативата. Ревизорот може, исто така, да ги разгледа релевантните претходни одлуки донесени од страна на судските органи.
- 118) Соодветните ревизорски критериуми во однос на регуларност или коректност ги имаат следниве карактеристики:
- I) Релевантност: од релевантните критериуми произлегува информација за предметот на ревизија, која им помага на целните корисници во процесот на донесување одлука.
 - II) Целосност: критериумите се целосни кога информацијата за предметот на ревизија, подготвена во согласност со истите, не испушта значајни фактори кои може разумно да се очекува да влијаат на одлуките на целните корисници направени врз основа на таа информација.

¹³ ISSAI 400/32.

- III) Веродостојност: од веродостојните критериуми произлегуваат конзистентни заклучоци кога се користат и испитуваат на ист начин од друг ревизор, во исти околности.
- IV) Неутралност: од неутралните критериуми произлегува информација за предметот на ревизија која е ослободена од пристрасност, како што е соодветно, во околностите на ангажманот.
- V) Разбирливост: од разбирливите критериуми произлегува информација за предметот на ревизија која може да биде разбрана од целните корисници.
- VI) Корисност: од корисните критериуми произлегуваат наоди и заклучоци кои ги кои ги задоволуваат потребите за информација на целните корисници.
- VII) Споредливост: Споредливите критериуми се конзистентни со оние кои се користат во ревизија на усогласеност на други слични агенции или активности или со оние кои се користени во претходни ревизии на усогласеност кај субјектот на ревизија.
- VIII) Прифатливост: Прифатливи критериуми се оние за кои се согласни независните експерти во областа, субјектите на ревизија, законодавецот, медиумите и општата јавност.
- IX) Достапност: Критериумите се достапни за целните корисници на таков начин што ја разбираат природата на извршената ревизорска работа и основите за изработка на ревизорски извештај.
- 119) Откако ќе се утврдат соодветни критериуми врз основа на горенаведените карактеристики, истите мора соодветно да се операционализираат за конкретните околности кај секоја ревизија за да може да се дојде до обмислени заклучоци.
- 120) Доколку за време на извршувањето на ревизијата ревизорот утврди прекршувања на други соодветни ревизорски критериуми, различни од оние утврдени во фазата на планирање на ревизијата, ревизорот има одговорност соодветно да извести за овие прекршувања.

ОДРЕДУВАЊЕ НА НИВО НА УВЕРУВАЊЕ

Барање

- 121) Зависно од мандатот на ВРИ, карактеристиките на предметот на ревизија и потребите на целните корисници, ревизорот одлучува дали ревизијата ќе обезбеди разумно или ограничено уверување.**

Објаснување

- 122) Кога се проценува нивото на уверување, ревизорот ги разгледува потребите на целните корисници. Ова може да се направи преку комуницирање со целните корисници или со оние задолжени за управување. Може да постојат општо прифатени практики во надлежностите за поддршка на ревизорот при одлучување за нивото на уверување.
- 123) Обезбедувањето на разумно уверување бара пообемна ревизорска работа (види точка 34).
- 124) Некои ВРИ имаат однапред дефинирано ниво на уверување согласно нивниот мандат.

ОДРЕДУВАЊЕ НА НИВО НА МАТЕРИЈАЛНОСТ

Барање

- 125) Ревизорот го одредува нивото на материјалност за да формира основа за дизајнирање на ревизијата и повторно да ја процени во текот на ревизорскиот процес.**

Објаснување

- 126) Материјалноста ги одразува проценетите потреби на целните корисници (види точка 64) и овие потреби треба да бидат утврдени кога се планира ревизијата. Врз основа на одбраниот предмет на ревизија, нивото на материјалност се одредува со утврдување на нивото на неусогласеност кое веројатно ќе влијае на одлуките на целните корисници. При утврдување на нивото на материјалност, ревизорот обрнува внимание на специфични области на законодавството, јавниот интерес или очекувања, барања и значително јавно финансирање, како и измама¹⁴.

- 127) Концептот материјалност вклучува природа, контекст и вредност. Материјалноста може да се фокусира на квантитативни фактори, како на пр. број на луѓе или субјекти на кои влијае одредена тема или парични износи кои се вклучени, како и злоупотреба на јавни средства, независно од износот. Материјалноста често се разгледува во вредносна смисла, но инхерентната природа или карактеристиките на одредена ставка или група на ставки може, исто така, одредено прашање да го направат материјално (квалитативни фактори).
- 128) Материјалноста се применува од ревизорот при планирање и извршување на ревизијата и при проценка на ефектите од случаи на неусогласеност. Во фазата на планирање, проценувањето на материјалноста му помага на ревизорот да ги утврди ревизорските прашања кои се од значење за целните корисници. Во извршувањето на ревизијата, ревизорот ја користи материјалноста за донесување одлука за опсегот на ревизорските постапки кои треба да бидат извршени и за проценката на ревизорските докази. При оценување и носење на заклучок за ревизијата, ревизорот ја користи материјалноста за да го оцени опфатот на работа и нивото на неусогласеност, со цел да го одреди влијанието на заклучокот/мислењето.
- 129) Квантитативната материјалност се одредува со примена на процент на избрана одредница како почетна точка (види точка 186). Ова вклучува примена на професионално расудување и ги рефлектира, согласно расудувањето на ревизорот, мерките кои корисниците на информации најверојатно ќе ги сметаат за важни. Квантитативната материјалност најчесто се користи во ангажманите за потврдување. Кога се извршуваат такви ангажмани, ревизорот може да одбере одделни нивоа на материјалност за класите на трансакции или салда кои се поважни за корисниците на сметки или имаат повисок ризик од материјална неусогласеност по природа или контекст.
- 130) Во некои случаи квалитативните фактори се позначајни од квантитативните фактори. Очекувањата на јавноста и јавниот интерес се примери за квалитативни фактори кои може да влијаат на одредувањето на материјалноста од страна на ревизорот. Случаите на трошење на повеќе средства од одобрените од законодавецот или воведување на нови услуги кои не се предвидени со одобрените средства, може да бидат случаи на неусогласеност која не е материјална, но за кои има потреба од комуницирање со субјектот на ревизија, заради нивната природа.

РАЗБИРАЊЕ НА СУБЈЕКТОТ И НЕГОВОТО ОКРУЖУВАЊЕ, ВКЛУЧИТЕЛНО И ВНАТРЕШНАТА КОНТРОЛА

Барање

- 131) Ревизорот го разбира субјектот на ревизија и неговото окружување, вклучително и системот на внатрешна контрола кај субјектот, со цел ефективно планирање и извршување на ревизијата.

Објаснување

- 132) Ревизорот треба да го разбере субјектот и неговото окружување и како истото може да влијае на предметот на ревизија и информациите за предметот.
- 133) За да стекне разбирање за субјектот и неговото окружување, ревизорот може да ги земе во предвид релевантните дејности, закони и регулатива, други надворешни фактори, природата на работењето на субјектот, аранжманите на управување, целите и стратегиите или мерките за извршување. Ова разбирање може да биде документирано во ревизорската стратегија.
- 134) Ревизорот треба да стекне разбирање за внатрешната контрола на субјектот која е релевантна за ревизијата. Кога предметот на ревизија е одреден, ревизорот ги утврдува внатрешните контроли кои се воспоставени со цел да го намали ризикот од неусогласеност со критериумите или материјалните неусогласености во информациите за предметот на ревизија. Со професионално расудување ревизорот одлучува дали контролата е релевантна за ревизијата или не.
- 135) Системот на интерни контроли се состои од политики, структури, постапки, процеси и задачи кои му помагаат на субјектот на ревизија соодветно да одговори на ризикот од неусогласеност со критериумите. Ефективен систем може да ги заштити средствата на субјектот на ревизија, да го олесни внатрешното и надворешното известување и да помогне на субјектот на ревизија да се придржува до релевантните надлежности. Ревизорот треба да стекне разбирање за сите компоненти на системот на внатрешна контрола: контролно окружување, постапка за проценка на ризици на ниво на субјект на ревизија, информациски систем, контролни активности релевантни за ревизијата и мониторинг на контролите кои се релевантни за ревизијата.

- 136) За да се стекне разбирање за интерните контроли, може да биде релевантно да се разгледа комуницирањето на субјектот на ревизија и воспоставувањето на интегритет и етички вредности, неговата посветеност на компетентноста, учество на оние задолжени за управувањето, филозофија и стил на управување на раководството, организациска структура, постоење и ниво на функционалност на внатрешната контрола, назначување на надлежности и одговорности, како и политики и пракса за човечки ресурси.

РЕВИЗОРСКА СТРАТЕГИЈА И РЕВИЗОРСКИ ПЛАН

Барање

- 137) Ревизорот развива и документира ревизорска стратегија и ревизорски план кои заедно опишуваат како ќе биде извршена ревизијата со цел да се издадат извештаи кои ќе бидат соодветни во околностите, потребните ресурси и временскиот распоред на ревизорската работа.**

Објаснување

- 138) Ревизорската стратегијата е основа за одлучување дали е можно да се изврши ревизијата. Ревизорската стратегија опишува што да се прави, додека ревизорскиот план како да се направи.
- 139) Целта на ревизорската стратегија е да ги документира/дизајнира севкупните одлуки, а може да содржи и:
- a) цел на ревизијата, предмет, опфат, критериуми и други карактеристики на ревизијата на усогласеност, земајќи го во предвид мандатот на ВРИ;
 - b) вид на ангажман (ангажман за потврдување или ангажман за директно известување);
 - c) ниво на уверување кое се обезбедува;
 - d) состав на ревизорскиот тим и распределба на задачите меѓу членовите на тимот, вклучително и потреба од експерти и датуми за вршење контрола на квалитет;
 - e) комуницирање со субјектот на ревизија и со оние кои се задолжени за управување;
 - f) одговорности за известување, како и одлуките на кого и кога се

известува и во која форма;

- g) субјекти опфатени со ревизијата;
 - h) проценка на нивото на материјалност.
- 140) Ревизорот развива ревизорски план за ревизија на усогласеност. Ревизорската стратегија обезбедува суштински придонес за ревизорскиот план. Ревизорскиот план може да вклучува:
- a) природа, временски распоред и опсег на планираните ревизорски постапки и кога истите ќе бидат извршени;
 - b) проценка на ризикот и внатрешните контроли, релевантни за ревизијата;
 - c) ревизорски процедури дизајнирани како одговор на ризик;
 - d) потенцијални ревизорски докази кои треба да се соберат во текот на ревизијата.
- 141) Ревизорот ги ажурира ревизорската стратегија и ревизорскиот план, како што е потребно, во текот на ревизијата.
- 142) При планирање и извршување на ревизиите на усогласеност, ревизорот кој работи во ВРИ со судски надлежности, може да ја разгледа потребата од:
- a) утврдување на лица кои може да снесат одговорност за дејствија на неусогласеност;
 - b) земање во предвид секој применлив пропишан период;
 - c) правење разлика меѓу лична одговорност за дејствија на неусогласеност од одговорноста за незаконски дејствија (сомневање за измама).
- 143) Во некои јурисдикции, ревизиите на усогласеност може да бидат спроведени како составен дел на ревизијата на финансиски извештаи. Ревизорот може да смета дека е ефикасно да ги вгради ревизорската стратегија, ревизорскиот план и ревизорските постапки потребни за ревизијата на усогласеност во оние кои се потребни за ревизијата на финансиски извештаи.

7

БАРАЊА КОИ СЕ ОДНЕСУВААТ НА ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗОРСКИТЕ ПОСТАПКИ ЗА ОБЕЗБЕДУВАЊЕ РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ

ДОСТАТОЧЕН И СООДВЕТЕН РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ

Барање

- 144) Ревизорот планира и извршува постапки со цел да обезбеди достаточни и соодветни ревизорски докази за формирање на заклучок со избраното ниво на уверување.

Објаснување

- 145) Природата и изворите на потребните ревизорски докази се определени од посакуваното ниво на уверување, критериумите, материјалноста, предметот и опфатот на ревизијата.
- 146) Достаточноста на ревизорските докази е поврзана со одлуката за нивото на уверување. За да се формира заклучок со разумно уверување, ревизорот треба да обезбеди повеќе докази отколку кај ангажманите за ограничено уверување. Природата на ревизорскиот доказ, исто така, се разликува кај двата вида на ревизија. Во ангажманите за ограничено уверување, ревизорските докази главно се аналитички постапки и инспекции, додека кај ангажманите за разумно уверување, ревизорот вообичаено треба да ги изврши скоро сите ревизорски техники (види точка 160).
- 147) Достаточноста претставува мерка за квантитет на доказите кои се неопходни да ги поддржат ревизорските наоди и заклучоци. Во проценувањето на достаточноста на доказите, неопходно е ревизорот да определи дали се обезбедени доволно докази за да убеди лице кое ги познава работите дека наодите се разумни.

- 148) Соодветноста е мерка за квалитетот на доказите и истата ги опфаќа релевантноста, валидноста и веродостојноста. Релевантноста се однесува на степенот до кој доказите имаат логичка врска со и значење за прашањата кои се разгледуваат. Валидноста се однесува на степенот до кој доказите се значајна или разумна основа за мерење на она што се евалуира. Со други зборови, валидноста се однесува на степенот до кој доказот го претставува она што треба да го претстави. Веродостојноста се однесува на степенот до кој ревизорските докази се собрани и претставуваат резултат од транспарентна и повторлива метода.
- 149) Ревизорот треба да планира соодветен одговор на проценетите ризици. Одговорот на проценетите ризици вклучува дизајнирање на ревизорски постапки кои се однесуваат на ризиците, како на пр. детални постапки и тестови на контроли. Деталните постапки ги вклучуваат и деталните тестови и аналитичките постапки. Доколку ревизорот реши да се потпре на оперативната ефикасност на контролите, таа/тој треба да обезбеди докази дека контролите функционираат ефективно при одредување на природата, временскиот период и опсегот на деталните постапки. Дизајнот и примената на клучните контроли релевантни за предметот на ревизија, може да бидат оценети како соодветни.
- 150) Процесот на прибирање на докази продолжува сè додека ревизорот не се увери дека постојат достаточни и соодветни докази да го поддржат договореното ниво на уверување во поддршка на ревизорскиот заклучок или мислење.
- 151) Квантитетот на бараните докази зависи од ревизорскиот ризик (колку е поголем ревизорскиот ризик, веројатно толку повеќе докази ќе бидат потребни) и од квалитетот на доказите (колку е повисок квалитетот, може да бидат потребни помалку докази). Но, ревизорот секогаш го проценува квантитетот на доказите во зависност од карактеристиките на секоја ревизија, а не само од квантитетот и квалитетот на ревизорските докази. Поради тоа, соодветноста и достаточноста на доказите се меѓусебно поврзани.
- 152) Собирањето повеќе докази не компензира за нивниот слаб квалитет. Веродостојноста на доказите зависи од нивниот извор и природа, како и од специфичните околности во кои се обезбедени. Ревизорот ги зема во предвид и релевантноста и веродостојноста на информациите кои ќе се користат како ревизорски докази.

Барање

- 153) **Ревизорот во ВРИ со судски надлежности спроведува постапки со цел да обезбеди достаточни и соодветни ревизорски докази во однос на одговорноста на јавниот службеник кој може да сноси одговорност за дејствија на неусогласеност /незаконитост.**

Објаснување

- 154) При планирањето и извршувањето на ревизиите, ревизорот во ВРИ со судски надлежности треба да обезбеди достаточни и соодветни докази во однос на одговорноста на јавниот службеник кој може да сноси одговорност за дејствија на неусогласеност/незаконитост.
- 155) Процесот на собирање докази продолжува сè додека ревизорот во ВРИ со судски надлежности не се увери во достаточноста и соодветноста на доказите кои постојат како основа за ревизорскиот заклучок во однос на тоа дали лицата одговорни за неусогласеност се одговорни за било каква загуба, злоупотреба или расипничко користење на јавни средства и треба да бидат отпуштени поради лошо управување.
- 156) Ревизорот во ВРИ со судски надлежности проценува, врз основа на неговото/нејзиното професионално расудување, дали постојат достаточни и соодветни докази за лична одговорност на јавен службеник за дејствија на неусогласеност.
- 157) Професионалното расудување за утврдување дали постои лична одговорност на јавниот службеник за дејствија на неусогласеност може да вклучи:
- a) оценка на начинот на кој одговорностите споменати во законот или вклучени во описот на работното место на јавниот службеник се извршени;
 - b) одредување дали дејствието на неусогласеност или незаконитост на јавниот службеник ја предизвикале утврдената загуба, злоупотреба или расипничко користење на јавните средства или добра;
 - c) проценка на можни исклучоци од одговорност (на пр. виша сила, непредвидени околности).
 - d) проценка на односот меѓу јавните сметководители и јавните раководители и можните ефекти и последици од дејствија на неусогласеност.

Барање

- 158) **Ревизорот избира комбинација на ревизорски техники за да може да изрази заклучок со избраното ниво на уверување.**

Објаснување

- 159) Ревизорот спроведува ефективни ревизорски постапки согласно ревизорскиот план, со цел да собере ревизорски докази и да ги исполни целите на ревизијата. Ревизорот често има потреба да ги комбинира и споредува доказите од извори користејќи различни техники/методи со цел да ги задоволи барањата за достаточност и соодветност. На пример, со интервјуирање на раководството и вработените, ревизорот може да стекне разбирање за начинот на кој раководството ги споделува гледиштата за работењето на субјектот и етичкото однесување со вработените. Ревизорот може потоа да утврди дали биле применети соодветни контроли, на пример, преку утврдување дали раководството има пишан кодекс за професионално однесување и дали истиот се применува во пракса. Истражување доставено до вработените може, на пример, да покаже до кој степен раководството дејствува во согласност со кодексот на професионално однесување. Врз основа на опфатот, ревизорот собира квантитативни и квалитативни ревизорски докази или комбинација на истите.
- 160) Ревизорските докази се собираат преку различни методи:
- a) набљудување
 - b) проверка
 - c) истрага
 - d) надворешно потврдување
 - e) повторно извршување
 - f) повторна пресметка
 - g) детално тестирање
 - h) тестови на клучни контроли
 - i) аналитички постапки.
- 161) Набљудувањето вклучува следење на процес или постапка како се спроведува од страна на други. Набљудувањето обезбедува ревизорски докази за извршувањето на процесот или постапката, но е ограничено на моментот во кој се извршува, како и на фактот дека самиот чин на набљудување може да влијае на процесот или постапката која се извршува.

- 162) Проверката вклучува испитување на книги, евиденција или документи, независно дали се внатрешни или надворешни, дали се во хартиена или електронска форма или физичко испитување. Ревизорот ја разгледува веродостојноста на секој документ кој го прегледал и останува свесен за ризикот од измама или можноста дека документите кои се прегледани не се автентични.
- 163) Истрагата вклучува барање информации од релевантни лица и во рамки на субјектот на ревизија и надвор од него. Зависно од предметот на ревизија и опфатот, вршењето интервјуа или доставувањето прашалници во многу случаи нема да бидат доволни за обезбедување достаточност и соодветност на доказите. Други релевантни методи за собирање на докази кои може да се земат во предвид се на пр. пишана документација од субјектот на ревизија.
- 164) Надворешното потврдување претставува ревизорски доказ обезбеден од ревизорот како директен пишан одговор до ревизорот од трета страна. Оттука, ревизорот добива повратен одговор директно од корисниците или од трети страни кои не се корисници, дека примиле грантови или други јавни средства за кои субјектот на ревизија тврди дека се исплатени или со кој се потврдува дека средствата се искористени за одредена цел која е утврдена во условите за грант или договорот за финансирање.
- 165) Повторното извршување вклучува независно извршување на истите постапки кои се веќе извршени од субјектот на ревизија, контроли кои првобитно се извршени како дел од системот на интерни контроли на субјектот. Повторното извршување може да биде направено рачно или со компјутерски потпомогнати ревизорски техники. Доколку се разгледуваат сложени технички прашања, може да бидат вклучени надворешни експерти.
- 166) Повторната пресметка се состои од проверка на математичката точност на документите или евиденцијата. Може да се извршува рачно или електронски.
- 167) Деталното тестирање вклучува тестирање на детални трансакции или активности наспроти ревизорските критериуми. Деталното тестирање претежно се користи во ангажманите за потврдување и мора секогаш да биде вклучено како ревизорска техника во таквите ангажмани. Меѓутоа, извршувањето само детално тестирање е ефикасно само во ретки случаи и оваа ревизорска техника вообичаено се комбинира со други ревизорски техники.

- 168) Тестирањето на клучните контроли вклучува тестирање на контролите кои се воспоставени од раководството со цел да се намали ризикот од неусогласеност или ризикот дека информациите во врска со предметот на ревизија се материјално погрешно прикажани. За многу предмети на ревизија, тестирањето на клучните контроли е ефективен начин на собирање ревизорски докази.
- 169) Аналитичките постапки може да се користат и како дел од анализата на ризик и кога се собираат ревизорските докази. Ревизорските докази може да се соберат преку споредување на податоци, истражување на флукуации или утврдување на релации кои изгледаат неконзистентни со очекуваното, врз основа на историски податоци или минато искуство на ревизорот. Техниките на регресивна анализа или други математички методи може да помогнат на ревизорите на јавниот сектор во споредување на добиените со очекуваните резултати. Аналитичките постапки не можат да бидат единствена техника која се користи. Во ангажманите за ограничено уверување, аналитичките постапки и проверката, вообичаено се доволни за формирање на заклучок со ограничено уверување, додека заклучокот со разумно уверување мора да биде формиран врз основа на комбинација на ревизорски техники наведени во точка 158.

Барање

- 170) Во ВРИ со судски надлежности истрагата се спроведува во пишана форма кога истото се бара со национален закон.**

Објаснување

- 171) ВРИ со судски надлежности особено можат да ја користат истрагата како метод согласно законите со кои се уредуваат ревизорските постапки. Ова може да вклучува подготвување и испраќање на пишана комуникација до релевантните одговорни страни со цел да се побара одредена информација која ревизорскиот тим ја смета за неопходна во поддршка на заклучокот (-ците).

МЕТОД НА ИЗБОР НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА

Барање

- 172) Ревизорот користи метод на избор на примерок, каде е соодветно, со цел да обезбеди достаточен износ на ставки за донесување заклучоци во врска со популацијата од која е избран примерокот. Кога се креира избор на примерок во ревизијата, ревизорот треба да ги согледа целта на ревизорската постапка и карактеристиките на популацијата од која примерокот е извлечен.

Објаснување

- 173) Избор на примерок во ревизијата се дефинира како примена на ревизорски постапки на помалку од 100% од ставките во популацијата релевантна за ревизијата.
- 174) Примерокот може да биде квантитативен или квалитативен зависно од опфатот на ревизијата и потребата од информации за прикажување на предметот на ревизија од повеќе агли.
- 175) Квантитативниот избор на примерок се користи кога ревизорот бара да извлече заклучоци за целата популација со тестирање на примерок од избрани ставки. Во квантитативниот избор на примерок, ризикот поврзан со изборот на примерок мора да биде сведен на прифатливо ниско ниво. Меѓутоа, техничкиот пристап во квантитативниот избор на примерок може да бара статистички техники. Доколку ревизорскиот тим не ги поседува потребните вештини да ги примени истите, може да биде потребен експерт од областа на статистиката.
- 176) Квалитативен избор на примерок¹⁵ е селективна постапка која се извршува како намерен или систематски процес за идентификување на факторите кои придонесуваат за варијации во предметот на ревизија. Ревизорот може да врши избор на примерок врз основа на карактеристиките на поединци, групи, активности, процеси или субјектот на ревизија во целина. Квалитативниот избор на примерок секогаш бара внимателна проценка и доволно познавање на предметот на ревизија.
- 177) Кога ревизорот одбира случаи за детална анализа, вообичаено тоа

¹⁵ Примери за такви техники може да бидат хетероген избор на примерок (различно), хомоген избор на примерок (слично), избор на примерок врз основа на критични случаи и избор на примерок од девијантни случаи.

резултира во релативно мал избор на примерок кој може да одговори на повеќе истражувачки прашања и да обезбеди нови информации, анализи или видување на предметот на ревизија.

- 178) Може да биде соодветно да се користи метод на избор на примерок базиран на ризик наместо статистички пристап за избор на ставки за тестирање, на пример кога се разгледува значаен ризик.

8

БАРАЊА КОИ СЕ ОДНЕСУВААТ НА ПРОЦЕНКА НА РЕВИЗОРСКИТЕ ДОКАЗИ И ФОРМИРАЊЕ ЗАКЛУЧОЦИ

Барање

- 179) Ревизорот ги споредува добиените ревизорски докази со наведените ревизорски критериуми со цел да формира ревизорски наоди за ревизорскиот заклучок(-ците).

Објаснување

- 180) Собраните ревизорски докази и гледиштата на субјектите на ревизија се евалуираат користејќи професионално расудување и скептицизам.
- 181) Во процесот на евалуација, ревизорот проценува дали има достаточни и соодветни ревизорски докази да формира заклучок.
- 182) За балансиран и објективен став, процесот на евалуација подразбира разгледување на сите докази кои се обезбедени во врска со ревизорските наоди.
- 183) Со евалуација на опфатот на извршената работа, ревизорот утврдува дали таа/тој може да извлече заклучок. Доколку опфатот на работа не е доволен, ревизорот може да земе во предвид извршување на понатамошни постапки или квалификување на неговото/нејзиното мислење поради ограничен опфат.

Барање

- 184) Врз основа на ревизорските наоди и нивото на материјалност ревизорот извлекува заклучок дали предметот на ревизија, во сите материјални аспекти, е во согласност со применливите критериуми.

Објаснување

- 185) Врз основа на материјалноста, ревизорот проценува дали ревизорските наоди се доволно материјални да донесе заклучок дека предметот на ревизија во сите материјални аспекти не е во согласност со ревизорските критериуми. Зависно од карактеристиките на предметот на ревизија, ревизорот ги зема во предвид вредноста, природата и контекстот. Ова значи дека случаите на неусогласеност кои се ценат како материјални по природа или контекст од страна на целните корисници, исто така можат да водат до заклучок за неусогласеност.
- 186) Материјалноста по вредност може да вклучува сума (паричен износ) или други квантитативни мерки, како што се број на граѓани или субјекти кои се вклучени, ниво на емисија на јаглерод диоксид, временско одложување во однос на рокови итн.(види точка 129).
- 187) Ревизорот, исто така, може да вклучи:
- a) видливост и чувствителност на програмата која е во прашање (на пример, дали предметот е од значаен јавен интерес, дали влијае на граѓаните кои се ранлива категорија, итн.)
 - b) потреби и очекувања на законодавецот, јавноста или други корисници на ревизорскиот извештај.
 - c) природа на релевантни надлежности.

Барање

- 188) Ревизорот комуницира за нивото на уверување кое е обезбедено на транспарентен начин.**

Објаснување

- 189) Ревизорот треба ги увери целните корисници во резултатите од ревизијата. Ова се прави со објаснување како наодите, критериумите и заклучоците се развиени на балансиран и разумен начин и како одреден сеопфатен заклучок (-ци) или препорака(-и) е добиен врз основа на наодите.
- 190) За ангажманите за директно известување, потребно е ревизорот јасно да наведе дали заклучокот е даден со ограничено или разумно уверување. За ангажманите за потврдување, нивото на уверување ќе биде пренесено со употреба на стандардизирани ревизорски мислења.

БАРАЊА КОИ СЕ ОДНЕСУВААТ НА ИЗВЕСТУВАЊЕТО

Барање

- 191) Ревизорот комуницира за заклучокот во ревизорскиот извештај. Заклучокот може да биде изразен во форма на мислење, заклучок, одговор на специфични ревизорски прашања или препораки.

Објаснување

- 192) Мислењето е јасна пишана изјава на ревизорот изразена во стандарден формат и може да биде неквалификувано или квалификувано. Во ревизорскиот извештај се наведува дали преовладуваат случаите на неусогласеност. Вообичаено, мислење се изразува во ангажманите за потврдување.
- 193) Онаму каде нема утврдено случаи на материјална неусогласеност, мислењето е неквалификувано. Пример за неквалификувано мислење кај ангажманите за разумно уверување (каде што е вметната соодветна формулација во загради како што е применливо) може да гласи: „Според наше мислење [предметот на ревизија кај субјектот на ревизија] е во согласност во сите материјални аспекти со [применетите критериуми]“.
- 194) Ревизорот го квалификува мислењето во следниве случаи:
- a) Примери за материјална неусогласеност. Зависно од степенот на неусогласеност ова може да доведе до:
 - l) Квалификувано мислење (доколку отстапувањата се материјални, но не се сеприсутни): „Врз основа на извршената ревизија, утврдивме дека освен за [опис на исклучокот], предметот на ревизија кај субјектот на ревизија е во согласност, во сите материјални аспекти со [применетите критериуми] ...“, или

- II) Негативно мислење (ако отстапувањата се материјални и сеприсутни): „Според наше мислење, [предметот на ревизија] не е во согласност со...во сите материјални аспекти со (применетите критериуми)...и отстапувањата во усогласеноста се сеприсутни“ или
- b) Ограничување на опфатот. Зависно од степенот на ограничување, ова може да доведе до:
- III) Квалификувано мислење (доколку ревизорот не е во можност да добие достаточни и соодветни ревизорски докази и можните ефекти се материјални, но не се сеприсутни): „Според наше мислење, освен за [опиши го исклучокот], ревизорот не беше во можност да обезбеди достаточни и соодветни ревизорски докази, а можните ефекти се материјални, но не се сеприсутни.“ или
- IV) Воздржување од давање мислење (доколку ревизорот не е во можност да обезбеди достаточни и соодветни ревизорски докази за усогласеност со надлежностите и можните ефекти се материјални и сеприсутни): „Ние не изразуваме мислење за предметот на ревизија. Ние не бевме во можност да обезбедиме достаточни и соодветни ревизорски докази како основа за формирање мислење...“.
- 195) Кај ангажманите за ограничено уверување, пример за неквалификувано мислење може да биде: „Врз основа на извршената работа опишана во овој извештај, ништо не го привлече нашето внимание да нè наведе да веруваме дека предметот на ревизија не е во согласност во сите материјални аспекти со [применетите критериуми]“. Квалификуваното мислење може да наведе: „Врз основа на нашата работа опишана во овој извештај, освен за [опис на исклучокот], ништо не го привлече нашето внимание да нè наведе да веруваме дека предметот на ревизија не е во согласност во сите материјални аспекти со [применетите критериуми].
- 196) Формулацијата на мислење треба да го одразува мандатот на ВРИ. Ревизорот може затоа да користи термини како „законско и правилно“ или „е правилно“ или „е применето за цели наменети од парламентот“.
- 197) Кај ангажманите за разумно уверување со неквалификувано мислење, ревизорот наведува дека обезбедените ревизорски докази се достаточни и соодветни за да обезбедат основа за мислење.

- 198) Кај ангажманите за потврдување, ревизорот обезбедува уверување со давање на јасна изјава за нивото на уверување или преку стандардизирани мислења или заклучоци.
- 199) Кај директното известување, ревизорот може да обезбеди уверување преку:
- a) давање јасна изјава за нивото на уверување, преку заклучоци кои експлицитно го пренесуваат нивото на уверување, или
 - b) објаснување како наодите, критериумите и заклучоците се развиени на балансиран и разумен начин и зошто комбинацијата од наоди и критериуми резултира со одреден сеопфатен заклучок или препорака¹⁶.
- 200) Кај ангажманите за разумно уверување, ревизорот собира достаточни и соодветни докази за да заклучи дали предметот на ревизија е усогласен, во сите материјални аспекти, со утврдените соодветни критериуми и дава извештај со позитивно уверување.
- 201) Кај ангажманите за ограничено уверување, ревизорот собира достаточни и соодветни докази за да одговори на целта на ангажманот; меѓутоа, постапките се ограничени во споредба со она што е неопходно во ангажманите за разумно уверување. Потоа ревизорот заклучува, доколку е соодветно, дека ништо не го привлело неговото внимание да верува дека предметот на ревизија не е во согласност со применливите критериуми.

Барање

- 202) Ревизорот подготвува ревизорски извештај врз основа на принципите на комплетност, објективност, навременост, точност и спротивставеност.**

Објаснување

- 203) Кај ангажманите за потврдување и ангажманите за директно известување заклучокот треба да биде доволно јасен да го отстрани ризикот од погрешно толкување.
- 204) Известувањето е суштински дел од ревизијата. Начинот на известување може да биде дефиниран во закон или со мандатот на ВРИ. Пишан извештај во кој се содржани наодите, мислењата, заклучоците и препораките во соодветна форма како што е применливо, треба да се подготви на крајот на

¹⁶ ISSAI 100/32.

секоја ревизија.

- 205) Принципот на комплетност бара ревизорот да ги разгледа сите релевантни ревизорски наоди, пред да го издаде извештајот.
- 206) Принципот на објективност бара ревизорот да примени професионално расудување и скептицизам со цел да осигури дека извештајот е фактички коректен и дека наодите и заклучоците се прикажани на релевантен, објективен и балансиран начин.
- 207) Принципот на навременост подразбира навремено подготвување на извештајот, како би бил релевантен за целните корисници.
- 208) Принципот на точност и консултации подразбира проверка на точноста на фактите со субјектот на ревизија.
- 209) Принципот на спротивставеност подразбира вклучување на одговорите од одговорниот субјект, како што е соодветно, и давање одговори и проценка на одговорите.

СТРУКТУРА НА ИЗВЕШТАЈ – АНГАЖМАН ЗА ДИРЕКТНО ИЗВЕСТУВАЊЕ

Барање

- 210) **Ревизорскиот извештај ги содржи следните елементи (иако не мора по овој редослед):**
 - a) Наслов
 - b) Утврдување на ревизорските стандарди
 - c) Извршно резиме (како што е соодветно)
 - d) Опис на предметот и опфатот на ревизијата (ширината и ограничувања на ревизијата)
 - e) Ревизорски критериуми
 - f) Објаснување и образложување за користените методи
 - g) Наоди
 - h) Заклучок(-ци) врз основа на одговори на конкретни ревизорски прашања или мислење
 - i) Одговори од субјектот на ревизија (како што е соодветно)

ј) Препораки (како што е соодветно)

Објаснување

- 211) Извршното резиме за работата која е извршена и методите кои се користени им помага на целните корисници да го разберат ревизорскиот заклучок. За многу ревизии, можни се широки варијации во постапките. Меѓутоа, во пракса е тешко да се искомунцира јасно и недвосмислено за истите. Затоа, во извршното резиме за работата која е извршена и методите кои се користени треба да се даде кратко објаснување за секој читател на кој начин е извршена ревизијата.
- 212) Во делот кој се однесува на ревизорските критериуми треба јасно да се наведат законите, легислативата, правилата и регулативите кои биле користени во ревизијата.
- 213) Во делот кој се однесува на наодите, ревизорот дава споредба на обезбедените докази наспроти наведените критериуми и објаснува како од оваа споредба произлегле ревизорски наоди.
- 214) Вклучувањето на одговори од субјектот на ревизија дава индикација за согласност да се преземат активности во однос на прашањето за кое се известува. Разгледувањето на нацрт ревизорските наоди заедно со субјектот на ревизија помага да се осигури дека истите се комплетни, точни и објективно прикажани.
- 215) Доколку се известува за значајни отстапувања во усогласеноста, се даваат препораки во случаите каде има потенцијал за значително подобрување. Доколку ревизорот ги истакне тековните корективни активности истото може да биде од корист за корисниците.
- 216) Иако конструктивните и практични препораки помагаат во промовирање на доброто јавно финансиско управување, ревизорот треба да биде внимателен да не дава премногу детални препораки и да ја преземе улогата на раководството, со што ризикува да ја наруши сопствената објективност.
- 217) Препораките може да се издадат одделно од извештајот, бидејќи тие вообичаено се пишуваат за раководството на субјектот на ревизија. Во овие случаи препораките може посебно да бидат издадени во писмо до раководството.

СТРУКТУРА НА ИЗВЕШТАЈ – АНГАЖМАН ЗА ПОТВРДУВАЊЕ

Барање

- 218) **Ревизорскиот извештај ги содржи следните елементи (иако не мора по овој редослед):**
- a) Наслов
 - b) Примател
 - c) Опис на предметот на ревизија и кога е соодветно, информација за предметот на ревизија
 - d) Опсег и ограничувања на ревизијата, вклучително и опфатениот временски период
 - e) Одговорности на одговорната страна и на ревизорот
 - f) Ревизорски критериуми
 - g) Утврдување на ревизорски стандарди и ниво на уверување
 - h) Резиме на извршената работа и користени методи
 - i) Мислење/ заклучок.
 - j) Одговори од субјектот на ревизија (каде е соодветно).
 - k) Датум на извештајот
 - l) Потпис

Објаснување

- 219) Во некои ВРИ за резултатите од ревизијата на усогласеност се известува заедно со ревизијата на финансиски извештаи. Тогаш ВРИ осигурува дека барањата за ревизијата на усогласеност се опфатени или преку посебни елементи на ревизијата на усогласеност или како дел од елементите на финансиската ревизија.
- 220) Вообичаено, во извештаите од ангажманите за потврдување препораки не се вклучуваат. Препораките може да бидат издадени посебно, во писмо до раководството.

ДОПОЛНИТЕЛНА СТРУКТУРА НА ИЗВЕШТАЈ – ВРИ СО СУДСКИ НАДЛЕЖНОСТИ

Барање

221) Во ВРИ со судски надлежности, ревизорот ја разгледува улогата на обвинителот или на оние кои се одговорни за прашања за кои се носи пресуда во рамки на ВРИ и ги вклучува, како што е соодветно, следните елементи во директното известување и во ангажманите за потврдување:

- a) утврдување на одговорни страни и субјект на ревизија
- b) одговорно лице(-а) и одговорности
- c) утврдување на применетите ревизорски стандарди во извршувањето на работата
- d) одговорности на ревизорот
- e) резиме на извршената работа
- f) операции и постапки итн. кои трпат влијание од дејствија на неусогласеност и/или можните незаконски дејствија. Ова вклучува, како што е соодветно:
 - опис на наодите и причините
 - правен акт кој е прекршен (ревизорски критериуми)
 - последици од дејствијата на неусогласеност и/или можни незаконски дејствија
- g) одговорни лица и нивни објаснувања во однос на делата на неусогласеност и/или можни незаконски дејствија, каде што е соодветно
- h) професионално расудување на ревизорот со кое се утврдува дали има лична одговорност за дејствијата на неусогласеност
- i) вредност на загубата/ злоупотребата / нецелисходно потрошени средства и износот кој треба да се плати заради лична одговорност
- j) сите мерки кои се преземени од одговорните лица во текот на ревизијата со цел да се надомести за загубата/злупотребата/ нецелисходно потрошените средства
- k) аргументи на раководството во врска со дејствијата на неусогласеност / незаконитост.

Објаснување

- 222) Кај ревизиите извршени од ВРИ со судски надлежности, корисници на извештаите од ревизијата на усогласеност се и обвинителот или оние кои се одговорни за прашања за кои се носи пресуда во рамките на ВРИ.
- 223) ВРИ со судски надлежности можат да донесат заклучок за ослободување од одговорност или за лична одговорност за дејствија на неусогласеност. Вообичаено ова се предлози, а конечните одлуки за лична одговорност или санкции се донесуваат во судски процес. Личната одговорност се одредува од степенот на вклученост на лицето во неусогласеноста (нелегалност, непотребност, претераност, расипништво, несовесност) на трансакцијата, како што е наведено во документите за трансакцијата потпишани од тоа лице.
- 224) Во извештајот ревизорот треба да ги објасни применетите методи за одредување дали секое одговорно лице вклучено во администрирање, управување, користење или контрола на јавните фондови или средства е одговорно или не е за дејствијата на неусогласеност.

СОГЛЕДУВАЊА ПОВРЗАНИ СО ИЗВЕСТУВАЊЕ ЗА ПОСТОЕЊЕ СОМНЕВАЊЕ ЗА НЕЗАКОНСКИ ДЕЈСТВИЈА

Барање

- 225) При извршувањето на ревизија на усогласеност, доколку ревизорот наиде на случаи на неусогласеност кои може да укажуваат на незаконски доставија или измама, ревизорот практикува должно професионално внимание и претпазливост и ја пренесува информацијата до одговорното тело. Ревизорот практикува должно внимание за да не се вмеша во потенцијални идни правни постапки или истраги.

Објаснување

- 226) Иако откривањето на потенцијални незаконски дела, вклучително измама, не е главна цел на спроведувањето на ревизија на усогласеност, ревизорот вклучува фактори на ризик од измама во неговата/нејзината проценка на ризици и останува претпазлив во врска со индикации за незаконски дејствија, вклучително измама при извршувањето на неговата/нејзината работа.

- 227) Ревизорот може да ја разгледа можноста за консултација со правни експерти или соодветни регулаторни тела. Исто така, ревизорот може да го пренесе својот сомнеж до соодветните нивоа на раководство или до оние кои се задолжени за управување, а потоа да следи за да се осигури дека се преземени соодветни мерки. Поради различните мандати и организациска структура на ВРИ на меѓународно ниво, секоја ВРИ одредува соодветни активности кои треба да бидат преземени во однос на случаи на несогласеност поврзани со измама или сериозни нередовности.
- 228) Судот на правда може да утврди дали одредена трансакција е нелегална или претставува кривично дело. Но, ВРИ со судски надлежности можат, исто така, да заклучат дека одредена трансакција е нелегална и да оправдаат наметнување санкции на одговорното лице и утврдување на поврат на средства, присвоени средства од злоупотреба или непотребни или неправилни плаќања.
- 229) Иако ревизорите не утврдуваат дали незаконското дејство е кривично дело или постои граѓанска одговорност, тие секако имаат одговорност да проценат дали засегнатите трансакции се во согласност со применливите закони и прописи и дали претставуваат прекршоци поради кои судот ќе изрече санкции или поврат на непотребни или неправилни плаќања или на присвоени средства од злоупотреба.
- 230) ВРИ со судски надлежности може да го извести обвинителството за незаконски дејствија, кое понатаму одлучува дали има или нема потреба од решавање на случајот пред судот на правда.
- 231) Доколку се појави сомневање за незаконски дејствија за време на ревизијата, ревизорот може да ги извести соодветните нивоа на раководство и оние кои се задолжени за управување. Лицата кои се задолжени за управување се најчесто министерства или административни тела на високо ниво во хиерархијата за известување. Каде е потребно и разумно, ревизорот може да следи и да осигури дека раководството или оние задолжени за управување презеле соодветни дејствија како одговор на сомнежите, на пр. преку известување за случајот до надлежните органи за спроведување на законот. Исто така, ревизорот може директно да пријави такви случаи до надлежните органи за спроведување на законот.

БАРАЊА КОИ СЕ ОДНЕСУВААТ НА FOLLOW UP

Барање

- 232) Ревизорот одлучува за follow-up на мислењата/заклучоците/ препораките кои се однесуваат на случаи на неусогласеност во ревизорскиот извештај, кога тоа е соодветно.

Објаснување

- 233) Важна улога на ВРИ во следењето на активностите кои се преземаат од одговорната страна е follow-up на прашањата кои се покренати во ревизорскиот извештај. Планот за follow-up се прави веднаш по објавување на извештајот и истиот содржи прашања за тоа дали субјектот на ревизија соодветно ги решава покренатите прашања. Недоволно или незадоволително дејствие од страна на субјектот на ревизија наметнува потреба од понатамошно известување од страна на ВРИ.
- 234) Процесот на follow-up ја олеснува ефективната имплементација на корективни активности и обезбедува корисен повратен одговор за субјектот на ревизија, корисниците на ревизорскиот извештај, општата јавност и ревизорот, како основа за планирање на идни ревизии.
- 235) Потребата за follow-up на случаи на неусогласеност за кои било претходно било известно варира зависно од природата на предметот на ревизија, утврдената неусогласеност и посебните околности на ревизијата. Во некои ВРИ, вклучително ВРИ со судски надлежности, follow-up може да вклучува издавање на правно обврзувачки извештаи или судски одлуки. Во ревизиите спроведени на редовна основа, постапките за follow-up може да бидат дел од

проценката на ризик за следната година. Ова може да вклучува формално известување од ревизорот до законодавецот, како и до ревидираниот субјект или други соодветни тела. Други follow-up процеси може да вклучуваат извештаи, внатрешни проверки и евалуации подготвени од субјектот на ревизија или други, како и follow-up ревизија.

- 236) Процесите за follow-up може да биде дефинирани во мандатот на ВРИ. Таквите процеси можат да бидат конструктивни за субјектот на ревизија.

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. Skopje, 16.03.2021	Со мојот потпис и печат потврдувам дека правилно го извршив преводот од англиски јазик на македонски јазик. Скопје, 16.03.2021
Authorized juridical translator from/into English language	Овластен судски преведувач од македонски јазик на англиски јазик и обратно
Tanya Tasevska	Тања Тасевска